



الخاتمة العامة

حاولنا من خلال بحثنا هذا و من الدراسة الميدانية التي قمنا بها في المديرية الولائية للضرائب بالبويرة الاحاطة بكل ما يتعلق بالتهرب الضريبي في الجزائر و وسائل مكافحته ,حيث اتضح لنا في البداية الدور الذي تلعبه الضريبة كأهم مورد مالي في تمويل الخزينة العامة وكذلك اعتبارها أداة لتحقيق أغراض السياسة المالية عن طريق معالجتها لمختلف الظواهر الاقتصادية العامة ,و لكن سوء فهم هذا الدور من طرف الافراد ادى الى تفشي ظاهرة التهرب الضريبي التي تعتبر إحدى التحديات التي تواجهها السياسة المالية للدولة و ذلك من خلال التملص الجزئي أو الكلي من دفع الضريبة المفروضة عليه و ذلك بالاعتماد أساليب و طرق متنوعة في ذلك .

ونظرا لخطورة ظاهرة التهرب الضريبي و ما ينعكس عنها سلبا على الاقتصاد الوطني وكذا الخزينة العامة للدولة و الآثار الناجمة عن ذلك ,فان هذا يؤدي الى عدم تحقيق سياسة إقتصادية تنموية حقيقية .لذلك على الدولة و الإدارة الجبائية أن تواجه هذه الظاهرة و ذلك بإيجاد أساليب منظمة تحت إطار قانوني تعمل بالتنسيق مع مختلف هيئاتها و تتميز هذه الأساليب في التحقيق و الرقابة الجبائية لتخفيف من حدة الآثار الناجمة عنها. إضافة إلى وجوب تحسين علاقة الإدارة بالخاضع للضريبة من خلال توعيته حتى تكون له رؤية واضحة حول حقوقه و واجباته ,و بالتالي تكون لديه فناعة بالمساهمة في تمويل الخزينة العامة .

الاجابة على الاشكالية:

وعليه يمكن القول أن ظاهرة التهرب الضريبي هي ظاهرة لها اثار سلبية على الاقتصاد ككل و للحد منها يتم اللجوء الى عدة اجراءات كالرقابة الجبائية و اجراءات اخرى وقائية.

- و على هذا الأساس توصلنا الى الاجابة على الفرضيات السابقة كالآتي :

*التهرب الضريبي هو التملص عن دفع الضريبة كليا أو جزئيا :هي فرضية صحيحة.

*نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة :فرضية صحيحة .

* الرقابة الجبائية من اهم الوسائل المعتمدة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي :هي فرضية صحيحة .

ومن خلال هذا البحث توصلنا الى بعض النتائج المهمة و تتمثل في :

نتائج الجانب النظري :

-التهرب الضريبي هو التملص من دفع الضريبة إما بصفة كلية أو جزئية.

__شهدت ظاهرة التهرب الضريبي انتشارا واسعا, وذلك يعود للاثار المتعددة الناتجة من التغيرات والتحويلات الاقتصادية وثورة المعلومات والاتصالات, التهرب الالكتروني.....الخ.

__إن المشاكل التي تعاني منها الرقابة الجبائية كالبرمجة القليلة لملفات التحقيق, مقارنة بعدد المكلفين وضعف الإمكانيات البشرية والمادية أدى إلى عدم القيام بمهامها على أحسن وجه وفي اوقاتها المحددة.

__إن تحسين العلاقة بين الادارة الجبائية والمكلفين بالضريبة من الاجراءات الهامة الواجب اتخاذها لتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي وتحقيق الفعالية للرقابة الجبائية.

__ إن التنسيق التام بين الادارة الجبائية ومختلف الادارات والمؤسسات الاخرى يلعب دورا فعالا في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها.

وهذا من شأنه تعزيز استراتيجيات مكافحة التهرب الضريبي.

نتائج الجانب التطبيقي :

__تبدأ عملية التحقيق المحاسبي بتواجد مراقب ورئيس فرقة بعين المكان إنطلاقا من اليوم الاول من انتهاء المجدة المحددة في الاشعار بالتحقيق على الاقل 10 أيام.

-نتائج التحقيق المتوصل اليها تكون مطابقة لتصريحات المكلف او مخالفة لها.

-تعطى مدة 40 يوم للمكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته حول نتائج التقييم.

-يستفيد المكلف بالضريبة من جميع الشروحات الشفهية من طرف الادارة لفهم التقييم و يمكن له مناقشة الاقتراحات.

الاقتراحات :

1-إصلاح المديرية الولائية للضرائب بولاية البويرة و إدخال وسائل الإعلام في جميع المصالح الإدارية الضريبية لتسهيل عملية المراقبة .

2-العمل على تكثيف الدورات التفتيشية و ذلك لزيادة الإنضباط و التحفظ .

3-فتح مناصب شغل جديدة و ذلك لمنح المتخرجين دورهم في تشغيل أفكارهم .

4-إعادة النظر في أجور موظفي مصلحة الضرائب خاصة أولئك الذين يمارسون مهنة المراقبة و ذلك لتحفيزهم وإبعادهم عن اغراءات المكلفين بالضريبة .

أفاق البحث:

في هذا الصدد يمكن فتح مجال واسع للدراسة و المناقشة لدفعات القادمة و ذلك بصياغة السؤال التالي :

*أثر التهرب الضريبي على التكامل الإقتصادي العربي .

* أثر التهرب الضريبي في ظل الشراكة الأورو متوسطة .

*أثر التهرب الضريبي و التجارة الالكترونية .

*أثر التهرب الضريبي وعلى التنمية المستدامة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

قائمة المراجع

الكتب باللغة العربية

- 1-البطريق يونس احمد ,حامد عبد المجيد دراز ,و اخرون , "المالية العامة -الضرائب و النفقات العامة " ,الدار الجامعية الاسكندرية .
- 2-الخطيب خالد شحادة ,احمد زهير الشامية , "اسس المالية العامة " ,دار وائل للنشر ,الاردن ,الطبعة الثانية ,2005.
- 3-بوزيدة حميد , "جباية المؤسسات " ,ديوان المطبوعات الجامعية ,الطبعة الخامسة ,الساحة المركزية بن عكنون ,الجزائر , 2007.
- 4-زغودود علي , "المالية العامة " ,ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون ,الجزائر , 2006.
- 5-سوزي عدلي ناشد , "ظاهرة التهرب الدولي و اثارها على اقتصاديات الدول النامية " ,قسم الاقتصاد و المالية العامة كلية الحقوق , الاسكندرية , 1999.
- 6-عطية عبد الوهاب , "مبادئ و اقتصاديات المالية العامة " ,دار النهضة العربية ,القاهرة , 2000.
- 7-عوض الله زينب , مبادئ المالية العامة ,الدار الجامعية ,بيروت ,لبنان , 1986.
- 8- قحطان السيوفي , "اقتصاديات المالية العامة" ,دار الاطلس للنشر , 1998.
- 9-محي محمد مسعد , "العلاقة القانونية بين الممول و الادارة الضريبية " ,دراسة تحليلية مقارنة ,مكتبة الاشعاع , الاسكندرية , 2002.
- 10-ناصر مراد , "فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق " ,ديوان المطبوعات الجامعية البلدية ,الجزائر , 2011.
- 11-يحيوي اعمار , "مساهمة في دراسة المالية العامة -النظرية العامة وفقا للتطورات الراهنة- " ,دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ,الجزائر , 2003.

الكتب باللغة الفرنسية

1-Bruno taddel, la Froude fiscale,litec,paric 1974.

2-Colin philippe la verefication fiscale.

3-Jean piere casinrir control fiscale et control.

4-fiscal,Dalloz,et Jean Marie Robert, droit pen Paris 1980. Gilbert tiscier

المذكرات

1-العموري سليمة ,طهير زهيرة , "التهرب الضريبي في الجزائر " ,مذكرة نيل شهادة ليسانس في العلوم الاقتصادية ,فرع تسيير و اقتصاد المؤسسة ,البويرة ,2010.

2- بالعميري لخضر ,محمود عمر , التهرب الضريبي في الجزائر , المركز الجامعي بالبويرة ,مذكرة لنيل شهادة ليسانس ,2009.

3- بومكواز ليلي ,باديس صبرينة , "التهرب الضريبي و اليات مكافحته " ,شهادة ليسانس ,قسم علوم اقتصادية ,فرع تسيير و اقتصاد المؤسسة ,البويرة ,2009.

4- جاب الله خليفة ,ذياب جفال زهية ,الرقابة الجبائية ,جامعة الجزائر ,كلي العلوم الاقتصادية و علوم التسيير , 2006, 2007, .

5-صباح الذوادي , "التهرب الضريبي " ,مذكرة نيل شهادة الدراسات العليا في المالية " ,دفعة 1995.

6- عادل التواتي ,سمير نواح , "الغش و التهرب الضريبي " , مذكرة نيل شهادة ليسانس في العلوم الاقتصادية ,البويرة,2008.

7- عكموش طارق ,جمعة رفيق , "التهرب الضريبي في الجزائر و وسائل مكافحته " ,مذكرة نيل شهادة ليسانس في العلوم الاقتصادية ,المركز الجامعي بالبويرة ,2011.

8- مقراني نبيلة ,سولي يونس , "التهرب الضريبي" ,مذكرة نيل شهادة تطبيقية جامعية ,فرع تجارة دولية ,جامعة احمد بوقرة ,بومرداس ,2003.

9- هيشر أمينة ,سليمان رشيدة , التهرب الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية , المركز الجامعي بالبويرة ,مذكرة لنيل شهادة ليسانس ,2008.

1- قري عبد المجيد, فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية, اطروحة دكتوراه, جامعة الجزائر, معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير, خروبة, 1995.

القوانين و الجرائد الرسمية

1-القانون رقم 21/01 المؤرخ في 22 ديسمبر 2011, المتضمن قانون المالية لسنة 2002, المتضمنة قانون الاجراءات الجبائية المعدلة و المتممة .

2- القانون رقم 20/05 المؤرخ في 20/05/2005, المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2001 .

3-قانون الرسم على القيمة المضافة 1999.

الملاحق

الملاحق

جدول الدخل بالشرائح :

المعدل	الدخل و حدة نقدية
0%	10000 ← 0
10%	20000 ← 10001
20%	20001 ← 30000
30%	40000 ← 30001
40%	40000 ← أكبر من

المصدر: حميدة بوزيدة, مرجع سبق ذكره.

الفصل الثاني

وسائل مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي

الفصل الثاني: مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي

مقدمة الفصل

تحاول الجزائر الاعتماد على مجموعة من الوسائل و المبادئ و الآليات التي تكفل لها تحصيلات ضريبية في المستوى من جهة و مكافحة التهرب الضريبي من جهة أخرى ,فاعتمادها على كل من الرقابة و التحقيق الجبائي مع تعزيز الإدارة بالوسائل ما هو إلا إجراء تعتمد عليه الدولة لجعل الضريبة تلعب الدور الفعال في سياسة الإصلاحات الاقتصادية و الضريبية .

وفي هذا الفصل سنتطرق إلى مبحثين ,الأول يتناول موضوع الرقابة الجبائية ,أما الثاني فيشمل الوسائل و الحلول الوقائية.

المبحث الأول: الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية هي أداة في يد الإدارة الجبائية تستعملها لمراقبة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين ومحاولة منها كشف الغش، والتأكد من صحة التصريحات المودعة لديها، إذن فالرقابة هي وسيلة للكشف عن المخالفات. وللرقابة الجبائية أشكال وطرق عديدة يتوجب استعمالها في الوقت المناسب وفي حدود ما هو مقرر في التشريعات⁽¹⁾.

المطلب الأول: الرقابة الجبائية وإطارها القانوني

الفرع الأول: مدخل للرقابة الجبائية

1) تعريف الرقابة الجبائية

هو ذلك النشاط المنتظم الذي تقوم به الإدارة الجبائية قصد التحقق من مدى مصداقية مختلف التصريحات وتقييمها بطريقة موضوعية، لغرض اكتشاف العمليات التدلّيسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من أداء الدين الضريبي المستحق من طرف الخزينة العمومية، واسترداد قيمتها في حالة حدوث ذلك.

2) أسباب وأهداف الرقابة الجبائية:

الغاية الأساسية من الرقابة الجبائية هي مكافحة التهرب الضريبي أو على الأقل التقليل من حدته وهذا بالاستناد على أهداف أخرى جزئية تعتبر أساسا لدى المراقب الجبائي بخصوص النتائج المتوصل إليها والتي على أساسها يقوم بإصدار الحكم المناسب.

وهذا ما تم توضيحه ضمن هذا المخطط⁽²⁾.

¹ مذكرة: عكموش طارق، جمعة رفيق، مرجع سبق ذكره، ص 24.

² تقرير تربص: جاب الله خليدة، ذياب جفال زهية، الرقابة الجبائية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير 2006، 2007، ص 10، 09.

شكل رقم 01: شكل يبين أسباب وأهداف الرقابة الجبائية (1).



¹ نفس المرجع السابق ، ص 11.

التعليق: سبب ظهور الرقابة الجبائية هو مكافحة الغش والتهرب الضريبي من خلال عدة إجراءات كفحص التصريحات والوثائق المحاسبية، البحث في مدى صحة الحسابات، التحقق من صحة القيم.....الخ.

الفرع الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

من الجانب القانوني تتمتع الإدارة الجبائية بصلاحيات أثناء أدائها لمهامها، لكن في إطار مجموعة من الضمانات حفاظا على حقوق المكلف باستبعاد الممارسات التعسفية اتجاهه بحجة أدائها لمهمة الرقابة، ومن أهم صلاحياتها:

1. حق الاطلاع .

2. حق الرقابة.

3. حق استدراك الخطأ.

ا. حق الاطلاع:

يعتبر هذا الحق من بين أهم الحقوق التي تتمتع بها الإدارة الجبائية والذي يسمح لها بالإطلاع على أي مصدر من مصادر المعلومات فيما يخص الوعاء أو التحصيل، وهذا طبقا لنص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية: "يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات"⁽¹⁾.

ولا يجوز لأي مؤسسة خاضعة للرقابة رفض الإدلاء بالمعلومات والوثائق المطلوبة بحجة السر المهني خاصة أمام المكلف باشتمام المهمة والذي لا تقل رتبته عن مراقب، وفي حالة رفض المكلف بالسماح بالاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المحددة قانونيا أو أتلافها قبل المدة المحددة 10 سنوات على الأقل، يلزم بدفع غرامة تصاعدية تقدر ب50 دج عن كل يوم تأخير بدءا من إثبات محضر الرفض⁽²⁾.

ويمكن إبراز حق الاطلاع حسب اختلاف الهيئة المعنية والخاضعة لهذا الالتزام حسب المخطط التالي:

¹ القانون رقم 21/01 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، المتضمنة قانون الإجراءات الجبائية المعدلة والمتممة، المادة 45.

² عكموش طارق، جمعة رفيق، مرجع سبق ذكره، ص 25

شكل رقم 02: شكل يبين حق الاطلاع حسب اختلاف الهيئة المعنية الخاضعة له.



الشكل من إعداد الطالبتين .

II. حق الرقابة:

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتتة، فالرقابة تسمح للإدارة الجبائية: "بأن تتأكد أن جميع المكلفين قد سددوا ما عليهم وهذا من اجل تصليح الضرر الذي قد يلحق بخزينة الدولة من جراء مخالفة أحكام القانون الجبائي"⁽¹⁾.

فحق الرقابة هو: "عبارة عن مجموعة العمليات الشكلية والمادية المنجزة من طرف أعوان الإدارة الجبائية والمتضمن صحة العمليات والمعلومات المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين والطبيعيين الخاضعين للضرائب من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية"⁽²⁾.

III. حق استدراك الخطأ

"يتمثل هذا الحق في الإمكانية الممنوحة للإدارة الجبائية لإعادة النظر في فرض الضرائب التي تم اقتطاعها وذلك لأجل تعديلها أو بفرض ضرائب جديدة"⁽³⁾.

كما جاء في نص المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة على انه: "يجوز استدراك كل حطا يترتب سواء من نوع الضريبة أو مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم عن طريق الجداول"⁽⁴⁾.

وقد حددت المادة 110 من قانون الإجراءات الجبائية الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء بأربع سنوات بالنسبة للضرائب المباشرة أو الرسم على القيمة المضافة، إلا أن هذه المدة قابلة للتمديد إذا اعترضها على سبيل المثال:

__ إشعار بتصليح الخطأ من طرف الإدارة.

-اعتراض المكلف*

¹ Jean piere casinrir **contrôle fiscale et contentieux de l impôt** page 29

² Colin philippe **la verifikation fiscale** page 17

³ قانون الضرائب المباشرة، المادة 226.

⁴ قانون الضرائب المباشرة، المادة 326.

* اعتراض المكلف: هو رفض العبء الضريبي من طرف المكلف بالضريبة.

- دفع أقساط مسبقة من الضريبة⁽¹⁾.

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، مرجع سبق ذكره ، المادة 326

المطلب الثاني: أشكال الرقابة

تأخذ الرقابة الجبائية ثلاثة أشكال رئيسية متعاقبة ومكملة لبعضها البعض وهي:

❖ الرقابة الشكلية.

❖ الرقابة على الوثائق.

❖ الرقابة في عين المكان (الميدانية).

الفرع الأول: الرقابة الشكلية

تعد الرقابة الشكلية الخطوة الأولى التي تباشر بها الإدارة الجبائية عملها، حيث يتم فيها الفحص الشكلي في جميع التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة والتصحيح المادي للأخطاء المرتكبة مع إجراء أي تقدير أو مقارنة بين هذه التصريحات والمعلومات التي تمتلكها الإدارة، ولذلك فالرقابة الشكلية لا تهدف إلى تصحيح ما صرح به المكلفون بقدر ما تنظر إلى الشكل الذي جاءت به هذه التصريحات التي يتم معابنتها في المرحلة الثانية والمتمثلة في الرقابة على الوثائق⁽¹⁾.

الفرع الثاني: الرقابة على الوثائق

يتمثل هذا الشكل من الرقابة في مجموعة الأعمال التي تتم على مستوى المكتب بحيث تقوم مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبه والمقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، وذلك عن طريق مقارنتها بالوثائق والمعلومات التي تملكها الإدارة عن الوضعية الحقيقية لكل ملف عند عملية الفحص للملف، وبعد الانتهاء يمكن للمصلحة الجبائية أن تطلب من المكلف مراقبة معلومات تكميلية، كما تطلب أيضا توضيحات وحجج لاسيما المتعلقة بنمط المعيشة أو ببعض الأعباء المخصوصة، ويمكن توضيح هذه الرقابة كما يلي:

¹ مذكرة : هيشر امينة و سليمان رشيدة ،التهرب الضريبي واثره على التنمية الاقتصادية، المركز الجامعي بالبويرة، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، 2008، ص 25.

1) طلب المعلومات:

يتمثل هذا الإجراء في سعي الإدارة على التحقيق في تصريحات المكلفين الذين لم يقدموا مستندات أو معلومات كافية بطلب من هؤلاء المكلفين معلومات حول النقاط أو الوسائل التي يشوبها الغموض أو الشك، وهذه المعلومات قد تأخذ الصيغة الشفهية أو الكتابية.

لا يخضع المكلف بالضريبة إلى أية عقوبة في حالة عدم الرد على الطلبات وإنما من خلال هذا الرضا يمكن للإدارة الجبائية أن ترسل للمكلف طلب توضيحات وحجج.

2) طلب توضيحات وتبريرات:

يمكن للإدارة الجبائية في هذه الحالة كتابة طلب وإرساله إلى المكلف بالضريبة مع تحديد المسائل والنقاط التي يكمن فيها الغموض، ويحدد المكلف بالضريبة أجلا لا يقل عن ثلاثين يوما من اجل تقديم رده، وفي حالة انقضائها يتم فرض ضريبة تلقائية من طرف الإدارة الجبائية، وعليه يخول القانون للمصلحة المحققة اللجوء للمراقبة بعين المكان⁽¹⁾.

الفرع الثالث: الرقابة في عين المكان (الميدانية)

على خلاف الرقابة على الوثائق التي تتم داخل المكاتب، فإن الرقابة بعين المكان تتم خارج مكاتب الإدارة الجبائية، أي معاينات ميدانية للتأكد من صحة ونزاهة المعلومات الموجودة في التصريحات المقدمة للإدارة الجبائية، ففي هذه الحالة يقوم المحققون بفحص الدفاتر والسجلات وجميع الوثائق التي حررت من طرف المكلف أو من طرف غيره وتتعلق بنشاطه، زيادة إلى تفحصهم للملفات الخاضعة لحق التقادم المنصوص عليها قانونيا، ولهذا تعتبر هذه الطريقة أكثر فعالية من سابقها نظرا لما حققه من معاينة موجودة في ارض الواقع، وهو الشيء الذي أدى بالمشروع الجزائري إلى تكريسه في شكلين يتمثلان في:

- التحقيق المحاسبي.

_ التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

¹ نفس المرجع السابق، ص 30.

ولذلك فالرقابة بعين المكان تهدف إلى مراجعة كل الدفاتر المحاسبية عن طريق إجراء التحقيق الجبائي للتقويم المباشر للأخطاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة⁽¹⁾.

¹ نفس المرجع السابق ص 30.

المطلب الثالث: التحقيقات الجبائية والعقوبات المفروضة

الفرع الأول: التحقيقات الجبائية

إن حق الرقابة الذي خوله القانون للإدارة، تمكنها من إجراء التحقيقات الضرورية بطريقة منهجية ونقدية تؤول عموما إلى إحداث التقويمات اللازمة والمصحوبة بتوقيع العقوبات على كل من الغش والتهرب.

