

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 أكللي محمد أولحاج

معهد العلوم الاقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير

القسم: العلوم الاقتصادية.

التخصص: تسيير واقتصاد المؤسسة.

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس

تحت عنوان

فعالية نظام الرقابة الجبائية في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي

دراسة حالة مديرية الضرائب

-ولاية البويرة-

تحت إشراف الأستاذ:

مصباح بلقاسم

من إعداد الطلبة:

*بوديبة ليلي

*شيخي سهام

*عيشون رزيقة

السنة الجامعية 2011/2012

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

حِكْمَاء

يارب لا تدعني اصاب بالغرور إذا نجحت،

ولا باليأس إذا فشلت،

فذكّرني بأن الفشل هو التجربة التي تسبق النجاح،

وإذا جردتني من المال اترك لي الأمل،

وإذا حرمتني من النجاح اترك لي قوة الصبر حتى أتغلب على الفشل،

وإذا جردتني من الصبر اترك لي نعمة الإيمان.

يارب إذا أسأنا إلى الناس أعطنا شجاعة الاعتذار

يارب إذا نسيتك لا تنسانا

يارب علمنا أن التسامح هو أكبر مراتب القوة

وأن حب الانتقام هو أول مظاهر الضعف

شكر وتقدير

الحمد لله الواحد الأحد ذو الفضل الذي خلق السموات بلا عمد وورزق الرزق ولم ينسى أحد، اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا ولك الحمد بعد كل حال.

بعد شكرنا لله عز وجل الذي وفقنا إلى ما يحبه ويرضاه في مجال العلم والمعرفة ومن باب الاعتراف بالفضل لأهله وعملا بقول الرسول "ص":

"" من صنع إليكم معروفا فكافئوه، فإن لم تجدوا ما تكافئونه فادعوا له حتى تروا أن قد كفاؤتموه""

يشرفنا أن نتقدم بعظيم الشكر والتقدير وبأخلص الدعاء والخير لكل أساتذتنا المحترمين وكل من ساعدنا ولو بكلمة طيبة، وكما نوجه شكرنا الخاص إلى من لم يبخل علينا بنصائحه القيمة وإرشاداته الوجيهة إلى الذي كان وما زال، وندعوا أن يبقى له للدروب منير، الأستاذ المشرف "مصباح بلقاسم".

وشكر خاص لكل من ساعدنا من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا العمل، فاللهم أجزل لهم العطاء ووفقهم إلى ما تحب وترضى إنك سميع مجيب.

اهداء

أحببت تحية علم ومحبة وأشهد انك علمتني ان تكون للعلم طالبا شغوفا، أن اقتل الحروفه احياء وتحديتها، ان ادعك للصعاب في كل آن، ان ارفع بيدي مشعل العطاء منير الأبد لوجه الله عز وجل.

فإليك يا والدي العزيز الغالي البنون الذي عمرني بدعواته محقبة كل صلاة، أهدي ثمرة جهدي أطال الله في عمرك.

إلى التي شاء الله ان يجعل الجنة تحت اقدامها، فأفنت شبابها في تبليغ رسالة مقدسة، إلى التي عمرتني بدعواتها محقبة كل صلاة، إلى ينبوع الحب والحنان، أمي الغالية اطال الله في عمرها.

إلى مصابيح دربي وشموع حياتي، إلى من نشأت وترعرعت بينهم وقاسموني همومي وافراحني، أخواتي حفظهم الله (جميلة ، خيرة ، دليلة وسعاد)، والى أخي العزيز الذي كان سندي في كل لحظة (ميلود وزوجته وابنته ليديا وابنه خليل، علي، عبدو وسيد احمد والى زوج اختي مصطفى وساعد والهادي) رعاهم الله.

والى زوجي العزيز المحترم الحبيب الغالي الذي كان سندي ودعمي في مشواري، الذي علمني حب الخير، الذي جعلني اعرف معنى التحدي والنجاح، الذي أمل دوها أن يراني في الطليعة.

والى ابنة أختي فريال الوفية والى البراعم وسام، رحاب، عمر، سيد احمد، ليديا، خليل، ايمن عماد، نهاد، أيوب، إناس.

والى جدتي الحبيبة الغالية اطال الله في عمرها، التي كانت تسقينني دعاءا أو عطاء العوم، حتى وصلت إلى اسمي المراتب، والى عماتي وعمامي، اخوالي، خالاتي وأبنائهم والى كل العائلة والى ابن خالي العزيز علي، وزوجته حياة، وابنته سارة وابنه وليد والى عمي لخضر وزوجته، ومن قاسمني دفة العائلة وأقرب الناس إلى قلبي اصدقائي وصدقاتي الذين عشت معهم أحلى ايامي: خليفة، آسيا، نصيرة، خديجة، زهية، أحلام، نادية، ريمة، ذهبية، صبرينة، سليمة، دلال، حسنة، علاء، فريد، بلال، كريم، حميد، ناصر، وليد، محمد، نادية، شهلة، طاوس وشافعي.

إلى استاذي المحترم الغالي المشرفه مصباح بلقاسم على تقديمه يد العون والمساعدة لي، والذي لم يبخل علي بنصائحه وإرشاداته السديدة دون ان ننسى أساتذة معهد العلوم الاقتصادية، وكذا جميع اساتذتي في جميع الأطوار، الذين كانوا السبب فيما نحن عليه اليوم بعد الله عز وجل.

رزقته

اهـءاء

.إلى اللى أروضءنى لبن الطهارة...

.إلى اللى ءعبء لأبلى لىلا ونهارا...

.إلى اللى ءرفءء الءمع مءاراءا ءبى ءرانى أحسن ءالا...

.إلى الءبببة:

أمى... ءوءة

.إلى من ءلمنى معنى العطاء فضعى بكل ما ىملك لإبءاء سبل البقاء...

.إلى الءالى:

أبى... ءالء

.إلى من ءءمعنى بهم ءلة الرءم و رابطة الأءوة و الءم...أءءى سلوى،

وإءوءى: ءمال، مناء، ءاءل، سبفاءس، وءسبلة

.إلى من أحبهم بءءق إءوءى وأءوءى:

.إلى ءءبءاءى: لىلى، أنبسة، ءباة، مرىم، أمارل، رزبقة، ربمة، فابزة، لىبءة.

سءام

اهداء

الحمد لله الذي أودع بنبي آدم العقل

فأعطاه بذلك القدرة على جعل وسيلته الكفاح،

ونمايته النجاح، وألممني الصبر ووفقتني في عملي ورحلة دربي وكفاحي،

أهدي هذا العمل المتواضع الى أغلى جوهرة في حياتي أطال الله في عمرها

أمي العزيزة زهرة

الى من حطم لي مرآة الفشل وقدم يد العون في كل زمان ومكان

أبي الغالي محمد ارزقي

الى من كان سنداً وحافزاً في مواصلة دراستي وقاسمني دفة الحياة العائلية: أخواتي

(كلتوم، فيروز وصبرينة).

والى صديقاتي: سهام، انيسة، حياة، ريمة وأمال.

ليلى

المحفوظات

فارس

الفهرس:

كلمة شكر

إهداء

الخطة

فهرس الجداول

فهرس الأشكال

مقدمة عامة

أ-د

الفصل الأول: البنوك و القروض

02 مقدمة الفصل:

03 المبحث الأول: عموميات حول الضريبة

03 المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها

04 المطلب الثاني: مبادئ الضريبة وأهدافها

المطلب الثالث: تقسيمات الضريبة

05 المبحث الثاني: التهرب الضريبي

19 المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي

19 المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي

20 المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي

21 المبحث الثالث: الآثار الناجمة عن ظاهرة التهرب الضريبي

24 المطلب الأول: الآثار المالية

27 المطلب الثاني: الآثار الاقتصادية

33 المطلب الثالث: الآثار الاجتماعية

36 خلاصة الفصل

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

68 مقدمة الفصل

69 المبحث الأول: الرقابة الجبائية كنظام في الدولة

69 المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة

73	المطلب الثاني: مفهوم نظام الرقابة الجبائية وصورها
60	المطلب الثالث: مكونات الرقابة الاجبائية
81	المبحث الثاني: التحقيق الجبائي
81	المطلب الأول: التحقيق المحاسبي
86	المطلب الثاني: التنسيق في إطار محاربة التهرب الضريبي
89	المبحث الثالث : عرض النظام الجبائي الجزائري
89	المطلب الاول : اسباب و دوافع اصلاح النظام الجبائي الجزائري
91	المطلب الثاني : جباية الدولة
93	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: (فصل تطبيقي) تقييم فعالية نظام الرقابة الجبائية لولاية البويرة في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.
95	مقدمة الفصل
96	المبحث الأول: تقديم المديرية الولائية للضرائب
96	المطلب الأول: نشأة المديرية وهيكلها الإداري
100	المطلب الثاني: مهام المديرية
111	المبحث الثاني: دراسة حالة
111	المطلب الأول: دراسة حالة لمؤسسة تطبيقية (×)
121	المطلب الثاني: دراسة حالة تهرب ضريبي
121	خلاصة الفصل
123	خاتمة عامة
126	المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
16	السلم الضريبي المطبق على التصاعدية الإجمالية	01
17	السلم الضريبي للتصاعدية بالشرائح	02
35	هيكل النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاحات الضريبية	03
43	الضريبة على الإرث	04
58	بعض معدلات الاهتلاك	05

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
30	تأثير التهرب الضريبي على نوع النشاط والاستهلاك	01
31	علاقة التهرب الضريبي بالطلب الكلي	02
31	العلاقة بين التهرب والعرض الكلي	03
33	مخطط بياني يمثل الاقتصاد الرسمي والاقتصاد البياني	04
77	أشكال الرقابة الجبائية ومجالات تطبيقها حسب التدرج	05
97	الهرم الإداري للمديرية العامة للضرائب.	06
99	: هيكل المديرية الولائية	07

عالمه

عالمه

تعتمد الدولة على الضريبة في تغطية نفقاتها أو تمويل خزينتها العمومية وتعتبرها وسيلة فعالة تمكنها من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، فإن مجموعة هذا المفهوم واستمراره يتوقف على مدى الاستجابة والتزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية، لكن هذه الاستجابة في الغالب ما تكون نسبية نتيجة للجدل القائم منذ القدم بين دفع الضريبة والتهرب منها، وهذا بالاعتماد الممكنة.

فالتهرب من دفع الضريبة يعد من أخطر الآفات التي تصيب الضريبة بصفة خاصة والاقتصاد بصفة عامة، لكونه يؤدي إلى استنزاف الموارد الضريبية التي كان من المفروض أن تنفقها الدولة فيما يحقق المنفعة العامة من خلال استثمارها في المشاريع التمويلية للبلاد.

وبالرغم من كون ظاهرة التهرب الضريبي قديمة إلا أنها تفتت وتعددت صورها عبر الزمن سواء من حيث الوسائل أو الأساليب المعتمدة للتشهير في الآونة الأخيرة أبعاد خطيرة، فهي لا تقتصر على منطقة جغرافية محددة، ولا على فترة زمنية معينة بل أصبحت ظاهرة عالمية لصيقة بالضرائب توجد حيثما وجدت، فبالتالي اصبت من أهم وأبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها، لمختلف سياستها مما يستدعي ضرورة مواجهة هذه الظاهرة سواء على المستوى المحلي او الدولي.

إن استفحال ظاهرة التهرب الضريبي وجب على مختلف الدول منها الجزائر، للسعي إلى مكافحة هذه الآفة بشتى الطرائق التشريعية والتنظيمية التي تتيح عنها وضع أجهزة مختصة في مكافحتها والمتجسدة في إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على المستوى الولائي لسنة 1990م، ومختلف مفتشيات الضرائب على المستوى الإقليمي. إضافة إلى مديرية البحث والمراجعات التي تم إنشاؤها سنة 1990م.

كما تم تعزيز جهاز الرقابة الجبائية بآلية جديدة سنة 2002 إلى يومنا هذا وتتمثل في مديرية كبويات الشركات (DGE).

ولكن الملاحظ انه رغم هذه الجهود المعتبرة لمكافحة هذه لظاهرة إلا أن نسبتها في تزايد مستمر فأصبحت تكتسي مناعة أكثر من خلال تكاتفها مع التغيرات التي تطرأ على النظام الجبائي هذا من جهة، ومن جهة أخرى للنمو الذي عرفته نتيجة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية التي تعيشها جل اقتصاديات الدول والتي أفرزت تنامي الاقتصاد الاقتراضي الذي ساعد بدوره بتطور أساليب التهرب الضريبي وظهور أنواع جديدة له.

إشكالية البحث:

من خلال ما سبق يمكن بلورة معالم إشكالية بحقنا والتي يمكن صاغتها في التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى فعالية الرقابة الجبائية للتحكم في ظاهرة التهرب الضريبي؟

ومن هذه الإشكالية الرئيسية يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- 1- ماهي الأبعاد الجديدة لظاهرة التهرب الضريبي؟
- 2- كيف تمارس الرقابة الجبائية في ولاية البويرة؟
- 3- ماهية آفات وفعالية الرقابة في تجحيم ظاهرة التهرب الضريبي؟

فرضيات البحث:

بعد طرح التساؤلات وتوضيح المشكلة يمكن تقديم بعض الفرضيات التي ستكون إجابات

مسبقة ومؤقتة للأسئلة الفرعية المطروحة وهي كالتالي:

- 1- إن التحرر الاقتصادي له دور في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي.
- 2- فعالية الرقابة الجبائية مرهونة بمدى فعالية أدواتها وأجهزتها.
- 3- إن الرقابة الجبائية ليست فعالة بالقدر الكافي لكبح انتشار ظاهرة التهرب الضريبي في ولاية البويرة.

أهداف الدراسة:

تتجلى الأهداف المرجوة من هذا البحث فيما يلي:

*تشخيص ظاهرتي التهرب والغش الضريبي ومدى تأثيرها بالتطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة.

*تناول أهم المناهج المقترحة لقياس ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي.

*الوقوف على مدى قدرة وفعالية الأجهزة القائمة على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

*توضيح مدى خطورة التهرب الضريبي الذي أصبح آفة اجتماعية وأهم صوره.

*إبراز مختلف الأجهزة القائمة على مكافحة الظاهرة وأهم مراحل قيام عملية الرقابة الجبائية.

أسباب اختيار الموضوع:

1 - الأسباب الموضوعية:

- نظرا لتفشي ظاهرة التهرب الضريبي أصبح من الضروري دراسة أهم الوسائل الفعالة للحد من هذه الظاهرة.

- اعتماد اقتصاد أي بلد على الموارد الجبائية بصفة كبيرة لتمويل الخزينة العمومية.

2 - الأسباب الذاتية:

- الرغبة في دراسة وإثراء هذا الموضوع خاصة مع ظهور أجهزة رقابة جديدة والاعتماد على وسائل مستحدثة في هذا المجال.

- ارتباط الموضوع بتخصصنا.

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

المنهج المتبع: للإجابة على التساؤلات التي وردت في بحثنا وللتأكد من مدى صحة الفرضيات المقترحة اعتمدنا المنهج الوصفي والتحليلي.

حيث اعتمدنا المنهج الوصفي في الجانب النظري الملائم لطبيعة الدراسة، وفي الجانب التطبيقي اعتمدنا على المنهج التحليلي.

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

الفصل الأول:

عموميات حول الضريبة
والتهرب الضريبي

أصبحت الضريبة في العصر الحديث أداة لتدخل وتوجيه الأنظمة الاقتصادية، فهي تؤدي دورا هاما باعتبارها مصدرا أساسيا لتمويل الخزينة العمومية ووسيلة للتدخل الحكومي، ومع التوسع في فرض الضرائب نتجت عن ذلك ظاهرة سلبية سميت بـ"التهرب الضريبي" التي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول المعاصرة، فيتحائل المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية مستخدمين في ذلك طرق وأساليب معينة، سواء كان ذلك بطريقة مشروعة (التهرب الضريبي) أو بطريقة غير مشروعة (الغش الضريبي)، سيحول دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها الاقتصادية والاجتماعية لذي تسعى لمعالجة هذه الظاهرة السلبية لتجنيد كل طاقاتها وإمكانياتها المادية والبشرية وإدراك الاسباب الحقيقية التي أدت إلى هذه الانعكاسات السلبية على الاقتصاد الوطني والآثار الناجمة عليها، وبغية إزالة كل اللبس قد يكتفي مفهوم التهرب الضريبي، عمدنا إلى إدراج هذا الفصل والذي سيتناول عموميات حول الضريبة والتهرب الضريبي، وكذا أهم الآثار الناجمة عن ظاهرة التهرب الضريبي في الدولة.

المبحث الأول: ماهية الضريبة.

لقد تطور مفهوم وطبيعة الضريبة عبر تطور الفكر المالي وبالتالي تعددت النظريات المفسرة للضرائب، وقد اختلفت الاقتصاديات على مر التاريخ فيما يتعلق بتعريف الضريبة وتفسير مبرر لوجودها، فبينما ينظر إليها البعض من حيث طبيعتها الاقتصادية أو القانونية حاول البعض الآخر تعريفها عن طريق الأهداف التي تمكن أن تحققها.

المطلب الأول: تعريف الضريبة.

تعددت تعريفات الضريبة من كاتب إلى آخر كما أنها جاءت كلها متشابهة متقاربة، ونذكر منها ما يلي: يمكن تعريفها على أنها: "كل اقتطاع مالي في شكل مساهمة نقدية إجبارية من الأفراد للمشاركة في تحمل أعباء الخدمات العامة والإنفاق العام، تبعا لمقدرتهم على الدفع ودون النظر إلى تحقيق نفع خاص يعود عليهم من هذه الخدمات أو هذه النفقات وتستخدم حصيلتها في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية ومالية وغيرها، وتقوم الدولة بتحصيلها لذلك".¹

وعرفت أيضا بأنها : "فريضة إلزامية تحددها الدولة، ويلتزم المكلف بأدائها بغض النظر عن المنافع التي تعود عليه وذلك تحقيقا لأهداف المجتمع".²

ويعرفها آخر: "فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة، أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة".³

كما تعرف أيضا: "الضريبة هي اقتطاع نقدي جبري نهائي يتحمله الممول، يقوم بدفعه دون

¹ عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص239.

² المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الكتاب الثاني، الدار الجامعية للنشر، ص9.

³ سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الاسكندرية، 2003، ص120.

مقابل وفقا لمقدرته التكلفة مساهمة في الأعباء العامة أو لتدخل السلطة لتحقيق أهداف معينة".¹

ويعرفها آخر بأنها: "فريضة إلزامية تقتطعها الدولة أو من ينوب عنها، من الأشخاص المعنويين أو الأفراد، وبصفة نهائية ودون أن يقابلها نفع معين، تدفع طبقا للقدرات التكلفة للممول، وتستخدم في تغطية النفقات العامة والوفاء بمقتضات السياسة المالية العامة للدولة".²

وكخلاصة يمكن القول أن الضريبة هي اقتطاع نقدي إجباري، بدون مقابل وبصفة نهائية، تقوم به الدولة وفقا لقواعد قانونية وهذا الاقتطاع يكون من أموال الأشخاص الطبيعيين والمعنويين حسب قدراتهم التكلفة بغرض استخدامها لتحقيق المنفعة العامة.

المطلب الثاني: خصائص الضريبة وأسسها.

تمثل الضريبة مكانة خاصة في عالم المالية العامة، وهي أداة من أدواتها، كما أنها تتميز بعدة خصائص كونها لا تعمل في فراغ، بل هناك مجموعة من المبادئ والقواعد التي يأخذها المشروع بعين الاعتبار عند فرضه للضريبة وهذا حتى يصبح النظام الضريبي سليما صالحا.

الفرع الأول: الخصائص.

من خلال تعرضنا لمختلف التعريفات السابقة للضريبة يمكن استخلاص الخصائص التي تتميز بها وهي كالتالي:

1. الضريبة هي اقتطاع مالي: كانت الضريبة في النظم الاقتصادية القديمة تفرض وتوجب عينا، وذلك في شكل التزام الأفراد بتسليم أشياء معينة، أو جزء من المحاصيل الزراعية أو بالعمل لأيام معدودة لصالح الدولة أو لمشروعاتها، أما في العصر الحديث وبعد أن سادت الاقتصاديات النقدية، وانتشر استعمال النقود أصبحت القاعدة العامة هي أن تفرض الضرائب وتوجد في شكل

¹ منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 1994، ص 102.

² غازي عناية، الزكاة والضريبة، دراسة مقارنة، دار الكتاب، الجزائر، 1992، ص 17.

الفصل الأول _____ عموميات حول الضريبة والتهرب الضريبي

نقدي تماشيا مع مقتضيات النظام المعاصر، ومن ثمة فإنها لا تفرض في شكل عيني إلا في الحالات الاستثنائية كالحروب والأزمات.

2. الضريبة تفرض وتدفع جبرا: تفرض الدولة الضريبة على الأفراد لما لها من سيادة على شعبها وإقليمها، أو ليس للمكلف الخيار في دفع الضريبة من عدمه بل هو مجبر على ذلك وبامتناعه على دفع الضريبة المفروضة عليه يقع تحت عقوبات وغرامات.

3. الضريبة تدفع بدون مقابل: يقوم المكلف بدفعها للدولة دون أن ينتظر الحصول على منفعة خاصة، إذ لا يحق له ذلك، فالمنفعة قد تعود عليه بشكل غير مباشر من خلال المنفعة العامة التي تعود على الجميع.

4. عمومية الضريبة: أي أن الضريبة تلزم جميع المواطنين الخاضعين لها دون استثناء.

5. الضريبة اقتطاع نهائي: يعني أنه لا يمكن لدافعها أن يطالب باسترجاعها مهما كانت الظروف والأحوال.

6. الضريبة لها أهداف: إن الهدف من الضريبة هو الهدف الذي أنشئت من أجله والتي تحققه فهي تهدف لتغطية النفقات العمومية، بالإضافة للأهداف الاقتصادية والاجتماعية الأخرى¹.

الفرع الثاني: الاسس.

أولا: قاعدة اليقين و الوضوح: تقتضي هذه القاعدة على نحو ما يذكر آدم سميث أن تكون الضريبة على سبيل اليقين والتجديد وأن تكون معلومة وواضحة دون غموض أو إبهام، وذلك بأن يكون سعر الضريبة، وعاؤها، نصابها، موعد استحقاقها، كيفية جبايتها وكل ما يتصل بها من أحكام واضحا ومعروفا وبصورة مسبقة بالنسبة للمكلفين. والهدف من ذلك أن يكون المكلف متيقنا بمدى التزامه بأدائها بصورة واضحة لا القياس فيها، ومن ثمة يمكنه أن يعرف مسبقا موقفه

¹ محمد عبد المومن، الميزانية العامة للدولة في ظل الإصلاحات الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، تخصص تسيير . جامعة الجزائر .1999.ص17.

الفصل الأول ————— عموميات حول الضريبة والتهرب الضريبي

الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها ومعدلها وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها، ويرتبط مفهوم اليقين الضريبي بمفهوم الثبات والاستقرار الضريبي، فالتحديد الواضح للضريبة يتعارض مع كثرة التعديلات في جوانبها المختلفة كالسعر، المقدار، الوعاء والأجل،الخ، ومن هنا فإن التحديد الواضح للضريبة يقتضي منع إجراء التغييرات أو التعديلات إلا في أضيق الحدود، ولا شك أن التحديد غير الواضح للضريبة أو كثرة التعديلات غير الضرورية عليها يؤدي إلى الظلم والتحكم والفساد، وإلى زعزعة الثقة بأعضاء الجهاز الضريبي مما يدفع الممولين ويحفزهم على التهرب الضريبي.

