



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم : العلوم التجارية



الموضوع

أثر التهرب الضريبي على مداخل الخزينة العمومية
دراسة حالة مديرية الضرائب - بسكرة -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في (العلوم المالية والمحاسبية)

تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرف:
الدكتور: بلوفي عبد الحكيم

إعداد الطالب:
غوفي خالد

رقم التسجيل:/2014
تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2013-2014

المقدمة.....	أ-ب- ج
- الفصل الأول:مراحل تطور النظام الضريبي الجزائري.....	4
- تمهيد.....	5
- المبحث الأول:النظام الجبائي قبل الاستقلال.....	6
- المطلب الأول :النظام الضريبي الجزائري إبان الخلافة العثمانية.....	6
- المطلب الثاني: النظام الضريبي الجزائري خلال الاحتلال الفرنسي.....	7
- المبحث الثاني : النظام الجبائي بعد الاستقلال.....	9
- المطلب الأول:وضعية النظام الضريبي الجزائري قبل إصلاحات 1992.....	9
- المطلب الثاني: وضعية النظام الضريبي الجزائري بعد إصلاحات 1992.....	10
- المبحث الثالث: الضغط الضريبي في الجزائر.....	12
- المطلب الأول: الضغط الضريبي الإجمالي.....	12
- المطلب الثاني: الضغط الضريبي الفردي.....	15
- الخلاصة.....	21
- الفصل الثاني: التهرب الضريبي.....	22
- تمهيد.....	23
- المبحث الأول:ماهية التهرب الضريبي.....	24
- المطلب الأول:مفهوم التهرب الضريبي واهم الأسباب المؤدية إليه.....	24
- المطلب الثاني: طرق و آثار التهرب الضريبي.....	29
- المبحث الثاني: التهرب الضريبي في ظل التطورات الاقتصادية.....	32
- المطلب الأول: التهرب الضريبي وظاهرة غسيل الأموال.....	32
- المطلب الثاني: التهرب الضريبي والتجارة الالكترونية.....	34
- المطلب الثالث: التهرب الضريبي والشركات المتعددة الجنسيات.....	38
- المطلب الرابع: التهرب الضريبي والجنات الضريبية.....	40
- المبحث الثالث: طرق قياس التهرب الضريبي وسبل علاجه.....	43
- المطلب الأول: مناهج وطرق قياس التهرب الضريبي.....	43

- 50.....المطلب الثاني: سبل علاج ظاهرة التهرب الضريبي
- 53.....الخلاصة
- 54.....الفصل الثالث: الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي
- 55.....تمهيد
- 56.....المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية
- 56.....المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
- 57.....المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية
- 60.....المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية
- 62.....المبحث الثاني : الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية
- 62.....المطلب الأول : مظاهر الرقابة الجبائية
- 63.....المطلب الثاني :الإطار القانوني للرقابة الجبائية
- 70.....المطلب الثالث: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
- 75.....المبحث الثالث :أدوات الرقابة الجبائية
- 75.....المطلب الأول :التحقيق المحاسبي
- 93.....المطلب الثاني: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
- 102.....المطلب الثالث: الإشعار بالتحقيق والرقابة المفاجئة والتحقيق المصوب
- 104.....الخلاصة
- 105.....الفصل الرابع : دراسة حالة واقع التهرب الضريبي في ولاية بسكرة
- 106.....تمهيد
- 107.....المبحث الأول: التنظيم الهيكلي والوظيفي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة
- 107.....المطلب الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية بسكرة
- 107.....المطلب الثاني: تعريف مديرية الضرائب لولاية بسكرة
- 109.....المطلب الثالث: الهيكلية الجديدة لمديرية الضرائب لولاية بسكرة
- 116.....المبحث الثاني: واقع التهرب الضريبي في ولاية بسكرة
- 116.....المطلب الأول : تقديم الدراسة الإحصائية
- 120.....المطلب الثاني:تحليل الدراسة الإحصائية
- 122.....المطلب الثالث:تقييم نتائج الدراسة لظاهرة التهرب الضريبي لولاية بسكرة
- 122.....المطلب الرابع: أساليب مكافحة التهرب الضريبي في ولاية بسكرة

124.....	- الخلاصة
126.....	- الخاتمة
130.....	- قائمة المراجع

قصة

مقدمة:

- إن الأزمة الاقتصادية لسنة 1986 أعطت للجزائر درسا حول الأهمية الجبائية العادية لان السبب الرئيسي لهذه الأزمة هو تدهور أسعار البترول إلى مستوى غير معقول تماما و ذلك ما أدى إلى تدهور الجبائية البترولية و أصبحت الدولة غير قادرة عن تلبية رغبات المجتمع.
- إن الحلول المقترحة آنذاك كانت تصب بصفة عامة في إحداث إصلاحات في مختلف الميادين.
- إن الإصلاحات التي مست الاقتصاد ليست بطوعية بل فرضت من قبل الصندوق النقد الدولي و ذلك في إطار المفاوضات و قد نتج عنها إصلاحات عديدة منها (الإصلاحات جبائية في سنة 1992).
- إن الجزائر كانت تعيش في ارهاسات اقتصادية منذ الاستقلال شأنها شأن باقي الدول النامية التي يعتمد اقتصادها على الجبائية البترولية هذه الوضعية أفرزت تذبذب في سياسة التنمية لديها مما ترك البنية التحتية لإقتصادها هشا أي يتجاوز بصفة سلبية مع أي حدث مما ارهن مستقبلها بمستقبل السوق العالمية للذهب الأسود.
- إن هذا الوضع الذي يحتم الدولة على اتخاذ سياسة اقتصادية تحقق التوازن الاقتصادي حيث يسمح فيها للخرينة العامة بالبحث عن مصادر تمويل ثابتة و مستقرة و هذا لا يتحقق إلا بالإعتماد على الجبائية العادية.
- إن ديمومة هذا المفهوم و استمراره مرهون بمدى استجابة و إلزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية لكن هذه الاستجابة في معظمها تكون نسبة نتيجة للجدلية القائمة منذ القدم بين الضريبة و التهرب منها بالرغم من كون ظاهرة التهرب الضريبي قديمة إلا أنها قد تفتشت و تعددت صورها عبر الزمن سواء من حيث الوسائل أو الأساليب المعتمدة لتشهد في الأزمة الأخيرة أبعادا، فهي لا تقتصر على منطقة جغرافية محددة و لا على فترة زمنية معينة بل أصبحت ظاهرة عالمية لصيقة بالضرائب توجد حيثما وجدت هذه الأخيرة.
- لذلك أصبحت تحول دون تحقيق الدولة أهداف سياستها الاقتصادية و الاجتماعية مما يستدعي ضرورة مجابهة هذه الظاهرة سواء على المستوى المحلي أو الدولي، إن تفتشي الظاهرة استوجب على مختلف الدول و منها الجزائر مكافحة هذه الظاهرة بشتى الطرق التشريعية و التنظيمية و إدراك أسبابها الحقيقية و من هنا يمكن طرح السؤال التالي كإشكالية البحث في هذا الموضوع:
- ما مدى فعالية الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟

من هذه الإشكالية ارتأينا طرح بعض التساؤلات و تتمثل في:

- ما هو التهرب الضريبي و ما هي أهم أسباب حدوثه؟
- إن التهرب الضريبي ظاهرة دولية، ما هو أثرها على عائدات الخزينة في الجزائر؟
- ما هي أهم محددات التهرب الضريبي؟
- ما هي آليات الرقابة الجبائية، بمكافحة التهرب الضريبي؟ و ما هي فعاليته؟
- كيف يمكن تحسين هذه الآليات حتى يتمكن أكثر من ضبط ظاهرة التهرب الضريبي؟

* فرضيات البحث:

- التهرب الضريبي ظاهرة عالمية ووجودها في الجزائر امتداد طبيعي.
- تتطور أدوات محاربة التهرب الضريبي مع تطور أساليب التهرب الضريبي
- إن تشخيص و قياس ظاهرة التهرب الضريبي يعتبر أداة تقييم فعالية نظام الرقابة الجبائية.
- إن الاقتراحات في تحسين نظام الرقابة الجبائية يتوقف على نقائص الملحوظة أو المقاييس التي تم معاينتها عند تقييم النظام.
- تقترن هذه المقترحات مع باقي الأنظمة المستعملة في محاربة التهرب الضريبي و أدواته.

* أهمية البحث:

إن الشغل الشاغل لمعظم الدول المنتجة للبتروول هو استمرار مواردها و لو نسبيا و هذا لا يأتي إلا بالتحكم في عائدات الجباية العادية التي تعاني أساسيا من التهرب الضريبي و تحسين و تطوير نظام الرقابة الجبائية و ما يتماشى مع تطور ظاهرة التهرب الضريبي، بات قيمته اقتصادية و اجتماعية و هدف تصب إليه كل هذه الدول.

لكن ظاهرة التهرب الضريبي التي جعلت أموال طائلة تتداول بكل حرية من دون مراقبة و حرمان الخزينة العمومية منها في ظل البحث المتواصل من قبل السلطات على الرفع من الموارد الجبائية العادية.

* أهداف الدراسة:

- يمكن تلخيص الأهداف المرجوة من هذا البحث فيما يلي:
- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي و تناول أهم المناهج المقترحة لقياس الظاهرة.
- إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

-إبراز تأثير التهرب على مداخل الخزينة.

* أسباب اختيار الموضوع:

ترجع أسباب اختيار لهذا الموضوع نظرة و حساسية المجتمع الضريبي الجزائري للرقابة الجبائية خاصة و الضريبة عامة هذا ما دفعنا للبحث و التساؤل عن أصل هذه الحساسية هل هي راجعة إلى ذهنية المكلفين في حد ذاتهم أو إلى أجهزة الرقابة الجبائية أو إلى التشريع الضريبي، لكن على الرغم من إجراءات الرقابة الجبائية المطبقة إلا أن الظاهرة لا تزال في نمو مستمر خاصة مع المشاريع التي تعرفها ظاهرة الاقتصاد السري و ما تيسره من عقد و إتمام المعاملات التجارية بعيدة عن سلطة الضرائب.

* منهجية البحث:

سوف نعتمد في معالجة بحثنا هذا على المزج بين المنهج الوصفي و التحليلي و المنهج المقارن مع دراسة الإحصاءات التي سوف يعتمد عليها و سوف تتوفر من خلال التربص الذي سوف نقوم به على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمديرية الضرائب لولاية بسكرة .

* خطة البحث:

لقد قمنا بتقسيم الموضوع محل البحث إلى أربعة فصول محاولة منا الإلمام بكل الجوانب التي يمكن عن طريقها إيجاد أجوبة كافة للإشكالية المطروحة. حيث سنتناول في الفصل الأول مراحل تطور النظام الضريبي الجزائري أما في الفصل الثاني سنتطرق إلى التهرب الضريبي ثم سوف نقوم بالتطرق إلى الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي في الفصل الثالث، أما الفصل الرابع فمن خلاله سوف نتطرق لدراسة تطبيقية من خلال الإحصاءات المتوفرة التي سوف نتحصل عليها من خلال الدراسة الميدانية في مديرية الضرائب لولاية بسكرة.

الفصل الأول
مراحل تطور النظام
الضريبي الجزائي

تمهيد:

من البديهي انه لا بد للنظام الضريبي في أي بلد أن يتوافق مع العلاقات القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية السائدة في البلد، إلا أن تغير العلاقات الاقتصادية و الاجتماعية و تغير الظروف الاقتصادية مع التغيرات في الاقتصاد العالمي يتطلب إصلاحا جذريا للنظام الضريبي القائم بما يتناسب و التغيرات الداخلية و الخارجية بحيث تصبح الضريبة أداة هامة في معالجة العديد من المشكلات الاقتصادية و الاجتماعية كالتضخم و البطالة و سوء توزيع الدخل القومي، و كذلك تصبح عاملا مساعدا على تنشيط الاستثمارات المحلية و الأجنبية بهدف زيادة معدل النمو في الدخل القومي و تحقيق الاستقرار الاقتصادي. فلم يكن من الممكن شروع الجزائر في إصلاحات اقتصادية من دون إصلاح النظام الضريبي، لهذا قامت الجزائر بإنشاء لجنة وطنية لإصلاح المنظومة الضريبية سنة 1978 و التي أنهت أشغالها سنة 1989 مقدمة اقتراحاتها ضمن تقرير يتضمن معالم الإصلاح الضريبي الجديد. و يسعى هذا الإصلاح الوصول إلى الفعالية التي هي مؤشر نجاح أي نظام بناء على عقلنة الأداء الاقتصادي و تحرير المؤسسة بإخضاعها لمنطق السوق الحر.

سنستعرض في هذا الفصل العناصر التالية:

- النظام الجبائي قبل و بعد الاستقلال.

- الضغط الضريبي في الجزائر.

المبحث الأول: النظام الجبائي قبل الاستقلال.

يعتمد النظام الضريبي الجزائري النافذ حاليا على نظام الضرائب الموحدة على الدخل، و هو في هيكله العام وليد تشريعات عديدة وضعت موضع التنفيذ خلال ظروف مختلفة خلقت في بنياته في كثير من الحالات تباينا واضحا سواء من الناحية الفقهية البحتة أو من جهة أساليب التطبيق و إجراءاته و جباية الضريبة.

المطلب الأول: النظام الضريبي الجزائري إبان الخلافة العثمانية

كان النظام الضريبي الجزائري في هذه المرحلة مستوحاة من الشريعة الإسلامية، فكان يفرض على الأهالي ضرائب إسلامية من زكاة ، جزية و خراج و غيرها، و هو بذلك يعكس طبيعة الحكم الإسلامي السائد و الضرائب المفروضة في تلك الفترة هي في الغالب ضرائب عقارية نظرا لاتساع و تنوع البنية العقارية، و نجدا أساسا⁽¹⁾:

-أراضي غير إسلامية متروكة لملكية القبائل تحت وصاية الأتراك و التي تخضع لضريبة الخراج؛

-أراضي الملك "MELKS" و هي ملكية خاصة بالمسلمين و التي تخضع لضريبة العشور و تمثل

عشر الغلة و تدفع عينا؛

-أراضي البايك و هي ملكية عامة للدولة التي تخضع لضريبة الحكار و هو الإيجار الناتج عن كراء

هذه الأراضي للاستغلال الخاص؛

-أراضي العرش "ARCHS" و هي ملكية عامة للقبيلة و التي تخضع لضريبة الحكار؛

إلى جانب الضرائب العقارية نجد زكاة الماشية المنصوص عليها في الشريعة الإسلامية، إضافة إلى زكاة اللازمة التي تفرض على المحاصيل الزراعية.

و قد تميز التنظيم الإداري لعملية تحصيل الضرائب من قبل الأتراك بالجيد، و كانت تهدف الضرائب

تغذية خزينة الدولة العثمانية و تمويل جيش عسكري قوي يعمل على صد الغزوات الخارجية من جهة و

قمع الثروات الشعبية للأهالي و التحكم و السيطرة على الأهالي من جهة أخرى، مما جعلها تفقد معناها

الإسلامي النبيل و هو حق الفقراء في مال الأغنياء.

تعليق: إن النظام الضريبي الجزائري في هذه الفترة كان محكما من طرف السياسة التركية حيث فرضت

في هذا النظام الزكاة بأنواعها كما فرض الأتراك ضرائب عقارية أخرى منها الضريبة المفروضة على

⁽¹⁾-ATHMANE KANDIL, fiscalités, développement : L'expérience ligérienne, thé se pour le doctorat, université de paris, 1971, p156.

أراضي الملك وضرائب مفروضة على أراضي البايك والعروش وكان الهدف من فرض هذه الضرائب هو تمويل خزينة الخلافة.

المطلب الثاني: النظام الضريبي الجزائري خلال الاحتلال الفرنسي

يجمع مختلف الدارسين و الباحثين في التنمية المالية في الجزائر خلال فترة الاستعمار أنها تميزت بمرحلتين هامتين. المرحلة الأولى الممتدة من 1830-1900 تميزت باستمرار العمل بالنظام الضريبي القديم لأسباب سياسية و سيكولوجية كون انه يخدم عملية الغزو و الاستيطان لأنه يلغي مبدأ عمومية الضريبة، فكانت هناك ضرائب جهوية تخص منطقة دون الأخرى. و قد سعى الاحتلال الفرنسي غاية السعي تحويل الضرائب العينية إلى ضرائب نقدية ليسهل جمعها و تحصيلها و تحويلها إلى فرنسا، و ظهرت هذه الرغبة بصدور قانون المالية سنة 1845 الذي يقضي معارضة الجيش الفرنسي فصل ميزانية مستعمرة الجزائر عن ميزانية الدولة الفرنسية، و نص على تنظيم الميزانيات المحلية و البلدية.⁽¹⁾

و امتدت المرحلة الثانية من 1990 إلى 1962 و التي عرفت عدة تغيرات ضريبية نهايتها توطين النظام الضريبي الفرنسي بالجزائر، أول هذه التغيرات هو منح الجزائر الشخصية المدنية و الاستقلالية المالية في 19 ديسمبر 1900، يلي ذلك مرسوم 30 نوفمبر 1918 لينص صراحة إلغاء الضرائب التركية في الشمال و إحلالها بالضرائب الفرنسية بينما تم الاحتفاظ بالضرائب التركية في الجنوب إلى غاية 1947، و كان النظام الضريبي الجزائري سنة 1948 يشمل الاقتطاعات التالية:⁽²⁾

-اقتطاعات العقارية بنسبة 12%؛

-الضرائب على الأرباح الفلاحية 12%، و خضعت هذه الأرباح لنظام الدفع الجرافي إلى غاية سنة 1945؛

-الضرائب على الأرباح الصناعية و التجارية بنسبة 12%؛

-الضرائب على الأرباح غير التجارية و الصناعية بنسبة 12%؛

-الضرائب على الرواتب و المعاشات و المداخل العمرية بنسبة 12% يخصص منها 6% لصالح البلديات.

إضافة إلى وجود ضرائب غير مباشرة و يتعلق الأمر بالرسم على رقم الأعمال و الذي عرف تطبيقه سنة 1936، الرسوم على الاستهلاك و حقوق الطابع و التسجيل.

(1)-ATHMANE KANDIL,Opcit, p 159.

(2)-ATHMANE KANDIL,Opcit , p 165.

و اثر الإصلاحات الضريبية التي قامت بها السلطة الفرنسية سنة 1949، فإن النظام الضريبي الجزائري أصبح امتداد للنظام الضريبي الفرنسي. و تشكلت الإيرادات الضريبية للنظام الجزائري سنة 1955 من: الضرائب على الدخل بنسبة 37% من إجمالي الإيرادات الضريبية، الضرائب على الثروة 8% ، الرسم على رقم الأعمال 30%، اقتطاعات مختلفة 23% و حقوق جمركية 2%. و تتوزع هذه الإيرادات بنسبة 45% ضرائب مباشرة و 55% ضرائب غير مباشرة، مما يفسر درجة الضغط الضريبي المرتفع الممارس على المواطن الجزائري خاصة الفلاح منه مع عدم مراعاة تطبيق العدالة الضريبية بين المعمرين و المواطنين الجزائري. إن الاقتصاد الجزائري البدائي و المختلف لم يكن بإمكانه استيعاب نظام جبائي معقد و متطور و بالتالي لا يعكس حقيقة أوضاعه الاقتصادية و الاجتماعية.

تعليق: تعتبر السياسة الضريبية الفرنسية لهذه الفترة امتدادا للسياسة التركية ، إذ كان النظام المالي يستند إلى الشريعة الإسلامية باقتطاع الزكاة والخراج والعشور كما تواصل جمع الضرائب ودفعها عينا حتى سنة 1945، حيث تهدف هذه الضرائب بمختلف أنواعها إلى الضغط على المالك الأصلي بغية تخليه عن أرضه واستبدالها بمالك جديد فرنسي .

المبحث الثاني: النظام الجبائي بعد الاستقلال

تخللت هذه المرحلة فترتين طבעت مسيرة نظام الجزائري، الفترة الأولى ممتدة من 1962 إلى 1986 و الفترة الثانية تتعلق بالإصلاحات الجبائية لسنة 1992 و التي بدأ التحضير لها في سنة 1987 حيث عرفت الفترة الأولى في بدايتها سقوط كل الأحكام الفرنسية دستوريا لكن بقي العمل بها ساريا إلى وقت متأخر بسبب انعدام الكفاءات القادرة على وضع التشريعات القانونية و التنظيمية.

المطلب الأول: وضعية النظام الضريبي الجزائري قبل إصلاحات 1992:

كان النظام الضريبي الجزائري خلال هذه الفترة يتميز بـ:⁽¹⁾

- **نظام ضريبي معقد:** و هذا من خلال كثرة القوانين، قانون الضرائب المباشرة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسم على رقم الأعمال قانون التسجيل و حقوق الطابع، زد على ذلك الكميات الهائلة من المذكرات الإجرائية التي لم يكن من الممكن أن يستوعبها الموظف أو يعيها المكلف؛
- **ارتفاع مستوى الضغط الضريبي:** و هذا نظرا لكثرة و تعدد الضرائب و معدلاتها، فالضرائب على الدخل لوحدها كانت 09 معدلات و الضرائب على الإنفاق 04 معدلات و غيرها من الضرائب، فضلا عن كثرة المعدلات، فالضرائب على رقم الأعمال كانت تضم 18 معدلا و السلم الضريبي على الأجور و المرتبات لسنة 1985 يضم 20 معدلا لكل فئة بما يولد في النهاية 60 معدلا مع الأخذ بعين الاعتبار 03 فئات فقط، و هذا ما دفع بالمكلف إلى إتباع إجراءات جد معقدة في تصريحاته المختلفة لكل الضرائب الخاضعة له ما أدى إلى استفحال ظاهرة الغش و التهرب الضريبي،..
- **كثرة الإعفاءات الضريبية:** و عدم اتساع وعاء الضرائب المباشرة و الضرائب على رأس المال، فمن خلال المعطيات المقدمة من وزارة المالية، نجد انه منذ سنة 1962 إلى غاية 1989 النسبة الهائلة من الجباية العادية تمثلها الضرائب غير المباشرة، فعلى سبيل المثال كانت نسبة الضرائب المباشرة سنة 1962 تمثل 27% من الجباية العادية مقابل 70% تمثلها الضرائب غير المباشرة. و بقي الحال على هذه الشاكلة إلى غاية سنة 1989 أين بلغت نسبة الضرائب غير المباشر 58% و لم تشكل نسبة الضرائب المباشرة سوى 37% من إجمالي الجباية العادية، و بالتالي كان النظام الضريبي أمام إشكال عدم زيادة الضرائب المباشرة لكثرة الإعفاءات الضريبية؛

(1) - عبد المجيد قدي، الإصلاح الضريبي في الجزائر، الملتقى الوطني للسياسة الجبائية في الجزائر في الألفية الثالثة، جامعة سعد دحلب، البلدة،

● عدم وجود منطق يحكم كثرة التعديلات : الملازمة لقوانين المالية لما يتعلق الأمر بالإعفاءات، التخفيضات، توسيع أو تضيق الأوعية مما يؤثر على غياب إستراتيجية شفافة و منسجمة بخصوص المستقبل.

تعليق: لم يكن النظام الجبائي سوى بقايا النظام الاستعماري نفسه، وذلك لضمان سير هياكل الدولة الجديدة من جهة وتغطية النفقات المستعجلة من جهة أخرى إضافة إلى عدم إمكانية تغييره في المدى القصير حيث عرفت هذه الفترة من النظام الضريبي الجزائري تدهورا كبيرا في حصيلته الضرائب.

المطلب الثاني: وضعية النظام الضريبي الجزائري بعد إصلاحات 1992

من أجل إيجاد نظام ضريبي يتفادى نقائص النظام الضريبي القديم جاء الإصلاح الضريبي لسنة 1992، و كان الهدف الأساسي منه إرساء نظام ضريبي بسيط و مستقر في تشريعاته و كذا تفادي الضرائب غير ذات المردودية، بالإضافة إلى أهداف أخرى كتحقيق النمو الاقتصادي، تحقيق العدالة الاجتماعية، و عصنة الإدارة الضريبية،...الخ.

إلا أن الوصول إلى تحقيق هذا الهدف الأساسي أي تبسيط النظام الضريبي و العمل على استقرار التشريعات الضريبية، و بالتالي التقليل من حجم التهرب و الغش الضريبي، كان بصورة نسبية و هذا لكثرة التعديلات و تسارعها بشكل غير متكامل فعلى سبيل المثال نجد أن: قانون الرسم على رقم الأعمال الذي صدر بموجب الأمر 102-76 المؤرخ في 09/12/1976 كان يشتمل على الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP) الذي يحتوي على 6 معدلات، و الرسم الوحيد الإجمالي على تقديم الخدمات (TUGPS) الذي يحتوي على 3 معدلات، قد ألغيا و عوضا بالرسم على القيمة المضافة (TVA) بموجب القانون رقم 36-90 المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 و ذلك في المادة (65)، و قد دخل التنفيذ في 01/04/1992، و كان يحتوي على أربعة معدلات هي:

- المعدل المخفض الخاص 7%.

- المعدل المخفض 13%.

- المعدل العادي 21%.

- المعدل المضاعف 40%.

و قد عدلت هذه المعدلات سنة 1995 و ذلك بإلغاء أعلى نسبة و تحديدها بـ 21% كما وسع مجال التطبيق إلى المصارف و التأمينات و الأنشطة المهنية و المنتجات البترولية، و في سنة 1997 تم رفع المعدل المخفض من 13% إلى 14% و نقل عدد من المنتجات الخاضعة للمعدل المخفض الخاص 7%

إلى 14%، ثم جاء قانون المالية لسنة 2001 أين تم فيه اعتماد معدلين فقط هما: المعدل العادي 17% و المعدل المخفض بنسبة 7%.

أما قانون المالية لسنة 2002 فقد شهد استحداث قانون الإجراءات الجبائية الذي جمع بين مختلف الإجراءات الجبائية المتعلقة بالقوانين الضريبية الأخرى و هذا لتبسيط الإجراءات الجبائية.

غير أن أهم محطة شهدها النظام الضريبي الجزائري بعد إصلاحات 1992 كانت التعديلات التي أتى بها قانون المالية لسنة 2003، بحث رفع شرائح الدخل المتعلقة بالضريبة التصاعدية للدخل الإجمالي، بالإضافة إلى تطبيق المعدل التحريري (libératoire) بالنسبة للدخول العقارية، بالإضافة إلى تعديل معدلات الاقتطاع من المنبع بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات، 10% بالنسبة لمدا خيل الودائع و الحقوق و الضمانات، 40% للسندات غير الاسمية و لحاملها، 20% بالنسبة للمجاميع المحصلة لفائدة المؤسسات التي تتبع نظام الاقتطاع من المصدر، تخفيض رسم الدفع الجزافي إلى 3%، تغيير في معدلات الضريبة على الثروة، حيث أن ادني شريحة معفاة هي اقل من 12 مليون دج بينما أعلى شريحة هي 50 مليون دج و بمعدل قدره 2.5%، كما لم تسلم القوانين الجبائية الأخرى من التعديلات كقانون التسجيل و الطابع، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، و قانون الإجراءات الجبائية. كما شهد قانون المالية لسنة 2007 استحداث نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، التي حلت محل الضريبة على الدخل الإجمالي و الرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني بالنسبة لأنشطة الأشخاص الطبيعيين الذين لا يفوق رقم أعماله 3 ملايين دج، باستثناء تجار الجملة و أنشطة الصيادلة، بحيث يقدر معدلها بـ: 6% بالنسبة لأنشطة تجارة السلع (التي غيرت في قانون المالية التكميلي لسنة 2008 إلى 5%) و 12% بالنسبة لأنشطة الأخرى.⁽¹⁾

تعليق: إن الإصلاحات الضريبية كباقي الإصلاحات الأخرى أتت كحتمية اقتصادية واجتماعية وسياسية و مست النظام الجبائي بكامله وأحدثت نقلة نوعية في جميع الجوانب وقضت على معظم العيوب التي كانت في النظام الجبائي القديم.

(1) - عبد المجيد قدي، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الالفية الثالثة، الملتقى الوطني حول الاقتصاد الجزائري في الالفية الثالثة، جامعة سعد حلب، البلدة، 2002.

المبحث الثالث:الضغط الضريبي في الجزائر

من أهداف الإصلاح الضريبي زيادة مردودية النظام الضريبي وتخفيف العبء الضريبي على الشركات وتحقيق معدل للضغط الضريبي يخدم الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية، وسنتطرق في هذا المبحث إلى الضغط الضريبي الإجمالي والفردى (لكل ضريبة).

المطلب الأول: الضغط الضريبي الإجمالي

يمثل معدل الضغط الضريبي الإجمالي العلاقة بين الاقتطاعات الضريبية والنتائج الداخلي الخام، وبما أننا نحاول معرفة أثر الإصلاحات على هذا المعدل فلا بأس أن نتطرق إلى معدل الضغط الضريبي قبل إصلاحات 92.

الجدول رقم (1) تطور معدل الضغط الضريبي الإجمالي للفترة 1985 – 1991

الوحدة (10⁹ دج)

1991	1990	1989	1988	1987	1986	1985	
244.2	147.3	110	82.2	78.7	74.1	93.78	الإيرادات الضريبية(1)
82.7	71.1	64.5	58.1	58.21	52.65	46.89	الجباية العادية (2)
862.1	554.4	422.05	347.7	312.7	296.5	291.6	النتائج الداخلي الخام (3)
635.3	435.8	353.12	304.76	272.06	262.44	228.3	ن.د.خ خارج المحروقات(4)
28.32	26.56	26.06	23.64	25.16	24.99	32.16	(1) / (3) (%)
13.01	16.31	18.26	19.06	21.39	20.06	20.58	(2) / (4) (%)

إذا اعتمدنا على المعدل الأمثل للضغط الضريبي الذي وضعه الاقتصادي كولان كلارك 25% فإن معدل الضغط الضريبي في الجزائر دون ذلك حيث بلغ كأقصى حد 20.58 % سنة 1985 وأخذ في الانخفاض حتى وصل 13.01% سنة 1991 ويمكن رد ذلك إلى الأوضاع الاقتصادية السيئة التي تبعت أزمة النفط 1986 إضافة إلى انخفاض الاقتطاعات الضريبية وعدم فعالية الإدارة الضريبية.

إضافة إلى أن معدل الضغط الضريبي (لمجموع الإيرادات الضريبية/ النتائج الداخلي الخام) يعرف ارتفاعا مقابل معدل جباية العادية / النتائج الداخلي الخام خارج المحروقات، نظرا لأهمية الجبابة البترولية من إجمالي الإيرادات الضريبية الأمر الذي يضخم هذا المعدل، كما يبقى هذا المعدل غير دقيق لعدم إمكانية اعتبار الجبابة البترولية ضمن الاقتطاعات الإجبارية ولأهمية المحروقات في تكوين النتائج الداخلي الخام، حيث بلغت نسبة النتائج الداخلي الخام خارج المحروقات على النتائج الداخلي الخام الإجمالي 78.29 % ، 73.36% خلال السنتين 1985 و 1991 .

الجدول رقم (02): تطور معدل الضغط الضريبي الإجمالي بعد الإصلاحات (1992-2000)

2002	2001	2000	1999	1998	1997	1996	1995	1994	1993	1992	
4455.3	4235.6	4235.6	3248.2	2830.5	2771.3	2570	2005	1487.4	1189.7	1074.7	الناتج الداخلي الخام (1)
2994	2791.7	2791.7	2357	2192.3	1932.3	1762	1454	1126	915	801	ن.د.خ خارج المحروقات(2)
67.2	65.9	65.9	72.56	77.4	69.7	68.5	72.5	75.7	76.9	74.5	(%) (1)/(2)
1399.3	1238.8	1069.6	903.1	755.7	878.8	786.6	578.1	398.4	306.8	310.4	الإيرادات الضريبية (3)
482.9	398.2	349.2	314.8	329.8	314	290.6	242.0	176.2	127.6	115.7	الجباية العادية (4)
31.4	29.2	26.09	27.8	26.7	31.7	30.6	28.83	26.78	25.78	28.88	(%) (1)/(3)
16.12	14.26	14.08	13.35	15.04	16.25	16.49	16.64	15.64	13.94	14.4	(%) (2)/(4)

بلغ متوسط الضغط الضريبي الإجمالي (للإيرادات الضريبية) خلال الفترة (92-2002) معدلا قدره: 28.5% وهو مرتفع يقترب لما يسجل في الدول المتقدمة، وهذا دليل على عدم دقته نظرا لإدراج الجباية البترولية ضمن الإيرادات الضريبية والتي لا يمكن اعتبارها اقتطاع ضريبي يتحملة الاقتصاد الوطني. (1)

أما بالنسبة للضغط الضريبي خارج المحروقات فإن متوسطه خلال الفترة (92-2002) بلغ 15.11% و هو معدل ضعيف دون المتوسط العربي (حسب تقرير صندوق النقد العربي 2002، فإن متوسط الإيرادات الضريبية على الناتج المحلي الخام في الدول العربية وصل إلى 28.57 % سنة 2001) وكذا المعدل المسجل في الدول المتقدمة، ويمكن رد انخفاض معدل الضغط الضريبي في الجزائر إلى:

- ضعف الاقتطاعات الضريبية الذي يفسر انخفاض حصيللة الجباية العادية مقارنة بالجباية البترولية، نظرا لانخفاض دخول الأفراد وانتشار البطالة وظاهرة التهرب الضريبي مما يقلص من وعاء الضريبة.

- يؤدي انخفاض قيمة العملة المستمر إلى تضخيم مداخي ل قطاع المحروقات مقارنة بالقطاعات الأخرى.

تعليق: إن معدل الضغط الضريبي الإجمالي في سنة 1985 كان يعرف ارتفاع ملحوظ إلى انه بدأ ينخفض إلى حد سنة 1991 وهذا بسبب الأوضاع الاقتصادية السيئة التي تبعت أزمة النفط، أما بعد إصلاحات (2000/1992) فبقي معدل الضغط الضريبي الإجمالي في الجزائر منخفضا وهذا راجع لعدة أسباب.

(1)-وسيلة طالب، الضغط الضريبي والفعالية الضريبية، دراسة حالة الجزائر، رسالة ماجستير تخصص نقود مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة سعد دحلب بالبلدية، 2004.

