

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique
Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira -
Tasdawit Akli Muḥend Ulḥağ - Tubirett -
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أكلي محمد أولحاج
- البويرة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة بعنوان :

فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي
-دراسة حالة مفتشية الضرائب الأخضرية-

مذكرة تدخل ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر في المالية و المحاسبة
تخصص : محاسبة و مراجعة

إشراف الأستاذ :

- زلاسي رياض

إعداد الطلبة :

- عالم حمزة

- بوشناق عبد الوافي

لجنة المناقشة :

الصفة	الجامعة	اسم و لقب الأستاذ
رئيسا	البويرة	أ/بلحنيش عبد الرحمان
مناقشا	البويرة	أ/يحياوي أحمد
مشرفا و مقررا	البويرة	أ/زلاسي رياض

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون وستردون إلى عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم تعملون).

سورة التوبة الآية 104

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

الحمد لله الذي أماننا بالعلم وزيننا بالعلم وأكرمنا بالتقوى وأجملنا
بالعافية.

أتقدم بإهداء عملي المتواضع إلى:

الدرع الواقي والكنز الباقي، رمز العطاء وصدق الإيثار، إلى ذروة العطف
والوفاء، لك أجمل حواء، أنت أمي الغالية أطال الله عمرك.

إلى من جعل العلم منبع اشتياقي، لك أقدم وسام الإستحقاق، أنت أبي
العزير الذي تبقى دائما في القلوب رحمة الله.

الذر النادر والذخر العامر أرجو التوفيق من القادر لأخوتي
وأخواتي الأعماء.

رمز الصداقة وحسن العلاقة زملاء الدراسة دفعة محاسبة و مراجعة.
إلى من هم إنطلاقة الماضي وعمون الحاضر وسند المستقبل
أصدقائي.

إلى كل من مَدَّ يد المساعدة وساهم معنا في تذليل ما واجهتنا
من صعوبات.

حمزة

إهداء

الحمد لله فائق الأنوار ، وجعل الليل والنهار ثم الصلاة والسلام على سيدنا

محمد المختار

صلى الله عليه وسلم.

أهدي هذا العمل إلى سر النجاح والفلاح الوالدين الكريمين .

أماك الله في عمرهما.

إلى من ترعرعت معهم ونما تحنني بينهم ، إخوتي وأختي

إلى كل الأهل والأقارب من قريب وبعيد إلى من أثار لي الطريق في

سبيل تحصيل العلم ولو بقدر بسيط من المعرفة ، أساتذتي الكرام إلى رفقا

ء الدرب الذين كانوا بمثابة إخوة زملائي وأصدقائي الأعزاء

إلى كل هؤلاء وبأسمى معاني الوفاء أهدي هذا العمل .



فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
I	البسمة
II	الإهداء
III	الإهداء
IV	فهرس المحتويات
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
VII	قائمة الملاحق
أ	مقدمة
1	الفصل الأول : الضريبة و الإشكالية التهرب الضريبي
1	تمهيد
2	المبحث الأول : عموميات حول الضريبة
2	المطلب الأول : تعريف الضريبة
3	المطلب الثاني : خصائص و قواعد الضريبة
6	المطلب الثالث : أنواع و آليات تحصيل الضريبة
14	المطلب الرابع : أهداف الضريبة
17	المبحث الثاني : مفاهيم اساسية حول التهرب الضريبي
17	المطلب الأول : تعريف التهرب الضريبي وأسبابه
22	المطلب الثاني : أشكال التهرب الضريبي
24	المطلب الثالث : العلاقة بين التهرب والغش الضريبي
26	المبحث الثالث : اثار وطرق قياس التهرب الضريبي ووسائل مكافحته
26	المطلب الأول : آثار التهرب الضريبي
28	المطلب الثاني : طرق التهرب الضريبي ووسائل مكافحته

38	المطلب الثالث : طرق قياس التهرب الضريبي
44	خلاصة
45	الفصل الثاني : الرقابة الجبائية كالية للحد من التهرب الضريبي
45	تمهيد
46	المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية
46	المطلب الأول : تعريف الرقابة الجبائية
47	المطلب الثاني : أهداف الرقابة الجبائية
48	المطلب الثالث : أشكال الرقابة الجبائية
51	المطلب الرابع : الإطار القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية
57	المبحث الثاني : إجراءات وعقوبات الرقابة الجبائية
57	المطلب الأول : التنسيق بين الإدارات
59	المطلب الثاني : إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
67	المطلب الثالث : عقوبات الرقابة الجبائية
73	المبحث الثالث : تقييم فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
73	المطلب الأول : مزايا الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
75	المطلب الثاني : سلبيات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
77	الثالث : الصعوبات التي تحد من فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
82	خلاصة
83	الفصل الثالث : دراسة ميدانية لمفتشية الضرائب الأخرسية
83	تمهيد
84	المبحث الأول : تقديم لمفتشية الضرائب الأخرسية
84	المطلب الأول : نشأة مفتشية الضرائب وهيكلها التنظيمي
85	المطلب الثاني : مهام مفتشية الضرائب

فهرس المحتويات

87	المبحث الثاني : مناهج الرقابة الجبائية
87	المطلب الأول : تكوين الملف
87	المطلب الثاني : إخضاع المكلف لنظام معين
90	المبحث الثالث : دراسة ميدانية
90	المطلب الأول : المرحلة التحضيرية
90	المطلب الثاني : دراسة حالة في النظام الحقيقي
99	المطلب الثالث : دراسة حالة في النظام الجزائي
104	خلاصة
105	الخاتمة
109	قائمة المراجع

قائمة الجداول و

الأشكال و الملاحق

الصفحة	الجدول	الرقم
09	مزايا وعيوب الضرائب المباشرة	01
10	مزايا وعيوب الضرائب غير المباشرة	02
94	رقم الأعمال المقبوض المشكل	03
94	الحقوق المسترجعة الخاصة بالرسم على القيمة المضافة TVA	04
95	الحقوق المسترجعة الخاصة بالرسم على النشاط المهني TAP	05
95	هامش الربح	06
96	الوعاء الخاضع ل IRG - R المعاد تشكيله	07
96	الحقوق المسترجعة الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي IRG-R	08
97	الربح المعاد تشكيله	09
97	الحقوق المسترجعة الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي IRG-R	10
98	الحقوق المسترجعة الخاصة بالضريبة على الدخل فئة الأجور IRG-S	11
99	التعديلات النهائية على الضرائب والرسوم محل التحقيق	12
102	سلم الضريبة على الدخل التصاعدي	13

الصفحة	الشكل	الرقم
49	أشكال الرقابة الجبائية	01
55	الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والمراجعات	02
56	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب الولائية	03
84	الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب بالأخصرية	04

العنوان	رقم الملحق
وثيقة التصريح الشهري G50	الملحق 01
الميزانية السنوية	الملحق 02
التصريح برقم الأعمال G12 سنة 2014	الملحق 03
التصريح برقم الأعمال التقديري لسنة 2017	الملحق 04
التصريح برقم الأعمال التكميلي سنة 2017	الملحق 05
اشعار بالتبليغ النهائي بالضريبة الجزافية	الملحق 06
نموذج اشعار محضر المعاينة	الملحق 07

مقدمة

تعد الضريبة جزءاً من المال العام ، حيث تُدفع من قِبَل جميع الأفراد إلى حكومة الدولة و بصفة عادلة بينهم سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين ، وتُساعد الضرائب على تمويل المشاريع التنموية والحضارية العامة ، مما يُساهم في تقديم العديد من الخدمات للأفراد في المجتمع ودفع عجلة التنمية لبعض الدول النامية .

لكن المكلف الذي تفرض عليه هي بالنسبة له عبئاً ، إذ أنها تقتطع من دخله جبراً وبدون أن يعود ذلك عليه مقابل أو نفع مباشر ، لذلك يسعى البعض منهم لمقاومتها إما بالتخلص منها أو التحايل على الإدارة الجبائية باللجوء إلى التقليل وعاءه الضريبي بهدف تخفيض الضريبة ، كما يمكن له أن لا يصرح ببعض العمليات أو الأرباح وهو ما يعرف بالتهرب الضريبي ، والذي ينقسم إلى نوعان أحدهما لا يخالف القوانين وهو التجنب الضريبي أو التهرب المشروع ، والآخر يخالف القوانين وهو التهرب الضريبي .

وهذا السلوك إذا أمكن اعتباره شرعي فهو غير قانوني لأن ظاهرة التهرب الضريبي تعد وسيلة لتضييع حقوق الخزينة العامة ، و التهرب الضريبي ظاهرة في كل الدول لكن بنسب متفاوتة ، ويعود هذا غالباً إلى مدى إكتمال الوعي الضريبي في كل دولة وصرامتها في فرض عقوبات على المتهمين .

إن إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي بين معظم المكلفين يحول دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها المالية ، لأنه يستنزف موارد من المفروض أن تستفيد منها الخزينة ، كما يمنع من توزيع الأعباء العامة توزيعاً عادلاً . ما جعل المشرع يثبت حقاً أساسياً من حقوق الدولة في المحافظة على مصادر التمويل للخزينة العمومية وهي الرقابة الجبائية . و هي من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة التصريحات و التطبيق الميداني للقوانين و التشريعات الجبائية للرقابة الجبائية دور في تمكين الإدارة من تأدية المكلفين بالضريبة لمستحقاتها وبالتالي تصحيح الأخطاء و المخالفات و التجاوزات التي يتوصلون إليها .

فالتهرب من دفع الضريبة يعد من أخطر الآفات التي تصيب الضريبة بصفة خاصة ، والاقتصاد بصفة عامة لما يستنزفه من موارد ما خزينة الدولة كانت من المفروض استعمالها في تحقيق منافع عامة .

مما سبق نطرح الإشكالية التالية :

ما مدى فعالية الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي ؟

للإجابة على هذه الاشكالية نقوم بطرح التساؤلات التالية :

- ما المقصود بالضريبة وما هي الأهداف التي ترمي لتحقيقها؟
- ما هي أهم الإجراءات المعتمدة من الإدارة الجبائية للحد من التهرب الضريبي ؟
- ما هي آفاق وفعالية الرقابة الجبائية في تحجيم ظاهرة التهرب الضريبي ؟

الفرضيات:

بعد طرح التساؤلات وإيضاح الاشكالية رأينا من الضروري تقديم بعض الفرضيات التي ستكون منطلقا

للدراسة ، وهي كما يلي:

- الضريبة هي مورد أساسي لخزينة الدولة و أداة لتحقيق العدالة في توزيع الثروات و وسيلة لتوجيه النشاط الاقتصادي .
- تعتمد الإدارة الجبائية على الرقابة الجبائية كأهم وسيلة لمحاربة التهرب الضريبي .
- إن الرقابة الجبائية ليست فعالة بالقدر الكافي لكبح تفشي ظاهرة التهرب الضريبي .

أهمية البحث

إن أهمية هذه الدراسة تنبع من تلك الآثار السيئة لظاهرة التهرب الضريبي ، والتي جعلت أموالا طائلة تتداول بكل حرية من دون مراقبة أو اقتطاع ، وبذلك حرمان الخزينة العمومية منها ، في ظل البحث المتزايد من قبل السلطات المعنية للرفع من موارد الجباية العادية ، وبالتالي ضرورة اتخاذ كل سبل العلاج المتاحة لمعالجة هذه الظاهرة الخطيرة ومن هنا تتجلى أهمية الرقابة الجبائية كونها من الوسائل الهامة للعلاج.

أهداف البحث:

تتجلى الأهداف المرجوة من هذا البحث في

- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي .

- تناول أهم المناهج لقياس الظاهرة .
- إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ، وأهم الوسائل والإجراءات المتخذة لذلك للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في المكافحة .
- إبراز معوقات الرقابة الجبائية والتي تعمل على الحد من كفاءتها .

أسباب اختيار الموضوع

- وجود إنتشار كبير لظاهرة التهرب الضريبي .
- محاولة فهم اسباب لجوء المكلفين بالضريبة الى التهرب الضريبي وتجنب التزامهم الضريبية .
- محاولة الكشف عن الطرق المتبعة من قبل المفتشية الضرائب لمواجهة التهرب الضريبي ومحاولة الحد منه .

صعوبات البحث

إن صعوبات البحث تتمثل في الإجراءات البيروقراطية لإدارة الضرائب ، في عدم تقديم بعض الإحصاءات والمعطيات محتجة في ذلك بالسرية.

المنهج والأدوات المستخدمة في البحث

إنتهجنا خلال هذا البحث نمط التحليلي الوصفي بهدف جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع وتصنيفها وتحليلها ، ووصف وتشخيص ظاهرة البحث بغرض فهم الاطار النظري وكذلك فهم منهج دراسة حالة من خلال الملاحظات والمعطيات والمعلومات الميدانية و القوانين والتشريعات الضريبية المتعلقة بالرقابة الجبائية وكذلك تدعيم دراستنا بحالتين تطبيقية لمصالح الرقابة الجبائية لمفتشية الضرائب بالأخصرية .

خطة البحث

لقد قمنا بتقسيم بحثنا الى فصلين نظريين وفصل تطبيقي حيث تناولنا في الفصول الثلاثة ما يلي :

خلال الفصل الأول : الضريبة وإشكالية التهرب الضريبي ، تضمن ثلاث مباحث ، بحيث تطرقنا في المبحث الأول إلى عموميات حول الضريبة ، والذي تضمن فيه خصائص قواعد فرض الضريبة ، كما قمنا بذكر

آليات تحصيل الضريبة وفي المبحث الثاني تطرقنا الى اشكال التهرب الضريبي كما قمنا بالبحث عن العلاقة بين التهرب و الغش الضريبي اما في المبحث الثالث تطرقنا الى كل من اثار و طرق التهرب الضريبي وكيفية قياسه .

أما خلال الفصل الثاني : الرقابة الجبائية كآلية للحد من التهرب الضريبي ، فتناولنا ثلاث مباحث ، بحيث تطرقنا في المبحث الأول إلى اهداف وأشكال الأكثر شيوعا و المتبعة في الرقابة الجبائية ، أما في المبحث الثاني فركزنا على اجراءات و عقوبات الرقابة الجبائية وكذلك عن مهامها ، كما تطرقنا خلال المبحث الثالث إلى تقييم الرقابة الجبائية من خلال المزايا و سلبيات والصعوبات .

في الفصل الثالث و الذي تناولنا خلاله الجانب التطبيقي ، بحيث خصصناه لإبراز الواقع العملي للرقابة الجبائية كآلية للحد من التهرب الضريبي ، بحيث تناولنا فيه ثلاث مباحث المبحث الأول تطرقنا فيه إلى الهيكل التنظيمي ومهام مفتشية الضرائب بالأخصرية ، والمبحث الثاني تكوين الملف الجبائي وإخضاع المكلف إلى نظام معين ثم قمنا في المبحث الثالث بدراسة حالتين للتحقيقات الجبائية تمثلت الأول في النظام الحقيقي أما الثانية فتمثلت في النظام الجزائي الوحيد .

وفي الأخير تناولنا الخاتمة أين تم فيها تلخيص عام للبحث ، مع استعراض أهم النتائج المتوصل إليها ، وعلى

ضوء هذه الأخيرة قمنا بتقديم بعض التوصيات والاقتراحات.

الفصل الأول :

الضريبة و إشكالية التهرب الضريبي

الفصل الأول : الضريبة و إشكالية التهرب الضريبي

تمهيد

إن توسع نشاط الدولة أدى إلى زيادة نفقاتها فتحتم عليها البحث عن مصادر جديدة لتمويل وتغطية النفقات المتزايدة باستمرار ، إذ يجب أن تغطي هذه النفقات بموارد مقابلة لها ، ولمواجهة هذه النفقات تسعى الدولة جاهدة إلى اقتطاع الضرائب التي تحصل جبراً من الأشخاص الخاضعين للضريبة ومن أجل ضمان تنظيم إيرادات ضريبة تلجأ الدولة إلى وضع نظام ضريبي مدعم بتشريعات وقوانين يسير وفقها المكلف بالضريبة و لا يخرج عن نطاقها ، بالإضافة إلى أن أهمية الضريبة وفعاليتها مرهونتان بمدى استجابة والتزام المكلفين بواجباتهم ، وهذه الاستجابة في معظمها تكون نسبية نتيجة الجدلية القائمة منذ القديم بين دفع الضريبة والتهرب من أدائها ، وقد اتخذت ظاهرة التهرب آثار خطيرة وأبعاد سلبية على الاقتصاد الوطني وعلى الأهداف المسطرة ، حيث تعيق فعالية النظام الضريبي من خلال كبح جهود مكوناته الأساسية المتمثلة في التشريع الجبائي و الإدارة الضريبية لهذا اعتمدنا إلى تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث :

المبحث الأول : عموميات حول الضريبة

المبحث الثاني : مفاهيم اساسية حول التهرب الضريبي

المبحث الثالث : اثار وطرق قياس التهرب الضريبي ووسائل مكافحته

المبحث الأول : عموميات حول الضريبة

تعد الضرائب في عالمنا المعاصر من ألصق القضايا بجات الإنسان سواء من حيث أوائه لها من حيث انتفاعه بمواردها في إطار الخدمات العامة المقدمة من قبل الدولة ، وتعد من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة و أقدمها التي تستعملها لتغطية نفقاتها و تمويل إيرادات ميزانية الدولة و توجيه نشاطها الاقتصادي و تستخدم الضرائب في تنفيذ السياسات المالية و الاقتصادية

المطلب الأول : تعريف الضريبة

تعتبر الضريبة فن معقد له تقنيات و أدوات و يفترض إلماما واسعا بالمواد التشريعية و قد يختلف تعريف الضريبة باختلاف النواحي التي يمكن أن ننظر من خلالها للضريبة سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية أو قانونية . فيمكن أن نعرف الضريبة :

التعريف الأول

الضريبة هي اقتطاع مالي إلزامي و نهائي تحدده الدولة و بدون مقابل بغرض تحقيق أهداف عامة¹.

التعريف الثاني

إقتطاع نقدي جبري تجريه الدولة أو إحدى هيئاتها العامة على موارد الوحدات الاقتصادية المختلفة بقصد تغطية الأعباء العامة دون مقابل محدد ، و توزيع هذه الأعباء بين الوحدات الاقتصادية وفقا لمقدارها التكلفة².

التعريف الثالث

هي مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بما حسب قدراتهم التساهمية و التي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال و بشكل نهائي و بدون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة³.

التعريف الرابع

¹ حميد بوزيدة جباية المؤسسة ديوان المطبوعات الجامعية ط3 2010 ص 8

² طاهر الجنابي المالية العامة و التشريع المالي دار الكتاب للطباعة و النشر 1990 ص 135

³ محرز محمد عباس اقتصاديات المالية العامة ديوان المطبوعات الجامعية ط5 2007 ص 145

و تعرف على أنها اقتطاع نقدي ذو سلطة نهائي دون مقابل منجز لفائدة الجماعات الإقليمية¹.

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص أن الضريبة عبارة عن اقتطاع نقدي إجباري و نهائي دون مقابل يتم وفقا لقواعد قانونية في السابق كانت تؤثر بالاقتصاد لكن الآن العكس تقتطعها الدولة أو الهيئات العامة المختصة من أموال الأشخاص بحسب مقدار التكلفة . و تتميز الضرائب بالخصائص و القواعد التالية :

المطلب الثاني : خصائص و قواعد الضريبة

أولا : خصائص الضريبة

من التعاريف السابقة يمكننا استخلاص الخصائص التالية :

1. الضريبة اقتطاع نقدي

أخذت الضريبة صورة نقود تماشيا مع ما قرضه النظام الاقتصادي في العصر الحديث ، و بالتالي فإن النقود قد تم تعميمها سواء كان ذلك في القطاع العام أو الخاص ، بحيث شمل ذلك جميع الإيرادات بما فيها الضرائب حيث يتم تحصيلها بالنقود² . إن فرض الضريبة و تحصيلها بالصورة النقدية لا يعني بأي حال من الأحوال عدم امكانية جبايتها بالصورة العينية إلا أن الأمر لا يتم إلا في أضيق الأحيان وفي الظروف الاستثنائية مثل الحروب.

2. الضريبة تدفع بصورة إلزامية و إجبارية

إن الضريبة فريضة الزامية تفرض من قبل السلطة العامة بأسلوب أمري وقسري ...أي دون الرجوع إلى موافقة الأفراد بذلك ، و أن إصدار الضريبة أو تعديلها يكون بقانون يفسر حقيقة تداخل الفن السياسي و الفن المالي في فرض الضريبة ، يعني ذلك أن على السلطة التنفيذية عند إعدادها لمشروع ضريبة أو تعديلها عليها الاسترشاد بما توصل إليه كتاب المالية من قواعد³.

3. الضريبة تدفع بصورة نهائية

تدفع الضريبة بصفة نهائية أي أنها غير قابلة الاسترداد فهي ليست وديعة أو أمانة يستردها صاحبها فيما بعد⁴ ، بمعنى أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم و لا بدف أية فوائد عنها¹.

¹ محرز محمد عباس اقتصاديات الجباية و الضرائب دار هومة 2008 ص 13

² طاهر الجلاي مرجع سبق ذكره ص 136

³ محمد طاقة ، هدى العزاوي اقتصاديات المالية العامة دار المسيرة عمان ط2 2010 ص 89

⁴ حميد بوزيدة مرجع سبق ذكره ص 8

4. الضريبة تدفع بصورة نهائية

تدفع الضريبة بصفة نهائية أي أنها غير قابلة الاسترداد فهي ليست وديعة أو أمانة يستردها صاحبها فيما بعد² ، بمعنى أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم و لا بدف أية فوائد عنها³.

5. تدفع الضريبة بدون مقابل

أي إن المكلف الذي يدفع الضريبة لا يتمتع بمقابل محدد من الدولة حين يدفعها ، غير أن هذا لا ينفي أن ينتفع المكلف بالخدمات العامة التي تقدمها المرافق العامة لا لأنه مكلف بالضريبة لآكن بأنه مواطن⁴.

6. الضريبة تهدف لتحقيق النفع العام

فالضريبة لا تحصل لغرض الإنفاق على شيء معين بذاته بل لمواجهة نفقات عامة تخص جميع المواطنين والدولة فمنفعتها عام⁵.

ثانيا : قواعد الضريبة

يقصد بقواعد الضريبة تلك الأسس التي تلتزم بها الدولة عند التنظيم الفني للضريبة وتهدف هذه القواعد إلى التوفيق بين مصلحتي الدولة (الخزينة العمومية) ومصلحة المواطن . وهذه القواعد تتمثل في :

1. قاعدة العدالة La règle de justice

تعني ضرورة توزيع الأعباء الضريبة بين أفراد المجتمع وفقا لمقدرتهم التكليفية أي حسب الدخل الذي يتمتع به ، مع ضرورة اعفاء أصحاب الدخل المنخفضة من أداء الضريبة و الأعباء العائلية بما يتناسب و مستوى المعيشة و تتحقق هذه العدالة بأن تكون الضريبة عامة بحيث تشمل كافة الأموال و الأفراد بدون استثناء وأن يكون عبء الضريبة واحدا بالنسبة لجميع المكلفين ، وأن هذا المطلب يجب ان ينصرف على النظام الضريبي ككل و أنه من الخطأ أن تنتقد هذه الضرائب على حدة لكونها غير عادلة وذلك أن الضرائب المتعددة قد تلغي أثر بعضها فتؤدي إلى نظام ضريبي عادل . ويصبح النظام الضريبي عادل عندما يترتب عليه معاملة ضريبية تؤمن عدالة أغلبية أفراد المجتمع.

¹ زينب حسين عوض الله المبادئ العامة الدار الجامعية للنشر والتوزيع بيروت 1998 ص120

² حميد بوزيدة مرجع سبق ذكره ص 8

³ زينب حسين عوض الله المبادئ العامة الدار الجامعية للنشر والتوزيع بيروت 1998 ص120

⁴ طاهر الجلايبي مرجع سبق ذكره ص 137

⁵ حميد بوزيدة المرجع السابق ص 8

2. قاعدة اليقين (الوضوح) La règle de certitude

ويقصد بها أن تكون الضريبة محددة على سبيل اليقين دون غموض ، ذلك أنه من الأهمية بمكان أن يعرف المكلف بدفع الضريبة التزاماته من حيث سعر الضريبة ، وعائها ميعاد دفعها طريقة تحصيلها و كل ما يتعلق بها من إجراءات ادارية . وهذا ما يتطلب ايضا أن تكون التشريعات المالية والضريبية واضحة و مستقرة لجميع المكلفين مما يؤدي ذلك الى زيادة الضريبية و يمنع من ظاهرة التهرب الضريبي ¹.

3. قاعدة الملائمة في التحصيل La règle de commodité

ويقصد بها أن تجبي الضريبة في الأوقات و الطرق الأكثر ملائمة للممول ، وهذا يعني أن يتلاءم ميعاد تحصيل الضريبة مع موعد تحقيق الدخل ، و هو الوقت الذي يكون فيه المكلف أكثرا قدرا و أكثر تقبلا لبعي الضريبة .
وفي هذا المضمار نجد في الجزائر الضريبة المفروضة على المداخيل الأجرية (IRG/Salaires) تقتطع ساعة دفع الأجر كذلك تشكل وقتا ملائما للأجراء ².

4. قاعدة الاقتصاد في النفقات La règle d'économie

تقتضي هذه القاعدة كما حددها آدم سميث إلى الاقتصاد في نفقات الجباية أي ضرورة أن تنظم كل ضريبة بحيث لا تزيد كلفة جبايتها عما يدخل خزينة الدولة ، ويعني ذلك أن على الدولة أن تختار أسلوبا للجباية يكلفها أقل نفقة ممكنة حتى لا يتحمل المكلف تضحية في غير موضعها و يتضاءل الفرق بين ما يدفعه وما يدخل خزينة الدولة فكل زيادة في كلفة الجباية تؤدي الى تحميل المكلف بعبء لا تقابله زيادة في الإيرادات العامة .
وعليه فقاعدة الاقتصاد تعني أن أفضل الضرائب هي تلك التي تتميز بانخفاض كلفة تحصيلها وارتفاع وغزارة حصيلتها ³.

5. قاعدة الثبات La règle de stabilité

ويقصد بها أن لا تتغير حصيلة الضرائب تبعا للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية ، وخصوصا في أوقات الكساد وذلك أن حصيلة الضريبة تزداد عادة في أوقات الرخاء بسبب ازدياد الدخل و الإنتاج ، بينما

¹ محمد طاقة هدى العزاوي مرجه سبق ذكره ص 91

² حميد بوزيدة مرجع سبق ذكره ص 10

³ عادل فليح العلي المالية العامة ولتشرية الضريبي دار حامد الأردن 2007 ص 97

نجد أن حصيلة الضريبة تقل عادة في أوقات الكساد مما يعرض السلطات العامة لمضايقة مالية كبيرة بالنسبة لمسؤولياتها التي تزداد في هذه الأوقات .

6. قاعدة المرونة *La règle d el élasticité*

ويقصد بها أن يكون تغيير الدخل مصحوبا من الناحية الزمنية وقدر الإمكان بتغيير في الحصيلة الضريبية وفي نفس الاتجاه ، وبمعنى آخر فالضريبة المرنة هي التي تزداد حصيلتها نتيجة لزيادة معدلاتها مع عدم انكماش وعائها ومن ثم انخفاض حصيلتها¹.

المطلب الثالث : أنواع وآليات تحصيل الضريبة

أولا : أنواع الضرائب

تتنوع أنواع الضرائب وتختلف صورها الفنية باختلاف الزمان والمكان ، إذ أن الأنظمة الضريبية الحديثة لا تقتصر على نوع واحد من الضرائب و إنما تصنف الضرائب استنادا الى عدة معايير .

1. معيار الوعاء الضريبي :

حسب هذا المعيار نجد الضريبة الوحيدة و الضرائب المتعددة

1.1. الضريبة الوحيدة *L'impôt unique*

الضريبة الوحيدة أو الضريبة المفردة هي النظام الذي تعتمد الدولة فيه على ضريبة واحدة فقط أو على ضريبة رئيسية واحدة للحصول على ما يلزمها من موارد مالية². و تتماز الضريبة الواحدة بما يلي :

- سهولة تحصيلها وقلة نفقة جبايتها
- تأخذ بعين الاعتبار كل إمكانيات المكلف ، وكذا مختلف أعبائه
- تتماز بالوضوح

ومن سلبياتها :

- لا تصيب إلا جزءا من الثروة أو مظهرا من مظاهر النشاط الاقتصادي

حميد بوزيدة مرجع سبق ذكره ص 11¹

عادل فليح العلي مرجع سبق ذكره ص 100²

- ثقيلة العبء على المكلفين ، حيث تؤدي إلى إرهاق وعاء الضريبة وتجعل المكلفين يتهربون من دفعها.

2.1. الضرائب المتعددة Multiplicité de l'impôt

يعني بنظام الضرائب المتعددة إخضاع المكلفين لأنواع مختلفة من الضرائب ، فحسب هذا النظام تعتمد الدولة على أنواع متعددة من الضرائب التي يخضع لها المكلفون ، ومن ثم تعدد الأوعية الضريبية . ويرر اللجوء إلى هذا النظام اختلاف مصادر الثروة ، وتكاليف تحقيق الدخل ، ولهذا النوع من الضرائب عدة مزايا :

- تقلل من ظاهرة التهرب الضريبي

- تقلل من العبء الضريبي على المكلف

وبالرغم من هذه المزايا نسجل على هذا النوع سلبيات و من بينها :

- إن الإفراط في تعدد الضرائب يؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي وإلى عرقلة سير النشاط الاقتصادي

- زيادة النفقات الجبائية¹

2. معيار الواقعة المنشأة للضريبة: Le fait générateur

يقصد بالواقعة المنشأة للضريبة أن الالتزام بالضريبة ينشأ بمجرد توافر تلك الظروف الموضوعية و الشخصية

التي تؤدي إلى ظهور الالتزام بالضريبة ، وطبقا لهذا النظام نميز بين :

1.2. الضرائب على رأس المال : L'impôt sur le capital

هي الضرائب التي تنشأ عن واقعة تملك رأس المال ، وعلى الثروة التي يمتلكها الفرد منتجة كانت أو غير منتجة وتتميز بأنها تفرض على كل ما يملكه المكلف² من الأموال المنقولة (الأسهم،السندات.....)و العقارية (المبنية وغير المبنية) التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة ، والقابلة للتقدير بالنقود ، سواء كانت تدر دخلا أم لا ومن امثلتها حقوق التسجيل المدفوعة بمناسبة تملك عقار مبني أو غير مبني ومقابل³

2.2. الضرائب على الدخل: Les impôts sur le revenu

والتي تتولد عن واقعة تحقق الدخل ، ويفهم من الدخل كل من ما يحصل عليه الفرد من إيراد مقابل السلع

التي ينتجها أو الخدمة التي يقدمها وبذلك تكون مصادر الدخل الأساسية هي :

¹ حميد بو زيدة مرجع سبق ذكره ص20

² عليان الشريف نائل حسن عدس و آخرون الضرائب و محاسبتها دار المسيرة ط2 2008 ص17

³ حميد بو زيدة مرجع سبق ذكره ص 20

- العمل
- رأس المال
- العمل ورأس المال معا

وللعمل عائد الأجر الذي تفرض عليه الضريبة على الأجور بينما عائد رأس المال الفوائد تفرض عليه الضريبة على الأرباح .

3.2. الضرائب على الاستهلاك Les impôts sur les dépenses

هذه الضرائب هي نتاج واقعة الاستهلاك التي مفادها أن الالتزام بدع الضريبة ينشأ بمجرد شراء السلعة ، ويقصد بالضرائب على الاستهلاك تلك الضرائب التي تفرض على الدخل عند استعماله في أوجه معينة تتمثل بالحصول على سلع استهلاكية وضرائب الاستهلاك قد تفرض على الاستهلاك وقد تفرض على جميع أنواع السلع في صورة ضريبة عامة على الاستهلاك كالرسم على القيمة المضافة ¹TVA.

3. معيار تحمل العبء الضريبي

وفقا لهذا المعيار نميز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة .

1.3. الضرائب المباشرة Les impôts directs

هي الضرائب التي يتحملها المكلف مباشرة ولا يستطيع بأي حال نقل عبئها إلى شخص آخر ، فمثلا ضريبة الدخل سواء كانت على الأشخاص كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي (I.R.G)، أم على الشركات كما هو الحال بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات (I.B.S) يتحملونها مباشرة دون استطاعتهم نقل العبء إلى غيرهم.

2.3. الضرائب غير المباشرة les impôts indirects

وهي عكس الضريبة المباشرة ، أي أن المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر مثل ضرائب الجمارك التي تكون متضمنة على التكاليف عند تحديد الأسعار وكذا الرسم الداخلي على الاستهلاك وبذلك فدافع هذه الضرائب (التاجر) يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر (المستهلكين) ، و من الأمثلة على الضرائب غير المباشرة نذكر : الحقوق و الرسوم الجمركية على الواردات ، الضريبة على المبيعات والضرائب على الإنتاج ².

