

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique
Centre Universitaire
Colonel Akli Mohand Oulhadj
Bouira



وزارة التعليم العالي و البحث
العلمي
المركز الجامعي
العقيد أكلي محمد أولحاج
البويرة

معهد العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير

(القسم: العلوم الاقتصادية)

(التخصص: اقتصاد و تسيير المؤسسة)

مذكرة مقرومة ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس

تحت عنوان:

الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب
والغش الضريبي

دراسة تطبيقية بالمديرية الولائية للضرائب
"ولاية البويرة"

تحت إشراف الأستاذة:

ساحو بايطة

من إعداد الطالبات:

دحمانى زينة

محرمار أسماء

كحاسل نورة

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

الحمد لله الذي هدانا للعلم وأصلح لنا إنجاز هذا العمل، فله الشكر والثناء على
الزعمة التي لا تقدر ولا تعصى، والصلاة والسلام على سيد الأنبياء والمرسلين.
وفي هذا الصدد يسرنا أن نقدم بجزيل الشكر لأستاذة المشرفة ساعو باية
لقبولها الإشراف على هذا العمل.

كما نتوجه بالشكر إلى المؤطر ناصر دريدي الذي ساعدنا في إنجاز الجانب
النظري من المذكرة.

كما لا ننسى كل من ساعدنا ولو بالشيء القليل في إتمام هذا العمل المتواضع.

شكراً

الإهداء

أشكر الله عز وجل الذي منحنا العقل وخصنا بنوره ويسر لنا دربنا ومكننا من
تخطي الصعاب، ولأن شكر الناس من شكر الله أهدي عملي هذا إلى :
من أعزنا الله بطاقتهما وكرمهما في كتابه العزيز: " ولا تقل لهما أهـ"، إلى
من جعلت الجنة تحت أقدامنا وأكستني الذهب والحنان إلى ينبوع العج،
إلى من حمرتني بدعواتها "أمي الغالية"
إلى سترتي وعموني وصاحب الفضل في حياتي وأغلى من روحي "أبي العزيز"
إلى من ترعرت بينهم ومنحوني القوة والإرادة إخوتي: نور الدين، فويدر
، حنافي، عبد الكريم، عادل دون أن أنسى زوجاتهم: سعيدة، ليلى، رزيقة،
سميرة.
إلى أمز أخت ورفيقة دربي أختي حورية وزوجها كمال، إلى جدتي الغالية
وأطال الله في عمرها "خديجة".
إلى خالي الوحيد ومثلي الأعلى "إسماعيل" وعائلته الكريمة.
إلى توأم روحي: حفصة، سميرة.
إلى الكتاكيت: مروة، آية، سرين، إيمان، محمد الوليد، مروان، حسين وإلى
كل الأهل والأقارب كل بإسمه خاصة عمتي فاطمة.
إلى صديقاتي في الحياة: حكيمة، فضيلة حمداني، جميلة، نورة، زينة، دليلة ،
نبيلة، مريم، إيمان.
إلى كل من ساهم في لإنجاح هذا العمل من قريب أو من بعيد وإلى الذين
وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي ومسك الختام السلام عليكم ورحمة الله
تعالى وبركاته.

أسماء

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى:
أعز الناس أُمِّي الغالية وأبِّي العزيز وأتمنى لهما دوام الصحة
وطول العمر.
إلى أخي توفيق الذي ساعدني في الكتابة شكرا جزيلًا.
إلى أخواتي: زوليخة التي ساعدتني كثيرا وأتمنى لها التوفيق في
البكالوريا في العام المقبل وأختي حنان الصغيرة التي أتمنى لها التوفيق
في الدراسة.
وإلى جدي محمد وجدتي تسعديت وإلى جدي أرزقي وزوجته
تسعديت وإلى روح جدي تسعديت .
وإلى كل أعمامي: سعيد وزوجته نصيرة والكوكوة دعاء، وعمي
أحمد وبالخصوص إلى رابع.
وإلى عمتي زهيرة وزوجها وأولادها.
إلى بنات عمتي نورة خاصة ليلي.
إلى كل أخوالي وزوجاتهم وأولادهم وخاصة إلى ابنة خالي سهام.
إلى خالاتي وأزواجهن وأولادهن وخاصة ابنة خالتي مريم.
إلى كل الأقارب والأحباب وكل الأصدقاء .
إلى صديقاتي: حورية، مليكة، نصيرة، ظريفة، أسماء، نورة، فريدة،
حكيمه، دليلة، وردية، وردة، أمينة، ريمة، فصيحة، لويضة.

زينه

الإهداء

الحمد لله ربّي العالمين خالق الكون أجمعين والأنبياء المرسلين
الصدقين الصالحين نحمده كثيرا ونشكره شكرا لاتسع رحاب
السموات والأرض بما وفقنا إليه سبحانه .

أهدي عملي هذا إلي من قال فيهما الرحمان: "وقضى ربك ألا
تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا"

إلى اللذان أنبتنا فيهما حب الإيمان و ورود الطمانينة والسلام

إلى أمي عنوان محياي ومماتي

إلى أبي الذي شقي وتعجب من أجل نجاحي

إلى إخوتي : علي، رشيد، قاسي، الذي أتمنى له النجاح في

البكالوريا

وإلى التي أدخلت إلينا البهجة والسرور إلى الكتكوتة الصغيرة

"ميليسا"

إلى جدي وجدي أطل الله في عمرهما

إلى عمي وزوجته وأولاده : أحمد، محمد، مولود.

وإلى بناته: جميلة، تكلية، فاطمة، تسعيدية، وإلى نعيمة وإبنتها

ملك

وإلى عماتي وأولادهن خاصة " حياة "

وإلى كل صديقاتي: أسماء، زينة، حكيمه، حورية، لويضة، حليلة،

نادية، نادية

نورة

الفهرس

الفهرس

الصفحة	المحتوى
	كلمة شكر
	الإهداء
	الفهرس
أ-ج	مقدمة عامة
	الفصل الأول: النظام الجبائي وظاهرة التهرب والغش الضريبي
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية النظام الجبائي
03	المطلب الأول: مفهوم النظام الجبائي وأهدافه
03	الفرع الأول: مفهوم النظام الجبائي
05	الفرع الثاني: أهداف النظام الجبائي
07	المطلب الثاني: بنية النظام الجبائي
07	الفرع الأول: الجباية العادية
24	الفرع الثاني: الجباية غير عادية
24	المطلب الثالث: دوافع الإصلاح الضريبي
29	المبحث الثاني: ماهية التهرب الضريبي
29	المطلب الأول: مفهوم وأنواع التهرب الضريبي
29	الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي
31	الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي
33	المطلب الثاني: صور وأسباب التهرب الضريبي
33	الفرع الأول: صور التهرب الضريبي
34	الفرع الثاني: أسباب التهرب الضريبي
38	المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي وسبل مكافحته
38	الفرع الأول: آثار التهرب الضريبي
44	الفرع الثاني: سبل مكافحة التهرب الضريبي
46	المبحث الثالث: ماهية الغش الضريبي
46	المطلب الأول: مفهوم الغش الضريبي وأنواعه
46	الفرع الأول: مفهوم الغش الضريبي

47	الفرع الثاني: أنواع الغش الضريبي
49	المطلب الثاني: أسباب وطرق الغش
49	الفرع الأول: أسباب الغش الضريبي
54	الفرع الثاني: طرق الغش الضريبي
58	المطلب الثالث: آثار الغش الضريبي
60	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: مفاهيم أساسية حول الرقابة الجبائية
62	تمهيد
63	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية
63	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها
63	الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
64	الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية
66	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية والصعوبات التي تواجهها
66	الفرع الأول: أشكال الرقابة الجبائية
71	الفرع الثاني: الصعوبات التي تواجهها الرقابة الجبائية
75	المطلب الثالث: الوسائل الهيكلية و القانونية للرقابة الجبائية
75	الفرع الأول: الوسائل الهيكلية للرقابة الجبائية
86	الفرع الثاني: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية
91	المبحث الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة وحقوقهم والضمانات الممنوحة لهم
91	المطلب الأول: إلتزامات المكلفين بالضريبة وحقوقهم
91	الفرع الأول: إلتزامات ذات الطابع المحاسبي
93	الفرع الثاني: إلتزامات ذات طابع جبائي
96	المطلب الثاني: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة
102	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية للتقليل من ظاهرة التهرب والغش الضريبي
104	تمهيد
105	المبحث الأول: التحقيقات الجبائية
105	المطلب الأول: التحقيق المحاسبي
105	الفرع الأول: مفهوم التحقيق في المحاسبة

106	الفرع الثاني: إنجاز عمليات التحقيق
108	الفرع الثالث: نتائج التحقيق المحاسبي
112	المطلب الثاني: التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية
112	الفرع الأول: مفهوم التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية
113	الفرع الثاني: طلب التبريرات أو التوضيحات
114	الفرع الثالث: تحديد قواعد جديدة لفرض الضريبة
115	المطلب الثالث: التحقيق المصوب
116	المبحث الثاني: الوسائل والحلول الوقائية
117	المطلب الأول: تحسين فعالية النظام الضريبي
118	المطلب الثاني: توطيد العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين
119	المطلب الثالث: توسيع دائرة التعاون بين مختلف الإدارات الاقتصادية
125	خلاصة الفصل
	الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول الرقابة الجبائية-المديرية الولائية للضرائب "ولاية البويرة"
127	تمهيد
128	المبحث الأول: تقديم المديرية الولائية للضرائب
128	المطلب الأول: نشأة المديرية وتدرجها الإداري
128	الفرع الأول: نشأة المديرية
130	الفرع الثاني: التدرج الإداري للمديرية
132	المطلب الثاني: مهام المديرية
132	الفرع الأول: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية
132	الفرع الثاني: المديرية الفرعية للتحصيل
136	الفرع الثالث: المديرية الفرعية للمنازعات
139	الفرع الرابع: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
141	الفرع الخامس: المديرية الفرعية للوسائل
143	المبحث الثاني: وظيفة التحقيق المحاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية

143	المطلب الأول:التحقيق في المحاسبة لشركة أعمال البناء (ETB).
147	المطلب الثاني:تحديد الحسابات الخاصة بالتحقيق المحاسبي لشركة أعمال البناء(ETB)
152	خلاصة الفصل
154	خاتمة عامة
158	قائمة المراجع
	الملاحق

فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	رقم
10	الجدول التصاعدي للدخل الخاضع للضريبة.	01
18	مجال تطبيق الرسم العقاري على الملكيات المبنية وغير المبنية.	02
19	معدلات الضريبة للملكيات المبنية وغير المبنية.	03
25	جدول معدلات الضريبة على IBS في بعض الدول التي أجراها صندوق النقد الدولي سنة 1988.	04
27	جدول يوضح النتائج الإيجابية والسلبية لبعض الوحدات	05
27	جدول يوضح أثر الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية	06
147	جدول تحديد الحسابات الخاصة بالتحقيق المحاسبي لشركة أعمال البناء	07
148	جدول حساب الرسم على النشاط المهني TAP (2%)	08
149	جدول تحديد دخل الشركة الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي	09
149	جدول حساب الضريبة على الدخل الإجمالي	10
150	جدول يبين وضعية الرسم على القيمة المضافة (TVA) على المشتريات المسترجعة	11
151	جدول حساب الرسم على النشاط المهني	12

فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم
77	الهيكل التنظيمي لمديرية البحث والمراجعات	01
82	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب	02
85	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	03
129	هيكل المديرية الولائية للضرائب -البويرة-	04
131	الهرم الإداري للمديرية العامة للضرائب	05
141	هيكل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية	06

مقدمة عامة

مقدمة عامة:

تعتبر الجباية من أهم مصادر التمويل لخزينة الدولة وهي تحتل مكانا بارزا في بناء الاقتصاد الوطني، ولقد تطورت الجباية مع تطور الدولة، كما تلعب دورا هاما في المجتمع، وتتمثل في تحقيق العدالة الإجتماعية من خلال توزيع الدخل والثروة، وكذلك توجيه المبادلات الإقتصادية والإجتماعية باستخدام عدة أدوات منها الضريبة التي تعد الوسيلة الفعالة التي تمكن الدولة من التدخل في الحياة الإقتصادية والإجتماعية للمجتمع.

ولكن نجدها من ناحية أخرى أنها تمثل عائقا أمام المستثمرين والاقتصاديين وذلك لتقل العبء الضريبي عليهم، وهذا مآدى إلى ظهور التهرب والغش الضريبي فهذه الظاهرة قد أخذت تتوسع بشكل كبير بحيث أثارت جدل لدى المعنيين بالأمر لأنها أصبحت تشكل إحدى المعوقات الأساسية للتنمية الإقتصادية، وهذا ماجعل الدولة تعمل على إيجاد وسائل لمحاربتها وذلك بالاعتماد على آليات دقيقة وإجراءات صارمة من جهة، وكذلك دعت إلى ضرورة الرقابة الجبائية من جهة أخرى، رغم أن الرقابة الجبائية تعاني من عدة صعوبات إلا أنها تسعى جاهدة إلى مطالبة المكلفين بالضريبة إلى تقديم تصريحات على مداخيلهم سواء الشخص الطبيعي أو المعنوي وهذا خلال أجل محددة، والتي تتضمن رقم الأعمال والمداخيل المحققة.

وبناء على ماسبق يمكننا تحديد إشكالية للموضوع من خلال طرح سؤال جوهري وهو: إلى أي مدى ساهمت الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي؟

وللإجابة على هذه الإشكالية ارتأينا طرح بعض التساؤلات التالية:

1- ما المقصود بالنظام الجبائي؟

2- ماذا نعني بالتهرب والغش الضريبي وماهي الآثار المترتبة عنهما؟

3- ما المقصود بالرقابة الجبائية وماهي أشكالها؟

فرضيات البحث:

1- يشكل الغش الضريبي صورة مشروعة من صور التهرب من أداء الضريبة إلى خزينة الدولة.

2- الرقابة الجبائية هي أداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي.

3- يكمن نجاح الرقابة الجبائية يرتكز على مدى كفاءة التنظيم التقني والتشريعي المتمثل في الإدارة الجبائية.

أهمية الدراسة: يمكن أن نبرز أهمية البحث فيما يلي:

– الدور الهام الذي تلعبه الجبائية في الاقتصاد.

– محاولة توضيح صور التهرب والغش الضريبي ومختلف الآثار التي تتجر عنهما.

– التعرف على الوسائل الهيكلية والقانونية للرقابة الجبائية ومختلف الضمانات التي تمنحها إدارة الضرائب للمكلفين.

– التعرف على طرق الرقابة الجبائية.

أسباب إختيار الموضوع: من أهم الأسباب التي جعلتنا نختار الموضوع هي:

– نظرا لانتشار ظاهرة التهرب والغش الضريبي خلق ذلك في أنفسنا رغبة في دراسة هذا الموضوع.

– ارتباط هذا الموضوع بتخصصنا.

– الرغبة في الاقتراب أكثر من هذا المجال لنقل الصورة الحقيقية للرقابة الجبائية.

– الميل الشخصي للموضوع والرغبة في توسيع معرفتنا العلمية.

أهداف الدراسة:

- توضيح مدى خطورة ظاهرة التهرب والغش الضريبي والتي أصبحت آفة إجتماعية وإيراز أهم صورها.
- إبراز مختلف الأجهزة القائمة على مكافحة الظاهرة وأهم المراحل التي تقوم بها إدارة الرقابة الجبائية.

صعوبات الدراسة:

- عدم توفر مراجع كافية متخصصة في موضوع الرقابة الجبائية خاص الغش الضريبي.
- المنهج المتبع:** طبيعة الموضوع تحدد المنهج الواجب إتباعه، وعلى هذا الأساس سنتبع في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي معتمدين على الوصف تارة عندما يتعلق الأمر بالمفاهيم ومضمون الدراسة وعلى التحليل تارة أخرى وذلك عند تقييم الموضوع وشرح المقاصد، كما سنركز على عنصر التحليل في المنهج الوصفي لدراسة حالة .

هيكل البحث:

- من أجل الإلمام بجوانب الموضوع قسمنا هذا البحث إلى مجموعة من الفصول: حيث تحدثنا عن النظام الجبائي وكل ما يمكن أن يكون له صلة به، كما تطرقنا إلى ماهية التهرب والغش الضريبي في الفصل الأول، ثم تطرقنا إلى مفاهيم أساسية حول الرقابة الجبائية في الفصل الثاني، وبعد ذلك حاولنا إظهار الإجراءات التي تقوم بها الرقابة الجبائية وبعض الحلول الوقائية الممكن اتخاذها للتقليل من ظاهرة التهرب والغش الضريبي في الفصل الثالث.
- وبعدها حاولنا إسقاط ما تم دراسته في الجانب النظري على الجانب التطبيقي من خلال دراسة ميدانية حول الرقابة الجبائية وهذا في الفصل الرابع.

الفصل الأول

النظام الجبائي وظاهرة التمرد

والغش الضريبي

تمهيد:

نظرا لأهمية الضريبة باعتبارها مورد من موارد الدولة المالية فإن الإدارة الجبائية تواجهها صعوبة من حيث تحصيلها خاصة مع انتشار ظاهرة التهرب والغش الضريبي، لذا تسعى الدولة إلى وضع نظام جبائي يساعدها في محاربة هذه الظاهرة وما ينجر عنها من آثار على الاقتصاد.

وفي هذا الفصل سوف نحاول التطرق إلى العناصر التالية:

- ماهية النظام الضريبي وأهدافه.
- التعريف بالتهرب الضريبي ومختلف أنواعه.
- التعريف بالغش الضريبي وأسبابه.

المبحث الأول: ماهية النظام الجبائي.

يهتم علم المالية العامة اهتماما كبيرا بدراسة وتحليل النظم الضريبية وذلك من أجل تحديد النظام الضريبي وإيراز معالمه وتطبيقاته في النظم الاقتصادية المختلفة

المطلب الأول: مفهوم النظام الجبائي وأهدافه.

لا يقتصر تحديد وضبط مفهوم النظام الجبائي على أنواع الاقطاعات الإجبارية دون سواها بل يتعدى إلى الأهداف والوسائل المتخذة في تحقيق الأهداف.

الفرع الأول: مفهوم النظام الجبائي.

يعرف النظام الجبائي كما يلي⁽¹⁾:

يعتبر النظام مجموعة من العناصر والعلاقات إذ العناصر هي الأجزاء المكونة أما العلاقات فهي التي تربط العناصر المكونة لهذا النظام، وبالنسبة للنظام الضريبي يوجد عدة مفاهيم أحدهما ضيق يتمثل في مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل مختلفة انطلاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمة الضريبة وأخيرا عملية تحصيلها وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة، أما المفهوم الواسع للضريبة فيتمثل في مجموع العناصر الإيديولوجي والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكمها معا وتفاعله مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين، وفي هذه الحالة يصبح النظام الضريبي الترجمة العملية للسياسة الضريبية، ومن ثم يعتبر النظام الضريبي (مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيا متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية، وعلى هذا الأساس يرتبط

(1) احمد يونس البطريق، المرسى السيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، بدون سنة، 2004، ص22، ص24.

النظام الضريبي ارتباطا وثيقا بالسياسة الضريبية للمجتمع حيث أنه صياغة فنية لها ويصمم من أجل تحقيق أهدافها، وتعتبر السياسة الضريبية لمجتمع جزءا من سياسته الاقتصادية (وهي مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتتفدها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع) وقد تترجم السياسة الضريبية بعدة نظم ضريبية، لذا فإن اختلاف النظم الضريبية بين الدول قد لا يعني اختلاف السياسة الضريبية لهذه الدول، من جهة أخرى فإن النظام الضريبي الذي يصلح لتحقيق أهداف السياسة الضريبية في مجتمع آخر رغم تشابه الأهداف الاقتصادية والسياسات الضريبية بين الدول، إلا أننا قد نجد اختلافات جوهرية في مستويات التقدم الاقتصادي والهياكل الاقتصادية والإيديولوجيات والعادات والثقافة.

ووفقا للمفهوم الواسع للنظام الضريبي، فإن هذا الأخير يركز على ركنين رئيسيين هما: الهدف والوسيلة.

1- الهدف: يسعى أي نظام ضريبي إلى تحقيق أهداف محددة وهي نفسها أهداف السياسة الضريبية التي تحددها الدولة وفق سياستها الاقتصادية، لذلك تختلف هذه الأهداف من دولة إلى أخرى، فهدف النظام الضريبي في الدول المتقدمة يكمن في اعتباره إحدى المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي نحو اتجاه معين، ويتخذ التدخل الضريبي صورا عديدة منها ما يقوم على أساس التمييز في المعاملة الضريبية بين مختلف النشاطات الاقتصادية لتشجيع بعضها دون أخرى، أو من خلال إعادة توزيع الدخل حيث تستقطع الدولة جزءا من الدخل والثروات المرتفعة ثم تعيد توزيعها عن طريق الخدمات العامة أو تقرير إعانات عائلية لفائدة أصحاب الدخل المحددة، أما بالنسبة للدول النامية فإن أهداف النظام الضريبي تكمن في تشجيع الادخار والاستثمار من خلال فرض الضرائب التي تحد من الإنفاق الاستهلاكي الزائد وتعمل على تعبئة الموارد الاقتصادية وتوجيهها لأغراض التنمية إذ تشكل الضريبة إحدى أدوات الادخار الإجباري

لتمويل مشروعات التنمية وعلى هذا الأساس تتشكل أهداف النظام الضريبي للدول وفقا للظروف واقعا السياسي والاقتصادي والاجتماعي وتواكب ما يلحق على هذا الواقع من تطور

2- الوسيلة: يركز النظام الضريبي على مجموعة الوسائل الضريبية لتحقيق أهدافه والتي تتدرج ضمن عنصرين، أحدهما فني والآخر تنظيمي، ويشكل هذان العنصران معا ما يعرف بالنظام الضريبي بمفهومه الضيق.

- العنصر الفني: يتكون النظام الضريبي من الناحية الفنية من مجموعة الضرائب المختلفة المطبقة في زمن معين وفي بلد معين، وبالتالي تشكل الضريبة وحدة بناء ذلك النظام.

وتختار الدولة عادة من الوسائل الفنية ما يسمح لها بتحقيق حصيلة ضريبية كبيرة تتصف بالثبات من جهة المدونة من جهة أخرى كتوسيع مجال فرض الضريبة كما هو الحال بالنسبة للرسم على القيمة المضافة، كما تسعى إلى تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي باستعمال الضريبة التصاعدية مثل الضريبة على الدخل الإجمالي ويتجسد العنصر الفني في صياغة الأصول العلمية للضرائب المختلفة في إطار القانون الضريبي الذي يرتكز على سيادة الدولة في فرض الضرائب عن طريق التشريع الضريبي.

- العنصر التنظيمي: يكتسي العنصر التنظيمي للنظام الضريبي أهمية بالغة حيث توجد الضريبة ضمن مزيج ضريبي متشعب مما يقتضي وجود تنظيم إداري يتكفل بمهمة الإقرار والربط والتحصيل، ويزداد حجم هذا التنظيم كلما تعقد الكيان الضريبي، ولاستمرار وجود النظام الضريبي يجب توفر العلاقة تكاملية بين مختلف الضرائب التي تكونه، بحيث نقص حصيلة إحداها يجب أن يعوضه ارتفاع في حصيلة ضريبية أخرى، كما أن عدالة الضرائب التصاعدية يعوض عدم عدالة الضرائب على الاستهلاك أي عندما تفرض ضريبة على سلع معينة.

الفرع الثاني: أهداف النظام الضريبي.

لم تعد الضريبة ذلك المنبع الذي تأخذ منه الدولة حاجتها من الأموال فحسب وإنما هنالك عدة أدوار أخرى تظهر أهميتها في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

1- هدف مالي عام:

هدفها هو موازنة الميزانية العامة وهي هدف تقليدي.

2- هدف اقتصادي عام:

إن الضريبة وفقا للفكر المالي المعاصر يمكنها أن تؤثر على الدخل والادخار والاستثمار وبالتالي الضريبة تلعب دورا هاما في :

* الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي بعيدا عن حالي التضخم والانكماش ففي الأولى تقوم بامتصاص الفائض من النقود لدى الناس عن طرق الضريبة أو العكس في حالة الانكماش تنخفض سعر الضريبة وتتوسع في الإعفاءات للوصول إلى مستوى التشغيل الكامل.

* تشجيع الاستثمارات في المشاريع الصناعية والزراعية المراد توقيفها عن طريق التخفيض من سعر الضريبة أو تعطي أصحاب هذه المشاريع من دفع الضريبة على أرباح الشركات لسنوات الثلاثة الأولى من بداية النشاط.

* استعمال الضريبة كأداة التوجيه الاقتصادي عن طريق التقليل أو المبالاة في سعر الضريبة حسب القطاعات التي تريد الدولة تشجيعها أو سحبها.

3- هدف اجتماعي : تمثل في:

* تحقيق قاعدة العدالة والمساواة في فرض الضريبة وذلك بمساهمة كل فرد في التكاليف والأعباء العامة حسب مقدرته التكلفة.

* الحد من التعاون في توزيع الدخل والثروات وهذا بين المواطنين وذلك بزيادة العبء عن ذوي الدخل المرتفعة وتخفيضه إلى أقصى حد ممكن عن ذوي الدخل المنخفضة عن طريق الضرائب المتصاعدة أو الإعفاء الكلي من الضرائب للذين لا يتجاوز دخلهم السقف المعين من الضريبة هو ما يعادل الأجر المضمون.

ويجب أن لا نترك السلع التي يمكن أن تحل محلها بدون ضريبة، وتحول الاستهلاك نحو هذه السلعة البديلة وتجنب المكلفين بذلك من دفع الضريبة.

وتبرز أهمية العنصر التنظيمي عند فرص ضريبية جديدة أو عند تقرير عناصر وعائها، إذ يجب أن تكون هذه الضريبة منفقة مع جميع الضرائب الموجودة قبلها أي مراعاة التنسيق الضريبي، وذلك حفاظا على وحدة الهدف للنظام الضريبي⁽¹⁾.

المطلب الثاني : بنية النظام الجبائي الجزائري.

يتكون النظام الجبائي لأي بلد من نوعين ، جباية عادية و هي عبارة عن ضرائب مباشرة و ضرائب غير مباشرة ، و الأخرى جباية غير عادية والتي تختلف من بلد لآخر فمثلا في الجزائر نجد الجباية البترولية وهذه الأخيرة لا تمثل موضوع بحثنا هذا .

الفرع الأول: الجباية العادية.

تضم نوعين وهما:

1- جباية الدولة:

جرت العادة أن تصنف الضرائب إلى صنفين ، الضرائب المباشرة والضرائب الغير المباشرة إلا أنه تجدر الإشارة إلى وجود تصنيفات أخرى تركز على معايير فنية وعلى طبيعة الموارد الاقتصادية التي تخضع للضريبة (ضرائب على الدخل وضرائب على الإنفاق) وهناك تصنيف وصياغة ميزانية محاسبية تميز بين الضرائب حسب الميزانية الموجهة إليها والتي سنعتمد عليها في بحثنا هذا.

في الجزائر يكرس التشريع الجبائي التصنيف التقليدي بين خمسة أنواع من الضرائب تنظمها خمسة قوانين مختلفة وهي⁽²⁾ :

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(1) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص19، ص20.

(2) جمعي عبد القادر، التمرد الضريبي وأثره على التنمية المحلية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، دفعة جوان 2004-2005، ص16.

- قانون الضرائب غير المباشرة.
- قانون الرسم على القيمة المضافة (TVA).
- قانون التسجيل.
- قانون الطابع.

كما تجدر الإشارة إلى وجود حقوق ورسوم و إتاوات مطبقة في المجالات الجمركية وعلى أملاك الدولة، تنظمها تشريعات خاصة بها تمثل قانون الجمارك، قانون أملاك الدولة وكذلك تدابير قوانين المالية السنوية.

وفي هذا المطلب سنتطرق للضرائب التي تجنى وتؤول إيراداتها إلى ميزانية الدولة، وتتكون هذه الجباية من الضرائب على المداخل والأرباح (الضريبة على الدخل الإجمالي IRG، الضريبة على أرباح الشركات IBS) وضرائب على الإنفاق (الرسم على القيمة المضافة TVA الضرائب غير المباشرة، حقوق الدمغة وحقوق التسجيل والطابع والضريبة على الممتلكات).

1-1- الضريبة على المداخل :

المداخل والأرباح تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي وإما للضريبة على أرباح الشركات وذلك بحسب من حقق هذه المداخل والأرباح شخصا طبيعيا أو معنويا.

1-1-1- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG :

تنص المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي و تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة⁽¹⁾، و هي ضريبة تصريحية ما

(1) المادة 01 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة رقم 08-21 المؤرخ في 2008/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، ص3.

عدا بعض الحالات الاستثنائية المرتبطة بطبيعة المداخل كالأجور، مداخل رؤوس الأموال المنقولة... التي تخضع للنظام الجرافي.

- **مجال تطبيقه:** يخضع لهذه الضريبة كل الأشخاص الطبيعيون وأعضاء الشركات والشركاء في الشركات المدنية المهنية أو أعضاء في شركات مدنية خاضعة لنفس نظام شركات التضامن.

أما المداخل التي تخضع لهذه الضريبة هي كل المداخل المحققة خلال سنة مدنية من طرف الأشخاص الطبيعيين الذين تعتبر الجزائر موطنًا جبائياً لهم، هذه المداخل تضم، الأرباح الصناعية والتجارية، الأرباح غير التجارية، المداخل الزراعية، المداخل الإيجارية عن تأجير العقارات وريوع رؤوس الأموال المنقولة، الأجور والرواتب والمعاشات والريوع العمرية.

- **أساس الضريبة:** تتشكل أساساً من المجموع الإجمالي للمداخل الصافية لمختلف تلك المداخل والأرباح السابقة الذكر، هذا المجموع يحسم منه الأعباء والتكاليف التي يمكن استرجاعها مثل خسائر الخمس سنوات الماضية ومساهمات الضمان الاجتماعي والتأمين ضد الشيخوخة والمنح الغذائية وفوائد القروض والديون المتعلقة بغرض مهني أو شراء مسكن أو بناءه.

- **معدلات الضريبة:** الحدث المنشأ لهذه الضريبة هو الفاتورة، نحسب هذه الضريبة حسب الجدول التصاعدي الموالي⁽¹⁾ وترسل إلى المقر الجبائي الذي تعودت الإدارة الاتصال به.

(1) المادة 10 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 36.

جدول رقم 01: الجدول التصاعدي للدخل الخاضع للضريبة.

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0%	لا يتجاوز 120000
20%	من 120001 إلى 360000
30%	من 360001 إلى 1440000
35%	أكثر من 1440000

المصدر: معلومات متحصل عليها من إدارة الضرائب لولاية البويرة مصلحة الرقابة الجبائية.

ملاحظة: يستفيد الزوجان اللذان يختاران نظام فرض الضريبة المشترك من تخفيض بنسبة 10% يطبق على دخلهما الإجمالي الخاضع للضريبة.

ويعفى من هذه الضريبة الأشخاص اللذين لا يتجاوز دخلهم الصافي السنوي 120000 دج، السفراء و الأعوان الدبلوماسيين و القناصل و الأعوان القنصليين من جنسية أجنبية، عندما تمنح البلدان التي يمثلونها مزايا مماثلة للأعوان الدبلوماسيين و القنصليين الجزائريون.

1-1-2- الضريبة على أرباح الشركات IBS:

تعتبر المادة رقم 11 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أرباحا صناعية وتجارية لتطبيق ضريبة الدخل، الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون أو الاعتباريون والناجمة عن ممارسة مهنة تجارية أو صناعية أو حرفية، وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها⁽¹⁾.

- مجالات تطبيق الضريبة IBS:

يخضع لهذه الضريبة كل من:

(1) المادة 11 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 5.

شركات الأموال (شركات الأسهم، شركات ذات مسؤولية محدودة)، وكذا شركات الأشخاص التي اختارت طوعا الخضوع لهذه الضريبة، والهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري واتحادات الشركات التعاونية والشركات ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة، الشركات المدنية غير المؤسسة تحت شكل شركات بالأسمم والتي اختارت الخضوع إلى IBS، وفي هذه الحالة يجب إرفاق طلب الاختيار بالتصريح القانوني حسب ما ينص قانون الضرائب المباشرة، ويعتبر الاختيار لارجعة فيه طول مدة حياة المشروع، والشركات المنجزة للعمليات والمنتجات المذكورة في المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- أساس الضريبة: يتشكل أساس الضريبة على أرباح الشركات من ناتج الفرق بين الإيرادات التي تحققها المؤسسة (مبيعات أو إيرادات استثنائية) منقوصا منها الأعباء التي تتحملها المؤسسة في إطار ممارسة نشاطها من أعباء مالية ومؤونات واهتلاكات وضرائب ورسوم مهنية... الخ.

- معدلات الضريبة: تحدد نسبة الضريبة على أرباح الشركات:

✓ 19% بالنسبة للأنشطة المنتجة للموارد والبناء والأشغال العمومية، وكذا الأنشطة السياحية، ماعدا وكالات السفر.

✓ 25% بالنسبة للأنشطة والخدمات.

✓ 25% بالنسبة للأنشطة المختلطة عندما يتجاوز رقم الأعمال المحقق في التجارة والخدمات أكثر من 50% من رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسوم.

أما فيما يخص الإعفاءات و حسب قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإنه⁽¹⁾:

أ- تستفيد الأنشطة الممارسة التي يقوم بها الشباب المستثمر المستفيد من إعانة الصندوق

(1) المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 6.

الوطني لتدعيم تشغيل الشباب من إعفاء كامل من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة ستة سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

ب- تستفيد من الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة:

- خمس (05) سنوات بالنسبة للمستثمرين في النشاطات أو المشاريع المؤهلة للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر.

- عشر سنوات بالنسبة للحرفيين التقليديين وكذلك أولئك الممارسون لنشاط حرفي فني.

ج- تستفيد من إعفاء دائم ، بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي :

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها.

- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.