1. التحقيق المحاسبي

ورد التحقيق المحاسبي في المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية الفقرة الأولى كما يلي: "يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية أي مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة، يوجه كتابيا وتقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها من طرف المصلحة ولأن التحقيق المحاسبي إجراء مهم فان تنظيمه يكون كما يلي⁽¹⁾:"

— التحضير للتحقيق.

— إرسال الإشعار بالتحقيق.

— التحقيق.

— نتائج التحقيق.

1) التحضير للتحقيق:

يتم برمجة وإعداد التحقيقات من قبل المديرية الولائية للضرائب باقتراح من مفتشيات الضرائب التابعة لها، إما تنفيذه فهو من اختصاص المديرية الفرعية للرقابة الجبائية المتخصصة إقليميا أو بواسطة الأعوان المحققين حيث يقومون ببعض الأعمال التمهيديّة في المكتب تحفيزا للرقابة في عين المكان، من خلال مسك الملفات الكاملة للمعني بالمراقبة والمكونة من تصريحاته الخاصة بكل نوع من الضرائب الخاضع لها. فة كل ما يتعلق بثروة المكلف الموجودة على مستوى:

¹ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المادة 80.

ولهذا فان المحقق يقوم بإجراء بحوثات خارج الإدارة الجبائية من أجل معرفة مايلي :

__ البنوك والمصارف لمعرفة قيم الأرصدة وحركتها.

__ وثيقةD3: مصالـح الجمارك لمعرفة خصوصية المؤسسات المصدرة والمستوردة.

__ الإدارة العمومية.

كما يجب على المحقق مسك بعض الوثائق الضرورية لسير المهمة على أحسن وجه منها:

- K37: كشف المحاسبة، مع كل لواحق حساب النتائج.

- E31: بيان مقارنة بين ميزانيات المؤسسة من سنة لأخرى⁽¹⁾.

1) إرسال إشعار بالتحقيق:

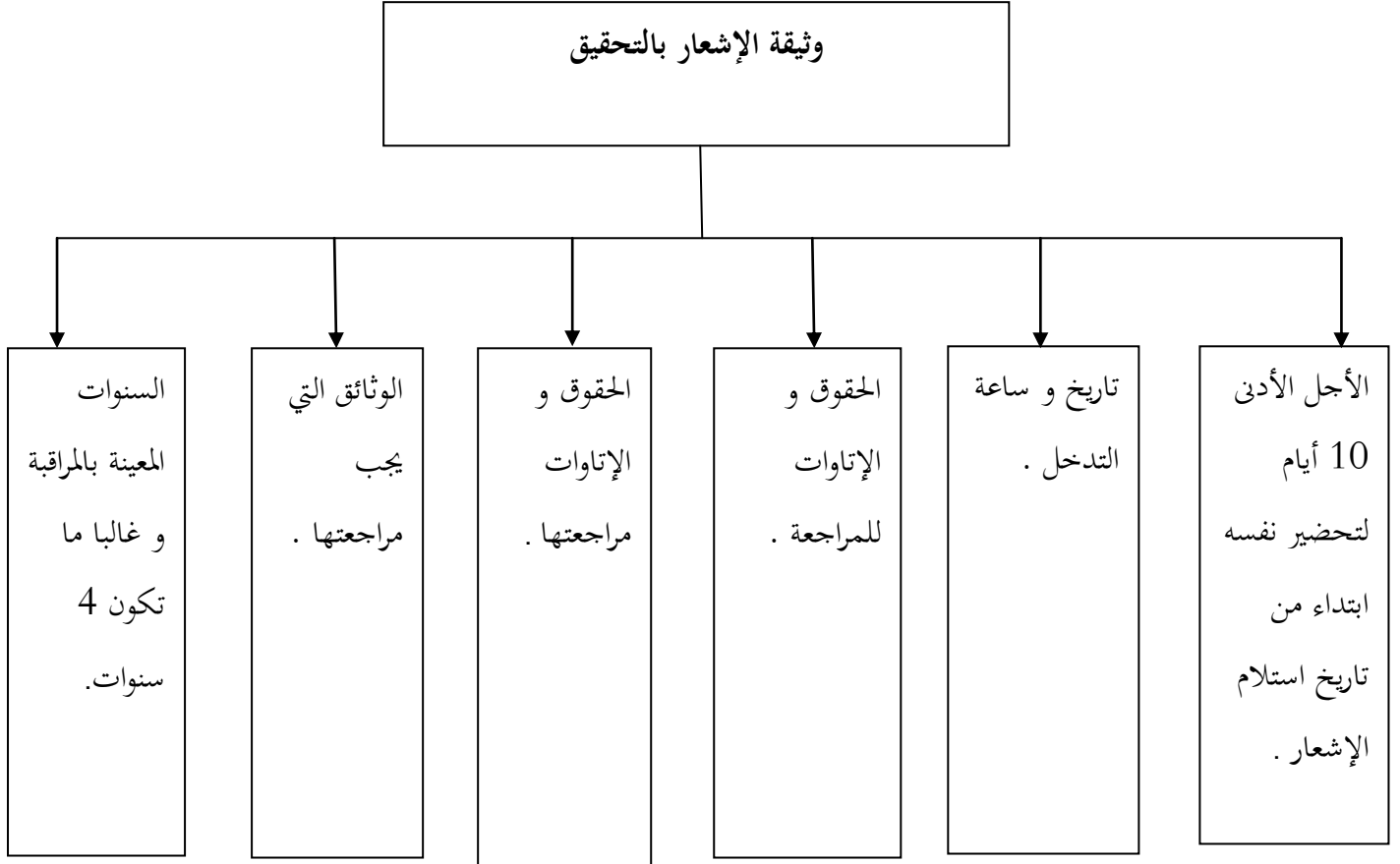
إن أول مرحلة يقوم بها المحقق تكمن في إعلام المكلف عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، مرفق

بميثاق المكلف فيه حقوقه وواجباته.

ويجب أن تحتوي الوثيقة على المعلومات المبينة في المخطط التالي:

¹ جاب الله خليفة، ذياب جفال زهية، مرجع سبق ذكره، ص21.

شكل رقم 03: شكل يبين بيانات وثيقة الإشعار بالتحقيق



الشكل من إعداد الطالبتين.

كما يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق عنوان وختم مصلحة المراقبة موقعة من طرف المحققين ورئيس الفرقة مع ذكر أسمائهم ورتبهم ورقم سجل الإرسال، عن طريق البريد مع إشعار بالاستلام.

1) التحقيق:

بعد استفادة المكلف بالضريبة من المهلة التي حولها له القانون والتي تقدر بعشرة أيام من التحضير للرقابة، يقوم العون المحقق بالانتقال إلى محل مزاوله النشاط، أين تتم المعاينة الحقيقية لنشاط المؤسسة وطريقة تسييرها وموقعها في السوق مع زيادة أماكن الإنتاج والتخزين من اجل تحصيل كل المعلومات التي تخص:

__ النشاط الرئيسي والثانوي للمؤسسة.

__ وسائل الإنتاج المستعملة.

__ سعر المواد الأولية وسعر التكلفة.

سعر البيع الحقيقي ودراسة دوران المخزون.

__ طبيعة الزبائن والموردين.

__ علاقة المؤسسة بفروعها في حالة وجود الشركة الأم⁽¹⁾.

"كما يمكن للمحقق أن يطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، كما يمكن أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة" وهو ما نصت عليه المادة (19) من قانون الإجراءات الجبائية ويشمل التحقيق أيضا حسابات الميزانية من بينها الأكثر حساسية و استعملت لأغراض الغش الضريبي والمتتمثلة في حسابات الاستغلال باعتبارها العناصر المساهمة بدرجة أولى في تكوين الربح الإجمالي(هامش الربح- القيمة المضافة) خصوصا للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بمعنى حسابات كل من: المشتريات، المبيعات والمخزونات.

حسابات المشتريات: يمكن إدراج المخالفات التي يظهرها التحقيق في هذا الحساب في نقطتين: إما بتخفيض مبالغ

¹ مقرر تريفص، جاب الله خليفة، ذياب حفال زهية، مرجع سبق ذكره، ص 22.

المشتريات أو الرفع منها، فالتخفيض يكون عن طريق عدم تسجيل فواتير المشتريات في الدفاتر اليومية أو الشراء دون فواتير وهذا من أجل تقليص رقم الأعمال، والتضخيم في المشتريات يكون الهدف منه تخفيض الربح الإجمالي عن طريق تسجيل مشتريات خيالية، سواء كانت هذه المشتريات بدون فواتير أو بفواتير مزورة ومن أجل التحقيق في صحة هذا الحساب وكشف المخالفات التي يتضمنها يعمد المحقق إلى الفحص النقدي لفواتير المشتريات وتسجيلها في الدفاتر اليومية مع قيامه بدراسة مقارنة بين الكشوفات المقابلة المستوفاة من الموردين والكشوفات البنكية.

أما فيما يخص الرسم على القيمة المضافة، فإن المحقق ينظر في صحة القيم المخصومة مع تلك التي تم ذكرها على التصريح.

حسابات المبيعات: يعتبر حساب المبيعات من أهم الحسابات بالنسبة للمؤسسة، وهو يمثل المحور الأساسي الذي يحاول فيه المكلف بضرعية التهرب والتلاعب الضريبي، لذا كانت مراجعته ومراقبته تستدعي عناية خاصة أثناء التحقيق عن طريق فحص فواتير البيع وسجلاته، ومقارنتها بحساب البنك، الصندوق والحساب الجاري البريدي للمؤسسة⁽¹⁾.

حسابات المخزونات: معظم التحليلات التي تتم على مستوى هذا الحساب لحجب حقيقة العمليات المحققة تتمثل في سعي المكلف بالضرعية إلى إظهار صور مخالفك عن المخزون من المواد الأولية والبضائع الجاهزة، سواء أكان ذلك محاسبيا عن طريق تقييم البضائع عن الصورة المخالفة كما هو معمول به، والذي يؤدي إلى انخفاض النسبة الحقيقية للإيرادات السنوية، وإما بإخفاء جزء من مخزونه ليتم بيعه بطريقة غير شرعية في السوق ودون فواتير. ويقوم التحقيق في هذا الحساب أساسا على الدفاتر المحاسبية، زيادة على الجرد والمعاينة المادية للمخزونات من خلال الاستعانة بفواتير البيع والشراء، بالإضافة إلى إيصالات الدخول والخروج للبضائع والسلع، وبعد القيام بعملية التحقيق نصل إلى النتيجة التي حققها.

4. نتائج التحقيق

بعد الفحص الدقيق للمحاسبة بعمد المحقق إلى استخلاص النتائج المتحصل عليها والتي عن طريقها يقرر مدى صحة أو

¹ نفس المرجع السابق، ص 23

خطأ هذه التصريحات، وفي كلتا الحالتين المحقق ملزم بتقديم إشعار بالنتائج المتحصل عليها للمكلف بالضريبة، ففي حالة إثبات تجاوزات وأخطاء، فإن المحقق بإمكانه القيام إما بالتصحيح الحضوري وإما بالتصحيح التلقائي⁽¹⁾.

✓ التصحيح الحضوري:

انطلاقاً من هذا الإجراء، فالمكلف له الحق في مناقشة المحقق في النتائج المتحصل عليها على أساس أنه امتثل لالتزاماته الجبائية لتقدم التصاريح في وقتها المحدد، ويبدأ بإشعاره بنتائج التحقيق مع إعطائه قدراً معيناً من الضمانات مثل:

__ إمكانية المكلف في الاستعانة بمستشار قانوني لمساعدته في النظر إلى اقتراحات الإدارة أو الرد عليها.

__ يفتح أجل 40 يوماً للمكلف بالضريبة لكي يفحص نتائج التقويم والإبلاغ عن إجابته.

__ يبين للمكلف بالضريبة التعديلات على الأسس الضريبية.

__ و"رفض العون المحقق لملاحظات المكلف بالضريبة، ينبغي عليه أن يعلمه بذلك من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة"⁽²⁾.

✓ التصحيح التلقائي:

يعتبر هذا الإجراء كعقاب للمكلف الذي يلزم بواجباته الجبائية المنصوص عليها قانونياً، بحيث تمارس الإدارة الجبائية هذا النوع من التصحيح باتخاذها الإجراءات التالية:

- إجراء التعديل التلقائي

- إجراء التقدير التلقائي.

- إجراء فرض الضريبة التلقائية.

وعليه فالمحقق باعتماده على الوسيلة المحاسبية والتي هي أجمع وسيلة في قمع الغش الضريبي، يمكنه من تجديد أسس فرض الضريبة دون إسهام المكلف .

¹ نفس المرجع السابق، ص 23.

² قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المادة 20، فقرة 04.

ويمكن للإدارة الجبائية إلى التحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة في الحالات التالية:

— رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية سواء من قبله أو من قبل شخص آخر.

— "عندما لا يصرح في الآجال المحددة قانونياً" (1).

— لم يقدم الدفاتر المحاسبية أو تم رفض هذه الأخيرة.

— كل مكلف بالضريبة امتنع عن الإجابة على الطلبات الواردة من مفتش الضرائب والمحقق بخصوص التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها .

1. التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

نعني بها مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به أي قيام أعوان الإدارة لمقاربة المداخيل المصرح به أي قيام أعوان الإدارة لمقاربة المداخيل المصرح بها بالمداخيل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف, ويتطلب هذا التحقيق مقارنة المداخيل المصرح بها و التي تمثل أساس فرض الضريبة مع مداخيل مفترضة لمصادر أخرى, على منوال مدخلات المكلف ومساره المعيشي مع الأخذ بعين الاعتبار لمجمل نفقاته و مجالات التوظيف لأمواله.

فالتحقيق المعمق يعتبر امتدادا منطقيا للتحقيق المحاسبي, و الذي يخص بتحديد الضريبة على الدخل الإجمالي (2).

1) سير التحقيق المعمق :

لا يمكن القيام بالتحقيق المعمق في الوضعية الشاملة للشخص الطبيعي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة من خلال إرسال إشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف و سعي هذه الطريقة إلى اكتشاف التهرب واستبيان الحالة الحقيقية للمكلف مقارنة بما يدفعه بالنسبة لمداخيله كل سنة, وكون هذه العملية تحتاج

¹ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المادة 19.

² قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 34.

لأملاك المكلف ببطاقة معلومات أو ما يسمى ببطاقة الوضعية لأملاك المكلف و التي تمثل السؤال عن الملاك المحصل عليها و المكتسبة.

كما يحق للمحقق في التصريحات طلب تدبيرات و توضيحات كتابية ويتم ذلك عندما تجمع المصلحة عناصر تسمح بإثبات أن الخاضع للضريبة يستطيع الحصول على مداخيل أكبر مما صرح به.

2) نتائج التحقيق :

ونقصد به تحقيق قواعد جديدة لفرض الضريبة و يتكون من :

*التصريح الحضورى : تبقى نفس التدابير العامة الواردة مسبقا حول التحقيق المحاسبي سارية المفعول⁽¹⁾.

*التصريح التلقائي : هو إجراء استثناء لا يمكن استعماله إلا في ظروف معينة كعدم تصريح المكلف بالضريبة على الدخل الإجمالي في الآجال المحددة قانونا أو لم يسوي وضعيته الجبائية و كذا عدم استجابة لطلبات التبرير أو التوضيحات الواردة من الإدارة , ففي هذه الحالة تحدد تلقائيا القاعدة المناسبة لفرض الضريبة و تبقى الضمانات المقدمة للمكلف بالضريبة.

الفرع الثاني : العقوبات الجبائية

لقد فرض المشرع جزاءات متنوعة على من يخالف أحكام القانون ضمانا لدقة تقدير الوعاء و تحديد الدين وتحصيله أو تعويض الخزينة عن الأضرار التي تلحقها من عدم الوفاء فقد قررت جزاءات في حالة الامتناع عن تقديم المستندات أو إتلافها أو تقديم البيانات و القرارات في غير مواعيدها , أو تقديم بيانات غير صحيحة باستخدام طرق احتيالية قصد إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة , بل و فرض عقوبات قد تكون بالحبس و الغرامة أو إحداها على كل من يشترك مع الممول بطريقة الإنفاق و التحريض و المساعدة للتخلص من أداء الضريبة ليكون تأكيد الإلزام بدفع الضريبة إلزام له طابع خاص و أكثر صرامة لدحر كافة محاولات التهرب و التدليس , و نظرا لكل هذا تأخذ العقوبات الجبائية ثلاثة أشكال رئيسية هي :

-عقوبة تتمثل في الزيادات الضريبية (الغرامات الجبائية).

1 جاب الله خليفة , مرجع سبق ذكره , ص34.

-العقوبات الجنائية .

-إضافة إلى عقوبات أخرى.

1. الزيادات في الضريبة (الغرامات الجبائية):

إن العقوبات و الغرامات الجبائية التي تطبق تلقائيا و مباشرة من طرف الإدارة الجبائية تتنوع كما يلي :

1) عقوبة عدم التصريح بالوجود: تنص المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة على انه "تطبق عقوبة جبائية

قدرها 30000 دج على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح بالوجود خلال الثلاثين (30) يوما الأولى من

بداية النشاط⁽¹⁾.

2) عقوبة التصريح السنوي: بموجب نص الفقرة الأولى من المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة , تفرض تلقائيا

غرامة جبائية على المكلف الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة, إما نسبة الضريبة على الدخل الإجمالي أو

الضريبة على أرباح الشركات بمضاعفة المبلغ المفروض عليه بنسبة 25 % لتخفيض هذه الزيادة إلى 10% إلى 20 %

ضمن الشروط المحددة في المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة اثر تقديم التصريح بعد انقضاء الآجال المحددة⁽²⁾.

3) عقوبة التأخير في تقديم التصريح: يؤدي التأخير في إيداع التصريح في الآجال المحددة قانونا إلى زيادة نسبة نفس قيمة

الضرائب و الرسوم المتعلقة بالمكلف بموجب المادة 332 من قانون الضرائب المباشرة , وهي تختلف باختلاف مدة

التأخير كما يلي:

10% إذا كانت مدة التأخير لا تتعدى شهرا واحدا.

20% إذا لم يتعدى مدة التأخير شهرين.

25% في حالة عدم تقديم التصريح في مدة ثلاثين يوما التي تلي تاريخ تبليغ القاضي بموجب تقديم التصريح

ضمن هذا الأجل.

¹ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة, المادة 194.

² نفس المرجع السابق, المادة 192, الفقرة الأولى.

4) عقوبة الإنقاص في التصريح :

جاءت المادة 17 من قانون المالية لسنة 1996 و التي عدلت الفقرة الأولى من المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة على انه : "عندما يصرح المكلف بالضريبة يلزم تقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس و العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة , أو يبين ربحاً أو دخلاً ناقصاً أو غير صحيح , فان مبلغ الحقوق التي تملص منها يزداد بنسبة :

10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها لا يقل عن مبلغ 50000 دج أو يساويه .

15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوت مبلغ 50000 دج و لا يقل عن مبلغ 200000 دج أو يساويه .

25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوت 200000 دج⁽¹⁾ .

في حالة إيداع التصريح بعلامة "لاشيء", فانه عند وضع التصريح خلال اليوم العشرين (20) من الشهر المعني حتى آخر يوم منه , تفرض عقوبة مالية قدرها 100 دج وعند تجاوز آخر يوم من هذا الشهر فما فوق تطبق عقوبة قدرها 500 دج.

* **عقوبات جنائية:** فيما تخص الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات , فقد نصت المادة 303 على انه كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في تقديرية أساس الضرائب أو الرسوم التي تخضع لها أو تصنيفيتها سواء كلياً أو جزئياً , فانه يعاقب بغرامة مالية يتراوح مبلغها بين 5000 دج و 20000 دج وبالحبس لمدة سنة أو خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين , وتشمل الأعمال التدليسية على وجه الخصوص الأعمال التالية:

- الإغفال من قصد تسجيل حسابات أو تسجيلات أخرى خاطئة أو وهمية في كل من السجل اليومي وسجل الجرد المنصوص عليهما في المادتين (09) و (10) من القانون التجاري .

- الإغفال أو الإنقاص عن قصد في التصريح برقم الأعمال .

- استعمال فواتير أو ذكر نتائج صورية .

¹ نبيلة مقراني, سولي يونس, التهرب الضريبي, مذكرة نيل شهادة تطبيقية جامعية, فرع تجارة دولية, جامعة احمد بوقرة, بومرداس, 2003, ص 28.

ولان القانون أقر أن ظاهرة الغش والتهرب الضريبي تعد جنائية, فقد نص القانون المالي لسنة 1992 على بعض الزيادات في المعدلات المطبقة على المرتكبين وتمثل في :

100% إذا كان المبلغ المتملص أقل أو يساوي 500000 دج.

200% إذا زاد هذا المبلغ عن 500 دج لسنة واحدة.

أما فيما يخص الرسم على القيمة المضافة (TUA) قد يفرض المخالفون لها إلى عقوبات جنائية من سنة خمس سنوات سجن أو بغرامة مالية تتراوح ما بين 5000 دج و20000 دج وأوضح المشروع الصور التي يمكن اعتبارها أعمالا تدليسية كما يلي:

(1) إخفاء أو محاولة إخفاء للحواصل التي يطبق عليها الرسم.

(2) تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة إثباتا لطلبات ترمي للحصول على تخفيضات أو الاستفادة من المزايا

الجبائية المنصوص عليها لبعض الفئات من المدينين بالضريبة.

(3) الإغفال عن قصد لنقل حسابات غير صحيحة أو وهمية في الدفتر اليومي أو دفتر الجرد.