المطلب الثاني: الضغط الضريبي الفردي

يعتمد هذا المعدل على توفر المعلومات عن ما يتحمله الفرد من ضرائب مباشرة كانت أو غير مباشرة متضمنة في أسعار السلع التي يستهلكها، بالإضافة إلى نصيبه في الدخل، (الناتج الداخلي الخام) والذي يعبر عن مقدرة التكلفة، كل هذا يزيد من صعوبة قياس معدل الضغط الضريبي الفردي المعبر عنه بالعلاقة بين ما يتحمله الفرد من ضرائب ومستوى معيشته، وفي محاولة لقياسه نلجأ إلى:

- حساب نصيب الفرد من الناتج الداخلي الخام وذلك بقسمة هذا الأخير على مجموع عدد السكان باعتبار أن الناتج سيوزع بالتساوي بين أفراد المجتمع.

- حساب ما يتحمله الفرد من ضرائب وذلك بقسمة الإيرادات الضريبية على مجموع عدد السكان إذا اعتبرنا أن كل مواطن يدفع الضرائب، وبما أنه يتم استبعاد الجباية البترولية من الاقتطاعات الضريبية التي يتحمله المواطن سنحاول التطرق إلى ما يتحمله هذا الأخير من مجموع الجباية العادية.

الجدول رقم (04): تطور معدل الضغط الضريبي الإجمالي الفردي خلال « 88 - 2002 »

الوحدة (10⁹) دج

2002	2001	2000	1999	1998	1996	1994	1992	1991	1988	
1399.3	1238.8	1069.6	903.1	755.7	786.6	398.4	310.4	244.2	82.2	الإيرادات الضريبية (1)
4455.3	4235.6	4098.8	3248.2	2830.5	2570	1487.4	1074.7	862.1	347.7	الناتج الداخلي الخام (2)
31.4	30.9	30.6	30.2	29.2	28.6	27.5	26.3	25.6	23.7	عدد السكان م. نسمة (3)
44.563,7	40.090,6	2.34.954	29.903,9	25.880,1	27.503,5	14.487,2	11.802,2	9.539,06	3.468,3	(3)/(1)=(4)
41.888,5	137.074,4	133.947,7	107.556,3	96.934,9	89.860,1	54.087,2	40.863,1	33.675,7	14.670,8	(3)/(2)= (5)
31.4	29.24	26.09	27.8	26.7	30.6	26.78	28.88	28.32	23.64	معدل الضغط الضريبي الفردي (4)/(5) (%)

تعتبر الجباية البترولية خارج ما يتحمله المواطن من ضرائب ، وقصد حساب معدل الضغط الضريبي الفردي بدقة أكثر نعتمد على الجباية العادية فقط ، ثم إن حساب هذا المعدل دون الأخذ في الحسبان أنه ليس كل مواطن عامل ويدفع ضرائب يبعدنا عن المستوى الحقيقي له ، لذلك سنستبعد أولا عدد البطالين من مجموع السكان كما سنقوم بقسمة الإيرادات الضريبية على مجموع المكلفين فقط وهذا ما يبينه الجدول الآتي: (1)

(1)-وسيلة طالب نفس مرجع سابق.

الجدول رقم(05) تطور الضغط الضريبي الجزئي الفردي خلال الفترة(88-2002)

الوحدة(10⁹) دج

2002	2001	2000	1999	1998	1996	1994	1992	1991	1988	
482.9	398.2	349.6	314.8	329.8	290.6	176.2	115.7	82.7	58.1	الجباية العادية (1)
2994	2791.7	2482.5	2357.3	2192.3	1762	1126	801	635.3	304.76	ن.د.خ خارج المحروقات (2)
31.4	30.9	30.6	30.2	29.2	28.6	27.5	26.3	25.6	23.7	عدد السكان مليون نسمة (3)
1.049.664	1.203.792	996.186	753.499	699.653	-	-	-	-	-	عدد المكافين بالضريبة (4)
15378.9	12886.73	11424.8	10287.58	11294.5	10160.8	6407.3	4399.24	3230.46	2451.47	(3)/(1)=(5)
95350.3	90346.3	81127.45	78056.3	75078.7	61806.4	40945.4	30456.3	24816.4	12859.1	(3)/(2)=(6)
460.051,9	330.788	350.938,4	417.784,2	471.376,5	-	-	-	-	-	(4)/(1)=(7)
16.12	14.25	14.08	13.17	15.05	16.43	15.64	14.4	13.01	19.06	معدل الضغط الضريبي الفردي (6)/(5) (%)
17.46	15.56	15.4	14.56	16.34	-	-	-	-	-	معدل الضغط الضريبي (%) بعد إستبعاد عدد البطالين

(5): نصيب ما يتحمله الفرد من الجباية العادية / (6): نصيب الفرد من الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات / (7): نصيب ما يتحمله المكلفين بالضريبة من الجباية العادية.

نلاحظ من خلال الجدولين السابقين أن معدل الضغط الضريبي الإجمالي (للإيرادات الضريبية) الذي يقع على كاهل كل فرد يبلغ متوسطه خلال فترة الدراسة 27.94 % وهو مرتفع مقارنة بما يتحمله من جباية عادية حيث بلغ متوسط ضغط هذه الأخيرة 15.12%.

ابتداء من 1998 وبعد استبعاد عدد البطالين من مجموع عدد السكان أرتفع نصيب ما يدفعه الفرد من ضرائب وأصبح 12273.9 دج ، 11368.7 دج ، 14060.73 دج، 16657.4 دج في السنوات 1998-2002، على التوالي مما أدى إلى ارتفاع معدل الضغط الضريبي الفردي وهذا دليل على أن ما يتحمله الفرد فوق ما تم الوصول إليه في الحالة الأولى ، وبذلك نستنتج أن عبء الضريبة يزداد على كاهل المواطن (خاصة الذين لا يستطيعون التهرب من الضريبة) كلما ارتفع مستوى البطالة والأشخاص الذين تتكفل الدولة بإعالتهم وبما أن عدد الشغاليين يتقلص سنويا فإن الضغط الضريبي على الفئة الناشطة يزداد ، وحسب تقرير بنك الجزائر لسنة 2002 فقد بلغ عدد العاطلين عن العمل سنة 2000 نسبة 29% من مجموع السكان الناشطين (أي الذين وصلوا إلى سن العمل) كما قد تلجأ الدولة إلى تغطية قصور الجباية المباشرة بإتقال كاهل الاستهلاك.

وما يمكن ملاحظته من الجدول رقم (05) أن نصيب ما يتحمله المكلف الواحد من الضرائب يفوق دائما نصيبه من الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات مما يجعل معدل الضغط الضريبي يفوق 100% في كل السنوات (1998-2002) وهذا غير منطقي ويمكن رد ذلك لـ:

كون الناتج الداخلي الخام غير موزع بالتساوي بين المواطنين الأمر الذي يفسر بوجود تفاوت في توزيع الثروات حيث نجد أفراد يفوق دخلهم أضعاف نصيب الفرد من الدخل (المحسوب في الجدول) في حين نجد البعض الآخر دون هذا المستوى.

أغلبية الضرائب المحصلة في الجزائر هي ضرائب غير مباشرة تقع على عاتق المستهلك الأخير، و المكلف يعمل دائما على نقل عبئها، ومنه فنصيب المكلفين من الضرائب دون المستوى الذي تم التوصل إليه في الجدول ، مما يدل على صعوبة الوصول إلى معدل الضغط الضريبي الحقيقي الذي يقع على عاتق المكلف لكن بإمكان الإدارة الضريبية حساب متوسط هذا المعدل عن طريق حساب المعدل الخاص بكل مكلف استنادا على البيانات الموجودة في ملفه الضريبي.

تعليق: إن معدل الضغط الضريبي الفردي مرتفع لأنه مرهونا بالبطالة التي تمس المجتمع فكلما زاد نسبة البطالة وقل عدد العاملين زاد معدل الضغط الضريبي أي الضغط الضريبي يقع على الفئة المستهلكة التي تعمل وتمارس الأنشطة لان المكلف يلجا دائم ا إلى تحميل الضرائب غير مباشرة للفئة التي تعمل.

الخلاصة

من خلال العرض السابق تبدو الألفية الثالثة مليئة بالمتغيرات الجديدة التي يمكن أن تؤدي إلى قلب معطيات الواقع الاقتصادي و تغير من آليات سيره بالنظر إلى تحولات التي تفرزها لعولمة من يوم إلى آخر.

و الاقتصاد الجزائري لا يمكنه أن يكون بعيدا عن هذه التحولات مما يدفعه إلى تكيف معها بتكيف الآلية تسييره ، و تكيف سلوك الأعوان الاقتصاديين ، وهنا يلعب النظام الجبائي دورا محوريا في تحقيق الأهداف الاقتصادية وتوجيه التحول بشكل يقلل من الأعباء ويضمن استمرارية المرفق العمومي بضمان تحقيق الإيرادات الضريبية.

الفصل الثاني

التهرب الضريبي

تمهيد

لا يخلو أي بلد مهما كانت درجة تطوره الاقتصادي من الخسارة على مستوى الحصيلة الضريبية، وذلك ناجم عن التهرب الضريبي، رغم أهمية القطاع الضريبي في تمويل النشاط الاقتصادي مما يفوت على الدولة موارد مالية هامة تحتاجها لسد حاجيات الإنفاق العام.

و ظاهرة التهرب الضريبي ليست وليدة عصرنا الحالي، بل اقترن و جودها بوجود الضريبة نفسها، كما أنها لا تقتصر على منطقة جغرافية محددة، و لكنها أخذت بعدا و طابعا عالميا، فهي تمس جميع البلدان دون استثناء، و خاصة النامية منها.

إن الاتجاه المتزايد نحو العولمة و سقوط الحواجز التجارية و ثورة الاتصالات و المعلومات، تعد من أبرز العوامل التي تكسب ظاهرة التهرب الضريبي خطورة متنامية ، لذا فالمشكل لا يكمن في وجود التهرب الضريبي نفسه، بل في إمكانية معرفة المدى الذي يبلغه، لاتخاذ كل السبل المتاحة لحصره على الأقل ، مادام من المستحيل القضاء عليه نهائيا.

لذا ارتأينا من خلال هذا الفصل التطرق إلى العناصر التالية:

- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي.
- التهرب الضريبي في ظل التطورات الاقتصادية .
- طرق قياس التهرب الضريبي و سبل علاجه .

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي

إن لاستفحال ظاهرة التهرب الضريبي التي تهدد المصالح الاقتصادية، الاجتماعية و المالية يتطلب دراسات معمقة لهذه الظاهرة من فهم طبيعتها، أسبابها و الإلمام بمختلف الطرق التي من الممكن أن تكون منفذا للتهرب ، و كذا أهم الآثار المترتبة عنها، و هذا بغية تكوين و لو صورة بسيطة حول هذه الظاهرة، لنتمكن من محاولة السيطرة عليها فيما بعد لأنه ليس من المجدي أن نسعى و راء مكافحتها و الحد منها، و في هذا الإطار سنحاول دراسة هذه الظاهرة من خلال تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، المطلب الأول يتناول مفهوم التهرب الضريبي و أهم الأسباب المؤدية إليه والمطلب الثاني سنتطرق إلى طرق و آثار التهرب الضريبي

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي و أهم الأسباب المؤدية إليه

إن تحديد مفهوم و طبيعة التهرب الضريبي متعلقة بالكيفية التي يتم من خلالها التخلص من دفع المستحقات الجبائية، و هذا إما بالغش أو التجنب الضريبي، و نظرا لتداخل و تشابه هذين المصطلحين، ارتأينا ضرورة الفصل بينهما، لأنهما ظاهريا يؤديان إلى نفس المعنى أما جوهريا فهما غير ذلك ، و يتجلى لنا ذلك أكثر من خلال تعريف كل و احد منهما.

فالغش الضريبي يعرفه Andrée Barilari بأنه: "الامتناع أو التخفيض بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة، و نماذجه متنوعة جدا، كالأخطاء الإدارية في التصريحات ، تخفيض الإيرادات تضخيم النفقات ". (1)

و منه يكون هناك غش جبائي عند لجوء المكلف بالضريبة إلى استعمال طرق و أساليب احتيالية و تدليسية قصد التخلص من دفع الضريبة المفروضة عليهم كليا أو جزئيا ، لذلك يطلق عليه أيضا بالتهرب غير المشروع.

أما التجنب الضريبي فيعرفه J.C.MARTINEZ بأنه: " هو فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي ". (2)

أي أن المكلف بالضريبة يجتهد بشتى الطرق و الأساليب للتخلص من أداء بعض الضرائب المستحقة عليه دون مخالفة القانون و النصوص التشريعية ، أي يستفيد من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية بفعل

(1)-André barilari , lexique fiscal ,2^{ème} édition , DALLOZ ,paris,1992page92

(2) - J.C.Martinez, la fraude fiscale, PUF, France, 1984, page13.

تعقد النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة قوانينية، لذا يطلق عليه بالتهرب المشروع كون المكلف يتحرك في إطار قانوني ومن أمثله نجد: (1)

-تعتبر ضريبة التركات إحدى أشكال ضرائب الثروة، و التي تفرض على عملية انتقال تركة المتوفى إلى ورثته، حيث يقوم المالك بغرض التجنب الضريبي بتقسيم ثروته على كل الورثة الشرعيين و هو على قيد الحياة في شكل هبات حتى لا تخضع أمواله لضريبة التركات.

-بعض الشركات قصد التهرب من تصاعدية ضريبة الدخل تقوم بتجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانونا، و بترخيص من القانون التجاري.

لكن السؤال المطروح هو ماهي أهم الأسباب التي تدفع المكلفين بالضريبة إلى التملص من أداء واجباتهم الجبائية سواء كانت بطريقة شرعية(التجنب الضريبي)،أو بطريقة غير شرعية(الغش الضريبي)؟ ولعل من هذه الأسباب والعوامل التي تدفع بجل المكلفين لعدم الالتزام بواجباتهم الضريبية ونجد منها :

1 - الأسباب النفسية:

حيث تلعب العوامل النفسية دورا مهما في عملية التهرب الضريبي، فكلما زاد الوعي الضريبي و

الأخلاقي قل التهرب الضريبي(2)، و العكس صحيح.

فالمعتقدات النفسية كانت حافزا للتهرب من الضريبة و منها :

الاعتقاد السائد بأن الضريبة أداة لاغصاب الشعوب وإفقارهم، فالتهرب من دفعها في هذه الحالة هو نوع من أنواع المقاومة، و بالتالي كان هذا المفهوم حافزا لتنامي الكراهية للضريبة، لتصبح هذه الأخيرة و كأنها جزء من التكوين الوراثي البشري

-سوء فهم مصطلح الاقتطاع الضريبي الذي يراه البعض مجرد أموال ضائعة بدون مردودية- فهي خسارة شخصية لا بد من تخفيضها كلما سمحت الفرصة بذلك

-الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة، لأنها لا تستند إلى منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر

من أركان الإسلام

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

يشكل خسارة لأحد استنادا إلى الفكرة سرقة الدولة لا تعد سرقة مادامت هذه الأخيرة شخصا معنويا، و

(1)- حامد عبد المجيد دراز ، سعيد عبد العزيز عثمان: مبادئ المالية العامة، دار الجامعية ، الإسكندرية 1988، الصفحة 236.

(2)- محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول و الإدارة الضريبية- دراسة تحليلية مقارنة- مكتبة الإشعاع، الإسكندرية 2002، الصفحة 179.

المستمدة من قول شارل لامب: المتهرب من الضريبة هو سارق شريف لأنه لا يسرق إلا الدولة التي تعتبر شيئاً مجرداً⁽¹⁾.

- فالوعي بوجود الدولة و الحسن المدني يعتبران من القوى النفسية الأساسية لكل تنظيم وطني، و يجدر أخذها بعين الاعتبار في رسم السياسات المالية و الضريبية.

* **تعليق:** و لعل نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة من خلال فهمهم الضريبة إلى الدولة يؤدي إلى إفقارهم، إذا التهرب من دفعها هو نوع من أنواع المقاومة.

2- الأسباب السياسية

إن انعدام الاستقرار السياسي و الاقتصادي داخل الدولة، عادة ما يكون سبباً لشيوع التهرب الضريبي، لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها و بالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية.⁽²⁾

حيث تبين الدراسات إن التهرب الضريبي يرتفع كلما ساد المجتمع حالة من السخط العام على الضرائب و زادت الشكوى من عدم إنفاق حصيلة الضرائب في المنافع العامة أو عدم وجود عدالة في توزيع الدخل القومي أو في توزيع الخدمات الاجتماعية التي تقوم بتأديتها الحكومة و القطاع العام، خاصة إذا شاع بينهم أن حصيلة الضرائب إنما تذهب للإنفاق على قلة من صفوف المجتمع الذين يعتبرون من أكثر المتهربين من دفع الضرائب و كذلك تذهب لإنفاق على أغراض مظهرية لا لزوم لها.

تعليق: و لهذا إن رجال الأعمال يرون أن معظم المحاصيل الضريبية تنفق على أقلية من المجتمع و في خدمات لا لزوم لها.

3- الأسباب الاقتصادية:

إن للأسباب الاقتصادية دوراً مهماً في عملية التهرب، فكلما كانت حالة المكلف الاقتصادية متدهورة إلى جانب الحالة الاقتصادية العامة، كلما كان التهرب الضريبي كبيراً، و العكس صحيح.

حيث أن للوضع الاقتصادي للمكلف انعكاساً كبيراً في أداء واجبه تجاه الضريبة، فإذا كان المكلف يتمتع بوضع مالي جيد، فإن ميله للتهرب من دفع الضريبة يكون ضيقاً و هذا نتيجة قدرته على التسديد، أما في الحالة العكسية أين يكون المكلف يتمتع بوضع مالي متدهور فإن ميوله للتهرب عن الدفع يكون أقوى.

(1) - Bruno Taddel, la fraude fiscale, lites, paris, 1974, page : 15.

(2) - عطية عبد الواحد، مبادئ و اقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة 2000، الصفحة 809

و هذا ما بين لنا أن نسبة التهرب الضريبي في الدول المتقدمة منخفضة مقارنة بالدول النامية نظرا لارتفاع عوائد الأفراد.

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

التعليق : نلاحظ أن موقف الدولة تجاه التهرب الضريبي يختلف في فترات الرفاه عنه في فترات الكساد ففي حين تبدي الدولة، نوعا من التساهل في فترات الرخاء يسبب زيادة إيراداتها تتشدد في فترات الكساد سبب انخفاض إيراداتها.

4- الأسباب التشريعية:

يجد المكلف منافذ للتهرب من خلال التعقيدات التي يحتويها النظام الجبائي، كذلك عدم الاستقرار و التغييرات المستمرة التي تجعله غامضا ، و التي تؤدي إلى إنهاك المكلف .

- و يمكننا حصر أهم الأسباب التشريعية في النقاط التالية:

- نظام جبائي معقد و هذا نظرا لتعدد التشريع الضريبي الناجم عن تعدد التشريعات و الإجراءات المعقدة ، و أمثلة هذا التعقيد ما تحويه قوانين الضرائب من إعفاءات، تخفيضات و زيادة في المعدلات و في هذا الصدد يقول « DUVERER » المعدلات الكبيرة تقتل المعدلات⁽²⁾ و هذا ما يجعله صعب التداول و المنال.

- نظام جبائي غير مرن أي أنه غير مرتبط بالتنمية و طبيعة تطور الأنشطة الاقتصادية ، لذلك يجب تتبع أساليب عمل مرنة تتلاءم مع الظروف الاقتصادية العامة⁽³⁾.

- عدم استقرار التشريعات الراجع إلى التغييرات الدائمة التي تحدث في مجال التقنين الجبائي مما يصعب على المكلفين من جهة مسايرة التغييرات التي تطرأ على النظام و القواعد المعمول بها، ومن جهة أخرى تؤدي

(1) - عطية عبد الواحد مرجع سابق، الصفحة 816.

(2) - Bruno TADDEL ,Op.cit. , Page 280

(3) - قحطان السيوفي ،اقتصاديات المالية العامة،دار الطلاس للنشر، 1998،الصفحة:162

إلى خلق حالة حساسية من الضريبة ، تدفع بهم إلى رفض كل مشروع للإصلاح الضريبي و بالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي.

- إن ارتفاع نسبة الضريبة و زيادة عبئها، يؤدي إلى حدوث ضغط جبائي و الذي يعرفه ALAIN Barrère بأنه: " ذلك التأثير الذي يحدثه فرض الضرائب المختلفة، و الذي يختلف تبعا لحجم الاقتطاعات الضريبية من جهة ، و صورة التركيب الفني للهيكل الضريبي من جهة أخرى، و يعبر الضغط الضريبي على العبء الذي يحدثه الاقتطاع الضريبي على الاقتصاد الوطني⁽¹⁾ .

و يلاحظ أن الارتفاع في الضغط الجبائي يؤدي إلى ظاهرة التهرب الضريبي، حيث أن كل زيادة في حجم الاقتطاعات الضريبية، ستؤدي إلى التقليل من حجم الدخل الذي يتحصل عليه المكلف و منه محاولة هذا الأخير التملص من دفع الضريبة و التخفيض من وعائها ، و بالتالي فإن قانون المقاومة للضريبة في نمو⁽²⁾

$$\text{الضغط الجبائي الخاص} = \frac{\text{مجموع الضرائب}}{100x \text{ مجموع المداخل}} \text{ (بالنسبة لكل فرد)}$$

$$\text{الضغط الجبائي العام} = \frac{\text{مجموع الضرائب (مباشرة و غير مباشرة)}}{100x \text{ الناتج الداخلي الخام (le PIB)}}$$

بالإضافة إلى ما سبق يوجد مجمع آخر يعرف بالناتج القومي المحلي و الذي يستعمل بكثرة لقياس الضغط الضريبي، و يختلف هذا المجمع عن الناتج الداخلي الخام كونه يأخذ بعين الاعتبار معيار الجنسية بدلا من معيار الإقامة و يتحدد و فق العلاقة التالية⁽³⁾ :

$$\text{LE PNB} = \text{LE PNB} + (\text{PRO .AG.Nat.NR}) - (\text{Pro.Ag.Etr.R})$$

حيث أن:

* (PRO .AG.Nat.NR) إنتاج الأعوان الوطنيين غير المقيمين

* (Pro.Ag.Etr.R) إنتاج الأعوان الأجانب المقيمين.

و منه يتم قياس الضغط الضريبي عن طريق العلاقة التالية:

(1) - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، دار هومة ، 2003، الصفحة 135.

(2) - Gilbert tixier et jean marie robert droit pénal fiscal, Dalloz .paris, 1980, page 3

(3) - عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغييرات الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر ، معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، خروبة ، 1995، الصفحة 215.

$$\frac{\text{الضغط الضريبي} = \text{مجموع الاقتطاعات العامة}}{100X} \text{ الناتج القومي الخام}$$

***تعليق:** التشريع الضريبي هو مجموعة المبادئ و قواعد السياسة الضريبية التي تصاغ و تقر في قوانين، و الذي تتناول أحكامه الجانب التطبيقي و العلمي للضرائب. إن القانون الضريبي لا يحقق توازن بين المكلف و الإدارة لأن علاقة المكلف بالدولة هي علاقة الضعيف بالقوي فاعتراضاته في تطبيق القانون تكون إلى الدولة التي هي نفسها تفرض الضريبة بسلطاتها و إمتيازتها.

5- الأسباب الإدارية:

إن تحقيق أهداف السياسة الضريبية يتطلب النظر إلى إمكانيات التطبيق فقد لا يكون مجديا فرض ضرائب جديدة ، أو رفع معدلات الضرائب إذا كانت تفقر إلى و سائل تنفيذه ، لأن هذا سيزيد الأمر تعقيدا ، فالأمر هنا يتعلق بكفاءة الإدارة الضريبية ، إذ أن النقائص الموجودة فيها هي التي تحد من كفاءتها، ومنه تدفع بالمكلف إلى التهرب الضريبي. و تتجلى أهم هذه النقائص في :

-ضعف الوسائل المادية و المالية- النقل ، الرواتب ، الحوافز - و التي مازلت لا تشبع رغبة العاملين مما يدفعهم إلى الانحراف أو التقصير في الاضطلاع بمسؤولياتهم الوظيفية على أكمل وجه .

-ضعف الإمكانيات البشرية سواء من الجانب الكمي و المتمثل في نقص عدد المستخدمين (أعوان الرقابة) مقارنة مع ارتفاع عدد المكلفين و الملفات المعروضة للدراسة، أو الجانب النوعي الذي يرجع إلى ضعف التأهيل و الكفاءة بسبب نقص المدارس المختصة في تكوين إطارات في التحقيق و الرقابة الجبائية.

- تعقد و كثرة الإجراءات الروتينية تغرس روح الكراهية تجاه الضريبة

تعليق: إن تنوع طرق التصريح الضريبي مع تنوع أشكال التصريح يعتبر في نظر المكلف بالضريبة عائق مما يؤدي بيه إلى عدم التصريح ومنه إلى عدم التسديد.

المطلب الثاني: طرق و آثار التهرب الضريبي

يسعى المكلف دوما إلى تطوير أساليب التهرب الضريبي و إيجاد ثغرات أرقى و أدهى ليفلت من الاقتطاع الضريبي، و ليبقى بعيدا عن أنظار المراقبة، لذا فقد تنوعت طرق و أساليب التهرب الضريبي بحسب طبيعة الأنشطة الممارسة ومن بينها:

- التهرب عن طريق التحايل المحاسبي و ذلك بلجوء المكلف إلى تقديم إقرار ضريبي استنادا إلى دفاتر و سجلات و حسابات مصطنعة مخالفة للدفاتر و السجلات الحقيقية، مثال ذلك: اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع ، أو توزيع الأرباح على شركاء وهميين، بقصد التقليل من الإيرادات و زيادة النفقات أو اللجوء إلى إتلاف و إخفاء الدفاتر و السجلات و المستندات قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة.

- التهرب عن طريق العمليات المادية و هذا عند تغيير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية، بالإخفاء الكلي أو الجزئي للمادة الخاضعة للاقتطاع.

فيكون الإخفاء كلي في حالة عدم الإخطار بمزاولة النشاط التجاري، الصناعي، أو الحرفي. أما الإخفاء الجزئي فيكون بإقرار مزاولة نشاط ما، لكن بإخفاء جزء من المادة التي تقع عليها الضريبة كإخفاء جزء من المخزونات أو الممتلكات⁽¹⁾.

- التهرب عن طريق عمليات قانونية و يكون بخلق حالة قانونية مصطنعة مخالفة للوضع القانوني الحقيقية⁽²⁾، بتكليف خاطئ لحالة ما، كتمرير عملية خاضعة للضريبة محل عملية أخرى معفاة أو أقل خضوعا للاقتطاع مثل تسجيل بيع على أساس أنها هبة.

كما يمكن التهرب على إثر عمليات وهمية كجوء مؤسسة ما (A) لشراء بضاعة بدون فاتورة بسعر أقل مما هو متداول في السوق، ثم تقوم المؤسسة بإصدار فواتير شراء وهمية بأسعار و تكاليف مضخمة، و القيام بتسديدها وهميا.

تعليق: من الملاحظ إن طرق التهرب الضريبي كثيرة و متنوعة لكن الطرق الأكثر انتشارا هي التهرب عن طريق العمليات المحاسبية، و التهرب عن طريق ثغرات القانون و العمليات المادية. و لكن إذا كان المكلفون يجتهدون بشتى الطرق و الأساليب للتهرب من دفع الضريبة المستحقة عليهم ، ألا يدركون الآثار الوخيمة التي ستحدثها هذه الظاهرة على جميع النواحي؟

- فعلى الصعيد المالي يقود التهرب الضريبي إلى إنقاص حصيلة الإيرادات العامة ن و بالتالي إلى إتباع سياسة مالية من شأنها تقليص حجم النفقات العامة، و التي تعد الوسيلة الوحيدة لإشباع حاجة المجتمع و تحقيق التنمية الاقتصادية⁽³⁾

(1) - رسلان خضور، الإعفاءات الضريبية و الجمركية و آثارها الاقتصادية و الاجتماعية ، في مجلة بحوث اقتصادي عربية ، العدد السادس، خريف 1996، الصفحة 102

(2) -Bruni TADDEI, Op.Cit. , Page 125.

(3) - صباح نعوش، الضرائب المباشرة في المغرب، الإصلاح، الجزء الثاني، شركة النشر و التوزيع المدارس، دار البيضاء 1987، الصفحة 157.

- و بما أن الضريبة متغيرا اقتصاديا هاما ، فإن التهرب منها يؤدي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني و ذلك من عدة جوانب من بينها:

* تأثير على معدلات الادخار العام ، إذا أن انخفاض هذه الأخيرة تحد من قدرة الدولة على إنشاء المشاريع الاستثمارية التي تقتضيها أساسيات التنمية، و يجعلها مضطرة للتقليل من نفقاتها، خاصة المتعلقة بالإعانات و الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية استثمار الأعوان الاقتصاديين، و نتيجة ذلك هو الركود الاقتصادي ، و بالتالي ارتفاع معدل التضخم و البطالة .

* كما يعمل التهرب الضريبي على كبح أهم محفز اقتصادي و هو روح المنافسة ، حيث تكون المؤسسة المتهربة في درجة امتياز عن تلك التي تؤدي واجباتها بأمانة، و هذا لإمكانياتها التمويلية الهائلة (1).

و على غرار كون الضريبة أداة هامة تسعى من خلالها الدولة إلى تحقيق و إرساء عدالة اجتماعية ، فإن التهرب من دفعها أصبح يشكل مصدرا من مصادر الظلم الاجتماعي، لأنه عند إدراك الدولة لحجم الإيرادات الضائعة بسبب التهرب الضريبي، تعتمد في الكثير من الأحيان إلى الرفع من قيمة الضرائب ، و بالتالي زيادة الأعباء الضريبية على المكلف الصافي الذي لا يتهرب (2)

و عندما لا تكفي سياسة النقشف و إجراءات رفع العبء الضريبي لتغطية العجز المالي تضطر السلطة العامة إلى الاعتماد على مصادر تمويلية إضافية كالقروض الخارجية أو الإصدارات النقدية، فنقود الأولى إلى خلق أزمة جديدة تتعلق بالتسديد ، و تؤدي الثانية إلى ارتفاع الأسعار، فتتعطل عملية التنمية الاقتصادية ، و تنخفض الدخول الحقيقية لغالبية الأفراد (3).

تعليق: إن للتهرب الضريبي آثار سلبية كبيرة على الجوانب المالية والاقتصادية والاجتماعية للدولة ولهذا فان هذه الآثار كلما زادت كلما انخفضت قيمة السيولة لدى الخزينة العمومية للدولة.

(1) - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، مرجع سبق ذكره، الصفحة 162.

(2) - Bruni TADDEI, Op.cit. , Page 30

(3) - صباح نعوش، مرجع سبق ذكره، الصفحة 157.

المبحث الثاني: التهرب الضريبي في ظل التطورات الاقتصادية

لقد شهدت ظاهرة التهرب الضريبي انتشارا واسعا في القرن الحالي ، و يعود ذلك للآثار المتعددة التي أفرزتها التغيرات و التحولات الاقتصادية ، نتيجة لزيادة التوجه نحو العولمة و سقوط الحواجز التجارية و ثورة المعلومات و الاتصالات .

لذا سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى بعض هذه الآثار الهامة، و تأثيراتها على ظاهرة التهرب الضريبي.

المطلب الأول: التهرب الضريبي و ظاهرة غسيل الأموال

في ظل العولمة و نمو فعاليات الأسواق المالية الدولية أصبح من اليسير انتقال رؤوس الأموال عبر مختلف الدول، و قد حمل هذا في طياته تنامي حركة الجريمة المنظمة و تزايد تداول أموال المنظمات الإجرامية على المستوى المحلي و الدولي بهدف تغيير صفة الأموال التي تم الحصول عليها بطريقة غير مشروعة ، و هذا ما يطلق عليه بظاهرة غسيل الأموال ، حيث يتم من خلاله إخفاء الشرعية على الأموال غير المشروعة الآتية من مصادر مختلفة ، و لقد عرفتها هدى حامد قشوش بأنها: "مجموع العمليات المالية المتداخلة لإخفاء المصدر غير المشروع للأموال و إظهارها في صورة أموال متحصلة من مصدر مشروع"⁽¹⁾

و تمارس هذه العمليات المالية عبر عدة مراحل تتمثل في:

- **مرحلة الإيداع** : حيث تقتضي هذه المرحلة التخلي عن نقود المحصل عليها من النشاط غير المشروع بهدف إبعاد الشبهة عن مصدرها، و يتم ذلك في الغالب بتوظيف الأموال المشبوهة في البنوك و المؤسسات المالية ، سواء داخل البلاد أو خارجها، عن طريق فتح الحسابات أو الودائع أو شراء أوراق مالية

- **مرحلة التمويه**: فبعد إدخال الأموال المتحصل عليها من النشاط غير الشرعي إلى النظام المالي ، يتم إخفاؤها من خلال تشكيلة متنوعة من العملات و الأدوات المالية المختلفة و تستثمر في النهاية في أصول مالية و ما يتعلق بها، و كثيرا ما تتضمن هذه العمليات صفقات دولية كوسيلة - لوضع الطبقات فوق بعضها البعض - لإخفاء مصدر هذه الأموال⁽²⁾

- **مرحلة الدمج** : في هذه المرحلة تؤمن الغطاء النهائي الشرعي للثروة ذات المصدر غير الشرعي ، و بهذه العملية توضع الأموال المبيضة مرة أخرى في الاقتصاد بطريقة شرعية و هذا عن طريق دمجها في

(1) - هدى حامد قشوش، جريمة غسل الأموال ، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998، الصفحة 7.

