

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم التجارية

الموضوع:

دور الرقابة الجبائية في محاربة التهريب الضريبي
دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البويرة

مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية
تخصص: مالية مؤسسة

تحت إشراف الدكتور:

قاشي يوسف

من إعداد الطالبة:

دليلة مسعودي.

لجنة المناقشة:

- د - سفير أحمد.....رئيسا.
د - قاشي يوسف.....مشرفا.
د- علام عثمان..... مناقشا.

السنة الجامعية 2014/2015

حكمة شجر

كلمة شكر

الحمد والشكر لله الذي أهدى علينا بنعمة العلم،
وهدانا إلى طريق النور، ويسر لنا كل الصالحات
لإنجاز هذه المذكرة.

أتقدم بأسمى معالي الشكر والتقدير والإحترام إلى الأستاذ
المشرف الدكتور قاشي يوسف الذي تفضل بمتابعتي ولم
يبخل عليا بتقديم المعلومات والتوجيهات القيمة وعلى
صبره وتحمله، كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من
ساعدني وقدم يد العون في إنجاز هذه المذكرة خاصة
الأستاذ زويري ناصر، والتي آمل أنني قد وفقت ولو
بالقدر اليسير في إنجازها، كما أتقدم بالشكر إلى أعضاء
لجنة المناقشة الذين شرفوني بقبول مناقشة هذه المذكرة
وتقييمها.

MESSAOUDI DALILA

إهداء



إهداء

- إهدي ثمرة جهدي إلى من قضى لهما رب العزة سبحانه بالإحسان و الدعاء:
- ❖ إلى أول مدرسة علمتني معنى الحياة، وسهرت على تربيتي و تقديم أغلى ما تملك من أجلي، إلى التي أفتخر بها، إلى التي احترقت كي تضئ دربي، أسأل الله أن يبقي نورها قنديلا يضيء طريقي، إلى أمي الغالية حفظها الله ورعاها ووفقي للإحسان إليها.
 - ❖ إلى الذي رباني وسهر على تعليمي أسمى معاني التربية والفضيلة، إلى الذي مهّد لي درب العلم والمعرفة وكان له الفضل بعد الله عزّ و جلّ في بلوغي هذه المرتبة، إلى الذي أعتز به إلى أبي الغالي حفظه الله ورعاه ووفقي للإحسان إليه.
 - ❖ إلى أمي الثانية "أم زوجي" حفظها الله لنا وجعلها نورا تضئ لنا دربنا وأطال الله عمرها ورعاها ووفقنا للإحسان لها.
 - ❖ إلى أبي الثاني "أب زوجي" الذي لم أحظي بشرف التعرّف عليه، رحمه الله وأسكنه فسيح جنانه.
 - ❖ إلى أخواتي: نوال وزوجها نبيل وابنتها إلين وابنها الكتكوت الصغير عصام الدين، نجاه وزوجها ناصر، وفقهم الله.
 - ❖ إلى إخوتي: أحمد، وبلقاسم، وفقهم الله.
 - ❖ إلى زوجي عمر وكل عائلته كبيرا وصغيرا دون استثناء، وإلى فلذة كبدي التي ستأتي قريبا إلى هذه الدنيا "ابنتي الحبيبة".
 - ❖ إلى كل الأقارب والأصدقاء.
 - ❖ إلى كل الأساتذة الذين تابعوني في مشواري الدراسي.
 - ❖ إلى كل من علمني حرفا، و أسدى إلي النصيحة وأحب لي الخير.
 - ❖ إلى كل من اتسع له قلبي ولم تتسع له هذه الورقة.

دائمة



فهرس المحتويات

فهرس المحتويات :

- دعاء

- كلمة شكر

- إهداء

- فهرس الجداول والمخططات

- مقدمة عامة أ- ث

- الفصل الأول: ماهية التهرّب الضريبي

* تمهيد 02

* المبحث الأول: عموميات حول الضريبة 03

المطلب الأول: مفهوم وخصائص الضريبة 03

المطلب الثاني: مبادئ وأهداف الضريبة 05

المطلب الثالث: تصنيف الضرائب وتنظيمها الفني 09

* المبحث الثاني: مفاهيم حول التهرّب الضريبي 19

المطلب الأول: مفهوم وأشكال التهرّب الضريبي 19

المطلب الثاني: أسباب وطرق التهرّب الضريبي 21

المطلب الثالث: آثار وإجراءات مكافحة التهرّب الضريبي 25

* خلاصة 29

- الفصل الثاني: ماهية الرقابة الجبائية وإطارها التنظيمي والقانوني

* تمهيد 31

* المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية 32

المطلب الأول: مفهوم وأشكال الرقابة الجبائية 32

المطلب الثاني: مبادئ وأهداف الرقابة الجبائية 38

40	المطلب الثالث: أسباب إجراء الرقابة الجبائية
41	* المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية
41	المطلب الأول: أجهزة الرقابة الجبائية
51	المطلب الثاني: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية
54	المطلب الثالث: الالتزامات والضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة
61	* خلاصة
- الفصل الثالث: واقع الرقابة الجبائية في الجزائر (دراسة حالة)	
63	* تمهيد
64	* المبحث الأول: دور الرقابة الجبائية في الكشف عن التهرب الضريبي (دراسة حالة تطبيقية)....
64	المطلب الأول: سير عملية التحقيق
65	المطلب الثاني: التحقيق المحاسبي وتسوية الوضعية الجبائية للمؤسسة
75	المطلب الثالث: نتائج التحقيق المحاسبي
76	* المبحث الثاني: تقييم دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر.....
76	المطلب الأول: المشاكل التي تواجه الرقابة الجبائية.....
78	المطلب الثاني: وسائل وأدوات تحسين الرقابة الجبائية.....
81	* خلاصة
83	- الخاتمة العامة
88	- قائمة المراجع

فهم المراد من الجداول والأشكال

1- فهرس الجداول:

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
66	اهتلاكات لعتاد غير مسّجل في أصول المؤسسة.	01
67	التكاليف المسدّدة دون وثائق مبرّرة.	02
68	إجمالي التكاليف غير المبرّرة والمخصومة من نتيجة المؤسسة.	03
69	الفاتورات غير المدرجة في حساب رقم الأعمال.	04
69	معامل الإخفاء.	05
70	رقم الأعمال غير المصرّح به.	06
71	قيمة الرسم على النشاط المهني.	07
72	قيمة الرسم على القيمة المضافة.	08
73	قيمة حقوق الطبع .	09
74	قيمة الضريبة على أرباح الشركات.	10

2- فهرس المخططات:

رقم الصفحة	عنوان المخطط	رقم المخطط
13	تصنيف الضرائب.	01
35	مخطّط الرقابة على الوثائق.	02
37	أشكال الرقابة.	03

مكتبة جامعة القاهرة

مقدمة عامة:

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

فالتهرّب من دفع الضريبة يعد من أخطر الآفات التي تصيب الضريبة بصفة خاصة، والاقتصاد بصفة عامة لكونه يؤدي إلى استنزاف الموارد الضريبية التي كان من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة لإنفاقها فيما يحقق المنفعة العامة من خلال استثمارها في مختلف المشاريع التنموية للبلاد، بدلا من انسيابها في قنوات مجهولة.

وبالرغم من كون ظاهرة التهرّب الضريبي قديمة، إلا أنّها قد تفسّدت وتعدّدت صورها عبر الزمن، سواء من حيث الوسائل أو الأساليب المعتمدة لتشهد في الآونة الأخيرة أبعادا خطيرة، فهي لا تقتصر على منطقة جغرافية محدّدة، ولا على فترة زمنية معيّنة، بل أصبحت ظاهرة عالمية لصيقة بالضرائب توجد حيثما وجدت هذه الأخيرة، وبالتالي أصبحت تعتبر من ابرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها، مما يستدعي ضرورة مجابهة هذه الظاهرة سواء على المستوى المحلي أو الدولي.

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

إشكالية البحث:

ضمن هذا الإطار العملي والعلمي المتداخل وأمام العرض السابق تبرز ملامح إشكالية هذا البحث التي يمكن صياغتها كما يلي:

ما دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرّب الضريبي، وما واقع ذلك في مديرية الضرائب بالبويرة؟

الأسئلة الفرعية:

بغرض الإحاطة بالموضوع جيّدا والإلمام بكل جوانب الإشكالية الرئيسية ارتأينا طرح بعض التساؤلات وتمثّل في:

- ما هي أشكال الرقابة الجبائية ؟

- كيف تساهم الرقابة الجبائية في محاربة ظاهرة التهرّب الضريبي ؟

فرضيات البحث:

- بعد طرح التساؤلات وإيضاح المشكلة رأينا أنه من الضروري تقديم بعض الفرضيات التي ستكون منطلقا للدراسة، وهي كما يلي:
- تتمثل أشكال الرقابة الجبائية في الرقابة العامة والرقابة المعمّقة.
 - تستعمل الرقابة الجبائية مختلف أجهزتها وأدواتها لمحاربة التهرب الضريبي.

أهمية البحث:

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

أهداف البحث:

- تتجلى الأهداف المرجوة من هذا البحث في:
- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، ومدى تأثيرها بالتطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة.
 - تناول أهم المناهج المقترحة لقياس الظاهرة.
 - إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، وأهم الوسائل والإجراءات المتخذة لذلك للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في المكافحة.
 - إبراز معوقات الرقابة الجبائية والتي تعمل على الحد من كفاءتها بغية تحسينها.

أسباب اختيار الموضوع:

تتمثل أسباب اختيارنا لهذا الموضوع في دوافع ذاتية وأخرى موضوعية:

1- دوافع ذاتية: تتمثل فيما يلي:

- دراسة موضوع له علاقة بالتخصص.
- الرغبة والميل في دراسة هذا الموضوع.
- الموضوع ملموس في الواقع الميداني.

2- دوافع موضوعية: تتمثل فيما يلي:

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

صعوبات البحث:

تتمثل صعوبات البحث فيما يلي:

- صعوبة التوفيق بين الدراسة والبحث.
- نقص المراجع والمعلومات المتعلقة بموضوع الرقابة الجبائية في مكتبة الجامعة.

المنهج المستعمل:

لدراسة موضوع البحث المتمثل في دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي فقد تم اختيار المنهج التحليلي الوصفي للبحث، حيث تم استخدام المنهج الوصفي من خلال التطرق إلى المفاهيم النظرية المتعلقة بالضريبة، التهرب الضريبي، والرقابة الجبائية، أما المنهج التحليلي فقد تم الاعتماد عليه في دراسة واقع الرقابة الجبائية في الجزائر.

تقسيمات البحث:

لوصول إلى دراسة عمليّة تحيط بجوانب الإشكالية المطروحة قسم البحث إلى ثلاثة فصول، وقد سبقت هذه الفصول مقدمة عامة.

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

وفي الفصل الثاني تحت عنوان "ماهية الرقابة الجبائية وإطارها التنظيمي والقانوني في الجزائر"، فقد تمّ التركيز على أهم طريقة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، مُمثّلة في الرقابة الجبائية من خلال تحديد ماهيتها لتوضيح مفهومها وأشكالها ومختلف مبادئها وأهدافها، وأسباب إجرائها كمبحث أول، وفي المبحث الثاني تمّ التطرّق إلى الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية من خلال أجهزتها ووسائلها القانونية، بالإضافة إلى الالتزامات والضمانات الممنوحة للمكلّفين بالضريبة.

أما في الفصل الثالث المعنوّن بـ "واقع الرقابة الجبائية في الجزائر"، تمّ فيه تبيان دور الرقابة الجبائية في الكشف عن التهرب الضريبي في المبحث الأوّل، أما في المبحث الثاني فقد تمّ التطرّق إلى تقييم فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك من خلال معرفة المشاكل التي تواجهها، بالإضافة إلى وسائل وأدوات تحسينها.

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

الفصل الأول:

مفاهيم أساسية حول

الضريبة والتهرب الضريبي

تمهيد:

تعتبر الضريبة مصدر هام من مصادر تمويل الخزينة للدولة، وبالتالي فهي تساهم في التنمية الاقتصادية، إلا أنّ سوء فهم دورها من طرف الأفراد لما عليهم من التزامات وما لهم من حقوق وأيضا تقلّب التشريعات والقوانين الجبائية، وكذا نظرة المكلف للضريبة بأنّها عبء عليه، لكونه يدفعها دون مقابل مباشر لها باعتباره عضواً في المجتمع ومساهمة منه في الأعباء العامة للدولة دفعه إلى التهرب منها.

وانطلاقاً من هنا تبدأ فكرة الهروب من الواجبات الجبائية وتجاهل العبء الضريبي، وذلك باستعمال مختلف الوسائل للتجنب الجزئي أو الكلي من قيمة الضرائب المستحقة وهذا ما يسمى بعبارة التهرب الضريبي.

وعلى هذا الأساس سوف نخصص الفصل الأول في مبحثيه لمعرفة كل من الضريبة والتهرب الضريبي.

المبحث الأول: عموميات حول الضريبة

تتمتع الدولة بسلطة سيادية في تدبير الأموال اللازمة للإنفاق على الخدمات العامة التي تؤديها بهدف تحقيق الرفاهية للمجتمع، وتعتبر الضريبة أحد أهم مصادر تمويل الخزينة العمومية وذلك عن طريق تحصيلها من الأفراد مساهمة منهم في تدبير المال اللازم للإنفاق.

المطلب الأول: مفهوم وخصائص الضريبة

إنّ تعدّد تعاريف الضريبة كان نتيجة التطورات العديدة التي مرّت بها الضريبة عبر الزمن سواء من ناحية طبيعتها أو خصائصها، فهناك من يعتبرها وسيلة لتوجيه الحياة الاقتصادية وهناك من يعتبرها أداة لتحقيق الأهداف المالية، وهناك من يعتبرها وسيلة الدولة المالية للتنمية الاقتصادية.

الفرع الأول: مفهوم الضريبة

في غياب تعريف تشريعي للضريبة، هناك عدّة تعاريف مختلفة ، نذكر منها ما يلي:

- تعرّف الضريبة على أنّها: "اقتطاع مالي تقوم به الدولة جبرا من ثروة الأشخاص الآخرين ودون مقابل لدافعها وذلك لغرض تحقيق نفع عام".⁽¹⁾

- وتعرّف أيضا على أنّها: "استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقا لقدراتهم التكلفة، بطريقة نهائية، وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخّل الدولة".⁽²⁾

- كما تعرّف أيضا على أنّها: "مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم، عن طريق السلطة، بتحويل الأموال المحصّلة وبشكل نهائي، ودون مقابل محدّد نحو تحقيق الأهداف المحدّدة من طرف السلطة العمومية".⁽³⁾

- وتعرّف كذلك بأنّها: "اقتطاع نقدي، ذو سلطة نهائية، دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية (الدولة وجماعاتها المحلية) أو لصالح الهيئات العمومية".⁽⁴⁾

(1) رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1979، ص222.

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

(3) Pierre Bel trame, La Fiscalité en France, Hachette Livre, 6 éme édition, 1998, P 12.

(4) Raymond Muzillac, Finances Publiques, Editions Dalloz, 8 éme édition, 1993, P 423.

أما عن تعريف الضريبة الشامل هو:

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

الفرع الثاني: خصائص الضريبة

من خلال التعاريف السابقة يمكننا تحديد خصائص الضريبة فيما يلي:

1- **اقتطاع نقدي:** ويعني ذلك أنّ قيمتها تنتقل انتقالا نهائيا من المكلف بها إلى الدولة، وقد كانت قديما تجبي عينا، إما على شكل سخرة أو تسليم أشياء أو جزءا من محصول، ثم حلت محلها الضرائب النقدية حين عرفت النقود، حيث أصبح نظام الضرائب العينية لا يتلاءم والاحتياجات الاقتصادية الضخمة للدولة الحديثة؛⁽¹⁾

2- **الضريبة تفرض من قبل الدولة:** إنّ الضريبة من حيث المبدأ لا يمكن أن تفرض أو تعدّل أو تلغى إلا من قبل السلطة التشريعية، فالإدارة الضريبية تقوم بتنفيذ أحكام القانون فلا تستطيع إلا جباية وتحصيل الضرائب المسموح بها من قبل السلطات المختصة، ولذلك يجب أن تكون أحكام قانون الضريبة ملزمة للدولة، كما هي ملزمة للفرد، والقضاء يجب أن يكون رقيبا على كل مخالفة إحقاقا للعدل وواضعا للضوابط ومانعا للتعسف؛⁽²⁾

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

4- **تفرض بصورة نهائية:** تعني الجباية بصورة نهائية أنّ مبلغ الضريبة الذي تستوفيه الدولة، يخرج عن ملكية الفرد ويدخل في ملكية الدولة بصورة نهائية، دون أن تكون ملزمة بعد ذلك بإعادته إلى من دفعه؛⁽⁴⁾

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

(1) مجّد الصغير بعلي، يسرى أبو العلاء، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عناية، 2003، ص 58.

(2) عدي عفانة، عادل القطاونة، الجديد في المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص 5.

(3) سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص 11.

(4) عبد الغفور، إبراهيم أحمد، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 238.

6- تحقيق النفع العام: إذا كانت الضريبة لا تفرضها الدولة مقابل نفع خاص لدافعها، فإنّ الدولة تلتزم باستخدام حصيلتها لتحقيق منفعة عامة، وقد درجت الدساتير والقوانين على تأكيد هذا المعنى منذ القرن الثامن عشر وخصوصاً بعد إعلان حقوق الإنسان والمواطن الذي أصدرته الثورة الفرنسية منعا لفرض ضرائب أو استخدام حصيلتها في إشباع الحاجات الخاصة بالملوك والأمراء، وفي العصر الحديث فقد استقرّ مبدأ المنفعة العامة للضريبة وأصبح من المبادئ الدستورية العامة التي يتعيّن إتباعها حتى دون النص عليها. (1)

المطلب الثاني: مبادئ وأهداف الضريبة

نظراً لأهمية الضريبة فقد وضع لها، ومن فترة طويلة، قواعد وعلى المشرّع الضريبي أن يأخذها بعين الاعتبار عند وضعه للنظام الضريبي، كما أنّها تشكل الأساس التقليدي للضريبة حتى أنّ بعضهم قد عبّر عنها بأنّها إعلان لحقوق المكلفين.

الفرع الأول: مبادئ الضريبة

يقصد بمبادئ الضريبة أو القواعد، تلك الأسس التي تلتزم بها الدولة عند التنظيم الفني للضريبة، ونظراً للأهمية البالغة لهذه الأخيرة فقد قام المشرّع بإدراج نصوص قانونية شاملة لكل العمليات الخاصة بها وكيفية تصنيفها، وكل هذا بالاعتماد على المبادئ الأساسية للضريبة والتي تتمثّل فيما يلي:

1- قاعدة العدالة: معناه أن يساهم كل فرد من أفراد المجتمع في النفقات العامة، حيث يوزّع العبء الضريبي على حسب درجة اليسر المالي للفرد (قدرته التكليفية)، بمعنى أن تكون مساهمته متناسبة مع مداخله وذلك باستثناء ذوي الدخل الضعيف؛ (2)

2- قاعدة اليقين: نقصد باليقين أن تكون الضرائب المفروضة واضحة ومستقرّة وثابتة، وحسب "آدم سميث" فإنّ الضريبة الملزم دفعها محدّدة على سبيل اليقين دون غموض، بحيث يكون ميعاد الدفع وطريقته والمبلغ المطلوب دفعه واضحاً ومعلومًا للممّول أو لأي شخص آخر؛ (3)

3- قاعدة الملائمة في التحصيل: تعني أنّ تحصيلها يكون في الوقت وبالطريقة الأكثر مناسبة لدفعها من قبل الممّول، وذلك حسب مصدر الدخل وظرفه، وهذا يقتضي أن تختار الإدارة الضريبية موعد مناسب للوفاء بالضريبة، وحسب "آدم سميث" تجنّب الضريبة في الأوقات وبالطرق الأكثر ملائمة للممّول؛ (4)

(1) سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص 11.

(2) عبد المنعم مجّد، موسوعة الإقتصاد الإسلامي، دار الكتاب المصري اللبناني، مصر، الطبعة الثانية، 2000، ص 199.

(3) القرضاوي يوسف، فقه الزكاة، دار وائل، عمان، الطبعة الثانية، 2001، ص 196.

(4) عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، 2005، ص 58.

4- قاعدة الاقتصاد في النفقات: المقصود بالاقتصاد هنا، الاقتصاد في النفقات الجبائية بحيث يكون الفرق بين ما يدفعه المكلفون من ضرائب وما يدخل منها إلى الخزينة العامة في أقل مبلغ ممكن، وهذا الأمر يتطلب فرض الضرائب التي تكثر إيراداتها وتقل نفقاتها وتحصيلها.

