

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

دراسة حالة: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة و تدقيق

الأستاذ المشرف

من إعداد الطالبة:

عقبة قطاف

– فطيمة الزهرة بن احميدة

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ محاضر -أ-	د/ سليم بن رحون
بسكرة	مقرا	- أستاذ محاضر -أ-	د/ عقبة قطاف
بسكرة	ممتحنا	- أستاذ مساعد -أ-	أ/ عبد العالي شحتاني

الموسم الجامعي: 2023-2024

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

دراسة حالة: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة و تدقيق

الأستاذ المشرف

من إعداد الطالبة:

عقبة قطاف

- فطيمة الزهرة بن احميدة

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ محاضر -أ-	د/ سليم بن رحون
بسكرة	مقرا	- أستاذ محاضر -أ-	د/ عقبة قطاف
بسكرة	ممتحنا	- أستاذ مساعد -أ-	أ/ عبد العالي شحتاني

الموسم الجامعي: 2023-2024

شكر و عرفان

بداية أحمد الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا في إنجاز هذا العمل

أبدأ هذه المذكرة بالتعبير عن خالص شكري وتقديري للأستاذ الفاضل " قطاف عقبة" على تفضله بقبوله الإشراف على هذه المذكرة وعلى ما قدمه من دعمٍ لا محدودٍ خلال رحلة بحثي، فقد كان بمثابة السند والعون لي في كل خطوةٍ من خطوات العمل، بدءاً من اختيار موضوع البحث وصولاً إلى مناقشتها والمصادقة عليها.

لذا أود أن أعبر عن تقديري العميق وامتناني له على دعمه اللافت وإرشاداته القيمة التي ساعدتني في إعداد هذه المذكرة. كانت رحلة مثمرة وملهمة بفضل حكمتك وخبرتك القيمة، لقد تركت بصمة قوية على عملي ونموي المهني، وأنا لا أستطيع إلا أن أعبر عن امتناني العميق لك.

كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير لموظفي مديرية الضرائب لولاية بسكرة بصفة عامة وموظفي المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بصفة خاصة على مساعدتي في إنجاز الجزء التطبيقي من المذكرة.

كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير للأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة لتكرمهم بقبول مناقشة هذه المذكرة وتقييمها.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي للمكلفين، وتهدف أيضا إلى التعرف على الدوافع والأسباب التي تدفعهم إلى تقديم تصريحات جبائية و وثائق محاسبية غير صادقة، وكذلك بيان أهم الطرق والإجراءات التي تتبعها مديرية الضرائب للكشف عن التهرب ومحاولة الحد منه.

ولتحقيق هذا الهدف قمنا بدراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة ، وهي لشخص طبيعي ينشط في مجال بيع أجهزة وملحقات الهاتف، وذلك عن طريق الاطلاع على التقارير الأولية والنهائية المسلمة من طرف مديرية الضرائب وذلك بعد القيام بعملية الرقابة الجبائية وفق التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة لنشاط المكلف خلال الفترة (2017-2020).

وقد تبين لنا من خلال الاطلاع على التقارير والإجراءات المتبعة من طرف مديرية الضرائب مجموعة من النتائج أهمها أن مديرية الضرائب الحق في الاطلاع على الوثائق المتعلقة بالمؤسسة في حدود تصريحات أربع سنوات الأخيرة بعد إشعار المؤسسة مسبقا، كما بينت النتائج وجود العديد من الأخطاء والمغالطات سواء في التصريحات أو العمليات المتعلقة بمحاسبة المكلف، وأظهر التقرير بشكل مفصل مبالغ الحقوق المتهرب من دفعها، إضافة إلى العقوبات والمتمثلة في الغرامات المطبقة على عملية التهرب.

الكلمات المفتاحية: ضريبة، تهرب ضريبي، رقابة جبائية، مديرية الضرائب.

Abstract:

The purpose of this study is to identify the role of fiscal control in reducing tax evasion of consumers. It also aims to identify the motives and reasons for them to submit false tax declarations and accounting documents, as well as to outline the main methods and procedures followed by the Tax Directorate to detect and attempt to reduce evasion.

To that end, we have examined a case at the Tax Directorate of the State of Biskara, a natural person who is active in the sale of telephone equipment and accessories, by reviewing the initial and final reports submitted by the Tax Directorate, after carrying out a process of fiscal control in accordance with an in-depth investigation into the overall fiscal situation of the activity of the client during the period under review.(2017-2020).

We have seen from the reports and procedures followed by the Tax Directorate a number of findings, the most important of which are that the Tax Directorate has the right to have access to documents relating to the institution within the limits of the last four years ' s declarations after prior notification to the institution. The results also show that there are many errors and errors in statements or operations concerning the accountability of the person charged. The report shows in detail the amounts of the rights that have been evaded, as well as the penalties for the fines applied to the evasion process.

Keywords: Tax, tax evasion, tax control, Tax Directorate

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
I	الإهداء
II	شكر وعرفان
III	ملخص
IV	فهرس المحتويات
VII	قائمة الجداول والأشكال والملاحق
أ	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي والرقابة الجبائية	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية الضريبة
3	المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها
4	المطلب الثاني: أهداف الضرائب
5	المطلب الثالث: أنواع الضرائب
9	المبحث الثاني: ماهية التهرب الضريبي
9	المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي وصوره
11	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي
12	المطلب الثالث: طرق وآثار التهرب الضريبي
17	المبحث الثالث: الرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الضريبي
17	المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية وأشكالها
20	المطلب الثاني: أسباب إجراء الرقابة الجبائية وأهدافها
22	المطلب الثالث: المصالح المختصة في عملية الرقابة الجبائية وإطارها القانوني
25	المطلب الرابع: الإطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية
31	المطلب الخامس: أساليب مكافحة التهرب الضريبي
33	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة	
35	تمهيد
36	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة
36	المطلب الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية بسكرة
42	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة
44	المبحث الثاني: دراسة حالة عن الرقابة الجبائية وفق التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
44	المطلب الأول: الإجراءات الأولية لعملية الرقابة

فهرس المحتويات

44	المطلب الثاني: معاينة وتحديد النقائص المتعلقة بالحالة
45	المطلب الثالث: تحديد الوضعية الجبائية للمكلف
47	المطلب الرابع: أسس الضريبة على الدخل الإجمالي
49	المطلب الخامس: الرد على التبليغ الأولي
50	المطلب السادس: النتائج النهائية لعملية التحقيق في ملف المكلف
54	خلاصة الفصل
55	الخاتمة
58	قائمة المراجع
61	الملاحق

قائمة الجداول

والأشكال والملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الجدول رقم
45	ميزان الخزينة الخاصة	01
48	الأسس الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي	02
48	الأسس الخاضعة لحررة 15 %	03
48	جدول تحديد الحقوق والغرامات	04
51	ميزان الخزينة الخاصة	05
52	الأسس الخاضعة حسب الجدول	06
52	الأسس الخاضعة للنسبة لحررة 15 %	07
53	جدول تحديد الحقوق والغرامات	08

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الشكل رقم
19	أشكال الرقابة الجبائية	01
23	الهيكل التنظيمي لمديرية البحث والمراجعات	02
43	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية الضرائب	03

قائمة الملحق

العنوان	الملحق رقم
التبليغ الأولي	01
التبليغ النهائي	02

مقدمة

تعتبر الضريبة أحد أبرز أدوات السياسة المالية ومن أهم وسائل التحكم في الاقتصاد لأي دولة، باعتبارها من أهم مصادر التمويل الداخلية الثابتة التي تعتمد عليها الدولة في تحقيق أهدافها الإستراتيجية، وتساهم بشكل كبير في الحد أو التقليل من عجز ميزانية الدولة، كما أصبحت وسيلة عامة في لإنعاش الحياة الاقتصادية والاجتماعية للدول.

ونظرا لكون النظام الضريبي الجزائري نظاما تصريحيًا، أي يمنح الحرية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية بشكل يوافق نشاطهم ومداخلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، لهذا تعتبر الرقابة البعدية على هذه التصريحات لازمة، ضمن هذا الإطار منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة لمراقبة تلك التصريحات على أساس أنها في الغالب تكون غير صحيحة وغير صادقة سواء عن حسن نية أو عن سوء نية، بهدف التملص من دفع الضريبة وهذا ما يصطلح عليه بالتهرب الضريبي، هذه الظاهرة التي أصبحت من أبرز المشاكل المعيقة لخزينة الدولة، وتشكل عائقا وعقبة في رسم سياسة الدولة وتنفيذها، مما يستوجب مجاهاتها وبشئى الطرق والوسائل، و من بين الآليات المسطرة لمحاربة كل الإغفالات والتجاوزات المتبعة من المكلفين ما يسمى بالرقابة الجبائية، هذه الآلية تعد من الإجراءات الضرورية التي تستعملها الإدارة الجبائية للتأكد من مصداقية البيانات و التصريحات المدلى بها، بالاستناد إلى حق الرقابة و التحقيق، وتعد أيضا من الإجراءات الضرورية التي حولت للإدارة الجبائية من أجل التطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية ليتحقق التحصيل الفعلي لموارد الدولة، وكذا المحافظة على الحقوق العامة للمجتمع.

أولا- الإشكالية

وعلى ضوء ما سبق ذكره يمكن صياغة إشكالية الدراسة الرئيسية في التساؤل التالي:

• ما هو دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي؟

ومن أجل الإجابة على إشكالية الدراسة نقسمها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- مالمقصود بالضريبة وماهي أهدافها؟
- ماذا نعني بالتهرب الضريبي؟
- ما هو مفهوم الرقابة الجبائية؟ وما هي أشكالها؟
- ماهي الإجراءات والآليات المعتمدة لمكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي؟
- هل تساهم الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب بولاية بسكرة في معالجة ظاهرة التهرب الضريبي؟

ثانيا- فرضيات الدراسة

من أجل المساهمة في الإجابة إشكالية الدراسة والأسئلة الفرعية نطرح الفرضيات التالية:

- تتم الرقابة الجبائية وفق إطار تنظيمي وقانوني مما يضمن فعالية عملها.

- تعد العقوبات الجبائية آلية من آليات الرقابة الجبائية.
- تؤدي عمليات الرقابة الجبائية إلى التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.
- تساهم الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي على مستوى مديرية الضرائب بولاية بسكرة.

ثالثا- أهداف الدراسة

- تسعى هذه الدراسة إلى الوصول إلى مجموعة من الأهداف نوجز أهمها فيما يلي:
- تسليط الضوء على الأدبيات النظرية للضريبة وظاهرة التهرب الضريبي والرقابة الجبائية.
- معرفة مختلف القوانين الجبائية التي تؤطر إجراءات الرقابة.
- توضيح كيف تساهم الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وزيادة التحصيل الجبائي.

رابعا- أهمية الدراسة

تتبع أهمية هذه الدراسة من خلال:

- تناولها لأحد الموضوعات الهامة حيث أن الرقابة الجبائية تعد من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من ورائها للمحافظة على حقوق الخزينة العمومية والتي تعتبر من أهم الحلقات في عملية مكافحة التهرب الضريبي.
- الدور الذي تلعبه الضريبة في الإقتصاد الوطني بصفة عامة وتمويل الخزينة بصفة خاصة، بالإضافة إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي والتي أصبحت تقف حائلا دون تحقيق الرقابة الجبائية للأهداف المرجوة منها.
- تعتبر الرقابة الجبائية من المواضيع التي لها أهمية كبيرة في النظام الجبائي الجزائري كونها أداة تساهم في تحسين التحصيل الضريبي من خلال الحد من التهرب الضريبي.

خامسا- أسباب اختيار الموضوع

وقد تم اختيارنا لهذا الموضوع لعدة أسباب نوجزها فيما يلي:

- طبيعة التخصص العلمي الذي ندرس فيه وصلته بموضوع الدراسة.
- الميول الشخصي والاهتمام بالمواضيع المتعلقة بالجبائية.
- الدور الفعال الذي تلعبه الرقابة الجبائية في الحفاظ على المال العام واسترجاع حقوق الخزينة العمومية.
- رفض المكلفين بدفع العيب الضريبي.

سادسا- المنهج المتبع

بغية الوصول لأفضل الأساليب والطرق للإجابة على إشكالية الدراسة، تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي

وذلك من خلال الرجوع إلى مصدرين من مصادر البيانات وهما:

المصادر الأولية: وتتمثل بدراسة ميدانية بالمديرية الولائية للضرائب مصلحة الرقابة الجبائية من خلال تشخيص نشاط المكلف بيع أجهزة وملحقات الهاتف.

المصادر الثانوية: وتتمثل بكافة المراجع والكتب والدوريات والمقالات والمجلات التي بحث في الموضوع أو المواضيع ذات صلة.

سابعاً- صعوبات الدراسة

- صعوبة في إقتناء الكتب وذلك لعدم توفرهم في مكتبة الكلية بشكل دائم.

- نقص المراجع والكتب الخاصة بالرقابة الجبائية وبالأخص التهرب الضريبي.

ثامناً- الدراسات السابقة

1- دراسة -خليفة فيصل، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، دراسة حالة: مديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص: فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2018/2017.

2- دراسة قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، المركز الجامعي الدكتور يحيى فارس، المدينة، الجزائر، 2008/2008، تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على ظاهرة التهرب الضريبي وأبرز الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية.

3- دراسة الخوخي عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية و نقود، كلية العلوم الاقتصادية التسيير و العلوم التجارية، جامعة باتنة، الجزائر، 2004.

تاسعاً- هيكل الدراسة

للإجابة على إشكالية البحث إرتأينا تقسيم الدراسة إلى فصل نظري وفصل تطبيقي تقدمهم مقدمة وينتهيان بخاتمة.

- الفصل الأول والمعنون بـ: الإطار النظري للتهرب الضريبي والرقابة الجبائية من خلال ثلاث مباحث المبحث الأول تم فيه التعرف على ماهية الضريبة أما المبحث الثاني يتناول ماهية التهرب الضريبي، ويليه المبحث الثالث الذي سنتطرق فيه للرقابة الجبائية وأساليب مكافحة التهرب الضريبي.

- الفصل الثاني والمعنون بـ: الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة، حيث تطرقنا فيه إلى التعريف بمديرية الضرائب إلى هيكلها ومهامها، ثم تطرقنا إلى دراسة حالة خضعت إلى تحقيق جبائي وإظهار التجاوزات المرتكبة، والطرق المتبعة في حالة ثبوت حالة تدليس أو تهرب ضريبي.

الفصل الأول:

الإطار النظري للتهرب الضريبي

والرقابة الجبائية

تمهيد:

تمثل الضريبة الوجه المعاكس للاقتصاد الوطني حيث تعد من أهم المصادر الرئيسية المالية لإيرادات الخزينة العمومية في أي دولة، وهي سلطة بيد الدولة تسيورها وتوجهها لتحقيق أغراضها المالية والاقتصادية والاجتماعية، إلا أن تعددها وثقلها وغموض النصوص القانونية المتعلقة بما قد ولد ظاهرة عالمية تعرف بالتهرب الضريبي، هذه الأخيرة تتمثل في رفض المكلف بالضريبة قصدا و عن غير قصد من دفع مستحقاتهم لدى مصالح الضرائب من خلال لجوئه إلى وسائل مختلفة من الحيل والخداع الأمر الذي يؤثر سلبا على الكيان المالي للدولة وأدائها، وبالتالي منح المشرع الجزائري للإدارة الضريبية حق الرقابة الجبائية كونها الوسيلة الردعية المناسبة لإعادة استرجاع الأموال محل التهرب الضريبي.

لذلك سنحاول في هذا الفصل توضيح المفاهيم المتعلقة بالضريبة والتهرب الضريبي والرقابة الجبائية ومن أجل ذلك تم

تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية الضريبة.

المبحث الثاني: ماهية التهرب الضريبي.

المبحث الثالث: الرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الضريبي.

المبحث الأول: ماهية الضريبة

سنتطرق في هذا المبحث إلى المفاهيم المتعلقة بالضريبة بشكل عام ، حيث سنتعرف على القواعد القانونية العامة التي تحكم الضريبة، إضافة إلى تعريفها وخصائصها، وأهدافها وأنواعها.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة

أولاً- تعريف الضريبة

تعرف الضريبة بأنها " فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة". (محمد عباس، 2008، صفحة 14)

وتعرف أيضاً بأنها " الاقتطاعات النقدية، المدفوعة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الملزمون بالقانون الخاص والقانون العام، وفقاً لقدرتهم التساهمية، عن طريق السلطة، بشكل دائم وبدون مقابل، لتغطية الأعباء العامة للدولة والجماعات المحلية عن طريق تدخل السلطة العامة ". (رضا، 2014، صفحة 40)

ثانياً- خصائص الضريبة

من التعريفين السابقين للضريبة يمكن تحديد خصائص الضريبة في النقاط التالية: (محمد إبراهيم، 2017، الصفحات 69-70)

1- الضريبة اقتطاع مالي: تدفع الضريبة في صورة نقود ورقية أو معدنية أو شيكات أو حوالات بريدية وبعض السندات الحكومية، حيث لا يجوز دفع الضريبة في صورة خدمات أو في صورة عينية إلا في الحالات الاستثنائية مثل: الحروب والأزمات للتسهيل على المكلفين، وذلك نتيجة لارتفاع تكاليف نقل وتخزين الضريبة ومخاطر التلف.

2- الضريبة إجبارية غير عقابية: ويقصد بإجبارية أي أنه لا يجوز عدم دفعها للدولة سواء كان مقتنعاً بها أو غير مقتنع إلا إذا كان معفياً منها، و يتعرض للمعاقبة من تمرب منها بالحجز على أمواله أو البيع الجبري لأمواله لسداد قيمة الضريبة، كما أن الضريبة غير عقابية لأن العقوبة تفرض لمنع شخص من فعل شيء معين كما في الغرامة على كل متأخر في تقديم الإقرار الضريبي، أو لمخالفة قواعد المرور، وتكون دائماً الغرامات العقابية قاسية للردع.

3- الضريبة تحددها الدولة وتؤدي بصفة نهائية: تصدر الدولة القوانين الضريبية بعد موافقة المجلس النيابية على فرضها، ولا تفرض الضرائب والرسوم إلا عند الحاجة وعلى أساس من العدل، ولا يجوز فرضها أو تعديلها أو إلغائها أو الإعفاء منها إلا بموجب القانون، كما تدفع الضرائب للدولة بشكل نهائي حيث لا يجوز استردادها، لأنها تعد مساهمة منه في النفقات العامة للدولة.

4- الضريبة ليس لها مقابل خاص مباشر: لا يحصل دافع الضريبة -المكلف- على مقابل خاص به وبشكل مباشر، ولكن يحصل على منفعة بشكل غير مباشر، لما للضريبة من أهمية في الإنفاق على المنافع العامة.

فالضريبة على العكس من الرسم ، ليس لها مقابل معين يحصل عليه دافعها من الدولة، إذ الأصل فيها أن تسدد منها تكاليف الخدمات العامة غير القابلة للتجزئة، التي لا يعرف ما يعود على كل فرد منها، بصفته عضوا في الجهة السياسية التي ينتمي إليها، ويترتب على ذلك مقدار الضريبة لا يتوافق على ما يعود على الممول من نفع خاص، وإنما على مقدرة الممول التكلفية، ويترتب على هذا الأمر عدة نتائج أهمها أن الضريبة تسري على كافة الأشخاص الذين يتواجدون في المجتمع سواء كانوا من المواطنين أو الأجانب. (رضا، 2014، صفحة 54)

5- الضريبة تفرض حسب مقدار كل مكلف: تفرض الضريبة على كل شخص قادر على الدفع تبعا لمقدرته المادية، فالضريبة هي طريقة لتقسيم الأعباء العامة للدولة بين الأفراد وفق مقدرتهم التساهمية.

6- الضريبة تحقق أهدافا اجتماعية واقتصادية وسياسية: رغم أن الضريبة كان الغرض منها هو الإنفاق لتحقيق منافع عامة، إلا أن لها أهدافا أخرى اجتماعية واقتصادية وسياسية. (محمد إبراهيم، 2017، صفحة 70)

المطلب الثاني: أهداف الضرائب

للضريبة أهداف عديدة نذكر أهمها فيما يلي:

أولا- الأهداف الاقتصادية للضريبة

تمثل الأهداف الاقتصادية للضريبة فيما يلي: (رضا، 2014، صفحة 104)

- التخفيض من حدة الضغوط التضخمية بالتأثير على تغيرات الكتلة النقدية وحجم المعاملات التجارية؛
- توجيه عناصر الإنتاج للفروع الإنتاجية التي تهدف الدولة لتطويرها بإعفائها من الضرائب والرسوم؛
- تشجيع بعض أنواع المشاريع لاعتبارات اجتماعية أو اقتصادية والتي تهدف من خلالها الدولة لتطبيق وتوجيه سياستها؛
- الحد من استهلاك الكماليات المستوردة من الخارج لتوجيه نمط استهلاك المجتمع ولتشجيع الصناعات المحلية؛
- تغطية المصاريف العامة للاقتصاد من خلال الرفع من فعالية خدمات الدولة بزيادة المصاريف العامة الضرورية والتي تؤدي مباشرة للرفع من الموارد الموجهة للإنتاج؛
- أداة للسياسة الاقتصادية تستعملها الدولة لتوجيه الاختيارات الاقتصادية (تشجيع قطاع على آخر كالتصدير مثلا)؛
- التأثير على معدل الضغط الجبائي باعتباره يؤثر مباشرة على الادخار الوطني والقدرة التنافسية للمؤسسات، فحسب قانون wanger كلما زادت نسبة النفقة العمومية إلى الدخل الوطني الإجمالي كلما كان البلد غني، أي أن هناك علاقة عكسية بين الضغط الجبائي ومستوى تطور البلد؛

- وسيلة لضبط استهلاك السلع والخدمات، تقوم الدولة بتشجيع أو تقليل استهلاك سلعة أو خدمة معينة عن طريق تخفيض أو زيادة الضريبة المفروضة عليها؛
- تنظيم الإنتاج الوطني من خلال الضرائب يكون عبر استخدام الضرائب في التحكم في الطلب على السلع والخدمات لمواجهة العرض في طرقي الرخاء أو الكساد الاقتصادي للوصول إلى أوضاع طبيعية للاقتصاد، وأيضا لكبح جماح التضخم.