(4) كل عمل أو سلوكات بين إرادة أو نية واضحة للتملص من دفع الرسوم على الأعمال المستحقة أو جزء منها

أو تأجيل في دفعها⁽¹⁾.

***عقوبات إضافية** : بإمكان الإدارة الجبائية الالتجاء إلى بعض الطرق الأخرى كأسلوب عقابي بخلاف تلك المتعلقة

بالعقوبات والغرامات الجبائية, وإنما تكون مكتملة لها في كثير من الأحيان والتي من بينها: منع المكلف من مزاوله نشاطه

المهني , أو غلق بعض من مقرراته.

¹ قانون الرسم على القيمة المضافة, مرجع سبق ذكره, المادة 118.

المبحث الثاني: الوسائل و الحلول الوقائية

تمهيد

لقد نتج عن ظاهرة التهرب الضريبي آثار سلبية أدى إلى الضرورة للحد منها و ذلك عن طريق استعمال مجموعة من الوسائل واقتراح الحلول المناسبة التي تلائم كلا الطرفين (المكلف و الدولة).

المطلب الأول: أحكام التشريع الضريبي

إن صياغة القانون الضريبي تلعب دورا رئيسيا في نجاح أو فشل أي نوع من الضرائب و درجة قبول المكلفين لها فيعتبر التهرب الضريبي كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي, لذلك فان تحسين فعالية ذلك النظام سيساهم في معالجة ظاهرة التهرب و ذلك بمراعاة مايلي⁽¹⁾:

أولا: إرساء نظام ضريبي بسيط:

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط و تحصيل الضرائب, فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها, و عليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراء فرض الضرائب, و في تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزائي, و يساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع و تسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط و التحصيل, بينما يتعقد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه, كما أن تعقد و عدم استقرار التشريع الضريبي يؤدي إلى نشوء حالة من الحساسية تجاه الضريبة, لذلك يجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية و استقرارها, بالإضافة إلى وضوحها بالقدر اللازم من اجل مكافحة التهرب الضريبي

ثانيا: إرساء نظام ضريبي عادل:

يشكل الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي ولمعالجة ذلك الوضع, يعمل المشروع على إرساء نظام ضريبي عادل, وذلك من خلال مراعاة مايلي:

- الأخذ بمبدأ الشخصية الضريبية.

¹ ناصر مراد, مرجع سبق ذكره, ص162.

- ثغورية الضريبية.
- اعتدال معدل الضريبة.
- تجنب الازدواج الضريبي.
- إعفاءات ضريبة مدروسة.

بالإضافة إلى ذلك يجب تحقيق المساواة التامة بين جميع الممولين أمام قانون الضريبة, و ذلك بعدم تميز أي طائفة في المعاملة الضريبية من غيرها ما لم يكن ذلك لأسباب موضوعية⁽¹⁾.

ثالثا: تحسين التشريع الضريبي: إن التشريع الضريبي الجيد والمنسجم و المترابط عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالا للتهرب, وبالتالي يجب أحكام صياغة نصوص التشريع الضريبي حتى يفوت الفرصة على المكلف للاستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع, وعليه سد منافذ التهرب ضف إلى ذلك يجب إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي, حتى تتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة, ومدى تكيفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي.

¹ ناصر مراد, مرجع سبق ذكره, ص 163.

المطلب الثاني: إصلاح وتحسين الجهاز الإداري والرقابة الجبائية

أولاً: إصلاح وتحسين الجهاز الإداري:

يرجع بعض فقهاء الجبائية مشكلة الغش الضريبي إلى عدم فعالية النظام الجبائي التي تستلزم وجود هيكل إداري منظم و عصري بعيداً عن كل ملامح التخلف و الإهمال و الامبالاة, فضلاً عن نقص الوعي المهني و التأطير و من ثم لا بد من القيام بإصلاحات و تعديلات تؤدي إلى تحسين و ترقية الجهاز الإداري لكي يتحقق ذلك على أحسن وجه و يجب تزويد هذه الإدارة بكل الوسائل المادية و البشرية المؤهلة والتي يمكنها من سد الفراغ الداخلي الذي تعاني منه⁽¹⁾.

1) تحسن الإمكانيات البشرية :

في ظل الإصلاحات الاقتصادية و ما نتج عنها من ارتفاع عدد المتعاملين الاقتصاديين , واجهت الإدارة الضريبية عدة صعوبات في أداء مهامها, و ذلك لقلّة عدد موظفيها , ونقص كفاءتهم المهنية , و في ظل هذا الاختلال بين وظائف الإدارة و إمكانياتها البشرية أصبح من الضروري تحسين كفاءة الموظفين , وتكوين إطارات متخصصة في المجال الضريبي , وفي هذا السباق يجب اتخاذ الإجراءات التالية⁽²⁾:

- تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضرائب .
- فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف جهات الوطن , قصد تكوين إطارات ضريبية وتكوين الأعوان الإداريين .
- تحسين الأوضاع المادية و الاجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبية قصد خلق منافذ الإجراءات المقدمة لهم.
- وضع أسس عادلة للترقية, توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية, خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة

¹ مذكرة, بومكواز ليلي وباديس صيرينة, التهرب الضريبي و آليات مكافحته , معهد العلوم الاقتصادية , المركز الجامعي البويرة , دفعة 2008-2009, ص44.

² ناصر مراد , مرجع سبق ذكره , ص 164.

المصالح الشخصية للمكلفين المعنيين, و ذلك لضمان السير الحسن لمهامهم الرقابية.

- بالمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن يثبت في حقهم سلوكات غير مشروعة و منافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة مثلا⁽¹⁾.

- توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية, خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين المعنيين, و ذلك لضمان السير الحسن لمهامهم الرقابية.

و عليه فان (إدارة كفاءة و ناجعة متوفرة على العدد الكافي من الموظفين الحاصلين على رواتب مناسبة تجعلهم في مأمن من الحاجة و الإغراء , إن هذه الإدارة تضمن أحسن تطبيق للنظام الضريبي و تؤمن له الظروف الموضوعية لأخلاقيات العمل الضريبي و مردودية التامة).

2) تحسين الإمكانيات المادية :

إن تعدد مهام الإدارة الضريبية سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة و تحديد وعاءها وتحصيلها, بالإضافة إلى عمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات المعنية, يقتضي توفر مقدرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل, وكذا وسائل مادية متطورة تتجاوز مع مقتضيات العصر. وفي هذا السياق ومن اجل المتابعة الجيدة للملفات المكلفين المتزايدة سنويا, وتحليل وحصر المعلومات الخاصة بكل مكلف في أوقات قياسية أصبح إدخال الإعلام الآلي ضرورة حتمية يفرضها الواقع, حيث أن تعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الإدارة الضريبية هو العلاج الفعال ضد كل 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.

تنظيم الإدارة الضريبية: إن تنظيم الإدارة الضريبية وفق مبدأ لا مركزية الإدارة, يهدف إلى فسخ المجال لاتخاذ القرارات بصفة عقلانية, وضمان سرعة وفعالية في العمل. وبحثا عن فعالية الإدارة الضريبية الجزائرية, اتخذ المشروع

¹ ناصر مراد, مرجع سبق ذكره.ص164.

بعض التعديلات في جانبها التنظيمي بإعادة هيكلة مصالحها على المستويين المحلي والمركزي, وذلك لتجاوز نقائص التنظيم السابق والتكيف مع الإصلاحات الضريبية المنتهجة. وفي هذا المجال يتم تحويل الإدارة المركزية إلى مديرية عامة للضرائب (DIG), وذلك بموجب المرسوم التنفيذي 90 / 190 الصادر في 23 جوان 1990, والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد. إما على المستوى المحلي, وبموجب المرسوم التنفيذي 91 / 60 الصادر في 23 فيفري 1991, تم إنشاء تسعة مديريات فرعية هي: الجزائر, البليدة, الشلف, وهران, سطيف, قسنطينة عنابة, ورقلة, بشار, هذه المديريات تتكفل بتنسيق ومراقبة عمل الإدارات الولائية, كما أنها تتمتع باستقلالية تامة من حيث التصرف واتخاذ القرارات, مما يسمح بدعم مركزها وتقوية سلطتها, ولقد خصص لكل مديرية ولائية ثلاثة مديريات فرعية هي (1):

- المديرية الفرعية للوسائل.
 - المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية والتحصيل.
 - المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية.
- إن هذه التعديلات التي سعت إلى إعادة تنظيم الإدارة الضريبية من الناحية الهيكلية تبقى منقوصة الفعالية إن لم يتزامن معها إصلاح شامل للإدارة الضريبية والتي تسعى إلى مايلي:
- تنظيم سير الإدارات المختلفة بما يضمن سلامة تطبيق التشريعات الضريبية. تنسيق العمل بين مختلف الإدارات على المستوى الوطني لتوحيد المعاملة الضريبية.
 - تحسين وسائل الفحص والمراجعة وتحديد معايير اختيار العينة التي يتم فحصها.
 - تسهيل الإجراءات الإدارية المرتبطة بالمكلف, وتوفير تصريحات ضريبية بسيطة وفي مواعيدها المحددة.
 - تبسيط إجراءات المنازعات و إضفاء الشفافية في حل مختلف المنازعات لكسب ثقة المكلف.

¹ نفس المرجع السابق, ص 165-167.

- ثانياً: تحسين الرقابة الجبائية:

- تعتبر الرقابة الجبائية إجراءً ضروريًا لمكافحة التهرب الضريبي، كما أنها تكتسي أهمية بالغة، وذلك نظراً لطبيعة النظام

الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي قد لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة

الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية كما مايلي⁽¹⁾:

- تنظيم الإطار القانوني للمراقبة الجبائية.

- تعدد أشكال الرقابة الجبائية .

- أهمية الغرامات و العقوبات الجبائية .

¹ نفس المرجع السابق، ص 167.

المطلب الثالث: أهمية التعاون الدولي لمكافحة التهرب الضريبي

لقد اتسع نطاق التهرب الضريبي على المستوى الدولي, كاستعمال سعر التنازل غير الحقيقي في العمليات مع الفروع الموجودة في الخارج , وكذلك المعاملات الوهمية مع الخارج التي تسمح بتبييض الأموال غير المصرحة , مما يجعل التعاون الدولي ضرورة حتمية⁽¹⁾.

أولاً: مفهوم التهرب الضريبي الدولي:

يعتبر التهرب الضريبي الدولي من اخطر صور التهرب , يعرف على انه العمل على التخلص من دفع الضرائب في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للمداخيل والأرباح من المفروض أن تخضع لضرائب هذا البلد الذي حققها فيه إلى بلد آخر يتميز بضغطه الجبائي المنخفض.

ويعرف أيضا على أنه تهرب اقتصادي بمعنى انه ذو تأثير اقتصادي على المجتمع يتمثل في ضياع مورد من الموارد الأساسية والحيوية للدولة في الظروف العادية يترتب عن ذلك أنها ليست الوسيلة بل الأثر المترتب عليها , وبذلك يمكن القول أن التهرب الضريبي ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد والمجتمع.

وقد شهد هذا النوع من التهرب انتشارا واسعا في القرن الحالي لانفتاح اقتصاديات العالم بعضها البعض وازدياد أهمية المبادلات التجارية الدولية وكذا اتساع مجال نشاط الشركات المتعددة الجنسيات التي تشكل اليوم شركات ضخمة لتهرب الأموال.

ثانياً: أشكال التهرب الضريبي الدولي: يمكن أن يأخذ أشكالا عديدة منها:

إنشاء مؤسسات وهمية في الخارج يكون الغرض من هذا إنشاء مؤسسات يكون مقرها في دولة يكون ضرائبها منخفضة قصد جمع أرباح فروع مختلفة التهرب من دفع الضرائب المطبقة في الدول التي كان مصدرها هذه الأرباح.

التلاعب في التصريح بأسعار الصفقات التجارية سواء عن طريق تضخيم أرقام المشتريات عند الاستيراد أو تخفيض

¹ سوزي عدلي ناشد , ظاهرة التهرب الدولي واثارها على اقتصاديات الدول النامية , قسم الاقتصاد و المالية العامة , كلية الحقوق , الاسكندرية , 1999, ص19.

أسعار المبيعات أثناء التصدير وتعمل هذه الطريقة للتهرب عادة بين الشركات التي تمتلك فروعاً في الخارج أو بالعكس مقرها الرئيسي في الخارج.

المبالغة في تقييم التكاليف المساعدة التقنية الأجنبية أو سعي مسيري الشركة للتلاعب بمكافآت الموظفين المقيمين في الخارج مع أشخاص لا وجود لهم أو بالأحرى تمرير جزء من الأرباح على شكل مرتبات أو مكافآت لخدمات مقدمة من طرف أشخاص أو مؤسسات وهمية تحرباً من دفع الضرائب التي عليها.

ثالثاً: مكافحة التهرب الضريبي الدولي: إن مكافحة هذه الظاهرة تتم على المستويين:

المستوى (الداخلي): تقوم الدولة بإتباع عدة طرق للحد من انتشار التهرب الضريبي ومحاوله القضاء عليه, لعل من أهمها مايلي:

*مطالبة المكلف بتقديم إقرار ضريبي مؤيد باليمين بحيث تطبق عليه أحكام العقوبات المتعلقة باليمين الكاذبة, علاوة على العقوبات الضريبية في حالة ثبوت سوء نية المكلف في تقديم بيانات غير صحيحة في إقراره الضريبي⁽¹⁾.

*منح موظفي الإدارة الضريبية الحق الاطلاع على حقيقة العناصر الضريبية, والتواصل في تقدير سليم لأوعية الضرائب وسلامة ربطها.

*إجازة قيام الغير بالإدلاء بالبيانات والمعلومات التي قد تتوفر لديه عن العناصر الضريبية للمكلفين وتقديم الحوافز الأدبية (الحوافز المعنوية) و المادية لكل من يقدم معلومات تفيد الإدارة الضريبية في الكشف عن حالات التهرب الضريبي.

*العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب المختلفة, فضلاً عن محاولة صياغة نصوص التشريعات الضريبية بأسلوب يسهل على المكلفين وغيرهم فهمها.

*التوسع في إتباع أسلوب الحجز في المنبع لتحصيل الجانب الأكبر من الضرائب لما يتيح هذا الأسلوب من الحد من فرض التهرب.

¹ احمد البطرق, حامد عبد المجيد دراز, المالية العامة (الضرائب و النفقات),الدار الجامعية بالاسكندرية, ص52.

*التوسع في إتباع أسلوب الحجز في المنبع لتحصيل الجانب الأكبر من الضرائب لما يتيح هذا الأسلوب من الحد من فرض التهرب.

*تمكين السلطات من الاستيلاء على البضائع المستوردة بالقيمة التي تتضمنها مستندات الاستيراد المقدمة والتي قد تكون بأقل من القيمة الحقيقية للتخلص من جانب الضرائب المفروضة على قيمة هذا البضائع.

2) على المستوى الدولي (الخارجي):

تم هذه المعالجة عن طريق إبرام اتفاقيات ومعاهدات جبائية دولية بغية توسع رقابة الإدارة خارج حدود الدولة الإقليمية لتسهيل حصول الدول على المعلومات الخاصة بنشاطات رعاياها في الدول الأخرى الأعضاء في المعاهدة تنظيم تبادلها لتحصيل الضرائب المستحقة عليهم وبيان مراكزهم المالية في هذه الدول من خلال حساباتهم في المؤسسات المالية الدولية , لأنه لا يمكن الإصلاح في مكافحة ظاهرة التهرب الدولي إلا بتعاون دولي.

تتضمن هذه الاتفاقيات عمل بين مختلف الدول سواء كانت ثنائية أو متعددة الأطراف وكانت أول معاهدة في هذا المجال بين فرنسا وبلجيكا سنة 1843 لتبادل المساعدات الإدارية , كما قامت الجمعية الأهلية في ديسمبر 1928 إلى إنشاء الضرائب وأثناء دورتها السادسة سنة 1936 ألحت إلى ضرورة عقد سلسلة من المعاهدات حول إيجاد حلول مناسبة التهرب الضريبي أما بالنسبة للاتفاقيات الجبائية الدولية الموقعة من طرف الجزائر تطورت بوتيرة منتظمة نسبيا منذ بداية التسعينيات , حيث إلى غاية 2004 تتكون الشبكة الجزائرية الجبائية من 11 اتفاقية سارية المفعول والخاصة بالضرائب على الدخل والأموال هي كالآتي⁽¹⁾:

*اتفاقية بين الجزائر و إفريقيا الجنوبية مصادقة عليها سنة 2000 - مرسوم رئاسي 2000 - مرسوم رئاسي 95/2000 , الغش الضريبي على دخل الجريدة الرسمية 26 المؤرخة في 2000/05/07 .

*اتفاقية بين الجزائر وكندا -مصادق عليها- المرسوم الرئاسي 364/2000 المتضمنة المصادقة على اتفاقية عدم

¹ مذكرة, بلعميري لخضر و محمودي عمر ,التهرب الضريبي في الجزائر، المركز الجامعي بالبويرة ,مذكرة لنيل شهادة ليسانس,2009, ص56.

ازدواجية الضريبة والحد من التهرب الجبائي في موضوع الضريبة على الدخل والأملاك.

*اتفاقية بين الجزائر والمملكة الأردن- مصادق عليها 2000- المرسوم الرئاسي - 427/2000, المؤرخة في 2000/12/17, المتضمن المصادقة على الاتفاقية المتضمنة عدم ازدواجية الضريبة و الحد من الغش و التهرب الضريبي و قواعد التعاون في موضوع الجباية على الدخل و الأملاك , الجريدة الرسمية رقم 79 المؤرخة في 23 / 12 2000⁽¹⁾.

*كما تلعب التكنولوجيا الإعلام الآلي دورا هاما باتفاق الدول على تبادل غير محدود للمعلومات بخصوص المكلفين بالضريبة , إذ تتضمن حل اتفاقيات الثنائية في مجال الضريبة اقتراحات تتعلق بتبادل المعلومات بين السلطات الضريبية. كذلك يجب أن نشير أن التطور النسبي الحاصل سببه الإصلاح الذي تم إدخاله في بداية سنوات التسعينات من جهة و الرؤية الجديدة للاتفاقيات الدولي الجبائية المتأثرة إلى حد بعيد بأفكار منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و يتعاضم خلال السنوات الأخيرة ظاهرة عولمة الاقتصاد⁽²⁾.

- إضافة إلى هذا, جهودات المجموعة الاقتصادية الأوروبية التي ساهمت بصفة فعالة بالتطرق لمشاكل التهرب الضريبي الدولي و وضع إجراءات للحد من الظاهرة .

¹ بالعميري لخضر, مرجع سبق ذكره.ص60.

² اعمر يجاوي, مساهمة في دراسة المالية العامة, النظرية العامة وفقا لتطورات الراهنة, دار هومة للطباعة و النشر,الجزائر, 2003,ص106.

خاتمة الفصل

تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما في تمويل الخزينة العمومية الأمر الذي يستوجب مراقبتها على الدوام. كما أنها تعتبر عنصر مهم و فعال لأي إدارة جبائية و ذلك من خلال كشف التلاعبات المحاسبية و طرق التهرب المختلفة و استرداد القيم المستحقة , وتأخذ الرقابة الجبائية أشكال مختلفة بحسب التدرج الإداري .

ما يجب الإشارة إليه هو أن الرقابة الجبائية , مفهوم لنظام أساسه التصريحات و الذي يترجم واقعا مبدأ المساواة و ذلك بالدفاع عن مصالح المكلفين لأنه يضمن مساواة الفرص .

الفصل الأول

عموميات حول ظاهرة التهرب الضريبي

الفصل الأول

الفصل الأول: عموميات حول ظاهرة التهرب الضريبي

مقدمة الفصل :

إن الضريبة تلعب دورا أساسيا في التنمية الاقتصادية لكن سوء فهمهم لما عليهم من التزامات أدى بهم إلى اللجوء إلى التهرب من دفعها. و هذا ما أدى إلى ظهور ظاهرة سلبية سميت "بالتهرب الضريبي" والتي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول حتى أصبحت غير قادرة على تحقيق أهدافها ,وفي هذا الصدد سنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين الأول يتناول مفاهيم حول التهرب الضريبي أما الثاني فيتمحور حول أسباب و الآثار و نتائج التهرب الضريبي.

المبحث الأول: مدخل إلى التهرب الضريبي

تمهيد

يلزم القانون الأشخاص بأداء واجباتهم الضريبية و المتمثلة في أداء المكلف مبلغ الضريبة , حيث تقوم الدولة بتحصيلها إلا أن المكلف قد يحاول التهرب من الضريبة الأمر الذي يؤدي إلى حرمان الخزينة العامة من المبالغ التي تستحقها.

المطلب الأول: مفهوم وأشكال التهرب الضريبي

الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي:

لقد تعددت المفاهيم و التعاريف التي جاء بها المختصون لتبيين ماهية التهرب الضريبي و من بين التعاريف و المفاهيم نجد (1) :

التعريف الأول :

يعرف على أنه تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي لجميع الوسائل و الأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية و ذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية و الذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها و تحقيق أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية .

التعريف الثاني :

كما يعرف على أنه عدم دفع الضريبة من المكلف سواء بصفة كلية أو جزئية وذلك باستعمال وسائل و طرق تمكنهم من الاستفادة من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية سعياً منه إلى التخفيف من هذه الأعباء أو التخلص منها نهائياً و يعود سبب وجود هذه الثغرات إلى النقص في التشريع و سوء صياغته. فهناك تهرب غير مخالف للقوانين كأن يلجأ المكلف إلى ممارسة نشاط يخضع للضريبة أقل أو معفى و الابتعاد عن ممارسة النشاطات التي تخضع للضريبة أكبر.