(2) - إدوارد . أنينات مكافحة غسيل الأموال و تمويل الإرهاب ، في مجلة التمويل و التنمية ، العدد 3 ، سبتمبر 2002، الصفحة 44

- مشاريع تجارية يعرف عن مشروعيتها، و مشروعية رأس مالها، و بالتالي تصبح الأرباح التي تدرها هذه المشروعات أموال نظيفة و مشروعة.
- و لكي تتم هذه المراحل بصفة جيدة يلجأ غاسلو الأموال إلى استعمال عدة تقنيات و وسائل تعمل كقنوات تصريف لأموالهم غير الشرعية و التي من بينها:
- قد يلجأ غاسلو الأموال إلى شراء الأشياء العينية كالسيارات الضخمة، المعادن الثمينة ، أو العقارات بسعر أقل من قيمتها عبر دفع المبلغ الباقي بطريقة غير معلنة- من اليد إلى اليد - ثم إعادة بيع ما اشتره بقيمته الحقيقية، مما يسمح بتبرير موارد ضخمة بسبل مشروعة .
 - التواطؤ المصرفي، حيث يقوم بعض الموظفين بتسهيل عملية إيداع الأموال القذرة في المصاريف دون مواجهة صعوبات الإيداع و التحقيق.⁽¹⁾
 - المصاريف الإلكترونية، فقد يسرت كثيرا المعاملات المصرفية الإلكترونية نشاطات غسيل الأموال و هذا نظرا لما توفره من سرية شاملة ، إذ أنه بمجرد أن يفتح العميل حسابا يصبح من المستحيل على البنوك أن تعرف ما إذا كان صاحب الحساب الاسمي يقوم بمعاملة أولا، حتى مكان إجراء المعاملة ، و هذا ما يتيح لغاسلي الأموال نقل و تحويل كميات ضخمة من الأموال بسرعة و أمان مادام أن الحدود الوطنية ليست عائقا أمامهم.⁽²⁾
- لذا احتلت ظاهرة غسيل الأموال أهمية كبيرة على الساحة الاقتصادية العالمية في الأعوام الأخيرة، حيث أصبحت هذه الأموال تؤثر على الموارد المحلية و الدولية، و من ثم في الاستقرار الاقتصادي على المستوى العالمي، و هذا بفضل ما يسرته تلك التقنيات من مهمة تنامي الأنشطة غير الشرعية.
- و بالتالي التساؤل المطروح ما هو أثر ظاهرة غسيل الأموال على نشاط غير الشرعي لظاهرة التهرب الضريبي؟
- من بين مصادر الأموال غير الشرعية و التي تكون هدفا لعملية غسيل الأموال نجد⁽³⁾:
- الأموال الناتجة عن تجارة المخدرات.
 - الأموال الناتجة عن أنشطة الرشوة و الفساد الإداري، و التربح من الوظائف العامة كالحصول على دخول غير مشروعة مقابل التراخيص و الموافقات الحكومية.
 - الأموال الناتجة عن أنشطة السوق السوداء و التي يتحقق منها دخول طائلة للمتعاملين فيها .

(1) - نادر عبد العزيز شافي، تبيض الأموال، دراسة مقارنة، منشورات الحلبي ، بيروت 2001، الصفحة 25.

(2) - صالح نصولي ، أندريا شاينتر ، تحديات المعاملات المصرفية الإلكترونية ، في مجلة التمويل و التنمية ، العدد 3 ، سبتمبر 2002، الصفحة 50

(3) - حمدي عبد العظيم، غسيل الأموال في مصر و العالم، بدون دار نشر، القاهرة، 1997، الصفحة 5.

-الدخول الناتجة عن التهرب الضريبي حيث تعد من أكثر المصادر التي يمكن أن تؤدي إلى جني أموال طائلة تكون هدفا لعمليات تبييض الأموال.

و الملاحظة كذلك أن الأموال التي يتم غسلها لأسباب غير التهرب الضريبي تميل أيضا إلى التهرب من الضرائب إذ أن الاستهتار بالقانون ينتقل بالعدوى، بحيث أن خرق أحد القوانين يجعل من السهل خرق القوانين الأخرى⁽¹⁾.

و منه تتجلى لنا العلاقة الوثيقة بين الهروب مع دفع الضرائب و عملية غسل الأموال، إذ يتجه المتهربون إلى إيداع أرباحهم في المصاريف لتكون بعيدة عن عيون مصلحة الضرائب و بمنأى عن إمكانية ملاحقتها و مصادرتها، و استخدامهم لمختلف التقنيات الحديثة التي سخرتها التطورات التكنولوجية لخدمة مآربهم الإجرامية.

و بالتالي سمحت عملية غسل الأموال بتنامي نشاط التهرب الضريبي، مادام أنها تتيح له إمكانية تمويه المصدر الرئيسي للأموال المتهربة من الضرائب ، ومنه عدم توصل السلطات المختصة إليها.

- و أخيرا تبرز لنا العلاقة التراكمية بين عملية غسل الأموال و ظاهرة التهرب الضريبي، بحيث أن كل واحدة منهما متممة للأخرى.

تعليق: إن ظاهرة غسل الأموال من الظواهر المنتشرة حاليا في العالم بكثرة فالمكلف بالضريبة يستعمل هذه الطريقة لكي ينجو بطريقة قانونية من دفع الضرائب التي هي عليه.

المطلب الثاني: التهرب الضريبي و التجارة الإلكترونية " التهرب الإلكتروني "

تعتبر التجارة الإلكترونية إحدى روافد ثورة المعلومات و العولمة الاقتصادية، حيث تشكل إحدى الأساليب و النظم الحديثة في إتمام و تنفيذ المعاملات و الصفقات التجارية، مما يغير من طبيعة العلاقات التنفيذية بين أطراف الصفقة، و ذلك في كل من السلع و الخدمات المرتبطة بالمبادلات التجارية التي تتم عبر الشبكة.

فهي أسلوب تجاري حديث يسمح الصفقات التجارية بطريقة إلكترونية بين مختلف المتعاملين، و يتضمن ذلك من خلال تعريف ALAIN Bensoussan على أنها "مجموع التبادلات الرقمية المرتبطة بالنشاطات التجارية، ما بين المؤسسات و الأفراد، أو ما بين المؤسسات و الإدارات"⁽²⁾.

(1) - بيتر .ج. كوبرك، غسل الأموال يثير التشوش في الاقتصاد الكلي، في مجلة التمويل و التنمية ، العدد 1، مارس 1997، الصفحة 9

(2) - ALAIN BENSOUSSAN , LE COMMERCE Electronique, édition HERMES ,Paris ,1998, page 12.

و منه يتجلى لنا أنه يمكن للتجارة الإلكترونية أن تتم بين ثلاث أطراف متعاملة: (1)

* من مؤسسة إلى مؤسسة (B to B): وهي تتعلق المعاملات بين المؤسسات، حيث تقرر مؤسستان تبادل المعلومات و المعاملات عبر وسيط إلكتروني.

* من مؤسسة إلى مستهلك (B to C): و تتعلق بالمعاملات بين المؤسسات و المستهلكين، حيث يتم البيع إلى المستهلكين، أو الحصول على خدمات الأفراد من ممثلي المؤسسات.

* من مؤسسة إلى إدارة (B to A): و تخص المعاملات التي تتم بين الإدارة و المؤسسات، كالتحصيل الجبائي، الضمان الاجتماعي....

و لكن السؤال المطروح هو كيف تتم هذه التجارة الإلكترونية بين مختلف أطرافها المتعاملة؟

إن التجارة الإلكترونية تتم عبر عدة مراحل تتمثل في (2):

- توفير المعلومات: إذ من أهم معالم التطور التكنولوجي التقدم المذهل في مجال المعلومات و يتجلى ذلك في حجم و سرعة تبادل المعلومات و تداولها بين مختلف الأفراد و الدول عبر شبكة الإنترنت، و انتقلت وسيلة التطوير في نقل المعلومات إلى أشكال أخرى مثل الصور المتحركة و الرسائل الصوتية مما يؤدي إلى توفير معلومات كافية عن العرض و الطلب أمام المشتريين و البائعين.

- إن عقد الصفقات و إبرام الاتفاقيات بين المؤسسات أو الشركات و العملاء في ظل التجارة الإلكترونية يتم عن طريق شبكة الإنترنت، باستخدام البريد الإلكتروني لما يوفره من ميزات و محاسن من حيث إمكانية استخدامه بين كل أنواع الأجهزة، كذا إرسال و نقل جميع العقود القانونية و الأوراق، الرسومات و الصور بسرعة إلى جانب الحفاظ على سرية المعاملات.

-التبادل التجاري: حيث يسمح نظام التجارة الإلكترونية بتبادل أنواع معينة من السلع و الخدمات مثل الكتب، البحوث، و الرسومات الهندسية، أما بقية السلع و الخدمات فلا بد أن يتم تبادلها عبر الحدود الجمركية.

-النفود الإلكترونية حيث تمثل المدفوعات من خلال قنوات الاتصال الإلكترونية مثل الإنترنت و يتجه العديد من الدول نحو التوسع في استخدامها، و تسوية الحسابات فيما بين العملاء و البنوك إلكترونياً، من خلال شبكة الإنترنت.

(1) - رابح شريط، التجارة الإلكترونية، واقع وأفاق، من الملتقى الدولي حول الشفافية و نجاعة الأداء للاندماج الفعلي في الاقتصاد العالمي، الجزائر، جوان 2003.

(2) - جلال الشافعي، العولمة الاقتصادية، - الأثر على الضرائب في مصر -، في كتب الأهرام الاقتصادي، العدد 179، نوفمبر 2002، الصفحة

إن التوسع في نقود الإلكترونيّة يؤدي إلى سهولة و سرعة تسوية المدفوعات، و هي مزايا تنعكس بالتأكيد على التوسع في التجارة الإلكترونيّة .

و مما سبق ذكره يمكننا استخلاص بعض المزايا الهامة للتجارة الإلكترونيّة و المتمثلة في:

- توفر للمستهلكين و للشركات المعلومات عن مدى توافر المنتجات و الخدمات على مستوى العالم بأكمله.
- تعد عملية إعداد و صيانة مواقع التجارة الإلكترونيّة على الويب أكثر اقتصادية من بناء أسواق التجزئة.
- إن اعتماد الشركات على الإنترنت في التسويق ، يتيح لها عرض منتجاتها و خدماتها في مختلف أصقاع العالم مما يوفر لها أكبر فرصة لجني الأرباح .

و نظرا للمزايا المتعددة للتجارة الإلكترونيّة، فإن حجمها أخذ في التوسع ، إذ تشير بعض التقديرات إلى أن حجم تلك التجارة قد تزايد من حوالي 3 مليارات من الدولار عام 1996 إلى حوالي 84 مليار دولار عام 1998، ليبلغ 150 مليار عام 1999، ومن المتوقع أن يرتفع إلى ما يزيد عن 3 تريليونات دولار قبل حلول 2003⁽¹⁾

ومع ذلك فإن نصيب الوطن من تلك التجارة مازال في مراحله الأولى من طور النمو، حيث قدر حجم التجارة الإلكترونيّة بحوالي 95 مليون دولار عام 1998، كما قدر هذا الحجم خلال عام 2001 بواقع 3 مليار دولار ، ومن المتوقع أن يرتفع في عام 2002 إلى 5 مليار دولار⁽²⁾، و لكن هذا التوسع و التطور المذهل للتجارة الإلكترونيّة ، أدى إلى و جود تحد سافر أمام الفكر الضريبي التقليدي ، حول المعاملة الضريبية للصفقات التي تتم من خلال هذه التجارة و كيفية خضوع الأرباح الناتجة عنها للضرائب . إن خضوع النشاط التجاري للنظام الضريبي المعمول به داخل الدولة من المسائل المسلم بها، و ذلك متى كانت رؤوس الأموال ، السلع و الخدمات متداولة بطريقة مادية، إذ يمكن هذه الحالة حصر النشاط التجاري للممول جيدا من أجل تحديد أرباحه ، ومن ثم تحديد الوعاء الذي يخضع للضريبة المعمول بها حسب القوانين السائدة .

-و لكن السؤال المطروح هو كيف يتم إخضاع التعاملات التجارية التي تتم إلكترونيا للضريبة؟

ومنه تتجلى عدة تحديات خطيرة ستواجهها السلطات الضريبية والناجمة عن التجارة الإلكترونيّة ومن بينها:

(1) - فيتوتاتزي، العولمة و النمل الأبيض الذي ينخر في بنية الضرائب ، مجلة التمويل و التنمية ، العدد 1، مارس 1 200 الصفحة 34.

(2) - عبد المقصود ذبيان، و ليد السيد كشك، الاتجاهات الحديثة في الرقابة الداخلية على أمن نظم المعلومات في ظل التجارة الإلكترونيّة ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات مؤتمر حول التجارة الإلكترونيّة،- واقع وأفاق -، المجلد الثاني ، جامعة الإسكندرية ، كلية التجارة ، يوليو 2002، الصفحة 510.

1 - البعد المكاني: فاستنادا إلى مبدأ الإقليمية الضريبية الذي يقضي بامتداد سلطان الدولة على أراضيها، حيث تتناول الضريبة الأشخاص المقيمين عليها و الأموال المستثمرة فيها، تخلق التجارة الإلكترونية عدة مشاكل منها:

- ما هو متعلق بالتواجد المكاني، إذ التجارة الإلكترونية تتيح لعملائها القدرة على إدارة أعمالهم و معاملاتهم التجارية من أي موقع جغرافي ، أي و جود الانفصال المكاني.

- ومن جانب آخر مشكلة الوجود المادي، فالمؤسسات الافتراضية ليس لها و جود مادي ملموس، ومن ثم هناك صعوبة متزايدة في تحديد " المؤسسة المستديمة " التي تتعامل معها لأغراض الضرائب، ومع غموض الاختصاص الضريبي، سوف يصعب تحديد من يجب عليه دفع الضريبة⁽¹⁾

إضافة إلى مشكل الازدواج الضريبي، لأن طرفي العلاقة أو العقد عبر الإنترنت قد يكونا من دوليتين مختلفين ، و كل دولة تفرض ضريبة على هذا النشاط ومن هنا ينشأ الازدواج الضريبي⁽²⁾

2- عدم تحقيق مبدأ العدالة : فصعوبة تحديد المكلفين و الوعاء الضريبي في التجارة الإلكترونية ، يؤدي إلى عدم إخضاعها للضريبة ، و هذا راجع لعدة أسباب منها:

-عدم إمكانية تحديد هوية الأطراف المتعاملة في التجارة الإلكترونية ، يؤدي إلى صعوبة استكمال الملفات الضريبية التي تقيد السلطات التشريعية الالتزام بها.

-عدم و جود آليات محددة لحد الساعة لإخضاع التعاملات الإلكترونية للضريبة .

-اختفاء الوثائق الورقية في المعاملات و العقود الإلكترونية ، و حجمها مما يؤدي إلى صعوبة إثباتها.

و هذه الأسباب من شأنها تحقيق عدم المساواة بين الأشخاص و الشركات بعضها البعض ، رغم أنها تمارس نشاطها تجاريا واحد إلا أن إحداها تمارسه بطريقة تقليدية،و بالتالي يخضع وعاؤها للضريبة ، و الأخرى تمارسه عن طريق الإنترنت فلا تفرض عليها أية ضرائب ، ومع الإشارة أن الأرباح الناتجة عن تجارة الشبكة قد تصل أضعاف التجارة التقليدية .

ومن هذا يمكننا أن نستشف العلاقة الوثيقة بين ظاهرة التهرب الضريبي و التجارة الإلكترونية حيث

أن هذه الأخيرة تقدم عدة تسهيلات للأشخاص بتحقيق معاملات و صفقات تجارية بعيدا عن سلطة و عين الإدارة الضريبية.

و في الأخير يمكننا القول أنه ربما مستقبلا تتمكن السلطات الجبائية من مراقبة التعاملات الإلكترونية و

استرجاع و لو نسبة قليلة من إيراداتها الضائعة ، إن استطاعت تحقيق بعض الحلول المقترحة التالية :

(1)- فيتو تانزي ،مرجع سبق ذكره، الصفحة 35.

(2)- عبد الفتاح بيومي حجازي النظام القانوني لحماية التجارة الإلكترونية، دار الفكر الجامعي الإسكندرية، 2002، الصفحة 325.

- تطوير تشريع الضريبي بصياغة نموذج ضريبي يمكنها من تحديد سيادتها على الدخل المحقق من الصفقات التي تتم من خلالها التجارة الإلكترونية ، لا يتقيد بالتعريف المعمول به حالياً للمنشأة الدائمة، و اشتراط الوجود المادي أو ضرورة توفر مبدأ إقليمية الضريبة كأساس لفرض الضريبة على المعاملات الدولية ، مع إعداد البنية التشريعية اللازمة ، كوضع ضوابط و قواعد قانونية مناسبة لرسائل التجارة الإلكترونية كدليل موثق على صدق المعلومات المنشورة على موقع التجارة الإلكترونية لاتخاذها كدليل إثبات قابلة للمراجعة و التحقيق سواء لمراقب الحسابات أو عند حدوث خلاف بين المتعاملين في التجارة الإلكترونية⁽¹⁾.

- القيام بعمل شبكة موحدة لأجهزة الحساب الإلكتروني و هذا على مستوى مصلحة الضرائب، و مصلحة الجمارك و ربطها بشبكة الإنترنت العالمية، و التنسيق الكامل بين هذه المصالح لتبادل المعلومات فيما بينها للصفقات التي تتم من خلال التجارة الإلكترونية عبر شبكة الإنترنت.

- إلزام البنوك و المؤسسات المالية التي تتم عن طريقها التحويلات المالية بين المشروعات و سواء كان أطراف هذه التحويلات يقيمون داخل الدولة أو خارجها أن تكلف طالب التحول بإحضار بيان موقع عليه منه، يوضح نوعية و قيمة هذه التحويلات و أسبابها ، مع حجز نسبة معينة منه تحت حساب الضريبة المستحقة و توريدها إلى مصلحة الضرائب المختصة⁽²⁾

المطلب الثالث: التهرب الضريبي و الشركات المتعددة الجنسيات

تحت ستار العولمة ينشط النظام الاستعماري الجديد من خلال الشركات العابرة للقارات و التي يجري فرضها بالقوة في كافة أنحاء العالم من خلال استخدامها أرقى و أدق الوسائل التكنولوجية الحديثة. و هذه الشركات عبارة عن مجموعة مؤسسات من جنسيات مختلفة ، مؤلفة من وحدات اقتصادية أو مستقلة من حيث التسيير ، و التي تعمل في دولتين على الأقل و قد عرفها جلال الشافعي: " الشركة متعددة الجنسيات التي تزاوّل نشاطها إنتاجياً أو خدمياً أو تمويلياً في دول مختلفة ذات جنسيات مختلفة من خلال مجموعة من الفروع المستقلة أو غير المستقلة ، أو من خلال مجموعة من الشركات الزميلة"⁽³⁾ و من خلال تعريفنا للشركة المتعددة الجنسيات يمكننا استنباط بعض خصائصها المميزة:

⁽¹⁾ - محمد شريف توفيق ، تشخيص أهم المشاكل الناجمة عن التجارة الإلكترونية على المستوى القومي و سبل حلها ، Http : WWW.geocities .com. / Cherif. tawfik / wpec.htm, htm, 07/03/2014, page2.

⁽²⁾ - جلال الشافعي، مرجع سبق ذكره، الصفحة 43-44.

⁽³⁾ - جلال الشافعي، مرجع سبق ذكره، الصفحة 22.

-متعددة الجنسيات بحيث تكون الإدارة العليا على المستوى و أسس عالمية ، لا تأخذ بالدرجة الأولى بعين الاعتبار بمبدأ القومية أو الوطنية ، فإن مثل هذه الشركات ليس لديها أي ولاء إنساني أو وطني ن فهدفها ينحصر في جمع المزيد من الأموال بغض النظر عن تكون له (1)

- الانتشار الجغرافي، فتنشط هذه الشركات على الأقل في دولتين أو أكثر، ومنذ بداية التسعينات أخذت في النمو بقوة، ففي عام 1990 كان هناك إجمالي 35 ألف شركة، مع 150 ألف فرع منتشرة عبر العالم و في 1997 غطى العالم 450 ألف فرع ينتمي إلى 35 ألف شركة (2) .

-الحجم و التنوع، إذ أن الشركات المتعددة الجنسيات تكون كبيرة الحجم، سواء من حيث عدد و حداتها الاقتصادية (فروع أو مؤسسات) أو النسب الكبيرة للمعاملات و العمليات التجارية التي تقوم بها.

-ذات طابع احتكاري ، كيف لا و أن مبيعات و دخل شركة معولمة سنويا يفوق مجموع إجمالي الناتج القومي لتسع دول يبلغ عدد سكانها 550 مليون نسمة ، أو ما يعادل 10% من تعداد سكان العالم، و تخضع 25 % من الموجودات في العالم لهيمنة 300 شركة متعولمة فقط. (3)

إن هذه الخصائص المميزة للشركات المتعددة الجنسيات قد أكسبتها خطورة على البلدان المستضيفة لها، و هذا من خلال فرضها لجملة من المشاكل لسلطات هذه البلدان ، لأن تواجدها في هذه الأخيرة إنما هو دفاعا عن مصالحها بغية تحقيق أكبر ربح و ليس مصالح البلد المتواجدة فيه.

حيث أن هذه الشركات المتعددة الجنسيات تقوم بعدة معاملات تجارية داخليا فيما بينهما، أي عمليات الاستيراد و التصدير بين المراكز الرئيسية و الشركة الأم من ناحية ، و المشروعات التابعة في الخارج من ناحية أخرى ، و تكتسب هذه المعاملات التجارية طابعا خطيرا، لأنها لا تتم من خلال قنوات السوق التقليدية، بل أنها معاملات تجارية داخل شبكة الشركات و تبرز هذه الخطورة في إمكانية تطبيق نظام خاص للأسعار لهذه المعاملات ، يختلف عن أسعار السوق خارج هذه الشبكة و يسمى هذا النظام "السعري" بأسعار التحويل".

و يثير هذا النوع من الأسعار مشكلات لسلطات الضرائب الوطنية، بسبب احتمال إساءة استخدامها من جانب هذه الشركات خاصة في الدول التي ترتفع فيها الضرائب.

(1) - عبد الحي يحي زلوم ، نذر العولمة ، هل بوسع العالم أن يقول لا للأسمايلية المعلوماتية ، دار الفهارس للنشر ، 1999، الصفحة 348.

(2) - مركز الدراسات السياسية و الإستراتيجية، العولمة الاقتصادية و النظام الاقتصادي العالمي الجديد،

<http://Web2.ahram.org/acpps/ahram2001/1/1,READ28,HTM,06/03/2014.page1>

(3) - عبد الحي يحي زلوم مرجع سبق ذكره، الصفحة 352.

إن هذه الأخيرة تلعب دورا مهما رئيسيا في قرارات الشركات بشأن المكان الذي تعلن فيه عن أرباحها، لذا تلجأ إلى استخدام تقنية أسعار التحويل للتخفيف من التزاماتها الجبائية أو التهرب منها عن طريق توجيه أرباحها باتجاه فروعها المتواجدة في الدول ذات الضرائب المنخفضة، و يكون ذلك سواء عن طريق تضخيم أسعار المشتريات عند الاستيراد أو تخفيض أسعار المبيعات عند التصدير، مما يسمح بنقل الأرباح من أوعية عالية الضرائب إلى أوعية منخفضة الضرائب.

كما يمكن استخدام تقنية أسعار التحويل في القروض المتبادلة فيما بينها، و تحديد قيمة العلامات التجارية و براءات الاختراع، و غالبا ما تحتار السلطات الضريبية في كيفية مواجهة هذا الاتجاه. و طبقا لمسح أجري مؤخرا - 1999- لسياسات أسعار التحويل لما يزيد على 600 شركة متعددة الجنسيات (تتخذ مقراتها في 19 دولة) تبين أن هذه الشركات ترى أن هناك صلة واضحة بين الرغبة في تحاشي الازدواج الضريبي و استخدام التحويل.⁽¹⁾

و بالتالي لتفادي الازدواج الضريبي يتم التهرب الضريبي باستخدام طريقة أسعار التحويل و هكذا تسمح هذه الطريقة المطبقة من قبل هذه الشركات بالحفاظ كليا أو جزئيا على مستوى العام لمرد وديتها و بالتالي تحسين موضعها التنافسي على المستويين المحلي و الدولي دون الأخذ بعين الاعتبار للنتائج الوخيمة التي تحدثها في الإيرادات الجبائية للبلدان التي تنشط فيها.

المطلب الرابع: التهرب الضريبي و الجنات الضريبية

تعتبر الجنات الضريبية عالما بدون حدود يسمح بتدفقات تجارية و مالية على المستوى الدولي و بحرية تامة، لكن يخلق فرصا لتهرب المكلفين غير الأمناء، خاصة إذا توفرت البيئة الملائمة للإغراء مثلما توفره الجنات الضريبية من مرونة في قوانينها- جبائية، تجارية، مالية - مما يجعلها هدفا لجلب الاستثمارات الخارجية إليها.

و قد عرفت اللجنة الضريبية بأنها البلد الذي تنظيماته النقدية و الجبائية مرنة و مغرية أكثر من باقي دول العالم، حيث تعمل على جلب رؤوس الأموال الخارجية⁽²⁾

ومن خلال تعريفنا للجنة الضريبية يمكننا أن نستشف بعض الخصائص المميزة لها مثل⁽³⁾:

-انعدام الضرائب أو معدلات ضريبية متدنية.

(1)- فيتر تانزي، مرجع سبق ذكره، الصفحة 35.

(2)- ATTAC, TAX .TOBIN, <http://www.membre.lycos.fr/Bonnes/tobin/FMI.HTM,09/03/2014Page1>.

(3)- مجهول، الجنات الضريبية.

- مرونة القوانين و التشريعات مثل التشريعات التجارية التي تتميز بالقواعد الحرة.
- معظم الجنات الضريبية ليس لها اتفاقيات جبائية ، و بالتالي امتناعها عن التعاون مع الإدارات الضريبية الأخرى (الأجنبية).

- إمكانية عدم قياس المستثمرين بأنشطة فعلية فيها، فقط للإفلات من الرسوم الباهظة في بلدانهم.
- الاستقرار السياسي و الاقتصادي.

ومن هذه الخصائص المميزة للجنات الضريبية يتجلى لنا بأن هذه الأخيرة تفرض عدة تحديات جبائية هامة أمام مختلف الدول ، من خلال عرضها للكثير من الإمكانيات للجوء إليها قصد التهرب من دفع الضرائب المستحقة ، و بالتالي فقد فتحت الباب على مصرعية لمجال التهرب الضريبي على المستوى الدولي ، و بخاصة مع التقنيات و الطرق التي توفرها التكنولوجيا الحديثة ، هذا من جهة ، و من جهة أخرى نظرا للعدد الذي تتزايد به هذه الجنات الضريبية إذ تبلغ 65 جنة على مستوى العالم مثل موناكو، لوكسمبورغ⁽¹⁾.

ومن بين الوسائل التي توفرها الجنات الضريبية لإمكانية التهرب نجد:

1 - تحويل الإقامة : بحيث أن ارتفاع الضرائب في بلد ما سيكون حافزا لدافعي الضرائب لنقل أموالهم للخارج أي إلى دول تفرض سلطتها المختصة عليها ضرائب منخفضة ، و هذا بغية التخلص من خضوعهم في بلدانهم ، فيقومون بتحويل مكان إقامتهم إلى الجنات الضريبية لما تمتاز به من انخفاض مستوى الضغط الجبائي⁽²⁾.

2 - إقامة المؤسسات الوهمية : و هي مؤسسات واجهة لا غير ، بحيث تستعمل لإخفاء حقيقة التحويلات، و بالتالي ليس من السهل للهيئات الجبائية مختلف الدول إظهار أن التحويلات المنجزة حقيقية أم لا، بسبب الصعوبات التي تواجه الحصول على المعلومات من طرف الجنات الضريبية بسبب انعدام الشفافية⁽³⁾.
و نظرا لهذه الوسائل المهمة التي تتمتع بها ظاهرة التهرب الضريبي في ظل الجنات الضريبية، فقد ازدادت أهمية هذه الأخيرة كقنوات للتهرب، و مما حفز نموها أكثر تدفق المعلومات الإلكترونية التي أسهمت في تحرك الأموال و المعلومات بسهولة و بتكلفة يسيرة.

(1) - ATTAC , TAX . TOBIN, [http: www.membre.lycos.fr/Bonnes/tobin/FMI.HTM,09/03/2014Page1](http://www.membre.lycos.fr/Bonnes/tobin/FMI.HTM,09/03/2014Page1).

(2) - R rapport de l'OCDE, I 'évasion et fraude fiscale internationales, questions de fiscalité internationale, n°1,OCDE, Pris,1987,Page27.

(3) - Voir :

- Rapport de l'OCDE,N°1,1987,page27.

-Maurice COZIAN, Pricis de fiscalité des entreprises, 25ème édition, Litec, 2002, Paris, Page 398.

ومما سبق يتجلى لنا أن معظم التدفقات المتوجهة نحو الجنات الضريبية ترافق عملية التهرب من الضريبة ، حتى و إن كانت بعض التحويلات ليس لها هدفها الأول الهروب من دفع الضريبة مثل عمليات غسل الأموال ذات المصدر غير الشرعي.

و في الأخير من الضروري إصلاح الرؤية للجنات الضريبية التي تحرم الدول من إيرادات جبائية مهمة و تسمح أيضا بإعادة تدوير الأموال القذرة في الاقتصاد الحقيقي، و هذا من خلال إجراءات عقابية تتخذها الدول الصناعية ، إذا قامت منظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي بإعداد دليل إرشادي للتعرف على جنات ضريبية و من بين الأساليب التي طرحتها نشر قائمة بالملذات الضريبية كخطوة أولى تجاه استئصال عمليات غسل الأموال و التهرب الضريبي⁽¹⁾.

تعليق: مما سبق نستخلص إن الشركات دولية النشاط تعتبر نموذج العمليات على المستوى الدولي ، لذلك فهي السبيل الوحيد للتعبير عن التهرب الضريبي على المستوى الدولي دون إن نهمل في ذلك ما يقوم به الأفراد من تحويل للأرباح إلى الجنات الضريبية، أو يختفي هو شخصا في بلد آخر هروبا من دفع الضريبة (التهرب الشخصي).

(1) - فيتوتازي، مرجع سبق ذكره، الصفحة 36

المبحث الثالث : طرق قياس التهرب الضريبي و سبل علاجه .

يشكل التهرب الضريبي أحد التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة الاقتصادية و المالية ، نظرا لأثاره السلبية المتعددة ، و هذا ما يستدعي من السلطات المختصة ضرورة مجابته، و لكن هذه الأخيرة لا بد من أن تكون لها صورة مستوفية عن حجم الظاهرة لاتخاذ الحلول المناسبة ، لأن المشكل الرئيسي بالنسبة لوضعي السياسة الضريبية لا يمكن في ظاهرة التهرب الضريبي نفسها ، و لكن في المدى الذي تبلغه، خاصة ما أتاحتها التطورات الاقتصادية و التكنولوجية في زيادة تفشي الظاهرة بمستويات مذهلة. لذا سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق أولاً إلى مختلف الطرق المستعملة لقياس حجم ظاهرة التهرب الضريبي، ثم ثانياً إلى سبل علاج هذه الظاهرة.

المطلب الأول: مناهج و طرق قياس التهرب الضريبي.

من الصعب قياس حجم التهرب الضريبي، و ذلك لطبيعته السرية، حيث لا توجد طرق قياسية دقيقة، إنما بعض المناهج المقترحة على الأقل لتمكنا من أخذ صورة و لو بسيطة عن حجمه. و من بين هذه المناهج لدينا منهج الاقتصاد السري و منهج عدم الالتزام الضريبي :

1 - منهج تقدير الاقتصاد السري:

يعتمد هذا المنهج على تقدير أو تحديد حجم الاقتصاد السري، و الذي من خلاله يمكننا حساب و تقدير حجم التهرب الضريبي، و هذا لأن مجمل النشاطات و المداخل التي تتم في هذا الاقتصاد لا يتم إخضاعها للضريبة.

و يتضح لنا ذلك من خلال تعريف فيتو تانزي للاقتصاد السري على أنه "كافة المداخل التي لم يتم الكشف عنها للسلطات الضريبية"⁽¹⁾

و إن كانت هذه المداخل غير مصرح بها للمصالح الضريبية فإنها لا تدخل ضمن إطار الحسابات القومية فالسؤال المطروح هو ما هي أهم الأساليب المؤدية إلى و جود الاقتصاد الموازي؟ يرجح حدوث اقتصاد الظل إلى جملة من الأسباب و التي من بينها:

- الضرائب و اشتراكات الضمان الاجتماعي ، حيث أن تزايد أعباء هذه المدفوعات تعد القوة الدافعة الرئيسية وراء حجم الاقتصاد السري و نموه، حيث تضاف هذه الأعباء إلى تكلفة العمالة في الاقتصاد

(1) - أحمد السقي، الاقتصاد السري،

السري، و كلما زاد الفرق بين هذه الأخيرة و صافي إيرادات العمل بعد خصم الضرائب قويت الدوافع لدى أصحاب العمل و العاملين على تجنب هذا الفرق و المشاركة في الاقتصاد السري. إذ تشير الدراسات و التحليلات في الولايات المتحدة الأمريكية أنه كلما ارتفع المعدل الحدي لضريبة الدخل الشخصي بنقطة مئوية واحدة أدى ذلك إلى نمو الاقتصاد السري بنسبة 1,4 نقطة مئوية في حالة ثبات العوامل الأخرى⁽¹⁾.

- إن النشاط الاقتصادي مؤطر من الدولة عن طريق مجموعة من اللوائح الحكومية و القوانين مثل اعتبار بعض النشاطات غير قانونية ، اشتراطات الترخيص ، لوائح سوق العمل ، القيود المفروضة على عمل الأجانب.

و يمكن لهذه اللوائح الحكومية أن تؤدي إلى زيادة نمو الاقتصاد السري ، إذ توضح العديد من الدراسات أن البلدان التي تكثر فيها اللوائح المنظمة لشؤونها الاقتصادية يكون حجم اقتصاد الظل فيها كثيرا، و على سبيل المثال في عينة 84 بلدا من البلدان النامية و بلدان التحول الاقتصادي و البلدان المتقدمة تبين أن زيادة نقطة واحدة على مؤشر التنظيم تقترن بزيادة في اقتصاد الظل نسبتها 10%⁽²⁾

- و جود المؤسسات الصغيرة، حيث أن معظم الاقتصاد السري يتكون من منشأة الأعمال الصغيرة و صغار منظمي المشروعات الذين يتهربون من مختلف أشكال الضرائب⁽³⁾.