ثانيا- الأهداف الاجتماعية للضريبة

تتمثل الأهداف الاجتماعية للضريبة فيما يلي: (رضا، 2014، الصفحات 120-121)

- التخفيف من أزمة السكن وذلك بإعفاء مداخيل الإيجار والعمليات المتعلقة بالسكن، أو التأثير على عمليات الإيجار وعلى عمليات التنازل أو شراء السكن بالانكماش أو بالتوسع؛
- توجيه السلوك الاستهلاكي لأفراد المجتمع المضر بالصحة العمومية من خلال رفع أسعار الضرائب والرسوم على السجائر والكحول مثلا؛
- تخفيف حدة التفاوت بين المداخيل والثروات، وذلك بتعمد الدولة زيادة الضرائب على المداخيل والثروات المرتفعة لتقوم بإعادة توزيعها على أصحاب المداخيل المنخفضة، فالضريبة تستخدم لإعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل فالإجراءات الضريبية تساهم في تحقيق العدالة الاجتماعية وذلك بزيادة القدرة الشرائية لفئات محدودة الدخل.
- التقسيم العادل للأعباء العامة للدولة وفق القدرة التساهمية للمكلفين بها، وحسب حجم الاستفادة من خدمات الدولة من جهة أخرى.
- تتمثل بإعادة توزيع الدخول بين فئات المجتمع عن طريق زيادة الضرائب على ذوي الدخل المرتفع بتطبيق مبدأ الشريحة التصاعدي على دخولهم وبالتالي تقليل حدة التفاوت بين مستويات الدخول وتمويل الخدمات العامة من الضريبة لمصلحة الدخول المنخفضة.

ثالثا- الأهداف السياسية

كما في فرض الضرائب الجمركية التي تمكن من تنظيم العلاقات بين الدول وذلك من خلال تخفيضها بين بعض الدول وزيادتها بين البعض الآخر. (محمد إبراهيم، 2017)

المطلب الثالث: أنواع الضرائب

للضرائب أنواع عديدة نذكر منها ما يلي:

أولا- الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال

1- الضرائب على الأشخاص: هي ضرائب تعتبر الشخص هو وعاء الضريبة، ويدفع الضريبة نتيجة وجوده في دولة معينة، ومن أمثلتها الجزية والفدية وضريبة الرؤوس، وتم تقسيم الأفراد إلى مجموعات حسب مراكزهم الاجتماعية والاقتصادية بحيث

يدفع كل فرد في كل مجموعة مبلغا يختلف عن الفرد في المجموعة الأخرى ويعيب هذه الضريبة عدم أخذها في الاعتبار المقدرة المالية للمكلف بدفع الضريبة.

2- الضرائب على الأموال: هي ضرائب تعتبر مال الشخص و وعاء الضريبة، دون أخذ شخصه في الاعتبار، حيث تقتطع الضريبة على أساس ما يملكه من أموال أو ما يكسبه من دخل.

ثانيا - الضريبة المباشرة وغير المباشرة

1- الضرائب المباشرة: هي ضرائب تفرض على الدخل أو الأموال بشكل مباشر، وهناك نوعين من الضرائب المباشرة، الأول الضرائب المباشرة على الدخل وهنا تفرض الضريبة على دخل المكلف، أما الثانية الضرائب المباشرة على رأس المال وهنا تفرض الضريبة على ما يمتلكه المكلف من رأس المال.

2- الضرائب غير المباشرة: هي ضرائب تفرض على الدخل و الأموال بشكل غير مباشر، كما في فرض الضرائب على السلع الاستهلاكية وفرض الضرائب على الاستيراد (أي التجارة بالأموال)، وهناك نوعين من الضرائب غير المباشرة على التداول وهي الضريبة التي تفرض بسبب تداول الأموال بين الأفراد.

ثالثا- الضرائب الشخصية والعينية

1- الضرائب الشخصية: هي ضرائب تأخذ شخصية المكلف في الاعتبار عند فرض الضريبة، حيث تأخذ في الاعتبار مركزه المالي وحالته الاجتماعية والأعباء العائلية والديون، وبالتالي فهي تعفي حد الكفاية من الضريبة، وهي ضريبة تصاعديّة تزيد بزيادة الدخل.

2- الضرائب العينية: هي ضرائب تعتبر الدخل هو وعاء الضريبة دون أخذ المكلف وظروفه الشخصية أو أعبائه العائلية، لذلك تتميز الضريبة العينية بالبساطة فهي تفرض بسعر نسبي واحد ولا يوجد إعفاءات لصالح المكلف.

رابعا- الضرائب الموحدة والضرائب النوعية

3- الضرائب الموحدة: هي ضرائب تفرض على مجموع ما يحصل عليه الفرد من دخول من مصادر مختلفة، وبعد خصم التكاليف اللازمة للحصول عليها، أي توضع جميع الدخول في وعاء واحد دون أخذ مصادرها في الاعتبار، مثال على ذلك الطبيب يجمع دخله من الطب ودخله من المزرعة التي عنده ودخله من الأسهم التي يملكها في وعاء واحد وتفرض عليهم ضريبة واحدة، مع مراعاة شخصية المكلف الخاضع لها في الاعتبار.

4- الضرائب النوعية: هي ضرائب تفرض على الدخل ولكن كل حسب مصدره، وهنا يتم التمييز بين الدخول، حيث تفرض ضريبة على ريع المحاصيل وأخرى على المرتبات والأجور وأخرى على أرباح الشركات... إلخ.

خامسا- الضرائب النسبية والتصاعدية

1- الضرائب النسبية: هي ضرائب تفرض بنسبة ثابتة على وعاء الضريبة، فمهما تغير وعاء الضريبة تظل هي ثابتة، كما في الضريبة على الدخل سواء كانت الدخول كبيرة أو صغيرة، ولا تتسم الضرائب النسبية بالعدالة.

2- الضرائب التصاعدية: وهي ضرائب تفرض بأسعار تختلف بشكل طردي باختلاف الوعاء الضريبي (ويحقق هذا النوع عدالة عن النوع السابق) وهناك طريقتين في تطبيق الضريبة التصاعدية تتمثلان في:

1-2- التصاعد الإجمالي بالطبقات: يتم تقسيم المادة الخاضعة للضريبة سواء كانت دخل أو رأس مال إلى عدة طبقات تبدأ الأولى من الصفر إلى حد معين، ثم تبدأ الطبقة الثانية من هذا الحد إلى حد آخر وهكذا، وبالتالي يدفع المكلف الضريبة وفقا لكل طبقة على حدة.

2-2- التصاعد بالشرائح: يتم تقسيم المادة الخاضعة للضريبة سواء كانت دخل أو رأس مال إلى عدة شرائح سواء متساوية أو غير متساوية وتفرض الضريبة على كل شريحة، وعليه يمكن حساب متوسط سعر الضريبة على كل الشرائح، كما يمكن حساب السعر الحقيقي للضريبة عند شريحة معينة كما يلي:

$$\text{متوسط سعر الضريبة} = (\text{الضريبة المستحقة} \div \text{إجمالي الدخل}) \times 100$$

$$\text{السعر الحقيقي للضريبة} = (\text{الضريبة عند شريحة معينة} \div \text{الدخل عند هذه الشريحة}) \times 100$$

سادسا- الضرائب على الدخل والضرائب على رأس المال

تعد الضرائب على الدخل وعلى رأس المال من الضرائب المباشرة، وتحول منذ مطلع القرن العشرين فرض الضريبة من الضريبة على رأس المال إلى الضريبة على الدخل، حيث أصبح من أهم مصادر الإيرادات الضريبية في الدول المتقدمة، والسبب في انتشار الضرائب على الدخل هو أن الدخل يعد أفضل مقياس يمكن من خلاله معرفة المقدرة المالية للمكلف.

1- الضرائب على الدخل: هي ضرائب تفرض على دخل الأشخاص سواء الطبيعيين أو الاعتباريين - أي الدخل المتولد من رأس المال - ففي الأشخاص الطبيعيين تفرض على دخولهم، أما الأشخاص الاعتباريين تفرض على أرباح الشركات، وهنا إما أن تفرض الضريبة الموحدة على الدخل أو تفرض الضريبة النوعية على الدخل.

2- الضرائب على رأس المال: هي ضرائب تفرض على مجموع الأموال التي يمتلكها الفرد في لحظة معينة من الزمن ويمكن تقديرها نقدا، سواء عقار أو منقول، وسواء كانت تدر دخل أو لا تدر دخل، وتأخذ الضرائب على رأس المال أحد شكلين الضرائب الدورية أو العرضية على رأس المال، وفيما يلي شرح:

1-2- الضرائب الدورية على رأس المال: هي ضرائب تفرض بأسعار منخفضة حتى يتمكن المكلف من دفعها من دخل رأس المال وليس من أصل رأس المال، أن أهما ضريبة تفرض على دخل رأس المال وليس على رأس المال نفسه، فهي ضريبة إضافية على الدخل تفرض بشكل دوري، والهدف منها هو الحد من تجميد الأموال دون استثمار.

2-2- الضرائب العرضية على رأس المال: هي ضرائب تفرض بأسعار مرتفعة حيث لا يكفي دخل رأس المال لسدادها، وهنا يقتطع المكلف جزء من رأس المال للسداد، لذلك فهي لا تفرض بشكل دوري وإلا أدت إلى فناء رأس المال، وهي تشمل ثلاثة أنواع:

1-2-2- ضرائب استثنائية: لتمويل الحروب أو الدمار الذي خلفته الحروب.

2-2-2- الضريبة على زيادة القيمة العقارية: نتيجة الزيادة في قيمة العقارات بسبب الظروف الاقتصادية ولا دخل للمكلف فيها.

2-2-3- الضريبة على التركات: وهي تفرض على صافي تركة المورث أي على مجموع التركة قبل توزيعها على الورثة وبعد خصم الديون المستحقة عليها.

سابعاً- الضرائب على الاستهلاك وعلى التداول

1- الضرائب على الاستهلاك: هي ضرائب تفرض على استخدام الدخل، أي تفرض على الدخل بشكل غير مباشر عن طريق فرضها عند شراء السلع الاستهلاكية، سواء كانت في صورة ضرائب نوعية على الاستهلاك أو ضريبة عامة على الاستهلاك، ويدخل ضمن الضرائب على الاستهلاك: ضرائب الإنتاج والضرائب الجمركية:

1-1- ضرائب الإنتاج: هي ضرائب تدفع على بعض المنتجات في مرحلة إنتاجها، ثم تحمل هذه الضريبة على المستهلك من خلال زيادة سعر السلع.

1-2- الضرائب الجمركية: هي ضرائب تفرض على السلع عند عبورها للحدود الإقليمية للدولة، وهناك ضريبة على الصادرات أي ضريبة على السلع التي تخرج من الدولة، وضريبة على الواردات أي ضريبة على السلع التي تدخل الدولة.

2- الضرائب على التداول: هي الضرائب التي تفرض على الأموال عند تداولها بين الأفراد، والضرائب على التداول إما أن تكون قانونية كما في المعاملات القانونية مثل تحرير المستندات الرسمية والرخص ورسوم التسجيل والرسوم القضائية ورسوم الدمغة وعمليات البيع والإيجار والهبات، أو أن تكون مادية كما في نقل السلع أو الأشخاص من مكان لآخر مثل: ضرائب النقل بالسكك الحديدية والسفن والسيارات ورسوم البريد والهاتف والفاكس. (محمد إبراهيم، المالية العامة، 2017)

المبحث الثاني: ماهية التهرب الضريبي

تمثل الضريبة باعتبارها اقتطاع جزء من الدخل أو الثروة، عبئا على الممول، فيحاول التخلص منها، إما بطريقة مشروعة وذلك باستغلال ثغرات في القانون وهو ما يسمى بتجنب الضريبة، وإما بطريقة غير مشروعة عن طريق التهرب من دفع الضريبة كلها أو بعضها لمخالفة القانون، وهو ما يسمى بالتهرب الضريبي.

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي وصوره

نظرا لانتشار ظاهرة التهرب الضريبي والتي تهدد المصالح الاقتصادية والاجتماعية والمالية للدولة فمن الضروري فهم طبيعتها، والإلمام بمختلف الصور التي من الممكن أن تكون منفذ للتهرب سواء كان شرعي أو غير شرعي.

أولا- تعريف التهرب الضريبي

يعرف التهرب الضريبي لغة: بأنه الهروب من دفع الضريبة، أما **إصطلاحا**: فهو قيام المكلف بالضريبة بالتملص من دفع جزئها أو كلها قبل التاريخ المحدد لدفعها أو خلال عملية الدفع، وهذا بإستخدام العديد من الوسائل غير المشروعة، أو هو عدم قبول المكلفون بالضريبة الخضوع لها ومحاولتهم الإفلات منها بشتى الطرق، مما يمس بحصيلة النظام الضريبي الذي يؤدي إلى إلحاق آثار سلبية لموارد الدولة. (حساني، يمينة، و عبد القادر، 2019، صفحة 57)

كما يقصد بالتهرب الضريبي " ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة" (ناصر، 2016، صفحة 151)

ويعرف التهرب الضريبي أيضا بأنه " تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الإمتثال للتشريع الضريبي، أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية، أو الحركات المادية، وذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها، وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية". (حميد، 2007، صفحة 39)

وللتهرب الضريبي شكلين أساسيان هما: (حساني، يمينة، و عبد القادر، 2019، الصفحات 58-59)

- **التهرب المشروع (التجنب الضريبي):** وهو ذلك النوع الذي يعتمد على الثغرات القانونية الموجودة في القانون الضريبي في الدولة، حيث يقوم المكلف بالضريبة بالاعتماد على مجموعة من الخبراء والتقنيين القادرين على تجنب الواقعة المنشأة للضريبة. وكمثال على ذلك قيام الشخص بالإقرار بمشروعين في نفس الصيغة ما يجعل من فرض الضريبة على المشروعين يبدو كالازدواج الضريبي، أو بتجنب الأسر استهلاك السلع والخدمات التي يفرض عليها ضرائب.

- **التهرب الضريبي غير المشروع:** وهي الظاهرة التي تنطوي على مخالفة النظام الضريبي في الدولة بشكل مقصود وغير قانوني، ما يطلق عليها في بعض الكتب والمراجع بالغش الضريبي، ويكون هذا الغش أحيانا بصفة مباشرة وأحيانا أخرى يكون

بصفة غير مباشرة، بحسب طبيعة الفعل المنشئ للضريبة، مما يتسبب في انخفاض في الحصيلة الضريبية للدولة، وقد عرف بعض الخبراء التهرب الضريبي غير المشروع بأنه عمل مخالف للقانون سواء عند حصر المادة الخاضعة للضريبة بإخفائها، أو إخفاء مستندات لديه أو أن لا يقدم إقراراً ضريبياً معمداً على الإهمال الملاحظ في الإدارة الضريبية، أو تقدير الأموال بأقل من قيمتها عند دفع الرسوم الجمركية، أو تقديم فاتورة مزورة أو الغش في أنواع السلع.

من خلال التعاريف السابقة يتضح أنه مهما اختلفت أنواع التهرب الضريبي إلا أنه يبقى في الغالب سلوك إرادي مخطط له من أجل الإمتناع عن دفع الضريبة المستحقة على المكلف بالضريبة، باستخدام طرق غير قانونية لتخفيض أو تجنب دفع الضرائب، مما يؤثر سلباً على الاقتصاد الوطني ويؤدي إلى نقص في إيرادات الخزينة العمومية، وبالتالي عدم توفير الخدمات العامة للمواطنين.

ثانياً- صور التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي عدة صور نذكرها فيما يلي: (المادة 303-1 من ق.ض.م.و.ر.م المعدلة في المادة: 13، 2012)

1- محاولة الغش:

تعتبر محاولة ارتكاب الجريمة أو الشروع فيها جريمة يعاقب عليه القانون في جميع جرائم التهرب الضريبي بنص صريح من المشرع عملاً بالمبدأ العام، ولقد نصت المادة: 303-01 من قانون.ض.م.و.ر.م" فضلاً عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم أو خاضع له، أو تصفيته، كلياً أو جزئياً".

2- المشاركة:

كل النصوص الجبائية على إعتبار الشريك مسؤولاً مسؤولية جزائية كاملة وتطبق عليه العقوبات المقرر للفاعل الأصلي، كما أحالت هذه النصوص إلى قانون العقوبات في تعريف الشريك حيث تعرفه المادة: 42 منه " يعتبر شريكاً في الجريمة من لم يشترك إشتراكاً مباشراً، ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك ". (المادة: 42 من الأمر 66-156، المؤرخ في: 28 يونيو 1966)

3- العود:

لقد عمل المشرع بهذه الصورة و المتمثلة في العود وقد حددها في المادة 303-3 من ق.ض.م.و.ر.م ونصت " إن العود في أجل خمسة سنوات تنتج عنه بحكم القانون، مضاعفة العقوبات سواء أكانت جبائية أم جزائية المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولية، وذلك دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليه في عقوبات أخرى.

4- التقادم

يعد التقادم أحد سبل انقضاء الالتزام، ويراد به انقضاء مدة زمنية معينة يقررها القانون، يسقط بعدها حق الدائن بالمطالبة في حقه، بعبارة أخرى التقادم هو مضي مدة زمنية معينة على استحقاق الالتزام دون أن يطالب الدائن به. (محمد، 2010، صفحة 242)

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي

يرجع انتشار التهرب الضريبي إلى تضافر عدة أسباب، والتي ترتبط بالمكلف وطبيعة النظام الجبائي المطبق في البلد، وكذا الظروف الاقتصادية السائدة، إضافة إلى الأسباب المرتبطة بالإدارة الجبائية. (حبيبة و محمد الأمين، 2022، الصفحات 177-178-179)

أولاً- الأسباب المرتبطة بالمكلف

تمثل أسباب التهرب الضريبي المرتبطة بالمكلف في الأسباب التالية:

- 1- **ضعف المستوى الخلقي:** ضعف المستوى الخلقي يحفز المكلفين على التهرب من أداء واجبهم، لذلك فهو يتناسب عكسياً مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة.
- 2- **ضعف الوعي الجبائي:** أي شعور المواطن بواجبه نحو وطنه، وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعيين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء.
- 3- **الوضعية المالية السيئة للمكلف:** والتي تجعله يميل نحو التهرب الجبائي لتعويض ما خسره.

ثانياً- الأسباب المرتبطة بطبيعة النظام الجبائي

توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب الجبائي ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الجبائي، ومدى استقرار التشريع الجبائي.

- 1- **تعقد النظام الجبائي:** وذلك من حيث تنوع وتعدد معدلات الرسوم والضرائب، مع تغيير المكلف الخاضع إلى كل نوع من الضرائب في كل مرة هذا من جهة، ومن أخرى يجد المكلف نفسه أمام أعوان تنقصهم الكفاءة وبوسائل بدائية.
- 2- **عدم استقرار التشريع الجبائي:** إن عدم استقرار التشريع الجبائي يخلق نوع من التذبذب في استمرارية المنظومة التشريعية الجبائية.

ثالثاً- الأسباب المرتبطة بالظروف الاقتصادية السائدة

من المسلم به أن ارتفاع القدرة الشرائية للأفراد وزيادة دخول المكلفين في أي اقتصاد يجعل إمكانية التهرب الجبائي قليلة جداً، الشيء الذي يسمح للمنتجين بنقل عبئ الضريبة إلى المستهلكين بسهولة، غير أنه إذا تأملنا وضعية الاقتصاد الوطني المتسم بانتشار الاقتصاد الموازي، الذي نتج عنه عدم ضبط سوق السلع والخدمات، إضافة إلى عدم حرية المنافسة وفوضى الاستيراد، هذه الخصوصية قد ساهمت في زيادة حجم التهرب الجبائي بشكل واضح.

رابعاً- الأسباب المرتبطة بالإدارة الجبائية

تعتبر الإدارة الجبائية أداة تنفيذ النظام الجبائي، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والتزاهة، كلما سهل التهرب الجبائي، ويرجع عدم كفاءة الإدارة الجبائية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية، بالإضافة إلى نقص الأيدي العاملة

الفنية، وذلك نتيجة ضعف الأجرور في الوظيف العمومي، وقلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطارات الجبائية، بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الجبائية، والتي تتمثل في الرشوة، بحيث أنها تعتبر أخطر من ضعف الكفاءة وتندرج ضمن الفساد الاقتصادي، ولا زالت الإدارة الجبائية تعاني من قلة الأداء الجبائي وبعيدة كل البعد على المعايير الدولية.

خامسا- الأسباب التشريعية:

توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الضريبي ومدى استقرار التشريع

الضريبي، والتي نحملها في العناصر التالية: (عبدو و سمير، 2022، صفحة 310)

1- ثقل عبئ الضريبة: الهدف من تصميم الضريبة هو تقليل تكاليف الضرائب، وتقليل العبئ الضريبي، ولكن لا يمكن تحقيق هذا الهدف إلا بطريقة قانونية، وفرضية معقولة، إذا كان تصميم النظام الضريبي بعيدا عن هذه الفرضية، فمن المحتمل أن يتطور إلى التهرب الضريبي والاحتيال الضريبي وانتهاكات أخرى.

2- انعدام الحوافز للمكلفين وغياب الردع قد يكبح فعاليتها: قد تكون القوانين في بعض الأحيان واضحة ولكن انعدام الحوافز للمكلفين وغياب الردع قد يكبح فعاليتها، على سبيل المثال، في بعض البلدان، تكون العقوبات المفروضة على تأخير دفع الضرائب منخفضة بشكل يبعث على السخرية لدرجة أن دافعي الضرائب لا يكلفون أنفسهم عناء إرسال مدفوعات الضرائب في وقت استحقاقها، مما يتسبب في حدوث تأخيرات ضريبية ومشاكل إدارية.

3- تعقد النظام الضريبي: كلما كانت صياغة القانون معقدة يكون القانون أقل وضوحا ويترك مجالا لتدخل أعوان الإدارة في تحديد الإعفاءات والتخفيضات مما يؤدي إلى عدم قناعة المكلف بالضريبة المفروضة عليه وبالتالي يحاول التهرب منها.

4- ضعف العقاب المفروض على المتهرب: إن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضريبة يؤثر على التهرب الضريبي، بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر، فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهربه من الضريبة، ففي هذه الحالة يتعد المكلف عن ذلك التهرب ويقلل منه، لكن إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماما، ففي هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي.