التعريف الثالث :

¹ علي زغدود , المالية العامة , ديوان المطبوعات الجامعية , بن عكنون , الجزائر , 2006 , ص 62.

وهو أيضا عملية يقوم بها الممول بهدف تخفيض الضريبة المستحقة عليه إما بصورة كلية أو جزئية من خلال إخفاء كل أو بعض عناصر المادة الخاضعة للضريبة، فهي عملية غير قانونية تتحقق بمخالفة القواعد القانونية السائدة و ينجم عنها آثار سلبية على الحصيلة الضريبية و عند اكتشافها يتعرض من يقوم بها للمساءلة القانونية في ضوء ما تقرره القوانين السائد من عقوبات مالية و جنائية في هذا المجال و هي تختلف بشدة من عملية ثقل العبء الضريبي التي تتم في إطار قانوني و أخلاقي ولا يكون لها تأثير سلبي على الحصيلة الضريبية.

التعريف الرابع :

و يعرف أيضا على أن يسعى الملمزم بالضريبة إلى التخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة في التعمد إلى سلوك احتيالي للتخلص من عبئها⁽¹⁾.

-و بصفة عامة يمكن تعريف التهرب الضريبي بأنه التخلص من دفع الضريبة بصفة كلية أو جزئية.

✓ خصائص التهرب الضريبي

مما سبق يمكن ذكر بعض الخصائص التهرب الضريبي و المتمثلة فيما يلي:

- 1- يتم التخلص من العبء الضريبي من خلال اللجوء إلى سلوكات احتيالية .
- 2- يسعى المكلف بالضريبة إلى تخفيف الضريبة المستحقة إما بصورة كلية أو جزئية.
- 3- للتهرب الضريبي آثار سلبية على الحصيلة الضريبية .
- 4- يترتب على المتهرب من الضريبة عقوبات مالية و جنائية .

الفرع الثاني: أشكال التهرب الضريبي:

نميز بين شكلين للتهرب الضريبي هما :

- 1- تهرب ضريبي بدون انتهاك القانون الضريبي و هو ما يعرف بالتجنب الضريبي.
- 2- تهرب ضريبي بانتهاك القانون الضريبي و هو ما يعرف بالغش الضريبي.

¹ نفس المرجع السابق، ص62.

I. التجنب الضريبي:

يقصد بتجنب الضريبة أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم , وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين ثلاث حالات لذلك التهرب هي :

1. تهرب ضريبي ناتج عن تغيير سلوك المكلف: وذلك من خلال بعض السلوكات التي يتخذها المكلف بغرض تجنب الضريبة والتي تتمثل فيما يلي:

- الامتناع من استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد تفادي دفعها.

- ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة, و الانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل.

نلاحظ أن هذا التهرب يرتكز على إرادة المكلف الذي يجب أن يكون على علم بمختلف الضرائب المفروضة.

2. تهرب ضريبي ينظمه التشريع الضريبي: يستند هذا التهرب كون أن الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف, لذلك ينظم المشرع هذا التهرب المشروع لتحقيق أهداف معينة, مثل إخضاع الأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خاص 15% عوض 30% قصد تشجيع الاستثمار⁽¹⁾.

3. تهرب ضريبي ناتج من إهمال المشرع الضريبي: قد يتحقق التهرب الضريبي نتيجة وجود ثغرات في القانون الضريبي وهو ناتج عن إهمال المشرع , وفي هذه الحالة يقوم المكلف باستغلال ثغرات التشريع الضريبي , ومن أجل ذلك يستعين المكلف بالخبرة والاختصاص لاكتشاف تلك الثغرات فمثلا يستطيع المكلف تجنب الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بالتوصل إلى إعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة النظر القانونية رغم أن طبيعة نشاطه تجارية من الناحية الاقتصادية.

يتضح مما سبق أن التجنب الضريبي لا يعتبر تهرب حقيقيا , وذلك نظرا لعدم التجسد المادي للواقعة المنشئة للضريبة القانونية , لذلك يسعى المكلف استغلال هذه الأساليب حتى يقلص العبء الضريبي , لكن تشير أن التهرب الضريبي

¹ ناصر مراد , فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق , ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون , الجزائر , 2011, ص152.

الناتج عن وجود ثغرات في التشريع الضريبي غير مرغوب فيه , حيث لا يسعى المشرع من خلاله تحقيق أي هدف عكس الحالات الأخرى , لذلك يجب معالجة هذه الثغرات لتحسين فعالية النظام الضريبي.

II. الغش الضريبي:

الغش الضريبي هو عبارة على تهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي , فهو التخلص من الضريبة , وإعطاء عرض خاطئ للواقع , أو تفسير مفضل , ومن أجل ذلك يستعمل المكلف طرف الغش والاحتيال , مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون, (دفع غرامات مالية , حجز ممتلكات المكلف, توقيف الحساب البنكي..... الخ).

وفي هذا المجال توجد عدة مظاهر للغش الضريبي تتمثل فيما يلي:

- عدم تقديم المكلف القانوني تصريح ضريبي عن النشاط الخاضع للضريبة, معتمدا في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه, وفي هذه الحالة يكون التهرب كلي.
- إدخال السلع المستوردة من الخارج خفية أي عدم التصريح بها لدى الجمارك حتى لا يدفع عليها الضريبة الجمركية.
- تقديم المكلف بالضريبة تصريح ضريبي لدى إدارة الضرائب مخالف للحقيقة حتى تفرض عليه ضريبة أقل مما يجب, كأن يذكر في تصريحه دخلا أقل من دخله الحقيقي, أو يذكر قيمة السلعة المستوردة أقل من قيمتها الحقيقية.
- المبالغة في تقدير التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة , مما يؤدي إلى تقليص الأرباح المفروضة عليها الضريبة وبالتالي تخفيض الضريبة المستحقة⁽¹⁾.
- إخفاء أو تهريب أموال المكلف بالضريبة حتى لا يدفع قيمة الضريبة بحيث يتعذر على إدارة الضرائب للحصول على مستحقاتها اتجاهه.

¹ نفس المرجع السابق, ص 153.

- هروب المكلف خارج البلاد, وبالتالي يصعب على إدارة الضرائب تحصيل الضريبة المترتبة عليه, وحتى يعتبر أي

سلوك كغش ضريبي ويجب توفر عنصرين أساسيين هما:

*العنصر المادي: المتمثل في تخفيض الاقتطاع الضريبي بطرق غير مشروعة, بالإضافة إلى توفر النية السيئة لذلك السلوك.

ورغم أن كلا الشكليين اللذين يمكن أن يتخذها التهرب يهدفان للوصول إلى نفس الغاية وهي عدم الالتزام بأداء الضريبة

, إلا أن الغش الضريبي يؤثر سلبا على فعالية النظام الضريبي , دون أي مقابل إيجابي.

* بينما التجنب الضريبي: قد يكون مقصودا من طرف المشرع لتحقيق أهداف معينة اقتصادية, اجتماعية, سياسية

لذلك يجب مكافحة التهرب الضريبي⁽¹⁾.

¹ نفس المرجع السابق, ص 154.

المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي أنواع نذكر منها مايلي:

الفرع الأول: من الناحية الشرعية:

✓ التهرب المشروع:

إن التهرب المشروع لا يتضمن أي مخالفة قانونية و ذلك بالاستفادة من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي نتيجة عدم صياغة بعض الأحكام القانونية بدقة وبالتالي لا يمكن ملاحظته أو فرض عليه عقوبة , يمكن تسميته بتجنب الضريبة و نقصد بالتجنب انه عملية قانونية يتم من خلالها تجنب الواقعة المنشأة للضريبة كان يتجنب المنتج ممارسة الأنشطة المفروض عليها الضريبة كما يتجنب المستهلك استهلاك المنتجات المفروض عليها الضريبة وقد يستطيع الممول أن يتجنب دفع الضريبة من خلال استغلال نقاط الضعف السائدة في التشريع واستغلال التضارب بين بنود التشريع واللائحة التنفيذية وبعض الإجراءات التنفيذية التي تصدرها وزارة المالية ويقصد بالتهرب المشروع تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي والتي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هنالك مخالفة للنصوص القانونية كإنتاج بعض السلع بمواصفات مختلفة عن المنصوص عنها في القانون أو التهرب من ضريبة التركة عن طريق توزيع هذه الأخيرة في شكل هبات للدين تربطهم بصاحب التركة قرابة من الدرجة الأولى على قيد الحياة حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الأموال الضريبية , ووفقا للمفهوم السابق لكل من التهرب و التجنب الضريبي يتحقق بعد حدوث الواقعة المنشئة للضريبة , ولكن الممول يتهرب من دفع الضريبة اعتمادا على بعض الوسائل والأساليب غير المشروعة بينهما نجد أن الواقعة المنشأة للضريبة بتصرفات وممارسات غير مخالفة للقانون⁽¹⁾.

✓ التهرب غير المشروع

¹ مذكرة, عادل تواتي, سمير نواح, الغش و التهرب الضريبي, مذكرة لنيل شهادة ليسانس في العلوم الاقتصادية, كلية العلوم الاقتصادية التسيير, المركز الجامعي بالبويرة, 2008, ص113.

نقصد به الغش الضريبي وهو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه و ذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخله أو تقديم تصريح خاص أو كاذب أو إعداد قيود وتسجيلات مزيفة وبهذا بهدف هذا التهرب إلى تحقيق أساس الضريبة ولتحقيقه يتوفر شرطين هما: "العنصر المادي والمعنوي":

*العنصر المادي:

يتمثل في تحقيق أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية وهو عبارة عن إخلال المكلف بواجباته الضريبية التي يملئها التشريع الضريبي. ومن أشكال الإخلال بهذه الواجبات نذكر⁽¹⁾:

- المبالغة في تقدير الأعباء وتكاليف الاستغلال.
- الامتناع عن تقديم التصريحات للإدارة الضريبية.
- الإخفاء الكلي أو الجزئي للعمليات التي يتم تحقيقها أو المداخيل الناتجة عنها.
- عدم مسك محاسبة منتظمة حسب التنظيم المعمول به (القانون التجاري، المخطط المحاسبي) وذلك بهدف عرقلة أي مراقبة جبائية محتملة.

*العنصر المعنوي:

يقصد بان يرتكب الفعل من طرف المكلف بالضريبة بنية سيئة وهذه المخالفة المعتمدة تكون عن وعي غير أن إظهار نية الغش صعبة لان القانون الضريبي يفترض دائما حسن نية المكلفين وعليه يتوجب على إدارة الضرائب إظهار تعمد المكلف لإدائه كحالة الأعمال التدليسية التي يكون القانون الضريبي قد ترقبها لعدم مسك المحاسبة أو مسكها مخالفا للإحكام والقوانين المعمول بها أو تسجيل فواتير شراء وهمية والاستمرار. ومن الأمثلة على ذلك نجد:

- عدم تقديم المكلف تصريحا ضريبيا عن النشاط الخاضع للضريبة ومعتمد على ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه أو يعتمد على نقل نشاطه من جهة إلى أخرى وفي هذه الحالة يكون التهرب نسبة تامة.

¹ مذكرة عادل تواتي , سمير نواح , مرجع سبق ذكره .ص113.

- عدم دفع الضريبة المترتبة على المكلف وذلك عندما يهرب المكلف خارج البلاد وبالتالي يصعب على السلطات تحصيل الضريبة.

- إدخال السلع المستوردة دون أن تمر بالمراكز الجمركية للتهرب من دفع الرسوم الجمركية وان يلجأ المورد إلى الحصول على فواتير ومستندات من البلد بأقل من القيمة الحقيقية للبضاعة المستوردة.

- عدم تقديم الإقرار المالي عند ثروته أو بإخفاء الواقعة المنشئة للضريبة أو بتعديل في أركانه و شروطها كالإنكار بوجود الثروة كما يمكن تصنيف التهرب حسب الزاوية والمنظور نجد⁽¹⁾ :

الفرع الثاني: من ناحية النطاق:

✓ التهرب المحلي:

هذا النوع يحدث في نطاق حدود الدولة الموجودة بها بحيث تكون أفعال التزوير التي يقوم بها المكلف لا تتعدى هذه الحدود باستغلال الثغرات الموجودة في النظام الضريبي أو بطرق و أساليب أخرى مثل: التهرب عن طريق الامتناع يسمى (التجنب الضريبي) يؤدي إلى امتناع الفرد عن القيام بالتصرف المنشأ للضريبة حتى يتجنب دفعها.

كأن يرفض استيراد بعض السلع الأجنبية لتفادي الضرائب الجمركية أو يرفض استهلاك السجائر حتى يتجنب دفع الضريبة.

✓ التهرب الدولي:

يعتبر هذا النوع من التهرب من أخطر أشكال التهرب إذ انه يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلد ما عن طريق التهرب غير القانوني لمداخل وأرباح من المفروض أن تخضع لضرائب البلد الذي حققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بضغطه الضريبي الملائم (المنخفض) ويمكن أن يتخذ هذا النوع من التهرب الأشكال التالية:

¹ مذكرة, العموري سليمة , طهير زهية , التهرب الضريبي في الجزائر , مذكرة نيل شهادة ليسانس في العلوم الاقتصادية , فرع تسيير و اقتصاد المؤسسة , المركز الجامعي بالبويرة , 2010, ص46.

*التلاعب في التصريح بأسعار الصفقات التجارية: و يكون ذلك سواء من طريق تضخيم أسعار المشتريات عند الاستيراد أو تخفيض أسعار المبيعات عند التصدير يستعمل هذا الشكل من أشكال التهرب الضريبي الدولي عادة من الشركات التي تملك فروعاً في الخارج حيث تقوم بتحويل أرباحها لاتجاه فروعها المتواجدة في دول رسومها أقل كما يلجأ إلى هذا الشكل شركات التجارة الدولية لتحويل مركز الضغط من أجل ضبط تسوية منتجاتها المصنعة في البلد وبيعها في بلد ثاني سعياً منها لتحقيق أقصى نسبة من الأرباح في البلد الذي يكون فيه العبء الحقيقي الجبائي أخف وطأة⁽¹⁾.

*المبالغة في تقييم التكاليف: يسعى مسيري الشركة التلاعب بالمكافآت الممنوحة للموظفين خارج البلد مع أشخاص وهميين أو بمعنى آخر تمرير جزء معين من أرباحها المحققة على شكل أجور و رواتب وكذلك مكافآت لخدمات مقدمة من طرف أشخاص أو مؤسسات وهمية ومن بين الطرق الأكثر استعمالاً وانتشاراً نجد تكاليف المقر إذ تفرض التكاليف من قبل الشركة الأم الموجودة بالخارج على فروع لها بالدولة المعنية من خلال تطبيق نسبة معينة أن تحددها بنفسها على رقم أعمال هذا الفرع ويمكن لهذه النسبة أن تقوم بامتصاص جزء كبير أو حتى كل الأرباح الخاضعة للضريبة. ومن هنا يمكن التمييز بين التهرب والغش الضريبي حيث نجد أن التهرب الضريبي أوسع نطاقاً من مفهوم الغش لأن هذا الأخير مصطلح فرعي للتهرب الضريبي بأنه يتم التخلص من فرض الضريبة باختراق القوانين بطرق وأساليب يراها المتهرب ملائمة وهو ما يعبر عنه الغش الضريبي.

ويمكن التخلص من الضريبة بدون أن يكون هنالك اختراق القوانين وهو ما يعبر عن التهرب الضريبي المشروع ومن خلال هذا المفهوم يمكن لنا تحديد خصائص كل من الغش والتهرب:

- يعتبر التهرب تهرب مشروعاً أما بإيجاد ثغرات في التشريع الجبائي يستغلها المكلف وذلك في حدود القوانين أو من طرف المشروع نفسه ولا يترتب عن المكلف أي عقوبة.
- إن التهرب والغش الضريبيين يشتملان كل المكلفين سواء كانا طبيعيين أو معنويين.

الفرع الثالث: من ناحية الزمن:

¹ مذكرة، العموري سليمة، مرجع سبق ذكره، ص47.

✓ التهرب التقليدي:

إن التهرب التقليدي نجده في التصريحات الخاطئة (وثائق التصريح) خاصة في الجزائر التي تتعلق بتقليص الدخل في جميع أشكاله أو الأخطاء الوظيفية في كتابة الوثائق التصريحية.

✓ التهرب الحديث:

يتجلى في عملية التدقيق والتحقيق التي يقوم بها المحققون أثناء عملية المراقبة أي أن كل الكتابات والتسجيلات المحاسبية يجب أن تكون مبررة بوثائق محاسبية والمتهربون الحديثون يركزون على هذه النقطة حيث يعمدون في تهريبهم على العمليات الصورية (المفترضة) ⁽¹⁾.

¹ مذكرة , العموري سليمة , مرجع سبق ذكره ,ص 47

المطلب الثالث: طرق قياس التهرب الضريبي

1. طرق قياس التهرب الضريبي:

لقد تطورت ظاهرة التهرب الضريبي في بلادنا, حتى أصبحت من الضروري تدخل السلطات بوضع السياسة لمواجهة هذه الظاهرة, ومن أنواع الطرق المتبعة في قياس التهرب الضريبي عن طريق التحقيق و المراقبة الجبائية , حيث يعتبر هذا المنهج المتبع في تقدير التهرب الضريبي الأكثر شهرة و استعمالا في الجزائر و يتمثل أساسا في إيجاد الفرق بين الدخل الحقيقي للمكلف و الدخل المصرح به و ذلك عن طريق المراقبة و التحقيق في صحة التصريحات الجبائية و تتمثل التحقيقات الضريبية من نوعين: "التحقيق في المحاسبة و التحقيق المعمق"⁽¹⁾.

فالتحقيق في المحاسبة يتم على مجموع عمليات المراتبة التي تخص التسجيلات المحاسبية ومقارنتها مع التصريحات الجبائية للتأكد من مدى مطابقتها ومعرفة صحتها ويحسب الغش الجبائي بالطريقة التالية:

$$\text{مقدار التهرب الضريبي} = \text{المبلغ المعدل} - \text{المبلغ المصرح به.}$$

أما التحقيق المعمق فيتمثل في مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات للدخل, والتأكد من انسجامها مع وضعية المكلف وكذا نمط معيشته أي مراقبة المظاهر الخارجية أي الثروة, والتحقق بمقارنة الموجودات المتوفرة أي الموارد الموجودة عند المكلف والموجودات المستعملة أي النفقات التي يحملها ذلك المكلف, ومنه التهرب الضريبي يمثل:

$$\text{مقدار التهرب الضريبي} = \text{الموجودات المتوفرة} - \text{الموجودات في المحاسبة.}$$

أما القياس عن طريق قدرة الأداء الجبائية, فهي مجموعة الإيرادات التي تم تحصيلها من المكلفين ويمكن التمييز بين قدرة الأداء الجبائية النظرية, وهي مبلغ الإيرادات الضريبية التي يتم جمعها إذ دفع كل المكلفين ما عليهم من مستحقاتهم من

¹ مذكرة: عكموش طارق , , التهرب الضريبي في الجزائر ووسائل مكافحته, معهد العلوم الاقتصادية و التسيير , مذكرة لنيل شهادة ليسانس , المركز الجامعي بالبويرة, 2010- 2011, ص16.

دون التهرب الضريبي. أما القدرة الأداء الجبائية الحقيقية وتسمى أيضا الفعلية فهي قيمة مجموع الإيرادات التي يتم تحصيلها من طرف السلطات المختصة فعلا ومنه:

التهرب الضريبي = قدرة الاداءات الجبائية - قدرة الاداءات الجبائية الحقيقية.

القياس عن طريق الإعفاءات الجبائية, فيقاس عن طريق نظم الإعفاءات الجبائية, اعتمادا على التصريحات المقدمة لمصلحة الضرائب, حيث تقوم السلطات المعنية بمنع الإعفاءات الضريبية من التعرض للغرامات والعقوبات من اجل تشجيع المكلفين للتصريح بدخولهم الحقيقية, أي أن المكلفين يقومون بالتصريحات الحقيقية لدخولهم وأرباحهم, مقابل من الغرامات والعقوبات الجبائية وتطبيق نسبة ضريبية ضعيفة وبالتالي⁽¹⁾:

مقدار التهرب الضريبي = مبلغ التصريحات أثناء مدة الإعفاء - مبلغ التصريحات بعد مدة الإعفاء.

¹ مذكرة , عكموش طارق , مرجع سبق ذكره , ص 17

المبحث الثاني: أسباب, آثار, ونتائج التهرب الضريبي

تمهيد:

إن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي يرجع إلى وجود بيئة توفرت فيها الشروط الملائمة و التي ساعدت في انتشارها و قد اجمع المحللون إلى وجود عدة أسباب ساعدت في انتشارها و نتج عن ذلك آثار و نتائج.

المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي

هناك جملة من الأسباب والعوامل التي تدفع بجل المكلفين لعدم الالتزام بواجباتهم الضريبية و نجد من بينهما:

الفرع الأول : الأسباب متعلقة بالمكلف :

✓ الأسباب النفسية

حيث تلعب العوامل النفسية دورا هاما في عملية التهرب الضريبي فكلما زاد الوعي الضريبي* و الأخلاقي قل التهرب الضريبي والعكس صحيح. فالمعتقدات النفسية كانت حافزا للتهرب من الضريبة و منها⁽¹⁾:

*الاعتقاد السائد بان الضريبة أداة لاغتصاب الشعوب و إفقارهم فالتهرب من دفعها في هذه الحالة هو نوع من أنواع المقاومة و بالتالي كان هذا المفهوم حافزا لتنامي الكراهية للضريبة , لتصبح هذه الأخيرة و كأنها جزء من التكوين الوراثي البشري .