¹ نفس المرجع ص 21

² حميد بوزيدة المرجع السابق ص 21 22

ويمكن تلخيص مزايا و عيوب الضرائب المباشرة و غير المباشرة كالآتي :

الجدول رقم 01 : مزايا و عيوب الضرائب المباشرة

العيوب	رقم	المزايا	رقم
يؤدي وضوحها إلى اشعار الفرد بعبئها وتجعله يقف وجهها لوجه أمام الخزينة مما يجعله عند ارتفاع سعرها يحاول التهرب منها		تعتبر خصائصها ثابتة نسبيا لأنها تفرض على عناصر ثابتة نسبيا، أي الثبات النسبي للوعاء الذي تفرض عليه	1
تأخر ورود حصيلتها إلى الخزينة العامة لأنها تفرض على أساس سنوي في الغالب	2	انخفاض نفقات تحصيلها لأنها تفرض على عناصر معروفة مسبقا لدى الإدارة الضريبية	2
لا تصيب جميع المكلفين ولا تنطلق من فكرة العمومية أحيانا للاعتبارات الاجتماعية ، الاقتصادية... الخ	3	أكثر تحقيقا للعدالة من الضرائب غير المباشرة لأنها تفرض على الدخل أو على رأس المال وتعتمد على التصاعدية بالشرائح ، وكونها تراعي الاعتبارات و الظروف الشخصية للمكلف تبعا لدخله و أعبائه و ديونه	3
تتطلب غدارة ضريبية على قدر من الكفاءة والفعالية لمنع التهرب الضريبي	4	تعتبر أكثر اشعارا للأفراد في مساهمتهم في تحمل الأعباء الضريبية للدولة بسبب دفعها من قبل المكلفين في شكل اقتطاع جزء من دخولهم وهادا ما يحفزهم على الاشتراك في النشاط السياسي للدولة و مراقبة الحكومة في اتجاهها للنفقات العامة ¹	4

¹ حميد بو زيدة المرجع السابق ص23

الجدول رقم 02 : مزايا و عيوب الضرائب غير المباشرة

العيوب	الرقم	المزايا	الرقم
لا تميز بين المكلفين تبعاً لظروفهم الشخصية فالجميع يقف أمام قدم المساواة في دفعها دون مراعاة لمرتفع الدخل لمنخفضه	1	عدم شعور المكلف بعبئها لأنه يدفعها على شكل جزء من سعر السلعة أو الخدمة عند شرائها وبالتالي فلا يتهرب منها	1
تتطلب نفقات أكبر لتحصيلها لأنها تستلزم ودود موظفين يقومون بمراقبة الوقائع والتصرفات التي تفرض الضريبة على أساسها والعمل على منع التهرب منها	2	تشكل إيرادات دورياً على مدار السنة للخزينة العامة	2
عيوها في مرونتها لاسيما في وقت الكساد فتقل حصيلتها	3	تستخدم في تحقيق الأغراض الاجتماعية والاقتصادية كاستعمالها في الحد من إستهلاك بعض السلع الضارة بالصحة العمومية أو لحماية الصناعات الناشئة	3
		مرونة حصيلتها بحيث أنها تتغير بطريقة مباشرة سريعة تبعاً للحالة الاقتصادية فتزداد في فترة الرخاء ¹	4

4. معيار معدل أو سعر الضريبة

يعرف معدل الضريبة بأنه مبلغ الضريبة في علاقته بوعاء الضريبة ويتحدد معدل الضريبة بشكل عام من طرف السلطات بناء على احتياجاتها من تغطية أعبائها .

وتبعاً لهذا المعيار نجد الضريبة النسبية والتصاعدية

¹ حميد بوزيدة مرجع سبق ذكره ص 24

1.4. الضريبة النسبية L'impôt proportionnel

يقصد بالضرائب النسبية تلك الضرائب التي تفرض على الدخل أو الثروة بنسبة معينة أو بسعر محدد ويكون هذا السعر ثابتا لا يتغير بتغير قيمة ما تفرض عليه ، ويعرفها الدكتور عاطف صدقي الضرائب النسبية هي التي يكون سعرها ثابتا رغم تغير المادة الخاضعة لها .

إذ تتميز هذه الضريبة بالسهولة وعدم التعقد في تطبيقها ، لكنها تبقى بعيدة عن مبدأ العدالة خاصة في الدول النامية التي تتميز بالتفاوت الكبير بين دخول أفرادها فأصحاب الدخل الضعيفة هم أكثر المتضررين من هذه الضريبة ، إذ أن العبء النسبي للضريبة يكون أكبر بالنسبة للمكلف ذي الدخل الأقل ويكون أقل بالنسبة للمكلف ذي الدخل الأكبر .

2.4. الضريبة التصاعدية L'impôt progressif

هي الضريبة التي يتغير سعرها بتغير قيمة وعائها إي يزداد سعرها بازياد المادة الخاضعة لها . من مزايا هذه الضريبة تحقيق مبدأ العدالة الضريبية بقدر أكبر من الضريبة النسبية لأن كل مكلف يدفع القدر الملائم لدخله على العكس في الضريبة النسبية ، كما أنها تراعي الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية ، أي أن في تطبيق مبدأ تصاعد الضريبة سيقبل من حدة الطبقات الموجودة في المجتمع ويعاب عليها أنها تقلل من درجة تكوين رأس مال المكلف بالقدر الموجود في الضريبة النسبية¹.

ثانيا : آليات تحصيل الضريبة

إن تحصيل الضريبة هو مجموع العمليات التي تهدف إلى نقل مبالغ الضريبة من جيوب المكلفين إلى صناديق الخزينة ، وعلى ضوء هذا فإن مرحلة التحصيل تعتبر فيها الضريبة وصلت إلى آخر مراحلها. ويتم تحصيل الضريبة بعدة طرق أهمها :

1. التوريد المباشر :

حسب هذه الطريقة عندما يتم تحدد دين الضريبة تحظر الادارة الضريبية المكلف بمقدار الضريبة المستحقة

¹ علي بساعد المالية العمومية مطبوعة المعهد الوطني للمالية القليعة 1992 ص 107

عليه و ميعاد الدفع و الاجراءات التي يجب إتباعها بتوريد قيمة الضريبة إلى الجهة المختصة (قباضة الضرائب) في الميعاد أو المواعيد المذكورة .

والتوريد المباشر يمكن أن يتم دفعة واحدة على عدة أقساط بحيث يكون تقسيط دين الضريبة محددًا بنص قانوني إذ لا خيار للإدارة أو المكلف فيه، كما يمنح للإدارة سلطة الاتفاق مع المكلف على عدد و مقدار و مواعيد الأقساط .

وقد يتم التوريد المباشر للدين الضريبي من خلال قيام المكلف بلصق طوابع الدمغة إذ بمجرد تحديد دين ضريبة الدمغة يقوم الكلف بالوفاء مباشرة بدين الضريبة عن طريق شراء طوابع الدمغة اللازمة ولصقها على العقود والشهادات و المحرراتالخ¹.

2. الأقساط المقدمة

وفقا لهذه الطريقة يكون للمكلف ما يكفيه من الخبرة ما يمكنه من تقدير قيمة الضريبة التي تستحق عليه في نهاية العام بطريقة تقريبية ، ويكون لدى المكلف من بعد النظر ما يجعله يقوم بتوريد المبالغ في شكل أقساط (شهريا أو كل ثلاثة أشهر) مقدما تحت حساب الضريبة .

ثم تتولى الادارة الضريبية في نهاية العام اتخاذ اجراءات الربط تحديد دين الضريبة ، ثم تقوم بعملية التسوية على اساس ما دفعه من اقساط خلال السنة فتطالبه بدفع ما بقى عليه أو ترد له من قيمة الضريبة أو ترحل هذا المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة .

و تجدر الاشارة بهذا الصدد أن التشريعات الضريبية (خاصة بالدول النامية أين ينخفض فيها الوعي الضريبي) تلجأ الى عدم ترك حرية الاختيار للمكلفين اتباع هذا الأسلوب فتتص على ضرورة تسديد الضريبة على أقساط مقدمة يتولى التشريع احتساب عددها ومقدارها ومواعيد دفعهاالخ ، يمتاز هذا الأسلوب من أساليب التحصيل بالميزات التالية :

- يخفف من وقع الضريبة على المكلف ، ويجعل أداؤها سهلا و ميسورا ، يعكس الحال لو انتظر المكلف نهاية السنة فيتراكم عليه مقدار الضريبة المستحقة ، وقد يتعذر عليه دفعه في ذلك الوقت فيلجأ إلى كافة الوسائل للتحايل و التهرب .

- يضمن للخزينة العامة إيرادات مستمرة على مدار السنة ، بما يتناسب مع احتياجات الدولة للأموال بعكس الحال لو تركت كافة إيرادات الضريبة في نهاية السنة المالية¹ .

¹ حميد بوزيدة مرجع سبق ذكره ص35

3. الحجز من المنبع

حسب هذه الطريقة يجبر القانون جهة معينة أو شخصا معيناً بتحصيل الضريبة من المكلف وتوريدها الى الخزينة العامة.

تتميز هذه الطريقة من طرق تحصيل الضريبة :

- سهولة و سرعة التحصيل.
- استحالة التهرب من الضريبة حيث تحصل قبل حصول المكلف نفسه على المادة الخاضعة للضريبة .
- لا يشعر المكلف بوقوع الضريبة و في أغلب الأحيان يجهل مقدارها .
- انخفاض النفقات الجبائية في ظل هذه الطريقة ، خاصة و أن الشخص المكلف بتحصيل الضريبة و توريدها للخزينة لا يتقاضى في الغالب أجرا نظير ذلك .
- يضمن هذا الأسلوب تدفق الإيرادات للخزينة بصفة مستمرة على مدار السنة .

وعلى الرغم من هذه المزايا ، يمكن أن تسجل على أسلوب الحجز من المنبع العيوب التالية :

- عدم شعور المكلف بوقوع الضريبة يجعله لا يهتم بمتابعة و مراقبة النشاط الحكومي فتضعف فيه صفات المواطن الصالح .
- اعتماد هذا الأسلوب على شخص من غير موظفي الإدارة الضريبية ن قد لا يتوفر فيه الإلمام بأحكام القانون الضريبي ، و الكفاءة اللازمة لتطبيقه ، فيغفل أو يخطأ في تطبيق أو تفسير بعض البنود و اللوائح الضريبية مما يفوت على الخزينة العامة بعض من إيراداتها ، أو يثقل العبء الكامل أو بعض المكلفين²

المطلب الرابع : أهداف الضريبة

تفرض الضريبة على الأفراد من أجل تحقيق أهداف معينة يأتي في مقدمتها الهدن التمويلي باعتباره مصدرا للإيرادات العامة بالإضافة الى الأهداف المالية و السياسية والاقتصادية الأخرى .

¹ حميد بوزيدة المرجع السابق ص 36

² حميد بو زيدة مرجع سبق ذكره ص 37 38

كما أن للضريبة دورا هاما في البلاد النامية بصفة أساسية لتعبئة الموارد وتوجيهها إلى مشروعات تحقق أغراض التنمية ولهذا فهي تستخدم لتشجيع المدخرات وتأثيرها على الميل للاستثمار وتوجيهه إلى الأنشطة الاقتصادية ، وتصبو الضريبة في أي مجتمع لتحقيق مجموعة من الاهداف يمكن تحديدها في :

- الأهداف المالية

- الأهداف الاقتصادية

- الأهداف الاجتماعية

- الأهداف السياسية

1. الأهداف المالية

الهدف المالي من الأهداف الرئيسية و الهامة لأي ضريبة فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزينة الدولة ، أحد غايات السلطات الحكومية ، ومن هنا نشأت قاعدة وفترة حصيلة الضرائب أي اتساع مطرح الضريبة بحيث يكون شاملا لجميع الأشخاص الطبيعيين و الاعتباريين مع الاقتصاد قدر الامكان في نفقات الجباية حيث يكون الايراد الضريبي مرتفعا¹.

2. الأهداف الاقتصادية

تتمثل في تحقيق الاستقرار عن طريق تخفيض الضرائب أثناء فترة الانكماش لزيادة الانفاق وزيادة فترة التضخم من أجل امتصاص القوة الشرائية كما تستخدم لتشجيع نشاط اقتصادي معين بمنحه فترة إعفاء الموارد الأولية اللازمة لهذا النشاط باعتباره نشاط حيوي يحقق التنمية الاقتصادية.

3. الأهداف الاجتماعية

الضريبة من أجل تحقيق بعض الأهداف الاجتماعية و التي من بينها :

- تخفيف حدة التفاوت بين الدخل و الثروات المرتفعة ، وذلك بأن تعتمد على زيادة الضرائب على أصحاب الدخل و الثروات المرتفعة ثم تقوم بإعادة توزيع حصيلتها على أصحاب الدخل المنخفضة ، ويتم ذلك من خلال التصاعدية على الدخل .

¹ خالد شحادة الخطيب أحمد زهير الشامية أسس المالية العامة دار وائل للنشر عمان ط 2 2005 ص125

- تخفيف حدة التفاوت بين الدخل و الثروات المرتفعة ، وذلك بأن تعتمد على زيادة الضرائب على أصحاب الدخل و الثروات المرتفعة ثم تقوم بإعادة توزيع حصيلتها على أصحاب الدخل المنخفضة ، ويتم ذلك من خلال التصاعدية على الدخل .
- جلب أكبر قدر ممكن من المساكن بهدف التخفيف من أزمة السمن وطلبك بإعفاء مداخيل الكراء من الضريبة أو منحها تخفيض¹.
- تجنب المظاهر الاجتماعية السيئة التي تعاني منها المجتمعات منها التدخين و شرب الكحول و التي تضر بصحة الأفراد في المجتمع ، ويمكن للدولة من خلال السياسة الضريبية أن تعمل على الحد من انتشارها عن طريق فرض ضرائب مرتفعة عسى صنعها وبيعها وفرض ضرائب جمركية مرتفعة على استيرادها .
- معالجة أزمة السكن :حيث تعاني معظم الدول من وجود أزمة السكن أي عدم توفر وحدات سكنية لازمة للأفراد ، وتستخدم السياسة الضريبية في هذا المجال عن طريق الإعفاءات الضريبية على رأس المال المستمر في قطاع الإسكان أو من خلال فرض ضرائب مرتفعة عسى السكنات غير المستأجرة مما يدفع ملاكها من تأجيرها لتجنب دفع ضرائب عالية² .

4. الأهداف السياسية

أي أن الضريبة أصبحت مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية و الاجتماعية العامة ففرض رسوم جمركية مرتفعة على منتجات بعض الدول و تخفيضها على منتجات أخرى يعتبر استعمالاً للضريبة لأهداف سياسية³

..

¹ حميد بوزيدة مرجع سبق ذكره ص 13

² آيت بالقاسم لامية آليات و إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية تخصص : اقتصاديات المالية والبنوك كلية العلوم الاقتصادية المالية وعلوم التسيير جامعة البويرة 2013 ص 14

³ حميد بوزيدة مرجع سبق ذكره ص 13

المبحث الثاني: مفاهيم اساسية حول التهرب الضريبي

التهرب ظاهرة دولية تختلف من دولة لأخرى تبعا للنظام الاقتصادي والسياسي لكل دولة إلا أنها تشترك في كونها ظاهرة يصعب السيطرة عليها وذلك ببعديها الوطني والدولي .

المطلب الأول : تعريف التهرب الضريبي وأسبابه

أولا : تعريف التهرب الضريبي

لم يتعرض المشرع الى تعريف التهرب الضريبي بل ترك امره للفقهاء وذلك لصعوبة حصر الاساليب المستعملة وذلك نظرا لتطورها المتواصل .
ولتهرب الضريبي عدة تعاريف منها :

التعريف الأول

تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي ، أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل و الأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية ، أو الحركات المادية ، وذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية و الذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها ، و تحقيق أهدافها الاقتصادية¹.

التعريف الثاني

يمكن أن يكون مقصود من قبل المشرع نفسه بهدف تحقيق بعض الأغراض الاقتصادية و الاجتماعية وذلك بفرض ضرائب على جميع النشاطات المرغوب بتنميتها وتطويرها لتشجيع المواطنين على القيام لهذا النوع من النشاطات²

التعريف الثالث

كما عرفتها المفوضية الأوروبية على أنه ، عموما يشمل الترتيبات غير المشروعة بحيث المسؤولية الضريبية يتم

¹ حميد بو زيدة مرجع سبق ذكره ص39

² مهدي محفوظ علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي منشورات الحلبي الحقوقية ط 4 لبنان 2005 ص 378

إخفائها أو تجاهلها ، و مثال ذلك دافع الضرائب يدفع أقل مما يفترض به أن يدفع وفقا للقانون و ذلك بإخفاء الدخل أو المعلومات عن إدارة الضرائب¹.

التعريف الرابع

بأنه يقوم على تخفيض الأعباء الضريبية المستحقة وذلك اعتماد على وجود قواعد قانونية مخالفة دائما للعقد الضريبي العام أو هناك فجوة في القانون².

و بصفة عامة يعرف التهرب الضريبي بأنه التخلص من دفع الضريبة بصفة كلية أو جزئية .

ثانيا : أسباب التهرب الضريبي

هناك أسباب كثيرة و متعددة بحيث تختلف باختلاف الأوضاع الاقتصادية ، الاجتماعية ، السياسية ، مستوى الوعي العام و كفاءة الأجهزة و فعالية الإجراءات إلا أنه يمكن إجمال هذه الأسباب ضمن مايلي :

1. أسباب تتعلق بالإدارة و وبالمكلف

تعتبر الإدارة الضريبية ، الأداة التنفيذية للضرائب المطبقة ، كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة و النزاهة ، سهلت التهرب الضريبي ، و هذا يلاحظ في الكثير من البلدان النامية ، حيث يوجد نقص في الأيدي العاملة الفنية ، و نقص في الخبرة العملية للعاملين في الإدارة مما يؤدي إلى المغالاة في تقدير الضرائب ، أو بأقل من قيمتها الحقيقية ، مما يترتب عليه آثار معنوية تشجع المكلفين على التهرب ، و هكذا فإن تقييد الإجراءات الإدارية بالتحقيق و التحصيل تولد الكراهية للضريبة.

إن افتقار الإدارة الضريبية للأجهزة الإلكترونية الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها و حصر مختلف الممولين و تحديد ما يستحق عليهم من ضرائب ، كما يعد انخفاض مستوى التكوين الأخلاقي لدى موظفي الإدارات الضريبية بالقدر الذي ينطوي على مخاطر تفوق في أثارها مخاطر انخفاض مستوى تأهيلهم و تدريبهم.

إن افتقار النزاهة و الأمانة لدى هؤلاء الموظفين و عدم ارتفاعهم عن مستوى الشبهات يجعل من المتعذر مثلا كثرة اللجوء إلى إتباع طريقة التقدير الجزافي التعاقدية ، نظرا لاحتمال تواطؤهم مع الممولين لإهدار حقوق

¹ Farny Otto, Franz Michael and others Tax Avoidance Tax Evasion and Tax havens Study TaxAvoidance Mai 2015 , p.05.

² A. Margairaz La fraude fiscale et ces succédané 2ème édition 1997.p 27.

الخزينة العامة ، كما لا تخفى خطورة المشكلات التي يثيرها قيام موظفي الإدارة الضريبية بإفشاء ما تتضمنه إقرارات الممولين من أسرار تتعلق بأنشطتهم و أرقام أعمالهم و دخولهم و ثرواتهم .

هذا و من دون نسيان ضعف أجور و مرتبات العاملين في الإدارة الضريبية كنتيجة لانخفاض مستويات الأجور بصفة عامة في الدول المتخلفة ، الأمر الذي يجد من إمكانيات تدعيم الإدارات الضريبية بالعناصر المؤهلة ذات الخبرة و الكفاءة الفنية العالية فضلا عما قد يؤدي إليه انخفاض مرتبات و أجور هؤلاء العاملين و زيادة أعباء معيشتهم من دفعهم إلى الانحراف أو التقصير في الاضطلاع بمسؤولياتهم الوظيفية على أكمل وجه.

أما فيما تعلق بالمكلف فيعتبر الوعي الضريبي من الأسباب الرئيسية للتهرب الضريبي فكلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلفين ضعف الدافع على التهرب ، و بالعكس أي كلما كان الوعي الضريبي لدى المكلفين ضعيفا كان الباعث النفسي على التهرب الضريبي قويا و متماسكا ، و سادت كراهية الضريبة.

و الوعي الضريبي مرتبط بعوامل اقتصادية و عوامل سياسية ، بمقدار ما يشعر الشخص برابطة قوية لمجتمعه و لبلده ، يزداد وعيه الضريبي ، و يظهر ذلك عندما يشعر المواطن و يلاحظ سوء الإنفاق الحكومي ، بحيث أن الدولة تطلب منه و لا تعطيه ، أو أنها تطلب منه الكثير و لا تعطيه إلا القليل ، أو أن الدولة لا تنفق الأموال العامة في وجوه الإنفاق الرشيدة و للمصلحة العامة يزداد الدافع للتهرب الضريبي.

و يعتقد بعض المالىين أن من العوامل النفسية من لا مفر من وجوده بالنسبة لبعض الضرائب ، فكثيرا ما تعترض الإدارة المالية صعوبات تطبيقية لتحديد الوعاء و ربط الضريبة و تحصيلها مما يباعد بينها و بين تحقيق الفعلية بين الممولين ، على أنه مهما يكن من أمر فإن واجب المشرع المالي و الإدارة المالية معا القضاء على هذه المساوئ أو إضعاف أثرها على الأقل¹.

كما تشكل بعض الاعتقادات الخاطئة عن الضريبة من طرف المكلفين عاملا مهما في تكرار التهرب الضريبي يمكن تلخيص أهم هذه الاعتقادات فيما يلي:

- اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل ، و بالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد
- اعتقاد أن المتهرب من الضرائب إنما هو سارق شريف لأنه يسرق الدولة و هي شخص معنوي، و بالتالي فهو لا يضر بالآخرين كما هو الحال في السارق أو الخائن أو المخالف لنظام المرور ، حسب استطلاع الرأي

¹ يونس أحمد البطريق حامد عبد المجيد دراز و آخرون المالية العامة لدار الجامعة الإبراهيمية الإسكندرية بدون تاريخ نشر من ص 146 إلى ص

العام في فرنسا حول تكييف المتهرب من الضريبة اتضح أن 4% من الأفراد يعتبرونه سارق و 1% منهم بمثابة خائن لوطنه و 18% منهم بمثابة شخص لا يحترم نظام مرور السيارات ، في حين أن 53% من الأفراد يعتبرونه كرجل أعمال يستغل الفرص للحفاظ على أمواله ، كما أن 88% من الفرنسيين يبررون موقف المتهرب و لا يجدون ضرورة لمعاقبته.

- سوء تخصيص النفقات العامة ، و الذي يؤدي بالأفراد الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة.

و نشير إلى الاعتبارات السابقة تختلف من شخص إلى آخر بحيث أن المكلف الذي يعتقد أن الضريبة المحملة عليه منصفة و عادلة نجدها أقل عبأ عليه لذلك يتقبله ، بعكس الذي يعتقدونها ظلما و تعسفا ، نجدها تشكل عبأ ثقيا عليه لذلك يرفضها و يسعى إلى التهرب منها.

- الوضعية المالية السيئة للمكلف : تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب و نطاقه ، بحيث يجد أن ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبئ الضريبة عليه و ساء مركزه المالي ¹.

إضافة إلى كل ما سبق ، يلعب الدافع الديني دورا مهما في تحديد تصرفات الأفراد و تحديد مواقفهم من الضريبة في معظم الدول العربية و الإسلامية ، فنجد أن الزكاة في الدين الإسلامي هي أحد أركان الإسلام الخمسة بينما نجد أن مختلف الضرائب و الرسوم و إن كانت تهدف إلى تحقيق أهداف عامة فإنها لا تلقى القبول لدى المكلفين مستدلين بفتاوى مختلفة على عدم شرعية الضرائب و الرسوم ، و من هنا يكون المنفذ إلى التهرب الضريبي معتمدين على مبادئ عقائدية تؤمن بالزكاة و ترفض الضريبة .

2. اسباب اقتصادية سياسية واجتماعية

و يعود ذلك إلى ظروف البيئة التي يجري فيها اختراع الضريبة و تحقيقها و تحصيلها ، تساهم إسهاما واضحا في عمليتي الغش و التهرب من أداء الضرائب للخزينة العامة.

ذلك أن أي تشريع أو نظام ضريبي لا يراعي ظروف البيئة الضريبية ، على كافة المستويات الاقتصادية و الاجتماعية يكتب على نفسه مغبة السقوط و الفشل ، و يحمل في تكوينه بذور هلاكه ، لذلك فإن مراعاة المشرع للأوضاع الاقتصادية و الاجتماعية في البلاد يكفل لتشريعاته مجالات سليمة للتطبيق و هذا ما يفسر لنا كيف أن التشريعات الضريبية في البلاد النامية تختلف عنها في البلاد المتقدمة ، و أن ما استن منها في البلاد ذات الأنظمة الكلية الموجهة مختلف عنه في البلاد ذات النظام الليبرالي الحر.

¹ يونس أحمد البطريق و آخرون المرجع السابق ص 147 148

و لعل أنماط التفكير لدى الشعوب ، وهي بالطبع مختلفة متباينة ، تسهم بدورها في تشكيل الظروف النفسية الاجتماعية التي تشجع على التهرب و الغش الضريبي ، أو على العكس ترفع الأداء الضريبي إلى مستوى الانتماء الوطني.

و يذكر المؤلفون أن بعض الدراسات قد كشفت عن هذه الحقيقة ، إذ ثمة أنماط جماعية في التفكير ينشأ عليها المواطنون في إحدى المجتمعات ، فيشعرون بمدى الواجب الذي يحدو بهم إلى الإسهام في تغذية خزينة الدولة ، كما هي الحال في الولايات المتحدة الأمريكية ، حيث يستهجن المواطن مجرد اتهامه بأنه لا يدفع الضريبة لأن مثل هذا الاتهام يعني انتقاصا من انتمائه الوطني و من شعوره بالالتزام نحو بلاده ، في مقابل ما تضمنه له من حقوق و تقديرات و مساعدات على كل صعيد.

و في المقابل ، فإن هؤلاء المؤلفين يذكرون أن ثمة أيضا أنماط فردية في التفكير ، كما هي الحال في فرنسا و في الدول المتأثرة بها ، فإذا نشأ المواطن على وتيرة هذه الأنماط الفردية أحسن أنه غير محرج إطلاقا إن هو عمد إلى التهرب من الضريبة ، لاعتقاده عن خطأ أو عن صواب أنه يسرق الدولة التي تسرقه ، ففعلته و الحالة هذه لا تشكل سرقة ، و هو ما تنطوي عليه العبارة الفرنسية الشهيرة ، « Voler l'Etat n'est pas voler » أي « سرقة الدولة ليست سرقة¹ »

و من عجب أن تعتبر ((سرقة المكلف للدولة)) في عداد السرقات ، و لا ندري بعد بعدها هذا بماذا توصف السرقة ، إن هي طاولت الدولة أو الأفراد ؟

و من الناحية الاقتصادية فإن فترات الكساد و الأزمات التي يشهدها البلد ، تعمل على انتشار التهرب الضريبي و زيادته بسبب قلة النقود و انخفاض دخول المكلفين ، و تدهور القدرة الشرائية للأفراد ، و بالتالي زيادة حساسيتهم لارتفاع الأسعار ، مما يصعب على المنتجين نقل عبء الضريبة ، الذي يدفعهم إلى التهرب الضريبي بسبب كثرة النقود و ارتفاع الدخل و تحسن القدرة الشرائية للأفراد مما يسمح للمنتجين نقل عبء الضريبة إلى المستهلكين ، عن طريق رفع أسعار منتجاتهم لذي يكون الدافع نفسه للتهرب لدى المكلفين منخفض .

كما أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني و انتشار الاقتصاد الموازي ، يؤدي إلى استمرارية و زيادة حجم التهرب ، و ذلك بسبب عدم ضبط السوق للسلع و الخدمات ، و كذلك عدم ضمان حرية المنافسة التي تعتبر من أهم شروط شفافية المعاملات. بالإضافة إلى ذلك فإن القطاع الموازي لا يعمل على عدم دفع

يونس أحمد البطريق حامد عبد المجيد دراز و آخرون المالية العامة، مرجع سبق ذكره ص 148¹

الضرائب فقط و إنما يجعل إجراءات التحريض الجبائي عديمة الجدوى ، و بالتالي فإن مبالغ نقدية هامة تتداول بحرية دون أن تخضع للمنطق العام للسياسة الاقتصادية ، ولا يمكن للدولة محاربة هذا القطاع بصفة كلية لأنه يساهم ي امتصاص نسبة من ظاهرة البطالة ، وكذلك التخفيف من بعض الضغوطات الاجتماعية.

أما من الناحية السياسية ، نجد أن سياسة الإنفاق العام تلعب دورا أساسيا في هذا الخصوص ، فكلما أحسن الحكام استخدام الأموال العامة ، كلما قل ميل أعضاء الجماعة نحو التهرب من الضريبة. و كذلك يشير بعض الكتاب إلى أن استخدام الضريبة في أغراض غير مالية ، اجتماعية و اقتصادية ، يجعل الطبقات التي تتحمل من الضرائب أكبر من غيرها تشعر بالظلم مما قد يدفعها إلى التهرب كوسيلة لمقاومته .

هذا و من دون نسيان العوامل التاريخية كون أن التاريخ يؤثر في سلوك الممولين اتجاه الضريبة ، فقد كانت الضريبة في العهد الاستعماري في الجزائر مثلا وسيلة لتنظيم و تسريع تحويل ممتلكات الجزائريين إلى المعمرين ، و هذا في إطار تفكير الشعب و مصادرة أراضيهم ، حتى أصبحت الضريبة تسمى لدى الممولين بالغرامة ، و كان التهرب آنذاك يشكل أحد مظاهر المقاومة اتجاه المستعمر. و تحت هذا المنظور استمر الممول الجزائري حتى بعد الاستقلال في ممارسة التهرب الضريبي انطلاقا من كون النظام الضريبي موروثا عن العهد الاستعماري¹ .

المطلب الثاني: اشكال التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي عدة أشكال وهي الحالات التي تمكن المكلف من التخلص من الضريبة دون مخالفة القانون وهي:

1. الإمتناع

وهو أبسط طريقة للتهرب من الضريبة وبصورة أوضح فإن المكلف يمتنع عن القيام بالواقعة أو التصرف الذي تفرض على أساسه الضريبة، ومثال ذلك امتناع الشخص عن استهلاك سلعة ما خاضعة لضريبة مرتفعة وهذه الضريبة تكون مقصودة من طرف المشرع أي يهدف الى دفع الأفراد بطريقة مباشرة إلى التقليل من الاستهلاك السلعة محل البحث مراعاة لاعتبارات اقتصادية واجتماعية مختلفة كالحد من استيرادها توفيرا للعمالات الأجنبية أو تشجيع إنتاج السلع البديلة لها أو الحد من استهلاكها حفظا للصحة

¹ يونس أحمد البطريق حامد عبد المجيد دراز و آخرون المالية العامة، مرجع سبق ذكره ص 148

العامة، وطريقة الامتناع هذه تؤدي بالمكلف إلى تجنب دفع الضريبة كلياً أو جزئياً، وتكون لتجنب دفع الضرائب على الإنفاق، كما يستطيع أن يوظف كل ثروته في سندات قرض أصدرتها الدولة وأعفته و أعفت دخله من الضرائب لتشجيع الاكتتاب فيه، فالمكلف لا يدفع أي ضريبة على ثروته كما يكون عدم الدفع جزئياً كأن يقلل من أرباحه الخاضعة للضريبة وذلك بالتقليل من نشاطه حتى لا يتجاوز الحد المقرر إخضاعه للضريبة .

2. الاحلال

يمثل الإحلال في أن المكلف عوض أن يوظف أمواله في أنشطة أخرى تكون معفاة أو مفروضة عليها ضريبة أقل، ويتجسد ذلك مثلاً في الاستثمار في القطاع الفلاحي، ومن ناحية أخرى قد يستهدف المشرع هذه النتيجة تحقيقاً لأغراض معينة، وفي هذا الإطار قد يشجع هذا الأخير الأفراد على التوجه نحو الإنتاج الزراعي من أجل تحقيق الاكتفاء الذاتي وخلق مناصب شغل والقضاء على البطالة وفي هذه الحالة يحرص المشرع على إعفاء المتهمين بهذا الميدان من الضرائب وغالباً ما يكون هذا الإعفاء لمدة معينة تشجيعاً وتخفيفاً لهم ، وهذا الإعفاء أو التقليل من الضرائب قد يمس أحياناً الإنتاج التقليدي أو الحرفي لما له من أهمية على الصعيد الثقافي والحضاري¹ .

3. الاستفادة من ثغرات القانون

قد يحتوي القانون الجبائي على ثغرات تسمح للمكلف أن يستفيد منها وهذه الثغرات تكون نتيجة عدم إحكام هذه النصوص التي تجعل هذا المكلف يحصل على أرباح دون الخضوع للضريبة المقررة على مثل هذه الأرباح، ومثال على ذلك أن تقوم شركة ما بتوزيع جزء من أرباحها على المساهمين ليس في صورة عادية أي توزيع مبلغ نقدي على كل مساهم ولكن في صورة أخرى هي زيادة رأسمالها بمقدار هذا الجزء من أرباح وإصدار أسهم بها توزع مجاناً على المساهمين كل بقدر نصيبه في الأرباح وتستند الشركة في عدم دفع الضريبة على إيرادات القيم المنقولة المقررة على هذه الأرباح الموزعة على المساهمين إلى أنه لا يوجد نص صريح في التشريع يقضي بفرض هذه الضريبة على الأسهم المجانية التي توزع على المساهمين، وما يستنتج من هذه الحالات هو توفر سوء نية المكلف الذي يتجنب دفع الضريبة وبالتالي عدم تحميله لنصيبه كاملاً في الأعباء العامة، ونصل إلى القول بأن على المشرع الجبائي أن يضبط النصوص القانونية وصياغتها صياغة دقيقة وواضحة لا تتحمل الغموض وبالتالي بسيطة ولا يترك ثغرات يتم تأويل فيها أو تفهم على غير ما قصده فعلاً² .

¹ قروموش ليندة مذكرة لنيل شهادة ماستر حقوق ، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري جامعة بسكرة 2013/2014 ص 30

² قروموش ليندة المرجع السابق ص 31

المطلب الثالث : العلاقة بين التهرب والغش الضريبي

يرى الكثير من الباحثين أن ظاهرة الغش الضريبي تتميز بكونها تعبر عن خرق القانون الجبائي و هو ما يعد عمل غير مشروع بينما التهرب الضريبي يعبر عن تجنب مشروع للضريبة إلا أن اعتماد بعض الباحثين لمصطلح التهرب للتعبير عن الغش الضريبي أدى إلى حدوث خلط في كلا المفهومين خصوصا في كونهما ، يختلفان في الوسيلة و يشتركان في الغاية حيث أن التهرب الضريبي يتم بطرق و وسائل قانونية أما الغش الضريبي فيتم عن طريق وسائل غير قانونية لكنهما في النهاية يهدفان إلى غاية واحدة و هي تجنب الضريبة ، و تتجلى إشكالية تحديد مفهومهما بالنظر إلى الباحثين الذين درسوا هذه الظاهرة و يظهر في هذا الإطار فريقان :

الفريق الأول

يرى أن هناك فرق بين الغش و التهرب الضريبي و هم المنظرين القانونيين الذين يرون أن الغش الضريبي غير مشروع لأنه يشكل مخالفة صريحة للقانون الجبائي و عدم الامتثال له في حين أن التهرب الضريبي (التجنب الضريبي) مشروع ، و ذلك نتيجة استغلال الثغرات القانونية و بالتالي يكون المكلف في هذا المجال غير مسؤول، لأن المسؤول عن وجود هذا الفراغ أو الثغرة القانونية هو المشرع الجبائي الذي سمح بوجودها .