5- عدم استقرار التشريع الضريبي: تؤدي التغييرات الدائمة في التشريع الضريبي إلى غموض النظام الضريبي بسبب تعدد القوانين، كما تؤدي إلى عدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي، وبالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي.

6- ضعف الرقابة الضريبية: عندما يتوقع المكلفون أن إدارة الضرائب لن تقوم بمراجعة التصريحات سيكون لديهم حافز للإبلاغ الخاطئ.

المطلب الثالث: طرق وآثار التهرب الضريبي

أولا- طرق التهرب الضريبي

قد تعدد الطرق المتبعة من أجل التملص من دفع الضريبة، وستتطرق إلى أهمها وهي التحايل المحاسبي و التحايل المادي والقانوني، وذلك بغية الوقوف على مدى توفيق المشرع إلى سد الأبواب أمام هذه الأساليب. (أحمد و زهرة، 2020،

الصفحات 1054-1057)

1- التحايل المحاسبي:

يفرض القانون على المكلف بالضريبة مسك محاسبة كاملة وحقيقية يصرح بها لدى الإدارة الجبائية في آجال محددة، يضمونها نتائج نشاطاته (الإيرادات والنفقات) خلال السنة المالية، مدعماً ذلك بوثائق تثبت تصريحاته كالفواتير، السجلات المحاسبية (اليومية، دفتر الجرد...)، ووصولات التسليم، وتكون هذه التصريحات هي الأساس الذي تعتمد عليه المصالح الضريبية في تأسيس الضريبة، لذا يسعى المكلف إلى إخفاء بعض العمليات المحاسبية وذلك بالتخفيض في الإيرادات والتضخيم في النفقات.

1-1- التخفيض في الإيرادات:

يكون التخفيض في الإيرادات بلجوء المكلف إلى عدم التصريح بكل أو جزء من الإيرادات التي تدخل في حساب الأرباح الخاضعة للضريبة، وتقتصر على من يملكون سجلات محاسبية سواء كان ذلك إجبارياً أو اختيارياً، ومن بين الطرق المستعملة لتخفيض الإيرادات، نذكر ما يلي:

- بيع السلع دون فواتير من أجل تفادي تقييد المبيعات محاسبياً وبالتالي إخفاء جزء من رقم الأعمال.
- تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي.
- عدم تسجيل الإيرادات الناتجة عن بيع النفايات المستخرجة من مواد الصناعة التحويلية ونشاطات البناء.
- عدم التصريح بالمداخيل الحقيقية بالنسبة لأصحاب المهن الحرة كالأطباء والمحامون.

1-2- التضخيم في النفقات:

يعطي المشرع الجبائي عادة للمكلف بالضريبة الحق في خصم الأعباء التي يتحملها حقيقة وذلك ضمن شروط محددة، إلا أن بعض المكلفين قد يستغلون هذا الحق من أجل التخفيض من الضريبة على الأرباح الإجمالية المحققة، وذلك بالمبالغة في تقدير التكاليف باستعمال عدة طرق منها خلق مناصب شغل وهمية وبمبالغ مبالغ فيها، وكذا التسجيل الخاطئ لحساب الإهلاكات، ومصاريف أخرى غير مبررة أي ليس لها علاقة بالنشاط الممارس من قبل المكلف.

1-2-1- المستخدمين الوهميين: وتمثل هذه الطريقة في التسجيل المحاسبي لأجور ومرتبات متعلقة بعمال ومستخدمين وهميين لا وجود لهم على أرض الواقع، غير أن المكلف يجوز على الوثائق المحاسبية والإدارية الرسمية لهؤلاء وهي تخلو من كل شك وريبة، وبتضخيم هذه الأجور والرواتب يتم تخفيض الربح المحقق والخاضع للضريبة، هذا وقد يتحقق الغرض السابق والمتمثل في التقليل من عيب الضريبة بصرف مبالغ إلى العمال مقابل أعمال غير حقيقية، أو مقابل أعمال حقيقية قدمها العمال ولكن تقدير هذه المبالغ مبالغ فيه أو لا يعادل ما يدفع للغير مقابل أعمال ماثلة.

1-2-2- النفقات والمصاريف العامة غير المبررة: لما كان من حق المكلف خصم التكاليف والمصاريف التي لها علاقة بنشاطه من الربح الخاضع للضريبة، فإنه قد يلجأ من أجل إنقاص الوعاء الضريبي إلى تضخيم هذه التكاليف والأعباء من خلال استعمال طرق احتيالية، ومثال على ذلك أن يلجأ إلى تسجيل نفقات صيانة السيارات باسم المؤسسة في حين أن هذه السيارات مستغلة في أغلب الأوقات لأغراض شخصية، ومن ذلك أيضاً شراء مستلزمات خاصة كالأثاث مسجلاً إياها في

حساب مشتريات الشركة.

1-2-3- تطبيق تقنية الإهتلاكات: يقصد بالإهتلاك " الإثبات الكتابي للنقص التدريجي في القيمة الذي يصيب الموجودات الثابتة للمؤسسة بفعل الزمن أو الاستغلال كالعقارات والمباني والتجهيزات والمعدات والآلات ووسائل النقل... إلخ".

حيث أن الإهتلاكات تخصم من قيمة الربح الصافي الخاضع للضريبة، فإن المكلف الذي يقصد التخفيض من وعاء الضريبة يتعمد تضخيم هذه الإهتلاكات، بالرغم من أن القانون قد حدد كيفية حساب هذه الإهتلاكات.

2- التحايل المادي والتحايل القانوني:

بغية إعطاء صورة خاطئة على مقدار الربح وبالتالي الخضوع إلى ضريبة أقل، قد يعتمد المتهرب إلى أساليب أخرى غير التحايل في الكتابات المحاسبية، وهذه الأساليب قد تكون نتيجة تحايل مادي أو تحايل قانوني.

1-2- التحايل المادي:

يكون الإخفاء ماديا عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية، ويقوم أساسا على إخفاء المكلف لأمواله التي تخضع للضريبة إخفاء كليا أو جزئيا، فتنشأ بذلك وضعية قانونية ظاهرية مختلفة عن الوضعية القانونية الحقيقية، وتأخذ هذه الطريقة عدة صور منها:

- أن يمارس المكلف نشاطا خفيا إلى جانب نشاطه الأساسي؛
- أن يقوم بإنشاء مشاريع صغيرة في المناطق النائية ليصعب الوصول إليه؛
- أن يقوم ببيع منتجاته في السوق الموازية دون فواتير، ومن ذلك أيضا أسلوب الفوترة المزورة أو الغش في الرسم على القيمة المضافة أو خلق مؤسسات وهمية أو بأسماء مستعارة.

2-2- التحايل القانوني:

وتتمثل هذه الطريقة في استغلال القانون أو الثغرات الموجودة فيه للتخلص من الضريبة، وهذا ما ينتج وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، ويأخذ التحايل القانوني مظهر التلاعب في تكييف الحالات القانونية أي تزييف وضعية قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى معفاة أو خاضعة لضريبة أقل، ومثال ذلك أن يصرح المكلف بأن المال أنتقل إلى شخص آخر (عادة من أهله). بموجب عقد بيع، غير أنه ف حقيقة الأمر أنتقل إليه بموجب عقد هبة، وذلك من أجل تجنب دفع رسوم التسجيل المقررة في التركات والهبات.

هذا وقد يأخذ التحايل القانوني مظهر إنشاء عمليات وهمية تهدف إلى التملص من الضريبة، ومثال ذلك أن يحصل المكلف على فواتير مزيفة لعمليات شراء وهمية يتحصل من خلالها على خصم الرسم الذي يمس مشترياته من الرسم على رقم الأعمال، كما يدخل ضمن هذه الصورة استغلال الخصومات والتخفيضات التي تؤثر على الوعاء الضريبي وتجعل دين الضريبة على المكلف أقل، كمبالغ التبرعات والهبات التي تقرر بعض التشريعات خصمها من الوعاء أو إعفاءها من الضريبة.

ثانيا- آثار التهرب الضريبي

يمكن إجمالاً حصر آثار التهرب الضريبي في الآثار التالية:

1- الآثار المالية للتهرب الضريبي:

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءاً هاماً من الموارد المالية، ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية اتجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة للجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض، إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني. (ناصر، 2016، صفحة 160)

2- الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي:

تتمثل الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي بشكل عام فيما يلي: (رضا، 2014، صفحة 426)

- بالنسبة للاستثمار: فإن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين ادخار عام، وبالتالي الحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية.
- انخفاض معدلات الادخار: يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار تنمية المشاريع الاستثمارية، ويترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة.
- الإخلال بقواعد المنافسة: حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية.
- إنتاجية المؤسسة: يضر التهرب الضريبي بإنتاجية المؤسسة بحيث يعمل ذلك التهرب إلى توجيه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب الضريبي، حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة.
- توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء إقتصاد غير رسمي: تساهم ظاهرة التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للإقتصاد الوطني.

3- الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي:

تتمثل الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي في الآثار التالية: (صافية، 2018، الصفحات 265-266)

- يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، وهذا ما يؤدي بالدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة وبالتالي يزيد العبء على من لم يتهرب من الضريبة لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع.
- اعتماد السلطة العامة على مصادر تمويلية إضافية كالقروض الخارجية أو الإصدارات النقدية فتقود الأولى إلى أزمة عدم التسديد وتؤدي الثانية إلى ارتفاع الأسعار، فتعطل عملية التنمية الاقتصادية وتنخفض الدخول الحقيقية لغالبية الأفراد.
- بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي. (ناصر، 2016، صفحة 161)

4- الآثار على فاعلية النظام الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي كدليل على عدم فعالية النظام الضريبي، في هذا المجال نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية، ويتعد عن التكافل الاجتماعي، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة، لذلك يعمل التهرب الضريبي على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية -المالية، الاقتصادية والاجتماعية، وبالتالي يقلص من أهمية الضريبة. (ناصر، 2016، صفحة 161)

المبحث الثالث: الرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الضريبي

تعد الرقابة الجبائية عملية إجرائية تقوم بها مصالح الإدارة الضريبية في حالات معينة، تهدف إلى التحقق من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، والتأكد من إمتثاله للقوانين والأحكام الجبائية المعمول بها.

المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية وأشكالها

قبل التطرق لأشكال الرقابة الجبائية وجب أولاً التعرف عليها.

أولاً- تعريف الرقابة الجبائية

تعرف الرقابة الجبائية بأنها " فحص التصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام، الاستفسار والإستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها، ولا يكتفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصدر آخر، وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما، وكذلك النظر في الوضعية المالية للمكلف بالضريبة". (صافية، 2018، صفحة 267)

وتعرف أيضا بأنها " عملية تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من الإثباتات والتصريحات، فهي مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وذلك من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية، وهذا الحق محفوظ بنصوص ومواد التشريع الجبائي، مع الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة إحترام القوانين الجبائية، من جهة وتعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى، وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية". (صبرينة و عمر، 2019، صفحة 323)

وتعرف كذلك بأنها " مجموعة الإجراءات والتقنيات التي من خلالها يقيم المحقق نوعية المحاسبة في الشكل والمضمون لمؤسسة ما، ويتحقق من صحة ودقة العمليات المسطرة في الوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر إستغلال النشاط مع تلك العناصر الخارجية (المشتریات، المبيعات، رصيد البنك، الممتلكات...)، وهذا بهدف مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا التحقق من وعاء مختلف الضرائب والرسوم خلال سنوات التحقي لنشاط معين وإجراء التعديلات المصرح بها". (سفيان و نور الدين، 2024، صفحة 164)

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن الرقابة الجبائية هي مجموعة الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتحقق من صحة التصريحات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة، والتأكد من إمتثالهم للقوانين والتشريعات الضريبية المعمول بها.

ثانيا- أشكال الرقابة الجبائية

لقد تم وضع أشكال الرقابة الجبائية بموجب إجراءات وقواعد قانونية، فهي تعد عملية متنوعة، وذلك لأنها تأخذ عدة أشكال فقد تكون رقابة عامة وقد تكون رقابة معمقة.

1- الرقابة الجبائية العامة:

يكون هذا النوع من الرقابة على مستوى المفتشية، وهنا يتم التمييز بين الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.

1-1- الرقابة الشكلية: تعد أول رقابة تخضع لها التصريحات الجبائية المكتوبة من طرف المكلفين، حيث تتم هذه الرقابة سنويا وتهدف إلى القيام بتصحيح الأخطاء المادية والنقائص المرتكبة أثناء كتابة وتقديم المكلفين لتصريحاتهم والتأكد من هوية وعنوان المكلف، فالغرض من هذه الرقابة هو التصحيح الشكلي للتصريحات دون إجراء أية مقارنة بين ماتحملة من معلومات وتلك التي تتوفر لدى الإدارة الجبائية، فهذه الأخيرة لا تهدف إلى التأكد من صحة المعلومات وإنما الكيفية التي قدمت من خلالها هذه المعلومات، وتتم هذه الرقابة الجبائية على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الإختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة. (مونة و توفيق، 2021، صفحة 261)

1-2- الرقابة على الوثائق: تعمل إدارة الضرائب من خلال هذا الشكل من الرقابة على فحص جد دقيق لجميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب، بحيث تقوم مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبه والتي يقدمها المكلف بالضريبة من خلال مقارنتها بالوثائق والمعلومات التي تحوزها إدارة الضرائب عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف بالضريبة. وينحصر هذا الشكل من الرقابة على الوثائق على طلب المعلومات وطلب التوضيحات والتبريرات. (سامية، 2016/2015، صفحة 11)

1-2-1- طلب المعلومات: فيكون عن طريق تقديم طلب من طرف المصلحة المحققة إلى المكلف بالضريبة، سواء كان شفويا أو كتابيا من أجل تقديم معلومات إضافية بهدف إزالة الغموض أو الشك في التصريحات المقدمة من المكلف بالضريبة.

1-2-2- طلب التوضيحات والتبريرات: فيتسنى للإدارة الجبائية في هذه الحالة مراسلة المكلف بالضريبة وطلب توضيحات وتبريرات منه في كل المسائل التي يشوبها غموض أو إبهام، وللمكلف بالضريبة أجل لا يقل عن 30 يوما من أجل تقديم رده وفي حالة إنقضائها يتم فرض ضريبة تلقائية من طرف الإدارة الجبائية.

2- الرقابة الجبائية المعمقة: تتم على مستوى مكتب التحقيقات الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية، إذ يتم إنتقال أعوان فرقة التحقيقات والتي لا تقل رتبته عن مفتش ضرائب إلى مكان مزاولة نشاط المكلف من أجل إجراء معاينات ميدانية للتأكد من صحة ونزاهة التصريحات التي يحتويها ملف المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، بهدف الكشف عن محاولات التهرب الضريبي، وهذا لأربع سنوات لم يمسهما التقادم. وتشمل الرقابة الجبائية المعمقة: التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة. (وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2020)

1-2- التحقيق في المحاسبة: هو مجموعة من العمليات تهدف إلى فحص الملفات المحاسبية، إذ يلزم هذا الفحص حسب المواد 9 و 11 من القانون التجاري المكلفين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية، كما يمس كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين للنظام الحقيقي والملزمين بمسك المحاسبة. (محي الدين و سفيان، 2022، صفحة 158)

2-2- التحقيق المصوب: هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق في المحاسبة. (خولة و محمد، 2021، صفحة 365)

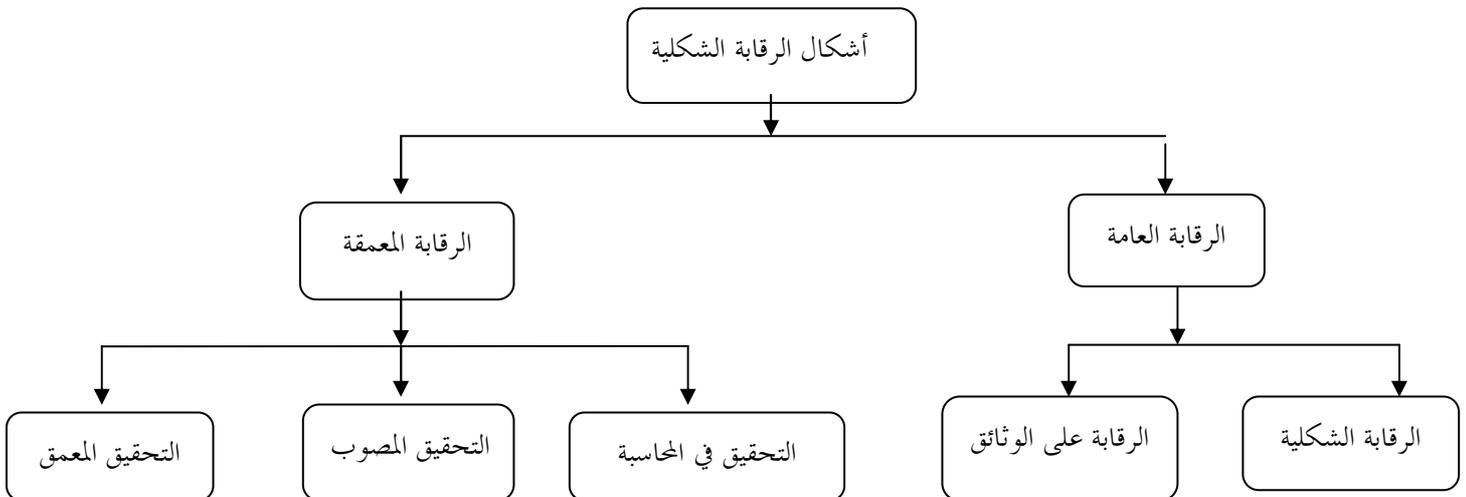
2-3- التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية:

تم استحداث هذا النوع من التحقيق بموجب الإصلاحات الضريبية لسنة 1991، وهو مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل الإجمالي (مرسوم تشريعي 1991.91/25)، وتكون المعلومات التي توجد بحوزة الإدارة الجبائية بمثابة المصدر الأول الذي يتم الاعتماد عليه أثناء التحقيق، بالإضافة إلى الوثائق الأساسية الموجودة لدى المصالح والهيئات التي يتعامل معها المكلف بالضريبة، والتي يعتمد عليها وتكون لها فعالية في اكتشاف الأخطاء والتدليسات.

كما يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائياً، وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة. (صبرينة و عمر، 2019، صفحة 325)

ويمكن تلخيص أشكال الرقابة الجبائية من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (01): يوضح أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على ما سبق

المطلب الثاني: أسباب إجراء الرقابة الجبائية وأهدافها

أولاً- أسباب إجراء الرقابة الجبائية

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية من الضياع إضافة إلى مراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية أهمها: (حاج قويدر و عبد الغني، 2019، الصفحات 877-879)

1- حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداعيله:

بما أن النظام الجبائي الجزائري كغيره من الأنظمة الجبائية الحديثة نظام تصريحي يسمح للمكلف بالتصريح بمداعيله من تلقاء نفسه باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي، ويفترض أنهما صحيحة ما لم يثبت العكس، وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية، فحسب المادة (18-1) من قانون الإجراءات الجبائية: " ترأب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات كيفما كانت طبيعتها"، وذلك بغرض اكتشاف الأخطاء والتلاعبات الموجودة فيها والقيام بتصحيحها، ومن هنا يتضح بأن السبب الأساسي لوجود الرقابة الجبائية هو كون النظام الضريبي نظام تصريحي، ولذلك أوجب المشرع إيجاد وسيلة قانونية لمراقبة هذه التصريحات والتأكد من صحتها ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة.

2- محاربة التهرب والغش الضريبي:

تعد الرقابة الجبائية الأداة الضرورية لقمع التهرب الضريبي ومكافحة الأعمال التديسية المتمثلة في:

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ والمنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة والمبيعات بدون فاتورة؛
- القيام عمدا بنسيان أو إجراء تقييد غير صحيح أو وهمي في الحسابات الخاصة بالسجلات والدفاتر المحاسبية؛
- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم؛
- القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات، أو القيام بتقييد إجراء قيد في الحسابات غير صحيح؛
- قيام المكلف بتدبير عدم إمكانية الدفع، أو وضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم؛
- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم؛
- ممارسة نشاط غير قانوني وكل نشاط غير مسجل و/أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة تتم ممارسته.

3- ممارسة الاقتصاد الخفي:

يؤدي الاقتصاد الخفي إلى عدم المساهمة الكلية في الحصيلة الضريبية مما يحرم الخزينة العمومية من موارد هامة، بحيث يشمل كافة الأنشطة المصاحبة لعملية التهرب الضريبي والتي تولد دخلا يخضع للضريبة ويتم إخفاؤه عن السلطات الضريبية بهدف التهرب من دفع الضريبة، حيث أن الإقتصاد الخفي يشمل مجموع الدخول المكتسبة غير المبلغ عنها للسلطات الضريبية

أو مجموع الدخول غير الواردة في الحسابات الوطنية، ويشمل الإقتصاد الخفي رجال أعمال إتجهوا للعمل بشكل غير قانوني بسبب العيوب الموجودة في نظام الضرائب، وفي القوانين الأخرى والإجراءات المعقدة، وقد نصت المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصرها نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة.

ثانيا- أهداف الرقابة الجبائية

تهدف الرقابة الجبائية لتحقيق الأهداف التالية:

1- الهدف المالي والاقتصادي:

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع. (المادة 327، ق.ض.م.ر.م، 2024، صفحة 306)

2- الهدف الإداري:

تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها ويمكن أن يحمل هذا الدور في النقاط التالية:

- تحديد الإنحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها وبالتالي إتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك وتساعد الرقابة أيضا على إعداد الإحصائيات المتعلقة بنسب الإمتثال ونسب التهرب الضريبي.

- إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاوله إيجاد حلول لها. (المادة 327، ق.ض.م.ر.م، 2024، صفحة 306)

3- الهدف القانوني:

يتمثل الهدف القانوني في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والحرص على سلامتها؛ من خلال التركيز على مبدأ المحاسبة لمعاقبتهم على أي انحرافات أو مخالفات للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية. (صافية، 2018، صفحة 268)

4- الهدف الاجتماعي:

تهدف الرقابة الجبائية على المستوى الاجتماعي لمنع ومكافحة إنحرافات المكلف بها مثل التلاعب أو الإهمال أو التقصير في أداء وتحمل واجباته، وذلك بغرض تكريس مبدأ المساواة بين المكلفين. (مونة و توفيق، 2021، صفحة 259)

المطلب الثالث: المصالح المختصة في عملية الرقابة الجبائية وإطارها القانوني

لابد أن تعتمد الرقابة الجبائية على مجموعة من الوسائل الهيكلية والأجهزة القانونية التي تسهل لها القيام بعملها على أحسن وجه من أجل تحسين عملية التحقيق الجبائي، حيث منح المشرع الجزائري لأعوان هذه الأجهزة كل الحقوق والصلاحيات من أجل أداء مهمتها.

أولاً- المصالح المختصة في عملية الرقابة الجبائية

تقوم عدة مصالح بعملية الرقابة الجبائية سواء على المستوى المركزي، أو الجهوي، أو المحلي، ونلخصها فيما يلي:

1- الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية على المستوى المركزي:

وتتكون من المديرية التالية:

1-1- المديرية المركزية للأبحاث والمراجعات: أنشئت مديرية البحث والمراجعات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13 جويلية 1998 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديرية الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي التي هي تحت غطائها، كما أن اختصاصها يمتد على مستوى التراب الوطني، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث والمراجعات في سبتمبر 1998. تهتم هذه المديرية بـ:

- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي.
- جعل الرقابة أكثر شفافية مع الأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار.
- إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب، وتحسين المردودية الجبائية العامة.

وبالتالي فالهدف الرئيسي لمديرية البحث والمراجعات هو مكافحة التهرب الضريبي، ولأجل ذلك قامت بوضع إستراتيجية للمراقبة بغية تحقيق بعض الأهداف المساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي ومن بينها:

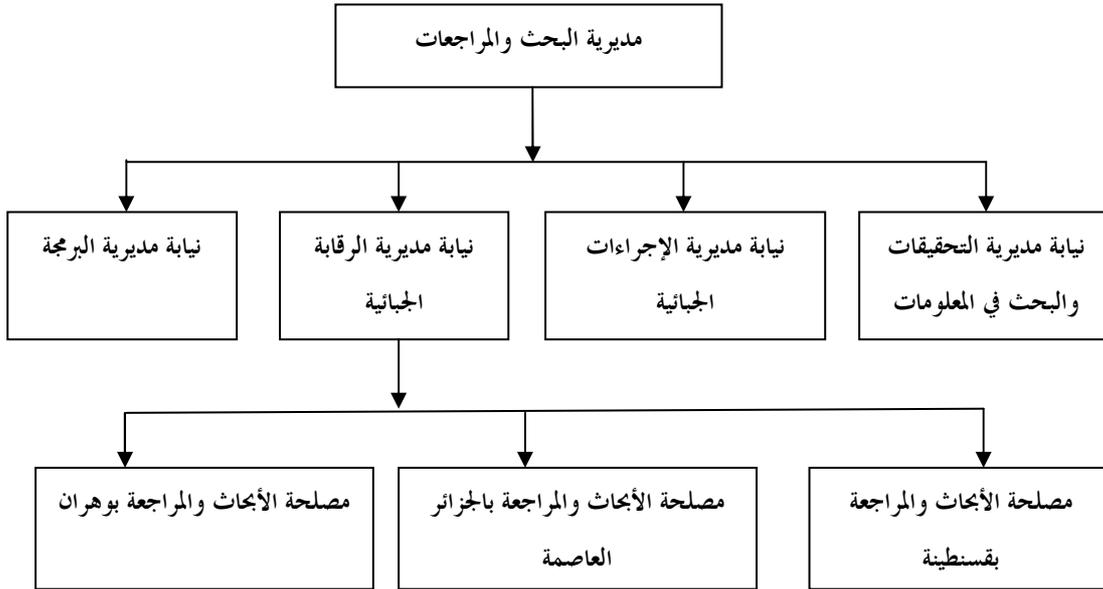
- رفع نوعية التحقيق والإرتقاء به إلى مستويات أحسن.
- تحسين مردودية الرقابة الجبائية.
- الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية والمداخليل الكبيرة.
- تقليص حجم المنازعات التي هي في تزايد مقارنة بالتحقيق.

وهذا كله من أجل حماية فائدة الخزينة من جهة وكذا حقوق وضمانات المكلفين من جهة أخرى. (فاتح و رجاء،

2022، صفحة 564)

ولكي تقوم بهذه الصلاحيات، تستند المهام إلى أربع مديريات فرعية منبثقة كما هي موضحة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمديرية البحث والمراجعات



المصدر: فاتح أهمية، رجاء دويس، مجلة البحوث في العقود وقانون الأعمال، المجلد 07/ العدد: 02 (2022)، ص 565.

1-2- مديرية كبريات المؤسسات: تم تأسيسها بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 07/ جويلية 2005، المحدد لتنظيم المديرية الفرعية لمديرية كبريات المؤسسات، وقد بدأت في العمل ابتداء من 2006، وتتكون هذه المديرية من خمسة مديريات فرعية وهي: (المديرية الفرعية لجباية المحروقات، المديرية الفرعية للتسيير، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، المديرية الفرعية للمنازعات، المديرية الفرعية للوسائل)، إلا أن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية هي المسؤولة عن الرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الجبائي من خلال تنفيذ برامج مراجعة المحاسبة ومتابعتها، اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة، البحث عن المعلومة الجبائية، واستغلالها مع إنجاز التحقيقات والتحريرات. (صيرينة و عمر، 2019، صفحة 323)

وتوكل مديرية كبريات المؤسسات بالمهام التالية: (فاتح و رجاء، 2022، صفحة 569)

- مسك الملف الجبائي لكل مكلف بالضريبة؛
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها؛
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها؛
- التحقيق في التظلمات ومعالجتها وضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية؛
- تحليل عمليات التسيير والمراقبة والمنازعات وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها.

2- على المستوى الوطني:

إن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، وتتكفل مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية

على مستوى مديرية كبريات المؤسسات بما يلي: (صبرينة و عمر، 2019، صفحة 324)

- البحث عن المعلومة الجبائية، وإستغلالها مع إنجاز التحقيقات والتحريرات.

- تنفيذ برامج التحقيق المحاسبي ومتابعتها.

• مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (S\DCF):

إن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية الأبحاث والمراجعات وهذه الأخيرة مكلفة بالتحقيقات الكبرى أما المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فلقد وكلت إليها مهمة التحقيق في النشاطات الحرة ومقدمي الخدمات. وفي هذا الإطار فإن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بـ:

- البرمجة والتحقيق في كل نقطة من حدود الولاية، وكل التحريات والتحقيقات والأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي.

- دراسة وإقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة.

- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من خلال التحقيق، وكذا على وصول تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف.

- تنفيذ الأعمال ذات الفائدة الجبائية.

- البحث وتحليل أسباب التهرب والغش الضريبي وإيجاد حلول وإقتراحات ناجعة لهذا الإشكال.

- تقييم نتائج التحقيقات.

- تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية. (فاتح و رجاء، 2022، صفحة 567)

3- على المستوى الجهوي:

تتكفل المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات والمتمثلة من ثلاث مصالح خارجية و جهوية للتحقيق، الجزائر، وهران وقسنطينة، بتنفيذ برامج الرقابة الميدانية الذي يتم تحديدها من طرف المديرية المركزية للبحث والمراجعات والخاصة بالكشف عن حالات الغش والتهرب الضريبي التي يمارسها الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين تم برمجتهم وتوزيعهم على فرق التحقيق الجهوية التابعة للمصالح الجهوية للتحقيق المختصة إقليميا. (صبرينة و عمر، 2019، صفحة 324)

4- على المستوى المحلي:

يعتبر المركز الجوارى للضرائب مصلحة عملية جديدة للمديرية العامة للضرائب، الذي حل محل الهياكل المتواجدة حاليًا (المتفتشيات والقباضات)، مخصصة حصريا لتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من فئة واسعة ممثلة أساسا في المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجرافية الوحيدة. وتتكفل بـ:

- تشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات وبطاقات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجوارى للضرائب والممتلكات العقارية المتواجدة فيه.

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتقييم نشاطات المصالح المعنية. (فاتح و رجاء، 2022، صفحة 568)

المطلب الرابع: الإطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية

وضع المشرع الجبائي الجزائري ترسانة من القوانين والتشريعات التي تمنح للإدارة الجبائية حق الرقابة الجبائية على المكلفين من أجل الحفاظ على حقوق الخزينة من الضياع، باعتبارها صاحبة الحق الأصلية في الحفاظ على أموال الخزينة العمومية وحمايتها من التبدد والتلاعب، وبغرض السيرورة الحسنة لعملية الرقابة الجبائية وضع المشرع الجزائري إطارا قانونيا ينظم حقوق الإدارة الجبائية ويحدد في نفس الوقت حقوق وواجبات المكلفين بأداء الضريبة.

أولا- حقوق الإدارة الجبائية

من أجل التطبيق الجيد للرقابة الجبائية وتسهيل عملية التحقق من التصريحات الجبائية منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية مجموعة من الحقوق وهي:

1- حق الاطلاع:

يسمح لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات، ويخضع لحق الاطلاع كل من: (المواد 45-62، قانون الإجراءات الجبائية، 2024)

1-1- الإدارات والهيئات العمومية: لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة وكذلك كل المؤسسات الهيئات، أيا كان نوعها والخاضعة لرقابة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة الجبائية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد بموجبها.

1-2- السلطة القضائية: يجوز في كل دعوى أمام الجهات القضائية المدنية والجزائية أن تمنح النيابة العامة حق الإطلاع على عناصر من الملفات للإدارة الجبائية.

1-3- المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين: يجب على المؤسسات أو الشركات والقائمين بأعمال الصرف والصرفيين وأصحاب العمولات، وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، أن يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الجبائية، بفتح وإفقال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال المنقولة أو حساب التسبيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر، كما يمس هذا الإلزام خصوصا، البنوك وشركة البورصة والدواوين العمومية والخزائن الولائية ومركز الصكوك البريدية والصندوق الوطني للتوفير وصناديق القرض التعاوني وصناديق الإيداع والكفالات.

1-4- المؤسسات الخاصة: يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5 000 دج إلى 50 000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61، والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل إنقضاء الآجال المحددة لحفظها.

2- حق الرقابة:

يتمثل حق الرقابة في مجمل العمليات التي تسمح بالتحقيق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف وذلك بمقارنتها بمعطيات خارجية، ويمكن التمييز بين شكلين للرقابة هما:

- التحقيق في المحاسبة ومعاينة الدفاتر والوثائق المحاسبية ومقارنتهما لعناصر الاستغلال للتأكد من صحة التصريحات المقدمة.
- التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية قصد التأكد من مدى صحة المداخل المصروفة، وذلك بمقارنتها بالوضعية الجبائية للمكلف. (عبدو و سمي، 2022، صفحة 307)

كما تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها. وتتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها. (المادة 18، قانون الإجراءات الجبائية، 2024)

2-1- حق المعاينة والحجز:

لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير، و يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل مؤسسا، وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرز لها المعاينة، وتبين على وجه الخصوص ما يأتي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة.
- عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها.
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، تحت سلطة القاضي ورقابته.
- تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية، تحت سلطة القاضي ورقابته.

ولهذا الغرض، يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية. (المادة 35، قانون الإجراءات الجبائية، 2024)

2-2- حق إجراء البحث والتحقيق:

ويقصد به إجراء التحقيق من طرف أعوان الإدارة الجبائية بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ولدى كل شخص يقوم بهذه العمليات، والمكلف مطالب بتزويد أعوان الإدارة الجبائية بكل الوثائق والمستندات الضرورية لتحديد رقم الأعمال وأسس فرض الضريبة، وهذا الحق يمكن أن يمارس خلال ساعات الفتح للجمهور أو خلال ممارسة النشاط، ويتم إثر كل عملية تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت وتفصل المخالفات الملاحظة ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة. (مصطفى و نصر، 2016، صفحة 36)

2-3- حق إستدراك الأخطاء:

يجوز إستدراك كل خطأ يرتكب سواء من نوع الضريبة أو في مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، وذلك إلى غاية إنتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها قرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى. (المادة 327، ق.ض.م.ر.م، 2024، صفحة 106)

2-4- حق التقادم:

يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة، بأربع (04) سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، و هذا بالنسبة لما يأتي:

- تأسيس الضرائب والرسوم، وتحصيلها.
- القيام بأعمال الرقابة.
- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي .

كما يمدد الأجل العام للاسترداد المنصوص إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي أرسلت خلالها الإدارة الجبائية أثناء عملية الرقابة، طلب معلومات إلى سلطة جبائية لدولة أخرى في إطار المساعدة الجبائية الدولية؛ وذلك رغم تجاوز الأجل الأولي للإسترداد، ولا يمكن تطبيق هذا التدبير إلا إذا تم إبلاغ المكلف بالضريبة المعني كتابيا مقابل وصل بالاستلام بوجود هذا الطلب في أجل ستين (60) يوما، إعتبارا من تاريخ إرساله. ويعلق أجل التقادم في حالة القوة القاهرة المثبتة قانونا التي تمنع الشروع أو سيرورة عمليات الرقابة، إلى غاية زوال الحدث الذي تسبب في هذا المانع (المادة 39)، من قانون الإجراءات الجبائية، 2024).

ثانيا- حقوق والتزامات المكلفين بالضريبة

1- حقوق المكلفين بالضريبة:

منح المشرع الجبائي للمكلفين بالضريبة الحقوق التالية:

1-1- الإعلام المسبق وأجل التحضير:

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، يعلم من خلاله المكلف بالضريبة بإمكانية الإطلاع على ميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، على الموقع الإلكتروني للإدارة الجبائية، على أن يستفيد من أجل أدن للتحضير مدته عشرون (20) يوما، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار، ويجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها و أن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة. وفي حالة استبدال المحققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك. أما في حالة

حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للإستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة. ولا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقاً. (المادة 20-4، من قانون الإجراءات الجبائية، 2024)

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر، فيما يخص : (المادة 20-5، من قانون الإجراءات الجبائية، 2024)

- مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

يمدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي. 5.000.000 دج و 10.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى، تسعة (09) أشهر..

يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان، عن طريق محضر يستدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيريه، وتوضع الإشارة عند الإقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الأخير التوقيع.

1-2- الإستعانة بمستشار :

يمكن لكل مكلف خاضع للرقابة الجبائية أن يستعين بمستشار من اختياره (محامي، محاسب، مستشار جبائي)، ويمكن له أيضا أن يعين من يمثله خلال فترة إجراء الرقابة الجبائية، وغياب المكلف لا يمنع من إجراء عمليات المراقبة الفجائية للمعاينة المادية والتي تفقد من قيمتها في حال عدم إجراؤها. (مصطفى، 2017، صفحة 16)

1-3- عدم إمكانية إعادة الرقابة:

لا يمكن للإدارة الجبائية أن تجري رقابة أخرى فيما يخص نفس الضرائب والرسوم ونفس الفترة، وكذلك عندما تكون فترة الرقابة قد تقادمت ماعدا في حالة الممارسات التندليسية، بالإضافة إلى أن الرقابة الجبائية تكون نهائية عندما يعطي المكلف موافقته على التعديلات والإقتراحات، أو في حال عدم الرد في أجل 30 يوما أو أيضا في حالة غياب التعديلات، ويرسل إشعار آخر بالمراقبة يخص الضرائب والرسوم التي لم تذكر في الإشعار الأول، وبصورة إستثنائية عندما يكتشف المحقق مخالفات تمس هذه الضرائب والرسوم. (مصطفى، 2017، صفحة 16)

1-4- محدودية فترة الرقابة في عين المكان:

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين. وعلى كل حال، يمكن أن تتجاوز هذه الآجال عندما يعطي المكلف خلال عمليات الرقابة الجبائية معلومات ناقصة أو غير دقيقة أو لم يرد على طلبات التوضيح في الآجال المحددة قانونا. كما يجب أن نشير أن فترة الرقابة في عين المكان تبدأ ابتداء من تاريخ أول تدخل مذكور في إشعار بالمراقبة الأولى، وتتم أعمال الرقابة في محلات المكلف، ماعدا عند تحرير طلبات من المكلفين بإجرائها في مكاتب المصالح الجبائية وتقبل من طرفها. (نصر و مصطفى، 2016، صفحة 37)

1-5- الإجراءات الاعتراضي حق الرد:

إن الإجراءات الاعتراضي (Procédure Contradictoire) هو النقاش الشفوي أو الكتابي بين المحقق والمكلف من أجل السماح لهذا الأخير بالاستعلام حول سير أشغال عملية الرقابة الجبائية من ناحية، وتسمح له بمعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات المجرأة من ناحية أخرى، وهو ليس فقط الإلزام بتبليغ نتائج الرقابة الجبائية وإجراء التعديلات، وهذا الإجراء يسمح بإقامة جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع للرقابة وضمان مقابلة مختلف الوضعيات بينهما وكما يسمح بتقليل عدد المنازعات الجبائية في المستقبل. (نصر و مصطفى، 2016، صفحة 37)

1-6- السر المهني:

يلزم بالسر المهني، بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات، ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به.

كما يعرض إفشاء الوثائق المصنفة إلى العقوبات المنصوص عليها في الأمر 09-21 المؤرخ في 27 شوال عام 1442 الموافق ل 8 يونيو سنة 2021 والمتعلق بحماية المعلومات والوثائق الإدارية. (المادة 65)، من قانون الإجراءات الجبائية، (2024)

1-7- اللجوء التزاعي أو اللجوء الودي:

إن تصرفات وسلوكات المكلفين ذوي السلوك الجبائي السيئ هم دائما مطالبون من قبل الإدارة الجبائية بتسديد الضريبة والعقوبات التأخيرية، على كل حال وبسبب هذه السلوكيات فإن القانون الجبائي منح لهذا النوع من المكلفين وتحت طائلة بطلان الإجراءات بعض الحقوق والضمانات في حال خضوع المكلف للرقابة الجبائية من قبل مصالح الوعاء، حيث يوجد أحيانا بعض الضرائب المؤسسة من قبل المفتش المحقق قد يحتج عليها المكلف، وخول المشرع الجبائي للمكلف اللجوء إلى السلطات الأعلى (مديرية الولاية) واستئناف الإجراءات الاعتراضية، وطرق الاستئناف هي:

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

- اللجوء الودي يسمح للمكلفين الذين يوجدون في حالة عسر مالي، ويستحيل عليهم تسديد دينهم الجبائي بالاستفادة من تخفيض أو تعديل للحقوق المفروضة. (نصر و مصطفى، 2016، صفحة 38)

ثانيا- التزامات المكلفين بالضريبة

للمكلفين بالضريبة التزامات جبائية وأخرى محاسبية نوضحها فيما يلي:

1- الالتزامات الجبائية:**1-1- التصريح بالوجود:**

يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو للضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجرافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها، تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة .

يجب أن يحتوي هذا التصريح المدعم بنسخة مطابقة قانونا لشهادة الإزداد معدة قانونا ومستخرجة من مصالح الحالة المدنية التابعة للبلدية التي ولد فيها المكلفون بالضريبة ذوو الجنسية الجزائرية أو الأجنبية بالنسبة للذين ولدوا فوق التراب الوطني، خاصة على الأسماء والألقاب والعنوان التجاري والعنوان بالجزائر وخارج الجزائر، إذا تعلق الأمر بأشخاص طبيعيين أو معنويين يحملون الجنسية الأجنبية. كما يجب تدعيم التصريح بنسخة مطابقة لعقد أو عقود الدراسات أو الأشغال التي يتولى هؤلاء الأشخاص الأجانب إنجازها بالجزائر.

عندما يكون الخاضع للضريبة مالكا إلى جانب مقره الرئيسي، وحدة أو عدة وحدات، يجب عليه تقديم تصريح شامل بالوجود عن المؤسسة إلى مفتشية الضرائب المباشرة المختصة.

و يجب أن يشير هذا التصريح الشامل إلى كل المعلومات المذكورة أعلاه عن مكونات المؤسسة. (المادة 183، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2024)

1-2- التصريح السنوي:

يجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، حتى يتسنى إقرار أساس هذه الضريبة، أن يكتبوا ويرسلوا على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة إلى مفتش الضرائب المباشرة لمكان إقامتهم، تصريحا بدخلهم الإجمالي الذي تقدم مطبوعته من قبل الإدارة الجبائية، عندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية، يؤجل تاريخ الاستحقاق إلى اليوم الأول المفتوح الموالي، ويخضع لهذا الإلتزام أيضا الأجراء الذين يتقاضون، فضلا عن أجرهم الرئيسي والمنح أو التعويضات المتعلقة به، مداخيل أجنبية أو غير أجنبية، ما عدا:

- الأجراء الذين يتقاضون أجرا وحيدا.

- الأشخاص الذين يمارسون فضلا عن نشاطهم الرئيسي كأجراء، نشاطا تعليميا أو يقومون ببحث بصفتهم مستخدمين مؤقتين أو شركاء في مؤسسة تعليمية. (المادة 99، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2024)

1-3- التصريح الشهري أو الفصلي بالضرائب والرسوم:

ألزم القانون المكلفين بأن يكتبوا تصريحا شهريا أو فصليا صنف (G50) أو صنف (G50.A) بمحمل الضرائب والرسوم المدفوعة نقدا أو عن طريق إقتطاع من المصدر لدى قباضة الضرائب التي يتبعونها قبل اليوم العشرين (20) الموالية للشهر أو الفصل المعني في النموذج الذي تحدده الإدارة. (مصطفى، 2017، صفحة 20)

1-4- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة

في حالة التنازل أو التوقف عن جزء أو كل النشاط الخاضع للنظام الضريبي المفروض على الربح الحقيقي، تؤسس مباشرة الضريبة المستحقة على الأرباح التي ما زالت لم تفرض عليها الضريبة، بعد سحب الاعتماد المقرر في المادة 141 من القانون المتعلق بالنقد والقرض كإلغاء للنشاط، ويجب على المكلفين بالضريبة أن يشعروا مفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف عن النشاط ضمن أجل عشرة (10) أيام، كما هو محدد أدناه، وأن يحيطوه علما بالتاريخ الذي أصبح أو سيصبح فيه هذا التنازل أو التوقف فعليا، وكذا عند الاقتضاء، أسم التنازل له ولقبه وعنوانه، ويسري تاريخ العشرة (10) أيام ابتداء من :
- اليوم الذي ينشر فيه البيع أو التنازل في جريدة الإعلانات القانونية إذا تعلق الأمر ببيع أو تنازل عن محل تجاري.