نشير هنا أنّ الاقتصاد ليس من السهل دوماً تطبيقه، فهناك ضرائب تستدعي جمعها عدد كبير من العاملين عليها وهذا يتطلب أعباء ونفقات مالية مرتفعة؛⁽¹⁾

5- قاعدة التنوع: وهذا يتطلب فرض أنواع من الضريبة من طرف الدولة، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق إيراد أوفر للدولة وعدالة أكبر بين فئات المجتمع المختلفة، بالإضافة إلى أنّ درجة الخطر وعدم التأكد بالنسبة للدولة تكون قليلة؛

6- قاعدة المرونة: يقصد بها أن يكون تغيير الدخل مصحوباً من الناحية الزمنية وقدر الإمكان بالتغيير في الحصيلة الضريبية وفي الاتجاه نفسه، بمعنى آخر فالضريبة المرنة هي التي تزداد حصيلتها نتيجة زيادة معدلاتها مع عدم انكماش وعائها ومن ثم إلى انخفاض حصيلتها؛

7- قاعدة الاستقرار: يقصد به أن تتوافر أحكام الضريبة نوع من الاستقرار بحيث لا تتغير من فترة إلى أخرى إلا في حدود ما هو ضروري وحتمي، وأن تتميز أحكامها بنوع من الثبات النسبي؛

8- قاعدة التنسيق بين الأهداف: يقصد بها أنّها لا تعارض أهداف الضريبة بعضها البعض، مثل أن لا تفرض الدولة الضرائب على الصادرات للحصول على الأموال وفي نفس الوقت تشجع الإنتاج المحلي.⁽²⁾

تحقق الضريبة الكثير من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمالية، ولكن يحدث تعارض في هذه الأحداث مما يلي تنسيقاً بينها وتحديدًا للأولويات المرغوب فيها، وليس في ذلك تغيير في طبيعة الضريبة فهي أداة تحصيل الإيرادات المالية، ولكن لا يقتصر دورها على التمويل، بل يتعين أن تحقق أهداف المجتمع.

(1) خالد شحادة الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص160.

(2) الوادي محمود حسين، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة، عمان، 2007، ص59.

الفرع الثاني: أهداف الضريبة

من المؤكّد أنّ للضريبة أغراضاً وأهدافاً متعدّدة، فمن الناحية التاريخية كان لها وإلى بداية القرن العشرين هدف وحيد هو الهدف المالي وبالتالي استخدمتها السلطات العامة للحصول على الإيرادات المالية لتغطية النفقات العامة وكان على الإيرادات الضريبية أن تبقى في أدنى حد لها حتى أنّ المفهوم التقليدي للضريبة يعتمد على الفكرة القائلة "أنّ الضريبة شر لا بد منه"، وبالتالي نادى هؤلاء بضرورة بقاء الضريبة على الحياد فلا تستخدم لأغراض اقتصادية واجتماعية، غير أنّ مبدأ حياد الضريبة قد اختفى شيئاً فشيئاً وحل محله مبدأ الضريبة التدخلية، حيث اعتبرت للضريبة أهداف اجتماعية واقتصادية وسياسية بالإضافة إلى أهدافها المالية ويأتي تفصيل كل ذلك فيما يلي:

1- الأهداف المالية: تعتبر الضرائب والرسوم من أقدم الوسائل التي تستعملها الدولة لتمويل خزينتها العامة وذلك من أجل تغطية نفقاتها المتنوعة والمرتفعة لكنها نسبية، أي لا تعتمد كل الدول عليها في ميزانيتها فالجزائر مثلاً أساس مواردها هي الجباية البترولية، فالبترول ثروة لا تتوفر في كل الدول وهذا ما سجلناه في أواخر الثمانينات وبداية التسعينات، ومن هنا ظهرت الحاجة للرجوع إلى الضرائب خارج الجباية البرولية لمواجهة النفقات العمومية المتزايدة؛⁽¹⁾

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

- يتمثل الهدف الاجتماعي الأساسي في استفادة الممول للضريبة من الخدمات العامة التي تقوم الدولة بتقديمها بصفة متساوية غير آخذة بعين الاعتبار النسب المدفوعة من قبل الأفراد؛
- تحقيق العدالة الاجتماعية بإعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع، فهي تهدف إلى الحد من الفجوة الموجودة بين الفقراء والأغنياء، والحد من تكثّل الثروات بأيدي القلة من أفراد المجتمع عن طريق الضريبة التصاعديّة؛
- توجيه سياسة النسل في الدول، فالدول الراغبة في تشجيع النسل كالبالدان الأوربية وبلدان الاسكنديناوية تستخدم الضرائب في الإكثار من عدد السكان وذلك عن طريق تقييم الضريبة على الدخل إلى أجزاء متساوية بقدر عدد أفراد الأسرة ومعاملة كل جزء مستقل سواء من حيث التصاعد أو من حيث الإعفاء أو في إعفاء بعض الدخل الفردية الناشئة عن العمل من الضريبة؛
- معالجة أزمة السكن حيث يمكن استخدام الضريبة كوسيلة لحل مشكلة السكن وذلك بإعفاء رأس المال في هذا القطاع من الضرائب لفترة محددة؛

(1) حسين مصطفى حسين، المالية العامة، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص46.

(2) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص38.

- معالجة بعض الظواهر الاجتماعية السيئة لأنه هناك الكثير من الظواهر المنتشرة في المجتمع وتسيء إلى الصحة العامة وصحة الأفراد، منها الكحول والدخان، فيمكن للسلطات محاربة هذه الآفات المضرّة عن طريق الضرائب وذلك بفرض ضرائب مرتفعة على صنعها وبيعها.

3- الأهداف السياسية: أي أنّ الضريبة أصبحت مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية والاقتصاديات العامة، ففرض رسوم جمركية مرتفعة على منتجات بعض الدول وتخفيضها على منتجات أخرى عبر استعمالات الضريبة لإحداث سياسية؛⁽¹⁾

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

- تشجيع بعض المشروعات واعتبارات معيّنة وإعفاؤها من الضرائب كلياً أو جزئياً؛
- حماية الصناعات الوطنية ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات ويتم ذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج، وإعفاء الصادرات من الضرائب كلياً أو جزئياً؛
- استعمال حصيلة الضرائب المفروضة على أصحاب الدخل المرتفعة لتمويل النفقات الحكومية؛
- محاربة الضغوط التضخميّة والمحافظة على النقد الوطني، حيث يمرّ النشاط الاقتصادي بفترات تضخم وفترات انكماش، ففي فترات الانكماش والركود الاقتصادية تقوم الدولة بتخفيض العبء الضريبي الذي يؤدي إلى ارتفاع أو زيادة الدخل ومنه زيادة الادخار وهو ما يؤدي بدوره إلى زيادة الاستثمار، أما في فترات التضخم الذي يرجع إلى زيادة العرض النقدي عن حجم السلع، فترتفع الأسعار وتدهور قيمة النقد الوطني فتعتمد الدولة إليها برفع نسبتها والتوسع في فرضها، وهذا ما يؤدي إلى انخفاض الإنفاق وبالتالي إلى نقص الطلب فتتخفّض الأسعار وترتفع القدرة الشرائية؛
- تخفيض معدّل الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها من أجل توسيع الاستثمار.⁽²⁾

(1) صالح الرويلي، إقتصاديات المالية العامة، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص 109.

(2) عبد الكريم صادق بركات، مرجع سبق ذكره، ص 46.

المطلب الثالث: تصنيف الضرائب وتنظيمها الفني

سنتطرق في هذا المطلب إلى معرفة كل أنواع الضرائب، بالإضافة إلى معرفة تنظيمها الفني.

الفرع الأول: تصنيف الضرائب

تتعدد أنواع الضرائب وتختلف صورها الفنيّة باختلاف الزاوية التي ينظر منها إليها، وعلى هذا النحو يمكن

تصنيف الضرائب إلى ما يلي:

1- التصنيف من حيث المادة الخاضعة للضريبة: ونعني بها أساس أو محل الضريبة، وقد يكون موضوع الضريبة تصرفاً أو نشاطاً أو شخصاً⁽¹⁾، وتنقسم الضريبة حسب هذا التصنيف إلى ما يلي:⁽²⁾

1-1- الضريبة الوحيدة: في هذا النظام تكتفي الدولة بفرض ضريبة واحدة تسعى بها إلى تحقيق

كافة أهداف سياستها الضريبية، وتمتاز الضريبة الوحيدة بما يلي:

- فرض ضريبة واحدة على مجموع الدخل الذي يحققه الممول من مختلف مصادره وهذا ما جعلها تتميز بالسهولة؛

- يقدم الممول تقريراً واحداً على نتائج أعماله للإدارة ضريبة واحدة التي تحسبه مرة واحدة؛

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

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

1-2- الضريبة المتعدّدة: في هذا النوع يتضمّن الهيكل الضريبي أنواع متعدّدة من الضرائب يكمل

بعضها البعض، كفرض ضرائب على الدخل أو على الأموال التي يتم تداولها واستهلاكها، وهذا النظام معمول به في معظم دول العالم؛

1-3- الضريبة على الأموال: تصيب ما يملكه الأشخاص، وتمتاز بعدالتها لأنها تفرض على حجم

الأموال التي يملكها المكلف، ويعاب عليها صعوبة حصر أموال الشخص لاحتساب الضريبة مما يسهّل التهرب منها؛

(1) عبّيد حمود، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص22.

(2) سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، مصر، 2006، ص132.

1-4- الضريبة على الأشخاص: هي تلك الضرائب التي تصيب الشخص بعينه، كانت تفرض على الأشخاص مقابل وجودهم على أرض الدولة، وتمتاز بوفرتها وسهولة جبايتها وتحديد سعرها، غير أنّها ليست عادلة لأنّها تصيب جميع المواطنين دون استثناء.

2- التصنيف من حيث الواقعة المنشئة للضريبة: بحيث هذا المعيار يصف الضريبة إلى ثلاثة أنواع: (1)

2-1- الضريبة على الدخل: هذه الضريبة تتولد عن واقعة تحقق الدخل، ويفهم من الدخل كل ما يحصل عليه الشخص من إيراد مقابل السلع التي ينتجها، أو الخدمة التي يقدمها وبذلك مصادر الدخل هي العمل، رأس المال، العمل برأس المال معاً، وللعمل عائد الأجر الذي تفرض عليه الضريبة على الأجر، بينما عائد رأس المال هو الفوائد وتفرض عليها الضريبة على الدخل، ويدير العمل ورأس المال معاً ربحاً وتفرض عليه الضريبة على الأرباح؛

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

2-3- الضريبة على رأس المال: هي الضريبة التي تنشأ عن واقعة رأس المال ويقصد بواقعة تملك رأس المال من الناحية الضريبية مجموع الأموال المنقولة (الأسهم والسندات) والعقارية (المبينة وغير المبينة) التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة والقابلة للتقدير بالنقود، سواء كانت تدّر دخلاً أم لا، ومن أمثلتها حقوق التسجيل المدفوعة بمناسبة تملك عقار مبني أو غير مبني وبمقابل.

3- التصنيف من حيث تحمّل العبء الضريبي: وحسب هذا المعيار نتميّر بين نوعين من الضرائب:

3-1- الضرائب المباشرة: تعتبر الضريبة مباشرة إذا كان المكلف بها قانوناً هو نفسه من يتحمل العبء الضريبي بصفة نهائية، حيث لا يمكن التخلص منها أي نقل عبئها إلى شخص آخر كالضريبة العامة على الإيراد. (2)

تتميّز الضرائب المباشرة بالخصائص التالية: (3)

(1) فهدود مجّد سعيد، مبادئ المالية العامة، منشورات جامعة حلب، سوريا، 2000، ص253.

(2) محمود حسن الوادي، زكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة، الأردن، 2007، ص65.

(3) طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء، الأردن، 2009، ص56.

- ثبات حصيلتها: إذ تفرض على عناصر تتمتع بالثبات النسبي، وليست سريعة التغير، من هنا تكون حصيلة الضرائب المفروضة عليها ثابتة أيضا؛
- مرونتها: بالإمكان زيادة حصيلة هذا النوع من الضرائب كلما اقتضت الحاجة، وذلك برفع سعر الضريبة؛
- عدالتها: وذلك من خلال توزيع الأعباء الضريبية وفقا لمقدرة المكلفين على الدفع؛
- قلة تكاليف جبايتها: حيث أنّها تفرض على عناصر ظاهرة يسهل حصرها وبالتالي لسنا بحاجة إلى وقت وجهد كبيرين للوصول إليها؛
- إشعار المواطنين بواجبهم: إذ يتحدّد شروط دفعها ومواعيد الدفع بما يتفق وظروف الممول.

ومن عيوبها نجد ما يلي: (1)

- حصيلتها تتأخّر في الوصول إلى خزانة الدولة لأنّ تقدير الوعاء الضريبي يتأخّر؛
- ثقل عبئها على المكلف لأنّه يشعر بما نتيجة لوضوحها؛
- يدفع المكلف مبالغ كبيرة في نهاية السنة المالية مما ينتج عنها عدم الملاءمة للمكلف؛
- لها آثار عكسية على العمل والادخار مثل ضرائب الدخل؛
- عدم وفرة الحصيلة الضريبية في البلدان التي لا يتمتع سوى عدد قليل من الأفراد بدخل عالي.

3-2- الضرائب غير المباشرة: وهي عكس الضريبة المباشرة، أي أنّ المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر، ومن أمثلة ذلك نذكر الضرائب الجمركية، الرسم على القيمة المضافة، الرسم على الاستهلاك، الرسم على المواد البترولية.

تتميّز الضرائب غير المباشرة بالخصائص التالية:

- سهولة دفع الممول لهذه الضرائب وذلك لأنّها تختفي في ثمن السلعة أو الخدمة التي يشتريها، وبالتالي فلا يتهرب منها؛
- مرونة حصيلة هذه الضرائب يمكنها أن تعكس الانتعاش الاقتصادي وما يضمن الخزانة العامة أو تستفيد من هذا الانتعاش؛
- تعطي حصيلتها بصفة مستمرة أي طوال السنة المالية وهو ما يفيد في تمويل الميزانية وخاصة في الشهور الأولى من السنة المالية؛
- تفرض على موضوعات بالغة التعدّد أدى إلى كبر حصيلتها.

(1) محمود حسن الوادي، زكريا أحمد عزام، مرجع سبق ذكره، ص62.

ومن عيوبها، نجد ما يلي:

- لا تتناسب مع القدرة التكليفية للممول، بل إنها تتجه إلى التناسب مع المقدرة تناسباً عكسياً؛
- الضرائب غير المباشرة الأكثر حصيلية هي تلك التي تفرض على السلع الضرورية، أي السلع التي تستوعب الجزء الأكبر من الدخل المنخفضة، ومعنى ذلك أنّ الضرائب غير المباشرة غير عادلة؛
- تستلزم جبايتها عدّة إجراءات وشكليات لتفادي الغش، وما قد يؤدي إلى إعاقة الإنتاج وتداول الثروة؛

- عيبها في مرونتها لاسيما في وقت الكساد فتقل حصيلتها. (1)

4- التصنيف من حيث المعدّل: يعرف معدّل الضريبة على أنه "مبلغ الضريبة في علاقته بوعاء الضريبة"، ويتحدّد معدّل الضريبة من طرف السلطات العامة بناء على احتياجاتها في تغطية أعبائها وتبعاً لهذا المعيار نجد:

4-1- الضريبة النسبية: هي تلك الضرائب التي يبقى معدّلها ثابت رغم تغيّر المادة الخاضعة للضريبة، ومن أمثلة ذلك نجد الضريبة على أرباح الشركات بنسبة 25%، الرسم على القيمة المضافة، وينقسم إلى عادي بنسبة 17% ومعدّل مخفّض بنسبة 7%؛

4-2- الضريبة التصاعدية: هي تلك الضرائب التي تفرض بأسعار مختلفة تبعاً لاختلاف قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وتعتبر هذه الضرائب وسيلة فعالة للتقليل من حدّة التفاوت بين دخول الأفراد وتحقيق المساواة بين المكلفين أمام الأعباء العامة في مجموعها. (2)

تأخذ الضريبة التصاعدية الشكلين التاليين:

أ- التصاعدية بالطبقات: يقصد بالتصاعد الإجمالي أن يقسّم المكلفون إلى عدد معيّن من الطبقات، بحيث تدفع كل طبقة سعراً معيّن على كل القيمة الخاضعة للضريبة دون تجزئة للقيمة المذكورة؛

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

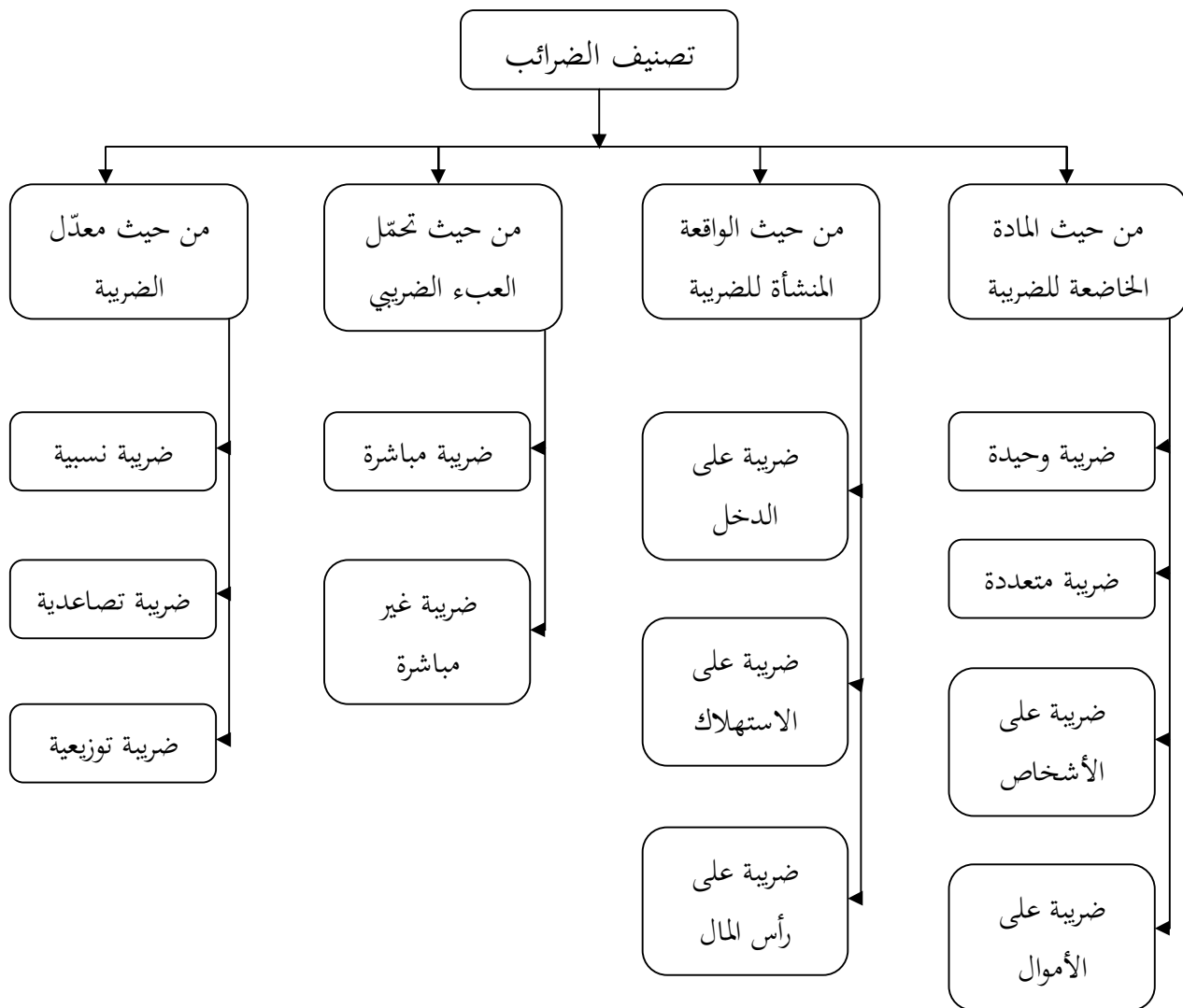
(1) رفعت المحجوب، مرجع سبق ذكره، ص 243.

(2) فهد محمد سعيد، مرجع سبق ذكره، ص 255.

4-3- الضريبة التوزيعية: يقصد بها تلك التي لا يحدّد المشرّع معدّلها مقدّماً، ولكنّه يقوم بتحديد حصيلتها الإجمالية، وفي المرحلة التالية يقوم بتوزيع هذه الحصيلة على الأفراد، بمساعدة الأجهزة الإدارية في المناطق المختلفة، بحسب ما يمتلكه كل فرد من المادة الخاضعة، وحينئذ يمكن معرفة سعر الضريبة. (1)

والشكل الموالي يبيّن مختلف تصنيفات الضرائب:

المخطط رقم 01: يبيّن مختلف تصنيفات الضرائب



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على التصنيفات السابقة.

(1) عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1972، ص 151.

الفرع الثاني: التنظيم الفني للضرائب

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

1- مفهوم وعاء الضريبة: يقصد بوعاء الضريبة المال الذي في حوزة الفرد والذي نفرض عليه الضريبة وجميع الضرائب في الأنظمة الاقتصادية الحديثة وعاؤها الأموال، أمّا الضرائب التي وعاؤها الأشخاص أو الرؤوس فقد كانت تستخدم في الأنظمة الاقتصادية القديمة.⁽¹⁾

ويقصد أيضا بوعاء الضريبة المادة الخاضعة لها، والتي كانت تفرض على الأشخاص وتسمى بالضرائب على الأشخاص أو الجزية، أو على الرؤوس وتفرض بسعر موحد، وإن كان هذا النوع من الضرائب قد تلاشى واطمحل وحلّ محله ضريبة تفرض بأسعار مختلفة تتدرّج تبعا للمركز المالي والاجتماعي للمكلف، وتسمى بالضرائب على الأموال، وهي التي يكون محلها مالا من ثروة أو دخل.