الفريق الثاني

هم من المنظرين الاقتصاديين الذين لا يجدون فرق بين الغش و التهرب الضريبي و ذلك لأن لهما نفس الآثار الاقتصادية و المالية على الحصيلة الجبائية و بالتالي على خزينة الدولة . و في هذا الصدد نجد أن الفريق الأول يؤكد على الجانب القانوني لظاهرتي الغش و التهرب الضريبي ، أما الفريق الثاني أي الاقتصاديين فيؤكدون على أثره على الحصيلة الجبائية لذلك فإن الفريق الأول يميز بين الغش و التهرب بينما الفريق الثاني لا يميز بينهما لأن نفس الآثار الاقتصادية و المالية على خزينة الدولة.

كما أطلق فريق آخر من الباحثين تسميات أخرى على التهرب و الغش الضريبي بحيث يقصد بالتهرب الضريبي حسبهما التهرب المشروع أما الغش فيقصد به التهرب غير المشروع ، حيث أن الأول لا يعتبر جرم ، من خلاله يتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية ، ذلك بالابتعاد عن مواطن التكليف أو الاستفادة من بعض الثغرات الموجودة في القانون. و التهرب المشروع ، يقوم من خلاله المكلف باستغلال بعض الثغرات القانونية للتوصل إلى عدم الالتزام بدفع الضريبة المترتبة عليه ، و لتحقيق هذه الغاية ، يقوم المكلف بالاستعانة بأهل الخبرة و الاختصاص لمعرفة طرق التخلص من الضريبة مستنديين في ذلك إلى خلل أو ثغرات في التشريع الضريبي . و الأمثلة الأكثر شيوعا في التهرب المشروع ، عندما يهب

الشخص أمواله خلال حياته إلى ورثته تهرباً من دفع ضريبة التركات بعد وفاته ، أو كأن تفرض ضرائب عالية على الأملاك العقارية ، فيمتنع الشخص عن اقتناء العقارات و بذلك لا يدفع الضريبة. أما الثاني أي التهرب غير المشروع فيحدث عندما يقدم المكلف على مخالفة الأحداث القانونية ، يسلك طرائق الغش و الاحتيال مرتكباً بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون ، و من أمثلة التهرب غير المشروع :

- عدم تقديم المكلف تصريحاً ضريبياً عن النشاط الخاضع للضريبة ، و معتمداً في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه ، أو يعمد إلى نقل نشاطه من جهة إلى أخرى ، و يتحقق هذا الأمر بسبب ضعف الوسائل التي تتبعها الدوائر المالية في حق المكلفين ، و في مثل هذه الحالة يكون التهرب شبه تام

- عندما يخفي المكلف السلع المستوردة بطريقة غير قانونية (سلع مهربة) عن أعين الدوائر المالية و بالتالي فإن تقديم تصريح ضريبي لا يتضمن مبيعات و أرباح هذه السلع أو أن يلجأ المستورد إلى الحصول على فواتير و مستندات من البلد المصدر بأقل من القيمة الحقيقية للبضائع المستوردة¹ .

- أن يقوم المكلف بتقديم تصريح ضريبي ، غير صحيح ، بحيث لا يتضمن نشاطاته أو لا يرفق معه جميع البيانات و الوثائق المؤيدة لما هو مسجل ضمن التصريح الضريبي ، أو يقوم بإرفاق التصريح ببيانات و وثائق غير صحيحة و هو يهدف إلى التخلص من الضريبة أو قد لا يدرج بعض إيراداته متعمداً تخفيض قيمة الضريبة المترتبة عليه.

- أن يقدم المكلف تصريحه بشكل صحيح ، ثم تبين له أن الإدارة المالية بعد فحص هذا التصريح ستبالغ في تقديم الأرباح إلى درجة كبيرة مما تدفع بالمكلف عند تحقيق الضريبة و قبل تحصيلها إلى التصرف في ممتلكاته بإخفائها أو تهريبها إلى الخارج .

¹ خالد شحادة الخطيب أحمد زهير شامية مرجع سبق ذكره ص216

المبحث الثالث : اثار وطرق قياس التهرب الضريبي ووسائل مكافحته

كما أسلفنا الذكر سابقا أن الضريبة تعتبر أداة مهمة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف مالية ، اقتصادية و اجتماعية ، لذلك فإن الإخلال بالواجب الضريبي من طرف المكلفين يؤثر على الدور المنوط بها، و ذلك في غياب نظام ضريبي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة ، و عليه يؤدي التهرب الضريبي إلى عدة آثار سلبية يمكن تقسيمها إلى آثار مالية و اقتصادية و اجتماعية ، و لهذا سنعمل خلال هذا المبحث تناولها ، حصرها و تسليط الضوء على الطرق المتبعة لقياسها و التي يمكن إجمالها في الطرق المباشرة و الطرق غير مباشرة والوسائل المستعملة من اجل مكافحة هذه الظاهرة .

المطلب الأول : اثار التهرب الضريبي

ينجر عن التهرب الضريبي عدة آثار مالية ، اقتصادية ، اجتماعية

1. الآثار المالية

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

كما أن التهرب الضريبي يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي و حتما سيخفض ذلك من مستوى الدخل الفردي. بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى انخفاض قيمة العملة الوطنية ، و ذلك بسبب عملية اكتناز أموال غير مصرح بها ، و التي تسبب بدورها في وجود التضخم النقدي على مستوى السوق النقدية.¹

2. الآثار الاقتصادية

تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا هاما ، لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني و ذلك من عدة جوانب. بالنسبة للاستثمار فإن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين إدخار عام ، لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية ، بالإضافة إلى

حميد بوزيدة جباية المؤسسة دار المطبوعات الجامعية ط2 الجزائر 2005 ص 52¹

ذلك فإن انخفاض معدلات الإدخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمار ،
ويترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم و البطالة .

كما يعمل التهرب الضريبي على الإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتتهربة أفضل
من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية ، حيث تكون لها إمكانيات تمويلية هائلة ، تسمح بتحسين جهازها
الإنتاجي و تقوية مكانتها في السوق ، كما يضر التهرب الضريبي بإنتاجية المؤسسة بحيث يعمل ذلك التهرب
إلى توجه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب الضريبي حتى و لو كانت هذه الأنشطة ذات
إنتاجية ضعيفة ، و هذا على حساب المشروعات الأكثر كفاءة ، بالإضافة إلى الإخلال الجهوي للمشاريع
الاستثمارية .

و تساهم ظاهرة التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف
بالاقتصاد الموازي و الذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني .

كما يساهم في ظهور أزمة رؤوس الأموال و ذلك كون أن ظاهرة التهرب الضريبي تتمثل في أغلب الأحيان
في إخفاء المكلف رقم أعماله أو أرباحه و تتم هذه العملية إما عن طريق الاكتناز ، أو على شكل أوراق نقدية
أو على شكل معادن كالذهب بالإضافة إلى ذلك فإن بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج
الوطن و تهرب رؤوس الأموال الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص إيرادات الدولة ، و إضعاف الموجودات الاقتصادية
بالإضافة إلى ذلك إن التهرب الضريبي يضاعف من مبالغ الإدخارات العمومية و بالتالي إضعاف الاستثمار و
التقليل من إمكانيات الدولة في مجال الإنفاق العمومي مثل تعمير ، بناء مساكن ، مدارس.. الخ¹.

3. الآثار الاجتماعية

يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع ، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين
المكلفين في تحمل عبء الضريبة ، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب
منها أي عدم عدالة توزيع الضريبي ، و تؤدي كثرة التهرب الضريبي لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب
الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة ، فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة .

لذلك تصبح الضريبة عاجزة على تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع ، بالإضافة إلى ذلك تصبح
الضريبة عمل إفساد أخلاقي من خلال البحث على جميع الوسائل ، سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد

¹ حميد بوزيدة مرجع سبق ذكره ص53

التحايل و إفلات من الواجب الضريبي ، و مما لا شك فيه فإن التهرب الضريبي يخل بإعادة توزيع المداخيل بين طبقات المجتمع و يزيد الفوارق الطبقيّة بينها .

كما أن للتهرب الضريبي آثار على فعالية النظام الضريبي ، بحيث تعتبر هذه الظاهرة 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، و يتعد عن التكافل الاجتماعي ، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة ، لذلك يعمل التهرب الضريبي على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية المالية الاقتصادية و الاجتماعية و بالتالي يقلص من أهمية الضريبة.

بناء على ما سبق فإن التهرب الضريبي ظاهرة اجتماعية خطيرة تضر الاقتصاد الوطني ، و لا تسمح للدول تنفيذ سياستها المالية لأهدافها التنموية .

و نظرا للآثار التي تترتب على التهرب الضريبي فإن مختلف التشريعات الضريبية تعمل على مكافحة هذا التهرب بشتى الوسائل المتاحة¹.

المطلب الثاني : طرق التهرب الضريبي ووسائل مكافحته

في هذا المطلب سنتطرق إلى طرق التهرب الضريبي و الى اهم الوسائل المستعملة لمكافحته .

أولا : طرق التهرب الضريبي

يأخذ التهرب الضريبي عدة طرق للإفلات من دفع الضريبة اما عن طريق التلاعب في العمليات المحاسبية أو السعي الى خلق اوضاع قانونية مخالفة لما هو معمول به في الواقع باستغلال المكلف للثغرات القانونية

1. التحايل المحاسبي

لقد سمحت القوانين الجبائية للمكلف بأن يقوم بخصم التكاليف و الأعباء النشاط وذلك ضمن شروط معينة ومحددة مسبقا، ويشترط على أن تكون هذه التكاليف واقعة ضمن النشاط الممارس من طرف المؤسسة بوثائق تبريرية، كما يجب أن تكون هذه التكاليف معقولة وغير مبالغ فيها، ولكن في الواقع فإن المكلف اتخذ هذ

¹ مراد ناصر فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 062011 ص.160

الوسيلة للتقليص من الضريبة المفروضة عليه وذلك بزيادة نفقات وهمية جديدة ومن الأساليب التي يلجأ إليها في هذا الخصوص هي تخفيض الإيرادات وزيادة التكاليف .

1.1. تخفيض الإيرادات

تعتبر طريقة تقليص الإيرادات أو الإغفال لبعض الإيرادات في التقييد المحاسبي من ضمن الطرق التي يلجأ إليها المكلف لتخفيض من قيمة الضريبة حيث أنه يصرح بأرباح أقل بكثير مما هو عليه فعلا، فيحرم بذلك مصالح الضرائب من أوعية ذات قيم معتبرة .

و الجدير بالذكر هنا أن التشريعات الجبائية تحدد قيمة لرقم الأعمال كحد تلزم من تجاوزها بمسك الوثائق المحاسبية، هذه الأخيرة تعتبر وسيلة لمتابعة مختلف الإيرادات التي يحققها المكلف، ومن هنا تبرز قدرات المكلف انطلاقا من الإقرارات الضريبية، والذي يسعى جاهدا لأن يكون مطابقا لسجلاته المحاسبية مستعملا كل الطرق والأساليب للتصريح بمبالغ بسيطة بعيدة كل البعد عن القيمة الحقيقية للربح .

وفي هذا الاطار يقوم المكلف بعدة عمليات مثل :

- عدم تسجيل المبيعات وتمثل هذه الطريقة في لجوء بعض المكلفين الى البيع بدون استعمال الفواتير أو الشيكات ، حتى لا يكون هناك أية أثر لعملية البيع فيحصل على ثمن البيع ولا تسجل أو تظهر العملية في محاسبة المبيعات ولا في محاسبة المخزون ولا في محاسبة الخزينة، كذلك الحال بالنسبة للإيرادات التي تأتي من بيع بقايا (الفضلات والمهملات) الناتجة عن استعمال أو تحويل المواد الأولية أو المنتجات النصف مصنعة في الصناعات التحويلية وقطاع البناء¹.

لكي يتم تخفيض محاسبيا من مبلغ المبيعات يلجأ بعض المكلفين الى تسجيل مردودات وهمية للبضائع أو تخفيضات تجارية بشكل مبالغ فيها في حساب المبيعات مع أنه في الحقيقة لم تكن هناك أي مردودات للبضائع ولم تمنح أية تخفيضات تجارية للزبائن.

2.1. تضخيم الأعباء

تضخيم الأعباء من خلال إحدى الطرق التالية

1.2.1. المستخدمون الوهميون

قروش ليندة مرجع سبق ذكره ص 48¹

يلجأ المكلف من خلالها إلى التسجيل أجور ورواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين لا وجود لهم في الأصل ، هذه الرواتب و الأجور تسمح بتضخيم الأعباء و بالتالي التقليل من مبلغ الضريبة ، وهناك أيضا حالة الرواتب المسجلة من طرف المؤسسة لصالح أشخاص حقيقيين من المفروض أن يقوموا بأداء أعمال المؤسسة ولكنهم في الواقع لم يقوموا بأي نشاط ، كما يتم في بعض الأحيان تسجيل أجور ومرتببات بمبالغ كبيرة لأشخاص موجودين فعلا داخل المؤسسة لكنهم يؤدون أعمال ثانوية لا غير .

2.2.1. النفقات و المصاريف غير المبررة

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

3.1. تقنية الإهلاك

الإهلاكات الإثبات المحاسبي للتدني الذي يحدث في قيمة الاستثمارات بفعل الاستعمال و التقادم ، فالاستثمارات سواء كانت تجهيزات إنتاجية أو اجتماعية .. الخ ، فهي أموال مخصصة للاستعمالات في النشاط الاستغلالي وليس في غرض البيع ، ونتيجة لذلك التناقص لقيمتها مع الوقت تدريجيا، تصبح المؤسسة مضطرة لتغيرها وذلك لعدة أسباب منها :

- تأكل الاستثمار بصفة نهائية وأصبح غير صالح تماما.
- لأن الاستثمار لا يستجيب لمتطلبات الاستغلال.
- ظهور أدوات إنتاج حديثة تساعد على رفع الإنتاجية أكثر.

وتحسب الإهلاكات على أساس ثمن الشراء و يستثنى منها الرسم على القيمة المضافة المرتبط بعملية الشراء إذا كان قابل للاسترجاع، وتحسب على المبلغ زائد كل الرسوم إذا كان الرسم على القيمة المضافة غير قابل للاسترجاع .

¹ قرموش ليندة المرجع السابق ص 49

والملاحظ في كثير من الأحيان أن المكلف يستعمل الإهلاكات غالبا خارج القواعد القانونية التي حددها التشريع المحاسبي و الجبائي و يظهر ذلك من خلال تضخيم الأعباء و التكاليف القابلة للخصم وذلك بإتباع الطريقتين التاليتين:

- تطبيق معدلات أو نسب مرتفعة غير مسموح بها قانونيا بغرض تضخيم مخصصات الاهتلاك وبالتالي تخفيض الربح خاضع للضريبة،ومثال على ذلك مثلا شراء آلة عمرها الإنتاجي 10 سنوات أي أنها تستهلك بنسبة 10% لكل سنة فيقوم المكلف بتسجيل مثلا قسط الاهتلاك لآلة لمدة 4 سنوات أي 25% لكل سنة فيضخم بذلك الأعباء .

- تطبيق الإهلاك على أساس ثمن الشراء مضاف إليه الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع لتضخيم القيمة الأصلية¹.

2. التحايل المادي

يعتبر التحايل المادي ماديا عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية بحيث يتمثل هذا التحايل في عدم التصريح القانوني بجزء من المواد والمنتجات و البضائع أو الأرباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي سواء كان هذا التحايل عبارة عن إخفاء جزئي،أو إخفاء كلي وكلاهما يساهمان بطريقة غير قانونية في إنشاء اقتصاد غي شرعي .

3. التحايل القانوني

يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالا وتنظيما و الأرقى تقنية،فلقد عرفه Brumo العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية . ويمكن ذكر شكلين أساسيين للتحايل القانوني وهما :

1.3. الاخفاء عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية

ويتمثل هذا الإخفاء القانوني في تحريف حالة حقيقة بتزييف المكلف لحاله أو وضعية قانونية ما خاضعة للضريبة الى وضعية أخرى محل إعفاء ومن الأمثلة عن ذلك

- تغيير عقد البيع بجعله عقد هبة لتفادي دفع ضرائب على العقد الأول

قرموش ليندة المرجع السابق ص 49¹

- توزيع الشركة للأرباح على المساهمين في شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة

2.3. الإخفاء عن طريق العمليات الوهمية

يستعمل هذا النوع من الإخفاء غالبا في مجال الرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من الحق في خصم الرسوم على المشتريات حيث يلجأ إلى انتهاج مثل هذه التقنية ضنا منه أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة. و لأجل ذلك فإن المتهربين يقومون بتأسيس نظام تهرب قائم على تسجيلات حسابية متناقضة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية وهذا ما يسمح بالاستفادة من :

- تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال، وهذا التخفيض يكون بمقدار قيمة الرسم الوهمي المسجل في الفواتير المزورة، وما دامت الوثائق التبريرية تتمتع بالشرعية والقانونية بغض النظر عن مصدرها، فإن خطر المراقبة يبقى بعيدا¹.

كما أن هنالك طرق أخرى للتهرب من الضريبة قبل فرضها وذلك قبل التصريح بنشاطه أصلا، كأن يقوم مثلا بما يلي :

- التصريح بنشاط أو أسماء أشخاص متوفين ، عجزة ، ذوي الاحتياجات الخاصة إلى غير ذلك
- التصريح بعناوين مختلفة لمقر المؤسسة ، أو عناوين وهمية
- التصريح بنشاط معين ومزاولة نشاط آخر².

ثانيا : وسائل مكافحة التهرب الضريبي

1. على مستوى الادارة و التشريع الضريبي

وينقسم إلى قسمين رئيسيين هما

1.1. على مستوى الادارة الضريبية

إن توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم يساعد ذلك على محاربة التهرب الضريبي، فالنظام الضريبي الجيد لا يمكن أن يتحقق إلا بالإدارة التي تحققه على أرض الواقع كما أن الجهاز الضريبي الكفء لا يمكنه تحويل ضريبة سيئة إلى ضريبة حسنة ، إلا أن الجهاز الضريبي غير الكفء

¹ حميد بو زيد المرجع السابق ص 44 إلى 46

² قروموش ليندة مرجع سبق ذكره ص41

باستطاعته تحويل ضريبة حسنة إلى أسوأ منها، مما يستوجب ضرورة الاهتمام بالإدارة الضريبية، وذلك من خلال اتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى تلك الإدارة من خلال التحسين النوعي و الكمي للإمكانيات المتوفرة مع تسهيل إجراءات العمل من خلال التنظيم الجيد لتلك الإدارة¹.

1.1.1. تحسين الإمكانيات البشرية

في ظل الإصلاحات الاقتصادية وما نتج عنها من ارتفاع عدد المتعاملين الاقتصاديين واجهت الإدارة الضريبية عدة صعوبات في أداء مهامها ، وذلك لقلّة عدد موظفيها، ونقص كفاءتهم المهنية ، وفي الاختلال بين وظائف الإدارة وإمكانياتها البشرية أصبح من الضروري تحسين كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في المجال الضريبي وفي هذا السياق يجب اتخاذ الإجراءات التالية :

- تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضرائب
- وضع برنامج تكويني يتماشى مع المتغيرات التي يشهدها النظام الضريبي
- فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف جهات الوطن قصد تكوين إطارات ضريبية ورسكلة الأعوان الإداريين
- تحسين الأوضاع المادية و الاجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبة قصد غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم
- وضع أسس عادلة للترقية بالمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن يثبت في حقهم سلوكيات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة مثلا
- توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية ، خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين المعنيين .

2.1.1. تحسين الإمكانيات المادية

إن تعدد مهام الإدارة الضريبية سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها وتحصيلها بالإضافة إلى عمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات المعنية مما يقتضي توفير مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل وكذا الوسائل مادية متطورة تتجاوز مع مقتضيات العصر ، و في هذا السياق ومن أجل المتابعة الجيدة لملفات المكلفين المتزايدة سنويا أصبح إدخال الإعلام الآلي ضرورة حتمية يفرضها

¹ ناصر مراد مرجع سبق ذكره ص162

الواقع، حيث أن تعميمه في تسير مختلف أعمال الإدارة الضريبية هو علاج فعال ضد كل شكل من أشكال التهرب الضريبي ، ويكتسي نظام الإعلام الآلي أهمية بالغة كونه يسمح بتحسين الرقابة الضريبية عن طريق برمجة علمية للملفات المراقبة وسهولة الكشف عن الوضعيات الاحتمالية، ويتطلب هذا وجود فنيين يختص بعضهم بترجمة القوانين والتعليمات الضريبية إلى معادلات رياضية يفهم رموزها الجهاز ، البعض الآخر في مراجعة المعلومات حسب التطورات المتعلقة بالضريبة وبالمكلف¹ .

2.1. على مستوى التشريع الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي كنتيجة لعدم فعالية التشريع والنظام الضريبي، لذلك فإن تحسين فعالية النظام الضريبي سيساهم في معالجة ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك بمراعاة ما يلي :

1.2.1. تبسيط النظام الضريبي

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها ، وعليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب ، وفي تقييم رقم الأعمال الخاص إذا تعلق الأمر بالنظام الجزائي ، ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل ، بينما يتعقد التشريع لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه ، كما أن تعقد وعدم استقرار التشريع الضريبي يؤدي الى نشوء حالة من الحساسية تجاه الضريبة ، لذلك يجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية واستقرارها ، بالإضافة الى وضوحها بالقدر اللازم من أجل مكافحة التهرب الضريبي.

2.2.1. ارساء نظام ضريبي عادل

يعتبر الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي الى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي ، ولمعالجة هذا الوضع يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل وذلك من خلال :

● شمولية الضريبة

بحيث تصيب جميع الدخول ، حتى لا يشعر المكلف الذي يدفع الضريبة ، أن هنالك من يحقق إيرادات ولا يدفع الضريبة .

¹ ناصر مراد مرجع سبق ذكره ص 163.

● معدل الضريبة

يجب أن يكون معدل الضريبة في حدود المعقول ، لأن أي معدل مرتفع يترك أثارا سيئة في نفسية دافع الضريبة ، وأي ضريبة غير معقولة تدفع صاحبها إلى التهرب الضريبي ، إن مثل هذه الضريبة تصيب رأس المال ولا تصيب الربح الناتج عن رأس المال¹ .

● الإعفاءات الضريبية

أي نظام ضريبي يحتوي على الإعفاءات فيها محاباة لبعض الفئات على حساب فئات أخرى لا بد أن يدفع دافع الضريبة للتهرب منها ، لذلك على الإعفاءات أن تكون مدروسة بشكل جيد ويستفيد منها الأشخاص الذين هم بحاجة الى هذه الإعفاءات وإلا أدى الأمر الى تهرب ضريبي من قبل دافعي الضرائب

● الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة

أي مراعاة الحالة الاجتماعية للمكلف ، وذلك لتحديد قدرته التكاليفية الحقيقية ، بعد الأخذ في الحسبان الحد الأدنى الضروري لنفقات المعيشية ، وعدد أفراد أسرته ونمط حياته و الأفراد الذين يقومون بإعالتهم .

● تجنب الازدواج الضريبي

بالإضافة الى ذلك يجب تحقيق المساواة التامة بين جميع الممولين أمام قانون الضريبة ، وذلك بعدم تمييز أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها ما لم يكن ذلك لأسباب موضوعية

● تحسين التشريع الضريبي و واستقراره

فالصياغة الجيدة من شأنها أن تصل إلى المكلف ويستوعبها دون بذل جهد كبير منه لذلك يجب العمل على سد الطريق أمام المتهرب ، من أجل هذا يجب العمل على صياغة النصوص القانونية بشكل واضح لا يحتمل إلا تأويلا واحدا ، فحتى إذا استعان المكلف بذوي الخبرة فلا يمكنهم أن يحملوا النص أي تفسير آخر غير التفسير الذي صيغ من أجله ، ولا يمكننا أن نصل إلى هذا المستوى من الدقة في النص إلا إذا تضافرت الجهود بين السلطة التنفيذية باعتبارها على علم بجميع ما يحيط بالضريبة من لحظة فرضها إلى تحصيلها ، وفي الجهة الأخرى تجسيد السلطة التشريعية دورها بإعادة صياغتها للنصوص المقترحة عليها من السلطة التنفيذية بمشاريع قوانين أن تزيل بذلك كل الغموض قد يشوب النص ويحرفه عن معناه الذي صيغ من أجله².

¹ ناصر مراد مرجع سبق ذكره ص 163

² ناصر مراد المرجع السابق ص 164

2. تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف

تسعى الإصلاحات الضريبية دوما الى تخفيف حدة التوتر الموجودة ، بين المكلف والإدارة الضريبية ، قصد إحداث تجاوب وتصالح من شأنه أن يقلل حالات التهرب ، وذلك بكسب ثقة المكلف الذي يكون ثمرة لعلاقة حسنة مع الإدارة ، لذلك يجب أن تكون العلاقة قائمة على مبدأ من العلاقات الإنسانية بعيدا عن العداوة و الحساسيات موجهة نحو إضفاء روح التعاون و التضامن بين المكلف والإدارة الضريبية. وقصد تحسين تلك العلاقة يجب مراعاة الإجراءات التالية :

1.2. نشر الوعي الضريبي

يعتبر المكلف الطرف المباشر في عملية التهرب ، لذلك يجب تنمية وعيه الضريبي وإقناعه بالواجب الضريبي ، حتى تصبح سلوكياته أكثر عقلانية ومن أجل نشر الوعي الضريبي يجب اتخاذ الإجراءات التالية :

- القيام بحملات التوعية لجميع المكلفين باختلاف مستوياتهم حتى يدرك المكلفين بواجباتهم الضريبية ، ومن أجل ذلك تستعمل إدارة الضرائب شتى الطرق مثل الصحافة المكتوبة والمسموعة ، وكذا تنظيم ملتقيات وأبواب مفتوحة عامة حول النظام الضريبي ومستجداته .
- تحسيس المكلف على أهمية دفع الضريبة كونها تمثل مساهمة في مالية الدولة والتي تخصص للقيام بالخدمات العامة بانتهاج سياسة إنفاقية رشيدة حتى تكسب احترام وثقة المكلف بالضريبة ، بالمقابل يجب أن تزرع في نفوس المواطنين نظرة سيئة لأولئك الذين يتهربون من دفع الضريبة .
- التعريف بالضريبة وأهدافها من خلال تعميمها في البرامج التربوية قصد إرساء ثقافة ضريبية لدى المواطن¹ .

2.2. تكوين وإعلام المكلف

يهدف تكوين وإعلام المكلف إلى تحويل ذلك المكلف من معارض عن أداء الضريبة الى مكلف ملتزم ، وذلك بالتقرب أكثر إليه ، بإتباع سياسة تكوينية وإعلامية رشيدة ، من خلال تثقيف المكلف وإطلاعه بمختلف المستجدات والتعديلات التي يشهدها النظام الضريبي. وتستعين الإدارة الضريبية بالصحف و المنشورات والمجلات الدورية لإبراز مستجدات النظام الضريبي ، وتفسير الإجراءات الضريبية ، وإزالة الغموض

¹ طرشي إبراهيم مذكرة ماستر كلية الحقوق التهرب الضريبي وآليات مكافحته جامعة ورقلة 2015 ص 23

الذي قد تتضمنه النصوص القانونية. كما يجب إقامة مكاتب على مستوى مصالح الإدارة الضريبية توكل لها مهمة شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين ، ويجب أن تسير هذه المكاتب من طرف موظفين مؤهلين بالوظيفة الموكلة إليهم ، ويسعون إلى تحسين العلاقة مع المكلفين من خلال حسن الاستقبال و الاستجابة لمختلف تساؤلات المكلفين .

وفي هذا الصدد ولتحسين العلاقة وتسهيل إعلام المكلف بكل المستجدات قامت مصالح الضرائب بإنشاء مكاتب ومصالح على مستوى جل إدارات الضرائب مهامها تحسين صورتها وكذا خلق نوع من المرونة والسهولة في التعامل مع المكلف وخلق جو من الأريحية لديه وإلغاء تعب وصعوبة التنقل لدى البعض ، وتعمل هذه المصالح على الاستقبال الهاتفي للاتصال في أي وقت وذلك حول أي طلب للاستفسار ووضعت لذلك أعوان مؤهلين للإجابة على التساؤلات والتوجيه للمكلف ، كما وضعت أيضا مكاتب للاستقبال الشخصي نجدها على مستوى مداخل كل إدارات الضرائب من أجل التوجيه للمكلفين ووضعت سجل لتقديم الشكاوي وتسجيل الاقتراحات وذلك من أجل التقرب أكثر للمكلف وتحسين وتهيئة الظروف الجيدة له .

3.2. تحسين العلاقات الإنسانية

تشكل العلاقات الإنسانية من أهم الوسائل ذات الأثر البالغ على نفسية المكلف ، بحيث تعمل على تحسين تصرفات الموظفين بالإدارة الضريبية تجاه المكلفين ، وتخفيض حدة التوترات التي قد تحدثها الضريبة. و لتحقيق ذلك يجب إحداث برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين بالإدارة الضريبية والهادفة الى تحسين المعاملة اتجاه المكلفين¹ .

المطلب الثالث : طرق قياس التهرب الضريبي

نميز بين نوعين من طرق لقياس التهرب الضريبي و يتمثلان في الطرق المباشرة و الطرق غير مباشرة

أولا : الطرق المباشرة

هذه الطرق تسمح بقياس الغش الجبائي انطلاقا من المعلومات التي يدلي بها المكلفين عن مداخيلهم الفعلية التي كانت محل إخفاء ، مقابل استفادتهم من بعض المزايا الاستثنائية المعروضة من قبل السلطات لغية تحقيق هذا

¹ خالد شحادة الخطيب أحمد زهير شامية مرجع سبق ذكره ص 221

المسعى (قياس الغش) أو من خلال النتائج المحصل عليها من عمليات التحقيق من نوع خاص ، و نميز هنا بين نوعين من التقنيات المستخدمة ، الإعفاءات الخاصة و التحقيقات الخاصة.

1. الاعفاءات الخاصة

وفقا لهذه التقنية تقوم السلطات المالية ، من أجل التوصل إلى تقديرات عن حجم الظاهرة بدعوة المكلفين للتصريح أو الإفصاح مقابل استفادتهم من إلغاء الغرامات أو عقوبات التأخير المستحقة ، و في بعض الحالات من معدل خضوع مخفض خاص ، و من خلال دراسة التصاريح المودعة أثناء الفترة المحددة للإعفاء و مقارنتها بتلك المودعة من قبل يتم تقدير الغش الضريبي. غير أن نجاح الإدارة في محاولة قياسها للغش وفقا لهذه الطريقة يتوقف على درجة استجابة المتهربين لعروض السلطات ، فتساءل عن السبب الذي يشجع الأفراد على التقدم إلى المصالح الجبائية و إبلاغها عن الغش الذي ارتكبه فإرد صوم شاي متسائلا كذلك فلا بد أولا من أن نفهم سبب الإقدام على الغش أصلا ؟

فإذا كان الفرد قد اتخذ قرارا عقلانيا بالغش في الضرائب في الماضي فلا بد أنه قد وزن فوائد الغش مقابل إمكانية ضبطه و ملاحقته و تغريمه. و إذا كان وجد أن من المعقول أن يغش في الماضي فلماذا لا يكون معقولا أن يستمر في إخفاء غشه ، خاصة و أن احتمالات الضبط تقل بلا شك مع مرور الزمن ، كما يؤخذ على هذه التقنية على أنها مؤشرا قويا إلى بقية دافعي الضرائب بأن الغش يكون مربحا ، مما يحدث آثار جد سلبية على أداء الضرائب بسبب ازدياد توقعات العفو في المستقبل ، حيث اعتبر توقع عفو ضريبي عاملا أسهم في انخفاض الإيرادات الجبائية في الأرجنتين في النصف الأول من عام 1989 ، و من هذا المنطلق يرى البعض أن مخاطر العفو أقرب إلى تجاوز فوائده المحتملة ، إلا في ظروف استثنائية للغاية .

و بناء على ما سبق تنصح السلطات المالية بعدم التفكير فيه إطلاقا ، لأن ذلك سيشجع البعض عن عدم التصريح بمدخيلهم على أمل الحصول على عفو ضريبي مستقبلا. و أن أفضل أسلوب لقياس الغش يتناسب مع واقع اقتصادنا يتمثل في التحقيقات الخاصة¹.

2. التحقيقات الخاصة

بالنسبة لهذه الطريقة فإن تقدير الغش يمكن أن يتم من خلال انتقاء عينة من بين المكلفين الذين قد يكونوا أودعوا تصريحاتهم ، بحيث تكون تشتمل على مختلف أصناف المداخل و الفئات المكونة للمجتمع الجبائي بشكل يجعلها تمثل هذا الأخير أحسن تمثيل ، ثم تخضع العينة المختارة إلى عملية تحقيق خاصة (دقيقة

1 كمون عبد الرحمان ظاهرة الغش و التهرب الضريبي رسالة لنيل شهادة الماجستير جامعة تلمسان 2000 ص 107

و مفصلة) من طرف محققين على درجة عالية من الخبرة و المران و التخصص تسمح لهم بمعرفة مبلغ الضريبة الذي يجب على المكلفين دفعه إذا لم يرتكبوا الغش و عملوا على حساب الضرائب المستوجبة عليهم وفقا للقوانين و التنظيمات الجبائية ، فنحصل على مبلغ الحقوق المهريه و نسبة الغش بقسمة مبلغ الضرائب المصرح بها على المبلغ المستحق فعلا (المعتمد من طرف المحققين) .

يشوب هذه الطريقة قصور كبير يتمثل في إقصاء المكلفين الذين لم يحترموا التزاماتهم التصريحية من مفردات العينة المختارة مما يجعل الجانب الأهم من الغش مستبعد من التقدير .

ثانيا : الطرق غير المباشرة

تهدف هذه الطريقة إلى محاولة التقدير الإجمالي للاقتصاد الخفي المعتمد هنا كمؤشر لحجم الظاهرة ، و نميز في هذا الصدد مجموعة من الطرق و الكيفيات .