1-2- الضرائب على الإنفاق:

تتكون الضرائب الإنفاق في النظام الجبائي الجزائري أساسا من الرسم على القيمة المضافة و الضرائب الغير مباشرة وحقوق الدمغة، حقوق التسجيل والطابع، والضريبة على الأملاك⁽¹⁾.

1-2-1- الرسم على القيمة المضافة (TVA): هي ضريبة حديثة النشأة في الجزائر و فق قانون المالية لسنة 1991 في المادة 61، تعويضا لـ (TUGP) و (TUGP) هي ضريبة تفرض على القيمة المضافة وليس على القيمة الكلية للسلعة أو الخدمة بل على الإضافات المتتالية في قيمتها من أجل تحقيق هدفين اثنين الحياد الضريبي اتجاه المؤسسة (لأشخاص الخاضعين) والشفافية.

(1) جمعي عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص 25.

- مجال تطبيق الضريبة: يخضع للرسم على القيمة المضافة كل من منتج، تجار الجملة المستوردين، وخضع لـ (TVA) بصفة إلزامية:
- العمليات ذات الطابع التجاري أو الصناعي أو الحر التي تجري في الجزائر بصفة عادية أو استثنائية.
- مجمل القطاعات ماعدا تجارة التجزئة والأنشطة الفلاحية والتعاملات التي تتم مع الجيش الوطني الشعبي.
- عمليات البنوك والتأمين والعمليات التي تتم في إطار ممارسة عمل حر ماعدا العمليات ذات الطابع الطبي وشبه الطبي والبيطري.
- عمليات بيع الكحول أو الخمور ومشروبات أخرى مماثلة.
- ويخضع للرسم على القيمة المضافة بصفة اختيارية:
- العمليات الوجه للتصدير.
- العمليات المحقة لفائدة الشركات البترولية، أو الخاضعين لهذا الرسم أو المؤسسات المستفيدة من نظام الشراء بالإعفاء.
- أما الإعفاءات فلا تخص حاليا سوى بعض القطاعات كالأنشطة البترولية ووزارة الدفاع وبعض المنتجات ذات الخصوصية (الأدوية، الحليب، السميد، أعمال معطوبي حرب التحرير...)⁽¹⁾.
- أساس الضريبة: وعاء الرسم على القيمة المضافة يتشكل من الرقم الأعمال الخاضع للضريبة المتكون من سعر السلع والخدمات أو الأشغال مضافا إليها كل التكاليف والحقوق والرسوم ماعدا الرسم على القيمة المضافة.

(1) فراج سمرة، باديس صبرينة، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة التهريب الضريبي، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس، معهد العلوم الاقتصادية، فرع إقتصاد وتسيير مؤسسة، جامعة البويرة، دفعة جوان، 2009-2010، ص13.

- دفع الرسم: يتحمل الرسم على القيمة المضافة المستهلك النهائي وهنا نكون أمام شخصين "شخص حقيقي هو المستهلك النهائي الذي يدفع TVA في نهاية المطاف، وشخص قانوني مكلف من طرف إدارة الضرائب بتجميع ودفع TVA شهريا⁽¹⁾.

مبدئياً يتم دفع هذا الرسم كل شهر، لكن بعض المكلفين يمكنهم دفعها استثناء كل ثلاثة أشهر في شكل أقساط بعد إجراء المقاصة بين (TVA) على الشراء و (TVA) على البيع (TVA) المدفوعة أثناء الشراء أكبر من (TVA) المحصلة أثناء البيع فالفرق يعتبر كتسبيق على (TVA) لإدارة الضرائب.

هناك مبدأ خاص بـ (TVA) وهو الحسم، فالرسم على القيمة المضافة المذكور في القوانين والمتقل للعناصر المكونة لسعر عملية خاضعة للضريبة (TVA على المشتريات) قابلاً للحسم من الرسم الواجب تطبيقه على هذه العملية (TVA على المبيعات) ويتم الحسم على أساس التصريح الذي يودعه الخاضعون للرسم خلال الشهر الموالي للشهر الذي حررت فيه الفاتورة (هذا بالنسبة للمواد الأولية والمنتجات والاستثمارات غير قابلة للإهلاك)، أما بخصوص الأموال الخاضعة للإهلاك يتم الحسم بصدد نفس الشهر.

مبدأ العملية التي سمحت لنا بحسم (TVA) أن تؤدي في نهاية المطاف إلى عملية خاضعة للرسم على القيمة المضافة وإلا سيتم إعادة الرسوم المخصصة في حالة اختفاء السلع كالحرق، السرقة أو إذا كانت العملية غير خاضعة للضريبة فعلاً.

مبدأ حساب TVA على أساس القاعدة خارج الرسم وطريقة حساب (TVA) كالاتي:

✓ رقم الأعمال خارج الرسم = رقم الأعمال بجميع الرسوم / معامل التحويل.

حيث:

⁽¹⁾ كمال رزيق، كتاب محاضرات في الجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة البليدة، 2003، ص 38.

✓ معامل التحويل = 1.07 إذا كانت (TVA) = 07%

✓ الرسم على القيمة المضافة = رقم الأعمال خارج الرسم X معدل.

- **الشراء بالإعفاء (خارج الرسم):** إن عمليات الشراء بالإعفاء كما يدل عليها اسمها تعني تحويل البضائع بدون رفع الرسم (سواء الشراء أو البيع) ،وفي هذا المجال تقرر الترخيص للشراء بالإعفاء من خلال المواد المحدد في قانون المالية والمحتوية أساسا على السلع والخدمات المنجزة من طرف ممولي الشركات البترولية، التعاملات مع وزارة الدفاع، المشتريات أو البضائع المستوردة المخصصة للتصدير أو إعادة التصدير المشتريات من المواد الأولية المخصصة لصنع المنتجات المعفاة صراحة من الرسم على القيمة المضافة، مشتريات مواد التجهيز باستثناء السيارات السياحية الداخلة في تحقيق عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة و النشاطات التي ينجزها مستثمرين شباب يستفيدون من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب(ENSEJ) ويتم الحصول على رخصة الشراء أو الاستيراد بالإعفاء بعد قرار يتخذه المدير الجهوي المختص إقليميا⁽¹⁾.

كما يجب على المستفيدين من الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ، أن يودعوا في نهاية السنة المالية وفي يوم 15 يناير على الأكثر لدى مفتشية الرسوم على رقم الأعمال الذي يتبعون له، كشفا مفصلا يبين نوع وقيمة المخزونات من المنتوجات أو الأشياء أو السلع التي اشتروها، بالإعفاء من الضريبة والباقية في حوزتهم عند تاريخ نهاية السنة. إذ تعذر وضع جرد مفصل حسب نوع وقيمة المخزونات من المنتوجات أو الأشياء أو السلع التي اشتروها، يقبل أن يحدد مبلغ هذه المخزونات تحديدا إجماليا، على أساس ثمن شراء السلع المصدرة أو المسلمة

(1) قانون الرسوم على رقم الأعمال، المادة 44 من قانون الرسم على القيمة المضافة رقم 04-21 المؤرخ في 2004/12/29 المتضمن قانون المالية لسنة 2005، ص52.

طبقا لتخصيصها خلال السنة المالية المنصرمة⁽¹⁾.

- معدلات الرسم: يحسب الرسم على القيمة المضافة بمعدلات مختلفة.
- المعدل المنخفض 07% يطبق على المواد الغذائية الضرورية ذات الاستعمال الواسع والمنتجات الفلاحية، منتجات الحرف التقليدية، المنتجات التعدينية، السلع التجهيزية، مواد البناء، السلع والمنتجات ذات الاستعمال الجاري و كذلك الخدمات.
- المعدل العادي 17% يطبق على باقي السلع والخدمات ماعدا تلك التي أعفيت بشكل علني.

1-2-2- الضرائب غير المباشرة:

هي الضرائب غير المباشرة لدخل المكلف، فهو يدفعها دون أن يشعر أو يتحمل عبأها، لأنها جزء لا يتجزأ من الأسعار، تشمل الاقتطاعات المفروضة على سلع معينة وتضم هذه الضرائب مايلي :

✓ رسم المرور: حسب المادة 65 من قانون المالية لسنة 1995 المعدلة والمادة 109 من قانون المالية 1996 يتضمن قانون الضرائب الغير المباشرة مجموع من الأحكام القانونية المتعلقة بالدخول المحصلة لفائدة الدولة أو الجماعات المحلية والمتضمن في المصطلح النوعي للضرائب غير المباشرة⁽²⁾.

بالإضافة للرسم على القيمة المضافة :

* تخضع الكحول والخمور والمشروبات الأخرى المشابهة لرسم المرور .

* تخضع مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين لرسم ضمان.

- يتم تحصيل هذه الرسوم لصالح ميزانية الدولة تبعا للقواعد التي يحددها القانون، كما تخضع

⁽¹⁾ قانون الرسم على رقم الأعمال المادة 44 المعدلة بالمادة 09 من قانون المالية التكميلي لسنة 2006، ص 52.

⁽²⁾ Codes des impôts, article 01, code des impôts indirects, Berti Edition, Alger, 2006, p255.

مصنوعات الذهب والفضة والبلاطين إلى رسم نوعي وحيد.

إن القواعد المفروضة بموجب المواد 4 إلى 46 التي تلي تطبيق بصفة عامة، ولكن الأحكام الخاصة لكل واحد من المنتوجات البترولية والمصوغات من الذهب والبلاطين التي تخضع لنظام خاص بها⁽¹⁾.

✓ حقوق الطابع:

حسب المادة الأولى من قانون طابع " إن رسم الطابع هو الضريبة المفروضة على جميع الأوراق المخصصة للعقود و القضائية، وللمحركات التي يمكن أن تقدم للقضاء كدليل، ولا توجد استثناءات أخرى إلا الاستثناءات التي ينص عليها القانون.

✓ **حقوق التسجيل:** تحصل رسوم التسجيل حسب الأسس وتبعا للقواعد المحددة بموجب هذا القانون وهذا حسب المادة الأولى من قانون التسجيل، كذلك تكون رسوم التسجيل رسوم ثابتة أو نسبية أو تصاعدية تبعا لنوع العقود ونقل الملكية الخاضعة لهذه الرسوم وهذا حسب المادة الثانية من قانون التسجيل .

✓ **الجبائية المحلية:** هي الضرائب التي تجنى إيراداتها إلى ميزانية الجماعات المحلية وهي تضم كل من الرسم العقاري، رسم التطهير، الرسم على النشاط المهني.

✓ **الرسم العقاري:** بصفته الحالية كان قد أسس بموجب الأمر رقم 83/67 المؤرخ بتاريخ 1967/06/02 والمتضمن القانون المعدل لقانون المالية 1967 تعويضا لمجموعة من الرسوم تمس العقار، ويعتبر ضريبة عينية تمس العقارات المبنية وغير المبنية الموجودة في التراب الوطني، الرسم العقاري ضريبة مباشرة تؤسس على مواد تتميز بالثبات، يدفعها الخاضع للضريبة مباشرة لإدارة الضرائب مرة واحدة في السنة، لتمويل ميزانية البلديات، الحدث المنشأ لهذه الضريبة هو ملكية العقار.

(1) Codes des impôts, article 03, op-cit, p255.

- مجال تطبيق الرسم: وهنا نميز بين الملكيات المبنية وغير المبنية⁽¹⁾:

والجدول الموالي يبين لنا كيفية تطبيق الرسم العقاري على الملكيات المبنية وغير المبنية.

جدول رقم 02: مجال تطبيق الرسم العقاري على الملكيات المبنية وغير المبنية.

الملكيات المبنية	الملكيات الغير المبنية
- البنايات بمختلف أنواعها - الأراضي التابعة مباشرة لهذه البنايات. - المنشآت التجارية الكائنة في محيط المطارات البريدية. - الأراضي غير المزروعة والمستخدمة لأغراض تجارية أو صناعية.	- الأراضي الفلاحية - مناجم الملح والسبخات - المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم المكشوفة.

المصدر: معلومات محصل عليها من إدارة الضرائب لولاية البويرة مصلحة الرقابة الجبائية.

- الأساس الخاضع للضريبة:

● الملكيات المبنية: الأساس الخاضع للضريبة هو حاصل ضرب القيمة الإيجارية الجبائية المعبر عنها بالمتر المربع للملكية المبنية في المساحة الخاضعة للضريبة مع تطبيق تخفيض بنسبة 02% سنويا مراعاة لقدم البناية .

لكن دون أن يتجاوز هذا التخفيض حد أقصى 40% (القيمة الإيجارية الجبائية تختلف باختلاف العقار وموقعه أين قسم المشرع الجبائي الجزائري التراب الوطني إلى 04 مناطق وكل منطقة مقسمة إلى 03 مناطق فرعية.

● الملكيات غير المبنية : المعبر عنها بالمتر المربع أو الهكتار في المساحة الخاضعة للضريبة.

⁽¹⁾ المواد 248، 249، 261 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص105، ص120.

- معدلات الضريبة : الجدول الموالي يبين لنا معدلات الضريبة للملكيات المبنية وغير المبنية.

الجدول رقم 03: معدلات الضريبة للملكيات المبنية وغير المبنية.

الملكيات غير المبنية	الملكيات المبنية
الملكيات غير المبنية بالمناطق غير العمرانية 05%	البنيات العقارية 03%
- الأراضي الواقعة بالمناطق العمرانية - المساحة أقل من 500م ² 5% - المساحة بين 500-1000م ² 7% - المساحة تفوق 1000م ² 10%	البنيات ذات الاستعمال السكني التي يملكها أشخاص طبيعيون الواقعة في المناطق المحددة قانونا وغير المشغولة بصفة شخصية أو عائلية أو عن طريق الكراء 10%
الأراضي الفلاحية 3%	الأراضي التي تشكل ملحقات للملكيات المبنية المساحة أقل من 500م ² 5%
	المساحة بين 500-1000م ² 7% المساحة تفوق 1000م ² 10%

المصدر: معلومات محصل عليها من إدارة الضرائب لولاية البويرة مصلحة الرقابة الجبائية.

من خلال تحديد معدل الرسم يمكن حساب الرسم العقاري كما يلي:

نتاج القيمة المضافة X معدل الرسم⁽¹⁾.

أما الإعفاءات غالبا ما تمس الأملاك التابعة للدولة، الولايات و البلديات المؤسسات العمومية

(1) المادة 261 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 120.

والمدارس، الجامعات، الأملاك التابعة للدول الأجنبية، المستثمرات الفلاحية كالمظاهر والحضائر.

- الرسم التطهيري:

أسس بموجب القانون رقم 12/80 المؤرخ في 1980/12/31 المتضمن لقانون المالية 1981، ويعتبر رسم التطهير ملحقا بالرسم العقاري فهو مرتبط باستفادة أصحاب الملكية المبنية من رفع القمامات يوميا، كما أن أي بناء تعرض للهدم أو التحطيم يبقى خاضعا للرسم. يقع عبء هذا الرسم على صاحب الملكية أو المتاجر داخل البلديات التي توفر مصلحة خاصة برفع القمامات المنزلية (الاستفادة من الخدمة)⁽¹⁾.

- معدلات الضريبة:

إن رسم التطهير رسم ثابت يحدده القانون في الحالات العامة، ويمكن لرئيس البلدية تحديد الرسم في حالة واحدة وهي المتعلقة بالمجالات التجارية والصناعية والحرفية وهي لا تراعي مساحة العقار أو موقعه وإنما تراعي عدد السكان المتواجدين في البلدية التي يقع بها العقار، ويحدد مبلغ الرسم كما يلي:

- ✓ ما بين 500-1000 دج كل محل ذي استعمال سكني.
- ✓ ما بين 1000-10000 دج على كل محل ذي استعمال مهني أو تجتري أو حرقى أو ما شابه ذلك.
- ✓ ما بين 5000-20000 دج على كل أرض مهياً للتخيم والمقطورات.
- ✓ ما بين 10000-100000 دج على كل محل ذي استعمال صناعى، تجارى، حرقى ينتج كمية من النفايات تفوق الأصناف المذكور أعلاه.

(1) فراج سمرة، مرجع سبق ذكره، ص18.

- الإعفاءات:

تعفى الملكات غير المستفيدة من خدمات رفع القمامات المنزلة من دفع رسم التطهير.

2-3- الدفع الجزافي (VF):

هي ضريبة مباشرة تجنى لميزانية الجماعات المحلية وتفرض على مجموع المبالغ المدفوعة لقاء المرتبات والأجور والتعويضات والعلاوات بما في ذلك قيمة الامتيازات العينية وكذا المعاشات والريوع العمرية، وقد تم إلغاؤه في سنة 2006.

- مجال التطبيق:

يخضع للدفع الجزافي الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والهيئات المقيمة بالجزائر التي تقوم بدفع الأجور.

- الإعفاءات:

- تعفى من الدفع الجزافي لمدة 03 سنوات، اعتبارا من تاريخ انطلاق الأنشطة لدعم الممارسة من قبل الشباب المستثمر المستفيد من دعم الصندوق الوطني لدعم الشباب، وقد تمدد إلى 06 سنوات إذا كانت من المناطق الواجب ترقيتها.

- تعفى من الدفع الجزافي تعويضات التامين على البطالة وكذلك منح التقاعد المسبق.

- تعفى من الدفع الجزافي لمدة 05 سنوات، اعتبارا من 2001 المؤسسات الممارسة لعمليات بيع السلع والخدمات المنجزة عند التصدير ويتم تطبيق هذا الإعفاء على حصة رقم الأعمال المحق بالعملة الصعبة.

- حساب الدفع الجزافي:

يحسب الدفع الجزافي على المبلغ الإجمالي للمرتبات والعلاوات وكذلك المعاشات والريوع

العمرية المدفوعة بما في ذلك الامتيازات العينية وذلك مهما كانت أهمية الأجور المستخدمين ومكان إقامتهم، منقوصا منه المساهمات "الاجتماعية ومساهمات التقاعد (الحدث المنشأ للضريبة هو دفع الأجور).

ويحصل على مبلغ الدفع الجزافي بتطبيق معدلات الضريبة على المجموع المدفوعات السنوية الخاضعة للضريبة وفق ما يلي:

(الأجور والمرتببات- الاشتراكات 09%) معدل الضريبة، المعدل بالنسبة للأجور والمرتببات والتعويضات والامتيازات العينة تساوي 06%.
المعدل بالنسبة للمعاشات والريوع تساوي: 01%.

2-4- الرسم على النشاط المهني:

هي ضريبة من الضرائب التي تخضع لها الشركات على رقم الأعمال، الذي تحققه المؤسسة أو وحدة من وحدتها في كل بلدية تابعة لمقر إقامته⁽¹⁾.

تأسس هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1996 ليحل محل الرسم على الصناعي والتجاري (TAIC) وبالضبط بالمادة 21 من قانون المالية 1996.

- مجال التطبيق:

يخضع لهذا الرسم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الممارسون لنشاط تخضع عائداته للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح الصناعية والتجارية، والضريبة على أرباح الشركات.

- الأساس الخاضع للضريبة:

بالنسبة للخاضعين للرسم على القيمة المضافة الأساس هو رقم الأعمال خارج TVA أما

(1) Codes des impôts, article02, op-cit,p255.

بالنسبة لغير الخاضعين لـ TVA فإن الأساس هو رقم الأعمال بما في ذلك الرسم على القيمة المضافة، ولتحديد الأساس الخاضع للضريبة يجب الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات المقدرة بـ: 30%، 50%، 70% المنصوص عليها في القانون لصالح بعض العمليات.

- الإعفاءات: يستفيد من الإعفاءات كل من:

- ✓ تستفيد الأنشطة الممارسة من قبل الشباب المستثمر المستفيد من دعم ANSEJ من إعفاء لمدة 03 سنوات انطلاقا من تاريخ الاستغلال.
- ✓ التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات العمومية.
- ✓ المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها والفرق والهيئات المسرحية فيما يخص مبلغ الإيرادات.
- ✓ عمليات البيع والخدمات الموجهة للتصدير ماعدا لنقل البحري والجوي، وإعادة التأمين، والبنوك، لا يمنح هذا الإعفاء للمؤسسات التي تقوم بالإعادة الاستثمار في الأرباح المحققة.
- ✓ المؤسسات السياحية الحديثة من قبل المستثمرين المحليين أو الأجانب استثناء وكالات السفر والسياحة حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة.
- ✓ رقم الأعمال الذي لا يتجاوز 80000 دج إذا تعلق الأمر بمكلفين بالضريبة يتمثل في نشاطهم الرئيسي في بيع السلع المستهلكة حيناً أو 50000 دج في مجال الخدمات⁽¹⁾.

- حساب الرسم على النشاط المهني:

بعد أن يتولى المكلف التصريح برقم الأعمال لدى مفتشيه الضرائب مرفوقاً بالأدلة لتحديد التخفيضات والإعفاءات الممكنة يتم حساب TAP بمعدل 02%.

ونشير إلى أنه إلى جانب هذه الرسوم تود رسوم نذكر منها الرسم على النشاطات الملوثة والخطيرة على البيئة، رسم خاص على رخص العقارات.

(1) فراج سمرة، مرجع سبق ذكره، ص21.

الفرع الثاني: الجباية غير عادية.

تختلف الجباية غير العادية من بلد لآخر وذلك لاختلاف الثروات الباطنية، ففي الجزائر مثلا نجد الجباية البترولية التي يعتبر موردا أساسيا من موارد الدولة.

لكن اعتماد الجزائر على الجباية البترولية تمثل خطرا على وارتدتها، خاصة إذا علمنا أن أسعار البترول تعرف حركة وتغير مستمرين مما يجعل هذه المواد غير مضمونة.

خاصة بعد الهزة التي عرفت السوق النفطية سنة 1986، ومن أهم أهداف الإصلاح الضريبي تقليص تبعية الميزانية العامة للمعطيات النفطية إلا أن الإصلاح الضريبي لسنة 1992 لم يراجع الجباية البترولية لما تتمتع به هذه الأخيرة من خصائص⁽¹⁾:

إن مراجعة الجباية البترولية ترتبط بتطور تقنيات الاستكشاف والاستغلال في المجال النفطي.

المطلب الثالث: دوافع الإصلاح النظام الضريبي الجزائري.

في سنة 1987 أصبح النظام الضريبي الجزائري لا يستجيب لمتطلبات التنمية الاقتصادية، بسبب عدم ملائمة مع المعطيات الاقتصادية الجديدة خاصة بعد توجه الاقتصاد الوطني من اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق الحر لذلك فإن دوافع الإصلاح الضريبي تكمن في نقائص وعيوب النظام الضريبي القديم. وفي هذا الإطار سوف نتطرق إلى هذه العيوب من خلال العناصر التالية⁽²⁾:

أولا: ثقل العبء الضريبي:

نتيجة لتعدد الضرائب وارتفاع معدلاتها أصبح العبء الضريبي الذي كانت تتحمله المؤسسة

(1) قدي عبد المجيد، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، مداخلة في الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، 2002، ص 15.

(2) ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر، منشورات بغداد، الجزائر، 1993، ص 21.

الجزائرية عبئا ثقيلًا إذ نجد الضريبة على أرباح الشركات سنة 1989 يساوي إلى 50% ويعتبر معدلا مرتفعا إذا قرناه بمثيله في دول أخرى ويوضح الجدول التالي معدلات الضريبة على أرباح الشركات في بعض الدول التي أجراها صندوق النقد الدولي سنة 1988.

جدول رقم 04: جدول معدلات الضريبة على IBS في بعض الدول التي أجراها صندوق النقد الدولي سنة 1988.

البلدان	معدل الضريبة	مقارنة بالمعدل المطبق في الجزائر
الجزائر	55%	
المغرب	49.5%	-5.5%
تونس	38%	-17%
مصر	40%	-15%
الولايات المتحدة الأمريكية	34%	-21%
بريطانيا	35%	-20%
تركيا	46%	-9%

المصدر: ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر، ص 21.

انطلاقا من الجدول، نلاحظ أن معدل الضريبة على الربح الصناعي والتجاري للشركات الجزائرية مرتفع عن معدلات الدول الأخرى.

ثانيا: نظام ضريبي غير ملائم لمعطيات المرحلة الراهنة:

لقد أصبح النظام الضريبي القديم غير ملائم ولا يتكيف مع المؤسسة خاصة بعد الإصلاحات الإقتصادية التي شهدتها الوطن وأمام المعطيات الجديدة لاقتصاد السوق ويرجع عدم ملائمة هذا

النظام إلى النقائص التالية⁽¹⁾:

- عدم ملائمة الإهلاك الخطي: قبل سنة 1989 كانت المؤسسة العمومية تخضع لنظام الإهلاك الخطي الثابت ولكن بعد دخولها المبادرة من أجل التسيير الأحسن للمؤسسة وفي ظل هذه المعطيات الجديدة للمؤسسة لم يعد نظام الإهلاك الخطي يتماشى وتطلعاتها بالإضافة إلى العيوب التي كان يتضمنها والتي تؤثر بشكل سلبي على المؤسسة وهي:
- ارتفاع معدلات التضخم الذي صعب من مهمة تحديث استثمارات المؤسسة لأن طريقة الإهلاك الخطي لا تراعي التضخم في حساب الأقساط.
- بالإضافة إلى ذلك فإن الإهلاك الخطي للمؤسسات التي تتطلب موارد مالية معتبرة في بداية نشاطها.

ومن خلال ماسبق يتضح لنا أن الإهلاك الخطي لا يلاءم الوضع الجديد للمؤسسة لذا فمن الضروري إختيار طرق أخرى للإهلاك الأكثر تلاؤما وهذا ما تم فعلا سنة 1989، حيث أضاف المشرع طرق أخرى للإهلاك تتمثل في الإهلاك التصاعدي والتنازلي.

ثالثا: لامركزية الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية والرسم على النشاط الصناعي والتجاري:

في سنة 1975 أقر المشرع الجزائري أن الأرباح الصناعية والتجارية تفرض على أساس كل وحدة وليس على مستوى المؤسسة، هذا القانون أدى إلى حالة غير مقبولة حيث أصبحت المؤسسات تحقق خسارة وتطالب بدفع قيمة الضريبة على وحداتها التي حققت أرباح فمثلا المؤسسة الوطنية للهياكل المعدنية والنحاسية التي تحتوي على تسعة (09) وحدات صناعية في سنة 1985 حققت بعض وحداتها نتيجة إيجابية والبعض الآخر نتيجة سلبية كما هو موضح

(1) ناصر مراد، نفس المرجع السابق، ص28.

في الجدول التالي⁽¹⁾:

جدول رقم 05: جدول يوضح النتائج الإيجابية والسلبية لبعض الوحدات.

09	عدد الوحدات الصناعية
06	عدد الوحدات التي حققت ربح
03	عدد الوحدات حققت خسارة

المصدر: ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر، ص32.

إن الوحدات التي حققت ربح وعددها ستة (06) سوف تخضع للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية BIC الذي معدلها 60% ونتيجة ذلك فإن المؤسسة تحقق خسارة والجدول التالي يوضح مايلي:

جدول رقم 06: جدول يوضح أثر الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية.

6.98	النتيجة الإجمالية للاستغلال
45.37	الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية
47.39-	النتيجة الصافية

المصدر: ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر، ص32.

يتضح مما سبق أن التقنية السابقة تشكل عائقا على الوضعية المالية للمؤسسة ولا تتلاءم مع حقيقة المركز المالي للمؤسسة فليس من المنطق أن تطالب المؤسسة من دفع الضريبة على الربح رغم أنها حققت خسارة.

إبتداء من سنة 1979 وحسب المادة 206 من قانون الضرائب المباشرة أصبحت العمليات التي تتم بين وحدات نفس المؤسسة تخضع للرسم على النشاط الصناعي والتجاري

(1) ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص32.

علما أن العمليات السابقة لا تمثل بيع بل هي مجرد تحويل بين الوحدات لإتمام استغلال المؤسسة، وهذا الأمر جعل حجم هذه الضريبة يتضخم فهي تفرض على وحدة الإنتاج ويعاد فرضها على وحدة التوزيع مما يؤثر بشكل سلبي على خزينة المؤسسة.

رابعاً: عدم فعالية الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمار:

تعتبر الحوافز الضريبية تقنية يستعملها المشرع للتأثير على سلوك المكلفين بما فيهم المؤسسات، إذ تعرف بالتضحية الضريبية بحيث تضحي خزينة الدولة بقدر معين من الاقتراع الضريبي من أجل حث المؤسسة على الاستثمار وذلك لتحقيق الأهداف العامة للسياسة الإقتصادية، لكن الحوافز الموجودة في النظام الضريبي السابق لم تحقق تلك الأهداف⁽¹⁾.

خامساً: ضعف العدالة الضريبية:

لقد كان النظام الجبائي الجزائري غير عادل في كثير من الجوانب⁽²⁾:

- إخضاع بعض المداخل لطريقة الاقتراع من المصدر من دون الآخر يجعلها لا تستفيد من إمكانيات التهرب الضريبي بينما يبقى لدى المداخل الأخرى إمكانية ذلك.
- تباين فترات قيمة الضريبة على المكلف والذي قد يشكل ظلماً في حقه إذ أن الضريبة على الأجور تحصل نهاية كل شهر بينما ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية تحصل نهاية كل سنة.
- اعتماداً على طريقة الدخل النسبي في أغلب الضرائب المباشرة على جميع الدخول مهما اختلفت أحجامها مما يجعلها ضريبة غير عادلة خاصة على أصحاب المداخل الضعيفة.
- التمييز في المعاملة بين المؤسسات الخاصة والمؤسسات العامة إذ نجد أن المؤسسات العامة تستفيد من مزايا ضريبية كبيرة إلا أن المؤسسات الأجنبية تخضع لمعاملة ضريبة خاصة تعطي

(1) ناصر مراد، نفس المرجع السابق، ص33.

(2) جورديّة توفيق، جورديخ رابح، الإصلاح الضريبي في ظل التحولات الإقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس في العلوم الإقتصادية، فرع إقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة البويرة، دفعة جوان 2008-2009، ص52.

لها وضعا أفضل من المؤسسات الجزائرية.

سادسا: ضعف الإدارة الضريبية:

يعود سبب ضعف الإدارة الضريبية إلى هجرة الإطارات الفرنسية بعد الاستقلال مما شكل فراغا إداريا أثر على المردودية الجبائية وافتقار الموظفين الجدد في الإدارات الضريبية للمستوى التعليمي الكافي، وكذلك إلى استخدام طرق بدائية في الإدارة الجبائية وعدم توفر وسائل الإعلام الآلي والذي صعب من وظيفة هذه الإدارة، بالإضافة إلى مشاكل البيروقراطية والرشوة والفساد الإداري في الإدارة الضريبية.

المبحث الثاني: ماهية التهرب الضريبي

نظرا لانتشار ظاهرة التهرب الضريبي التي تهدد البلد ومصالحه الاقتصادية، الاجتماعية والمالية فمن الضروري فهم معنى التهرب وأسبابه ومعرفة مختلف أنواعه، وكذلك الآثار المترتبة عنه والعمل على مكافحته بمختلف الوسائل الممكنة للحد منه، وليس من الممكن أن نسعى وراء مكافحة التهرب والحد منه دون أن تكون لدينا أدنى فكرة أو معرفة حول هذه الظاهرة.

المطلب الأول: مفهوم وأنواع التهرب الضريبي.

الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي.

لقد اختلفت تعاريف التهرب الضريبي من طرف الباحثين والمفكرين، ولذلك سنحاول طرح مفهومه من الناحية القانونية الاقتصادية والإسلامية.

1- تعريف التهرب الضريبي من الناحية القانونية:

يعرف على أنه: محاولة المكلف الذي يتوافر فيه شروط الخاضع للضريبة عدم دفع

الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً، ويحدث التهرب غالباً حينما يعمد المكلف إلى مخالفة نص من النصوص القانونية بطريقة أو بأخرى.

2- تعريف التهرب الضريبي من الناحية الاقتصادية:

يعرف على أنه: كل وسيلة يلجأ إليها المكلف في سبيل التملص من العبء الضريبي الذي يفترض وقوعه على عاتقه، وتتمثل خطورته في كونه يضيع على الدولة جزء من حصيلتها الضريبية.

3- تعريف التهرب الضريبي من الناحية الإسلامية :

يعرف على أنه: "وسيلة غير مشروعة لا يقرها القانون القائم في دولة ما، والتخلص من العبء الضريبي هو لا يساعد على إفساد عدالة التوزيع المقصود فحسب بل أنه يؤدي إلى تحصيل الشرفاء وحدهم للعبء الضريبي، مما دفع بعض الفقهاء إلى القول بأن الضريبة التزام لا يقع إلا على كاهل الشرفاء"⁽¹⁾.

وبصفة عامة فالتهرب الضريبي هو: التخلص من عبء الضريبة جزئياً أو كلياً دون انتهاك أو مخالفة القانون⁽²⁾.

— أن يسعى الملتزم بالضريبة إلى التخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة فيعتمد إلى سلوك احتيالي للتخلص من عبئها، ويعرفها البعض الآخر هو أن يسعى الملتزم بدفع الضريبة إلى التخلص منها دون ارتكاب أية مخالفة لقانون الضريبة، ويسمى هذا بالتجنب الضريبي، والذي يتمثل في الامتناع عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى لا يدفعها، كرفض استيراد

(1) هيشر أمينة ، سليمان رشيدة، التهرب الضريبي وأثاره على التنمية الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس، معهد العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية، جامعة البويرة 2009-2010، ص31.

(2) محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2008، ص169.

إحدى السلع الأجنبية لتجنب أداء الضريبة الجمركية المفروضة عليه⁽¹⁾.

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي.

1- من حيث المشروع:

1-1- التهرب المشروع: لا يتضمن التهرب المشروع أي مخالفة وذلك بالاستفادة من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي نتيجة عدم صياغة بعض الأحكام القانونية بدقة وبهذا لا يترك المكلف أي مخالفة قانونية وبالتالي لا يمكن ملاحقته أو فرض أي عقوبة عليه⁽²⁾.