- اليوم الذي يتسلم فيه المشتري أو المتنازل له إدارة الإستغلالات إذا تعلق الأمر ببيع أو تنازل عن مؤسسات أخرى.
- اليوم الذي أغلقت فيه نمائيا المؤسسات، إذا تعلق الأمر بوقف النشاط.
- تاريخ السحب إذا تعلق الأمر بسحب اعتماد. (المادة 195، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2024)

2- الالتزامات المحاسبية:

تتمثل الالتزامات المحاسبية في الالتزامات التالية:

2-1- دفتر اليومية:

نص القانون التجاري على أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يقيد فيه يوما بيوم العمليات المقامة، شرط أن يحفظ هذا الدفتر وكل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوما بيوم، ومن ثم يجب أن تقيد في الدفتر جميع العمليات التجارية التي يقوم بها التاجر من بيع أو شراء أو إقتراض أو دفع أو قبض لأوراق نقدية أو تجارية أو غير ذلك، ويجب أن يقدم هذا الدفتر عند كل طلب من الإدارة الجبائية، كما أن غياب هذا الدفتر يشكل سبب كافي لإلغاء ورفض محاسبة المكلف بالضريبة. (سهام، 2011، صفحة 62)

2-3- دفتر الجرد:

على كل شخص طبيعي أو معنوي، له صفة التاجر القيام بعملية الجرد السنوي لموجودات المؤسسة، ويتم تقييد هذه العملية في دفتر خاص يعرف ب "دفتر الجرد"، بالإضافة إلى هذين الدفترين، على المكلف مسك دفاتر أخرى مثل (دفتر الأجرور، فواتير الشراء الأصلية، نسختين من كل فاتورة بيع. (عباس، 2012، صفحة 39)

المطلب الخامس: أساليب مكافحة التهرب الضريبي

تختلف وسائل مكافحة التهرب من الضرائب من دولة إلى أخرى حسب النظام المالي المعمول به، كما تختلف أيضا في نفس الدولة حسب طبيعة الضريبة التي يراد منع التهرب منها، وفيما يلي أهم إجراءات مكافحة بصفة عامة: (مصطفى، الطاهر، و عمار، الصفحات 329-330)

أولا- الجبائية من المنبع

تعتبر طريقة الجبائية من المنبع من أهم الطرق الواقية دون وقوع التهرب، لأنها تعمل على احتجاز قيمة الضريبة المستحقة لدى مدين الممول، وهو شخص لا مصلحة له في التهرب من الضريبة، كأن تحصل الضريبة المفروضة على إيراد القيم المنقولة بحجزها لدى الشركات والمصارف من أرباح الأسهم وفوائد السندات قبل توزيعها، أو جبائية الضريبة على المرتبات والأجرور بحجزها من المستحقات لدى صاحب العمل قبل تسليمها لأصحابها، غير أن هذه الطريقة لا يمكن تطبيقها على جميع الضرائب، ومثال ذلك الضريبة على دخل المهن الحرة.

ثانيا- الوعي الأخلاقي

حيث أن تنمية الوعي الأخلاقي وإيقاظ الحس الجبائي لدى الأفراد بأن دفع الضرائب هو التزام أخلاقي واجب، قبل أن يكون التزاما قانونيا إجباريا، لأنه بمثابة التعبير الحقيقي عن التضامن الاجتماعي بين المواطنين، لذا من الضروري نشر وتعميم ثقافة جبائية سواء بالإست عامة بوسائل الإعلام المكتوبة من الصحف، المنشورات والمجلات الدورية لإطلاع المكلف

بمختلف المستجدات والتعديلات الحاصلة في النظام الضريبي، أو الوسائل المسموعة والمرئية لإجراء حملات توعية دائمة ليست مؤقتة أو ظرفية.

ثالثا- التبليغ عن الغير

يلزم التشريع الضريبي في بعض الدول أشخاصا معينين أو جهات معينة بتبليغ الإدارة المالية عن المعاملات والتصرفات التي تعينها على ربط الضرائب على الممولين، كما تعطي بعض الدول المكافآت المالية لكل من يتقدم إلى السلطات المالية بمعلومات تساعد في مراقبة إقرارات الممولين أو اكتشاف الغش الضريبي.

رابعا- العقاب على التهرب

تنص القوانين الضريبية على جزاءات توقع على المتهربين من دفع الضرائب، وهذه الجزاءات على نوعين:

1- جزاءات مالية: وتأخذ صورة زيادة الضريبة المستحقة بالزام المتهرب بدفع ثلاثة أمثال وأربعة أمثال الضريبة المتهرب منها.

2- جزاءات جنائية: كالحكم بالغرامة أو توقيع عقوبة السجن.

خامسا- حق إطلاع المقرر لموظفي الضرائب

تعطي التشريعات الضريبية لموظفي السلطة المالية حق الإطلاع على الأوراق والدفاتر الخاصة، وعلى الملفات والمستندات الحكومية، حتى يقفوا على المعلومات التي تمكنهم من ربط الضريبة على أساس سليم، أو من اكتشاف أوجه الغش التي يلجأ إليها بعض الممولين،

سادسا- تحسين الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية إجراء ضروري لمكافحة التهرب الضريبي، كما تكتسي أهمية بالغة، وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، والتي قد لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة، وتتوقف فعالية الرقابة الجبائية على ما يلي:

- تنظيم الإطار القانوني للرقابة الجبائية؛

- تعدد أشكال الرقابة الجبائية؛

- أهمية الغرامات والعقوبات الجبائية.

سابعا- تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف

تسعى الإصلاحات الضريبية دوما إلى تخفيف حدة التوتر الموجودة بين المكلف والإدارة الضريبية، قصد إحداث تجاوب وتصالح من شأنه أن يقلل حالات التهرب، وذلك بكسب ثقة المكلف والذي يكون ثمرة لعلاقة حسنة مع الإدارة، لذلك يجب أن تكون العلاقة قائمة على مبدأ من العلاقات الإنسانية بعيدا عن العداوة والحساسيات موجهة نحو إضفاء روح التعاون والتضامن بين المكلف والإدارة الضريبية.

خلاصة الفصل:

يمكن القول أن الرقابة الجبائية بمختلف أنواعها وأشكالها سواء رقابة عامة أو رقابة معمقة تعتبر من أحد أهم الإجراءات الوقائية والعقابية التي تسعى الإدارة الجبائية من ورائها إلى الحفاظ على إمتيازات الخزينة العمومية، نظرا لكون النظام الجبائي في الجزائر نظام تصريحي، قد تسعى الإدارة الجبائية من خلاله للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة وإعادة تقييمها، وتحسين إيرادات خزينة الدولة، وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية والحد من التهرب الضريبي بتوظيف جميع الوسائل والآليات المتاحة لمحاربة ظاهرة التهرب الضريبي، وبالتالي فهي ميكانيزم فعال لمكافحة التهرب الضريبي والتقليل منه، والإدارة الجبائية تلجأ إليها لمعينة الأخطاء والنقائص والإغفالات وعدم احترام الالتزام الجبائي من طرف المكلف، وردع المكلفين المدلسين بعقوبات جبائية جزائية حسب طبيعة المخالفة بتطبيق العقوبات المنصوص عليها في التشريع الجبائي.

الفصل الثاني:

الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي دراسة حالة

بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

تمهيد:

من خلال دراستنا للفصل الأول والذي تعرفنا فيه على دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي في الجانب النظري، ولتوسيع نطاق هذا الموضوع قمنا بإسقاطه على الواقع الميداني، بإجراء دراسة تطبيقية على مستوى المديرية الولائية للضرائب لولاية بسكرة بصفة عامة والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بصفة خاصة والتي يكون على مستواها عمليات الرقابة الجبائية كل حسب اختصاصه والصلاحيات الممنوحة لهما، وكذا التعرف على الطرق المتبعة لإجراءات عملية الرقابة الجبائية والإجراءات المتخذة في حالة اكتشاف تهرب ضريبي في ملفات المكلفين بالضريبة الذين أودعوا التصريحات الجبائية الخاصة بمؤسستهم لدى مصالح مفتشية الضرائب، حيث تم إختيار حالة من الحالات التي تحقق فيها مديرية الضرائب لولاية بسكرة.

وعلى ضوء هذا تم تقسيم هذا الفصل إلى المبحثين التاليين:

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة

المبحث الثاني: دراسة حالة عن الرقابة الجبائية وفق التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة

تعتبر مديرية الضرائب لولاية بسكرة من الهيئات العمومية العليا في الولاية، وهذا من خلال نشاطها في المجال الجبائي في ظل تطبيق مختلف القوانين المنصوص عليها، حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى تقديم شامل لهذه المديرية من خلال التعريف بما والتطرق إلى هيكلها التنظيمي والمديريات الفرعية التي تتضمنها.

المطلب الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

مديرية الضرائب هي هيئة عمومية تمثل السلطة التنفيذية للدولة لممارسة مختلف سياساتها الجبائية وفقا للقوانين السارية المفعول والمتمثلة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسم على رقم الأعمال، قانون الطابع، قانون التسجيل، قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا- المديريات الفرعية التابعة للمديرية الولائية للضرائب

تضم مديرية الضرائب لولاية بسكرة 05 مديريات فرعية تتمثل في:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
- المديرية الفرعية للتحصيل
- المديرية الفرعية للمنازعات
- المديرية الفرعية للوسائل

كل المديريات الفرعية هي ذات مهام و أدوار متكاملة تصب في الهدف العام لمديرية الضرائب، و المتمثل في تمويل الخزينة العمومية من خلال الأنشطة الممارسة من طرف المكلفين بالضريبة كل حسب اختصاصه.

أولا- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية:

يعد عمل هذه المديرية جوهرية و أساسي حيث تضم تحت مسؤوليتها عددا من المكاتب، تتمثل فيما يلي:

1- مكتب التنظيم والعلاقات العامة:

يقوم هذا المكتب بالمهام التالية:

- استلام و دراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، مع تسليم هذه الاعتمادات.
- متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة و الامتيازات الجبائية الممنوحة في إطار الأجهزة الداعمة لتشغيل الشباب، و كذا الداعمة لترقية الاستثمار، وغيرها من الأجهزة.
- العمل على نشر المعلومة الجبائية، استقبال و إعلام و توجيه الجمهور الراغب في النشاط. بمختلف أنواعه تجاري كان أم صناعي أم خدمي أم حرفي.

2- مكتب التنشيط و المساعدة:

يقوم هذا المكتب بالمهام التالية:

- التكفل بعمليات الاتصال مع الهياكل الجهوية و المديريات الولائية للضرائب، وكذا القيام بتنشيط المصالح المحلية، ومساعدتها في تحسين مناهج العمل و التسيير من أجل الوصول إلى فعالية الأداء والجودة في تنفيذ المهام، وتحقيق الانسجام بين تقديم الخدمة للمكلفين بالضريبة وبين المحافظة على حقوق الخزينة العمومية.
- متابعة التقارير المنجزة في إطار التحقيق في التسيير ذات الطابع الدوري، أو الاستثنائي و محاولة معالجتها بالطرق الفعالة التي تضمن عدم الوقوع في نفس المفوات و الأخطاء مستقبلا.

3- مكتب الجداول:

يقوم هذا المكتب بالمهام التالية:

- يهتم بتأسيس الضرائب والرسوم من خلال الجداول الضريبية الصادرة عن مفتشيات الضرائب وكذا مصالح الرقابة والمصادقة عليها.
- حفظ الجداول وترتيبها وتسجيلها.
- توفير إعطاء كل القيم والعناصر الهامة للجماعات المحلية من أجل إعداد وتنفيذ وتحصيل الميزانيات التمهيدية.
- إصدار النسخ من المستخرجات للجداول الضريبية الفردية والعامّة.

4- مكتب الإحصائيات:

يقوم هذا المكتب بالمهام التالية :

- الاستلام و مركز الحالات الدورية للإحصائيات المختلفة الصادرة عن كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب، وكذا الصادرة عن مختلف هياكل الدولة.
- إعداد و تبليغ المجموعات و الهيئات المحلية بالبيانات و العناصر الجبائية التي تدخل ضمن مجال إعداد الميزانيات المحلية.
- بالإضافة إلى المكاتب التي تشرف عليها المديرية الفرعية للعمليات الجبائية فإنها تشرف كذلك على مختلف مفتشيات الضرائب التابعة لإقليم الولاية، حيث أن هذه المفتشيات هي المسؤولة قانونا على ما يلي:
- عمليات التفرغ المختلفة، و إصدار الجداول الضريبية الفردية للمكلفين المخلين بالتصريحات الجبائية سواء كان ذلك سهوا أو جهلا للقانون.
- اكتشاف الأعمال التي تدخل ضمن التدليس أو الإخفاء للمعاملات و من ثمة التملص من دفع الضريبة.
- إعداد التقارير الخاصة باكتشاف حالات التهرب الضريبي، وإرسالها إلى المديرية الفرعية للمنازعات من أجل القيام بإجراءات المتابعة القضائية ضد المكلفين بالضريبة المتهربين من دفع الضرائب و الرسوم.
- القيام بإعداد مختلف الإحصائيات الدورية و إرسالها إلى مكتب الإحصائيات.
- القيام ببرامج الرقابة الشكلية منها، والرقابة على الوثائق.
- القيام باقتراح ملفات المكلفين بالضريبة لمختلف برامج التحقيق الجبائي على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

ثانيا- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

تقوم هذه المديرية بكل العمليات المتعلقة بالرقابة و جمع المعلومات و البحث عن مصادرها، كما لها دور التقييم الجبائي، و تنحصر هذه المهام من خلال المكاتب التي تقع تحت إشرافها وهي كما يلي:

1- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية:

يقوم هذا المكتب بمهامه من خلال تشكيل فرق بحث، و يكلف بما يلي:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات المتعلقة بالوعاء الضريبي، و كيفية تشكيله و مراقبته و كذا طرق تحصيل الضريبة الجهات المعنية بذلك.
- تنفيذ برامج التدخلات و البحث.
- القيام بتنفيذ حق الاطلاع و حق الزيارة، و حق التحريات.
- القيام بعمليات البحث بالتنسيق مع المصالح و المؤسسات العمومية الأخرى؛ كما هو الحال بالنسبة للفرقة المختلطة (ضرائب- تجارة - جمارك).

2- مكتب البطاقات و مقارنة المعلومات:

و هذا المكتب مكلف بعدة مهام كذلك وهي:

- تكوين و تسيير مختلف البطاقات المسوكة، كبطاقات المعلومات و كشف العملاء.
- التكفل بطلبات التعريف الجبائي للمكلفين بالضريبة.
- مراقبة استغلال المصالح الداخلية لمعطيات المقارنة.
- إعداد وضعيات إحصائية و تقييمات دورية لنشاطات المكتب.

3- مكتب التحقيقات الجبائية:

هذا المكتب بدوره مكون من عدة فرق للتحقيق، و يكلف بما يلي:

- إعداد برامج التحقيق بكل أنواعها (التحقيق المصوب في الحاسبة، التحقيق الحاسبي و الجبائي التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة) و ذلك تبعا لاقتراحات المفتشيات المختصة إقليميا.
- متابعة تنفيذ برامج الرقابة و المراجعة.
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.
- اكتشاف حالات التهرب الضريبي و المساهمة في مكافحتها.
- إعداد الوضعيات الإحصائية، و التقارير الدورية التقييمية.
- إعداد التقارير الخاصة بمختلف أنواع التحقيق و إرسالها إلى المديرية الجهوية للرقابة.
- يقوم المكتب بالتغريم في إطار برامج التحقيق المختلف إذا تم اكتشاف أخطاء أو إغفالات في التصريحات الجبائية .
- يقوم بمتابعة إجراءات التحصيل لمختلف الضرائب و الرسوم الصادرة في الجداول الضريبية الفردية التي تم إعدادها في إطار التحقيقات الجبائية المختلفة.

4- مكتب مراقبة التقييمات:

- يعمل كذلك هذا المكتب في شكل فرق مراقبة، و يكلف بما يلي:
- استلام و استغلال مختلف عقود نقل الملكية سواء كان بالمقابل أو بالجان (عن طريق الهبة).
 - متابعة أشغال الخبرات في إطار طلبات التي تقدمها السلطات العمومية .
 - القيام بالتحقيقات الإضافية في مجال النزاع العقاري و في إطار القضاء الإداري، ومن خلال الأحكام والقارات الصادرة من مختلف الجهات القضائية الإدارية، كالحكمة الإدارية و مجلس الدولة.

ثالثا- المديرية الفرعية للتحصيل

هذه المديرية هي المسؤولة قانونا على مختلف إجراءات التحصيل، وكذا برامج المتابعة، وتنفيذ عمليات التحصيل الودي و القسري، و تضم المديرية الفرعية للتحصيل ثلاثة مكاتب هي:

1- مكتب مراقبة التحصيل:

يقوم هذا المكتب بما يلي:

- العمل على تنشيط عمليات التحصيل من خلال التوجيه المستمر والتنبيه بتطبيق الإجراءات القانونية اللازمة في هذا المجال.
- المحافظة على مصالح الخزينة المتعلقة بالصفقات العقارية الموثقة، و عند إرجاع فائض المدفوعات.
- إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية و تبليغها للجماعات المحلية و غيرها من الهيئات المختصة.

2- مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله:

يقوم المكتب بمهام عديدة أهمها:

- متابعة أعمال التأشير و التوقيع على المدفوعات، وعلى شهادات الإلغاء من الجداول و سندات الإيرادات المتكفل بها.
- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق و حركة الحسابات المالية و القيم غير النشطة.
- التكفل الفعلي بالأوامر و التوصيات التي يقدمها محققو التسيير بخصوص مهام المراقبة و تنفيذها.
- ضمان إعداد و تأشير العمليات و القيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

3- مكتب التصفية:

و يكلف هذا المكتب بما يلي:

- مراقبة التكفل بالجداول العامة، وكذا بسندات التحصيل، أو بالإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية.
- استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب، والمصادقة عليها.
- القيام بمركزة حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقه.

بالإضافة إلى المكاتب التي تشرف عليها المديرية الفرعية للتحصيل، فإنه توجد مصالح قاعدية للتحصيل ذات دور مركزي و غاية في الأهمية، هذه المصالح هي قباضات الضرائب التابعة للاختصاص الإقليمي للولاية، ولها مهام تقوم بها في إطار الأشغال العادية و تتمثل أساسا في:

- القيام بمختلف عمليات التحصيل المباشرة وغير المباشرة.
- السهر على احترام كل الإجراءات القانونية المتعلقة بعملية التحصيل.
- القيام بمتابعة الوضعيات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لدائرة اختصاصها.
- العمل على تحصيل الجداول الفردية والجماعية الصادرة عن مختلف المصالح الخاصة بالتغريم.
- إعداد مختلف الإحصائيات الدورية إرسالها إلى مكتب الإحصائيات.
- القيام بالعمليات الخاصة بالغلق المؤقت للمحلات الخاصة بالمكلفين المنتعنين عن التسديد للمستحقات الجبائية.
- القيام بعمليات الحجز على الحسابات الجارية على مستوى البنوك والمؤسسات المالية الأخرى، والخاصة بالمكلفين بالضريبة الرافضين لدفع ديونهم الضريبية.
- إعداد الإحصائيات الخاصة بالجداول الضريبية الصادرة عن مكتب التحقيقات الجبائية و المتعلقة بعمليات الرقابة بمختلف أنواعها.
- إعداد التقارير الخاصة باكتشاف عمليات الغش الجبائي و التهرب الضريبي في مجال التحصيل وإرسالها إلى المديرية الفرعية للمنازعات من أجل المتابعة القضائية لهؤلاء المتهربين.

رابعاً- المديرية الفرعية للمنازعات

تتكون هذه المديرية من أربعة مكاتب هي:

1- مكتب الشكايات (الإحتجاجات):

يقوم بما يلي :

- استلام و دراسة الطعون المقدمة من المكلفين بالضريبة و الهادفة إلى استرجاع الحقوق أو إلغاء قرارات المتابعة في مجال التحصيل.
- استلام الطلبات الخاصة باسترجاع الرسم على القيمة المضافة.

2- مكتب لجان الطعن :

يقوم هذا المكتب بما يلي:

- استلام و دراسة طلبات المكلفين بالضريبة المحتجين على قرارات المدير الولائي للضرائب (سواء قرارات الرفض أو التخفيض الجزئي).
- استقبال طلبات الإعفاء أو التخفيض الولائي بفتح الواو.
- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى إخلاء مسؤوليتهم و إعفائهم من إلزامية التحصيل للدين الجبائي لبعض المكلفين بالضريبة، لعدم إمكانية التحصيل و مرور سنوات طويلة دون تحقق ذلك رغم القيام بكل الإجراءات اللازمة لذلك.
- استقبال طلبات و تقارير قابضي الضرائب بخصوص وضعيات المكلفين بالضريبة الطاعنين في مجال الإعفاء الولائي بفتح الواو.

3- مكتب المنازعات القضائية:

يكلف هذا المكتب بما يلي:

- إعداد و تكوين ملفات إيداع الشكاوي أمام الجهات القضائية الجزائية المختصة.
- متابعة قضايا المصادرة للمحجوزات من المعادن الثمينة.
- متابعة قضايا المحجوزات من المشروبات الكحولية و التبغ ولوازم المدخنين.
- متابعة قضايا التهرب الضريبي.
- الدفاع عن مصالح الإدارة الجبائية أمام المحاكم الإدارية و مجلس الدولة.
- متابعة النزاعات العمالية على مستوى القضاء الإداري.
- إعداد مختلف الإحصائيات الدورية و الشهرية.

4- مكتب التبليغات والأمر بالصرف:

يقوم هذا المكتب بما يلي:

- تبليغ المكلفين بالضريبة بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي فيما يخص الطعن المسبق.
- تبليغ المكلفين بالضريبة بالقرارات الصادرة عن مختلف لجان الطعن فيما يخص الطعون في قرارات المدير الولائي للضرائب.
- الأمر بالصرف للإلغاءات و التخفيضات الممنوحة للمكلفين بالضريبة.
- إعداد شهادات الإلغاء و التخفيض و إرسالها إلى قابضي الضرائب من أجل التنفيذ.