بحيث تميل هذه المنشآت إلى تسوية معاملاتها عن طريق النقود السائلة ، مما يؤدي إلى سهولة تعظيم الأنشطة الخفية.

ومن خلال ما سبق تتجلى لنا العلاقة الوثيقة بين الاقتصاد السري و ظاهرة التهرب الضريبي، حيث أن حدوث أحدهما يؤدي بالضرورة إلى حدوث الأخرى ، و بالتالي فإن قياس حجم أي أحد منهما يمكن من حساب حجم الآخر عن طريق العلاقة التالية:

حجم التهرب الضريبي = حجم الاقتصاد السري X المعدل الضريبي المتوسط المفروض

ومن بين أهم الطرق المقترحة و المستعملة في قياس الاقتصاد الموازي نجد:

1 1 -مدخل الفروق بين الدخل و الإنفاق : حيث يسمى هذا المدخل بأسلوب الفروق المكشوفة بين إنفاق قطاع عائلي و دخله ، لأن الأفراد الذين يقل دخلهم المعلن عن إنفاقهم ربما يخفون جانبا من دخلهم و الذي قد

(1) - فريديك شنايدر، دومينيك إنسي، الاختباء وراء الظلال،-نمو الاقتصاد الخفي-، في سلسلة قضايا اقتصادية، صندوق النقد الدولي، مارس 2002، الصفحة 7.

(2) - مرجع سابق صفحة 7.

(3) - كينث س. روجوف، لماذا هذا الإقبال المدهش على العملة الورقية ، في مجلة التمويل و التنمية ، العدد 1، مارس 2002. الصفحة 56.

يرجع إلى دخول مولدة أصلا في الاقتصاد الخفي، و يقوم هذا المدخل على فرض رئيسي مؤداه أن الأفراد يحصلون على دخول من مصادر مختلفة ، و أن هناك جانبا من هذه الدخول لا يتم الإفصاح عنها أو على الأقل إخفاء جانب منها ، إلا أن هذه الدخول المخفأة سوف تتحول إلى إنفاق آجلا أو عاجلا، ومنه هذا الأسلوب قائم على أساس أن معاملات الاقتصاد الخفي لن تظهر في صورة دخل و لكنها ستظهر في صورة إنفاق⁽¹⁾.

و لكن هل زيادة الإنفاق عن الدخل راجعة فقط إلى وجود مداخيل مولدة في الاقتصاد الموازي؟

لا، فقد تعود إلى عدة أسباب أخرى مثل: الادخار، الاقتراض.....

1 2 - منهج إحصاءات القوى العاملة (سوق العمل): و يعتمد هذا المنهج على حساب الفرق بين عدد

السكان الذين يفترض أنهم جزء من قوة العمل الاقتصادية بناءا على الإحصاءات السكانية، و عدد السكان المسجلين رسميا باعتبارهم قوة العمل الفعلية في الدولة ، و تحتاج هذه المقارنات بعض الافتراضات الخاصة بالإنتاجية في القطاع الخفي من الاقتصاد، و التي يمكن الإعانة بها لمعرفة حجم النشاط و الدخل الخفي خلال فترة الحسابات .

و لكن صحة هذا المدخل يعتمد على مدى صحة الفروض الموضوعية حول إنتاجية العامل في كل من القطاعين الرسمي و غير الرسمي، و هو ما قد يؤدي إلى تقديرات مرتفعة لحجم الاقتصاد الموازي إذا ما افترضنا إن الإنتاجية في الإقتصاديين واحدة . إضافة إلى أن الانتقاد الموجه إلى هذا المدخل يكمن في أخذه لعنصر العمل في حساب الناتج الوطني مع إهمال العوامل الأخرى⁽²⁾ .

1-3- منهج المدخلات المادية (استهلاك الكهرباء): حيث يتم تقدير النمو في الاقتصاد السري من واقع

استهلاك الكهرباء ، على افتراض أن استهلاك هذه الأخيرة هو أفضل مؤشر مادي للنشاط الاقتصادي ككل،

ثم طرح معدل نمو إجمالي الناتج المحلي الرسمي من معدل نمو استهلاك الكهرباء الكلي، و إرجاع الفرق

بينهما إلى نمو الاقتصاد السري⁽³⁾

و لكن ليس بالضرورة أن زيادة نمو استهلاك الكهرباء ناجمة عن زيادة نمو الاقتصاد السري فقد ترجع لعدة عوامل أخرى كالتبذير .

(1) - أحمد السقي، مرجع سبق ذكره، الصفحة 13 .

(2) - حمدي عبد العظيم، مرجع سبق ذكره، الصفحة 22 .

(3) - فريديك شنايدر، دومينيك إنسي، مرجع سبق ذكره، الصفحة 12 .

1-4- المنهج النقدي: و يقوم هذا المدخل على افتراض أساسي مفاده أن معاملات الاقتصاد الخفي تتم

أساسا باستخدام النقود السائلة و أن تغيرات الطلب عليها نتيجة لزيادة أنشطة الاقتصاد السري⁽¹⁾.

و ذلك في محاولة من المتعاملين في هذا الاقتصاد إخفاء معاملاتهم، و التي يمكن أن يتم اكتشافها إذا تمت بوسائل دفع أخرى .

و هذا ما يؤدي تساؤل كينث روجوف في مقاله " لماذا هذا الإقبال المدهش على العملة الورقية "، فمع و جود الائتمان و الدين ، و المعاملات المصرفية الهاتفية... و ما إلى ذلك، لماذا لم يتناقض الطلب على العملة باستمرار حتى يتراجع إلى الصفر⁽²⁾؟.

و ينقسم هذا المنهج إلى عدة أشكال منها:

-معدل النقود السائلة إلى الودائع تحت الطلب ، و يقوم هذا المنهج على أساس أن نسبة النقود السائلة

بالنسبة للودائع تحت الطلب ثابتة ، و من ثم أي زيادة في هذه النسبة لا بد و أن تعكس زيادة في الطلب على النقود السائلة لتمويل المعاملات التي تتم في الاقتصاد الخفي.

- و يمكن تقدير حجم الاقتصاد الخفي بالعلاقة التالية :

$$AEST=(M_2-M_1).R$$

حيث أن:

M_1 : نسبة النقود السائلة بالنسبة للودائع تحت الطلب في فترة الأساس.

M_2 : نسبة النقود السائلة بالنسبة للودائع تحت الطلب في فترة المقارنة.

R : سرعة دوران النقد في الاقتصاد الرسمي.

و لقد وجهت عدة انتقادات لهذا المنهج، و هذا على أساس هشاشة الفرضيات المبني عليها، فواقعيا لا يمكن

ثبات هذه النسبة النقدية لفترة طويلة، كما أنه ليس بالضروري تساوي سرعة دوران النقد في الاقتصاد

المشروع و الاقتصاد السري ، إذ يشير Greenfield "1993" إلى أن هناك احتمال أن تكون سرعة تداول

النقود في الاقتصاد الخفي أقل من تلك الخاصة بالاقتصاد المشروع، بالإضافة إلى أن البعض يرى أن زيادة

(1)-GAIL BERI, nouvel éclairage sur l'économie de l'ombre, FMI bulletin.numéro 15-v31,

12Aou't2002.Page.54 -

(2)- كينث س. روجوف، مرجع سبق ذكره، الصفحة، الصفحة 56.

النقود السائلة قد ترجع أساسا إلى التغييرات الحادثة في الدخل، الاستهلاك، و ليس إلى النمو الاقتصادي الخفي.⁽¹⁾

-أسلوب المبادلات، و يستند هذا الأسلوب على أساس افتراض أن كل المبادلات التي تتم في الاقتصاد الرسمي و غير الرسمي تتم بالنقود - أي عدم وجود عملية المقايضة في الاقتصاد الخفي- بالإضافة إلى أن العلاقة بين النقود و المبادلات هي علاقة ثابتة و هي مشتقة من معادلة فيشر:

$$MV = PT$$

M: الرصيد النقدي المتاح (النقود السائلة + الودائع تحت الطلب)

V : سرعة تداول النقد.

P : المستوى العام للأسعار

T : حجم المبادلات

فإذا علمنا قيمتي M و V فإنه من الممكن حساب قيمة P T (القيمة النقدية للمعاملات)، و إذا كانت نسبة القيمة النقدية للمعاملات P T إلى الناتج القومي معلومة و ثابتة في ظل افتراض غياب الاقتصاد السري، فمن الممكن تقدير مستوى الناتج القومي الإجمالي في أية سنة⁽²⁾ . و يمكن حساب حجم الاقتصاد السري عن طريق العلاقة التالية :

حجم الإقتصاد السري = القيمة الإسمية المقدرة للناتج - القيمة الإسمية للناتج القومي
القومي وفقا للمعادلة السابقة و وفقا لبيانات الحسابات القومية

و يعاب على هذا الأسلوب أنه حساس جدا لاختيار فترة الأساس و كذلك الفروض الموضوعية حول سرعة تداول النقود في الاقتصاد الخفي، إذ ليس بالضرورة تساوي هذه السرعة في ظل الاقتصاديين- الرسمي و غير الرسمي-.

-متغير المعادلة النقدية ، و هذا المنهج قائم على فكرة أنه توجد علاقة بين الجباية و الاقتصاد السري، فيفترض أن الاقتصاد السري هو نتيجة مباشرة لارتفاع الضرائب ، صف إلا ذلك أنه من المفروض إقامة المبادلات أو الصفقات المتعلقة بهذا الاقتصاد و تخزين الثروة المتراكمة يكون عن طريق استعمال النقود.

(1)- أحمد السقي ، مرجع سبق ذكره، الصفحة 20.

(2) - مرجع أعلاه، الصفحة 22.

ومن أجل حساب مقدار تأثير الجباية على اقتصاد السري يجب العمل بمعادلة طلب العملة التي تراعي المتغير الضريبي.

و بالتالي يسمح لنا بقياس أثر التغييرات الضريبية على هذا الطلب ، حيث يوضح تقديران لحيازة العملة أحدهما حين يكون المتغير الضريبي صفرا ، و آخر حين يكون غير ذلك ، و الفرق بينهما يشكل لنا العملة غير المشروعة (1) وبافتراض أن سرعة دوران العملة الشرعية هي نفسها في الاقتصاد السري ، يتم تقدير هذا الأخير وفقا للمعادلة التالية(2) :

$$AEST = (M3 - M2) \frac{PNB}{M0}$$

حيث:

(M3-M2) العملة غير الشرعية

M₀ : العملة الشرعية

PNB: / M₀ سرعة دوران العملة الشرعية.

و تكمن نقائص هذا المقياس في افتراضه أن سرعة العملة غير الشرعية هي نفسها في العملة الشرعية، و هذا ليس دوما صحيحا.

إضافة إلى ذلك هذا المنهج ينقص من قيمة التهرب الضريبي لأنه لا يأخذ بعين الاعتبار إلا التهرب المرتبط بتوظيف العملة و الاقتصاد السري، و يهمل الطرق الأخرى للتهرب، مثل الاستفادة من إعفاءات لا أساس لها.

-أسلوب الوحدات النقدية ذات القيم المرتفعة ، حيث يقوم الأسلوب على أساس افتراض أنه عندما يتزايد حجم الاقتصاد الخفي فإن الحاجة إلى النقود السائلة تزداد ، و بالتالي من المتوقع زيادة نسبة الأوراق ذات الفئات النقدية المرتفعة لتسهيل عملية تسوية المعاملات في الاقتصاد الخفي و يقوم هذا الأسلوب على أساس اشتقاق حجم الخفي من خلال نسبة الوحدات النقدية ذات الفئات المرتفعة إلى باقي فئات العملة .

و يكمن ضعف هذا المنهج على أساس أنه من الصعب أن نرجع ارتفاع معدل و حداث النقد المرتفعة إلى و جود الاقتصاد الخفي ، فقد تعود إلى عدة عوامل أخرى مثل التضخم ، و التدهور المستمر في القوة الشرائية

(1) - سومشاي رينشو بان، قياس التهرب الضريبي، في مجلة التمويل و التنمية ، العدد 7 ، ديسمبر 1984، الصفحة 39.

(2) - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، فرع تسيير ، جامعة الجزائر ، معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، خروبة ، 2002 الصفحة 299.

للمعملة إلى الدرجة التي تجعل عملية إبرام المعاملات باستخدام الوحدات النقدية ذات القيم الصغيرة مشكلة كبيرة بالنسبة للمتعاملين .

إن الأساليب التي تم اقتراحها لتقدير الاقتصاد الخفي من خلال المنهج النقدي تعاني من نقص أساسي وهو أن التغيرات في المعدلات النقدية تعزى فقط للتغير في حجم الاقتصاد السري ، ومثل هذا المنهج يعد معقولا إلا في حالة واحدة وهي غياب تأثير أي عوامل أخرى على هذه المعدلات (آثار الدخل ، آثار الأسعار..)
1-5 منهج المتغير الكامن : ويتم تقدير حجم اقتصاد الظل كدالة للمتغيرات المشاهدة التي يفترض تأثيرها على الاقتصاد السري ، كالعيب الضريبي ، عبء القواعد التنظيمية الحكومية، والمتغيرات التي تتأثر بأنشطة اقتصاد الظل كالسيولة وساعات العمل الرسمية ، البطالة وما إلى ذلك، وتتميز هذه الطريقة عن غيرها بكونها تنظر في العديد من الأسباب والآثار في آن واحد.⁽¹⁾

2- منهج تقدير عدم الالتزام الضريبي:

بالإضافة إلى المناهج السابقة الذكر والتي تعتمد في قياس التهرب الضريبي على أساس حجم الاقتصاد السري هناك مجموعة من المناهج الأخرى والتي يستند إليها في التقدير ومن بينها :
1-2 منهج الضريبة القانوني المحتملة: حيث يقوم هذا المنهج على التسليم بصحة أرقام الدخل الوطني الرسمي، وتؤخذ كأساس لحساب ضريبة الدخل التي يفترض تحصيلها، ومقارنتها بحجم الضريبة المحصلة فعلا، والفرق بينهما بالإيجاب يمثل قيمة التهرب الضريبي .
 ويمكننا توضيح ذلك وفق ما يلي :

$$\text{حجم التهرب الضريبي} = \text{الضريبة المقدرة} - \text{الضريبة المحققة}$$

ومن أهم الانتقادات التي وجهت إلى هذا المنهج هي أنه :
 -يفترض صحة التقدير الرسمي للدخل الوطني، ولا يقيس الدخل المتهرب من الضريبة الذي أغفل في التقدير .

-يقيس حجم الالتزام الضريبي أكثر مما يقيس حجم التهرب الضريبي .

2-2 منهج نسبة الضريبة الثابتة: ويرتكز مضمون هذا المنهج على أن حجم التهرب الضريبي يساوي الفرق بين الضريبة المقدرة والضريبة المحققة لسنة معينة.

(1) - فريديريك شنابير ، دومنيك إنسي ، مرجع سبق ذكره ، الصفحة 12

ولحساب الضريبة التقديرية، نحدد سنة تمثيلية بحيث يكون فيها التهرب الضريبي عند الحد الأدنى، ثم نقوم بتحديد نسبة الضريبة إلى إجمالي الناتج الداخلي الخام لهذه السنة التمثيلية.
ومنه :

$$\text{الضريبة التقديرية} = \text{الناتج المحلي الخام للسنة المدروسة} \times \text{نسبة الضريبة الموافقة للسنة التمثيلية}$$

لكن ما يعاب على هذا المنهج أنه يقدر حجم التهرب الضريبي الإضافي وليس التهرب الضريبي ككل، لذلك يفيد في إبراز مدى تدهور أداء الإدارة الضريبية.
إضافة إلى أنه مؤسس على فرضية النسبة الثابتة بين الضريبة والناتج المحلي الخام ، وهذه الفرضية لا يمكن اعتمادها إلا إذا كانت مرونة الضريبة تساوي الواحد ، أي أن التغير الحاصل لإجمالي الناتج المحلي يكون مساويا للتغير النسبي في الضريبة، أو إذا لم يكن هناك أي تغير على هيكل معدلات الضرائب أو على مكونات الناتج المحلي الخام.⁽¹⁾

2-3 منهج الإعفاءات الجبائية : حيث يقدر حجم التهرب الضريبي في هذا المنهج على أساس المعلومات الواردة في تصاريح المكلفين بالضريبة أثناء فترة الإعفاء الضريبي، ومقارنتها بتلك المقدمة قبل فترة الإعفاء وقيمة الفرق بينهما تمثل مبلغ التهرب الضريبي .

وتتمثل حدود هذا المنهج في أنه لا يقيس إلا جزء من المداخل غير المصرح بها، فرغم الظروف الملائمة فإن بعض الممولين يفضلون عدم الوقوع في حقل الإعفاءات الجبائية لأنهم إذا صرحوا بمداخلهم لإدارة الضرائب فإنه يقع عليهم دفع الضريبة التي يعتبرونها دائما مرتفعة ، هذا من جهة ، ومن أخرى إذا تكررت الإعفاءات فإن بعض الممولين سوف يؤجلون التصريح بمداخلهم في انتظار إعفاء جديد في تاريخ لاحق.
تعليق: بعد استعراضنا لمختلف مناهج قياس التهرب الضريبي ، تجلى لنا أن كل منهج له الأثر الإيجابي في تحديد حجم التهرب الضريبي من ناحية معينة ، إلا أنه يكون محدود الفعالية من جهة أخرى ، وبالتالي لا يوجد منهج متكامل يقيس لنا حجم الظاهرة ، خاصة لما تعرفه هذه الأخيرة من تنوع في أساليبها .

المطلب الثاني: سبل علاج ظاهرة التهرب الضريبي

لقد لا حظنا سابقا من خلال المبحث الأول أن لظاهرة التهرب الضريبي عدة آثار سلبية تحدثها على جميع النواحي، اقتصاديا، اجتماعيا...لذا يجب على الدولة أن تسعى للحد من هذه الظاهرة، وذلك من خلال

(1) - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، مرجع سبق ذكره، الصفحة 303.

معالجة مسبباتها الرئيسية على الأقل، بالاعتماد على وسائل معالجة مرنة وملائمة ذات طابع وقائي، حتى تسمح بالتخفيف منها بالتقليص التدريجي لمسبباتها.

فتكون الوقاية من التهرب الضريبي بتنمية الوعي الأخلاقي وإيقاظ الحس الجبائي لدى الأفراد بأن دفع الضرائب هو التزام أخلاقي واجب، قبل أن يكون التزاما قانونيا إجباريا، لأنه التعبير الحقيقي عن التضامن الاجتماعي بين المواطنين، لذا من الضروري نشر وتعميم ثقافة جبائية، سواء بالاستعانة بوسائل الإعلام المكتوبة من الصحف، المنشورات، والمجالات الدورية لإطلاع المكلف بمختلف المستجدات والتعديلات الحاصلة في النظام الضريبي، أو الوسائل المسموعة والمرئية لأجراء حملات توعية دائمة ليست مؤقتة أو ظرفية، وكذا تنظيم دروس في المدارس، المعاهد والجامعات.

وكذلك ينبغي الحرص على صياغة قوانين، وتوفير إجراءات ضريبية على نحو سليم وبطريقة محكمة، حتى لا يترك فرصة للمكلف للاستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي. ضف إلى ذلك يجب إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي، حتى تتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة، ومدى تكيفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي هذا من وجهة، ومن جهة أخرى حتى يسهل سواء من قبل المكلفين أو السلطات المختصة.⁽¹⁾

لكن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي، بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم من خلال التحسين النوعي والكمي لإمكانياتها المادية والبشرية، وتسهيل الإجراءات العمل على نحو يكفل لها الوقوف على أحداث الأساليب والوسائل الفنية المستخدمة في الحقل الضريبي.

إضافة إلى خلق تعاون بينهما وبين مختلف الإدارات والهيئات المحلية الأخرى، وهذا بالتنسيق فيما بينها، بتبادل المعلومات، وكذا التدخل في ميدان بفرق مشتركة جبائية، تجارة، جمارك...

ومن بين الوسائل أيضا التي تمكن الدولة التخفيف من حدة ظاهرة التهرب الضريبي هي ترشيد نفقاتها، لأنها تمثل الواقع المجرد في تحديد مصير الإيرادات الجبائية، وفي هذا السياق فإن الدولة مطالبة بتحسين نوعية الخدمات العمومية (الصحة، مناصب العمل...)، وذلك بالاجتهاد في توجيه حصيلة الضرائب إلى الأنشطة الاقتصادية المفيدة للمجتمع، بجعل الضريبة وسيلة لتحفيز النشاط الاقتصادي، وتوجيه رؤوس الأموال نحو القطاعات الاستثمارية المنتجة، وعدم تجميدها في القطاعات الثانوية والسلع

(1) - ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003، منشورات بغداد، 2003، الصفحة 42، بتصرف.

الهامشية ، وبالتالي زج جميع طاقات المجتمع في عملية التنمية ، وخلق فرص عمل جديدة ⁽¹⁾ وبالتالي يتحقق الرخاء لأفراد المجتمع ، ويقتنع الأفراد بأن قيامهم بدفع الضريبة له فوائد محسوسة لكل منهم فيئق في السلطة التي تمثله وهي الدولة.

وبما أن ظاهرة التهرب الضريبي قد اتخذت بعدا عالميا خاصة مع ما وفرته تكنولوجيا المعلومات من سهولة في تداول الأموال والمعاملات ، ومنه زيادة إمكانية التهرب الخارجي أو الدولي بكل يسر فإن هذا ما يجعل التعاون الدولي ضرورة حتمية للمكافحة والحد من هذه الظاهرة.

ويكون ذلك بتوقيع اتفاقيات جبائية بين الدول - ثنائية ، أو متعددة الأطراف - أ تهتم بتنظيم تبادل المعلومات عن الممولين الذين يقيمون في غير بلدانهم الأصلية ، أو لهم نشاطات معه الخارج ، وهذا سعيًا وراء تحديد مراكزهم المالية ، وتحصيل الضريبة منهم .

كما يمكن البحث في إطار آخر أفضل ، وهو استحداث منظمة دولية للتعاون الجبائي ، تقوم بإعداد مشروعات نموذجية لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي على مستوى الدولي ، وذلك من خلال الخبراء والفنيين المختصين.

لكن هناك عدّة صعوبات سواء من الناحية الفنية أو النفسية تحول دون تحقيق ذلك ⁽²⁾:

- المساس بسرية المعاملات.

- الدول التي تظل خارج نطاق الاتفاقيات تلجأ إليها رؤوس الأموال التي تريد التهرب من الضرائب.

- قد يقبل بعض الممولين الإدلاء بالمعلومات لمصلحة خزينة بلدهم ، ولكنهم يرفضون ذلك متى علموا

أن هذه المعلومات المفروضة عليهم لمصلحة خزانة دولة أجنبية ، لهذا اهتم الفنيون بأن يوضحوا في

الاتفاقيات المبرمة أن تبادل المعلومات يتم على المعلومات التي يسمح بها كل تشريع .

تعليق: ومن هذا يمكن استخلاص أهم سبل علاج ظاهرة التهرب الضريبي والتي من أهمها تحسين فاعلية

النظام الضريبي، تحسين الجهاز الإداري الضريبي، تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف، تحسين

الرقابة الجبائية وتثبيت الإجراءات العقابية.

(1) - محمد غسان القلاع ، الإصلاح الضريبي من وجهة نظر القطاع الخاص.

[http:// www.ALBAATH.com/satradylast_page_008.HTM](http://www.ALBAATH.com/satradylast_page_008.HTM), 20/04/2014, pager 2.

(2) - عبد الكريم صادق بركات وآخرون ، المالية العامة ، مؤسسة شباب الجامعة ، مصر ، 1979، الصفحة 212.

الخلاصة:

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي كأحد أهم التحديات التي تواجهها الدولة في تطبيقها لسياستها الاقتصادية ، و هذا ما قادنا إلى محاولة تحليل و تشخيص و كذا الإلمام بمختلف جوانب هذه الظاهرة . ومن خلال ما عرضناه اتضح لنا أنه من الصعب إعطاء تعريف دقيق لظاهرة التهرب الضريبي من الناحية النظرية و هذا راجع إلى اختلاف و جهة النظر التي انطلق منها كل باحث – كما أن هذه الظاهرة تعود لعدة أسباب متداخلة و مترابطة فيما بينها ، تترجمها تصرفات الممولين ، تؤدي بهم إلى الإفلات و التملص الكلي أو الجزئي من أدائهم لواجباتهم الضريبية ، و هذا باللجوء إلى طرق و أساليب متنوعة و متجددة تتلاءم و تتناسب مع التطورات الهائلة في تكنولوجيا المعلومات و الاتصالات و حتميات تفرضاها العولمة ، مما زاد من شدة و حدة هذه الظاهرة، لذا أصبح من العسير جدا التحكم فيها.

غير أنه مهما كانت الوسيلة المعتمدة فإن النتيجة واحدة و تتمثل في الآثار السلبية التي تخلفها هذه الظاهرة على مستويات عدة منها الاقتصادية، المالية و الاجتماعية.

و هذا ما يفرض على الدولة ضرورة الحد من الآثار السيئة لهذه الظاهرة بتكميمها و معالجتها، و لكي تقوم بذلك بكفاءة فمن الضروري على الأقل أن تكون لها صورة عن الحجم و المستوى الذي تبلغه، معتمدة في ذلك على بعض الطرق و المناهج القياسية كمنهجي الاقتصاد السري و عدم الالتزام الضريبي ، لكن بعد دراسة هذه الأخيرة اتضح لنا انعدام و جود منهج متكامل يكمن الاعتماد عليه لقياس حجم التهرب الضريبي من جميع النواحي، بحيث أن لكل منهج حدوده مما يؤدي إلى عدم فعالية للإلمام بالظاهرة.

و لكن هذا لا يمنع من اتخاذ بعض الإجراءات العلاجية، سواء كانت تحسيسية بتصحيح الأسباب المؤدية إلى هذه الظاهرة أو ردعية بتحويل مهام ذلك إلى الأجهزة المختصة كجهاز الرقابة الجبائية.

الفصل الثالث
الرقابة الجبائية ودورها
في مكافحة التهريب

تمهيد :

تعتبر عملية مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي من الأولويات الكبرى للدولة ممثلة في مختلف مصالحها الضريبية، الجمركية و التجارة أضف إلى ذلك مصالح الأمن، و نحن في هذا الفصل سوف نركز دراستنا حول الإجراءات الضريبية باعتبارها كما سنرى أكثر فاعلية من غيرها، كما أن الظاهرة مرتبطة أساسا بالمصالح الضريبية و هي الأولى بمحاربتها دون إهمال مشاركة المصالح الأخرى في ذلك. و نظرا لهذه الأولوية سوف نستهل أولى خطوات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بالرقابة الجبائية كونها كما سنرى الوسيلة الأكثر فاعلية لمراقبة التصريحات من جهة، و من جهة أخرى و هي الأهم، لمكافحة التهرب الضريبي، و قد خصصنا لها فصلا بكامله لأنها تعتبر كما سنرى أهم وسيلة و أنجعها لمكافحة الظاهرة.

و لهذا قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث و التي تتمثل في:

- المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية.
- المبحث الثاني: الإطار القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية.
- المبحث الثالث: أدوات الرقابة الجبائية.

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

قبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية، يجب الإشارة إلى أن النظام الضريبي الجزائري، كباقي الكثير من الأنظمة المطبقة في معظم الدول المتقدمة يقوم على أساس التصريح ومن أجل التأكد من صحة ومصداقية التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، فإن المصالح الجبائية تجري وتباشر عمليات الرقابة الجبائية والتي هي بمثابة نتيجة استدلالية وطبيعية لنظام جبائي تصريحي.⁽¹⁾

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

1- تعريف الرقابة الجبائية:

اختلف الكتاب في ماهية الرقابة ولذلك فقد تعددت التعاريف التي تناولتها، فالرقابة عرفت بأنها عبارة عن حق دستوري يخول صاحبه سلطة إصدار القرارات اللازمة لإنجاح مشروعات الخطة فهي حق يخوله دستور أو قد يخوله قانون معين كما قد تحمل الرقابة معنى الوصاية من جانب الدولة لفرض حدود وقيود معينة تؤدي إلى أهداف التنظيم الإداري الذي تتطلبه الدولة.⁽²⁾

أما الرقابة الجبائية فتعرف على أنها:

وتعرف الرقابة الجبائية أيضا على أنها المقابل المنطقي للنظام الجبائي التصريحي، إذ أن المكلف بالضريبة يقوم بتقديم المعلومات المتعلقة بنشاط مداخله على شكل تصريحات للإدارة الجبائية. و على هذه الأخيرة إلا إثبات صحة هذه التصريحات عن طريق الرقابة التي يمكن أن تتخذ عدة أشكال.⁽³⁾

إضافة إلى أن الرقابة الجبائية هي وسيلة للكشف عن المخالفات فإنها تسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة وكذلك احترام قواعد المنافسة التي تعرفل دوما من طرف المتهربين.⁽⁴⁾

2- أسباب إجراء عمليات الرقابة الجبائية:

يوجد سببان رئيسيان لإجراء عمليات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين وهما كالتالي:

(1) عيسى بولخوخ الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية جامعة باتنة غير منشورة 2003-2004 ص 53.

(2) عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، مؤسسة الثقافة الجامعية، ط 2، جامعة الإسكندرية، مصر، 2004، ص-15.

(3) رضا خلاصي، المراجعة الجبائية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2000، ص-23.

(4) طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الجزائري (1995-1999) رسالة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية كلية الاقتصاد

وعلوم التسيير جامعة الجزائر غير منشورة 2001-2002 ص-41.

2-1- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه وضمان صدقيتها، بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة.

2-2- الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي:

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية وهي ما تعرف بظاهرة الغش والتهرب الضريبي، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة وعلى مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة الغش الضريبي لأنها تشكل وسيلة ضمان مصلحة الخزينة العمومية.⁽¹⁾

تعليق: إن الرقابة الجبائية هي عبارة عن سلطة حولها القانون للمراقب الجبائي لكي يفرض سلطته بمراقبة التصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة لكي يتحقق من مصداقيته ا ويكشف تلاعبات المكلف في إطار تهربه من دفع الضريبة حيث تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة من وسائل الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

لابد من الإشارة إلى أن الرقابة الجبائية تعتبر منهج وسيلة لكشف وسائل التدليس ووسيلة لمكافحة العمليات الغير قانونية التي تلحق ضررا بالخزينة العامة، فالرقابة الجبائية الفعالة هي الرقابة التي تتأسس على مقارنة المعلومات التي احتوتها الملفات بمعطيات ومعلومات خارجية لمعرفة الوضعية الفعلية للمكلف سواء بطريقة ملخصة أو بطريقة معمقة.⁽²⁾

1- الرقابة الشكلية:

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، فهي تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من

(1) عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، ط2، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2009، ص، 11-

.12

(2) - طالبي محمد، مرجع سابق، ص-77.

طرف المراقبين الجبائين، كما أن لها مهمة مراقبة هوية وعنوان المكلفين بالضريبة والعناصر المتاحة في تحديد الوعاء الضريبي.⁽¹⁾

فالرقابة الشكلية التي تمارس سنويا بمناسبة وضع التصريح، تتحدد بالخصوص في التحقيق على المستوى الشكلي للمعلومات التي يجب أن يتضمنها التصريح، مثل التعريف الجبائي، إمضاء المعني، ختم المؤسسة و التي تسمح بتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة باستمرار على تصريحات المكلفين مثل الأخطاء الحسابية أو تلك التي تأتي من ترحيل المجاميع و كنتيجة فإن هذا النوع من الرقابة لا يتدخل في صحة الأرقام المصرحة (معطيات التصريحات).

ولكن على الطريقة التي تم بها اعتماد هذه الأرقام من جهة أخرى، فإن هذه الرقابة ذات أهمية كبيرة، كمثال ذلك غياب دفتر اليومية العامة المنصوص عليه من طرف القانون التجاري يستطيع أن يكون موضوع رفض المحاسبة أو تقدير تلقائي وبهذا تكون الرقابة الشكلية كمرحلة تمهيدية للرقابة على المستندات.⁽²⁾ فالغرض من هذه الرقابة هو ضمان أن التصريحات المقدمة كتبت بطريقة صحيحة من الناحية الشكلية دون التعمق فيها بإجراء مقارنة بما تحتويه من معلومات وتلك التي تتوفر لدى الإدارة الجبائية. ومما سبق نستخلص خاصيتين لهذه الرقابة:

- تعتبر أول عملية رقابية للتصريحات.
- تهدف إلى مراقبة شكل وكيفية التصريحات دون التأكد من صحة هذه الأخيرة.⁽³⁾

2- الرقابة على الوثائق:

على العكس من الرقابة الشكلية، فالرقابة على المستندات يجب أن تكون شاملة وهذا ما يتطلب الفحص الإنتقادي لجميع عناصر التصريح الجبائي ومقارنتها بالمستندات الملحقة للتصريح وكذا المعلومات والبيانات التي في حوزة المصلحة وبصفة عامة فإن هذه الرقابة تتم على الملف وداخل المكتب حيث تركز على تصحيح الأخطاء الشائعة والتي يمكن الكشف عنها عن طريق:

- الفحص الشامل (مثل تناسق الأرقام المقدمة، التخفيضات الممنوحة... الخ) والوثائق الملحقة (ميزانية، جدول الإهلاكات، الوثائق المتعلقة بالتصدير...).

(1) - نوي نجاه، ، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (1999-2003)، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، غير منشورة 2003-2004، ص-37.

(2) - طالب محمد، مرجع سابق، ص-78.

(3) - نوي نجاه، مرجع سابق، ص-37.