1. المنظور النقدي

ينطلق هذا المنظور من حقيقة مفادها أن عمليات الغش و معاملات الاقتصاد الخفي يتم تسويتها باستعمال النقود لسائلة و دون أي وساطة بنكية (الشيكات و وسائل الدفع الأخرى) قصد تجنب أثر كتابي يدل عليها. فعلى هذا الأساس يعتبر المنظور النقدي تقنية مواتية لتقدير الغش و الاقتصاد الخفي ، و حسب هذه الطريقة هناك معدل نقدي (نسبة الكتلة النقدية إلى الودائع لأجل مثلا) يظل ثابتا طالما لا يوجد اقتصاد خفي، فباختيار سنة مرجعية يكون فيها الاقتصاد الخفي منعدما تقريبا ، و مقارنة معدلها النقدي بالمعدلات النقدية للسنوات موضوع الدراسة يمكن التوصل إلى حجم الاقتصاد الخفي و بالتالي حجم الغش الضريبي، فزيادة المعدل النقدي عن السنة المرجعية يدل على وجود كتلة نقدية فائضة لا تعدو أن تكون سوى نتيجة أنشطة الاقتصاد الخفي و بتطبيق سرعة النقود على هذه الكتلة النقدية الفائضة نحصل على تقدير الاقتصاد الخفي كمؤشر عن تقدير الغش الضريبي¹.

يؤخذ على هذا المتغير ، أنه ليس هناك من أسباب تجعل المعدل النقدي ثابت لفترة طويلة ، كما أن نتائج التقدير تبقى معلقة على اختيار الفترة المرجعية ، إضافة إلى ذلك فإنه لا يعقل أن تتساوى سرعة النقود في الإقتصادين الرسمي و غير الرسمي.

و ضمن نفس المنظور يرى البعض بأن الاقتصاد الخفي مقرونا باستعمال أوراق نقدية ذات قيمة معينة ، و عليه يمكن تقدير الاقتصاد الخفي بالتغير في العدد المتداول من هذه الأوراق.

¹ كمون عبد الرحمان مرجع سبق ذكره ص108.

يعاب على هذا الاتجاه بأن في ظل نمو حقيقي و تضخم قوي نسبيا الأوراق الكبيرة لم تعد كذلك ، و بالتالي لا تصلح أن تكون مؤشرا عن توسع الاقتصاد الخفي .

2. عوامل الإنتاج

تؤسس هذه الطريقة على افتراض وجود علاقة ثابتة بين أحد عوامل الإنتاج الأكثر استخداما في الاقتصاد و في مختلف فروع نشاطاته و تتوفر عنه معطيات دقيقة و صادقة بخصوص الاستهلاك و الإنتاج الإجمالي ، و بين الناتج الوطني. و بالأخذ بعين الاعتبار زيادة الإنتاج الناجمة عن التطور التكنولوجي ، فإن أي تغير يطرأ على هذه العلاقة سيكون مرده إلى وجود اقتصاد خفي بمقدار أو بنسبة التغير المسجل¹ . إن نقطة ضعف هذه الفرضية تكمن في فرضية الأساس ، فلا يصح أن يربط الإنتاج الإجمالي بأحد عوامل الإنتاج فقد يكون هذا العامل بالنسبة لبعض الأنشطة عاملا ثانويا فالعلاقة الثابتة بين استهلاك الطاقة الكهربائية و الإنتاج الوطني مثلا ، من الصعب إثباتها ، ففي الواقع يمكن زيادة الإنتاج الوطني بطرق مختلفة دون اللجوء إلى زيادة استهلاك الطاقة الكهربائية .

3. سوق العمل

وفق هذا المنظور فإن تقدير الاقتصاد الخفي يمكن الحصول عليه من خلال تقدير حجم العمالة الشبه الرسمي عن طريق الاستقصاء و مقارنته بحجم العمالة الرسمي ، فبضرب حاصل الفرق بين التقديرين بالإنتاجية المتوسطة لليد العاملة نحصل على حجم الاقتصاد الخفي .

من نقائص هذه الطريقة أنها لا تأخذ في الحسبان سوى مداخيل اليد العاملة ، دون أن تولي اهتماما لمداخيل رأس المال ، كما أن نوعية التقدير تتوقف على فرضية الأساس المتعلقة بإنتاجية اليد العاملة في القطاعات الرسمية و الشبه الرسمية للاقتصاد .

4. منظور الإنحراف أو الفارق

يرتكز هذا المنظور في قياسه للاقتصاد الخفي على فكرة مقارنة المداخيل المصرح بها لدى المصالح الجبائية بتلك المستخرجة وفقا لنظام المحاسبة الوطنية و المحددة في حسابات الأمة ، حيث يتم التوصل إلى تقدير مبلغ المداخيل الخفية ، بطرح الإعفاءات التخفيضات المرخصة من مداخيل الأشخاص الطبيعيين المحددة في الحسابات الوطنية و مقارنتها بالمداخيل المصرح بها ، و الفرق الناتج يمثل مبلغ المداخيل الخفية الذي يعكس حجم الغش المتواجد.

¹ كمون عبد الرحمان مرجع سبق ذكره ص109.

غير أن هذا المنظور يطرح إشكالين على الأقل ، الأول أن في بعض الدول الحسابات الوطنية تتركز على المعطيات الجبائية ، مما يجعل المقارنة غير ممكنة فالمنظور لا تكون له أية معنى إلا إذا كانت الإحصائيات المتعلقة بمداخيل الأمة محسوبة إنطلاقاً من مصادر أخرى غير المعطيات الجبائية ، أما الثاني فيعود إلى أن دخل الأشخاص الطبيعيين في قاموس المحاسبة الوطنية يعني كل مداخيل هؤلاء الأشخاص بغض النظر عما إذا كانت هامة أو ضعيفة (دون عتبة الخضوع) خاضعة كانت أو معفية ، في حين أن التصريحات المودعة لا تتضمن إلا المداخيل الخاضعة مما يجعل التقدير وفق هذه الطريقة مبالغ فيه.

5. منظور الإمكانيات الجبائية القانونية

بخلاف الطرق الأربعة السالفة الذكر فإن هذا المنظور يحاول تقدير ليست المداخيل التي أفلتت من الضريبة ، و إنما مبلغ الضريبة المهربة ، و ذلك من خلال مقارنة الإمكانيات الجبائية القانونية بالإمكانيات الجبائية المحققة فعلا من طرف إدارة الضرائب¹.

إنطلاقاً من الدخل الوطني المحسوب وفقاً لنظام المحاسبة المالية - باعتباره مبدئياً ، صحيح و يشكل وعاء مناسب لإرساء الضريبة على أساسه و إدخال التعديلات الضرورية عليه (الدخل الوطني) ، مراعاة للإعفاءات و التخفيضات المختلفة المرخصة ، و بافتراض أن توزيع المداخيل بين العائلات يتم بالكيفية المتوصل إليها من الدراسات الرسمية لنفقات و إيرادات هذه العائلات تقدر الطاقة الجبائية القانونية بتطبيق المعدلات الضريبية الموافقة على كل فئة من المداخيل و يطرح منها الإمكانيات الجبائية المحققة نحصل عندئذ على الضريبة غير مدفوعة .

يقلل من فعالية تطبيق هذا المنظور في تقديرات الغش و التهرب الضريبي ثلاثة نقائص:

- أن افتراضه لدقة التقديرات الرسمية للدخل الوطني يجعله يهمل المداخيل غير المصرح بها التي تفلتت من الحسابات الوطنية.

- هذا المنظور يقيس عدم دفع الضريبة أكثر مما يقيس الغش الضريبي فهو بذلك يأخذ بعين الاعتبار الضرائب غير محصلة يغض النظر عما إذا كان ذلك نتيجة لعدم فعالية إدارة الضرائب أو نتيجة تقاعس المدينين و من ناحية أخرى أننا مجرد ، نقيس الطاقة الجبائية القانونية بالمبلغ المحصل فعليا وليس بمبلغ الضريبة المثبت فإننا نعتبر المبالغ المصرح بها و التي صدر بخصوصها جدول ضريبي ، دون أن تحصل ، بمثابة جزء من تقديرات الغش.

¹ كمون عبد الرحمان المرجع السابق ص110.

– أن التقدير مرتبط بفرضية الأساس المتعلقة بتوزيع المداخل بين العائلات ، هذه الكيفية تركز بدورها على مصداقية المعلومات المجمعّة خلال استقصاء العائل.

6. منظور الاستقصاء

بالنسبة لهذا المنظور ، لتقدير مبلغ الضريبة غير مدفوعة ينبغي جمع معلومات عن مداخل المكلفين عن طريق عملية الإستقصاء ، ثم بعد ذلك يتم مقارنة المعلومات المتحصل عليها بالمعلومات المصرح بها فنحصل على الفرق الذي يمثل الضريبة غير المدفوعة .

غير أن مصداقية التقدير وفق هذا المنظور تتوقف على تدليل الصعوبات المتعلقة باختيار مفردات العينة المستوجبة من جهة ، و مصداقية المعلومة المجمعّة من جهة أخرى.

7. تقارير الضرائب المستمرة

تنطلق هذه التقنية في تقديرها لمبلغ الغش الضريبي من فرضية وجود نسبة ثابتة من الاقتطاعات الضريبية و الناتج الداخلي الخام (مجموع الضرائب / الناتج الداخلي الخام) فباختيار سنة مرجعية يكون الغش فيها تقريبا منعدم ، نأخذ نسبتها الضريبية و نطبقها على السنة أو السنوات التي من المفروض أن يتم تحصيلها و بمقارنة الضريبة التقديرية المحسوبة ، بالضريبة الفعلية نحصل على الفرق الذي يمثل مبلغ الغش . هذه الطريقة لا تقيس الغش الضريبي الإجمالي و إنما تقيس الغش الضريبي الإضافي¹ .

¹ كمون عبد الرحمان، مرجع سبق ذكره ص 110 111

خلاصة

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي كأحد أهم التحديات التي تواجهها الدولة في تطبيقها لسياستها الاقتصادية ومن خلال ما عرضناه اتضح لنا أنه من الصعب إعطاء تعريف دقيق لظاهرة التهرب الضريبي من الناحية النظرية وهذا راجع إلى اختلاف وجهة النظر التي انطلق منها كل باحث ، كما أنّ هذه الظاهرة تعود لعدّة أسباب متداخلة ومتراطة فيما بينها ، تترجمها تصرفات الممولين ، وتؤدي بهم إلى الإفلات والتملص الكلي أو الجزئي من أدائهم لواجباتهم الضريبية ، وهذا باللجوء إلى طرق وأساليب متنوعة ومتجددة تتلاءم وتناسب مع التطورات الهائلة في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وحتميات تفرضها العولمة، مما زاد من شدة وحدة هذه الظاهرة ، لذا أصبح من العسير جدًّا التحكم فيها.

غير أنه مهما كانت الوسيلة المعتمدة فإنّ النتيجة واحدة وتتمثل في الآثار السلبية التي تخلفها هذه الظاهرة على مستويات عدّة منها الاقتصادية ، المالية والاجتماعية .

غير أنّهما كانت الوسيلة المعتمدة فإنّ النتيجة واحدة وتتمثل في الآثار السلبية التي تخلفها هذه الظاهرة على مستويات عدّة منها الاقتصادية ، المالية والاجتماعية.

خلاصة

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي كأحد أهم التحديات التي تواجهها الدولة في تطبيقها لسياساتها الاقتصادية ومن خلال ما عرضناه اتضح لنا أنه من الصعب إعطاء تعريف دقيق لظاهرة التهرب الضريبي من الناحية النظرية وهذا راجع إلى اختلاف وجهة النظر التي انطلق منها كل باحث ، كما أنّ هذه الظاهرة تعود لعدّة أسباب متداخلة ومتراطة فيما بينها ، تترجمها تصرفات الممولين ، وتؤدي بهم إلى الإفلات والتملص الكلي أو الجزئي من أدائهم لواجباتهم الضريبية ، وهذا باللجوء إلى طرق وأساليب متنوعة ومتجددة تتلاءم وتتناسب مع التطورات الهائلة في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وحتميات تفرضها العولمة، مما زاد من شدة وحدة هذه الظاهرة ، لذا أصبح من العسير جدًّا التحكم فيها.

غير أنّه مهما كانت الوسيلة المعتمدة فإنّ النتيجة واحدة وتتمثل في الآثار السلبية التي تخلفها هذه الظاهرة على مستويات عدّة منها الاقتصادية ، المالية والاجتماعية .

غير أنّه مهما كانت الوسيلة المعتمدة فإنّ النتيجة واحدة وتتمثل في الآثار السلبية التي تخلفها هذه الظاهرة على مستويات عدّة منها الاقتصادية ، المالية والاجتماعية.

الفصل الثاني :

الرقابة الجبائية كآلية للحد من

التهرب الضريبي

الفصل الثاني : الرقابة الجبائية كآلية للحد من التهرب الضريبي

تمهيد

تعد الرقابة الجبائية احدى الادوات الفعالة لمصالح الضرائب لاستخدامها كآلية للحد من التهرب الضريبي ، اذ تعتبر النظام الذي يخول للإدارة الضرائب مراقبة التصريجات ومعاينة الاخطاء والنقائص والإعفاءات وكذا عدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلفين بالضريبة ، وذلك لأهميتها البالغة في اتخاذ القرار وتحليل الوضعية الجبائية للمكلفين ، فهي وسيلة فعالة تضمن مصلحة الخزينة العمومية من جهة ومن جهة اخرى لردع المكلفين وتحسيسهم بان ادارة الضرائب ذات حضور دائم ، وهذا ما ينعكس على تصريجاتهم وسلوكياتهم اتجاه التزامهم الضريبي .

و سيتم التطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية :

المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية

المبحث الثاني : اجراءات وعقوبات الرقابة الجبائية

المبحث الثالث : تقييم فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية

تعد الرقابة جزء من عمل المؤسسة التي تريد أن تعظم أرباحها ، فالرقابة لها دور فعال في تحقيق الأهداف المختلفة ، فهي تقوم بتقييم عمل المؤسسة ، وذلك بإعطاء نتائج أعمالها ، ولا تختلف الرقابة في المؤسسة عن الرقابة الجبائية كثيرا ، فالرقابة المالية في المؤسسة تحافظ على أموالها ، أما الرقابة الجبائية تحافظ على أموال الخزينة وتحارب من يختلسها وبالتالي سنحاول في هذا المبحث البحث عن ماهية الرقابة الجبائية من خلال مفهومها وأهدافها ، وأشكالها المختلفة ومن خلال اطارها القانوني و التنظيمي .

المطلب الأول : تعريف الرقابة الجبائية

التعريف الأول

تعرف الرقابة الجبائية بأنها مجموعة العمليات المطبقة من قبل المختصين في الإدارة الجبائية هذا الأخير بإمكانها اتخاذ عدة أشكال في إطار منتظم تحت نصوص العدالة التي تهدف إلى التأكد من احترام القوانين الجبائية بتجنب كل ما ينتج من مخالفات وتجاوزات¹ .

التعريف الثاني

تعرف كذلك على أنها فحص لتصريحات وكل السجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها ، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية ، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية² .

التعريف الثالث

هي الفحص المحاسبي المطبق من طرف الإدارة الجبائية و هي عبارة على مراقبة مدى احترام القوانين الجبائية³ .

¹ سليمان حمد علي سحيمات قبيلات الرقابة الإدارية المالية مع الأجهزة الحكومية دراسة تحليلية وتطبيقية دار الثقافة الأردن ط 2 1992 ص

² Ahmed hamini -l'audit comptable et financier -édition berti .Algérie.2001. p 172

³ Philippe corin la vitrification fiscale économique, paris,1997, p3

التعريف الرابع.

الرقابة الجبائية هي مجموعة من العمليات التي تقوم بها الادارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتبة من طرف المكلفين ، لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي الى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقومها ، وهي عبارة عن خطوات منتظمة ومنطقية ذات هدف واضح وهو الوصول الى كشف الغش والتدليس في الوثائق والفواتير في المؤسسة¹.

التعريف الخامس

السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات و الوثائق المستعملة لتجديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة ، من أجل إكتشاف النقائص وتصحيح الاخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة².

مما سبق ، يمكن بلورة مفهوم الرقابة الجبائية ، على أنها مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتبة من طرف المكلفين ، لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي الى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقومها.

المطلب الثاني : اهداف الرقابة الجبائية

1. الهدف القانوني

يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة ، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة ، تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب الضريبي من دفع مستحقاتهم الجبائية.

1. الهدف الإداري

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها ، والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ، ويمكن تحديدها في النقاط التالية :

¹ حمدي سليمان و سحيمات القبيلات الرقابة الادارية والمالية على الاجهزة الحكومية مكتب دار الثقافة الاردن سنة 1988 ص 13

² مصطفى عوادي و يونس زين الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري ط 2 الجزائر 2010 ص 11

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها ، مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء ، وهذا يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام وتقييم أثارها ، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك .
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي¹ .

2. الهدف المالي والاقتصادي

حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة ، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال ، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخرينة العمومية ، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية² .

3. الهدف الاجتماعي

يتمثل في:

- محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل: السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحميل واجباته تجاه المجتمع.
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة³ .

المطلب الثالث : أشكال الرقابة الجبائية

إن الرقابة الجبائية للتصريحات الجبائية تأخذ عدة أشكال متتابعة ومتكاملة وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

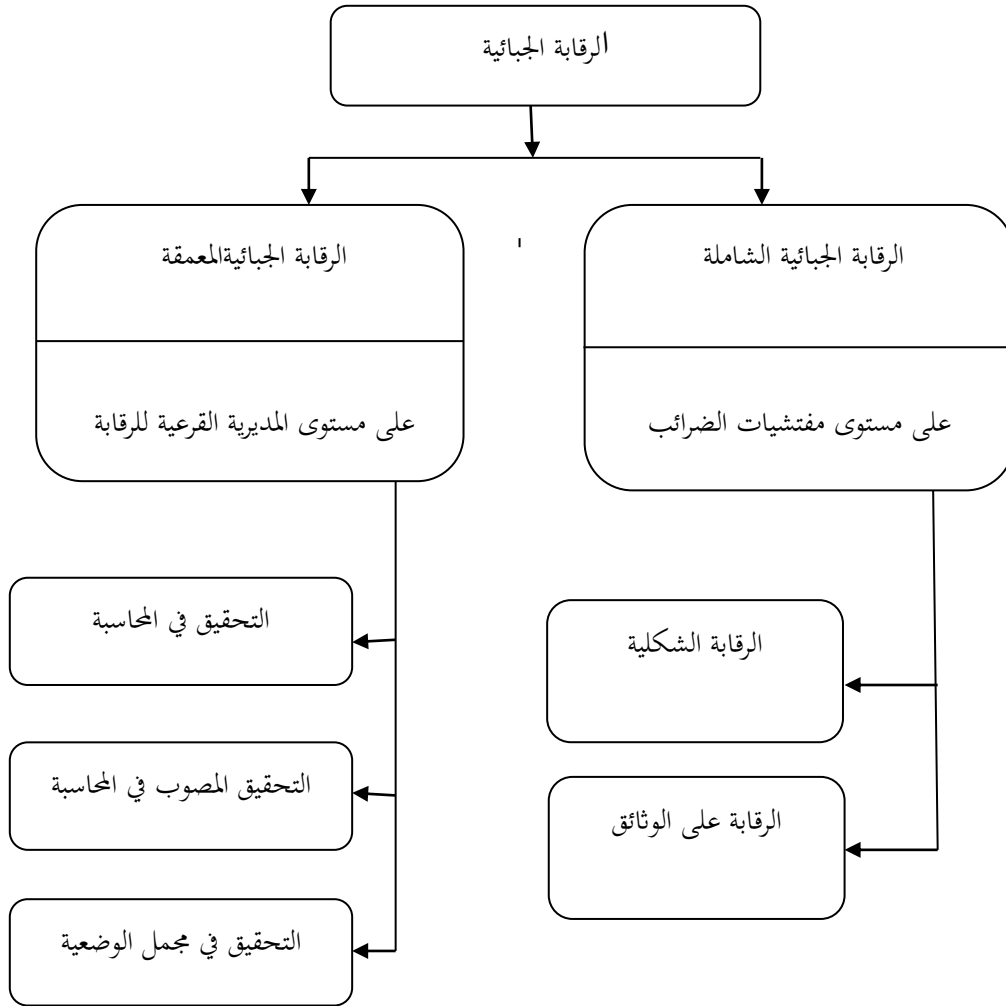
الرقابة الجبائية المعمقة

¹ république algérienne démocratique et populaire ministère de finances _dgi_ gruide de comptabilité alger 2001.p13 vérifiéateur de

² مراد ناصر مرجع سبق ذكره ص 17

³ سهام كردودي المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية مذكرة ماجستير في علوم التسيير خصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة جامعة خضير بسكرة الجزائر 2009 ص 91.

الشكل رقم 01 : أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات مفتشية الضرائب بالاختصية.

أولا : الرقابة الشاملة

هذه الرقابة تتم بمكتب المراقبة على مستوى ملف المكلف بالضريبة وتميز عامة بين ما يسمى بالرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق¹.

1. الرقابة الشكلية: CF

هي عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف التي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات ، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية ، و لا يتضمن هذا النوع من التحقيق أي

¹ يحي لخضر دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية مذكرة ماجستير في علوم التسيير جامعة المسيلة الجزائر سنة 2007 ص 18.

بحث خارج التصريحات

2. الرقابة على الوثائق CSP

وتتمثل في الفحص الانتقادي للتصريحات الجبائية من خلال الوثائق التي يتضمنها الملف الجبائي للمكلف ومقارنتها مع المعلومات المتوفرة لدى المفتشية ، ويمكن للعون المكلف بالرقابة أن يرسل استمارة طلب تفسيرات للمكلف وكذلك استدعائه لتقديم تفسيرات شفوية إذا استلزم الأمر. وفي حالة عدم استجابة المكلف يقوم العون المكلف بعملية تصحيح التصريحات ويرسل إشعار للمكلف مبين فيه بشكل واضح جميع العمليات ، النصوص القانونية المعتمدة ، الأوعية التي تم على أساسها حساب الضرائب و العقوبات المترتبة¹.

ثم يمنح المكلف أجل 30 يوم للرد من تاريخ استلام الإشعار ، وفي حالة عدم الرد يقوم العون بتثبيت الأساس و يصدر لوارد (le rôle) وهي وثيقة تتضمن الضرائب و الرسوم المسترجعة بالإضافة إلى العقوبات حيث يتم إرضائه من طرف المفتش ليرسل بعد ذلك إلى مديرية الضرائب التي تتولى بدورها عملية التحصيل كما يتم في نفس الوقت إرسال إشعار نهائي بالتصحيح إلى المكلف من المفتشية .

ثانيا : الرقابة المعمقة

ويتم التمييز بين ثلاثة أنواع من الرقابة وهي التحقيق المحاسبي ، التحقيق المصوب في المحاسبة والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة (كما سنبينه لاحقا) وتتمثل هذه الرقابة في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين ، ويتم اختيار المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بناء على عدة مؤشرات أهمها :

- أهمية الأرباح و المداخيل المصرح بها مقارنة مع رقم الأعمال
- مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل أو المسير أو الشركاء
- العجز المتكرر
- التعديلات المتكررة للقوانين الأساسية

¹ ولهي بوعلام نحو اطار مقترح لتفعيل اليات الرقابة الجبائية للحد من الازمة مداخلة الملتقى العلمي الدولي حول الازمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية جامعة فرحات عباس سطيف ص 7

ونشير إلى أن الأعوان المكلفين بهذه المهمة يجب أن لا تقل رتبهم عن مفتش ضرائب ، كما يتم الانتقال إلى مكان مزاولة نشاط المكلف للإجراء المعاينة الميدانية¹ .

المطلب الرابع: الاطار القانوني والتنظيمي لرقابة الجبائية

أولا :الاطار القانوني لرقابة الجبائية

1.1 الصلاحيات القانونية للإدارة الجبائية

الرقابة الجبائية ونظرا للأهداف الإستراتيجية القومية التي تهدف إلى تحقيقها ، تتطلب وجود مرجعية قانونية واضحة وصريحة تستند إليها تتمثل في :

1.1 الحق في الرقابة

يمكن للإدارة الجبائية أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات الخاضعة للضريبة وذلك بموجب الصلاحيات التي يخولها القانون لها² .

2.1 الحق في الاطلاع

يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية ، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات ومن الإدارات والهيئات التي يمكن لموظفي الإدارة الجبائية أن يحصلوا منها على المعلومات المطلوبة نذكر:

- مصالح الضمان الاجتماعي
- المؤسسات والهيئات العمومية
- التجار والشركات التجارية
- المؤسسات والهيئات المالية³ .

3.1 الحق في المعاينة

خول المشرع الجبائي لأعوان الضرائب حق الزيارة الميدانية لمقرات المكلفين في إطار مباشرة الرقابة ، و

¹ www.mfdgi.gov.dz

² المادة 18 من قانون الاجراءات الجبائية

³ المادة 18 من قانون الاجراءات الجبائية

لمتمثلة في المعاينة المادية ، فيمكنهم التحرك بحرية في المقرات المهنية وبالتالي متابعة حركة البضائع عبر مختلف مراحل التسويق ، ومراقبة الصفقات التي تبرم بين المنتجين ، وتكون هذه المراقبة عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدلسية ويكون الترخيص بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير ، كما أن طلب الترخيص يكون من مسؤولية الإدارة الجبائية ، وتتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة حيث تكون هذه الزيارة حاضرا فيها ضابط شرطة قضائية يعينه وكيل الجمهورية معه عونان من الإدارة الجبائية¹ .

4.1. : الحق في استدراك الأخطاء

حق استدراك الأخطاء هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب ، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة ، وهذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد ، إذ يمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب و الرسوم وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب وحددت الآجال الممنوحة للإدارة الضريبية بأربعة سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

2. حقوق والتزامات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية

وتنقسم الى :

1.2. حقوق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية

1.1.2. الإعلام المسبق

لا يمكن إجراء الرقابة الجبائية من دون إعلام مسبق للمكلف المعني بهذه الرقابة ، حيث يجب إرسال إشعار للمكلف الذي سيخضع للرقابة الجبائية مرفوقا بوصول لتأكيد استلام الإشعار² .

2.1.2. الإطلاع على ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية

¹ المادة 45 من قانون الاجراءات الجبائية

² نوي نجة -فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003-مذكرة ماجستير في علوم التسيير - جامعة الجزائر - الجزائر ص 50

قبل الخوض في عمليات التحقيق يجب إجباريا على المراقب في أول يوم لتدخله إرسال إشعار بالتحقيق مرفق بميثاق المكلفين المراقبين ، وهي وثيقة ملخصة بطريقة جيدة وواضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين كما يمنح المكلف 10 أيام كأجل للتحضير لهذه العملية بداية من تاريخ استلام الإشعار مع الإشارة إلى أنه لا يمكن بعد إتمام عملية التحقيق إعادة التحقيق في نفس المرحلة و نفس العمليات¹

3.1.2. إمكانية الاستعانة بمستشار جبائي

إن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة².

4.1.2. حق الإطلاع والرد على نتائج الرقابة الجبائية

من حق المكلف الذي خضع لإجراءات الرقابة الجبائية مهما كان نوعها أن يطلع على نتائج هذه الرقابة وبشكل مفصل ، ويجوز له إبداء كل الملاحظات و الإنتقادات في غضون 30 يوما من تاريخ إرسال الإشعار ويعتبر عدم الرد كموافقة بالنسبة لإدارة الضرائب³.

2.2. التزامات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية

يجب على المكلف احترام الالتزامات سواء كانت ذات طابع محاسبي أو طابع جبائي ، حتى يتفادى العقوبات الجبائية وقد ذكرت هذه الإلتزمات في المواد 9-10-11-12 من القانون التجاري والتي

نلخصها فيما يلي:

- مسك دفتر اليومية.
- مسك دفتر الجرد
- حفظ دفاتر المحاسبة والسندات المرسلة

أما الإلتزمات الجبائية للمكلف بالضريبة فتتمثل في القيام بمختلف التصريحات والتي نوجزها فيما يلي :

- التصريح بالوجود تقدم في الثلاثين يوم الأولى من بداية النشاط في وثيقة صنف 8 n° G إلى مفتشية

الضرائب.

¹ المادة 107-1 من قانون الاجراءات الجبائية سنة 2014 -ص43.

² المادة 20-4 من قانون الاجراءات الجبائية

³ المادة 20-2 من قانون الاجراءات الجبائية

- التصريح الشهري أو الثلاثي برقم الأعمال يقدم خلال 20 يوم الموالية للشهر أو الفصل ويودع في وثيقة صنف 50 Gn°.
- التصريح السنوي ويتم قبل 30 أفريل من كل سنة ويتم التبليغ بكل مداخلة السنوية على مستوى مفتشية الضرائب التابع لها .
- التصريح بالتنازل ، التوقف عن النشاط أو بالوفاة¹

ثانيا : الإطار التنظيمي لرقابة الجبائية

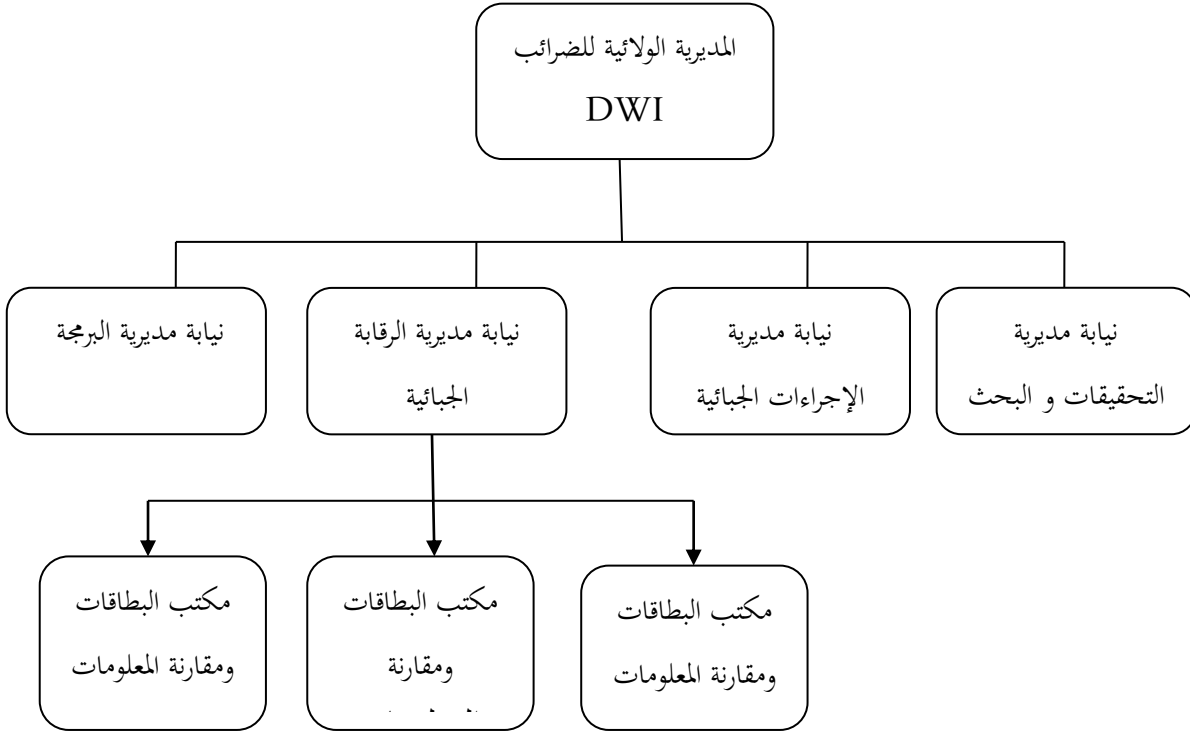
1. مديرية الأبحاث والمرجعيات (DRV)

أنشأت مديرية الأبحاث (DRV) بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13/07/1998 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية ، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي ، والتي هي تحت غطائها ، كما أن اختصاصها يمتد على مستوى التراب الوطني ، وتنحصر مهامها في تحديد و اختيار المكلفين بالضريبة اللذين يقع عليهم التدقيق خلال برنامج مسبق لانتقاء الملفات الجبائية ، وهذا باقتراح من مفتشيات الضرائب المعنية بالملفات ثم المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية لتصادق على البرنامج المقترح أو تعديله² .

¹ المواد 9-10-11-12 من القانون التجاري الجزائري

² الجريدة الرسمية العدد 79 الصادرة 1998/10/25.