ويوجد هذا التهرب في الجزائر خاصة من خلال الصور التقليدية التالية⁽³⁾:

*** الخطأ الناتج في التصريح الضريبي :** يلاحظ في هذا النوع الأشكال التالية:

- أخطاء في التصريح بالعمليات الخاضعة للضريبة .
- أخطاء في التصريح عندما يتوقف عن النشاط .
- أخطاء في التصريح الشهري والثلاثي.
- أخطاء في التصريح بالوجود (عند بداية ممارسة النشاط)

*** التهرب المادي و المحاسبي:**

ويتم ذلك بعدم الالتزام بقانون الإدارة الجبائية ، ذلك أن بعض المكلفين لا يقومون بتسجيل البعض من أرقام أعمالهم حيث أن عمليات البيع التي يقوم بها تكون غير مفوترة أو إدخال البعض من مصاريفهم الخاصة في خانة الحساب الخاص بالمصاريف فيحملون الإدارة والخزينة العامة عبئ من مصروفهم الشخصي ومن التحايلات في هذا النوع نجد:

(1) علي زغود، المالية العامة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006 ، ص210.

(2) محمد طاقة، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2007، ص118.

(3) بولحارس مراد، سكيبي عبد الحليم، التهرب الضريبي وآلية مكافحته، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس، معهد العلوم الاقتصادية، فرع نفود ومالية، جامعة البويرة، دفعة جوان، 2010-2011، ص19، ص20.

- أخطاء تخص عملية مسك الدفاتر الإجباري المنصوص عليها في المواد من 09 إلى 12 من القانون التجاري.
- عدم إمساك الدفاتر الثانوية المتعلقة بعمليات الشراء
- أخطاء في الإقفال الشهري لعمليات الشراء والبيع .
- أخطاء في التعيين على الفواتير مثل : تاريخ العملية ،ترقيم أو تعيين الزبون ، الترقيم الجبائي وخطأ إيجاد التوازن المفروض أن يوجد بين دفتر الإيرادات والنفقات.

1-2- التهرب غير المشروع:

ويتضمن هذا التهرب مخالفة قوانين الضرائب وتندرج تحته كافة طرق الغش المالي وما تتطوي عليه من طرق احتيالية للتخلص من الضريبة كإدخال السلع المستوردة خفية أو تقديرها بأقل قيمتها ،أو إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للسلع موضوع الضريبة أو إخفاء كل أو بعض عناصر الدخل أو الثروة الخاضعة للضريبة وقد يحدث التهرب غير المشروع عند ربط الضريبة بالحيلولة دون حصر مادتها عن طريق عدم تقديم الإقرارات غير صحيحة أو عند تحصيل الضريبة بإخفاء الممول أمواله بحيث يتعذر على الإدارة المالية استيفاء الضريبة المستحقة عليه من تلك الأموال⁽¹⁾.

2- من حيث النطاق:

1-2- التهرب المحلي:

يحدث هذا التهرب داخل إقليم الدولة وذلك بمخالفة أحكام القانون الضريبي الداخلي، وذلك بغض النظر عن جنسية الممول أما إذا كان رعايا الدولة أو شخص أجنبيا عنها.

2-2- التهرب الدولي:

لقد شهدت ظاهرة التهرب الضريبي انتشارا واسعا في الآونة الأخيرة لانفتاح اقتصاديات

(1) على زغدود، مرجع سبق ذكره، ص210.

دول العالم على بعضها البعض وتزايد المبادلات التجارية الدولية، واتساع مجال نشاط الشركات متعددة الجنسيات والتي تعتبر اليوم شبكات ضخمة لتهريب الأموال من خلال تسريبها إلى فروع في بلدان أخرى تمتاز بنظام جبائي ملائم⁽¹⁾.

المطلب الثاني: صور وأسباب التهرب الضريبي.

للتهرب الضريبي صور عديدة كما أن ظهور التهرب يرجع لأسباب خاصة به والذان سنتطرق إليهما في هذا المطلب.

الفرع الأول: صور التهرب الضريبي.

حتى الربع الأول من القرن العشرين كان التهرب الضريبي على المستوى الحرفي فقط أما بعد ذلك فقد تنوعت صور التهرب الضريبي بصورة ملحوظة، لا سيما بعد التطورات المذهلة التي تمت في المجالين الصناعي والتجاري.

ويتخذ التهرب الآن صوراً متعددة، فيمكن أن يتم عن طريق إخفاء الإيرادات التي تكون محلاً لفرض الضريبة سواء تم ذلك بصورة كلية، كأن يقوم بعدم ذكر بعض الإيرادات إطلاقاً في إقراره الضريبي، ويتم ذلك أيضاً بصورة جزئية كأن يذكرها ولكن بأقل من قيمتها الحقيقية. ومن صور التهرب الضريبي كذلك استعمال إحدى الطرق الاحتمالية التالية⁽²⁾:

- تقديم الممول الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع تضمين بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات الحقيقية التي أخفاها عن مصلحة الضرائب.

- تقديم الممول الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات

(1) هيشر أمينة، سليمان رشيدة، مرجع سبق ذكره، ص 32.

(2) السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، 2000، ص 810، ص 812.

أو مستندات مع تضمنيه بيانات تخالف ما هو ثابت بما لديه فعلا من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها عن مصلحة الضرائب.

- إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبي.

- توزيع أرباح على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه في الأرباح.

- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر.

- إخفاء نشاط أو أكثر مما يخضع للضريبة.

أما حسب الأستاذ علي زغدود فهو يرى انه لا يمكن حصر التهرب من الضريبة حصرا دقيقا، ومن أهم صور التهرب من الضرائب المباشرة إنكار المكلف تحقق الواقعة المنشئة للضريبة كما لو تمثلت هذه الواقعة في بلوغ دخل المكلف قدرا معيناً من الدخل، أو يرفض تقديم الإقرارات التي على أساسها ربط الضريبة. أما التهرب من الضرائب غير المباشرة فيكون بإخفاء المستورد للسلع الخاضعة للضريبة الجمركية، أو التصريح بأقل من قيمتها الحقيقية، ويتم التهرب بإخفاء طبيعة التصرف القانوني الخاضع للضريبة غير المباشرة وقد يأخذ التهرب الضريبي أبعادا دولية كأن يلجأ المكلف بالضريبة إلى نقل أمواله إلى الخارج للإفلات من الضريبة قبل ربطها عليه أو بعد ربطها عليه وقبل تحصيلها⁽¹⁾.

الفرع الثاني: أسباب التهرب الضريبي.

إن ظاهرة التهرب الضريبي من إحدى الظواهر التي تفتت في اغلب المجتمعات وذلك لأسباب عديدة منها:

(1) علي زغدود، مرجع سبق ذكره، ص 211.

1- الأسباب المباشرة:**1-1- الأسباب التشريعية:** وتعود هذه الأسباب إلى⁽¹⁾:

- تعقد تشريعات الضرائب وعدم إستقرار النظام الضريبي من شأنه أن يخلق عدة مشاكل للمكلف تتجلى في عدم فهمه للنصوص القانونية ومن أمثلة هذه التعقيدات ، كثرة المعادلات والإعفاءات و التخفيضات والتعديلات التي تزيد من إحتمال التهرب.
- تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضرائب وترك ثغرات يمكن التسلل
- إن النظام الجبائي هو نظام تصريحي يعتمد على التصريح المقدم من طرف المكلف هذا ما يزيد من نسبة التهرب.

1-2- الأسباب الإدارية:

- إن تحقيق أهداف السياسة الضريبية يتطلب النظر إلى إمكانيات التطبيق، فقد لا يكون مجديا فرض ضرائب جديدة أو رفض معدلات الضرائب إذا كانت تفتقر إلى وسائل تنفيذها، لأن هذا سيزيد الأمر تعقيدا، فالأمر يتعلق بكفاءة الإدارة الضريبية، إذ أن هذا النقائص الموجودة فيها هي التي تحد من كفاءتها، ومنه تدفع بالمكلف إلى التهرب الضريبي. وتتجلى أهم هذه النقائص في⁽²⁾:

***نقص أو محدودية الوسائل المادية والبشرية:**

- إن ضعف الإمكانيات المادية والبشرية ساهمت بالقسط الوافر في نقشي الظاهرة وإستفحالها ، وهذا ما تعاني منه الكثير من دول العالم الثالث سواء من الجانب المادي التي تفتقر إلى أبسطها، أو الجانب البشري المتمثل في النقص الفادح في عدد الموظفين وكفاءتهم.

(1) حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون سنة، ص43.

(2) فراج سمرة، مرجع سبق ذكره، ص28.

***تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية:**

غالبا ما تغرس الإجراءات الروتينية المعقدة روح الكراهية تجاه الضريبة، مما يدفع بالمكلفين إلى اللجوء إلى التهرب، وهو ما يجب على الإدارة المالية تفاديته بالعمل على التبسيط والتسهيل لتلك الإجراءات والمعاملات، وتتمثل هذه النقائص في:

- عدم المساواة في تطبيق وعاء الإجراءات الإدارية.

- صعوبة تقدير وعاء الضريبة.

- تعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بتحصيل الضريبة.

- عدم التشدد في الجزاءات على المتهربين.

2- الأسباب غير المباشرة:**2-1- الأسباب النفسية:**

تلعب العوامل النفسية دورا هاما في عملية التهرب الضريبي، فكلما زاد الوعي الضريبي* والأخلاقي قل التهرب الضريبي والعكس صحيح.

فالمعتقدات النفسية كانت حافزا للتهرب من الضريبة ومنها⁽¹⁾:

✓ الاعتقاد السائد بأن الضريبة أداة لنهب الشعوب وإفقارهم، فالتهرب من دفعها في هذه

الحالة هو نوع من أنواع المقاومة، وبالتالي كان هذا حافزا لتنامي الكراهية للضريبة

لتصبح هذه الأخيرة و كأنها جزء من التكوين الوراثي البشري.

✓ سوء فهم مصطلح الاقتطاع الضريبي الذي يراه البعض مجرد أموال ضائعة بدون

مردودية.

*الوعاء الضريبي هو شعور المواطن بواجبه نحو وطنه، وما يقتضيه ذلك من التضحيات مادية تعين الدولة ما يلقي عليها من أعباء.

(1) السيد عطية عبد الواحد، مرجع سبق ذكره، ص 814.

✓ الإعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة، لأنها تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.

2-2- الأسباب السياسية:

نجد أن سياسة الإنفاق العام تلعب دورا أساسيا في هذا الخصوص، فكلما أحسن الحكام إستخدام الأموال العامة، كلما قل ميل أعضاء الجماعة نحو التهرب من الضريبة، كذلك يشير بعض الكتاب إلى إستخدام الضريبة في أعراض غير مالية، إجتماعية واقتصادية يجعل الطبقات التي تتحمل من الضرائب أكبر من غيرها تشعر بالظلم مما قد يدفعها إلى التهرب كوسيلة لمقاومته⁽¹⁾.

- مما يتصل من الناحية السياسية أيضا أن الطبقات ذات النفوذ السياسي عادة ما تستفيد من نفوذها في التهرب الضريبي ويشيع ذلك بكثرة في الدول المتخلفة، أما في الدول المتقدمة فإن ذلك يقل بصورة كبيرة.

- كذلك فإن إنعدام الإستقرار السياسي والإقتصادي داخل الدولة عادة ما يكون سببا لشيوع التهرب الضريبي، لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظائفها، وبالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء إلتزاماتهم الضريبية⁽²⁾.

2-3- الأسباب الإقتصادية:

إن للأسباب الإقتصادية دورا هاما في عملية التهرب، فكلما كانت حالة المكلف الإقتصادية متدهورة إلى جانب الحالة الإقتصادية العامة، كلما كان التهرب الضريبي كبيرا والعكس صحيح.

(1) زينب عوض الله حسين، مبادئ المالية العامة، المكتبة الإقتصادية كلية الحقوق بجامعة الإسكندرية، مصر، بدون سنة، ص185.

(2) السيد عطية عبد الواحد، مرجع سبق ذكره، ص814، ص815.

- فمن ناحية الممول فإن وضعه الإقتصادي أمام الضريبة عادة ما يكون عاملا محددًا للتهرب الضريبي، والمومول عادة ما يستطيع أن يحدد هل إستفاد من دفع الضريبة المقررة عليه والعكس، إن إفتقد الممول كل أثر إقتصادي إيجابي لدفع الضريبة، فإن ذلك يكون مدعاة للتهرب الضريبي.

- أما من ناحية العوامل الإقتصادية، فالملاحظ أنها تلعب هي الأخرى دورا في التهرب الضريبي، فإن كانت الأوضاع الإقتصادية تساعد على مراجعة الضريبة فإنها ستعمل على منع التهرب الضريبي و ذلك لأن الممول لن يتحمل عبئها وإنما يستطيع أن ينقله للآخرين، وبالتالي لن تكون له مصلحة في التهرب الضريبي أيضا في فترات الإزدهار الإقتصادي وحيثما يكون بإمكان التجار رفض نقل العبء الضريبي للمستهلكين فإنه لن يكون هناك لديهم ميل للتهرب الضريبي، وبالعكس في حالة الأزمات الإقتصادية تزداد حالات التهرب الضريبي بسبب ثقل موارد الأفراد، وكذلك بسبب زيادة أسعار الضرائب عن الحدود المعقولة لا سيما إن زادت بصورة مبالغ فيها⁽¹⁾.

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي وسبل مكافحته.

إن التهرب الضريبي ينجر عنه عدة آثار سواءا على الاقتصاد أو المجتمع، لذلك تسعى الدولة إلى إيجاد سبل لمكافحة هذه الظاهرة.

الفرع الأول: آثار التهرب الضريبي.

يترتب عن التهرب الضريبي آثار ضارة بمالية الخزينة حيث يقلل من حصيلة الضرائب فيؤدي ذلك إلى عجز الدولة عن تنفيذ المشروعات وحرمان المواطنين من خدمات نافعة لهم وتتمثل هذه الآثار فيما يلي⁽²⁾:

(1) السيد عطية، نفس المرجع السابق، ص815، ص816.

(2) حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص50، ص52.

1- الآثار الإقتصادية:

من الآثار الإقتصادية للتهرب الضريبي هو أن هذه الظاهرة تحدث اعوجاجا بالنسبة للإقتصاد الوطني وتتمثل فيما يلي:

أ - ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها:

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى إنقاص الإيرادات الضريبية، فتلجأ الدولة إلى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات وبزيادة في عدد الضرائب وارتفاع معدلاتها، فإن التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية، وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الإجتماعية.

ب - إعاقة المنافسة الإقتصادية:

إن المؤسسة التي تتخلص من دفع الضرائب تحقق أرباحا وتكون وضعيتها المالية أحسن من المؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة، فالمؤسسات الأقل إنتاجية هي التي تقوم في غالب الأحيان بعملية التهرب من دفع الضرائب فهي لا تحاول تحسين الإنتاجية، أو تحقيق التقدم الإقتصادي لتحقيق أرباح أكبر، وإنما تقوم بعملية التهرب للحصول على موارد للتمويل وبذلك تبيع منتوجاتها بأسعار منخفضة مقارنة مع الأسعار المعمول بها في السوق وذلك للحاق بالمستوى العالي الذي تتميز به نظيراتها، أي المؤسسات الأخرى التي تسعى إلى تحسين وضعيتها الإقتصادية والمالية عن طريق الزيادة في الإنتاجية أو تحسين مستوى الإنتاج.

ج - إعاقة التقدم الإقتصادي:

إن الأثر المتمثل في إعاقة المنافسة والذي يترتب عليها التهرب الضريبي، يؤدي بدوره إلى تأخير التطور الإقتصادي وإعاقة التقدم الإقتصادي.

د- التوجيه الوهمي للنشاط الإقتصادي:

قد يلجأ الأعوان الإقتصاديون إلى أنشطة إقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي ولا يأخذون بعين الإعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الإقتصادية وتزيد القيمة المضافة والدخل الوطني، أي أنهم لا يتوجهون إلى الأنشطة الإقتصادية التي تخلف ثروات إضافية، وبذلك فالتهرب الضريبي يصبح سببا في الركود الإقتصادي والتخلف.

هـ- ظهور أزمة رؤوس الأموال:

إن عملية التهرب الضريبي تتمثل في أغلب الأحيان في إخفاء المكلف رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية وتتم هذه العملية إما عن طريق الاكتناز، أو على شكل أوراق نقدية أو على شكل معادن كالذهب بالإضافة إلى ذلك فإن بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن وتهرب رؤوس الأموال الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص إيرادات الدولة، وإضعاف الموجودات الإقتصادية بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يضعف من مبالغ الإذخارات العمومية وبالتالي إضعاف الإستثمار والتقليل من إمكانيات الدولة في مجال الإنفاق العمومي مثل التعمير، بناء المساكن، مدارس،... إلخ.

2- الآثار المالية :

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العمومية للدولة بحيث يفوت على الدولة جزء هام من الموارد المالية، ويترتب عن ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية اتجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة للجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الإقتراض.

فاعتماد كثير من الدول بدرجة كبيرة على الضرائب التي تمثل مداخيل وموارد لتغطية نفقاتها المتزايدة خاصة أمام تراجع الموارد الأولية، والأساسية المصدرة إلى الأسواق العالمية وتدهور قيمة العملات العالمية مع انخفاض مردودية الجباية البترولية لبعض الدول بعد أن

كانت تغطي جانبا من إيرادات الميزانية، ولذلك نجد فجوات تسجلها الميزانية تعود في أغلب الأحيان إلى نقص في المردود الضريبي الناتج عن الغش ولسد تلك الفجوات، والإختلالات المالية تلجأ هذه الدول إلى البحث عن مصادر أخرى لتمويل تكون بالتأكيد ضغط على التنمية الإقتصادية كما تشكل من آثار سلبية ومن بين هذه المصادر⁽¹⁾:

أ- الإصدار النقدي:

هو ضخ قدر من النقود "الكتلة النقدية" ويطلق عليه كذلك التمويل بالتضخم وينتج عنه مايلي:

- زيادة مفرطة للأسعار، إرتفاع غير طبيعي دون أن يقابله زيادة في الإنتاج.
- ظهور التضخم باختلاف أنواعه.
- نقص القدرة الشرائية للمواطنين وتدهورها.
- تغيير نمط الاستهلاك .
- انخفاض الصادرات في البلاد الذي سوف يؤدي إلى صعوبة الحصول على العملة الصعبة.
- اختلال التوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع وظهور السوق السوداء.

ب- الدين العام:

إن اللجوء إلى الدين العام باختلاف مصدره (داخلي أو خارجي) ومدته (طويلة أو قصيرة)، وطريقة الاكتتاب (عام أو عن طريق البنك) يؤدي إلى آثار وخيمة وتتمثل في:

- عبء على ميزان المدفوعات، وذلك في حالة السداد، وتحمل الآجال المستقبلية لأعباء هذه

⁽¹⁾ بومكراز ليلي، باديس صيرينة، التهرب الضريبي واليات مكافحته، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس، معهد العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية، جامعة البويرة، دفعة جوان، 2008-2009، ص34، ص36.

القروض العامة خاصة إذا استخدمت كمصاريف استهلاكية، أما إذا استخدمت في المشروعات الاستثمارية فإن هذا العبء يكون ضعيفا عليها.

- التزام ووجوب تدبير الدولة للمورد المالي لتسديد القروض، مما ينتج عنه ضغط على

عناصر الإنفاق العام، مما يقلل القدرة الشرائية للمستفيدين من هذا النوع من الإنفاق.

- تقلص النشاط الإنتاجي نتيجة استخدام الأموال أو قرضها للدولة بغية الحصول على فوائد و ضمان سدادها، وحصول المقترضين على مزايا.

- التدخل في الشؤون الخاصة من طرف الدولة الأجنبية نتيجة عدم القدرة على تسديد الديون

الخارجية، وبالتالي الخضوع للتبعية الأجنبية أو فرض قيود إقتصادية على هذه الدولة.

- إن تراكم الديون على الدول النامية أصبحت في الوقت الحاضر تشكل أهم خطر يهدد إقتصاديتها وكل ذلك يساهم في تقليص الإنفاق العام.

ج - أثره على التجارة الخارجية:

لإرتباط الدولة بالمحيط الدولي فإنها تعمل على ترقية التجارة الخارجية من خلال فتح

السوق الوطنية على الأسواق العالمية، وذلك من أجل تمويل، وإيرادتها الضرورية من السلع

الرأسمالية وكذلك العمل على تصدير منتجاتها الوطنية لجلب العملة الصعبة لكن المشكلة تكمن

في الدول النامية أثناء إعتما دها على تصدير المواد الأولية بأسعار منخفضة وإستيراد السلع

والتجهيزات بأسعار مرتفعة، وبالتالي اللجوء إلى الخزينة العمومية لتغطية النقص، ففي حالة

العجز في الخزينة نفسها فإن ذلك يؤثر سلبا على التجارة الخارجية نفسها، وبالتالي تضطر

الدولة إلى جلب رؤوس الأموال الخارجية لتنشيط وتعجيل عملية التنمية الإقتصادية ويبقى ذلك

بالضرورة فيما بعد حيث يؤدي بالدولة إلى زيادة سعر الضرائب أو فرض ضرائب جديدة

فيزداد عبئها على الذي لا يتهرب وذلك من أجل تغطية العجز الحاصل.

3- الآثار الاجتماعية:

لا تجد الدولة أمام الخسائر المتصاعدة إلا منفذا واحداً، وهو معدلات الاقتطاع محافظة بذلك على الحد الأدنى من الأمان المالي، ويلاحظ بوضوح عند إعداد الميزانية السنوية حيث أن العجز الذي تسجله الإدارة الجبائية في تحصيل مختلف المداخل ناتج عن التهرب ولتغطية هذا العجز الحاصل تعتمد الإدارة الجبائية إلى الرفع من مستوى معدلات بعض أصناف الضريبة، أو استحداث ضرائب جديدة، والملاحظ أن الضرائب المطبقة في البلدان النامية تكون طبيعة مواردها متفاوتة النسب بين مختلف أصناف الضريبة، وتبقى تلك الإجراءات لا تمس إلى فئة معينة من المكلفين من النزهاء، مما يجعل عدم المساواة بين الأفراد فيتحملها البعض ويتخلص منها الذين أفلحوا في التهرب منها.

وعليه تتجلى آثار الظاهرة من الناحية الاجتماعية في العناصر التالية⁽¹⁾:

أ- آثاره على المكلف نفسه:

"يحد التهرب الضريبي من سلطة الدولة، بل ويحطمها، وذلك بتعويد المواطن على العيش في مخلقة دائمة "ساعيا إلى تعميق التفاوت أمام الدولة وتحويل عبئها على عاتق المكلفين النزهاء، وتعميق الهوة بين الطبقات الاجتماعية المختلفة، مساهما في خلق جو من الخداع بين أفراد المجتمع الواحد واستفحال مظاهر الانحطاط المدني فيما بينهم وجعله بذلك أسلوب وعادة متفشية في المجتمع.

ب- آثاره على أفراد وطبقات المجتمع:

إن اعتماد الدولة النامية على الضرائب غير المباشرة بالدرجة الأولى، وهذا النوع من الضرائب يفرض على السلع الاستهلاكية (أفراد) الذين يساهمون بقسط وافر في دعم خزينة الدولة، الشيء الذي ينمي لديهم الإحساس بالقهر والاستغلال من طرف النظام الجبائي حيث

(1) بومكراز ليلي، نفس المرجع السابق، ص38.

يتزايد هذا الشعور لدى هذه الفئات بتغاضي الدولة على مختلف التجاوزات التي تقترفها أيادي أصحاب النفوذ بتهربهم الدائم، وهو ما يجعل الجو مضطرب في العلاقات بين أفراد المجتمع وظهور الفوارق الإجتماعية.

الفرع الثاني: سبل مكافحة التهرب الضريبي

نظرا لآثار السيئة التي تترتب على التهرب الضريبي فإن التشريعات الضريبية المختلفة تحاول بشتى الوسائل لمكافحة هذه الظاهرة ونجد منها:

1- حجز الضريبة من المنبع:

وتقتضي الضريبة بإلزام المكلف بتحمل الضريبة بدفعها إلى الإدارة المالية مما لدى المكلف من أموال، ففي هذه الطريقة يوجد شخصان أمام الإدارة المالية المختصة، الأول هو المكلف بتحمل الضريبة، والثاني هو الملتزم بدفعها

وللإدارة حق الرجوع على الأول لاستثناء بين الضريبة إذ لم يحم الثاني بتنفيذ التزامه بدفعها، إلا أن هذه الطريقة ممكن تطبيقها في بعض الضرائب فقط دون الأخرى، مثل الضريبة على المرتبات والأجور وعلى إيرادات القيم المنقولة الأسهم والسندات الخ، وهي غير ممكنة بالنسبة لبعض الضرائب كضريبة الأرباح التجارية والصناعية وضريبة المهن غير التجارية.

2- تحصيل الضريبة عينا بالقيمة التي يعنها الممول:

في حالة الرسوم القيمية يلجأ بعض الممولين الى التهرب جزئيا من دفع الضريبة عن طريق إعلان قيمة السلع المستوردة اقل من قيمتها الحقيقية لذلك تعطي بعض التشريعات للإدارة المالية الحق في تحصيل الضريبة الجمركية عينا من البضائع المستوردة، مما لا يجد معه الممول أية مصلحة في إخفاء القيمة الحقيقية لهذه السلع.

3- تقرير جزاءات على التهرب:

تنص كافة التشريعات الضريبية على توقيع جزاءات معينة على محاولة التهرب، أيا كانت صورتها من دفع الضريبة، وهذه الجزاءات قد تكون مالية وتتمثل في إلزام المتهرب بدفع مبالغ بضعة أمثال المبالغ التي حاول التهرب من دفعها وقد تكون جنائية وتتمثل في الحكم بالغرامة أو بالحبس أو بهما معا⁽¹⁾.

4- حق الاطلاع:

ويعني أنه يجوز لموظفي دائرة الضريبة الاطلاع على سجلات ودفاتر وملفات الممول ووثائقه الخاصة لتتمكن من ربط الضريبة بشكل دقيق واكتشاف ما قد يحدث من مخالفات بهدف التخلص من الضريبة.

5- خلق الوعي الضريبي بين الممولين:

ويكون خلق الوعي الضريبي بين الممولين مع مراعاة تنظيم وتفسير التشريع الضريبي وتحقيق مزيج من الرقابة على حركة رؤوس الأموال عند دخولها وخروجها⁽²⁾.

6- تقديم إقرار مؤيد باليمين:

في بعض القوانين كالقانون الفرنسي يلزم المكلف بتقديم إقرار المؤيد باليمين، فإذا كان الإقرار غير صحيح تطبق أحكام قانون العقوبات الخاصة باليمين الكاذبة بشرط أن يكون المكلف سيئ النية عند تقديمه الإقرار.

(1) أحمد جامع، علم المالية العامة الجزء الأول، الطبعة الثالثة، دار النهضة العربية، مصر، 1975، ص248، ص250.

(2) عبد الناصر نورا عليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، الطبعة الأولى، دار المسيرة للتوزيع والطباعة، الأردن، 2002، ص229.

7- التبليغ بواسطة الغير:

في بعض الدول يجيز القانون في بعض الأحوال لكل شخص أن يدلي إلى الإدارة المالية بالمعلومات من شأنها أن تساعد في الرقابة على الإقرارات واكتشاف الغش مع منح المبلغ مكافأة معينة⁽¹⁾.

8- عدم المبالغة في تعدد الضرائب:

يجب أن تفرض الضرائب بالسعر والعدد القابل للتطبيق أن تتلاءم مع الوضع الاقتصادي السائد وإمكانيات المواطنين فليس من المنطق أن تكثر من الضرائب في الوقت الذي يستطيع المواطن تحمل أعباءه، ومن هذا تلجأ الكثير من الدول إلى إعادة صياغة القوانين الضريبية بما يتلاءم مع التغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمالية⁽²⁾.

المبحث الثالث: ماهية الغش الضريبي.

بالنظر إلى ظاهرة الغش الضريبي وما ينجم عنها من آثار وخيمة على مختلف المستويات فهي تتطلب دراسة واهتمام كبير، وعليه سوف نتطرق في هذا المبحث بالتفصيل إلى تحديد مفهوم الظاهرة وأنواعها، كما سنتطرق أيضا إلى أسباب وطرق الغش وكذا آثاره وآليات مكافحته.

المطلب الأول: مفهوم الغش الضريبي وأنواعه.**الفرع الأول: مفهوم الغش الضريبي.**

يشكل الغش الضريبي صورة غير مشروعة من صور التهرب من أداء الضرائب إلى خزينة الدولة، وهذه الصورة تتجلى في تزوير المستندات حيناً وفي عدم دقة القيود حيناً آخر. وفي مخالفات تضاف إلى جملة أخرى من المخالفات التي يمكن لمرتكب الغش الضريبي أن يمارسها إزاء القوانين والأنظمة التي ترعى شؤون الضرائب والرسوم في البلاد، وغنى عن البيان

(1) عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان، 1976، ص226، ص227.

(2) حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص53، ص54.

أن المشرع لا يقف مكتوف الأيدي اتجاه ألوان الغش الضريبي وكذلك مخالفة النصوص الشرعية، فإذا مارس المكلف عملية الغش تلك عن طريق كتمان نشاطه الخاضع للضريبة، فبإمكان الإدارة الضريبية إصدار جداول تكليف إضافية تترتب عليه الضريبة ناهيك عن الغرامة المقررة .

وإذا تجلّى غشه لا من خلال كتمان نشاطه، وإنما من خلال الامتناع عن تقديم التصارح القانونية الإلزامية، أو إذ عمد إلى تقديم التصاريح الناقصة أو المزورة أو المرفقة بمستندات زائفة عن حقيقة وارداته، وبالتالي عن حقيقة أرباحه الخاضعة للضريبة، أو إذا حاول تضخيم مقادير المبالغ القابلة للتنزيل من الأرباح لكي يصل رغم ضئيلة أرباحه الصافية القابلة للتكليف الضريبي، فإن الإدارة الضريبية التي تكتشف هذه الوقائع، من خلال دراسة ملفات المكلفين بواسطة مراقبي الضرائب المختصين والمراقبين الرئيسيين ورؤسائهم التسلسليين، تستطيع أن تصدر جداول تكليف تكميلية تستدرك بواسطتها حقوق الخزينة المضيعة بسبب الغش الضريبي، وتضيف إليها أيضاً الغرامات المقررة على مخالفة القوانين الضريبية⁽¹⁾.

الفرع الثاني: أنواع الغش الضريبي.

تعددت تصنيفات الغش الضريبي، فيمكن تصنيفه حسب عدة معايير، حسب معيار المشروعية من حيث درجة التعقد وحسب معيار الحدود الجغرافية، وسنتطرق إلى كل تصنيف على حدا.

1- حسب المشروعية:

وحسب هذا المعيار نجد غش مشروع وغش غير مشروع.

1-1- الغش الجبائي المشروع:

يقصد به تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من الثغرات الجبائية الموجودة بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة القوانين، هذا ما يفسح المجال إلى العديد من التأويلات فهذه الاستفادة لا تعد مخالفة للقانون مادام يتصرف في إطار قانوني جعلها له المشروع

(1) فوزي عطوي، المالية العامة والنظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، 2003، ص 275 - 274.

من خلال سلسلة من الإعفاءات والتخفيضات أو خدمات قد تعود عليه بنتائج أكثر امتياز ومن أمثلة ذلك كأن تلجأ بعض الشركات إلى توزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية لصالح مساهميها للتخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، وذلك في حالة عدم تناول النص القانوني لمثل هذه الأوعية وهي الأسهم⁽¹⁾.

1-2- الغش الجبائي غير المشروع:

يقصد به التخلص من أداء الضريبة بالمخالفة الصريحة للقوانين، وتندرج تحته بذلك كل الطرق الغش المالي وما تتطوي عليه من هذه الطرق من اللجوء إلى طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة، وقد يقع الغش غير المشروع عند تحديد وعاء للضريبة أو عند تحصيلها ومن أمثلة الغش الضريبي، وفي الحالة الأولى أن يمتنع المكلف عن تقديم إقرار يدخله طبقاً للقانون أو يقدم إقرار غير صحيح يتضمن بيانات خاطئة تقدر الضريبة على أساسها. أما الغش عند تحصيل الضريبة، فيكون بإخفاء الشخص أمواله حيث يتعذر على مصلحة الضرائب أن تستوفي من تلك الأموال مبلغ الضريبة التي تم ربطها بالمكلف بالضريبة.

2- حسب الشكل:

نجد حسب هذا التصنيف غش بسيط وغش مركب.

2-1- الغش الجبائي البسيط:

بالنسبة لبعض القانونيين الغش البسيط هو كل فعل مرتكب سيدنيه من أجل مخادعة الإدارة الجبائية الوصول إلى خضوع أقل للضريبة تقديم تصاريح ناقصة تتضمن بيانات خاطئة لتقدير الضريبة على أساسها وقصد بالنية السيئة كون المكلف واعي بعد مشروعية العمل الذي يقوم به وقد ورد ذكر الغش البسيط ضمناً في قانون الضرائب المباشرة، عندما يصرح المكلف بالضريبة الملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى القواعد أو العناصر التي تؤخذ في الاعتبار لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلاً أو ربحاً ناقصاً.

(1) غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الأفاق، الأردن، 1998، ص 181.

2-2- الغش الجبائي المركب:

هو مرادف عبارة الطرق التدليسية فعنصر القصد يجب أن يضاف إلى العنصر المادي المتمثل في الطرق التدليسية، ومن هنا يمكننا تعريف الغش المركب على أنه ذلك النوع من الغش الذي يتبع طرق تدليسه من أجل تجسيد إدارة تجذب الضريبة، وبينهم الممول بإتباعه الأساليب التدليسية، ليس فقط بالاحتيال ولكن يضاف إلى هذا محو كل آثار الحقيقة وهي حالة الممول الذي يقدم لإدارة الضرائب محاسبة مزيفة وفواتير كاذبة، فالغش المركب ما هو إلا نتيجة لليد العاملة الغشاشة والتي تتوفر على نية الغش⁽¹⁾.

المطلب الثاني: أسباب وطرق الغش.

يعود ظهور ظاهرة الغش الضريبي إلى عدة أسباب، ومن خلال هذا المطلب سنتطرق إليها وكذا إلى طرق الغش الضريبي.