ومن هنا نتأكد أن أهمية قاعدة اليقين وضرورة تطبيقها في المجال الضريبي حرصا على تطبيق مبدأ العدالة الضريبية. وكما يقول الاقتصادي الإنجليزي آدم سميث " إن عدم اليقين في أي نظام ضريبي أشد خطرا من عدم العدالة في توزيع الأعباء الضريبية".

ومما سبق يتبين أن المقصود بهذا المبدأ هو الحفاظ على حقوق المكلفين ليطمئن لها ولا بد أيضا من استقرار النظام الضريبي حتى لا يتقل عبؤها عليه ويفقد ثقته بالدولة.

ثانيا: قاعدة الملائمة في التحصيل (الدفع): تقتضي هذه القاعدة بوجوب تنظيم أحكام الضريبة على نحو يتلاءم مع أحوال المكلفين ويبسر عليهم دفعها، وعلى الأخص فيما يتعلق بميعاد التحصيل وطريقته وإجراءاته. ومراعاة لهذه القاعدة فإن ميعاد تحصيل ضريبة ما يجب أن يكون مناسباً للظروف المالية والمعيشية، كأن تكون وقت حصوله أو بعد حصوله على الدخل بوقت قصير على سبيل المثال وقت حصوله على مرتبة مباشرة أو وقت حصاد محصوله الزراعي، أو وقت بيع السلعة المصنوعة وذلك لأن الجباية المتأخرة تسبب نوعاً من المشقة بالنسبة للمكلف، ورعاية لمبدأ الملائمة في التحصيل الضريبي تلجأ بعض التشريعات إلى الاقتطاع المسبق للضريبة من بعض أنواع الدخل في وقت تحققها كرواتب الموظفين، وهو ما يعرف بالاقتطاع الضريبي من المنبع.

أما بالنسبة لأسلوب الجباية، فإن قاعدة الملائمة تقتضي استخدام أساليب التحصيل الأكثر

الفصل الأول ————— عموميات حول الضريبة والتهرب الضريبي

تناسبا للمكلف والتي لا يشعر معها بوطأة ثقل الضريبة، وذلك بتجنب تعسف الإدارة الضريبية في استعمال سلطتها فيما يتعلق بإجراءات التحصيل وتجنب الأساليب التي تؤدي إلى نفور الممولين: كاستعمال ألفاظ الشتم والتهديد والترهيب وغيرها، وتدعو اعتبارات الملائمة أن تكون القواعد المتعلقة بكل ضريبة متفقة مع طبيعتها الذاتية والأشخاص الخاضعين لها، من أجل تجنب العديد من المشاكل التي يمكن أن تثور في حالة مخالفة لهذه القاعدة.

ثالثا: قاعدة الاقتصاد في النفقات: ويقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل طرق التي لا

تكلف إدارة الضرائب مبالغ كبيرة، خاصة إذا سادت إجراءات وتدابير إدارية في غاية التعقيد، مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضرائب ذاتها.

فيجب الاقتصاد في تكاليف جباية الضرائب بعيدا عن الإسراف والمبالغة في نفقات التحصيل الضريبي،

وهذا يعني أن يكون صافي الإيراد من الضريبة بعد طرح تكلفة الجباية والذي يدخل خزانة الدولة، أكبر ما يمكن ومراعاة هذه القاعدة تضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء منه من أجل الحصول عليه¹.

المطلب الثالث: أهداف وأنواع الضريبة.

إن تطور الدولة وزيادة أنشطتها وتدخّلها في الحياة الاقتصادية أدى إلى تطور أغراض الضريبة وعدم انحصارها على الغرض المالي فقط كما كان معمول به قديما وهذا نتيجة لتطور الضريبة واتساع مطروحتها واختلاف تصنيفاتها.

الفرع الأول: أهداف الضريبة.

تستخدم الدول الضريبة كوسيلة لتحقيق أهداف معينة وتطورت هذه الأخيرة بتطور الضريبة

¹<http://economics26.yoo7.com/t14-topic.2011/01/02>

ومن الأهداف المرجوة من أي نظام ضريبي نجد.

- **أهداف مالية:** حيث تسعى الدولة لتغطية النفقات العامة عن طريق توفير الموارد المالية التي تضمن لها و بصورة حقيقية الوفاء بالتزاماتها نحو النفقات المطلوبة لأفراد المجتمع أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة على استثمارات الإدارة الحكومية كشق الطرقات و بناء المدارس و المستشفيات و على الاستثمار الإنتاجي العام، إن المداخيل المالية تمثل الغاية الكلاسيكية لأي نظام جبائي و بالأخص لأي جباية لأن الهدف الأسمى هو الوصول إلى التوازن في الميزانية¹.

- **أهداف اقتصادية:** أي تحقيق التوازن الاقتصادي ويتم ذلك عن طريق:

▪ حماية الصناعات الوطنية من منافسة الصناعات الخارجية بفرض ضرائب على الاستيراد الخارجي.

▪ تشجيع الاستثمار الأجنبي وذلك بإعفاؤها من الضرائب مثل الإعفاء الضريبي لمدة قد تكون 5 أو 10 سنوات أو تخفيض سعر الضرائب عليها.

▪ توجيه الموارد الاقتصادية المتاحة نحو استثمارات معينة وحجبه عن استثمارات أخرى.

▪ الحد من السلع الاستهلاكية وتوجيه فوائض الدخل للادخار وذلك بفرض ضرائب عالية على هذه السلع الاستهلاكية أو خفض سعر الفائدة على الادخار.

▪ التأثير على المستوى العام للأسعار، وذلك في حالة التضخم تقوم الدولة بفرض ضرائب مرتفعة على السلع وفي حالة الكساد تقلل الضريبة.

- **أهداف اجتماعية:** حيث تساهم الضريبة في تحقيق بعض الأغراض الاجتماعية من أهمها:

▪ الحد من التفاوت بين الدخل وذلك عن طريق تطبيق نظام الأسعار التصاعدي للضريبة على دخول الأفراد.

▪ تشجيع النسل عن طريق منح إعفاءات ضريبة معينة عندما يزيد عدد أفراد الأسرة عن عدد معين، وفرض ضرائب بأسعار مرتفعة على الأعبز كما هو الحال في المملكة المتحدة.

¹ سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص 10.

الفصل الأول ————— عموميات حول الضريبة والتهرب الضريبي

▪ إنفاق حصيلة الضريبة على التعليم، الصحة، الأمن بحيث يستفيد منها الفقراء و الأغنياء على السواء.

▪ فرض ضرائب على السلع الضارة كالتبغ وإنفاق الحصيلة لمكافحة التدخين أو مشاريع تفيد المجتمع.

- أهداف سياسية: حيث تستخدم الدولة الضريبة لتحقيق غرض سياسي مثل:

▪ تشجيع المعاملات مع دولة معينة صديقة دون غيرها، ويتم تنفيذ ذلك عن طريق الإعفاءات الجمركية وما في حكمها.

▪ كما تستخدمها الدول كأداة لتأكيد سيادتها وبسط نفوذها على كل ما يقع داخل حدودها الإقليمية.

الفرع الثاني: أنواع الضريبة.

تعددت انواع وأشكال الضرائب حسب أسس وضوابط اقتصادية واجتماعية، وعلى هذا الأساس نستطيع تكوين عدة أنواع من الضرائب صنفت حسب عدة معايير وهي:

1. حسب المادة الخاضعة:

وهو الشيء الذي تطرح عليه الضرائب، وهو المال الذي يخضعه القانون للضريبة.

ووفق هذا المعيار تصنف الضرائب إلى:

1.1. الضرائب على الاشخاص والأموال:

كانت الضرائب تفرض على الاشخاص سواء كانوا طبيعيين أو معنويين تحكم تواجدهم في إقليم الدولة، الأساس الذي تأخذه إدارة الضرائب بعين الاعتبار هو الشخص ذاته لكن جل الأنظمة الجبائية الحديثة ومع تطور الأسس العلمية للضريبة أصبحت تعتمد على نظام الضرائب على الأموال لا على الأشخاص بعد فشل هذا الأخير نظرا لعدم تحقيقها العدالة الضريبية لهذا اختيرت الأموال وعاءا لذلك ومنه اتخذ المال صفة المادة الخاضعة للضريبة.

1. 2. الضرائب الوحيدة:

يقوم نظام الضريبة الوحيدة على ضريبة واحدة تفرض على مادة واحدة كنتاج الأرض أو الثروة، وأول من نادى بهذا النظام هم الطبيعيون الفيزيوقراط في القرن 17 حيث كانت الأرض هي المصدر الوحيد للثروة، فكان ارباب العمل يستغلونها ثم يبيعون محاصيلها فتفرض عليهم الضرائب دون سواها، وكان عبؤها كبيرا، غير انهم ينقلونها إلى المستهلكين عند شرائهم للمنتجات في شكل ضريبة غير مباشرة.

ومن مزايا الضرائب الوحيدة انها تتسم بالوضوح والبساطة وقلة التكاليف حيث لا يستدعي تحصيلها إدارات متعددة وعدد كبير من العمال، لكنها لم تتجوا من الانتقادات بحكم انه لا يمكنها تحقيق اكبر قدر ممكن من العدالة ما يحمل المكلفين منها إلى التهرب منها لأنها ثقيلة العبء عليهم.

1. 3. الضرائب المتعددة:

لم تعد دول العالم تعمل بنظام الضريبة الوحيدة نظرا لعيوبها وبالمقابل تبنت نظام الضرائب المتعددة التي تعتمد على تنويع مصادر الموارد المالية، فبتعدد الضرائب تتعدد هذه المصادر وهي أفضل وأحسن من التي تستخدمها الدولة لأنها تساعد على تغطية حاجيتها ومنه فالضرائب المتعددة تعتبر من النظم الضريبية الحديثة وهي من أضمن الضرائب التي تحقق العدالة، وهذا بتوزيع العبء الضريبي على الأفراد وبالتالي التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي.

2. حسب الواقعة المنشئة للضريبة:¹

يقصد بالواقعة المنشأة للضريبة ان الالتزام بالضريبة ينشأ بمجرد توافر تلك الظروف الموضوعية والشخصية التي تؤدي إلى ظهور الالتزام بالضريبة، وطبقا لهذا المعيار نميز ما يلي:

1.2. الضرائب على رأس المال:

¹ حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص ص 20 - 21.

الفصل الأول ————— عموميات حول الضريبة والتهرب الضريبي

هي الضرائب التي تنشأ عن واقعة تملك رأس المال، ويقصد بواقعة تملك رأس المال من الناحية الضريبية مجموع الأموال المنقولة (الاسهم والسندات...) ، و(العقارات المبنية وغير المبنية) التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة، والقابلة للتقدير بالنقود سواء كانت تدخر دخلا ام لا ومن أمثلتها حقوق التسجيل المدفوعة بمناسبة تملك عقار مبني أو غير مبني وبمقابل.

2.2. الضرائب على الدخل:

والتي يتولد عن واقعة تحقق الدخل، ويفهم من الدخل كل ما يحصل عليه الشخص من إيراد مقابل السلع التي ينتجها، أو الخدمة التي يقدمها.

وبذلك تكون مصادر الدخل الاساسي هي:

- العمل.

- رأس المال.

- العمل ورأس المال معا.

وللعمل عائد الاجر الذي تفرض عليه الضريبة على الاجور، بينما عائد رأس المال الفوائد تفرض عليها الضريبة على الدخل، ويدر العمل ورأس المال معا ربحا تفرض عليه الضريبة على الارباح...الخ.

3.2. الضرائب على الاستهلاك:

هذه الضرائب هي نتاج واقعة الاستهلاك التي مفادها أن الالتزام لدفع الضريبة ينشأ بمجرد شراء السلعة، ويقصد بالضرائب على الاستهلاك، تلك الضرائب التي تفرض على الدخل عند استعماله في أوجه معينة تتمثل في الحصول على السلع الاستهلاكية وضرائب الاستهلاك قد تفرض على الاستهلاك انواعا معينة من السلع اي في صورة نوعية على الاستهلاك كالرسم الداخلي على الاستهلاك قد تفرض على استهلاك أنواع معينة من السلع، اي في صورة نوعية

الفصل الأول ————— عموميات حول الضريبة والتهرب الضريبي

على الاستهلاك كالرسم الداخلي على الاستهلاك، وقد تفرض على جميع أنواع السلع في صورة ضريبة عامة على الاستهلاك كالرسم على القيمة المضافة TVA.

ونلاحظ أن الفرق بين الضريبة على الدخل والضريبة على الاستهلاك هو أن ضريبة الدخل تكون مباشرة عند الحصول على الدخل بينما ضريبة الاستهلاك تكون بطريقة غير مباشرة، أي عند استخدام الدخل في الاستهلاك، وذلك يرفع أسعار السلع والخدمات التي ينفق عليها¹.

3. حسب معيار تحمل العبء الضريبي:

وفقا لهذا المعيار نميز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة بما يلي:

1.3. الضرائب المباشرة:

هي الضرائب التي يتحملها المكلف مباشرة، ولا ستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر بأي حال، فمثلا ضريبة الدخل سواء كانت على الأشخاص كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) ام على الشركات كما هو الحال بالنسبة للضريبة على ارباح الشركات (IBS) يتحملونها مباشرة دون استطاعتهم نقل العبء إلى غيرهم.²

وللضرائب المباشرة عدة مزايا وعيوب يمكن تلخيصها كالآتي:

• المزايا:

- تتمتع حصيلتها بالثبات نسبيا ولا تتأثر بالمبادلات التجارية والتقنيات الاقتصادية.

- سهولة التقدير لأنها تفرض على عناصر معروفة مسبقا لدى الإدارة الضريبية.

¹ رضاني لعلا، أثر التحفيزات الجبائية على الاستثمار في ظل الإصلاحات الاقتصادية (حالة الجزائر)، رسالة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، دفعة 2002، ص14.

² حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 21.

- تعتبر الأداة الأكثر إشعاراً للأفراد في مساهمتهم في تحمل الأعباء الضريبية للدولة.
- تعتبر أكثر تحقيقاً للعدالة من الضرائب غير المباشرة لأنها تعتمد على التصاعدية بالشرائح وتراعي الاعتبارات والظروف الشخصية للممول.

• العيوب:

- لا تصيب جميع المكلفين بسبب وجود علاقة مباشرة بين الممول والسلطة القائمة على التحصيل مما يفتح باباً للتهرب من دفع الضريبة.
- يعاب عليها تأخر ورود حصيلتها إلى الخزنة العامة.
- انعدام المرونة الكافية مما يؤدي إلى عدم إمكانية التحكم في حصيلتها.
- انخفاض حصيلتها مقارنة مع حصيلة الضرائب غير المباشرة.

2.3. الضرائب غير المباشرة:

وهي كل ما يفرض أثناء تداول السلع والخدمات في مراحل الإنفاق المختلفة ومن الممكن تعبئتها، ودافع الضريبة هو الذي يتحملها (الضريبة الجمركية، ضرائب المبيعات)، ويتوقف النقل على درجة مرونة عرض وطلب السلعة محل الضريبة ونوع العنصر الخاضع لها، ومدى توافر أو انعدام المنافسة، وغالباً تفرض على وقائع خاصة أو أعمال عرضية متقطعة (كالاستهلاك والتداول والنتاج والاستعمال).

ويتم تحصيل الضرائب غير المباشرة دون الحاجة إلى إصدار قوائم ودون البحث في الممول الشخصية، وإنما يتم تحصيلها عند حدوث وقائع معينة كإنتاج سلعة، استيرادها أو بيعها للمستهلك.¹

¹ عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص 261.

ومن بين مزايا وعيوب الضرائب غير المباشرة نجد:

• **المزايا:**

- عدم شعور المكلف بعبئها لعدم الشعور بوطأتها.
- تشكل إيرادا دوريا ومستمرا على مدار السنة للخزينة العامة، وتتميز بالمرونة في فترات الرخاء أو الكساد.
- تجنب دفعها كليا أو جزء من عبئها لأنه يكون للمكلفين فرصة التهرب منها بنقلها إلى الغير.
- يتم نقلها بطريقة منتظمة ويعلمها صانع السياسة المالية.

• **العيوب:**

- لا تميز بين الممولين تبعا لظروفهم الشخصية، فالجميع يقف أمام قدم المساواة في دفعها دون مراعاة لمرتفع الدخل عن منخفضه.¹
- يعاب عليها في انعدام مرونتها لاسيما في وقت الكساد حيث تقل حصيلتها.
- تستلزم العديد من الإجراءات والتشكيلات لإيجاد رقابة على الاستهلاك وتداول الثروة، مما يؤدي إلى عرقلة حركة إنتاج السلع وتداولها.²
- 4. **حسب معدل وسعر الضريبة.**

1.4. الضريبة النسبية:

وفقا لهذه الطريقة يقوم المشرع بتحديد سعر الضريبة، أي النسبة المئوية من المادة الخاضعة للضريبة الواجب على المكلف التناول عنها لخزانة الدولة، وتؤدي هذه الطريقة إلى أن تتغير

¹ حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص262.

² عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص262.

الفصل الأول _____ عوميات حول الضريبة والتهرب الضريبي

حصيلة الضريبة مع التغير في قيمة المادة الخاضعة للضريبة¹، واستنادا إلى هذه الفكرة إذا كان سعر الضريبة 10% مثلا وكان دخل الفرد 10000 دج، فإن ما يقتطع من هذا الدخل هو 1000 دج أو 2000 دج إذا كان دخله 20000 دج، وهذا الرأي الذي ساد فترة طويلة، وإن كان يركز على فكرة المساواة في المعاملة بين الجميع دون التمييز أو تغيير في سعر الضريبة، لا يبرأ من النقد فالضريبة النسبية تعد اشد وطأة على الطبقات محدودة الدخل من تلك مرتفعة الدخل، إذ يكون الاقتطاع النسبة للأولى اشد عبئا عليها مما يضطرها إلى حرمان نفسها من إشباع بعض حاجاتها الضرورية بالنظر إلى المبلغ المتبقي لديها بعد خصم مبلغ الضريبة.

ومن ثم فإن الضريبة النسبية عاجزة عن تحقيق العدالة المنشودة من فرض الضريبة، بل وأيضا لا تحقق المساواة بين المكلفين بعبء الضريبة ونتيجة لذلك فقد اتجه علماء المالية في العصر الحديث إلى ترك فكرة الضريبة النسبية والاتجاه إلى الأخذ بفكرة الضريبة التصاعدية.²

2.4. الضريبة التصاعدية.³

في هذه الحالة يرتبط سعر الضريبة بحجم الوعاء ارتباطا طرديا، فكلما زاد حجم الوعاء زاد معدل الضريبة، وتأخذ غالبية التشريعات الضريبية وخصوصا فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والاشخاص الطبيعيين بهذا الاسلوب في تقدير الضريبة.

انتشرت الضرائب التصاعدية في كافة دول العالم تقريبا لسببين رئيسيين، أولهما انها تمكن الخزنة من تحقيق حصيلة ضريبية أكبر مقارنة بالضريبة النسبية (في ظل وجود تفاوت واضح في توزيع الدخل وثبات حجم التهرب الضريبي والإعفاءات المرتبطة بالدخول)، وثانيهما اعتقاد الكثيرين في ضرورة الحد من التفاوت الكبير في توزيع الدخل والثروات في المجتمع لحماية الامن

¹ يونس احمد بطريق، المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 1995، ص57.

² سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص126.

³ يونس أحمد البطريق، مرجع سبق ذكره، ص55.

وتأخذ الضريبة التصاعدية شكلين اساسيين:¹

1.2.4. التصاعدية الإجمالية: وفق هذه الحالة يتم تقسيم دخول الممولين إلى عدة طبقات، وترتب الأخيرة تصاعديا ثم تفرض الضريبة بمعدل متزايد كلما انتقلنا إلى طبقة اكبر.

وكمثال على ذلك، أن تفرض الضريبة على الدخل على النحو التالي:

جدول رقم 01: السلم الضريبي المطبق على التصاعدية الإجمالية.

المعدل	الدخل و.ن (وحدة نقدية)
10%	0 - 10000
20%	0 - 20000
30%	0 - 30000
40%	0 وأكثر من 30000

المصدر: حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007، ص28.

فإذا كان دخل قدره 29000 و.ن، فيخضع لمعدل الطبقة الثالثة.

يعاب على هذا الشكل أن معدل الضريبة يعرف قفة فجائية قاسية بمجرد ازدياد مقدار الوعاء الضريبي زيادة ضعيفة، بحيث ينتج عنه تفاوت كبير بين وعائين متقاربين، وبالتالي يجعل هذا الأسلوب غير عادل.

¹ حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص28.

2.2.4. التصاعدية بالشرائح:

تجنباً لعيوب التصاعدية الإجمالية، وجد نمط التصاعدية الشرائح، ويتضمن هذا الأسلوب إعفاء الحد الأدنى الضروري للمعيشة، أي مراعاة أوضاع المكلف الشخصية، ويتم تقسيم الدخل إلى شرائح ثم تفرض الضريبة بنسبة مختلفة تتزايد كلما انتقلنا من شريحة إلى أخرى كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم 02: السلم الضريبي للتصاعدية بالشرائح.

المعدل	الدخل و.ن (وحدة نقدية)
0	0 - 10000
10%	10001 - 20000
20%	10001 - 30000
30%	30001 - 40000
40%	أكبر من 40000

المصدر: حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص. 29.

3.4. الضريبة التوزيعية:¹

ويقصد بالضريبة التوزيعية تلك التي تحدد السلطات المالية مقدارها الكلي على ان توزع على الممولين تبع لمقدرتهم على الدفع دون تحديد سعر الضريبة.

ومن مزاياها معرفة السلطات المالية المقدمة لحصيلة الضريبة.

¹ عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص. 265.

ومن عيوبه انها لا تتفق ومبادئ العدالة الضريبية وعدلت عنها جميع الدول.

4.4. الضريبة القياسية:¹

وهي تلك التي تحدد السلطات المالية معدلها دون تحديد حصيلتها الإجمالية، ويتم تحديد الضريبة القياسية بفرض معدل معين يتناسب مع القيمة الخاضعة للضريبة، ولكن عدم تحديد المقدار الكلي للضريبة لا يمنع بطبيعة الحال من تقدير حصيلة الضرائب المنتظرة في موازنة الدولة.

ويمكن القول أن جميع الضرائب في العصر الحديث أصبحت ضرائب قياسية، وأن هناك إمكانية تقدير الحصيلة المنتظرة.

¹ نفس المرجع السابق، ص 267.

المبحث الثاني: التهرب الضريبي.

في بحثنا هذا سوف نتطرق إلى مفهوم التهرب الضريبي، وهو وسيلة يعتمدها المكلف لتجنب الوفاء بالتزامه الضريبي.

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي.

توجد مجموعة من التعاريف المختلفة التي تناولت التهرب الضريبي نذكر منها:

- لقد تطرق Jc marteiz إلى التهرب الضريبي فقال¹: "هو بمثابة فن اجتناب الوقوع في جاذبية حقل القانون الجبائي".

- اما من جانب آخر فإن Diverger قال²: "نستطيع التخلص من الضريبة بالتعدي على القانون أي بالغش، لكن يمكننا التخلص منها أيضا استنادا بالقانون وهو التهرب الضريبي".