الشكل رقم 02 الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والمراجعات :



المصدر : من إعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق المديرية الولائية

2. المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية (S/DCF)

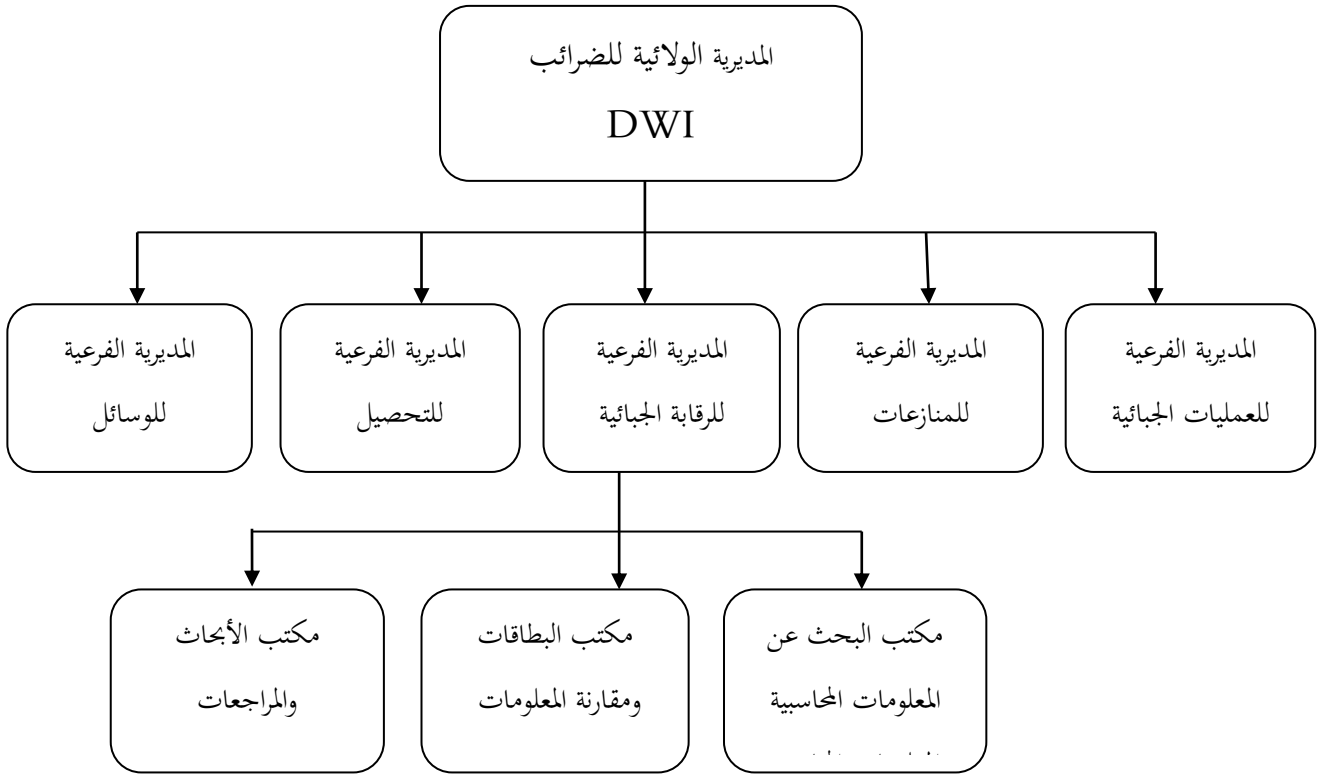
بمقتضى المرسوم 52 المؤرخ في 12 جويلية 1998 تم إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية في المديريات

الولائية للضرائب وتتضمن ثلاثة مكاتب¹ .

والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب

¹ الجريدة الرسمية العدد 79 الصادرة 1998/10/25.

الشكل رقم 03 الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب الولائية :



المصدر : من اعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق من المديرية الولائية للضرائب (البويرة)

المبحث الثاني : اجراءات وعقوبات الرقابة الجبائية

من أجل مكافحة التهرب الضريبي تقوم الادارة الجبائية بمجموعة من التحقيقات للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من المكلفين و مقارنتها مع معطيات خارجية ، وتتم هذه التحقيقات وفق جملة من الاجراءات يعتمد عليها المحققون لتنفيذ الرقابة الجبائية .

وقد ينجم عن هذه الاجراءات عدة جزاءات ، باعتبار أن الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة ردعية تعتمد عليها الادارة الجبائية للحفاظ على امتيازات الخزينة العمومية من خلال مكافحة التهرب الضريبي ، أو على الأقل التخفيف من حدته .

المطلب الأولي : التنسيق بين الإدارات

إن مستوى الإدارة الجبائية وحدها دون غيرها من الإدارات الحكومية لا يكفي لتمكينها من تطبيق أحكام قوانين الضرائب المختلفة على أكمل وجه اذ أن مراجعة وتتبع أوجه أنشطتهم المختلفة ، يتطلب وجود تعاون وثيق بين الإدارة الجبائية وغيرها من الإدارات كالجمارك و مديرية التجارة وهذا من أجل تحقيق مردود أفضل ، وذلك من خلال اطلاعها على المعاملات التجارية مع باقي العالم في كل ما يتعلق بالتصدير و الاستيراد التي يقوم بها المكلفون ، ومراقبة حركة رؤوس أموالهم ، و كذا بالنسبة إلى مديرية المنافسة و الأسعار عن طريق أعوانهم بتدخلاتهم العديدة على التجار و التي تخدم بطريقة أو بأخرى المصالح الجبائية في الكشف عن ظاهرة التهرب و محاولة القضاء عليها وقد تأكد هذا المبدأ بصفة واضحة في قانون المالية لسنة 1997 و ما من فيما يتعلق بالتنسيق بين الإدارات المالية¹.

وفي هذا الصدد وضعت سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية (ضرائب ، جمارك ، تجارة) و ذلك بتأسيس لجان التنسيق بين الإدارات الثلاثة على مستوى المركزي و الجهوي و المحلي و المكلفة مباشرة بتطبيق برنامج مكافحة الغش و التهرب الضريبي و الممارسات المشبوهة ، غير أن نجاح مهام هذه اللجان مرتبط بتحقيق الشروط التالية :

¹ غزة مبروك فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي دراسة حالة لمديرية الضرائب بسكرة مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير

- اختيار أعضاء الفرق من بن أحسن الأعوان و أكثرهم تجربة و ذلك من طرف الإدارات الثلاثة و يجب أن يتمتع كل عضو منها بالنزاهة ولا تقل رتبته عن مراقب وله على الأقل ثلاث سنوات خبرة.
- اختيار أعضاء الفرق من بن أحسن الأعوان و أكثرهم تجربة و ذلك من طرف الإدارات الثلاثة و يجب أن يتمتع كل عضو منها بالنزاهة ولا تقل رتبته عن مراقب وله على الأقل ثلاث سنوات خبرة¹.
- نظرا للعمل المكثف بين هذه الإدارات يجب مكافأة أعضاء هذه الفرق .

أولا : تنسيق الرقابة بين إدارات (جبائية ، جمركية ، تجارية)

نظرا لتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي في وقتنا الحالي ما ينتج عنه خسائر كبيرة للخزينة العامة ، الذي انعكس سلبا على الاقتصاد الوطني ، لا سيما و أن الجزائر شرعت في تطبيق نظام اقتصاد السوق الذي يتأسس مع حرية التجارة مما زاد في عدد المستوردين ، وقصد زيادة مردودية الإدارة الجبائية و إعطائها وتيرة تسمح لها بمسايرة التحولات الاقتصادية ، والدور المنوط بها في التنمية الاقتصادية وفي إطار دعم مكافحة التهرب الضريبي بات من الضروري وضع سياسة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية (ضرائب ، جمارك ، تجارة) لأن الكثير من الاقتصاديين يرجعون المشكلة الرئيسية للتهرب الضريبي إلى عدم وجود تنسيق محكم بين الإدارات على المستوى المركزي ، الجهوي ، وكذا الولائي

ثانيا : أشكال التنسيق بين الإدارات الجبائية والإدارات الأخرى

إن نقص أو غياب المعلومات أو البيانات الخاصة ببعض المكلفين يعد سببا يعرقل الإدارة الجبائية في تأدية مهامها على أحسن ما يرام وعلى أحسن وجه ولوضع حد أمام كل هذه الصعوبات ومن أجل توجيه البحث والمراقبة أصبح توطيد العاقبة بن الإدارات أو هيئات الأخرى أمرا حتميا ذلك يرجع الى أن هذه الإدارات أو الهيئات ممكن أن تساعد في تبادل المعلومات الموجودة بحوزتهم ووضعها تحت خدمة المصالح الجبائية المختصة . إن وضع سياسة محاربة التهرب الضريبي يتطلب التنسيق بين الإدارات المعنية الي يمكن أن يتركز على النقاط الآتية :

- التنسيق في برامج التدخل بعين المكان ، خاصة في إطار تدخل الفرق الموحدة ضرائب ، جمارك ، تجارة و مصالح الأمن .

¹ غرة مهروك فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي دراسة حالة لمديرية الضرائب بسكرة مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير

هذا الإجراء يعد ضروريا خاصة عندما يتعلق الأمر بالبحوث الخارجية المنظمة لكشف الأنشطة المخففة
اقتصاد سري و الأشخاص الذين مارسوها¹.

هذا التدخل المشترك ممكن أن يسفر عن نتائج إيجابية انطلاقا من المعلومات المجمعة لدى كل هيئة أو إدارة
يمكن استغلالها بنتيجة مشتركة و مقنعة ، التي تلعب دور هام في تشخيص المتهربين الموجودين .

- التنسيق الثنائي ، دائما وفي مجال التنسيق بين الإدارة الجبائية والإدارات الأخرى وفي اطار تبادلالمعلومات
عن الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين يمكن ذكر الأمثلة التالية :

1. التنسيق بين الإدارة الجبائية ومصالح الجمارك

من واجب الإدارة الجبائية في أغلب الأحيان اللجوء إلى مصادر مدنها بالمعلومات اللازمة لمصالح الجمارك
باعتبارها حلقة وصل بين الداخل والخارج ونظرا لما لها من إمكانيات استقصاء المعلومات قيمة بشأن حركة
رؤوس الأموال والتحويلات المشبوهة من قبل المؤسسات المالية ، كل ذلك من أجل كشف حالات التهرب
الضريبي ، زيادة على ذلك يجب على مصالح الجمارك التبليغ التلقائي بكل المعلومات التي تخص الإستيرادات
الخاصة بالمكلف².

2. التنسيق مع مصالح التجارة

في إطار هذا التنسيق ، ويهدف إفادة المصالح الجبائية ببعض المعلومات المتعلقة بالمتهربين من دفع الضريبة
فإنه من الضروري التنسيق بين الإدارة الجبائية والمصالح التجارية خاصة مديرية المنافسة والأسعار ومديرية
الإحصاءات ترسل كافة المعلومات التي يجوزتها و المتعلقة بمختلف المخالفات ذات صلة بالنظام الاقتصادي والتي
يرتكبها المكلفين بالضريبة والمتعلقة أساسا بالأسعار و الإحصائيات المتعلقة بنوع الخدمات المقدمة³.

المطلب الثاني : إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

لمحاربة ظاهرة التهرب الضريبي ، ومن أجل الكشف عن مختلف الحالات المؤدية لهذه الظاهرة ، نص المشرع
على تدابير وإجراءات ينبغي مراعاتها للتحقق من صحة تصريحات المكلفين بالضريبة ، والتي بموجبها تبرر كل
الفروقات ما بين المداخل الحقيقية و المداخل المصرح بها ،ومن بين هذه الاجراءات :

¹ غزة مبروك المرجع السابق ص53

² غزة مبروك المرجع السابق ص 54

³ بوكموش سبيلة الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق

أولا : التحقيق في المحاسبة VC

التحقيق في المحاسبة هو العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا) و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها¹، كما يمكن تعريفه على أنه مجموعة العمليات التي تهدف إلى فحص محاسبة مؤسسة ومقارنتها مع عناصر الاستغلال و مع المعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارة بهدف قياس أمانة ودقة التصريحات المكتتبه².

أما المشرع الجزائري فقد عرفه في نص المادة 20 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه : يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة³. لا يهدف التحقيق المحاسبي إلى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المحقق فيها فحسب ، بل يسمح كذلك بإطلاع هذه الأخيرة على واجباتها الجبائية.

أثناء التحقيق المحاسبي ، يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي قد ترتكب أحيانا على حسابه في هذه الحالة ، يمكنه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيارات نتيجة لهذه الأخطاء ويطلعه المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة.

ثانيا : التحقيق المصوب في المحاسبة VP

التحقيق المصوب هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب ، لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.

ويتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الانفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية⁴.

هذا النوع من المراقبة هو عبارة عن وسيلة تسمح بالقيام بتحريرات مصوبة أو برامج أولوية بما أنه لا يمنع

¹ العيد صالحى الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية دار هومة الجزائر 2014 ص 40

² أحمد فنيديس الرقابة الجبائية في الجزائر ، دار الجامعة الجديدة الاسكندرية مصر 2017 ص 133

³ المادة 02_20 من قانون الاجراءات الجبائية

⁴ المادة 1_20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية

الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق للمحاسبة والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المصوب¹.

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي والمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي والمفضلة أدناه غير أن طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير².

كما أن المشرع قرر وضع إطار لمدة التحقيق³، وقد حدد المشرع تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين (02)⁴.

بالإضافة إلى ذلك يتمتع المكلف بالضريبة بموجب أحكام القانون بأجل ثلاثين (30) يوم لإرسال ملاحظاته أو قبوله ، ابتداء من تاريخ تسلمه إشعار إعادة التقويم⁵.

علاوة على ذلك ، لا ينبغي للعون المحقق أن يقتصر فقط على طلب الوثائق التوضيحية العادية من المكلف بالضريبة محل التحقيق ، بل عليه طلب الدفاتر المحاسبية من أجل التحقق من صحة التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بالحقوق والرسوم موضوع التحقيق المحاسبي المصوب⁶.

وفيما يلي مراحل عملية التحقيق

1. مراحل التحقيق

كون التحقيق أمر هاماً فإنه يتم عبر المراحل التالية :

إنجاز عمليات التحقيق

تسير الرقابة الجبائية وفق قواعد قانونية تضبط فيها الإجراءات الواجب إتباعها من طرف الإدارة الجبائية والتي توضح حقوق وواجبات المكلف بالضريبة.

¹ المادة 20 مكرر 6 من قانون الإجراءات الجبائية

² المادة 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية

³ أحمد فندس مرجع سبق ذكره ص 186

⁴ المادة 20_4 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية

⁵ المادة 20_5 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية

⁶ المادة 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية

في حالة التدقيق في المحاسبة تجري الرقابة في مقر مؤسسة المكلف بالضريبة ، و النقاش الشفوي و الوجيه هو في مركز القواعد القانونية¹ ، إلا أنه هناك إستثناء لهذا الإجراء ففي حالة طلب مكتوب من المكلف بالضريبة ويعد قبوله من طرف الإدارة أو في حالة قوة قاهرة يمكن للمحققين أخذ الوثائق لفحصها في مكاتبهم يسلم للمكلف بالضريبة في هذه الحالة وثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة أخذ الوثائق لفحصها في مكاتبهم يسلم للمكلف بالضريبة في هذه الحالة وثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة².

1.1. الإشعار بالتحقيق

حسب نص الفقرة الرابعة فإنه لا يمكن الشروع في إجراء تحقيق إلا بعد إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا (بهدف تحضير وثائق و مستلزمات التحقيق) عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته ، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير ، مدته عشرة (10)أيام ، إبتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار غير انه هناك استثناء أوردته نفس الفقرة ، و المتعلق بحالة حدوث مراقبة مفاجئة ، يكون الهدف منها، وفي هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق عند بداية عملية المراقبة .

وفي الحالة العادية فإنه لا يمكن الشروع في إجراء تحقيق إلا بعد مرور مدة عشرة (10)أيام³ .

2.1. الاستعانة بمستشار

تحت طائلة بطلان الإجراءات يجب أن يشار صراحة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة للاستشارة به أو الإنابة عنه⁴.

تجدر الإشارة الى أن حضور المستشار ليس الزاميا ، فغيابه لا يبطل الإجراءات ومن لحظة إخطاره في

الوقت المناسب للمكلف بالضريبة المعني لا يمكنه إثارة غياب مستشاره من أجل الاعتراض

على الرقابة ، و أن تدخ المستشار في غياب المكلف بالضريبة لتمثيله يلزم بتقديم وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية ، إلا إذا تم تقديمه من طرف المكلف بالضريبة إما كمساعد له في الرقابة و إما نائبا عنه

¹ أحمد فنيديس مرجع سبق ذكره ص 172

² المادة 20_1 و الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية

³ العبد صالحى مرجع سبق ذكره ص43

⁴ المادة 20_4 من قانون الإجراءات الجبائية

لما لا يستطيع المكلف أن يكون حاضر¹.

3.1. الوثائق التي تخضع للتحقيق

يمكن للمحقق أن يطلب كل الوثائق و كل المستندات المحاسبية ، وأيضا كل الدفاتر و السجلات التي يكون إمساكها إلزامي²، نسخ البرقيات ، مستندات الإيرادات والمصاريف التي يمكن من وراء فحصها التأكد من مدى مصداقية التصريحات الجبائية .

يمارس التحقيق مهما كانت الوسيلة المستعملة لحفظ المعلومات³.

4.1. الامتناع عن تقديم المحاسبة

يثبت عدم تقديم المحاسبة بمحضر يُدعى المكلف بالضريبة للتوقيع عليه حضوريا ، كما يكون موضوع إعدار يُدعى من خلاله المكلف بالضريبة لتقديم المحاسبة في أجل لا يزيد عن ثمانية (08) أيام⁴.

5.1. نهاية أشغال التحقيق في عين المكان

ينبغي على العون المحقق بموجب أحكام المواد 5 - 20 و 20 مكرر 4 من قانون الإجراءات الجبائية معاينة نهاية أعمال التحقيق في عين المكان عن طريق محضر ، يدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيرة وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض توقيع هذا الأخير⁵.

2. نتائج التحقيق

يهدف التحقيق الى إعادة تأسيس وعاء الضريبة ، سواء كان ذلك في حالة القبول الصريح من قبل المكلف ، أو إعادة التقويم من قبل المحققين ، أو في حالة التقييم التلقائي إثر رفض المحاسبة ، وهو ما سوف نبينه .

1.2. حالة إعادة التقييم

في حالة إعادة التقويم ، يرسل إشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام ، يجب أن يتضمن هذا الإشعار ما يلي :

- يجب تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن يشار في الإشعار بإعادة التقويم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عنه

¹ أحمد فنيديس مرجع سبق ذكره ص 164

أحمد فنيديس المرجع السابق ص 184²

³ غضبان مريم دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب البويرة مذكرة لنيل شهادة الماستر مالية ومحاسبة تخصص محاسبة ومراجعة البويرة 2014/2015 ص 78

المادة 9_20 من قانون الإجراءات الجبائية⁴

⁵ غضبان مريم مرجع سبق ذكره ص 79

بعد القيام بهذه الخطوة ، يتمتع المكلف بالضريبة بأجل أربعين (40) يوما ليرسل بملاحظاته (قبولا أو رفضا) ، وفي حالة عدم الرد في هذا الأجل يعتبر السكوت بمثابة قبول ضمني، بل إن المشرع وسع من رقعة المناقشة الجبائية بين المكلف و المحقق¹، فأوجب على العون المحقق ، وقبل انقضاء أجل الرد ، المقدر أربعين (40) يوما أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك . كما يمكنه بعد الرد الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا تبين أن سماعه مُجدٍ أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية².

2.2. حالة القبول الصريح

نقصد بالقبول الصريح اعتراف المكلف بالضريبة بالأساس الضريبي المحدد نهائيا من طرف المحقق ، وفي هذه الحالة تأخذ الإدارة بهذا الأساس ولا يمكنها الرجوع فيه .. غير أنه في حالة ثبوت استعمال مناورات تدليسية أو إعطائه معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق (وهنا يقع عبء الإثبات على الإدارة) فإنه يمكن للإدارة الرجوع فيه .

كما أن المكلف بالضريبة لا يمكنه الاعتراض عليه عن طريق الطعن

3.2. حالة رفض تقديم المحاسبة

في حالة اتخاذ الاجراءات اللازمة من قبل الادارة (الإشعار) ومقابلة ذلك من قبل المكلف برفض تقديم المحاسبة فإن المحقق يقوم بالإجراءات التالية :

- تحرير محضر بعد تقديم المحاسبة ، يدعى بموجب المكلف بالضريبة التأشير عليه

يجب أن يكون موضوع اعدادر يدعى بموجبه المكلف بالضريبة لتقديم المحاسبة في اجل لا يزيد عن ثمانية (08) أيام ، يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المكلف بالضريبة ،دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في مواد قانونية أخرى ، حسب ما تقتضيه المادة 44 من قانون الاجراءات الجبائية .

وعلى العموم فإن رفض المكلف بالضريبة تقديم المحاسبة لا يعني قبول الإدارة التلقائي بالمحاسبة المقدمة من طرفه

¹ العيد صالحى مرجع سبق ذكره ص 45

المادة 20_6 من قانون الإجراءات الجبائية²

فقد نصت المادة 43 من قانون الاجراءات الجبائية على الحالات التي يتم فيها رفض المحاسبة من طرف الإدارة و التأسيس التلقائي للضريبة وهذه الحالات¹ هي :

- يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق حکام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري وللنظام المحاسبي المالي وغيره من التشريعات والتنظيمات المعمول بها.
- تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية².

وكنتيجة تبلغ الإدارة الجبائية أسس فرض الضريبة المحددة تلقائيا اثر رفض محاسبة وهي ملزمة بالرد على ملاحظات المكلف بالضريبة .

وبصورة عامة ، إذا حدد العون المحقق أسس فرض الضريبة على إثر التحقيق في المحاسبة ، فإنه يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة ، وذلك حتى في حالة عدم إجراء إعادة تقويم³.

ثالثا : التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASF

التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة هو رقابة الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة ، والذمم المالية و الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة اخرى⁴.

ويقصد به ايضا مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به أي بصفة عامة ، التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخيل المحققة خارج الجزائر فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبينة وغير المبينة)⁵

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

¹ العيد صالح مرجع سبق ذكره ص 46 47

² المادة 34 من قانون الاجراءات الجبائية

³ المادة 42 من قانون الاجراءات الجبائية

⁴ أحمد فندس مرجع سبق ذكره

⁵ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة المديرية العامة للضرائب منشورات 2017 ص 17

وهكذا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي ، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة (طبقا للمادة 1 - 21 من ق.إ.ج.)

ويمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشية لشخص غير محصى جبائيا ، وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة (للمادة 1 - 21 من ق.إ.ج.) لا يمكن القيام بتحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل (طبقا للمادة 2 - 21 من ق.إ.ج.) .

يمكن برمجة ال ت.م.م.ج إثر التحقيق في المحاسبة سواء باسم المستغل الشخصي للمؤسسة ، أو الرؤساء والشركات الأساسيين للشركة أو مكل شخص ملزم قانونا بتصريح مجمل دخله.

ينفذ هذا التحقيق كذلك في حالة ما لوحظ فارق محسوس بين الدخل المصرح من طرف المكلف من جهة وعناصر نمطه المعيشي والنفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى (طبقا للمادة 1 - 21 من ق.إ.ج.) .

تقدم الإدارة على طلب التبريرات والتوضيحات التي تراها أساسية مما قد يحملها إلى إعادة تقويم الوعاء الضريبي ، وهذا عن طريق التصحيح الحضورى أو التصحيح التلقائي.

طلب التبريرات أو التوضيحات

يعتبر هذا الطلب إجراء عادي لمراقبة تصريجات الدخل الاجمالي

1. التبريرات

تلتمسها الإدارة من المكلف في إحدى الحالات الآتية :

- فيما يتعلق بالوضعية الجبائية
- يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي ، حين تتوفر لدى الإدارة عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمداخيل هامة مقارنة مع تلك المصرح بها وعليه تتمتع الغدارة بإمكانية أخذ المبالغ المخصصة لتغطية أعباء المكلف بعين الاعتبار لكن باستطاعة هذا الأخير أن يثبت أن المبالغ المستعملة ليست صادرة عن عمليات التدليس.

2. التوضيحات

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

1.2. الإجراء الحضوري

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

2.2. التصحيح التلقائي

هو إجراء استثنائي لا يمكن استعماله إلا في ظروف معينة إذا لم يكتب المكلف بالضريبة التصريح على الدخل الإجمالي في الآجال المحددة قانونا أو لم يسوي وضعيته الجبائية إذا لم يستجب لطلبات التبرير أو التوضيح الواردة من الإدارة وعليه فإن هذه الأخيرة تحدد تلقائيا القاعدة المناسبة لفرض الضريبة إن القواعد المحددة من طرف الإدارة يجب أن تقترب قدر المستطاع من الحقيقة .تبقى الضمانات المقدمة للمكلف في حالة التصحيح الحضوري يسارية المفعول عند التصحيح التلقائي¹.

المطلب الثالث : عقوبات الرقابة الجبائية

إن القضاء على التهرب الضريبي ليس بالمهمة السهلة ، ذلك راجع للتطور السريع و المتزايد لهذه الظاهرة و التي أصبحت تهدد كيان الدولة ، ولضمان احترام الواجبات الجبائي و من اجل حماية الخزينة العمومية وردع كل المتملصين من دفع الضريبة ، اقر المشرع الجزائري جملة من الاجراءات تسلط بحسب طبيعة وخطورة المخالفة المرتكبة .

أولا : العقوبات الجبائية

العقوبات الجبائية هي تلك العقوبات المالية المطبقة من طرف الادارة وفقا للقانون و تحت رقابة القاضي¹ ، حيث تلعب العقوبات الجبائية دورا متميزا في النظام الضريبي ، أين تشكل شرطا ضروريا للفعالية

¹ ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة مرجع سبق ذكره ص 19_20

التامة لنظام الرقابة ، فوضع ترسانة من العقوبات هو بالفعل شرط ضروري لضمان تنفيذ الالتزامات الواقعة على عاتق المكلف بالضريبة ، وتوقع هذه العقوبات إما في حالة غياب التصريح أو تأخره وإما في حالة نقص التصريح أو القيام بأعمال الغش.

1. التخلف عن تقديم التصريح أو تقديمه خارج الأجل

يترتب على عدم تقديم التصريح الضريبي أو تقديمه خارج المواعيد المقررة قانونا توقيع العقوبات على المكلفين بالضريبة المخالفين ، حتى لا يقوم المكلف بالضريبة الملتزم بتقديم التصريح في الميعاد في وضع أسوأ من غير الملتزم بتقديم التصريح ، ويلزم أن يكون هذا العقاب رادعا ، بمعنى أنه يمنع المكلف بالضريبة من التفكير في تأخير تقديم التصريح ومن ثم دفع الضريبة ، لاستثمار مبلغها لمصلحته الخاصة على حساب الخزينة العامة. في حالة تخلف المكلف بالضريبة عن تقديم التصريح السنوي إما بصدد الضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات تفرض تلقائيا الضريبة ، وبضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25% . أما في حالة عدم تقديمه للتصريح بالوجود في غضون ثلاثين (30) يوما الأولى من بداية النشاط تسلط عليه غرامة جبائية قدرها 30000 دج³.

تخفف هذه الزيادة إلى 10% أو 20% ضمن الشروط المحددة في المادة 322⁴ ، حيث تنزل نسبة الزيادة بقدر 25% ، على عدم التصريح المنصوص عليه في المادة 192 إلى 10% إذا لم تتعدى مدة التأخير شهرا و إلى 20% إذا تعدت مدة التأخير شهرا ولم تتجاوز شهرين .

إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره ثلاثين (30) يوما اعتبارا من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه من الإشعار بالاستلام و القاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في هذا الأجل ، تطبق زيادة بنسبة 35%⁵ ، بمعنى أن العقوبة يمكن أن تشدد وترفع إلى نسبة 35% إذا لم يتم تقديم التصريح خلال أجل ثلاثين (30) يوما من تاريخ استلام الإعدار و الذي يجب أن يجرى خلاله⁶. يترتب كذلك عن الإيداع المتأخر المتضمن عبارة " لا

¹ احمد فنديس مرجع سبق ذكره ص 365 و 378

² المادة 192_01 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة

³ المادة 194_01 من قانون الضرائب المباشرة

⁴ المادة 192_01 الفقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة

⁵ المادة 192_01 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة

⁶ احمد فنديس مرجع سبق ذكره ص 379

شيء " و التصريحات التي تكتتب من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من اعفاء جبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة تطبيق الالتزامات التالية :

- 2500 دج عندما تكون مدة التأخر شهرا واحداً.
- 5000 دج عندما يتجاوز مدة التأخر شهرا واحداً ويقل عن شهرين .
- 10000 دج عندما يتجاوز شهرين¹ .

ولقد حدد كذلك المشرع الجزائري في المادة 115 من قانون الرسوم على الأعمال غرامة مالية نسبتها 10% ، و يمكن أن ترتع الى 25% إذا ما قامت الادارة الجبائية باعدار المدين بالضريبة عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل الاستلام ، بتسوية وضعيته في أجل شهر واحد ، وتسלט هذه الغرامة في حالة الايداع المتأخر لبيان رقم الأعمال² .

2. جزاءات نقص التصريح أو القيام بأعمال الغش

تستحق عقوبات النقائص في التصريح بمجرد اكتشاف المخالفة ، ووصف المخالفات (حسن النية ،سوء النية ،أفعال الغش) ويحدد مبلغ هذه العقوبة ، وتكون هناك نقائص إذا كان التصريح أو التصرف المصرح به من قبل المكلف بالضريبة يظهر قاعدة خاصة لتصفية الضريبة ، نقص ، عدم دقة ،إغفال ، ففي حالة نقص في التصريح ، أي إهمال أو عدم دقة أو إخفاء في الدخل ، فإن طبيعة و مبلغ الزيادات يختلف حسب ما اذا كان المكلف بالضريبة قد تصرف بطريقة لا إيرادية (حسن النية) أو إيرادية (سوء النية) .

و الزيادات نصت الأسس أو العناصر التي تؤخذ في الاعتبار لتحديد وعاء الضريبة عليها المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة³ ،حيث أنه عندما يصرح المكلف بالضريبة الملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة ،أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح يضاف إلى مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها نسبة :

- 10 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.
- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو

يساويه .

¹ المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة

² المادة 115 من قانون الرسوم على الأعمال

³ أحمد فنيديس مرجع سبق ذكره ص 370

- 25 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج .¹ غير أنه عند الاقتضاء يمكن أن تجمع هذه الزيادات مع تلك المقررة في المادة 192 الفقرتين 1 و2 ، وعند محاولة المكلف بالضريبة بقيامه بأعمال تدليسية أو أعمال الغش تطبق عليه زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف ، توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة ، ولا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50 % ، وفي حالة عدم دفعه لأي حق تحدد النسبة ب 100% ، بحيث تطبق كذلك هذه النسبة عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر² .

ثانيا : العقوبات الجزائية

إلى جانب العقوبات التي تعاقب على الجرائم الأكثر شيوعا مثل التخلف أو التأخر عن تقديم التصريح ، نقص التصريحات ،فقانون الضرائب يعاقب على جرائم أخرى خاصة ،على سبيل المثال إذا استحال على ادارة الضرائب استعمال الرقابة لأن المكلف بالضريبة يعارضها ويتعرض لتقييم تلقائي لأسس الضريبة ، كما يمكن أيضا الحكم بعقوبات جزائية ، خاصة في حالة جنحة الغش الضريبي ، هذه الجنحة تتكون فعلا لما المكلف بالضريبة يتملص أو يحاول التملص³ باللجوء الى أعمال تدليسية في إقرار وعاء اي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له كليا أو جزئيا⁴ ، وتعتبر أعمالا تدليسية على وجه الخصوص حسب المادة 118 من قانون الرسم على الأعمال⁵ :

- إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص ، للمبالغ أو الحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها و لا سيما منها عمليات البيع و الشراء .

¹ المادة 01_193 و 03 من قانون الضرائب المباشرة

المادة 02_193 من قانون الضرائب المباشرة²

احمد فنيديس مرجع سبق ذكره ص 387³

⁴ نفس المرجع ص 396

⁵ حميد بوزيدة مرجع سبق ذكره ص 162

- تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة إثباتا لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيض أو تخفيف أو مخالصة أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من المزايا الجبائية المنصوص عليها لفائدة بعض فئات المدينين بالضريبة .

- الإغفال عن قصد لنقل أو للعمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي إلى نقل حسابات غير صحيحة وهمية في الدفتر اليومي أو دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و من القانون التجاري ، أو الوثائق التي تحل محلها. و لا يطبق هذا الحكم إلا على مخالفات الأصول المتعلقة بالسنوات المالية التي أفلتت حساباتها.

- الإغفال عن التصريح بمدخيل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما عن قصد

- سعي المكلف بالضريبة إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل أي ضريبة أو رسم هو مدين به ، و ذلك بواسطة طرق أخرى .

- كل عمل أو طريقة أو سلوك يقتضي ضمنا ، إرادة واضحة للتملص من دفع كل مبلغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة أو جزء منها ، أو تأجيل دفعها ، كما يتجلى ذلك من التصريحات المودعة وبصفة عامة كل عملية تؤدي إلى التملص أو تأخير الرسم¹.

وحسب المادة 117 من قانون الرسوم على الأعمال يعاقب من تملص ، أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية وباستعمال طرق تدليسية من أساس فرض الضرائب ، أو الرسوم التي يخضع لها بغرامة جبائية مبلغها يتراوح ما بين 5,000 دج و 20,000 دج و بالحبس من سنة إلى خمس سنوات ، أو بإحدى هاتين العقوبتين و الموضحة كما يلي :

- غرامة مالية من 50,000 دج إلى 100,000 دج ، عندما لا فوق المبلغ المتملص منه 100,000 دج

- الحبس من شهرين (02) إلى ستة (06) أشهر وغرامة مالية من 100,000 دج إلى 500,000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين ، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1,000,000 دج و لا يتجاوز 5,000,000.

¹ المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال

- الحبس من سنتين(02) إلى خمس(05) سنوات وغرامة مالية من 2,000,000 دج ، إلى 5,000,000 دج ، أو بإحدى هاتين العقوبتين ، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5,000,000 دج ولا يتجاوز 10,000,000 دج .

- من خمس(05) سنوات إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 5,000,000 دج إلى 10,000,000 دج ، أو بإحدى هاتين العقوبتين ، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10,000,000 دج¹ .

¹ المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال

المبحث الثالث : تقييم فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

رأينا سابقا أن الرقابة الجبائية الوسيلة الأكثر استعمالا لمراقبة ظاهرة التهرب الضريبي ، من خلال إتباعها لجملة من الأدوات والآليات في هذا الشأن ، لذلك اقتضى الأمر تقييم فعاليتها ، والتي تعتبر مؤشرا هاما للحكم على نجاحها أو فشلها في تحقيق الأهداف التي أنشأت من أجلها.

المطلب الأول : مزايا الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

بعد دراستنا لموضوع الرقابة الجبائية توصلنا إلى أهم المزايا التي حققتها الإدارة الجبائية ، و التي ساهمت ولو بصفة جزئية لوضع حد للتهرب الضريبي ، لذلك سنخصص هذا المطلب لنبين فيه أن الرقابة الجبائية أداة لمكافحة التهرب الضريبي أولا وحماية المال العام ثانيا كما نبرز كذلك الدور الذي تلعبه في التحصيل الضريبيثالثا ومكافحة الفساد رابعا .