وبذلك تكون المادة الخاضعة للضريبة ليست أشخاصا وإنما أموال المكلف، فيتمّ اقتطاع الضريبة إما بشكل مباشر ويطلق عليها الضرائب المباشرة، أو يتم اقتطاع الضريبة بشكل غير مباشر وتفرض على وقائع وتصرفات الأفراد لأموالهم، ويطلق عليها تسمية الضرائب غير المباشرة.⁽²⁾

2- طرق تقدير وعاء الضريبة: تتعدّد طرق تقدير الوعاء الضريبي بين الدول وبين مصادر الدخل المختلفة، وذلك وفقا لدرجة الوعي الضريبي الذي يتمّ به جمهور الممولين ومدى معرفة القراءة والكتابة ومدى إمساك دفاتر منتظمة وكفاءة الأجهزة الإدارية وعادات وتقاليد أفراد المجتمع، وفيما يلي أهم طرق تقدير الوعاء الضريبي:

2-1- التقدير المباشر: يتركز التقدير المباشر على تصريح ضريبي يلتزم بتقديمه سواء المكلف أو شخص آخر وسنوضح ذلك كما يلي:

أ- تصريح المكلف: من خلاله تلزم إدارة الضرائب المكلف بتقديم تصريح ضريبي عن دخله والذي يشكل الوعاء الضريبي خلال فترة زمنية معيّنة وتعتمد الإدارة على حسن نية المكلف وأمانته، إلا أنّها تعمل على التحقق من صحة المعلومات المدرجة في التصريح، وذلك بالإطلاع على السجلات والدفاتر التجارية للمكلف، بالإضافة إلى ذلك يمكن لإدارة الضرائب إستدعاء المكلف لاستفساره حول

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

(2) أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص130.

التصريح المقدم، وعليه فإنّ المعلومات المدوّنة في تصريح المكلف ليست نهائية حيث لإدارة الضرائب الحق بأن تجري عليها بعض التعديلات الضرورية للوصول إلى الربح الحقيقي.

ويعتبر تصريح المكلف في تقدير وعاء الضريبة السبيل الأمثل للتقدير كونه يقترب من العدالة والحقيقة، ويتوقف نجاح هذا الأسلوب على انتشار الوعي الضريبي وكفاءة الإدارة الضريبية وخبرة موظفيها ونزاهتهم، وقد يسبب هذا الأسلوب بعض المضايقات للمكلفين نتيجة تدخل الإدارة في شؤون المكلف والتعرّف على أسراره الخاصة، ولمعالجة هذا الإشكال نجد التشريعات الضريبية تمنع موظفي إدارة الضرائب إفشاء أسرار المكلفين.

ب - التصريح المقدم من الغير: من خلال هذه الطريقة يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة بواسطة تصريح يلتزم بتقديمه شخص آخر غير المكلف بالضريبة والذي يكون مدينا للمكلف بمبالغ تعتبر ضمن الدخل الخاضع للضريبة كما في حالة صاحب العمل الذي يقدم تصريحا عن الأجور المدفوعة للعاملين، كما تستعمل هذه الطريقة للتحقيق من صدق إقرارات المكلفين، كأن يلزم القانون بائعي الجملة بالإبلاغ عن معاملتهم مع تجار التجزئة ومقابل ذلك الحصول على تخفيضات (بالنسبة للنظام الضريبي الجزائري نجد الرسم على النشاط المهني يستفيد من تخفيض بمعدل 30 % من رقم الأعمال الخاص بالمبيعات بالجملة بشرط تقديم قائمة مفصّلة عن أسماء الزبائن).

إنّ هذه الطريقة التي تعتمد على تصريح الغير لها أهمية بالغة في محاربة التهرب الضريبي لأنّ الشخص الذي يقدم التصريح لا تكون له مصلحة تستدعي إخفاء بعض عناصر مادة الضريبة، لذلك نجد معظم التشريعات الضريبية، تطبق هذه الطريقة بشكل واسع.⁽¹⁾

2-2- التقدير غير المباشر: ويشمل ما يلي:

أ - طريقة المظاهر الخارجية: تتمثل هذه الطريقة في اعتماد الإدارة الضريبية عند تحديد الضريبة على بعض المظاهر الخارجية، التي تتعلق بالمكلف بالضريبة والتي يكون من السهل على الإدارة الضريبية تقديرها، على سبيل المثال تقدير دخل المكلف على أساس القيمة الإيجارية لمنزله أو عدد النوافذ والأبواب أو عدد العمال أو الآلات المستخدمة وعدد السيارات التي يمتلكها وغيرها من المظاهر الأخرى.

(1) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص110.

وقد كانت هذه الطريقة مستخدمة في التشريع الضريبي الفرنسي في القرن التاسع عشر وحتى عام 1925، حيث كانت تفرض الضريبة على الدخل على أساس مظاهر خارجية معينة تتمثل في عدد الأبواب ونوافذ منزل المكلف بالضريبة، استنادا إلى منزل المكلف الغني أكثر أبوابا ونوافذا من منزل المكلف بالضريبة الفقير.

ويبدو واضحا، أنّ هذه الطريقة تتسم بالبساطة وقلة النفقات كما لا تلزم المكلف بالضريبة تقديم أية وثائق، إلا أنّها طريقة غير منضبطة بشأن تحديد وعاء الضريبة ولا تناسب المجتمعات الحديثة والمتقدمة، ولذلك فلا يمكن الاستناد عليها لتقدير وعاء الضريبة، فهناك بعض الدخول التي لا توجد بها أي مظاهر خارجية تدل عليها كدخل القيم المنقولة وفوائد الديون والودائع والتأمينات مثلا، أو أن تكون تلك المظاهر مخالفة للحقيقة، كما أنّ هذه الطريقة لا تأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة، وإتّما قد يحقق المكلف خسارة معينة كل سنة، ومع ذلك يلتزم بدفع الضريبة على أساس المظاهر الخارجية التي لا تختلف بالطبع خلال هذه السنة، نظرا للثبات النسبي للمظاهر الخارجية، أي أنّ هذه الطريقة لا تحقق العدالة الضريبية، ولذلك فإنّ هذه الطريقة لا تطبق إلا نادرا وبصورة تكميلية للتأكد من صحة التقدير. (1)

ب - طريقة التقدير الجزائري: حسب هذه الطريقة يتم تقدير وعاء الضريبة بطريقة جزافية بالاستناد إلى بعض القرائن والأدلة لها صلة وثيقة بالمادة الخاضعة للضريبة.

إنّ القرائن التي يعتمد عليها التقدير الجزائري قد تكون قانونية، يحددها النظام الضريبي، ويقتصر دور الإدارة الضريبية على تطبيق تلك القواعد ومن ذلك تقدير الأرباح التجارية للممول بنسبة معينة من رقم الأعمال وهذا ما يسمى بالجزاف القانوني.

أما إذا ترك تقدير الوعاء الضريبي للاتفاق بين الممول والإدارة الضريبية على رقم معين يمثل مقدار دخله فهذا ما يسمى بالجزاف الاتفاقي، وفي بعض الأحيان بالجزاف الإداري.

ويعاب على هذه الطريقة عدم قيامها على أساس التحديد الدقيق، ومن ثم بعدها عن الحقيقة والعدالة. (2)

(1) محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الرابعة، 2008، ص 145.

(2) حميد بوزيدة، جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، 2007، ص 31.

3- تحديد سعر الضريبة (معدّل الضريبة): يمثّل سعر الضريبة العلاقة بين مقدار الضريبة التي يتمّ تجميعها خلال فترة محاسبية معيّنة ووعاء الضريبة، وبمعنى آخر فإنّ تقييم الضريبة على الأوعية الضريبية كالدخل، يتطلّب حساب ما يعرف بمعدّل الضريبة أي النسبة بين الضريبة المدفوعة والوعاء الضريبي.⁽¹⁾

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

بتعبير آخر هي النسبة بين مبلغ الضريبة والمادة الخاضعة لها، حيث تسعى الدولة دوما إلى تحقيق المعدّل الأمثل للضرائب، فارتفاع سعر الضريبة لا يؤدي بالضرورة إلى ارتفاع الحصيلة الضريبية، بل يؤدي في معظم الأحيان إلى انخفاضها، خاصة إذا تجاوز المعدّل الأمثل لها، لهذا السبب يجب على الدولة أن تحاول دائما اختيار السعر الأمثل الذي يضمن لها تعظيم حصيلتها الضريبية، وهناك طريقتان لتحديد سعر الضريبة هما:

3-1- التحديد النسبي لسعر الضريبة: ويعرّف على أنّه السعر الذي يبقى ثابتا لا يتغيّر بتغيّر وعاء الضريبة؛

3-2- التحديد التصاعدي لسعر الضريبة: وهو السعر الذي يزداد بازدياد المادة الخاضعة للضريبة، والعكس، أي ينخفض بانخفاضها.⁽²⁾

بشكل عام فإنّ معدّل الضريبة يتحدّد من قبل السلطات العامة بناء على احتياجاتها من أجل تغطية أعبائها، وخاصة أنّ الدولة تحدّد أولا نفقاتها ثم تعمل بعد ذلك على تأمين الإيرادات الضرورية.⁽³⁾

4- تحصيل الضريبة: يقصد بتحصيل الضريبة مجموعة من العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية المطبّقة في هذا الإطار.⁽⁴⁾

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

(1) مجّد النبا، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2009، ص183.

(2) حمودي ولد شيخنا، السياسة الضريبية في موريطانيا، رسالة مقدّمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط والتنمية، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص20.

(3) صالح الرويلي، مرجع سبق ذكره، ص183.

(4) Louis Troabas, Finances Publiques, Edition Dalloz, Paris, France, 1997, P 130.

4-1- **التحصيل المنظم:** وبه يتم العمل بموجب جداول مهياً من قبل الإدارة المالية، التي تقوم بإعداد جداول تدعى جداول تحقيق، وهي عبارة عن قائمة تبيّن أسماء المكلفين، ومكان الضريبة ومبلغها ونوعها والمستندات التي تقرّر بموجبه الضريبة؛

4-2- **التحصيل الطوعي:** ويتم التحصيل الضريبي وفق هذه الطريقة دون الحاجة إلى صدور جداول تحقيق، فالمكلف يقوم بنفسه بتوريد الضرائب المستحقة عليه للدوائر المالية مثل على القيمة المضافة بفرنسا حيث يتم توريد الضريبة للخزانة العامة كل ثلاثة أشهر وكذلك الضريبة على المبيعات في الأردن؛

4-3- **التحصيل بالعودة إلى المنبع:** وبها يقوم الغير بدفع الضريبة إلى الإدارة المالية نيابة عن المكلف، وأكثر الضرائب حجراً في المنبع هي ضريبة الرواتب والأجور، حيث يقوم صاحب العمل سواء كان شخصاً عاماً أم شخصاً خاصاً بتوريد الضريبة إلى الدوائر المالية وفق القوانين والقواعد النازمة لذلك.

وتتميّز هذه الطريقة ب: (1)

- سهولة وسرعة التحصيل؛

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

- لا يشعر المكلف بوقع الضريبة وفي أغلب الأحيان يجهل مقدارها؛

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

4-4- **الجباية بطريقة لصق الطابع:** حيث تستوفي الضريبة عن طريق استعمال ورقة مدفوعة القيمة من فئات مختلفة أو إلصاق طابع خاصة منفصلة. (2)

(1) ثابتي خديجة، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص، رسالة مقدّمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة تلمسان، الجزائر، 2011-2012، ص32.

(2) خالد شحادة الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص193.

المبحث الثاني: مفاهيم حول التهرب الضريبي

تشكل الضريبة عبئا على المكلفين بها، ولذلك يسعى المكلف بها إلى مقاومتها إما بالتخلص منها، أو إلقاء عبئها على شخص آخر، ويقصد بالتخلص من الضريبة هو أن يتمكن المكلف بها قانونا بأدائها من عدم دفعها بطريقة أو بأخرى دون أن يلقي عبئها على شخص آخر، ويكون التخلص من الضريبة على نوعين إما عن طريق:

- التخلص المشروع ويتم بدون مخالفة أحكام القانون وهو ما يسمى بتجنب الضريبة؛
- التخلص غير المشروع ويتم ذلك على خلاف أحكام القانون وهو ما يسمى بالتهرب الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم وأشكال التهرب الضريبي

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

الفرع الأوّل: مفهوم التهرب الضريبي

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

- يعرف التهرب الضريبي على أنّه: وسيلة يلجأ إليها المكلف في سبيل التملّص من العبء الضريبي الذي وقع على عاتقه، وتمثّل خطورته في كونه يضيّع على الدولة جزء من حصيلته الضريبية".⁽¹⁾
- ويعرّف أيضا على أنّه: "محاولة المكلف الذي تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا، ويحدث غالبا حينما يعتمد المكلف على مخالفة نص من النصوص القانونية بطريقة أو بأخرى من طرق التفنّن في الوسيلة".⁽²⁾
- كما يعرف على أنّه: "ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة".⁽³⁾

(1) حسان صادق المصفاوي، التحريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، لبنان، 1963، ص102.

(2) خفيلي عبد الكريم، نصوص من الجباية، المدرسة الوطنية للضرائب، الجزائر، الطبعة الثانية، 2000، ص15.

(3) ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص6.

- ويعرّف أيضا على أنّه: "عدم دفع الضريبة المستحقة على المكلف، ويكون ذلك إما جزءا منها أو كل النسبة المفروضة عليه، ويتمّ التهرب قبل بدء فترة الدفع أو خلالها باستخدام وسائل معيّنة غير مشروعة".⁽¹⁾

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نضع تعريفا شاملا للتهرب الضريبي كما يلي:

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

الفرع الثاني: أشكال التهرب الضريبي

يمكن تصنيف التهرب الضريبي إلى عدّة أشكال وذلك حسب الزاوية والمنظور فنجد:

1- من الناحية الشرعية: نجد ما يلي:

1-1- التهرب المشروع (التجنب الضريبي): يتجلى هذا التهرب في العمل على عدم الالتزام بالضريبة دون مخالفة أحكام القانون والنصوص التشريعية وبالتالي لا يمكن ملاحظته وفرض عقوبة عليه؛⁽²⁾

1-2- التهرب غير المشروع: هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون قصدا منه عدم دفع الضريبة المستحقة عليه وذلك من خلال الامتناع من تقديم التصريح بمداخيله أو تقديم تصريح ناقص أو كاذب، أو إعداد قيود وتسجيلات مزيفة.

2- من ناحية النطاق: نتميز ما يلي:

1-2- التهرب المحلي: يحدث هذا التهرب داخل إقليم الدولة وذلك بمخالفة أحكام القانون الضريبي الداخلي وذلك بغض النظر عن جنسية الممول، ما إذا كان راعيا في الدولة أو شخصا أجنبيا عنها؛

2-2- التهرب الدولي: يعتبر هذا النوع أخطر أشكال التهرب، إذ أنّه يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للمداخيل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد الذي حققت فيه فعلا، إلى بلد آخر يتميز بضغطة الضريبي الملائم (المنخفض)،

(1) مجّد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة، الأردن، 2010، ص118.

(2) بوعزيزي رضا، التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة مقدّمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، 1999-2000، ص24.

ويمكن أن يتخذ هذا النوع من التهرب الأشكال التالية: التلاعب بالتصريح بأسعار الصفقات التجارية، المبالغة في تقييم التكاليف (تضخيم التكاليف)،... إلخ.⁽¹⁾

3- من ناحية الزمن: وينقسم التهرب فيه إلى:

3-1- التهرب التقليدي: إنّ التهرب التقليدي نجده في التصريحات (وثائق التصريح)، الأخطاء الوظيفية الواضحة في كتابة الوثائق التصريحية؛

3-1- التهرب الحديث: يتجلى في عملية التدقيق والتحقيق التي يقوم بها محققون أثناء عملية المراقبة، أي أنّ كل الكتابات والتسجيلات المحاسبية يجب أن تكون مبررة بوثائق محاسبية، والمتهربون الحديثون يركّزون على هذه النقطة حيث يعتمدون في تهربهم على العمليات الصورية (المفترضة).⁽²⁾

المطلب الثاني: أسباب وطرق التهرب الضريبي

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

الفرع الأوّل: أسباب التهرب الضريبي

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

1- الأسباب التشريعية: تعدّ من أسباب التهرب الضريبي ومرجع ذلك إلى إما: ⁽³⁾

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

- راجع إلى عدم دقّة التشريعات الضريبية التي غالبا ما تصدر في البلدان النامية بصورة سريعة تصاغ من قبل أشخاص غير أكفاء؛

- تعقيد التشريع الضريبي عامل مهم أيضا في التهرب الضريبي كالإعفاءات والتخفيضات والإضافات التي يتضمّنها التشريع الضريبي والتي تخلق مشكلات للدوائر المالية وتزيد ما احتمال التهرب؛

(1) بوزيدة حميد، مرجع سبق ذكره، ص 41.

(2) أيت قاسي ليندة، بوضياف نوال، التهرب الضريبي وآليات مكافحته في الجزائر، رسالة مقدّمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2007-2008، ص 15.

(3) خالد شحادة الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 217.

- إن كثرة وتعّدّد الضرائب وارتفاع سعرها، يجعل وطأها تشتدّ على المكلف، فيكون ذلك حافزا للتهرب منها، والثابت أنّه كلما ارتفع سعر الضريبة، وازداد عبئها، كلّما كان ذلك مدعاة للتهرب منها؛
- كذلك عدم إشراك العاملين في عمل التطبيق في إعداد مشروعات قوانين المالية.

2- الأسباب الأخلاقية: يعتبر المستوى الأخلاقي للجماعة أهم العوامل المحدّدة لنطاق ظاهرة التهرب الضريبي على الإطلاق، ويرجع ضعف الضمير الضريبي لدى الكثيرين من الممولين إلى عدّة عوامل منها اعتقاد الشخص أنّه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها، وأنّ الدولة تسيء استخدام الأموال العامة، وإنّما تضرّ الجماعة بهذا الشكل، كذلك قد لا تتوفّر في التشريع الضريبي الشروط التي تبعث على احترام أي قانون وتضفي عليه الهيئة الواجبة للقانون، ويقصد بذلك العمومية والدوام وأخيرا شعور الفرد بثقل العبء الضريبي عند ارتفاع أسعار الضرائب أو تعدّد الضرائب المفروضة على نفس الوعاء، قد يؤدي به إلى الاعتقاد بظلمها ويدفعه إلى التهرب منها؛⁽¹⁾

3- الأسباب الاقتصادية: تؤثر الظروف الاقتصادية التي يمرّ بها كل من الدولة والمكلف على مستوى انتشار التهرب الضريبي بين أوساط المكلفين، ويمكن تلخيص هذه الظروف لكلا الطرفين في النقطتين التاليتين:⁽²⁾
- يزيد التهرب الضريبي في أوقات الكساد التي يمرّ بها الاقتصاد العام للدولة، ويقلّ في أوقات وفترات رخائه؛
- تؤثر الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف على التهرب الضريبي، حيث نجد أنّ ميل المكلف نحو التهرب من دفع الضريبة يزيد كلّما ساء مركزه المالي والعكس صحيح.

4- الأسباب السياسية: نجد أنّ سياسة الإنفاق تلعب دورا أساسيا في هذا الخصوص، فكلّما أحسن الحاكم استخدام الأموال العامة، كلما قلّ ميول أعضاء الجماعة نحو التهرب من الضريبة، وكذلك يشير بعض الكتاب إلى أنّ استخدام الضريبة في أغراض غير مالية، اجتماعية واقتصادية، يجعل الطبقات التي تتحمّل ضرائب أكبر من غيرها تشعر بالظلم مما قد يدفعها إلى التهرب كوسيلة لمقاومتها؛⁽³⁾

5- الأسباب النفسية: للعامل النفسي دورا كبيرا في التهرب الضريبي، فكلّما زاد الوعي ضعف الباعث النفسي على التهرب أو العكس، فكلّما ضعف الوعي الضريبي، كان الباعث النفسي على التهرب قويا وملموسا، كما أنّه من الجلي إذا انخفض وعي الأفراد الضريبي سادت الكراهية للضريبة واختفت العقوبة المعنوية التي يقودها الشعور العام للمتهربين.⁽⁴⁾

(1) عوض الله زينب، أساسيات المالية العامة، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2006، ص185.

(2) سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة مقدّمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2011-2012، ص71.

(3) عبد المنعم فوزي، مالية الدولة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1998، ص123.

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

ويرجع ضعف الوعي إلى عوامل منها: (1)

- شعور بعض المكلفين بعدم عدالة النظام الضريبي وبالظلم الواقع عليهم من فرض الضريبة فهي تحّد من حريتهم، أنّ هناك فئات أخرى بالمجتمع هي التي يقع على عاتقها دفع الضريبة؛
- الاعتقاد أنّ التهرب من الضرائب هو سارق شريف يقوم بسرقة الدولة وهي شخص معنوي؛
- اتساع أشكال مختلفة من الممارسات الفاسدة في قطاعات المجتمع، مما أدى إلى ضياع البنية الأخلاقية والقيم الاجتماعية، وسهّل على الغالبية ممارسة الفساد وقبوله كمشوّون شبه طبيعي في الحياة العامة؛
- سوء تخصيص النفقات العمومية، حيث يشعر المكلفون بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود عليهم بالمنفعة العامة.