- ويرى الدكتور عبد الكريم صادق بركات في التهرب الضريبي على أنه³: "تجنب الضريبة، وبينما يمكن بعض المكلفين من أداء الضرائب المستحقة عليهم أو جانب منها".

- التهرب الضريبي هو⁴: "محاولة التملص من الضريبة في حدود القانون" ويعتبر هذا التعريف والأهم والأكثر رواجاً.

يمكن استخلاص اهم الخصائص المميزة لظاهرة التهرب الضريبي، حيث يعتبر مشروعاً باستغلال المكلف للثغرات القانونية لنصوص التشريع الجبائي ولا يترتب عن المتهرب عن الضريبة عقوبة لأنه يتعامل مع الوضع في حدود القانون، ويمكن للتهرب ان يكون وليدا لتشريعات قانونية

¹ JC martinez, le grand fiscale, pvf , 1984.

² M.verderger, finances publique, paris, 1968, p07.

³ بركات عبد الكريم صادق، المالية العامة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، مصر، 1997، ص133.

⁴ رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، 1979، ص123.

مثل نظام التقييم الجزافي.

وعليه يمكن نصوغ التعريف التالي للتهرب الضريبي، فهو عملية يتصل بموجبها المكلف من دفع ما عليه من الضرائب إما كلياً أو جزئياً باستغلال بعض الثغرات الضريبية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام.

المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي.

للتهرب الضريبي صنفين:

الغش الضريبي والتجنب الضريبي، أين خلط العديد من الاقتصاديين بينهما بالرغم من أن التهرب الضريبي أوسع أشمل، ولتوضيح هذا نتطرق إلى تعريف كل واحد على حدى.

الفرع الأول: الغش الضريبي.

التهرب الضريبي وفقاً للتعريف السابقة الذكر يفترض تحقيق الواقعة المنشأة للضريبة بالفعل، إلا أن المكلف بالتهرب من دفعها كلياً أو جزئياً بالاستفادة من الإعفاءات الضريبية وثغرات القانون، والنقص الذي يحتوي نصوصه، وقد يعتمد المكلف أحياناً لقصد التهرب بالدوس على التشريعات القانونية، وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي غير المشروع، فيمكن ان يضمن بعد ذلك في دائرة الغش الضريبي.¹

الفرع الثاني: التجنب الضريبي.

يعني التجنب الضريبي التخلص من عبئ الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون، حيث يستخدم المكلف حقاً مكفولاً من حقوقه الدستورية لاعتبار أن حرته بأي تصرف من عدمه تكون مكفولة دستورياً، ومن ثمة لا يسأل المكلف عن تصرفه السلبي نظراً لأنه لم يملك أحكام القانون، لكنه يستعمل حقه في الاختيار والتقدير الشخصي في إثبات التصرف من

¹ أحمد العناني، اقتصاديات المالية العامة في ظل المشروعات الخاصة، دار مصر اللبنانية، مصر، 1987، ص192.

عدمه، ومن صور التهرب الضريبي أيضا أن ينقل المكلف نشاطه أو أمواله إلى منطقة حرة لا تخضع إلى نفس أحكام التشريع الضريبي أو دولة أخرى تتبنى نظاما ضريبيا أكثر اعتدالا.¹

وقد ايد الفقه في الدول العربية والقضاء في المجتمعات الاخرى إعطاء الحق للشخص في تجنب الضريبة مقيدا من عدم أحكام صيغة القوانين، وتمسكا بمبدأ التفسير الصادق لنصوص التشريع الضريبي، إضافة إلى استناد البعض للقاعدة القائلة: " إن المكلفين حق تنظيم أعمالهم وتروياتهم ومستوى معيشتهم، بحيث يدفعون أقل ضريبة أو لا يدفعونها بالمرة، بشرط ان لا يخالفوا في ذلك الأحكام القانونية المقررة.

المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي.

يقوم المكلف في سبيل التخلص من العبء الضريبي المفروض عليه باتباع عدة طرائق تمكنه من الإفلات من التزاماته الجبائية، نذكر منها:²

الفرع الأول: عن طريق المعاملات المحاسبية: حسب قول (J.C. Martinez)

" تتعدد طرق التهرب الضريبي والتي تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات أو الاستيراد دون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبيا مرورا بتضخم الأعباء القابلة للخصم".

أ - **تخفيض الإيرادات:** تعد الطريقة الأحسن والأكثر استعمالا التي من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كليا يتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقدا ولا يترك أثر العملية، هذه الطريقة تمكنه من إخفاء جزء كبير من C.A (رقم أعماله) وكذلك تسجل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية وهذا بعد الاتفاق المبرم مع الزبون.

ب - **تخفيض التكاليف:** المكلف حق الخصم لبعض التكاليف والأعباء من الربح الخاضع للضريبة

¹ موسى أحمد جمال، دروس ميزانية الدولة، دون دار النشر، 1992، ص288.

² حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات، جامعة الجزائر، دون سنة النشر، ص48-49.

وهذا وفقا للشروط التالية:

- أن تكون موضوعة في صالح نشاط المؤسسة.
- أن تكون لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.
- أن تتصل بأعباء فعلية مرفقة بمبررات ووثائق رسمية.
- أن تكون في حدود السقف الذي حدده القانون.

هذه الرخصة تجعل المكلف يسرع إلى الرفع من نسبة التكاليف والأعباء ويحاول دوما تضخيم أعبائه بكل الوسائل والطرق.

الفرع الثاني: التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية.

يعتمد هذا النوع من التهرب على ممارسة عمليات وهمية للحصول على محاسبة دون فواتير كما يمارس المكلف عدة نشاطات دون إعلام الإدارة الجبائية وهذا بإخفاء جزء من البضاعة هذا ليتم بيعها في السوق أو ما يعرف بالسوق الموازية.

أ التهرب عن طريق عمليات مادية:

يقصد به خلق وضعية قانونية تظهر مخالفة الوضعية الحقيقية.

ب التهرب عن طريق عمليات مادية:

يتمثل في إخفاء السلع أو مواد أولية التي في الواقع خاضعة للضريبة سواء كان هنا الإخفاء جزئي أو كلي.

- **الإخفاء الجزئي:** يتمثل في إخفاء جزء من أملاكه أو جزء من المخزونات التي هي في الواقع تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك في السوق السوداء.

الفصل الأول ————— عموميات حول الضريبة والتهرب الضريبي

• **الإخفاء الكلي:** يقوم أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية ليصعب الوصول إليها وبالتالي الإنتاج المحصل عليه منها يباع دون فواتير ويسمى "الاقتصاد السري على الشرعي" بعيد عن كل مراقبة وهكذا تحرم خزينة الدولة من إيرادات مالية لتمويل مشاريعها.

الفرع الثالث: التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية.

تصنيف مبيعات خاصة للضريبة إلى مبيعات معفية.

توزيع الشركة لأرباحها على المساهمين شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة حينما يتعلق بالرواتب والأجور.

المبحث الثالث: الآثار الناجمة عن ظاهرة التهرب الضريبي.

بما أن الحصيلة الضريبية يتوقف مقدارها على مدى كفاءة وفعالية التزام الضريبي ومدى ارتباطه بالواقع الاجتماعي، وكان المستوى الخلفي والوعي الضريبي، والحس المدني عند المواطنين، وبالأخص المكلفين، فإن التهرب الضريبي يمكن اعتباره حائلا دون تحقيق أحد الأهداف القاعده والأساسية للضريبة والمتمثل في الهدف المالي الذي يعمل على تغذية الخزينة بإيرادات كافية لتغطية النفقات العامة، وكذلك الأهداف الأخرى الاقتصادية والاجتماعية، كما هو متفق عليه عند أغلب الاقتصاديين والمشرعين الضريبيين.¹

المطلب الأول: الآثار المالية للتهرب الضريبي.

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العمومية للدولة حيث يفوت على الدولة جزءا مهما من الموارد المالية، ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية اتجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى اللجوء إلى وسائل التمويل الأخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض ومن ثمة فإن التهرب الضريبي يمكن اعتباره حائلا دون تحقيق الأهداف القاعدية للضريبة والمتمثلة في نقدية الخزينة بالإيرادات الكافية، وذلك لتغطية النفقات ولتنفيذ ميزانية الدولة التي تواجه أعباءا مختلفة، وعليه تبقى الجباية بصفة عامة والضريبة بشكل خاص تشكل البعد الاستراتيجي للتكفل بالنفقات العامة، وتكتسي الأهمية الكبرى.² وبالتالي فإن نقص الأموال في الخزينة العامة يؤدي إلى عجز الدولة جزئيا عن تنفيذ المشاريع النافعة، إذ أن نقص الإيرادات والذي مراده التهرب الضريبي يؤدي إلى وقوع اختلال مالي بين الإيرادات العامة والنفقات العامة، ومنه العجز في الميزانية العامة التي يشترط فيها أن يتوازن الإيراد مع الإنفاق. فاعتماد نفقاتها

¹ بولخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة،

2004، ص43.

² أحمد جمال موسى، دروس ميزانية الدولة، دون دار النشر، 1992، ص288.

الفصل الأول ————— عموميات حول الضريبة والتهرب الضريبي

المتزايدة خاصة امام تراجع الموارد الأولية والأساسية المصدرة إلى الاسواق العالمية وتدهور قيمة العملات العالمية، وانخفاض مردودية الجباية لبعض الدول بعدما كان تحظى بجانبها من إيرادات الميزانية العامة، ولذلك نجد فجوات تسجيل الميزانية العامة تعود في أغلب الحيات إلى النقص في المردود الضريبي الناتج عن التهرب، وليس لتلك الفجوات والاختلالات المالية، فنتجاً هذه الدول إلى البحث عن مصادر أخرى للتمويل تكون سببا في الضغط على التنمية الاقتصادية، كما تشكل من نثار سيئة. ومن هذه المصادر:

الفرع الأول: الإصدار النقدي.

هو ضخ كتلة من النقود ويطلق كذلك عليه اسم التمويل بالتضخم، وينتج عن زيادة مفرطة في الأسعار دون ان يقابله زيادة في الإنتاج مما يؤدي إلى ظهر التضخم باختلاف انواعه ونقص القدرة الرائية للمواطنين، مما يؤدي إلى تغيير نمط الاستهلاك بالإضافة إلى انخفاض الصادرات في البلد مما يتجلى عن قصور في الحصول على العملة الصعبة، واللجوء إلى السوق الموازي في التعاملات الاقتصادية.¹

الفرع الثاني: الدين العام.

إن الجوء إلى الدين العام باختلاف مصدرها داخلي أو خارجي، ومدته طويلة أو قصيرة، وطريقة الاكتساب عام أو عن طريق البنك، يؤدي إلى عدة آثار سلبية على الاقتصاد الوطني، على رأسها اختلال ميزان المدفوعات، حيث تحمل الأجيال المستقبلية اعباء هذه القروض العامة، خاصة إذا استخدمت كمصاريف استهلاكية، أما اذا استخدمت في مشروعات استثمارية، فإن العبء يكون عليها.

والدين العام لذلك يلزم ويوجب على الدولة تدبير المورد المالي لتسديد القروض مما ينتج عنه ضغط على عناصر الإنفاق العام مما يقلل القدرة الشرائية للمستفيدين من هذا النوع من الإنفاق،

¹ حسن مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 1992، ص71.

الفصل الأول ————— عموميات حول الضريبة والتهرب الضريبي

هذا إلى جانب فقدان الثقة في الدولة لعدم قدرتها على سداد ديونها، وبالتالي عزوف الهيئات المالية، والأفراد على إقراضها والتدخل في الشؤون الخاصة من طرف الدول الأجنبية نتيجة عدم القدرة على سديد الديون الخارجية، وبالتالي الخضوع للتبعية الأجنبية أو لفرض قيود اقتصادية على هذه الدولة.¹

كما ان الدولة إذا استمد أموالها من القروض فإن ذلك يؤدي إلى زيادة الطلب في المجتمع بفعل القدرات الشرائية الجديدة وتختلف نتائجها باختلاف مستوى التشغيل السائد في الدولة، وفي حالة التشغيل غير الكامل فإن هذه الزيادة تنعكس في جهاز السعر (أي تؤدي إلى ارتفاع المستوى العام للأسعار).

أما في حالة الاستخدام غير التام للموارد تؤدي الزيادة في الإنتاج عندما يتصرف الجهاز الإنتاجي للمرونة اللازمة لكن هذه الزيادة تنعكس في جهاز السعر عندما يكون الجهاز الإنتاجي غير مرن، وهو وضع الدولة المتخلفة اي وجود مواد عاطلة إلا ان التمويل عن طريق القروض غالبا ما ينعكس في جهاز الأسعار أكثر منه ما ينعكس في جهاز الإنتاج نظرا للجمود الذي يميز الجهاز الإنتاجي في الدول المتخلفة، أما ففي حالة اعتماد الحكومة على الاقتطاعات الضريبية في تمويل الإنفاق العام، فإن آثار إنفاقها يكون محدودا على الإنتاج، لأنه لا يشكل زيادة ما في وسائل الدفع، وإنما هو تحويل لجزء من القوة الشرائية الموجودة بين ايدي أفراد إلى أيدي أفراد آخرين. وبالتالي فإن حجم الإنفاق الكلي لا يتغير بشكل محسوس، وتبقى فعاليته مقتصرة على جدوى الإنفاق.²

الفرع الثالث: التأثير على التجارة الخارجية.

لارتباط الدول بالمحيط الدولي فإنها تعمل على ترقية المحيط الخارجي من خلال فتح السوق

¹ حسين مصطفى حسين، مرجع سبق ذكره، ص72.

² نفس المرجع السابق، ص72.

الفصل الأول ————— عموميات حول الضريبة والتهرب الضريبي

الوطنية على الاسواق العالمية وذلك من أجل توفير حاجاتها الضرورية من السلع الرأسمالية وكذلك العمل على تصدير منتوجاتها الوطنية لجلب العملة الصعبة، فإن كان هذا التصدير بكميات كبيرة ازدادت قوة البلد على زيادة الاستيراد للسلع الرأسمالية الضرورية، يعمل ذلك على إثراء الخزينة العامة، ولكن تبقى المشكلة في البلدان النامية هي اعتمادها على تصدير المواد بأسعار منخفضة واستيراد سلع وتجهيزات بأسعار مرتفعة، وبالتالي اللجوء إلى الخزينة العمومية لتغطية النقص، ففي حالة وجود العجز في الخزينة نفسها فإن ذلك يؤثر سلبا على التجارة الخارجية للدولة، وبالتالي تضطر الدولة إلى جلب رؤوس الأموال الخارجية لتنشيط وتعجيل عملية التنمية الاقتصادية، ويبقى ذلك العجز أو اللجوء إلى الموارد المالية الأخرى له اثر بالغ على المكلف بالضريبة فيما بعد.¹

حيث يؤدي إلى زيادة سعر الضرائب او فواتير جديدة فيتحملها المكلف الذي لا يتهرب، وذلك من أجل تغطية العجز الحاصل، لذلك فإن عرقلة تحصيل الضرائب يؤدي إلى التأثير على الإنفاق العام م خلال ذلك العجز او الموارد المالية الأخرى لان ذلك يؤدي إلى حرمان الدولة من القيام بكثير من أوجه الإنفاق العام.

المطلب الثاني: الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي.

كل حقيقة تقوم على تأثيرات متبادلة، فالتخلف الاقتصادي بإمكانه أن يكون حاجزا دون تدخل الدولة، كما أن الهيكل الجبائي يستطيع بدوره توطيد وتأجيل الدخل الاقتصادي للبلاد.

يتبين من خلال ما سبق ان الجباية لها تأثير كبير على المتغيرات الاقتصادية الرئيسية، ويتجلى بوضوح في التأثير على العناصر الاقتصادية المختلفة الإنتاج، التضخم والاستهلاك، وعليه فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى إمكانية إضعاف الادخار والاستثمار والتقليل من فرص التنمية الاقتصادية، والفقرات التالية توضح ذلك:

¹ عوض الله زينب حسين، المالية العامة، دار المعارف القاهرة، مصر، ص186.

الفرع الأول: التأثير في التنافسية للمؤسسات الاقتصادية.

يعمل التهرب الضريبي بالقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهربة في أفضل وضعية من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية، فإمكانيتها التمويلية جيدة وتسمح لها بتحسين جهازها الإنتاجي تقوية مكانتها في السوق، كما يضر التهرب الضريبي في إنتاج المؤسسة بحيث يعمل ذلك التهريب على توجيه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهريب حتى وإن كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة، وهذا على حساب المشاريع الأكثر كفاءة، وتساهم ظاهرة التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي او ما يعرف بالاقتصاد الموازي.

إن ظاهرة التهرب الضريبي تمنح المكلفين فرصة احتكار السوق، وإزاحة المكلفين النزهاء الذين يلتزمون بأداء واجباتهم الضريبية، اي خلق منافسة اقتصادية غير شرعية، ذلك لأن تقليل العبء الضريبي بواسطة التهريب يسمح لهم بالحصول على تكلفة الإنتاج المنخفضة وسعر الشراء المنخفض وبالتالي إزاحة المنتج القوي من السوق.¹

ونجد أن المؤسسة المتهربة عن دفع الضريبة في درجة امتياز التي تؤدي واجباتها بأمان، ومن ثمة فشل المنافسة بين المؤسسات، فالتهرب الضريبي يحد من شروط الاختيار لها، حيث ان المؤسسة التي تريد زيادة أرباحها وإنتاجها، فإنها لا تتردد في ذلك متى وجدت الفرصة الممكنة للتهرب من الضريبة وبالتالي فإن المؤسسة التي تمكنت من التهرب تقوم بتخفيض الأسعار ومقارنة بأسعار المنافسين لها في المؤسسات الأخرى، فيمكنها ذلك على الإبقاء على إمكانيات تمويلية جديدة تكون كفيلة بنقوية مكانتها من هذه الأسواق بالخلاف التي تسدد مستحققاتها كاملة وبأمان، فهي تعاني من استنزاف مواردها وتثبيت جهودها من أجل تحسين الإنتاجية في جو يسوده الغش، وبذلك فإن المتعامل الذي لديه الإمكانيات لوضع إنتاجية بطرق محكمة ومتقنة في الإنتاج

¹ Nyroasysuthm , le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement, librairie générale de jurisprudence, paris, France, 1974, p05.

الفصل الأول ————— عموميات حول الضريبة والتهرب الضريبي

والتسيير سيتردد في اللجوء إلى هذه الوسائل من اللحظة التي يلتمس فيها مفقداً له عبر التهرب الضريبي.

الفرع الأول: التأثير في سوق العمل.

إن الضريبة تؤثر في سوق العمل والرغبة فيه، ومنه على توزيع المداخيل فرض ضرائب مرتفعة على المداخيل وإنفاق حصيلتها على الطبقات الفقيرة والمتوسطة مع العلم على أن هذه الطبقات تميل أكثر إلى طلب السلع الاستهلاكية، وبذلك فإن استفادتها من حصيلة الضرائب تدفع حتماً إلى تجريد وإعادة حركة الدورة الإنتاجية وهذا ما يجعل من التهرب عاملاً سلبياً يشل عجلة الإنتاج ويخفض من نسبة الأموال الاحتياطية التي تستعملها لاقتناء السلع والقدرة على العمل والإنتاج.¹

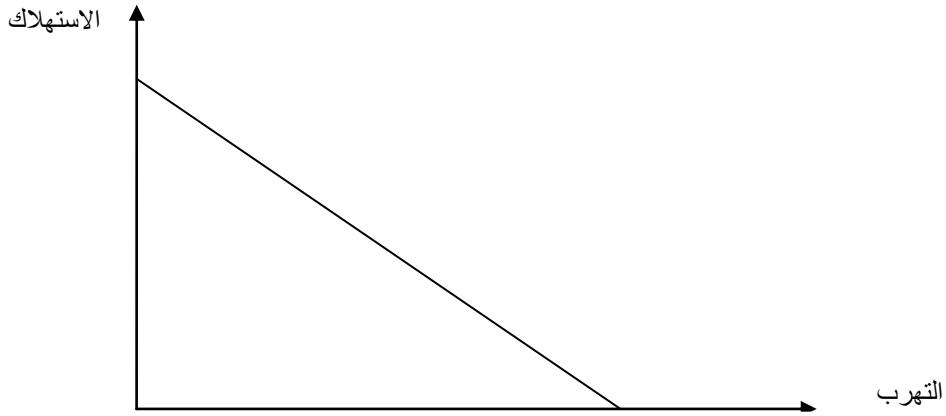
الفرع الثالث: التأثير في النشاط والاستهلاك.

يؤدي التهرب الضريبي إلى جلب عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي تكثر فيها هذه الظاهرة حتى ولو كانت هذه الظاهرة ذات إنتاجية ضعيفة.

إذ التهرب الضريبي يزيد من الضغط على الشرائح الدافعة وغير القادرة على الدفع كحالة الإجراء أين تقتطع الضريبة من المنبع، وبالتالي يؤدي إلى اختلال التوازن في النمط الاستهلاكي والقدرة الشرائية لأفراد المجتمع، ويمكن توضيح ذلك من خلال الرسم البياني التالي:

¹ يونس احمد بطريق، حامد عبد المجيد جراز، أحمد عبد الله، المالية، مصر، ص162.

الشكل رقم 01: تأثير التهرب الضريبي على نوع النشاط والاستهلاك.



المصدر: بولخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب والغش الضريبي، باتنة، كلية العلوم الاقتصادية، ماجستير، 2004، ص103.

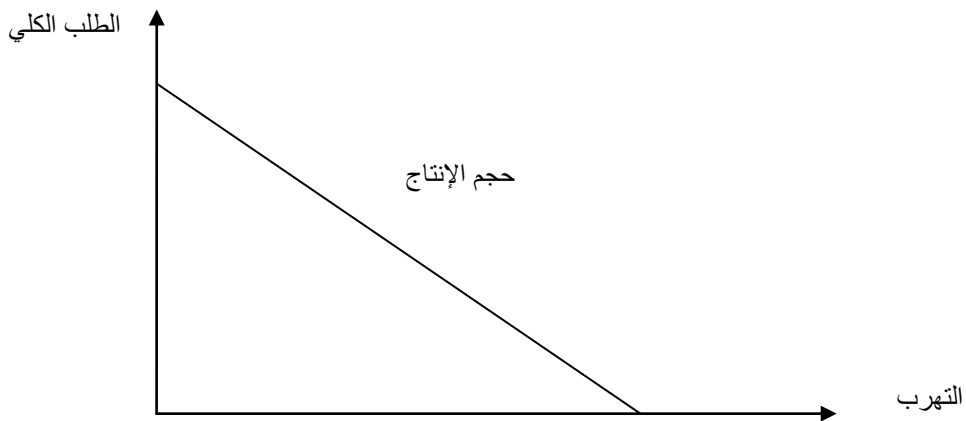
من خلال الرسم البياني يظهر ان زيادة التهرب الضريبي يؤدي إلى حرمان المجتمع من رصيد احتياطي قد يوجه إلى الاستهلاك ليزيد منه وبالتالي زيادة الميل الحدي للاستهلاك للطبقات المحرومة من خلال تحرك الطلب الفعال.

ما يمكن استنتاجه هو أن التهرب الضريبي إلى جانب تشويهه الهيكل الاجتماعي يعمل على زيادة القوة بين طبقات المجتمع ويؤثر على عملية النشاط الاقتصادي عن طريق التأثير على الاستهلاك العام، وبالتالي تعطيل دورة النشاط الاقتصادي.

الفرع الرابع: التوازن الاقتصادي.