أولا : الرقابة الجبائية أداة لمكافحة التهرب الضريبي

تعدّ ظاهرة التهرب الضريبي من أخطر المشاكل الضريبية و التي و أخذت أبعاداً وطنية ودولية ، بحيث أصبحت محور اهتمام العديد من الدول ، نظرا لانعكاساتها السلبية على الاقتصاد الوطني ، والتي مست مختلف الجوانب

وطالما أن ظاهرة التهرب الضريبي لها تأثير خطير على الاقتصاد ، خاصة و أنها تلحق أضرار وخيمة للخزينة العمومية ، نتيجة حرمانها من جزء هام من الموارد المالية ، إلا أن ذلك راجع لعدة أسباب تدفع المكلف إلى التقاعس عن دفعها في أوانها ، أو التصريح بخلاف ذلك ، أو التملص من دفعها كليا أو جزئيا ، لذلك فإنّ مكافحة هذه الظاهرة هي من أولويات الإدارة الجبائية التي خولها ل العديد من السلطات والصلاحيات إذ نجد من بينها الرقابة الجبائية التي تلعب دورا إيجابيا في القضاء على هذه الظاهرة ، ويبرز ذلك من خلال التحقيق والتأكيد من صحة ومصداقية المعلومات و التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ، المناورات

¹ بوكموش سيلية دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق جامعو عبد الرحمان ميرة 2017 ص

والعمليات التدليسية التي من شأنها أن تؤدي إلى التهرب من دفع الضريبة، فهي بذلك تشكل وسيلة ضمان، وتحقيق مصالح الخزينة العمومية، وتعمل على استرجاع الأموال المتلاعب بها¹.

ثانيا : الرقابة الجبائية كأداة لحماية المال العام

تشكل ظاهرة التهرب الضريبي اعتداء على أموال الدولة، بحيث أنها تؤدي إلى إضاعة أموال تدخل في ذمتها والتي تشكل جزء من مصادر النفقات العامة للدولة التي تقوم بإنفاقها على المشروعات التي تحقق من ورائها النفع العام.

وبالتالي فإن الرقابة على المال العام وحمائته ضرورة ملحة، لذلك دعت الضرورة لوجود آلية رقابية للمحافظة على حقوق الخزينة العمومية التصدي لقضايا التهرب الضريبي، والمتمثلة أساسا في الرقابة الجبائية التي تعتبر من أهم الميكانيزمات التي تلعب دورا إيجابيا في الحفاظ على أموال الدولة من الضياع والحفاظ على إيرادات الخزينة العمومية، بشكل يزيد من الأموال المتاحة للإنفاق العام².

بحيث أنه يتضح لنا الدور الإيجابي الذي تلعبه الرقابة الجبائية في حماية المال العام، من خلال الإجراءات العقابية التي تسعى من خلالها الإدارة الجبائية لردع المتهربين وقمع ظاهرة التهرب الضريبي، والتي تتراوح الجزاءات الجبائية، جزاءات جزائية، والتي أشرنا إليها في المبحث السابق.

كما تطبق هذه العقوبات على المكلفين في حالة ارتكابهم لممارسات تدليسية أو إغفالات أو أخطاء جبائية وتختلف هذه العقوبات حسب خطورة المخالفة المرتكبة.

ثالثا : دور الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي.

يعتبر التهرب الضريبي أحد أهم العراقيل التي تقف في وجه التحصيل الضريبي، مما يؤدي إلى الإضرار بالمصلحة العامة للبلاد، وذلك باستنزاف الخزينة العمومية باعتبار الضرائب أكبر مورد لها، لذلك من أجل الزيادة في التحصيل الضريبي فإن الإدارة الجبائية تبذل مجهودات معتبرة لتحقيق ذلك، بحيث أنها تعتمد على عدة طرق للتحصيل من بينها:

¹ بوكموش سيلية المرجع السابق ص 57

² محمد علي أحمد قطب حماية المال العام (وفقا لأحكام القانون المدني والإداري والجنائي والتشريع الإسلامي وآراء الفقه وأحكام القضاء وآثار الخصخصة في ذلك) إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2006، ص 499

- طريقة التسديد المباشر من قبل المكلف نفسه ، وهي الأكثر شيوعا.
- طريقة تسديد مبلغ الضريبة التقديري على أقساط مسبقة.
- طريقة الاقتطاع من المصدر ، والتي تعتبر من بين الطرق التي تنعدم فيها فرص التهرب الضريبي.

إلا أنه بعد أن تقوم الإدارة الجبائية بكلّ الإجراءات والتحقيقات الجبائية ، السالفة الذكر ، وفي حالة ما إذا فشلت الإجراءات العادية والودية للتحويل الضريبي ، تقوم الإدارة الجبائية بالتحويل الجبري ، ويكون ذلك بعد إرسال تنبيه للمكلف بالضريبة ، التي تعتبر الوثيقة الأولى التي تحررها مصلحة المتابعة ، وفي حالة عدم الاستجابة ، يوجه له إنذار من نفس مصلحة المتابعة وتحت مسؤولية قابض الضرائب ، وبعد مضي 08 أيام دون الامتثال ، يتعرض المكلف بالضريبة للحجز ، الذي يعتبر آخر إجراء تقوم به تلك المصلحة ، والتي تبادر بتعين وتكليف محضر قضائي بهدف غلق وحجز ممتلكات المكلف ، إلا أنّ هذا الحجز يكون مؤقتا لمدة ستة أشهر ، إذا لم تكن هناك استجابة ، يصبح الحجز نهائيا ، ويتم بيع ممتلكات المكلف في المزاد العلني.

رابعا : دور الرقابة الجبائية في مكافحة الفساد

ظهر إلى جانب التهرب الضريبي شبح خطير يتداول في قطاع الضرائب ويولد الفساد في أوساطه و المتمثلة أساسا في الرشوة ، لذلك قام المدير العام باستحداث جهاز لمكافحة الرشوة ، نتيجة اكتشاف مسؤولين متورطين في قضايا الفساد ، لذلك استوجب على المفتشية العامة القيام بالتحقيق في هذه التهم ، لذلك فيتبين لنا أن الرقابة الجبائية تلعب دورا فعالا في وضع حد لهذه الآفة طالما أنها تقوم بتحقيقات في هذا المجال فهي بذلك تبذل مجهودات لتفادي تنامي هذه الآفة¹.

المطلب الثاني : سلبيات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

بعد استعراضنا للمزايا التي حققتها الرقابة الجبائية والتي ساهمت في مكافحة التهرب الضريبي ، فلقد لاحظنا أنها لم تساهم بصفة قطعية في مكافحة هذه الظاهرة لذلك فسوف نستخلص أهم سلبيات الرقابة الجبائية في مكافحة هذه الظاهرة والمتمثلة :

أولا : عدم فعالية الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية في الجزائر ليست فعالة ولم تساهم بصفة قطعية في مكافحة التهرب الضريبي ودليل ذلك ، أن العديد من النشاطات المتهربة لم تمر بعملية المراقبة ، خاصة إذا ما علمنا أن عدد القضايا و المعاملات الخاضعة للرقابة الجبائية خلال السداسي الأول لعام 2016 بلغت 17,685 و أنها حققت ارتفاع عدة قضايا بالنسبة لا تتجاوز 0,7 ٪ مقارنة مع نفس الفترة من سنة 2015 هذا ما يبرر لنا عدم خضوع بعض الأنشطة الأخرى لعملية الرقابة الجبائية ، أما بالنسبة للرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية فإن عددها ضئيل جدا ، بحيث تمت مراقبة 17,2 م لّف السداسي الأول من 2016 ، لذلك فنلاحظ أنه بالرغم

¹ بوكموش سيلية مرجع سبق ذكره ص 60 61

من الجهود التي تبذلها الدولة في سبيل تفعيل الرقابة الجبائية إلا أنها تبقى غير منفذة بالكامل وليست فعالة ، ذلك نتيجة التزايد المستمر لظاهرة التهرب الضريبي و التي بلغ حجمها في سبتمبر 2016 إلى 2000 مليار دج خارج المحروقات بالإضافة إلى مستحقات الخزينة العمومية لدى المكلفين بالضريبة والتي بلغت 7000 مليار دج والتي صرح من خلالها وزير المالية على أنها تعود لعدة سنوات ، وبالتالي هذا دليل قاطع على عدم فعالية الرقابة الجبائية ، طالما أنهم لم يتمكن بعد من تحصيلها .

ثانيا : تعاون الإدارة الجبائية

رغم الصلاحيات والسلطات المخولة للإدارة الجبائية للقيام بالمهام الرقابية إلا أنها غير قادرة على الاستجابة للأهداف المتوقع تحقيقها ذلك نتيجة تعاون مصالح الرقابة الجبائية عن تأدية مهامهم الرقابية على أحسن وجه وغياب عنصر الجدية كون أنها لا تتقيد بالفواتير بشكل رسمي ، الأمر الذي يزيد في استفحال ظاهرة التهرب الضريبي .

ضف إلى ذلك فإن كثرة المهام المنوطة للإدارة الجبائية ومحدودية الإمكانيات يؤثران سلبا على عملية الرقابة الجبائية ، ذلك لأن المكلفين بالضريبة يستغلون فرصة ضعف الإدارة الجبائية للتخلص من دفع الضريبة كما أن ضعف التنسيق بين الإدارة الجبائية و المؤسسات والهيئات الأخرى له تأثيرا سلبيا ويشارك في تنامي ظاهرة التهرب الضريبي ، لكونها تمتنع عن تقديم المعلومات الضرورية أو إيصالها بشكل صحيح لتتمكن الإدارة الجبائية على الكشف عن إحدى حالات هذه الظاهرة .

كما أن الأخطاء و الإهمالات التي ترتكبها الإدارة الجبائية ، تفتح المجال بشكل مزيد للتهرب الضريبي ، بحيث أنه يمكن للإدارة الجبائية أن تخضع مكلف واحد أكثر من مرة لنفس الضريبة ولنفس النشاط ولنفس المدة ، وهو ما يعرف بالازدواج الضريبي الذي يثقل كاهل المكلف بالضريبة ويدفعه للبحث عن سبل للتخلص من هذه الضرائب ، نتيجة شعوره بالظلم وتعسف الإدارة الجبائية في حقه¹ .

ثالثا : تفشي ظاهرة الرشوة

إن تفشي ظاهرة الرشوة بين مصالح الإدارة الجبائية تؤثر هي كذلك سلبا على الرقابة الجبائية و تحد من فعاليتها ، لكون أن هذه العملية مرتكبة من طرف عمال الإدارة الجبائية ، نتيجة قبولهم الهدايا والهبات المقدمة لهم من طرف المكلفين بالضريبة كمقابل لمساعدتهم على التهرب من دفع الضريبة دون محاسبة والتي تعتبر في حقيقة الأمر رشواوي ، تساهم في تنامي ظاهرة التهرب الضريبي إذ أن هذه الفوضى السائدة في الإدارة الجبائية ناتجة عن نقص المراقبة الحكومية وكذا عن غياب أجهزة مختصة لمكافحة ظاهرة الرشوة ، بالإضافة إلى غياب العقاب الصارم للموظفين المرتشين ، كما أنها كذلك ناتجة عن تبني أجور الموظفين وعن التنظيم السياسي

¹ بوكموش سيلية المرجع السابق ص 63

للمجتمع نفسه ¹ .

رابعا : غياب العدالة الضريبية

يخلق التهرب الضريبي اللامساواة الاجتماعية بين أفراد المجتمع ، نتيجة عدم التوزيع العادل للعبء الضريبي ، بحيث أنه عندما تجد الإدارة الجبائية نفسها عاجزة عن تحصيل هذه الضرائب الناتجة عن التهرب الضريبي فتقوم بتغطية هذا العجز برفع المعدلات الضريبية أو استحداث ضرائب جديدة ، فالعبء الضريبي في هذه الحالة يتحمله المكلف النزيه ، فترسو بذلك قواعد الخداع و ال لا مساواة بين طبقات المجتمع .

كما نجد كذلك من بين العوامل المعدمة للعدالة الضريبية ، ال لا مساواة في منح الإعفاءات و الامتيازات الجبائية ، بحيث أ نه يمكن للإدارة الجبائية تخصيص إعفاءات ضريبية لفئة دون الفئات الأخرى ، سواء مزاولة لنفس النشاط أو لنشاطات مختلفة ، بحيث نجد أنّ الإدارة الجبائية قد تعدت على مبدأ المعاملة بالمثل من خلال قيامها بمنح العديد من الإعفاءات والمزايا للطبقة الحاكمة ، ونقل العبء الضريبي من كبار الملاك إلى صغارهم ، الأمر الذي يفتح المجال للتهرب نتيجة إحساسهم بالظلم و اللامساواة في فرض الضرائب ² .

المطلب الثالث : الصعوبات التي تحد من فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

رغم الصلاحيات المخولة للعدارة الجبائية و الجهود المبذولة من طرف الدولة في هذا المجال ، إضافة على المبالغ التي يتم استرجاعها من خلال مختلف أشكال الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ، إلا أنها لازالت غير قادرة على تحقيق الأهداف المرجوم منها ، و ذلك نظرا للمشاكل والصعوبات التي تواجهها .

أولا : الصعوبات المتعلقة بنظام الرقابة

تواجه الرقابة عدة معوقات تختص بنظام الرقابة الجبائية في حد ذاتها ومن أبرز هذه المشاكل ما يلي:

1. ضعف برمجة الملفات

تتميز عملية برمجة الملفات بالبطء الشديد من حيث التوقيت ، لأن وجود برنامج سنوي واحد يخضع للتصفية في أكثر من مرحلة يؤثر سلبا على إعداد واختيار القضايا ، بحيث نجد أن المفتشية الضرائب هي المختصة ببرمجة و اختيار الملفات ، أما المصادقة و الموافقة على عدد الملفات الخاضعة للرقابة فهو من اختصاص الهياكل الجهوية و المركزية ، و هو الذي يستغرق وقتا طويلا ويعيق مباشرة أعمال الرقابة الجبائية ويضعف روح المبادرة لدى المراقبين لإتمام عملية المراقبة في أقل وقت ممكن و الانتقال إلى مراقبة جديدة .

¹ بالواضح الجيلاني سعدي يجا فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة لولاية المسيلة خلال فترة (2012،2007) قسم

العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، جامعة المسيلة ، 2014 ص 13

² بوكموش سيليه مرجع سبق ذكره ص 65

2. عدم مواكبة التطورات الاقتصادية و التكنولوجية

إن نظام الرقابة الجبائية القائم يلائم العمليات التقليدية ، لكن التطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة عالميا ، أفرزت عدة تحديات خطيرة لا تتماشى وهذا النظام ، ومن بينها ما أفرزته تطورات التجارة الإلكترونية. إذ تختلف أنظمة الرقابة الجبائية في بيئة التجارة التقليدية عنها في بيئة التجارة الإلكترونية ، وذلك لاعتماد هذه الأخيرة على التبادل الإلكتروني للبيانات الذي يقوم أساسا على نقل ، تداول ، وتشغيل الحاسبات الإلكترونية دون الاعتماد على المستندات والدفاتر والسجلات التقليدية المعروفة في المحاسبة ، وينعكس دون الاعتماد على دون الاعتماد على المستندات والدفاتر والسجلات التقليدية المعروفة في المحاسبة ، وينعكس أثر هذا النظام على أساليب المراقبة الجبائية لصفقات التجارة الإلكترونية ، حيث يصعب على المراقب الجبائي تتبع مسار الصفقات بهدف فحصها ومراجعتها ، والتأكد من اكتمالها ، خاصة وأن التقليدي للرقابة الجبائية يعتمد كليا على مراجعة تفاصيل العمليات والأرصدة واستخدام الأساليب التي تهدف إلى تحقيق وجود دليل موضوعي يؤيد صحة القيمة الدفترية لبند القوائم المالية.

وبالتالي يتجلى لنا عدم صلاحية الأساليب التقليدية للرقابة لتطبيقها في مراقبة أنشطة التجارة الإلكترونية¹

ثانيا : الصعوبات المتعلقة بالنظام الجبائي و الإدارة الجبائية

تواجه الرقابة الجبائية عدة صعوبات منها ما يتعلق بالنظام الجبائي و منها ما هو متعلق بالإدارة الجبائية .

1. الصعوبات المتعلقة بالنظام الجبائي

إن صياغة التشريع الضريبي يلعب دورا مُهمًا في تشجيع المكلف على التهرب ، الأمر الذي يجعله لا يقتنع بالضريبة ، فكلما كانت صياغة القوانين أقل وضوحًا و معقدة ، كلما بحث عن سبل للتهرب عن دفع الضريبة ، فإن الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي تشكل عائق أمام الرقابة الجبائية وتساهم في نشأة و انتشار ظاهرة التهرب الضريبي ، كما أنها تعرقل عمل أعوان ومراقبي الإدارة الجبائية وتحد من إمكانية تنفيذهم النصوص القانونية .

في حين أنه يواجه أعوان ومراقبي الإدارة الجبائية العديد من الصعوبات عند تطبيق النصوص و القوانين الضريبية على أرض الواقع كون أنها تتسم بالغموض و عدم الاستقرار و الوضوح ، خاصة تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية مما يحد من فعاليتها في مكافحة التهرب الضريبي ، و هو الأمر الذي فتح الطريق باتجاه مزيد لجرائم التهرب ، ضف إلى ذلك فإن التعديلات المتواصلة للنصوص الضريبية ، و التي تحدث على قوانين المالية الرئيسية و قوانين المالية التكميلية تعرقل الرقابة الجبائية ، وتشكل صعوبة لتطبيقها أو لاستيعابها سواء من قبل موظفي الإدارة الجبائية أو من قبل المكلفين بالضريبة وبالتالي هذا ما يزيد من ميولهم إلى الغش الضريبي .

¹ غضبان مريم مرجع سبق ذكره ص 94

2. الصعوبات المتعلقة بالإدارة الجبائية

تعاني الإدارة الجبائية من نقص فادح في الكفاءات والخبرات ، لذلك أصبح المكلفين بالضريبة يستغلون فرصة ضعفها للقيام بالتلاعبات والتحايلات للتهرب من دفع الضريبة ، فأمام التطور المستمر لطرق التهرب الضريبي ، فأصبح من غير الممكن اكتشافها إلا من قبل مراقبين ذوي خبرة وكفاءة في المجال¹ ، لأن ذلك يلعب دورا كبيرا في كسب الوقت ، اذ يساعد على اكتشاف الأخطاء و التلاعبات التي يقوم بها المكلفين بطريقة سريعة ذلك بمجرد الإطلاع على الملف الجبائي ونوع النشاط و المخالفات التي يرتكبونها .

إلا أن الواقع لا يثبت ذلك ، فعلى المستوى البشري لا زالت الإدارة تعاني من نقص فادح في عدد المراقبين خاصة و أن قانون الإجراءات الجبائية يؤكد على أن عملية الرقابة الجبائية لا تتم إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل ، بحيث أنه بالرغم من الزيادة المستمرة لعدد المكلفين ، إلا أنه لا يقابلها زيادة في عدد الموظفين ، فليس هناك تناسب بين عدد المكلفين و عدد المفتشين في الإدارة الجبائية² ، الأمر الذي يبرر صعوبة متابعة الإدارة الجبائية لهؤلاء المكلفين ، و هو ما جعلهم يتهربون من دفع الضريبة دون مخافة الوقوع في قبضة الرقابة الجبائية .

هذا بالنسبة للمشكل الكمي ، أما بالنسبة للمشكل النوعي ، فبالرغم من وجود معهدين خاصين بتكوين الإطارات و المتمثلين في المدرسة الوطنية للضرائب و المعهد المغاربي و الجمارك ، لا أن الإدارة الجبائية لازالت تفتقد الكفاءات العالية و الخبرات الواسعة في مجال الرقابة الجبائية ، ذلك لوجود نقص المؤطرين المختصين في الميدان الجبائي³ .

ثالثا : الصعوبات المتعلقة بالمكلفين بالضريبة و المحيط الخارجي

هناك صعوبات أخرى تختص بأطراف خارجة عن نطاق الرقابة الجبائية والنظام الجبائي ، إذ أن هذه الأطراف لها علاقة مباشرة مع الإدارة الجبائية .

1. نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة

يعتبر نقص الوعي الضريبي وضعف المستوى الأخلاقي للمكلف بالضريبة من بين المشاكل الأساسية التي تعيق عملية الرقابة الجبائية⁴ ، إضافة إلى الاعتقاد السائد بأن الضريبة أداة افتقار للشعوب وأنها تشكل إجحافا في حق دافعيها ، ولذلك يلجأ المكلف إلى التهرب من دفعها قدر الإمكان حتى ولو كان مبلغها لا يشكل عبئا كبيرا عليه⁵ ، وتعتبر ظاهرة الرشوة التي تعكس انعدام الضمير الأخلاقي لدى المكلفين بالضريبة الذين يقومون بمنح هبات وهدايا كرشوة لأعوان الإدارة الجبائية لفتح مجال التهرب من دفع الضريبة من خلال تخفيض

¹ رحال ناصر مرجع سبق ذكره ص 73

² بوشرة عبد الغاني فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999 2009 ص 160

³ بوكموش سيلية مرجع سبق ذكره ص 69

⁴ آيت بلقاسم لامية مرجع سبق ذكره ص 91

⁵ بوشري عبد الغني مرجع سبق ذكره ص 162

المستحقات الضريبية والاستفادة من امتيازات غير مستحقة أو إخفاء الكشوفات والمخالفات التي يرتكبونها في ملفاتهم ، وقد تصل إلى التغاضي عن مراقبة ملفاتهم نهائيا من خلال عدم إدراجها أثناء برمجة الملفات داخل مفتشية الضرائب للتهرب من دفع الضريبة¹.

2. اتساع رقعة الاقتصاد غير الرسمي

يتميز الاقتصاد الموازي بوجود الأنشطة التي تتم في الخفاء بعيدا عن أعين الحكومات وأجهزتها الرقابية كمحاولة للتهرب الضريبي وتجنب القيود الرسمية المحددة لممارسة النشاط الاقتصادي ، وقد أخذت هذه الظاهرة بعدا أوسع في السنوات الأخيرة بالجزائر نتيجة الانفتاح الاقتصادي والتحول السريع من اقتصاد مغلق إلى اقتصاد السوق مما أدى إلى فتح نشاطات جديدة يغلب عليها الطابع السري والذي يصعب قياسه لأنه يتم في الخفاء ، ومن أبرز مظاهر الاقتصاد غير الرسمي :

- القيام بعملية البيع و الشراء دون استخدام الفواتير في المعاملات التجارية
- استعمال التسديد النقدي بدل التعامل بال شيكات لعدم الكشف من طرف الرقابة الجبائية.
- إبرام الصفقات المشبوهة وغير المصرح بها وخاصة في مجال المعاملات العقارية لعدم دفع الضرائب
- تحويل الاعفاءات و الامتيازات الجبائية عن مسارها الحقيقي لعد تحقيقها الأهداف المرجوة منها نتيجة مخالفة شروط الاستفادة منها².

3. عدم التكامل و التنسيق بين الإدارة الجبائية و مختلف الإدارات الأخرى

خول المشرع الجبائي للرقابة الجبائية حق الاطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات المالية و كذا المؤسسات الخاصة التي لها علاقة مباشرة بالمكلف بالضريبة من أجل الحصول على المعلومات اللازمة لإتمام عملية الرقابة ، إذ يمكن لهذه الأخيرة أن تحتج بالسري المهني أمام أعوان الإدارة الجبائية الذين يطلبون منها حق الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها ، إلا أن الملاحظ أن هذه المؤسسات لا تتعاون فيما يخص تقديم المعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تعتبر ضرورية لإتمام عملية الرقابة وتسهيل الكشف عن المداخل غير المصرح بها ، إذ يصرح مراقبي الإدارة الجبائية أن البنوك عادة ما تتماطل في تقديم كشف حساب العملاء الذين يخضعون للرقابة الجبائية وتكتفي بتقديم الكشوف لفترة قصيرة لا تتجاوز (06) أشهر ، بحجة أن طول الفترة يتطلب البحث عنه في الأرشيف في حين أن المراقبة تمتد لفترة (04) سنوات³.

¹ آيت بلقاسم لامية نفس المرجع السابق ص 91

² بوكموش سيليه مرجع سبق ذكره ص 74

³ آيت بلقاسم لامية مرجع سبق ذكره ص 92

خلاصة

تعد الرقابة الجبائية من اهم الوسائل التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة ، كما تعتبر اداة قانونية في يد الادارة الجبائية تسعى من خلالها الى مراقبة المكلفين في تأدية واجبههم الضريبي ، والعمل على اكتشاف كل الاخطاء و المخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها .

مما يجعل مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي أكثر شمولاً الشيء الذي يجعلها تؤدي الى تقليل من تأثيرها على اقتصاديات الدول وهذا ما يؤكد اهمية الرقابة الجبائية .

و لتحقيق هذه الاهداف المرجوة من عملية الرقابة الجبائية ، عمل المشرع على تنظيم مراحل سير الرقابة وكذلك تنظيم هياكل ادارية واسند لكل من هذه المصالح مهام تقوم بها ، وتتم هذه الاجراءات من بداية سحب ملف المعني ، وإعادة تشكيل القاعدة الضريبية الى غاية اكتشاف الاخطاء ، و وصولا الى نهاية التحقيق .

خلاصة

تعد الرقابة الجبائية من اهم الوسائل التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة ، كما تعتبر اداة قانونية في يد الادارة الجبائية تسعى من خلالها الى مراقبة المكلفين في تأدية واجبهم الضريبي ، والعمل على اكتشاف كل الاخطاء و المخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها .

مما يجعل مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي أكثر شمولاً الشيء الذي يجعلها تؤدي الى تقليل من تأثيرها على اقتصاديات الدول وهذا ما يؤكد اهمية الرقابة الجبائية .

و لتحقيق هذه الاهداف المرجوة من عملية الرقابة الجبائية ، عمل المشرع على تنظيم مراحل سير الرقابة وكذلك تنظيم هياكل ادارية واسند لكل من هذه المصالح مهام تقوم بها ، وتتم هذه الاجراءات من بداية سحب ملف المعني ، وإعادة تشكيل القاعدة الضريبية الى غاية اكتشاف الاخطاء ، و وصولا الى نهاية التحقيق .

الفصل الثالث :

دراسة ميدانية لمفتشية الضرائب

بالأخصرية

تمهيد

بعد تطرقنا في الفصلين السابقين إلى إسهامات الرقابة الجبائية و دورها في المحاولة للحد من التهرب الضريبي سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري للرقابة الجبائية و الدور الذي تلعبه و ذلك على مستوى مفتشية الضرائب .

إذ إرتأينا ضرورة تخصيص فصل تطبيقي يكون موضحا ومدعما للدراسة النظرية على أرض الواقع ، وذلك من خلال التعريف بمفتشية الضرائب بالأخضرية و عرض هياكلها ومهامها وكذا توضيح المنهجية و الإجراءات والطريقة المتبعة من طرف مفتشية الضرائب في كشف التهرب و تطبيق العقوبات.

وسيتم التطرق في هذا الفصل الى المباحث التالية :

المبحث الأول : تقديم مفتشية الضرائب بالأخضرية

المبحث الثاني : مناهج الرقابة الجبائية

المبحث الثالث : دراسة ميدانية

المبحث الأول : تقديم مفتشية الضرائب بالأخصرية

تعتبر مفتشية الضرائب من بين أهم مصالح ادارة الضرائب حيث تعتبر جزء من المركز الجوازي للضرائب التي تمثل الخلية الأساسية المغذية لخزينة الدولة لذا قمنا بدراسة شاملة حول هذه مفتشية من حيث نشأتها و مهامها و هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول : نشأة مفتشية الضرائب وهيكلها التنظيمي

قبل أن نتناول تعريف مفتشية الضرائب بالأخصرية بصفة خاصة يمكننا أن نعرف مفتشية الضرائب بصفة عامة.

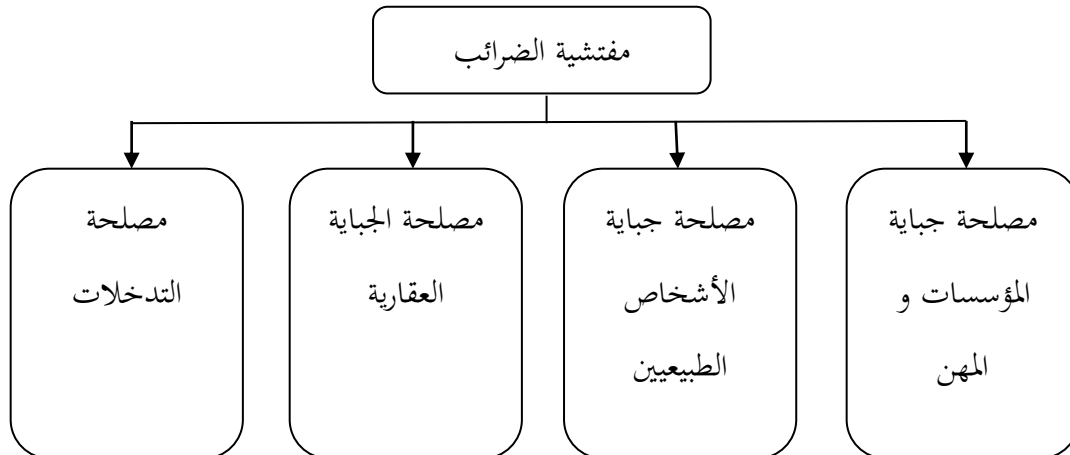
1. تعريف مفتشية الضرائب :

تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات و تنفيذ عمليات التسجيل .

2. تعريف مفتشية الضرائب بالأخصرية

هي بمثابة هيئة إدارية محلية تأسست في 1994/08/01 بهدف تطبيق النظام الضريبي وتسيير الملفات الجبائية وهي تتكون من أربعة مصالح حسب الشكل التالي :

الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب بالأخصرية



المصدر : من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات مفتشية الضرائب بالأخضرية.

إعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بما يلي:

- مراقبة التصريحات الشهرية أو الفصلية أو الحقوق الفورية.
- المتابعة والمراقبة المستمرة للملفات الجبائية فيما يخص التغيرات التي تطرأ على طبيعة النشاط من جهة وعلى الطبيعة القانونية للمكلفين بالضريبة من جهة أخرى.
- تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين الجدد ، وإعادة تحديد الوعاء للذين ثبت عليهم نشاط أكبر من الذي صرحوا به.

- تسجيل المنازعات والطعون ، وتقديم الحلول المناسبة.

المطلب الثاني : مهام مفتشية الضرائب

مقسمة باعتبار مفتشية الضرائب مقسمة الى اربع مصالح فان لكل مصلحة لها وظائف وهي كالتالي :

1. مهام مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة

- استقبال وتوجيه المكلفين بالضريبة .
- تلقي التصريحات السنوية لمداخيل الشركات .
- مراقبة التصريحات الشهرية لارباح الشركات والتدقيق في التصريحات السنوية .
- اعادة تقويم التصريحات .
- اعداد المصفوفات الخاصة بارباح الشركات .

2. مهام مصلحة مداخيل الاشخاص الطبيعيين

- استقبال وتوجيه المكلفين بالضريبة .
- استقبال التصريحات بالمداخيل مع مراقبة التصريحات وحساب الضريبة على الدخل .
- اعداد المصفوفات الخاصة بالمداخيل .
- ارسال واستقبال كشف الربط الخاص بالضريبة على الدخل .

3. مهام مصلحة الجباية العقارية

- استقبال وتوجيه المكلفين بالضريبة .
- مراقبة تصريحات المؤجرين .

- اعداد مصفوفة المداخل العقارات المبنية وغير مبنية .
- مراقبة تسيير الضريبة على العقارات والضريبة على الثروة وحقوق الطابع والتسجيل من ناحية العدد و المنتج الضريبي.
- القيام من حين لآخر بإحصاء العقارات وخاصة البنايات الجديدة .

4. مهام مصلحة التدخلات

- استقبال وتوجيه المكلفين بالضريبة وخاصة الجدد منهم لتوعيتهم لمفهوم الضريبة .
- فتح محضر معاينة للمكلفين بالضريبة .
- البحث عن المادة الخاضعة لضريبة .
- استقبال وبعث كشوف المعلومات .
- القيام بخرجات ميدانية للمعاينة .

المبحث الثاني : مناهج الرقابة الجبائية

من أجل السير السليم لرقابة الجبائية لا بد أن يكون المكلف على استعداد و كي يكون كذلك لا بد أن يصرح بوجود نشاط تجاري يخضعه للضريبة ويجب اخضاعه لنظام ضريبي معين .

الطلب الأول : تكوين الملف

يقوم الاشخاص مهما كانت صفتهم طبيعيين أو معنويين بتكوين ملف جبائي يودع لدى مفتشية الضرائب التابعة للمنطقة التي سوف يزاولون نشاطهم ويتضمن الملف ما يلي :

1. بالنسبة للأشخاص الطبيعيين

- شهادة الميلاد الاصلية .
- شهادة الاقامة .
- نسخة من عقد الكراء او الملكي .
- طلب خطي للوضعية الجبائية .
- تقرير المحضر القضائي .

2. بالنسبة للأشخاص المعنويين (المؤسسات)

- شهادة الميلاد الأصلية للمسير و شركاؤه .
- هيكل المؤسسة .
- عقود الكراء او الملكية .
- شهادة الاقامة للمسير وشركاؤه .
- طلب خطي للوضعية الجبائية .
- تقرير المحضر القضائي

المطلب الثاني : اخضاع المكلف لنظام جبائي معين

هناك نوعين من الانظمة الجبائية في الجزائر ، وهما النظام الحقيقي والنظام الجزائي ، يتم اختيار النظام المناسب للمكلف حسب طبيعة النشاطات التي يمارسها ، اذا كان المكلف عبارة عن شخص معنوي او مستورد او بائع جملة فانه يخضع تلقائيا لنظام الحقيقي ، اما بالنسبة للنشاطات الاخرى فيكون تحديد نظام حسب رقم الاعمال المحقق الذي يكون وفقا لطبيعة النشاط كالتالي :

1. النشاط التجاري

فإن المكلف سوف يخضع لنظام الحقيقي وفي حالة عدم تحقيق ذلك الرقم سوف يخضع لنظام الجزائي

2. النشاط الصناعي

إذا تعدى رقم الاعمال المحقق : **30,000,000** دج ، سوف يفرض عليه النظام الحقيق ، أما اذا كان أدنى من ذلك سيخضع مباشرة للنظام الجزائي .