خامسا- المديرية الفرعية للوسائل

تضم هذه المديرية الفرعية أربعة مكاتب هي الأخرى كما يلي:

1- مكتب المستخدمين و التكوين:

يقوم هذا المكتب بالمهام التالية :

- السهر على احترام التشريع و التنظيم الساريين المفعول في جانب التوظيف و التكوين و الترقية للموظفين.
- العمل على تطبيق الإجراءات و الوسائل الحديثة في التكوين للموارد البشرية.
- إعداد مختلف برامج التكوين المحلي و الخارجي.
- إنجاز أشغال ضبط التعداد، و ترشيد مناصب الشغل، وذلك من خلال التنسيق مع مختلف الهياكل المعنية من المديرية الجهوية و المديرية العامة.

2- مكتب عمليات الميزانية:

يكلف هذا المكتب بالأشغال التالية:

- القيام بتنفيذ عمليات الميزانية في حدود ما حوله القانون.
- تحرير الأوامر بالصرف المتعلقة بملفات الاسترداد للرسم على القيمة المضافة.

- تحرير الأوامر بالصرف لفوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع التابعة لدائرة الاختصاص الإقليمي لمديرية الضرائب أو مراكز الضرائب.
- الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.
- الإعداد الشهري لمستحقات الموظفين من الرواتب و الأجور، و مختلف المنح و العلاوات الأخرى.
- إعداد حوالات الدفع و تحرير الأمر بالصرف المتعلق بالصفقات أو الاستشارات أو الاتفاقيات المتعاقد فيها مع مؤسسات أشغال أو توريد خدمات لصالح مديرية الضرائب.

3- مكتب الوسائل:

ويكلف بما يلي :

- القيام بعملية تسيير الوسائل المنقولة و غير المنقولة.
- تسيير مخزن المطبوعات و الأرشفة لكل المصالح التابع لمديرية الضرائب.
- تسيير عمل الحراس و أعوان الأمن، كذا برامج المهمات الخاصة بالسائقين على مستوى كل المصالح التابع لمديرية الضرائب.
- السهر على القيام بكل التدابير اللازمة للوقاية و ضمان الأمن للموارد البشرية و الموارد المادية.
- إعداد التقارير الدورية الشاملة فيما يخص عمل المستخدمين التابعين للمكتب، وكذا عن مستوى تسيير الهياكل و الوسائل التابعة لمختلف المصالح.

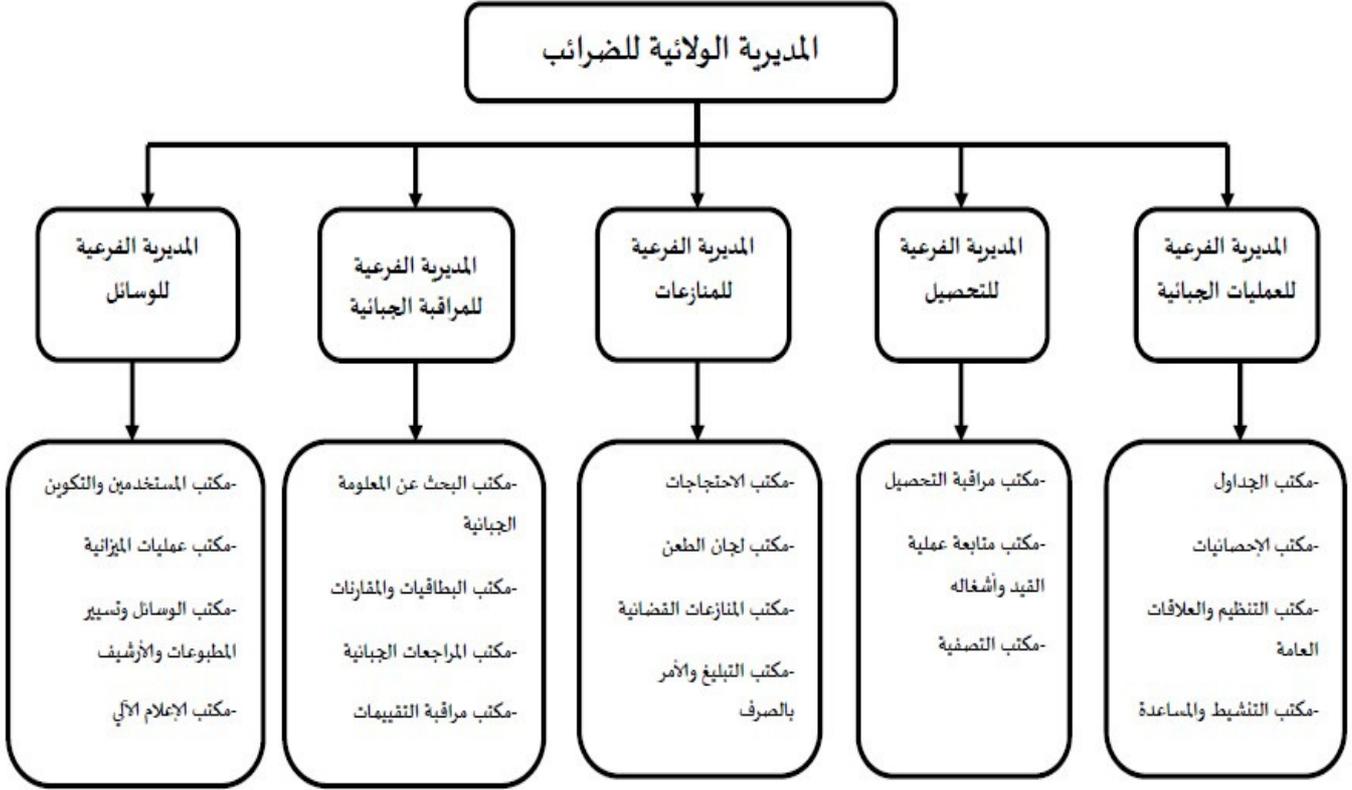
4- مكتب الإعلام الآلي:

- يقوم هذا المكتب باعتباره خلية شاملة لكل المصالح بالعمل على:
- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيد المحلي و الجهوي.
- المحافظة على المنشآت ذات الطابع التكنولوجي و المواد المتعلقة بها.
- القيام بصيانة و تصليح أجهزة الإعلام الآلي من حيث مجال البرمجيات أو مجال العتاد.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة

تضم كل مديرية فرعية للضرائب عدة مكاتب تقوم بأدوار مختلفة و متكاملة فيما بينها. ويمكن إيجاز الهيكل التنظيمي للمديرية في الشكل الموالي:

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

المبحث الثاني: دراسة حالة عن الرقابة الجبائية وفق التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

تختلف الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة عن باقي المديريات الأخرى في أنواع التحقيق الممارسة من طرفها والمتمثلة في التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، وقد تطرقنا إلى تعريفها وشرحها في الفصل الأول حيث سنكتفي بأخذ حالة واحدة لنوع واحد من أنواع الرقابة الجبائية مع العلم أن هذه المعلومات تم معالجتها بمديرية الضرائب الولائية لولاية بسكرة.

المطلب الأول: الإجراءات الأولية لعملية الرقابة

بعد التعرف على الرقابة الجبائية كأحد أهم الإجراءات لتعزيز دور الرقابة الجبائية في إسترجاع حقوق الخزينة العمومية، سنقوم في هذا المطلب بدراسة حالة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، حيث يتم التعرف من خلالها على الأسباب الرئيسية لخضوع المكلف الجبائي لعملية التحقيق.

أولاً- التعريف بطبيعة ونوع نشاط المكلف

- مديرية الضرائب لولاية بسكرة
- إعلان عن تحقيق رقم : 32/م و ض/م ف رج/م ت ج/ف ب/2021 بتاريخ 2021/06/01.
- الخاص بالسيد :- ت ت بيع أجهزة وملحقات الهاتف
- شارع لحول معمر- بسكرة
- تبليغ رقم : 534/م و ض/م ف رج/م ت ج/ف ب/2021 بتاريخ : 2021/12/05 عدد الصفحات : 06
- المكلف المعني شخص طبيعي، يتمثل نشاطه في بيع أجهزة وملحقات الهاتف، وعليه سيكون محل تحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للفترة 2020/2017.

ثانياً- الإشعار بالتحقيق

تبعا للإشعار بالتحقيق رقم : 32/م و ض/م ف رج/م ت ج/ف ب/2021 المؤرخ في 01 جوان 2021، والمسلم لكم يد بيد يوم 2021/06/02 والذي من خلاله أعلمناكم أنكم ستخضعون للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة على مداخيلكم المحققة خلال الفترة الممتدة من 2017/01/01 إلى 2020/12/31. كما هو موضح في الملحق رقم: (01)

المطلب الثاني: معاينة وتحديد النقائص المتعلقة بالحالة

بعد إجراء التدخل الأولي يوم 20 جوان 2021، أين تم تسليمكم الوثيقة الخاصة بالتصريح بوضعية الممتلكات صنف (07) و(07 مكرر) وكذا طلب الوثائق والمعلومات المسجل تحت رقم 89/م و ض/م ف رج/م ت ج/ف ب/2021 والذي قدمتم الرد عليه يوم 07 جويلية 2021 مرفوقا بالتصريح بالممتلكات.

وبعد استغلال المعلومات الواردة في ردكم وكذا الواردة إلى مصالحنا من مختلف الجهات والإدارات والاطلاع على ملفكم الجبائي اتضح لنا الملاحظات التالية :

- تقديمكم عقود عرفية لإثبات عمليات اكتساب وبيع عقارات وهو ما يخالف أحكام القوانين السارية المفعول .
- إيداع التصريحات السنوية (ج12) الخاصة بالسنوات محل التحقيق بعد الشروع في عملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية

الجبائية الشاملة.

- التصريح بمداحيل فلاحية دون إثبات ممارسة هذا النشاط .

- عدم إيداع التصريحات صنف (ج51) الخاصة بإيجار العقارات للسنوات 2018 – 2019 – 2020

المطلب الثالث: تحديد الوضعية الجبائية للمكلف

بالرغم من كل النقائص الملاحظة سابقا، فإن محاسبتكم تبقى مقبولة وعليه فالطريقة المتبعة في تحديد الأسس والضرائب الخاضعة بعد التحقيق هي الطريقة التحاورية للسنوات 2017-2018-2019-2020 بإعتماد طريقة ميزان الخزينة الخاصة، حيث سيتم إعتبار الرصيد السالب بين الأموال المستعملة والمتاحة كمداحيل غير مصرحة وتعتمد كأسس للضريبة على الدخل الإجمالي وهذا حسب الآتي :

الجدول رقم (01): ميزان الخزينة الخاصة

2020	2019	2018	2017	السنوات التعيين
1.200.000.00	1.500.000.00	1.500.000.00	2.130.000.00	I – الأموال المتاحة الأرباح التجارية
60.000.00	60.000.00	20.000.00	/	إيجار عقارات
لا شيء	لا شيء	لا شيء	/	بيع عقارات
35.549.050.00	13.549.050.00	549.050.00	8.549.050.00	رصيد حساب دفتر توفير BADR01/01
لا شيء	/	/	/	مداحيل أخرى (قروض)
/	/	9.690.000.00	/	الرصيد الموجب للسنة السابقة
36.809.050.00	15.109.050.00	11.759.050.00	10.679.050.00	مجموع الأموال المتاحة
420.000.00	396.000.00	384.000.00	360.000.00	II – الأموال المستعملة (النفقات) نفقات المعيشة
30.000.000.00	/	/	/	شراء عقارات – سعر الشراء
1.207.660.00 +	/	/	/	- مصاريف الشراء
/	/	2.200.800.00	/	ضريبة سيارات و عربات النقل
/	/	/	/	ضريبة الدخل الإجمالي (إيجار العقارات)
/	30.000.00	40.000.00	35.000.00	مصاريف السياحة
45.000.00	45.000.00	45.000.00	45.000.00	اشتراكات صندوق الضمان الاجتماعي غير الأجراء (CASNOS)
1.099.050.00	35.549.050.00	13.549.050.00	549.050.00	رصيد الحسابات المالية – BADR
369.623.44	/	/	/	في 12/31 – BEA
33.141.333.44	36.020.050.00	16.218.850.00	989.050.00	مجموع الأموال المستعملة
3.667.716.56	– (20.941.000.00)	– (4.459.800.00)	9.690.000.00	الرصيد (الفرق بين الأموال المتاحة والمستعملة)
/	% 58,05	% 27,49	/	نسبة الرصيد السالب إلى الأموال المستعملة

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة الرقابة الجبائية الملحق رقم (01)

وفيما يلي شرح للعناصر المعتمدة في جدول ميزان الخزينة الخاصة.

أولا : الأموال المتاحة:

1 - الأرباح التجارية: وتمثل نسبة 15 % من رقم الأعمال المصرح عن طريق التصريحات السنوية ج 12 علما أنكم صرحتم في ردمكم على طلب المعلومات بمبالغ كبيرة 5.000.000.00 دج سنة 2017 - 4.500.000.00 دج سنة 2018 - 3.500.000.00 دج سنة 2019 و 2.800.000.00 دج سنة 2020، والتي تمثل من 35 إلى 45 % من رقم الأعمال المصرح، وهو أمر غير منطقي بالنسبة لنشاط تجاري بالتجزئة.

2 - إيجار العقارات: تتمثل في المداحيل المحققة من إيجاركم محل للاستغلال المهني بشارع حول معمر بسكرة، طبقا لعقد الإيجار رقم : 2018/726 بتاريخ 2018/09/06، لمدة ثلاثة سنوات بأجرة شهرية مصرحة قدرها 5.000.00 دج مع العلم أنكم لم تقوموا بتسديد الضريبة على الدخل بنسبة محررة 15 % والتي سيتم اعتمادها من خلال هذا التبليغ.

- **ملاحظة:** من خلال ردمكم صرحتم بمداحيل إيجار خلال سنة 2017 قدرها 20.000.00 دج إلا أنكم لم تقدموا أي سند لتبريرها ولهذا لم تؤخذ بعين الاعتبار.

3 - المداحيل الفلاحية: لقد صرحتم من خلال ردمكم على طلب المعلومات بمداحيل فلاحية ناتجة عن نشاط تربية المواشي من طرف الوالد ، محتجين بوكالة محررة سنة 2003 غرضها تمثيل والدمك أمام الإدارات المتدخلة في الحصول على الدعم الفلاحي، كما أنه لا وجود لنشاط تربية المواشي في هذه الأخيرة، ولهذا فلم تؤخذ هذه المداحيل بعين الاعتبار وتم رفض ادعائكم.

4 - بيع عقار: حيث صرحتم في ردمكم على طلب المعلومات أنكم حققتم مبلغا قدره 6.000.000.00 دج سنة 2018، ناتج عن بيع عقار معد للبناء يقع بمنطقة السعدة بلدية أوماش عن طريق عقد عرفي محرر بتاريخ 2018/02/18 محرر لدى كاتب عمومي، وهو ما لم يؤخذ بعين الاعتبار كون بيع العقار طبقا للقوانين السارية المفعول لا يتم إلا عن طريق العقود الرسمية المحررة من طرف المكاتب العمومية للتوثيق.

5 - القروض: حيث صرحتم من خلال ردمكم أنكم تحصلتم على قرض مالي قدره 5.000.000.00 دج من طرف شقيقكم بوخاري عبد اللطيف بن الطيب بعقد إقرار بدين محرر من طرف الأستاذ: بوسنة محمد - موثق ببسكرة بتاريخ 2021/06/14 أي بعد استلامكم للإشعار بالتحقيق ، عليه لم تؤخذ في الحسبان، مع العلم أنه لا يؤثر على التسوية الجبائية كون سنة 2020 كان الرصيد موجبا.

6 - رصيد الحسابات المالية بتاريخ 01/01 من كل سنة :

وتمثل الرصيد المتاح في أول جانفي من كل سنة لحساباتكم الخاصة المفتوحة لدى الهيئات المالية، حيث تبين أنكم تمتلكون حسابي توفير الأول مفتوح لدى بنك الفلاحة و التنمية الريفية (BADR) وكالة بسكرة تحت رقم: 393/3026053 والثاني لدى بنك الجزائر الخارجي BEA تحت رقم 393/13220074 لكنه لم تسجل له حركات السحب والدفع.

ثانيا - الأموال المستعملة وتمثل في:

1 - النفقات المعيشية: وتمثل في نفقات المأكل والملبس والعلاج لكل أفراد العائلة المتواجدة تحت السقف الجبائي (المكلف والزوجة والأبناء) وقد تم الاحتفاظ بالمبالغ المصرحة من طرفكم في ردكم على طلب المعلومات.

2 - شراء العقارات: وتمثل في ثمن الشراء مضافا له مصاريف الشراء (أتعاب الموثق + التسجيل + الإشهار) ، حيث اتضح شراؤكم لعقار يتمثل في بناية للاستعمال التجاري (فندق) تقع بشارع الإخوة جزار - بسكرة ، عن طريق عقد موثق رقم: 2020/927 محرر بتاريخ 2020/11/04 من طرف الأستاذ: بوسته محمد - موثق ببسكرة بمبلغ بيع مصرح قدره 30.000.000.00 دج وهو المبلغ المعتمد من طرف المصلحة مضافا له نصف مصاريف التوثيق + نصف حقوق التسجيل أي (2,5% + 1%) + 160 دج حقوق الطابع) + 157.500.00 دج حقوق الموثق لتصبح مجموع المصاريف = 1.207.660.00 دج.

3 - شراء السيارات: وتمثل في المبلغ المصرح من طرفكم في ردكم على طلب المعلومات و الخاص بشراء سيارة سياحية سنة 2018 بمبلغ قدره 2.200.000.00 دج

(سيارة خاصة نوع بيجو رقم تسجيلها 07-118-0005) + 800.00 دج - طابع

4 - مصاريف السياحة:

تمثل في نفقات السفر إلى دولة تونس، حيث تم الاحتفاظ بالمبالغ المصرحة من طرفكم.

5 - اشتراكات صندوق التأمين الاجتماعي لغير الأجراء CASNOS:

وتمثل في المبالغ المصرحة من طرفكم في ردكم على طلب المعلومات و الموجهة لتسديد اشتراكات صندوق التأمين الاجتماعي لغير الأجراء والمقدرة بـ 45.000.00 دج لكل سنة ، علما أنكم لم تقدموا وصلوات التسديد.

6 - رصيد الحسابات المالية إلى 12/31 من كل سنة:

وتمثل الرصيد الختامي لحساباتكم المالية الخاصة و المذكورة في (النقطة السادسة) الأموال المتاحة ، والذي تعتبر كأموال مستعملة.

المطلب الرابع: أسس الضريبة على الدخل الإجمالي

وعليه وما سبق ذكره فإن أسس الضريبة على الدخل الإجمالي المعتمدة للسنوات 2017 - 2018 - 2019 و 2020 تكون كما يلي:

أولا - الأسس الخاضعة حسب الجدول:

والمتمثلة في الرصيد السالب الذي يفوق 25% من الأموال المستعملة في ميزان الخزينة الخاصة طبقا للمواد 3 - 6 - 85 - 104 م قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الجدول رقم (02): الأسس الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي

2019	2018	السنوات التعيين
20.911.000,00	4.459.800,00	الرصيد السالب المعتبر كمداخيل غير مصرحة
45.000,00	45.000,00	تخفيض اشتراكات CASNOS
20.866.000,00	4.414.800,00	الأسس الخاضعة المحققة
لا شيء	لا شيء	الأسس الخاضعة المصرحة
20.866.000,00	4.414.800,00	الزيادات

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة الرقابة الجبائية الملحق رقم (01)

ثانيا - الأسس الخاضعة للنسبة المحررة 15 %:

(إيجار محل مهني) طبقا للمادة 42 من ق ض م ر م

الجدول رقم (03): الأسس الخاضعة المحررة 15 %

2020	2019	2018	السنوات التعيين
60.000,00	60.000,00	20.000,00	الأسس المحققة
لا شيء	لا شيء	لا شيء	الأسس المصرحة
60.000,00	60.000,00	20.000,00	الزيادات

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة الرقابة الجبائية الملحق رقم (01)

ثالثا- تحديد الحقوق والغرامات

يوضح الجدول الموالي الحقوق والغرامات للمكلف.

الجدول رقم (04): جدول تحديد الحقوق والغرامات

2020	2019	2018	السنوات التعيين
/	7.171.100,00	1.413.180,00	الحقوق المستحقة وفق الجدول
9.000,00	9.000,00	30.000,00	الحقوق المستحقة (نسبة محررة)
9.000,00	7.180.100,00	1.716.180,00	إجمالي الحقوق المستحقة
لا شيء	لا شيء	لا شيء	الحقوق المسددة
9.000,00	7.180.100,00	1.416.180,00	الحقوق المغفلة
900,00	1.795.025,00	354.885,00	غرامات الوعاء
9.900,00	8.975.125,00	1.730.225,00	مجموع الحقوق والغرامات
10.755.250,00			المجموع العام

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة الرقابة الجبائية الملحق رقم (01)

ملاحظة: غرامات الوعاء طبقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

المطلب الخامس: الرد على التبليغ الأولي

إضافة إلى تبليغنا الأولي رقم: 534/م/ض/م ف رج/م ت ج/ف ب/2021 المؤرخ في 2021/12/05 ،
والمسلم لكم يد بيد يوم 2021/12/07 والذي أبديتهم ملاحظاتهم حول النتائج المبلغة عن طريقه في ردكم المودع لدى
مصالحنا بتاريخ 2022/01/16 والمسجل تحت رقم : 144/م/ض/م ف رج/2022 حيث أترتم عدة نقاط تم الفصل
فيها نقطة بنقطة كما يلي:

أولاً- النقطة الأولى: المتعلقة بالعقود العرفية

حيث تصرحون أن العقود العرفية المقدمة والمتمثلة في بيع و شراء العقارات تمت حسب أحكام المواد 327 و 328
من القانون المدني.

- **القرار:** إن العقود العرفية بالنسبة للعقارات لا تنتج أي آثار قانونية بالنسبة للغير طبقاً لنص المادتين المذكورتين في
ردكم، بل القانون يفرض الرسمية في المعاملات العقارية، وعليه فإنه تقرر عدم الأخذ بعين الاعتبار لهذه العقود سواء في حالة
البيع أو الشراء.