يمكن إبراز أثر التهرب الضريبي على التوازن الاقتصادي من خلال الطلب الكلي والعرض الكلي والشكل التالي يوضح علاقة التهرب بالطلب الكلي.

الشكل رقم 02: علاقة التهرب الضريبي بالطلب الكلي.

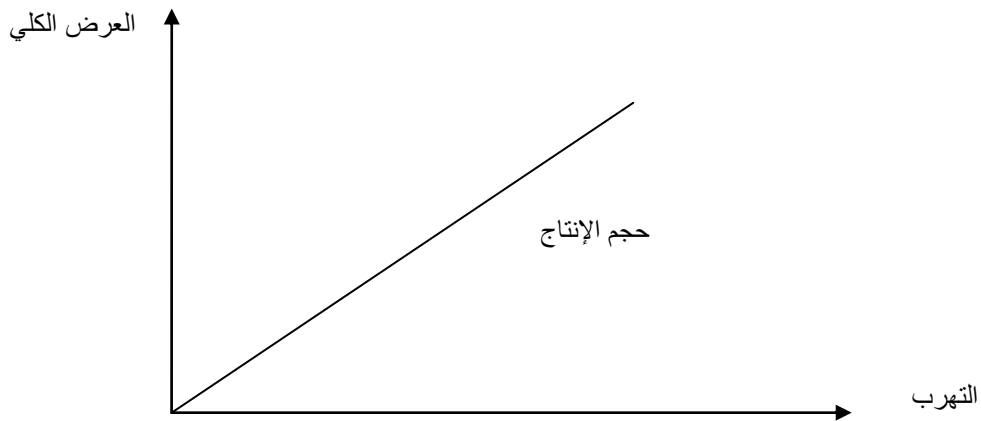


المصدر: بولخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب والغش الضريبي، باتنتة، كلية العلوم الاقتصادية، ماجستير، 2004، ص103.

من خلال الرسم البياني تبين أن العلاقة بين التهرب والطلب الكلي هي علاقة عكسية حيث يمثل الطلب الكلي طلب العائلات، المشاريع، الجهاز احكومي والعالم الخارجي.

أما الشكل التالي فيوضح العلاقة بين التهرب العرض الكلي:

الشكل رقم 03: العلاقة بين التهرب والعرض الكلي.



المصدر: بولخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب والغش الضريبي، باتنتة، كلية العلوم الاقتصادية، ماجستير، 2004، ص103.

انطلاقا من آلية المضاعف الكينزية نرى أن زيادة الضرائب في السوق تخفض من الطلب الكلي، ومن ثمة من حجم الدخل التوازني، ومن ثمة حجم الاستهلاك والعكس صحيح، حيث ان تخفي الضرائب يؤدي إلى زيادة الطلب الكلي والدخل التوازني.

الفصل الأول ————— عموميات حول الضريبة والتهرب الضريبي

وعليه إذا لم يزد الإنفاق الحكومي نظرا لتخفيض حصيلته الضرائب بسبب التهرب الضريبي فإن حجم الاستهلاك سوف ينخفض بمعنى وجود علاقة عكسية بين الطلب الكلي والتهرب الضريبي الذي له تأثير على هذا الطلب كما هو موضح في الشكل 02، كما ان التهرب الضريبي يكون من رجال الأعمال والمستثمرين عموما، ويعتبر بالنسبة لهم عبارة عن شكل من أشكال الإعفاء الضريبي، وبالتالي يستعمل لتنشيط الاستثمار بسبب زيادة إيراداتهم وبالتالي توسيع استثماراتهم وزيادة الإنتاج، وفي النهاية زيادة العرض الكلي، وهذا يعني وجود علاقة طردية بين التهرب والضريبي والعرض الكلي في حالة كون معدل الضرائب أقل من التهرب الضريبي كما هو في الشكل 03.

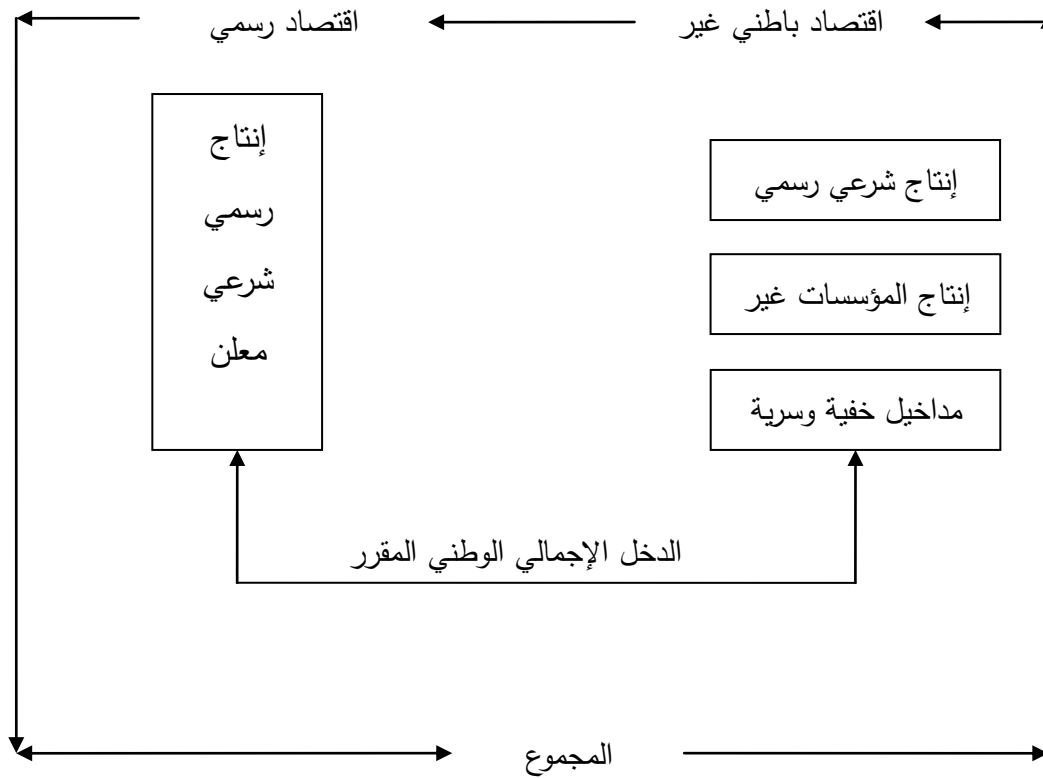
الفرع الخامس: التأثير في الادخار والاستثمار العموميين.

إن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين ادخار عام، لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية، بالإضافة إلى ذلك فإن انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمارات، ويترتب عن ذلك ركود اقتصادي يتميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة.

فالتهرب الضريبي له أثر كبير على الادخار سواء بالحد منه او دفعه إلى تحقيق ادخار إجباري عام عوض الادخار الاختياري.

وفي هذا الإطار ينبغي التركيز على هذه الأموال المهرية التي يفترض وصولها أو وجودها على مستوى الإدارة الجبائية، والتي تساهم في قيام اقتصاد غير رسمي او ما يعرف بالاقتصاد الموازي او الخفي والذي يمثل مجموعة الإيرادات والمداخيل غير المعلنة أو غير المصرحة بها للهيئة الجبائية المعينة، والذي يخلق مشاكل كثيرة تحول دون التسيير الحسن للاقتصاد، ويمكن توضيح الاقتصاد غير الرسمي من خلال المخطط التالي:

الشكل رقم 04: مخطط بياني يمثل الاقتصاد الرسمي والاقتصاد البياني.



Source : vitotanze, l'économie souterraine ,finance de développement, pvf, décembre, 1983, p53.

المطلب الثالث: الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي.

لا تجد الدولة أمام الخسائر المتصاعدة إلا حلا واحدا ألا وهو؛ رفع معدلات الاقتطاع محافظة بذلك على الحد الأدنى من الأمان المالي، فيلاحظ بوضوح عند إعداد الميزانية السنوية، حيث ان العجز الذي تسجله الإدارة الجبائية في تحصيل مختلف المداخل الناتجة عن التهرب الضريبي ولتغطية هذا العجز الحاصل تعمد هذه الأخيرة الإدارة الجبائية إلى ارفع من مستوى معدلات بعض أصناف الضريبة او استحداث ضرائب جديدة، والملاحظ أن الضرائب المطبقة وتبني كل تلك الإجراءات لا تمس إلا فئة معينة من المكلفين النزهاء، مما يجعل عدم المساواة بين الأفراد

فيتحملها البعض ويتخلص الذين افلحوا في التهرب منها¹، وعليه تتجلى آثار الظاهرة من الناحية الاجتماعية في العناصر التالية:²

الفرع الأول: آثار التهرب على المكلف.

يحد التهرب الضريبي من سلطة الدولة بل ويحبطها، بذلك تعويد المواطن على العيش في مخالفة دائما ساعيا إلى تعميق التفاوت امام الدولة وتحويل عيشها إلى عائق المكلفين النزهاء وتعميق الهوة بين الطبقات الاجتماعية المختلفة، مساهمة في خلق جو من الخداع بين افراد المجتمع الواحد، واستفحال مظاهر الانحطاط المدني فيما بينهم، وجعل التهرب الضريبي عادة متفشية في التجمع.

الفرع الثاني: آثار التهرب على أفراد طبقات المجتمع.

إن اعتماد الدول النامية على الضرائب غير المباشرة بالدرجة الاولى، هذا النوع من الضرائب الذي يفرض على السلع الاستهلاكية للأفراد الذين يساهمون بقسط وافر في خزينة الدولة الشيء الذي ينمي لديهم إحساسا بالقهر والاستغلال من طرف الدولة، حيث يتزايد هذا الشعور لدى هذه الفئات بسكوت الدولة على مختلف التجاوزات التي تقترفها ايادي اصحاب النفوذ بتهربهم الدائم، وهذا ما يؤدي إلى اضطراب العلاقات بين افراد المجتمع، وظهور الفوارق الاجتماعية إضافة إلى انتشار الرشوة التي يتقاسم فيها المكلف عبء المخالفة مع موظفي الإدارة اعتقادا بأنها مهما ارتفعت قيمتها فهي اقل واخف من الضريبة.

يؤدي التهرب الضريبي إلى ضعف الاستثمارات العمومية وشل التنمية الاقتصادية مما يؤثر بصفة غير مباشرة في افراد المجتمع بسبب نقص الموارد الجبائية من جهة ومن جهة أخرى زيادة حجم البطالة والتأثير على الوضعية الاجتماعية الجيدة للفرد. وكون أن الدولة لا تستفيد من تلك

¹ بولوخ عيسى، مرجع سبق ذكره، ص116.

² زينب عوض الله حسين، مرجع سبق ذكره، ص186.

الفصل الأول _____ عموميات حول الضريبة والتهرب الضريبي

الأموال التي يمكن استعمالها في إطار التوازنات الاجتماعية، وذلك بتحديد النمو السريع للثروة من جهة لدى طبقات الأغنياء، بينما يتم تدعيم الطبقات الفقيرة والمحرومة بواسطة الإنفاق العام، والذي يخص التدعيمات المختلفة منها: البطالة، التمدرس المجاني، العلاج المجاني.

خلاصة الفصل:

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي إحدى أهم التحديات التي تواجهها السياسة المالية للدولة، حيث يقوم المكلفون بالتملص الكلي أو الجزئي من دفع مستحققاتها الضريبية، وهذا باللجوء إلى طرائق وأساليب متنوعة ومختلفة في ذلك، ولكن مهما كانت الوسيلة فالنتيجة واحدة وتتمثل في الآثار السلبية التي تخلقها هذه الظاهرة على المستوى المالي، الاقتصادي والاجتماعي.

ولهذا السبب حاولت الدولة الحد من الآثار السيئة لهذه الظاهرة ومعالجتها، لكن هناك عوائق وحواجز وقفت دون الوصول إلى ذلك، كانهدام وجود منهج متكامل يمكن الاعتماد عليه لقياس حجم التهرب، لكن هذا لا يمنع من اتخاذ بعض الإجراءات العلاجية لتصحيح الأسباب المؤدية إلى هذه الظاهرة.

الفصل الثاني =

الرقابة الحياتية

تحاول الجزائر الاعتماد على مجموعة من الوسائل والمبادئ والآليات التي تكفل لها تحصيلات ضريبية في المستوى من جهة ومكافحة التهرب الضريبي من جهة أخرى، واعتمادها على الرقابة والتحقيق الجبائي مع تعزيز بالوسائل ما هو اغلا إجراء تعتمد عليه الدولة من أجل جعل الضريبة تلعب الدور الفعال في سياسة الإصلاحات الاقتصادية والضريبية، وما يمكن الإشارة إليه هو أن الرقابة الجبائية تواجهها هي أيضا صعوبات وعراقيل تحد من فعاليتها.

لقد أولت الدولة الجزائرية اهتماما بالغا بالرقابة والتحقيق الجبائي وذلك لما تحققه من أهداف وفرض السيطرة على أرض الواقع للحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي.

عمدت الدولة إلى اتخاذ إجراءات ردية لبعث التحفظ والخوف في كل من يسعى إلى ارتكاب المخالفات خاصة بعد صدور المادة 04 من قانون المالية التكميلي لسنة 1992، والذي اعتبر التهرب من الضريبة جناية، ومن هذا كانت الإدارة جادة في مسارها لمكافحة ظاهرة التهرب بمراقبة كل الإقرارات والمداخيل والنفقات لكل مكلف، ومحللة بذلك حياته الاجتماعية ومعاقبته على الوراوغات المتوقعة لذلك أوجد المشرع الرقابة وزالتحقيق الجبائي من أجل إثبات قانونية التصريحات المقدمة للإدارة والسماح بالتوزيع العادل للعبء الضريبي.

في هذا المبحث سيتم التطرق إلى ما يلي: حق الإدارة في القيام بالرقابة وفقا للقانون، التحقيق في المحاسبة كأداة للرقابة، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للمكلف.

المبحث الأول: الرقابة الجبائية كنظام في الدولة.

لقد خول المشرع الجزائري لأعوان الإدارة الجبائية نوع من الصلاحيات بالحقوق التي لا بد من الاستناد عليها لأداء مهامهم، ولكن هذه التصرفات يجب أن تكون في إطار القانون والعدالة.

لذا سيتم في هذا المبحث التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية مجال تطبيقاتها، ونظرا للدور الذي أصبحت تلعبه الضريبة من خلال مساهمتها الفعالة في إيرادات ميزانية الدولة وخاصة بعد أزمة 1986 نتيجة انهيار أسعار النفط ومن أجل ضمان مردود لهذا المورد الهام، كان من الضروري متابعتها ورقابتها جبائيا.¹

المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة.

سعيًا من طرف القانون للتنظيم لعملية الرقابة، رسم المشرع الجزائري إطارا قانونيا، لا يمكن من خلاله لمحققين أو أعوان الجباية الحياد عنه لممارسة أي شكل من أشكال التعسف بحجة تطبيق القانون فأوجب عليهم بذلك إتباع إجراءات معينة لإتمام أو تنفيذ عملية الرقابة، وفي نفس الإطار فقد حدد القانون أشكالًا وصورًا متتابعة ومتكاملة، وألزم المحقق إتباعها أثناء عملية الرقابة، وتتمتع الإدارة بصلاحيات وحقوق اتجاه المكلفين أثناء تحقيقها لمهمتها الرقابية لكن في إطار من الضمانات لحماية المكلف، باستبعاد الممارسات التعسفية اتجاهه بحجة أدائها لمهمة الرقابة، ومن بين هذه الحقوق:²

* حق الاطلاع.

* حق الرقابة.

* حق استدراك الأخطاء الإدارية، والضمانات الممنوحة.

¹ عبد المنعم فوزي، المالية العامة، دار النهضة، بيروت، 1973، ص34.

² نفس المرجع السابق، ص36.

الفرع الأول: حق الاطلاع.

وهو الحق المخول للإدارة الجبائية أثناء ممارستها لمهمتها وذلك بالاطلاع على دفاتر المكلف ومستنداته وإذا اقتضت الضرورة يمكن أخذ نسخ الدفاتر والوثائق من طرف الغير "المؤسسات، الإدارات والهيئات الحكومية" وذلك لجلب أقصى المعلومات اللازمة لتحديد الوعاء الضريبي بطريقة دقيقة "المضافة" ويمكن الإشارة بأن حق الاطلاع يقتصر على مجرد الحصول على كشوف لكتابات ووثائق حسابية دون تعليق أو إجراء أية مقارنة كما لا يمكن أن يمارس إلا من قبل الأعوان الذين هم برتبة مراقب على الأقل مع خضوعهم لسر مهني، وفي حالة رفض المكلف لحق الاطلاع تطبق عليه العقوبات المزدوجة المنصوص عليها في المادة 314 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 123 من قانون الرسم على القيمة المضافة.

-تطبيق غرامة جبائية من 1000 إلى 10000 دج على كل من يرفض الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها قانونيا، وإتلافها قبل انقضاء مدة التقادم المحددة بـ: 10 سنوات.

-يطبق إلزام مالي قدره 50 دج على الأقل عن كل يوم عن التأخير الذي يبدأ اعتبارا من تاريخ توقيع المحضر والمدة المحددة لإثبات الرفض، يتم الحكم بالغرامة والإلزام من قبل الغرفة.

الاطلاع لدى الإدارات والمؤسسات العمومية: يخضع لهذا الحق كل إدارات الدولة بما فيها الولايات، البلديات وكذا المؤسسات الخاضعة لرقابة الدولة، تتمتع الإدارة الجبائية بحق الاطلاع التلقائي اتجاه هيئات الضمان الاجتماعي، وهذه الأخيرة يتعين عليها سنويا أن توافي إدارة الضرائب عن كل طبيب بكشف فردي يعين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم، والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب والمبلغ الإجمالي لها وبإمكان الإدارة الجبائية أن تستعمل المعلومات التي تحصلها لدى السلطة القضائية أثناء رفعها الدعوات المدنية والجزائية والتي من شأنها أن تسمح بافتراضه تهرب مرتكب في المجال الجبائي.

الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة: لتسيير مراقبة التصريحات المكتتبة من قبل المعنيين، يتعين على جميع المتصرفين في الأموال وجميع التجار وكل الذين تتمثل مهمتهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة وكذا جميع الشركات، أن يقدموا لأعوان الضرائب الدفاتر اللازمة التي نص على مسكها القانون التجاري، وقد وضع هذا الأخير الجزاءات على كل من يعرقل استخدام الإدارة لحق الاطلاع سواء بالامتناع أو بإتلاف الأوراق والمستندات قبل انقضاء مدة التقادم التي تسقط حق الرقابة عليها المقدرة . 10 سنوات وذلك لمعاقبته بغرامة جبائية مبلغها يتراوح ما بين 1000 إلى 10000 دج كما ذكرنا آنفاً، فحق الاطلاع كان ولا يزال أداة تدخل في كل عملية مراقبة وذلك إما بإتمام المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة أو للمراجعة، وذلك من المعلومات الموجودة المستخلصة من دراسة الملفات¹.

الاطلاع لدى البنوك: ينص القانون الجبائي على أنه لا يجوز للبنوك والإدارات أن تعترض على طلب الإدارة الجبائية بحجة السر المهني، ولأعوان الإدارة الجبائية حق الاطلاع على كشوفات المكلفين بالضريبة الموجودة لدى البنك وحسب التعليلة المؤرخة في 12-04-1992م من طرف المديرية العامة للضرائب فإن البنك ملزم إجبارياً بتقديم كل الكشوفات التي يطلبها الجبائي.

الفرع الثاني: حق الرقابة²

كون نسبة كبيرة من الضرائب الموجودة في النظام الجبائي تقوم على أساس تصريحات وإقرارات من طرف المكلف، وهذا الأخير الذي يبقى دوماً متحرياً في عين الإدارة الجبائية مما يستوجب (إخطار) إحاطتها بوسائل لتقدير مدى صحة الإقرارات من بين هذه الوسائل حق الرقابة الذي يتمثل في مجمل العمليات التي من شأنها التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة ويأخذ حق الرقابة شكلين هما:

¹ محمد أبو نصار، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، عمان، 1996، ص151.

² عبد السلام أبو قحف، اقتصاديات الأعمال والاستثمار الدولي، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2003، ص223.

-التحقيق في المحاسبات عن طريق مجموعة من العمليات يكون الهدف من ورائها المعاينة في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية، ومقارنتها بعناصر الاستغلال للتأكد من صحة التصريحات المكتتبه من أجل تحديد وعاء الضريبة، ويستمد هذا النوع دعامة من نص المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

-أما الشكل الثاني يتمثل في التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، والذي يهدف للكشف عن الفارق الموجود بين المداخل المصرح بها من جانب، والوضعية المالية الحقيقية للمكلف من جانب آخر "نمط مستوى معيشته، ممتلكاته..."

وهذا ما نصت عليه المادة 131 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

كما يمكن استعمال كلا الطريقتين في آن واحد لأنه في الواقع أثناء إجراء التحقيق في المحاسبات المؤسسة ما يقوم المحقق في نفس الوقت بمعاينة وفحص الحالة الجبائية للمسيرين.

الفرع الثالث: حق استدراك الأخطاء¹

حق استدراك الأخطاء هو « هو الوسيلة الممنوحة للإدارة لإجراء التقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة وخاطئة » .

يتمثل هذا الحق في الإمكانية الممنوحة للإدارة الجبائية في إعادة النظر في الاقتطاع سواء بتعديل أو بإنهاء اقتطاع جديد حيث نصت المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه « يجوز استدراك خطأ يترتب سواء من نوع الضريبة أو مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم عن طريق الجداول » ، وقد حدد الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء بأربع 04 سنوات، كما جاء في الفقرة الأولى من المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة « يحدد الأجل الممنوح للإدارة بأربع 04 سنوات للقيام بتحصيل الجداول الضريبية التي

¹ سليمان حاج إبراهيم، تدابير وإجراءات جديدة مرتقبة من طرف الإدارة الضريبية، جريدة اليوم، العدد 1903، الثلاثاء، أكتوبر

الفصل الثاني الرقابة الجبائية

يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضريبة « ونفس المدة بالنسبة لرسم على القيمة المضافة حسب ما جاء في نفس المادة 157 وتحدد نقضه البدء لهذه المدة كمايلي¹:

-فيما يخص وعاء الحقوق البسيطة والعقوبات المتناسبة مع هذه الحقوق، يبدأ الأجل اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي تم فيها فرض الرسوم على المداخل.

-وبالنسبة لوعاء الغرامات الثابتة ذات الطابع الجبائي يبدأ الأجل اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أثناءها المخالفة

-أما في مجال الرسوم المحصلة لفائدة المجموعات المحلية وبعض المؤسسات يبدأ سريان هذا الأجل من أول جانفي من السنة التي تفرض فيها الضريبة وقد تهد هذه الفترة أو ما يعرف بقطع التقادم.

إذا اعترض هذه المدة:

-دفع أقساط مسبقة على الضريبة.

-إيداع طلب تخفيض العقوبة.

-تبليغ النتائج المتحصل عليها على إثر إجراء تحقيق المحاسبات.

المطلب الثاني: مفهوم نظام الرقابة الجبائية وصورها.

الفرع الأول: مفهومها.

الرقابة الجبائية هي قبل كل شيء مفهوم قانوني حيث لها عدة تعاريف نذكر منها:

• تعتبر الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء وتقويمها، وبما أن الإدارة إحدى هذه السلطات، فإن رقابتها حسب "Claude Laurent" تمثل الوسيلة التي

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 250.