6- الأسباب الإدارية والفنية: توجد عدّة عوامل إدارية وفنية تؤثر على التهرب، من بين هذه العوامل ما يلي:

- ضعف الإجراءات الإدارية والتنظيمية: غالباً ما تكون هذه الإجراءات تتسم بالروتين والتعقيد سبباً في خلق روح الكراهية تجاه الضريبة، مما يؤدي بالمكلفين إلى البحث عن طرق وأساليب التهرب من دفع الضرائب المفروضة؛ (2)
- ثقل العبء الضريبي: قد اشتدّت وطأة الضرائب بصورة ضخمة في العصر الحديث بسبب تزايد النفقات العامة من ناحية، وبسبب استخدام الضرائب كأداة من أدوات السياسة الاجتماعية والاقتصادية في معظم الدول من ناحية أخرى، ويميل المكلف إلى التهرب بدرجة أكبر كلما زادت وطأة الضرائب، فزيادة العبء الضريبي عن الحد المعقول قد يولّد لدى المكلف شعوراً بالظلم مما يدفعه إلى محاولة التهرب من دفع الضرائب؛
- تعقّد النظام الضريبي: حيث تزيد فرص تهرب المكلف كلما زاد النظام الضريبي تعقيداً؛
- نوع الضريبة: حيث أنّ ثقل فرص التهرب بصفة عامة في نطاق الضرائب غير المباشرة أكثر منه في نطاق الضرائب المباشرة، وبصفة خاصة ضرائب الدخل؛
- طرق تحصيل الضريبة: من المؤكّد أنّ استخدام طريقة الحجز من المنبع قد أدى إلى تقليل فرص التهرب أمام المكلفين، وهناك اتجاه عام نحو التوسّع في هذه الطريقة كلّما سمحت الظروف الفنية للضريبة بذلك، كما أنّ إجراءات التكليف والحماية تدفع المكلف إلى التهرب من الضريبة. (3)

7- الجانب الديني: إنّ الزكاة فرض من قواعد الإسلام والركن الرابع منه، وبما أنّ النظام الاقتصادي نظام وضعي ولدينا مجتمع مسلم هذا يصعب على الفرد تقبّل الضريبة، والمبالغ المقتطعة من الضريبة تصبّ على الخزينة العمومية والزكاة لها ميزانية مستقلة، وبالتالي يجد المكلف نفسه تابع من طرف الإدارة الجبائية وإذا دفع الزكاة يجد نفسه أمام ازدواجية

(1) يسرى مهدي، حسن السامرائي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلّد 4، العدد 9، 2012، ص135.

(2) عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1995، ص176.

(3) خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة العلوم الاقتصادية، جامعة دمشق، المجلّد 16، العدد 2، 2000، ص168.

التكاليف، وبطبيعة الحال لا يستطيع ألا يدفع الزكاة لأنها من أكبر الكبائر، بالإضافة إلى ذلك هناك من أفتى بعدم مشروعية الضريبة. (1)

وهناك أسباب أخرى مثل ارتفاع معدّل الضريبة يؤدي إلى التهرب الضريبي خصوصا في الأرباح الناتجة من جهد شخصي وعمل بدني شخصي خاص، أما الضريبة المفروضة على أموال يجنيها الشخص دون جهد شخصي المعنيون في وزارة المالية يرفضون فتح ملفّ التهرب الضريبي والحديث عنه بسبب حساسية الوضع الاقتصادي والمالي والاجتماعي.

الفرع الثاني: طرق التهرب الضريبي

يسعى المكلف دوما إلى تطوير أساليب التهرب الضريبي وإيجاد ثغرات أرقى وأدهى ليفلت من الاقتطاع الضريبي، وليبقى بعيدا عن أنظار المراقبة، لذا فقد تنوّعت طرق وأساليب التهرب الضريبي بحسب طبيعة الأنشطة الممارسة، من بينها نجد ما يلي:

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

ومن الأمثلة العمليّة لهذه الطريقة من التهرب لدينا ما يلي: (2)

- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء والبيع؛
- توزيع الأرباح على شركاء وهميين، أي غير موجودين أصلا؛
- التناسي المتعمّد لبعض المبيعات التي تتمّ يدا بيد أي دون تحرير فواتير، ويتمّ التسديد نقدا؛
- التسجيل الوهمي لمبيعات مسترجعة أو خصومات تجارية ممنوحة؛
- تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي بالتواطؤ مع الزبون.

2- التهرب عن طريق إخفاء المعلومات: يعتمد هذا النوع من التهرب على الإخفاء المتعمّد لبعض الممتلكات مثل المخزونات، وهذا الإخفاء قد يكون كلي أو جزئي.

ومن الأمثلة العمليّة لهذه الطريقة نجد ما يلي: (3)

- إخفاء جزء من المخزونات وبيعها سرا في السوق الموازية؛
- عدم التصريح بكل الأنشطة الممارسة من قبل المكلف.

(1) غازي عناية، الزكاة والضريبة، دار الكتاب، الجزائر، 1991، ص25.

(2) نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، رسالة مقدّمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية ونقود، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003-2004، ص9.

(3) سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص79.

3- التهرب عن طريق استغلال القانون: يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالا وتنظيما والأرقى تقنية، إذ يتم التهرب عن طريق ثغرات القانون من خلال استغلال بعض النقائص الموجودة في النظام الجبائي أو التجاري لصالح المكلف، وبذلك لا يستطيع المشرع الجبائي فرض أي عقوبة على مرتكبيها، حيث يستعين المتهرب بأهل الخبرة والاختصاص لاستنباط طرق التحايل مستندين بذلك إلى نصوص قانونية، ويتجلى ذلك في حالات قانونية تسمح للمكلف بالضريبة الاستفادة من مزايا ليس له الحق في الاستفادة منها.⁽¹⁾

ومن الأمثلة الحية عن ذلك لدينا ما يلي: (2)

- تحقيق مداخيل يصرح بها في عناوين مختلفة لإخضاعها لمعادلات منخفضة؛
- الحصول على امتيازات جبائية وشبه جبائية في إطار الوكالة الوطنية لتدعيم الاستثمارات "APSI" أو الوكالة الوطنية لتدعيم تشغيل الشباب "ANSEJ"، ثم القيام بعد ذلك بالتنازل عن هذه الاستثمارات للتهرب من قيمة الضريبة التي تترتب عليها، مما يفوّت على الخزينة العامة للدولة مبالغ ضخمة؛
- تسجيل عملية بيع لأصل من الأصول على أنّها هبة.

المطلب الثالث: آثار وإجراءات مكافحة التهرب الضريبي

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

الفرع الأول: آثار التهرب الضريبي

إنّ ظاهرة التملّص أو عدم القيام بالواجبات الضريبية يؤدي إلى حدوث آثار سلبية على جميع الأصعدة نذكر منها ما يلي: (3)

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

(1) بشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، رسالة مقدّمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في

العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وبنوك، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010-2011، ص63.

(2) ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش حالة الجزائر، رسالة مقدّمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط،

جامعة الجزائر، الجزائر، 2001-2002، ص43.

(3) أيت قاسي ليندة، بوضاف نوال، مرجع سبق ذكره، ص32.

1-1- كبح وإعاقة المنافسة: يكبح المنافسة باعتبارها من أهم العناصر التي تحفز وتنشط الحياة الاقتصادية باعتبار أنّ التهرب يجعل المؤسسات التي تغش في وضعية امتياز وقوة على عكس المؤسسات الأخرى التي تؤدي واجباتها بكل أمانة وشفافية، وهو ما يخلق للمؤسسة المتهربة فرص تمويلية إضافية بتقوية مكانتها في السوق وبالتالي توجيه أموالها لدفع عجلة إنتاجيتها وتحسين نوعيتها؛

1-2- التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي: إنّ ظاهرة التهرب الضريبي توجه الاقتصاد وجهة غير طبيعية، أي لا تخدم المصالح العامة وذلك بإسهامها في إرساء أساس السوق السوداء والذي يخلق مشاكل تحول دون السير الحسن للاقتصاد الوطني؛

1-3- ندرة رؤوس الأموال: يظهر ذلك في كون الخاضع المتهرب من الضريبة يضطر لإخفاء أرباحه دون أن ينفقها خوفاً من أن تكتشفه إدارة الضرائب، فيلجأ إلى الاكتناز، أي اكتناز حصيلة التهرب أو الغش حيث يلجأ إلى التوظيف المقفل على شكل أوراق نقدية أو على شكل نقد (ذهب)، وهذا ما ينقص من موجودات الاقتصاد من رؤوس الأموال، وهذا على المستوى الداخلي.

أما المستوى الخارجي فيتوجه الخاضع نحو فتح حسابات بنكية في الخارج وتحويل التدليس للأرباح التي يتم إخفائها، بذلك تهرب رؤوس الأموال وهذا ما يحدث نزيف في الاقتصاد الوطني أيضاً.

وتجدر الإشارة أيضاً أنّ عمليتي الاكتناز وفتح الحسابات البنكية في الخارج لا تنتج عن التهرب فقط، بل هناك اعتبارات أخرى كخوف المواطنين من عدم استقرار العملة الوطنية؛

1-4- التأثير على الصناعة الوطنية: يؤدي التهرب الضريبي إلى زيادة حجم النقد المتاح في أيدي المتهربين، مما يدفعهم إلى زيادة إنفاقهم الاستهلاكي وزيادة إقبالهم على السلع المستوردة والأجنبية أحياناً، والتي يسعى المشرع في الدول النامية إلى حماية الإنتاج الوطني منها وذلك نظير تمتعها بعامل الجودة والتنوع، وهو ما تفتقده الصناعة الوطنية في بداية نشأتها، وهو ما يؤدي إلى انخفاض حجم الطلب عليها بما يؤثر على سير تلك المشروعات ويضعف من صمودها أمام منافسة السلع الأجنبية.⁽¹⁾

2- الآثار الاجتماعية: يعتبر التهرب الضريبي مصدر من مصادر الظلم الاجتماعي بحيث عندما تدرك الدولة مستوى الخسارة الضريبية الناتجة عنه ترفع قيمة الضرائب ما يؤدي إلى زيادة أعبائها على المكلف الأمين الذي سيتحمل هذه الزيادة، كذلك اعتماد السلطة العامة على مصادر تمويلية إضافية كالقروض الخارجية أو الإصدارات النقدية، الأولى تقود

(1) لابد لرزق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسير المالية العامة، جامعة تلمسان، الجزائر، 2011-2012، ص 60.

إلى خلق أزمة عدم التسديد والثانية تؤدي إلى ارتفاع الأسعار فتتعطل عملية التنمية الاقتصادية وتنخفض الدخل الحقيقية لغالبية الأفراد؛

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

- الإصدار النقدي دون التغطية، أي خلق نقود جديدة من عملة البلد دون مقابل من السلع والخدمات في السوق وبالتالي زيادة التضخم؛

- رفع سعر الضريبة المفروضة وفرض ضريبة جديدة لتعويض الحكومة عن النقص الحاصل نتيجة التهرب؛

- اللجوء إلى القروض الداخلية والخارجية، مما يجعل الدولة تحت سيطرة المديونية.

4- الآثار النفسية: التهرب الضريبي يضعف إيمان المجتمع بدور الدولة في تحقيق الخدمات الضرورية للأفراد ويقلل الثقة بالإدارة المالية، وتصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي. (1)

الفرع الثاني: إجراءات مكافحة التهرب الضريبي

يوجد هناك أكثر من طريقة لمكافحة التهرب الضريبي وذلك بعد معرفة السبب للتهرب، وتختلف كل طريق من دولة لأخرى مع الأخذ بعين الاعتبار أنّ هذه الطرق لا تمنع من التهرب وتقضي عليه بل قد تحد من انتشاره ومن هذه الطرق لدينا: (2)

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

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

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

(1) خالد شحادة الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 223.

(2) حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 53.

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

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

خلاصة:

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

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

ولمجاهة هذه الظاهرة تستعمل الدولة العديد من الطرق، من بينها الرقابة الجبائية التي سنتطرق إليها في الفصل

الموالي.

الفصل الثاني:

ماهية الرقابة الجبائية

وإطارها التنظيمي والقانوني

تمهيد:

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

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

ومنه سنحاول من خلال هذا الفصل إلى تبيان ماهية الرقابة الجبائية ومعرفة إطارها التنظيمي والقانوني .

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

الرقابة بشكل أو بآخر أمر طبيعي في أي مجتمع، لأنها تمثل الضوابط لكل تصرف يتعدى أثره للغير، نتيجة لتجاوز المسؤول لسلطته أو تجاوز المحكوم لحقوقه، ويترتب عن ذلك آثار عدة، فأى نظام مالي أو إداري لا تتوفر فيه رقابة صحيحة، فعالة ومنظمة يعتبر نظاما ناقصا.

ولا تختلف الرقابة في هذين النظامين عنها في النظام الجبائي، ففي هذا الأخير تعد من بين الوسائل المجدية والمستعملة للكشف عن مواطن التهرب الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم وأشكال الرقابة الجبائية

سننظر في هذا المطلب إلى معرفة مفهوم وأشكال الرقابة الجبائية.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

لوقوف على مفهوم الرقابة الجبائية، رأينا من الضروري تحديد مفهوم الرقابة بشكل عام، ثم تحديد مفهوم الرقابة الجبائية كصورة من صور الرقابة.

حيث تعددت وتنوعت التعاريف المرتبطة بالرقابة رغم إتحادها في المعنى، كما اختلفت وجهات نظر الكتاب في مجال تحديد تعريف موحّد ودقيق يختص بالرقابة، ومن أبرز هذه التعاريف لدينا:

- عرّف فايول الرقابة بأنها: "التحقّق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقرّرة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها".⁽¹⁾

- وتعرّف أيضا على أنّها: "الأداة القانونية التي تعيّن السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء وتقومها، وبما أنّ الإدارة الجبائية إحدى هذه السلطات المختصة فإنّ رقابتها حسب Claude Laurent تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأنّ المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء الملاحظة".⁽²⁾

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

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

(2) Claude Laurent, control fiscal-la verification personnelle-, bayeusaine, France, 1995, P 13.

(3) عبد الرحمن الصباح، مبادئ الرقابة الإدارية، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997، ص17.

أما عن التعريفات المقدمة للرقابة الجبائية لدينا ما يلي:

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

- وتعرّف أيضا على أنّها: " تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة".

- كما تعرّف كذلك على أنّها: " فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية معنوية أو طبيعية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية". (1)

مما سبق يمكن إعطاء تعريف شامل للرقابة الجبائية على أنّها:

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

الفرع الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

تأخذ الرقابة الجبائية أشكالا عديدة يتوجب استعمالها في الوقت المناسب، وسبب أهميتها كونها تهدف أساسا إلى التأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من المكلفين بالضريبة، وتمثّل هذه الأشكال فيما يلي:

1- الرقابة العامة (الشاملة): تتم هذه الرقابة في مكاتب المفتشيات وفق الملفات المسوكة من قبلها، أي دون الانتقال إلى المكلفين، فهذه الرقابة تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية ثم مراقبة التصريحات ومقارنتها مع المكلفين، ويمكن التفرقة في هذا النوع من الرقابة بين شكلين هما: (2)

1-1- الرقابة الشكلية: تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، فهي تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين، كما أنّ لها مهمة مراقبة هوية وعنوان المكلفين بالضريبة والعناصر المتاحة في تحديد الوعاء الضريبي.

فالغرض من هذه الرقابة هو ضمان أنّ التصريحات المقدمة كتبت بطريقة صحيحة من الناحية الشكلية دون التعمق فيها بإجراء مقارنة بما تحتويه من معلومات وتلك التي تتوفر لدى الإدارة الجبائية.

(1) Ahmed Hamini, Laudit comptable et financier, edition Bertie, Algeria, 2001, P 172.

(2) Colin philippe, la verification fiscal, economica, paris, France, 1979, P 8.

ومما سبق نستخلص خاصيتين لهذه الرقابة:

- تعتبر أول عملية رقابية للتصريحات؛
- تهدف إلى مراقبة شكل وكيفية التصريحات دون التأكد من صحة هذه الأخيرة.

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

وبالتالي فالمراقب الجبائي يقوم بتحليل وتدقيق تام، لكل النقاط المتضمنة في التصريح، ودراسة مدى ترابط وتجانس الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة مع السنوات السابقة، بهدف اكتشاف الأخطاء المرتكبة.

وفي حالة بقاء بعض النقاط الغامضة بالنسبة للمحقق يستطيع أن يطلب بعض المعلومات أو التوضيحات من طرف المكلف:

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

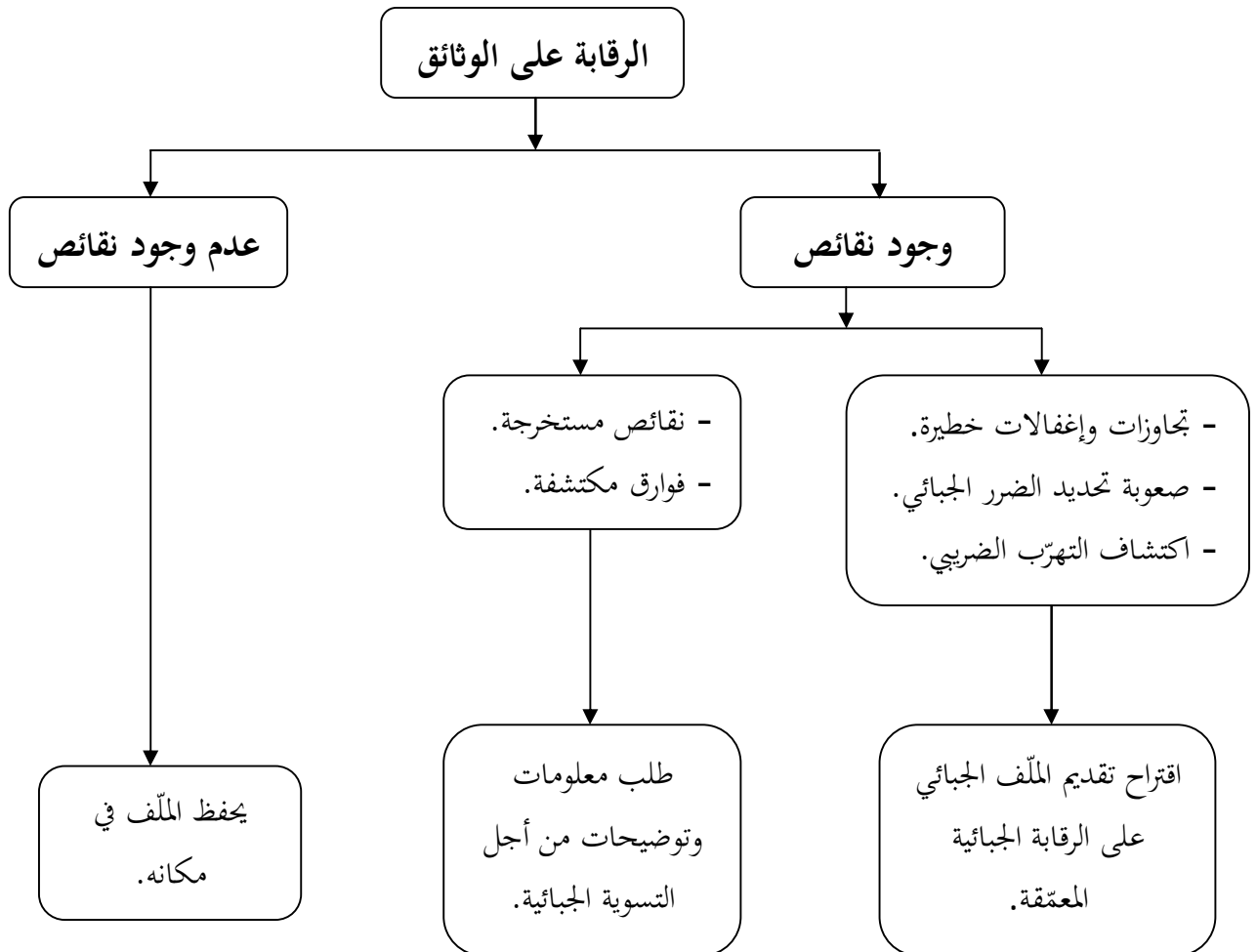
وفي حالة عدم استجابة المكلف للطلب، فإنه لا يلزم بأي عقوبة، وما على الإدارة سوى إعادة إرسال طلب كتابي آخر تطلب فيه التوضيحات.

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

وطلب التوضيحات والتبريرات من طرف المكلف بالضريبة لا يجب أن تتعدى مدّة 30 يومًا لتقديم الرد عليها.

وقد تكون هذه الإجراءات غير كافية بالنسبة للمحقق، لذلك يلجأ إلى الرقابة الخارجية، ومنه نستخلص في الأخير أنّ الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء وتصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات، كما تساعد أيضا في اختبار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقة.

المخطط رقم (02): مخطط الرقابة على الوثائق



المصدر: سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة مقدّمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2011-2012، ص 112.

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

2-1- التحقيق في المحاسبة: تعرّف على أنّها مجمل العمليات التي تهدف إلى التحقيق في عين المكان لجميع

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

- احترام جميع المعايير المحاسبية المتعارف عليها؛

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

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

وتسمح كذلك بتصحيح الأخطاء المكتشفة في التصريجات الجبائية، وحتى تكون هذه الرقابة تامة لا بد أن تتمّ

مراقبة المحاسبة على طول مدّة غير متقدمة. (1)

2-2- التحقيق المصوّب في المحاسبة: هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تمّ استخدامها مؤخرًا ضمن

قانون المالية لسنة 2010، وهو لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة العادي من حيث الإجراءات. (2)

وهو عبارة عن تحقيق في محاسبة المكّلفين بالضريبة لنوع أو عدّة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها

غير متقدمة، أو مجموعة العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية.