الفرع الأول: أسباب الغش الضريبي.**1- الأسباب المتعلقة بالمكلف:**

للكلف أسباب متعلقة به وتتمثل فيما يلي:

1-1- الأسباب النفسية:

تلعب العوامل النفسية دورا هاما في الغش الضريبي فكلما زاد الوعي بدفع الضريبة لدى المكلف بها ضعف الباعث على الغش منها والنقص، وكلما كان الوعي الضريبي ضعيفا كان الباعث النفساني على الغش قويا وملموسا.

ونقصد بالوعي الضريبي مدى اقتناع المكلف بدفع ما عليه من التزامات وتحملها باقتناع،

(1) يدو لويزة، قاري حياة، الغش الضريبي وآلية مكافحته، مذكرة التخرج لنيل شهادة ليسانس، معهد العلوم الاقتصادية، فرع نفود مالية وبنوك، جامعة البويرة، دفعة جوان، 2010-2011، ص 41، ص 40.

ومعرفة القيمة التي يستوجب عليه أن يدفعها، وإذا تحقق ذلك يقل الغش الضريبي ومن بين الاعتقادات النفسية الراسخة في أذهان المكلفين ما يلي :

— اعتقاد المكلف بأن الضريبة اقتطاع مالي بدون مقابل، إذ من الصعب لأي فرد منا أن يتخلى عن مبلغ مالي دون أن يحصل على أي مقابل مادي أو معنوي.

— اعتقاد البعض أن التهرب من الضرائب لا يعد تصرفا مخالفا وأنه لا يشكل خسارة لأحد لأن الدولة تعتبر شخصا معنويا.

— اعتقاد البعض أن التهرب من الضرائب لا يعد تصرفا مخالفا وأنه لا يشكل خسارة لأحد لأن الدولة تعتبر شخصا معنويا.

— اعتقاد بأن الضريبة بمثابة عقوبة متجسدة في شكل مبالغ تدفع إلى الإدارة الجبائية مقابل ممارستهم لنشاط ما⁽¹⁾.

1-2- الأسباب التاريخية والاجتماعية:

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

فمنذ الاحتلال العثماني للجزائر والذي يليه بعد ذلك المستعمر الفرنسي أي في تلك الحقبة التاريخية، ما هي إلا سلب لأموال السكان الأصليين، هذا التطور بقي راسخا في الأذهان ثابتا إلى يومنا هذا، وهناك عدة عوامل ساعدت على ترسيخه نذكر منها:

— انعدام الثقة بين المواطنين نتيجة عجز الإدارة من القضاء على بعض الآفات الاجتماعية كالرشوة، اختلاس الأموال.....الخ.

(1) يحيى بوقنداقجي، مدى فاعلية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، مذكرة التخرج لنيل شهادة ليسانس في العلوم المالية، فرع تسيير واقتصاد مؤسسة، جامعة المدينة، 2005-2006، ص 23.

– الاستعمال اللامتناهي وغير العقلاني للأموال العمومية وإنفاقها بكثرة في بعض المشاريع العمالية.

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

كل هذه العناصر المذكورة كونت فكرة لدى الفرد الذي يلجأ إلى الغش، بحيث أصبح مقتنعا بأنه لم يرتكب أي مخالفة حتى يلام عليها مما نتج عنه التفكك المستمر للوعي الجبائي، داخل المجتمع والسبب الذي زاد في حدة هذا التفكك هو التناقص والظلم الذي أحدثته النظام الجبائي نفسه⁽¹⁾.

1-3-1- الأسباب الاقتصادية:

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

1-3-1-1- الوضعية الاقتصادية للمكلف:

في أوقات الأزمات يظهر سلوك المكلف اتجاه الضريبة بشكل واضح حيث تنخفض المداخيل وتصبح الضريبة تشكل عبئا ثقيلا على المكلف مما يدفعه إلى تجنب تسديد يدها، أما في حالة الرخاء الاقتصادي حيث تزيد المداخيل فقد يدفع المكلف بالضريبة ما عليه اتجاه الخزينة ليظهر مظهر المواطن الصالح.

1-3-1-2- الوضعية الاقتصادية العامة:

ترتفع مداخيل الأفراد في فترة الإنعاش الاقتصادي وترتفع بذلك قدرتهم الشرائية يتحمل بذلك المستهلك النهائي في الضرائب التي يجمعها منهم المكلف ويسددها إلى الخزينة، مما يؤدي إلى تقليل الغش الضريبي، أما في فترات الركود الاقتصادي تنتشر السوق الموازي ويؤدي والى

(1) يدو لويزة، قاري حياة، مرجع سبق ذكره، ص 37.

اختلالات في بنية الاقتصاد الوطني⁽¹⁾.

2- الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية:

تحتل الإدارة الجبائية مكانة بارزة في المنظومة الضريبية ويرجع أساسا إلى مدى نجاعة الإدارة لذلك فإن عجز الجهاز الإداري يعد سببا أساسيا في استفحال ظاهرة الغش الضريبي.

وأهم مظاهره نذكر مايلي⁽²⁾:

- تقديم متأخر للبطاقة الجبائية: حيث يجب على المكلف بالضريبة تقديم البطاقة الجبائية والتي تمثل دليل متابعة من طرف مصالح الضرائب في جميع أرجاء الوطن وتسمح أيضا بمعرفة كل المبالغ المالية التي يحل عليها من خلال معاملاته وبالتالي تحديد الوعاء الخاضع للضريبة.
- غياب جهاز الرقابة: هذا ما سمح للمكلف استغلال طريقة تضخيم كتلة التكاليف الواجبة الخصم المتبوعة بالسندات الثبوتية مما أدى إلى تخفيض الإيرادات.
- عدم توافر العناصر الفنية والإدارة القادرة على تحمل مسؤوليات تطبيق أحكام قوانين الضرائب، الأمر الذي أدى وإلى الاتجاه نحو تبسيط هذه الأحكام والتوسع في فرض الضرائب، والتي تتميز بعدم تعقد مشاكل تطبيقها كالضرائب الجمركية والضرائب على رؤوس الأموال، وذلك من أجل تحقيق عدالة وتوزيع العبء الضريبي والأهداف الاقتصادية للنظام الضريبي.
- إن المستوى المعيشي للموظف بالإدارة الجبائية ودرجة تكوينه تجعله عرضة للإغراءات الكثير المقدمة من طرف التجار ما يمس بكفاءتهم ونزاهتهم.

— الرشوة: نعتقد أنها أكثر خطرا من نقص الكفاءة وهي عملية مرتكبة من طرف عمال الإدارة الجبائية، والذين يقبلون الهدايا والهبات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، هذا التسبب

(1) محمد فلاح، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1997-1998، ص37.

(2) فريال بولعناصر، زعطوط مليكة، الغش الضريبي ودور الرقابة الجبائية في مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، الجزائر، 2002-2003، ص41، ص42.

الموجود في الإدارة يعود إلى نقص المراقبة الحكومية للأجهزة التابعة لها، وكذا غياب أجهزة مختصة لمحاربة ظاهرة الرشوة واستغلال المناصب.

— ضعف الأجور والمرتبات لعمال الإدارة الضريبية: نتيجة لانخفاض مستويات الأجور بصفة عامة في الدول المتخلفة، الأمر الذي يحد من إمكانية تدعيم الإدارة الضريبية بالعناصر المؤهلة ذات خبرة وكفاءة فنية عالية.

— النظام الجبائي نظام استراتيجي: أي يعتمد أساساً على تصريحات المكلف لتحديد الوعاء وبالتالي حساب مبلغ الضريبة، فهذا يدفع بالمكلف ويشجعه على تقديم تصريحات كاذبة، وفي بعض الأحيان عدم تقديمها تماماً.

3- الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي:

توجد عدة عوامل تؤثر على الغش ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الجبائي ومدى استقرار التشريع الجبائي والتي نجلها في العناصر التالية⁽¹⁾:

— ثقل عبء الجباية: والذي يشكل مبرراً أساسياً لتهرب الأفراد من الضريبة بحيث في حالة زيادة العبء الجبائي عن توقعات المكلفين واستعدادهم النفسي.

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

— ضعف العقاب المفروض على المتهرب: إن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على من يلجأ إلى الغش في الضريبة يؤثر على المكلف بالضريبة بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهربه من الضريبة ففي هذه الحالة يبتعد المكلف عن ذلك ويقلل منه، وإذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماماً، ففي هذه الحالة يكثر الغش الجبائي.

(1) يدو لويضة، قاري حياة، مرجع سبق ذكره، ص 39.

— استقرار التشريع الجبائي: تؤدي التغييرات الدائمة في التشريع الجبائي إلى غموض النظام الجبائي بسبب تعدد القوانين، كما تؤدي على عدم ثقة المكلف بالنظام الجبائي وبالتالي زيادة ميلهم إلى الغش الجبائي⁽¹⁾.

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

الفرع الثاني: طرق الغش الضريبي.

يلجأ المكلف بالضريبة إلى الغش بمختلف الطرق الممكنة ومن بين هذه الطرق نذكر

مايلي:

1- الطريقة المحاسبية:

يلزم القانون الجبائي الأفراد بموافاة مصلحة الضرائب بالتصريحات الخاصة، يشيرون إلى جميع المبالغ التي حققه المشروع التجاري أو الصناعي خلال السنة المالية، وتدعم هذه التصريحات بالوثائق التي تثبت ذلك (الفواتير، السجلات، المحاسبية....) وهذا في المواعيد المحددة، بما أن المحاسبة تعتبر قاعدة لإجراء التحقيقات من قبل المصالح الجبائية، فالغش الجبائي يمكن أن يكون ذو طبيعة محاسبية فإذا كان التحقيق في المحاسبة يتمثل في التأكد من مطابقة القيود المحاسبية مع المستندات التي تثبت ذلك، فإن المكلف يبحث عن وضع مطابقة للقيود المحاسبية مع ما يقدمه من وثائق مضلة، وتعتبر هذه الطريقة صعبة الاكتشاف من طرف الإدارة الجبائية برغم السهولة التي يلقاها المكلف عند تنفيذها ولهذا النوع من الغش طريقتين وهما⁽³⁾:

(1) محمد فلاح، مرجع سبق ذكره، ص38.

(2) يدو لويزة، قاري حياة، مرجع سبق ذكره، ص 39.

(3) فريال بولعناصر، زعطوط مليكة، مرجع سبق ذكره، ص18.

✓ الغش بزيادة وتضخيم التكاليف.

✓ الغش بتخفيض الإيرادات.

1-1- الغش بزيادة التكاليف:

بعد ما سمح المشرع الجزائري بخصم الأعباء التي يتحملها فعلا وذلك لاستغلال مؤسسته شريطة أن تكون هذه التكاليف مرتبطة مباشرة بالاستغلال في حدود المعقول (الحدود التي وضعها القانون)، أصبح البعض من الممولين ينتهزون هذا الحق في إدخال مصارف ليست لها علاقة بالنشاط الذي تقيمه المؤسسة أو المبالغة في تقديرها للتكاليف، وذلك لتخفيض قدر الإمكان من الضريبة على الأرباح المحققة، فتعددت الطرق المستعملة في هذا المجال وسوف نتعرض إلى الأكثر استعمالا والمعروفة لدى المصالح الجبائية⁽¹⁾.

1-2- الغش بتخفيض الإيرادات:

إن عملية تخفيض النواتج (الإيرادات) هو شكل كلاسيكي للغش الجبائي، حيث بمجرد عدم التسجيل الجزئي أو الكلي لبعض الإيرادات يعتبر ذلك غشا ضريبيا. ويتجسد في هذا عند إجراء التسجيل المحاسبي بصفة كلية أو جزئية للإيرادات المحققة فالمحاسب مثلا عند استلامه لمبلغ مقابل أتعابه لا يقوم هذا الأخير بتسجيل المبلغ الكامل الذي تم استلامه من طرف الزبون في السجلات المحاسبية الخاصة به، وهذا بعد الاتفاق الودي الذي يبرمه مع الزبون وكذلك هو الحال بالنسبة للأعمال غير التجارية (المهن الحرة) التي يصرح فيها غالبا بالمدخيل أو الإيرادات المحققة فعلا كالمحامين الذين لا يصرحون بالعدد الحقيقي للملفات المدروسة أو بالنسبة للأطباء فقد نصت الفقرة الثالثة من المادة 309 الذين لا يصرحون بالعدد الحقيقي للملفات المدروسة أو بالنسبة للأطباء فقد نصت الفقرة الثالثة من المادة 309: "... يتعين على الهيئات الضمان الاجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب المباشرة على كل طبيب أسنان أو مساعد طبي، بكشف فردي يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم، والشهر الذي

(1) محمد فلاح، مرجع سبق ذكره، ص 55.

دفعت فيه الأتعاب والمبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب، كما هي واردة في الأوراق العلاج و كذلك مقدار المبلغ المرجعة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له.....".

إلى جانب هذه الوسيلة هناك وسيلة أخرى يمكن أن تكون محل الغش من طرف المكلف، تتمثل في استبعاد بعض المبيعات، الشيء الذي يسمح بتخفيض قسم كبير من الربح الخاضع للضريبة وهي الوسيلة الأكثر استعمالا من طرف المكلفين وهذا بعدم التسجيل المحاسبي التام لبعض المبيعات، وهذا ما يسمى بالبيع بدون فاتورة أو القيام بعملية أخرى وهي عدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة.

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

2- الغش الجبائي عن طريق العمليات المادية والقانونية:

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

2-1- الغش عن طريق العمليات المادية:

يتمثل الاختفاء المادي في إخفاء المكلف لأملكه بصفة جزئية أو كلية حتى بعيدة عن كل اقتطاع ضريبي، ففي حالة الإخفاء الجزئي، يكون المكلف معروفا لدى الإدارة الجبائية، ولكنه يخفي جزءا من ممتلكاته أو مخزوناته أو عدم احترام المقاييس المتعارف عليها في الإنتاج، إما عند الاختفاء الكلي فإن المكلف يكون غير معروف تماما لدى الإدارة الجبائية ويمارس نشاطه في السوق الموازية، لذلك من الصعب على الإدارة تحديده والوصول إليه.

إذن ما نستنتجه من التعريف السابق للغش عن طريق العمليات المادية بأنه يتمثل في إخفاء جزء من البضائع، المواد أو الأرباح التي هي في الواقع تخضع للضريبة أو الإخفاء الكلي، بحيث أن العمل يكون في سرية من خلال الأسواق السوداء، حيث يتم فيها تبادل السلع

(1) فريال بولعناصر، زعطوط مليكة، مرجع سبق ذكره، ص 50.

والمواد بعيدا عن كل مراقبة من طرف الإدارة الجبائية وهذا ما يجعل الصعوبات في إخضاع هذه العمليات للضريبة نظرا للتناقض الكبير الموجود في جهازها الرقابي.

كما قد يتجسد الغش عن طريق العمليات المادية في عدم احترام مقاييس الإنتاج الموضوعية والمسطرة من طرف القانون.

2-2- الغش عن طريق العمليات القانونية:

يظهر هذا النوع من الغش الجبائي بإيجاد المكلف لحالات قانونية تسمح له بالاستفادة من بعض المزايا وهي الأساس ليس له الحق في الاستفادة منها، فالغش الجبائي عن طريق استعمال القانون يتمثل في خلق حالة قانونية تظهر مخالفة للحالة الحقيقية على إثر عملية وهمية أو تكيف خاطئ لحالة ما.

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

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

(1) يدو لويزة، قاري حياة، مرجع سبق ذكره، ص 44.

المطلب الثالث: آثار الغش الضريبي.

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف مالية اقتصادية واجتماعية، لذلك فإن الإخلال بالواجب الجبائي يؤثر على الدور المنوط بها، وذلك في غياب نظام جبائي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة، وعليه يؤدي التهريب الضريبي إلى عدة آثار سلبية يمكن تصنيفها:

1- الآثار المالية:

يؤدي الغش الجبائي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة، بحيث يفوت على الدولة جزء هام من الموارد المالية ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض، إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقرار المالي والاقتصادي للبلاد المعني⁽¹⁾.

2- الآثار الاقتصادية:

يتفق جميع الاقتصاديين أن الخزينة العمومية عرفت نزيفا مليا حادا وهذا نتيجة للغش والتهرب اللذان يؤثران وبشكل كبير من عمليات الإنتاج، والتجارة فالغش الجبائي يسمح للمكلف بأن يقوم بتخفيض سعر التكلفة وبيع منتجاتها بسعر منخفض مقارنة بأسعار منافسيه في السوق أو حتى بأقل من سعر التكلفة وذلك دون التأثير على أرباحهم، وكذا جلب الزبائن بمنح معدلات خصم أكبر من التي يمنحها منافسون آخرون أو زيادة كمية الإنتاج والتحسين من نوعيته، مقارنة بالمنتجين الآخرين الذين يقومون بدفع مستحقاتهم الجبائية، الأمر الذي يؤدي إلى اشتداد التنافس في غياب الرقابة الصارمة، وهذا ما خلق نوع من التشجيع، فالمؤسسات أو الأفراد الذين يلجئون إلى الغش الجبائي يصبحون أمثال الذي تقتاد به المؤسسات الأخرى، مما يؤخر

(1) يدو لويزة، نفس المرجع السابق، ص46.

تحقيق التنمية أو التقدم الاقتصادي من جهة ومن جهة أخرى فإن الغش الجبائي يعطي توجيهها وهما للنشاط الاقتصادي عندما يصبح الشغل الشاغل للمكلفين هو كيفية التهرب من الضريبة، وبذلك فهم يوجهون مصالحهم الاقتصادية أكثر حسب الاعتبارات الجبائية وليس الاعتبارات الاقتصادية، كما يؤدي كذلك إلى ندرة رؤوس الأموال بحيث يقوم المكلف بإخفاء أرباحه لتجنب اجتماع اكتشاف الإدارة الجبائية لإفلاته من واجبه الضريبي، فيلجأ إلى الاكتناز إما على شكل النقدي أو شكل معادن نفيسة كالذهب... أو عن طريق فتح حسابات بنكية في الخارج أو استثمار هذه الأموال في البلدان أين تكون الجبائية فيها إما معدومة أو أقل مما عليه هنا⁽¹⁾.

3- الآثار الاجتماعية:

يؤدي الغش الجبائي إلى إضعاف روح التضامن بين الأفراد في المجتمع، كما يؤدي إلى المساواة بين المكلفين في تحمل العبء الجبائي، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها، بينما يتخلص منها، أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، وتؤدي كثرة الغش الجبائي للدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة، لذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الجبائي⁽²⁾.

(1) فريال بولعناصر، مرجع سبق ذكره، ص 54.

(2) يدو لويزة، مرجع سبق الذكر، ص 46.

خلاصة:

يمكن أن نقول بأن النظام الضريبي يتمثل في مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل مختلفة انطلاقاً من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمة الضريبة وأخيراً عملية تحصيلها.

إن الإدارة الجبائية عند قيامها بتحصيل الضريبة تواجه عدة صعوبات مع المكلف بدفع الضريبة، بحيث يقوم هذا الأخير بالتهرب أو الغش الضريبي، فهذه الظاهرة عرفت انتشاراً واسعاً في المجتمع وذلك يعود لعدة أسباب منها المباشرة غير المباشرة، وينجر من هذه الظاهرة آثار عديدة.

الفصل الثاني

مفاهيم أساسية حول الرقابة

الجبائية

تمهيد:

إن ظاهرة التهرب والغش الضريبي تعد أحد العوائق التي تواجهها جميع الأنظمة الجبائية في العالم، وتزيد خطورتها خاصة في البلدان التي تعتمد على الجبائية كأهم مورد للخزينة العامة للدولة.

ولهذا يسعى القانون الجبائي إلى إيجاد الحلول عن طريق توظيف جميع الوسائل المتاحة لمحاربتة، ونجد من ضمن هذه الوسائل الرقابة الجبائية.

وتعتبر هذه الأخيرة من أهم الإجراءات المتخذة لمكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبي، ولها أهمية بالغة خاصة وأن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي بحيث يمنح الحرية النسبية للمكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله من تلقاء نفسه، فالرقابة على هذه التصريحات لازمة، فهي في كثير من الأحيان تكون غير صحيحة وذلك بسبب أخطاء مرتكبة أثناء إعدادها من طرف المكلف سواء بنية حسنة أو بهدف التملص من دفع الضريبة.

ومنه سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى العناصر التالية:

- ماهية الرقابة الجبائية.
- الوسائل الهيكلية والقانونية للرقابة الجبائية.
- التزامات وحقوق المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم .

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية.

تطراً للدور الذي أصبحت تلعبه الضريبة من خلال مساهمتها الفعالة في ميزانية الدولة، فمن أجل ضمان مردود هذا المورد كان من الضروري متابعتها ورقابتها الجبائية. فالرقابة بشكل أو بآخر أمر طبيعي في أي مجتمع، ففي هذا المبحث سوف نحاول التعريف بالرقابة الجبائية و أهدافها إضافة إلى أشكالها المختلفة والصعوبات التي تواجهها، وكذلك الوسائل الهيكلية والقانونية لها.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها.

في هذا المبحث سيتم التطرق إلى مفهوم وأهداف الرقابة الجبائية. وذلك للدور الذي تلعبه الضريبة وخاصة بعد أزمة سنة 1986 نتيجة انهيار أسعار النفط، ومن أجل ضمان مردود هذا المورد كان من الضروري متابعتها ورقابتها جبائياً.

الفرع الأول : مفهوم الرقابة الجبائية.

إن مفهوم الرقابة الجبائية يعتمد أساساً على التصريحات التي يقدمها المكلفين بالضريبة إلى المصالح الجبائية، بحيث تحتوي هذه التصريحات المعلومات اللازمة التي تحدد أسس الأوعية الضريبية.

يمكن تعريف الرقابة الجبائية: على أنها فحص لتصريحات وكل التسجيلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها ، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للإستعلام والإستيضاح من كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها، ولا يكفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من

مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول⁽¹⁾.

بالإضافة إلى التعريف السابق فقد أعطيت عدة تعاريف لمفهوم الرقابة غير أنها تصب في نفس سياق التعريف السابق فنجد بالخصوص مايلي:

أ- المفهوم الكلاسيكي للرقابة الجبائية: هي الفحص المنتظم والشامل لجميع سجلات ووثائق المؤسسة لغرض تحقيق مجموعة من الأهداف⁽²⁾.

ب- المفهوم الأنجلوساكسوني للرقابة الجبائية: هي فحص للسجلات والتقارير المالية المنشأة بغرض التعبير عن مدى إخلاص طريقة عرض المعلومات التي تتضمنها تلك التقارير، ويتم الفحص وفقا لطرق مسطرة مما يضمن للعمل المنجز درجة عالية من الامتيازات⁽³⁾.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية.

للرقابة الجبائية عدة أهداف تسعى إلى تحقيقها هي:

1- الهدف القانوني: ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين بالقوانين والأنظمة، لذا حرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضرية عند الانحرافات أو المخالفات التي يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية⁽⁴⁾.

2- الهدف الإداري: إذ تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها للمساهمة بشكل كبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في

(1) عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، مصر، بدون تاريخ، ص46.

(2) نفس المرجع أعلاه، ص46.

(3) رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر (1991-2002)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، فرع تسيير، جامعة الجزائر، 2007-2008، ص186.

(4) محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2000م، ص160.

النقاط التالية⁽¹⁾:

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى وجود النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء التي يساعد الإدارة الجبائية لمعرفة سببها وتقييم آثاره، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تتجم عن ذلك.
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

3- الهدف الاجتماعي: ويتمثل فيما يلي⁽²⁾:

- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع.
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والتمثل في وقوف جميع المكلفين على المساواة أمام الضريبة.

- 4- الهدف المالي والاقتصادي: حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، لضمان دخول إيرادات أكبر للخرينة 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⁽³⁾.

إذا يمكن تلخيص الأهداف المرجوة من الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي بصفة عامة في النقاط التالية:

- الحد من الغش والتهرب الضريبي وذلك بإكتشاف الغش والأخطاء المرتكبة كل التلاعبات التي يمكن إستعمالها.
- المحافظة على أموال الخزينة باسترجاع حقوقه المنقوصة.

⁽¹⁾ نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (1999-2003)، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع مالية نقود، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص36.

⁽²⁾ نفس المرجع أعلاه، ص36.

⁽³⁾ MARC LERAY, le contrôle fiscale, édition l'hurmann, Paris, 1993, p16 -p18.

- دفع المكلفين على التصريح الصحيح وتجنب الطرق التدليسية وإحترام التنظيمات والقوانين التشريعية⁽¹⁾.
- توسيع نطاق الوعاء الضريبي مما يسمح بتحصيل موارد إضافية وتوجيهها إلى تحقيق الأغراض الاقتصادية والاجتماعية.
- توسيع نطاق الرقابة الجبائية إلى جميع المتعاملين الإقتصاديين، وبالتالي تحقيق مبدأ العدالة الاجتماعية وأيضا ضمان منافسة نزيهة بين جميع المتعاملين.
- تحديد الوضعية الحقيقية المالية للمكلفين بالضريبة⁽²⁾.

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية والصعوبات التي تواجهها.

للرقابة الجبائية عدة أشكال تساعد إدارة الضرائب على كشف التهرب والغش الضريبي، ولكنها من جهة أخرى تواجهها عدة صعوبات.

الفرع الأول: أشكال الرقابة الجبائية.

الرقابة الجبائية شكلين هما:

1- الرقابة العامة:

تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشات الضرائب وفي هذا المستوى يتم التمييز بين نوعين من الرقابة، الرقابة التشكيلية والرقابة على الوثائق، يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضرائب وتتم المراقبة على شكل فحص تمهيدي، هذا النوع من الرقابة ينجز من غير تنقل أو إجراء أبحاث خاصة من طرف مصلحة الضرائب، وتتم بمكتب الرقابة على مستوى ملف المكلف بالضريبة إلا أن أهمية ومدى هذه الرقابة يمكن أن تتغير وتتسع، ولهذا تميزت بشكل عام ما بين ما يسمى بالرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.

(1) رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص 186، ص 187.

(2) عيسى بولوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي والغش الضريبي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع إقتصاد التنمية، جامعة باتنة، 2003-2004، ص 55.

1-1- الرقابة الشكئية:

تتم هذه الرقابة عموماً على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الإختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، وتتجز كل سنة وتعتبر كمرحلة تمهيدية وكخطوة أولى، هي تشمل مجموع التدخلات التي تهدف إلى⁽¹⁾:

- تصحيح الأخطاء المادية المحتملة والمسجلة في التصريحات (أخطاء الجمع، أخطاء الترحيل... إلخ) مع عدم إجراء أي تقدير أو مقارنة بين تلك التصريحات والمعلومات التي تملكها الإدارة.

- هذا النوع من الإدارة لا تعتمد على صحة الأرقام المصرح بها قدر ما تعتمد على الكيفية التي تم بها ملء هذه التصريحات، أي أن هذه الرقابة تهدف إلى النظر في الشكل الذي جاءت به التصريحات والتي يتم معاينتها في المرحلة الثانية دون تصحيح ما صرح به المكلف، أي أن العملية لا تغدو أن تكون سوى فحص شكلي لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلفين.

1-2- الرقابة على الوثائق:

على غرار الرقابة الشكئية التي تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين، فإن الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين، بمقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف الذي هو بحوزة 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

(1) عيسى بولخوخ، نفس المرجع السابق، ص 57.

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 وأمر إحتواتها التصريحات المقدمة، وقد يتخذ هذا الطلب الصبغة 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⁽¹⁾.

ب - طلب التبريرات والتوضيحات:

عقد ما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه عبارة عن رفض الإجابة عن كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، بتعين على المحقق أن يعيد طلبا كتابيا لأنه يضيف طابع الإلزامية أكثر، ويجب أن يبين هذا الطلب الكتابي بشكل صريح النقاط التي يراها المحقق ضرورية للحصول على التبريرات والتوضيحات، لأن 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

⁽¹⁾ نوي نجاة، مرجع سبق ذكره، ص37، ص38.

صحيحة ودقيقة⁽¹⁾، وطلب التبريرات والتوضيحات من طرف المكلف بالضريبة لا يجب أن تتعدى مدة 30 يوما لتقديم الرد عليها⁽²⁾.

وقد تكون هذه الإجراءات السابقة غير كافية للمحقق، لذلك يلجأ إلى الرقابة الخارجية، فالهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء وتصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات، كما تساعد أيضا في إختبار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقة.

2- الرقابة المعمقة:

إن هذا النوع يكون تكملة للإستمرار المنطقي للرقابة على الوثائق، يتم في هذا النوع التمييز بين الفحص المحاسبي والفحص المعمق لمجمل الوضعيات الجبائية المكلف، وهي وسيلة مراقبة خارجية لإستدراك وعقوبة الغش الجبائي.

تقوم مديريةية البحث والمراجعات ببرمجة المكلفين الخاضعين للرقابة بناء على اقتراحات المديريات الولائية ومعلومات أخرى بحوزتها، بانتقاء ملفات لبرمجتها للمراقبة بصورة رشيدة وبطرق فعالة حيث يتم إنتقاء الملفات للرقابة الجبائية على أساس عدة مؤشرات تقنية، كما أنها تقوم بإعداد برنامج مركزي وبرنامج محلي، الفرق بينهم هو برمجة المؤسسات ذات رقم الأعمال أقل من 10 000 000 دج في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تنفذ البرنامج المحلي وأما المؤسسات ذات رقم الأعمال أكبر من الحد السابق فتكون من صلاحيات مصلحة البحث والمراجعات والتي تنفذ البرنامج على المستوى المركزي وتسمح هذه الرقابة بـ⁽³⁾:

(1) Bernard PLAGNET, droit fixal, édition DALLOZ, siery ,paris, 1992, p236

(2) المادة 59 من قانون الإجراءات الجبائية ، المديرية العامة للضرائب، بارتي للنشر، الجزائر، 2002 ،ص14.

(3) رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص188.

– فحص الدفاتر والسجلات وجميع الوثائق المحاسبية التي صرح بها المكلف والمتعلقة بنشاطه.

– فحص الملفات الخاضعة لحق التقادم (04 سنوات).

– فحص ومراقبة المظاهر الخارجية للثروة.

فالرقابة المعمقة يتم فيها التمييز بين نوعين من الرقابة: الفحص المحاسبي والفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف.

2-1- الفحص الحاسبي:

إن الفحص المحاسبي هو عبارة عن مجموعة العمليات التي تهدف إلى فحص في عين المكان، الملفات المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال⁽¹⁾، لذلك يتبين أن اللذين يعنيه الفحص المحاسبي هم اللذين ملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي أكد عليها القانون التجاري الجبائي. فغياب هذه الوثائق والملفات لا يكون للتحقيق الجبائي معنى، وهذا ما تم ذكره في المواد من 9 إلى 12 من القانون التجاري. يسمح هذا الفحص بالتأكد من صحة التصريحات الجبائية بمقارنتها بالعناصر الخارجية كالدفاتر المحاسبية، ويمس كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين للنظام الحقيقي والملزمين بمسك المحاسبة⁽²⁾.

2-2- الفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة:

يقوم على مراقبة الأشخاص الذين يمارسون نشاط مهني غير تجاري (المهن الحرة) وتسمح بمتابعة تطور ونمو أملاك وأموال المكلف ومقارنتها مع المداخل المصرح بها حيث تسمح بإستخراج الفارق المصرح به من الدخل والدخل الحقيقي ومدى انسجامه والحالة المادية

(1) المادة 190 من قانون المالية لسنة 1996، مرجع سبق ذكره.

(2) المادة 191 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1996، مرجع سبق ذكره.

والمظاهر الخارجية للمكلف، تعتمد هذه الطريقة على المعلومات الموجودة لدى إدارة الضرائب وهي تخص (عدد الرحلات للخارج، أنواع السيارات، العقارات... إلخ) وتسمح باكتشاف الأخطاء والتدليسات الممكنة والأرقام المشكوك فيها بصفة عامة، مراقبة صدق تصريحات المداخيل الإجمالية فيما يخص الضريبة على الدخل⁽¹⁾.

الفرع الثاني: الصعوبات التي تواجهها الرقابة الجبائية.

تواجه الإدارات الجبائية صعوبات عديدة من حيث الرقابة، وذلك بسبب غياب العناصر الكفوءة والنزيهة من جهة. وإفتقارها للوسائل المادية العصرية التي تجعلها غير قادرة على أداء مهمتها على أحسن ما يرام بسرعة إتقان، فالإدارة المالية في العالم الثالث هي التي تغير و تشوه الجباية ومن ضمن الصعوبات التي تواجهها الرقابة الجبائية نذكر ما يلي⁽²⁾:

1- قصور الإمكانيات البشرية : إن عدم انتهاج الإدارة سياسة منتظمة و منهجية، ينتج عنه نقص في الجانب البشري نوعا و كما .

1-1- من الناحية الكمية : إن الإدارة الضريبية تعيش عبر سنوات متتالية قصورا تقريبا في الأعدان وموظفي الإدارة الجبائية وذلك من خلال :

- نقص أعدان الرقابة : إن ضخامة عدد الملفات بالمقارنة بالكفاءات الضرورية لمراقبتها يفسر إلى حد كبير الفترات المتفاوتة و المتباعدة لشن حملات الرقابة و التدخل سواء منها الروتينية أو الإستثنائية، وهو بدوره ما يؤمن ضمانا للمكلف فيصبح بموجبه متهرب وأكثر أمانا إذا قلت أو ضعفت وتيرة الرقابة كلما زاد أمان المتهربين الذين ليسوا إلا مغامرین، ربحهم أكثر من خسارتهم بالإضافة إلى النقص الفادح لعدد المحققين مما ينجر عنه نقص عمليات التحقيق المجرات على المؤسسة .

(1) رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص189.

(2) Http : //www.djalfa.info/vb/showthread.php le:20/04/2012.