الفصل الثاني - الرقابة الجبائية

تمكنها من التحقيق بأن المكلفين ملزمين بأداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء التي تمت ملاحظتها.¹

• كما يعرفها الدكتور فؤاد العطار: "هي وظيفة تقوم بها السلطة المختصة بقصد التحقق مما إذا كان العمل يسير وفقا للأهداف المرسومة بكفاءة في الوقت المحدد له."²

• كما تعرف هاى أنها السلطة المعترف بها للإدارة الجبائية لتصحيح النقائص، السهو، الإغفال أو الأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضرائب على المكلفين بالضريبة، إ هذه السلطة ذات أهمية قصرية وتكتسي قيمة دستورية، فالدولة يخول لها دستوريا إلزامية الرقابة حتى لا يكون هناك تهرب ضريبي.³

وبالتالي الرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتبية من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي الى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها.

الفرع الثاني: صورها.

تأخذ الرقابة الجبائية أشكالا وصورا عديدة يتوجب استعمالها في الوقت المناسب، وحسب أهميتها في حدود ما هو مقرر في التشريعات والتقنيات المنظمة لها والتي تتمثل في ثلاث أشكال متتابعة ومتكاملة هي⁴:

-الرقابة الشكلية.

¹ CLAUDE LAURENT ? CONTROL FISCAL-LE VERIFICATION PERSONNELLE ? BAYENSAINE ? FINANCE, (1995), p13.

² حمدي سليمان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص13.

³ francis quirol, le controle fiscale en finance, conference avril (1998) universite toulouse.

⁴ يونس أحمد بطريق، مرجع سبق ذكره، ص239.

-الرقابة على الوثائق.

-الرقابة في عين المكان.

أولاً: الرقابة الشكلية

هي أول عملية تخضع لها التصريحات المكتتبه وتشكل مجمل التدخلات التي تهدف إلى إحداث تصحيحات مادية للأخطاء والنقائص المرتكبة أثناء كتابة وتقديم المكلفين للتصريحات، والتحقق من هوية وعنوان المكلف وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد وعاء الضريبة.

والغرض من هذا النوع من الرقابة هو التصحيح الشكلي للتصريحات دون إجراء أية مقارنة بين ما تحمله من محتويات محتويات، وتلك التي تتوفر لدى الإدارة، وتتم هذه الرقابة سنويا باعتبارها أول عملية مراقبة تخضع لها التصريحات، ولا تهدف إلى التأكد من صحة المعطيات والمعلومات التي تحملها، وإنما للكيفية التي قدمت من خلالها هذه المعطيات أو المعلومات.

ثانياً: الرقابة على الوثائق

يعد هذا النوع من الرقابة ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية يتجلى دور هذه الرقابة في مجموعة الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، والتي تقوم من خلالها الإدارة بمقارنة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف، والمعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارات والهيئات والمؤسسات العامة أو الخاصة، والمتعلقة بالمعاملات أو الصفقات المبرمة بين المكلف وهذه الهيئات والتي تكون في شكل كشوفات تعرف بـ Bulletin de recoupement كمعلومات إضافية، وبإمكان المحقق طلب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف إذا لزم الأمر لا سيما المتعلقة بنمط المعيشة أو بعض الأعباء المخصوصة les charges de ductile .

أ - طلب المعلومات: يتسنى للمصلحة الجبائية التي تحقق في تصريحات المكلفين أن تتقدم بطلب

المعلومات حول النقاط أو المسائل التي تشوبها غموض، ويمكن لهذه الأخيرة أن تكون كتابية أو شفوية لا تخضع المكلف بالضريبة إلى أي عقوبة في حالة عدم الرد على هذا الطلب، لكن قد تلجأ الإدارة إلى مراسلته من أجل التوضيح أو التبرير.

ب طلب تبريرات وتوضيحات: تنص المادة 15 من قانون المالية لسنة 1996م على أنه « يحقق المفتش في التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا كما يمكن أن يطلب الاطلاع على الوثائق المحاسبية المتعلقة بها » ، يستوجب في الطلبات المكتوبة أن تبين بوضوح المسائل التي يرى المفتش أنه من الضروري الحصول على توضيحات أو تبريرات من شأنها، ويحدد المكلف بالضريبة أجلا لا يقل عن 30 يوما من أجل تقديم رده، وإذا ما انقضت هذه المدة دون أي رد يحدد المفتش أساس فرض الضريبة، وفي حالة عدم تجاوب هذه الإجراءات مع التساؤلات المطروحة ويلجأ المحقق إلى نوع آخر من الرقابة والمتمثلة في الرقابة بعين المكان.

ثالثا: الرقابة بعين المكان

على خلاف الرقابة على الوثائق، فإن الرقابة بعين المكان تتم خارج مكاتب الإدارة الجبائية، مما يسمح لهم بالتنقل إلى المقرات المهنية لإجراء بحوث ميدانية، من أجل التأكد من صحة ودراسة المعلومات المصرح بها، وهذا بمقارنتنا مع العناصر الخارجية.

وتظهر صورة هذه الرقابة في إجراء المفتش لخصوصيات تخص العناصر المادية للاستغلال الخاص بالمؤسسة عن طريق متابعة تحركات البضائع في مختلف مراحل التسويق ، ومراقبة الصفقات التي تتم بين المنتجين والمسوقين... حيث يعتبر هذا الإجراء الوسيلة الوحيدة الممكنة لمعرفة رقم الأعمال الحقيقي، وقد اعتبرها "T.LAMBERT" بأنها « تتضمن الدراسة الحقيقية التي وراء المظاهر وليست نشاط الرقابة المادية لهذه المظاهر » .

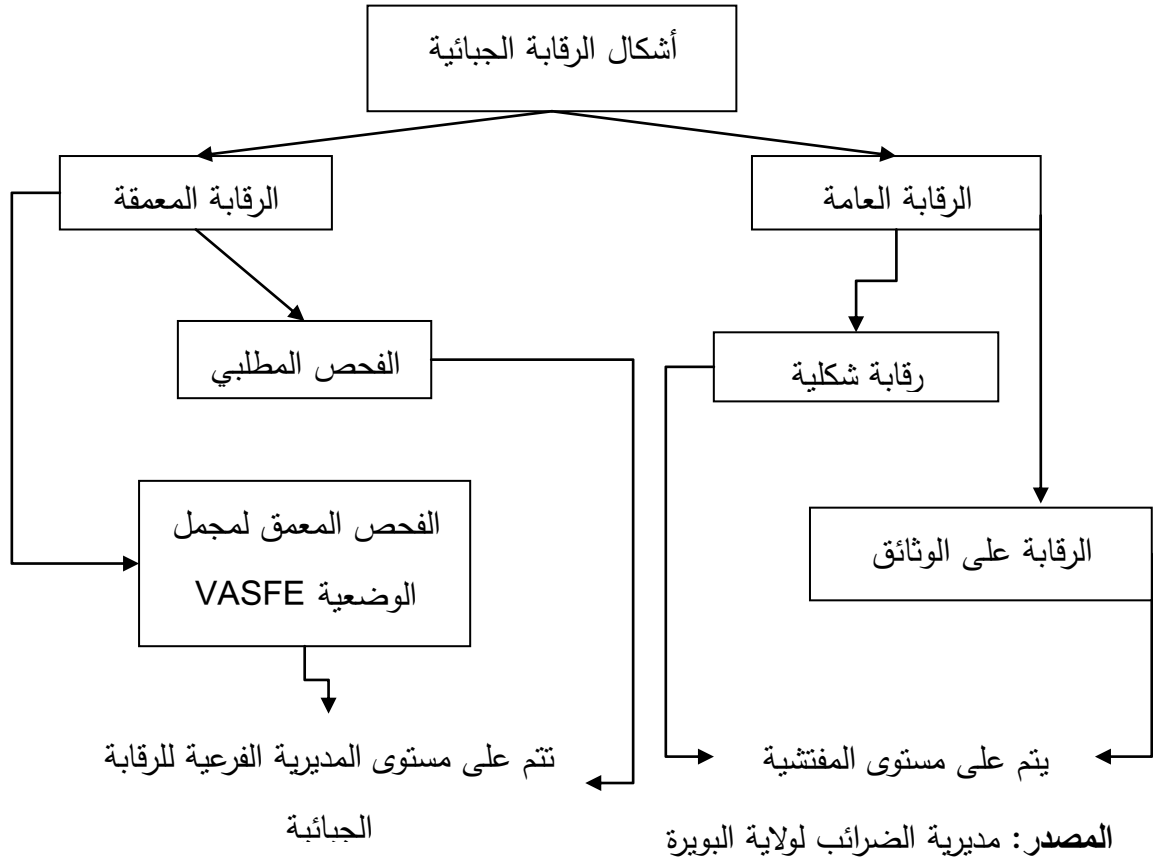
تعد هذه الطريقة أكثر فعالية بالنسبة للإدارة الجبائية حيث تساعدها على التأكد من صحة التصريحات وكشف حالات التهرب ، ولقد كرس النظام الجبائي الجزائري هذا النوع من الرقابة

ليشمل التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية¹ VASEF .

المطلب الثالث: مكونات نظام الرقابة الجبائية.

إذ مراقبة ومراجعة التصريحات الجبائية يمكن ان تباشر بطريقة مجملة كما يمكن أن تكون معمقة، كما يمكن تحديد أيضا مجالات تطبيق الرقابة الجبائية والتي تنمو على المستويات، بحيث يمكن أن تطبق إما على المستوى المركزي وتتم بالخصوص على مستوى مديرية الأبحاث والتحقيقات، وتأخذ الرقابة الجبائية أشكالا حسب التدرج، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل (05): أشكال الرقابة الجبائية ومجالات تطبيقها حسب التدرج.



¹ محمود قاسم القزويني، الإصلاح الإداري بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر، الأردن، 2005، ص 29.

أولاً: الرقابة العامة.

تتم على مستوى مفتشيات الضرائب وفي هذا المستوى يتم التمييز بين نوعين من الرقابة: رقابة شكلية ورقابة على الوثائق. بحيث 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 من مكتب المراقبة على مستوى ملف المكلف بالضريبة إلا أن أهمية ومدى إمكان هذه الرقابة أن تتغير أو تتسع، لهذا نميز عامة ما بين ما يسمى بالرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.

1. الرقابة الشكلية: تتم هذه الرقابة عموماً على مستوى مفتشية الضرائب والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة وتنجز كل سنة وتعتبر كمرحلة تمهيد وخطوة أولى وهي تمثل مجموع التدخلات التي تهدف إلى:¹

- تصحيح الأخطاء المحتملة والمثبتة على تصريحات (أخطاء الجمع، أخطاء الترحيل...) مع عدم إجراء أي تقرير، أي مقارنة بين تلك التصريحات والمعلومات التي تملكها الدولة.

- هذا النوع من الرقابة لا يعتمد على صحة الأرقام المصرح بها قدر ما تعتمد على الكيفية التي تمت بها هذه المعلومات (أي أن هذه الرقابة تهدف إلى الناظر في الشكل الذي جاءت به التصريحات)، والتي يتم معاينتها في المرحلة الثانية دون تصحيح ما صرح به المكلف.

- تهدف إلى التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.

- كشف المعلومات أو العناصر المهمة والتكليف في حالة الاستحقاق المكلف بالضريبة بتصحيح هذه الأرقام.

2. الرقابة على الوثائق: هي عكس الرقابة الشكلية حيث تتطلب إحضار الوثائق

¹ بوخوخ عيسى، مجع سبق ذكره، ص 57.

والسجلات المحاسبية، حيث يجب ان تكون شاملة وتتم على مستوى ومحتوى ومضمون التصريحات المقدمة، إذا فمراقبة الوثائق هي مجموعة الأعمال المنجزة والتي من خلالها تقوم المصالح المعنية بانتهاج فحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتمادا على المعلومات المشكلة للملف الجبائي، وبصفة خاصة التي تمثل الزيادة في رقم الاعمال إذا تقارن كل محتويات التصريح بالوثائق الملحقة به، ومجموع المعلومات والوثائق التي هي بحوزة المصلحة، والتي تتحصل عليها مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلفين بالضريبة، وذلك في إطار حق الإطلاع المخول لها.

ثانيا: الرقابة المعمقة: وفيها يتم التمييز بين نوعين من الرقابة، الفحص المحاسبي والفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف، وتتمثل مهام المديرية الفرعية في التكفل بالبحث للمواد الخاضعة للجباية والتحقيقات، والقيام بالمراقبة الجبائية.

إن مراقبة الوثائق هي التي تؤدي إلى ارقابة المعمقة والتي تعتبر كرابية خارجية، والتي يتم من خلالها:¹

*انتقال اعوان لا تقل رتبهم عن مراقب إلى مكان مزاول المكلف بالضريبة لنشاطه ومعاينة ميدانية للتأكد من صحة ونزاهة المعلومات الموجودة في التصريحات المقدمة للإدارة الجبائية.

*القيام بفحص الدفاتر والسجلات، وجميع الوثائق المحاسبية التي حررت من طرف المكلف بالضريبة، أو من طرف غيره والمتعلقة بالنشاط الذي يمارسه.

*فحص الملفات الخاضعة لحق التقادم المنصوص عليها قانونا.

ما سبق يتضح جليا ان الرابة الخارجية (المعمقة) تهدف إلى التأكد من صحة التصريحات الجبائية بمقارنتها مع مصادر خارجية، بحيث تكتسي شكلين:

¹ بلخوخ عيسى، مرجع سبق ذكرهن ص58.

1. الفحص المحاسبي: هو عبارة عن مجموعة م العمليات التي تهدف إلى فحص الملفات المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال، لذلك يبين ان الذين يعينهم الفحص المحاسبي هم الذين يلزمون بمسك ادفاتر والوثائق المحاسبية التي أكد عليها القانون التجاري والجبائي، فبغيا هذه الوثائق والملفات لا يكون للتحقيق الجبائي معنى، وهذا ما تم ذكره في المواد من 09 إلى 19 من القانون التجاري.

2. الفحص المعمق لمجال الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة: هو الذي يقوم على مراقبة الشخص الطبيعي التأكد بأن نمو وتطور أمواله وأملكه تتوافق مع مداخيل المصرح بها، وهو مجموع العمليات والأبحاث التي تهدف إلى كشف الفارق الموجود والمتوقع بين الدخل المصرح به والدخل الحقيقي، بالمقارنة مع مدى الاسدان بين مداخيل المكلف بالضريبة بينهما من جهة وبين مستوى معيشته من جهة أخرى.

المبحث الثاني: التحقيق الجبائي.

تخول التشريعات الجبائية للإدارة حق ممارسة التحقيق المحاسبي، والتحقيق المعمق المجمل الوضعية الجبائية بهدف التأكد من مدى صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين. ويأتي هذا الإجراء للقضاء على ظاهرة التهرب الجبائي.

المطلب الأول: التحقيق المحاسبي:

يسمح هذا التحقيق للإدارة الجبائية بالتأكد من صحة وقانونية الكتابات المحاسبية ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس.

الفرع الأول: التحضير للتحقيق¹

يتجسد هذا الإجراء إلى لجوء العون المحقق الذي يجب أن لا تقل رتبته عن مراقب بأعمال تمهيدية تسمح له بأخذ صورة مستوفية وكاملة عن المكلف المعني بعملية المراقبة.

ويتمثل هذا الإجراء بسحب ملف هذا الأخير أو ما يسمى « Dossier Unique » الذي يشمل على جميع الوثائق والمعلومات المتعلقة بنشاطه. وكذلك كل التصريحات الخاصة بجميع الضرائب والرسوم الخاضعة لها وبعد جمع كل الوثائق والمعلومات التي يستوفيهها ملف المكلف يقوم العون المحقق بدراستها ذلك للتأكد من أنها كاملة وصحيحة مع مسك وثائق ضرورية لسير مهمته على أحسن وجه منها:

• بيان مقارن بين ميزانيات المؤسسة (الأصول والخصوم).

• بيان محاسبي من خلال جدول حسابات النتائج.

¹ عد العزيز السيد مصطفى، أساسيات الرقابة على نظم التبادل الالكتروني للبيانات وانعكاسا على اساليب الفحص الضريبي لصفقات التجارة الالكترونية ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات مؤتمر حول التجارة الالكترونية، الأفاق والتحديات، المجلد الثاني، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة الاسكندرية، 25- 27 يوليو 2002، ص428.

• رقم الأعمال المعلن عنه، رقم الأعمال المعفى، التخفيضات المطبقة والرسوم المسددة. كما يجب التأكد من:

الدخل الإجمالي المصرح به من طرف المكلف المعني بالمراقبة. وكذلك فحص مدى ترابط عناصر المعيشة مع الدخل المصرح به.

ومن أجل الإحاطة الكبرى بملف المعني بالمراقبة، يمكن لعون المراقب القيام ببحوث خارجية التي يمكن أن تتم على عدة مستويات منها:

• البنوك والمصارف من أجل مراقبة حركة الأرصدة.

• مصالح الجمارك فيما يخص المؤسسات المصدرة والمستوردة (تصاريح جمركية D3).

• الإدارات العمومية.

• الزبائن.

بعد إتمام المحقق كل هذه الأعمال السالفة الذكر، يأتي إعلام المكلف بالضريبة كآخر خطوة وهذا بإرسال إشعار بالتحقيقات Avis de Vérification من أجل الشروع في التحقيق المحاسبي الدقيق، كما يمكن القيام بزيارة مفاجئة في حالة الدراسة المسبقة للمكلف التي أظهرت تشويهاً خطيرة للمكلف أو علم المحقق بوجود محاسبة خفية حيث يخشى المحقق إخفاءها من طرف المكلف إذا تم إعلامه وكذلك في حالة رغبة الإدارة الجبائية إجراء جرد حقيقي للمخزون. فهذه الزيارة المفاجئة لا يمكن أن تتم إلا بحضور مدير المؤسسة شخصياً وفي الأوقات المخصصة للعمل.

الفرع الثاني: التحقيق¹

تنص المادة 140 من قانون الضرائب على أنه لا يمكن البدء في إجراء التحقيق المحاسبي دون أن يتم إشعار المكلف بذلك مسبقاً عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له وأن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته 15 يوماً ابتداءً من تاريخ إرسال الإشعار.

يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق مايلي:

• تاريخ ووقت بداية التحقيق.

• مدة التحقيق.

• الحقوق، الضرائب، الرسوم وكذا الوثائق التي يطلع عليها.

يمكن إجراء رقابة مفاجئة دون إشعار المكلف. ذلك من أجل المعاينة الحقيقية وفي هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية التحقيق فغياب الإشعار بالتحقيق يلغي تماماً إجراء التحقيق باستثناء (الزيارة المفاجئة) التي يسلم الإشعار وقت الزيارة يقوم المحقق منذ اليوم الأول من انقضاء المدة المحددة بـ15 يوماً بالاتصال مع مسيري المؤسسة بعين المكان ويستفسر عن طبيعة العمل والنشاط الممارس مع زيارة أماكن الإنتاج، التخزين، المحلات المهنية التي تسمح له بأخذ نظرة شاملة حول الوضعية الحقيقية للمؤسسة حيث يجب جمع كل المعلومات المتعلقة بـ:

• النشاط الرئيسي والثانوي للمؤسسة.

• سعر التكلفة، أسعار البيع المطبقة فعلاً ودوران المخزون.

• وسائل النتاج المستعملة.

• زبائن المؤسسة ومورديها.

¹ <http://www.al-jazira.com.14-03-2004-p02>.

- صلة المؤسسة مع الفروع الأخرى، الشركة الأم وفروعها.

بالإضافة إلى كل هذا يجب على المحقق التأكد من الصحة الشكلية للمحاسبة. ذلك بأنها تلم جميع الوثائق والمستندات القانونية التي ينص عليها القانون التجاري في المواد من 09 إلى 11 والمتمثلة في دفتر اليومية livre journal حسب المادة 09، دفتر الجرد livre d'inventaire حسب المادة 10.

زيادة على ذلك يجب التأكد من مطابقة الكتابة الموجودة بهذا الدفتر مع الوثائق التبريرية بعد الدراسة الشكلية للمحاسبة. يجب التطرق إلى الدراسة الموضوعية أي في مضمون المحاسبة من بينها حساب المشتريات والمبيعات والمخزونات كونها المصدر الأول والأساسي للتهرب وعلى هذا فإنه من الضروري على المحقق مراجعة هذه الحسابات الثلاثة.¹

1. حساب المشتريات.

2. حساب المبيعات.

3. حساب المخزونات.

الفرع الثالث: نتائج التحقيق²

تعتبر آخر مرحلة في التحقيق المحاسبي. فبعد قيام العون المحقق بالتحقيق يتوصل إلى نتائج مهمة قد تكون مخالفة لتصريحات المكلف. وهنا يوجد مجال لإحداث بعض التعديلات في القاعدة الضريبية أو قد تكون هذه النتيجة مطابقة لتصاريح المكلف وفي هذه الحالة يعد من الضروري

¹ ناصر عبد القادر، حميدة جميلة، أخلاقية المهنة ركيزة أساسية لبناء إدارة جبائية عصرية وحديثة في مجلة ألمانية، المدرسة الوطنية للضرائب، رقم 02، أبريل 2002، ص32.

² رضا البوعزيزي، التهرب الضريبي في الجزائر، 92-96 رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية والتسيير، 1998، ص205.

إجراء تعديلات بإتباع الإجراءات العادية للتقويم بنوعيه الأحادي والثنائي.

-**التقويم الثنائي:** هذا النوع من التقويم يتم في حالة امتثال المكلف بالتزاماته الجبائية أو المحاسبية كتقديم التصاريح في وقتها المحدد... ولكن بعد التحقيق تبين وجود نقائص أو الإخفاءات التي تدخل في تحديد الأساس الضريبي إذ تقوم الإدارة الجبائية بتصحيح القاعدة الضريبية مع تمكين المكلف من الاستفادة بالمشروعات إذا طلب ذلك والاستماع إلى أقواله، ويبدأ الإجراء بإشعاره بالتقويم المراد إتباعه مع حمايته بقدر معين من الضمانات.

- إعلامه بالطرق المتبعة في إجراء التقويم.

- إمكانية استعانة المكلف بمستشاره القانوني من أجل دراسة الاقتراحات الإدارية وتقديم ملاحظاته.

- يجب استعانة المكلف بتقويم مفصل بصفة كافية تسمح للمعني بتقديم ملاحظاته حيث تمنح له مدة 40 يوما.

-**التقويم الأحادي:** هذا النوع من التقويم يتم من طرف الإدارة الجبائية فقط، ويطبق في حالة ما إذا لم يؤد المكلف واجباته الجبائية والمحاسبية في أوقاتها وهنا تباشر الإدارة هذا التقويم عن طريق الإجراءات الآتية:

* إجراء الفرض الضريبي.

* إجراء التعديل التلقائي.

* إجراء التقويم الفوري.

ومنه فإن معطيات المحاسبة تعتبر من أهم المعطيات التي تحدد القاعدة الضريبية فبعد إحداث التعديلات والتصريحات في المعلومات التي تضمنتها عملية المحاسبة لا يمكن الرفض الجزئي أو

الكلي للمحاسبة إلا في الحالات الآتية التي نصت عليها المادة 119 من قانون الضرائب المباشرة.

* عندما لا تحتوي المحاسبة على أي قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية.

* عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إعفاءات، أو معلومات غير صحيحة، خطيرة، متكررة في عمليات المحاسبة.¹

المطلب الثاني: التنسيق في إطار محاربة التهرب الضريبي

لقد أدى التوسع الضريبي ببعض المتعاملين انتحال أساليب وطرق جديدة للتخلص من دفع التزاماتهم الجبائية، هذا ما زاد في توسيع حلقة التهرب وأصبحت الإدارة الجبائية غير قادرة وحدها على مجابهة هذه الآفة. مما استوجب وضع سياسة منسجمة لمحاربة هذا المرض تقوم على التنسيق بين الإدارات (الضرائب، الجمارك، التجارة) وهي ما تعرف بلجان التنسيق والتي بدورها تقوم بتكوين فرق مختلطة تعمل على مستوى كل ولاية ولهذا فإن أعوان إدارة الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، يتمتعون بصلاحيات الوقوف أمام كل أوجه، وأساليب التهرب مستعنيين في ذلك بالمعلومات التي تحوزها الإدارات الأخرى.

يرتكز التنسيق بين المصالح الإدارية على:

1. تنشيط وتوحيد نشاط الإدارات بلجان التنسيق.

2. استغلال وصول التوريد وتبادل المعلومات.

الفرع الأول: تنسيق الرقابة بين الإدارات (جبائية، تجارية، جمركية)²

نظرا لتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي في وقتنا الحالي وما سببته من خسائر كبيرة للخزينة

¹ طالبى محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، (1996-1999)، رسالة ماجستير في العلوم، ص140.

² Daniel richor, les procedures fiscales, pmf ,France, 1990, p25.

العامّة التي قدرت حسب تقارير إدارة الضرائب في سنة 1995م بـ 50 مليار دينار السبب الذي انعكس سلبا على الاقتصاد الوطني، لا سيما وأن الجزائر شرعت في تطبيق نظام اقتصاد السوق الذي يتأسس على حرية التجارة مما زاد في عدد المستوردين، الأمر الذي قد يزيد من نسبة التهرب الضريبي وقصد زيادة مردودية الإدارة الجبائية وإعطائها وتيرة تسمح لها بمسايرة التحولات الاقتصادية، والدور المنوط بها في التنمية الاقتصادية وفي إطار دعم مكافحة التهرب الضريبي بات من الضروري وضع سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية (تجارة، جمارك، ضرائب). لأن الكثير من الاقتصاديين يرجعون المشكلة الرئيسية للتهرب الضريبي إلى عدم وجود تنسيق محكم بين الإدارات على المستوى المركزي، الجهوي، وكذا الولائي.

ولهذا فقد تم إنشاء هذه اللجان التي تقوم بالتنسيق بين الإدارات المعنية بموجب قرار بين الوزارات رقم 23 بتاريخ 23 جانفي 1994 والذي تم نشره لتطبيق التعليمات رقم 431 بين MF/DGI/DOF ولقد تم تعديل هذا القرار بقرار آخر صادر في 1995/02/22م والذي تم نشره في نفس اليوم.

الفرع الثاني: أشكال التنسيق بين الإدارات الجبائية والإدارات الأخرى

إن نقص أو غياب المعلومات أو البيانات الخاصة ببعض المكلفين يعد سببا يعرقل الإدارة الجبائية في تأدية مهامها على أحسن ما يرام وعلى أحسن وجه ولوضع حد أمام كل هذه الصعوبات من أجل توجيه البحث والمراقبة أصبح توطيد العلاقة بين الإدارات أو الهيئات الأخرى أمرا حتميا ذلك يرجع إلى أن هذه الإدارات أو الهيئات يمكن أن تساعد في تبادل المعلومات الموجودة بحوزتهم ووضعها تحت خدمة المصالح الجبائية المختصة.

إن وضع سياسة منسجمة لمحاربة التهرب الضريبي يتطلب التنسيق بين الإدارات المعنية التي يمكن أن يركز على النقاط الآتية:¹

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

¹ جلال الشافعي، العولمة الاقتصادية وأثرها على الضرائب، في كتاب الأهرام الاقتصادي، مصر، العدد، 179، نوفمبر 2002،

هذا الإجراء يعد ضروريا خاصة عندما يتعلق الأمر بالبحوث الخارجية المنظمة لكشف الأنشطة المخفاة " اقتصاد سري" والأشخاص الذين يمارسونها.

هذا التدخل المشترك يمكن أن يسفر عن نتائج إيجابية انطلاقا من المعلومات المجمعة لدى كل هيئة أو إدارة يمكن استغلالها للخروج بنتيجة مشتركة و مقنعة، مع الدعم اللازم للقوة العمومية التي تلعب دور هام في تشخيص المتهربين الموجودين في المناطق أو الأحياء التي يصعب التوغل فيها.

التنسيق الثنائي، دائما وفي مجال التنسيق بين الإدارة الجبائية والإدارات الأخرى وفي إطار تبادل المعلومات عن الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين يمكن ذكر الأمثلة الآتية:¹

-التنسيق بين الإدارة الجبائية ومصالح الجمارك.

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

- التنسيق مع مصالح التجارة قصد وإيجاد تجاوب من شأنه أن يقلل من حالات التهرب، أصبح من الضروري التنسيق بين الإدارة الجبائية والمصالح التجارية خاصة مديرية المنافسة والأسعار ومديرية الإحصاءات التي تساعد في التبليغ عن المخالفات التي يرتكبها بعض المكلفين بالضريبة، التي تؤثر سلبا على الاقتصاد الوطني، بالإضافة إلى التبليغ عن أسعار السلع والخدمات.

¹ <http://www.gov.org/online/ahtm2m-06-12-2003>. حسني جاد، قانون الضرائب الجديد يخفف الأعباء على

الممولين ويشجع الاستثمار.

المبحث الثالث : عرض النظام الجبائي الجزائري

نتناول في هذا المبحث سياسة الإصلاح الجبائية الجزائرية واهم الضرائب المكونة للنظام.

المطلب الأول: أسباب و دوافع إصلاح النظام الجبائي الجزائري

الوضعية الاقتصادية و الاجتماعية التي كانت تعيشها الجزائر في نهاية سنوات الثمانينات و بداية التسعينات ، ومع التحولات التي كان يعيشها الاقتصاد الوطني بالانتقال إلى الاقتصاد الحر ، جعلت النظام الجبائي القديم لا يواكب المستجدات والمتغيرات الجديدة الأمر الذي دفع السلطات الاقتصادية في الجزائر إلى القيام بإصلاح ضريبي يعيد الاعتبار للجباية العادية بعد تراجع الجباية النفطية ، و لعب دور في تحريك الإصلاح الاقتصادي ككل.

الفرع الأول : أسباب الإصلاح

من بين مميزات النظام الضريبي القديم ما يلي :¹

نظام ضريبي معقد: يتميز هذا النظام بتعقده نتيجة التغيرات المستمرة في مختلف قوانين المالية، تنوع الضرائب و تعدد معدلاتها ، وجود خمس قوانين مما جعل التحكم فيه و تطبيقه صعب سواء للمواطن أو الموظف .

نظام ضريبي غير ملائم لمستجدات المرحلة الراهنة (الإصلاحات) : شهدت الجزائر إصلاحات اقتصادية عميقة بدأت سنة 1988 مما جعل هذا النظام غير ملائم و عدم تكيفه مع الوضع الاقتصادي الجديد .

عدم فعالية الحوافز الضريبية لتوجيه الاستثمار: الحوافز الجبائية التي كانت موجودة في هذا النظام تم تحفز دخول و تشجيع الاستثمارات الخاصة المحلية أو الأجنبية .

مشكلة الضغط الجبائي المرتفع : نظرا لكثرة و تعدد الضرائب دفع بالمكلف اتباع إجراءات جد

¹ محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، دراسة تحليلية مقارنة، مكتبة الاشعاع، الاسكندرية، 2002، ص161.

معقدة للقيام بتصريحاته المختلفة لكل الضرائب و أيضا ارتفاع معدلات الضرائب مما يشكل ضغطا جبائي على الأشخاص و المؤسسات بالمقارنة مع الدول الأخرى خاصة في ظل وضعية جديدة للتنافسية الجبائية بين الدول لجذب الاستثمارات

الغش و التهرب الجبائي: هذه من أهم سمات النظام القديم باعتبار انه يشكل ضغطا على المكلف مما يدفعه إلى البحث عن التهرب أو الغش من اجل التقليل او عدم دفع الضرائب الواجبة الدفع.

كثرة الإعفاءات و عدم اتساع وعاء الضرائب المباشرة و الضرائب على رأسمال : تشكل الضرائب غير المباشرة نسبة كبيرة من الجباية العادية بالمقارنة مع الضرائب المباشرة ، و الجدول التالي يبين لنا حجم هذه الضرائب .¹

الفرع الثاني : دوافع وأهداف الإصلاح

من اجل إيجاد نظام جبائي مرن وفعال يتماشى مع المستجدات الاقتصادية الجديدة ، و يتفادى نقائص النظام القديم ، كانت دوافع الإصلاح الجبائي تحقيق ما يلي :

- إعادة هيكلة و تنظيم الإدارة.
 - إرساء نظام جبائي و مستقر في تشريعاته .
 - ❖ مرونة النظام الجبائي و عدالة .
- كما يمكن أن نوجز أهداف الإصلاح فيما يلي:

1- أهداف اجتماعية : تتمثل في تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين من خلال:

- التمييز بين الأشخاص الطبيعيين و المعنويين و إخضاع كل طرف لمعاملة خاصة
- التوسيع في استعمال الضريبة التصاعدية على حساب الضريبة النسبية
- توسيع نطاق تطبيق مختلف أنواع الاقتطاعات مع مراعاة المقدرة التكلفية للمكاف و التقليل من الإعفاءات.

¹ ريتشارد جود، حدود الضريبة، في مجلة التمويل والتنمية، العدد 1، مارس، 1990. ص 11.

2- أهداف اقتصادية: و تتمثل في عدم عرقلة وسائل الإنتاج و الاستثمارات، توفير حوافز للقطاع الخاص و خلق المنافسة.

3- أهداف مالية: تتمثل في:

- زيادة نسبة الجباية العادية في تمويل الميزانية العامة ، و بالتالي السعي إلى إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية.

- جعل الجباية العادية تغطي نفقات التسيير للميزانية العام

المطلب الثاني: جباية الدولة¹ ، Fiscalité d'état

جرت العادة أن تصنف الضرائب إلى صنفين الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة ، إلا انه تجدر الإشارة إلى وجود تصنيفات أخرى تركز على معايير فنية و على طبيعة الموارد الاقتصادية التي تخضع للضريبة (ضرائب على الدخل و ضرائب على الإنفاق) ، وهناك تصنيف ذو صبغة ميزانية و محاسبية يميز بين الضرائب حسب الميزانية الموجهة إليها والتي سنعتمد عليها في بحثنا .

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

1 - قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

2 - قانون الضرائب غير المباشرة

3 - قانون الرسم على القيمة المضافة TVA

4 - قانون التسجيل

5 - قانون الطابع

¹ philipe coline, la verification fiscale, 1 ere edition , montchester, 1992, p18

كما تجدر الإشارة إلى وجود حقوق و رسوم و إتاوات مطبقة في المجالات الجمركية و على أملاك الدولة تنظمها تشريعات خاصة بها مثل قانون الجمارك ، قانون أملاك الدولة ، و كذلك تدابير قوانين المالية السنوية.

في هذا المطلب نتطرق للضرائب التي تجبى و تؤول إيراداتها إلى ميزانية الدولة ، و تتكون هذه الجباية من الضرائب على المداخل و الأرباح (الضريبة على الدخل الإجمالي IRG ، الضريبة على أرباح الشركات IBS) و ضرائب علن الانفاق (الرسم على القيمة المضافة TVA ، الضرائب غير المباشرة ، حقوق الدمغة و حقوق التسجيل و الطابع و الضريبة على الممتلكات) .

خلاصة الفصل:

تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما في تمويل الخزينة العمومية، الأمر الذي يستوجب مراقبتها على الدوام، إذ كانت الرقابة الجبائية على مستوى المفتشية تتم من غير التنقل او غراء الأبحاث الخاصة من طرف مصلحة الضرائب، وتقتصر على الفحص الشكلي لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة فغن الرقابة المعمقة تكون اكثر نجاعة باعتبارها تتم في مجالات المكلف نفسه، وهي بدورها تحمل ضنفين حسب الملف الجبائي، فإذا كنا عن الضريبة عن الشركات فإننا نمون أمام ما يعرف بالفحص المحاسبي، اما إذا كنا امام الضريبة على الدخل الإجمالي فنكون امام الفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف.

يمكن اعتبار الرقابة الجبائية العنصر الغني الوفعال لاي إدارة جبائية، وذلك للدور الذي تلعبه في كشف التلاعبات المحاسبية، وطرق التهرب المختلفة واسترداد القيم المستحقة، وتأخذ الرقابة الجبائية اشكالا مختلفة حسب التدرج الإداري، ما يجب الإشارة إليه هو ان الرقابة الجبائية هي مفهوم لنظام اساسه الصريجات واذي يرجع واقعيا مبدأ المساواة، وذلك بالدفاع عن مصالح المكلفين لأنه يضمن مساواة الفرص.

الفصل الثالث:

تقييم فعالية نظام الرقابة
الجبائية لولاية البويرة
في التقليل من ظاهرة
التهرب الضريبي

بعد دراستنا للجنب النظري في الفصول السابقة، عرضنا المختصر للضريبة وأهميتها في كل الميادين خاصة في الدول النامية، وبعدها قمنا بتحليل ظاهرة التهرب الضريبي وتباين مدى تأثيرها على الاقتصاد الوطني من خلال وقوفها دون تحقيق الأهداف المرجوة من الضريبة، وبما أن الدراسة النظرية أن تحقق الهدف المرجو منها ما لم تكن مرفقة بدراسة تطبيقية مأخوذة من الواقع.

فقد اخترنا مؤسسة تجارية لبيع الأجهزة الكهرومنزلية بالجملة من ضمن برنامج التحقيق المحاسبي لسنة 2008 الذي قامت به المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية البويرة ، وقمنا بدراسة حالتها الجبائية من أجل دعم الدراسة النظرية التي قمنا بها سابقا إلى جانب عرض الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بالبويرة، ومهام المكاتب التابعة لها.

الفصل الثالث — تقييم فعالية نظام رقابة الجباية لولاية البويرة في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي

المبحث الأول: تقديم المديرية الولائية للضرائب.

في هذا المبحث سنعرف المؤسسة المستقبلية والمتمثلة في مديرية الضرائب لولاية البويرة، وذلك من خلال الإطلاع على هيكلها الإداري التنظيمي، إضافة إلى عرض أهدافها الأساسية، المهام المخولة إليها، المديرية الفرعية التابعة لها ومهام مكاتبها.

المطلب الأول: نشأة المديرية وهيكلها الإداري.

أولاً: نشأة المديرية.

تأسست المديرية الولائية للضرائب ومن بينها مديرية الضرائب لولاية البويرة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23-02-1991، المتضمن لتنظيم واختصاصات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية المعدل والمتمم.

وتظم هذه المديرية خمس (5) مديريات فرعية هي:

✓ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

✓ المديرية الفرعية للتحصيل.

✓ المديرية الفرعية للمنازعات.

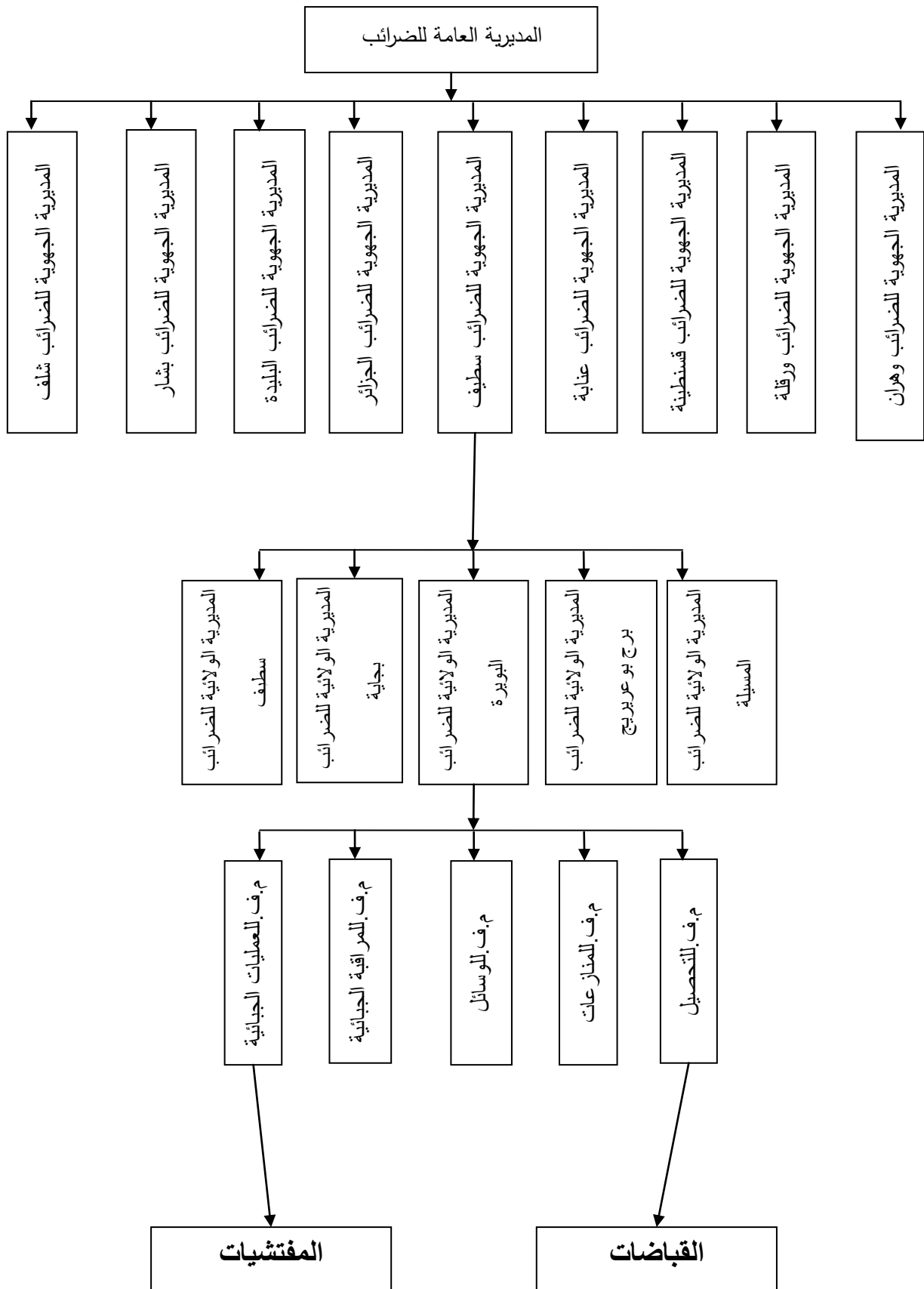
✓ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

✓ المديرية للوسائل.

للتوضيح أكثر انظر الهيكل التنظيمي للمديرية في الصفحة الموالية بالإضافة إلى 11 مفتشية

و23 قبضة منها 8 قباضات للتحصيل، و15 قبضة للتسيير.

الشكل رقم 06: الهرم الإداري للمديرية العامة للضرائب.



المصدر: الجريدة الرسمية رقم 93/36 المؤرخة في 1999/12/26.

ثانيا: التدرج الإداري للمديرية.

تضم المديرية العامة للضرائب تسع مديريات جهوية هي:

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

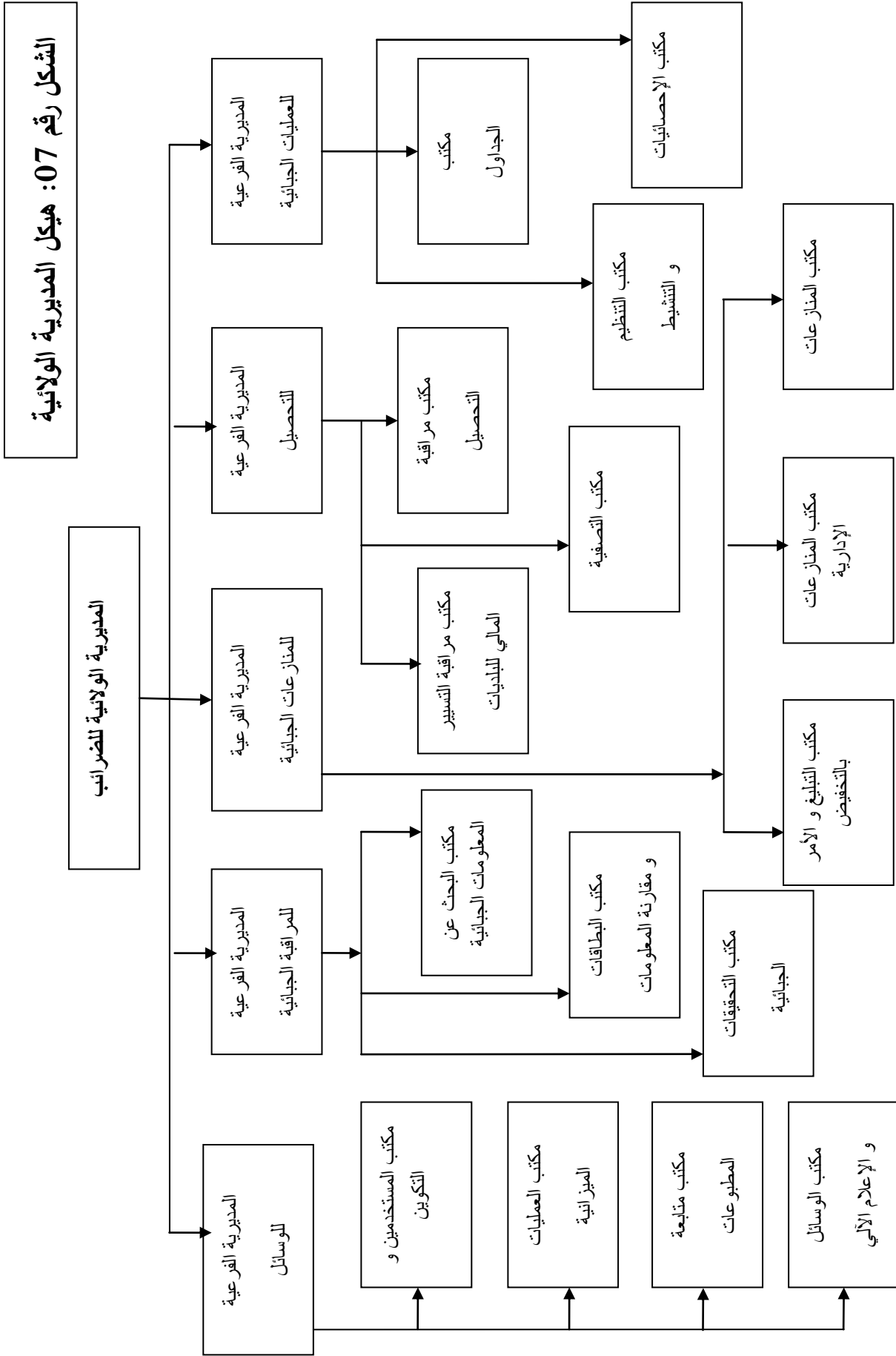
و تضم كل مديرية جهوية هي الأخرى مديريات ولائية، فالمديرية الجهوية لسطيف تضم خمس

(5) مديريات ولائية هي:

- ✓ المديرية الولائية للضرائب سطيف.
- ✓ المديرية الولائية للضرائب بجاية.
- ✓ المديرية الولائية للضرائب البويرة.
- ✓ المديرية الولائية للضرائب برج بوعرييج.
- ✓ المديرية الولائية للضرائب المسيلة.