كي يتم تسجيل المكلف في النظام الجزائي تقوم المفتشية ببعض الخطوات وتكون على النحو التالي :

● تقوم المفتشية بإرسال وثيقة سنوية للمكلف تسمى (G12) حيث يقوم المكلف بملئها واعدتها قبل 2/1 من السنة التي تحقق رقم الاعمال ، بعدها تقوم المفتشية بإرسال وثيقة اخرى (G08) باقتراح رقم الاعمال له .

وفي حالة رفض المكلف لرقم الأعمال المقترح يقوم بتبرير الرفض وفي نفس الوثيقة ، وبها يمكن للمفتشية أن تقوم بتخفيض رقم الاعمال الخاضع ، اذا ما اقتنعت بالتبريرات المقدمة من طرف المكلف في الاخير تقوم بإرسال وثيقة اخرى تسمى C 09 نهائية تبين خضوع المكلف لنظام الجزائي وتقوم بنسخها في اربعة نسخ :

- النسخة الاولى يتم ادراجها في الملف .
 - النسخة الثانية إلى قباضة الضرائب .
 - النسخة الثالثة ترسل إلى المكلف .
 - النسخة الرابعة ترسل إلى المديرية الضرائب .
- ويبقى المكلف تحت هذا النظام مدة سنتين قابلة لتجديد

● أما النظام الحقيقي فهو يتعامل بنسب متغيرة حسب تغير رقم الأعمال المحقق ، وهذا النظام يتطلب عملا ميدانيا أكثر أهمية من النظام الجزائي ، نظرا لأهمية المبالغ المالية المتغيرة الخاضعة لنظام الجبائي كالمؤسسات الكبيرة يكون لها رقم اعمال مرتفع ومتغير .
ولكل من النظامين مزايا وعيوب :

النظام الحقيقي

تتميز مزايا هذا النظام فيما يلي :

- ربح الزبائن .
 - استرجاع مجموع الرسم على القيمة المضافة .
 - امكانية التعامل مع المؤسسات الكبيرة .
- أما عيوبه :
- يفرض على المكلف مسك محاسبة منظمة .
 - الدفع يكون شهريا .

- صعوبة تقدير تقدير رقم الاعمال .

النظام الجزائي

تتميز مزايا هذا النظام فيما يلي :

- لا يفرض على المكلف مسك محاسبة منظمة .
- الدفع لمصالح الضرائب يكون فصليا.

أما عيوبه :

- رقم الاعمال مفتوح اداريا بالتنسيق مع المكلف .
- الرقم الاعمال المصرح به في مجمل الاحيان لا يطابق رقم الاعمال المحقق.
- مجموعة الرسم على القيمة المضافة غير مسترجعة .

المبحث الثالث : دراسة ميدانية

تعتمد الإدارة الضريبية على الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ميدانيا بالتحقيقات الجبائية التي سنتطرق إليها من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول : المرحلة التحضيرية

يقترح رئيس المفتشية على مدير الضرائب عدد الملفات المرجحة لعملية الرقابة و يختلف ذلك حسب قدرات كل مفتشية بناء على عدة مؤشرات منها :

- عدم انتظام تصريحات بعض المكلفين
- المكلفين الذين ترد بشأنهم كشوف معلومات (bulletin de recoupement) المرسلة من طرف مديرية الضرائب
- وجود بعض التكاليف و الأعباء المبالغ فيها في جدول حساب النتيجة لبعض المكلفين .

و بعد موافقة مدير الضرائب ، يتم الشروع في عملية التحقيق في هذه الملفات من طرف الأعوان المكلفين بهذه العملية ، حيث يتم إرسال طلب معلومات (demande de renseignement) للمكلفين المعنيين لتقديم بعض الوثائق الضرورية للقيام بعملية الفحص و التدقيق كالكشف البنكي مثلا .

المطلب الثاني : دراسة حالة في النظام الحقيقي

1. نوع النشاط المكلف و إجراءات التحقيق في جودة المعلومات الجبائية

1.1. نوع النشاط الذي يمارسه المكلف

المكلف شخص طبيعي في شكل مؤسسة أشغال عمومية و هي مختصة في أشغال البناء .

2.1. إجراءات الرقابة الجبائية

يقوم العون المكلف بعملية الرقابة بمجموعة من الإجراءات وفق الخطوات التالية :

- إرسال إشعار بالتصحيح إلى المكلف (notification de redressement C4)

حيث تم إرسال إشعار بالتصحيح للمكلف المعني تحت رقم 2015/359 بتاريخ 2015/07/14 . وتم استلامه من طرفه بتاريخ 2015/07/20 ومن أهم المعلومات التي يتضمنها الإشعار ما يلي

- إسم و عنوان المكلف X
- طبيعة و نوع النشاط الممارس : أشغال البناء

- تاريخ إرسال الإشعار 2015/07/14
- تاريخ استلام الإشعار من قبل المعني 2015/07/20
- السنوات المعنية بالتصحيح 2012 – 2013
- تصحيح الوضعية الجبائية المقترح
- الضرائب والرسوم المعنية بالتصحيح حسب المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية : TVA , TAP , IRG-S, IRG-R
- توقيع كل من العون المكلف بالتصحيح و رئيس المفتشية .

2. الإختبار والحكم على جودة المعلومات الجبائية

1.2. فحص المعلومات الجبائية من ناحية الشكل والمضمون

تمت هذه العملية من طرف العون المكلف بدراسة الملف على مستوى المفتشية حيث تم تسجيل الملاحظات التالية:

من ناحية الشكل

تم تسجيل الملاحظات التالية :

- وجود التصريحات الشهرية
- وجود التصريحات السنوية
- وجود وثائق الإثبات لوضعيات الأشغال التي اعتبرت سليمة .

من ناحية المضمون

أما من حيث المضمون فقد تم تسجيل الملاحظات التالية :

- في سنة 2013 : في سنة 2012 وجود مشتريات غير مصرح بها مقدرة ب 3671170 دج خارج الرسم على القيمة المضافة حسب كشف المعلومات رقم 2014/583 من المورد X والذي تم إرساله من طرف مديرية الضرائب ، بحيث سيتم إعادة دفع TVA ، TAP ، IRG-R وذلك بعد إعادة تشكيل رقم الأعمال المقبوض الخاص بهذه المشتريات بتطبيق نسبة 20 % كهامش ربح .

- في سنة 2013 وجود فارق بين المواد المستهلكة المصرح بها في جدول حساب النتيجة وتلك المستخرجة من جدول حركة المخزونات كما يلي :

مواد مستهلكة مصرح بها في جدول حساب النتيجة بقيمة 12886873 دج
مواد مستهلكة مستخرجة من جدول حركة المخزونات بقيمة 8643909 دج

حيث سيتم إدماج الفرق في النتيجة.

كما كان هناك أيضا فارق بين المبلغ الخاضع للضريبة على الدخل صنف أجور IRG-S المصرح به في وثيقة G29 (وثيقة خاصة بالأجور تودع مع التصريح السنوي bilan) و المبلغ الخاضع لنفس الضريبة المصرح به (تصريحات شهرية) في G 50 خلال السنة
كما يلي:

المبلغ الخاضع ل IRG-S المصرح به في وثيقة G 29 خلال السنة بقيمة 1340318 دج

المبلغ الخاضع ل IRG-S المصرح به في وثيقة G 50 خلال السنة بقيمة 1340318 دج

حيث سيتم تطبيق نسبة 20% على الفرق كحقوق مسترجعة.

وعلى ضوء ما ورد أعلاه بسبب الأخطاء الموجودة و محاولة الغش و التضليل فقد تم وضع تعديلات و

المتثلة في :

- إعادة تشكيل رقم الأعمال الخاضع ل TAP , TVA , IRG-R بالنسبة لسنة 2012

- إعادة تشكيل الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي IRG-R بالنسبة لسنة 2013

- إسترجاع الحقوق المتعلقة بالضريبة على الدخل فئة الأجور بالنسبة لسنة 2013

بالإضافة إلى تطبيق العقوبات و الغرامات التي ينص عليها القانون الجبائي الساري المفعول

مع الإشارة إلى أنه بعد نفاذ المهلة الممنوحة للمكلف لتبرير هذه الأخطاء و النقائص التي تحتويها تصريحاته الجبائية (30 يوم) ، لم ترد أي إجابة منه مما يعتبر كموافقة على هذه التعديلات في نظر مصلحة الضرائب.

2.2. اختبار الخصائص النوعية المتعلقة بجودة المعلومات الجبائية

بعد اختبار المعلومات الجبائية من ناحية الشكل ومن ناحية المضمون وبعد تسجيل الملاحظات اللازمة

سنحاول اختبار هاته المعلومات من أجل التأكد من الخصائص النوعية لها ومنه الحكم على مدى تمتعها بالجودة اللازمة .

- الخاصية الأولى (الملائمة)

تحتوي المعلومات الجبائية على مجموعة من الأخطاء والتي تؤثر على عملية اتخاذ القرار وبالتالي لا يمكن القول

أنها تتمتع بخاصية الملائمة.

- الخاصية الثانية (الموثوقية)

من خلال فحص المعلومات الجبائية المتحصل عليها تم اكتشاف مجموعة من الأخطاء والإغفالات والمتعلقة

أساسا بتضخيم المواد المستهلكة والتي أثرت على النتائج المحققة (الربح الصافي) وبالتالي لا يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها ومنه فخاصية الثقة غير موجودة.

3. التعديلات المطبقة وأثرها على الضرائب والرسوم

1.3. التعديلات المطبقة للتحسين من جودة المعلومات الجبائية

وقد تم تحديد طريقة التعديل المطبقة وفق مايلي:

1.1.3. إعادة تشكيل رقم الأعمال المقبوض الخاضع لـ TVA، TAP، IRG - R ، بالنسبة

لسنة 2012

من أجل إعادة تشكيل رقم الأعمال المقبوض الخاص بسنة 2012 تم الاعتماد على التصريحات الشهرية G 50 لاستخراج رقم الأعمال السنوي المصرح به الذي قدر بـ 36557448 دج وإجراء المقاربة مع المبالغ المقبوضة المستخرجة من الكشوف البنكية حيث كانت متكافئة. وكذلك الاستناد إلى كشف المعلومات رقم 2014/583 بتاريخ 2014/11/20 من المورد X المتعلق بمشتريات غير مصرح بها من طرف المكلف مقدرة بـ 3671170 دج والذي تم إرساله من طرف مديرية الضرائب ، حيث تعتبر هذه المشتريات في نظر مصلحة الضرائب كمبيعات غير مصرح بها و بالتالي يتم إعادة دفع كل من TVA ، TAP ، IRG R ، المرتبطة بها.

- تشكيل رقم الأعمال المقبوض

لإعادة تشكيل رقم الأعمال المقبوض تم الاعتماد على الصيغة التالية :

رقم الأعمال المشكل = رقم الأعمال المصرح به + المشتريات الغير مصرح بها $\times 1.20$

ملاحظة :

تطبق مصلحة الضرائب نسب عقوبات على الحقوق المسترجعة تختلف حسب مقدار هذه الحقوق كما يلي :

- إذا كان مقدار الحقوق المسترجعة أقل من 50000 دج تطبق نسبة 10%
- إذا كان مقدار الحقوق المسترجعة محصور بين 50000 دج و 200000 دج تطبق نسبة 15%
- أما إذا كان مقدار الحقوق المسترجعة أكبر من 200000 دج فتطبق نسبة 25%

الجدول رقم 3 : رقم الأعمال المقبوض المشكل

التعيين	2012
رقم الأعمال المقبوض المصرح به	36557448 دج
المشتريات الغير مصرح بها	3671170 دج
المشتريات الغير مصرح بها X 1.20 %	4405404 دج
رقم الأعمال المقبوض المشكل	40962852 دج
الفرق الحاصل	4405404 دج

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق ومعلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب

2.1.3. التعديلات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة سنة 2012

الجدول رقم 04 : الحقوق المسترجعة الخاصة بالرسم على القيمة المضافة TVA

بيان	2012
رقم الأعمال المقبوض المشكل	40962852 دج
رقم الأعمال المقبوض المصرح به	36557448 دج
الفرق	4405404 دج
الحقوق المغفلة 17 %	748919 دج
الغرامة 25 %	187230 دج
مجموع الحقوق و الغرامات	936149 دج

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق ومعلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب

3.1.3. التعديلات الخاصة بالرسم على النشاط المهني سنة 2012

الجدول رقم 05 : الحقوق المسترجعة الخاصة بالرسم على النشاط المهني TAP

2012	بيان
40962852 دج	رقم الأعمال المقبوض المشكل
36557448 دج	رقم الأعمال المقبوض المصرح به
4405404 دج	الفرق
88108 دج	الحقوق المغفلة 2 %
13216 دج	الغرامة 15 %
101324 دج	مجموع الحقوق و الغرامات

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق ومعلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب

4.1.3. التعديلات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي سنة 2012

لإعادة تشكيل الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي و كذا استرجاع الحقوق المغفلة تم الاعتماد على الفرق في رقم الأعمال المقبوض المسترجع أعلاه بقيمة 4405400 دج وتطبيق نسبة 15 % كهامش ربح والوعاء الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي المصرح به بقيمة 795100 دج المستخرج من جدول حساب النتيجة وذلك وفق الصيغة التالية :

$$\text{هامش الربح} = \text{الفرق في رقم الأعمال المقبوض المسترجع} \times 15\%$$

$$\text{الوعاء الخاضع ل} \text{IRG} - \text{R} \text{ المصرح به} = 795100 \text{ دج}$$

$$\text{الوعاء الخاضع ل} \text{IRG} - \text{R} \text{ المعاد تشكيله} = \text{الوعاء الخاضع ل} \text{IRG} - \text{R} \text{ المصرح به} + \text{هامش الربح}$$

الجدول رقم 06 : هامش الربح

2012	التعيين
4405400 دج	الفرق في رقم الأعمال المقبوض المسترجع
660810 دج	هامش الربح 15 %

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق ومعلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب

الجدول رقم 07 : الوعاء الخاضع ل IRG - R المعاد تشكيله

التعيين	2012
الوعاء الخاضع ل IRG - R المصرح به	795100 دج
هامش الربح	660810 دج
الوعاء الخاضع ل IRG - R المعاد تشكيله	1455910 دج

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق ومعلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب

وقد تم حساب الحقوق المسترجعة وفق الصيغة التالية :

الحقوق المسترجعة = IRG المستحقة على الوعاء الخاضع المشكل - IRG المستحقة على الوعاء الخاضع المصرح به .

وذلك بتطبيق السلم الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي .

الجدول رقم 08 : الحقوق المسترجعة الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي IRG-R 2012

بيان	2012
الوعاء الخاضع ل IRG - R المعاد تشكيله	1455910 دج
الضريبة على الدخل الواجبة الدفع (السلم) 1	377568 دج
الوعاء الخاضع ل IRG - R المصرح به	795100 دج
الضريبة على الدخل المسددة (السلم) 2	178530 دج
الحقوق المسترجعة = 2 - 1	199038 دج
الغرامات 25 %	49759 دج
مجموع الحقوق و الغرامات	248797 دج

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق ومعلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب

2.3. إعادة تشكيل الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي IRG - R بالنسبة لسنة 2013

لإعادة تشكيل الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي تم استخراج المواد الأولية المستهلكة المصرح بها في

جدول حسابات النتائج والتي قدرت ب 12886873 دج ومقارنتها مع المواد المستهلكة حسب جدول حركة المخزونات المقدرة ب 8643909 دج حيث أدى هذا الفرق المقدر ب 4242964 دج إلى تضخيم التكاليف و تخفيض النتيجة و بالتالي سيتم إدماجه في النتيجة كمايلي :

الربح المعاد تشكيله = الربح المصرح به + الفرق المسترجع

الجدول رقم 09 : الربح المعاد تشكيله

التعيين	2013
الربح المصرح به	4055234 دج
الفرق المسترجع	4242964 دج
الربح المعاد تشكيله	8298198 دج

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق ومعلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب

1.2.3. التعديلات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي سنة 2013

وقد تم حساب الحقوق المسترجعة وفق الصيغة التالية :

الحقوق المسترجعة = IRG المستحقة على الربح المشكل - IRG المستحقة على الربح المصرح به وذلك بتطبيق السلم الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي كما هو موضح في الجدول أدناه

الجدول رقم 10 : الحقوق المسترجعة الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي $IRG-R$ 2013

بيان	2013
الربح الخاضع ل $IRG - R$ المعاد تشكيله	8298198 دج
الضريبة على الدخل الواجبة الدفع (السلم) 1	2772369 دج
الربح الخاضع ل $IRG - R$ المصرح به	4055234 دج
الضريبة على الدخل المسددة (السلم) 2	1287332 دج
الحقوق المسترجعة = 2 - 1	1485037 دج
الغرامات 25 %	371259 دج

1856296 دج	مجموع الحقوق و الغرامات
------------	-------------------------

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق ومعلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب

2.2.3. استرجاع الحقوق المتعلقة بالضريبة على الدخل فئة الأجر بالنسبة لسنة 2013

لإعادة تشكيل الأجر الخاضع للضريبة على الدخل فئة الأجر سنة 2013 , تم استخراج الكتلة الأجرية الخاضعة ل IRG-S المصريح بها من وثيقة G50 مجموع تصريحات السنة المعنية و التي قدرت ب 1023320 دج . ومن ثم مقارنتها بتكلفة أعباء المستخدمين المصريح بها في جدول حساب النتيجة لنفس السنة و التي بلغت قيمتها 1340315 دج . حيث سيتم استرجاع الحقوق الواجبة الدفع المتعلقة بهذا الفرق المقدر ب 316995 دج كما يلي :

الفرق في الكتلة الأجرية الخاضعة ل IRG-S المسترجع = الكتلة الأجرية المصريح بها المستخرجة من جدول حساب النتيجة - الكتلة الأجرية الخاضعة ل IRG-S المصريح بها في وثيقة G50 سنوي . تطبق نسبة 20 % على الفرق كحقوق مسترجعة بالإضافة إلى الغرامات التي يخولها القانون كما هو مبين في الجدول أدناه.

الجدول رقم 11 : الحقوق المسترجعة الخاصة بالضريبة على الدخل فئة الأجر IRG-S 2013

2013	بيان
1340315 دج	الكتلة الأجرية الخاضعة ل IRG-S المصريح بها في جدول حساب النتيجة
1023320 دج	الكتلة الأجرية الخاضعة ل IRG-S المستخرجة من تصريحات G50
316995 دج	الفرق المسترجع
63399 دج	الحقوق المسترجعة 20 %
9510 دج	الغرامات 15 %
72909 دج	مجموع الحقوق و الغرامات

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق ومعلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب

و بعد إتمام كل التصحيحات المتعلقة بالأخطاء والإغفالات و النقائص التي تحتويها التصريجات الجبائية لهذا المكلف يتم تدوين الوارد (le rôle) متضمن التصحيحات النهائية الحقوق و الغرامات المترتبة الواجبة الدفع وأجال التسديد .

يقوم بعد ذلك رئيس المفتشية بمعاينته قبل إمضائه ليرسل بعد ذلك إلى المديرية لتتكفل بعملية التحصيل والجدول التالي يبين التعديلات النهائية للضرائب و الرسوم محل التحقيق.

الجدول رقم 12 : التعديلات النهائية على الضرائب والرسوم محل التحقيق

المجموع	2013	2012	السنة البيان
دج 748919 دج 187230		دج 748919 دج 187230	الرسم على القيمة المضافة (TVA) الحقوق الغرامات
دج 88108 دج 13216		دج 88108 دج 13216	الرسم على النشاط المهني (TAP) الحقوق الغرامات
دج 199038 دج 49759		دج 199038 دج 49759	الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG-R) الحقوق الغرامات
دج 1485037 دج 371259	دج 1485037 دج 371259		الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG-R) الحقوق الغرامات
دج 63399 دج 9510	دج 63399 دج 9510		الضريبة على الدخل فئة الأجور (IRG-S) الحقوق الغرامات
دج 3215475	دج 1929205	دج 1286270	المجموع الكلي

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج عملية التسوية

المطلب الثالث : دراسة حالة في النظام الجزائي

بعد تفحص الملف الجبائي للسيد ع م تاجر في التجهيزات الكهرومنزلية و الخردوات تبين ما يلي :

تاريخ بداية النشاط 15/07/2012

- التصريح بالوجود رقم 21/06/2015

وبعد تفحص التصريحات تبين ما يلي :

- سنة 2014 (G12)

- رقم الأعمال = 1500000 دج

- المشتريات = 1250000 دج

- هامش الربح المطبق 20 %

- اليد العاملة المصرح بها : لا شيء

بعد محضر معاينة لأعوان الضرائب بتاريخ 15/05/2014 تبين أنه يملك عاملين :

- بائع أجره : 20000 دج / شهريا

- عامل مخزن أجره : 19000 دج / شهريا .

- سنة 2016

تطبيقا للتشريعات الجديدة قام هذا الأخير بإيداع التصريح السنوي (G12) و تحتوي البيانات كما يلي :

- رقم الأعمال التقديري = 1800000 دج

- الضريبة الواجبة الدفع = 90000 دج

وقام بتسديدها بالشكل التالي :

- الدفعة الأولى (سداسي) : 12/06/2016 = 45000 دج

- الدفعة الثانية (ثلاثي) : 06/09/2016 = 22500 دج

وعند تفحصنا لكشف المعلومات الموجودة بملف هذا الأخير و كذا ورود المعلومات ، تبين ما يلي :

- 12/12/2016 : كشف معلومات المشتريات برسم سنة 2014 = 1640000 دج لدى شركة (Condor) .

- 22/02/2017 : الكشف الوارد من الخزينة العمومية برسم سنة 2016 ، أين تبين أن هذا الأخير مبلغ مقبوضات يقدر ب 2150000 دج HT / 365500 دج TVA / 2515000 دج TTC

وقد تمت معالجة هذا الملف كما يلي :

حيث تم إعداد الإشعار بالتسوية سلسلة (C4) بتاريخ 20/03/2017 .
بناء على المعلومات الواردة إلى مصالحنا تبين أنكم حققتم مبلغ مشتريات قدره 1640000 دج برسم سنة 2014 بالرغم من أنكم قد صرحتم مبلغ مشتريات يقدر ب 1460000 دج هذا من جهة .
من جهة أخرى قد حصلتم مبلغ مقبوضات قدره TTC 2515000 برسم سنة 2016 حيث أنكم لم تصرحوا إلا بمبلغ 180000 دج ولم تسددوا كامل الضريبة الواجبة الدفع هذا الأخير (مبلغ الدفعات 45000 دج و 22500 دج بتاريخ)
تسوى وضعيتكم الجبائية وفق المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية

❖ سنة 2014

- رقم الأعمال المعاد إنشاؤه CA Reconstitué :

$$1968000 = 1,2 \times 1640000 \text{ دج}$$

- رقم الأعمال المصرح به : 1500000 دج

$$1500000 \div 1968000 = 1,31 \text{ نسبة الفرق } 31\% \text{ (يفوق } 20\%)$$

- الضريبة الواجبة الدفع :

$$23400 = 5\% \times (1500000 - 1968000)$$

- الحقوق البسيطة : 23400 دج

- الغرامات : 10%

$$2340 = 10\% \times 23400$$

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة دج
0 %	لا يتجاوز 10000
20 %	من 10001 إلى 30000
30 %	من 30001 إلى 120000
35 %	أكثر من 120000

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0 %	لا يتجاوز 120000
20 %	من 120001 إلى 360000
30 %	من 360002 إلى 1440000
35 %	أكثر من 1440000

- الضريبة الواجبة الدفع :

$$25740 = 2340 + 23400$$

الجدول رقم 13 : سلم الضريبة على الدخل التصاعدي

المصدر : المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

• البائع :

$$0 \leftarrow 0 = 10000$$

$$2000 = 0,2 \times (10000 - 20000)$$

$$800 \leftarrow 800 = 2000 \times 0,4 - 2000$$

$$1000$$

تسوية من طرف المصلحة

$$4000 = 0,2 \times 2000$$
 : الضريبة الواجبة الدفع :

$$+ 25\% \text{ غرامات}$$

$$5000 = 1,25 \times 4000$$

$$60000 = 12 \text{ شهر} \times 5000$$

❖ سنة 2016 سوى الوضعية كما يلي :

- رقم الأعمال المصرح به : 1800000

- رقم الأعمال المعاد إنشاؤه : TTC 2515500

HT = 2150000 ، TVA = 365500

- الضريبة الجزافية الوحيدة الواجبة الدفع :

107500 - (22500+45000) = 40000

- الغرامات : 10%

4000 = 10% × 40000

- المبلغ الواجب الدفع :

44000 = 4000 + 40000

بما أن التاجر خاضع وفق النظام الجزائري لا يسمح له بوضع TVA في الفاتورة و المقدرة 365500 دج، وفي هذه الحالة هو مجبر على إعادة دفع إلى الخزينة ، وفي أجل قبل 20 من الشهر الذي تم قبض هذا الرسم فيه و بالتالي هذا الأخير يخضع للغرامات فيما يخص TVA 2016 و نحن في مارس 2017 :

$438600 = 1,25 \times 365500$ دج

- المبلغ الكلي للقيد :

: 2014

25740 IFU

60000 IRG/S

: 2016

44000 TVA

438600 IFU

568340 المجموع

خلاصة

لقد تم في هذا الفصل دراسة أساليب الرقابة الجبائية على مستوى المفتشية والمتمثل في الرقابة على الوثيقة من أجل محاولة إعطاء صورة عن دور هذا التحقيق في اكتشاف الأخطاء و الإغفالات وتقويمها مما ينعكس على جودة المعلومات الجبائية وحصيلة الضرائب.

و الملاحظ من خلال هذه الدراسة الميدانية الدور الكبير الذي تلعبه مفتشية بمختلف المصالح التابعة لها في محاربة التهرب الضريبي ، انطلاقا من السهر على تسير الملفات الجبائية ومراقبة التصريحات للمكلفين إلى اكتشاف الأخطاء وأي محاولة تدليس أو غش ضريبي من طرف المكلفين ، وذلك بالمتابعة المستمرة والدائمة للمكلفين باستخدام طرق متعددة و مختلفة، وكذا متابعة الأنشطة التي يقومون بها من خلال مقارنة ما هو مصرح به على ما هو موجود على أرض الواقع ، كما تقوم بمتابعة وإجبار الأفراد على التصريح بالأنشطة التي يقومون بها من أجل إعداد الملفات الجبائية بهم وتسوية وضعيتهم الجبائية تحقيقا لمبدأ العدالة و المساواة.

الخاتمة

الخاتمة

لقد حاولنا من خلال تناول للموضوع التعرف على كيفية التحقيق والتأكد من جودة المعلومات الجبائية فدواع وأسباب التضليل والإخفاء كثيرة و واردة بل وأكيدة بسبب تضارب وتعارض الأهداف والغايات بين مستخدمي هذا النوع من المعلومات ، حيث نجد أن الضريبة تعتبر من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة ، ويكون ذلك عن طريق اقتطاع نقدي من مداخيل و ثروات الأفراد والمؤسسات بصفة جبرية ومنتظم بهدف تحقيق النفع العام.

وفي دراستنا هذه اعتمدنا على وسيلة هامة ألا وهي الرقابة الجبائية والتي من أهدافها الأساسية هو محاربة ظاهرة التهرب الضريبي بالدرجة الأولى ، إن لهذه الظاهرة كما رأينا من خلال هذا البحث آثار سلبية حمة ليس على الخزينة العمومية فحسب ، بل تتعدى ذلك لأن تطال السياسة الإقتصادية و التماسك الإجتماعي للبلد ككل تتجلى في عدم ثقة المواطن في الإدارة الضريبية و بالتالي يحاول جاهدا الإمتناع عن دفع الضريبة أو طرق تدليسية للتملص من أدائها ، كما يمكن أن يرجع سبب التهرب الضريبي إلى أسباب اقتصادية ، بحيث أنه كلما انخفضت دخول المكلفين زاد الدافع لديهم للتهرب من دفع الضريبة، و هذا غالبا ما يكون خلال فترات الكساد ، كما أن هناك أسباب سياسية تؤدي بالمكلفين إلى التملص من دفع الضريبة لعل أهمها سوء استخدام الأموال العامة من طرف القائمين على الشأن العام ، و مما لا شك فيه أن الدافع الديني يعد من أبرز العوامل المساهمة في انتشار الظاهرة خاصة في الدولة العربية و الإسلامية ، كون أن المكلفين يرون أن الزكاة في الدين الإسلامي هي أحد أركان الإسلام الخمسة، بينما نجد أن مختلف الضرائب و الرسوم و إن كانت تهدف إلى تحقيق أهداف عامة فإنها لا تلقى القبول لدى المكلفين، بالإضافة إلى كل ما سبق يعد تعقد النظام الجبائي و عدم استقراره عاملا مهما في تنفير المكلفين من أداء ما عليهم من ضرائب.

ومن أجل مجابهة هذه الظاهرة يجب التحقق من مدى صحة المعلومات الجبائية المصرح بها ، وعليه سخرت الإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية والبشرية المتاحة للهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية على المستوى المحلي أو الجهوي بهدف استرجاع حقوق الخزينة العمومية ومحاولة كبح هذا النزيف الذي ينخر في جسد الاقتصاد الوطني بسبب التهرب الضريبي.

وتعتبر عملية الرقابة على الوثيقة التي تتم على مستوى المفتشية التابعة لمديرية الضرائب الولائية من بين الوسائل المساهمة في تحقيق جودة المعلومات الجبائية ،هاته الأخيرة حتى تتمتع بالجودة و يجب أن تتوفر على مجموعة من الخصائص حتى تكون مفيدة لمستخدميها.

إختبار صحة الفرضيات

على ضوء ما قدمناه في الفرضيات السابقة يتضح لنا :

- إنه في الفرضية الأولى و التي تتضمن في محتواها (الضريبية هي مورد أساسي لخزينة الدولة و أداة لتحقيق العدالة في توزيع الثروات و وسيلة لتوجيه النشاط الاقتصادي) تعتبر صحيحة إلى حد بعيد كون الضريبة ثاني مورد للدولة بعد الجباية البترولية .
- أما فيما يخص الفرضية الثانية التي جاء في فحواها (تعتمد الإدارة الجبائية على الرقابة الجبائية كأهم وسيلة لمحاربة التهرب الضريبي) فهي صحيحة لأن الرقابة الجبائية تعتبر من أهم وسائل الإدارة الجبائية لمحاربة التهرب الضريبي .
- و أخيرا تضمنت الفرضية الثالثة (إن الرقابة الجبائية ليست فعالة بالقدر الكافي لكبح تفشي ظاهرة التهرب الضريبي) صحيحة لأن الرقابة الجبائية لوحدها غير كافية للقضاء على ظاهرة التهرب الضريبي بصورة نهائية لكن بالإمكان التقليل منه بشكل كبير.

نتائج الدراسة

- إن الكثير من المكلفين بالضريبة يحاولون قدر المستطاع التملص من دفع مستحقاتهم الضريبية وذلك بواسطة عدة أساليب وطرق ولعل أهمها التلاعب في إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية والتي تعبر عن وضعية المؤسسة ، وذلك عن طريق محاولة تضخيم الأعباء والتكاليف وتقليل النتائج وهذا من أجل التخفيض من مبالغ الضرائب والرسوم المستحقة عليهم .
- تعتمد المصالح الجبائية في تحديد وحساب مختلف الضرائب والرسوم الواجب تسديدها ، على عناصر ومعطيات يتم استخراجها من المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تصريحات المكلفين وكذلك كشوف المعلومات التي ترد من مختلف الهيئات التابعة للدولة.
- للتأكد من مدى صحة المعلومات الجبائية يتم التحقيق فيها لمعرفة مدى جودتها باستعمال عدة طرق و أساليب من بينها الرقابة على الوثيقة ، الرقابة الشكلية ، التحقيق في المحاسبة.
- تأخر وصول و تبادل بعض المراسلات بين المصالح الجبائية المكلفة بالرقابة و التي تعتبر هامة للقيام بعملية التحقيق نظرا للبروقراطية ومركزية القرار اللذان يميزان الإدارة الضريبية حيث لاحظنا أحيانا ورود كشوف معلومات خاصة بمبيعات غير مصرح بها من طرف بعض المكلفين بعد تقادم السنة المالية المعنية بالتحقيق مما يؤدي إلى سقوط هذه الحقوق المستحقة و تحفيض الموارد المالية من الضرائب و الرسوم بالنسبة للدولة .
- إن المكلف يعتمد في تدليسه وغشه على ضعف الإدارة الجبائية وعدم خبرة وكفاءة بعض المحققين خاصة من الناحية المحاسبية.

- تعقد النظام الضريبي وارتفاع نسبة الضرائب يدفع بمعظم الأفراد إلى اللجوء للسوق السوداء وعدم التصريح بمداخيلهم ، حيث أصبحت الكتلة النقدية المتداولة في السوق الموازية تمثل تقريبا 40 % من المبادلات التي تمر عبر القنوات الرسمية مما يفقد الدولة عوائد مالية معتبرة.
- ما يصعب من عملية الرقابة الجبائية هو عدم وجود تنسيق بين مختلف الإدارات و المصالح التابع للدولة ، و كذا نظرة المكلفين اتجاه مصالح الضرائب.
- من الصعب قياس حجم ظاهرة التهرب الضريبي و ذلك لطبيعة السرية من جهة، و للطرق المبتكرة المستخدمة من طرف المتهربين من جهة أخرى.

التوصيات والاقتراحات

- من خلال التطرق للدراسة والبحث كما هو مبين في ثلاث فصول السابقة ، وسعيا لإعطاء فائدة لهذا البحث يمكن في هذا المجال أن نقدم بعض التوصيات كما يلي :
- تطوير كفاءات الموظفين المكلفين بالرقابة الجبائية على مستوى إدارة الضرائب عن طريق الرسكلة لتمكينهم من أداء دورهم على أكمل وجه.
- محاولة تقرب المكلفين من المصالح الجبائية لكسر جدار التشاؤم ونزع الفكرة السلبية عن الضرائب و الرسوم من خلال تحسيس وتوعية المكلف بمساهمتهم في تمويل النفقات العامة.
- تبيان وبوضوح المعايير التي على أساسها يتم اختيار المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية.
- إعادة النظر في النظام الضريبي وذلك بجعله أكثر ليونة وتبسيط الإجراءات الإدارية و التخفيف من نسبة الضرائب و الرسوم لتشجيع الأفراد الناشطين في السوق الموازية على التصريح بمداخيلهم و دفع مستحقاتهم مما يسمح للدولة من رفع مواردها المالية من الضرائب و الرسوم.
- نشر ثقافة ضريبية في التعليم مند الطور الابتدائي.
- الإهتمام بالجانب الاجتماعي للموظفين من أجل تجنبهم من الإجراءات الخارجية.
- ربط مختلف الإدارات بما في ذلك إدارة الضرائب بشبكة معلوماتية خاصة بالإدارات ذات صلة لا سيما إدارة السجل التجاري، مديرية التجارة، إدارة الجمارك و كذا البنوك بالإضافة إلى إنشاء هيكل تنظيمية وقانونية للرقابة التجارية و الجمركية لتدعيم الرقابة الجبائية في مكافحة هذه الظاهرة.
- اللجوء إلى التعاون الدولي في إطار تبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف ويتم ذلك من خلال عقد اتفاقيات دولية وهذا ما يجعل التعاون الدولي ضرورة حتمية.