ثانياً- النقطة الثانية: المتعلقة بنسبة الأرباح التجارية

حيث تصرحون أن نشاطكم يتمثل في تجارة التجزئة لأجهزة وملحقات الهاتف وهذه الأخيرة تمثل أكثر من 70%
من رقم الأعمال المصرح، وأن هامش الربح الصافي الخاص بها مرتفع جدا يصل إلى 35 %، كما أنكم لم تقوموا بتسديد
حقوق الضريبة الجزافية الوحيدة للسنوات محل التحقيق وهو ما يؤدي إلى رفع هامش الربح الصافي كذلك، بالإضافة إلى أن
المحل التجاري هو ملك لكم أي لا تسددون إيجارات وهو عامل آخر لزيادة هامش الربح الصافي، وبالتالي تطالبون بإضافة هذه
المصاريف غير المسددة فعليا إلى الأموال المتاحة.

- **القرار:** تقرر رفض طلبكم للأسباب التالية:

- الفاتورة الوحيدة المقدمة لإثبات هامش الربح الخام المرتفع محررة من طرف مورد مدرج ضمن القائمة الوطنية للغش
الجبائي ، وبالتالي لا يعتد بها كوسيلة إثبات.

- عدم تسديدكم للضريبة الجزافية الوحيدة في الآجال القانونية ليس بسبب زيادة المداخيل، لأنها ضريبة خاصة بالنشاط
وليست شخصية.

- مبالغ الإيجار المذكورة في الجدول المرفق مبالغ فيها، لأنكم تمتلكون محل تجاري يقع في نفس الشارع الذي تنشطون به و
مؤجر من طرفكم للسيد مهدي حمزة - مكتب دراسات بمبلغ أجرة شهرية مصرح قدره: 5.000.00 دج.

- وعليه فإن نسبة هامش الربح الصافي المعتمدة والمقدرة بـ 15 % معقولة جدا.

ثالثاً- النقطة الثالثة: المتعلقة ببيع سيارة سنة 2018

حيث طلبتم أخذ مبلغ بيع سيارة نوع بيجو مسجلة تحت رقم 07-114-0439 والمقدرة بـ
1.800.000.00 دج في الأموال المتاحة لسنة 2018.

- **القرار:** تقرر قبول طلبكم وأخذ هذا المبلغ بعين الاعتبار في الأموال المتاحة لسنة 2018 ، لأن البيع مثبت بتصريح بالبيع محرم ببلدية بسكرة بتاريخ 2018/04/04 ، والمبلغ المصرح مقبول ويتمشى مع أسعار السيارات.

رابعا- النقطة الرابعة: المتعلقة بالمداحيل الفلاحية

حيث صرحتم أنكم كنتم تتصرفون باسم والدكم حال حياته وباسم ورثته بعد وفاته عن طريق وكالتين رسميتين في تسيير شؤون قطاع الأغنام الخاص به بما في ذلك التصرف في المداحيل الناتجة عنه ، ولهذا تطلبون اعتماد المبالغ المصرحة من طرفكم كمداحيل فلاحية في جدول ميزان الخزينة.

- **القرار:** تقرر رفض طلبكم لأن هذه المداحيل غير مصرحة لدى إدارة الضرائب وغير مثبتة بوثائق رسمية، فضلا على أنها لا تخص المكلف المعني بالتحقيق، فالوكالة تعني التصرف بدل الوكيل وليس الاستفادة من حقوقه بدلا عنه.

خامسا- النقطة الخامسة: المتعلقة بالقرض

حيث أنكم صرحتم بتلقيكم مبلغ قدره: 9.500.000.00 دج من طرف والدتكم على سبيل القرض، وبموجب عقد عرفي، وأنتم تطالبون بإدراجه ضمن الأموال المتاحة في ميزان الخزينة.

- **القرار:** تقرر رفض طلبكم لعدم تقديمكم ما يثبت القدرة المالية للطرف المقرض - والدتكم - ولم تقدموا كذلك طريقة استلام هذا القرض (الدفع في الحساب - التحويل البنكي ... الخ).

المطلب السادس: النتائج النهائية لعملية التحقيق في ملف المكلف

وعليه فإن النتائج النهائية لعملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للسنوات 2017 - 2018 - 2019 - 2020 تكون كما يلي:

أولا- ميزان الخزينة الخاصة

يوضح الجدول الموالي الميزانية الخاصة بالمكلف.

الجدول رقم (05): ميزان الخزينة الخاصة

2020	2019	2018	2017	السنوات التعيين
1.200.000.00	1.500.000.00	1.500.000.00	2.130.000.00	I - الأموال المتاحة الأرباح التجارية
60.000.00	60.000.00	20.000.00	/	إيجار عقارات
لا شيء	لا شيء	1.800.000.00	/	بيع سيارات
35.549.050.00	13.549.050.00	549.050.00	8.549.050.00	رصيد حساب دفتر توفير BADR 01/01
لا شيء	/	/	/	مداخل أخرى (قروض)
/	/	9.690.000.00	/	الرصيد الموجب للسنة السابقة
36.809.050.00	15.109.050.00	13.559.050.00	10.679.050.00	مجموع الأموال المتاحة
420.000.00	396.000.00	384.000.00	360.000.00	II - الأموال المستعملة (النفقات) نفقات المعيشة
30.000.000.00 1.207.660.00 +	/	/	/	شراء عقارات - سعر الشراء - مصاريف الشراء
/	/	2.200.800.00	/	ضريبة سيارات و عربات النقل
/	/	/	/	ضريبة الدخل الإجمالي (إيجار العقارات)
/	30.000.00	40.000.00	35.000.00	مصاريف السياحة
45.000.00 (دون تقديم وصولات)	45.000.00	45.000.00	45.000.00	اشتراكات صندوق الضمان الاجتماعي غير الأجراء (CASNOS)
1.099.050.00 369.623.44	35.549.050.00 /	13.549.050.00 /	549.050.00 /	رصيد الحسابات المالية - BADR في 12/31 - BEA
33.141.333.44	36.020.050.00	16.218.850.00	989.050.00	مجموع الأموال المستعملة
3.667.716.56	(20.911.000.00)	(2.659.800.00)	9.690.000.00	الرصيد (الفرق بين الأموال المتاحة و المستعملة)
/	% 58,05	% 16,39	/	نسبة الرصيد السالب إلى الأموال المستعملة

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة الرقابة الجبائية الملحق رقم (02)

ثانيا- الأسس الخاضعة للضريبة

وعليه ومما سبق ذكره فإن أسس الضريبة على الدخل الإجمالي المعتمدة للسنوات 2017 - 2018 - 2019 و2020 تكون كما يلي:

1 - الأسس الخاضعة حسب الجدول:

والمتمثلة في الرصيد السالب الذي يفوق 25 % من الأموال المستعملة في ميزان الخزينة الخاصة طبقا للمواد 3 - 6 - 85 - 104 م قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، والموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (06): الأسس الخاضعة حسب الجدول

السنوات	التعيين
2019	
20.911.000.00	الرصيد السالب المعتبر كمداخيل غير مصرحة
45.000.00	تخفيض اشتراكات CASNOS
20.866.000.00	الأسس الخاضعة المحققة
لا شيء	الأسس الخاضعة المصروفة
20.866.000.00	الزيادات

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة الرقابة الجبائية الملحق رقم (02)

2 - الأسس الخاضعة للنسبة المحررة 15 % :

(إيجار محل مهني) طبقا للمادة 42 من ق ض م ر، والموضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (07): الأسس الخاضعة للنسبة المحررة 15 %

السنوات	التعيين		
2020	2019	2018	
60.000.00	60.000.00	20.000.00	الأسس المحققة
لا شيء	لا شيء	لا شيء	الأسس المصروفة
60.000.00	60.000.00	20.000.00	الزيادات

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة الرقابة الجبائية الملحق رقم (02)

ثالثا: تحديد الحقوق والغرامات

يوضح الجدول الموالي الحقوق والغرامات للمكلف بعد عملية التحقيق.

الجدول رقم (08): جدول تحديد الحقوق والغرامات

2020	2019	2018	السنوات التعيين
/	7.171.100.00	لا شيء	الحقوق المستحقة وفق الجدول
9.000.00	9.000.00	3.000.00	الحقوق المستحقة (نسبة محررة)
9.000.00	7.180.100.00	3.000.00	إجمالي الحقوق المستحقة
لا شيء	لا شيء	لا شيء	الحقوق المسددة
9.000.00	7.180.100.00	3.000.00	الحقوق المغفلة
2.250.00	1.795.025.00	750.00	غرامات الوعاء
11.250.00	8.975.125.00	3.750.00	مجموع الحقوق والغرامات
8.990.125.00			المجموع العام

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة الرقابة الجبائية الملحق رقم (02)

ملاحظة: غرامات الوعاء طبقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

بعد الإنتهاء من عملية الرقابة الجبائية لهذا المكلف تبين بأنه يجب عليه دفع مبلغ 8 990 125 دج ويمثل إجمالي الحقوق المتهرب من دفعها خلال سنوات التحقيق، إضافة إلى غرامات الوعاء، ولا تمثل هذه إلا حالة واحدة من بين الكثير من الحالات والتي تخضع للرقابة الجبائية سنويا، رغم أننا لم نتحصل من مديرية الضرائب على الإحصائيات الخاصة بعدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية، إلا أننا لاحظنا من دراسة الحالة أن عملية الرقابة الجبائية ساهمت في كشف المخالفات التي قام بها المكلف والتي تعتبر تمهرب ضريبي.

خلاصة الفصل:

تمت إجراء دراسة حالة عن الرقابة الجبائية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية حيث قمنا بدراسة ملف أحد المكلفين والذي يمارس نشاط بيع أجهزة وملحقات الهاتف، تم من خلالها تسليط الضوء على آلية الرقابة الجبائية ومختلف المراحل التي تمر بها حيث تم الوقوف على التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، وتعتبر أحد أدوات الرقابة الجبائية التي تسمح بإكتشاف الأخطاء والإغفالات كما رأينا سابقا لأحد ملفات المكلفين بالضريبة، حيث إتضح أن هذا الملف متهربا ضريبيا مما أدى إلى قيام مصالح الضرائب بتبليغه بنتائج التحقيق متضمن الغرامات المالية المنسوبة له.

الخاتمة

تم في الدراسة التعرف على دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، بحيث تم حصر هذه الدراسة في جانبين جانب نظري وجانب تطبيقي، حيث تمت دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة وتحديدًا تم إجراء الدراسة التطبيقية على مستوى مصلحة الرقابة الجبائية -بسكرة-، إتضح لنا أن الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها تعد أداة فعالة لمحاربة التهرب الضريبي وهو إجراء ضروري وحتمي يهدف لتصحيح المخالفات والنقائص المتعلقة بالواجبات الجبائية، وذلك بهدف المحافظة على حقوق الدولة و ضمان صحة التصريحات والبيانات التي يقدمها المكلف، مرتكزة في عملها الرقابي على جملة السلطات الممنوحة لها من طرف المشرع الجبائي، وباستخدام الإمكانيات المادية والبشرية الموضوعة تحت تصرفها، وبالتالي إبراز دورها الإيجابي في تحصيل الضرائب بعد لجوء المكلفين بدفعها تارة إلى التجنب الضريبي وإلى الغش الضريبي تارة أخرى، ولكن تبقى هذه الطريقة غير كافية للقضاء على هذه الظاهرة، بل يجب الإعتماد على جميع الطرق العقابية والوقائية وتطبيقها على أكمل وجه، ويعتبر حق الرقابة ضمان لمبدأ المساواة بين الخاضعين للضريبة وذلك من خلال التوزيع العادل للعبء الضريبي كما تقوم الإدارة الجبائية بعمليات الرقابة بصفة دورية على كل المكلفين بالقرية.

ومن خلال هذه الدراسة توصلنا إلى مجموعة من النتائج وكذا جملة من الاقتراحات نوجزها فيما يلي:

أولاً- نتائج اختبار الفرضيات

- الفرضية الأولى والتي تنص على " تتم الرقابة الجبائية وفق إطار تنظيمي وقانوني مما يضمن فعالية عملها"، تحققت هذه الفرضية، حيث أن الرقابة الجبائية عبارة عن إجراء تنظيمي يقوم به أعوان الإدارة الجبائية بطرق ووسائل منصوص عليها في القانون الجبائي.

- الفرضية الثانية والتي تنص على " تعتبر العقوبات الجبائية هي آلية من آليات الرقابة الجبائية"، تحققت هذه الفرضية، حيث تفرض عقوبات على المكلفين في حالة الإخلال بالتزاماتهم الجبائية والمتمثلة أساساً في الغرامات.

- الفرضية الثالثة والتي تنص على " تؤدي عمليات الرقابة الجبائية إلى التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي"، تحققت هذه الفرضية، لأن النتائج التي حققتها أشكال الرقابة الجبائية يعتبر دليلاً على أهمية الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

- الفرضية الرابعة والتي تنص على " تساهم الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي على مستوى مديرية الضرائب لولاية بسكرة" تحققت هذه الفرضية، حيث تبين بأن للرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بسكرة دور فعال وذلك من خلال ممارسة حقوقها المتمثلة في حق الرقابة، حق الإطلاع، حق التفتيش وحق إستدراك الأخطاء، وينتج عن عملية الرقابة الجبائية تحديد قيمة الحقوق المغفلة إضافة إلى الغرامات على هذه الحقوق، وبالتالي تساهم الرقابة الجبائية في تحديد المبالغ التي تهرب من تسديدها المكلفين.

ثانياً- نتائج الدراسة

من خلال هذه الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

- للرقابة الجبائية عدة أشكال هي: الرقابة الجبائية العامة وتشمل الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، والرقابة العميقة وتشمل التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.
- تساهم العقوبات التي نصت عليها القوانين الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.
- تكشف الرقابة الجبائية الحقوق المتهرب منها من طرف المكلفين، وتسمح لهم بتبريرها قبل إصدار التقرير النهائي.
- سمحت الرقابة الجبائية المطبقة من طرف مديرية الضرائب لولاية بسكرة للمكلف الذي ينشط في مجال بيع أجهزة وملحقات الهاتف بتحديد قيمة الحقوق المتهرب منها، إضافة إلى الغرامات والتي قدرت قيمتها الإجمالية ب: 8 990 125 دج.

ثالثاً- الإقتراحات

من خلال النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة نقدم الاقتراحات التالية:

- تحسين صياغة النصوص الجبائية بشكل يضمن وضوحها لتفادي التهرب الجبائي من خلال هذه الثغرة.
- تعزيز الكفاءة المهنية والأخلاقية لأعوان المصالح الجبائية، وتوسيع عمليات التكوين في مجال الجبائية والمحاسبة، لتشمل أكبر عدد ممكن من الأعوان، خاصة مع التطور والتغير المستمر في القوانين الجبائية.
- التنسيق أكثر بين الإدارة الجبائية ومختلف الهيئات الإدارية الأخرى للإلمام بأكبر عدد ممكن من المعلومات حول المكلفين بالضريبة، الأمر الذي يسهل عملية الرقابة الجبائية.
- إعداد برنامج رقابة فعال يعتمد على معايير محددة وفعالة من أجل خضوع جميع الملفات الجبائية للرقابة على التصريحات على الأقل مرة واحدة كل أربع سنوات، وذلك لتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.
- تحسين مستوى التكوين لأعوان الرقابة الجبائية بخصوص التقنيات المحاسبية.
- ضرورة تدعيم إدارة الضرائب، خاصة مصالح الرقابة الجبائية بالوسائل المادية والبشرية اللازمة لتمكينها من أداء مهامها على أكمل وجه، ووضع تحفيزات مادية ومعنوية ومهنية لأعوان الضرائب.
- إعداد نظام جبائي وطني إلكتروني يعتمد على التقنيات الحديثة في مجال الإعلام والاتصال لتسهيل الحصول على المعلومات وتقليل الوقت والجهد عن إجراء عملية الرقابة الجبائية.

رابعاً- آفاق الدراسة

- من خلال دراستنا لهذا الموضوع وبعد الدراسة النظرية والتطبيقية و رغبتنا في إثراء هذا البحث ارتأينا أن نشكل محطة انطلاق مهمة للبحوث المستقبلية، حيث يمكن القيام بدراسة المواضيع التالية:
- أثر رقمنة الإدارة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي.
 - دور الرقابة الجبائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

قائمة المراجع

أولا- قائمة الكتب

- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 02، الجزائر، 2007.
- رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014
- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2011.
- عباس عبد الرزاق، التحقيق الخاسي والتزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر، عين مليلة، الجزائر، 2012.
- محمد إبراهيم عبد اللاوي، المالية العامة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017.
- محمد عباس محززي، إقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، ط 04، الجزائر، 2008.
- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 02، الجزائر، 2016.

ثانيا- المجلات العلمية

- أحمد خيدل، زهيرة كيسي، جريمة التهرب الضريبي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 14، العدد 01، 2021.
- أحمية فاتح، دويس رجاء، إحترام حقوق وضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية كآلية للحد من المنازعات الجبائية، مجلة البحوث في العقود وقانون الأعمال، المجلد 07، العدد 02، 2022.
- بوشامة مصطفى، بعللة الطاهر، عمار جعفري، تفعيل آليات مكافحة التهرب الضريبي، مجلة الابداع، المجلد 06، العدد، 06، 2016.
- حاج قويدر عبد الهادي، بوشري عبد الغني، أثر الرقابة الجبائية على حصيلة إيرادات الجباية العادية في الجزائر، مجلة البشائر الإقتصادية، المجلد 05، العدد 02، أوت 2019.
- حبيبة زحاف، محمد الأمين عسول، مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة الدراسات القانونية والإقتصادية، المجلد 05، العدد 02، 2022.
- حساني بن عودة، بن ديدة يمينة، عبد الرحمان عبد القادر، جهود الجزائر في مكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية الإقتصادية، مجلة الإقتصاد وإدارة الأعمال، مجلد 03، العدد 02، ديسمبر، 2019.
- خذيري صبرينة، جنينة عمر، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية، مجلة العلو الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 02، 2019.
- خولة حموش، بزارية احمد، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 12، العدد 02، 2022.
- سفيان شعواي، جرد نور الدين، ساهمة الرقابة الجبائية في تشخيص المخاطر الجبائية ورفع الحصيلة الضريبية، مجلة الأبحاث الإقتصادية، المجلد 18، العدد 02، 2024.
- شافعي عبدو، سلطاني سمير، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة المنهل الإقتصادي، المجلد 05، العدد 01، ماي 2022.

قائمة المراجع

- لشلح صافية، تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 02، العدد 02، ديسمبر 2018.
- محمد علوم، محمد علي الحمود، الطبيعة القانونية، مجلة الدراسات القانونية، العدد 11، 2011.
- مصطفى عوادي، نصر رحال، التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 01، العدد 01، ديسمبر 2016.
- مكاحلية محي الدين، لراي سفيان، مساهمة التدقيق الجبائي في كبح سلوك التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 11، العدد 01، 2022.
- مونة مقلاتي، توفيق بوليفة، دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والإقتصادية، المجلد 04، العدد 01، 2021..

ثالثا- المنتقيات

- سامية العايب، المنتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، مداخلة بعنوان الإطار القانوني للرقابة الجبائية وضوابط إثباتها، جامعة 05 ماي 1945 قالمة، الجزائر، المنظم يومي 28 و 29 أكتوبر 2015.

رابعا- المطبوعات

- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية والمحاسبية على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مطبوعة موجهة لطلبة ماستر محاسبة وتدقيق وطلبة ماستر محاسبة لمقياس: الرقابة الجبائية، تحديث قانون المالية 2017، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي، الجزائر، 2017/2016.

خامسا- القوانين والتشريعات

- قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، الجزائر، 2024.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، الجزائر، 2024.
- موقع المديرية العامة للضرائب، 2020.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، الجزائر 2012.
- الأمر 66-156، المؤرخ في: 28 يونيو 1966.

الملاحق

الملحق رقم 01

مديرية الضرائب لولاية بسكرة

إعلان عن تحقيق رقم : 32/م و ض/م ف رج/م ت ج/ف ب/2021 بتاريخ 2021/06/01.

الخاص بالسيد :- ت ت لأجهزة وملحقات الهاتف

- بسكرة

تبلغ رقم : 534 /م و ض/م ف رج/م ت ج/ف ب/2021 بتاريخ : 2021/12/05 عدد الصفحات : 06

تبعاً للإشعار بالتحقيق رقم : 32/م و ض/م ف رج/م ت ج/ف ب/2021 المؤرخ في 01 جوان 2021 ، والمسلم لكم يد بيد يوم 2021/06/02 والذي من خلاله أعلمناكم أنكم ستخضعون للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة على مداخيلكم المحققة خلال الفترة الممتدة من 2017/01/01 إلى 2020/12/31.

- وبعد إجراء التدخل الأولي يوم 20 جوان 2021 ، أين تم تسليمكم الوثيقة الخاصة بالتصريح بوضعية الممتلكات صنف (07) و(07 مكرر) وكذا طلب الوثائق والمعلومات المسجل تحت رقم 89/م و ض/م ف رج/م ت ج/ف ب/2021 والذي قدمتم الرد عليه يوم 07 جويلية 2021 مرفوقاً بالتصريح بالممتلكات. وبعد استغلال المعلومات الواردة في ردكم وكذا الواردة إلى مصالحنا من مختلف الجهات والإدارات والاطلاع على ملفكم الجبائي اتضحت لنا الملاحظات التالية :

- 1- تقديمكم لعقود عرفية لإثبات عمليات اكتساب وبيع عقارات وهو ما يخالف أحكام القوانين السارية المفعول .
- 2- إيداع التصريحات السنوية (ج12) الخاصة بالسنوات محل التحقيق بعد الشروع في عملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.
- 3- التصريح بمداخيل فلاحية دون إثبات ممارسة هذا النشاط .
- 4- عدم إيداع التصريحات صنف ج51 الخاصة بإيجار العقارات للسنوات 2018 - 2019 - 2020 وعليه فإن الطريقة المتبعة هي الطريقة التحاروية باعتماد طريقة ميزان الخزينة الخاصة ، حيث سيتم اعتبار الرصيد السالب بين الأموال المستعملة والمتاحة كمداخيل غير مصرحة وتعتمد كأسس للضريبة على الدخل الإجمالي وهذا حسب الآتي :

مديرية الضرائب لولاية بسكرة

إعلان عن تحقيق رقم : 32/م و ض/م ف رج/م ت ج/ف ب/2021 بتاريخ 2021/06/01.