ويخضع هذا النوع لجملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها، وهي كما يلي:

- يمكن أن يطلب من المكّلفين بالضريبة المحقّق معهم أثناء هذا التحقيق، بتقديم الوثائق المحاسبية والوثائق

التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات؛

- لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمّق ونقدي لمجمل محاسبة المكّلف بالضريبة؛

- يخضع التحقيق المصوّب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام؛

- لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوّب في المحاسبة دون إعلام المكّلف بالضريبة بذلك مسبقًا، عن

طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقًا بميثاق حقوق والتزامات المكّلف بالضريبة

المحقّق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدّته عشر (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام

هذا الوصل، ويجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة،

توضيح طابع التصويب في التحقيق، كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقّق فيها؛

(1) نوي نجا، مرجع سبق ذكره، ص36.

(2) ميثاق المكّلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2013، ص 13.

- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق ، في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين؛
- يتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يوماً لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداءً من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم.⁽¹⁾

2-3- التحقيق المعمق على مجمل الوضعية الجبائية: يقصد بها مجموع العمليات التي ترمي إلى الكشف عن كل فرق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي التأكد بصفة عامة من التصريحات على الدخل العام، المداخيل المصرح بها بالمداخيل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف:

- العناصر المشكّلة للنمط المعيشي لسائر أفراد أسرته؛

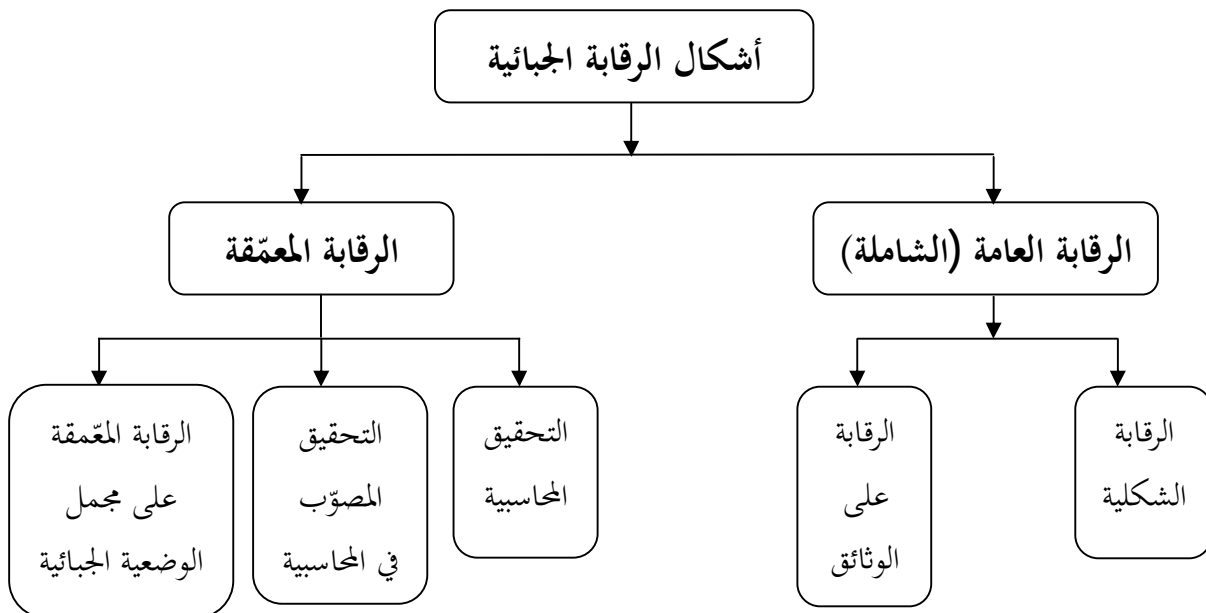
- حالة خزينته؛

- النفقات الاستهلاكية؛

- نمو ثروة المكلفين.

والشكل الموالي يبين بوضوح أشكال الرقابة الجبائية.

المخطط رقم (03): أشكال الرقابة الجبائية



تتم على مستوى مفتشية الضرائب. تتم على مستوى نيابة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

المصدر: سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة مقدّمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2011-2012. ص 113.

⁽¹⁾ قانون الإجراءات الجبائية، 2014، المادة 20 مكرر منه.

المطلب الثاني: مبادئ وأهداف الرقابة الجبائية

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

الفرع الأول: مبادئ الرقابة الجبائية

تتمثل مبادئ الرقابة الجبائية فيما يلي: (1)

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

- تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه، إذ يجب تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب، إضافة إلى إدراج مذكرات توضيحية للقوانين والنصوص التشريعية بلغة بسيطة وسهلة في تناول عامة المكلفين بالضريبة للتقليل من إحساسهم بتعقد التشريع الضريبي وإقناعهم به، مما يؤدي إلى الالتزام بواجباتهم الضريبية وعدم التهرب منها؛

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

2- ترقية وتطوير الإدارة الجبائية: إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة، والتي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة، إضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أنّ اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان، ولذلك من الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الضرائب والرقابة الجبائية، إضافة إلى إجراء ترقيات لموظفي وأعاون الإدارة الجبائية، ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التحديات التي يشهدها النظام الجبائي، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعطي انطبعا جيّدا لدى الموظفين، إضافة على توفير أجهزة الإعلام الآلي ووسائل الاتصال الحديثة، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم وتوفير الخدمات اللازمة لهم.

(1) أيت بلقاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية ودرها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاديات المالية والبنوك، جامعة البويرة، 2013-2014، ص33.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

من خلال تعريفنا للرقابة الجبائية يمكننا استخلاص بعض الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها والمتمثلة في:⁽¹⁾

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

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

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

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك؛

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

3- **الهدف المالي والاقتصادي:** حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أنّ الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية؛

4- **الهدف الاجتماعي:** ويتمثل في:

- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمّل واجباته تجاه المجتمع؛

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

(1) نوي نجا، نفس المرجع السابق، ص36.

المطلب الثالث: أسباب إجراء الرقابة الجبائية

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية، ومراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية، ويمكن تلخيصها فيما يلي: (1)

1- حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله: بما أنّ الأنظمة الجبائية الحديثة أنظمة تصريحية تسمح للمكلف بالتصريح بمداخيله من تلقاء نفسه من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخيله للإدارة الجبائية باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي ويفترض أنّها صحيحة ما لم يثبت العكس، وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية لمراقبة هذه التصريحات والتأكد من صحتها ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة؛

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

(1) بشرى عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 91.

المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية

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

المطلب الأول: أجهزة الرقابة الجبائية

هناك وسائل هيكلية (ميدانية) أي أجهزة مختصة تسند لها مهمة المراقبة، وبواسطتها تنفّذ برامج التحقيق الجبائي والمتمثلة في: (1)

- مديرية كبريات المؤسسات؛
- المديرية الجهوية للضرائب؛
- المصالح الجهوية للبحث والمراجعات؛
- المراكز الجهوية للإعلام والوثائق؛
- المديرية الولائية للضرائب؛
- مراكز الضرائب؛
- المراكز الجهوية للضرائب.

أولاً: مديرية كبريات المؤسسات

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

1- تنظيم مديرية كبريات المؤسسات: تتكوّن مديرية كبريات المؤسسات من خمس مديريات فرعية تتمثل في: (2)

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات؛
- المديرية الفرعية للتسيير؛
- المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات؛
- المديرية الفرعية للمنازعات؛
- المديرية الفرعية للوسائل.

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

(2) نفس المرجع السابق، المادة 4 منه.

وتتضمّن أيضا:

- قباضة؛

- مصلحة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛

- مصلحة للإعلام الآلي.

كما تتضمّن أيضا على ملحقين يحدّد إنشائهما وتنظيمهما وصلاحياتهما بقرار وزرائي مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والسلطة المكلفة بالوظيفة العمومية.

تنظم المديرية الفرعية في مكاتب لا تتجاوز عددها أربعة مكاتب، وتنظّم المكاتب في مصالح لا تتجاوز أربعة مصالح⁽¹⁾.

2- مهام مديرية كبريات المؤسسات: تكلف مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها بمهام الوعاء، التحصيل، المراقبة، المنازعات الخاصة بالضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والمجمعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا أو الكيانات مهما يكن شكلها القانوني ومهما يكن محل مؤسستها الرئيسي أو مديريتها الفعلية أو مقرها، ولاسيما:⁽²⁾

أ- في مجال الوعاء:

- تمسك وتسيّر الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها؛

- تصدر الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتنقذ عمليات التسجيل والطابع وتعاينها وتصادق عليها؛

- تراقب الملفات حسب كل وثيقة؛

- تتكفل بملفات تعويض قروض الرسوم.

ب- في مجال التحصيل:

- تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛

- تراقب حساب التسيير ومراقبة مسبقة وتصفيه؛

- تمّون بالطوابع وتمسك محاسبتها.

ت- في مجال الرقابة:

- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات؛

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

(2) مرجع سبق ذكره، المادة 3 منه.

- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها.

ث - في مجال المنازعات:

- التحقيق في التظلمات ومعالجتها؛
- ضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية؛
- علاج طلبات التخفيض الإداري.

ح - في مجال تسيير الوسائل:

- تعد الإجراءات المتعلقة بالاعتمادات والتصفية، والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها وتسهر على تنفيذها وتحسينها؛
- تضمن تسيير المستخدمين وتقييم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية وتعد التقديرات الميزانية المطابقة لذلك؛
- توظف وتعين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.

ج - في مجال الاستقبال والإعلام:

- تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛
- تنشر المعلومات والآراء اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديريات كبريات المؤسسات، مع تذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم في مجال الجبائية؛
- تتعاون وتنسق مع الهيكل المركزي المكلف بالإعلام في مجال إستراتيجية الاتصال والاستقبال والإعلام وكذا تنفيذها.

ثانيا: المديرية الجهوية للضرائب

- تضمن المديرية الجهوية للضرائب تمثيل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي، وتسهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية.
- كما تضمن العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية والمديريات الولائية للضرائب، تتولى المديرية الجهوية للضرائب تنشيط عمل المديرية الولائية التابعة لاختصاصها الاقليمي وتوجيهه وتنسيقه وتقومه ومراقبته. (1)

- 1- تنظيم المديرية الجهوية للضرائب: تتكوّن المديرية الجهوية للضرائب من أربع مديريات منبثقة منها تتمثل في: (2)
- المديرية الفرعية للتكوين؛

(1) المرسوم التنفيذي رقم (06-327)، نفس المرجع السابق، المادة 7 منه.

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

- المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل؛
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل؛
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات؟

2- مهام المديرية الجهوية للضرائب: تتولى المديرية الجهوية للضرائب ما يلي: (1)

- تسهر على إحترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية وطرقه ومقاييسه وإجراءاته؛
- تعد بصفة دورية حصائل وملخصات عن أعمال المصالح الجبائية؛
- تقدم أي اقتراح لتكييف التشريع الجبائي؛
- تشارك في أعمال تكوين الأعوان وتحسين مستواهم وتجديد معلوماتهم؛
- تدرس طلبات تنقل الأعوان فيما بين الولايات؛
- تقدر احتياجات المصالح الجبائية الجهوية من وسائل بشرية ومادية وتقنية ومالية، وتعد تقريرا دوريا عن ظروف سير هذه الوسائل واستعمالها؛
- تنظم أشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار والمنشأة على المستوى الجهوي؛
- توافق على استفادة المكلفين بالضريبة من نظام الشراء بالإعفاء حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.

ثالثا: المصالح الجهوية للبحث والمراجعات

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

1- تنظيم المصالح الجهوية للبحث والمراجعات: تنظم المصالح الجهوية للبحث والمراجعات في ثلاثة أقسام تتمثل في: (2)

- قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم؛
- قسم المساعدة على الرقابة؛
- قسم الوسائل.

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

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

- 2- مهام المصالح الجهوية للبحث والمراجعات: تكلف المصالح الجهوية للبحث والمراجعات على الخصوص بما يأتي: (1)
- تنقذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات والمداخل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات، وتعد الإحصائيات المتعلقة بها؛
 - تضمن تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي؛
 - تنقذ برامج تحقيق وبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها، وتقوم بتقييمها الدوري؛
 - تنفذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب وكل السلطات المختصة بالاتصال مع المؤسسات والمصالح المعنية؛
 - تطبق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديريتين ولائيتين للضرائب أو أكثر.

رابعا: المراكز الجهوية للإعلام والوثائق

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

- 1- تنظيم المراكز الجهوية للإعلام والوثائق: تنظم المراكز الجهوية للإعلام والوثائق في ثلاث مديريات فرعية تتمثل في: (2)

- المديرية الفرعية للبحث عن المعلومة وتجميعها؛
- المديرية الفرعية لمعالجة المعلومة وتحليلها؛
- المديرية الفرعية لإدارة الدائرة الإعلامية وتنظيمها.

- 2- مهام المراكز الجهوية للإعلام والوثائق: تكلف المراكز الجهوية للإعلام والوثائق لاسيما بما يأتي: (3)

- تنسق برامج البحث وتجمع وتعالج المعلومة الاقتصادية والمالية المحلية؛
- تستغل السجلات الأصلية وتنشر الجداول العامة للرسم العقاري ورسم التطهير والضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات، وتنشر الإنذارات الموافقة لها والسجلات الأولية للسنة المالية الموالية؛
- تقدم أوراق النتائج التي تعطي بالنسبة للجداول العامة لبلدية بكاملها وولاية، وتراجع عدد المكلفين بالضريبة الذين فرضت عليهم الضريبة وأسس العناصر الخاضعة للضريبة والنتائج الإجمالي لكل ضريبة أو رسم والحصص التي تعود لكل جماعة عمومية والغرف الحرفية؛
- تصدر سندات إيرادات الجداول الضريبية العامة التي تعطي لها المديريات الولائية للضرائب طابعا تنفيذيا؛

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

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

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

- تعد الكشوف الملحقة المتعلقة بالخاضعين للضريبة (المفقودين)، وبالحصص الكبيرة وبالأرصدة السلبية؛
- تقدّم كل الوثائق الإحصائية الأخرى التي تسمح لمديرية الإعلان والوثائق بقياس أثر الأحكام الجبائية الجديدة؛
- تعرض مؤشرات المحيط المترتبة عن معالجة المراجع الاقتصادية والاجتماعية المحلية وذلك في إطار مسعى التسيير حسب الأهداف (تشخيص / مخطط عمل).

خامسا: المديرية الولائية للضرائب

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

1- تنظيم المديرية الولائية للضرائب: تنظم المديرية الولائية للضرائب في خمس مديريات فرعية تتمثل في: (1)

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛
- المديرية الفرعية للتحصيل؛
- المديرية الفرعية للمنازعات؛
- المديرية الفرعية للوسائل؛
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.

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

أ- في مجال الوعاء:

- تنظم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية؛
- تصدر الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء والتخفيض وتعابنها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية؛
- تحلل وتقوم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، وتعد تلخيصا عن ذلك وتقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسّن عملها.

ب- في مجال التحصيل:

- تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى؛
- تراقب التكفل والتصفيح الذين يقوم بهما كل مكتب قباضة وتتابع تسوية ذلك؛

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

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

- تتابع تطور الدعاوي المرفوعة أمام القضاء في مجال المنازعات التحصيل؛
- تضمن الرقابة القبيلة وتصفي حسابات تسيير القابضة.

ت - في مجال الرقابة:

- تنظم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها؛
- تعد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة و تتابع تنفيذها وتقوم نتائجها؛
- تقوم بالرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة أن اقتضى الأمر ذلك.

ث - في مجال المنازعات:

- تدرس العرائض وتنظم أشغال لجان الطعن وتتابع المنازعات وتمسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة؛
- تتابع تتطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة.

ح - في مجال الوسائل:

- تقدر احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وتعد التقديرات الميزانية المطابقة لذلك؛
- تضمن تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح؛
- توظف وتعين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم؛
- تنظم وتطبق أعمال التكوين وتحسن المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب؛
- تكون رصيذا وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وتضمن توزيعه وتعميمه؛
- تسهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة، كما تسهر على صيانة هذه الأملاك وتحافظ عليها.

ج - في مجال الاستقبال والإعلام:

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

سادسا: مراكز الضرائب

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

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

- المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات؛

(1) القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 24 سبتمبر 2006، مرجع سبق ذكره، المادة 21 منه.

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

2- مهام مراكز الضرائب: تتكفل مراكز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة، وتختص مراكز الضرائب في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق هذه الفئة من المكلفين بالضرائب بعنوان نشاطاتهم المهنية، لا سيما بما يأتي: (1)

أ- في مجال الوعاء:

- تمسك وتسيير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛
- تمسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية؛
- تصدر الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعابنها وتصادق عليها.

ب- في مجال التحصيل:

- تتكفل بالجدول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛
- تنفذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود؛
- تضبط الكتابات وتمركز تسليم القيم.

ت- في مجال الرقابة:

- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها وتراقب التصريحات؛
- تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقيم نتائجها؛
- تقوم بالرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة أن اقتضى الأمر ذلك.

(1) المرسوم التنفيذي رقم (06-327) المؤرخ في 25 شعبان 1427، مرجع سبق ذكره، المادة 20 منه.

ث - في مجال المنازعات:

- تدرس الشكاوى وتعالجها؛
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية؛
- تعوّض قروض الرسوم.

ح - في مجال الاستقبال والإعلام:

- تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛
- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الأساسي؛
- تنظّم المواعيد وتسييرها؛
- تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مراكز الضرائب.

سابعاً: المراكز الجوية للضرائب

تتكفل المراكز الجوية للضرائب بتسيير: (1)

- المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزائري؛
- المستثمرات الفلاحية؛
- الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمم المالية وكذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية المبنية وغير المبنية؛
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجمعيات أو أي تنظيم آخر برسم الضرائب أو الرسوم المفروضة على الأجور والرواتب المدفوعة، أي جزء آخر من نشاطهم الخاضع للرسم؛
- المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات أو مراكز الضرائب، برسم الضرائب أو الرسوم غير المتكفل بها من قبل الهيكل الجبائية التي تخضع لها.

1- تنظيم المراكز الجوية للضرائب: تنظم المراكز الجوية للضرائب في ثلاث مصالح رئيسية وقباضة ومصالحتين تتمثل في: (2)

- المصلحة الرئيسية للتسيير؛
- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث؛
- المصلحة الرئيسية للمنازعات؛
- مصلحة الاستقبال والإعلام؛

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

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

- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل؛
- القباضة.

2- مهام المراكز الجوية للضرائب: تختص المراكز الجوية للضرائب في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة المنازعات بكل الضرائب والرسوم المستحقة على هذا الصنف من المكلفين بالضريبة وبالخصوص: (1)

أ- في مجال الوعاء:

- تمسك وتسير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لإختصاصها؛
- تصدر الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعابنها وتصادق عليها.

ب- في مجال التحصيل:

- تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم والأتاوى؛
- تنفذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود؛
- تضبط الكتابات وتمركز تسليم القيم.

ت- في مجال الرقابة:

- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجميعها واستغلالها؛
- تراقب التصريحات وتنظم التدخلات.

ث- في مجال المنازعات:

- تدرس الشكاوى وتعالجها؛
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية؛
- تدرس طلبات التخفيض الإداري.

ح- في مجال الاستقبال والإعلام:

- تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛
- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء لاسيما المتعلقة بإنشاء المؤسسات أو التصريح بكل تعديل؛
- تنظم المواعيد وتسييرها؛
- تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاص المراكز الجوية للضرائب.

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

المطلب الثاني: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية

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

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

وقد أتاح المشرع هذا الحق من خلال المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أنه: "يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات".⁽¹⁾

ومنه يمكن لهؤلاء الأعوان أن يمارسوا هذا الحق على كل المؤسسات التي يمكن أن تفيدهم وتساعدهم على استقاء المعلومات اللازمة للسير المحكم لمهمتهم، ومن بينها:

1-1- الإطلاع لدى الإدارات العمومية: بمقتضى المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه لا يمكن بأي حال من الأحوال، إدرات الدولة والولايات والبلديات، والمؤسسات الخاصة، وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات، وكذلك المؤسسات أو الهيئات أيًا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها إطلاعهم على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها.⁽²⁾

أ- المعلومات المقدّمة من طرف مصالح الضمان الاجتماعي: تتمتع الإدارة الجبائية بحق الإطلاع التلقائي تجاه مصالح الضمان الاجتماعي، ويتعين على هذه الأخيرة موافاة مصالح الإدارة الجبائية سنويًا، بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان، أو قابلة أو مساعد طبي، يبيّن فيه رقم تسجيل المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب، والمبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب، كما هي واردة في أوراق العلاج، وكذا مقدار المبالغ المسددة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له ويجب أن تصل الكشوف المعدة، قبل 31 ديسمبر من كل سنة إلى مدير الضرائب بالولاية قبل 1 أفريل من السنة الموالية؛

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

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

(2) مرجع سبق ذكره، المادة 46 منه.

إذ يجب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل المعلومات التي يمكن أن تتحصل عليها، والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أية مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة. (1)

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

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

ومنه يتجلى لنا أنّ الغاية والهدف من حق الإطلاع هو السماح لأعوان الرقابة الجبائية بإثراء المادة المتوفرة لديهم والمتعلقة بالإثباتات التي تمنح مصداقية وشرعية أكبر لحكمهم النهائي تجاه المكلف المعني بالرقابة.

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

وتأخذ هذه الرقابة وسيلتين هما:

- الرقابة المحاسبية؛

- الرقابة في مجمل الوضعية الجبائية.

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

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

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

(2) نفس المرجع السابق، المادة 51 منه.

(3) نفس المرجع السابق، المادة 53 منه.