*سوء فهم مصطلح الاقتطاع الذي يراه البعض مجرد أموال ضائعة بدون مردودية, فهي خسارة شخصية لا بد من تخفيضات كلما سمحت الفرصة بذلك.

*الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة, لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.

*الاعتقاد أن التهرب من دفع الضريبة لا يعد تصرفا لا أخلاقيا و تبريرهم في ذلك أن تهربهم هذا لا يشكل

*الوعي الضريبي :هو شعور المواطن بواجبه نحو وطنه,وذلك بتسديد ديونه تجاه الدولة .

¹ محي محمد مسعد, العلاقة القانونية بين الممول و الإدارة الضريبية, دراسة تحليلية مقارنة, مكتبة الإشعاع الإسكندرية, 2002, ص816.

المتهرب من الضريبة هو سارق شريف لأنه لا يسرق إلا الدولة التي تعتبر شيئا مجردا⁽¹⁾, فالوعي بوجود الدولة و الحس المدني يعتبران من القوى النفسية الأساسية لكل تنظيم وطني ,و يجدر أخذها بعين الاعتبار في رسم السياسات المالية والضريبية .

✓ الأسباب السياسية:

إن انعدام الاستقرار السياسي و الاقتصادي داخل الدولة ,عادة ما يكون سببا لشيوع التهرب الضريبي ,لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها و بالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية حيث تبين الدراسات أن التهرب الضريبي يرتفع كلما ساد المجتمع حالة من السخط العام على الضرائب و زادت الشكوى من عدم إنفاق حصيلة الضرائب في المنافع العامة أو عدم وجود عدالة في توزيع الدخل القومي أو في توزيع الخدمات الاجتماعية التي تقوم بتأديتها الحكومة و القطاع العام ,خاصة إذا شاع بينهم أن حصيلة الضرائب إنما تذهب للإنفاق على قلة من صفوف المجتمع الذين يعتبرون من أكثر المتهربين من دفع الضرائب ,و كذلك تذهب للإنفاق على أغراض مظهرية لا لزوم لها⁽²⁾.

✓ الأسباب الاقتصادية:

إن للأسباب الاقتصادية دورا هاما في عملية التهرب, فكلما كانت حالة المكلف الاقتصادية متدهورة إلى جانب الحالة الاقتصادية العامة كلما كان التهرب الضريبي كبيرا, و العكس صحيح.

حيث أن الوضعية الاقتصادية للمكلف انعكاسا كبيرا في أداء واجبه تجاه الضريبة, فإذا كان المكلف يتمتع بوضعية مالية جيدة, فان ميله للتهرب من دفع الضريبة يكون ضعيفة و هذا نتيجة قدرته على التسديد, إما في الحالة العكسية أين يكون المكلف يتمتع بوضعية مالية متدهورة فان ميوله للتهرب عن الدفع يكون أقوى .

وهذا ما يبين لنا أن نسبة التهرب الضريبي في الدول المتقدمة منخفضة مقارنة بالدول النامية نظرا لارتفاع عوائد

¹ Bruno taddel, la Froude fiscale,litec,paric 1974,page 15

² عطية عبد الوهاب, مبادئ و اقتصاديات المالية العامة, دار النهضة العربية,القاهرة, 2000,ص809

الأفراد.

إضافة إلى أن التقلبات التي يتعرض لها الاقتصاد الوطني لها تأثير بالغ على ظاهرة التهرب الضريبي و انتشارها بين أفراد المجتمع, ففي فترات الازدهار و الرواج الاقتصادي تزداد مداخيل الأفراد و مقدرتهم الشرائية, مما يقلل من درجة حساسيتهم لارتفاع الأسعار, الشيء الذي يمكن المكلف من تحميل العبء الضريبي لزيائنه, و ذلك بإدماجه في ثمن السلعة, و بالتالي يقل العبء الضريبي مما يقل لمن حالات التهرب لدى المكلف و العكس صحيح, ففي حالة الركود و والانكماش الاقتصادي, أين تتعطل الموارد الإنتاجية و تنخفض نسبة التبادلات الاقتصادية, فيكون هناك انخفاض في المداخيل الاقتصادية, فيكون هناك انخفاض في المداخيل, و تعمس في القدرة الشرائية فتتعرض المنتجات للكساد, و يتحمل المنتجون الخسائر ماداموا لا يستطيعون نقل العبء الضريبي, و بالتالي يلجؤون إلى استعمال جميع الطرق و الوسائل و التحليلات للتخلص من ثقل الاقتطاع⁽¹⁾.

الفرع الثاني: أسباب متعلقة بالإدارة الجبائية

✓ الأسباب التشريعية

يجد المكلف منافذ للتهرب من خلال التعقيدات التي يحتويها النظام الجبائي, كذلك عدم الاستقرار و التغيرات المستمدة التي تجعله غامضا, و التي تؤدي إلى إتهاك المكلف⁽²⁾.
ويمكننا حصر أهم الأسباب التشريعية في النقاط التالية :

* نظام جبائي معقد و هذا نظرا لتعدد التشريع الضريبي* الناجم عن تعدد التشريعات و الإجراءات المعقدة, و أمثلة هذا التعقيد ما تحويه قوانين الضرائب من إعفاءات, و تخفيضات و زيادة في المعدلات, و هذا ما يجعله صعب التداول و المنال.

*التشريع الضريبي : هو مجموعة المبادئ و القواعد الأساسية الضريبية التي تصاغ و تقر في القوانين .

¹ محي مسعد, نفس المرجع السابق, ص817.

² BRUNO TADDEL, نفس المرجع السابق, ص16.

*نظام جبائي غير مرن أي انه غير مرتبط بالتنمية و طبيعة تطور الأنشطة الاقتصادية , لذلك يجب تتبع أساليب عمل مرنة تتلاءم مع الظروف الاقتصادية العامة.

*عدم استقرار التشريعات الراجع إلى التغيرات الدائمة التي تحدث في مجال التقنين الجبائي مما يصعب على المكلفين من جهة مسايرة التغيرات التي تطرأ على النظام القواعد المعمول بها, ومن جهة أخرى تؤدي إلى خلق حالة حساسية من الضريبة, تدفع بهم إلى رفض كل مشروع للإصلاح الضريبي و بالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي⁽¹⁾.

*إن ارتفاع نسبة الضريبة و زيادة عبئها, يؤدي إلى حدوث ضغط جبائي والذي يعرفه "ALAIN BARRERE" بأنه ذلك التأثير الذي يحدثه فرض الضرائب المختلفة, و الذي يختلف تبعاً لحجم الاقتطاعات الضريبية من جهة, و صورة التركيب الفني للهيكل الضريبي من جهة أخرى و يعبر الضغط الجبائي على العبء الذي يحدثه الاقتطاع الضريبي على الاقتصاد الوطني⁽²⁾.

ويلاحظ أن الارتفاع في الضغط الجبائي يؤدي إلى ظاهرة التهرب الضريبي, حيث أن كل زيادة في حجم الاقتطاعات الضريبية, تؤدي إلى التقليل من حجم الدخل الذي يتحصل عليه المكلف و منه محاولة هذا الأخير التملص من دفع الضريبة والتخفيض من وعائها, وبالتالي فان قانون المقاومة الضريبية في نمو⁽³⁾. ويمكن قياس الضغط الجبائي كما يلي:

$$\text{■ الضغط الجبائي الخاص} = (\text{مجموع الضرائب} / \text{مجموع المداخيل}) \times 100.$$

(بالنسبة لكل فرد)

$$\text{■ الضغط الجبائي العام} = [\text{مجموع الضرائب (مباشرة و غير مباشرة)} / \text{الناتج الداخلي الخام (PIB)}]$$

$\times 100.$

¹ قحطان السيوفي, اقتصاديات المالية العامة, دار الطلاس للنشر, 1998, ص168.

² ناصر مراد, مرجع سبق ذكره, ص135.

³ Gilbert Tiscier et Jean Marie Robert, *Doit penal fiscal*, Dalloz, paris, 1980, page 3.

بالإضافة إلى ما سبق يوجد مجمع آخر يعرف بالناتج القومي المحلي Le PNB والذي يستعمل بكثرة لقياس الضغط

الضريبي, ويختلف هذا المجمع عن الناتج الداخلي الخام كونه يأخذ بعين الاعتبار معيار الجنسية بدلا من معيار الإقامة

و يتحدد وفق العلاقة التالية :

$$\text{Le PNB} = \text{Le PIB} + (\text{PRO} \times \text{AG} \times \text{NAT} \times \text{NR}) - (\text{PRO} \times \text{AG} \times \text{Etr} \times \text{R}) \quad \blacksquare$$

حيث أن:

▪ (PRO.AG.NAT.NR) إنتاج الأعوان الوطنيين غير المقيمين

▪ (PRO.AG.Etr.R) إنتاج الأعوان الأجانب المقيمين

ومنه يتم قياس الضغط الضريبي عن طريق العلاقة التالية⁽¹⁾:

$$\blacksquare \text{ الضغط الضريبي} = (\text{مجموع الاقتطاعات العامة} / \text{الناتج القومي}) \times 100$$

✓ الأسباب الإدارية

إن تحقيق أهداف السياسة الضريبية يتطلب النظر إلى امكانيات التطبيق فقد لا يكون مجديا فرض ضرائب جديدة , أو

رفع معدلات الضرائب إذا كانت تفتقر إلى وسائل تنفيذها , لان هذا سيزيد الأمر تعقيدا , فالأمر هذا يتعلق بكفاءة

الإدارية الضريبية , إذا أن النقائص الموجودة فيها هي التي تحد من كفاءتها و منه تدفع بالمكلف إلى التهرب الضريبي

و تتجلي أهم هذه النقائص في⁽²⁾:

*ضعف الوسائل المادية والمالية- النقل - الرواتب - الحوافر- , والتي مازالت لا تشبع رغبة العاملين مما يدفعهم إلى

الانحراف أو التقصير في الاطلاع بمسؤولياتهم الوظيفية على أكمل وجه.

*ضعف الإمكانيات البشرية سواء من الجانب الكمي و المتمثل في نقص عدد المستخدمين (أعوان الرقابة) مقارنة مع

ارتفاع عدد المكلفين و الملفات المعروضة للدراسة, أو الجانب النوعي الذي يرجع إلى ضعف التأهيل و الكفاءة بسبب

¹ أطروحة دكتورة , عبد المجيد قدي , فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية , جامعة الجزائر , معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير , خروبة , 1995, ص215.

² مذكرة , عكمش طارق و جمعة رفيق , مرجع سبق ذكره , ص22.

نقص المدارس المختصة في تكوين إطارات في التحقيق و الرقابة الجبائية.

*تعقد و كثرة الإجراءات الروتينية تغرس روح الكراهية تجاه الضريبة.

✓ الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي

أمام اضطرار الدولة لاعتماد السياسة الضريبية كأداة لتحقيق سياستها التنموية فإنها تصطدم لافتقار النظام جبائي لمقتضيات التنمية⁽¹⁾.

*تعقد النظام الجبائي : إن تعقد النظام الجبائي تفتح عدة إمكانيات للتهرب الضريبي حيث أنها تفتح أبواب المكلفين أن يقفروا فوق هذه العوامل و النماذج المعيرة و المعقدة.

*عدم استقرار التشريعات الجبائية: إن التغيرات المستمرة و المتوالية التي تحدث على النظام و التشريعات الجبائية في القوانين المالية المتعاقبة و القوانين التكميلية , يؤدي إلى خلق صعوبات كبيرة للعامل في الإدارة الجبائية في مهامه و هذا نظرا للمنشورات و القوانين التي يتلقاها تقريبا كل سنة أو اقل , كما يصعب على الخاضع مسايرة هذه التغيرات الكثيرة نتيجة لنقص الإعلام و هذا ما يؤدي إلى محاولة التهرب الضريبي .

*الضغط الضريبي بالنسبة للخاضع: وهو العلاقة بين مجموع الضرائب التي يتحملها الخاضع و مجموع مداخله و يعبر عنه بالعلاقة التالية: نسبة الضغط الضريبي + الضرائب + المداخيل .

*الضغط الضريبي بالنسبة للدولة : وهو المقارنة بين الاقتطاعات الإجبارية و الناتج الداخلي الخام .

*نسبة الضغط الضريبي : الإيرادات الضريبية / إجمالي الناتج الداخلي.

¹ مذكرة, عكموش طارق و جمعة رفيق, مرجع سبق ذكره, ص22.

المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي آثار سلبية و ذلك على كل المستويات و في كل الميادين:

✓ الآثار الاقتصادية

من أهم الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي ,هي أن هذه الظاهرة تحدث اعوجاجا بالنسبة للاقتصاد الوطني و تتمثل في مايلي⁽¹⁾:

1-ارتفاع معدلات الضرائب و أسعارها.

2-إعاقة المنافسة الاقتصادية.

3-عاقبة التقدم الاقتصادي.

4-التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي.

5-أزمة رؤوس الأموال.

1) ارتفاع معدلات الضرائب و أسعارها:

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى إنقاص الإيرادات الضريبية , فتلجأ الدولة بذلك إلى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات و بالزيادة في عدد الضرائب و برفع معدلاتها , فان التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤديون واجباتهم الضريبية , و بذلك تغيب العدالة الضريبية و العدالة الاجتماعية .

2) إعاقة المنافسة الاقتصادية

إن المؤسسة التي تتخلص من دفع الضرائب تحقق أرباحا و تكون و وضعيتها المالية أحسن من المؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة, فالمؤسسات الأقل إنتاجية هي التي تقوم في اغلب الأحيان بعملية التهرب من دفع الضرائب فهي لا تحاول تحسين الإنتاجية , أو تحقيق التقدم الاقتصادي لتحقيق أرباح أكبر , وإنما تقوم بعملية التهرب الضريبي للحصول على موارد لتمويل و بذلك تبيع متوجاتها بأسعار منخفضة مقارنة مع الأسعار المعمول بها في السوق و

¹ حميد بوزيدة ,جباية المؤسسة ,ديوان المطبوعات الجامعية ,الساحة المركزية بن عكنون,الجزائر ,2005,صص 49-53.

ذلك للحاق بالمستوى العالمي الذي تتميز به نظيراتها (أي المؤسسات الأخرى التي تسعى إلى تحسين وضعيتها الاقتصادية و المالية عن طريق الزيادة في الإنتاجية أو تحسين مستوى الإنتاج).

3) إعاقَة التقدّم الاقتصادي

إن الأثر الممثل في إعاقَة المنافسة و الذي يترتب على التهرب الضريبي يؤدي بدوره إلى تأخير التطور الاقتصادي وإعاقَة التقدّم الاقتصادي⁽¹⁾.

4) التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي

قد يلجأ الأعوان الاقتصاديون إلى أنشطة اقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي و لا يأخذون بعين الاعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الاقتصادية وتزيد القيمة المضافة و الدخل الوطني أي أنهم لا يتوجهون إلى الأنشطة الاقتصادية التي تخلق ثروات إضافية , و بذلك فالتهرب الضريبي يصبح سبب في الركود الاقتصادي و التخلف.

5) ظهور أزمة رؤوس الأموال

إن عملية التهرب الضريبي تتمثل في اغلب الأحيان في إخفاء المكلف رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية و تتم هذه العملية إما عن طريق الاكتناز, أو على شكل أوراق نقدية أو على شكل معادن كالذهب بالإضافة إلى ذلك فان 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 فان التهرب الضريبي يضعف من مبالغ الادخار العمومية وبالتالي, إضعاف الاستثمار و التقليل من إمكانيات الدولة في مجال الإنفاق العمومي مثل : التعمير,بناء, مساكن ,مدارس ... الخ.

✓ الآثار المالية

¹ حميد بوزيدة ,مرجع سبق ذكره ,ص54.

تتمثل النتائج المالية للتهرب الضريبي في انه يلحق بخزينة الدولة خسائر كبيرة تتمثل في الأموال الطائلة التي تضيع منها و تكرر من طرف المكلفين المتملصين من دفع الضرائب , كما أنه يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي و حتما سيخفض ذلك من مستوى الدخل الفردي .

تضيع منها و تكرر من طرف المكلفين المتملصين من دفع الضرائب , كما انه يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي و حتما سيخفض ذلك من مستوى الدخل الفردي (1).

✓ الآثار الاجتماعية

بغياب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية , بالإضافة إلى ذلك فان التهرب الضريبي يخل بإعادة توزيع المداخيل بين طبقات المجتمع و يزيد الفوارق الطبقيه بينها,بالإضافة إلى ذلك فان التهرب الضريبي يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء نظرا لسقوط العبء الضريبي كله عليهم ,فانتشار الغش و الخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس الجبائي و غياب الوعي الفردي لدى المكلفين و تغيب الدقة في سياسة الدولة الاقتصادية و الاجتماعية و يفضل بذلك الممولين النفع الخاص عن النفع العام و يمتنعون عن دفع الضرائب و المشاركة في النفقات العمومية (2).

✓ الآثار النفسية

التهرب الضريبي يضعف إيمان المجتمع بدور الدولة في تحقيق الخدمات الضرورية للأفراد و يقلل الثقة بالإدارة المالية و تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي.

المطلب الثالث: نتائج التهرب الضريبي

¹ حميد بوزيدة ,مرجع سبق ذكره ,ص54.

² الخطيب خالد شحادة,احمد زهير شامية ,أسس المالية العامة , دار وائل للنشر , الأردن , الطبعة الثانية , 2005,ص223.

تعتبر الضريبية من أهم العوامل المؤثرة على النشاط الاقتصادي و بالتالي فان التهرب الضريبي يؤثر عليها و لا يسمح لها بالتحقيق العدالة الاجتماعية و ينتج عن هذا الأخير نتائج مختلفة : مالية , اقتصادية , اجتماعية , وهذه النتائج يمكن التعرض لها كما يلي⁽¹⁾:

✓ النتائج المالية

تعتبر الخسارة المالية التي تلحق بالخزينة العمومية من أهم و ابرز النتائج المالية للتهرب الضريبي و التي هي الفرق بين النتائج المتوقعة و النتائج المحققة فعلا في الميزانية العامة للدولة , كما أن التهرب الضريبي يساهم في انخفاض قيمة العملة نتيجة اكتناز الأموال المتهرب بها و الغير المصرح بها , حيث تبقى متداولة فقط على مستوى السوق النقدية و التي تشكل احد الأسباب المساهمة في وجود التضخم النقدي , إما بالنسبة للخسارة الموجودة على مستوى الخزينة العمومية هي ما ألزمت الدولة إلى الاستدانة من الخارج و هذا سعيها منها لإقامة سياسة تنموية وهذا لضعف الوسائل الداخلية و العجز في ميزانية الدولة و بالتالي تدهور الأوضاع الاقتصادية.

✓ النتائج الاقتصادية

إن للتهرب الضريبي نتائج اقتصادية تنعكس بدورها على مستوى الاقتصاد الكلي , و على مستوى إنتاجية المؤسسات الاقتصادية و على السوق الوطني و يمكن حصر هذه النتائج كما يلي :

*على مستوى الاقتصاد الكلي:

وذلك من خلال التهرب المحلي عن طريق الامتناع عن القيام بالنشاطات الاستثمارية , وهذا نتيجة لارتفاع معدلاتها الضريبية مثلا العقارية(استثمارات) فهي لا تخضع لعقوبة قانونية , كما يشمل التهرب الضريبي احد أسباب الخسارة في خزينة الدولة و هذا ما يكون له اثر و نتائج على مستوى تكوين الإيرادات العامة , حيث انه إذا كانت مبالغ الادخار محدودة عند الدولة فإنها لا تستطيع أن تقدم إلا القليل من الإعانات على مستوى الحياة الاقتصادية.

¹ مذكرة , عكموش طارق , جمعة رفيق , مرجع سبق ذكره , ص55.

هذا ما يكون له اثر و نتائج على مستوى تكوين الإيرادات العامة , حيث انه إذا كانت مبالغ الادخار محدودة عند الدولة فإنها لا تستطيع أن تقدم إلا القليل من الإعانات على مستوى الحياة الاقتصادية.

*على مستوى المؤسسات الاقتصادية :

إن التهرب الضريبي يساعد على بروز تشوهات على المستوى الاقتصادي , إذ نجد أن المؤسسات التي تبحث عن تعظيم أرباحها عن طريق الوسائل الغير التنظيمية لا تجد أمامها إلا التهرب الضريبي لأنه يسمح للمؤسسات أن تخفض من أسعار عائداتها المالية , كما يفتح لها باب واسع في المناقشة مع غيرها من المؤسسات المنتجة , أو المتاجرة في نفس المنتج و ذلك عن طريق ادخارها لمبالغ هامة يؤثر من خلالها في اختلال توازن السوق , حيث يؤدي بالمنتج إلى الخسارة , و ذلك بواسطة بيع بأسعار منخفضة بالنسبة للأسعار المطروحة من طرفهم .

*على مستوى السوق:

يستطيع المتهرب من الضريبة استعمال الأموال المتهرب بها داخل مؤسسة خاصة ذلك من خلال تجديد المؤسسة الإنتاجية فتصبح تنتج أكثر جودة, أكثر عدد و نفس الشيء بالنسبة للتجار حيث يستطيعون التوجه إلى السلع ذات الجودة العالية و بالتالي يحصلون على مال أكبر, مما يؤثر سلبا على السوق الوطني و بالتالي الإخلال بالاقتصاد الوطني و الإضرار به (1) .