الخاص بالسيد :

تبليغ رقم : 534 /م و ض/م ف رج/م ت ج/ف ب/2021 بتاريخ : 2021/12/05 عدد الصفحات : 06

جدول ميزان الخزينة الخاصة :

2020	2019	2018	2017	السنوات
				التعيين
				I - الأموال المتاحة
1.200.000.00	1.500.000.00	1.500.000.00	2.130.000.00	الأرباح التجارية
60.000.00	60.000.00	20.000.00	/	إيجار عقارات
لا شيء	لا شيء	لا شيء	/	بيع عقارات
35.549.050.00	13.549.050.00	549.050.00	8.549.050.00	رصيد حساب دفتر توفير
				BADR 01/01
لا شيء	/	/	/	مداخيل أخرى (قروض)
/	/	9.690.000.00	/	الرصيد الموجب للسنة السابقة
36.809.050.00	15.109.050.00	11.759.050.00	10.679.050.00	مجموع الأموال المتاحة
				II - الأموال المستعملة (النفقات)
420.000.00	396.000.00	384.000.00	360.000.00	نفقات المعيشة
+ 30.000.000.00	/	/	/	شراء عقارات - سعر الشراء
1.207.660.00		/	/	- مصاريف الشراء
/	/	2.200.800.00	/	ضريبة سيارات و عربات النقل
/	/	/	/	ضريبة الدخل الإجمالي (إيجار العقارات)
/	30.000.00	40.000.00	35.000.00	مصاريف السياحة
45.000.00	45.000.00	45.000.00	45.000.00	اشتراكات صندوق الضمان الاجتماعي غير الأجراء (CASNOS)
(دون تقديم وصولات)				
1.099.050.00	35.549.050.00	13.549.050.00	549.050.00	رصيد الحسابات المالية - BADR
369.623.44	/	/	/	في 12/31 - BEA
33.141.333.44	36.020.050.00	16.218.850.00	989.050.00	مجموع الأموال المستعملة
3.667.716.56	- (20.941.000.00)	- (4.459.800.00)	9.690.000.00	الرصيد (الفرق بين الأموال المتاحة والمستعملة)
/	% 58,05	% 27,49	/	نسبة الرصيد السالب إلى الأموال المستعملة

وفيما يلي شرح للعناصر المعتمدة في جدول ميزان الخزينة الخاصة

أولا : الأموال المتاحة :

1 – الأرباح التجارية: وتمثل نسبة 15 % من رقم الأعمال المصرح عن طريق التصريحات السنوية ج 12 علما أنكم صرحتم في ردكم على طلب المعلومات بمبالغ كبيرة 5.000.000.00 دج سنة 2017 – 4.500.000.00 دج سنة 2018 - 3.500.000.00 دج سنة 2019 و 2.800.000.00 دج سنة 2020 والتي تمثل من 35 إلى 45 % من رقم الأعمال المصرح ، وهو أمر غير منطقي بالنسبة لنشاط تجاري بالتجزئة.

2 – إيجار العقارات : تتمثل في المداخل المحققة من إيجاركم لمحل للاستغلال المهني بشارع لحول معمر بسكرة ، طبقا لعقد الإيجار رقم : 2018/726 بتاريخ 2018/09/06 ، لمدة ثلاثة سنوات بأجرة شهرية مصرحة قدرها 5.000.00 دج مع العلم أنكم لم تقوموا بتسديد الضريبة على الدخل بنسبة محررة 15 % والتي سيتم اعتمادها من خلال هذا التبليغ.

- ملاحظة : من خلال ردكم صرحتم بمداخل إيجار خلال سنة 2017 قدرها 20.000.00 دج إلا أنكم لم تقدموا أي سند لتبريرها ولهذا لم تؤخذ بعين الاعتبار.

3 – المداخل الفلاحية : لقد صرحتم من خلال ردكم على طلب المعلومات بمداخل فلاحية ناتجة عن نشاط تربية المواشي من طرف الوالد ، محتجين بوكالة محررة سنة 2003 غرضها تمثيل والدكم أمام الإدارات المتدخلة في الحصول على الدعم الفلاحي ، كما أنه لا وجود لنشاط تربية المواشي في هذه الأخيرة ، ولهذا فلم تؤخذ هذه المداخل بعين الاعتبار وتم رفض ادعائكم.

4 – بيع عقار : حيث صرحتم في ردكم على طلب المعلومات أنكم حققتم مبلغا قدره 6.000.000.00 دج سنة 2018 ، ناتج عن بيع عقار معد للبناء يقع بمنطقة السعدة بلدية أوماش عن طريق عقد عرفي محرر بتاريخ 2018/02/18 محرر لدى كاتب عمومي.

وهو ما لم يؤخذ بعين الاعتبار كون بيع العقار طبقا للقوانين السارية المفعول لا يتم إلا عن طريق العقود الرسمية المحررة من طرف المكاتب العمومية للتوثيق.

5 – القروض : حيث صرحتم من خلال ردكم أنكم تحصلتم على قرض مالي قدره 5.000.000.00 دج من طرف شقيقكم بوخاري عبد اللطيف بن الطيب بعقد إقرار بدين محرر من طرف الأستاذ : بوستة محمد – موثق ببسكرة بتاريخ 2021/06/14 أي بعد استلامكم للإشعار بالتحقيق ، عليه لم تؤخذ في الحسبان ، مع العلم أنه لا يؤثر على التسوية الجبائية كون سنة 2020 كان الرصيد موجبا.

مديرية الضرائب لولاية بسكرة

إعلان عن تحقيق رقم : 32/م و ض/م ف رج/م ت ج/ف ب/2021 بتاريخ 2021/06/01.

الخاص بالسيد :- ت ت لأجهزة وملحقات الهاتف

- بسكرة

تبلغ رقم : 534 /م و ض/م ف رج/م ت ج/ف ب/2021 بتاريخ : 2021/12/05 عدد الصفحات : 06

6 – رصيد الحسابات المالية بتاريخ 01/01 من كل سنة :

وتمثل الرصيد المتاح في أول جانفي من كل سنة لحساباتكم الخاصة المفتوحة لدى الهيئات المالية ، حيث تبين أنكم تمتلكون حسابي توفير الأول مفتوح لدى بنك الفلاحة و التنمية الريفية (BADR) وكالة بسكرة تحت رقم : 393/3026053 والثاني لدى بنك الجزائر الخارجي BEA تحت رقم 393/13220074 لكنه لم تسجل له حركات السحب والدفع.

ثانيا : الأموال المستعملة : وتتمثل في :

1 – النفقات المعيشية : وتتمثل في نفقات المأكل و الملابس والعلاج لكل أفراد العائلة المتواجدة تحت السقف الجبائي (المكلف و الزوجة والأبناء) وقد تم الاحتفاظ بالمبالغ المصرحة من طرفكم في ردكم على طلب المعلومات.

2 – شراء العقارات : وتتمثل في ثمن الشراء مضافا له مصاريف الشراء (أتعاب الموثق + التسجيل + الإشهار) ، حيث اتضح شراؤكم لعقار يتمثل في بناية للاستعمال التجاري (فندق) تقع بشارع الإخوة جزار – بسكرة ، عن طريق عقد موثق رقم : 2020/927 محرر بتاريخ 2020/11/04 من طرف الأستاذ : بوسنة محمد – موثق ببسكرة بمبلغ بيع مصرح قدره 30.000.000.00 دج وهو المبلغ المعتمد من طرف المصلحة مضافا له نصف مصاريف التوثيق + نصف حقوق التسجيل أي (2,5 % + 1 %) + 160 دج حقوق الطابع) + 157.500.00 دج حقوق الموثق لتصبح مجموع المصاريف = 1.207.660.00 دج.

3 – شراء السيارات : وتتمثل في المبلغ المصرح من طرفكم في ردكم على طلب المعلومات و الخاص بشراء سيارة سياحية سنة 2018 بمبلغ قدره 2.200.000.00 دج

(سيارة خاصة نوع بيجو رقم تسجيلها 07-118-0005) + 800.00 دج – طابع

4 – مصاريف السياحة :

تتمثل في نفقات السفر إلى دولة تونس ، حيث تم الاحتفاظ بالمبالغ المصرحة من طرفكم.

5 – اشتراكات صندوق التأمين الاجتماعي لغير الأجراء CASNOS :

وتمثل في المبالغ المصرحة من طرفكم في ردكم على طلب المعلومات و الموجهة لتسديد اشتراكات صندوق التأمين الاجتماعي لغير الأجراء والمقدرة بـ 45.000.00 دج لكل سنة ، علما أنكم لم تقدموا وصولات التسديد.

6 – رصيد الحسابات المالية الى 12/31 من كل سنة :

وتتمثل الرصيد الختامي لحساباتكم المالية الخاصة و المذكورة في (النقطة السادسة) الأموال المتاحة ، والذي تعتبر كأموال مستعملة.

مديرية الضرائب لولاية بسكرة

إعلان عن تحقيق رقم : 32/م و ض/م ف رج/م ت ج/ف ب/2021 بتاريخ 2021/06/01.

الخاص بالسيد :- ت ت لأجهزة وملحقات الهاتف

- بسكرة

تبليغ رقم : 534 /م و ض/م ف رج/م ت ج/ف ب/2021 بتاريخ : 2021/12/05 عدد الصفحات : 06

وعليه ومما سبق ذكره فان أسس الضريبة على الدخل الإجمالي المعتمدة للسنوات

2017 – 2018 – 2019 و 2020 تكون كما يلي :

1 – الأسس الخاضعة حسب الجدول : والمتمثلة في الرصيد السالب الذي يفوق 25 % من الأموال المستعملة في ميزان الخزينة الخاصة طبقا للمواد 3 – 6 – 85 – 104 م قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

التعيين	السنوات	2018	2019
الرصيد السالب المعتبر كمداخيل غير مصرحة		4.459.800.00	20.911.000.00
تخفيض اشتراكات CASNOS		45.000.00	45.000.00
الأسس الخاضعة المحققة		4.414.800.00	20.866.000.00
الأسس الخاضعة المصرحة		لا شيء	لا شيء
الزيادات		4.414.800.00	20.866.000.00

2 – الأسس الخاضعة للنسبة المحررة 15 % (إيجار محل مهني) طبقا للمادة 42 من ق ض م رم

التعيين	السنوات	2018	2019	2020
الأسس المحققة		20.000.00	60.000.00	60.000.00
الأسس المصرحة		لا شيء	لا شيء	لا شيء
الزيادات		20.000.00	60.000.00	60.000.00

جدول تحديد الحقوق والغرامات

التعيين	السنوات	2018	2019	2020
الحقوق المستحقة وفق الجدول		1.413.180.00	7.171.100.00	/
الحقوق المستحقة (نسبة محررة)		30.000.00	9.000.00	9.000.00
إجمالي الحقوق المستحقة		1.716.180.00	7.180.100.00	9.000.00
الحقوق المسددة		لا شيء	لا شيء	لا شيء
الحقوق المغفلة		1.416.180.00	7.180.100.00	9.000.00
غرامات الوعاء		354.885.00	1.795.025.00	900.00
مجموع الحقوق والغرامات		1.730.225.00	8.975.125.00	9.900.00
المجموع العام		10.755.250.00		

ملاحظة : غرامات الوعاء طبقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الملحق رقم 02

إضافة إلى تبليغنا الأولي رقم : 534/م و ض/م ف رج/م ت ج/ف ب/2021 المؤرخ في 2021/12/05 ، والمسلم لكم يد بيد يوم 2021/12/07 والذي أبديتم ملاحظاتكم حول النتائج المبلغة عن طريقه في ردكم المودع لدى مصالحنا بتاريخ 2022/01/16 والمسجل تحت رقم : 144/م و ض/م ف رج/2022 حيث أترتم عدة نقاط تم الفصل فيها نقطة بنقطة كما يلي :

النقطة الأولى : المتعلقة بالعقود العرفية

حيث تصرحون أن العقود العرفية المقدمة والمتمثلة في بيع و شراء العقارات تمت حسب أحكام المواد 327 و 328 من القانون المدني.

القرار : ان العقود العرفية بالنسبة للعقارات لا تنتج أي آثار قانونية بالنسبة للغير طبقا لنص المادتين المذكورتين في ردكم ، بل القانون يفرض الرسمية في المعاملات العقارية. وعليه فانه تقرر عدم الأخذ بعين الاعتبار لهذه العقود سواء في حالة البيع أو الشراء.

النقطة الثانية : المتعلقة بنسبة الأرباح التجارية

حيث تصرحون أن نشاطكم يتمثل في تجارة التجزئة لأجهزة وملحقات الهاتف وهذه الأخيرة تمثل أكثر من 70% من رقم الأعمال المصرح ، وأن هامش الربح الصافي الخاص بها مرتفع جدا يصل إلى 35% ، كما أنكم لم تقومو بتسديد حقوق الضريبة الجزافية الوحيدة للسنوات محل التحقيق وهو ما يؤدي إلى رفع هامش الربح الصافي كذلك ، بالإضافة إلى أن المحل التجاري هو ملك لكم أي لا تسددون إيجارات وهو عامل آخر لزيادة هامش الربح الصافي ، وبالتالي تطلبون بإضافة هذه المصاريف غير المسددة فعليا إلى الأموال المتاحة.

القرار : تقرر رفض طلبكم للأسباب التالية :

1. الفاتورة الوحيدة المقدمة لإثبات هامش الربح الخام المرتفع محررة من طرف مورد مدرج ضمن القائمة الوطنية للغش الجبائي ، وبالتالي لا يعتد بها كوسيلة اثبات.
2. عدم تسديدكم للضريبة الجزافية الوحيدة في الأجال القانونية ليس بسبب زيادة المداخيل ، لأنها ضريبة خاصة بالنشاط وليست شخصية.
3. مبالغ الإيجار المذكورة في الجدول المرفق مبالغ فيها ، لأنكم تمتلكون محل تجاري يقع في نفس الشارع الذي تنشطون به و مؤجر من طرفكم للسيد : مهدي حمزة - مكتب دراسات بمبلغ أجرة شهرية مصرح قدره : 5.000.00 دج. وعليه فان نسبة هامش الربح الصافي المعتمدة والمقدرة بـ 15% معقولة جدا.

النقطة الثالثة : المتعلقة ببيع سيارة سنة 2018

حيث طلبتم أخذ مبلغ بيع سيارة نوع بيجو مسجلة تحت رقم 0439-114-07 والمقدرة بـ 1.800.000.00-دج في الأموال المتاحة لسنة 2018.

القرار : تقرر قبول طلبكم وأخذ هذا المبلغ بعين الاعتبار في الأموال المتاحة لسنة 2018 ، لأن البيع مثبت بتصريح بالبيع محرر ببلدية بسكرة بتاريخ 2018/04/04 ، والمبلغ المصرح مقبول ويتمشى مع أسعار السيارات.

النقطة الرابعة : المتعلقة بالمدخيل الفلاحية

حيث صرحتم أنكم كنتم تتصرفون باسم والدكم حال حياته وباسم ورثته بعد وفاته عن طريق وكالتين رسميتين في تسيير شؤون قطيع الأغنام الخاص به بما في ذلك التصرف في المدخيل الناتجة عنه ، ولهذا تطلبون اعتماد المبالغ المصرحة من طرفكم كمدخيل فلاحية في جدول ميزان الخزينة.

القرار : تقرر رفض طلبكم لأن هذه المدخيل غير مصرحة لدى إدارة الضرائب وغير مثبتة بوثائق رسمية ، فضلا على أنها لا تخص المكلف المعني بالتحقيق ، فالوكالة تعني التصرف بدل الوكيل وليس الاستفادة من حقوقه بدلا عنه.

النقطة الخامسة : المتعلقة بالقرض

- حيث أنكم صرحتم بتلقيكم مبلغ قدره : 9.500.000.00 دج من طرف والدتكم على سبيل القرض ،

وبموجب عقد عرفي ، وأنتم تطلبون بإدراجه ضمن الأموال المتاحة في ميزان الخزينة.

القرار : تقرر رفض طلبكم لعدم تقديمكم ما يثبت القدرة المالية للطرف المقرض - والدتكم - ولم تقدموا كذلك طريقة استلام هذا القرض (الدفع في الحساب - التحويل البنكي ... الخ).

وعليه فان النتائج النهائية لعملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للسنوات 2017 - 2018 - 2019 - 2020 تكون كما يلي :

مديرية الضرائب لولاية بسكرة

إعلان عن تحقيق رقم : 32/م و ض/م ف رج/م ت ج/ف ب/2021 بتاريخ 2021/06/01.

الخاص بالسيد :- ت ت لأجهزة وملحقات الهاتف

شارع لحول معمر - بسكرة

تبلغ رقم : 36 /م و ض/م ف رج/م ت ج/ف ب/2022 بتاريخ : 2022/02/24 عدد الصفحات : 05

جدول ميزان الخزينة الخاصة :

2020	2019	2018	2017	السنوات التعيين
				I - الأموال المتاحة
1.200.000.00	1.500.000.00	1.500.000.00	2.130.000.00	الأرباح التجارية
60.000.00	60.000.00	20.000.00	/	إيجار عقارات
لا شيء	لا شيء	1.800.000.00	/	بيع سيارات
35.549.050.00	13.549.050.00	549.050.00	8.549.050.00	رصيد حساب دفتر توفير BADR 01/01
لا شيء	/	/	/	مداخيل أخرى (قروض)
/	/	9.690.000.00	/	الرصيد الموجب للسنة السابقة
36.809.050.00	15.109.050.00	13.559.050.00	10.679.050.00	مجموع الأموال المتاحة
				II - الأموال المستعملة (النفقات)
420.000.00	396.000.00	384.000.00	360.000.00	نفقات المعيشة
+ 30.000.000.00	/	/	/	شراء عقارات - سعر الشراء
1.207.660.00	/	/	/	- مصاريف الشراء
/	/	2.200.800.00	/	ضريبة سيارات و عربات النقل
/	/	/	/	ضريبة الدخل الإجمالي (إيجار العقارات)
/	30.000.00	40.000.00	35.000.00	مصاريف السياحة
45.000.00	45.000.00	45.000.00	45.000.00	اشتراكات صندوق الضمان الاجتماعي غير الأجراء (CASNOS)
(دون تقديم وصولات)				
1.099.050.00	35.549.050.00	13.549.050.00	549.050.00	رصيد الحسابات المالية - BADR
369.623.44	/	/	/	في 12/31 - BEA
33.141.333.44	36.020.050.00	16.218.850.00	989.050.00	مجموع الأموال المستعملة
3.667.716.56	- (20.911.000.00)	- (2.659.800.00)	9.690.000.00	الرصيد (الفرق بين الأموال المتاحة والمستعملة)
/	% 58,05	% 16,39	/	نسبة الرصيد السالب إلى الأموال المستعملة

وعليه ومما سبق ذكره فان أسس الضريبة على الدخل الإجمالي المعتمدة للسنوات 2017 - 2018 - 2019 و 2020 تكون كما يلي :

مديرية الضرائب لولاية بسكرة

إعلان عن تحقيق رقم : 32/م و ض/م ف رج/م ت ج/ف ب/2021 بتاريخ 2021/06/01.

الخاص بالسيد :- ت ت لأجهزة وملحقات الهاتف

شارع لحول معمر - بسكرة

تبليغ رقم : 36 /م و ض/م ف رج/م ت ج/ف ب/2022 بتاريخ : 2022/02/24 عدد الصفحات : 05

1 – الأسس الخاضعة حسب الجدول : والتمثلة في الرصيد السالب الذي يفوق 25 % من الأموال المستعملة في ميزان الخزينة الخاصة طبقا للمواد 3 – 6 – 85 – 104 م قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

التعيين	السنوات	2019
الرصيد السالب المعتبر كمداخيل غير مصرحة		20.911.000.00
تخفيض اشتراكات CASNOS		45.000.00
الأسس الخاضعة المحققة		20.866.000.00
الأسس الخاضعة المصرحة		لا شيء
الزيادات		20.866.000.00

2 – الأسس الخاضعة للنسبة المحررة 15 % (إيجار محل مهني) طبقا للمادة 42 من ق ض م ر م

التعيين	السنوات	2018	2019	2020
الأسس المحققة		20.000.00	60.000.00	60.000.00
الأسس المصرحة		لا شيء	لا شيء	لا شيء
الزيادات		20.000.00	60.000.00	60.000.00

جدول تحديد الحقوق والغرامات

التعيين	السنوات	2018	2019	2020
الحقوق المستحقة وفق الجدول		لا شيء	7.171.100.00	/
الحقوق المستحقة (نسبة محررة)		3.000.00	9.000.00	9.000.00
إجمالي الحقوق المستحقة		3.000.00	7.180.100.00	9.000.00
الحقوق المسددة		لا شيء	لا شيء	لا شيء
الحقوق المغفلة		3.000.00	7.180.100.00	9.000.00
غرامات الوعاء		750.00	1.795.025.00	2.250.00
مجموع الحقوق والغرامات		3.750.00	8.975.125.00	11.250.00
المجموع العام			8.990.125.00	

ملاحظة : غرامات الوعاء طبقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed Khider – Biskra
Faculté des Sciences Economiques
Commerciales et des Sciences de gestion



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم والتسيير
عمادة الكلية

الرقم : 00564 / ك.ع.إ.ت.ع.ت / 2024

إلى السيد مدير: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطلبة:

- 1 بن حميدة فاطمة الزهراء
- 2 /
- 3 /

المسجلون بقسم العلوم المالية والمحاسبية
بالسنة: ثانية ماستر محاسبة وتدقيق

وذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة التخرج المعنونة بـ:

"" دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي ""

وفي الأخير تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير.

بسكرة في: 2024-04-28

ع/ عميد الكلية



تأشيرة المؤسسة المستقبلة



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكرة في: 2024/06/23

جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة

إِذْنٌ بِالطَّبْعِ

أنا الممضي أسفله الأستاذ: قـ طـ ا ف عـ قـ بـ ة

الرتبة: أستاذ محاضر - أ -

قسم الارتباط : قسم العلوم المالية والمحاسبة

أستاذ مشرف على مذكرة ماستر للطالبة : 1 - بن احيدة فطيمة الزهرة

لشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان: دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

دراسة حالة: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

أرخص بطبع مذكرة الماستر المذكورة.

رئيس القسم

الأستاذ المشرف