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

وقد حدّدت الآجال القانونية لاستدراك الخطأ المتاح للإدارة الجبائية بأربع (04) سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4- حق المعاينة: نص قانون الإجراءات الجبائية على تأسيس حق المعاينة، ويأتي هذا الحق ليدعم ترتيبات حق الرقابة المعمول به من قبل الإدارة الجبائية في حالة ثبوت محاولة تدليس أو غش.

ومنه يمكن للإدارة الجبائية في إطار ممارستها لحق الرقابة، وعند توفر قرائن تدل على ممارسات تدليسية أن ترخص لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانوناً، القيام بإجراءات المعاينة في كلّ المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفن الضريبة. (1)

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

ويجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل مؤسساً، وأنّ يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة، بحيث تبررها المعاينة وتبيّن على وجه الخصوص ما يأتي: (2)

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة؛
- عنوان الأماكن التي سيتم معاينتها؛
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل عليها؛
- أسماء الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.

وتتم عملية المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود ممارسات تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته.

ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية.

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

(2) نفس المرجع السابق، المادة 35 منه.

المطلب الثالث: الإلتزامات والضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة

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

الفرع الأول: التلتزامات المكلفين بالضريبة

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

1- الإلتزامات ذات الطابع المحاسبي: هذه الإلتزامات محددة في القانون التجاري ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:⁽¹⁾

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

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

ويكون هذا الدفتر مبنياً على تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة بتاريخ متتابعة يوماً بعد يوم، مع إجمالي نتائج العمليات شهرياً على الأقل، ويعزز قيد كل عملية مهما كان نوعها ومهما كانت قيمتها بمسند أو عدة مستندات تثبت وتفصل العملية.

ويجب أن يقدم هذا الدفتر عند كل طلب من الإدارة الجبائية، كما أن غياب هذا الدفتر يشكل سبباً كافياً لإلغاء ورفض محاسبة المكلف بالضريبة.

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

(1) أيت بلقسم لامية، مرجع سبق ذكره، ص 57.

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

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

2- الالتزامات ذات الطابع الجبائي: إنّ مجمل الالتزامات الجبائية التي شرعتها القوانين تهدف إلى تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، وتتجلى هذه الالتزامات في: (1)

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

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

هذا التصريح له أهمية كبيرة لأنه يعطي للإدارة الجبائية المعلومات عن ميلاد ضريبة جديدة (ممول جديد)، حيث تعرف الإدارة مكان مزاولة النشاط وبدايته يتسنى لها مراسلة وحساب الضرائب وتحصيلها.

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

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

* قيمة الأرباح الخاضعة للاقتطاع (الوعاء الضريبي)؛

* وثائق الإثبات الجبائي المتعلقة بعمليات النشاط للسنة الفارطة.

- الأشخاص الطبيعيين أي المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي IRG، ملزمون

(1) بشرى عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 51.

أيضاً بملاً تصريح قبل 01 أفريل من كل سنة مالية، ونموذج التصريح مقدم من قبل الإدارة الجبائية، ويتضمن التصريح إجمالي الأرباح والمداخيل المحصلة خلال السنة المالية، وكذلك يجب أن يرفق بمختلف الوثائق التي تثبت ممتلكات المكلف.

هذا التصريح يسمح لأعوان الإدارة بمعرفة الوضعية الجبائية لكل مكلف بالضريبة، وحتى في حالة عدم ممارسة نشاطه كوجود فترة فراغ بالنسبة له، فإن الإدارة لا تعفيه من هذا الالتزام.

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

ث - التصريح بالتنازل أو توقف المؤسسة: في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمؤسسة الخاضعة للضريبة المفروضة على الربح الحقيقي لنشاطها التجاري، أو غير التجاري وجب عليها وفي أجل شهر على الأكثر اكتتاب تصريح بذلك، تعلم فيه مفتش الضرائب بتاريخ تنازلها أو توقفها، وكذا أسماء، ألقاب، وعناوين المتنازليين.

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

- تسليم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة؛
- تسليم مستخرجات من جدول الضرائب؛
- التخفيضات المنصوص عليها في المادتين 1-219 و 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق والرسوم؛

- اكتتاب استحقاقات للدفع.

الفرع الثاني: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

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

1- الضمانات المتعلقة بسير التحقيق: يتمتع المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتحقيق، حيث يجب على الأعوان المحققين احترامها والإخلال بهذه الضمانات يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق: (1)

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

وهذا الإشعار عموماً يجب أن يوضح:

أ- بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية: نجد:

- اسم ولقب المكلف؛
- أسماء ورتب المحققين؛
- تاريخ وساعة تدخل المراقبين؛
- إمكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف؛
- الأجل الأدنى للتحضير مدته 15 يوماً ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

ب- بالنسبة للتحقيق الحاسبي: نجد:

- اسم ولقب المكلف؛
- ألقاب وأسماء ورتب المحققين؛
- تاريخ وساعة أول تدخل في المؤسسة؛
- الضرائب، الحقوق والرسوم الخاضعة للرقابة؛
- السنوات التي تجرى عليها عملية التحقيق، وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها؛

(1) بشري عبد الغني، نفس المرجع السابق، ص 55.

- الأجل الأدنى للتحضير مدته 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

ومنه نستخلص أنّ المراقب الجبائي لا يمكنه الخوض في عملية التحقيق إلا بعد إرسال الإشعار بالتحقيق وانتهاء مدة التحضير الممنوحة للمكلف، ولكن يمكن أن تلغى هذه المدة في حالة الرقابة المفاجئة "le contrôle inopinée" التي ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة، أو التثبت من وجود الوثائق المحاسبية، وفي هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية عمليات المراقبة ولا يمكن البدء في الفحص العميق للوثائق المحاسبية إلا بعد استنفاد أجل التحضير.

1-2- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية: قبل الخوض في عمليات التحقيق يجب إجباراً على المراقب إرسال أو منح المكلف ميثاق المكلفين المراقبين، وهي وثيقة ملخصة بطريقة جيدة وواضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين.

حيث يقوم المراقب بمنح هذه الوثيقة مرفوقة بالإشعار بالتحقيق إلى المكلف المراقب في أول يوم لتدخله.

1-3- الاستعانة بمستشار: لقد منح المشرع الجبائي للمكلف إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره، سواء كان محاسباً أو مستشاراً جبائياً، محامياً... إلخ، وهذا قصد متابعة سير عمليات المراقبة، ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها الإدارة الجبائية، وهذا ما نصت عليه المادة 61 من قانون الإجراءات الجبائية: "لكل مكلف بالضريبة أن يستعين أثناء التحقيق في محاسبته بمستشار من اختياره".

1-4- تحديد مدة الرقابة: إنّ مدة التحقيق الجبائي محددة قانوناً حيث أنّه:

- في حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لا يمكن أن تتجاوز هذه المدة سنة واحدة ابتداء من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق؛
- أما في مجال التحقيق المحاسبي فإنه لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان أكثر من أربعة أشهر.

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

- استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانوناً؛
- تقديم المكلف بالضريبة معلومات ناقصة أو خاطئة أثناء التحقيق؛
- عدم الرد أو الرد المتأخر على طلبات التوضيحات والتبريرات.

5-1- **عدم تجديد التحقيق:** عند إتمام عملية التحقيق فإنه لا يمكن للمراقب الجبائي إجراء تحقيق جديد لنفس الفترة ونفس الضرائب سواء بالنسبة للتحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، إلا في حالة اكتشاف المراقب بعد عملية التحقيق، لبعض العناصر الجديدة التي تظهر أن التصريحات المقدمة غير دقيقة وغير كاملة، أو أن المكلف قد استعمل طرقاً تدليسية أثناء التحقيق.

2- **الضمانات المتعلقة بإجراءات التقويم:** زيادة على الضمانات المتعلقة بسير التحقيق، فإن المكلف بالضريبة يستفيد من ضمانات أخرى متعلقة بالتقويمات تتمثل في: (1)

1-2- **الإشعار بالتقويم:** يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهاءها من عملية التحقيق، سواء كان هذا التحقيق محاسبي، أو في مجمل الوضعية الجبائية إبلاغ المكلف بالنتائج، وذلك حتى في غياب التقويمات، وهذا بإرسال إشعار بالتقويم عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، ويجب أن يكون مفصلاً ومعللاً بصفة كافية تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، ومبيناً فيه أسباب وطرق التقويم المتبعة، والسماح للمكلف بإبداء ملاحظاته وذلك في أجل 40 يوماً وقبل انقضاء أجل الرد على المحقق أن يعطي كل الشروحات الشفهية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون الإشعار إذا طلب هذا الأخير منه ذلك.

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

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

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

(1) كحلة عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 86.

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

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

خلاصة:

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خوّلت للإدارة الجبائية التأكد من صحة التصريحات المقدمة، وكذا التطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية.

إذ تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة، بهدف تصحيحها وتقويمها.

ولتحقيق الأهداف المرجوة من هذه العملية، فقد عمل المشرع الجبائي على تنظيم سيرها وعملها، وذلك بإسناد مهمة القيام بها إلى أجهزة مختصة في ذلك تتمثل في مديرية كبريات المؤسسات، المديرات الجهوية للضرائب، المصالح الجهوية للبحث والمراجعات، المراكز الجهوية للإعلام والوثائق، المديرات الولائية للضرائب، مراكز الضرائب، المراكز الجوارية للضرائب.

ومن جهة أخرى، قام بسنّ جملة من القوانين التي تعد معلماً موحداً في نفس الوقت بالنسبة لكل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، بهدف تنظيم العلاقة الرابطة بينهما يجعلها مقلّنة، لذا عمل على منح جملة من الصلاحيات للأعوان المراقبين تيسيراً لأداء عملهم، وفي نفس الوقت فرض على المكلف بالضريبة عدة التزامات.

ولكن بالموازاة مع هذا وتفادياً لتعسف الإدارة الجبائية، عمل المشرع الجبائي على حماية المكلف بمنحه جملة من الضمانات، سواء تلك المتعلقة بسير التحقيق، أو بإجراءات التقويم.

الفصل الثالث:

واقع المراقبة الجبائية

في الجزائر (دراسة حالة)

تمهيد:

بعد دراستنا للجانب النظري في الفصول السابقة، وعرضنا للضريبة وأهميتها في كل الميادين خاصة في الدول النامية، وبعدها قمنا بتحليل ظاهرة التهرب الضريبي وتبيان مدى تأثيرها على الاقتصاديات الوطنية من خلال حيالها دون تحقيق الأهداف المرجوة من الضريبة، وبما أنّ الدراسة النظرية لا يمكن أن تحقق الهدف المرجو منها ما لم تكن مرفقة بدراسة تطبيقية مأخوذة من الواقع.

فإننا اخترنا مؤسسة تيكجدة لصناعة الشوكولاتة من ضمن برنامج التحقيق المحاسبي الذي قامت به المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية البويرة، وقمنا بدراستها كحالة تطبيقية من أجل تدعيم الدراسة النظرية التي قمنا بها.

المبحث الأول: دور الرقابة الجبائية في الكشف عن التهرب الضريبي (دراسة حالة تطبيقية)

بعد تقديم المقترحات من قبل مفتشيات الضرائب التابعة لإقليم مديرية الضرائب لولاية البويرة وكل المصالح المعنية بالرقابة الجبائية، يتم اختيار البرنامج السنوي للرقابة من قبل لجنة مكونة من:

- مديرية الضرائب للولاية؛
- نائب المدير المكلف للرقابة الجبائية؛
- نائب المدير المكلف بالعمليات الجبائية؛
- رئيس مكتب الرقابة الجبائية؛
- نائب المدير المكلف بالمنازعات؛
- نائب المدير المكلف بالتحصيل.

حيث يتم اختيار برنامج سنوي للمؤسسات المعنية بالرقابة المحاسبية، وذلك حسب أهمية المؤسسة بطبيعة النشاط، ورقم الأعمال المحقق خلال السنوات السابقة، وخلال اجتماع سنة 2014 تم اختيار 49 مؤسسة معنية بالرقابة الجبائية، من بين هذه المؤسسات اقترحنا مؤسسة تيكجدة لصناعة الشكولاتة والكائن مقرها بالمنطقة الصناعية لولاية البويرة.

تتكون هذه المؤسسة من أربع مساهمين:

- المساهم الأول لديه 10300 سهم؛
- المساهم الثاني لديه 4320 سهم؛
- المساهم الثالث لديه 1430 سهم؛
- المساهم الرابع لديه 500 سهم.

المطلب الأول: سير عملية التحقيق

حدّدت المادة 20 مكرّر من قانون الإجراءات الجبائية مراحل المراقبة الجبائية كما يلي:

1- إدراج المؤسسة ضمن البرنامج السنوي للتحقيق المحاسبي: لقد تمّ إدراج المؤسسة "تيكجدة" ضمن البرنامج السنوي للتحقيق المحاسبي والجبائي لسنة 2014، ويخص هذا الأخير دورات 2010، 2011، 2012، 2013 بالنسبة للضرائب التالية:

- الرسم على النشاط المهني؛
- الضريبة على المرتبات والأجور؛
- الضريبة على أرباح الشركات؛

- الرسم على القيمة المضافة؛

- حقوق الطابع.

ملاحظة: سبق أن أدرجت هذه المؤسسة ضمن التحقيقات المحاسبية والجبائية سنة 1996 التي تقوم بها المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة للمديرية الولائية للضرائب لمدينة البويرة وهذا تبعا للقانون الجبائي الجزائري.

2- إرسال إشعار بالتحقيق: لقد تم إرسال إشعار بالتحقيق مرفقا بالميثاق الخاضع للضريبة للمؤسسة "تيكجدة" من طرف فرقة البحث والتحقيق التابعة للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية البويرة بتاريخ 07 ماي 2014 وذلك بظرف موسى عليه، بحيث طلب من المؤسسة تحضير المحاسبة المتعلقة بالدورات محل التحقيق وجميع الوثائق الملحقة بالمحاسبة حسب الفقرة 03 من المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، في مدة لا تتجاوز 10 أيام من تاريخ إرسال الإشعار، وكذا تحديد تاريخ وساعة انطلاق أعمال التحقيق بيوم 20 ماي 2014 على الساعة العاشرة صباحا.

3- المعاينة الميدانية للمؤسسة "تيكجدة": في يوم 20 ماي 2014 انطلقت أعمال المعاينة الميدانية من طرف فرقة البحث والتحقيق المحاسبي والجبائي التي تتكون من محققين محلّفين، ولقد قدمت لهم جميع التسهيلات لمباشرة العمل، وكنتيجة تبين أنّ هذه المؤسسة تملك مجموعة أصول تقدر ب 558427000 دج موزعة كما يلي:

- أراضي 112347512 دج؛

- مباني 84635231 دج؛

- معدات نقل 37400312 دج؛

- مخزون 173651430 دج؛

- الباقي عبارة عن سيولة موزعة على حسابات بنكية.

ملاحظة: هذه المعلومات المرجعية تتعلق بسنة 2013.

المطلب الثاني: التحقيق المحاسبي وتسوية الوضعية الجبائية للمؤسسة

سنتطرق في هذا المطلب إلى التحقيق المحاسبي وتسوية الوضعية الجبائية للمؤسسة كل على حدى.

الفرع الأول: التحقيق المحاسبي

يتم رقابة السجلات المحاسبية الإجبارية بناء على المادة 09، 10، 11 من القانون التجاري، وبناء على النظام المحاسبي المالي الجديد المعتمد منذ 2010 (قانون 2008) في المؤسسات الاقتصادية إذ يتم مراقبة سجل اليومية، دفتر الأستاذ، ودفتر الجرد، ومدى مطابقتها لأحكام النظام المحاسبي المالي.

1- من حيث الشكل: بعد القيام بهذا الإجراء تبين أنّ محاسبة هذه المؤسسة مطابقة لجميع القوانين المعمول بها والمبادئ المحاسبية، ولهذا تمّ قبولها.

2- من حيث المضمون: بعد إرسال طلبات المعلومات إلى المتعاملين مع المؤسسة تمّ استخلاص ما يلي:
أ- إنّ كشف بنك الفلاحة والتنمية الريفية ، وكالة البويرة يؤكّد وجود تحصيلات مالية دون أن تكون لها أثر في تسجيلات المؤسسة المحاسبية وهي كالآتي:

* سنة 2010 : 3740 دج.

* سنة 2011 : 34740000 دج.

* سنة 2012 : ./

* سنة 2013 : 740830 دج.

كشف حساب بنك société général.

* سنة 2012 : 143700 دج.

* سنة 2013 : 1634730 دج.

وبالتالي سيتمّ إدماج هذه المبالغ ضمن رقم الأعمال غير المصرّح به، أي رقم الأعمال المخفي للدورات الأربعة.

ب- تسجيل اهتلاكات لعتاد غير مسجل في أصول المؤسسة مثل خلاط، عازل، شاحنة.

الجدول رقم (01): اهتلاكات لعتاد غير مسجل في أصول المؤسسة

آلة	القيمة	قيمة الاهتلاك المسجلة	السنة	المبرر
خلاط	300000	50000	2012	غير مسجلة.
عازل	50000	3400	2012	غير مسجلة.
شاحنة	3400000	1000000	2013	عتاد قديم تمّ اهتلاكه.

المصدر: زوييري ناصر، رئيس المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية البويرة.

سيتمّ إدراج قيمة الاهتلاك المسجل في نتيجة السنة المعنية وذلك لعدم قانونية الاهتلاك.

ت- التسجيل المحاسبي لبعض التكاليف دون وجود وثائق مبرّرة وتمثّل هذه التكاليف في:

* تسجيل التكاليف المسدّدة دون وثائق مبرّرة حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (02): التكاليف المسدّدة دون وثائق مبرّرة

الدورات	التكلفة	طريقة الدفع	المبلغ	المبرر
2010	- أجور العمال	- بنك	300000 دج	- غياب التصريح السنوي CNAS.
	- معدات وأدوات	- نقدا	375000 دج	- غير مسّجلة في الأصول.
	- تكلفة التأمين	- نقدا	37000 دج	- غياب الفاتورة.
	- صيانة	- بنك	47000 دج	- غياب الختم على الفاتورة.
2011	- أجور العمال	- نقدا	300000 دج	- غياب التصريح السنوي CNAS.
	- إشهار	- نقدا	10000 دج	- غياب الفاتورة.
	- نقل	- بنك	374000 دج	- غياب الفاتورة.
2012	- تأمين	- نقدا	34000 دج	- سيارة خاصة بصاحب المؤسسة.
	- صيانة	- نقدا	435000 دج	- غياب الختم على الفاتورة.
	- نقل	- بنك	3740 دج	- غياب الفاتورة.
2013	- نقل	- بنك	100000 دج	- غياب الفاتورة.
	- إيجار	- نقدا	370000 دج	- لا علاقة له بنشاط المؤسسة.
	- إشهار	- نقدا	10000 دج	- غياب فاتورة.
	- تأمين على غير الأجراء	- نقدا	27000 دج	- لا يتعلّق بهذه السنة.
	- إطعام	- بنك	3700 دج	- فاتورة غير مطابقة.

المصدر: زوبيري ناصر، رئيس المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية البويرة.

إنّ هذه التكاليف تعتبر تكاليف مسترجعة ستدمج ضمن الربح المخفي أو الربح غير المصرّح به الذي سيخضع للضريبة على أرباح الشركات التجارية والصناعية.

من خلال الجدول السابق نستخرج التكاليف غير المبرّرة والمخصومة من نتيجة المؤسسة والتي سيعاد إدماجها ضمن الربح المخفي أي الربح غير المصرّح به والذي سيخضع للضريبة على أرباح الشركات التجارية والصناعية، وذلك حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (03): إجمالي التكاليف غير المبررة والمخصومة من نتيجة المؤسسة

البيان	2010	2011	2012	2013
التكاليف المسددة نقدا.	دج 412000	دج 310000	دج 469000	دج 407000
التكاليف المسددة بنكا.	دج 347000	دج 374000	دج 3740	دج 103700
المجموع	دج 759000	دج 684000	دج 472740	دج 510700

المصدر: زوبيري ناصر، رئيس المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية البويرة.

إستنتاج: من خلال النتائج المستخلصة من هذه الجداول نلاحظ أنّ المكلف قام بالتقليل من أرباحه عن طريق تضخيم تكاليف وتسجيل تكاليف وهمية.

ث - إخفاء المكلف لجزء من رقم أعماله المحقق للدورتين 2010، 2011، 2012، 2013 وقد تمّ استخراجها بإتباع الخطوات التالية:

بعد جرد سجلّ الفاتورات تبين أنّ المؤسسة لم تقم بتصريح بكل رقم أعمالها، حيث أنّ بعض الفاتورات لم يتمّ إدراجها في حساب رقم الأعمال وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (04): الفاتورات غير المدرجة في حساب رقم الأعمال

الدورة	رقم الفاتورة	الفاتورات المسجلة خارج الرسم	الفاتورات المصرح بها	الفرق	المجموع
2010	07350	47540	/	47540	241363
	07760	54350	/	54350	
	07430	100000	40000	60000	
	06343	59400	/	59400	
	07510	120073	100000	20073	
2011	09450	174007	/	174007	245007
	09451	50000	30000	20000	
	09452	51000	/	51000	
2012	10074	59000	/	59000	473600
	10092	154600	100000	54600	
	10150	360000	/	360000	
2013	40163	1375072	500000	875072	943216
	40893	34072	/	34072	
	40901	34072	/	34072	

المصدر: زوبيري ناصر، رئيس المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية البويرة.