- مقارنة مختلف التصريحات المسجلة من طرف نفس الممول والعناصر الواردة إلى المصلحة وتبقى الرقابة على المستندات من أهم الوسائل المفضلة للتوزيع العادل للضريبة لأنها تسمح بكشف الممولين المتخلفين عن أداء واجباتهم وتصحيح الأخطاء الواردة في التصريحات.⁽¹⁾
- وفي حالة بقاء بعض النقاط الغامضة بالنسبة للمحقق يستطيع أن يطلب بعض المعلومات أو التوضيحات من طرف المكلف:⁽²⁾

2-1- طلب المعلومات:

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

2-2- طلب التبريرات والتوضيحات:

عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه عبارة عن رفض للإجابة عن كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين على المحقق أن يعيد طلبا كتابيا لأنه يضمن طابع الإلزامية أكثر، ويجب أن يبين هذا الطلب الكتابي بشكل صريح النقاط التي يراها المحقق ضرورية للحصول على التبريرات والتوضيحات، لأن المكلف مطالب بتقديم الشروحات للإدارة الضريبية حول عدم التناسق المكتشف بين ما هو موجود في التصريحات وبين ما تحصلت عليه الإدارة الضريبية من خلال ممارسة حقها في الإطلاع، كما يجب تقديم الدليل الكافي على أن ما هو مصرح به من أرقام صحيحة ودقيقة. وطلب التوضيحات والتبريرات من طرف المكلف بالضريبة لا يجب أن تتعدى مدة 30 يوما لتقديم الرد عليها.⁽³⁾

3- الرقابة عند مقر المكلف:

تتم هذه الرقابة خارج مكاتب الإدارة الضريبية، وذلك من خلال التدخلات التي يقوم بها المراقبون للأمانة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، وتهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية.⁽⁴⁾

(1)- طالبي محمد، مرجع سابق، ص-78.

(2)- المرجع الأخير، ص-38

(3)- المرجع الأخير، ص-38.

(4)- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية فرع تسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، غير منشورة، 2001/2002، ص-318.

كما يمكن للأعوان المحققين إجراء معاينة ميدانية للعناصر المادية للاستغلال داخل مقرات العمل، قصد مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها والمسجلة في الوثائق المحاسبية مع تلك الموجودة في الميدان. وتعتبر هذه الطريقة أكثر فعالية من غيرها بحيث تسمح بمراقبة دقيقة لحقيقة النشاط الممارس من طرف المؤسسة التي تكون محل المراقبة والتحقيق.⁽¹⁾

تعليق: إن أشكال الرقابة الجبائية متكاملة ومتناسقة مع بعضها البعض لأنها جاءت مرتبة ومنظمة لبعضها البعض فكل منها يخدم الآخر من أجل رقابة جبائية هادفة وصحيحة.

المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية العنصر الأكثر أهمية لنظام المتابعة واحترام الواجبات الجبائية، إلا أنه ينبغي على أعوان الإدارة الجبائية التعرف على الدور الذي تلعبه كل واحدة من مكونات هذا النظام (الإجراءات، الوثائق، العقوبات، المراجعة) أما الأهداف المنتظرة من الرقابة الجبائية فيمكن تلخيصها في النقاط التالية:⁽²⁾

1- الهدف القانوني:

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

2- الهدف الإداري:

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

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.⁽³⁾
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تتجم عن ذلك.
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

(1) - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، مرجع سابق، ص-318.

(2) - عيسى بولخوخ، مرجع سابق، ص-55.

(3) - نوي نجا، مرجع سابق، ص-36.

3-الهدف المالي والاقتصادي:

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

4-الهدف الاجتماعي:

- منع ومحاربة إنحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع.
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.⁽¹⁾

تعلیق: إن أهداف الرقابة الجبائية متعددة ومتنوعة لكن كل نوع من الأهداف يخدم الهدف الآخر لان

الهدف الرئيسي هو كشف الأفراد الذين يتهربون من دفع الضريبة ومعاقبتهم والحد من ظاهرة التهرب الضريبي فكلما زادت شدة الرقابة الجبائية كلما انخفضت نسبة التهرب من الضريبة وبالتالي زادت مداخيل الخزينة العمومية من جني الضرائب المتحصل عليها.

(1)- العرجع الأخير، ص-36.

المبحث الثاني: الإطار القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية

يرتكز النظام الضريبي الجزائري على نظام التصريحات الجبائية، و بالتالي يجب على الإدارة الجبائية مراقبة هذه التصريحات و التأكد من مصداقيته، لأنه هناك مكلفون ذوي النية السيئة يحاولون عند كل تصريح تغليط إدارة الضرائب بتقديم تصريحات كاذبة أو ناقصة، أو لا يقدمونها بتاتا، و هذا للإفلات من دفع الضريبة المستحقة عليهم، و بالتالي لا توجد مبدئيا أي وسيلة في يد الإدارة الضريبية إلا الرقابة الجبائية لاستعادة هذه الحقوق المتملص منها، و معاقبة كل من يحاول التملص من الضريبة الواجبة الدفع. و بالتالي سوف نحاول في هذا المبحث الكشف عن مظاهر الرقابة الجبائية و إطارها التنظيمي إضافة إلى الإطار التشريعي الذي يحكمها.

المطلب الأول: مظاهر الرقابة الجبائية

إن فاعلية كل دولة يمكن تقديرها على ضوء مؤشرات عديدة يقوم على مدى استعدادها المسبق على إدخال مختلف النواتج الضريبية إلى صناديق العامة و بالتالي السهر على أن يتهرب المواطن من دفع التزاماته الضريبية و على أساس ذلك دعمت الإدارة الجبائية بأداة الرقابة الجبائية. فالرقابة الجبائية هي قبل كل شيء:

1 - مفهوم قانوني:

و تعرف على أنها السلطة المعترف بها للإدارة الجبائية لتصحيح النقائص. السهو، الإغفالات أو الأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضرائب على المكلفين بالضريبة. إن هذه السلطة ذات أهمية قصوى و تكتسي قيمة دستورية فالدولة يخولها دستوريا إلزامية الرقابة حتى لا يكون هناك تهرب ضريبي و السؤال الذي يبقى مطروح هو إلى أي مدى يمكن أن تذهب الإدارة الجبائية كون أن الدستور يحمي الحقوق الفردية للأشخاص و بحكم المنطق ترتبط الرقابة الجبائية بالإدارة الضريبية، و بما أن النظام الضريبي الجزائري يقوم على التصريح، و تطبيقا لهذا المبدأ كل واحد حر في حساب التصريح عن مداخله و بالتالي الدفع النهائي للضريبة، أن هذا الميكانيزم يحتوي بالضرورة مقابلا يتمثل فسي الرقابة و لقد أراد المشرع أن تكون هذه الرقابة فعالة إجبارية و لكنها أيضا مقيدة و مرتبطة بضمانات سواء للدولة أو الأشخاص الممارسي عليهم الرقابة الجبائية.

2 - نتائج مجتمع: تعتبر الرقابة الجبائية نتاج مجتمع و أنه من الصعب تقييم ظاهرة التهرب الضريبي و التي لا يجب خلطها مع مفهوم الغش الضريبي و التي يمكن اعتبارها استعمال وسائل قانونية من طرف

المكلف بالضريبة قصد تخفيض مساهمته الضريبية و مهما يكن من أمر فالإدارة الضريبية في السنوات الأخيرة خاصة ركزت جهودها أكثر في مجال قمع الغش الضريبي.

3 -الرقابة الجبائية بعد إنساني:

و الذي يجب إهماله رغم المجهود المبذول من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة الغش، فإن ما يجب الإشارة إليه معظم الدول هو أن الرقابة الجبائية لا تقتصر إلا على عدد ضئيل من المكلفين و لكنه أمر معاش فالمكلف محل الرقابة الجبائية لا يستقبل بسهولة التحقيق الذي أجرى عليه أن أغلب و أهم تظلمات المكلفين بالضريبة تركز على القلق الذي يصيبهم بالإضافة إلى الشكوك و الشبهات التي تحوم حولها و كذا إحساسه بضعف اتجاه الآلة الإدارية بل يمتلك حقوق مقابل الإدارة الجبائية و هذا في كل مراحل الرقابة الجبائية سواء أثناء سريان كل العمليات أو بالنسبة للنتائج التي يمكن الوصول إليها.⁽¹⁾

تعليق: إن مظاهر الرقابة الجبائية هي ثلاث، الأولى تظهر على أنا الرقابة الجبائية مفهوم قانوني أي السلطة التي خولها القانون وهي حق مراقبة التصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة للإدارة الجبائية، والثانية تظهر على نتاج مجتمع أي أنا المكلف بالضريبة يسعى دائما إلى تخفيض مساهمته الضريبية عن طريق الغش الضريبي لكن هذه الأخيرة ركزت على محاربة هذا الغش، أما الثالثة فتظهر الرقابة الجبائية لمحاربة الغش الضريبي بشتى أنواعه.

المطلب الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية.

حدد القانون الجبائي إطار تشريعيا للرقابة الجبائية حيث اسن سد للإدارة الجبائية صلاحيات و سلطات واسعة بمناسبة قيامها بعمليات الرقابة و التحقيق الجبائي على تصريحات المكلفين، كما أعطى للمكلف حقوقا و ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الجبائية و في المقابل ألزم القانوني الجبائي و التجاري على المكلف بعض الالتزامات الجبائية و المحاسبة.

1 -سلطات الإدارة الجبائية.

خول القانون الجبائي للإدارة الجبائية و بالضبط للمحقق الجبائي، و الذي يجب أن يتمتع برتبة مفتش على الأقل⁽²⁾، سلطات تنظم سير التحقيق و هي:

(1) - <http://djlif.info/vb/shwthreadphp=25978>.

(2) - المادة 37 من قانون المالية لسنة 2009 تعدل و تنتم أحكام المادة 20-2 من قانون الإجراءات الجبائية.

1 1 - حق الرقابة:

لمصالح الإدارة الجبائية الحق بالقيام بكل أشكال الرقابة الجبائية سواء على التصريحات أو على المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم، و كذا مراقبة المؤسسات و الهيئات التي ليس لها صفة التاجر و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو رواتب مهما كانت طبيعتها.⁽¹⁾

1 2 - حق الاطلاع:

في إطار البحث عن المعلومة الجبائية منح المشرع الجبائي الإدارة الجبائية حق الاطلاع و جمع المعلومات الضرورية لعمليات التحقيق و الرقابة و هذا من أجل التوصل إلى تحديد الوعاء الضريبي و مراقبة كل ضريبة على عاتق المكلف.⁽²⁾

و تحصل الإدارة الجبائية على هذه المعلومات من:

-الإدارات و الهيئات العمومية (المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية)؛

-الهيئات القضائية (المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية)؛

-المؤسسات الخاصة (المادة 32 من قانون الإجراءات الجبائية)؛

-المؤسسات المالية و البنوك و المكلفين الآخرين (المواد 51 إلى 57 من قانون الإجراءات الجبائية)؛

-لدى الغير (المواد 58 و 59 من قانون الإجراءات الجبائية).

و يتعرض المكلف عند مخالفة حق الاطلاع إلى عقوبات تتراوح بين عقوبة رفض منح حق الاطلاع

و عقوبة التأخير.⁽³⁾

1 3 - حق المعاينة و الحجز.

عندما توجد هناك قرائن تدل على وجود ممارسات تدليسية، رخص القانون الجبائي - تحت بعض

الشروط - لأعوان الإدارة الجبائية القيام بمعاينات في كل الأماكن بهدف البحث و جمع و حجز كل الوثائق و

المستندات لإثبات وجود ممارسات تدليسية، و هذا الحق لا يتم إلا بترخيص من رئيس المحكمة المختصة

إقليميا أو قاض مفوض من قبل هذا الأخير.⁽⁴⁾

(1)- المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية لسنة 2009).

(2)- المواد من 45 إلى 61 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية لسنة 2009).

(3)- المواد 62 و 63 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية لسنة 2009).

(4)- المواد 34 و 35 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية لسنة 2009).

1 4 - حق إجراء التحقيق.

بموجب المواد 190 من قانون الضرائب المباشرة التي نصت على حق إجراء التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحقيقات الضرورية للوعاء، و المادة 131 من قانون الضرائب المباشرة نصت على حق إجراء التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف، كما نصت المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية على حق إجراء التحقيق في العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة و لدى كل شخص يقوم بهذه العمليات (صنع، إنتاج، تحويل، تخزين البضائع،...الخ).

1 5 - حق التقادم أو الاستدراك

يحدد الأجل العام الذي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية بأربعة سنوات، إلا في حالة وجود ممارسات تدليسية، تضاف لها سنتين و هذا بالنسبة إلى:

- تأسيس الضرائب و الرسوم تحصيلها؛

- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين و التنظيمات ذات الطابع الجبائي.⁽¹⁾

و حق التقادم يقصد به الحق الممارسة من قبل الإدارة الجبائية من اجل تصحيح حالات النسيان أو

النقائص أو الإغفالات في التصريحات الجبائية المكتتة،

2 - حقوق و ضمانات المكلف الخاضع للضريبة.

إن الصلاحيات و السلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية

تقابلها حقوق و ضمانات منحها المشرع الجبائي للمكلفين الخاضعين لهذه الرقابة، و التي سنجملها في:

2 1 - الإعلام المسبق و أجل التحضير.

لا يمكن الشروع في إجراء أي مراقبة - تحت طائلة بطلان الإجراءات- دون إعلام المكلف

بالضريبة مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق المكلفين

بالضريبي.⁽²⁾

و يستفيد المكلف من اجل للتحضير مدته عشرة (10) أيام من تاريخ الاستلام إن كل التحقيق فيما

يخص المحاسبة، و خمسة عشر (15) يوما إذا كان التحقيق متعلقا بالوضعية الجبائية الشاملة للمكلف.

(1)- المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية لسنة 2009).

(2)- المواد 20-4 و 21-3 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية لسنة 2009).

2 2 - حق الاستعانة بمستشار من اختياره.

يحق لكل مكلف الاستعانة بمستشار من اختياره (محامي، محاسب، مستشار جبائي،... الخ)، و يمكن له أيضا أن ينيب عنه خلال فترة التحقيق، و غاية لا يمنع إجراء عمليات المراقبة الجبائية للمعاينة المادية و التي تفقد من قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها.⁽¹⁾

2 3 - استحالة إعادة الرقابة.

لا يمكن للإدارة الجبائية أن تجري رقابة أخرى فيما يخص نفس الضرائب و الرسوم و نفس الفترة، و كذلك عندما تكون فترة الرقابة قد تقادمت ما عدا في حالة الممارسات التدليسية. و تكون الرقابة نهائية عندما يعطي المكلف موافقته على التعديلات و الاقتراحات، أو في حالة عدم الرد في اجل أربعين (40) يوما⁽²⁾ أو في حالة غياب التعديلات.

2 4 - محدودية فترة الرقابة في عين المكان.

تحت طائلة بطلان الإجراءات، فإن مراقبة الدفاتر المحاسب يجب لا يمكن أن تمتد بعد آجال محددة قانونا بحسب النشاطات الممارسة و رقم الأعمال المصرح به، و الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (05): يوضح آجال فترة الرقابة في عين المكان

طبيعة النشاط	مبلغ رقم الأعمال في كل سنة مالية محقق فيما (د.ج)	فترة المراقبة
مقدمو الخدمات	اقل من 1.000.000 دج	أربعة (4) أشهر
	اكبر من 1.000.000 دج و اقل من 5.000.000 دج	سنة (6) أشهر
	اكبر من 5.000.000 دج	لا يتجاوز سنة واحدة
كل المؤسسات الأخرى	اقل من 2.000.000 دج	أربعة (4) أشهر
	اكبر من 2.000.000 دج و اقل من 10.000.000 دج	سنة (6) أشهر
	اكبر من 10.000.000 دج	لا يتجاوز سنة واحدة

المصدر: المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية.

استثناء لما ذكر آنفا فإن مدة التحقيق المبنية في الجدول السابق لا تطبق في الحالات التالية:⁽³⁾

(1) - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، منشورات 2003، ص 14.

(2) - المادة 20-6 من قانون الإجراءات (محدثه إلى غاية قانون المالية لسنة 2009).

(3) - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات 2003، ص 20.

-استعمال طرق تدليسية مثبتة قانونا أو تقديم معلومات خاطئة و غير كاملة أو عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح و التوير؛

-فحص ملاحظات و طلبات المكلف بعد انتهاء التحقيق.

-في حالة عدم الرد في الآجال على طلبات التوضيح و التبرير المنصوص عليها في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

2 5 -الالتزام بالسر المهني.

تبعا لأحكام المواد من 65 إلى 69 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يجب على كل شخص مدعو لأداء وظائفه الالتزام بالسر المهني إزاء المكلفين بالضريبة، و يتعرض للعقوبات المنصوص عليها في المادة 301 من قانون العقوبات كل من يخالف ذلك.

كما منح المشرع الجبائي ضمانات أخرى للمكلف في حالة إعادة التقويم و التي هي على النحو التالي:

2 6 -تبلغ نتائج التقويم.

حيث يجب على الإدارة الجبائية تبليغ المكلف بالأسس الضريبية المتحصل عليها بعد التقويم و يرسل هذا التبليغ مبينا فيه الأسباب حتى يتمكن المكلف من الإدلاء بملاحظاته أو موافقته من عدمها.

2 7 -حق الرد.

يتمتع المكلف بأجل أقصاه أربعين (40) يوما لكي يفحص نتائج التقويم و الإبلاغ عن إجابته، و خلال هذه المدة يستطيع المكلف أن يستعلم عن كيفية سير أشغال الرقابة من جهة و معرفة التوضيحات الضرورية حول التعديلات المجرات من جهة أخرى.

2 8 -اللجوء النزاعي أو اللجوء الودي.

تحقيقا لمبدأ العدالة الجبائية منح المشرع الجبائي للمكلفين الذين لديهم سلوكا جبائيا سيئا بعض الضمانات في حالة خضوع المكلف للرقابة الجبائية من قبل مصالح الوعاء، حيث يوجد أحيانا بعض الضرائب المؤسسة من قبل المحقق قد يحتج عليها المكلف و بالتالي فإن المكلف لديه الحق في: اللجوء النزاعي: الذي يهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة.⁽¹⁾

(1)- المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية لسنة 2009).

اللجوء الودي: يسمح للمكلفين الذي يوجدون في حالة عسر مالي، و يستحيل عليهم تسديد ديونهم الجبائية الاستفادة من تخفيض أو تعديل للحقوق المفروضة.⁽¹⁾

3 -التزامات المكلف بالضريبة.

مقابل الاستفادة من الضمانات و الحقوق المذكورة سابقا فرض القانون الجبائي و التجاري على المكلفين بعض الالتزامات و التي تكتسي الطابع المحاسبي و الجبائي.

3 1 -الالتزامات المحاسبية.

يلزم المكلف الخاضع للنظام الحقيقي بمسك محاسبة منتظمة، كاملة، متسلسلة، صحيحة، و مقنعة و ذلك حسب الطرق التي نص عليها المخطط المحاسبي الوطني.

و بالمقابل ألزم القانون التجاري المكلف بمسك الدفاتر المحاسبية التالية:⁽²⁾

- دفتر اليومية، الوثائق و الدفاتر التي يمكن معها مراجعة عمليات التسجيل في هذا الدفتر؛

- دفتر الجرد، يتضمن الميزانية و حساب النتائج.

و يجب أن يمك دفتر اليومية و دفتر الجرد بحسب التاريخ و بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع

كان أو نقل إلى الهامش، و ترقم صفحات كل من الدفترين و يوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد.⁽³⁾

و يجب أن تحفظ هذه الدفاتر و المستندات المشار إليها في المادتين 9 و 10 لمدة عشر (10)

سنوات، و أن ترتب و تحفظ المراسلات الواردة و نسخ الرسائل الموجهة طيلة نفس المدة.⁽⁴⁾

3 2 -الالتزامات الجبائية.

تضم الالتزامات الجبائية عددا من التصريحات الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي، و التي يجب على المكلف اكتتابها في آجالها القانونية المحددة و هي على النحو التالي:

3-2-1- التصريح بالوجود.

يجب على المكلفين بالضريبة الجدد اكتتاب تصريح بالوجود صنف (G n°8) في اجل أقصاه 30

يوما ابتداء من تاريخ بداية النشاط، و ذلك لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة، و هذا بالنسبة

للأنشطة الخاضعة لـ: (IRG) و (IBS) و الضريبة الجرافية الوحيدة (IFU).⁽⁵⁾

(1)- المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية لسنة 2009).

(2)- المواد 9 و 10 من القانون التجاري الجزائري طبعة 2006 مضبوطة من طرف مبروك حسين.

(3)- المادة 11 من القانون التجاري الجزائري.

(4)- المادة 12 من القانون التجاري الجزائري.

(5)- المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية لسنة 2009).

3-2-2- التصریح الشهري أو الفصلی لرقم الأعمال.

الإزامية اكتتاب التصريح الف صلي أو الشهري صنف (G n°50) بمجمل الضرائب و الرسوم المدفوعة نقدا أو عند طريق الاقتطاع من المصدر لدى قباضة الضرائب التي يتبع لها النشاط قبل العشرين (20) يوما الموالية للشهر أو الفصل المعني وفقا للنموذج الذي تحدده الضرائب. كما يتعين على المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب الذي ن يقل مبلغ الحقوق المدفوعة من قبلهم خلال السنة السابقة عن مائة و خمسين ألف (150.000دج)، اكتتاب تصريحتهم المتعلقة بالسنة الموالية و تسديد الضريبة المستحقة كل ثلاث أشهر.⁽¹⁾

3-2-3- التصریح السنوي.

على المكلفين التابعين للنظام الحقيقي أن يكتتبوا قبل أول أبريل من كل سنة تصريحا بمبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة التي حققتها المؤسسة و المتعلقة بالدورة السابقة لدى مفتشية الضرائب التي يقع في مجالها الإقليمي المقر الرئيسي للمؤسسة، أو المؤسسة الأم، و نفس الشيء بالنسبة للمكلفين الممارسين لمهن تجارية، صناعية، حرفية، فلاحية أو مهن غير تجارية كذلك هم ملزمون باكتتاب تصريح سنوي خاص في إطار مدا خيلهم الصنافية.

أما المكلفين الذي يتبعون مراكز الضرائب (CDI) فهم مطالبون بالتصريح و تسديد مبلغ الضريبة المفروضة مؤقتا بمعدل 10% من الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) لدى قابض مركز الضرائب عند إيداع التصريح (تطبق هذه الضريبة على الجزء من الدخل الذي يفوق (60.000 دج).⁽²⁾ كما يتعين على المكلفين بالضريبة الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم عشرة ملايين (10.000.000 دج) و غير التابعين لنظام الضريبة الجرافية الوحيدة أي الخاضعين للنظام المبسط اكتتاب تصريح قبل أول من أبريل من كل سنة يتضمن مبلغ الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للسنة السابقة.⁽³⁾

3-2-4- التصریح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو حالة الوفاة.

في حالة التنازل أو التوقف (الكلي أو الجزئي) عن النشاط لمكلف خاضع للنظام الحقيقي عليه أن يكتتب في اجل عشرة (10) أيام ما يلي:⁽⁴⁾

- تصریح إجمالي بالمداخيل؛

(1)- المادة 35 من قانون المالية لسنة 2007، المعدلة للمادة 78 مكرر من قانون الرسوم على رقم الأعمال، ج ر عدد 85، سنة 2006.

(2)- المادة 17 من قانون المالية لسنة 2003، المعدلة للمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة، ج ر عدد 86، سنة 2003.

(3)- المادة 3 من قانون المالية لسنة 2008 تحت ضمنها المواد من 20 مكرر الى 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

(4)- المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة الى غاية قانون المالية لسنة 2009).

- تصريح خاص بالمداخل الصنافية.

أما في حالة وفاة مستغل خاضع للنظام الحقيقي فإن المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من قبل ذوي المتوفى خلال ستة أشهر التي تلي تاريخ الوفاة.

3-2-5- ضرورة تدوين رقم التعريف الجبائي (NIF)

تستبدل الإشارة إلى رقم التعريف الإحصائي المنصوص عليه في المادة 34 من قانون المالية لسنة 2002 إلى رقم التعريف الجبائي المنصوص عليه في المادة 42 من قانون المالية لسنة 2006 و بالتالي يجب أن يرفق كل عقد أو تصريح أو تسجيل أو عملية تتم لدى مصالح إدارة الضرائب برقم التعريف الجبائي، بكيفية تضمن التعريف بالأشخاص المعنيين.⁽¹⁾

تعليق: إن الإطار القانوني للرقابة الجبائية يحمل الحقوق والضمانات التي تحمي المكلف بالضريبة من تعسف الإدارة الجبائية، لكن مقابل هذا يجب على المكلف بالضريبة الالتزام بما نصه القانون الجبائي والتجاري بتقديمه كل التصريحات الجبائية والمحاسبية في وقتها.

المطلب الثالث: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية.

إن مختلف التشريعات و القوانين و إجراءات الرقابة الجبائية لا يمكن تنفيذها بشكل أحسن ما لم يتوفر هناك إطار تنظيمي محكم يساهم بشكل فعال للوصول إلى الأهداف المرجوة من الرقابة الجبائية و التي هي أساسا مكافحة الغش و التهرب الضريبي.

و يمكن تقسيم الهياكل المعنية بالرقابة الجبائية إلى مصالح مركزية و أخرى غير مركزية (خارجية).

1- المصالح المركزية.

تسير عمليات الرقابة الجبائية على المستوى المركزي و المحلي من طرف مديرية البحث و المراجعات (DRV)⁽²⁾، و هي مصلحة مركزية لها صلاحيات و سلطات على المستوى الوطني من خلال مصالحها الجهوية، أنشئت أساسا لمكافحة الغش و التهرب الضريبي، و تتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث و المراجعات (SRV) و أربع مديريات فرعية.

1 1- المصالح الجهوية للبحث و المراجعات (SRV)

يوجد هناك ثلاث مصالح جهوية للبحث و المراجعات لها صلاحيات على المستوى الوطني و هي: الجزائر، قسنطينة، و وهران و هذه المصالح تقوم بما يلي:⁽³⁾

(1)- المادة 41 من قانون المالية لسنة 2006 تحدث من ضمنها المادة 176 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2)- المرسوم التنفيذي رقم 98-22 المؤرخ في 13-01-1998، الجريدة الرسمية عدد 51 ، سنة 1998.

(3)- المادة 10 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 29-09-2002، الجريدة الرسمية عدد 64، سنة 2002.

- تنفيذ برامج البحث و التحقيق و مراقبة النشاطات و المداخل التي تضبطها مديرية البحث و المراجعات و إعداد الإحصائيات المتعلقة بها؛

- ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي؛

- دراسة الشكاوي الناجمة عن التحقيقات المنجزة من طرف فرق التحقيق الجبائي؛

- تنفيذ برامج التحقيق و البحث و المتابعة و مراقبة الأشغال المتعلقة بها و تقييمها الدوري؛

- الفصل في الشكاوي المتعلقة بالمراقبات المنجزة.

و تقسم المهام بين المصالح الجهوية للبحث و المراجعات (SRV) و المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (S-DCF) الموجودة على مستوى كل مديرية ولأئمة للضرائب (DIW) على النحو التالي:

الجدول رقم (06): يوضح تقسيم المهام بين (SRV) و (S-DCF).

طبيعة النشاط	أهمية رقم الأعمال	مديرية الرقابة الجبائية
التجارة و الإنتاج	أكبر أو يساوي 2.000.000 دج	مصالح البحث و المراجعات (SRV)
تقديم الخدمات	أكبر أو يساوي 1.000.000 دج	المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (S-DCF)
التجارة و الإنتاج	أقل من 2.000.000 دج	المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (S-DCF)
تقديم الخدمات	أقل من 1.000.000 دج	المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (S-DCF)

مديرية البحث و المراجعات (DRV)

تبعاً للمادة 26 مكرر من القرار 009 بتاريخ 13 جانفي 1998 بالإضافة إلى مصالح البحث و

المراجعات تحدث مديرية البحث و المراجعات و تنقسم إلى أربع مديريات فرعية و هي:

1 2 1 -المديرية الفرعية للتحقيقات و البحث عن المعلومات الجبائية.

و تتكفل هذه المديرية الفرعية بـ: (1)

-تحديد العمليات الدائمة لانجازها من قبل المصالح الجبائية من اجل جمع و استعمال و حفظ و الرقابة على المعلومة الجبائية؛

-برمجة و إجراء في أي نقطة من القطر الوطني كل عمليات التحقيق و البحث المرتبطة بالمراقبات الجبائية.

(1)- المادة 26 مكرر/ثالثاً من القرار 1998/009 المؤرخ في 13 جانفي 1998.

1 2 2 - المديرية الفرعية للبرمجة.

هذه المديرية مكلفة بـ: (1)

- إعداد الوسائل التالية بضمان أفضل اختيار للمراقبات الجبائية سواء فيما يخص مراقبة المحاسبة، و التقديرات العقارية أو المراقبات المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة؛
- ضمان وضع و متابعة تنفيذ البرامج المسطرة و تعديل الإحصائيات بصفة دورية؛

1-2-3- المديرية الفرعية للمراقبات الجبائية.

و مهامها الأساسية: (2)

- متابعة نشاط الفرق المكلفة بانجاز برامج الرقابة المسطرة و تقييم المردود؛
- السهر على احترام القواعد و الإجراءات التي تمخضت من عمليات الرقابة.

1-2-4- المديرية الفرعية للمعايير و الإجراءات.

تتكفل هذه المديرية بـ: (3)

- إعداد المعايير و الإجراءات التي يجب أن تستعمل عند تنفيذ عمليات التحقيق في المحاسبة و مراقبة الأسعار و التقديرات و المراقبة الجبائية الشخصية؛
- العمل على نمذجة و مجانسة الإجراءات المتخذة في مختلف عمليات الرقابة الممارسة من قبل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية و مصالح الأبحاث و المرجعات؛
- تنسيق نشاطات مكافحة الغش الضريبي و الممارسة التديسية مع الإدارات الأخرى و المؤسسات المكلفة بهذه المهام.

2 - المصالح الغير مركزية.

و تعرف أيضا بالمصالح الخارجية، و لها صلاحيات مستقلة نسبيا عن الإدارة المركزية و هي كما يلي:

2-1- المديرية الجهوية للضرائب (DRI)

توجد على مستوى القطر الوطني تسعة (09) مديريات جهوية للضرائب، و تنظيمها محدد حسب المرسوم رقم 91-60 بتاريخ 23 فيفري 1991، و هي امتداد للمصالح المركزية على المستوى المحلي و دورها الأساسي يتمثل في تنشيط و متابعة نشاطات مديرية الضرائب الولائية التي تتبعها إقليميا.

(1)- المادة 26 مكرر/ارباعا من القرار 1998/009 المؤرخ في 13 جانفي 1998.

(2)- المادة 26 مكرر/خامسا من القرار 1998/009 المؤرخ في 13 جانفي 1998.

(3)- المادة 26 مكرر/سادسا من القرار 1998/009 المؤرخ في 13 جانفي 1998.

و من بينها المديرية الفرعية للرقابة هذه الأخيرة مكلفة بفحص و تنسيق و جلب التصحيحات اللازمة للنقائص و الأخطاء الملحوظة خاصة فيما يتعلق بالرقابة الجبائية و تحصيل الضرائب و المنازعات، و هذه الأخيرة تتكون من ثلاثة مكاتب هي: (1) مكتب متابعة البحث و التحقيقات الجبائية، و كتب تحليل تقارير التحقيقات الجبائية، و كذا مكتب مراقبة المنازعات.

2 2 - المديرية الولائية للضرائب (DIW).

تضم المديرية الولائية للضرائب خمس (05) مديريات فرعية، من بينها المديرية الفرعية للرقابة الجبائية و هذه الأخيرة تضم ثلاثة مكاتب هي: (2) مكتب البحث عن المعلومة الجبائية، و مكتب البطاقات و مقارنة المعلومات، و مكتب المراجعات الجبائية. و يكلف مكتب المراجعات الجبائية بالمهام التالية بـ: (3)

- إحداث و تسيير بطاقة خاصة بالمؤسسات و الأشخاص الطبيعيين الذي يحتمل أن يكونوا محل مراجعة أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية على أساس المعايير التي تقررها الإدارة المركزية؛
- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة سنويا و متابعة انجاز البرنامج في الآجال المحددة؛
- متابعة و مراقبة عمل فرق المراجعة و السهر عند إجراء هذه الفرق لتدخلاتها، على احترام التشريع و التنظيم المعمول بهما، و حقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للمراجعة و المحافظة على مالح الخزينة؛
- السهر على تحصيل الضرائب و الرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة و الإرسال المنتظم لتقارير المراجعة إلى الإدارة المركزية؛

- برمجة عمليات مراقبة الأسعار المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات و الحقوق العقارية و المحلات التجارية و عناصر المحلات التجارية و الأسهم أو حصص الشركة و كذا التقويمات التي تمس كل العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل.

و تتم هذه المراقبات في حدود إقليم الولاية و عندما تتجاوز هذه الحدود يتطلب ذلك ترخيص من المدير الجهوي للضرائب.

2 3 - مفتشيات الضرائب.

أنشاء هذه المفتشيات وفقا للأمر رقم 91-60 بتاريخ 23 فيفري 1991 و الذي بدأ في تنفيذه سنة 1994 حيث تنص المادة 12 منه "تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل

(1) - المادة 24 من القرار المؤرخ في 12-07-1998، الجريدة الرسمية عدد 79 لسنة 1998.

(2) - المادة 52 من القرار المؤرخ في 12-07-1998، الجريدة الرسمية عدد 79 لسنة 1998.

(3) - المادة 55 من القرار المؤرخ في 12-07-1998، الجريدة الرسمية عدد 79 لسنة 1998.

خاضع للضريبة فتقوم بالبحث و جمع المعلومات الجبائية و استغلالها، و مراقبة التصريحات و إصدار الجداول الضريبية و كشف العائدات و تنفيذ عمليات التسجيل".⁽¹⁾ و تشكل المفتشية حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية فيما يخص الرقابة و العنصر الأكثر أهمية و هي تنقسم إلى:⁽²⁾

- مصلحة جباية المؤسسات و المهن الحرة؛

- مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين؛

- مصلحة الجباية العقارية؛

- مصلحة التدخلات.

اعتمادا على المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمراقبة مختلف التصريحات التي تستلمها من المكلف (شهرية، أو سنوية، أو خاصة).

2 4 - الفرق المخاطة (ضرائب - جمارك - تجارة).