وكما سبق ذكره، فمديرية الضرائب لولاية البويرة تضم خمس مديريات فرعية، وهذا ما يظهره

الهرم الإداري للمديرية العامة للضرائب المبين في الصفحة الموالية.



المصدر: وثائق من المديرية الولائية للضرائب.

الفصل الثالث — تقييم فعالية نظام رقابة الجباية لولاية البويرة في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي

المطلب الثاني: مهام المديرية.

إن المديرية الولائية المتواجدة على مستوى الوطن لها أهداف مشتركة ومهام مسطرة عليها من طرف المديرية المركزية، يجب القيام بها على أحسن وجه.

ففيما يخص الأهداف الأساسية للمديرية نجد: تحقيق أو تنفيذ السياسة المالية للبلاد وتزويد ميزانية الدولة والميزانية المحلية بالأموال عن طريق تحصيل الضرائب.

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

فحسب المادة 39 من القرار رقم 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق ل: 12 جوان 1998 المحدد للنطاق الإقليمي وتنظيم واختصاصات المديرية الجهوية والولائية للضرائب، نجد أن مديرية الضرائب لولاية (البويرة) خمس مديريات فرعية هي:

* المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

* المديرية الفرعية للتحصيل.

* المديرية الفرعية للمنازعات.

* المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

* المديرية الفرعية للوسائل.

أولا، 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.

أ- مكتب الجداول:

الفصل الثالث — تقييم فعالية نظام رقابة الجباية لولاية البويرة في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي

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

* المصادقة على الجداول التي تمت تصفيتها من الضرائب والرسوم، من طرف مركز الإعلام الآلي.

* المصادقة وتحصيل الجداول، تسعيرة المطبوعات وسندات التحصيل الإضافية، الفردية أو الجماعية المؤسسة من طرف المفتشيات ومصالح التحقيقات المحاسبية.

* مراقبة و إعطاء الجداول التلخيصية (40) الصيغة التنفيذية ودعمها بإشعارات التبليغ ج9 المطابقة لها.

* المحافظة وتحسين دفاتر مسح الأراضي.

* استلام وترتيب الجداول العامة.

* إعداد وتسليم نسخ ثانية من الإنذارات.

* تحذير وتبليغ الجماعات المحلية بالعناصر الضرورية للقيام بعملية إعداد الميزانيات الأولية.

ب - مكتب الإحصائيات:

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

* استلام المعلومات الإحصائية الدورية المتعلقة بالوعاء والتحصيل المقدمة من طرف الهياكل الأخرى للمديرية الجهوية.

* جمع الحالات الإحصائية الدورية إ2، إ33، إ35، إ35، إ36، إ37، إ39، إ40، و إرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب المختصة قصد تثبيتها.

* إعداد وإبلاغ الجماعات المحلية والهيئات المعنية بالمعلومات الجبائية الضرورية لتحضير ميزانياتها.

* مراقبة وضعية تحصيل الموارد الجبائية، شبه الجبائية، الغرامات، العقوبات المالية، محاصيل البلدية، وبصفة عامة كل محصول تتكفل به قانونيا قباضة الضرائب وتسجيل النقائص أو التأخيرات المحتملة وتحديد الإجراءات التي من شأنها تصحيح أو امتصاص هذه النقائص.

الفصل الثالث — تقييم فعالية نظام رقابة الجباية لولاية البويرة في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي

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

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

* اتخاذ الإجراءات اللازمة للمحافظة على مصالح الخزينة العمومية عند إبرام الصفقات لدى مكاتب التنفيذ السريع للإشعارات الغير مرسلة لهذا الغرض.

* التقييم الدوري لوضعية التحصيل الذي قامت به كل قبضة بالنسبة لكل الضرائب، والمحاصيل الواجب تحصيلها ومعالجة النقائص المسجلة عند تصفية حالات التكفل والتأخير المسجل في ممارسة الإجراءات

الجبرية وتحديد أسبابها، واقتراح التدابير الرامية إلى إدراك الوضعية.

* مرتقبة حالة تصفية محاصيل الخزينة والسجل الخاص بترحيل المبالغ.

ج - مكتب التنظيم والتنشيط والعلاقات العمومية:

تنص المادة 42 من نفس القرار السابق على أن مكتب التنشيط والعلاقات العمومية يكلف ب:

* توزيع العمليات والمنشورات، والمذكرات الواردة من الإدارة المركزية والمديرية الجهوية المتعلقة بتطبيق التشريع والتنظيم الجبائي.

* تنسيق إجراءات تحديد أسس الضريبة النسبية للمكلفين والخاضعين للضريبة التابعين للنظام الجزافي.

* السهر على احترام آجال إصدار الضريبة من قبل مفتشيات الوعاء في مجال الضرائب والرسوم التي تتم معالجتها من طرف الإعلام الآلي.

* متابعة ومراقبة تنفيذ وإنجاز برنامج عمل مفتشيات الوعاء، فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية وللإحصاء الدوري والدقيق للمكلفين بالضريبة.

الفصل الثالث — تقييم فعالية نظام رقابة الجباية لولاية البويرة في التقليل من ظاهرة التهريب الضريبي

* تكثيف نشاطات المفتشية في إطار القيام بمهام من أجل تطوير مناهج العمل، والمعايير وإجراءات التدخل والمراقبة لتنسيق العوامل، ونسب الأرباح، الخسارة، التلف الصناعي، أو التوزيع.

* استقبال، إعلام، وتوجيه الجمهور، وإعطاء المعلومات الخاصة بالتشريع، والتنظيم الجبائي للمكلفين بالضريبة.

ثانيا: المديرية الفرعية للتحصيل.

تضم المديرية الفرعية للتحصيل ثلاثة مكاتب:

* مكتب مراقبة التحصيل.

* مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية.

* مكتب التصفية.

أ- مكتب المراقبة و التحصيل: و يكلف ب:

* مراقبة وضعية تحصيل الموارد الجبائية، الغرامات، العقوبات المالية، وتحصيل البلديات، وبصفة عامة كل المحاصيل تتكفل بتحصيلها قانونيا قباضة الضرائب، وتسجيل النقائص أو التأخيرات المحتملة، وكذا تحديد الإجراءات التي من شأنها امتصاص هذه النقائص.

* متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة، المهمين، وفحص وضعية المكلفين بالضريبة المتأخرين في دفع مستحققاتهن الجبائية، اتخاذ الإجراءات القصوى ضدهم، وكذا اتخاذ التدابير الرامية إلى التصفية السريعة

لأقساط الضريبة غير المحصلة.

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

* اتخاذ الإجراءات اللازمة للمحافظة على مصالح الخزينة العمومية عند إبرام الصفقات لدى مكتب التوثيق، والسهر على التنفيذ السريع للإشعارات.

الفصل الثالث — تقييم فعالية نظام رقابة الجباية لولاية البويرة في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي

* التقييم الدوري لوضعية التحصيل الذي قامت به كل قبضة بالنسبة لكل الضرائب، والمحاصيل الواجب تحصيلها، ومعالجة النقائص المسجلة عند تصفية حالات المكلف، والتأخير المسجل في ممارسة الجبرية وتحديد أسبابها، واقتراح التدابير الرامية إلى إدراك الوضعية.

* مراقبة حالة تصفية محاصيل الخزينة، والسجل الخاص بترحيل المبالغ.

ب مكتب التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية:

تنص المادة 46 من نفس القرار أن مكتب التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية يكلف ب:

* مراقبة الميزانيات الأولية والإضافية، والتراخيص المتعلقة بفتح الاعتمادات المخصصة للبلديات و المؤسسات العمومية المحلية التي تتكفل بتسييرها المالي قباضات الضرائب المتواجدة على مستوى الولاية.

* مراقبة تنفيذ الإيرادات المقررة في ميزانيات تلك البلديات والمؤسسات العمومية.

* تصفية حسابات التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية المذكورة أعلاه، المقدمة من طرف محصلي الضرائب.

ت مكتب التصفية:

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

* مراقبة عملية التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية والقرارات فيما يتعلق بالغرامات والعقوبات المالية.

* مراقبة عملية التكفل بسندات التحصيل أو سندات الإيرادات المتعلقة بالديون أو المحاصيل غير الجبائية والتي يرجع تحصيلها قانونيا إلى قباضات الضرائب.

* تلقي النتائج المعدة من طرف قباضات الضرائب وإرسالها إلى الإدارة المركزية.

* مراقبة الحالة السنوية للتصفية المتعلقة ب: "الغرامات والعقوبات المالية" والنطق بالإلغاء والقبول خارج مدة التقادم طبقا للتشريع والتنظيم الجبائين الساري المفعول.

الفصل الثالث — تقييم فعالية نظام رقابة الجباية لولاية البويرة في التقليل من ظاهرة التهريب الضريبي

* مراقبة محاضر الجرد المالي المعدة من طرف محصلي الضرائب عند الإقفال السنوي للحسابات.

ثالثا: المديرية الفرعية للمنازعات.

تبعاً للمادة 48 من نفس القرار فالمديرية الفرعية للمنازعات تنظم ثلاثة (3) مكاتب هي:

* مكتب الشكاوى.

* مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن.

* مكتب التبليغ والأمر بالتخفيض.

ا - مكتب الشكاوى:

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

* البحث، تلقي ودراسة الطلبات الرامية إلى الإعفاء أو التخفيض في الضرائب أو عند التحقيق

أو المحاسبة ومراقبة الأسعار والتقويمات في مجال التسجيل.

* تلقي، دراسة والبحث في الطلبات الرامية إلى استعادة الضرائب أو الرسوم أو الحقوق المدفوعة

نقدا سواء كان على أثر تصريح أو دفع مسبق أو اقتطاع من المصدر.

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

ب - مكتب المنازعات القضائية و لجان الطعن:

تنص المادة 50 من نفس القرار أن مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن يكلف ب:

* 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 البحث والحكم فيها.

الفصل الثالث — تقييم فعالية نظام رقابة الجباية لولاية البويرة في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي

* تلقي ودراسة الطلبات المقدمة من طرف محصلي الضرائب، الرامية إما إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إلغاء الأقساط الضريبية والرسوم غير القابلة للتحصيل، أو إلى الإعفاء من المسؤولية أو التأجيل في دفع أقساط الضرائب والرسوم الغير مصفاة في الآجال المقررة قانوناً، وعرضها على لجنة الطعن الولائي المختصة قصد البحث والفصل فيها.

* تلقي ودراسة الطلبات الرامية إلى تخفيض الضرائب المفروضة من طرف مفتشيات الضرائب إثر التحقيق في المحاسبة 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 الولائي المختصة للبحث 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 القضائية المختصة، ضد القرارات والأحكام التي ليست في صالح الإدارة الجبائية، والصادرة عن الغرف والمحاكم الإدارية التي تفصل في المسائل الجبائية.

* اقتراح كل تدبير أو إجراء من شأنه المساهمة في تحسين الإجراءات المتعلقة بالمنازعات.

ج - مكتب التبليغ والأمر بالتخفيض:

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

* 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 بثت وفصلت في المجال الجبائي، وفي إطار الإجراءات المدرجة أمام الهيئات القضائية.

* مراقبة وتأشير شهادات الإلغاء والتخفيض التي سلمتها مفتشيات الضرائب في مجال الرسوم على رقم الأعمال والضرائب الغير مباشرة، الرسوم المماثلة، حقوق التسجيل و الطابع، و

الفصل الثالث — تقييم فعالية نظام رقابة الجباية لولاية البويرة في التقليل من ظاهرة التهريب الضريبي

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 المكاتب المعنية.

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

رابعا: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

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

* مكتب البحث عن المعلومات الجبائية.

* مكتب البطاقات و مقارنة المعلومات.

* مكتب التحقيقات الجبائية.

أ - مكتب البحث عن المعلومات الجبائية:

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

* إعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية، الإدارات، الأجهزة، المؤسسات و الأشخاص الذين

من المحتمل توفرهم على المعلومات التي يمكن أن تأسيس وعاء الضريبة أو تحصيلها.

* برمجة التدخلات التي ستجري على وجه الخصوص من طرف اللجان والفرق المختلطة، قصد

البحث عن المادة الجبائية والسهر على إجراء التدخلات في الآجال المحددة لإرسال المعلومات

المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة التحصيل.

* برمجة التدخلات التي ستجري على وجه الخصوص من طرف اللجان والفرق المختلطة، قصد

البحث عن المادة الجبائية والسهر على إجراء التدخلات في الآجال المحددة وإرسال المعلومات

المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة التحصيل.

الفصل الثالث — تقييم فعالية نظام رقابة الجباية لولاية البويرة في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي

* تقييم أنشطة المكتب والمفتشيات في هذا المجال وتقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين طرق البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

ب - مكتب البطاقات والمقارنة:

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

- * تسيير البطاقات ومساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقتهم.
- * حفظ رزم العقود بجميع أنواعها، المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجبائيين الساري المفعول.
- * استقبال المعلومات المحصل عليها من طرف المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتصنيفها وتوزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية بغية استغلالها.
- * تنظيم استغلال الجداول والزيائن، سندات التسليم، والوثائق الأخرى بكيفية تعمل على تنشيط وتوزيع المعلومات التي تنظمها هذه الجداول و السندات.

ج -مكتب التحقيقات ومراقبة التقييم:

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

- * إحداث وتسيير بطاقة خاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين اللذين من المحتمل أن يكونوا محل تحقيق أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية، وهذا على أساس المعايير التي قررتها الإدارة المركزية.
- * برمجة القضايا التي سيتم التحقق فيها سنويا ومتابعة إنجاز البرنامج في الآجال المحددة.
- * متابعة ومراقبة عمل فرق التحقيق والسهر على إجراء هذه الفرق لتدخلاتها على احترام التشريع والتنظيم الساري بهما العمل، و حقوق المكلفين بالضريبة اللذين تم التحقيق في محاسبتهم، و كذا المحافظة على مصالح الخزينة.
- * السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من عمليات التحقيق والإرسال المنظم لتقارير التحقيق إلى الإدارة المركزية.

الفصل الثالث — تقييم فعالية نظام رقابة الجباية لولاية البويرة في التقليل من ظاهرة التهريب الضريبي

* برمجة عمليات مراقبة الأسعار المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات، والحقوق العقارية المحلات التجارية، عناصر المحلات التجارية، الأسهم أو حصص الشركة، وكذا التقويمات التي تمس كل العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل.

* المساهمة في تنفيذ التدابير المتخذة لضمان أمن الموظفين، الهياكل، العتاد والتجهيزات.

* القيام بجرد خاص بالعتاد والأثاث، والتموينات غير القابلة للتلف، والموضوعة تحت تصرف المديرية الفرعية ومراقبة دفاتر الجرد الموجودة على مستوى مفتشيات وقباضات الضرائب المتواجدة بالولاية.

* الصيانة والمحافظة على هذه التجهيزات، وتكوين مستعملي التطبيقات المعلوماتية بالتنسيق مع المديرية الجهوية.

خامسا: المديرية الفرعية للوسائل.

و هي تضم ثلاثة مكاتب:

مكتب الموظفين والتكوين.

مكتب عمليات الميزانية.

مكتب الوسائل والإعلام الآلي.

أ - مكتب الموظفين و التكوين: يكلف ب:

* تسيير الموظفين ومتابعة مهنتهم.

* التنظيم والاستدعاء للاجتماع، و تولي أمانة اللجان المتساوية الأعضاء الخاصة بالموظفين.

* المساهمة في إعداد وإنجاز برامج تحسين مستوى وإعادة تأهيل الأعوان الموجودين في الخدمة.

* المشاركة في تنظيم الشؤون الاجتماعية للموظفين.

* تطبيق الإجراءات الخاصة بضبط تعداد الموظفين، وعقلانية مراكز العمل التي يتم اتخاذها

بالتنسيق مع الهياكل المعنية بالمديرية الجهوية.

ب - مكتب عملية الميزانيات: يكلف ب:

الفصل الثالث — تقييم فعالية نظام رقابة الجباية لولاية البويرة في التقليل من ظاهرة التهريب الضريبي

* القيام في حدود اختصاصاته، بعمليات الالتزام والتصفية، والأمر بصرف النفقات الخاصة بتجهيز المديرية الولائية للضرائب.

* تقييم احتياجات مصالح المديرية الولائية للضرائب فيما يخص الاعتمادات الميزانية، وإعداد تقرير شامل حول استهلاك هذه الاعتمادات.

ج - مكتب الوسائل: يكلف ب:

* اقتناء الأثاث، المعدات واللوازم الخاصة بالمكاتب، والمواد المتعلقة بالتنظيف والصيانة الضرورية للسير الحسن لمصالح المديرية الولائية للضرائب.

* تحديد وإنجاز أعمال الصيانة والإصلاح، والهيئة اللازمة للمحافظة على البيانات والتجهيزات الخاصة بالمديرية الولائية.

* المساهمة في عملية ضبط وتحسين المطبوعات.

* المساهمة في تنفيذ إجراء حفظ الأرشيف.

* المساهمة بجدد خاص بالعتاد والأثاث، والتموينات غير القابلة للتلف، والموضوعة تحت تصرف المديرية الفرعية، ومراقبة دفاتير الجرد الموجودة على مستوى مفتشيات وقباضات الضرائب المتواجدة بالولاية.

* الصيانة والمحافظة على هذه التجهيزات، وتكوين مستعملي التطبيقات المعلوماتية بالتنسيق مع المديرية الجهوية.

المبحث الثاني: دراسة حالة تطبيقية.

يهدف تدعيم المعلومات المقدمة في الفصول السابقة، قمنا في هذا المبحث بدراسة حالة تطبيقية لتبيان كيفية تطبيق TVA على مؤسسة (X) قامت بعمليات الشراء و البيع، و المبلغ الواجب دفعه الى الخزينة العمومية خلال كل شهر، و كذلك قمنا بدراسة حالة لوضعية المقاول الذي قام بإخفاء بعض الوثائق محاولة منه التهرب من دفع TVA، مع تبيان كيفية معالجة هذه الوضعية من طرف الإدارة الجبائية.

المطلب الأول: دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة (X).

قامت المؤسسة (X) بالعمليات التالية خلال سنة 2010:

شهر جانفي: قامت ببيع مواد أولية بمبلغ 20.000.000 دج (HT)، TVA 17%.

شراء معدات و أدوات بمبلغ 3.000.000 دج، (HT)، TVA 17%.

شهر فيفري: قامت هذه المؤسسة بتصدير منتجات بمبلغ 2.000.000 دج (HT)، TVA 17%.

شهر مارس: سجل وصول فاتورة الهاتف بمبلغ 15.000 دج (HT)، TVA 7%.

شراء مواد أولية بمبلغ 250.000 دج، (HT)، TVA 17%.

شهر أفريل: باعت بضاعة بـ 550.000 دج (HT)، TVA 17%.

شهر ماي: قامت بشراء آلة إنتاجية بمبلغ 140.000 دج، متضمن الرسم (TTC).

شهر جوان: وصول إشعار من البنك يؤكد أن الحساب الجاري لصاحب المؤسسة (X)، قد سجل عملية قبض بمبلغ 4.200.000 دج، وهذا المبلغ متعلق بتسديد فاتورة أحد الزبائن بـ TVA 17%.

شراء معدات نقب بقيمة 250.000 دج (HT)، TVA 17%.

الفصل الثالث — تقييم فعالية نظام رقابة الجباية لولاية البويرة في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي

شهر جويلية: تم التنازل عن معدات بقيمة 2.000.000 دج، وهذا العتاد تمت حيازته في 2008/01/03، وقام صاحب المؤسسة (x) بخصم مبلغ TVA الذي دفعه والمقدر بـ 800.000 دج.

شهر أوت: لم تسجل أية عملية.

شهر سبتمبر: قامت المؤسسة (x) ببيع مواد أولية بقيمة 1.500.000 دج (HT)، TVA 17%.

شهر أكتوبر: لم تسجل أي عملية.

شهر نوفمبر: لم تسجل أي عملية.

شهر ديسمبر: قامت المؤسسة (x) ببيع مواد أولية بقيمة 30.000.000 دج (HT)، TVA 17%.

وشراء بضاعة بقيمة 2.000.000 دج (HT)، TVA 17%.

إعداد التصريح الشهري لهذه المؤسسة، مع تحديد قيمة TVA الواجب دفعها للخزينة العمومية:

تصريح شهر جانفي:

TVA المستحقة على المبيعات:

المواد الأولية: $20.000.000 \times 17\% = 3.400.000$ دج. تدفع الى الخزينة العمومية قبل 02/20.

TVA على المشتريات (القابلة للاسترجاع):

معدات وأدوات: $3.000.000 \times 17\% = 510.000$ دج تحسم في شهر فيفري.

تصريح شهر فيفري:

TVA على الصادرات معفاة.

TVA القابلة للحسم: 510.000 دج

المصدر: وثائق من المديرية الولائية للضرائب.

الفصل الثالث — تقييم فعالية نظام رقابة الجباية لولاية البويرة في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي

TVA الواجبة الدفع: $0 - 510.000 = - 510.000$ دج، وهو عبارة عن تسبيق يرحل الى شهر مارس.

تصريح شهر مارس:

TVA على المشتريات:

فاتورة الهاتف: $15.000 \times 7\% = 1.050$ دج.

مواد أولية: $250.000 \times 17\% = 42.500$ دج.

مجموع TVA القابلة للحسم: $4.500 + 1.050 = 43.550$ دج، تسترجع في شهر أفريل.

TVA الواجبة الدفع هي: $0 - (510.000) = - 510.000$ دج، يرحل الى شهر أفريل.

تصريح شهر أفريل:

TVA على المبيعات $550.000 \times 17\% = 935.000$ دج.

مجموع TVA القابل للحسم: $43.550 + 510.000 = 553.550$ دج.

TVA الواجبة الدفع = $553.550 - 935.000 = 381.450$ دج، تدفع قبل 20 من شهر ماي.

تصريح شهر ماي:

مبلغ الشراء: 140.000 دج (TTC)

$(HT) = (TTC) \times (1 + \text{Taux}) = 140.000 \times 1.17 = 119.658.11$ دج.

مبلغ TVA: $119.658.11 - 140.000 = 20.341.89$ دج.

TVA الواجب الدفع: TVA على المبيعات - TVA قابلة الاسترجاع

TVA واجبة الدفع: $0 - 20.341.89 = - 20.341.89$ دج، تسبيق يرحل الى شهر جوان.

تصريح شهر جوان:

إشعار البنك بمبالغ مقبوضة $4.200.000 \times 17\% = 714.000$ دج.

المصدر: وثائق من المديرية الولائية للضرائب.

الفصل الثالث ——— تقييم فعالية نظام رقابة الجباية لولاية البويرة في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي

الحسم السابق المرحل: 20.341.89 دج.

TVA واجبة الدفع: 714.000 – 20.341.89 = 693.658.11 دج، تدفع قبل 20 جويلية.

تصريح شهر جويلية:

التنازل: 800.000 دج.

مدة الاستعمال: (2008، 2009، 2010)

المدة المتبقية: 2=3-5

TVA قابلة الدفع: $2/5 \times 800.000 = 320.000$ دج.

TVA القابلة للاسترجاع: $17\% \times 250.000 = 42.500$ دج.