1-2- من ناحية الكفاءة : إن الاعتماد على سياسة ضريبية لا تعطي الكفاءة و المهارة دورها الفعال ينعكس سلبا على فعالية النظام الضريبي و الإدارة الجبائية نفسها، فتعقد الملفات المعالجة و تشابكها إضافة إلى ضعف إمكانيات الإدارة من حيث الكفاءة و المهارات أورث الإدارة رداءة في التسيير و يرجع هذا الضعف في التأهيل و الكفاءة إلى:

- ضعف المدارس المختصة في تكوين الإطارات الكفوءة ورسكلتها على الأقل وهو ما يتجلى أكثر في النسب الضئيلة التي تتكفل بها الجامعات .

- غياب وعدم إدراك الموظفين والأعوان الإداريين للمعارف المختلفة في مجال الجبائية والحسابات المعقدة والتشريعات الضريبية.

2- قصور الإمكانيات المادية : إن نقص الإمكانيات المادية للإدارة الجبائية يعد حاجزا أمام أي إصلاح جبائي ومن أمثلة ذلك في الواقع للإدارة ما يلي :

- القصور في المقرات واعتبار بعضها الآخر في حاجة إلى ترميم و تجديد.

- القصور في وسائل النقل الخاصة، حيث أن شساعة المساحة تحد من فعالية النظام الجبائي مدام هناك إفتقار إلى وسائل النقل من أجل تأدية المهام .

- التأمين وإن كان هذا الأمر صعب المنال إلا أنه ضروري لما يتعرض له الكثير من الموظفين لاعتداءات معنوية و جسدية .

- نقص وانعدام في بعض الأماكن لأدنى التقنيات لمعالجة المعطيات والإحصائيات بالإضافة إلى إفتقار الإدارة إلى الأجهزة الضرورية كأجهزة الإعلام الآلي وأجهزة التصوير والنسخ والفاكس، خاصة مع التطورات التي تشهدها اقتصاديات العصر .

- نقص المطبوعات الإدارية مما يتسبب في تعطيل الكثير من العمليات الجبائية .

- إنعدام المحفزات المالية و المشجعة على التفاني في العمل .

إن إعطاء الأهمية للوسائل البشرية مع إغفال الوسائل المادية يعتبر عائق أمام رفع مستوى فعالية الإدارة الجبائية التي تختلف نشاطاتها وتتنوع أدوارها .

3- عدم فعالية الرقابة و تعقد الإجراءات الإدارية و التنظيمية:

ويمكن إبراز ذلك من خلال ما يلي :

3-1- عدم فعالية الرقابة: رغم الصلاحيات المخولة للإدارة في عملية الرقابة إلا أنها بقيت تعاني قصورا وذلك من خلال:

- إن الرقابة لا تستجيب للأهداف المرجوة لأن مصالح الرقابة لا تؤدي دورها وأن الفرق الرقابية انحرفت عن دورها ولا يوجد تنسيق بين مختلف المؤسسات و الهيئات المعنية كالجمارك و البلديات وغيرها .

- غياب الرقابة الفعلية و الفعالة يفتح المجال للعديد من الجهات للتهرب من دفع الضريبة و ذلك عن طريق عدم التقيد الرسمي للفواتير.

- عدم تمكن عمليات الرقابة أثناء إجراءاتها من الوصول فعلا إلى الأهداف التشريعية المرجوة و الواجب الوصول إليها.

- لا تزال العلاقات التضامنية بين لجان التنسيق متواضعة تحتاج إلى دفع بحيث لا وجود لتنسيق جدي بين مختلف المؤسسات المعنية بالضريبة.

3-2- تعقد الإجراءات الإدارية و التنظيمية: تكمن الصعوبات التي تواجه الإدارة الجبائية فيما يلي :

- صعوبة ربط و تحصيل الضريبة و تقديرها فإن ثقل الإجراءات يزيد حتما من الصعوبات التي تواجه الإدارة في تقدير بعض أوعية الضرائب، مما يشجع الممول على التهرب فقد تعمل الإدارة الضريبية على ربط الضريبة ربطا جزافيا بأقل أو أكثر من قيمتها مما يؤدي إلى آثار معنوية على الممولين .

- عدم المساواة في تطبيق الإجراءات: إن عملية الرقابة تحكمها دوافع ذاتية مما يجعل مصالح الضرائب تمارس نوعاً من اللاعدالة على المواطنين.

- عدم تشدد في فرض الجزاءات على المتهربين: وذلك من خلال محاكمات الغش الضريبي و الرشوة المتفشية في قضايا التهرب التي من المفروض أن يفرض عليها عقوبات صارمة، و الملاحظ أن الأحكام الصادرة في قضايا الغش الجبائي تتميز بالبطء لأن القاضي يطالب تحقيق خبرة للتأكد من وجود غش ضريبي .

3-3- نقص الوعي الضريبي: إن إدارة الجبائية ملزمة بإتباع سياسة رشيدة تعمل على إحداث نوع من الدراسة والمعرفة لدى المكلف بالضريبة ويتم ذلك من خلال:

- تجنيد مختلف الوسائل العصرية من أجل الاحتكاك بالمكلف مباشرة وتتمثل في الوسائل المرئية التي فيها برمجة موائد مستديرة وخصص تخصص المجال الجبائي ووسائل الإعلام والاتصال الأخرى كالوسائل المكتوبة من إشارات دورية تبرز دور الجبائية أو من حيث الجرائد والمجلات.

- تنظيم ندوات إعلامية وأبواب مفتوحة على الجبائية والتي يتم فيها تفسير وشرح الإجراءات والغموض الذي يميز بعض النصوص القانونية لإزالة التأويلات المستعصية الفهم، وبذلك يتم تفسير نظرة المكلف اتجاه ارتكاب المخالفات مما يجعله ملتزماً بواجباته الجبائية على الوجه الصحيح ويساهم في دفع عجلة التنمية الاقتصادية.

إن ضعف المستوى الأخلاقي وانعدام أو ضعف الوعي الضريبي يعتبر أهم المحفزات لارتكاب مثل تلك التحايلات والمخالفات المختلفة للتهرب من الضريبة.

3-4- عدم عدالة النظام الجبائي: يؤدي غياب العدالة أمام الضريبة المفروضة إلى الشعور بالظلم لدى المكلف والتي تقلل من حسه المدني اتجاه الواجب الضريبي فيكون بذلك الغش الضريبي، ومن ثمة فالعدالة الضريبية لا تتحقق إلا إذا تحقق نظام ضريبي يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب مقدرته التكليفية، ومن ثمة يقوم النظام العادل بتصحيح اللامساواة،

فالعدالة تعني إذن وجود نظام جبائي يعمل على جعل كل مكلف بالضريبة يدفع حسب مقدرته وحسب نظام إيراداته.

3-5- غموض النصوص الضريبية: إن تعدد وعدم وضوح النصوص الضريبية يجعل الموظفين في المصالح الضريبية غير قادرين وعاجزين عن المتابعة اليومية للإجراءات التشريعية و القانونية المسندة إليها من طرف الإدارة المركزية، "فكثيرا ما قيل أن الجهاز الضريبي الكفاء بإمكانه أن يحول أحسن الضرائب إلى أسوأها"⁽¹⁾.

وبالتالي لابد من تحديد وتحقيق أهداف المسطرة لتبسيط النظام الجبائي ويكون ذلك من خلال⁽²⁾:

- القيام بتعديلات جديدة هادفة .

- إلغاء التعقيدات عن طريق تقليص عدد الضرائب ومعدلاتها ، العمل على إيجاد ضرائب بسيطة و سهلة في نصوصها و معدلاتها بدلا من تلك الضرائب المعقدة و تبسيط أحكام قوانين الضرائب و إجراءات تنفيذها بالإضافة إلى توضيح الإعفاءات الضريبية و تحديد غايتها .

المطلب الثالث : الوسائل الهيكلية و القانونية للرقابة الجبائية.

إن عملية الرقابة الجبائية تعتمد على مجموعة من الهياكل و الأجهزة المخولة لها قانونيا للقيام بذلك، حتى تمارس بطريقة جيدة و منظمة ومن أجل ذلك خول المشروع الجزائري لأعوان هذه الأجهزة مجموعة من الصلاحيات و الحقوق التي لا بد من الاستناد عليها لأداء مهمتهم الرقابية.

الفرع الأول : الوسائل الهيكلية للرقابة الجبائية.

هناك وسائل هيكلية ميدانية تسند لها مهمة المراقبة، وبواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي

(1) عبد المجيد دراز، المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، بدون سنة، ص 275 .

(2) يونس أحمد البطريق و آخرون، مبادئ المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1978، ص 161 .

والمتمثلة في مديرية الأبحاث والمراجعات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للمديرية الولائية .

1- مديرية الأبحاث و المراجعات (DRV) :

أنشأت مديرية البحث و المراجعات (DRV) بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 23 جويلية 1998، و المتضمن التنظيم الإداري المركزي للوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي والتي تحت غطائها، كما أن اختصاصها يمتد على مستوى التراب الوطني، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث و المراجعات في سبتمبر 1998 .

1-1- تنظيم مديرية الأبحاث والمراجعات:

مديرية البحث و المراجعات مكلفة بنفس الأعمال التي تقوم بها مديرية الرقابة و المصالح الجبائية بمحاربة التهرب الضريبي، و لكي تقوم بهذه الصلاحيات، تستند المهام إلى أربع مديريات فرعية منبثقة منها⁽¹⁾:

✓ نيابة مديرية البرمجة.

✓ نيابة مديرية الرقابة الجبائية.

✓ نيابة الإجراءات الجبائية .

✓ نيابة مديرية التحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية .

وتهتم هذه المديريات بـ⁽²⁾:

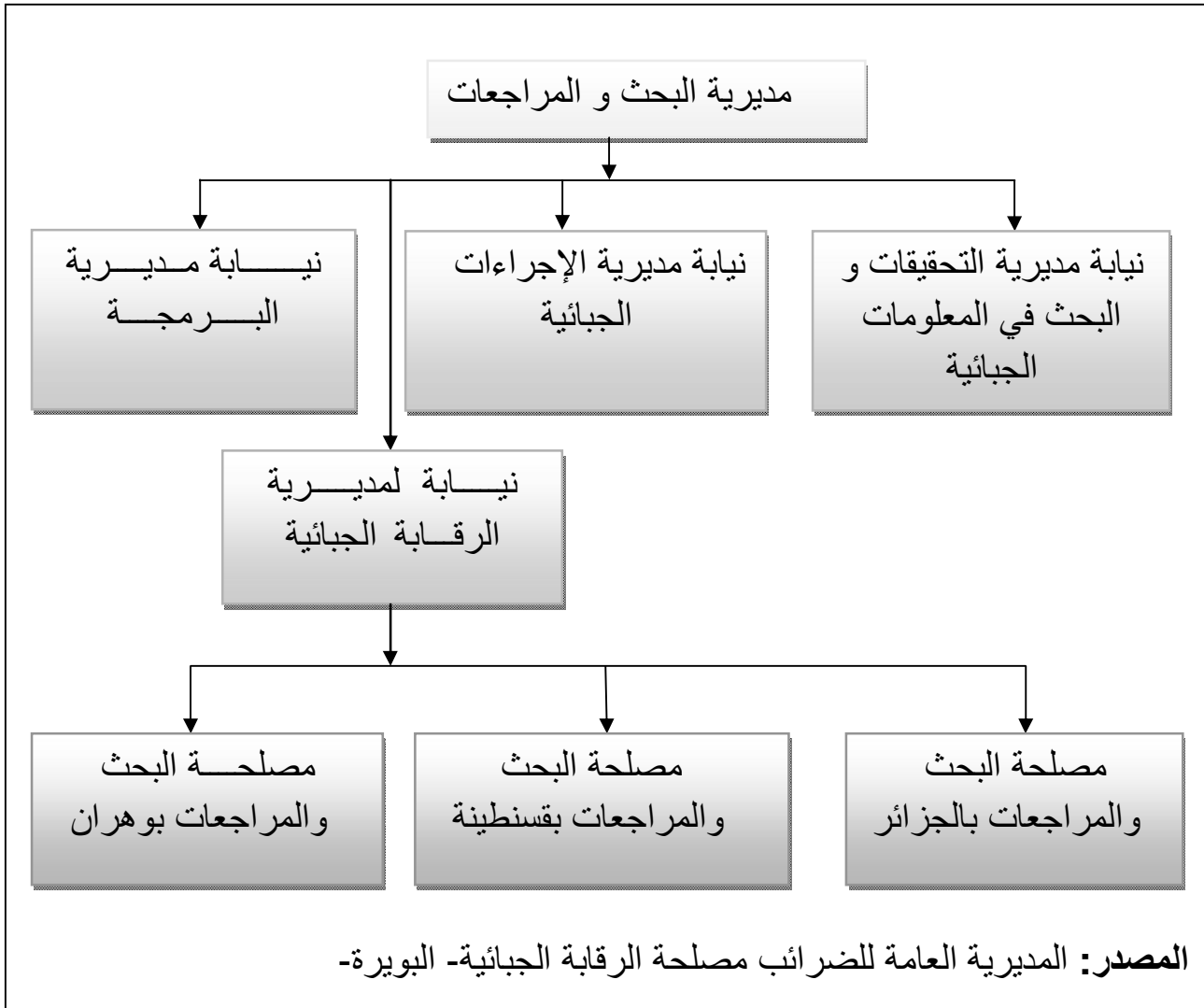
- التعريف بالعمليات الدائمة الواجب تحقيقها من أجل تجميع استغلال، الاحتفاظ ومراقبة استعمال المعلومة الجبائية .

(1) المادة 1 من المرسوم التنفيذي 228/98، والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة مالية، المؤرخ في 19 ربيع الأول 1914 الموافق ل 13 يوليو 1998، ص 03.

(2) Bulletin des services fiscaux, DGI n° 19, Alger, 2000, p69 , p70.

- برمجة و تحقيق على المستوى الوطني لكل تحقيق أو بحث متعلقة بالتحقيقات الجبائية .
- توجيه، تعاون، وتقييم نشاطات مصالح التحقيقات المحاسبية والجبائية المتواجدة على المستوى الجهوي و المحلي .

الشكل رقم 01: الهيكل التنظيمي لمديرية البحث والمراجعات.



1-2 مهام مديرية البحث والمراجعات:

طبقا لتعليمية رقم 268/28 و م/م ع ض المؤرخة في 15/09/1996 يتم تحديد إختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التحقيق من خلال برنامج مسبق ، حين يكون إنتقاء الملفات عن طريق برنامج لذلك، وهذا بإقتراح الملفات المراد مراقبتها والتحقيق فيها من طرف مفتشات

الضرائب أولاً، ثم نيابة مديرية الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب الولائية، ثم يصادق على البرنامج أو يغير من طرف مديرية البحث والمراجعات، كما تم تحديد مستوى رقم الأعمال الأربع سنوات الأخيرة والتي هي محل التحقيق بأن يفوق أو يساوي 4 000 000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات والنشاطات الحرة بـ 10 000 000 دج بالنسبة للمؤسسات الأخرى، حتى تسند مهمة تحقيق المؤسسات إلى مديرية البحث والمراجعات. واعتماداً على صلاحيات (DRV) في إطار البحث والتحقيق فهي مكلفة بـ :

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

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

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

وهذا كله من أجل حماية فائدة الخزينة من جهة وكذا حقوق وضمانات المكلفين من جهة أخرى.

2- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: إضافة إلى مديرية البحث والتحقيقات، فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضاً مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، وتتكفل مديريتها الفرعية

للرقابة الجبائية بمهمة ذلك، إذ تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة ، لذا تستند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق .

2-1 تنظيم المديرية الفرعية (S/DCF):

إن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تتدرج فيها ثلاث مصالح تمثل التنظيم الهيكلي والوسائل الميدانية للرقابة الجبائية المختصة أساسا في تسطير و تنفيذ برامج التحقيق الجبائي، وتمثل هذه المصالح في⁽¹⁾:

2-1-1-2 - مكتب البحث عن المعلومات الجبائية :

إن مكتب البحث عن المعلومات الجبائية مكلف بالمهام التالية:

- إعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية، الإدارات، الأجهزة، المؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي تفيدهم في تأسيس وعاء الضريبة وتحصيلها.
- تقييم أنشطة المكتب والمفتشيات في هذا الإطار وتقديم اقتراحات والآراء التي من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة .
- برمجة التدخلات التي سيجريها المكتب مباشرة عن طريق فرق البحث و القيام بجمع المعلومات و إرسالها إلى المكتب المكلف في الآجال المحددة و تحويل المعلومات إلى مكتب مقارنة المعلومات.

2-1-2 - مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات:

يكلف مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات بمايلي :

(1) المواد من 52 إلى 55 من القرار المتعلق بتحديد الإختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية الولائية للضرائب و تنظيمها وصلاحياتها، لوزارة المالية، المؤرخ في 18 ربيع الأول عام 1419 الموافق ل 12 يونيو 1998 .

- تسيير البطاقيات ومساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقتها.
- استقبال المعلومات التي يتحصل عليها المكتب والمصالح المكلفة بالبحث في المادة الخاضعة للضريبة و تصنفها وتوزيعها على مفتشيات الضرائب المعنية لاستغلالها.
- تنظيم استغلال جداول الزبائن وسندات التسليم والوثائق الأخرى، بكيفية تعمل على التعجيل بتوزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول والسندات.
- تقديم كل الاقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات واستغلالها ومراقبة إستعمالها.

2-1-3- مكتب المراقبة الجبائية:

إن هذا المكتب مكلف بالمهام التالية:

- تكوين وتسيير ملفات المؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل أن تكونوا محل مراجعة أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية، على أساس المعايير التي تقررها الإدارة المركزية.
- برمجة القضايا الخاضعة للمراقبة سنويا ومتابعة إنجاز البرنامج في الأجال المحددة .
- متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة، والسهر على إجراء هذه الفرق لتدخلاتها وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما، وحقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للمراجعة والمحافظة على مصالحي الخزينة.
- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة والإرسال المنتظم لتقارير المراجعة إلى الإدارة المركزية.

وللقيام بالمهام السابقة الذكر، فإن توكل مهمة ذلك إلى مجموعة من الأعوان المحققين الذين يتألفون من:

✓ نائب المدير .

✓ رئيس فرقة التحقيق .

✓ المحققين.

حيث أن لكل طرف من الفرقة مهام مسندة إليه.

أ - نائب المدير : هو المسؤول عن الإعداد في أحسن الظروف الممكنة لبرامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة، وفي هذا المجال يراقب أعمال فرق التحقيق الجبائي، كما يستقبل في بعض الحالات للمكلفين بالضريبة لحضورهم المحتمل للمجلس بصفته الممثل للإدارة أمام المكلفين، حيث يحرص على ضمان إجراء التحقيق وفقا للقانون، ويرى مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التحقيق.

بالإضافة إلى أنه يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء و فرق التحقيق للقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة، وتقديم الملاحظات حول برامج التحقيق المنجزة، ووضع وتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات، كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات لمديرية الضرائب في ثلاثون (30) يوم بعد الإرسال.

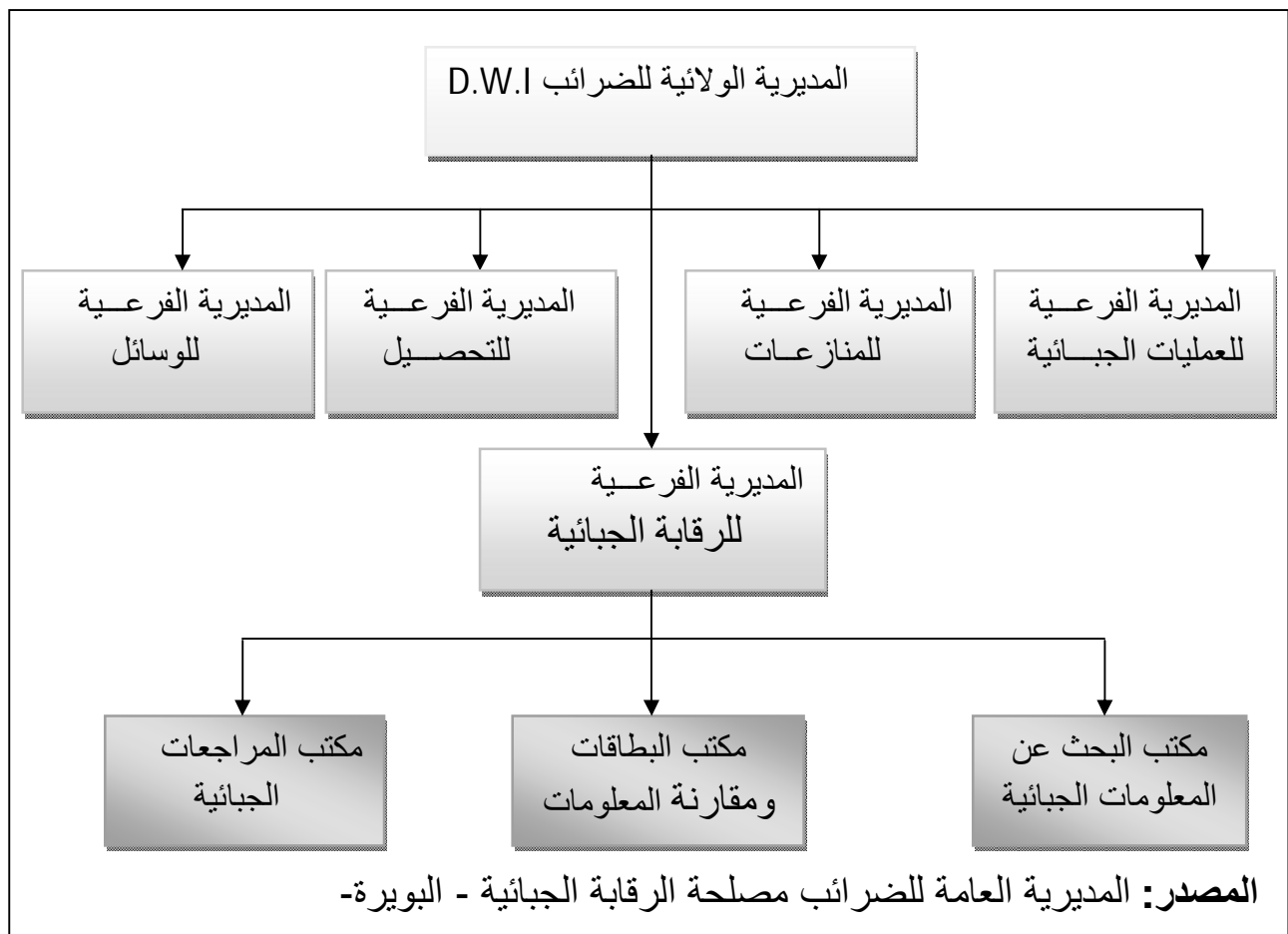
ب- رئيس فرقة البحث والتحقيق: إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة رئيس مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة (6) سنوات كمحقق جبائي و يكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولا عن النظام العام داخل فرقته و يسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم، ويتدخل أحيانا عند أول تدخل لمناقشة نتائج التحقيق، وبصفة عامة كلما كان هناك تقييم نافع لضمان السير الحسن للأعمال في إطار ضمان تنفيذ برنامج التحقيق يستطيع رئيس فرقة التحقيق أن يقوم بمهمة أحد المحققين.

ج- المحققين: حتى تسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين لـ:

- رتبة مراقب و هذا التزاما بالتشريع الجبائي " كل عون للإدارة الجبائية الذي له رتبة مراقب على الأقل له الكفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية⁽¹⁾ .

- بطاقة انتداب تسلم لهم من المديرية العامة للضرائب تبين صفتهم كمحققين الذين تسند لهم مهام التدخل، هم وحدهم المكلفين بأعمال التحقيق و مراقبة النتائج وإقفال التحقيق تحت إدارة وحضور رئيس فرقة التحقيقات مع الإشارة إلى أنه يجب أن تتم أعمال التحقيق في مقرات المكلفين باستثناء حالات خاصة ومرخصة من طرف المسؤول - نائب المدير - تحت طلب من المكلف للقيام بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية.

الشكل رقم 02: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب .



(1) المادتين 60 الفقرة 1 و 61 الفقرة 2 من القانون رقم 01 / 21 المؤرخ في 07 شوال 1422 هـ، الموافق لـ 22 ديسمبر 2001 و المتضمن لقانون المالية لسنة 2002م، ص21، ص24.

2-2- مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (S/DCF):

إن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف DRV وهذه الأخيرة المكلفة بالتحقيقات الكبرى أما S/DCF فقد وكلت إليها مهمة التحقيق في النشاطات الحرة و مقدمي الخدمات التي يبلغ رقم أعمالها أقل من 4000000 دج، وباقي المؤسسات التي يقدر رقم أعمالها بأقل من 10000000 دج⁽¹⁾.

وفي هذا الإطار فإن S/DCF مكلفة بـ:

- ✓ البرمجة و التحقيق في كل نقطة من حدود الولاية وكل التحريات و التحقيقات و الأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي.
- ✓ دراسة اقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة.
- ✓ السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من خلال التحقيق، وكذا على وصول تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف.
- ✓ تنفيذ الأعمال ذات الفائدة الجبائية.
- ✓ البحث وتحليل أسباب التهرب والغش الضريبي وإيجاد حلول واقتراحات ناجحة لهذا الإشكال .
- ✓ تقييم نتائج التحقيقات.
- ✓ تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية.

3- مديرية كبريات المؤسسة (DGE):

بالإضافة إلى الجهازين السابقين الذكر، والمكلفين بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، فقد استحدث جهاز ثالث تدعيما لهما في مكافحة التهرب الضريبي والمتمثل في مديرية كبريات المؤسسات (DGE)، وهذا بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 21 رجب

⁽¹⁾ Bulletin des services fiscaux, op-cit, p72.

1423 الموافق لـ 28 سبتمبر 2002 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ولكن الملاحظ هو أنه حتى وقتنا الحالي لم تدخل هذه المديرية الميدان العملي.

1-3- تنظيم مديرية كبريات المؤسسات (DGE):

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس مديريات منبثقة منها تتمثل في:

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات.

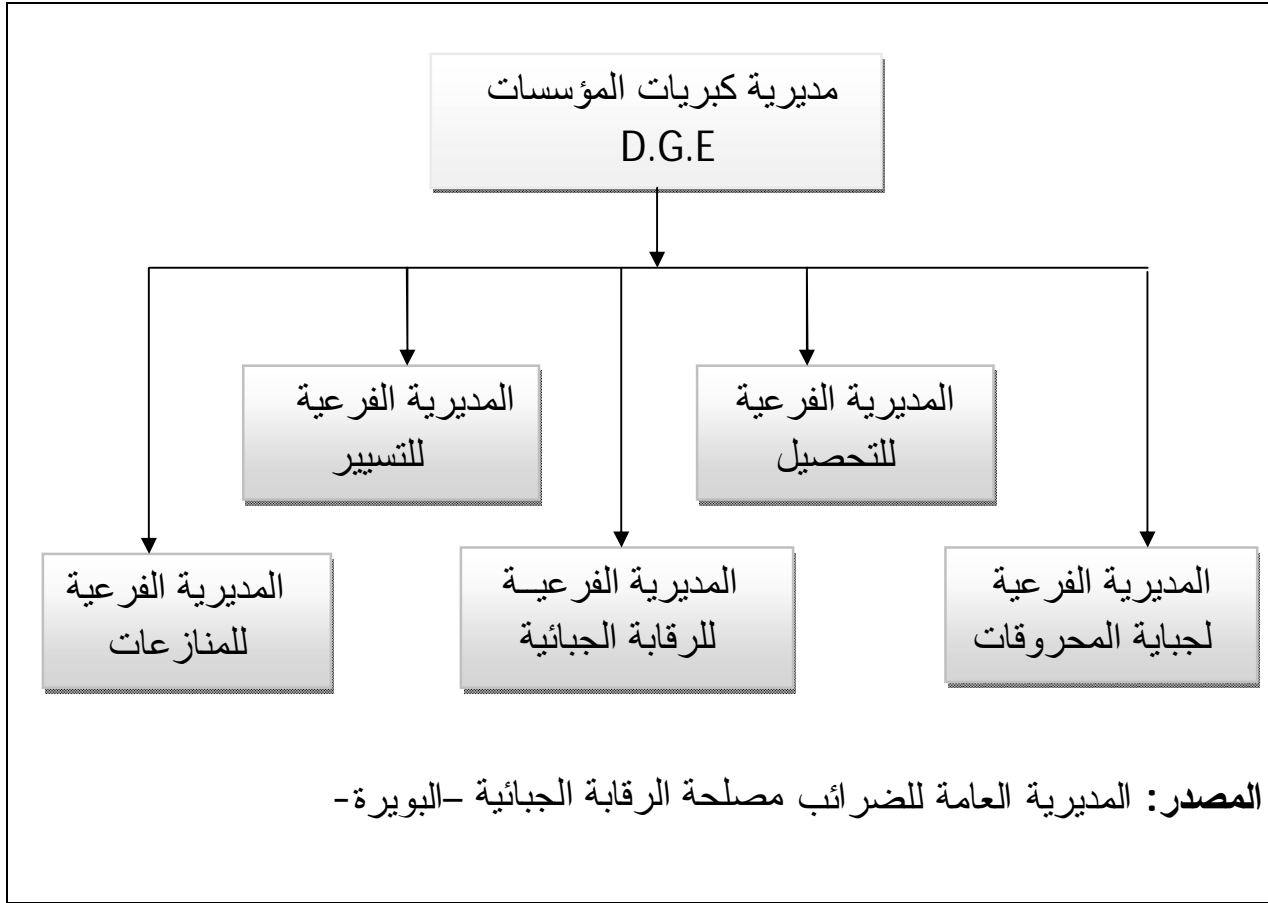
- المديرية الفرعية للتحصيل .

- المديرية الفرعية للتسيير.

- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

- المديرية الفرعية للمنازعات.

الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات.



3-2- مهام مديرية كبريات المؤسسات (DGE):

تكلف مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها بمهام الوعاء، التحصيل، المراقبة، ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص المعنويين والمجمعات المشكلة بقوة القانون فعليا والكيانات مهما كانت صبغتها القانونية ومحل مؤسستها الرئيسي أو مديريتها الفعلية أو مركزها الاجتماعي.

لذا فهي تهتم بـ:

- مسك الملف الجبائي لكل مكلف بالضريبة.

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

الفرع الثاني: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية.

بما أن النظام الجبائي نظام تصريحي، فهو يعطي الحق للإدارة في القيام بالرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين بالضريبة، والبحث عن التجاوزات التي يقومون بها، وقد منح المشرع الجزائري عدة حقوق وصلاحيات للإدارة أثناء أداء لمهمتها الرقابية المتمثلة في:

1- حق الإطلاع:

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 من خلال المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية: "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 مايلي:

(1) المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 44.

1-1-1- الإطلاع لدى الإدارات العمومية:

بمقتضى المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه لا يمكن بأي حال من الأحوال، إدارات الدولة والولايات والبلديات ، وكذلك المؤسسات والهيئات أيا 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.

1-1-1-1- المعلومات المقدمة من طرف مصالح الضمان الاجتماعي:

تتمتع الإدارة الجبائية بحق الإطلاع التلقائي تجاه مصالح الضمان الاجتماعي، ويتعين على هذه الأخيرة موافاة مصالح الإدارة الجبائية سنويا، بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب الأسنان، أو قابلة أو مساعد طبي، يبين فيه رقم تسجيل المؤمن له و الشهر 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⁽¹⁾.

1-1-2- المعلومات المقدمة من طرف السلطة القضائية:

يمكن للإدارة الجبائية الإطلاع على المعلومات التي بحوزة السلطة القضائية أثناء الدعاوى المدنية والجزائية.

إذ يجب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة المالية على 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⁽²⁾.

(1) المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص44، ص46.

(2) المادة 87 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص46، ص47.

1-2- حق الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة:

بمقتضى نص المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يتعين على جميع التجار والشركات أيا 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⁽¹⁾.

1-3- حق الإطلاع لدى الهيئات المالية:

لقد خول 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.

ومنه يتجلى لنا 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.

لذا فرض المشرع عدة جزاءات وعقوبات على كل من يعترض الأعوان المراقبين في ممارسة حقهم في الإطلاع بتطبيق عقوبة مزدوجة والمتمثلة في⁽²⁾:

- غرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50000 دج مطبقة على كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها أو إتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، إضافة إلى تطبيق تلجئة قدرها 100 دج كحد أدنى، عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض، وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل عون مؤهل على أحد دفاتر المعني، تثبت أن إدارة الضرائب قد تمكنت من

(1) المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص51.

(2) المادتين 102-103 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص55، ص56.

الحصول على حق الإطلاع على الوثائق المعنية.

2- حق الرقابة:

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتتة 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.

وسيتم تناول هذه الوسيلتين بالتفصيل أكثر من خلال الفصل القادم، 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⁽¹⁾.

3- حق استدراك الخطأ:

حق استدراك الأخطاء هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبية لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، وهذا عن طريق إعادة النظر في الإقطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء إقطاع جديد طبقاً للمادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية إذ يمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق

⁽¹⁾ نوي نجا، مرجع سبق ذكره، ص 50.

والضرائب والرسوم وكذا النقائص وعدم الصحة والأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب⁽¹⁾.

وقد حددت الآجال القانونية لإستدراك الخطأ المتاح للإدارة الجبائية بأربع (04) سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضها استدراك ماكان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽²⁾.

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 قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة⁽³⁾.

ولكن هذا الحق في المعاينة لا يمكن ممارسة من طرف الإدارة الجبائية إلا بترخيص أو بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير.

ويجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة، بحيث تبررها المعاينة وتبين على وجه الخصوص مايلي:

(1) المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص93.

(2) المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص94.

(3) المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص33، ص34.

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

المبحث الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة وحقوقهم والضمانات الممنوحة لهم.

لقد فرض المشرع الجبائي على المكلفين بالضريبة التزامات يجب عليهم احترامها، كما أنه منح لهم ضمانات وذلك مقابل الحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية من أجل ممارسة مهمتهم الرقابية.

المطلب الأول: إلتزامات المكلفين بالضريبة وحقوقهم.

للمكلف بالضريبة إلتزامات اتجاه إدارة الضرائب يجب احترامها ونجد هناك إلتزامات ذات الطابع المحاسبي و التزمات ذات طابع جبائي.