النتائج الاجتماعية

يؤدي التهرب الضريبي بتخفيض حاجيات المواطنين في الوقت الذي يكون فيه انخفاض على مستوى البناء الاجتماعي كما يزيد من الظلم الاجتماعي و هكذا فان السلطة العمومية تدرك مستوى الخسارة التي تنتج عن هذا الأخير و لهذا يسعى دائما إلى زيادة معدلاتها, لتكوين احتياطي(احتياطي الأمان) ومن اجل ذلك فالمكلفون بالضريبة غير المتهربين يتحملون تكلفة ضريبية أو أعباء عمومية أكبر أهمية من التي كان من المفروض أن يشاركوا فيها و هذا الوضع يخلف ظلما ضريبيا (عدم وجود عدالة ضريبية) و اجتماعيا يمارسونه المتهربون على المكلفون النزهاء, كما أن التهرب الضريبي يطور

¹ عكموش طارق , جمعة رفيق , مرجع سبق ذكره ,ص56.

الشعور السلبي لدى الناس و الذي ينتج عنه عدم الامتثال للقوانين الضريبية ,أو تكون التربية مهددة لان التهرب الضريبي يخلف لدى الشرفاء إحساس بالظلم و هذا يؤدي حتماً بالملكفين النزهاء إلى التهرب الضريبي و الذي ينتج عنه خلل اقتصادي لا يمكن التحكم فيه,حيث لا يمكن لهيئات الدولة أن تقوم بأي تحليل اقتصادي ,أو أي إجراء وذلك لأنها تبني قراراتها وتحليلها على إحصائيات بعيدة عن الواقع والحقيقة تماماً⁽¹⁾ .

¹ مذكرة,عكموش طارق و جمعة رفيق ,مرجع سبق ذكره .ص56.

خاتمة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى أنواع و أسباب التهرب الضريبي وكذا الآثار و النتائج المترتبة عنها و استخلصنا أن التهرب الضريبي يعتبر إحدى التحديات التي تواجهها السياسة المالية الدولية , حيث يقوم المكلفون بالتملص الكلي أو الجزئي من دفع مستحقات الضريبة , وهذا باللجوء إلى طرق وأساليب متنوعة ومختلفة في ذلك , ولكن مهما كانت الوسيلة فالنتيجة واحدة, وتمثل في الآثار السلبية التي تخلقها هذه الظاهرة على المستوى المالي , الاجتماعي ,الاقتصاديالخ.

ولتقليل أو الحد من هذه الآثار يجب اتخاذ إجراءات وقائية صارمة و أخرى قانونية فعالة .

الفصل الثالث

دراسة حالة

الفصل الثالث:دراسة حالة

مقدمة الفصل

بعد دراستنا للجانب النظري و عرضنا المختصر لظاهرة التهرب الضريبي و كيفية الحد منها و تبين مدى تأثيرها على الاقتصاد الوطني ,و بما ان الدراسة النظرية لن تحقق الهدف المرجو منها ما لم تكن مرفقة بدراسة تطبيقية ماخوذة من الواقع , فلقد قمنا بترصص تطبيقي بالمديرية الفرعية لمديرية الضرائب بولاية البويرة , اذ سنتناول مبحثين الاول يشمل تقديم المديرية و مهامها , أما الثاني فيشمل دراسة الجانب التطبيقي للتحقيق في المحاسبة .

المبحث الاول :نبذة حول المديرية الولائية للضرائب

سنتطرق في هذا المبحث الى المؤسسة المستقبلة و المتمثلة في مديرية الضرائب لولاية البويرة و ذلك من خلال تقديم المديرية من حيث النشأة و المهام المخولة اليها و المديريات الفرعية التابعة لها و كذا على هيكلها الاداري التنظيمي.

المطلب الاول :نشأة المديرية و تدرجها الاداري

الفرع الاول:نشأة المديرية :

تأسست المديرية الولائية للضرائب لولاية البويرة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23- 1991

02- المتضمن لتنظيم و اختصاصات المصالح الخارجة للادارة الجبائية المعدل و المتمم.

وتتضمن هذه المديريات 05 مديريات فرعية و هي :

❖ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية .

❖ المديرية الفرعية للتحصيل .

❖ المديرية الفرعية للمنازعات .

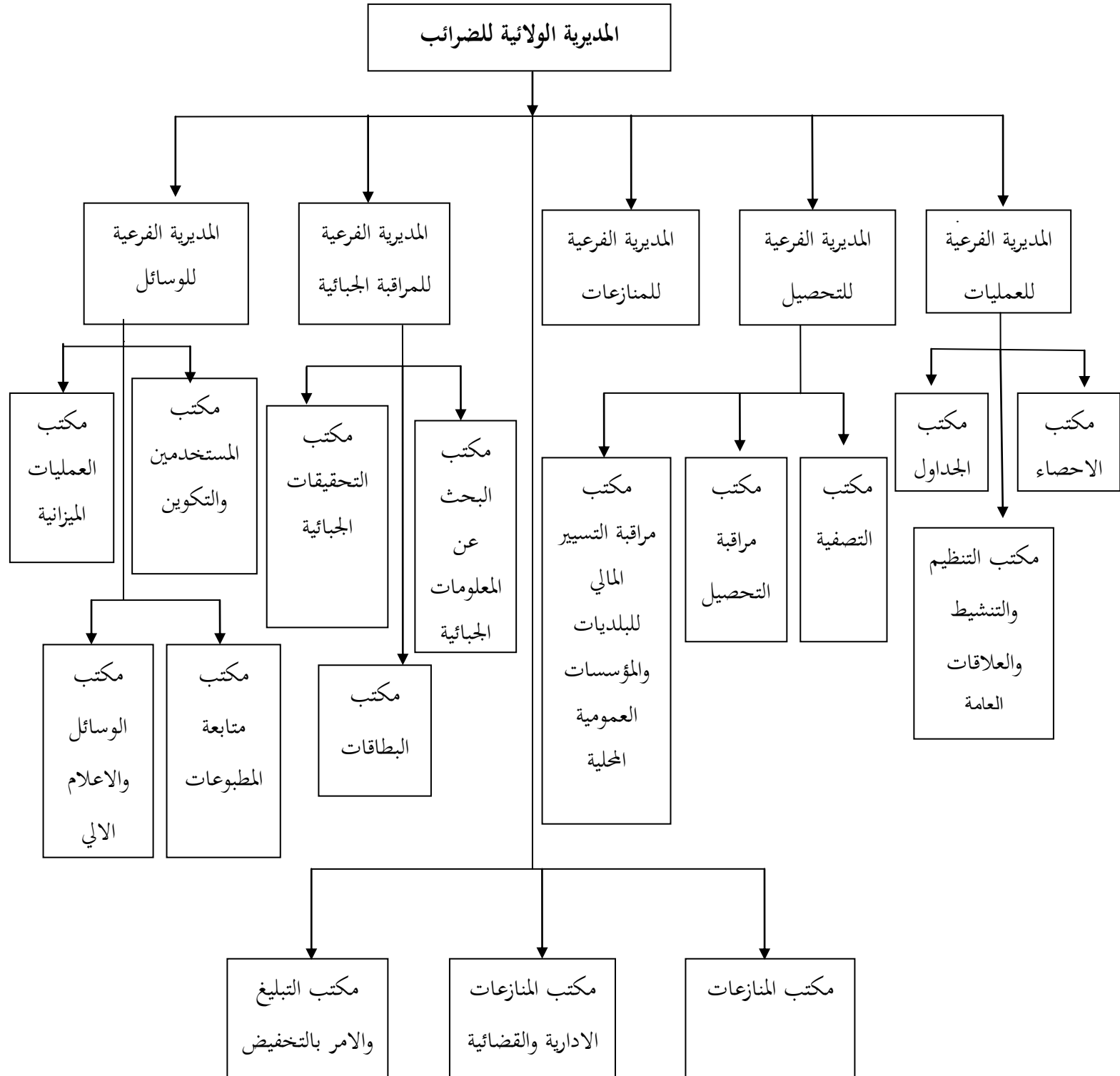
❖ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية .

❖ المديرية الفرعية للوسائل .

لتوضيح أكثر أنظر الهيكل التنظيمي للمديرية في الصفحة الموالية .

بالاضافة الى 11 مفتشية و 23 قباضة منها 08 قباضات للتحصيل و 15 قباضة للتسيير .

الشكل رقم 04: الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب



المصدر: المديرية الولائية للضرائب بالبويرة

الفرع الثاني :التدرج الاداري للمديرية

تضم المديرية العامة للضرائب 09 مديريات جهوية هي :

❖ المديرية الجهوية للضرائب الشلف.

❖ المديرية الجهوية للضرائب بشار.

❖ المديرية الجهوية للضرائب البلدية.

❖ المديرية الجهوية للضرائب الجزائر.

❖ المديرية الجهوية للضرائب سطيف .

❖ المديرية الجهوية للضرائب عنابة .

❖ المديرية الجهوية للضرائب قسنطينة .

❖ المديرية الجهوية للضرائب ورقلة.

❖ المديرية الجهوية للضرائب وهران .

وتتضمن كل مديرية جهوية هي الاخرى مديريات ولائية, فالمديرية الجهوية تضم 5 مديريات ولائية وهي:

❖ المديرية الولائية للضرائب سطيف.

❖ المديرية الولائية للضرائب بجاية.

❖ المديرية الولائية للضرائب البويرة.

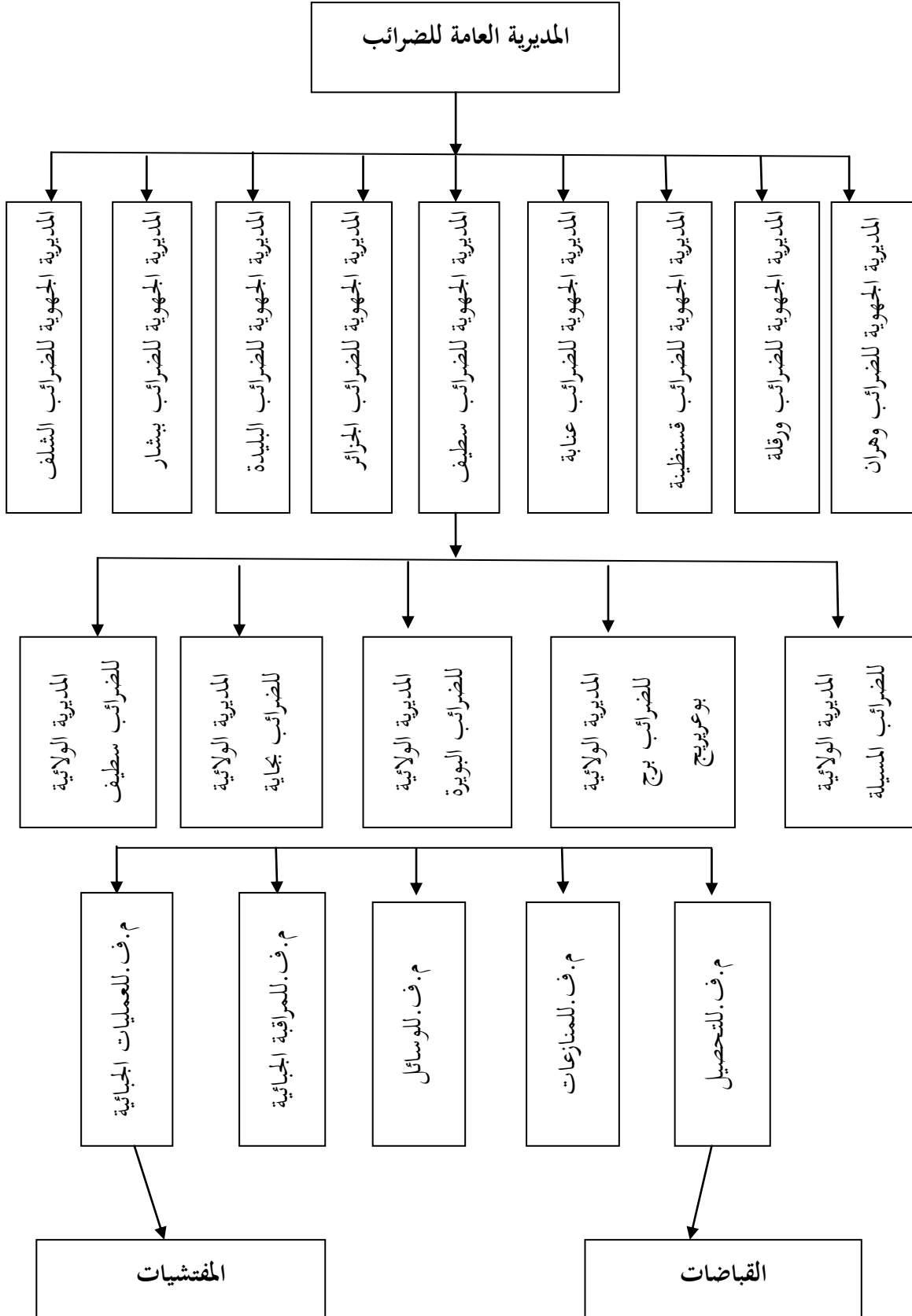
❖ المديرية الولائية للضرائب برج بو عرييج.

❖ المديرية الولائية للضرائب مسيلة.

وكما سبق ذكره فمديرية الضرائب لولاية البويرة تضم خمس مديريات فرعية , وهذا ما يظهره الهرم الاداري للمديرية العامة

للضرائب المبين في الصفحة الموالية.

الشكل رقم 05: هرم الاداري المديرية الولائية للضرائب



المطلب الثاني : مهام المديرية

إن المديرية الولائية المتواجدة على مستوى الوطن لها اهداف مشتركة و مهام مسطرة عليها من طرف المديرية المركزية ,يجب القيام بها على أحسن وجه .

ففيما يخص الاهداف الاساسية للمديرية نجد : تحقيق او تنفيذ السياسة المالية للبلاد وتزويد ميزانية الدولة و الميزانية المحلية بالاموال , عن طريق تحصيل الضرائب .

أما في ما يخص المهام فهي تنقسم حسب التقسيم الفرعي للمديرية أي حسب المديرية الفرعية التابعة لها ومكاتبها.

فحسب المادة 39 من القرار رقم 484 المؤرخ في الربيع الاول 1418 الموافق ل:12 جوان 1998 المحدد للنطاق الاقليمي وتنظيم واختصاصات المديرية الجهوية والولائية للضرائب ' نجد ان مديرية الضرائب لولاية (البويرة) خمس مديريات فرعية وهي:

❖ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

❖ المديرية الفرعية للتحصيل.

❖ المديرية الفرعية للمنازعات.

❖ المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.

❖ المديرية الفرعية للوسائل.

الفرع الاول :المديرية الفرعية للعمليات الجبائية:

حسب المادة 40 من القرار السابق فالمديرية الفرعية للعمليات الجبائية تضم 03 مكاتب وهي:

❖ مكتب الجداول.

❖ مكتب الاحصائيات.

❖ مكتب التنظيم والتنشيط والعلاقات العامة.

I. مكتب الجداول:

تنص المادة 41 من نفس القرار السابق على ان مكتب الجداول يكلف ب:

- ❖ المصادقة على الجداول التي تمت تصنيفها من الضرائب والرسوم , من طرف مركز الاعلام الالي.
- ❖ المصادقة وتحصيل الجداول , تسعير المطبوعات وسندات التحصيل الاضافية , الفردية او الجماعية المؤسسة من طرف المفتشيات ومصالح التحقيقات المحاسبية.
- ❖ مراقبة واعطاء الجداول التلخيصية(40) الصيغة التنفيذية ودعمها باشعارات التبليغ ج9 , المطابقة لها.
- ❖ المحافظة وتحسين دفاتر مسح الاراضي.
- ❖ استلام وترتيب الجداول العامة.
- ❖ اعداد وتسليم نسسخ ثانية من الانذارات.
- ❖ تحضير وتبليغ الجماعات المحلية بالعناصر الضرورية للقيام بعملية اعداد الميزانيات الاولية.

II. مكتب الاحصائيات:

تنص المادة 42 من نفس القرار على أن مكتب الإحصائيات يكلف ب:

- ❖ استلام المعلومات الإحصائية الدورية المتعلقة بالوعاء والتحصيل المقدمة من طرف الهياكل الأخرى للمديرية الجهوية.
- ❖ إعداد وإبلاغ الجماعات المحلية والهيئات المعنية بالمعلومات الجبائية الضرورية لتحضير ميزانياتها.
- ❖ مراقبة وضعية تحصيل الموارد الجبائية وشبه الجبائية والغرامات والعقوبات المالية ومحاصيل البلدية، وبصفة عامة، كل محصول تتكلف بتحصيله قانونيا قباضة الضرائب، وتسجيل النقائص أو التأخيرات المحتملة وتحديد الإجراءات التي من شأنها تصحيح أو امتصاص هذه النقائص.

❖ متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة المهمين وفحص وضعية المكلفين بالضريبة المتأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية واتخاذ الإجراءات ضدهم، وكذا اتخاذ التدابير الرامية الى التصفية السريعة للأقساط الضريبية غير المحصلة.

❖ السهر على التصفية السريعة للتدابير الجبرية والعمولات الخارجية التي تكلفت بها قباضات الضرائب غير المحصلة على مستوى الولاية.

❖ اتخاذ الإجراءات اللازمة للمحافظة على مصالح الخزينة العمومية عند ابرام الصفقات لدى مكاتب التوثيق والسهر على التنفيذ السريع للإشعارات .

❖ التقييم الدوري لوضعية التحصيل الذي قامت به كل قباضة بالنسبة لكل الضرائب والمحاصيل الواجب تحصيلها ومعالجة النقائص المسجلة عند تصفية حالات التكفل، والتأخير المسجل عند تصفية حالات التكفل، والتأخير المسجل في ممارسة الإجراءات الجبرية وتحديد اسبابها واقتراح التدابير الرامية إلى إدراك الوضعية.

❖ مراقبة حالة تصفية محاصيل الخزينة والسجل الخاص بترحيل المبالغ.

III. مكتب التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية:

تنص المادة 43 من نفس القرار أن مكتب التسيير المالي للبلديات والمؤسسات المالية يكلف ب:

مكتب التنظيم والتنشيط والعلاقات العامة :

تنص المادة 43 من نفس القرار السابق على ان مكتب التنظيم والعلاقات العامة كياف ب:

❖ توزيع التعليمات والمناشير والمذكرات الواردة من الادارة المركزية والمديرية الجهوية والمتعلقة بتطبيق التشريع والتنظيم الجبائي.

❖ السهر على احترام اجال اصدار الضريبة من قبل مفتشيان الوعاء في مجال الضرائب والرسوم التي تتم معالجتها من طرف مركز الاعلام الالي.

❖ مكافحة ومراقبة تنفيذ وانجاز برنامج عمل مفتشيات الوعاء في ما تخص الرقابة للملفات الجبائية والاحصاء الدوري والدقيق للمكلفين بالضريبة.

❖ استقبال واعلام وتوجيه الجمهور واعطاء المعلومات الخاصة بالتشريع والتنظيم الجبائي للمكلفين بالضريبة.

❖ تنسيق اشغال اجراءات تحديد اسس الضريبة بالنسبة والخاضعين للضريبة التابعين للنظام الجزائي.

الفرع الثاني :المديرية الفرعية للمنازعات

تبعاً للمادة 48 من نفس القرار فالمديرية الفرعية للمنازعات تضم 03 مكاتب هي :

*مكتب الشكاوي.

*مكتب المنازعات القضائية.

*مكتب التبليغ و الامر بالتخفيض.

I. مكتب الشكاوي :

تنص المادة 49 من نفس القرار ان مكتب الشكاوي يختلف ب:

❖ تلقي و دراسة و بحث في الطلبات الرامية الى الاعفاء او التخفيض في الضرائب او عند التحقيق و المحاسبة و مراقبة الاسعار و التقويمات في مجال التسجيل.

❖ تلقي و دراسة و بث في الطلبات الرامية الى الاعفاء او التخفيض في الزيادات و العقوبات و تعويضات التأخير التي تطبقها قباضات الضرائب.

❖ تلقي و دراسة و بث في الطلبات الرامية الى استعادة الضرائب او الرسوم او الحقوق المدفوعة نقدا , سواء كان على اثر تصريح او دفع مسبق او اقتطاع من المصدر.

II. مكتب المنازعات القضائية و لجان الطعن :

تنص المادة 50 من نفس القرار ان مكتب المنازعات القضائية و لجان الطعن يكلف ب :

❖ تلقي و دراسة الطعون المشكلة ضد قرارات المدير الولائي في مجال المنازعات و عرضها على لجنة المنازعات المختصة.

❖ تلقي و دراسة طلبات الاحتجاج على الزيادة التي مست الاسعار او التهربات المصرح بها في مجال التسجيل و عرضها على لجنة المصالحة قصد البث و الحكم فيها.

❖ تلقي و دراسة الطلبات المقدمة من طرف محصلي الضرائب و الرامية ام الى التصريح بعدم امكانية التحصيل او الغاء الاقساط الضريبية و الرسوم غير القابلة للتحصيل او الى الاعفاء من المسؤولية او التاجيل في دفع اقساط الضرائب و الرسوم غير المصفاة في الاجال المقررة قانونا , و عرضها على لجنة الطعن الولائي المختصة قصد البث و الفصل فيها.

❖ تلقي و دراسة الطلبات الرامية الى تخفيض الضرائب المفروضة من طرف مفتشيات الضرائب اثر التحقيق في المحاسبة او مراقبة الاسعار و كذا اعادة التقويم في مادة التسجيل او الغاء الزيادات او الغرامات و غرامات التأخير المطبقة على الوعاء الضريبي او التحصيل و عرضها على لجان الطعن الولائي المختصة للبث فيها.