من الجدول السابق نقوم بحساب معامل الإخفاء:

الجدول رقم (05): معامل الإخفاء

الدورة	رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال غير المصرح به	النسبة المئوية
2010	43526000	245103	0.56
2011	347630313	34985007	10.06
2012	100731617	617300	0.61
2013	260371844	3318776	1.27

المصدر: زوبيري ناصر، رئيس المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية البويرة.

الجدول رقم (06): رقم الأعمال غير المصرّح به

الدورة	رقم الأعمال المصرّح به	الفاتورات	الحساب البنكي	رقم الأعمال الحقيقي
2010	43526000	241363	3740	43771103
2011	347630313	245007	34740000	382615320
2012	100731617	473600	143700	101348917
2013	260371844	943216	740830 1634730	263690620

المصدر: زوبيري ناصر، رئيس المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية البويرة.

إستنتاج: من خلال النتائج المستخلصة من هذه الجداول نلاحظ أنّ المكلف قام باخفاء جزء من رقم أعماله ولم

يصرّح به.

حيث أنّ:

رقم الأعمال غير المصرّح به = مجموع رقم الأعمال المصرّح به + الفواتير غير المصرّح بها + الحسابات البنكية

الفرع الثاني: تسوية الوضعية الجبائية للمؤسسة

إنّ رقم الأعمال المخفي بالنسبة للسنتين 2009 و2010 تطرح منه التحصيلات البنكية والباقي يعتبر مبيعات تمت نقدا، ولهذا سيّتم إخضاع المبالغ المتبقية إلى حقوق الطابع، أما بالنسبة للدورتين 2011 و2012 فرقم الأعمال المخفي هو التحصيلات البنكية السابقة الذكر.

1- استخراج الرسم على النشاط المهني (TAP): لقد تمّ استخراج الرسم على النشاط المهني وفقا للجدول التالي:

الجدول رقم (07): قيمة الرسم على النشاط المهني

2013	2012	2011	2010	البيان
263690620	101348917	382615320	43771103	رقم الأعمال الحقيقي (دج)
260371844	100731617	347630313	43526000	رقم الأعمال المصرح به (دج)
3318776	617300	34985007	245103	رقم الأعمال غير المصرح به (دج)
% 2	% 2	% 2	% 2	معدّل الرسم
66357.52	12346	699700.14	4902.06	مبلغ الرسم (دج)
% 25	% 25	% 25	% 25	معدّل العقوبة
16593.88	3086.5	174925.03	1225.515	مبلغ العقوبة
82951.4	15432.5	874625.17	6127.575	المجموع (دج)

المصدر: زوبيري ناصر، رئيس المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية البويرة.

إنتاج: من خلال النتائج المستخلصة من هذه الجدول نستنتج مبلغ الرسم والعقوبة التي يجب على المكلف

دفعها.

2- استخراج الرسم على القيمة المضافة (TVA): ويتم ذلك حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (08): قيمة الرسم على القيمة المضافة

2013	2012	2011	2010	البيان
263690620	101348917	382615320	43771103	رقم الأعمال الحقيقي (دج)
260371844	100731617	347630313	43526000	رقم الأعمال المصرح به (دج)
3318776	617300	34985007	245103	رقم الأعمال غير المصرح به (دج)
% 17	% 17	% 17	% 17	معدّل الرسم
564191.92	104941	5947451.1	41667.51	مبلغ الرسم (دج)
% 25	% 25	% 25	% 25	معدّل العقوبة
141047.98	26235.25	1486862.7	10416.877	مبلغ العقوبة
705239.9	131176.25	7434313.8	52084.387	المجموع (دج)

المصدر: زوبيري ناصر، رئيس المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية البويرة.

إنتاج: من خلال النتائج المستخلصة من هذه الجدول نستنتج مبلغ الرسم والعقوبة التي يجب على المكلف

دفعها.

3- استخراج حقوق الطبع: يمكن استخراجها وفقا للجدول التالي:

الجدول رقم (09): قيمة حقوق الطبع

2011	2010	البيان
382615320	43771103	رقم الأعمال الحقيقي (دج)
347630313	43526000	رقم الأعمال المصرّح به (دج)
34985007	245103	رقم الأعمال غير المصرّح به (دج)
5743600	433740	مبيعات نقدا (دج)
% 1	% 1	معدّل الضريبة
57436	4337.4	مبلغ الضريبة (دج)
% 25	% 25	معدّل العقوبة
14359	1084.35	مبلغ العقوبة (دج)
71795	115421.75	المجموع

المصدر: زوييري ناصر، رئيس المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية البويرة.

إستنتاج: من خلال النتائج المستخلصة من هذه الجدول نستنتج مبلغ الرسم والعقوبة التي يجب على المكلف دفعها.

4- استخراج الضريبة على أرباح الشركات: يحسب الربح المخفي غير المصرّح بإدماج جميع التكاليف غير المبررة إضافة إلى الربح المحقق من رقم الأعمال غير المصرّح به وتفرض عليه الضريبة على أرباح الشركات بعد طرح الرسم على النشاط المهني وذلك حسب الجدول الموالي، ولإيجاد الربح غير المصرّح به يجب أولا حساب الربح المحقق من رقم الأعمال غير المصرّح به بالاعتماد على نسبة الربح المصرّح به في تصريحات المكلف والمقدّرة ب 19 % لأنّ نشاط المؤسسة صناعي: منه:

الجدول رقم (10): قيمة الضريبة على أرباح الشركات

2013	2012	2011	2010	البيان
260371844,00	100731617,00	347630313,00	43526000,00	رقم الأعمال المصرح به (دج)
46866931,92	18131691,06	62573456,34	7834680,00	هامش الربح (18%)
510700,00	472740,00	684000,00	759000,00	تكاليف مسترجعة (دج)
47377631,92	18604431,06	63257456,34	8593680,00	مجموع الربح المخفي (دج)
66357.52	12346	699700.14	4902.06	الرسم على النشاط المهني
47370996	18592085	62557756	8588778	الربح الصافي (دج)
%19	%19	%19	%19	معدّل الضريبة
9000489,32	3532496,16	11885973,68	1631867,81	مبلغ الضريبة (دج)
%25	%25	%25	%25	معدّل العقوبة
2250122,329	883124,0404	2971493,42	407966,95	مبلغ العقوبة (دج)
11250611,65	4415620,20	14857467,10	2039834,76	المجموع

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية البويرة.

إستنتاج: من خلال النتائج المستخلصة من هذه الجدول نستنتج مبلغ الرسم والعقوبة التي يجب على المكلف دفعها.

5- استخراج الضريبة على المرتبات والأجور: لم تسجّل مصالح الرقابة أي تجاوزات على أجور العمال.

المطلب الثالث: نتائج التحقيق المحاسبي

بعد نهاية عملية التحقيق المحاسبي وتحرير محضر النقائص والأخطاء وتصحيح الوضعية الجبائية للمكلف يجب:

1- إرسال محضر للأخطاء والنقائص والنتائج المتوصل إليها إلى المؤسسة المعنية: قامت غرفة البحث والتحقيق المحاسبي بإرسال المحضر إلى المكلف المعني أي المؤسسة "تيكجدة" للإجابة عليه وتقديم توضيحات وتقريرات عما توصلت إليه الفرقة في أجل لا يتعدى 40 يوما من تاريخ إرسال هذا المحضر الذي هو تحت 2014/30، ولقد تم إرساله في تاريخ 13 نوفمبر 2014.

2- التقويم النهائي للوضعية الجبائية للمكلف: بعد 40 يوم من إرسال محضر الأخطاء والنقائص للمكلف قام هذا الأخير بإرسال إجابته إلى مديرية الضرائب لولاية البويرة، وبعد دراسة الإجابة بدقة تبين أن المكلف لم يقدم أدلة أو قرائن تفيد عكس ما توصل إليه المحققون، لهذا يبقى التقويم السابق كما هو، ويرسل إلى المكلف من أجل تسوية وضعيته في أقرب الآجال.

المبحث الثاني: تقييم دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي في الجزائر

انطلاقاً من الأهمية الكبرى المعطاة للسياسة الجبائية لتعبئة الموارد المحلية للدولة، ينبغي تفعيل الرقابة الجبائية سواء من حيث الهياكل المساعدة لها، أو أدواتها بشكل يحقّف من حّة انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، وعليه سنحاول من خلال هذا المبحث تقييم الرقابة الجبائية واقتراح بعض الإجراءات التي تساعد على فعاليتها أكثر.

المطلب الأول: المشاكل التي تواجه الرقابة الجبائية

إنّ نقص الفعالية التي تتميز بها الرقابة الجبائية حتما له خلفية من الأسباب والمشاكل التي تعوقها على أداء مهامها بكفاءة وفعالية، ومن ثمة تحقيق الأهداف المرجوة منها، لذا ارتأينا من خلال هذا المطلب التطرّق إلى مشاكل الرقابة الجبائية.

إنّ نظام الرقابة الجبائية تعتبره العديد من الشوائب التي تعوقه في تنفيذ أعماله، ومن بينها:

1- **مشكل البرمجة وتنفيذها:** إنّ الآلية التي تتم بها عملية البرمجة واختيار القضايا تتميّز بالبطء الشديد من حيث التوقيت لأنّ وجود برنامج سنوي واحد يخضع للتصفية في أكثر من مرحلة يؤثّر سلباً على إعداد واختيار القضايا، كما أن ضرورة اختيار ومصادقة المديرية المركزية للتحقيقات الجبائية المنجزة تعوّق في العديد من المرات عمل مصالح مديريات الرقابة المكلفة بتنفيذ برامج التحقيق، لأنّها في بعض الأحيان تقوم بإتمام المهام المسندة إليها في مدة قصيرة، ويبقى لها الوقت الكافي لإنجاز عدّة قضايا أخرى، وبما أنّ من الضروري الرجوع إلى المديرية المركزية المسؤولة على انتقاء الملفات، فإنّ كل ذلك يأخذ وقتاً كان من الأفضل استغلاله.

2- **مشكل الموارد البشرية:** إنّ الإدارة الكفؤة والناجعة هي التي تتوفّر على عدد كافي من الموظفين الأكفاء، حيث أنّ العنصر البشري مفتاح تطبيق كل برنامج، والعامل الأهم في تحقيق ونجاح السياسة المسطرة.

لكن في الواقع فإنّ الإدارة الجبائية غير قادرة على تحقيق ذلك، بحيث لا يوجد تناسب بين عدد المكلفين وعدد الأعوان الجبائين، وهذا ما يعمل على صعوبة متابعة الإدارة الجبائية لهؤلاء المكلفين مما ينعكس سلباً على تباعد فترات حملات الرقابة خاصة تلك التي تتم في عين المكان، فإذا كانت سنوات التقادم القانونية هي أربع سنوات لكي تستطيع الإدارة الضريبية إعادة التحقيق لنفس المكلف، فإنّه واقعياً حتى بمرور 100 سنة لا يمكنها الخوض في تحقيق ثان نظراً للنقص في عدد المراقبين الجبائين.

إضافة إلى المشكل الكمي الذي تعاني منه الإدارة الجبائية في أعوانها والذي يحول دون كفاءتها، هناك مشاكل ذات طابع نوعي، حيث أنّ نجاح الإدارة الضريبية في أداء وظائفها مرتبط أيضاً بمدى توفّر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرات الواسعة التي تساهم في ارتفاع مستوى تأهيلها وتدريبها.

وبالتالي فغياب الكفاءات المتخصصة في الجهاز الرقابي الجبائي سوف يضعف من كفاءته، خاصة أنّ بعض المكلفين هم أكثر كفاءة من هؤلاء الأعوان، إضافة إلى أنّ التطورات التكنولوجية والمعلوماتية تستدعي توفر كفاءات جدّ متخصصة.⁽¹⁾

3- مشكل الوسائل والإمكانات المادية: لا يعد نقص الموارد البشرية المؤهلة المشكل الوحيد الذي تعاني منه إدارة الرقابة الجبائية، فحتى إذا كانت هذه الكفاءات متوفرة، فإنّ غياب أدنى الوسائل الضرورية المحفزة على العمل سيؤدي بالضرورة إلى قصورها في أداء مهامها، مما ينعكس سلبا على مردودية أداء الجهاز الرقابي ككل.

حيث أنّ عدم توفر إدارة الرقابة الجبائية على أدنى الوسائل الحديثة كالأجهزة الإلكترونية، قادها إلى تكديس الملفات، وعدم متابعة الكثير من القضايا لعدة سنوات، والبطء في الأداء يؤدي حتما إلى فقدان الدولة لأموال لا يستهان بها.

4- مشكل الإحصائيات الجبائية: إنّ للإحصائيات الجبائية دور هاما في تزويد السياسة الجبائية والاقتصادية بالمعطيات الضرورية، التي تبني قراراتها على ضوءها.

لكن المنظومة الضريبية الجزائرية تفتقد للعديد من هذه الإحصائيات بسبب نقص المعطيات الضرورية، وكذا انعدام المقاييس الموضوعية لإعدادها.

إذ تعدّ بصفة تقريبية وعشوائية، وبالتالي فهي غير إدلالية، كما هو الحال في إحصائيات تقديرات ظاهرة التهريب الضريبي، فتارة يصرح بأنه يبلغ حوالي 50 مليار سنتيم، وتارة 100 مليار سنتيم وهكذا دواليك.

إضافة إلى ما سبق هناك مشكل التأخر في إعداد الإحصائيات، كيف لا والإحصائيات الخاصة ببعض نتائج التحقيقات الجبائية المطبقة خلال سنة 2003 حتى وقتنا الحالي لم يتم إعدادها، ويعود هذا على العموم إلى عدم احترام مديريات الضرائب الأوقات المحددة لإرسال المعلومات إلى المصلحة المركزية لقيامها بعملية التجميع النهائي للمعطيات والمعلومات، لتصدّر في الأخير الإحصائيات الختامية لمجمل العمليات والموارد المحققة.

وبالتالي فالإشكال المطروح، إذا لم تكن لدينا تقديرات واقعية تقريبا، فكيف يمكن للسلطات المعنية اتّخاذ الإجراءات الكفيلة بالحد من ظاهرة التهريب الضريبي؟ وكيف يمكن الحكم على فعالية جهاز الرقابة الموضوع؟

(1) عبد الرحمان الصباح، مبادئ الرقابة الجبائية، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 186.

5- مشكل عدم مواكبة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية: إنّ نظام الرقابة الجبائية القائم يلائم العمليات التقليدية، لكن التطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة عالميا، أفرزت عدة تحديات خطيرة لا تتماشى وهذا النظام، ومن بينها ما أفرزته تطورات التجارة الإلكترونية.

إذ تختلف أنظمة الرقابة الجبائية في بيئة التجارة التقليدية عنها في بيئة التجارة الإلكترونية، وذلك لاعتماد هذه الأخيرة على التبادل الإلكتروني للبيانات الذي يقوم أساسا على نقل، تداول، وتشغيل الحاسبات الإلكترونية دون الاعتماد على المستندات والدفاتر والسجلات التقليدية المعروفة في المحاسبة، وينعكس أثر هذا النظام على أساليب المراقبة الجبائية لصفقات التجارة الإلكترونية، حيث يصعب على المراقب الجبائي تتبع مسار الصفقات بهدف فحصها ومراجعتها، والتأكد من اكتمالها، خاصة وأنّ المدخل التقليدي للرقابة الجبائية يعتمد كليا على مراجعة تفاصيل العمليات والأرصدة واستخدام الأساليب التي تهدف إلى التحقق من وجود دليل موضوعي يؤيد صحة القيمة الدفترية لبنود القوائم المالية.

وبالتالي يتجلى لنا عدم صلاحية الأساليب التقليدية للرقابة الجبائية لتطبيقها في مراقبة أنشطة التجارة الإلكترونية.⁽¹⁾

المطلب الثاني: وسائل وأدوات تحسين الرقابة الجبائية

تحتل الرقابة الجبائية مكانة هامة ضمن السياسة الجبائية، لكونها الوسيلة الردعية الأكثر نجاعة في الكثير من الأحيان لكشف حالات التهرب الضريبي.

لكن نظرا للمشاكل والعراقيل التي تعرفها، فإنها صارت عاجزة عن القيام بالمهام المسندة لها بكل كفاءة وفاعلية، مما يستدعي ضرورة اتخاذ كل الوسائل الكفيلة بتحسينها بحثا عن فعالية أكبر في الأداء، من خلال محاولة استدراك كل النقائص التي حالت دون الوصول إلى تحقيق فعلي للأهداف المسطرة.

لمواجهة ما يعانيه نظام الرقابة الجبائية الجزائري الحالي من نقص في أداء ما عليه من مهام لتحقيق أهداف الإصلاح الجبائي في محاربة ظاهرة التهرب الضريبي، فقد تبين أن هناك حاجة ماسة إلى تطويره وتحديثه، باتخاذ بعض الإجراءات، وتمثل في:

1- تحسين عملية البرمجة: للوصول إلى نتائج مشجعة في إطار برنامج الرقابة الجبائية، يجب الأخذ بعين الاعتبار العديد من العوامل كضرورة تكثيف البحث الجيد للمعلومات الجبائية، كونها العنصر الاستراتيجي ضمن البرنامج حيث تسمح بتوفير العناصر الضرورية لمعرفة الوضعية الحقيقية لمكلفين، ومنه حتى تكون الرقابة فعالة أكثر، لا بد من تكثيف البحث

(1) عبد العزيز السيد مصطفى، أساسيات الرقابة على نظم التبادل الإلكتروني للبيانات وانعكاساتها على أساليب الفحص الضريبي لصفقات التجارة الإلكترونية، ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات مؤتمر حول التجارة الإلكترونية (الآفاق والتحديات)، المجلد الثاني، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، الإسكندرية، 25-27 يوليو 2002، ص 428.

عن الإعلام الضريبي، الذي سيشكل المادة الأولية التي على أساسها تتم عملية برمجة الملفات المراد التحقيق فيها، مع ضرورة استناد هذه العملية إلى معايير موضوعية، لتكون العينة المختارة تعبر حقيقة عن حالات التهرب الضريبي.

كما أنه لا بد من إعادة النظر في آلية البرمجة، إذ على الأقل يكون برنامج كل سداسي بإدراج عدد كافي مع القضايا، ويجب أن تصب في كل أوجه الأنشطة الاقتصادية، دون الاقتصار على نشاط واحد مثلما كانت عليه عمليات الرقابة الجبائية في الآونة الأخيرة، والتي اهتمت فقط بنشاط الاستيراد تاركة التهرب الضريبي يزداد في الأنشطة الأخرى، ما دام أنه لا توجد عمليات مراقبة ومنه لا بد من توسيع مجال الرقابة الجبائية حتى تشمل مختلف الثروات والأنشطة الاقتصادية، حيث تقل حدة التهرب كلما شعر المكلف بأنه مهدد بمراقبة مستمرة ودورية.

2- تحسين الموارد البشرية: إنّ نجاح إدارة الرقابة الجبائية في أداء وظائفها مرتبط بتوفر عدة مقومات، من أهمها توفر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرات الواسعة.

وفي ظل نقص هذه الكفاءات المتخصصة أصبح من الضروري على السلطات المعنية اتخاذ كل الإجراءات الكفيلة لتحسين كفاءة أعوان الرقابة، وتكوين إطارات متخصصة في مجال الرقابة الجبائية، وهذا من خلال: (1)

1-2- رفع كفاءة أعوان الرقابة الجبائية: وفي هذا السياق يجب اتخاذ الإجراءات التالية:

- يمثل انتقاء أعوان الرقابة نقطة الارتكاز الأساسية لنجاح منظومة الرقابة الجبائية، لأنهم عمدها وعنصرها البشري الذي ينفذ سياستها؛

- تعزيز ثقافة الجودة في الأداء لمصالح الرقابة الجبائية، وفي هذا الصدد من الضروري التركيز أكثر على هذه المتطلبات خلال تكوين الأعوان، بالإضافة إلى ضرورة تطوير نظام التقييم للرفع دائما من جودة الأداء.

ولهذا الغرض شرعت المديرية العامة للضرائب منذ شهر جانفي الفارط (2004) في إبرام عقود النجاعة مع مصالح الرقابة الجبائية لفترة سنتين، وهي آلية جديدة مستحدثة بغية التقييم الدوري للإطارات لتحديد الإجازات والعقوبات.

- تأهيل وتدريب أعوان الرقابة، من خلال إيفادهم إلى الدورات الأجنبية التي تقام في الجهات الدولية؛

- فتح مدارس متخصصة في مجال الرقابة الجبائية عبر مختلف جهات الوطن قصد تكوين إطارات رقابية؛

- مراعاة جانب التخصص، فلا يمكن أن تسند مهمة التحقيق كما هو معمول به في الكثير من الأحيان إلى عون متخصص في القانون، ليس لدراسته علاقة بالحاسبة في حين تسند مهمة الأمور القانونية إلى حاملي شهادات في المحاسبة، لذا يجب توخي طابع الاختصاص من أجل ضمان مردودية أكبر للموظفين.

(1) ناصر عبد القادر، حميدة جميلة، أخلاقيات المهنة ركيزة أساسية لبناء إدارة جبائية عصرية وحديثة، في مجلة المالية، المدرسة الوطنية للضرائب، رقم 2، أبريل 2002، ص 32.

2-2- التكوين المستمر: وهذا عن طريق تسطير برنامج دوري للتكوين، حتى يسمح لأعوان الرقابة من مواكبة التغيرات الحاصلة على نظام الرقابة الجبائية سواء من حيث القوانين أو الإجراءات، بالإضافة إلى التدريب المستمر على أدوات التكنولوجيا المتطورة، وكذا اعتماد التأهيل والتدريب كسياسة دائمة لرفع كفاءة جهاز الرقابة الجبائية.