الفرع الأول : إلتزامات ذات الطابع المحاسبي.

وهذه الإلتزامات محددة في القانون التجاري ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:

(1) المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص34، ص35.

1- دفتر اليومية:

تنص المادة 9 من القانون التجاري على مايلي: "كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد يوم بيوم عمليات المقاوله، وأن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا، بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوما بيوم"⁽¹⁾.

الأشخاص الذين يقومون بأرباح غير تجارية، فدفتر يومياتهم موقع من طرف رئيس مصلحة الضرائب، الموجودة في مقر نشاطهم، ويكون هذا الدفتر مبينا على تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة بتاريخ متابعة يوما بعد يوم، مع إجمال نتائج العمليات شهريا على الأقل، ويفرز قيد كل عملية مهما كانت نوعها مهما كانت قيمتها، بمستند أو عدة مستندات تثبت وتفصل العملية.

2- دفتر الجرد:

تنص المادة 10 من القانون التجاري على مايلي: " يجب عليه أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته، أن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر اليومية"⁽²⁾.

إن هذين الدفترين السابقين يجب أن يكونا مؤشرين من طرف قاضي المحكمة، حتى يحمل الصفة القانونية، ويجب أن يخلو من كل فراغ أو بياض، ويمنع الكتابة في الهوامش ومنع الشطب أو التزوير، ولا بد على المكلف الإحتفاظ بالدفاتر لمدة 10 سنوات تبدأ من تاريخ إقفال السنة المالية.

(1) مولود ديدان، القانون التجاري حسب آخر تعديل له في فيفري 2005، دار بقيس للنشر، الجزائر، 2006، ص6.

(2) نفس المرجع أعلاه، ص5.

3- حفظ دفاتر المحاسبة وسندات المراسلة:

طبقاً لنص المادة 12 من القانون التجاري والتي تنص على مايلي: " يجب أن تحفظ الدفاتر والمستندات المشار إليها في المادتين 9 و 10 لمدة 10 سنوات، كما يجب أن ترتب وتحفظ المراسلات الواردة ونسخ الرسائل الموجودة طيلة نفس المدة"⁽¹⁾.

الفرع الثاني: التزامات ذات طابع جبائي.

إن مجمل الالتزامات الجبائية التي شرعتها القوانين، تهدف إلى تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة، وتتجلى هذه الالتزامات في:

1- تقديم تصريحات:

في إطار تنظيم العلاقة بين المكلف والإدارة فإن المشرع الجبائي يلزم المكلفين بالضريبة بمألاً عدد من التصريحات والمتمثلة في:

1-1- التصريح بالوجود:

تنص المادة 51 من قانون الرسم على رقم الأعمال: " يجب على كل شخص يقوم بعمليات خاصة للرسم على القيمة المضافة، أن يكتب خلال ثلاثين (30) يوماً من بدء عملياته تصريحاً يقدمه للإدارة وهو يحتوي على⁽²⁾:

- اسمه ولقبه وعنوانه وإذا تعلق الأمر بالشركة نذكر عنوانه.
- موقع المؤسسات التي يستغلها.
- موقع محل أو محلات البيع التي يملكها.
- طبيعة السلع أو المواد أو الأشياء التي ينتجها أو يتاجر بها.

(1) مولود ديدان، نفس المرجع السابق، ص 7.

(2) نفس المرجع أعلاه، ص 7.

- طبيعة العمليات التي تجعله خاضعا للرسم على القيمة المضافة.

- رقم التعريف الإحصائي للمؤسسة.

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

1-2- التصريح السنوي:

كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وجب عليه اكتتاب تصريح بمداخله وذلك كل سنة، من خلال نموذج موضوع تحت تصرفه من المصالح الجبائية ونجد من أمثلة ذلك⁽¹⁾:

• الأشخاص المعنويين أي الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات IBS، ملزمون بملاً أو إيداع 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 أو المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي IRG ملزمون أيضاً بملاً تصريح قبل 01 أبريل من كل سنة مالية، ونموذج التصريح مقدم من قبل الإدارة الجبائية ويتضمن التصريح:

- إجمالي الأرباح والمداخل المحصلة خلال السنة المالية، وكذلك يجب أن يرفق هذا التصريح بمختلف الوثائق التي تثبت ممتلكات المكلف.

⁽¹⁾ نوي نجا، مرجع سبق ذكره، ص 57.

- 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 التزام.

1-3- التصريح الشهري للرسم على القيمة المضافة:

على كل خاضع للضريبة أن يقدم وقبل العشرين (20) يوما الأولى من كل شهر لقاibus الضرائب المختلفة المختصة إقليميا، كشفا يبين فيه من جهة مبلغ العمليات المنجزة، ومن جهة أخرى تفصيلا في العمليات الخاصة بالرسم، وتسديد الرسم على القيمة المضافة يكون في نفس الوقت مع دفع أو تقديم هذا الكشف، وفي حالة التوقف عن النشاط نهائيا أو مؤقتا فإن الشركة ملزمة بأن تقدم تصريحا في العشرة الأيام التي تلي التوقف لمكتب المفتش الذي يتلقى التصريح⁽¹⁾.

1-4- 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 اكتاب تصريح بذلك، تعلم فيه مفتش الضرائب بتاريخ تنازلها أو توقفها، وكذا أسماء، ألقاب وعناوين المتنازلين⁽²⁾.

2- وضع رقم التعريف الجبائي:

قصد دعم إجراءات محاربة الغش والتهرب الجبائيين المقننة، نص قانون المالية لسنة 2002 على مجموعة التدابير التي ترمي إلى جعل هذه الإجراءات أكثر انسجاما ومنها وضع "رقم التعريف الإحصائي"، حيث تم استبدال العبارتين 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 نشاطا صناعيا أو

(1) نوي نجاه، نفس المرجع السابق، ص54.

(2) نفس المرجع أعلاه، ص54.

تجاريا أو حرا تقليديا، أن يشاروا إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم وعدم تقديم رقم التعريف الإحصائي، أو التصريح بمعلومات خاطئة يؤدي إلى تعليق⁽¹⁾:

- تسليم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.
- تسليم مستخرجات من جدول الضرائب.
- التخفيضات المنصوص عليها في المادتين 1/219 و 2019 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 والمراقب الجبائي.

وبالتالي فالحقوق الممنوحة للمكلف منها ما هو مرتبط بسير التحقيق، و منها ما هو متعلق بإجراءات التقويم.

1- الضمانات المتعلقة بسير التحقيق:

يتمتع المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتحقيق، حيث يجب على الأعوان المحققين إحترامها و الإخلال بهذه الضمانات يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق.

1-1- الإعلام المسبق:

قبل الشروع في عملية التحقيق من الضروري على الأعوان المراقبين إعلام المكلف

(1) فراج سمرة، مرجع سبق ذكره، ص62.

المعني بعملية المراقبة، وهذا عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق، بحيث أنه لا يمكن أن تجرى عملية الرقابة دون أن يكون المكلف على دراية و علم مسبق، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل بالوصول⁽¹⁾ وهذا الإشعار يجب أن يوضح مايلي⁽²⁾:

1-1-1- بالنسبة للتحقيق المعقد في مجمل الوضعية الجبائية:

- ✓ اسم ولقب المكلف.
- ✓ ألقاب أسماء ورتب المحققين.
- ✓ تاريخ و ساعة تدخل المراقبين.
- ✓ إمكانية الاستعانة بمستشار من إختيار المكلف.
- ✓ الأجل الأدنى للتحضير مدته 15 يوم ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

1-1-2- بالنسبة للتحقيق المحاسبي:

- ✓ اسم ولقب المكلف.
- ✓ ألقاب أسماء ورتب المحققين.
- ✓ تاريخ و ساعة أول تدخل في المؤسسة.
- ✓ الضرائب الحقوق والرسوم الخاضعة للرقابة.
- ✓ الأجل الأدنى للتحضير مدته 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

ومنه نستخلص أن 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 التي ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة، أو التثبت من وجود الوثائق المحاسبية، و في هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية عمليات

(1) فراج سمره، نفس المرجع السابق، ص62.

(2) نوي نجاه، مرجع سبق ذكره، ص54.

المراقبة و لا يمكن البدء في الفحص العميق للوثائق المحاسبية إلا بعد استثناء أجل التحضير.

1-2- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية:

قبل الخوض في عمليات التحقيق يجب إجبارا إرسال أو منح المكلف ميثاق المكلفين المراقبين، وهي وثيقة ملخصة بطريقة جيدة وواضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين.

1-3- الاستعانة بمستشار:

لقد منح المشرع الجبائي للمكلف إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره، سواء كان محاسبا أو مستشارا جبائيا أو محاميا...، وهذا قصد متابعة عمليات المراقبة، ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها الإدارة الجبائية، وهذا ما نصت عليه المادة 61 من قانون الإجراءات الجبائية "كل مكلف بالضريبة أن يستعين أثناء التحقيق في محاسبته بمستشار من اختياره".

1-4- تحديد مدة الرقابة:

إن مدة التحقيق محددة بقانون حيث أنه:

- 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 فإن لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان أكثر من أربعة أشهر فيما يخص:

✓ مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتعدى 1000.000 دج لكل سنة مالية يحقق فيها.

✓ كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتعدى 2000.000 دج عن كل سنة مالية يحقق فيها.

ويمدد هذه الأجال إلى ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5000.000 دج و 10000.000 دج، عن كل سنة مالية يحقق فيها، ويجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى سنة واحدة⁽¹⁾ إلا أن الإدارة الجبائية غير مقيدة بمدة الرقابة بعين المكان المذكورة أعلاه في حالة:

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

1-5- 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 طرق تدليسية أثناء التحقيق⁽²⁾.

2- الضمانات المتعلقة بإجراءات التقويم:

زيادة على الضمانات المتعلقة بسير التحقيق، فإن المكلف بالضريبة يستفيد من ضمانات أخرى متعلقة تتمثل في:

2-1- 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 بالاستسلام، ويجب أن يكون مفصلا ومعللا بصفة كافية تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة،

(1) الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2004، ص79، ص80.

(2) نوي نجا، مرجع سبق ذكره، ص58.

ومبينا فيه أسباب وطرق التقويم المتبعة، والسماح للمكلف بإيداء ملاحظاته، وذلك في أجل 40 يوما وقبل انقضاء أجل الرد على المحقق أن يعطي كل الشروحات الشفهية المفيدة للمكلف بالضرية حول مضمون الإشعار إذا طلب هذا الأخير منه ذلك⁽¹⁾.

2-2- حق الطعن:

لم يهمل المشرع هذا الجانب الذي يعد حقا من حقوق المكلف بالضرية، لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الضريبية والمكلف حول نتائج التحقيق، لذا منح المشرع لهذا الأخير إمكانية الطعن، وتلك النتائج يطلب من خلالها التخفيض الجزئي أو الكلي أو التعديل أو إعادة الحساب للنسب المطبقة بتقديم شكايات لدى الجهات المعنية وتتمثل في⁽²⁾:

2-2-1- الطعن الولائي:

يمكن للمكلف أن يقدم طعنا للمدير الولائي للضرائب المختصة إقليميا، مع إرفاق هذا الطلب بالإنذار أو نسخة من الجدول الذي يحدد الضرائب والرسوم المتنازع حولها، وكذا جميع الوثائق التبريرية لذلك، وتقدم هذه الشكوى في مدة لا تزيد عن 31 من شهر ديسمبر من السنة التي تلي سنة تحصيل الكشف، كما يجب أن تكون الشكوى مكتوبة على ورق طبيعي، ويجب أيضا أن تكون الشكوى فردية.

للمدير الولائي الحق الفصل في الشكاوى بعد 04 أشهر من تاريخ تقديمها بالنسبة للتي يقل مبلغ الحقوق والغرامات عن 10.000.000 عشرة مليون دينار جزائري، أما بالنسبة للتي تفوق هذا المبلغ فإن المدير الولائي للضرائب يأخذ برأي الإدارة المركزية (المدير العام للضرائب) عند الفصل فيها، ويمدد الأجل عندها ب شهرين(02)، طبقا لأحكام المادة 117 من قانون الإجراءات الجبائية.

(1) الدليل التطبيقي للمكلف بالضرية، مرجع سبق ذكره، ص 81.

(2) ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، رسالة الماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص 29-30.

2-2-2-2- نجان الطعن:

هي لجان على مستوى الدوائر والولايات ولجنة مركزية على المستوى الوطني، مؤهلة لتصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء الضريبي وفي حسابات الضريبة أو فيما يخص التشريعات الجبائية، وذلك بدعوة المكلف بالضريبة للاستماع إليه بعد دراسة ملفه. إن قرار هذه اللجان تكون مبررة وينفذها المدير الولائي للضرائب.

— لجنة الطعن للدائرة: تقوم بمهامها عندما لا يتعدى المبلغ المتنازع فيه عن قيمة 200.000 دج أو يساويها.

— لجنة الطعن على المستوى الولائي: تقوم بمهامها عندما لا يتعدى المبلغ المتنازع فيه عن قيمة 200.000 دج ولا تتعدى 400.000 دج .

— اللجنة المركزية للطعون: تقوم بمهامها إذا تعدى المبلغ المتنازع فيه 400.000 دج.

ملاحظة: هذه اللجان لا تقبل الفصل في الطعون التي لجأت إلى الفرق الإدارية للمحكمة.

2-2-3- الطعن أمام الغرفة الإدارية للمحكمة:

يسمح القانون الجبائي للمكلف، بالتوجه إلى الغرفة الإدارية للمحكمة إذا لم يقتنع (المكلف) بالقرارات التي أصدرتها كل من مصلحة المنازعات لمديرية الضرائب ولجنة الطعون، في أجل محدد بأربعة (04) أشهر من تاريخ تقديم الطعن.

2-2-4- الطعن أمام الغرفة الإدارية للمحكمة العليا:

يمكن للمكلف بالضريبة أن يرفع طعنا أمام الغرفة الإدارية للمحكمة العليا في حالة عدم اقتناعه بقرار الغرفة الإدارية للمحكمة في أجل أربعة (04) أشهر.

كل هذه الوسائل السابقة الذكر عبارة عن طرق من خلالها يمكن للمكلف بالضريبة أن يعبر عن رفضه لكل التجاوزات أو تبيان الأخطاء الممارسة من قبل الإدارة الجبائية ضده وهذا بتقديمه لكل التبريرات.

خلاصة:

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، وذلك قصد العمل على التطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية، فالإدارة الجبائية تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين من أجل تأدية واجباتهم الضريبية والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المرتكبة، بهدف تصحيحها.

كما أن المشرع الجبائي يعمل على تنظيم سيرها وعملها وذلك بإسناد مهمة التحقيق إلى أجهزة مختصة في ذلك وتتمثل في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للمديرية الولائية، وكذا مديرية البحث والتحقيقات.

ولقد فرضت الإدارة الجبائية واجبات على المكلفين بالضريبة، كما أنها عملت على منح جملة من الصلاحيات لأعوان المراقبين لتسهيل أداء عملهم، ومن أجل حماية المكلفين من تعسف الإدارة الجبائية قامت بمنحهم جملة من الضمانات، سواء تلك المتعلقة بسير التحقيق أو بإجراءات التقويم.

الفصل الثالث

إجراءات الرقابة الجنائية للتقليل

من التهريب والغش الضريبي

تمهيد:

تعد الإجراءات الجبائية وسيلة هامة تعتمد عليها الدولة للتقليل من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، وعليه سوف نتطرق في هذا الفصل إلى التحقيقات الجبائية كما سنتعرف على الوسائل والحلول الوقائية للحد من هذه الظاهرة.

وسنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى العناصر التالية:

- التحقيقات الجبائية.
- الوسائل والحلول الوقائية للتقليل من ظاهرة التهرب والغش الضريبي.

المبحث الأول: التحقيقات الجبائية.

نظرا للدور الذي تلعبه التحقيقات الجبائية سوف نتطرق بالي مختلف التحقيقات الجبائية والتمثلة في المحاسبة، التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية والتحقيق المصوب.

المطلب الأول: التحقيق المحاسبي.

يعتبر هذا النوع من التحقيقات من ضمن الإجراءات التي تستخدمها إدارة الضرائب في إنجازها لعمليات التحقيق وفي هذا المطلب سوف نتطرق إلى مفهوم التحقيق في المحاسبة ونتائج هذا التحقيق.

الفرع الأول: مفهوم التحقيق في المحاسبة.

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي تستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبة (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية، الواجبة قانونا) والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

ليس للتحقيق المحاسبي غرض المراقبة الجبائية فحسب بل يمكن كذلك المؤسسات من الإطلاع على واجباتها الجبائية.

أثناء التحقيق المحاسبي، يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي قد تتركب أحيانا على حسابه.

في هذه الحالة يمكنه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيادات نتيجة لهذه الأخطاء ويطلقه المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة.

بينما يعد التحقيق تحقياً محاسبياً مصوباً إذ اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو شمل كل الفترة الغير المتقادمة أو جزء منها، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية⁽¹⁾.

الفرع الثاني: إنجاز عمليات التحقيق.

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

إن التحقيق في المحاسبة يجب أن يتم بعين المكان أي في محل المكلف بالضريبة، وهذا من أجل خلق جو المناقشة بين المحقق والمكلف بالضريبة، إلا أنه هناك استثناء لهذا الإجراء.

ففي حالة طلب مكتوب من المكلف بالضريبة وبعد قبوله من طرف الإدارة أو في حالة قوة قاهرة يمكن للمحققين أخذ الوثائق لفحصها في مكاتبهم، يسلم للمكلف بالضريبة في هذه الحالة وثيقة تثبت فيها الوثائق طبيعته، ... الخ.

1- الإشعار بالتحقيق: لا يمكن إجراء التحقيق دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق، ملحق بميثاق المكلف بالضريبة الذي ينص على حقوقه وواجباته على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة للتحضير قدرتها عشرة (10) أيام .

يرسل الإشعار بالتحقيق برسالة محفوظة أو يسلم مباشرة للمكلف بالضريبة مع إشعار بالاستلام، إن عدم قبول استلام الإشعار لا يمنع من إجراء التحقيق، في هذه الحالة يلجأ المحققون إلى فرض الضريبة تلقائياً، ويمكن للمحقق أن يقوم بمراقبة مفاجئة ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية، وفي هذه

(1) ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2010، ص13.

الحالة، يسلم "الإشعار بالتحقيق" مع بداية عمليات المراقبة، لا يمكن البدء في فحص عميق للوثائق المحاسبية إلا بعد استتفاد أجل التحضير المنصوص عليه سابقا.

في حالة تغيير المحققين أو أحدهم، يعلم المكلف بهذا التغيير.

2- الاستعانة بمستشار:

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

يمكن للمستشار الاستعانة به أو الإنابة عن المكلف بالضريبة أثناء عمليات التحقيق. لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجأة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها.

3- مدى التحقيق:

يمكن للمحقق أن يطلب كل الوثائق المحاسبية، نسخ البرقيات، مستندات الإيرادات والمصاريف... الخ، التي يمكن من وراءها فحصها التأكد من مدى مصداقية الجبائية يمارس التحقيق مهما كنت الوسيلة المستعملة لحفظ المعلومات.

4- الامتناع عن تقديم المحاسبة:

يثبت عدم تقديم المحاسبة أو الامتناع عند تقديمها في محضر يؤشر عليه من طرف المكلف بالضريبة مع إلزام ذكر رفضه المحتمل وهذا بعد إشعاره بتقديم المحاسبة في أجل أقصا ثمانية (08) أيام⁽¹⁾.

⁽¹⁾ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، نفس المرجع السابق، ص14، ص17.

الفرع الثالث: نتائج التحقيق المحاسبي.

عندما تثبت الإدارة أن هنالك نقائص، أخطاء، إغفالات أو إخفاء في العمليات التي تقوم على أساسها الضريبة، تقوم:

- إما بالتصحيح بإتباع الإجراءات التناقضية لغرض أساس الضريبة (تصحيح حضوري).
- وإما بفرض الضريبة المعد بصفة تلقائية⁽¹⁾.

1- الإجراء الحضوري:

يستوجب على المحقق إشعار المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة حتى في حالة انعدام إعادة التقويم.

يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلاً بقدر كاف ومعللاً، كما يتعين ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس قرص الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها⁽²⁾.

يجب تحت طائلة بطلان الإجراء، أن يشار في الإشعار بإعادة التقويم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع الضريبة أو من أجل الإجابة عليها⁽³⁾.

في إطار عمليات التحقيق، إذا أبرز المحقق من خلال مراسلته للمكلف بالضريبة محل التحقيق سببا رئيسيا جديدا لإعادة التقييم، أو أخذ بعين الاعتبار عناصر جديدة لم يتم التطرق

⁽¹⁾ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص 17.

⁽²⁾ المادة 20-06 من ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص 17.

⁽³⁾ المادة 37 من قانون المالية لسنة 2009 المعدلة لأحكام المادة 20-01 من قانون الإجراءات الجبائية، ص 17.

الفصل الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية للتقليل من ظاهرة التهرب والغش الضريبي

إليها في الإشعار الأولي (الذي تم إرساله للمكلف بالضريبة مع الاستلام رده عليه من طرف المصلحة) فإنه ينبغي على الإدارة منح أجل في مدته أربعون (40) يوما للمكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته⁽¹⁾.

هذا الإشعار بإعادة التقويم:

- يوقف التقويم حسب شروط معينة.

- يفتح آجال أربعون (40) يوما للمكلف بالضريبة لكي يفحص نتائج تقويم والإبلاغ عن إجابته.

- يبين للمكلف بالضريبة التعديلات على أسس الضريبة المزمع إجرائها، تمكن هذه الإجراءات وللمكلف بالضريبة أن يعرق مصدر التعديلات، ويستطيع أن يطلب من الإدارة.

- توضيحات مفصلة تمكنه قبول التعديلات على دراية.

- مدى تأثير قبوله في ما يخص التزاماتها لضريبة بصفة عامة.

في حالة القبول تدرج الجداول للتحصيل، تخصم الحقوق الواجب خصمها تلقائيا دون طلب من المكلف بالضريبة.

في حالة التصريح تصبح قاعدة فرض لضريبة المحدد نهائية، ولا يمكن الاعتراض عليها من طرف الإدارة، ما عدا حالات استعمال المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو تقديم معلومات غير صحيحة أثناء التحقيق.

كما لا يمكن للمكلف بالضريبة أن يتعرض عليها عن طريق الطعن.

⁽¹⁾ المادة 20 - 6 من قانون الإجراءات الجبائية.

إذا رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة، فإنه ملزم بأن يعلمه بذلك عن طريق مراسلة مفصلة ومعللة⁽¹⁾.

وأبرزت هذه المراسلة سببا جديدا لإعادة التقويم أو الأخذ بعين الاعتبار عناصر جديدة لم يتطرق لها في الإشعار الأولي فإنه يمنح أجل إضافي مدته أربعون (40) يوما للمكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته⁽²⁾.

2- التصحيح التلقائي:

يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ إلى التحديد التلقائي لقواعد قرص الضريبة في الحالات التالية:

- ✓ رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية، التحقيقات والمعينة سواء من قبله أو من تدخل حضور أي شخص بأي طريقة بحيث يتعذر على الأعوان القيام بمهامهم.
- ✓ عندما لا يصرح، في الآجال المحددة قانونيا بالمداخيل (الربح الصناعي التجاري وغير التجاري)، والتصريحات الخاصة بالضرائب على ربح الشركات أو تصريحات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المنصوص عليها في المواد 76-77 من قانون الرسم على رقم الأعمال بعد على الأقل شهر من إعلامه من قبل المصالح الجبائية بتسوية وضعيته.
- ✓ لم يقدم الدفاتر الحسابية أو تم رفض هذه الأخيرة للأسباب التالية:

1- مسك الدفاتر الحسابية غير مطابق للقوانين السارية المفعول ولشروط وكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني (PCN) والنظام المحاسبي المالي (SCF) الذي شرع في تطبيقه ابتداء من 2010/01/01.

(1) ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق الذكر، ص 18.

(2) المادة 37 من قانون المالية لسنة 2009 المعدلة لأحكام المادة 20-01، من قانون الإجراءات الجبائية، ص 19.

2- المحاسبة لا تحتوي على أية قيمة مقنعة لانعدام الوثائق الإثباتية.

3- تضمن المحاسبة لأخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة، خطيرة ومتكررة.

✓ عدم تقديم المحاسبة لأخطاء بعد انقضاء مدة 08 أيام من إنذاره⁽¹⁾.

✓ في حالة ما تزيدت نفقاته الشخصية الظاهرة والمعروفة ومداخيله العينية على المجموع

المصرح به، بعد خصم الأعباء المحددة في المادة 58 من قانون الضرائب المباشرة، يقل

عن مجموع هذه النفقات أو مداخل غير المصرح بها أو المغفلة أو العائدات العينية⁽²⁾.

✓ كل مكلف بالضريبة امتنع عن الإجابة على الطلبات الواردة من مفتش الضرائب والمحقق

بخصوص التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها⁽³⁾.

✓ كل شركة أو مؤسسة أجنبية لا تتوفر على المنشآت المهنية بالجزائر، وتكون خاضعة

للضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات، امتنعت عن الرد على طلب

مصلحة الضرائب التي تطلب منها فيه تعيين ممثل لها في الجزائر.

✓ عدم مسك محاسبة قانونية أو السجل الخاص المنصوص عليه في المواد 66، 67، 69 من

قانون الرسوم على رقم الأعمال الذي يسمح بإثبات رقم الاعتمال المصرح به.

✓ كل مكلف بالضريبة لم يقدم تصريح ويزيد دخله الصافي المحدد وفقا للمولد من 85 إلى

98 من قانون الضرائب المباشرة على المجموع المعفى من الضريبة.

حتى في حالات رفض المحاسبة أو التصحيح التلقائي، يجب إشعار المكلف بالضريبة

بالأسس الجديدة لفرض الضريبة.

(1) ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعة للرقابة، مرجع سبق الذكر، ص19.

(2) المادة 43-7 من قانون الإجراءات الجبائية، ص19.

(3) المادة 43-05 من قانون الإجراءات الجبائية، ص19.

في حالة ما إذا كانت المحاسبة غير متضمنة لأخطاء خطيرة ومتكررة لكن أثبت العون عدم صحتها يمكنه رفضها.

المطلب الثاني: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

يعتبر هذا النوع من التحقيق من ضمن الإجراءات التي تعتمد على إدارة الضرائب للتقليل من ظاهرة التهرب والغش الضريبي.

الفرع الأول: مفهوم التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية.

يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن الفارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة، التأكد من التصريحات على الدخل العام (المدخيل المحققة خارج الجزائر - فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بالمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية... الخ) ويستلزم هذا الإجراء مقارنة المدخيل المصرح بها بالمدخيل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف، حالة خزينته وكذا لمتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته⁽¹⁾.

وهكذا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.

ويمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائياً، وجود أنشطة أو مدخيل متملصة من الضريبة⁽²⁾.

(1) ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق الذكر، ص 20، ص 27.

(2) المادة 38 من قانون المالية لسنة 2009 المعدلة لأحكام المادة 21-01 من قانون الإجراءات الجبائية، ص 27.

لا يمكن القيام بتحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل⁽¹⁾.

يجري التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية طبقاً للإجراء الحضوري، ونذكر أنه بعد إرسال إشعار بإعادة التقويم ورد المعني عليه في الآجال القانونية يمنح لهذا الأخير أجل إضافي مدته (40) يوماً لتقديم ملاحظاته والرد، في حالة ما إذا أبرز المحقق أو مصلحة التحقيق أسباباً جديدة لإعادة التقويم أو عناصر جديدة لم يتم التطرق إليها في إطار الإشعار الأولي⁽²⁾ يمكن برمجة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إثر التحقيق في المحاسبة، سواء باسم المستغل الشخصي المؤسسة، أو الرؤساء والشركاء الأساسيين للشركة أو كل شخص ملزم قانوناً بتصريح مجمل دخله.

ينفذ هذا التحقيق كذلك في حالة ما لوحظ فارق محسوس بين الدخل المصرح من طرف المكلف من جهة، وعناصر نمطه المعيشي والنفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى.

الفرع الثاني: طلب التبريرات أو التوضيحات.

يعتبر هذا الطلب إجراء عادي للتحقيق من التصريحات على الدخل الإجمالي:

1- التبريرات:

تلتمسها الإدارة من المكلف في إحدى الحالات التالية:

✓ فيما يتعلق بوضعيته الجبائية.

(1) المادة 38 من قانون المالية لسنة 2009 المعدلة لأحكام المادة 21-02 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 27.

(2) المادة 38 من قانون المالية لسنة 2009 المعدلة لأحكام المادة 21-05 من قانون الإجراءات الجبائية مرجع سبق ذكره، ص 27.

✓ فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي، حين تتوفر لدى الإدارة عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمداخل هامة مقارنة مع تلك المصرح عنها، وعليه تتمتع الإدارة بإمكانية اخذ المبالغ المستعملة ليست صادرة عن عمليات تدليس.

2- التوضيحات:

تلتمسها الإدارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات وتخص أي نقطة واردة في التصريح⁽¹⁾.

الفرع الثالث: تحديد قواعد جديدة لفرض الضريبة.

1- الإجراء الحصري:

تطبق نفس التدابير العامة الواردة مسبقا حول التحقيق في المحاسبة السارية المفعول ولاسيما فيما يخص تبرير إعادة التقويمات المقترحة ومنح أجل إضافي مدته أربعون (40) يوما للمكلف بالضريبة في حالة إشعار بإعادة التقويم المصحح⁽²⁾.

2- التصحيح التلقائي:

هو إجراء استثنائي لا يمكن استعماله إلا في ظروف معينة، إذا لم يكتتب المكلف بالضريبة التصريح على الدخل الإجمالي في الآجال المحددة قانونا أو لم يسوي وضعيته الجبائية إذا لم يستجب لطلبات التبرير أو التوضيح الواردة من الإدارة عليه فإن هذه الأخيرة تحدد تلقائيا القاعدة المناسبة لفرض الضريبة.

(1) ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق الذكر، ص 28، ص 29.

(2) المادة 38 من قانون المالية لسنة 2009 المعدلة لأحكام المادة 21-05 من قانون الإجراءات الجبائية مرجع سبق ذكره، ص 29.

إن القواعد المحددة من طرف الإدارة، يجب أن تقترب قدر المستطاع من الحقيقة.

تبقى الضمانات المقدمة للمكلف في حالة التصحيح الحضوري سارية المفعول عند التصحيح التلقائي.

المطلب الثالث: التحقيق المصوب.

التحقيق المصوب في المحاسبة المؤسس بأحكام المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008، والمقنن في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية هو إجراء مراقبة مصوبة، أقل شمولية، أكثر سرعة وذو نطاق من التحقيق المحاسبي.

هذا التحقيق يعني فحص الوثائق التوضيحية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب والتي تخص فترة محدودة قد تقل عن سنة محاسبية.

هذا النوع من المراقبة هو عبارة عن وسيلة تمنح بالقيام بتحريات مصوبة أو برامج أولية بما أنه لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق للمحاسبة، والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة لإعادة التقييم من جراء التحقيق المصوب.

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي والمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي والمفصلة أدناه:

غير أن طابع التصويب يتميز به هذا النوع من التحقيق يوجب على الأعوان المحققين توضيحه على الإشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير⁽¹⁾.

(1) ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص13، ص14.

وعليه طبقاً لأحكام المادة 20-4 مكرر من قانون إجراءات جبائية، لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين بالإضافة لإرسال ملاحظاته، ابتداء من تاريخ تسلمه أشعار إعادة التقييم⁽¹⁾، علاوة على ذلك لا ينبغي للعون المحقق أن يقتصر فقط على لب الوثائق التوضيحية العادية من المكلف بالضريبة محل التحقيق، بل عليه طلب الدفاتر المحاسبية من أجل التحقيق من صحة التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بالحقوق والرسوم موضوع التحقيق المحاسبي المصوب.

أخيراً، بهدف إحداث انسجام للأحكام الجبائية المتعلقة بالنزاعات، المادة 25 من ق.م.لسنة 2010، أكملت أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية وهذا بإعطاء الحق للشاكي (الذي يعارض إعادة التقويمات الناتجة عن التحقيق المصوب) في تأجيل جزء من الضرائب المفروضة المتنازع فيها، وذلك بدفع 20% من هذه الأخيرة⁽²⁾.

المبحث الثاني: الحلول والوسائل الوقائية.

لقد لاحظنا فيما سبق أن للتهرب والغش الضريبي آثاراً من عدة جوانب، لذلك تعمل الدولة على مكافحة هذه الظاهرة، وذلك من خلال إيجاد الحلول ووسائل الوقائية لذلك سوف نستعرض العناصر التالية:

-تحسين فعالية النظام الضريبي

-توطيد العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين.

-توسيع دائرة التعاون بين مختلف الإدارات الاقتصادية .

(1) قانون الإجراءات الجبائية المعدلة والمتممة بأحكام المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010، مرجع سبق ذكره، ص14.

(2) ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص14، ص15.

المطلب الأول: تحسين فعالية النظام الضريبي.

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

1- تبسيط النظام الضريبي:

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلاً عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها، وعليه يجب أن يتسم النظام لضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب، وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزافي، ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل، بينما يتعقد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه، كما أن تعقد وعدم استقرار التشريع الضريبي يؤدي إلى نشوء حالة من السياسة اتجاه الضريبة، لذلك يجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية واستقرارها، بالإضافة إلى وضوحها بالقدر اللازم من أجل مكافحة التهرب والغش الضريبي⁽¹⁾.

2- إرساء نظام ضريبي عادل:

يشكل الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب والغش الضريبي، ولمعالجة ذلك الوضع، يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل، من خلال مراعاة ما يلي⁽²⁾:

- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة.

- شمولية الضريبة.

(1) أحمد زهير شامية، المالية العامة، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997، ص210.

(2) نفس المرجع أعلاه، ص210.

- اعتدال معدل الضريبة.