توجد الفرق المخاطة على مستوى كل ولاية، و أسست هذه الفرق وفقا للمرسوم التنفيذي 290-97 المؤرخ في 27 جويلية 1997. و لهذه الفرق دور هام على المستوى الجبائي خاصة فيما يتعلق بمراقبة أنشطة الاستيراد و كذا تحويل الامتيازات الجبائية في إطار ترقية الاستثمار. و لقد أنشئت أساسا لدمج الجهود مع المصالح المعنية بمكافحة الغش و التهرب الضريبي خاصة فيما يتعلق بكيفية انتقال المعلومات بين هذه المصالح.

(1)-المادة12من الامر 91-60 المؤرخفي 23-02-1991،جريدة رسمية عدد09 سنة 1991

(2)- Circulaire N°, MF/DGI du 26 Mars 1994, Inspection polyvalente des impôts.

المبحث الثالث: أدوات الرقابة الجبائية.

سعيًا من طرف القانون لتنظيم عملية الرقابة الجبائية، و ممارستها كفاءة أكثر، وضع لها المشرع الجزائري أدوات قانونية، و تتمثل في مجموعة من الإجراءات و الوسائل التي يعتمد عليها الأعوان المراقبون في تنفيذ مهامهم الرقابية. و يمكننا أن نميز بين طريقتين للرقابة و هما التحقيق المحاسبي، و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

حيث أن الطريقة الأولى تهتم بفحص محاسبة المكاف قيد التحقيق، أما الثانية فتخص مراقبة الذمة المالية الإجمالية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي. و كلا من هاتين الوسيلتين تهدف إلى التأكد من صحة و نزاهة الإقرارات المصرح بها من طرف المكلفين.

المطلب الأول: التحقيق المحاسبي

يعد التحقيق المحاسبي احد وسائل الرقابة الجبائية، و يقوم بفحص مختلف الدفاتر و الوثائق المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق، بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة، و قد عرفه DANIEL RICHER بأنه: "مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو فحص شخص معين، و مقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية يهدف مراقبة مدى سلامة و دقة التصريحات المكتتبه، و عند اقتضاء الحال يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة"⁽¹⁾ و منه فالتحقيق المحاسبي يهدف إلى التأكد من:

- صحة الإقرارات الضريبية المقدمة.

- صدق المحاسبة مقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة و الوثائق الثبوتية.

الفرع الأول: التحضير للتحقيق.

تعد المرحلة التحضيرية للتحقيق خطوة هامة و رئيسية للقيام بالرقابة المحاسبية حيث يتم من خلالها اختيار الملفات المراد البحث و التحقيق فيها استنادًا إلى بعض الأسس و المقاييس، و التي من بينها:

- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين.

- تكرار الخسارة في النتائج و الربح الضعيف مقارنة مع رقم الأعمال المصرح به و طبيعة النشاط المزاول.

- ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط المزاول.

⁽¹⁾- Daniel RICHER, Les procédures fiscales, PUF, France, 1990, page 25.

-استعمال الطرق التعليمية و ملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي.

-الزيادة السريعة المذهلة في المستوى المعيشي لمسير المؤسسة أو صاحب المهنة الحرة، دون تطابق ذلك مع تصريحاته.

و بانتقاء مجموعة من الملفات المراد مراقبتها، تستند مهمة التحقيق فيها إلى الأجهزة المخول لها قانونا بذلك و هذا عن طريق أعوانها المراقبين.

و بعد تسليم هؤلاء الأعوان المحققين الإشعار بالتحقيق من طرف رئيس المكتب و إمضاؤه يقومون ببعض الإجراءات الأولية، و هذا حتى يتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه، إذ تتيح لهم اخذ صورة مستوفية عن المكلف المعنى بعملية الرقابة، و تتجسد هذه الإجراءات فيما يلي:

1 سحب الملف الجبائي للمكلف من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف : إذ يمثل المصدر الأول بالنسبة للمحقق، و هذا لاحتوائه على كل الوثائق و البيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة، حيث يتضمن كل تصريحاته و كل الاتصالات و المراسلات الموجهة إليه و تجدر الإشارة إلى أن الملف الجبائي يختلف في بياناته حسب طبيعة المكلف بالضريبة.

1 1 -بالنسبة للشخص الطبيعي يضم:

- الحالة الشخصية.
- طبيعة النشاط الخاضع للفحص.
- الوضعية العائلية.
- مقر السكن.
- منبع العائدات و التصريحات.

1 2 -بالنسبة للشركة يحوي:

- طبيعة نشاطها.
- رأسمالها الاجتماعي.
- عنوان مقرها الرئيسي.
- وحداتها.
- اسم المسير و حصته في رأس المال.

2 -إبلاغ المكلف بالضريبة: حيث يقوم العون المحقق بإرسال إشعار بالتحقيق للمكلف، يعلمه فيه بعملية خضوعه للرقابة، مع منحه مدة 10 أيام للتضير، و يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا، إذ يحتوي على

عنوان و اسم المكلف الخاضع للتحقيق، النشاط الممارس، الفترة المعنية بالتحقيق، الضرائب التي سوف تراقب و من جهة أخرى إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره، كما يجب أن يرفق هذا الإشعار بالتحقيق بميثاق المكلفين.⁽¹⁾

3 -الرقابة المفاجئة: إذ في منح القانون في التحقيقات المحاسبية حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من اجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية. و بالتالي فالهدف منها هو السماح للإدارة بإجراء بعض المعاينات المادية التي تفقد قيمتها إن أجلت، و المتمثلة في:⁽²⁾

- معاينة وسائل الإنتاج (الجرد المادي للوسائل غير المنقولة، المنقولة، و كذا الوسائل البشرية).
- معاينة مادية للمخزون (الجرد المادي للمخزون الموجود في تاريخ التدخل).
- معاينة وجود الوثائق المحاسبية، و لكن ليس من حق المحقق فحص مضمونها.
- جرد قيم الصندوق.

و هذا كله من اجل جمع المحقق اكبر قدر من المعلومات حول طبيعة نشاط المؤسسة الممارس و مقارنته بما هو مصرح به.

و في الأخير يقوم المكلف بتحرير محضر المعاينة، و يسجل فيه المعلومات التي أسفرت عنها عملية الجرد المادي، و يطلب من المكلف التوقيع عليه و إن رفض هذا الأخير التوقيع، يتم تبين ذلك في محضر المعاينة.

4 -استمارات التحقيق: فاستنادا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية يقوم المحقق بملاً جدولان هاما في تحديد و معرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استسلامها، و أهمية رأس مال الشركة، و تطوراتها، و جميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة و يتمثلان في:

⁽¹⁾-Legi France, Droit et fiscalité des entreprises, <http://www.marseille.CCI.FR/testl/droit/verif/asp>, 28/03/2014 page 3.

⁽²⁾-Voir :

- Claude. Laurent, contrôle fiscale –la vérification de comptabilité – Bayeusaine, Paris, 1995, page 23.
- Charte Fiscale, contrôle inopinés, <http://UNC.FR/guide maisons/chart fiscal/chap 9 contrôle. HTML>, 28/03/2014

4 1 - كشف المحاسبة (K.37) Relevé de comptabilité

تملاً هذه الاستمارة وفق جدول حسابات النتائج الموجودة ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات الماضية، التي سوف تكون محل المراقبة حيث تسمح هذه الاستمارة بتقدير تطور رقم الأعمال و الأعباء و كذلك الربح الصافي لكل سنة.⁽¹⁾

⁽¹⁾ -Guide de vérificateur de comptabilité, DGI,2000, Alger, Page 31.

الجدول رقم (07) : كشف المحاسبة

من 01/01/ن+3 إلى 31/12/ن+3	من 01/01/ن+2 إلى 31/12/ن+2	من 01/01/ن+1 إلى 31/12/ن+1	من 01/01/ن إلى 31/12/ن	السنوات	الحسابات
					<p>الإجمالي</p> <p>دائن } مبيعات بضاعة</p> <p>مدين (1) } الربح الخام (دائن المبيعات)</p> <p>الربح $100 \times$</p>
					<p>القيمة المضافة</p> <p>دائن } إنتاج مباع</p> <p>إنتاج مخزن } إجمالي الدائن</p> <p>مدين } الخدمات</p> <p>إجمالي المدين</p> <p>الربح الخام (دائن - مدين) (2)</p> <p>القيمة المضافة $100 \times$</p> <p>الإنتاج المباع</p>
					<p>نتيجة الاستغلال</p> <p>دائن } الربح الخام الإجمالي 1+2</p> <p>منتوجات متنوعة } إجمالي الدائن</p> <p>مصاريف شخصية } مدين</p> <p>ضرائب و رسوم } مصاريف متنوعة</p> <p>إجمالي المدين</p>
					<p>النتيجة الصافية</p> <p>دائن } رصيد نتيجة الاستغلال</p> <p>إجمالي الدائن</p> <p>مدين } رصيد نتيجة الاستغلال</p> <p>إجمالي المدين</p> <p>الربح الصافي (دائن - مدين)</p> <p>النسبة الصافية = $\frac{\text{الربح الصافي}}{\text{رقم الأعمال}} \times 100$</p>

المصدر: مديرية العامة للضرائب

4-2- الحالة المقارنة للميزانيات Etat comparatif des bilans

هذه الوثيقة تحتوي على اسطر و أعمدة تسجل عليها مختلف الأصول و الخصوم للسنوات الأربع قيد التحقيق، و تشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول و خصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالاهتلاكات، المؤونات، حركة العقارات، و كذا فوائض القيمة المحققة.⁽¹⁾

الجدول رقم(08) : الحالة المقارنة للميزانيات

الحسابات	السنوات	إلى 12/31/ن	إلى 12/31/ن+1	إلى 12/31/ن+2	إلى 12/31/ن+3
الأصول					
- الاستثمارات					
- المخزونات					
- الحقوق					
نتيجة الدورة (خسارة)					
إجمالي الأصول					
الخصوم					
- الأموال الخاصة					
- الديون					
نتيجة الدورة (ربح)					
إجمالي الخصوم					

المصدر: المديرية العامة للضرائب

5 -التحقيقات الخارجية المساعدة: فلأجل الإحاطة و الإلمام أكثر و بصورة جيدة بكل الجوانب المحيطة بالوضع الحقيقية للمكلف أو المؤسسة المراقبة يعمد المحقق إلى إجراء بعض البحوث الخارجية على مستوى:

5 1 -الممولين: قد يلجأ المحقق عند الحاجة إلى الممولين لجلب المعلومات التي تخص الشركة قيد التحقيق فيها، حيث يجيز له القانون ذلك، و على الممول إفادته بكل الكشوف و الحسابات التي قدمها لهذه الشركة.

5 2 -الزبائن: نفس الشيء، فإن زبائن الشركة قد يقدمون للمحقق الكثير من المعلومات كثنم بعض المواد مع الكميات المشتراة من هذه الشركة.

(1)- نفس المرجع السابق، ص33.

3 5 -البنوك: فإنها ملزمة بتقديم كل المعلومات التي يطلبها العون المحقق و التي تخص كشوفات المؤسسة و الأشخاص، و التي تبين حركة الحسابات (الأرصدة) البنكية للمكلف من اجل التقريب مع الكتابات المحاسبية للدلالة على الأخطاء المحتملة.

4 5 -الإدارات العمومية: التي تقدم للمؤسسة المحقق في محاسبتها املا و خدمات كمديرية التجارة، مصالح الجمارك.

و منه فالعون المحقق من خلال هذه المرحلة التحضيرية يحاول جمع اكبر قدر من المعلومات التي بوسعها تسهيل عملية التحقيق، و ذلك باستغلال حق الاطلاع على مستوى المؤسسات العامة منها و الخاصة. تعليق: الأجل المحدد قانونيا هو 10 أيام، و في حالة أن المكلف لم يتم تحضير كل الدفاتر و الوثائق المحاسبية، فإنه يمكن منحه مدة إضافية مقدرة بـ 8 أيام طبقا للمادة 60 الفقرة 9 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثاني: سير التحقيق

بعد انقضاء الأجل المحدد للتحضير* و بوصول أول موعد تدخل مباشر بعين المكان يذهب المحققون لمباشرة أعمالهم داخل المؤسسة قيد التحقيق فيها، لأنه قانونيا لا يسمح لهم بأخذ الدفاتر المحاسبية إلى مكاتبهم، لا في حالة إذا ما طلب المكلف ذلك لعدم توفر الإمكانات اللازمة للقيام بعملية التحقيق داخل المؤسسة و هذا بتقديمه لطلب موقع و مقدم لمدير الإدارة الجبائية⁽¹⁾، و في هذه الحالة يقوم المحققون بالتوقيع على تعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية، و إرجاعها بعد عملية فحصها. و تتجسد عملية الرقابة المحاسبية في فحص كل الدفاتر و المستندات المحاسبية للمؤسسة و يكون عبر مرحلتين:

- الأول و تكون بالفحص الشكلي لهذه الوثائق من حيث مطابقتها للتنظيمات المنصوص عليها.
- و الثانية تتمثل في فحص هذه الوثائق من ناحية المضمون و هذا بما تحويه من تسجيلات.

(1)- Voir :

- Depudt et J.GARELICK, Fiscalité Algérienne, SNED, Alger, 1972, page 684.

- Maurice COZIAN, OP, page 684.

1- فحص المحاسبة من حيث الشكل:

إن الرقابة الشكلية للمحاسبة تتمثل في المعاينة المادية للوثائق الموضوعية للرقابة، أي التأكد من وجود و صحة الدفاتر القانونية الإجبارية.

و بما أن المحاسبة هي ترجمة الصادقة لوضعية المؤسسة فإنها لا تكون منتظمة شكلا إلا إذا كانت تحترم المعايير التالية:⁽¹⁾

1 1 - محاسبة منتظمة:

تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد و الإجراءات المنصوص عليها قانونيا، أي توفر كل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري في مواده من 9 إلى 12- دفتر اليومية، دفتر الجرد- و كذا احترام مبادئ المخطط الوطني المحاسبي (PCN) مثل:

- يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل و رقابة العمليات المنجزة من قبل المؤسسة.
- كل كتابة للمحاسبة ترفق بوثائق مؤرخة و ممضي عليها من طرف المسؤول عن العملية.
- يجب مسك الدفاتر بعناية و دون تحريف.
- يجب أن تمسك بالعملة الوطنية "دج" مع احترام مبدأ المحاسبة المزدوجة.

1 2 - محاسبة صادقة:

و يقصد بهذا المفهوم أن القيم المحاسبة المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية قد تم تقييمها بطريقة صحيحة.

فالعون المراقب يتحقق إذا كانت مجاميع الأرصدة و عمليات الترحيل صحيحة، و كذا صحة المعلومات الملخصة و المكتوبة في الدفتر العام -دفتر اليومية- بالمقارنة مع ميزان الجرد، الدفاتر المساعدة، -اليوميات المساعدة كيومية المشتريات، المبيعات، الميزانية العامة...-.

1 3 - محاسبة مثبتة (مقنعة):

و تكون كذلك إذا استطاعت المؤسسة تبرير و إثبات صحة كل العمليات المسجلة في الدفاتر بواسطة تقديم المستندات و الوثائق التبريرية.

2 - فحص المحاسبة من حيث المضمون:

المقصود بدراسة المحاسبة من حيث المضمون هو قيام المحقق بدراسة معمقة و دقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية، و حسابات التسيير و النتائج.

⁽¹⁾-Bulletin des services fiscaux, n° 19, page 44-45, Mars 2014.

2 1- فحص حسابات الميزانية العامة:

الميزانية هي عبارة عن كشف أو بيان بالوضع المالي للوحدة الاقتصادية في فترة زمنية معينة و هذا البيان يضم جانبين: الأول يسمى "أصول" و الثاني يسمى "خصوم".

2-1-1- أصول الميزانية:

و هي مجموع الاستخدامات أو الممتلكات التي تعتبر ملكا دائما أو مؤقتا للمؤسسة، ففي هذا الجانب من الميزانية يتبين لنا مختلف المجالات التي استعملت فيها المؤسسة أموالها و تتمثل في: الاستثمارات، المخزونات، الحقوق.

أ +الاستثمارات: و هي تتجسد في حسابات الصنف (2) مثل: المصاريف الإعدادية، القيم المعنوية، الاستثمارات قيد التنفيذ، الامتلاك...

و على العون المحقق التأكد من:

-الوجود الفعلي و المادي للاستثمارات عن طريق فحص بطاقات تقييم هذه الاستثمارات.

-التأكد من أن هذه الاستثمارات ملك للمؤسسة، عن طريق فحص الوثائق الإثباتية لاكتساب أو إنشاء العقارات.

-مراقبة معدلات الامتلاك و مدى قانونيتها، أي مدى تطابقها مع المعدلات المحددة من طرف القانوني الجبائي.

ب -المخزونات: تتمثل في حسابات الصنف (3) مثل البضائع، مواد و لوازم، مشتريات البضائع...

و من بين العمليات التي يقوم بها المراقب لمراجعة عناصر المخزون هي:

-التأكد من أن المبالغ المسجلة في الدفاتر المحاسبية تتطابق مع المبالغ المسجلة في الفواتير.

-فحص إذا كانت التسجيلات المحاسبية الموجودة في دفاتر الموردين و الزبائن تتطابق مع دفاتر المؤسسة.

-التأكد من تحقق المعادلة: مخزون أول مدة + مشتريات = مخزون آخر مدة + مبيعات، و مطابقتها مع

مخزون يوم التدخل.⁽¹⁾

ج- الحقوق: تتمثل في حسابات الصنف (4) مثل: البنك، الصندوق، التسبيقات،...، فيقوم المراقب

بمراجعة و التأكد من هذه الحسابات فمثلا:

-مقارنة الرصيد المستخرج من الحسابات البنكي و البريدية لدى المؤسسة مع نظيره المعلن من طرف

البنك أو البريد.

(1)- ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيطي، معهد العلوم الاقتصادية و التسيير، 2002، ص87.

-متابعة جميع التسبيقات مع طلب تبريرها، خاصة إذا كانت نقدا.

-مراجعة الصندوق و مجموع المقبوضات نقدا يوما بيوم، و التأكد من أن رصيد الصندوق موجب.

2-1-2- خصوم الميزانية: و هي مجموع مصادر الأموال المحضرة و الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة أو مؤقتة، تستخدم من أجل تمويل نشاط المؤسسة و يتكون حساب الخصوم من صنفين هامين: أ- الأموال الخاصة: و تتضمن وسائل التمويل الموضوعية تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة من قبل المالك أو المالكين⁽¹⁾، و تتجسد في عدة حسابات من بينها ، رأس المال، الاحتياطات، النتائج قيد التخصيص، مؤونة الخسائر و الأعباء...

و من فعلى المحقق التأكد من أن:

-الزيادات و التخفيضات الطارئة على رأس المال محققة بصفة قانونية.

-الاحتياطات و المؤونات التي أصبحت بدون هدف أعيد إدماجها في حساب الأرباح لتخضع فيما بعد للضريبة.

-العمل على كشف المؤونات غير المبررة و التي تستغلها المؤسسة لتضخيم التكاليف.

ب -الديون: و هي مجمل التزامات المؤسسة الناجمة من علاقاتها مع الغير⁽²⁾، حيث أن المحقق يعمل على التأكد بان هذه المبالغ المقيدة في هذا الحساب مطابقة للحقيقة فمثلا:

-التحقق من مصدرها مهما كان نوعه، فيجب تبريرها بعقد موثق للدين يبين قيمته و مدته.

-التأكد من أن القروض الممنوحة للمؤسسة ليست و أهمية، و هذا بمطابقة هذه الحسابات بالفواتير و الكشوفات.

2 2 -فحص حسابات التسيير و النتائج:

بعد انتهاء المراقب من التحقق و التأكد من صحة حسابات الميزانية، فإنه ينتقل إلى مراقبة و التأكد

من صحة و سلامة البيانات المسجلة في حسابات التسيير و النتائج. و تمثل حسابات التسيير (الاستغلال) مجموع الأعباء التي تقوم المؤسسة بتحملها، و في المقابل تتحصل على إيرادات تكون نتيجة للعمليات التي تقوم بها المؤسسة.

2-2-1- حساب التكاليف: و تتمثل في جميع النفقات التي تتطلبها طبيعة نشاط المؤسسة بهدف انجاز

مهامها، لذا فالمحقق الجبائي يقوم بفحص مختلف هذه الحسابات و من بينها:

-حساب البضائع المستهلكة و هذا بهدف تحديد القيمة الحقيقية للكمية المستهلكة.

(1)- شبا يكي سعدان، تقنيات المحاسبة المخطط الوطني المحاسبي، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1997، الصفحة 123.

(2)- مرجع السابق، ص 138.

- حساب نفقات المستخدمين للتأكد من أن كل المبالغ المدفوعة هي فعلا لأشخاص عاملين بالمؤسسة.

- حساب النفقات المالية للتحقق من أن الفوائد المسددة من طرف المؤسسة هي ناجمة فعلا من القروض المقدمة لها من قبل المؤسسات المالية.

2 2 2 حسابات الإيرادات: و تشمل كل المبالغ المستلمة أو التي ستسلم كمقابل للمنتجات و الأعمال التي تقدمها المؤسسة إلى الغير بحكم نشاطها، بالإضافة إلى الإيرادات المتأتية دون مقابل، و كذلك إنتاج المؤسسة لذاتها.(1)

حيث أن المراقب يقوم بفحص مختلف هذه الحسابات مثل:

- حساب مبيعات البضاعة و الإنتاج المباع بمراقبة الوثائق من فواتير البيع، المخزون المتبقي، و كذا التسديد من طرف الزبون.

- حساب الإنتاج المخزن و هذا بجرد ما هو داخل المخزن و مقارنته بما هو مصرح به من قبل المؤسسة.

- حساب الخدمات المقدمة و هذا بمراقبة فاتورة الخدمة و الثمن المقبوض لإجراءات المقارنة بينهما.

2 2 3 حساب النتائج: يتم من خلال هذا الحساب معرفة القيمة المضافة و هامش الربح.

أ **القيمة المضافة**: تمثل الفرق بين الإنتاج الإجمالي و الاستهلاكات و تحسب نسبة القيمة المضافة بالطريقة التالية:(2)

$$\text{نسبة القيمة المضافة} = \frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{رقم الأعمال (الإنتاج + الخدمات)}} \times 100$$

إذ تمثل هذه النسبة مقدار القيمة المضافة المحققة بالنسبة لرقم الأعمال، لمعرفة مدى تطورها خلال السنوات الأربع الخاضعة للتحقيق.

ب **هامش الربح**: و يتم تحديده بالطريقة التالية:

$$\text{هامش الربح الخام للمشتريات} = \frac{\text{الربح الخام}}{\text{ثمن تكلفة البضاعة المباعة}} \times 100$$

يعتبر هامش الربح الخام للمشتريات عن قيمة الربح الخام بالنسبة لثمن تكلفة البضاعة المباعة.

$$\text{هامش الربح الخام للمشتريات} = \frac{\text{الربح الخام}}{\text{المبيعات}} \times 100$$

(1)- شبايكي سعدان، مرجع سبق ذكره، ص 186.

(2)-Guide de vérificateur de comptabilité, Op cit, page 116.

يعتبر هامش الربح الخام للمبيعات عن قيمة الربح الخام بالنسبة للمبيعات، و يتم تحديد هامش الربح الخام للمشتريات و المبيعات لمعرفة السنوات الخاضعة للتحقيق.

أما بخصوص حساب الربح الخام فإنه يختلف حسب طبيعة نشاط المؤسسة.

-بالنسبة للأنشطة التجارية:

الربح الخام = المبيعات - (المشتريات + تغيرات المخزون)

-بالنسبة للأنشطة الصناعية:

الربح الخام = (المبيعات + المنتجات المخزنة) - (مشتريات للمواد الأولية + تغيرات المخزون)

-بالنسبة للأنشطة تآدية الخدمات:

الربح الخام = رقم الأعمال - الأعباء المباشرة.

إن كل هذه النسب و المؤشرات السابقة الذكر تسمح للمكلف من تكوين نظرة عامة حول وضعية المؤسسة و ظروف تسييرها.

الفرع الثالث: نتائج التحقيق المحاسبي و نهايته.

إن التدخل في عين المكان و معاينة وضعية المكلف و كل ما يتعلق بنشاطه، و المراجعة المحاسبية للدفاتر

شكلا و مضمونا، تمكن المحقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة، و في كلتا الحالتين فإن

المحقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة، و الطرق المعتمدة في إعادة تأسيسها.

1- قبول المحاسبة:

يمكن إرجاع قبول المحاسبة إلى أن:

-المحاسبة منتظمة من حيث الشكل، و هذا راجع إلى أن الدفاتر المحاسبة مطابقة لنصوص القانون

التجاري، و كذا ملتزمة بتطبيق قواعد المخطط المحاسبي (PCN).

-المحاسبة مقنعة أي أنها مثبتة كونها مدعمة بكل الوثائق و مستندات الإثبات و الدفاتر المساعدة

(فواتير، مذكرات...).

-المحاسبة صادقة، كون الإغفالات و الإهمالات المسجلة تكون طفيفة و غير خطيرة.

إن قبول المحاسبة من قبل العون المراقب يمكن أن يصنف إلى:

1 1 -قبول صريح: أي انه مقنع بدرجة كبيرة أن المحاسبة منتظمة، مثبتة و صادقة، و بالتالي فهو ملزم

بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق، و هذا دون إجراء أية تقويمات عن طريق إشعار بغياب التقويم.⁽¹⁾

1 2 -قبول نسبي: أي هناك ارتياب، و هذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات و الانحرافات من قبل

المكلف، و في هذه الحالة يقوم المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي " Procédure

"contradictoire" و المقصود ب هان يكون اتصال بين الخاضع للضريبة و المحقق الجبائي للنقاش و إيداء

ملاحظات المكلف بالضريبة حول هذه الانحرافات المسجلة، ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال و

يجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم، و ذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي، مع منح مدة 40 يوم للرد

على هذا التقويم.

2 -رفض المحاسبة:

في بعض الأحيان قد يخلص المراقب الجبائي إلى رفض المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء الموجودة فيها، و هذا

من اجل حماية المكلف بالضريبة من تعسف و تمادي العون المحقق في اللجوء إلى التقدير التقائي للضريبة

من خلال رفضه للمحاسبة و يكون هذا في الحالات التالية:⁽²⁾

1 2 -عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبة غير مطابق لأحكام القانون التجاري و لشروط تطبيق المخطط

الوطني المحاسبي مثل:

▪ غياب الدفاتر المحاسبة

▪ الدفاتر المحاسبية غير مؤشرة و غير ممضي عليها.

▪ الدفاتر المحاسبية تحتوي على بياض.

▪ تسجيل غير دقيق للحسابات و أرقام الحسابات.

2 2 -عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية و من بينها:

▪ غياب كلي أو جزئي للفواتير.

▪ الفواتير ليست مطابقة لنصوص المرسوم 105/95 المؤرخ في 1995/10/07.

2 3 -عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة و متكررة في عمليات

المحاسبة مثل:

⁽¹⁾- Voir :

- E .DISEL, J SARRF, Droit fiscalité, édition DVNOSI Paris, 2002, page 611.

- M.COZIN, Précis de fiscalité des s'entreprises, 25ème édition, Lites, Paris, 2002, page 685.

- P .COLIN, G. Gervaise, M .Rosseti les bases de la fiscalité, page 167.

⁽²⁾- التعلية رقم 134/م/ع ض، المؤرخة في 15 فيفري 2000، ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية.

▪ عدم تسجيل بعض أو كل فواتير الشراء و البيع.

▪ رصيد مدين متكرر للصندوق.

▪ ميزانية غير متوازنة.

▪ عدم التجانس بين الميزانية الافتتاحية و الميزانية الختامية.

ملاحظة: هناك بعض الحالات الأخرى يتم فيها التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة منها:

-عندما تستحيل عملية الرقابة الجبائية بسبب اعتراض المكلف بالضريبة.

-عندما يتمتع المكلف بالضريبة عن الإجابة للطلبات الواردة من مفتش الضرائب و المحقق بخصوص

التوضيحات و الإثباتات الواجب تقديمها.

3 -إعادة تشكيل القاعدة الخاضعة للضريبة:

بعد أن يتم رفض المحاسبة من قبل العون المحقق، يلجأ إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة، و

تختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع و نشاط المؤسسة، حيث أن المحقق يقوم باختيار الطريقة التي

تتناسب مع المعلومات المتحصل عليها حول المؤسسة، و من بين هذه الطرق نجد:⁽¹⁾

3 1 -إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي Compte matière: تعتبر هذه الطريقة

من أكثر الطرق انتشارا و استعمالا من طرف المحققين، و ذلك لبساطتها، و نجد أن اغلب النشاطات تخضع

لهذه الطريقة ما عدا المهن الحرة، قطاع البناء و الأشغال العمومية...

3-1-1- في حالة مؤسسة تجارية شراء و بيع:

مخزون أول مدة + المشتريات - مخزون آخر مدة = الاستهلاك المشكل

الاستهلاك المشكل - الاستهلاك المصرح به = الفرق

نسبة الفرق = (الفرق / الاستهلاك المصرح به) + 1

رقم أعمال الإخفاءات (رقم الأعمال المصرح به × نسبة الفرق

النتيجة (التقويم النهائي) = رقم أعمال الإخفاءات - رقم الأعمال المصرح به

3-1-2- في حالة مؤسسات إنتاجية:

مخزون أول مدة + المشتريات - مخزون آخر مدة = الاستهلاك المشكل.

الاستهلاك المشكل - نسبة الضياع = الاستهلاك الحقيقي (الصافي)

⁽¹⁾-Guide de vérificateur de comptabilité, Op.cit., page 122-123.

الاستهلاك الحقيقي = مخزون أول مدة (المنتجات تامة الصنع) + مخزون آخر مدة (المنتجات الصنع) = الفرق (الإخفاءات).

معامل الإخفاء = (الفرق / البيع المصرح به) + 1

3 2 - إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الإيرادات: حتى يمكن حصر الإيرادات المحققة فعلا من طرف المؤسسة التي هي موضع التحقيق، يمكن استعمال الحساب المالي "un compte financier" و الذي يشمل إجمالي المديونية الصندوق و كذا الأرصدة الدائنة للحسابات البنكية للمؤسسة، و ذلك بأخذ حساب التغيرات في تسبيقات الزبائن و أرصدهم من بداية الدورة و حتى نهايتها. و يظهر هذا الحساب المالي بالطريقة التالي:

الصندوق + حساب البنك (الدائن) + تسبيقات الزبون في 01 جانفي - تسبيقات الزبائن في 31 ديسمبر - رصيد الزبون في 01 جانفي + رصيد الزبون في 31 ديسمبر = رقم الأعمال المعاد تأسيسه. و منه فإن رقم الأعمال المعاد تأسيسه سوف يقارن مع رقم الأعمال المصرح به و هذا لإيجاد الفروقات.

3 3 - إعادة تأسيس رقم الأعمال على أساس الفاتورة: في مؤسسات الأشغال العمومية تعد الفاتورة الأساس في مجال الضرائب المباشرة، و إعادة تأسيس الفواتير لا تكمن فقط من التحقيق في الأرصدة و تسبيقات الزبائن، و إنما كذلك التسديدات و الفواتير المصرح بها.

4 - نهاية التحقيق: تعد هذه المرحلة خلاصة عمل المحقق، حيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة المحاسبية و هنا عن طريق الإبلاغ الأولي و النهائي، و كخطوة أخيرة يقوم بكتابة التقرير النهائي، الذي من خلال يسجل كل المعلومات الخاصة بعملية المراقبة التام التي قام بها.

4 1 - إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق: تلتزم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتحقيق بنتائج المراقبة الجبائية حتى و إن لم يكن هناك تقويم، و يتم هذا الإبلاغ على مرحلتين:

4-1-1 - الإبلاغ الأولي: يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا جيدا و مصاغا بطريقة تسمح للمكلف بفهمه و تسجيل ملاحظاته، و يجب أن يرسل هذا الإشعار إلى المكلف شخصيا مع وصل الاستلام بذلك، إضافة إلى انه من الضروري أن يحتوي هذا الإبلاغ الأولي على الطرق التي استعملت في التقييم و التي أدت إلى تعديل أسس الضريبة⁽¹⁾، أي يقوم المحقق من خلال هذا الإبلاغ بتبيان جميع التعديلات و التقويمات التي قام بها.

⁽¹⁾-Voir :

- Maurice. COZIAN, OPCIT, page 685.
- Memento Patique, fiscale 2000, édition francislefe BVRE, page 1057.
- Thierry. Lamorlette, fiscalité francalse economica, paris2000, page548

و قد حدد المشرع الجبائي مدة أربعين (40) يوما لتلقي رد المكلف على إبلاغ الأولي و الإدارة الجبائية ملزمة بالرد على طلبات التوضيح أو التفسير من قبل المكلف.

4-1-2- الإبلاغ النهائي: عند إرسال الإبلاغ الأولي للمكلف هناك حالتين يمكن حدوثهما:

أ - المكلف لا يرد على الإشعار أو يرد بعد الفترة القانونية - بعد 40 يوما - المحددة، في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها، و المحققين ليسوا مسؤولين عن إعلام المكلف، لأنهم يعتبرونه قبولا ضمنا من قبل المكلف.⁽¹⁾

ب - المكلف يرد على الإبلاغ في المدة المحددة قانونيا، و يسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التحقيق، أو لاعتراضاته عن الأسس المعدلة.

و بعد دراسة هذه الملاحظات، و الاعتراضات من طرف المحققين، يقررون قبولها أو رفضها في هذه الحالة يجب على محققين أن يعلموا المكلف، و ذلك عن طريق الإبلاغ النهائي و يجب كذلك أن يكون مفصلا بشكل جيد.

أما في حالة الرد الايجابي للمكلف أي قبوله بالتعديلات و الأسس الجديدة للضريبة فإنه يعد قبولا صريحا و يصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائيا، و لا يمكن للإدارة الرجوع فيه، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن من قبل المكلف بالضريبة.

4 2 - كتابة التقرير النهائي:

إن كتاب تقرير التحقيق هو الملف الذي عن طريقه ينهي المحقق مهمته في التحقيق، و يجب أن يتضمن هذا التقرير كل المعلومات، الأرقام، و المبالغ التي تسمح بالتأكد من احترام الإجراءات و تقييم نتائج المراقبة. حيث يجب أن تدون الملاحظات التالية:

- إذا كان تقرير الإشعار مرسلا عن طريق البريد أو مسلما للمكلف مباشرة.