2-3- تبني سياسة التحفيز: إذ يعد العنصر البشري ثروة تمتلكها الإدارة الجبائية يجب المحافظة عليها، واستثمارها بأكفأ السبل والوسائل، وتحسين هذا الاستثمار بشكل دائم عن طريق التحفيز الفعال الجيد.

3- تحسين الوسائل المادية: بالإضافة إلى تحسين الوسائل البشرية، لا بد وأن يصاحبه تحسين على مستوى الوسائل المادية، إذ لا فائدة من توفر كفاءات بشرية دون توفير أدنى شروط العمل الفعال لتأدية مهامها بكل جودة وكفاءة، وفي هذا السياق لا بد من اتخاذ جملة من الإجراءات بغية التحسين من مردودية أداء إدارة الرقابة الجبائية من خلال تدعيمها بالهيكل القاعدية، مع تأييدها وتجهيزها بكل المعدات المكتبية الحديثة وتوفير وسائل النقل الضرورية في إنجاز المهام الموكلة لأعوان الرقابة خاصة في المناطق البعيدة، كما أنه من الضروري تزويدها بمختلف الأجهزة الإلكترونية الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها وحصر مختلف الممولين، لتسيير ومتابعة جيدة لملفاتهم المتزايدة سنويا، لأجل تحليل وحصر المعلومات الخاصة بكل مكلف في أوقات قياسية، لذا أصبح إدخال الإعلام الآلي ضرورة حتمية يفرضها الواقع، حيث أن تعميمه في تسيير مختلف أعمال الإدارة الجبائية له دور في العلاج الفعال ضد كل أشكال التهرب الضريبي لما له من أهمية بالغة في تحسين عملية الرقابة الجبائية عن طريق البرمجة المنهجية والعلمية للملفات المراد التحقيق فيها، وسهولة الكشف عن الوضعيات الإحتيالية، من خلال قدرته على تسجيل أكبر عدد من المعطيات والبيانات الخاصة بالمكلفين في مساحات صغيرة تكون سهلة البرمجة والترتيب.⁽¹⁾

(1) عبد العزيز السيد مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 430.

خلاصة:

من خلال هذا الفصل تطرقنا إلى دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة صناعية مختصة بصناعة الشكولاتة، ومن خلال دراستنا لهذه الحالة توصلنا إلى أنّ المكلف قام بإخفاء جزء كبير من الوعاء الضريبي وذلك باستعماله لعدّة تلاعبات حيث قام بتسجيل اقتراضات وتكاليف وهمية من أجل التقليل من الربح، كما قام بإخفاء جزء من رقم أعماله، وهذا وتبعاً للقوانين الضريبية قامت الفرقة بتطبيق غرامات مالية على مبالغ الضرائب المخففة أو المتهرب منها، وقد قامت المديرية العامة بإرسال محضر النقائص والتلاعبات إلى المؤسسة من أجل الإجابة عليه في أجل لا يتعدى 40 يوماً، وبعد استيلاء الإجابة المقدمة من طرف المؤسسة تمّ تحرير التقرير النهائي مطابقاً للتقرير الأول، وهذا لأنّ إجابة المؤسسة لا تحتوي على تبريرات واقعية تفيد عكس التقرير الأول.

كما أننا تطرقنا إلى المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الجبائية كالمبرجة القليلة لملفات التحقيق مقارنة بعدد المكلفين، وضعف إمكانياتها البشرية في غياب العناصر المؤهلة والقادرة على القيام بما أوكل إليها بدرجة عالية من الجودة، وكذا النقص الفادح في الإمكانيات المادية الضرورية للقيام بالمهام على أحسن وجه وفي أوقاتها المحددة من شأنها إضعاف مردوديتها.

ولبلوغ الرقابة الجبائية أهدافها وتحقيق المردودية والفعالية المرجوة منها، فإنّ ذلك لن يتأتى إلاّ بتحسين أدائها باتخاذ كل الوسائل والإجراءات الضرورية لذلك.

خاتمة الحلة

ملخص البحث:

حظي موضوع التهرب الضريبي باهتمام كبير، وهذا ما أدى إلى الاهتمام أكثر بوسائل معالجته، محاولة لتدارك النقص الحاصل في الموارد المالية للدولة، والذي جعل أموالا طائلة تتداول بكل حرية ومن دون مراقبة أو اقتطاع، وبذلك حرمت الخزينة العمومية منها.

ومعالجة هذه الظاهرة تستدعي أولا تشخيصها للإمام بما أكثر، لأنه ليس من المجدي أن نسعى وراء مكافحتها والحد منها، إن كنا في الأصل لا نملك أدنى فكرة ومعرفة حول ما نكافح ضده.

إن طبيعة التهرب الضريبي ترتبط بالكيفية التي يتم من خلالها التخلص من دفع الضريبة، سواء بالطريقة الشرعية وهي ما يعرف بالتهرب الضريبي أو غير الشرعية والمتمثلة في الغش الضريبي.

وكلا من الطريقتين لها خلفية من الأسباب المؤدية إليها، إذ أن الوضعية الاقتصادية الصعبة للمكلف والتي لها أثر كبير في قوة الباعث النفسي على التهرب، إضافة إلى النقائص والتعقيدات التي يتميز بها النظام الضريبي وعدم استقراره لها دور هام في عملية التهرب الضريبي.

إن خطورة هذه الأخيرة تكمن في الآثار السلبية الهامة التي تخلفها على جميع المستويات المالية، الاجتماعية والاقتصادية، وانطلاقا من هذا فإن مكافحتها ضرورة بالنسبة للسلطات المختصة، لكن لا بد من أن تكون لها صورة مستوفية عن حجم الظاهرة لاتخاذ الحلول المناسبة، لأنّ المشكل الرئيسي بالنسبة لوضعي السياسة الضريبية لا يكمن في ظاهرة التهرب الضريبي نفسها، بقدر معرفة المدى الذي تبلغه من خلال الاعتماد على بعض مناهج القياس، كمنهجي الاقتصاد السري وعدم الالتزام الضريبي.

إلا أن هذه الأخيرة قاصرة عن تقدير حجم التهرب الضريبي، خاصة مع ما أتاحه التطورات الهائلة في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، والاحتميات التي تفرضها العولمة، في تنوع وتطور طرقه وأساليبه، مما زاد من شدة وحدة الظاهرة، لذا أصبح من العسير جدا التحكم فيها، لكن هذا لا يمنع من اتخاذ بعض الإجراءات العلاجية، سواء كانت تحسيسية بتصحيح الأسباب المؤدية إلى هذه الظاهرة، أو ردعية بتحويل مهام ذلك إلى أجهزة مختصة، كجهاز الرقابة الجبائية، كون أن الرقابة الجبائية تكتسي أهمية بالغة نظرا لكون النظام الضريبي الجزائري تصريحيًا، ومنه فإنها تشكل الأداة القانونية في يد الإدارة الجبائية التي تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها، لذا أولت لها السلطات المختصة اهتماما كبيرا، وعملت على تنظيمها بوضع أجهزة خاصة للقيام بها.

كما تم منح مجموعة من الحقوق والصلاحيات لأعوان الرقابة الجبائية تيسيرا لأداء مهامهم الرقابية، كحق الإطلاع، الرقابة، واستدراك الخطأ، وبالمقابل منح جملة من الضمانات للمكلفين بالضريبة، تفادياً لأيّ تعسف من قبل الإدارة الجبائية، كحق الإعلام المسبق بالتحقيق، الاستعانة بمستشار من اختيارهم، تحديد مدّة الرقابة، حق الطعن... إلخ.

إضافة إلى أنه تم اعتماد وسائل وطرق للتحقيق منها التحقيق المحاسبي، والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، حيث يهتم التحقيق الأول بفحص محاسبة المكلف قيد التحقيق شكلاً ومضموناً بغية اكتشاف الأخطاء المرتكبة، والتي تؤدي إلى عدم التوافق مع ما هو مصرّح به، أمّا الثاني فيخص مراقبة تطوّر الذمة المالية الإجمالية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي ومقارنتها بالدخول المعلنة.

إن كلا من التحقيقين السابقين يمر بنفس خطوات التطبيق، تبدأ بمرحلة التحضير للتحقيق، أين يتم جمع المعلومات الخاصة بالمكلف المراقب من خلال الاتصالات الداخلية (بالمفتشية المسيرة للملف الجبائي للمكلف)، والخارجية (بالإدارات والمؤسسات الخارجية الأخرى) ثم تحليل ومعالجة المعطيات المتوصل إليها.

ثم تأتي مرحلة العمل الميداني، حيث يقوم المحقق بمقارنة المعلومات التمهيديّة بالمعلومات المتوصل إليها عن طريق تطبيق حق الرقابة الميدانية، وفي المرحلة الأخيرة يعمل على إعادة التقييم واستخلاص النتائج.

لكن على الرغم من كل هذه الأجهزة الموضوعية، والإجراءات والوسائل المتخذة لتعزيز عمل نظام الرقابة الجبائية، إلا أنه غير كفيلاً بتحقيق الفعالية في أداء المهام الموكلة إليه.

باعتبار أنّ الحكم على فعالية نظام الرقابة الجبائية يكمن في مدى قدرته على تحقيق أهدافه، إلا أنّ المشاكل التي يعاني منها حالت دون ذلك، وهذا ما يستدعي ضرورة اتخاذ كل الوسائل والإجراءات الكفيلة بتحسينها.

اختبار الفرضيات:

قدّمنا في المقدمة العامة من هذا البحث فرضيتان نحكم على صحتها من عدمها من خلال ما يلي:

الفرضية الأولى: تأخذ الرقابة الجبائية أشكالاً عديدة يتوجب استعمالها في الوقت المناسب، وسبب أهميتها كونها تهدف أساساً إلى التأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدّمة من المكلفين بالضريبة، وتتمثّل هذه الأشكال في الرقابة الشاملة والرقابة المعمّقة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: تستعمل الرقابة الجبائية مختلف أجهزتها وأدواتها لمحاربة التهرب الضريبي، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

نتائج البحث:

وعلى ضوء ما سبق تم التوصل إلى النتائج التالية:

- شهدت ظاهرة التهرب الضريبي انتشارا واسعا في القرن الحالي، ويعود ذلك لآثار المتعددة التي أفرزتها التغيرات والتحوّلات الاقتصادية نتيجة زيادة توجه نحو العولمة، وسقوط الحواجز التجارية وثورة المعلومات والاتصالات، التي أدت إلى بروز أنواع وطرق جديدة للتهرب الضريبي، كالتهرب الإلكتروني، التهرب عن طريق الجناح الضريبية... إلخ؛
- من الصعب قياس حجم ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك لطبيعته السرية، حتى المناهج المقترحة في عملية التقدير، اتضح عجزها، نتيجة النقائص التي تعرفها من جهة، ومن جهة أخرى لتطوير طرق وأنواع التهرب الضريبي؛
- إنَّ للرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة، وتحمي المكلفين بالضريبة، ويؤدي عدم الالتزام بها إلى بطلان الرقابة الجبائية؛

- على الرغم من أهمية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية "VASFE" إلا أنه وسيلة منقوصة الفعالية نظراً لحساسيته من قبل المكلفين بالضريبة، حيث يعتبرونه تدخلا في أمورهم الشخصية، مما يصعب من أداء الأعوان المحققين لمهمتهم الرقابية؛

- من خلال دراسة حالة مؤسسة تيكجدة توصلنا إلى أنّ المكلف قام بعدة تجاوزات، وتبعا للقوانين الضريبية قامت الفرقة بتطبيق غرامات مالية على مبالغ الضرائب المخفأة أو المتهرب منها، وقد قامت المديرية العامة بإرسال محضر النقائص والتلاعبات إلى المؤسسة من أجل الإجابة عليه في أجل لا يتعدى 40 يوما، وبعد استيلاء الإجابة المقدمة من طرف المؤسسة تمّ تحرير التقرير النهائي مطابقا للتقرير الأول، وهذا لأنّ إجابة المؤسسة لا تحتوي على تبريرات واقعية تفيد عكس التقرير الأول.

- إنّ المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الجبائية كالبرمجة القليلة لملفات التحقيق، مقارنة بعدد المكلفين، وضعف الإمكانيات البشرية في غياب العناصر المؤهلة والقادرة على القيام بما أوكل إليها بدرجة عالية من الجودة، وكذا النقص الفادح في الإمكانيات المادية الضرورية للقيام بالمهام على أحسن وجه وفي أوقاتها المحددة، لمن شأنها إضعاف مردوديتها؛

الإقتراحات والتوصيات:

من خلال النتائج السابقة، يمكن تقديم بعض الاقتراحات والتوصيات التالية:

- حتى تكون الرقابة الجبائية فعالة أي هناك كفاءة في الأداء وتحقيق مردودية نسبية مقبولة، لا بد من توفر مقومات ضرورية كمية ونوعية، وبتوفرها تصل إلى بلوغ الأهداف المرجوة؛
- للوصول إلى نتائج مشجعة في إطار برنامج الرقابة الجبائية نقترح ما يلي:

* تكثيف البحث الجيد للمعلومات الجبائية.

* ضرورة استناد الملفات المراد مراقبتها إلى معايير موضوعية مع إدراج عدد كاف من القضايا في كل برنامج.

* الملفات المنتقاة يجب أن تصب في كلّ أوجه الأنشطة الاقتصادية دون الاقتصار على عدد معين منها.

- تحسين الموارد والإمكانات البشرية لإدارة الرقابة الجبائية عن طريق:

* رفع كفاءة أعوان الرقابة الجبائية بتكوين متخصصين في هذا المجال.

* التكوين المستمر لأعوان الرقابة بتسطير برنامج دوري للتكوين، حتى يسمح لهم مواكبة التغيرات الحاصلة على نظام الرقابة الجبائية سواء من حيث القوانين أو الإجراءات بالإضافة إلى التدريب المستمر على أدوات التكنولوجيا المتطورة.

* تبني سياسة تحفيز جيدة بالسعي إلى تحسين أوضاع أعوان الرقابة الجبائية ماديا واجتماعيا، وهذا برفع أجورهم، وتقديم مكافآت تشجيعية للمجدين منهم، وكذا توفير قدر من الحماية والأمن اللازمين لضمان الأداء الجيد في تنفيذ مهامهم.

وفي الأخير نأمل أن تأخذ هذه التوصيات بعين الاعتبار من قبل السلطات المعنية، خاصة وأن الإصلاحات الجبائية المتوالية حتى وقتنا الحالي مازالت تعطي أهمية كبيرة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، بمحاولة الرفع من كفاءة وجودة الإدارة الجبائية.

وفي الأخير نرجو من الله عز وجل أن نكون قد وفينا الموضوع حقه، وأن نكون قد أضفنا شيئا جديدا في هذا المجال، فإن أصبنا فمن عند الله وعسانا بذلك ننال أجر الصواب والاجتهاد، وإن أخطأنا فحسبنا أننا حاولنا.

قائمة المراجع

قائمة الكتب باللغة العربية:

- 1- أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- 2- السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، القاهرة.
- 3- القرضاوي يوسف، فقه الزكاة، دار وائل، عمان، الطبعة الثانية، 2001.
- 4- الوادي محمود حسين، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة، عمان، 2007.
- 5- حسان صادق المصفاوي، التحريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، لبنان، 1963.
- 6- حسين مبروك، الكامل في القانون التجاري، منشورات حلب، سوريا، 2000، ص 10.
- 7- حسين مصطفى حسين، المالية العامة، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 8- حمدي سليمان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998، ص 13.
- 9- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، 2007.
- 10- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2005.
- 11- رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1979.
- 12- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، مصر، 2006.
- 13- سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، الدار الجامعية للنشر، لبنان، 2000.
- 14- شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني المحاسبي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 1997.
- 15- صالح الرويلي، إقتصاديات المالية العامة، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
- 16- طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء، الأردن، 2009.
- 17- عبد الكريم خفيلي، نصوص من الجباية، المدرسة الوطنية للضرائب، الجزائر، الطبعة الثانية، 2000.
- 18- عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، 2005.
- 19- عبد الرحمان الصباح، مبادئ الرقابة الإدارية، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997.
- 20- عبد الغفور، إبراهيم أحمد، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

- 21- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1995.
- 22- عبد المنعم فوزي، مالية الدولة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1998.
- 23- عبد المنعم مُحمَّد، موسوعة الإقتصاد الإسلامي، دار الكتاب المصري اللبناني، مصر، الطبعة الثانية، 2000.
- 24- عبيد حمود، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- 25- عدي عفانة، عادل القطاونة، الجديد في المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
- 26- عوض الله زينب، أساسيات المالية العامة، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2006.
- 27- غازي عناية، الزكاة والضريبة، دار الكتاب، الجزائر، 1991.
- 28- فهد مُحمَّد سعيد، مبادئ المالية العامة، منشورات جامعة حلب، سوريا، 2000.
- 29- فتحي أحمد ذياب عواد، اقتصاديات المالية العامة، دار الرضوان للنشر والتوزيع، المملكة الأردنية الهاشمية، عمان، 2013.
- 30- مُحمَّد الصغير بعلي، يسرى أبو العلاء، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2003.
- 31- مُحمَّد النبأ، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2009.
- 32- مُحمَّد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة، الأردن، 2010.
- 33- مُحمَّد عباس محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- 34- مُحمَّد قاسم القريوتي، الإصلاح الإداري بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر، الأردن، 2001.
- 35- محمود حسن الوادي، زكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة، الأردن، 2007.
- 36- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.
- 37- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

قائمة المذكرات:

- 1- أيت بلقاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية ودرها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاديات المالية والبنوك، جامعة البويرة، 2013-2014.
- 2- أيت قاسي ليندة، بوضياف نوال، التهرب الضريبي وآليات مكافحته في الجزائر، رسالة مقدّمة ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2007-2008.
- 3- بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، رسالة مقدّمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وبنوك، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010-2011.

- 4- بوعزيزي رضا، التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة مقدّمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، 1999-2000.
- 5- ثابتي خديجة، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص، رسالة مقدّمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة تلمسان، الجزائر، 2011-2012.
- 6- حمودي ولد شيخنا، السياسة الضريبية في موريطانيا، رسالة مقدّمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط والتنمية، جامعة الجزائر، 2001-2002.
- 7- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة مقدّمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2011-2012.
- 8- كحللة عبد الغني، دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، رسالة مقدّمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص اقتصاد ومالية دولية، جامعة المدية، 2011-2012.
- 9- لابد لرزق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، رسالة مقدّمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة تلمسان، الجزائر، 2011-2012.
- 10- نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، رسالة مقدّمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية ونقود، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003-2004.
- 11- ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش حالة الجزائر، رسالة مقدّمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط، جامعة الجزائر، الجزائر، 2001-2002.

قائمة القوانين والمراسيم والقرارات والدلائل:

- 1- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، 2004.
- 2- التعليمية رقم 134/وم/م ع ض، المؤرخة في 15 فيفري 2000.
- 3- القانون رقم 21/01، المؤرخ في 07 شوال 1422، الموافق لـ 2001/12/22، والمتضمن لقانون المالية لسنة 2002.
- 4- المرسوم التنفيذي رقم 228/98، المؤرخ في 19 ربيع الأول الموافق لـ 13 يوليو 1998، والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.
- 5- المرسوم التنفيذي رقم (06-327) المؤرخ في 25 شعبان 1427، الموافق لـ 18 سبتمبر 2009، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الصادر عن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 1 رمضان 1427، الموافق لـ 24 سبتمبر 2006، العدد 59.

- 6- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 صفر 1430، الموافق لـ 21 فيفري 2009، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحتها، الصادر عن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 2 ربيع الثاني 1430، الموافق لـ 29 مارس 2009، العدد 20.
- 7- قانون الإجراءات الجبائية، 2014.

قائمة الملتقيات والمجلات:

- 1- الملتقى السنوي لإطارات الإدارة الجبائية حول تقييم مردودية المصالح الخارجية، 2003.
- 2- خالد الخطيب، التهرّب الضريبي، مجلة جامعة العلوم الاقتصادية، جامعة دمشق، المجلد 16، العدد 2، 2000.
- 3- عبد العزيز السيد مصطفى، أساسيات الرقابة على نظم التبادل الإلكتروني للبيانات وانعكاساتها على أساليب الفحص الضريبي لصفقات التجارة الإلكترونية، ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات مؤتمر حول التجارة الإلكترونية (الآفاق والتحديات)، المجلد الثاني، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، الإسكندرية، 25-27 يوليو 2002.
- 4- ناصر عبد القادر، حميدة جميلة، أخلاقيات المهنة ركيزة أساسية لبناء إدارة جبائية عصرية وحديثة، في مجلة المالية، المدرسة الوطنية للضرائب، رقم 2، أبريل 2002.
- 5- يسرى مهدي، حسن السامرائي، تحليل ظاهرة التهرّب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد 4، العدد 9، 2012.

قائمة الكتب باللغة الفرنسية:

- 1- Ahmed Hamini, *Laudit comptable et financier*, édition Bertie, Algeria, 2001.
- 2- Claude Laurent, *control fiscal-la verification personnelle-*, bayeusaine, France, 1995.
- 3- Colin philippe, *la verification fiscal, economica*, paris, France, 1979.
- 4- *Guide du verifceteur de comptabilite*, direction general des impot, ministere des finance, 2001.
- 5- Louis Trotabas, *Finances Publiques*, Edition Dalloz, Paris, France, 1997.
- 6- Pierre Bel trame, *La Fiscalité en France*, Hachette Livre, 6 éme édition, 1998.
- 7- Raymond Muzillac, *Finances Publiques*, Editions Dalloz, 8 éme édition, 1993.