- تجنب الازدواج الضريبي

- إعفاءات ضريبية مدروسة.

3- تحسين التشريع الضريبي:

إن التشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمترابط، عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالاً للتهرب، وبالتالي يجب أحكام صياغة نصوص التشريع الضريبي حتى يفوت الفرصة على المكلف لاستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي، وعليه سد منافذ التهرب الضريبي والغش، صف إلى ذلك يجب إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي، حتى تتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية وبيعة الضرائب الجديدة، ومدى تكيفها مع مستجدات وثيرة النمو الاقتصادي⁽¹⁾.

المطلب الثاني: توطيد العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين.

إن توعية المكلف هي إحدى الوسائل الوقائية في محاربة ظاهرة الغش والتهرب الوظيفي، وفي هذا الإطار هناك مجهود يجب بذله لأجل الوصول إلى تفهم دور الضريبة ومهمة الدولة عن طريق المواطن الممول، ولهذا يمكن أن يتغير سلوك الممول المكلف بالإيجاب بالنسبة للنظام الضريبي وسلبا حيال التهرب الضريبي في حالة إقناع المكلف بأن أمواله لم تهدر الشيء الذي يدفعه لتسديد الضرائب التي عليه، وفي هذا الاتجاه يجب أن ينصب الدور الرئيسي للدولة لإعادة الجو النفسي الملائم للضريبة وفي هذا السياق، فالدولة مطالبة بتحسين نوعية الخدمة العمومية "الصحة، العدالة... الخ، بدون رفع التكلفة وهذا لجعل المكلف بالمقابل يساهم.

(1) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص306، ص307.

لهذا لا يجب أن تظهر الضريبة بالنسبة للمواطن كعبء مقابل ولكن كمصروف شخصي مثل ذلك المخصص للباس والأكل.

وفي الأخير يمكن القول أن تحسين الصورة السلبية للضريبة يمر حتما بمجهود الحوار البناء والجاد إقناع المواطن بالنفع الاقتصادي والاجتماعي للضريبة من جهة وبالسلوك النزيه والعاقل للإدارة اتجاه مختلف فئات المكلفين.

كما يجب تحسين العلاقات ما بين المكلفين والإدارة لأنهم يعملون في جو غير متبادل من الثقة. بالنسبة للمكلف فالإدارة الجبائية تظهر له على أنها وحش بدون وجه سيئ لتعامل فهو يرى أن تسديد الضريبة هي تضحية لأجل السلب، لذا فإن تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف تكون بدون شك لأجل تحسين الأجواء النفسية للطرفين، كما أن تحسين سلوك عون الإدارة الجبائية يكون له الأثر البالغ في رفع معنويات المكلف، ومن هذا فإن وظيفة أعوان الإدارة الضريبية تمتاز بالحساسية ولهذا يجب أن يقدم لهم تكوين في علم النفس الاجتماعي، كما أنه من مهام أعوان الإدارة الجبائية الأساسية هو تعريف المكلفين بالنصوص الضريبية وكيفية تطبيقها.

وفي الأخير، ولأجل تصحيح سلوك المكلف اتجاه واجبه الضريبي يجب أن يتم مساعدته وتثويره من طرف الإدارة الجبائية وأن يحضى بحسن الاستقبال والمعاملة لما يكون حسن النية⁽¹⁾.

المطلب الثالث: توسيع دائرة التعاون بين مختلف الإدارات الاقتصادية.

موازاة للمشاكل والعراقيل التي تواجهها الإدارة الجبائية أثناء القيام بمهامها وخاصة مع النقص الملحوظ من أجل تشديد الإدارة لعمليات الرقابة فقد تم هنالك التنسيق بينها وبين مختلف

(1) طالب محمد، الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الاقتصاد وعلوم التسيير، فرع التحليل الإقتصادي، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص 69.

الهيئات والإدارات وهذا من أجل إضفاء عمل مشترك لاقتناء تبادل المعلومات، وتقديمها أو وضعها تحت تصرف المصالح الجبائية التي هي بأشد الحاجة إليها، إن هذه الهيئات والإدارات لا بد من أن تتعاون مع المصالح الجبائية بكل ما أوتيت وهذا لمحاربة التهريب الضريبي وخاصة أنها تملك معلمات جد هامة في هذا الميدان بالنظر للمسؤوليات الملقاة على عاتقها والصلاحيات المخولة لها، وهذا التعاون لا بد أن يظل قائما حتى استعمال الإدارة الجبائية لحقها في الاطلاع.

إن مثل هذا التنسيق وبصفة عامة يتجلى في النقاط التالية⁽¹⁾:

- تنسق برامج التدخل في الميدان كلما أتاحت الفرصة لذلك وخاصة في مجال الفرق المشتركة جبائية، تجارة، جمارك، مصالح الأمن.

إن مثل هذه العملية وخاصة فيما يتعلق بالتدخلات المنتظمة المشتركة للبحث عن المهن الخفية أو السرية والأشخاص الممارسين لها، يمكن أن تأتي بنتائج ايجابية بالنظر إلى دور هذه المعلومات المستنفاة، وهذا بالمساعدة الفعالة للقوة العمومية التي تلعب دورا هاما في ميدان التعرف إلى المكلفين العاجزين الذين يقطنون في المناطق أو الأحياء لصعوبة الدخول.

✓ تدعيم التنسيق والتعاون مع مختلف الهيئات والإدارات.

✓ التنسيق المشترك: حيث أنه دائما في ميدان التعاون بين الإدارة الجبائية و مختلف الهيئات والإدارات يمكن ذكر الأمثلة التالية:

- التنسيق بين الإدارة الجبائية والمصالح التجارية: هذا التنسيق يتعلق خاصة بمديرية الأسعار والمنافسة ومديرية الإحصاء وعلى هذه المصالح أن ترسل كافة المعلومات التي بحوزتها والمتعلقة بمختلف المخالفات التي تمد بصلة للنظام الاقتصادي، والتي ترتكب من طرف بعض المكلفين في مجال تشكيل أسعار المبيعات والخدمات الدراسة التحليلية لملف الأسعار وكذلك

(1) طالبى محمد، نفس المرجع السابق، ص70، ص74.

الإحصائيات المتعلقة بنوع الخدمات المقدمة.

- التنسيق بين الإدارة الجبائية ومصالح الجمارك: لا بد على هذه الأخيرة أن تفرض على المستورد تقديم شهادة مهنية أثناء عملية الاستيراد هذه البطاقة يتم جلبها من لدن مفتشيه الضرائب وهذا في انتظار تعميم البطاقات الترقية الجبائية

(ISCALEF ATRICULTIONIMMD CARTE) وعلى مفصلة تخص عملية الاستيراد (أي قيمة الاستيرادات).

وفي خضم اليوم الوطني لتحسين تحصيل الضرائب فقد ذكر المدير العام للضرائب أنه في إطار العمل المشترك في المؤسسات العمومية والإدارات وعلى رأسها المكتب الوطني للإحصائيات، قامت المديرية العامة للضرائب سنة 1991 بتحديد ما يسمى "بمن عليه الضرائب" وهذا من أجل تسجيل الضرائب وسلمت للمعنيين ومنها ما هي بصدد التوزيع عليهم، أما الانطلاقة الفعلية لطريقة "من عليه الضرائب" فقد بدأت سنة 1995 بانطلاق 03 عمليات:

- إنشاء المنظومة الوطنية الخاصة بمن عليهم دفع الضرائب وإبلاغه للمكتب الوطني للإحصائيات والمديرية العامة للجمارك.
- إنشاء البطاقات الفردي عن عليه دفع الضرائب.
- اتخاذ قرار مشترك بين إدارة الضرائب وإدارة الجمارك يتم بموجب اعتبارا ن 1995/07/01 الطالبة ببطاقة التسجيل عن الضرائب عند عمليات جمركة السلع المستوردة.

- التنسيق مع الجهات القضائية: على السلطات القضائية تحويل كافة لمعلومات التي بحوزتها فيما يخص المخالفات الجبائية لإدارة الضرائب وعليها أيضا أن تعامل بكل تشدد مع المكلفين الذين يركبون مخالفات تلحق أضرار بالخزينة العامة للدولة.

الفصل الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية للتقليل من ظاهرة التهرب والغش الضريبي

ولهذا فالجهات القضائية عليها إبلاغ الإدارة الجبائية لكي تتدخل كطرف مدني في إجراءات المحاكمة، وعليها أيضا أن تطبق العقوبات المناسبة للمبالغ التي يبتغى نهبها من طرف المكلفين من أجل ردع المتهرب على أن لا يعود لمثل هذا الفعل، خاصة أن الإدارة الجبائية لا تتغاضى على مثل هذه الأعمال.

ومن أجل فعالية أكثر وتنسيق أكبر لا بد من استعمال ما يسمى بمؤشر الهوية الجبائي هذه الفكرة من إبداع المفتشية العام للضرائب لأن هذا المؤشر يجمع كافة المعلومات المتعلقة بشخص ما وهذه الأخيرة مكن اقتناءها بواسطة الأعلام الآلي في كل من الولايات، المحاكم، البنوك، مراكز الصكوك البريدية وصناديق التوفير..... الخ، بحث يمكن أن تكون جد فعالة في ميدان المكافحة ضد التهرب الوظيفي.

✓ التعاون والتناسق الدولي:

إن التطور الذي شهده ميدان التجارة الدولية وبتعدد أنشطة مختلف المؤسسات على الصعيد الدولي أدى إلى ظهور معطيات متعددة لمفهوم التهرب الضريبي وخاصة تأثيره على الصعيد الدولي بسبب الانفتاح الذي تعرفه لوائح على السوق الخارجية وفتح الأبواب للمستثمرين الأجانب الذين يعمدون إلى استعمال تقنيات عالية لتسريب أرباحهم إلى خارج المناطق أو الدول التي حققت فيها، حيث أن التهرب الدولي يمكن تعريفه على أنه التهرب من ضريبة البلد الذي حققت فيه الأرباح ونقل هذه الأخيرة إلى بلد آخر يتميز نظامه الجبائي ببعض من المرونة.

فقد شهد هذا النوع من التهرب رواجاً واسعاً لانفتاح اقتصاديات دول العالم على بعضها البعض وهذا بسبب زيادة نشاط الشركات المتعددة الجنسيات التي تشكل اليوم شبكات ضخمة لتهرب رؤوس الأموال والبحث عن سبل ومنافذ للتخفيف من حدة الاقتطاعات الجبائية التي تمس أرباحها وهذا من خلال تسريبها إلى وحدات وفروع لها بطريقة غير شرعية: هذه الدول تعرف (بالجنات الجبائية FISCAUX PARADIS) والتي عرفها "GURYG." في كتابه

(INTERNATIONALI FISCAL DROIT): بقوله: "هي دول تتميز باستقرار سياسي وقوة عملتها مع توفرها على شبكة هامة من الهيئات والمؤسسات المالية التي تضمن حماية السر البنكي دون النسيان أن مستوى فرضها للضرائب على المداخيل والأرباح منخفض وأنها تتمتع أيضا بالتعاون مع الإدارات الجبائية الأجنبية".

فمن جهة تتجسد مكافحة هذه الظاهرة على المستوى الداخلي واتخاذ الدولة إجراءات صارمة بفرضها عقوبات في حالة رفض المكلفين الإلقاء بتصريحهم التي تخص أموالهم في الخارج وإيراداتهم المحققة أو عن طريق إلزام الهيئات والمؤسسات المالية بحجز قيمة الضرائب على المداخيل المحولة إلى الخارج من طرف الأجانب والناجئة عن مشاريعهم الاستثمارية داخل تراب الدولة، يمكن للإدارة الجبائية أن تفرض نقل الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة إلى النتائج الحاسبية بحيث أنه إذا كان باستطاعة الإدارة الجبائية إثبات عدم شرعية تحويل الأرباح بصفة غير مباشرة إلى مؤسسات أخرى في الخارج سواء عن طريق تخفيض المبيعات أو الرفع من قيمة المشتريات فإن هذه الأرباح ينتم إدماجها في محاسبة المؤسسة إلا أنه يمكن أن هذه الأخيرة نستنها في تحويل أرباحها مبنية، وأن هذه الأرباح تحو بنسب بسيطة وهذا لضرورات تجارية وليس لإلحاق الضرر بخزينة الدولة أما إذا لم يكن باستطاعة المؤسسة إسقاط افتراض التحويل غير المشروع لأرباح فإنه يتم تعديل نتائجها المحاسبية، يكن للإدارة الجبائية أن تحد تكاليف مقر المؤسسات الأجنبية حتى يكون بإمكان هذه الأخيرة خصمها ن نتائجها المحققة، كما يكن لها أن تلجأ لمصالح الجمارك نظرا لما لها من معلومات هامة حول حركة السلع والبضائع ونظرا أيضا لقدرتها على كشف لتعاملات والتحويلات المشبوهة بالاتصالات التي تجريها مع المؤسسات المالية والبنكي، أما على المستوى الخارجي وهو الأهم فتتم مواجهة هذه الظاهرة بإبرام الاتفاقات والمعاهدات الجبائية الدولية وهذا لتوسيع رقابة الإدارة المحلية خارج الحدود الوطنية من أجل استقصائها لمعلومات رعاياها في الدول الأخرى الأعضاء في المعاهدة وتنظيم

الفصل الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية للتقليل من ظاهرة التهرب والغش الضريبي

تبادلها تحصيل الضرائب المالية الدولية أنه لا يمكن النجاح في مكافحة التهرب الدولي دون تعاون دولي.

"ولهذا لا بد من تكاتف دولي من أجل تبادل المعلومات في الميدان والتي تعتبر حتى الآن الوسيلة الوحيدة والناجعة لتصدي لهذه الظاهرة بحيث أن دولة نامية ليس باستطاعتها لوحدها كشف حسابات وأرصدة شركات متعددة الجنسيات ذات أنواع عديدة"

-**الفئة الأولى:** والتي تمنح المعلومات بطريقة منتظمة وباستمرار عن مداخل أجنب الحقيقين بها.

الفئة الثانية: يقتصر دورها في إمداد هذه المعلمات بعد طلبات الدول الأخرى .

الفئة الثالثة: ونظرا لإمكانيات الجد محدودة التي حوزتها فليس باستطاعتها التعامل مع دول أخرى كما هو الحال بالنسبة للبلدان النامية مما يحررها من استيفاء ما يلزمها من معلومات عن رعاياها في الخارج والى هذا الحد فالتبادل الدولي للمعلومات يعتبر الوسيلة الوحيدة الأساسية لمجابهة هذه الظاهرة العالمية وهذا من خلال الاتفاقيات الجبائية التي تساعد الدول فيمل بينها على تبادل كل ما ساعد الإدارات الجبائية في كشف حالات التهرب بالوصول على المعلومات المتعلقة برعايا كل دولة، وبالأخص الحسابات البنكية للشركات الكبرى وكل ما يتعلق بتعاملاتها مع فروعها المتواجدة عبر أنحاء العالم.

خلاصة الفصل:

وفي الأخير نرى أن الإجراءات الجبائية تلعب دورا في تحصيل إيرادات الدولة من خلال التحقيقات المختلفة والمتمثلة في التحقيق في المحاسبة، التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية والتحقيق المصوب.

كما تعرفنا على الوسائل والحلول الوقائية لمعالجة ظاهرة التهرب والغش الضريبي.

الفصل الرابع

دراسة ميدانية حول الرقابة

الجبائية

تمهيد:

بعد دراستنا للجانب النظري، سنسلط الضوء في هذا الفصل إلى دراسة حالة تطبيقية لإسقاط ما تم دراسته في الجانب النظري على هذا الجانب إلى دراسة ميدانية حول الرقابة الجبائية لكون هذه الأخيرة من أهم الوسائل لمكافحة التهرب والغش الضريبي.

حيث نحاول في هذا الفصل دراسة وظيفة التحقيق المحاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية وقد قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين.

سننتقل في المبحث الأول إلى: التعريف على المؤسسة المستقبلية المتمثلة في مديرية الضرائب لولاية البويرة وذلك من خلال الاطلاع على هيكلها الإداري التنظيمي .

أما المبحث الثاني: سنهتم بدراسة وظيفة التحقيق المحاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية وذلك من خلال دراسة حالة مؤسسة أعمال البناء (ETB).

المبحث الأول: تقديم المديرية الولائية للضرائب.

في هذا المبحث سنعرف المؤسسة المستقبلية المتمثلة في مديرية الضرائب لولاية البويرة وذلك من خلال الاطلاع على هيكلها الإداري التنظيمي، إضافة إلى أهدافها الأساسية والمهام المخولة إليها والمديريات الفرعية التابعة لها ومهام مكاتبها.

المطلب الأول: نشأة المديرية وتدرجها الإداري.

من خلال هذا المطلب سنتعرض إلى بعض النقاط الأساسية للمديرية الولائية للضرائب من حيث نشأتها وتدرجها الإداري.

الفرع الأول: نشأة المديرية.

تأسست المديرية الولائية للضرائب ومن بينها مديري الضرائب الولائية البويرة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 60-61 المؤرخ في 23-02-1991 المتضمن لتنظيم واختصاصات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية المعدل والمتمم وتضم هذه المديرية خمس (05) مديريات فرعية هي:

- المديرية الفرعية للعمليات.

- المديرية الفرعية للتحويل.

- المديرية الفرعية للمنازعات.

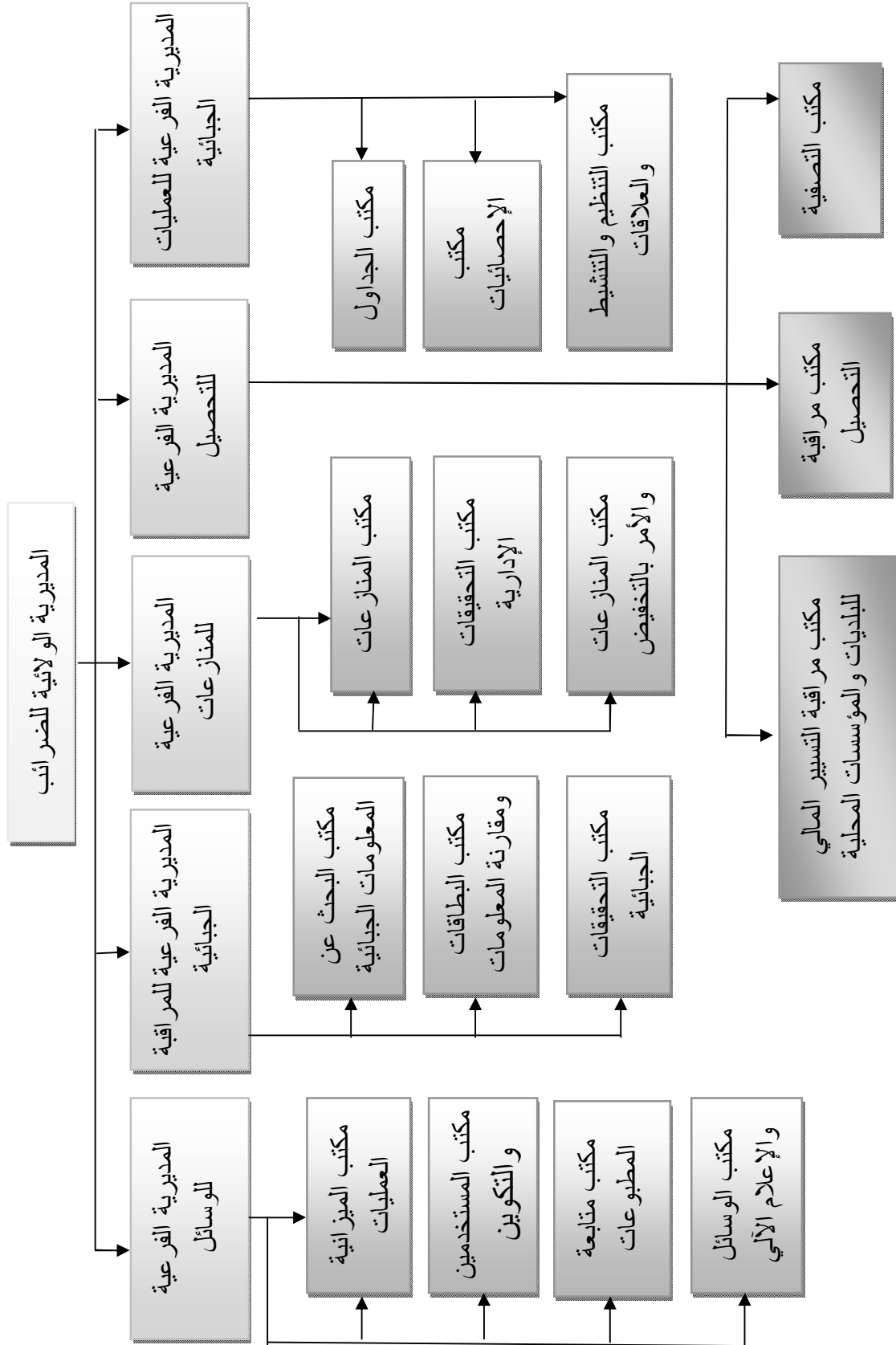
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

- المديرية الفرعية للوسائل.

ولتوضيح أكثر أنظر الهيكل التنظيمي للمديرية في الصفحة الموالية.

بالإضافة إلى 10 مفتشية و08 قباضة.

الشكل رقم 04: هيكل المديرية الولائية للضرائب - البويرة -



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على معطيات مسؤول الترصد بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

الفرع الثاني: التدرج الإداري المديرية

تضم المديرية العامة تسع مديريات هي:

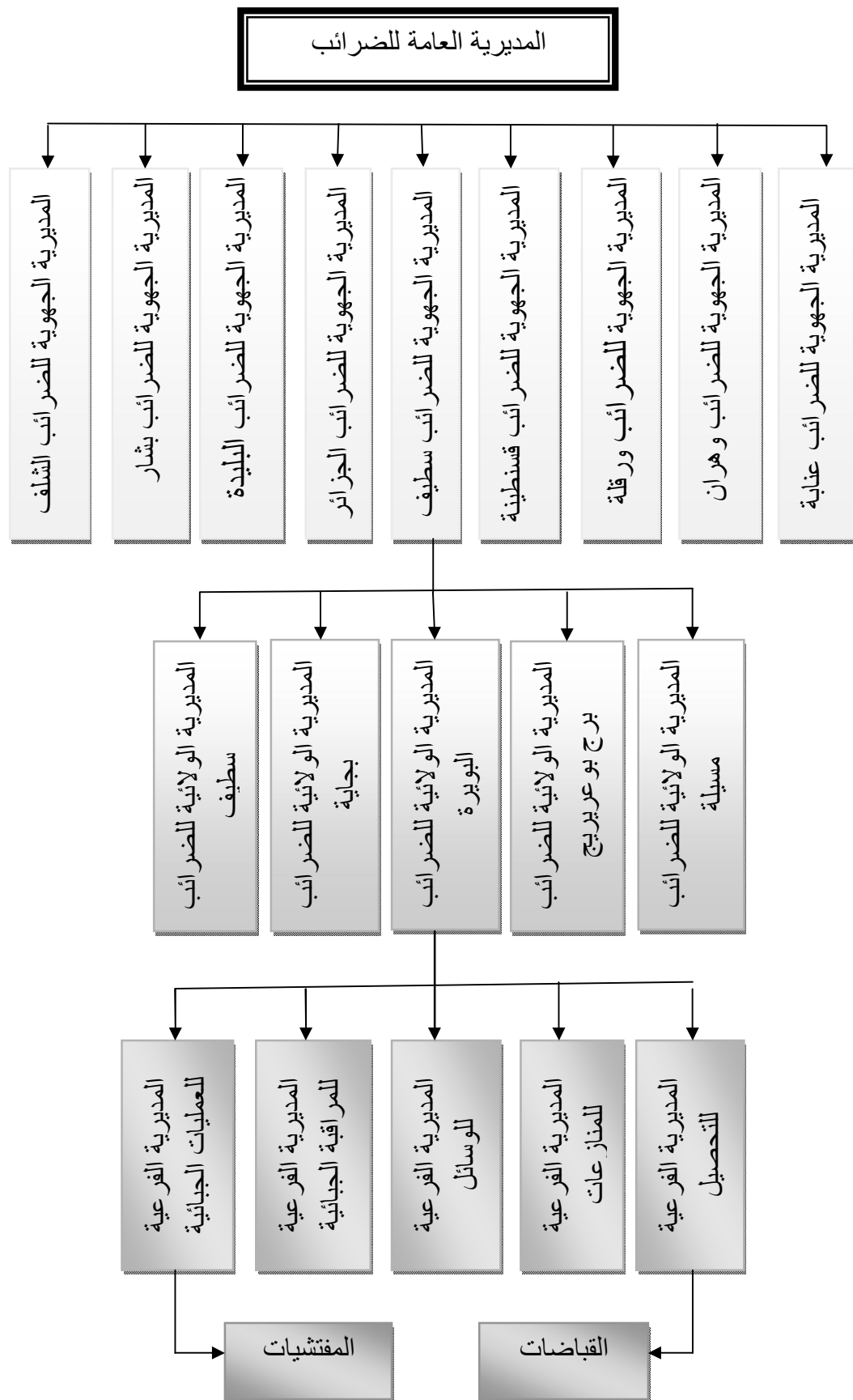
- المديرية الجهوية للضرائب الشلف.
- المديرية الجهوية للضرائب بشار.
- المديرية الجهوية للضرائب البليدة.
- المديرية الجهوية للضرائب الجزائر.
- المديرية الجهوية للضرائب سطيف.
- المديرية الجهوية للضرائب قسنطينة.
- المديرية الجهوية للضرائب ورقلة.
- المديرية الجهوية للضرائب وهران.
- المديرية الجهوية للضرائب عنابة.

وتتضمن كل مديرية جهوية هي الأخرى مديريات ولائية، فالمديرية الجهوية لسطيف تضم 05 مديريات فرعية هي:

- المديرية الولائية للضرائب سطيف.
- المديرية الولائية للضرائب بجاية.
- المديرية الولائية للضرائب البويرة.
- المديرية الولائية للضرائب برج بوعريريج.
- المديرية الولائية للضرائب المسيلة.

كما سبق ذكره فمديرية الضرائب لولاية البويرة تضم مس مديريات فرعية وهذا ما يظهره الهرم للمديرية العامة للضرائب المبين بالصفحة الموالية.

الشكل رقم 05: الهرم الإداري للمديرية العامة للضرائب.



المصدر: المديرية الولائية للضرائب مصلحة الرقابة الجبائية-البويرة-

المطلب الثاني: مهام المديرية.

تعتبر المديرية الولائية للضرائب جزء لا يتجزأ من الهيكل العام للضرائب، إذ هي القاعدة له، ففي هذا المستوى يتم جمع المعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة ويتم متابعتهم والسهرة على تطبيق القوانين الجبائية سب التشريع المرسل إليها من قبل المديرية الجهوية التابعة لها، التي تكون هذه الأخيرة بدورها تابعة للمديرية العامة للضرائب.

فيما يخص الهدف والرئيسي للمديرية يتمثل في:

تحقيق أو تنفيذ السياسة المالية للبلاد وتزويد ميزانية الدولة والميزانية المحلية للأموال، عن طريق تحصيل الضرائب.

أما فيما يخص المهام فهي تنقسم حسب التقسيم الفرعي للمديريات، أي حسب المديرية، أي حسب المديريات الفرعية لها ومكانتها.

فحسب المادة 39 من القرار رقم 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق 12 جوان 1998 المحدد للنطاق الإقليمي واختصاصات المديريات الجهوية والولائية للضرائب، نجد أن مديرية الضرائب لولاية البويرة تضم خمس مديريات فرعية وهي:

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

الفرع الأول: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

حسب المادة 40 من القرار السابق فالمديرية الفرعية للعمليات الجبائية تضم ثلاث مكاتب هي:

- مكتب الجداول.
- مكتب الإحصائيات .
- مكتب التنظيم والتنشيط والعلاقات العامة.

1- مكتب الجداول:

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

- ✓ المصادقة على الجداول التي تمت تصفيتها من الضرائب والرسوم من طرف مركز الإعلام الآلي.
- ✓ المصادقة وتحصيل الجداول، تسعيرة المطبوعات وسندات التحصيل بالإضافة، الفردية أو الجماعية للمؤسسة من طرف المفتشيات ومصالح التحقيقات المحاسبية.
- ✓ المحافظة وتحسين دفاتر مسح الأراضي.
- ✓ استلام وترتيب الجداول العامة.
- ✓ إعداد وتسليم نسخ ثانية من الإنذارات.

2- مكتب الإحصائيات:

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

- ✓ استلام المعلومات الإحصائية الدورية المتعلقة بالوعاء و التحصيل المقدمة من طرف الهياكل الأخرى للمديرية الجهوية.
- ✓ إعداد وإبلاغ الجماعات المحلية والهيئات المعنية بالمعلومات الجبائية الضرورية لتحضير ميزانياتها.
- ✓ متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة وفحص وضعية المكلفين بالضريبة المتأخرين، في دفع مستحقاتهم الجبائية واتخاذ الإجراءات القاسية ضدهم وكذا اتخاذ التدابير الرامية إلى التصفية السريعة لأقساط غير محصلة.

- ✓ السهر على التصفية السريعة للتدابير الجبرية والعمولات الخارجية التي تكفلت بها قباضات الضرائب غير المحصلة على مستوى الولاية.
- ✓ اتخاذ الإجراءات اللازمة للمحافظة على مصالح الخزينة العمومية عند إبرام الصفقات لدى مكاتب التوثيق والسهر على التنفيذ السريع للإشعارات أو الغير المرسله لهذا الغرض.
- ✓ مراقبة حالة تصفية محاصيل الخزينة والسجل الخاص بترحيل المبالغ.

3- مكتب التنظيم والتنشيط العلاقات العامة:

- تنص المادة 43 من نفس القرار على أن مكتب التنظيم والتنشيط العلاقات العامة يكلف بـ:
- ✓ توزيع التعليمات والمناشير والمذكرات الواردة من الإدارة المركزية والمديرية الجهوية، والمتعلقة بتطبيق التشريع والتنظيم الجبائي.
 - ✓ متابعة ومراقبة تنفيذ وإنجاز برنامج عمل مفتشيات الوعاء في ما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية والإحصاء الدوري للمكلفين بالضريبة.
 - ✓ استقبال والإعلام وتوجيه الجمهور وإعطاء المعلومات الخاصة بالتشريع والتنظيم الجبائي للمكلفين بالضريبة.
 - ✓ تنسيق إجراءات تحديد أسس الضريبة بالنسبة للمكلفين والخاضعين للضريبة التابعين للنظام الجزافي.

الفرع الثاني: المديرية الفرعية للتحصيل.

حسب المادة 40 من القرار فالمديرية الفرعية للتحصيل تضم (3) ثلاث مكاتب هي:

- مكتب مراقبة التحصيل.
- مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية.
- مكتب التصفية.

1- مكتب المراقبة والتحصيل:

تنص المادة 45 نفس القرار أن مكتب المراقبة والتحصيل يكلف بـ:

- مراقبة وضعية تحصيل الموارد الجبائية وشبه الجبائية والغرامات والعقوبات المالية ومحاصيل البلدية، وبصفة عامة كل محصول تتكفل بتحصيله قانونيا قباضة الضرائب.
- تسجيل النقائص و التأخيرات المحتملة وتحديد الإجراءات التي من شأنها تصحيح أو امتصاص هذه النقائص.
- متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة المهمين وفحص وضعية المكلفين بالضريبة المتأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية واتخاذ الإجراءات ضدهم وكذا اتخاذ التدابير الرامية إلى التصفية السريعة للأقساط الضريبة الغير المحصلة.
- اتخاذ الإجراءات اللازمة للمحافظة على مصالح الخزينة العمومية عند إبرام الصفقات لدى مكاتب التوثيق والسهر على التنفيذ السريع للإشعارات.
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل التي قامت بها كل قباضة بالنسبة لكل الضرائب والمحاصيل الواجب تحصيله، ومعالجة النقائص المسجلة عند تصفية حالات التكفل والتأخير المسجل في ممارسة الإجراءات الجبرية، وتحديد أسبابها واقتراح التدابير الرامية إلى إدراك الوضعية.
- مراقبة حالة تصفية محاصيل الخزينة والسجل الخاص بترحيل المبالغ.

2- مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية:

تنص المادة 46 من القرار أن مكتب التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية يكلف بـ:

- مراقبة الميزانية الأولية والإضافية والترخيص المتعلقة بفتح الإعتمادات المخصصة للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية التي تتكفل بتسييرها المالي قباضات الضرائب المتواجدة على الولاية.
- مراقبة تنفيذ الإجراءات المقررة في ميزانيات تلك البلديات والمؤسسات العمومية.
- تصفية حسابات التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية المذكورة أعلاه المقدمة من طرف محصلي الضرائب.

3- مكتب التصفية:

تنص المادة 47 من نفس القرار أن مكتب التصفية يكلف بـ:

- مراقبة عملية بمستخلصات الأحكام القضائية والقرارات فيما يتعلق بالغرامات المالية.
- مراقبة عملية التكفل بسندات التحصيل أو سندات الإيرادات المتعلقة بالديون أو المحاصيل غير الجبائية والتي يرجع تحصلها قانونيا إلى قباضات الضرائب تلقى النتائج المعدة من طرف قباضات الضرائب وإرسالها على الإدارة المركزية.
- مراقبة الحالة السنوية للتصفية المتعلقة بـ "الغرامات والعقوبات المالية" والنطق بالإلغاء والقبول خارج مدة التقادم طبقا للتشريع والتنظيم الجبائيين الساريين المفعول.
- مراقبة محاضرة الجرد المالي المعدة من طرف محصلي الضرائب عند الإقفال السنوي للحسابات.

الفرع الثالث: المديرية الفرعية للمنازعات.

تبعا للمادة 48 من نفس القرار فالمديرية الفرعية للمنازعات تضم ثلاثة (03) مكاتب هي:

- مكتب الشكاوي .

- مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن.

- مكتب التبليغ والأمر بالتخفيض.