- تحديد المدة أو الفترة الإضافية بالنسبة لبداية المراقبة.

- طبيعة المخالفات المكتشفة، و كذلك العقوبات المطبقة مع توضيح النصوص القانونية المقررة لذلك.

و من جهة أخرى الوثائق التالية يجب و بشكل إلزامي أن تكون ملحقة بنسخ لتقرير التحقيق موجهة إلى المديرية الجهوية للضرائب و كذا مديرية البحث و المراجعات، و مفتشية الوعاء للمقاطعة.

- حالة مقارنة الميزانيات.

- كشف المحاسبة.

(1) - المادة 60 ف6 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب للنشر، الجزائر، 2002، الصفحة، 21.

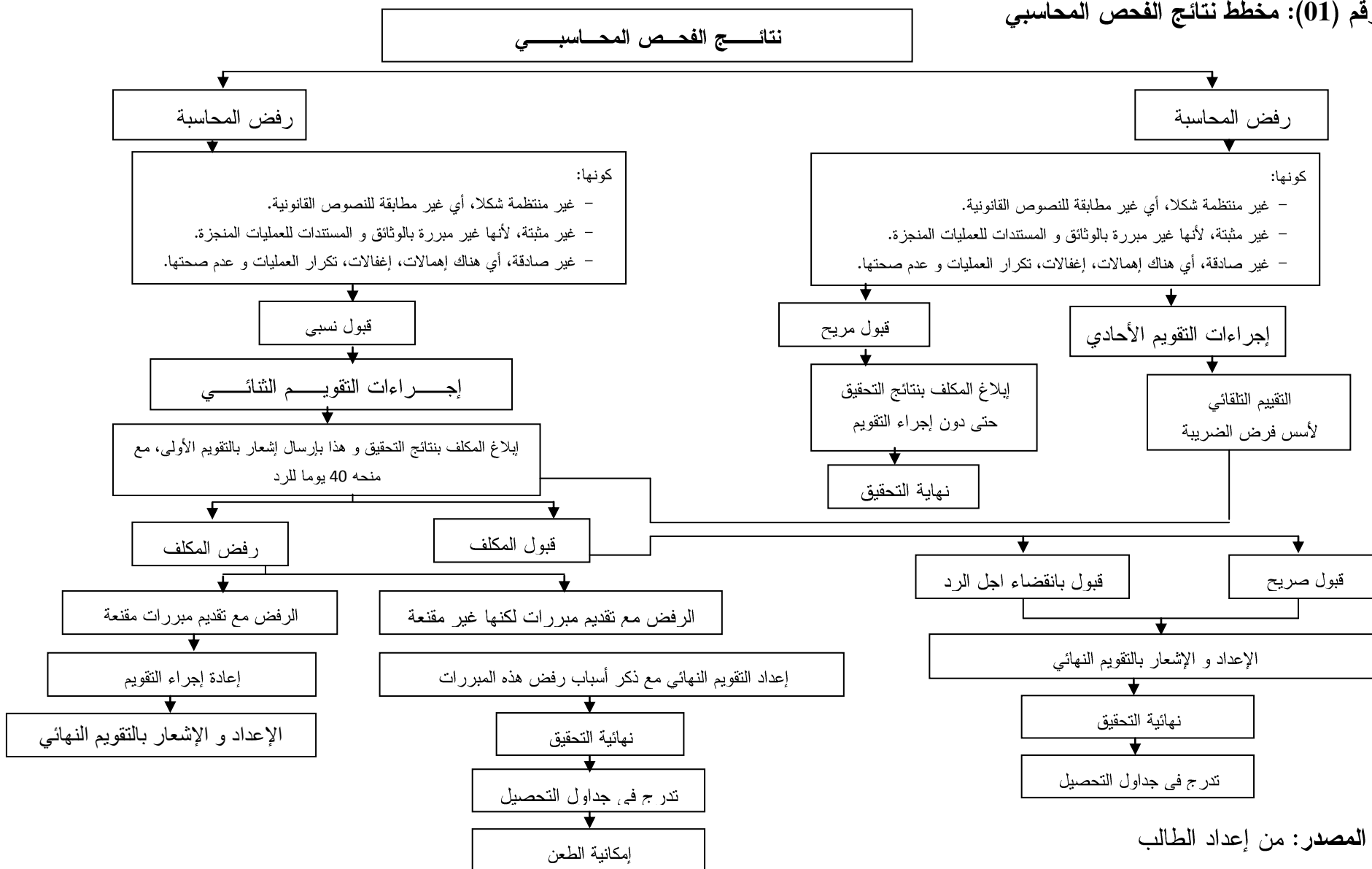
-نسخة من الإشعار بالتقويم.

-نسخة من ردود المكلف.

-الحالة التي تعكس طبيعة الضرائب، الحقوق و العقوبات المثبتة.

تعليق:أنا التحقيق المحاسبي يعتبر هو احد الأسس والطرق الأمثل من طرق الرقابة الجبائية لان التحقيق المحاسبي يمس جميع عمليات وميزانية وكل التصريحات التي يقدمها المكلف اتجاه الادارة الجبائية ،والتحقيق المحاسبي هو الذي يكشف الغش الموجود في التصريحات او العكس صحيح اي هو الذي به نتمكن من التأكد من مصداقية التصريحات.

الشكل رقم (01): مخطط نتائج الفحص المحاسبي



المطلب الثاني: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية "VASFE"

تعزيزا لآليات الرقابة الجبائية تم استحداث التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية كتكملة أو امتداد منطقي و ضرورة للتحقيق المحاسبي.

لذا تم إنشاء هذا التحقيق في سنة 1992 مسايرة لحركة الإصلاحات التي عرفتها السياسة الجبائية في الجزائر.

و قد عرفه Thierry Lambert على انه "مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريحات للدخول الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، و تكون بمقارنة الدخول المصرح بها مع إجمالي الدخول المحققة أثناء مسيرة الحياة".⁽¹⁾

حيث يمكن لأعوان الإدارة الجبائية القيام بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، و من خلاله يقوم بمراقبة مدى الانسجام بين المداخل المصرح بها من جهة، و الذمة المالية، و العناصر المكونة لفظ معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.

و منه فإن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يسعى إلى تحقيق هدفين رئيسيين و هما:

ضمان أن التصريحات الموضوعية مشكلة بطريقة شرعية.

مراقبة التجانس بين المداخل المصرحة مع الذمة الإجمالية للمكلف.

الفرع الأول: التحضير للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

إن أي عملية رقابية يجب أن تسبقها مرحلة تحضيرية لتهيئة الأرضية الكافية لانطلاقها، و هذه

المرحلة لا تختلف كثيرا في التحقيق المعمق لمجمل الجبائية عنها في التحقيق المحاسبي.

إذ يتم من خلالها اختيار مجموعة الملفات المراد مراقبتها، و لكن هذا الأختيار يخضع إلى مقاييس سواء من حيث الكمية و هذا حسب الإمكانيات المتواجدة على مستوى كل ولاية، و كذا لخصوصيات و شكل هذه الرقابة.

لذا فإن البرنامج التنفيذي للمديرية العامة للضرائب لسنة 2000 يهدف إلى تحقيق نسبة 5% من

الملفات المعروضة، و هذا العدد قابل للزيادة حسب الكفاءات و الإمكانيات المتاحة للمصالح الضريبية،

إضافة إلى أن الأشخاص الخاضعين لـ VASFE يجب اختيارهم عن طريق معايير و مؤشرات

موضوعية و هادفة، منها:⁽²⁾

(1)- Thierry Lambert, vérification fiscale personnelle, economica, Paris, 1984, page 8.

(2)- Circulaire N° 135/MF/DGI, du 15/02/2000.

-الأشخاص الذين سجلت المفتشية في ملفاتهم عدم التوافق و فروقات هامة بين المداخل المكتتبه في التصريحات السنوية و النفقات المستعملة.

-لما تبعا للتحقيق المعمق من قبل المفتشية للملف الذي بحوزتها تحصل على مؤشرات و دلائل تضع التصريحات المقدمة في موضع شك.

-لما في خلال عملية التحقيق المحاسبي استغلال بعض عناصر الميزانية (الحساب الجاري للشركاء، الأرباح الموزعة...) تظهر منها فوارق معتبرة بين الدخول المصرحة من طرف الشركاء و الدخول الحقيقية المحققة.

-الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي، و في مسار حياتهم اليومية تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخل مخفية هامة.

و باختيار مجموعة الملفات المراد التحقيق فيها تسند مهمة ذلك إلى الأعوان المراقبين المختصين، و مع إتباع نفس مراحل و خطوات التحقيق المحاسبي يقوم هؤلاء الأعوان بـ:

1 -سحب الملف الجبائي للمكلف المعني بالتحقيق، و هذا على مستوى المفتشية التي يقيم بها، لفحص مختلف المعلومات التي ي ضمها، إضافة إلى إمكانية فحصهم مختلف الملفات الجبائية للأشخاص الذي يعيشون مع هذا المكلف.

و يكون فحص الملف الجبائي لغرض:

-اخذ فكرة عن الهوية و العنوان الحقيقي للشخص المراقب.

-التأكد من وجود مجمل التصريحات السنوية للدخل.

-استخراج مؤشرات تحدد حالة الذمة المالية (العقارات، المحلات التجارية....).

-التأكد من أن كشوفات الربط قد استغلت بطريقة صحيحة.

-مراقبة أن كان الخضوع للضريبة قد احتوى مجمل المداخل و ذلك بفحص كشوفات الضريبة، و نسخ الإنذارات المطلوبة من المكلف.

و هذه الدراسة تسمح للمحققين باستخراج مجمل التناقضات بين المداخل المصرح بها، و العناصر المعيشية للمكلف الخاضع للتحقيق.

2 -إبلاغ المكلف بالضريبة، إذ يقوم المراقب الجبائي بإرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق للمكلف المعني بعملية الرقابة، يعلمه فيه عن خضوعه لهذه الأخيرة، مع منحه مدة 15 يوما للتحضير، و هذا الإشعار

يجب أن يحدد بشكل ضروري بعض العناصر مثل سنوات التحقيق، إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره،.....

و عند إرسال أو تسليم هذا الإشعار، يجب أن يرفق بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين لرقابة، مع تقديم بطاقة معلومات من صنف - 70bis- يملؤها المكلف مع ملاحظة عدم إجباره على ملئها.

3- جمع المعلومات من مصالح الخارجية، بعدما ينهي المحقق فحص الوثائق الإدارية الخاصة بالمكلف بالضريبة، تلك التي استقاها من ملف هذا الأخير، سلسلة 07 مكرر، و كذا بعض المعلومات المقدمة من مصالح البحث عن المعلومات الجبائية التابعة للهياكل المحلية و المركزية، يلجأ إلى بعض الأبحاث الخارجية و المتمثلة في القوى المبذولة من قبل المراقب لأجل البحث عن المعلومات غير الموجودة في الوثائق الإدارية⁽¹⁾، و ذلك باستخدامه لحقوقه الإدارية التي منحها له المشرع الجبائي كحق الاطلاع، حيث يتصل بكل المؤسسات الخارجية التي لها علاقة مع المكلف بالضريبة لأجل الحصول على معلومات و توضيحات يعتمد عليها في تحقيقه.

فيعمد المراقب إلى فحص كل الحسابات البنكية للمكلف، لتحديد مداخله بناء على المعلومات المقدمة من المصالح البنكية، كما أن هذا الفحص للحسابات البنكية يجب أن يطول جميع الأشخاص الذين يعيشون معه مثل أولاد، أقاربه...

كما يمكنه الاطلاع على مختلف حساباته المالية المتواجدة في العديد من المؤسسات، كمصلحة البريد، الخزينة العمومية، الصندوق الوطني للتوفير و الاحتياط، إضافة إلى مراقبة الأسهم التي قد توجد في بعض الشركات، و كذا الأموال المحصلة من جراء بيع العقارات أو المنقولات.

و أخيرا نلاحظ أن المعلومات المجمعة من مختلف المصالح و المؤسسات السابقة الذكر تهدف أساسا إلى: -كشف و إحصاء الحسابات المالية.

-الحصول على معلومات تتعلق بالكلفة الحقيقية لممتلكات المكلف من منازل، أراضي....

4 -إعداد الميزانية الشكلية، بعد إجراء فحص الملف الجبائي و كذا المعلومات المتحصل عليها، يقوم المحقق بوضع ميزانية أولية تحتوي على مجمل المعطيات المتحصلة.

هذه الميزانية لها دور أولي في تحديد درجة صدق التصريحات الجبائية عن طريق عمل مقاربات شكلية مع بعض المعلومات المتحصلة من اجل إظهار الدخول غير المصرحة.

⁽¹⁾-J.P. Casimir, les signes extérieurs des revenus, libraire de l'université, paris 1979, page 171.

أما هدفها الثاني فيتمثل في فحص تغييرات الذمة و المتاحات من جهة، و من جهة أخرى قروض الحسابات المالية.

و أخيرا تعمل على توجيه المراقب إلى طريقة السير المتبعة من اجل:

- إتمام المعلومات المتحصل عليها.

- اكتشاف المعطيات الناقصة.

- إعادة توجيه البحوثات.

تعليق : في بعض الأحيان قد يكون الشخص محل التحقيق معه لكن ليس لديه ملف جبائي لدى إدارة الجبائية وهذا لأنه تظهر عليه شكوك، فالتحضير للتحقيق المعمق في مجال الوضعية الجبائية يجب ان يتم وفق برنامج متكامل لانه هو الذي يمهدلانطلاق عملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

الفرع الثاني: سير التحقيق

بعد المرحلة التحضيرية و إعداد الميزان الشكلي، و بانتهاء المدة المحددة للتحضير، تأتي عملية التحقيق المعمق التي تتم في مصالح الإدارة الضريبية، إلا في حالة طلب المكلف أن تجري في بيته أو في مكتب مستشاره، و الغرض من ذلك هو عدم مضايقة أفراد المنزل.

حيث يقوم المراقب باستدعاء المكلف المعني بالتحقيق لتزويده بكشوفات الحسابات البنكية، البريدية، و كذا جميع الحسابات الأخرى التي من الممكن ممارستها.

و بعد تسليم هذه الحسابات من قبل المكلف، فإن المراقب يخوض في حوار مع هذا الأخير ليبين له أن هذا التحقيق تابع من ضرورة توضيح وضعيته الجبائية، و في كل الحالات فإنه ملزم بـ:

-أن لا يناقش بسرعة المشاكل التقنية المتعلقة بفحص ملفه الجبائي، و لكن يترك الحوار يسير لبعض الوقت حول انشغالات المكلف، إذ يترك له كامل الحرية في الكلام.

-تهيئة جو من الثقة و نفاذي إثارته.

-استقبال كل المعلومات الضرورية من الجانب الجبائي، و المقدمة من طرف المكلف.

-التحلي بالصبر مع المكلف دون دفعه إلى تقديم توضيحات خلال المقابلة معه.

-عدم الكشف بسرعة عن المعلومات المتوفرة لديه، و التي توحى للمكلف بأنه على دراية معمقة بملفه.

و بحصول المراقب على مختلف المعلومات و كشوفات الحسابات، يقوم بفحصها، تحليلها، و مقارنتها مع تلك التصريحات بهدف استخراج المخالفات و الأخطاء المرتبكة.

1 إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة:

إن إعادة تكوين المداخل المحققة من قبل المكلف، هي نتيجة استغلال المعطيات المتعلقة بوضعية الذمة المالية و عناصر مسار الحياة، و هذا بهدف كشف الدخول غير المصرحة و إعادة إخضاعها للضريبة، و في هذا الإطار يقوم المكلف بـ:

1 1 -عملية التقييم لممتلكات و نفقات المكلف تحت المراقبة، و هذه العمليات يمكن أن تتم بطرق مختلفة بسبب غياب وثائق الإثبات أو وجودها دون إمكانية الاستعلام منها المبلغ الحقيقي، و لتقييم هذه العناصر يجب الرجوع إلى المعايير المحددة في الجدول التالية:

الجدول رقم (09): طريقة تقييم عناصر مسار الحياة

بيان العناصر	طريقة التقييم
العقارات	مبلغ الفاتورة أو السعر المحدد مقارنة مع مواد المماثلة
شهرة المحل	المبلغ المعاد تقييمه و المأخوذ من قبل المصالح الجبائية (مصالح التقييم و الأسعار)
المنقولات	القيمة الحقيقية
الأسفار	المبلغ يحدد جزافيا
الصيانة العائلية + النفقات اليومية	يحدد المبلغ جزافيا بعد المحاورة مع المكلف
المخزونات	الاحتفاظ بما هو موجود في المحاسبة

La source : Acte de séminaire de formation, VASFE, MF,DRI ,DIW, de Blida

1 2 -تحليل الحسابات المالية، و نعني بها مراقبة التدفقات المالية للمكلف، إذ يلجأ المراقب إلى مقارنة الكشوفات البنكية مع المداخل المصرح بها لتحديد رصيد الميزان النقدي لمكلف، و النتائج المتحصل عليها يجمعها فيما بعد في ميزان الخزينة الذي يشكل وسيلة تقنية شاملة.

1-2-1- الميزان النقدي Balance d'espèce:

إن دراسة الميزان النقدي يتيح للإدارة ضمان أن السيولة المستعملة من طرف المكلف خلال فترة المراقبة لا تفوق تلك التي من الممكن الحصول عليها خلال نفس الفترة، و يتجسد هذا الميزان في مقارنة السيولة المتاحة مع السيولة المستعملة.

حيث إذا كان المكلف لا يدفع عن طريق شيك نفقاته المعيشية مع عدم ممارسته بالموازاة اقتطاعات نقدية كافية من أجل تغطية نفقاته اليومية، فإنه حقا بإمكانه الحصول على مبالغ ذات أصل غير محدد.⁽¹⁾

1-2-2- Balance de Trésorerie ميزان الخزينة

إن ميزان الخزينة يتيح تحديد المبلغ الإجمالي للنفقات خلال فترة المراقبة، يساوي لتلك المصادر التي من الممكن للمكلف للحصول عليها خلال نفس الفترة، لأن هذا الميزان يجب أن يحتوي على جميع التحصيلات و النفقات المحققة من طرف المكلف الخاضع للرقابة و كذا الأشخاص الذين يعيشون معه. وبالتالي يسمح لنا أن نأخذ بعين الاعتبار عدم التوازن الذي إذا لم يفسر بشكل الدليل على وجود دخول غير مصرح بها، و منه العمل على إخراج الاختلافات الموجودة بين المتاحات المستخرجة و المتاحات المستعملة.⁽²⁾

أ المتاحات المستخرجة: و هي تضم كل المبالغ التي يمكن للمكلف الحصول عليها خلال فترة المراقبة، و تشمل:⁽³⁾

- رصيد الحسابات البنكية أو البريدية، و مختلف دفاتر و حسابات الادخار المفتوحة باسم المكلف أو باسم أفراد عائلته الذين يعيشون معه عند فترة التحقيق.

- تغييرات حسابات المستغل في المؤسسات التجارية أو غير التجارية، المستعملة نقداً أو بالدفع إلى الحسابات البنكية أو البريدية الشخصية للمستعمل أو لأفراد عائلته.

- التنازل عن المباني الشخصية و مجموع المبالغ المتحصل عليها من سعر البيع و التي تظهر غالباً على كشوفات التسجيل التي يتم تنظيمها داخل ملف المكلف الخاضع للتحقيق.

- بيع المعدات، الذهب، الأشياء الشخصية، يمكن استبعادها، شرط أن يقدم المكلف الوثائق الثبوتية اللازمة.

- المبالغ المتحصل عليها من القروض الشخصية و التي يتم قبولها يجب التحقيق فيها، بتقديم العقود أو تصريحات التسليف.

⁽¹⁾-Claude Laurent, La vérification personnelle, Bayausaine, France 1995, page 41.

⁽²⁾-Voire :

- J.P casimir, Le code Annotée des procédures fiscale- contrôle fiscale, contentieux de l'impôt-5^{ème} éditions, la Villegrien, Paris, 1996, page 35.

- MAX. Artuso, vérification fiscale de l'entreprise, édition Foucher, Paris, 2000, page 34.

⁽³⁾- طالب محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري (1996-1999)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر، كلية علوم التسيير و الاقتصاد، خروبة، 2002، ص 123.

-إعادة تسديد القرض المتفق عليه مع الأفراد، يمكن أن يتم قبوله في المتاحات المستخرجة إذا كانت كل الإثباتات المقدمة على تصريح العقد صحيحة.

ب -**المتاحات المستعملة:** و تشمل كل المبالغ المنفقة من طرف المكلف على مستواه المعيشي، فهي تكون الوجه المقابل للمتاحات المتحصل عليها و من بينها:

-رصيد الحسابات البنكية، الحساب الجاري المفتوح باسم المكلف أو أفراد عائلته.

-المساهمات داخل المؤسسة.

-مصاريف الصيانة و تهيئة المباني الشخصية، أشغال إعادة البناء، أو التوسعة للاماكن.

-المصاريف المستعملة بشكل فردي من طرف المكلف لغرض المحل الذي يشغله، و كذا الإقامة الثانوية التي يمتلكها.

-حيازة المباني أو مصاريف البناء، و يجب الفحص بدقة لشهادات التسجيل الموجودة داخل ملف

الخاضع للتحقيق، لأنه يمكن أن يكون قد حاز على أشياء تتعلق بفترة غير معينة بالتحقيق، و التسديد ثم خلال فترة التحقيق.

-القروض المتفق عليها مع الغير، عوائد الربوع و المعاشات، إعادة تسديد القروض، تسديد علاوة

التامين، تعويض عن الخسائر، غرامات، مؤونة متفق عليها، كل هذه المصاريف يجب تبريرها بوثائق و عقود، لكي يتم قبولها في المتاحات المستعملة.

إن مصاريف مسار الحياة يجب إن تحدد و تقيم مع المكلف إلا إذا رفض التعاون، و هنا يتم

تقييمها بصفة تقريبية، و هي نقطة ضعف بالنسبة إليه، لأن هذه المصاريف تكون حسب الوضعية الاجتماعية.

أخيرا نلاحظ أن ميزان الخزينة ما هو إلا ثمرة ناتجة من مقارنة المتاحات المستخرجة و

المتاحات المستعملة، و الذي يظهر في شكل رصيد الحساب المالي.

أخيرا نلاحظ أن ميزان الخزينة ما هو إلا ثمرة ناتجة عن مقارنة المتاحات المستخرجة و

المتاحات المستعملة، و الذي يظهر في شكل رصيد الحساب المالية.

هذا الأخير لا تكون له أي دلالة، إلا إذا كان رصيدا دائما، و هو ما يعني أن المتاحات المستعملة

أكبر من المتحصل عليها، لأنه بنهاية هذه المقارنة يمكن أن نواجه ثلاث حالات و هي:⁽¹⁾

• المتاحات المستخرجة = المتاحات المستعملة، و منه الإدارة ليست لها أية ملاحظات

⁽¹⁾-Claude LAURENT, Vérification personnelle, Opcit, page 42.

- المتاحات المستخرجة < المتاحات المستعملة، إذن هناك فائض يمكن أن يرجع إلى سوء تقييم النفقات.
- المتاحات المستخرجة > المتاحات المستعملة، بالتالي هناك نقص، و في هذه الحالة المراقب يخضع هذا النقص للضريبة، إلا إذا أتى المكلف بتبريرات كافية.

ج- أشكال ميزان الخزينة: يمكن أن نجد نوعين من ميزان الخزينة و المتمثلين في:

-الميزان الخاص: يستعمل عندما يمارس المكلف نشاطات تجارية أو غير تجارية بشكل فردي، و التي من الممكن إبعاد الخزينة الخاصة عن الخزينة المتعلقة بنشاطه، و تطبق أيضا عندما نريد تقديم ميزان المتاحات الخاص بالمسيرين و الشركاء الرئيسيين للمؤسسة، و هذا دون إضافة لتحركات هذا الميزان الاقتطاعات و التحصيلات الممارسة من قبل المعنى في تجارته أو استغلاله.⁽¹⁾

-الميزان الإجمالي (الصندوق الإجمالي): على غرار الميزان الخاص، ففي حالة عدم التمكن من فصل الخزينة الشخصية عن الخزينة التجارية أو غير التجارية، فإنه يجب على المراقبين الرجوع و الاستناد إلى الميزان الإجمالي، و يتعلق الأمر بالحالات التي تكون فيها مبالغ الاقتطاعات و التحصيلات غير قابلة للتحديد رقميا بصفة دقيقة.

-الأرباح و المداخل محددة جزافيا.

-غياب المحاسبة.

-المحاسبة غير ممسوكة بطريقة جيدة

في هذه الحالات، انه من الصعب معرفة تحركات رؤوس الأموال الموجهة نحو المؤسسة، أو الآتية منها، إلا أنه من الضروري تقديم حساب الخزينة التجارية، الذي يبين المتاحات المستخرجة من خلال ممارسة نشاط المؤسسة.

2 - طلبات التوضيحات و التبريرات:

في حالة جميع المحقق عدة عناصر تثبت أن المكلف يحقق مداخل مهمة مقارنة بما صريحه، يمكنه طلب توضيحات و تبريرات لنقطة أو عدة نقاط حول ما صرح به المكلف كضريبة و ما حققه من موارد و نفقات.

2 1 - طلب التبريرات: حيث تلتمسها الإدارة من المكلف في إحدى الحالات التالية:

-حين تتوفر لدى الإدارة عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمداخل هامة مقارنة مع تلك المصرح بها.
-فيما يخص وضعيته الجبائية.

⁽¹⁾- J. P casimir, Les signes extérieure de revenus, Opcit, page 238.

-فيما يخص التكاليف التي خصمها من الدخل الإجمالي (معاش غذائي، فوائد التأمين، ضمانات العقارات...).

2 2 -طلب التوضيحات: تلتمسها الإدارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات و تخص أي نقطة واردة في التصريح.

و يجب على المكلف تقديم شروحات وافية حول النقاط الغامضة المطلوب توضيحها، كما أن المحقق ملزم بأن يوضح للمكلف بان لديه مهلة 30 يوما للرد على هذه الطلبات. و في حالة غياب الإجابة من قبل المكلف يمكن للمراقب الجبائي اللجوء إلى طريقة التقدير الجزافي.

3 -الإبلاغ بالنتائج:

بعد انتهاء المراقب من عملية التحقيق و المقارنة قد يتوصل إلى نتيجتين، أما قبوله لأسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف، و من ثم عليه إشعار هذا الأخير بغياب التقييم، أو رفضها إذا علم، أن ما هو مصرح به كمداخل هي ليست حقيقية، و غير مطابقة للواقع، فيقوم بإعادة تكوين المداخل التي بحوزة هذا المكلف و كذا تلك الدخول المحققة من قبل أولاده و الأشخاص الذين يعيشون معه، و طرق إعادة تكوين أسس الإخضاع كما سبق الذكر تتغير حسب الحالة المقدمة و التي تتلخص في:

- تقديم ميزان الخزينة، - اللجوء إلى التقييم الجزافي، وضع التسعير التلقائي.

و بعد إعادة تكوين أسس الإخضاع يقوم المراقب بإبلاغ المكلف المحق في وضعيته الجبائية بنتيجة المراقبة المتوصل إليها، و يجب أن يكون مفصلا بأرقام و جداول بكيفية تسمح له بفهم التقييمات المجراة حتى يتسنى له الرد عليها بملاحظاته أو قبوله، مع منحه مدة 40 يوما.

و يجب أن يحتوي أساسا هذا الإبلاغ على مالي:

-النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي (عدم التصريح، تصريح خارج الآجال...).

-عدم التوافق الملاح ما بين الدخول المصرحة و تلك المعاد تشكيلها مع إظهار مصدر و طبيعة المعلومة المستغلة.

-طريقة و كيفية التقييم و التسويات المقترحة.

و بانقضاء اجل الرد هناك حالتين يمكن حدوثهما مثلما ذكرنا سابقا من خلال التحقيق المحاسبي، و في كليهما يكون المحقق ملزما بإعلام المكلف عن طريق الإبلاغ النهائي الذي يكون مفصلا بشكل جيد.

و أخيراً يقوم بإعداد التقرير النهائي للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، الذي يحمل جميع المعلومات و الملاحظات المسجلة حول عملية التحقيق، ثم يقوم بإرسال نسخ منه إلى الجهات المعنية، كما سبق الذكر من خلال التحقيق المحاسبي في المبحث الثالث.

المطلب الثالث: الإشعار بالتحقيق و الرقابة المفاجئة و التحقيق المصوب.

بعد القيام المحقق بالأعمال التحضيرية الضرورية لإجراء عملية التحقيق المحاسبي و المتمثلة في جمع المعلومات الضرورية و الفحص الجيد للملفات الجبائية فإنه يبدأ في مرحلة التحقيق الفعلية و خاصة عند خطورة الأمر بالرقابة المفاجئة و هذا ما نتطرق إليه فيما يلي:

الفرع الأول: الإشعار بالتحقيق

قبل الشروع في إجراء تحقيق معمق للوضعية الجبائية الشاملة، التحقيق في المحاسبة، أو في التحقيق المصوب يتعين على الإدارة الجبائية إبلاغهم ذلك مسبقاً عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مع إشعار باستلام مرفوقاً بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته و يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق:

- فيما يتعلق بالوضعية الجبائية الشاملة، الأجل الأدنى المقدر بخمسة عشر يوم ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق.

- و فيما يتعلق بالتحقيق في المحاسبة الأجل الأدنى المقدر بخمسة عشر يوم ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق، تاريخ و ساعة أو تدخل مدة إجراء التحقيق الفترة المعنية للتحقيق، الحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوي المعنية، الوثائق الواجبة الاطلاع عليها.

- و فيما يتعلق بالتحقيق المصوب الأجل الأدنى للتحضير المقدر بعشرة أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق، يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى عناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة أعلاه، توضيح طابع التصويت في التحقيق، كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.⁽¹⁾

الفرع الثاني: الرقابة المفاجئة

هي الرقابة المستخدمة عند ثبات استعمال المكلف كطرق احتيالية و تدليسية حيث يتم عند تسليم الإشعار بالتحقيق إذ تسمح للمحقق التأكد من وجود مختلف الوثائق المحاسبية.⁽²⁾

⁽¹⁾ - وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، طبعة 2011، ص 67.

⁽²⁾ - Ministère de finances/direction générale.des, impst1/direction, recherche, vérification, Guide dévitrification, édition, prient, 2010, p35.

و قد أتاح القانون الجبائي للمحقق أن يجري المراقبة، مفاجئة لمعاينة العناصر المادية للمكلف أو حالة الوثائق المحاسبية، دون أن يجري فحص نقدي لهذه الأخيرة، و تبقى هذه الرقابة وسيلة استثنائية لمكافحة الغش الضريبي، و يحدد المحقق محضر نهاية العمليات المراقبة المادية و يمنح للمكلف أو ممثله.(1)

الفرع الثالث: التحقيق المصوب

هو نوع جديد من الرقابة، أحدث بموجب قانون المالية لسنة 2008 وفقا للمادة 22 والمعادلة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010.(2)

ويعرف هذا التحقيق على انه إجراء رقابي سريع و اقل اتساع من التحقيق المحاسبي يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لبعض أنواع الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، ولا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، إن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين. ويهدف التحقيق المصوب إلى فحص الوثائق العادية التوضيحية والوثائق المحاسبية كالفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم ولا يمكن إن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف، وعند الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته 10 أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار(3)، ويجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.

و لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق، أكثر من شهرين(02) والتحقيق لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع للفترة التي تمت فيها المراقبة.(4)

(1) - عوادي مصطفى و زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مطبعة سخرة للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، 2010، ص53.

(2) - ديو شيخي عائشة، دور الرقابة الجبائية في تحصيل الضريبي، دراسة حالة ولاية تلمسان، مداخلة ملتقى اثر التهرب الضريبي على التنمية في الجزائر، 29/30/2013، المركز الجامعي الحاج موسى قسم العلوم الاقتصادية معهد الحقوق.

(3) - المادة 20 مكرر قانون الإجراءات الجبائية 2012.

(4) - نفس المرجع السابق.

الخلاصة:

لقد تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى عرض الرقابة الجبائية والتي تعتبر وسيلة هامة للوقوف ضد التهرب والغش الضريبي، سواء المفاهيم المتعلقة بها أو الإطار القانوني ، وكذا الهيئات المكلفة بالرقابة، حيث منح القانون للإدارة الجبائية حقوقا وصلاحيات من شأنها أن تسمح لهذه الأخيرة التحقق من صحة لتصریحات وصدقها وقانونيتها.

حيث أن الرقابة على مستوى مصالح الإدارة الجبائية تبقى غير كافية ،لهذا تلجأ الإدارة للقيام بتحقيقات أكثر عمقا ، كالتحقيق في المحاسبة أو في مجمل الوضعية الجبائية. فالمرقبة الجبائية التي تقوم بها المصالح الجبائية كما ظهر ليس هدفها المراجعة من أجل المراقبة ولكن من أجل الكشف عن التهرب الضريبي الذي يضر بالخرينة والقيام بالإجراءات اللازمة.

ولهذا تعد إجراء ردعيا ولأجل فعاليتها ولأكثر نجاعة فيكشف الغش ،يجب احترام الإجراءات القانونية المتبعة أثناء الرقابة ، والتي بدورها تؤدي إلى السير الحسن لعملية الرقابة والتحقق المعمق.

إن فعالية الرقابة الجبائية لا تتحقق بعدد الملفات محل التحقيق والرقابة بل تتحقق بتعدد أنواع الرقابة الجبائية من حيث الأسلوب وكيفية استعمال هذه الرقابات.

ومهما تكون هذه الإدارة وفعاليتها إلا أن ظاهرة التهرب الجبائي لها بعد دولي ومحاربتها لا تتوقف فقط على الأدوات المالية بل تحتاج إلى تطور أدوات أخرى.