❖ الدفاع عن الادارة الجبائية امام الهيئات القضائية المختصة , فيما يتعلق بالاحتجاجات الخاصة بالضرائب او الاجراءات المتعلقة بالادارة الجبائية.

❖ تاسيس الطعون الخاصة بالاستئناف امام الهيئات القضائية المختصة , ضد القرارات و الاحكام التي ليست في صالح الادارة الجبائية , و الصادرة عن الغرف و المحاكم الادارية التي تفصل في المسائل الجبائية.

❖ اقتراح كل تدبير او اجراء من شأنه المساهمة في تحسين الاجراءات المتعلقة بالمنازعات.

III. مكتب التبليغ و الامر بالتخفيض:

تنص المادة 51 من نفس القرار ان مكتب التبليغ و الامر بالتخفيض يكلف ب:

❖ تبليغ المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي في مجال المنازعات و كذا القرارات الصادرة في مجال الطعون الولائية .

- ❖ تبليغ المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن لجان الطعن.
- ❖ تبليغ المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المحاكم التي بثت و فصلت في المجال الجبائي و في اطار الاجراءات المدرجة امام الهيئات القضائية .
- ❖ مراقبة و تاشير شهادات الالغاء و التخفيض التي سلمتها مفتشيات الضرائب غير المباشرة و الرسوم المماثلة و حقوق التسجيل و الطابع و بصفة عامة كل ايراد جبائي يتم تاسيس و عائه و تحصيله على التوالي من طرف مفتشية او قباضة

- ❖ اعداد و تبليغ جداول الاحصائيات الدورية المتعلقة بمعالجة قضايا المنازعات , الى المكاتب المعنية.
- ❖ اقتراح كل تدبير من شأنه المساهمة في تحسين الاجراءات الخاصة بالمنازعات.

الفرع الثالث:المديرية الفرعية للرقابة الجبائية :

حسب المادة 52 من القرار السابق فالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية 03 مكاتب وهي :

*مكتب البحث عن المعلومات الجبائية.

*مكتب البطاقات و مقارنة المعلومات .

*مكتب التحقيقات الجبائية.

I. مكتب البحث عن المعلومات الجبائية :

تنص المادة 53 من القرار ان مكتب البحث عن المعلومات الجبائية يكلف ب:

- ❖ اعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية و الادارات و الاجهزة و المؤسسات و الاشخاص الذين من المحتمل توفرهم على المعلومات التي يمكن ان تم تاسيس وعاء الضريبة او تحصيلها.
- ❖ برمجة التدخلات التي ستجري على وجه الخصوص من طرف اللجان و الفرق المختلطة , قصد البحث عن المادة الجبائية و السهر على اجراء التدخلات في الاجال المحددة و ارسال المعلومات المحصل عليها الى المكتب المكلف بمحصلة التحصيل .

❖ تقييم أنشطة المكتب و المفتشيات في هذا المجال و تقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين طرق البحث عن المادة الخاضعة للضريبة .

.II مكتب البطاقات و المقارنة :

تنص المادة 54 من نفس القرارات مكتب البطاقات و المقارنة يكلف ب :

❖ تسيير البطاقات و مساعدة مفتشيات الوعاء على تاسيس بطاقته .

❖ حفظ رزم العقود بجميع انواعها , الخاضعة لاجراءات التسجيل و تسليم مستخلصات منها ضمن الشروط المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الجبائيين الساريين المفعول .

❖ استقبال المعلومات المحصل عليها من طرف المكتب و المصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة و تصنيفها ز توزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية بغية استغلالها .

❖ تنظيم استغلال جداول الزبائن و سندات التسليم و الوثائق الاخرى , بكيفية تعمل على تنشيط و توزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول و السندات .

.III مكتب التحقيقات و مراقبة التقييم :

تنص المادة 55 من نفس القرار ان مكتب التحقيقات و مراقبة التقييم يكلف ب :

❖ احداث و تسيير بطاقة خاصة بالمؤسسات و الاشخاص الطبيعيين الذين من المحتمل ان يكونوا محل تحقيق او مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية و هذا على اساس المعايير التي قررتها الادارة المركزية .

❖ برمجة قضايا التي سيتم التحقق فيها سنويا و متابعة انجاز البرنامج في الاجال المحددة .

❖ متابعة و مراقبة عمل فرق التحقيق و السهر عند اجراء هذه الفرق لتدخلاتها على احترام التشريع و التنظيم

الساري بهم العمل , و حقوق المكلفين بالضريبة الذين تم التحقيق في محاسبتهم و كذا المحافظة على مصالح الخزينة .

❖ السهر على تحصيل الضرائب و الرسوم الناتجة من عمليات التحقيق و الارسال المنظم لتقارير التحقيق الى الادارة المركزية .

❖ برمجة عمليات مراقبة الاسعار المصرح بها عند ابرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات و الحقوق العقارية و المحلات التجارية و عناصر المحلات التجارية و الاسهم او حصص الشركة و كذا التقويمات التي تمس كل العقود الخاضعة لاجراءات التسجيل .

الفرع الرابع: المديرية الفرعية للوسائل :

حسب المادة 56 من القرار السابق فالمديرية الفرعية للوسائل تضم 03 مكاتب هي :

*مكتب الموظفين و التكوين .

*مكتب عمليات الميزانية .

*مكتب الوسائل و الاعلام الالي .

I. مكتب الموظفين و التكوين :

تنص المادة 57 من نفس القرار ان مكتب الموظفين و التكوين يكلف ب :

❖ تسيير الموظفين و متابعة مهتهم .

❖ تنظيم و استدعاء للاجتماع و تولي امانة اللجان التساوية الاعضاء الخاصة بالموظفين .

❖ المساهمة في اعداد و انجاز برامج تحسين المستوى و اعادة تاهيل الاعوان الموجودين في الخدمة.

❖ المشاركة في تنظيم الشؤون الاجتماعية للموظفين.

❖ تطبيق الاجراءات الخاصة بضبط تعداد الموظفين و عقلنة مراكز العمل و التي يتم اتخاذها بالتنسيق مع الهياكل

المعنية بالمديرية الجهوية .

II. مكتب عمليات الميزانية :

تنص المادة 58 من نفس القرار ان مكتب عمليات الميزانية يكلف ب :

❖ القيام في حدود اختصاصاته , بعمليات الالتزام و تصفية الامر بصرف النفقات الخاصة بتجهيز المديرية الولائية للضرائب.

.III مكتب الوسائل :

تنص المادة 59 من نفس القرارات مكتب الوسائل يكلف ب :

❖ اثناء الاثاث و المعدات و اللوازم الخاصة بالمكاتب , و المادة المتعلقة بالتنظيف و الصيانة الضرورية للسير الحسن لمصالح المديرية الولائية للضرائب .

❖ تحديد و انجاز اعمال الصيانة و الاصلاح و التهيئة اللازمة للمحافظة على البيانات و التجهيزات الخاصة بالمديرية الولائية.

❖ المساهمة في عملية ضبط و تحسين المطبوعات .

❖ المساهمة في تنفيذ اجراء حفظ الارشيف .

❖ المساهمة في تنفيذ التدابير المتخذة لضمان امن الموظفين و الهياكل و العتاد و التجهيزات .

❖ القيام بجرد خاص بالعتاد و الاثاث و التموينات غير القابلة للتلف و الموضوعية تحت تصرف المديريات الفرعية و مراقبة دفاتر الجرد الموجودة على مستوى مفتشيات و قباضات الضرائب المتواجدة بالولاية .

❖ الصيانة و المحافظة على هذه التجهيزات و تكوين مستعملي التطبيقات المعلوماتية بالتنسيق مع المديرية الجهوية.

المبحث الثاني :الجانب التطبيقي للتحقيق في المحاسبة

تبعاً للتحقيق المحاسبي و الجبائي لنشاط شخص طبيعي يمارس اعمال البناء (مؤسسة اشغال بناء) الواقعة في عين بسام و التي بدأ التحقيق فيها طبقاً للاشعار بالتحقيق رقم 69838 بتاريخ 23 03 2012 بهدف اعلامه بالتحقيق في المحاسبة التي خضع لها في الفترة الممتدة من 01 01 2008 الى 31 12 2011 .

و بعد دراسة الملفات الجبائية للمؤسسة وانقضاء الفترة المحددة للاشعار بالتحقيق ,تبدأ عملية التحقيق بتواجد مراقب و رئيس فرقة بعين المكان انطلاقاً من اليوم الاول من انتهاء المدة المحددة في الاشعار بالتحقيق وهي على الاقل (10)ايام.

و بعد سير عملية التحقيق المحاسبي و القيام بالاعمال الضرورية لمراقبة كل تصريحات المكلف بالضريبة المتعلقة بالنشاط , و التي تخص السنوات 2008, 2009, 2010, 2011.

يقوم المحقق بتسجيل اهم نتائج التحقيق المصل اليها و التي قد تكون مطابقة للتصريحات او مخالفة لها .

المطلب الاول :تقديم النتائج

بعد عملية التحقيق و الوصول الى النتائج يقوم المحقق بارسال نسخة من هذه النتائج الى المكلف بالضريبة لادلال بملاحظاتهم , و يحق النقاش في حدود ما يخول له القانون , كما يجب ان يحمل هذا في صفحاته الاولى المعلومات التالية:

-اسم المكلف بالضريبة .

-عنوان المركز او المحل الذي يملكه .

-نشاطه.

-المدة المحددة للتحقيق .

-كل الضرائب و الرسوم المحقق فيها وفي حالة مؤسسة اشغال فان الضرائب المعاد النظر فيها و هي :

-الرسم على النشاط المهني TAP .

-الضريبة على الدخل الاجمالي IRG.

-الرسم على القيمة المضافة TVA.

ومن ناحية اخرى يجب اعلام المكلف بالضريبة ان الادارة الضريبية ملزمة بتعيين و تعديل كل العناصر المكونة للوعاء الضريبي و ذلك بحساب الضرائب المستحقة كما تعطي مهلة 40 يوما للمكلف بالضريبة ابتداء من اول يوم من استلامه لهذا التبليغ لتقديم ملاحظاته وأرائه حول نتائج التقييم , وله الحق كذلك في الاستعانة بمستشار قانوني من ياره لمساعدته بالنظر في اقتراحات المحقق وهذا مع بداية التحقيق وكذا ارسال اشعار بالتقييم .

كما يمكن للمكلف بالضريبة قبل انتهاء مهلة الاجابة , ان يلتمس من طرف الادارة الجبائية جميع الشروحات الشفهية المستعملة في فهم هذا التعديل او التقييم , و له الحق ايضا يحضر الى الادارة الجبائية لكي يناقش الاقتراحات .

اولا :الوضعية الجبائية

نشاط مؤسسة اشغال البناء تخضع الى الضرائب التالية :

-الرسم على النشاط المهني ,و ذلك بتطبيق معدل 2% طبقا للمادة 217 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

-الضريبة على الدخل الاجمالي من نوع الارباح على النشاط الصناعي و التجاري BIC و ذلك حسب سلم IRG طبقا للمادة 104 من قانون ض.م.ر.م.

-الرسم على القيمة المضافة TVA بمعدل 17% لان المقاول لا يقوم الا بالمشاريع الخاضعة لهذا المعدل حسب المادة 23 من قانون الرسم على رقم الاعمال .

ثانيا :الشروع في التحقيق المحاسبي

يجب على المكلف في النظام الحقيقي احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و التقيد بها ,و ذلك حتى تكون المحاسبة دقيقة و لها مصداقية و هذا وفقا للمخطط الوطني المحاسبي ,ومن جهة اخرى فان المشرع الزم ان تتضمن المحاسبة المقدمة جميع الوثائق و الدفاتر المحاسبية المفروضة في القانون التجاري من خلال المادتين 09 و 10 و أهم هذه الدفاتر هي :

الدفتر المركزي ,دفتر الجرد ,دفتر الاجور ,دفتر اليومية (الدفاتر المساعدة) .

من عملية التحقيق المحاسبي الجبائي للوثائق و السجلات المحاسبية اظهرت نقائص اء التي بامكانها المساس بالمصداقية المحاسبية المقدمة و منها :

السجلات الاجبارية (دفتر المركزية و الجرد) تم المصادقة عليهما من طرف المحكمة بتاريخ 2008/03/08 . بينما تاريخ بداية النشاط هو 2006/06/05 .

فاء حساب بنكي (غير مصرح به) مفتوح لدى بنك التنمية المحلية بالبويرة و هذا حساب يحتوي على المقبوضات الاتية:

2008 ← 78.304.

2009 ← 64.587.

2010 ← 262.374.

2011 ← 252.379.

الفصل الثالث :دراسة حالة

هذه المقبوضات بما فيها الرسوم TTC يتم تحويلها الى قيم خارج الرسوم و ذلك بمعدل % و تضاف الى رقم الاعمال المصرح به و هذا الفرق (غير المصرح به) يتم تسويته فيما ص الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة , و نفس الفرق يتم ادماجه الى ربح المصرح به مع مراعاة مبدا انقاص الرسم على النشاط المهني الواجب دفعه جراء هذه التسوية .

حسم الاعباء خطا السنوات 2008, 2009, 2010, 2011, و ذلك حسب الجدول الأتي :

جدول (01) :جدول الاعباء الخاطئة

السنوات	التعيين	2008	2009	2010	2011
الرسم على القيمة المضافة TVA		20.350	32.000	45.500
الضريبة على الدخل الاجمالي IRG		40.280	53.500	62.250
فاتورة الهاتف النقال		4.525	5.200	6.720
شركات تخص سيارة سياحية		100.000	100.000	100.000	100.000
شركات تخص مصاريف المستخدمين		10.220	9.100	8.510	12.800
شركات تخص السنوات السابقة		51.250	68.360	35.220	42.350

المصدر :المديرية الفرعية للرقابة الجبائية , مديرية الضرائب بالبويرة .

الأعباء غير المسموح بها قانونيا طبقا للمواد 168 169 من قانون ض. م. ر. م ,لذا يجب اضافتها الى الارباح المصرح بها.

فواتير الشراء و الخدمات غير مقدمة

جدول (02) :فواتير الشراء و الخدمات غير المقدمة ل 2008

الفصل الثالث :دراسة حالة

المبلغ بما فيه الرسوم	TVA	مبلغ خارج الرسم	المورد	رقم الفاتورة	الفاتورة
140.528	20.418	120.110	بلقاسم	502	05/02
175.500	25.500	150.000	احمد	201	06/05
234.119	34.017	200.102	عمر	115	08/15
106.107	15.417	90.690	سمير	20	10/21

المصدر :المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ,مديرية الضرائب بالبويرة .

الجدول (03):فواتير الشراء و الخدمات غير المقدمة ل 2009

المبلغ بما فيه الرسوم	TVA	مبلغ خارج الرسم	المورد	رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة
94.185	13.685	30.200	فؤاد	10	05/15
362.700	52.700	310.000	نجيب	22	08/06
92.664	13.464	79.200	موسى	117	10/12
195.624	28.424	167.200	علي	305	11/19

المصدر : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ,مديرية الضرائب بالبويرة .

الجدول (04):فواتير الشراء و الخدمات غير المقدمة ل 2011

المبلغ بما فيه الرسوم	TVA	مبلغ خارج الرسم	المورد	رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة
35.334	5.134	30.200	كمال	16	05/12
131.706	19.136	112.570	عمر	304	09/18
187.597	27.257	160.340	صبرينة	503	10/21

المصدر :المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ,مديرية الضرائب بالبويرة .

من الجداول نستخلص مايلي :

مبلغ الرسم على القيمة المضافة TVA=مبلغ خارج الرسم (HT)×معدل الضريبة (17%) .

المبلغ بما فيه الرسوم (TTC)= مبلغ خارج الرسم + مبلغ الرسم على القيمة المضافة

تبعاً لما سبق فإن المحاسبة المقدمة من طرف المكلف بالضريبة تم الاحتفاظ بها و لكن اتص و الاخطاء الملاحظة في المحاسبة تكون موضوع التسوية المحاسبية بطريقة الادمجات .

أولا :الرسم على النشاط المهني (TAP)

لتحديد رقم الاعمال الخاضع للنشاط المهني يتم تسوية رقم الاعمال غير المصرح به (مقبوضات حساب BDL بالبويرة غير المصرح به).

الجدول (05):الرسم على النشاط المهني TAP

التعيين	السنوات	2008	2009	2010	2011
رقم الاعمال المصرح به		1.360.000	1700000	2.001.250	3.965.201
مقبوضات غير مصرح بها		78.304	64.587	262.374	252.379
مقبوضات خارج الرسم		66.926	55202	224251	215.708
رقم الاعمال المحصل عليه		1.426.926	1.755.202	2.225.501	4.180.913
معدل الرسم على النشاط المهني	%2	%2	%2	%2	%2
مبلغ الرسم على النشاط المهني		1.338	1.104	4.485	4.314
معدل الغرامات	%10	%10	%10	%10	%10
مبلغ الغرامات		133	110	448	431
∑ الواجب دفعه		1.471	1.214	4.933	4.745

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ,مديرية الضرائب بالبويرة .

ومن الجدول نستخلص مايلي :

-مقبوضات خارج الرسم =المقبوضات غير مصرح بها (TTC)×100/117

-رقم الاعمال المحصل عليه =رقم الاعمال المصرح به + مقبوضات غير مصرح بها خارج الرسم .

-مبلغ الرسم على النشاط المهني = مقبوضات خارج الرسم × معدل الرسم على النشاط المهني (02%).

-مبلغ الغرامات = مبلغ الرسم على النشاط المهني × معدل الغرامات (سلم الغرامات).

-المجموع الواجب دفعه = مبلغ الرسم على النشاط المهني + مبلغ الغرامات .

سلم الغرامات :

0 ← 50.000 معدل الغرامات هو 10%

50.000 ← 200.000 معدل الغرامات هو 15%

<200.000 ← معدل الغرامات هو 25%

ثانيا :الضريبة على الدخل الاجمالي IRG

لتحديد الضريبة على الدخل الاجمالي تم ادماج الاعباء المنقوصة خطأ و كذلك رقم الاعمال غير المصرح به الى الربح

المصرح به مع مراعاة مبدا انقاص الرسم على النشاط المهني الواجب دفعه جراء هذه التسوية.

الجدول (06):الضريبة على الدخل الاجمالي IRG

الفصل الثالث :دراسة حالة

2011	2010	2009	2008	التعيين السنوات
350.000	250.000	300.000	200.000	الربح المصرح به
				الادماجات:
215.708	224.251	55.202	66.926	رقم الاعمال غير مصرح به
45.500		32.000	20.350	الرسم على القيم المضافة
62.250		53.560	40.280	الضريبة على الدخل الاجمالي
6.720		5.200	4.525	فاتورة الهاتف النقال
100.000	100.000	100.000	100.000	الاهتلاكات تخص سيارة سياحية
12.800	8.510	9.100	10.220	غرامات تخص مصاريف المستخدمين
42.350	35.220	68.360	51.250	اعباء تخص السنوات السابقة
485.328	367.981	323.422	293.551	∑الادماجات
				الانقاصات:
4.315	4.485	1.104	1.338	الرسم على النشاط المهني
83.1013	613.498	622.318	492.213	الربح المحصل عليه
481.013	363.496	322.381	292.213	الفرق
143.303	98.048	90.695	71.633	حقوق
%15	%15	%15	%15	معدل الغرامة
21.495	14.707	13.604	10.744	مبلغ الغرامة
164.798	112.755	104.299	82.377	∑يجب دفعه

المصدر : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية , مديرية الضرائب بالبويرة.

ومن الجدول نستخلص مايلي:

-الربح المحصل عليه :الربح المصرح به- الرسم على النشاط المهني +مجموع الادماجات

-الفرق =الربح المحصل عليه-الربح المصرح به

-حقوق الضريبة(IRG) يتم حسابها باستعمال جدول الدخل بالشرائح.

-الغرامة=حقوق الضريبة × معدل الغرامة.

-المجموع الواجب دفعه =حقوق الضريبة +مبلغ الغرامة.

ثالثا:الرسم على القيمة المضافة TVA

باعتبار صاحب مؤسسة مقاول في اشغال البناء فان نشاطه خاضع للرسم على القيمة المضافة بمعدل 17% (نشاط

الممارس يخص معدل 17%).

-جدول الرسوم على القيمة المضافة

بعد الفحص الدقيق لفواتير الشراء و الخدمات اتضح ان بعض هذه الفواتير مقيدة في المحاسبة و غير مقدمة ,وهذا طبقا

للجدول الاتي :

جدول (07):الرسوم على القيمة المضافة

التعيين	السنوات	2008	2009	2010	2011
الرسوم المحسومة G50		350.295	320.340	420.740	370.742
الرسوم الواجب حسمها		199.998	212.067	420.740	319.215
الفرق الواجب ادماجه		95.352	108.273	51.527

المصدر :المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ,مديرية الضرائب بالبويرة .

و من هذا الجدول نستخلص مايلي :

-الرسوم الواجب حسمها =الرسوم المحسومة على G50- الفرق الواجب دفعه .

-الفرق الواجب ادماجه =القيمة المضافة المحسومة المقيدة في المحاسبة و الفواتير الخاصة بهذه الرسوم غير المقدمة (أنظر

الجداول(3-4-5).

-الحقوق على القيمة المضافة .