و في نهاية بحثنا هذا نتمنى أن نكون قد وفقنا في إتمام هذا العمل المتواضع ، ونرجو أن تؤخذ هذه الفرضيات بعين الاعتبار من طرف السلطات المعنية .

قائمة المراجع

أولاً: قائمة الكتب باللغة العربية:

- 01- أحمد فنيديس الرقابة الجبائية في الجزائر ، دار الجامعة الجديدة الاسكندرية مصر 2017
- 02- بوشرة عبد الغاني فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999 2009
- 03- حميد بوزيدة جباية المؤسسة دار المطبوعات الجامعية ط2 الجزائر 2005
- 04- حميد بوزيدة جباية المؤسسة ديوان المطبوعات الجامعية ط3 2010
- 05- خالد شحادة الخطيب أحمد زهير الشامية أسس المالية العامة دار وائل للنشر عمان ط 2 2005
- 05 زينب حسين عوض الله المبادئا لعامة الدار الجامعية للنشر و التوزيع بيروت 1998
- 06- سليمان حمدعلي سحيمات قبيلات الرقابة الإدارية المالية مع الأجهزة الحكومية دارسة ت تحليلية و تطبيقية دار الثقافة الأردن ط 2 1992
- 07- طاهر الجنابي المالية العامة و التشريع المالي دار الكتاب للطباعة و النشر 1990
- 08- عادل فليح العلي المالية العامة و لتشريع الضريبي دار حامد الأردن 2007
- 09- علي بساعد المالية العمومية مطبوعة المعهد الوطني للمالية القليعة 1992 ص 107
- 10- عليان الشريف نائل حسن عدس و آخرون الضرائب و محاسبتها دار المسيرة ط2 2008
- 11- العيد صالح الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية دار هومة الجزائر 2014
- 12- محرز محمد عباس اقتصاديات الجباية و الضرائب دار هومة 2008
- 13- محرز محمد عباس اقتصاديات المالية العامة ديوان المطبوعات الجامعية ط5 2007
- 14- محمد طاقة ، هدى العزاوي اقتصاديات المالية العامة دار المسيرة عمان ط2 2010
- 15- محمدعلي أحمد دقطب حماية المال العام (وفق الأحكام القانونو لمديني والإداريوالجنائي والتشريع الإسلامي وآراء الفقه و أحكام القضاء و آثار الخصخصة فيذلك) إبتراك للطباعة والنشر والتوزيع ، مصر، 2006
- 16- مدي سليمان وسحيمات القبيلات الرقابة الادارية والمالية على الاجهزة الحكومية مكتب دار الثقافة الاردن سنة 1988
- 17- مراد ناصر فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2011
- 18- مصطفى عوادي و يونس زين الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري ط2 الجزائر 2010
- 19- مهدي محفوظ علم المالية العام ة والتشريع الماليا لضريبي منشورات الحلب لحقوقيقت 4لبنان 2005
- 20- يونس أحمد البطريق حامد عبد المجيد دراز و آخرون المالية العامة لدار الجامعة الإبراهيمية الإسكندرية بدون تاريخ نشر

ثانيا: الرسائل و المذكرات

- 01- آيت بالقاسم لامية آليات و 'إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية تخصص : اقتصاديات المالية والبنوك كلية العلوم الاقتصادية المالية وعلوم التسيير جامعة البويرة 2013
- 02- بالواضح الجيلاني سعدي يحيا فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة لولاية المسيلة خلال فترة (2012،2007) قسم العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، جامعة المسيلة ، 2014
- 03- بوكموش سيلية الرقابة الجبائية فيمكافحة جريمة التهرب الضريبي مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق
- 04- بوكموش سيلية دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق جامعو عبد الرحمان ميرة 2017
- 05- سهام كردودي المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية مذكرة ماجستير في علوم التسيير خصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة جامعة خضير بسكرة الجزائر 2009
- 06- طرشي إبراهيم مذكرة ماستر كلية الحقوق التهرب الضريبي وآليات مكافحته جامعة ورقلة 2015
- 07- غزة مبروك فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي دراسة حالة لمديرية الضرائب بسكرة مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير سنة 2016 2015
- 08- غزة مبروك فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي دراسة حالة لمديرية الضرائب بسكرة مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير سنة 2016 2015
- 09- غضبان مريم دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب البويرة مذكرة لنيل شهادة الماستر مالية ومحاسبة تخصص محاسبة ومراجعة البويرة 2014/2015
- 10- قرموش ليندة مذكرة لنيل شهادة ماستر حقوق، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري جامعة بسكرة 2014/2013
- 11- كمون عبد الرحمان ظاهرة الغش و التهرب الضريبي رسالة لنيل شهادة الماجستير جامعة تلمسان 2000
- 12- نوي نجة -فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003-مذكرة ماجستير في علوم التسيير - جامعة الجزائر - الجزائر
- 13- يحي لخضر دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية مذكرة ماجستير في علوم التسيير جامعة المسيلة الجزائر سنة 2007

ثالثا: قائمة القوانين

- 01-المادة 18 من قانون الاجراءات الجبائية
- 02-المادة 18 من قانون الاجراءات الجبائية
- 03-المادة 45 من قانون الاجراءات الجبائية
- 04-المادة 1-107 من قانون الاجراءات الجبائية سنة 2014
- 05-المادة 4-20 من قانون الاجراءات الجبائية
- 06-المادة 2-20 من قانون الاجراءات الجبائية
- 07-المواد 9-10-11-12 من القانون التجاري الجزائري
- 08-الجريدة الرسمية العدد 79 الصادرة 1998/10/25.
- 09-المادة 02_20 من قانون الاجراءات الجبائية
- 10-المادة 1_20 مكررمن قانون الإجراءات الجبائية
- 11-المادة 20 مكرر 6 من قانون الإجراءات الجبائية
- 12-المادة 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية
- 13-المادة 4_20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية
- 14-المادة 5_20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية
- 15-المادة 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية
- 16-المادة 1_20 و الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية
- 17-المادة 4_20 من قانون الإجراءات الجبائية
- 18- المادة 9_20 من قانون الاجراءات الجبائية
- 19- المادة 6_20 من قانون الإجراءات الجبائية
- 20-المادة 34 من قانون الاجراءات الجبائية
- 21-المادة 42 من قانون الاجراءات الجبائية
- 22-المادة 01_192 01 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة
- 23-المادة 01_194 من قانون الضرائب المباشرة
- 24-المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة
- 25-المادة 115 من قانون الرسوم على رقم الأعمال
- 26-المادة 02_193 من قانون الضرائب المباشرة
- 27-المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال
- 28-المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال

رابعاً: الملتقيات

01-ولهي بوعلام نحو اطار مقترح لتفعيل اليات الرقابة الجبائية للحد من الازمة مداخلة الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية جامعة فرحات عباس سطيف خامسا:مراجع الكتب باللغة الإنجليزية والفرنسية

01-Ahmed hamini -l'audit comptable et financier –édition berti .Algérie.2001.

02-Farny Otto, Franz Michael and othersTaxAvoidanceTax Evasion and TaxhavensStudyTaxAvoidaance Mai 2015 ,

03-La faraude fiscale et ces succédanée2éme édition 1997.p 27. A. Margairaz

04-Philippe corin la vitrification fiscale économique, paris,1997

05-république algérienne démocratique et populaire ministère de finances _dgi_guide de

سادساً: المواقع الإلكترونية

01-www.mfdgi.gov.dz

قائمة الملاحق

المهم رقم 01، ونسبة التخصيص الشهرية 650

IMPORTANT !

هذا التصريح يجب أن يقدم إلى قبضة الضرائب خلال العشرين يوم الأولى من الشهر

La présente déclaration doit être déposée à la recette des impôts dans les VINGT PREMIERS JOURS DU MOIS.

رمز النشاط

CODE ACTIVITE

Série G. n° 50

الضرائب والرسوم المحملة فوراً عن طريق الإقطاع من المصدر
تصريح يقوم مقام حافظة إشعار بالتسديد
**IMPOTS ET TAXE PERÇUS AU COMPTANT OU PAR VOIE DE
RETENUE A LA SOURCE**
DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU - AVIS DE VERSEMENT

M السيد (ة) :

(nom et prénom - raison sociale)

(الإسم - لقب - إسم الشركة)

Activité / Profession : النشاط أو المهنة :

Adresse : العنوان :

20 الشهر
20 الفصل
Mois de 20
..... Trimestre 20

للتذكير اجبرياً
A RAPPELER
OBLIGATOIREMENT

بلدية :

NIS :

NIF :

Article d'imposition :

الرسم على النشاط المهني بمعدل 2% الرسم على النشاط المهني بمعدل 2%

Code	عمليات الخاضعة للضريبة	رقم الأعمال	Chiffre d'affaires	Chiffre d'affaire imposable Recettes professionnelles imposables	Montant à payer (en DA)
C 1 A 11	Opérations imposables	.....	.....	.....	.....
C 1 A 12	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 50%	.....	.....	.....	.....
C 1 A 13	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 30%	.....	.....	.....	.....
C 1 A 14	Affaires sans réfaction	.....	.....	.....	.....
C 1 A 20	Affaires exonérées	.....	.....	.....	.....
	Recettes professionnelles (Professions libérales)	.....	.....	.....	.....
1	Préciser autres taux de réfaction le cas échéant	TOTAL	.....	.....	.....

التسديدات على الحساب للضريبة على أرباح الشركات IBS

Code	Acomptes IBS	Détermination des acomptes provisionnels	Montant à payer (en DA)
E 1 M 10	.....	.....	.....
2	TOTAL	.....	.....

الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجر والإقطاعات الأخرى من المصدر لـ ض. لـ / ض. أ. ش. / ض. أ. ش. IRG/ IBS

Code	Catégorie de revenus soumis à une retenue à la source IRG ou IBS	Revenus nets imposables	Taux	Montant à payer (en DA)
E 1 L 20	IRG/Traitements salaires, pensions et rentes viagères	.....	Barème	.....
E 1 L 30	IRG/Revenus des créances, dépôts et cautionnements	.....	10 %	.....
E 1 L 40	IRG/Bénéfices distribués par les sociétés de capitaux, libératoire	.....	15 %	.....
E 1 L 60	IRG/Revenus des bons de caisse anonymes	.....	50 %	.....
E 1 L 80	IRG/Autres retenues à la source	.....	.....	.....
E 1 M 30	IBS/Revenus des entreprises étrangères non installées en Algérie (prestations de services) (1)	.....	24 %	.....
E 1 M 40	IBS/Autres retenues à la source	.....	.....	.....
3	(1) Joindre relevé détaillé des retenues à la source par entreprise.	TOTAL	.....	.....

حق الطابع على حق

Code	عمليات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires imposable	Taux	Montant à payer (en DA)
E.2 E.00				
4	TOTAL			

الضرائب و الرسوم الغير واردة اعلامه

Code	عمليات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires imposable	Taux	Montant à payer (en DA)
5	TOTAL			

RECAPITULATION (EN DA)	تلخيص (دج)	Cadre réservé au contribuable إطار خاص بالمكلف بالضريبة	Cadre réservé à la recette des impôts إطار خاص بقباضة الضرب	Cadre réservé au service d'assiette إطار خاص بمصلحة الوعاء
1 - TAP. C/500 026/A		يشهد بصحة وصدق محتوى هذا التصريح و تطابقه مع الوثائق المحاسبية.	Reçu- ce jour, la présente déclaration enregistrée sous le numéro : Payée - par chèque bancaire N° : du : tiré sur l'Agence : - par chèque postal N° : - en numéraire : prise en recette par quittance N° : de ce jour. A le Le receveur des impôts Cachet, signature,	Déclaration enregistrée le : Observation éventuelles :
2 - AP / IBS. C/201 001/M1		Certifié sincère et véritable le contenu de la présente déclaration et conforme aux documents comptables. A le Cachet, signature,		
3. 1 - IRG Salaires. C/201 001/100				
3. 2 - IRG/ Autres ret. sources. C/201 001/101/A/B/C				
3. 3 - IBS/ Ret. à la source. C/201 001/M2 et 3				
- TIC. C/201 003/303/A/B				
4 - Droits de timbre. C/201 002/201				
5 - Autres . C/				
6 - TVA . C/500 020/A				
MONTANT TOTAL A PAYER				

المرحى رضى اىء

الرسم على القيمة المضافة
TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

Les chiffres d'affaires et les revenus sont inscrits en dimars, le dernier chiffre étant ramené au zéro (Exemple : 325.626 DA = 325.620 DA)

تسجل أرقام الأعمال والمدخل والمدينار و العدد الأخير يراجع إلى الصفر (مثال : 325.626 = 325.620 دج)

A / Chiffres d'affaires imposables pour la TVA

الرمز Code	العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة TVA	مجموع رقم الأعمال Chiffre d'affaires total	رقم الأعمال المعفى Chiffre d'affaires exonéré	رقم الأعمال الخاضع للضريبة Cifre d'affaires imposable	Taux	المبلغ المدفوع (دج) Montant des droits (en DA)
E 3 B 11	Opérations assujetties à la TVA	.....	.....	.....	7%	.....
E 3 B 12	Bien, produits et denrées visées par l'article 23 du C.TCA	.....	.....	.....	"	.....
E 3 B 13	Préstations de services visées par l'article 23 du C.TCA	.....	.....	.....	"	.....
E 3 B 14	Opérations immobilières visées par l'article 23 du C.TCA	.....	.....	.....	"	.....
E 3 B 15	Actes médicaux	.....	.....	.....	"	.....
E 3 B 16	Commissionnaires et courtiers	.....	.....	.....	"	.....
E 3 B 17	Fourniture d'énergie	.....	.....	.....	"	.....
E 3 B 21	Productions : bien, produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA	.....	.....	.....	17%	.....
E 3 B 22	Revente en l'état : bien, produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA	.....	.....	.....	"	.....
E 3 B 23	Travaux immobiliers autres que ceux soumis au taux de 7%	.....	.....	.....	"	.....
E 3 B 24	Professions libérales	.....	.....	.....	"	.....
E 3 B 25	Opérations de banques et d'assurances	.....	.....	.....	"	.....
E 3 B 26	Préstations de téléphones et de télex	.....	.....	.....	"	.....
E 3 B 28	Autres prestations de services	.....	.....	.....	"	.....
E 3 B 31	Débts de boissons	.....	.....	.....	"	.....
E 3 B 32	Productions : bien, produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA	.....	.....	.....	"	.....
E 3 B 33	Revente en l'état : bien, produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA	.....	.....	.....	"	.....
E 3 B 34	Tabacs et allumettes	.....	.....	.....	"	.....
E 3 B 35	Spéctacles, jeux et divertissements autres que ceux de l'art. 21 du C.TCA	.....	.....	.....	"	.....
E 3 B 36	Autres prestations de services visées à l'article 21 du C.TCA	.....	.....	.....	"	.....
E 3 B 37	Consommations sur place	.....	.....	.....	"	.....

المجموع العام لرقم الأعمال

TOTAL GENERAL DES CHIFFRES D'AFFAIRES

B / Déductions à opérer		C / TVA à payer	
Nature des déductions		C / TVA à payer	
الرمز Code	Montant	الرمز Code	المبلغ المدفوع دفعه
E 3 B 91	Précompte antérieurs (mois précédent)	C	- Total des droits dus.
E 3 B 92	TVA sur achats de biens, matières et services (art. 29 C.TCA)	E 3 B 97	Régularisation du prorata (art. 40 C. TCA) (+)
E 3 B 93	TVA sur achats de biens amortissables (art. 38 C. TCA)	E 3 B 98	(déduction excédentaire)
E 3 B 94	Régularisation du prorata(déduction complémentaire) (art. 40 C.TCA).	B	- Renversment de la déduction (art.38 C. TCA) (+)
E 3 B 95	TVA à récupérer sur factures annulées ou impayées (art.18 C.TCA).	E 3 B 00	TOTAL A RAPELLER (C) - مجموع المستحقات
E 3 B 96	Autres déductions (notification de précompte, etc ...)	E 3 B 99	- Total des déductions à opérer (B) (-)
NB : Joindre un état détaillé des fournisseurs conformément à l'article 29 du C. TCA.		TVA à payer au titre du mois (C-B).	
مجموع الحسومات المجرة		(A reporter dans le cadre "Récapitulation" ligne 10)	
Total des déductions à opérer (B)		Précompte à reporter sur le mois suivant (B - C)	
		6	

تعيين المؤسسة :
النشاط :
العنوان :

الفترة من إلى

3 أعباء المستخدمين، الضرائب، الرسوم، المدفوعات المماثلة وخدمات أخرى

المبالغ	الفصول
	خدمات أخرى
	الاعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة
	الدراسات والأبحاث
	التوثيق والمستندات
	نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين
	مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية
	الخدمات المصرفية وما شابهها
	الإشتراكات والمستندات
	المجموع (1)
	أعباء المستخدمين
	أجور المستخدمين
	أجور المستغل الفردي (في حالة مؤسسة ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحددة)
	الإشتراكات المدفوعة للهيئات الإجتماعية
	الاعباء الإجتماعية للمستغل الفردي (في حالة مؤسسة ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحددة)
	الاعباء الإجتماعية الأخرى
	أعباء المستخدمين الأخرى
	المجموع (2)
	الضرائب، الرسوم والمدفوعات المماثلة
	الضرائب، الرسوم والمدفوعات المماثلة عن الأجور
	الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال
	الضرائب والرسوم الأخرى (خارج الضرائب عن النتائج)
	المجموع (3)
	المجموع (1) + (2) + (3)

4 الأعباء والمنتجات العملية الأخرى

المبالغ	الأعباء العملية الأخرى
	الاتاوى المترتبة على الإمتيازات، البراءات، الرخص، برامج المعلوماتية والحقوق والقيم المماثلة
	نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية
	أتعاب حضور
	خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل
	قسط النتائج عن العمليات المنجزة بصورة مشتركة
	غرامات والعقوبات، الإعانات الممنوحة، الهبات والتبرعات
	الأعباء الإستثنائية للتسيير الجاري
	أعباء أخرى للتسيير الجاري
	المجموع
المبالغ	المنتجات العملية الأخرى
	الاتاوى المترتبة على الإمتيازات، البراءات، الرخص، برامج المعلوماتية، الحقوق والقيم المماثلة
	فوائض القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية
	أتعاب حضور وأتعاب الإداريين أو المسير
	أقساط إعانات الإستثمار الهولة لنتيجة السنة المالية
	قسط النتيجة عن العمليات التي تمت بصورة مشتركة
	المدخولات عن الحسابات الدائنة المهلكة
	المنتجات الإستثنائية للتسيير الجاري
	منتجات أخرى للتسيير الجاري
	المجموع

التصريح برقم الأعمال

(نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة)

DECLARATION
DU CHIFFRE D'AFFAIRES

(REGIME DE L'IMPÔT FORFAITAIRE UNIQUE)

الفترة من : إلى :

Période du au

يعاد قبل 1 فيفري من سنة التكليف بالضريبة

A renvoyer avant le 1^{er} Février de l'année
d'imposition

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION GENERALE DES
IMPÔTS

مديرية الضرائب لولاية.....
DIRECTION DES IMPÔTS DE
WILAYA.....

مفتشية..... INSPECTION.....

بلدية..... COMMUNE.....

ختم التاريخ للمصلحة

Timbre à date du service

رقم التعريف الجبائي
Numéro d'Identification Fiscale (NIF)

.....

رقم المادة

N° d'article

.....

رقم السجل التجاري

N° du registre de commerce

.....

رقم بطاقة الحرفي

N° de la carte d'artisan

.....

اللقب : : NOM - الإسم :

إسم الشركة : : Raison sociale :

طبيعة النشاط : : Nature de l'activité :

عنوان المحل أو المؤسسة : : Adresse de l'établissement ou de l'entreprise :

- إلى 01 جانفي : - au 1^{er} Janvier 200

- إلى 01 جانفي : - au 1^{er} Janvier 200

عنوان إقامة المصريح : : Adresse du domicile de l'exploitant :

أذكر العنوان القديم أيضا، في حالة تغيير العنوان خلال السنة. En cas de changement d'adresse en cours d'année, mentionner également l'ancienne adresse.

رقم الحساب الجاري البنكي أو البريدي : : N° CCB ou du CCP :

رقم الهاتف : : N° d'appel téléphonique :

إسم وعنوان المحاسب (في حالة وجوده) : : Nom et adresse du Comptable (le cas échéant) :

يرجى ملئ الفراغات المبينة أسفله، إذا كنتم تمارسون نشاطا آخر (في حالة تعدد النشاطات، أرفقوا جدولا مفصلا بالشكل المطلوب) :

Si vous avez une autre activité, veuillez renseigner les champs ci-après indiqués (En cas de multiplicité d'activités joindre un état dûment renseigné) :

إسم الشركة : : Raison sociale :

طبيعة النشاط : : Nature de l'activité :

عنوان المحل أو المؤسسة : : Adresse de l'établissement ou de l'entreprise :

نظرا لأهمية هذا التصريح الذي ينبغي أن يكون قاعدة لتثبيت الضريبة الجزائرية الوحيدة، يوصى المكلفون بالضريبة بتقديم المعلومات المطلوبة بدقة وإعادة هذه المطبوعة في الأجل المحددة.
Compte tenu de l'importance de cette déclaration qui doit servir de base à la fixation de l'impôt forfaitaire unique, il est recommandé au contribuable de fournir les renseignements demandés avec précision et de renvoyer le présent imprimé dans les délais prescrits.

الملاحق رقم 3

عمود مخصص للمصلحة Colonne réservée au service	Renseignements relatifs au Chiffre d'affaires		معلومات متعلقة برقم الأعمال
	قيمة رقم الأعمال Montant du chiffre d'affaires	معدل الضريبة Taux de l'IFU correspondant	طبيعة العمليات (يتعلق الأمر بالنشاطات المنجزة داخل نفس المؤسسة) Nature des opérations réalisées (Il s'agit des activités réalisées au sein de la même entreprise)
		6 %	(1) بيع البضائع والأشياء وكذا نشاط الحرفيين التقليديين الذين يمارسون نشاط حرفي فني (المادة 282 مكرر 1-1). (1) Vente des marchandises et objets ainsi que les activités des artisans exerçant une activité artisanale artistique (article 282 ter - 1).
		12 %	(2) نشاطات أخرى (المادة 282 مكرر 2-1). (2) autres activités (article 282 ter - 2).
			مجموع قيمة رقم الأعمال المصرح به Montant total du chiffre d'affaires déclaré (1) + (2)

جدول مفصل للأعباء

Etat détaillé des dépenses et frais divers

تعيين	المبالغ Montants	تعيين
مبلغ مشتريات البضائع		مبلغ مشتريات البضائع
مبلغ مشتريات المواد الأولية		مبلغ مشتريات المواد الأولية
أجور المستخدمين		أجور المستخدمين
الأعباء الإجتماعية لرب العمل		الأعباء الإجتماعية لرب العمل
الإيجارات المهنية		الإيجارات المهنية
الضرائب والرسوم المدفوعة		الضرائب والرسوم المدفوعة
- رسم التطهير		- رسم التطهير
- ضرائب أخرى (تذكر بالتفصيل)		- ضرائب أخرى (تذكر بالتفصيل)
مصاريف أخرى عامة (تذكر بالتفصيل في ورقة منفصلة)		مصاريف أخرى عامة (تذكر بالتفصيل في ورقة منفصلة)
TOTAL		المجموع

أشهد بأن المعلومات المسجلة على هذه المطبوعة مضبوطة وحقيقية.

J'atteste que les renseignements portés sur la présente déclaration sont réels et exacts.

ب في Le A

الإمضاء Signature

رقم التعريف الجبائي
Numéro d'Identification Fiscale (NIF)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

رقم التعريف الوطني:
Numéro d'Identification National (NIN)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

رقم المادة:
N° d'article

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

رقم السجل التجاري:
N° du registre de commerce

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

رقم بطاقة الحرفي
N° de la carte d'artisan

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

التصريح برقم الأعمال
(نظام الضريبة الجزافية الوحيدة)

**DECLARATION
DU CHIFFRE D'AFFAIRES**
(REGIME DE L'IMPOT FORFAITAIRE
UNIQUE)

الفترة من: إلى:
Période du au

يعاد قبل 1 فيفري من سنة التكاليف بالضريبة
A renvoyer avant le 1^{er} Février de
l'année d'imposition

تاريخ وختم المصلحة
date et cachet du service

اللقب : : NOM - الاسم :

اسم الشركة :

طبيعة النشاط:

عنوان المحل أو المؤسسة:

Adresse de l'établissement ou de l'entreprise :

- إلى 1 جانفي:
- إلى 1 جانفي:

عنوان إقامة المصروح :

Adresse du domicile de l'exploitant :

أنكر العنوان القديم أيضا، في حالة تغيير العنوان خلال السنة
En cas de changement d'adresse en cours d'année, mentionner également l'ancienne adresse.

رقم الحساب الجاري البنكي أو البريدي :

رقم الهاتف :

إسم وعنوان المحاسب (في حالة وجوده) :

N° CCB ou du CCP :

N° d'appel téléphonique :

Nom et adresse du Comptable (le cas échéant) :

يرجى ملئ الفراغات المبينة أسفله، إذا كنتم تمارسون نشاطا آخر (في حالة تعدد النشاطات، أرفقوا جدولا مفصلا بالشكل المطلوب):
Si vous avez une autre activité, veuillez renseigner les champs ci-après indiqués (En cas de multiplicité d'activités joindre un état dûment renseigné) :

اسم الشركة :

طبيعة النشاط:

عنوان المحل أو المؤسسة:

Raison sociale :

Nature de l'activité :

Adresse de l'établissement ou de l'entreprise :

نظرا لأهمية هذا التصريح الذي ينبغي أن يكون قاعدة لتثبيت الضريبة الجزافية الوحيدة، يوصى المكلفون بالضريبة بتقديم المعلومات المطلوبة بدقة وإعادة هذه المطبوعة في الأجل المحددة.
Compte tenu de l'importance de cette déclaration qui doit servir de base à la fixation de l'impôt forfaitaire unique, il est recommandé au contribuable de fournir les renseignements demandés avec précision et de renvoyer le présent imprimé dans les délais prescrits.

Renseignements divers :

معلومات متنوعة :

- a) nombre de personnes employées : : عدد الأشخاص المستخدمين في :
 b) montant des salaires y compris les charges sociales versées en 20 : : قيمة الأجور و الأعباء الاجتماعية المسددة في :
 c) Montant annuel des loyers privés de l'année 20...: : القيمة السنوية للإيجارات الخاصة لسنة :
 d) véhicules utilisés : : السيارات المستعملة:

	Tourisme سياحية	Utilitaire نفعية	
Marque et puissance	سنة الاكتساب
Année d'acquisition	العلامة والقوة
Prix total payé	مجموع الثمن المدفوع

جدول مفصل للأعباء
 Etat détaillé des dépenses et frais divers

Désignation	المبالغ Montants	تعيين
Montant des achats de marchandises	مبلغ مشتريات البضائع
Montant des achats de matières premières	مبلغ مشتريات المواد الأولية
Salaires du personnel	أجور المستخدمين
Charges sociales patronales	الأعباء الاجتماعية لرب العمل
Loyers professionnels	الإيجارات المهنية
Autres frais généraux (détailler sur feuille séparée)	مصاريف أخرى عامة (تذكر بالتفصيل في ورقة منفصلة)
TOTAL	المجموع

التصريح برقم الأعمال
(نظام الضريبة الجزافية الوحيدة)
DECLARATION
DU CHIFFRE D'AFFAIRES
(REGIME DE L'IMPOT FORFAITAIRE
UNIQUE)الفترة من: إلى:
Période du auيعاد قبل 1 فيفري من سنة التكاليف بالضريبة
A renvoyer avant le 1^{er} Février de
l'année d'impositionتاريخ وختم المصلحة
date et cachet du service

رقم التعريف الجبائي
Numéro d'Identification Fiscale (NIF)

رقم التعريف الوطني:
Numéro d'Identification National (NIN)

رقم المادة:
N° d'article

رقم السجل التجاري:
N° du registre de commerce

رقم بطاقة الحرفي
N° de la carte d'artisan

اللقب : : NOM - الاسم :

اسم الشركة :

طبيعة النشاط:

عنوان المحل أو المؤسسة:

Prénoms :

Raison sociale :

Nature de l'activité :

Adresse de l'établissement ou de l'entreprise :

- إلى 1 جانفي:
- إلى 1 جانفي:

عنوان إقامة المصروح :

Adresse du domicile de l'exploitant :

أنكر العنوان القديم أيضا، في حالة تغيير العنوان خلال السنة
En cas de changement d'adresse en cours d'année, mentionner également l'ancienne adresse.

رقم الحساب الجاري البنكي أو البريدي :

رقم الهاتف :

إسم وعنوان المحاسب (في حالة وجوده) :

N° CCB ou du CCP :

N° d'appel téléphonique :

Nom et adresse du Comptable (le cas échéant) :

يرجى ملئ الفراغات المبينة أسفله، إذا كنتم تمارسون نشاطا آخر (في حالة تعدد النشاطات، أرفقوا جدولا مفصلا بالشكل المطلوب):
Si vous avez une autre activité, veuillez renseigner les champs ci-après indiqués (En cas de multiplicité d'activités joindre un état dûment renseigné) :

اسم الشركة :

طبيعة النشاط:

عنوان المحل أو المؤسسة:

Raison sociale :

Nature de l'activité :

Adresse de l'établissement ou de l'entreprise :

نظرا لأهمية هذا التصريح الذي ينبغي أن يكون قاعدة لتثبيت الضريبة الجزافية الوحيدة، يوصى المكلفون بالضريبة بتقديم المعلومات المطلوبة بدقة وإعادة هذه المطبوعة في الأجل المحددة.
Compte tenu de l'importance de cette déclaration qui doit servir de base à la fixation de l'impôt forfaitaire unique, il est recommandé au contribuable de fournir les renseignements demandés avec précision et de renvoyer le présent imprimé dans les délais prescrits.

Renseignements divers :

معلومات متنوعة :

- a) nombre de personnes employées : : عدد الأشخاص المستخدمين في :
 b) montant des salaires y compris les charges sociales versées en 20 : : قيمة الأجور و الأعباء الاجتماعية المسددة في :
 c) Montant annuel des loyers privés de l'année 20...: : القيمة السنوية للإيجارات الخاصة لسنة :
 d) véhicules utilisés : : السيارات المستعملة:

	Tourisme سياحية	Utilitaire نفعية	
Marque et puissance	سنة الاكتساب
Année d'acquisition	العلامة والقوة
Prix total payé	مجموع الثمن المدفوع

جدول مفصل للأعباء
 Etat détaillé des dépenses et frais divers

Désignation	المبالغ Montants	تعيين
Montant des achats de marchandises	مبلغ مشتريات البضائع
Montant des achats de matières premières	مبلغ مشتريات المواد الأولية
Salaires du personnel	أجور المستخدمين
Charges sociales patronales	الأعباء الاجتماعية لرب العمل
Loyers professionnels	الإيجارات المهنية
Autres frais généraux (détailler sur feuille séparée)	مصاريف أخرى عامة (تذكر بالتفصيل في ورقة منفصلة)
TOTAL	المجموع

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA
DE : _____

المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب لولاية

INSPECTION DE : _____

مفتشية : _____

RECETTE DE : _____

قباضة : _____

COMMUNE DE : _____

بلدية : _____

CPI DE : _____

مركز الضرائب الجوازي : _____

التصريح التكميلي للضريبة الجزائرية الوحيدة لسنة : _____

DECLARATION COMPLEMENTAIRE DE L'IFU AU TITRE DE L'ANNEE : _____

الفترة من : _____ إلى : _____

Période du au

(تصريح يودع في الفترة ما بين 20 جانفي و 15 فيفري للسنة N+1)

(Déclaration à souscrire entre le 20 janvier et le 15 février de l'année N+1)

I - IDENTIFICATION DU CONTRIBUABLE
I - معلومات خاصة بالمكلف بالضريبة

- Nom, Prénom :	الاسم و اللقب :
- Raison sociale :	اسم الشركة :
- Activité exercée :	طبيعة النشاط :
- Autres activités :	نشاطات أخرى :
- Activité exonérée (ANSEJ - CNAC - ANGEM) :	نشاط معفى :
- Adresse du lieu d'exercice de l'activité :	عنوان النشاط :
- Adresse du domicile de l'exploitant :	عنوان إقامه المكلف بالضريبة :
- Numéro NIF :	رقم التعريف الجبائي :
- Numéro du RC :	رقم السجل التجاري :
- Code d'activité :	رمز النشاط :
- Numéro de la carte d'artisan :	رقم بطاقة الحرفي :
- Numéro d'article d'imposition :	رقم المادة :
- Numéro de téléphone :	رقم الهاتف :
- E-mail :	البريد الإلكتروني :
- Numéro CB / CCP :	رقم الحساب البنكي / الحساب البريد الجاري :

II - CHIFFRES D'AFFAIRES COMPLEMENTAIRES
II - رقم الاعمال التكميلي

طبيعة النشاط Nature Activité	رقم الأعمال المحقق CA Réalisé	رقم الأعمال التقديري CA Prévisionnel	الفارق Écart	المعدل Taux	مبلغ الضريبة الجزائرية الوحيدة Montant IFU
عملية الإنتاج و بيع السلع Activité de production et vente de biens			0	5%	0
نشاطات اخرى Autres activités			0	12%	0
المجموع Total	0	0	0		0