1- مكتب الشكاوي:

تنص المادة 49 من نفس القرار أن مكتب الشكاوي يكلف بـ:

- تلقي ودراسة والبت في الطلبات الرامية إلى الإعفاء أو التخفيض في الضرائب أو عند التحقيق والمحاسبة ومراقبة الأسعار والتقويمات في مجال التسجيل.
- تلقي ودراسة والبت في الطلبات الرامية إلى الإعفاء أو التخفيض في الزيادات والعقوبات وتعويضات التأخير التي تطبقها قباضات الضرائب.
- تلقي ودراسة والبت في الطلبات الرامية إلى استعادة الضرائب أو الرسوم أو الحقوق المدفوعة نقداً، سواء كان أثر تصريح أو دفع مسبق أو اقتطاع من المصدر.
- اقتراح كل تدبير من شأنه المساهمة في تحسين الإجراءات الخاصة بالمنازعات.

2- مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن:

تنص المادة 50 من نفس القرار أن مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن مكلف بـ:

- تلقي ودراسة الطعون المشكلة ضد قرارات المدير الولائي في مجال المنازعات وعرضها على لجنة المنازعات المختصة.
- تلقي ودراسة طلبات الاحتجاج على الزيادة التي مست الأسعار أو التهريبات المصرح بها في مجال التسجيل وعرضها على لجنة المصالحة قصد البت والحكم فيها.
- تلقي ودراسة طلبات المقدمة من طرف محصلي الضرائب والرامية إما إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إلغاء الأقساط الضريبية والرسوم الغير قابلة للتحصيل أو إلى الإعفاء من المسؤولية أو التأجيل في دفع الأقساط والرسوم غير المصفاة في الآجال المقررة قانوناً، وعرضها على لجنة الطعن الولائية المختصة قصد البت والفصل فيها.

- الدفاع عن الإدارة الجبائية أمام الهيئات القضائية المختصة فيما يتعلق بالاحتجاجات الخاصة بالضرائب أو الإجراءات المتعلقة بالإدارة الجبائية.
- تأسيس الطعون الخاصة بالاستئناف أمام الهيئات المختصة ضد القرارات والأحكام التي ليست في صالح الإدارة الجبائية والصادرة عن الغرفة الإدارية والمحاكم الإدارية التي تفصل في المسائل الجبائية.
- اقتراح كل تدبير أو إجراء من شأنه المساهمة في تحسين الإجراءات المتعلقة بالمنازعات.
- تلقي ودراسة الطلبات الرامية إلى تخفيض الضرائب المفروضة من طرف مفتشيات الضرائب، إثر التحقيق أو مراقبة الأسعار، وكذا إعادة التقويم في مادة التسجيل أو إلغاء الزيادات أو الغرامات وغرامات التأخير المطبقة على الوعاء الضريبي، أو التحصيل وعرضها على لجان الطعن المختصة للبت فيها.

3- مكتب التبليغ والأمر بالتخفيض:

تنص المادة 51 من نفس القرار أن مكتب التبليغ والأمر بالتخفيض يكلف بـ:

- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي في مجال المنازعات، وكذا القرارات الصادرة في مجال الطعون الولائية.
- تبليغ المكلفين بالضريبة، والمصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن لجان الطعن.
- تبليغ المكلفين بالضريبة، والمصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المحاكم التي بنت وفصلت في المجال الجبائي، وإطار الإجراءات المدرجة أمام الهيئات القضائية.
- مراقبة وتأشير شهادات الإلغاء والتخفيض التي سلمتها مفتشيات الضرائب في مجال الرسوم على رقم الأعمال والضرائب الغير مباشرة والرسوم المتماثلة، وحقوق التسجيل، الطابع بصفة عامة كل إيراد جبائي يتم تأسيس وعائه وتحصيله على التوالي من طرف مفتشية أو قباضة الضرائب.

- إعداد وتبليغ جداول الإحصائيات الدورية المتعلقة بمعالجة قضايا المنازعات إلى مكاتب المعنية.

- اقتراح كل تدبير من شأنه المساهمة في تحسين الإجراءات الخاصة بالمنازعات.

الفرع الرابع: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

- حسب المادة 23 من نفس القرار السابق، فالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية تحتوي على (3) ثلاثة مكاتب:

1- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية:

تنص المادة 53 من نفس القرار أن مكتب البحث عن المعلومات الجبائية يكلف بـ:

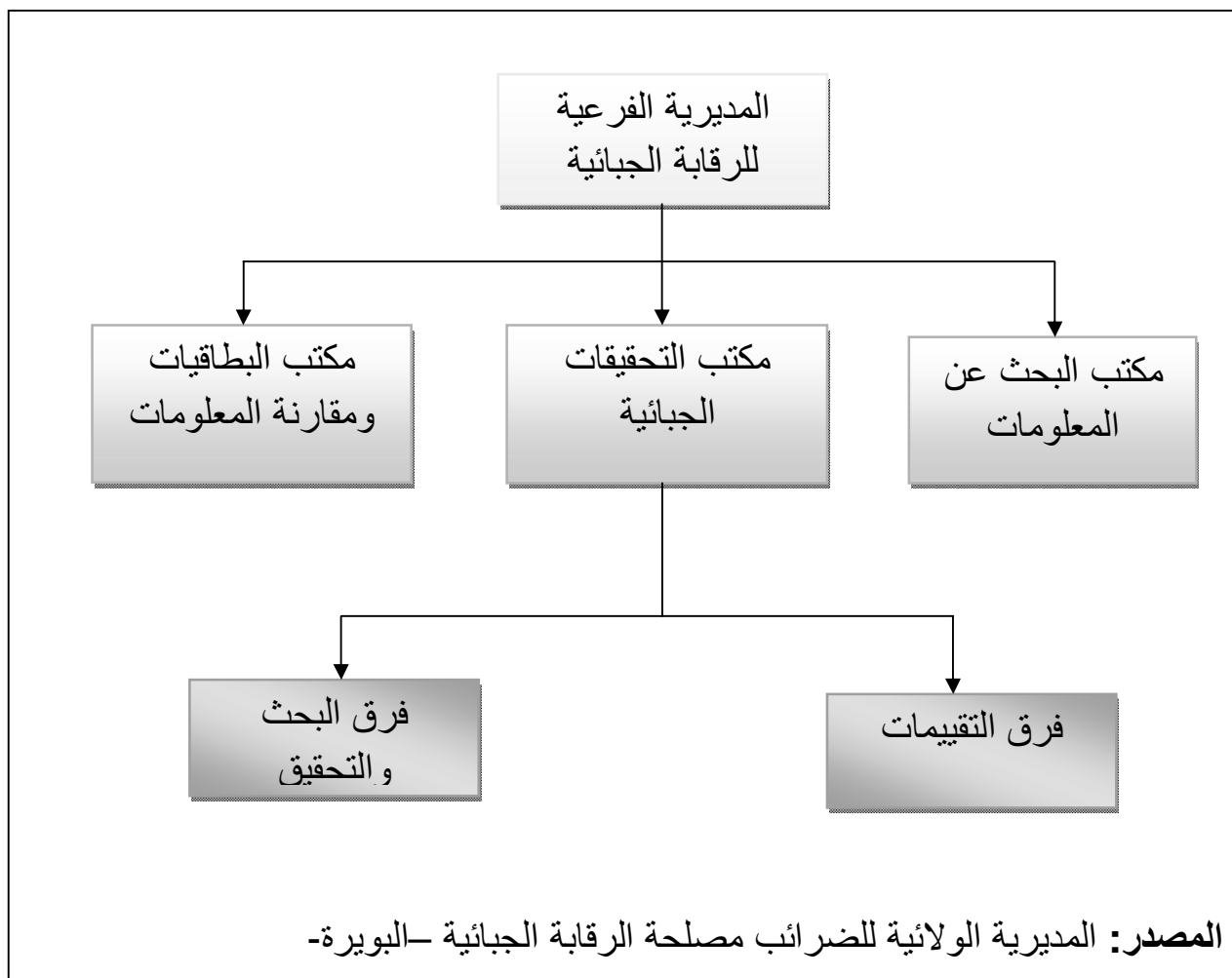
- إعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية والإدارات والأجهزة والمؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل أن توفرهم على المعلومات التي تيمكن أن تهم تأسيس وعاء الضريبة وتحصلها.
- برمجة التدخلات التي ستجرى على وجه الخصوص من طرف اللجان والفرق المختلطة، قصد البحث عن المادة الجبائية والسهر على إجراء التدخلات في الأجل المحددة، وإرسال المعلومات المحصلة عليها إلى مكتب المكلف بمصلحة التحصيل.
- تقييم أنشطة المكتب المفتشيات في هذا المجال وتقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين طرق البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

2- مكتب التحقيقات ومراقبة التقييم:

تنص المادة 55 من نفس القرار أن مكتب التحقيقات ومراقبة التقييم يكلف بـ:

- إحداث وتسيير بطاقة خاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين من المحتمل أن يكونوا محل تحقيق أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية وهذا على أساس المعايير التي قدرتها الإدارة المركزية.
- برمجة القضايا التي سيتم فيها سنويا ومتابعة إنجاز البرامج في الأجل المحددة.
- متابعة ومراقبة عمل فرق التحقيق والسهر عند إجراء هذه الفرق لتدخلاتها على احترام التشريع والتنظيم الساري بهما العمل، وحقوق المكلفين بالضريبة الذين تم التحقيق في محاسبتهم، وكذا المحافظة على مصالح الخزينة.
- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات التحقيق والإرسال المنظم لتقارير التحقيق إلى الغدارة المركزية.
- برمجة عمليات مراقبة الأسعار المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات والحقوق العقارية والمحلات التجارية والأسهم أو حصص الشركة العقارية وكذا التقويمات التي تمس كل العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل.

الشكل رقم 06: هيكل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.



الفرع الخامس: المديرية الفرعية للوسائل.

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

1- مكتب الموظفين والتكوين:

تنص المادة 57 من نفس القرار أن مكتب الموظفين والتكوين يكلف بـ:

- تنظيم استدعاء للاجتماع وتولي أمانة للجان المتساوية الأعضاء الخاصة بالموظفين.
- المساهمة في إعداد وإنجاز برامج تحسين المستوى وإعادة تأهيل الأعوان الموجودين في الخدمة.

- المشاركة في تنظيم الشؤون الإجتماعية للموظفين.
- تطبيق الإجراءات الخاصة بضبط تعداد الموظفين وعقلنة مراكز العمل والتي يتم اتخاذها بالتنسيق مع الهياكل المعنية.

2- مكتب عمليات الميزانية:

تنص المادة 58 من نفس القرارات أن مكتب عمليات الميزانية يكلف بـ:

- القيام في حدود اختصاصه بعمليات الالتزام والتصفية والأمر بصرف النفقات الخاصة بتجهيز المديرية الولائية للضرائب.
- تقييم احتياجات مصالح المديرية الولائية للضرائب فيما يخص اعتمادات الميزانية وإعداد تقرير شامل حول استهلاك هذه الإعتمادات .

3- مكتب الوسائل: تنص المادة 59 من نفس القرار ان مكتب الوسائل يكلف بـ :

- اقتناء الأثاث والمعدات واللوازم الخاصة بالمكاتب، والمواد المتعلقة بالتنظيف والصيانة الضرورية للسير الحسن لمصالح المديرية الولائية للضرائب.
- تحديد إنجاز أعمال الصيانة والإصلاح والتهيئة اللازمة للمحافظة على البيانات والتجهيزات الخاصة بالمديرية الولائية.
- المساهمة في عملية ضبط وتحسين المطبوعات.
- المحافظة على التنفيذ إجراء حفظ الأرشيف.
- المساهمة في تنفيذ التدابير المتخذة لضمان امن الموظفين والهياكل والعتاد والتجهيزات.
- المساهمة في تنفيذ إجراء حفظ الأرشيف.
- المساهمة في تنفيذ التدابير المتخذة لضمان امن الموظفين والهياكل والعتاد والتجهيزات

- القيام بجرد خاص بالأثاث والعتاد والتموينات غير القابلة للتلف والموضوعة تحت تصرف المديرية الفرعية ومراقبة دفاتر الجرد الموجودة على مستوى المفتشيات وقباضات الضرائب المتواجدة بالولاية.
- الصيانة والمحافظة على هذه التجهيزات وتكوين مستعملي التطبيقات المعلوماتية بالتنسيق مع المديرية الجهوية.

وبعد تقديمنا للمديرية من خلال المبحث الأول، سنتطرق إلى المبحث الثاني لعرض دور ومهام فرق التحقيق الجبائي، وكيفية كشفها لحالات التهرب عن طريق التحقيق في المحاسبة.

المبحث الثاني: وظيفة التحقيق المحاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

من خلال هذا المبحث يتم التعرف على الإجراءات الأولية للتحقيق، وكيفية التحقيق المحاسبي إضافة إلى تسوية الوضعية الجبائية.

المطلب الأول: التحقيق في المحاسبة لشركة أعمال البناء (ETB).

بهدف تدعيم المعلومات المقدمة في الفصول السابقة قمنا بإدراج مؤسسة أعمال البناء (ETB) قصد دراستها كحالة تطبيقية.

مؤسسة أعمال البناء ETB (شخص طبيعي) محل تحقيق في المحاسبة من طرف فرقة التحقيقات الجبائية لسنوات 2007 – 2008 – 2009 – 2010 وهذا بعد إرسال إشعار بالتحقيق رقم 504 بتاريخ 2007/02/15 مرفوق بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية.

بعد مرور 10 أيام من تاريخ استلام إشعار بتحقيق قام أعوان الرقابة بفحص محاسبة هذه المؤسسة والمقارنة بين التصريحات والمعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارات العمومية والمؤسسات الخاصة ومن خلال هذا التحقيق المحاسبي توصل المحققون إلى النقائص التالية:

أولاً: في الشكل :

دفتر اليومية مؤشر عليه من طرف المحكمة بتاريخ 2008/01/02 والعمليات الحسابية مسجلة ابتداء من 2007/01/02.

ثانياً: في المضمون:

- مصاريف التنقل، صيانة، قطاع غيار، البنزين، لوازم مكتب لسنوات 2009/2008/2007 غير مبررة.

- إهلاكات غير مبررة (غياب فاتورة الشراء) 2006 إلى 2009 بمبلغ 365150 دج من رقم الأعمال.

- عدم دفع الرسم على النشاط المهني بالنسبة للعمليات المنجزة خارج المقر الإجتماعي 2007-2010.

- مصاريف الهاتف، الكهرباء تخص عنوان غير عنوان المقر الاجتماعي.

- مصاريف التنقل إلى الخارج بدون مبرر.

- تأمينات على مسكن غير تابع للنشاط (غير قابل للحسم).

- إهلاك عمارة لسنوات 2007-2010 بدون مبرر 1500000 دج.

- غرامات الضمان الاجتماعي CACOBATHUCNAS، 350000 دج.

- حسم مصاريف سنة 2006 غير قابلة للحسم 3039381 دج.

- فرق بين رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني هو 751132 دج غير مصرح به بالنسبة للرسم على النشاط المهني لسنة 2007.

- ديون أخرى سنة 2007 مبلغ هو 1000000 غير مبررة (عدم وجود عقد موثق).
- عدم تبرير مصاريف الكراء لمحل موجود بالجزائر العاصمة.
- فرق بين رقم الأعمال المفوتر والمصرح به في المحاسبة 16231005 دج ورقم الأعمال المصرح به في الميزانية 16205897 دج سنة 2007.
- فرق بين رقم الأعمال المصرح به بالنسبة للرسم على القيمة المضافة 12698373 دج ورقم الأعمال المصرح به بالنسبة للنشاط المهني 14366390 دج (رقم الأعمال غير مصرح به بالنسبة للرسم على القيمة المضافة 16680507 لسنة 2008).
- عدم تقديم فاتورة المناولة بمبلغ 805420 خارج الرسم على القيمة المضافة 136921.
- حسم فاتورة الشراء للمواد واللوازم مرتين بمبلغ 74871.
- TVA 12728.
- غياب الفاتورة الأصلية التي تخص المناولة مع الشركة X لسنة 2008 بمبلغ 2888796 دج خارج الرسم 491095.
- مصاريف التأمين (سكن في ولاية قسنطينة رقم 02) مصاريف خاصة غير قابلة.
- تقديم فاتورة شراء غير مطابقة لمعايير المفوترة بمبلغ 305000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة بمبلغ 51850 دج.
- فرق بين رقم الأعمال المفوتر في المحاسبة 30533904 ورقم الأعمال المفوتر المصرح به في الميزانية بمبلغ 332576 دج لسنة 2008 .
- فرق بين رقم الأعمال المفوتر المعترف به بمبلغ 22958459 دج هو رقم الأعمال المفوتر المصرح به في الميزانية بمبلغ 13126909 دج لسنة 2009.

- الفرق بين مصاريف المسجلة في المحاسبة (دفتر الصندوق) 270959 و المصاريف المسجلة على دفتر اليومية 672445.
- فرق المصرح به زيادة 401485 لسنة 2009.
- الفرق بين المشتريات الموارد ولوازم المصرح بها على سجل المشتريات مبررة 9374070 المصرح بها في الميزانية 984153 لسنة 2009.
- رقم الأعمال غير المصرح به بمبلغ 284472 دج خارج الرسم على القيمة المضافة 48360 لسنة 2009-2010.
- عدم تقديم فاتورة الشراء لسيارتين وسيلة النقل (إهلاك غير مبرر).
- الفرق بين مشتريات مواد ولوازم مستهلكة على جدول المخزونات بمبلغ 2653326 دج والمصرح بها على الميزانية 4735796 فرق مصرح به زيادة 2082470.
- ونظرا لهذه النقائص المتعددة ارتأت المصلحة إلى رفض المحاسبة بناء على المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية والوضعية الجبائية لنشاطكم تكون بطريقة خارج المحاسبة طبقا للمادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

المطلب الثاني: تحديد الحسابات الخاصة بالتحقيق المحاسبي لشركة أعمال البناء (ETB).

جدول رقم 07: رقم الأعمال المفوتر.

السنوات	رقم الأعمال المعترف به	رقم الأعمال المصرح به	فرق غير مصرح به
2007	16.231.005	16.205.897	25.108
2008	40.826.532	40.826.532	—
2009	32.332.576	32.332.576	—
2010	22.634.464	13.126.909	9.507.555

المصدر: وثائق متحصل عليها من المديرية الولائية للضرائب مصلحة الرقابة الجبائية – البويرة-

• تحديد رقم الأعمال المقبوض:

إن رقم الأعمال المقبوض والمعترف به من طرف مصالحنا بالنسبة للمقبوضات عن طريق الصندوق لسنوات 2007،2008 والمقبوضات عن طريق البنك بالنسبة للسنوات 2007،2008،2009،2010.

جدول رقم 08: حساب الرسم على النشاط المهني TAP (2%).

حسب المادة 217 و 193 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة.

2010	2009	2008	2007	التعيين
40.081.358	44.260.461	31.527.302	27.894.290	المقبوضات بالبنك
/	/	1.732.827	2.786.747	المقبوضات بالصندوق
40.081.358	44.260.461	33.330.129	30.681.037	مجموع رقم الأعمال المقبوض
22.970.247	44.260.461	14.336.390	12.180.379	رقم الأعمال المصرح به
17.111.111	/	18.963.739	18.500.658	رقم الأعمال الغير مصرح به
342.222	/	379.274	730.013	الرسم على النشاط المهني 2%
85.555	/	94.818	92.503	الغرامات
427.777	/	474.092	462.516	مجموع الحقوق

المصدر: وثائق متحصل عليها من المديرية الولائية للضرائب مصلحة الرقابة الجبائية - البويرة-

• تحديد دخل الشركة الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي:

لتحديد دخل الشركة ارتأت المصلحة إلى استعمال الطريقة التالية:

— نسبة الفائدة على النشاط 12% من رقم الأعمال المفوتر المعترف به.

جدول رقم 09: تحديد دخل الشركة الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي.

2010	2009	2008	2007	التعيين
22.634.464	32.332.576	40.826.532	16.231.005	رقم الأعمال المفوتر المعترف به
12%	12%	12%	12%	هامش الربح الصافي
2.716.136	3.879.909	4.899.183	194.720	الربح الخاضع للضريبة المعترف به.

المصدر: وثائق متحصل عليها من المديرية الولائية للضرائب مصلحة الرقابة الجبائية –البويرة-

جدول رقم 10: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي.

2010	2009	2008	2007	التعيين
2.716.136	3.879.909	4.899.183	1.947.720	الدخل المعترف به.
256.000	250.000	345.000	700.000	الربح المصرح به.
156.136	1.379.909	1.449.183	1.247.720	الفرق
54.647	482.968	507.214	417.702	الضريبة على الدخل
8.197	120.742	126.803	104.425	الغرامات
62.844	603.710	634.017	522.127	مجموع الضريبة على الدخل الإجمالي

المصدر: وثائق متحصل عليها من المديرية الولائية للضرائب مصلحة الرقابة الجبائية –البويرة-

• حساب الرسم على القيمة المضافة (TVA):

كونكم تمارسون نشاط أعمال البناء فإن نشاطكم خاضع للرسم على القيمة المضافة (TVA) بنسبة 17% على رقم الأعمال المقبوض والمعترف به، فإن رقم الأعمال المقبوض لسنة 2009 هو نفسه المعترف به.

جدول رقم 11: وضعية الرسم على القيمة المضافة (TVA) على المشتريات المسترجعة (TVA déductible).

2010	2009	2008	2007	التعيين
514.242	3.684.146	5.716.333	2.595.37	الرسم على المشتريات G50
468.812	3.578.599	5.082.503	2.595.37	الرسم على المشتريات المعترف به.
42.433	105.577	633.830	57.645	الرسم على القيمة المضافة على المشتريات الغير قابلة للاسترجاع.

المصدر: وثائق متحصل عليها من المديرية الولائية للضرائب مصلحة الرقابة الجبائية – البويرة-

جدول رقم 12: حساب الرسم على النشاط المهني.

حسب المواد 14 - أ و 15، 16-1 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

2010	2009	2008	2007	التعيين
40.081.461	44.260.461	33.330.129	30.681.037	رقم الأعمال المقبوض المعترف به.
22.970.247	44.260.461	12.698.373	19.691.511	رقم الأعمال المقبوض المصرح به.
17.111.111	/	20.631.756	10.989.526	رقم الأعمال المقبوض الغير مصرح به.
2.908.888	/	3.507.398	1.868.219	الرسم على القيمة المضافة (17%)
42.433	105.577	633.830	57.645	الرسم على القيمة المضافة الغير قابلة للاسترجاع.
295.332	105.577	4.141.228	1.925.864	حقوق (TVA)
737.830	105.577	1.035.307	481.466	الغرامات
3.689.152	121.413	5.176.535	2.407.330	مجموع الحقوق

المصدر: وثائق متحصل عليها من المديرية الولائية للضرائب مصلحة الرقابة الجبائية - البويرة.

خلاصة:

نستخلص من خلال دراستنا لهذا الفصل التطبيقي أن عملية الرقابة الجبائية تمر بعدة مراحل تقوم الإدارة الجبائية بالتحقيق في المحاسبة وهذا بعد إرسال إشعار بالتحقيق مرفوق بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية بعد مرور أيام من تاريخ استلام إشعار بالتحقيق يقوم أعوان الرقابة بفحص محاسبة هذه المؤسسة والمقارنة بين التصريحات والمعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارات العمومية والمؤسسات الخاصة ومن خلال هذا التحقيق يمكن للإدارة الجبائية الكشف عن المخلفات إن وجدت.

وباعتبار أن الرقابة الجبائية من أهم الوسائل المستخدمة لمكافحة الغش والتهرب الضريبي لكنها لا تزال تعاني من عدة نقائص وصعوبات.

خاتمة عامة

خاتمة عامة:

إن ظاهرة التهرب والغش الضريبي يصعب محاربتها، هذا راجع إلى تعقد الظاهرة واحتوائها على أشكال وطرق احتيالية يصعب إحصاؤها وكشفها هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن التطور الحاصل في الأنشطة الاقتصادية واتساع دائرة المشاريع خاصة منها في القطاع الخاص، فقد أدى هذا إلى انتشار ظاهرة التهرب والغش الضريبي، فالمكلف بالضريبة يعمل دائما على إيجاد طرق لتخفيض أسس الضريبة أو العمل على التخلص منها نهائيا دون مراعاة الآثار التي تنجر من وراء ذلك سواء على المستوى المالي ومختلف النواحي الأخرى، إضافة إلى نقص إمكانيات الإدارة الجبائية وعدم تحملها للمسؤوليات كاملة اتجاه الظاهرة، ويعود ذلك إلى عدم فعالية الرقابة وعدم وصولها للأهداف المرجوة والمسطرة لها، بالإضافة إلى تعقد نصوص التشريع الضريبي وحركيتها من حيث الزمن وعدم بلوغها لسياسة محكمة.

وفي هذا السياق نرى أن الدولة الجزائرية رغم انتهاجها جملة من السبل التي من شأنها تفعيل أكبر لجهاز الرقابة الجبائية، فإن هذه الأخيرة تصادفها عدة صعوبات وحواجز وذلك كون أن الانتقال من نظام قديم إلى نظام جديد كان له الأثر الواضح سواء على المكلفين أو على الأعوان المحققين.

إن الرقابة الجبائية كأداة لا يمكن تجسدها على أرض الواقع إلا من خلال معالجة السلبيات والصعوبات التي تحيط بها من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من الرقابة، والمتمثلة في التقليل من ظاهرة التهرب والغش الضريبي ولتحقيق ذلك يجب مراعاة بعض الإجراءات التي من شأنها أن تعطي للرقابة مصداقية.

واستنادا إلى كل ما قمنا بدراسته حول الرقابة الجبائية يمكن طرح بعض الاقتراحات والتوصيات لعلها تساهم في رفع من درجة فعالية الرقابة من جهة والنظام الجبائي الجزائري من جهة أخرى.

إختبار الفرضيات:

من خلال دراستنا السابقة يمكن أن نقول بأن الفرضية الأولى خاطئة فالغش الضريبي هو صورة غير مشروعة من صور التهرب من أداء الضريبة إلى خزينة الدولة، أما بالنسبة الفرضية الأولى والثانية فهما صحيحتان.

النتائج:

من دراستنا لهذا الموضوع استخلصنا النتائج التالية:

- أن الرقابة الجبائية لا يمكنها معالجة كل السلبات التي تخلفها ظاهرة التهرب والغش الضريبي وذلك بسبب الصعوبات التي تواجهها عند قيامها بالتحقيقات الجبائية.
- عدم وجود توعية للمكلفين بالضريبة وعدم فهمهم لدورها في تحسين ميزانية الدولة تعد ضمن الصعوبات التي تواجهها إدارة الضرائب.
- ومن خلال دراستنا التطبيقية استخلصنا بأن مديرية الضرائب رغم كل الجهود التي تبذلها من أجل تحصيل الضرائب إلا أن المكلفين بالضريبة دائماً يسعون إلى الغش في الحسابات أو التهرب من دفعها.

التوصيات والمقترحات:

- 1- تكثيف الرقابة المحلية والتحقيق في المحاسبة بتنظيم ودفع طرق البحث عن المعلومات الجبائية
- 2- ضرورة وجود إدارة جبائية ذات درجة عالية من الكفاءة، كما يجب أن تكون عملية الرقابة تشمل جميع المتعاملين بدون استثناء.

- 3- العمل على تطوير أداء الإدارة الجبائية من حيث الإجراءات المتبعة لتحصيل الموارد العامة ومن حيث تحديد الوعاء الضريبي وتحصيله.
 - 4- تزويد الإدارة الجبائية بوسائل مادية وبشرية مؤهلة من أجل تحسين أدائها.
 - 5- ضرورة زيادة اليد العاملة المتخصصة في هذا المجال وتكوينهم.
 - 6- محاولة معرفة آراء المكلفين بالضريبة حول ظاهرة التهرب والغش الضريبي.
 - 7- محاولة استرجاع الثقة بين المواطن والإدارة الجبائية.
- وفي الأخير يمكن أن نقول بأن الرقابة الجبائية تعتبر أنجح الطرق لمحاربة ظاهرة التهرب والغش الضريبي، إلا أنها تبقى لا تؤدي دورها كما يجب لذلك يتطلب وجود جهاز الرقابة فعال سواء على مستوى الإجراءات والعقوبات أو على مستوى وسائل التدخل وتوفير إمكانيات مادية وبشرية معتبرة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

باللغة العربية:

الكتب:

- 1- أحمد جامع، علم المالية العامة ج1، دار النهضة العربية، مصر، الطبعة الثالثة، 1975م.
- 2- أحمد يونس البطريق، المرسى السيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2004م.
- 3- أحمد يونس البطريق و آخرون، مبادئ المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1978م.
- 4- السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، 2000م.
- 5- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية.
- 6- زينب عوض الله حسين، مبادئ المالية العامة، المكتبة الإقتصادية كلية الحقوق بجامعة الإسكندرية وبيروت، مصر، لبنان.
- 7- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان، 1976م.
- 8- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، منشأة المعارف، مصر، الطبعة الأولى، بدون تاريخ
- 9- عبد المجيد دراز، المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، بدون سنة.

- 10- عبد الناصر نورا عليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للتوزيع والطباعة، الأردن، الطبعة الأولى، 2002م.
- 11- علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2006م
- 12- غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الأفاق، الأردن ، 1998م.
- 13- فوزي عطوي، المالية العامة والنظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، 2003م.
- 14- كمال رزيق، محاضرات في الجباية، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير، جامعة البليدة، 2003.
- 15- محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2000م.
- 16- محمد طاقة، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2007م.
- 17- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، الطبعة الرابعة، 2008م.
- 18- مولود ديدان، القانون التجاري حسب آخر تعديل له في فيفري 2005، دار بقبس للنشر، الجزائر، 2006.
- 19- ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر، منشورات بغداد، الجزائر، 1993.
- 20- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

مذكرات وأطروحات:

- 1- بولحارس مراد، سكيبي عبد الحليم، التهرب الضريبي وآلية مكافحته، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس، معهد العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية، جامعة البويرة، 2010-2011.
- 2- بومكران ليلي، باديس صبرينة، التهرب الضريبي واليات مكافحته، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس، معهد العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية، جامعة البويرة، 2008-2009.
- 3- جوردية توفيق، جورديخ رابح، الإصلاح الضريبي في ظل التحولات الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس في العلوم الاقتصادية، فرع إقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة البويرة، 2008-2009.
- 4- فراج سمرة، باديس صبرينة، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة التهرب الضريبي، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس، معهد العلوم الاقتصادية، فرع إقتصاد وتسيير مؤسسة، جامعة البويرة، 2009-2010.
- 5- فريال بولعناصر، الغش الضريبي ودور الرقابة الجبائية في مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، الجزائر، 2002-2003.
- 6- هيشر أمينة ، سليمان رشيدة، التهرب الضريبي وأثاره على التنمية الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس، معهد العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية ،جامعة البويرة 2009-2010.
- 7- يحيى بوقنداقجي، مدى فاعلية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، مذكرة التخرج لنيل شهادة ليسانس في العلوم المالية، جامعة المدية، 2005-2006.
- 8- يدو لويزة، قاري حياة، الغش الضريبي وآلية مكافحته، مذكرة التخرج لنيل شهادة ليسانس، معهد العلوم الاقتصادية، فرع نقود مالية وبنوك، جامعة البويرة، 2010-2011.

- 9- جمعي عبد القادر، التهرب الضريبي وآثره على التنمية المحلية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2004-2005.
- 10- طالبي محمد، الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية، كلية الاقتصاد وعلوم التسيير، فرع التحليل الإقتصادي، جامعة الجزائر، 2011-2002.
- 11- عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي والغش الضريبي، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية، معهد العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، فرع إقتصاد التنمية، جامعة باتنة، 2003-2004.
- 12- محمد فلاح، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1997-1998.
- 13- نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (1999-2003)، رسالة ماجستير كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، فرع مالية نقود، جامعة الجزائر، 2003-2004.
- 14- ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، رسالة الماجستير في العلوم الإقتصادية، معهد العلوم الإقتصادية، فرع التخطيط، جامعة الجزائر، 2002-2003.
- 15- رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر (1991-2002)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، فرع تسيير، جامعة الجزائر، 2007-2008.
- 16- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، فرع التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002.

ملتقيات:

1- قدي عبد المجيد، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، محاضرة الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، 2002.

قوانين تشريعية ومراسيم:

- 1- قانون الإجراءات الجبائية ، المديرية العامة للضرائب، بارتي للنشر، الجزائر، 2002م.
- 2- قانون الرسم على القيمة المضافة رقم 04-21 المؤرخ في 29/12/2004 المتضمن قانون المالية لسنة 2005م.
- 3- قانون الرسم على رقم الأعمال 2006م.
- 4- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1996م.
- 5- قانون الضرائب والرسوم المماثلة رقم 08-21 المؤرخ في 30/12/2008، المتضمن قانون المالية لسنة 2009.
- 6- قانون المالية لسنة 1996م.
- 7- قانون المالية لسنة 2009.
- 8- القانون رقم 01 / 21 المؤرخ في 07 شوال 1422 هـ، الموافق لـ 22 ديسمبر 2001م و المتضمن لقانون المالية لسنة 2002م.
- 9- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2004م.
- 10- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، منشورات 2010.
- 11- المرسوم التنفيذي 228/98، والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة مالية، المؤرخ في 19 ربيع الأول 1914 الموافق ل 13 يوليو 1998.

12- القرار المتعلق بتحديد الإختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية الولائية للضرائب و تنظيمها وصلاحياتها، لوزارة المالية، المؤرخ في 18 ربيع الأول عام 1419 الموافق ل 12 يونيو 1998 .

كتب باللغة الأجنبية:

1-Bernard PLAGNET, droit fixal, édition DALLOZ, siery ,paris.

2- Bulletin des services fiscaux, DGI n° 19, Alger, 2000.

3-Codes des impôts, article01, code des impôts indirects, Berti Edition, Alger, 2006

4-MARC LERAY, le contrôle fiscale, édition l'hurmattan, Paris, 1993.

موقع الانترنت:

[Http : //www.djalfa.info/vb/showthread.php](http://www.djalfa.info/vb/showthread.php)

منتديات الجلفة

الملاحق