TVA واجبة الدفع: 320.000 – 42.500 = 277.500 دج، تدفع قبل شهر أوت.

تصريح شهر أوت: لم تقم المؤسسة (X) بأي نشاط.

تصريح شهر سبتمبر:

TVA على المبيعات: $17\% \times 1.500.000 = 255.000$ دج.

TVA القابلة للاسترجاع: 0

TVA واجبة الدفع: 255.000 تدفع قبل 20 أكتوبر.

تصريح شهر أكتوبر: لم تقم المؤسسة (X) بأي نشاط.

تصريح شهر نوفمبر: لم تقم المؤسسة (X) بأي نشاط.

تصريح شهر ديسمبر:

TVA على المبيعات: $17\% \times 30.000.000 = 5.100.000$ دج.

TVA القابلة للاسترجاع: 0

TVA الواجبة الدفع: 5.100.000 دج، تدفع قبل 20 جانفي 2008.

المصدر: وثائق من المديرية الولائية للضرائب.

الفصل الثالث — تقييم فعالية نظام رقابة الجباية لولاية البويرة في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي

TVA على المشتريات: $2.000.000 \times 17\% = 3.400.000$ دج، و هي قابلة للاسترجاع في جانفي 2011.

المطلب الثاني: دراسة حالة تهرب ضريبي.

طبقا للمعلومات المحاسبية والجبائية للنشاط المقاول الداخلة ضمن عمليات البناء والأشغال العمومية المنجزة طبقا لبيان تحقيق رقم 1500 المؤرخ في 15/04/2008، المرفوق بميثاق الذين عليهم الضرائب التي تغطي الفترة الممتدة من 01/01/2007 الى 31/12/2010، و تم ملاحظة ما يلي:

أولا: شكلا: الكتابة المحاسبية غير موافقة للمخطط الوطني للمحاسبة التي تصدر بصورة عامة في سجل ممرکز (غياب المحاسبة الخاصة بالمؤسسة لسنوات 2008، 2009، 2010).

ثانيا: فيما يتعلق برأس المال: غياب وضعية الأعمال المتعلقة بالأعمال المفوترة والمحسوبة في سجل المبيعات في 31/11/2007 بمبلغ 3.800.000 دج.

- غياب وضعية الأعمال رقم (1) المتعلقة بإنجاز قاعة رياضية (OMS) بالأخضرية المحسوبة في 07/11/2007 بمبلغ 984.313.40 دج متضمن الرسم (TTC).

- الوضعية رقم (1) المتعلقة بإنجاز أعمال في بلدية بودريالة (ولاد شبلي) المتعلقة بإنجاز مسجد (عقبة بن نافع)، الذي تم حسابه في ديسمبر 2007 بمبلغ 1.913.440.76 دج المتضمن الرسم (TTC).

- الأجر المحاسبي المحسوب والمطروح بها لسنتي 2007-2008.

- غياب الوثائق المبررة للتكاليف المتعلقة بالاتصالات (PTT) المدفوعة نقدا في 2007

$$TTC = (HT) + (TVA) = 16.823.30 + 2.859.97 = 19.683.27 \text{ دج.}$$

$$TTC = 19.683.27 \text{ دج.}$$

- غياب الوثائق المبررة للخدمات الأخرى بمبلغ 52.249.00 دج لسنة 2007 المتضمن الرسم TTC.

الفصل الثالث ——— تقييم فعالية نظام رقابة الجباية لولاية البويرة في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي

- غياب الوثائق المتعلقة بالرسم على العقار بحي 550 مسكن بالبويرة المدفوعة بشيك بنكي بتاريخ 2007/03/24 بمبلغ 118.124.00 دج، (الرسم العقاري لعنوان الإقامة = الأعباء غير المخصصة).

ثالثا: غياب الفواتير المتعلقة بالمشتريات.

- فاتورة رقم 10 بتاريخ 2007/02/10

HT = 75.2331.73

TVA = 12.789.33

الطابع البريدي: 880.00

TTC = 88.900.70

- فاتورة رقم 01779 بتاريخ 2007/10/10

HT = 14.487.18

TVA = 2.462.22

حقوق الطبع: 170.00

TTC = 17.120.00

- فاتورة رقم 000018 بتاريخ 2007/09/18

HT = 114.500.00

TVA = 19.465.00

حقوق الطبع: 2.500.00

المصدر: وثائق من المديرية الولائية للضرائب.

462.310.00 =TTC

رابعاً: غياب فواتير التكاليف المتعلقة بالاتصالات (PH) المدفوعة في 2008.

- التكاليف المحسوبة بتاريخ جوان 2007: 19.325.08 دج.

أوت 2007: 25.735.91 دج.

المجموع (HT) 64.968.00 + (TVA) 11.044.80 = 76.012.80 دج.

- المبلغين المتعلقين بتكاليف الاتصالات المحسوبة والمصرحة بها بتاريخ 2005/12/31

في سجل

المصاريف.

(1) (HT) 16.517.16 + (TVA) 2.807.92 = 19.325.08 (TTC).

(2) (HT) 26.454.54 + (TVA) 4.497.27 = 30.951.81 (TTC).

- غياب وضعية الأعمال رقم (1) المحسوبة في 2008/12/31 المتعلقة بإنجاز أعمال

بلدية تاغزوت بمبلغ 775.229.13 دج.

- غياب وضعية الأعمال رقم (1) بتاريخ 2008/11/31 المتعلقة بإنجاز الأعمال مع بلدية

القادرية بمبلغ 707.480.67 دج المتضمن الرسم (TTC).

خامساً: غياب فواتير المشتريات.

- فاتورة رقم 17 بتاريخ 2009/07/03 بمبلغ

(HT) = 1.726.660.50

(TVA) = 293.593.23

(TTC) = 2.020.199.28

المصدر: وثائق من المديرية الولائية للضرائب.

الفصل الثالث — تقييم فعالية نظام رقابة الجباية لولاية البويرة في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي

سادسا: غياب وضعية الأعمال المسجلة في 2009/12/31.

(1) رقم (1) القادريّة في 2009/08/10 = 1.886.434.05 (TTC).

(2) رقم (3) البويرة في 2009/09/02 = 1.651.722.69 (TTC).

- وضعية الأعمال غير المسجلة وغير مصرح بها في 2009 فيما يتعلق بأعمال إنجاز مدرسة ابتدائية ببوعزة بلدية تاغزوت بمبلغ 1.798.703.01 دج (TTC).

- غياب الوثائق المبررة لوضعية تسديد المستحقات (CASNOS) عن طريق شيك بنكي صادر بتاريخ 2008/03/12 بمبلغ 49.816.00 دج.

- غياب الفاتورة المتعلقة بكراء معدات الري المحسوبة في دفتر أو سجل المصاريف في 2009/03/19 = 8000.00 دج، وفي 2009/03/22 = 4000.00.

سابعا: غياب وضعية الأعمال المحسوبة و المصرح بها لسنة 2007.

(1) المحسوبة في 2010/01/31 4.321.652.05 (TTC).

(2) المحسوبة في 2010/02/20 59.903.38 (TTC).

(3) المحسوبة في 2010/09/20 689.848.96 (TTC).

(4) المحسوبة في 2010/12/25 10.177.97 (TTC).

- غياب الفاتورة المتعلقة بالتكاليف لسنوات 2007 حتى 2010.

- تكاليف شراء قطع غيار المعدات غير مصرح بها في أصول الميزانيات من 2007 الى

2009.

- غياب فاتورة شراء رقم 74 بتاريخ 2009/01/01 بمبلغ

المصدر: وثائق من المديرية الولائية للضرائب.

الفصل الثالث ——— تقييم فعالية نظام رقابة الجباية لولاية البويرة في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي

$$HT = 3.271.028.86 + 228.572.02 (TVA) + 399.12 (\text{طابع}) = 3.500.000.00$$

د.ج.

- عدم التناسق بين أرقام الأعمال المفروضة (TVA و TAP)

TAP

TVA

15.079.22 دج

11.729.244 دج :2004

26.006.314 دج

22.577.335 دج :2006

مما سبق فإن المحاسبة المقدمة مرفوضة، وذلك طبقا لأحكام المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية لهذا النشاط، وإن هذا المقاول لم يدلي بكل المعلومات الخاصة به، حيث أنه لم يبين الوثائق الخاصة بالرسم على القيمة المضافة محاولا التهرب من دفعها، و بالتالي سيخضع لعقوبات وغرامات كما هو موضح أسفله.

العقوبات والغرامات:

سنة 2007: لدينا مبلغ الحقوق الصافية 673.849 دج، أكثر من 200.000 دج تفرض عقوبة 25% على المبلغ 673.849 دج.

$$673.849 \times 25\% = 168.462 \text{ دج.}$$

المبلغ الواجب الدفع خلال سنة 2007 هو: $673.849 + 168.462 = 842.311$ دج.

سنة 2008: لدينا مبلغ 18.340 دج أقل من 200.000 دج، تفرض عقوبة 10% على المبلغ 18.340 دج.

$$18.340 \times 10\% = 1.834 \text{ دج.}$$

المبلغ الواجب الدفع خلال سنة 2008 هو: $18.340 + 1.834 = 20.174$ دج.

سنة 2009: لدينا مبلغ 876.459 دج أكثر من 200.000 دج، تفرض عقوبة 25% على المبلغ 876.459 دج.

الفصل الثالث — تقييم فعالية نظام رقابة الجباية لولاية البويرة في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي

$$876.459 \times 25\% = 219.114 \text{ د.ج.}$$

المبلغ الواجب الدفع خلال سنة 2009 هو $876.459 + 219.114 = 1.095.573$.

سنة **2010**: لدينا مبلغ 228.572 دج أكثر من 200.000 دج، تفرض عقوبة 25% = 57.143 دج.

المبلغ الواجب دفعه خلال سنة 2010 هو $228.572 + 57.143 = 285.514$ دج.

المصدر: وثائق من المديرية الولائية للضرائب.

خلاصة الفصل:

بعد هذه الدراسة التطبيقية توصلنا الى أنه بالرغم من اعتماد هذه المديرية على التنظيم والمراقبة إلا أن هناك عدة تغيرات حالت دون تكاملها، والسماح لها بتأدية مهامها على أكمل وجه و نذكر منها:

- قلة الكفاءة والافتقار للتأهيل المهني.

- مرونة الأنظمة بسبب تغير القوانين.

- نقص الأجهزة اللازمة والمتطورة لمسايرة التطورات التي عرفها العالم، وأهمها الإعلام الآلي الذي يضمن معالجة فعالة وسريعة لملفات المدينين.

ومع ذلك يتضح أن الرسم على القيمة المضافة يساهم بدرجة كبيرة في تمويل الخزينة العمومية نظرا لوعائها الواسع، ومجال تطبيقها.

عالمه

خانمه

بعد عرضنا لأهم المحاور التي يدور حولها موضوع البحث وذلك بهدف الإجابة على الإشكالية والتساؤلات المطروحة سابقا، نستنتج الأهمية البالغة لجباية (الضرائب)، ودورها في تمويل الخزينة، إلا أنها لم تأخذ مكانها الطبيعي نتيجة العراقيل التي تواجهها والتي من أهمها نجد تفاقم ظاهرة التهرب والغش الضريبي، الذي يعتبر ظاهرة مرضية يعاني منها الاقتصاد الوطني نتيجة تخلف الافراد عن واجباتهم الجبائية.

إن ظاهرة التهرب والغش الضريبي ليس بالامر السهل مكافحتها في ولاية البويرة، وذلك راجع لظاهرة احتوائها على اشكال وطرق احتيالية يصعب إحصائها وكشفها، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن تطور الانشطة الاقتصادية واتساع دائرة المشاريع خاصة منها القطاع الخاص أدى إلى اتساع ظاهرة التهرب والغش الضريبي الذي اتخذ اشكالا وأبعادا خطيرة، فالمكلف بالضريبة يعمل دائما بكل ما اتيح له من قدرات على تخفيض أسس الضريبة أو التخلص منها نهائيا دون مراعاة الآثار الضارة التي يحدثها على المستويات الاقتصادية المختلفة بدءا بالمستوى المالي، ووصولاً إلى مختلف المستويات الأخرى، زد على ذلك نقص إمكانيات الإدارة الجبائية وعدم تحملها للمسؤوليات الكاملة تجاه الظاهرة، لعدم فعالية الرقابة وأيضا عدم وصولها للأهداف المنشودة والمسطرة لها، بالإضافة إلى تعقد نصوص التشريع الضريبي وحركيتها من حيث الزمن وعدم بلوغ سياسة محكمة.

رغم أن الدولة الجزائرية عمدت إلى انتهاج جملة من السبل والتي من شأنها تفعيل اكبر لجهاز الرقابة الجبائية، فإن الرقابة الجبائية في ولاية البويرة تصادفها الكثير العقبات والصعوبات ذلك كون الانتقال من نظام جبائي قديم إلى نظام جبائي جديد، كان له الاثر الواضح سواء على المكلفين او على الاعوان المحققين، ومن اهم الصعوبات التي تعيق المحقق هو كون أن النظام الجبائي الجزائري لم يهيئ الإدارة الجبائية للتأقلم مع النصوص الجديدة والتعديلات، على اعتبار أن أي تحول اقتصادي يتطلب توفير عدد هائل من الإطارات المكونة تكويننا سليما، بالإضافة إلى توفير الوسائل الحديثة لإدارة عصرية.

إن الرقابة الجبائية كأداة لا يمكن تحقيقها وتجسيدها على أرض الواقع من خلال السلبات أو الصعوبات والنقائص التي تحيط بهذه الاداة سواء من المحيط الداخلي او الخارجي من اجل تحقيق الاهداف المنشودة من الرابة والتي تعمل الحكومات على تحقيقها وهي التقليل من تقاوم ظاهرتي الغش والتهرب، والحد من آثارها الوخيمة تجب مراعاة بعض الإجراءات، والتي من شأنها ان تعطي لهذه الأداة مصداقية.

كما تم منح مجموعة من الحقوق والصلاحيات لاعوان الرقابة الجبائية تيسيرا لأداء مهامهم الرقابية كحق الاطلاع والرقابة واستدراك الخطأ، وبالمقابل منح جملة من الضمانات للمكلفين بالضريبة، تقاديا لاي تعسف من قبل الإدارة الجبائية كحق الإعلام المسبق بالتحقيق والاستعانة بمستشار من اختيارهم، تحديد الرقابة حق الطعن ...، إضافة إلى انه اعتماد وسائل وطرق التحقيق منها: التحقيق المحاسبي، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

حيث يهتم التحقيق الأول بفحص ومحاسبة المكلف قيد التحقيق شكلا ومضمونا، بغية اكتشاف الأخطاء المرتبطة والتي تؤدي إلى عدم توافق إلى ما هو مصرح به، أما الثاني فيخص مراقبة تطور الذمة المالية الإجمالية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي ومقارنتها بالدخول العلي، إذ كلا من التحقيقين السابقين يمر بنفس خطوات التطبيق تبدأ بمرحلة التحضير للتحقيق، أين يتم جمع المعلومات الخاصة بالمكلف المراقب من خلال الاتصالات الداخلية بالمفتشية المسيرة للملف الجبائي للمكلف، والخارجية بالإدارات والمؤسسات الخارجية الأخرى، ثم تحليل ومعالجة المعطيات المتوصل إليها.

ثم تأتي مرحلة العمل الميداني حيث يقوم المحقق بمقارنة المعلومات التمهيدية بالمعلومات المتوصل إليها عن طريق تطبيق حق الرقابة الميدانية، وفي المرحلة الأخيرة يعمل على إعادة تقييم واستخلاص النتائج، لكن على الرغم من كل هذه الأجهزة الموضوعية والوسائل المتخذة للتعزيز من عمل نظام الرقابة الجبائية، إلا أنه غير كفيل بتحقيق الفعالية في أداء المهام الموكلة إليه.

نتائج البحث:

وعلى ضوء ما سبق تم التوصل إلى النتائج التالية:

-يشكل التهرب الضريبي احد أهم التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية والاقتصادية نظرا لآثاره السلبية المتعددة،.

-شاهدت ظاهرة التهرب الضريبي انتشارا مدهلا في القرن الحالي، ويعود ذلك للآثار المتعددة التي أفرزتها التغيرات والتحولات الاقتصادية نتيجة زيادة التوجه نحو العولمة، وسقوط الحواجز التجارية وثورة المعلومات والاتصالات، التي ادت إلى بروز انواع وطرق جديدة للتهرب الضريبي كالتهرب الالكتروني التهرب وعن طريق الجنات الضريبية ...

-من الصعب قياس حجم ظاهرة التهرب الضريبي وذلك لطبيعة السرية حتى المناهج المقترحة في عملية التدبيرات وعجزها نتيجة النفاص التي تعرفها من جهة، ومن جهة أخرى لتطور وأنواع التهرب الضريبي.

-إن للرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة وتحمي المكلفين بالضريبة، ويؤدي عدم الالتزام بها إلى بطلان الرقابة الجبائية.

-إن طريقة التحقيق المحاسي تبقى محدودة الفعالية لأنها لا تستطيع ان تصل إلى كافة المناحي المتحصل عليها من طرف الأشخاص الطبيعيين وأدى إلى تدعيمه بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بغية اتوسيع من صلاحيات أعوان الرقابة الجبائية.

التوصيات:

أ. تأكيد الحضور الدائم للإدارة في الميدان عن طريق التدخلات والعمليات التحقيقية المذكورة للكشف عن الممارسات غير المعلنة.

ب.التطور المستمر للبحث عن طرريق التدخلات وتوفير كل الوسائل التي تساعد على املاك المعلومات ذات الأهمية الجبائية.

ت. تكيف الرقابة المحلية والتحقيق الحسابي بتنظيم ودفع طرق البحث عن المعلومات الجبائية التي تعتبر عاملا اساسيا.

ث. البحث عن المعلومات الضريبية ووضعها تحت تصرف الإدارة وتسهيل التداول بالتصريحات الشهرية للضرائب والرسوم.

ج. العمل على ترقية الإدارة الجبائية.

آفاق البحث:

رغم اننا سعينا بالإلمام بكل جوانب الموضوع إلا أننا ندرك ان كل بحث لا يخلو من النقائص سواء من الناحية المنهجية او المعلوماتية، فإن هناك بعض النقاط بقيت غامضة ويمكن ان تكون انطلاقة لبحوث أخرى نلخصها في التساؤل التالي:

- ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في الوقاية من التهرب الضريبي؟

- التهرب الضريبي بين الرقابة والوقاية.

وفي الأخير نرجو أن نكون قد وفينا هذا الموضوع من الدراسة، والله ولي التوفيق.

المرآة

1-الكتب:

1. أحمد العناني, اقتصاديات المالية العامة في ظل المشروعات الخاصة, دار مصر اللبنانية , مصر.
2. بركات عبد الكريم صادق, المالية العامة, كلية التجارة, جامعة الاسكندرية, مصر, 1997.
3. جلال الشافعي, العولمة الاقتصادية وأثرها على الضرائب, في كتاب الأهرام الاقتصادي , مصر, 1991.
4. حسن مصطفى حسين, المالية العامة, ديوان المطبوعات الجزائرية, الجزائر, 2001.
5. حسني جاد, قانون الضرائب الجديد يخفف الأعباء على الممولين ويشجع الاستثمار.
6. حمدي سليمان, الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية, دار الثقافة للنشر والتوزيع , عمان , 2010.
7. حميد بوزيدة, جباية المؤسسات, ديوان المطبوعات, جامعة الجزائر, دون سنة النشر.
8. رفعت المحجوب, المالية العامة, دار النهضة العربية, بيروت, 2009.
9. سوزي عدلي ناشد, المالية العامة, منشورات الحلبي الحقوقية, الاسكندرية, 2005.
10. عبد السلام أبو قحف, اقتصاديات الأعمال والاستثمار الدولي, دار الجامعة الجديدة , الاسكندرية, دون سنة نشر.
11. عبد المطلب عبد الحميد, اقتصاديات المالية العامة, الدار الجامعية, الاسكندرية, 2001.
12. عبد المنعم فوزي, المالية العامة, دار النهضة, بيروت, 1994.
13. عوض الله زينب حسين, المالية العامة, دار المعارف القاهرة, مصر, 1993.
14. غازي عناية, الزكاة والضريبة, دراسة مقارنة, دار الكتاب, الجزائر, 1995.

15. محمد أبو نصار, الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق , عمان , 2010.
16. محمود قاسم القزويني ,الإصلاح الإداري بين النظرية والتطبيق ,دار وائل للنشر ,الأردن , 1990.
17. محي محمد مسعد ,العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية ,دراسة تحليلية مقارنة , مكتبة الاشعاع ,الاسكندرية.
18. المرسي السيد حجازي ,مبادئ الاقتصاد العام ,الكتاب الثاني ,الدار الجامعية للنشر , 2002.
19. منصور ميلاد يونس ,مبادئ المالية العامة ,الجامعة المفتوحة ,ط 1 ,طرابلس , 1999.
20. موسى أحمد جمال ,دروس ميزانية الدولة ,دون دار النشر , 1991.
21. ناصر عبد القادر ,حميدة جميلة ,أخلاقية المهنة ركيزة أساسية لبناء إدارة جبائية عصرية وحديثة في مجلة ألمانية ,المدرسة الوطنية للضرائب ,رقم 11 -أفريل.
22. يونس احمد بطريق ,المالية العامة ,الدار الجامعية ,مصر , 2000.
- 2-الرسائل، الأطروحات والمذكرات:**
23. بولخوخ عيسى ,الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي ,رسالة ماجستير ,كلية العلوم الاقتصادية ,جامعة باتنة, 2004.
24. رضا البوعزيزي, رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ,فرع نقود ومالية ,جامعة - التهرب الضريبي في الجزائر ,معهد العلوم الاقتصادية والتسيير , الجزائر , 2010.
25. رمضان لعلا ,أثر التحفيزات الجبائية على الاستثمار في ظل الإصلاحات الاقتصادية (حالة الجزائر)رسالة لنيل شهادة ماجستير ,كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ,جامعة الجزائر , دفعة 2011.

26. محمد عبد المومن ,الميزانية العامة للدولة في ظل الإصلاحات الاقتصادية ,مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير ,تخصص تسيير . جامعة الجزائر، 2007.

3-الملتقيات والمؤتمرات.

27. عبد العزيز السيد مصطفى ,أساسيات الرقابة على نظم التبادل الالكتروني للبيانات وانعكاسا على اساليب الفحص الضريبي لصفقات التجارة الالكترونية، ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات مؤتمر حول التجارة الالكترونية ,الأفاق والتحديات ,المجلد الثاني 12 .يوليو ,جامعة الاسكندرية , كلية التجارة ، الاسكندرية.,

4-المجلات.

28. ريتشارد جود ,حدود الضريبة ,في مجلة التمويل والتنمية ,العدد 2, مارس.

ثانيا: بالفرنسية.

29.Nyroasysuthm , le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement, librairie générale de jurisprudence, paris, France, 1974

30.Claude Laurent ? Control Fiscal-Le Verification Personnelle ? Bayensaine ? Finance,

31..(1995)

32.francis quirol, le contropole fiscale en finance, conference avril (1998) universite toulouse.

33.philipe coline, la verification fiscale,1 ere edition , montchester, 1992,

34..Daniel richor, les procedures fiscales, pmf ,France, 1990

مواقع الانترنت:

35.<http://ecnomics26.yoo7.com/t14-topic> .0200/20/20

36.<http://www.gov.org/online/ahtm2m-06-12-2003>

37.<http://www.al-jazira.com>.14-03-2004

الملاحق