الجدول (08):الحقوق على القيمة المضافة

التعيين	السنوات	2008	2009	2010	2011
رقم الاعمال المحصل عليه		1.426.926	1.755.202	2.225.501	4.180.913
رقم الاعمال المصرح به		1.360.000	1.700.000	2.001.250	3.965.205
الفرق		66.926	55.202	224.251	215.708
معدل الضريبة		%17	%17	%17	%17
الحقوق الخام		11.377	9.384	38.122	36.670
الادماجات		95.352	108.273		51.527
الحقوق الصافية		106.729	117.657	38.122	88.197
معدل الغرامة		%15	%15	%10	%15
مبلغ الغرامة		16.009	117.658	3.812	13.229
∑ الواجب دفعه		122.738	17.648	41.934	101.426

المصدر :المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ,مديرية الضرائب بالبويرة .

ومن هذا الجدول نستخلص مايلي :

-الفرق =رقم الاعمال المحصل عليه - رقم الاعمال المصرح به.

-الحقوق الخامة =الفرق × معدل الضريبةية (17%).

-الحقوق الصافية = الحقوق الخامة + الادماجات .

-مبلغ الغرامة =الحقوق الصافية × معدل الغرامة .

- الواجب دفعه = الحقوق الصافية + مبلغ لبرغرامة

بمجرد الانتهاء من تحرير الشعار الاول بالنتائج ,تم تسليم هذا الاخير الى المكلف بالضريبة بتاريخ 2011/06/25. على ان يقوم بالرد مرفوق بكل الوثائق و المبررات اللازمة في مدة اقصاها 40 يوم ,ابتداء من تاريخ استلام الاشعار.

المطلب الثاني :رد المكلف بالضريبة

بتاريخ 2011/07/20 قام المكلف بالضريبة بتقديم رد على التبليغ الاول مقدما التبريرات الاتية :

-تقديم نسخة ثانية لفواتير الشراء غير المقدمة اثناء سريان التحقيق ,و التي فقدت من طلاف المحاسب و المحررة مجددا من طرف المورد , ومن هذه الفواتير نجد:

1) فاتورة رقم 201 المحررة بتاريخ 2008/06/15 من طرف المورد احمد و التي مبلغها خارج الرسم هو 150.000 دج ,الرسم على القيمة المضافة 25.500 دج ,المبلغ بما فيه الرسوم 175.500 دج.

2) فاتورة رقم 115 المحررة 2008/06/15 من طرف المورد عمر و التي مبلغها خارج الرسم هو 200.102 دج والرسم على القيمة المضافة 014.34 دج , و المبلغ بما فيه الرسوم 234.119 دج.

3) فاتورة 305 المؤرخة بتاريخ 2009/11/19 من طرف المورد علي و التي مبلغها خارج الرسم هو 167.200 دج , و الرسم على القيمة المضافة 28.424 و المبلغ بما فيه الرسوم 195.624 دج.

4) فاتورة رقم 503 المحررة بتاريخ 2011/10/21 من طرف المورد شفيق المبلغ خارج الرسم 160.340 دج الرسم على القيمة المضافة 27.257 و المبلغ بما فيه الرسوم 187.597 دج.

المطلب الثالث :الرد على ملاحظات المكلف بالضريبة و فرض الضريبة

بعد استلام المبررات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة كان رد الادارة الجبائية بقبول الفواتير و بالتالي تم اعادة النظر في القواعد الخاضعة للضريبة فيما يخص الرسم على القيمة المضافة و انطلاقا من هذا فان الوضعية الجبائية للمكلف تكون على الشكل التالي :

1. جدول TAP الرسم على النشاط المهني لم يحدث فيه تغير.

2. جدول IRG الضريبة على الارباح لم يحدث فيه تغير.

3. جدول TVA الرسم على القيمة المضافة .

جدول الرسوم على القيمة المضافة

تبعاً للمبررات المقدمة (نسخ ثانياً لفواتير مقدمة) يصبح الجدول على الشكل التالي :

جدول (09) :الرسم على القيمة المضافة .

التعيين	السنوات	2008	2009	2010	2011
الرسم المحسومة على G50		295.350	320.340	420.740	370.742
الرسم الواجب حسمها.		253.833	240.491	420.740	346.472
الفرق الواجب ادماجه.		59.517	79.849		24.270

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية, مديرية الضرائب بالبويرة.

أ-الحقوق على القيمة المضافة

بعد أخذ بعين الاعتبار الرسوم على القيمة المضافة للفواتير المقدمة بعد الرد على التبليغ لي, يصبح الجدول على الشكل التالي:

جدول (10):الحقوق على القيمة المضافة.

الفصل الثالث: دراسة حالة

التعيين	السنوات	2008	2009	2010	2011
رقم الاعمال المحصل عليه		1.426.926	1.755.202	2.225.501	4.180.913
رقم الاعمال المصرح به		1.360.000	1.700.000	2.001.250	3.965.205
الفرق		66.926	55.202	224.251	215.708
معدل الضريبة		%17	%17	%17	%17
الحقوق الخامة		11.377	9.384	38.122	36.670
الدماجات		59.517	79.849		24.270
الحقوق الصافية		70.894	89.233	38.122	60.940
معدل الغرامة		%15	%15	%10	%15
مبلغ الغرامة		10.634	13.384	3.812	9.141
∑ الواجب دفعه		81.528	102.617	41.934	70.081

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية, مديرية الضرائب بالبويرة.

خاتمة الفصل

من خلال دراستنا لهذه الحالة التطبيقية تمكنا من توضيح مختلف الهياكل التنظيمية للمديرية العامة للضرائب مع فروعها , و تطرقنا في المبحث الثاني الى دراسة حالة تطبيقية لاجراءات التحقيق المحاسبي لشخص لا يمارس أشغال البناء (مقاول) التي يمكن اتباعها في حالة و جود تهرب ضريبي .

بحيث تبدأ العملية بارسال اشعار بالتحقيق للمكلف بالضريبة و اعطاءه مدة 10 ايام لتحضير الوثائق المحاسبية الخاصة بنشاطه.

و بعد انقضاء مدة الاشعار بالتحقيق و بداية عملية التحقيق بعين المكان تم تحرير محضر النقائص و التلاعبات و اعادة التقييم للوضعية الجبائية للمكلف حسب النتائج المتوصل اليها من خلال استلام الادارة المحاسبية و جميع الوثائق المبررة لها و المعاينة الميدانية , و ارساله للمكلف من أجل الاجابة عليه بعد 40 يوم من استلامه ثم يتم تحرير التقرير النهائي مع انشاء رقم الاعمال و الارباح بصورة نهائية و فرض الضرائب المستحقة و العقوبات المفروضة ضمن جداول تحتوي كل ما تم القيام به بالتفصيل .

و في الأخير من الصعب أن نجد حلا يقضي على ظاهرة التهرب الضريبي بصورة نهائية لكن بالامكان التقليل منه بشكل كبير .

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique
Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales
et des Sciences de Gestion



Tasdawit Akli Muḥend Ulḥağ - Tubirett

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة أكلي محمد أولحاج - البويرة

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية
و علوم التسيير

كلية العلوم الاقتصادية , التجارية و علوم التسيير

القسم: العلوم التجارية

التخصص: مالية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس LMD
تحت عنوان

التهرب الضريبي في الجزائر و وسائل مكافحته
دراسة حالة بالمديرية الولائية للضرائب بالبويرة

تحت إشراف الأستاذ:

بلمهدي نصيرة

من إعداد الطلبة:

- عماري الياقوت

- محفوظ فاطمة

السنة الجامعية/2012/2013

كلمة شكر

بسم الله الرحمن الرحيم "نعمة من عندنا كذلك نجزي من شكر" (القمر-35-)

بادءا ذي بدء نحمد الله عز وجل الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لوأن ما هدانا الله

و عملا بقوله صلى الله عليه و سلم "من لم يشكر الناس لم يشكر الله ومن أهدى

اليكم بمعروف فكافؤوه فان لم تستطيعوا فادعوا له"

و تطبيقا لهذا الحديث و عرفانا بالجميل نتقدم بالشكر و الشناء الخالص و التقدير

الخاص الى كل من ساهم بالمساعدة من القريب أو البعيد في تكوين هذا العمل البسيط

و أخص بالذكر الأستاذة المشرفة "بلمهدي" التي لم تبخل علينا في توجيهنا و ارشادنا

في إنجاح هذا العمل .

دون أن ننسى كافة موظفي مديرية الضرائب لولاية البويرة وأخص بالذكر المؤطر "محفوظ"

الذي قام بدوره على أكمل وجه. جزاه و جزانا الله خيرا.

وأخص بالذكر كل أساتذتي الذين زاولتوا عندهم الدراسة من الطور الابتدائي الى الطور

الجامعي.

وشكرا



الفقران

.....	الأهداء
.....	الفهرس
.....	قائمة الجداول و الملاحق
.....	المقدمة العامة
01.....	الفصل الأول :عموميات حول ظاهرة التهرب الضريبي
02.....	مقدمة الفصل
03.....	المبحث الأول :ماهية التهرب الضريبي
03.....	المطلب الأول :مفهوم وأشكال التهرب الضريبي
07.....	المطلب الثاني :أنواع التهرب الضريبي
12.....	المطلب الثالث :طرق قياس التهرب الضريبي
14.....	المبحث الثاني : أسباب , أثار , ونتائج التهرب الضريبي
14.....	المطلب الأول : أسباب التهرب الضريبي
20.....	المطلب الثاني : أثار التهرب الضريبي
23.....	المطلب الثالث : نتائج التهرب الضريبي
26.....	خاتمة الفصل
27.....	الفصل الثاني : مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي
28.....	مقدمة الفصل
29.....	المبحث الأول : الرقابة الجبائية

29	المطلب الأول : الرقابة الجبائية واطارها القانوني
35	المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية
38	المطلب الثالث : التحقيقات الجبائية والعقوبات المفروضة
49	المبحث الثاني : الوسائل و الحلول الوقائية
49	المطلب الأول : أحكام التشريع الضريبي
51	المطلب الثاني : اصلاح وتحسين الجهاز الاداري و الرقابة الجبائية
55	المطلب الثالث: أهمية التعاون الدولي لمكافحة التهرب الضريبي
59	خاتمة الفصل
59	الفصل الثالث : دراسة حالة
60	مقدمة الفصل
61	المبحث الأول : نبذة حول المديرية الولائية للضرائب
61	المطلب الأول :نشأة المديرية و تدرجها الاداري
65	المطلب الثاني : مهام المديرية
74	المبحث الثاني :الجانب التطبيقي للتحقيق في المحاسبة
75	المطلب الأول :تقديم النتائج
84	المطلب الثاني :رد المكلف بالضريبة
85	المطلب الثالث :الرد على ملاحظات المكلف بالضريبة و فرض الضريبة
87	خاتمة الفصل
88	الخاتمة العامة
90	المراجع
92	الملاحق

لا اله الا الله
محمد رسول الله

الجدول

الصفحة	العنوان	الرقم
77	جدول الأعباء الخاطئة	01
78	فواتير الشراء و الخدمات غير المقدمة ل 2008	02
78	فواتير الشراء و الخدمات غير المقدمة ل 2009	03
78	فواتير الشراء و الخدمات غير المقدمة ل 2011	04
79	الرسم على النشاط المهني TAP	05
81	الضريبة على الدخل الاجمالي IRG	06
82	الرسم على القيمة المضافة TVA	07
83	الحقوق على القيمة المضافة	08
85	الرسم على القيمة المضافة	09
86	الحقوق على القيمة المضافة	10

الأشكال:

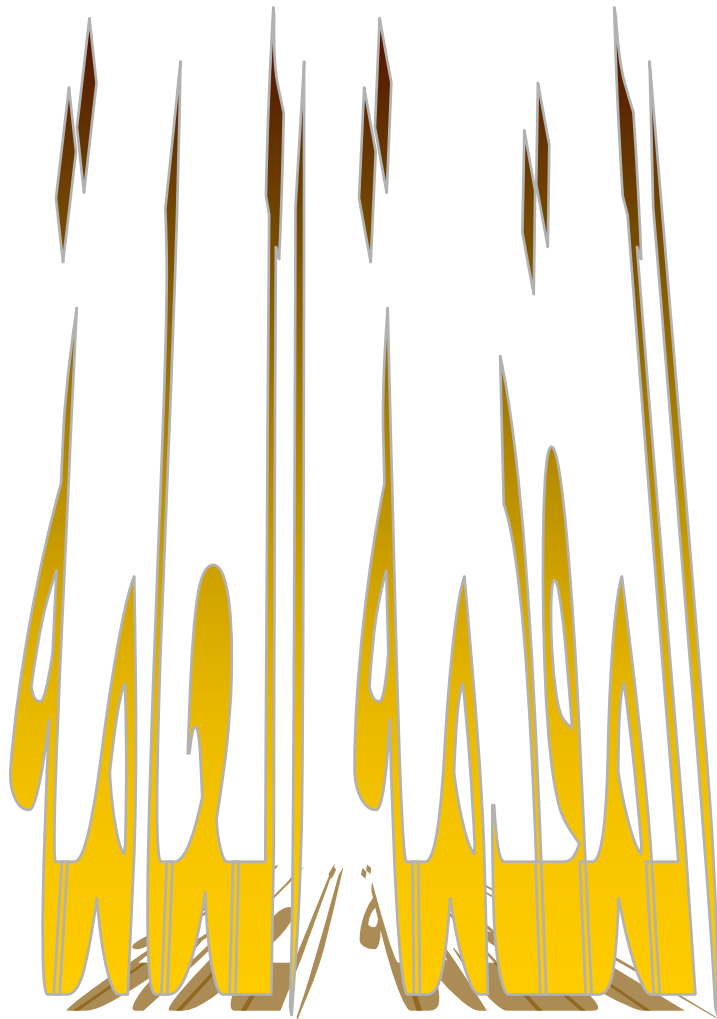
30	أشكال و اهداف الرقابة الجبائية	01
32	حق الاطلاع حسب اختلاف الهيئة المعنية الخاضعة له	02
40	وثيقة الاشعار بالتحقيق	03
62	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب	04
64	الهرم الاداري للمديرية الولائية للضرائب	05

الملاحق

ملاحق

قائمة الملاحق

01	تبلغ نتائج التحقيق المحاسبي
02	إشعار بالتحقيق المحاسبي
03	إشعار بالتحقيق العمق لمجمل الوضعية الجبائية
04	بطاقة إقتراح لعملية التحقيق
05	إشعار بالتحقيق المصوب
06	إشعار تسليم
07	جدول إرسال
08	محضر معاينة
09	إستدعاء
10	بطاقة نهاية أشغال التحقيق
11	بطاقة بداية أشغال التحقيق
12	ملف التفتيش
13	إشعار بالدفع
14	كشف المحاسبة
15	كشف المعلومات
16	إشعار بالدفع للضرائب و الرسوم



المقدمة العامة

تعتبر الضريبة من اهم مصادر اليرادات العامة لكل الدول دون استثناء على اختلاف انظمتها واوضاعها ,ويتمحور دور الضريبة في تغطية اعباء الدولة, وكذلك استعمالها كسياسة مالية للتاثير والتحكم في النشاط كثير من الاحيان تعجز الدول عن تحصيل الضرائب المستحقة وتجد صعوبة كبرى في ذلك مما يؤدي الى فقدانها مبالغ مالية هامة كان من المفروض ان تغطي بها نسبة كبيرة من نفقاتها, وهذا ما يطلق عليه باسم ظاهرة التهرب الضريبي. ونظرا لاهمية الموضوع وكثرة ابعاده فقد اختلفت الاراء في تحديد اسباب التهرب الضريبي فمنهم من ارجعها الى وجود ثغرات في التشريعات الاقتصادية التي يقوم المكلف باستغلالها ولا يمكن بذلك فرض اي عقوبة عليه, ومنهم من ارجعها الى ضعف الادارة الضريبية وسوء التسيير فيها, اما الراي الثالث فله نظرة بسلوكولوجية للتهرب الضريبي وهي متعلقة بسوء نية المكلف لذا يتهرب من الضريبة.

والجزائر كغيرها من البلدان شهدت فيها هذه الظاهرة انتشارا واسعا وكبيرا نتيجة عدة اسباب ساهمت في ذلك ,فكان من واجب الدولة لتحقيق سياستها المالية التدخل في محاولة منها القضاء او الحد على الاقل من هذه الظاهرة عن طريق تحليلها ومحاولة اقتراح بعض الحلول لمحاربتها والحد من اثارها وكبح انتشارها.

اشكالية البحث

ما المقصود بالتهرب الضريبي وما هي نتائجه واثاره وكيف يمكن مكافحته وقد حاولنا معالجة هذه الاشكالية عن طريق :

الاسئلة الفرعية التالية:

- ماذا نعني بالتهرب الضريبي
- ما اهم الاسباب المؤدية الى ذلك
- كيف يمكن الحد من هذه الظاهرة

الفرضيات

بعد طرح التساؤلات ولايضاح المشكلة راينا انه من الضروري تقديم بعض الفرضيات , وهي مايلي:

- التهرب الضريبي هو التملص عن دفع الضريبة كليا او جزئيا.
- الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة.
- الرقابة الجبائية من اهم الوسائل المعتمدة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي .

أسباب اختيار موضوع

أهم سبب دفع بنا الى اختيار هذا الموضوع هو التأثير الكبير للتهرب الضريبي على الاقتصاد الوطني اضافة الى هذا هناك أسباب اخرى نذكر منها:

*الأسباب الموضوعية

- دور الضريبة الكبير في تحقيق التنمية المستدامة
- ازدياد ظاهرة التهرب الضريبي وتفشيها

*الأسباب الذاتية

- الميل الشخصي للموضوع.
- اثرنا معارفنا وقدراتنا والتي من نشأتها ان تفيدنا في المستقبل الدراسي في حالة التدرج وكذلك في مجال العمل.

أهمية الموضوع

للموضوع أهمية كبيرة خاصة مع تزايد هذه الظاهرة والتي جعلت أموالا طائلة تتداول بكل حرية ودون مراقبة أو اقتطاع, وبذلك حرمان الخزينة العمومية منها, وبالتالي ضرورة اتخاذ كل سبل العلاج المتاحة لمواجهة هذه الظاهرة الخطيرة زمن هنا تتجلى أهمية الرقابة الجبائية كونها من الوسائل العامة للعلاج.

أهداف البحث

- 1-التعريف بظاهرة التهرب الضريبي, وأهم الأسباب المؤدية اليها.
- 2-غرس ثقافة ضريبية لدى المكلفين من أجل التقليل من عملية الغ الضريبي.

3- ابراز الأجهزة القائمة على مكافحة التهرب الضريبي, وأهم الوسائل والاجراءات المتخذة لذلك.

الصعوبات

-الوقت الذي يعتبر أهم عائق في بحثنا.

-فقد المكتسبات لهذا النوع من الكتب والمراجع.

المنهج المتبع

من أجل التحقق من صحة الفرضيات المشار إليها لتغطية الموضوع وفقا للاشكالية المطروحة قمنا باتباع منهج يستند في جوهره على الوصف في الجانب النظري , والمنهج التحليلي الذي يعتمد على جمع البيانات والمعلومات بانسبة للجانب التطبيقي.

تقسيم البحث

هذا الموضوع استدعى منا تقسيم البحث الى :

-قسم نظري

-قسم تطبيقي

***القسم النظري**: يحتوي على مقدمة عامة وفصلين.

المقدمة العامة: تتناول تمهيدا للموضوع مع طرح الاشكالية واعداد فرضيات كمحاولة للاجابة على الاسئلة الفرعية

المقترحة , ثم قمنا بتحديد أسباب اختيار الموضوع واهميته واهداف المرجوة منه ثم المنهجية واخيرا خطة البحث.

الفصل الاول: نبذة حول التهرب الضريبي من حيث المفهوم والاسباب المؤدية اليه واثاره وكذا نتائجه.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي وكذا بعض الحلول الوقائية .

***القسم التطبيقي**: يتمثل في الفصل الثالث ونتناول فيه دراسة تطبيقية من خلال تقديم مديرية الضرائب لولاية البويرة من

حيث نشأتها وتدرجها الاداري ودراسة حالة تطبيقية للمتهرب من الضرائب.

اما الخاتمة العامة فهي تشمل اهم النتائج المتوصل اليها واهم الاقتراحات والتوصيات للحد من هذه الظاهرة الخطيرة.

الدراسات السابقة:

-مذكرة التهرب الضريبي في الجزائر من اعداد الطالبتين العموري سليمة وظهرير زمية وأهم النتائج المتوصل اليها ان الضريبة من أهم الموارد التي تعتمد عليها الدولة لتحقيق أهدافها , كما أن التهرب الضريبي هو الامتناع عن دفع الضريبة.

مذكرة التهرب الضريبي وأليات مكافحته من اعداد : بومكواز ليلي و باديس صبرينة , وجملة النتائج المتوصل اليها ان الرقابة الجبائية من أهم الحلول لمحاربة هذه الظاهرة , كما أن المشرع الجزائري فرض بعض العقوبات في حالة ممارسة أي شكل من أشكال التهرب الضريبي.

-مذكرة التهرب الضريبي واثره على التنمية الاقتصادية من اعداد هشير أمينة , سليمان رشيدة, أهم النتائج المتوصل اليها ان انخفاض الحصيلة الضريبية تكون نتيجة تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي , كما أن من أهم الصعوبات التي تواجهها الدول هي مكافحة هذه الظاهرة.

-مذكرة التهرب الضريبي في الجزائر من اعداد بلعميري لخضر و محمودي عمر ومن أهم نتائجهم تحسين العلاقة بين الادارة الجبائية والمكلفين بالضريبة من الاجراءات الهامة الواجب اتخاذها للتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي , وتحقيق الفعالية للرقابة الجبائية.