الفصل الرابع
دراسة حالة واقع التهريب
الضريبي في ولاية

تمهيد:

لقد منح المشرع الجبائي الجزائري لكل من المكلفين بالضريبة و الإدارة الجبائية حقوق وواجبات من أجل حماية الحقوق العامة و الخاصة، ولذلك أوجب على المكلفين إعطاء تصريحات صحيحة و دقيقة و تامة، بحيث تختلف هذه التصريحات باختلاف الأنظمة التي يخضع لها هؤلاء المكلفين، إلا أن هذه الواجبات أرهقت كاهل المكلف و جعلته يفكر في شتى الطرق للتهرب الذي هو داء جميع الأنظمة الجبائية في العالم، لما له من تأثير خطير على الاقتصاد كما يستطيع القضاء على توازن النظام الجبائي و يؤدي إلى تخفيض الموارد المالية التي تحتاجها الدولة لتغطية حاجات الإنفاق العام، لذا يسعى القانون الضريبي إلى إيجاد الحل ولو نسبيا.

ومنه وبعد التعرض للتهرب الضريبي و أسبابه و آثاره و إنعكاساته على الاقتصاد في الجانب النظري ارتأينا إلى إسقاط هذه الدراسة على الواقع فقمنا بدراسة ميدانية لمديرية الضرائب لولاية بسكرة فتطرقنا في هذا الفصل التطبيقي لدراسة هذه الظاهرة على مستوى ولاية بسكرة في المباحث التالية:

المبحث الأول: التنظيم الهيكلي و الوظيفي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة.

المبحث الثاني: واقع التهرب الضريبي في ولاية بسكرة.

المبحث الأول: التنظيم الهيكلي والوظيفي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة

ظهر النظام المالي الجديد في بداية الأمر هادفا إلى تحقيق توازي بين الإيرادات والنفقات من الأموال ونظرا لأهمية الموارد المالية في تحقيق النمو الاقتصادي ورفاهية المجتمع أسست هذه المؤسسات. إن المديرية الولائية للضرائب الكائنة بولاية بسكرة تعد هذه الأخيرة من بين الهيئات المالية المختصة والمعنية بتأسيس وتحصيل الضريبة.

ونظرا للدور الذي تلعبه في هذا المجال الهام يمكن إعطاء نبذة تاريخية عن المراحل التي مرت بها هاته الهيئة من حيث هيكلها العضوي.

ومن خلال كل هذا تطرقنا في هذا المبحث إلى ثلاث مطالب حيث المطالب الأول بعنوان نشأة مديرية الضرائب لولاية بسكرة. أما المطالب الثاني تعريف مديرية الضرائب لولاية بسكرة. أما المطالب الثالث الهيكلية أو التنظيم الهيكلي الجديد لمديرية الضرائب لولاية بسكرة .

المطلب الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

ان ادارة الضرائب في ولاية بسكرة مرت بعدة مراحل تطويرية وفي أول مهامها بدأت على شكل مفتشية للضرائب تابعة إلى مديرية باتنة حسب التقسيم الإداري حتى سنة 1975 ومن تاريخ 1975 إلى غاية 1983 أصبحت عبارة عن مديرية فرعية مكلفة بوعاء وتحصيل الضريبة وابتداء من سنة 1984 حتى سنة 1990 أصبحت تباشر مهامها بصفتها مديرية فرعية. وبموجب المرسوم الوزاري التنفيذي والمؤرخ في شعبان 1411 الموافق لـ 23 أبريل 1991 والذي يتضمن على الخصوص تنظيم وتحديد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية والصلاحيات المخولة لها، حيث أنها أصبحت مديرية ولائية⁽¹⁾

المطلب الثاني: تعريف مديرية الضرائب لولاية بسكرة

لقد شهد النظام الجبائي الجزائري تغيرات شتى منذ تأسيسه حيث يمكن تعريف مديرية الضرائب قبل و بعد الإصلاح الجبائي، فمن هذا المنطلق سنتطرق إلى معرفة أهم التغيرات المتعلقة بأهم الضرائب و الرسوم و مدى نجاحها من خلال التطبيق الأولي .

مديرية الضرائب قبل الإصلاح الجبائي:

إن النظام الجبائي الجزائري مباشرة بعد الاستقلال نفسه الذي استعمل أبان الوجود الاستعماري، فمن خصائص هذا النظام الموروث نسبة الفائدة 70% من مجموع كل المقاصد الجبائية للضرائب غير المباشرة

(1) - معلومات موثوقة مقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بسكرة تحت عنوان دراسة شاملة للمديرية الولائية للضرائب بسكرة - (2014/ 2015)

التي تقع على عاتق الاستهلاكات مقارنة مع 30% للضرائب التي تخص المداخيل والهدف من تركه و الاستغناء عن هذا النظام حتى يتسنى التحكم الفعلي في الاجهزة الحساسة للدولة. وكذا توفير المبالغ الكافية لتغطية كل النفقات كما شهد هذا النظام عدة تغييرات وهذا ابتداء من سنة 1949 إبان الاستعمار الفرنسي إلى غاية سنة 1992، فقبل هذا التاريخ كان النظام الجبائي يفرض ثلاث انواع من الضرائب والرسوم وهي كالتالي:

1 -الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة : تتوزع الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على العموم حسب نوعية الخاضعين ويتم هذا التوزيع كالتالي:

- الضرائب على الرواتب و الاجور
- الدفع الجزافي
- الضرائب التكميلية: حيث تستحق من أول جانفي من كل سنة لجميع الاشخاص الذين لهم اقامة معتادة بالجزائر.

2 -حقوق التسجيل و الطوابع :فيما يخص حقوق التسجيل المتعلقة بالعقود، التحويلات التصريحات المفصلة والخاضعة لإجراءات التسجيل، بينما حقوق الطابع يعتبر ضريبة تقع على كل الوثائق الخاصة بالعقود المدنية و القانونية و الكتابات المرسلة إلى المحاكم و الإثبات.

3 -الضرائب غير المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال:تندرج ضمن الرسوم على رقم الاعمال الرسوم الأتية:

- الرسم الوحيد الاجمالي على الانتاج (TUGP) .
- الرسم الوحيد الاجمالي على تأدية الخدمات. (TUGPS)
- الرسم التعويضي: فأول ما نستنتجه من هذا النظام أن المداخيل تخضع لضريبة نوعية، كما أن هذا النظام لا يفرق بين الشخصية المعنوية و الشخصية الطبيعية هذا ما يؤدي إلى تمكين المعني التهرب من التسديد كما يجعل كل المحاصيل المالية تأتي مشتتة هذه ابرز العيوب الهامة التي كانت قائمة، هذا مما يجعل المشرع الجبائي يدخل بعض التعديلات و الإصلاحات ابتداء من سنة1992 إلى يومنا هذا وسنتعرف على أهم هذه التعديلات ونتائجها الأولية من خلال التطبيق الأولي.

مديرية الضرائب بعد الاصلاح:

قد دخل النظام الجبائي الجديد حيز التنفيذ من فاتح أبريل 1992 حيث أتى بإجراءات وتعديلات في المنظومة الجبائية و خاصة بما يتعلق بتخفيض وإلغاء بعض الضرائب و الرسوم النوعية التي كانت سائدة

في النظام القديم فمن حيث شكلها العام يعمل على إعادة صياغة النظام القديم. ادخل النظام الجديد بعض التعديلات الهامة إذ أنه تخلى عن الضريبة النوعية و الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و أدخل فيما يخص الضرائب المباشرة:

- الضريبة على الدخل الاجمالي (I.R.G).
- الضرائب على أرباح الشركات (I.B.S).

فالضريبة على الدخل الإجمالي تفرض على الاشخاص الطبيعيين من صافي المداخل الاجمالية أما الضريبة على أرباح الشركات تخص أرباح الشركات الصافية.

فمن هذا المنطلق نستنتج أن المشرع الجبائي إستطاع الفصل بين الاشخاص الطبيعيين و الاشخاص المعنويين إضافة إلى هذا التغيير المتعلق بالضرائب هناك تغيير ثاني بخصوص الرسوم حيث تم تعويض الرسوم على رقم الاعمال برسم واحد و شامل و هو الرسم على القيمة المضافة و بهذا استطاع هذا النظام القضاء نسيباً على العيوب التي كانت سائدة بكثرة خاصة من جهة النسب و الاعفاءات المتعددة و لهذا النظام عدة عيوب غير أنها أقل حدة من تلك التي نجمت على النظام القديم فأبرز هذه العيوب واقع على الساحة الاقتصادية مما يؤدي حتماً على التأثير المباشر على المجتمع، وبالأخص الدخول الضعيفة فمبدأ هذا الرسم يقع على عاتق المستهلك و ليس على عاتق المؤسسة فدور المؤسسة يتمثل في تحصيل الرسم من المستهلك ثم تسديده إلى المصلحة.

المطلب الثالث: الهيكلية الجديدة لمديرية الضرائب لولاية بسكرة

تنظم المديرية الولائية للضرائب من خلال المادة 59 المنصوص عليها في القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، في خمس مديريات فرعية، بحيث:

المادة 60: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية وتكلف لا سيما بما يلي:

- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها كما تكلف بأشغال الإصدار.
- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، ومتابعة هذه الطلبات ومراقبتها.

- متابعة نظم الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.

تتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب.

المادة (61): مكتب الجداول ويكلف بما يلي:

- التكفل بالجداول العامة وإصدارها.

- ا لتكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل.

المادة (62): مكتب الإحصائيات ويكلف بما يلي:

- استلام إحصائيات الهياكل الأخرى من المديرية الولائية.

- التركيز على المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل.

- التركيز على الوضعيات الإحصائية الدورية، وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.

المادة (63): مكتب التنشيط والعلاقات العامة ويكلف بما يلي:

- استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسوم على القيمة المضافة، ودراسة هذه

الطلبات مع تسليم هذه الاعتمادات.

- متابعة النظم الجبائية الخاصة والإمنازية.

- نشر المعلومات الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.

المادة (64): مكتب التنشيط والمساعدة ويكلف بضمان:

- التكلف بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب، وكذا تنشيط المصالح المحلية

ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها.

- متابعة ومعالجة تقارير التحقيق في التيسير.

المادة (65): المديرية الفرعية للتحصيل وتكلف بما يلي:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها، وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم

وكل ناتج آخر أو أتاوات.

- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل، وتنشيط قابضات الضرائب

في مجال تنفيذ أعمالها للتظهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة.

- التقسيم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص، لا سيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من

شأنها أن تحسن الناتج الجبائي.

- مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تظهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات

وتظهيرها، وتتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاثة (03) مكاتب.

المادة (66): مكتب مراقبة التحصيل، ويكلف بما يلي:

- دفع نشاطات التحصيل.

- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة، وعند إرجاع فائض المدفوعات.

- إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية، وكذا الهيئات المعنية.
- المادة (67):** مكتب متابعة العمليات القيد وأشغاله، ويكلف بما يلي:
 - متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول، وسندات الإيرادات المتكفل بها.
 - المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والفنية غير النشطة.
 - التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها.
 - إعداد وتأشير العمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.
- المادة (68):** مكتب التصفية ويقوم بالوظائف التالية:
 - المراقبة والتكفل بالجداول العامة وسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية.
 - استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها.
 - التركيز على حسابات الخزينة والمستندات الملحقة.
 - التكفل بجداول القبول في الإرجاع للمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية الخزينة وسجل الترحيل، ومراقبة كل ذلك.
- المادة (69):** المديرية الفرعية للمنازعات وتكلف بما يلي:
 - معالجة الاحتياجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية، وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة.
 - معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة.
 - تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو الطعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية .
 - و تتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب .
- المادة (70) :** مكتب الاحتجاجات و يكلف بما يلي :
 - استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة .
 - استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة

المادة (71): مكتب لجان الطعن ولديه المهام التالية :

- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة و تقديمها للجان المصالح و الطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة.
- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاع دفع أقساط ضريبة أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل و عرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة .

المادة (72) : مكتب المنازعات القضائية ولديه المهام التالية :

- إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوي لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة .
- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض الضريبة.

المادة (73): مكتب التبليغ و الأمر بالصرف ولديه الوظائف التالية :

- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن.
- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد شهادات الخاصة بذلك.

المادة (74): المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية وتكلف لا سيما بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة

التقسيمات، ومتابعة انجازها، وتتكون هذه المديرية من أربعة (04) مكاتب هي كالاتي:

المادة (75): مكتب البحث عن المعلومة الجبائية، الذي يعمل في شكل فرق ويقوم بما يلي:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها.
- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

المادة (76): مكتب البطاقيات ولديه المهام التالية:

- تكوين وتيسير كل البطاقيات الممسوكة.
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

المادة (77): مكتب المراجعات الجبائية الذي يعمل في شكل فرق ويكلف بضمان:

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة.

- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.

- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

المادة (78): مكتب مراقبة التقسيمات الذي يعمل في شكل فرق ولديه ما يلي:

- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا.

- المشاركة في أشغال ومتابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

المادة (79): المديرية الفرعية للوسائل وتكلف بما يلي:

- تيسير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب.

- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات

المعلوماتية في حالة التشغيل.

وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب.

المادة (80): مكتب المستخدمين والتكوين ولديه المهام التالية:

- السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين.

- إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل، التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في

المديرية الجهوية.

المادة (81): مكتب عمليات الميزانية ويكلف بما يلي:

- القيام في حدود صلاحياته بتنفيذ عمليات الميزانية.

- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المحولة

له.

- تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استغلال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص

الضرائب محل النزاع، الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب.

- الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

المادة (82): مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات ويكلف بما يلي:

- تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية

الولائية للضرائب.

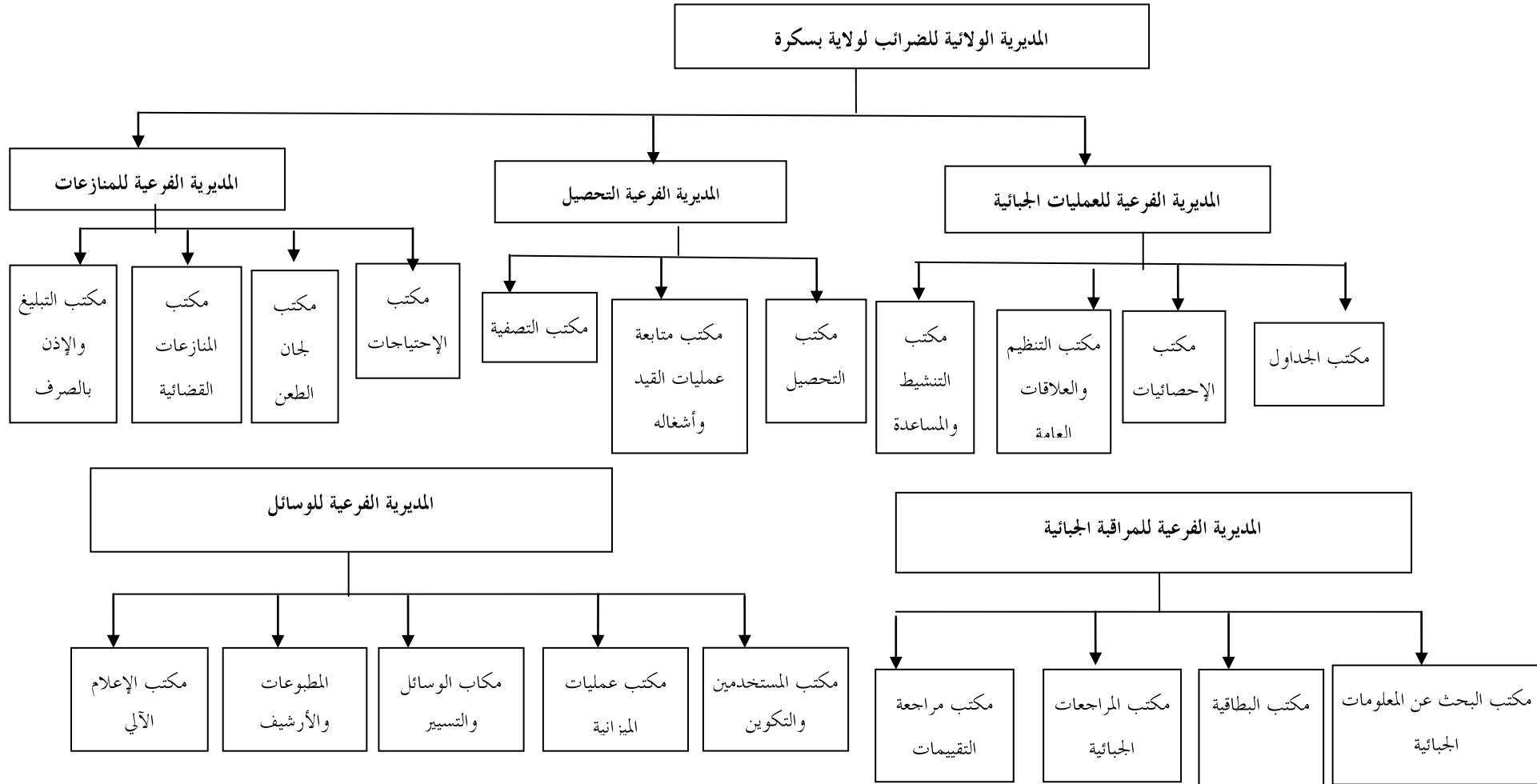
- تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات، مع إعداد

تقارير دورية عن ذلك.

المادة (83): مكتب الإعلام الآلي ولديه المهام التالية:

- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي.
- المحافظة في حال شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها (المرسوم الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، من الأمانة العامة للحكومة، ص ص 9-13)

الشكل رقم (02) التنظيم الهيكلي الجديد لمديرية الضرائب لولاية بسكرة



القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21

المبحث الثاني: واقع التهرب الضريبي - مديرية الضرائب لولاية بسكرة.

إن ولاية بسكرة كباقي الولايات الجزائرية تعاني من ظاهرة التهرب الضريبي بأنواعه المختلفة، حيث يستعمل المكلف عدة طرق و أساليب احتيالية ليتملص من دفع الضريبة المستحقة عليه مستخدما في ذلك التغييرات القانونية، المتواجدة في التشريع الجبائي الجزائري، فالنظام الضريبي يسمح للمكلف بإعداد تصريحاته بنفسه مما يفسح له المجال الواسع بإخفاء كلي أو جزئي لمادة الوعاء الضريبي، و بالتالي سوف ينعكس ذلك سلبا على الخزينة العمومية لولاية بسكرة و لذلك سوف نستعرض في هذا المبحث الإحصائيات المسجلة، لمديرية الضرائب لولاية بسكرة الخاصة بظاهرة التهرب الضريبي و هذا من حيث تطور الملفات المدروسة و الحصيلة الضريبية المهرجة من ملفات المتهربين من دفع الضريبة.

و من خلال مجموعة من المعطيات المقدمة لنا من المديرية الولائية للضرائب بسكرة، و بالرغم من شح المعلومات في هذا المجال من مبالغ و نسب التهرب الضريبي سنويا في الولاية سوف ندرس التطور النسبي لهذه الظاهرة على مر سنوات الدراسة المقترحة (من 2010/2007).

المطلب الأول: تقديم الدراسة الإحصائية

I- عدد الملفات المدروسة:

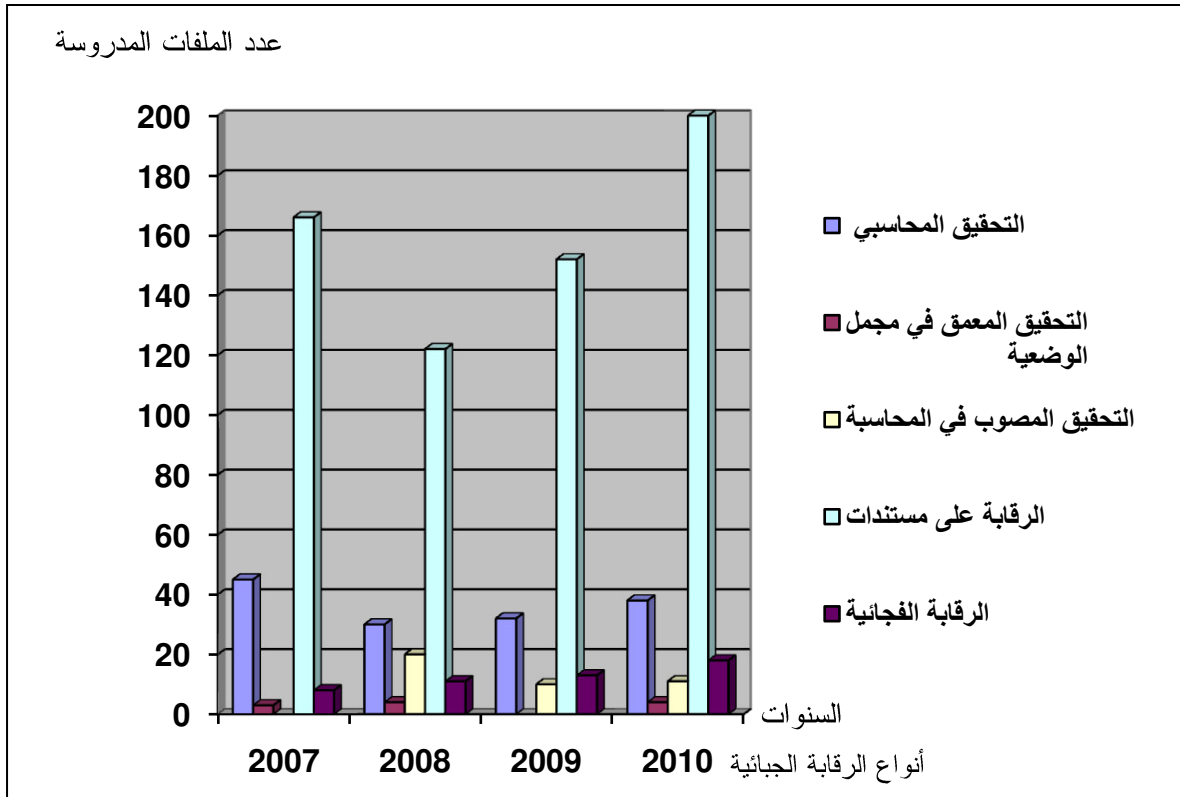
من بين أهم الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها الرقابة الجبائية استرجاع أكبر قدر ممكن من الأموال من المتهربين، و هذا القدر مرتبط بعدد الملفات المدروسة حيث انه كلما زاد عدد الملفات المدروسة زادت الحصيلة الضريبية و الجدول التالي يبين عدد الملفات المدروسة ما بين الفترة 2007 إلى سنة 2010.

الجدول رقم (10): تطور عدد الملفات المدروسة:

أنواع الرقابة	2007	2008	2009	2010
1- التحقيق المحاسبي	45	30	32	38
2- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية	03	04	-	04
3- التحقيق المصوب في المحاسبة	-	20	10	11
4- الرقابة على المستندات	166	122	152	200
5- الرقابة الفجائية	08	11	13	18
المجموع	222	187	207	91

من إعداد الطالب بناء على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب شفهيًا

الشكل رقم (03): تطور عدد الملفات المدروسة للفترة الممتدة من (2010-2007)



المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات مقدمة من مديرية الضرائب

II- الحصيلة الضريبية:

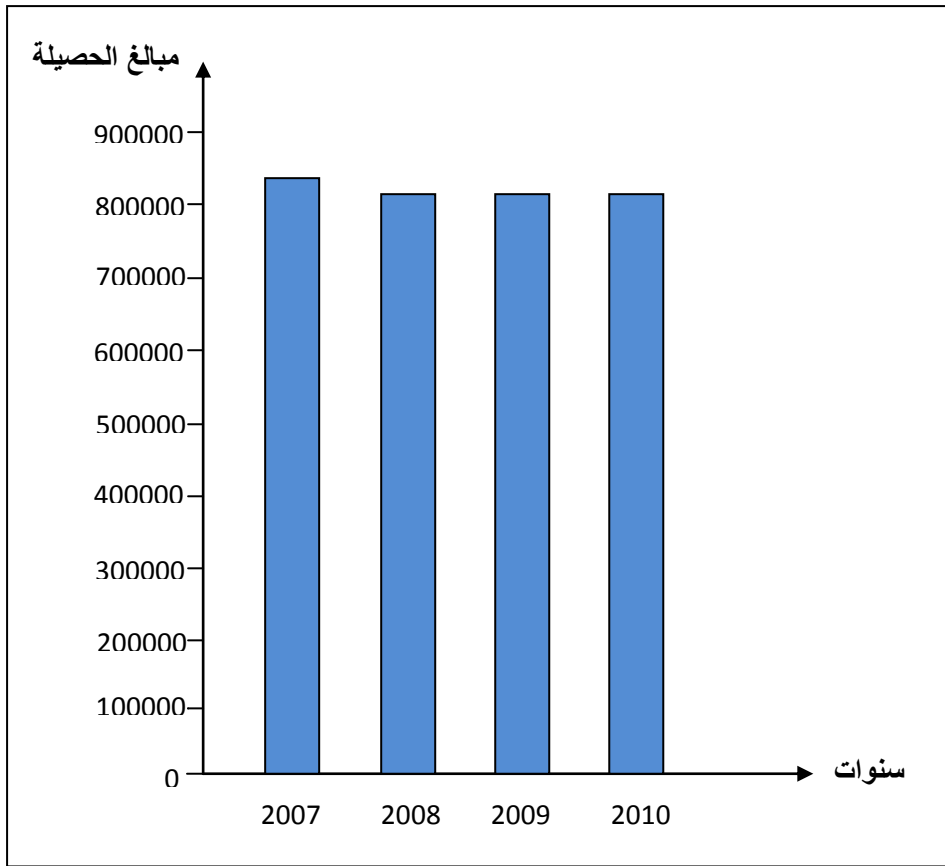
من بين أهداف الرقابة الجبائية، المحافظة على الأموال العامة من الضياع، بإعادة استرجاع أكبر قدر من الأموال المستحقة للدولة، و التي بحوزة المتهربين من الضريبة و لهذا سوف نقدم جدول يبين مبالغ الحصيلة الضريبية، للمتهربين من دفع الضريبة بعد دراسة الملفات.

الجدول رقم (11): الحصيلة الضريبية (2010-2007).

السنوات	2010	2009	2008	2007
المبالغ السنوية من الحصيلة الضريبية	80360000	80350000	80300000	80500000

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات شفهيًا من المديرية الولائية للضرائب لولاية بسكرة

الشكل رقم (04): الحصيلة الضريبية للفترة 2007-2010



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات مقدمة من مديرية الضرائب لولاية بسكرة

III- العلاقة بين عدد الملفات المدروسة و الحصيلة الضريبية لكل سنة:

أن البيانات التي تحصلنا عليها من مديرية الضرائب لولاية بسكرة، و التي تمثل عدد الملفات المدروسة و الحصيلة الضريبية لسنوات الأربعة تبين، أن كل سنة ترتفع عدد الملفات المدروسة لكن الحصيلة الضريبية بقية تقريبا ثابتة و لصحة هذه الملاحظة سوف نقوم بحساب معامل الارتباط لكي نكشف هل هناك علاقة طردية أو عكسية بين عدد الملفات المدروسة و بين الحصيلة الضريبية لكل سنة:

حساب معامل الارتباط:

إذا افترضنا أن x_i : عدد الملفات المدروسة لكل سنة.

Y_i : مبلغ الحصيلة الضريبية لكل سنة.

فإن معامل الارتباط يعطي الصيغة التالية:

حيث n : هي عدد السنوات

$$r = \frac{\sum (x_i - \bar{x})(y_i - \bar{y})}{\sqrt{[N \sum x_i^2 - (\sum x_i)^2][N \sum y_i^2 - (\sum y_i)^2]}}$$

الوحدة: y_i : 10^4 دج

السنوات	2007	2008	2009	2010
xi	222	187	207	271
yi	8050	8030	8035	8036

xi	yi	(xi yi)	(xi) ²	(yi) ²
222	8050	1787100	49284	64802500
187	8030	1501610	34969	64480900
207	8035	1663245	42849	64561225
271	8036	2177756	73441	64577296
887	32151	7129711	200543	258421921

r= 0.00

بما أن معامل الارتباط معدوم فلا يوجد هناك علاقة فالعلاقة معدومة بين عدد الملفات المدروسة و مبالغ
الحصيلة الضريبية للمتهربين من دفع الضريبة.

المطلب الثاني: تحليل الدراسة الإحصائية

أولاً: من خلال جدول تطور عدد الملفات المدروسة وتمثيله البياني يمكننا من اخذ صورة عن أدوات الرقابة الجبائية في ولاية بسكرة من حيث عدد الملفات ما بين الفترة 2007/2010. حيث هناك اختلاف من حيث عدد الملفات المدروسة مع اختلاف السنوات وكذلك من حيث أنواع الرقابة على هذه الملفات وهذا سوف يتم شرحه في النقاط الآتية:

1- عدد الملفات المدروسة عن طريق التحقيق المحاسبي:

من خلال ما تطرقنا له في الجدول السابق نجد أن عدد الملفات المدروسة في التحقيق المحاسبي في سنة 2007 بلغ 45 ملف أما سنة 2008 فشهدت انخفاض ملحوظ في عدد الملفات المدروسة حيث بلغ 30 ملف أي انخفاض ب: 15 ملف عن سنة 2007 وهذا راجع إلى محدودية عدد الأعوان المراقبين، حيث إن محدودية الأعوان المراقبين من حيث العدد والذين يقومون بهذه المهام حتم على الإدارة الضريبية الاكتفاء بعدد معين من الملفات ، وهذا من اجل التحكم الجيد والدراسة الدقيقة لهذه الملفات.

أما سنة 2009 فعرفت عدد الملفات المدروسة عن طريق التحقيق المحاسبي ارتفاعاً ضئيلاً مقارنة بالسنة السابقة ، وهذا راجع إلى عدم برمجة الملفات للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية في تلك السنة مما حتم على الإدارة الجبائية تغطية ذلك النقص في عدد الملفات المبرمجة وتحويله للتحقيق المحاسبي، ونفس الملاحظة لسنة 2010 حيث بلغ عدد 36 ملف أي ارتفع عدد الملفات عن السنة السابقة ب: 06 ملفات فقط.

2- عدد الملفات المدروسة عن طريق التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

من خلال معطيات الجدول السابق نجد هناك تفاوت جد ضئيل في عدد الملفات المدروسة على مر السنوات الأربعة من سنة 2007 إلى غاية سنة 2010 حيث بلغ عدد الملفات سنة 2007 ثلاثة ملفات أما سنة 2008 و 2010 فبلغ 04 ملفات ماعدا سنة 2009 والذي لم يتم فيه برمجة هذا النوع من الرقابة حيث هناك استقرار من حيث العدد والذي يبدو ضئيلاً جداً وهذا يعود إلى حجم العمل والوقت والجهد الذي يتطلبه هذا النوع من الرقابة الجبائية.

3- عدد الملفات المدروسة عن طريق التحقيق المصوب في المحاسبة:

وهو نوع جديد يضاف إلى أنواع الرقابة الجبائية لم يكن يطبق من قبل حيث بدأ تطبيقه منذ سنة 2008 ، وبلغ عدد الملفات 20 ملف ليعرف انخفاضا محسوس من حيث العدد في سنة 2009 ليصل عدد الملفات إلى 10 أما سنة 2010 بلغ عدد ملفات 11 ملف وهذا راجع لدور وأداء المراقبين الجبائين ومدى استعمالهم لهذا النوع من الرقابة.

4- عدد الملفات المدروسة عن طريق الرقابة على المستندات :

من خلال معطيات الجدول نجد أن عدد الملفات المدروسة عن طريق الرقابة على المستندات في سنة 2007 بلغت 166 ملف ، أما السنوات الآتية عرفت ارتفاع ملحوظ حيث بلغ عدد الملفات المدروسة لسنة 2010 ، 200 ، وهذا من اجل معرفة الأعوان المراقبين صحة المستندات الموجودة لدى الإدارة الضريبية من اجل كشف التلاعبات والغش الموجود في المستندات المصرح بها.

5- عدد الملفات المدروسة عن طريق الرقابة الفجائية:

من خلال المعطيات الموجودة في الجدول تبين أن هناك ارتفاع ملحوظ كل سنة حيث في سنة 2007 بلغ عدد الملفات المدروسة 08 ملفات ثم بدأ يرتفع العدد خلال كل سنة موالية ليصل إلى 18 ملف في سنة 2010 وهذا راجع لنوع وأهمية هذه الرقابة لان الرقابة الفجائية وسيلة لكشف التهرب والغش الضريبي للمكلف بالضريبة وهو في عين مكانه.

ثانيا: من خلال المعطيات المبينة في جدول الحصيلة الضريبية يبين لنا المبالغ الإجمالية للحصيلة الضريبية من المتهربين من دفع الضريبة ، وهذا من خلال دراسة الملفات المعروضة في الجدول السابق في الفترة ما بين 2010/2007 .

لكن حسب ما تبين لنا أن قيمة المبالغ ثابتة تقريبا كل سنة في حصيلة الضرائب فهذا راجع إلى مدى قدرة أعوان الرقابة الجبائية في استعمالهم الأمثل والفعال لأدوات الرقابة الجبائية في تحصيل المبالغ من المتهربين من دفع الضريبة.

ثالثا: لقد قمنا بدراسة العلاقة بين عدد الملفات المدروسة و مبالغ الحصيلة الضريبية لكل سنة لكي نتأكد هل هناك علاقة طردية بين زيادة عدد الملفات المدروسة والحصيلة الضريبية ، ولذلك قمنا بحساب معامل الارتباط بين عدد الملفات ومبالغ الحصيلة الضريبية فوجدنا معامل الارتباط يساوي صفر ومنه استنتجنا أن العلاقة معدومة أي لا توجد علاقة بين عدد الملفات وبين مبالغ الحصيلة الضريبية للمتهربين من دفع الضريبة ، بل تكمن الأهمية في تنوع أدوات الرقابة التي تأتي بالفاعلية المجدية وفي قيام أعضاء الرقابة الجبائية في استعمال أدوات الرقابة المتنوعة على أكمل وجه دون تقصير في مهامهم لكي يتمكن من محاربة ظاهرة التهرب الضريبي.

المطلب الثالث: تقييم نتائج الدراسة الإحصائية لظاهرة التهرب الضريبي على الخزينة العمومية في ولاية بسكرة

رغم كثرة عدد الملفات المدروسة إلا أن الحصيلة الضريبية من المتهربين من دفع الضرائب كل سنة تبقى ثابتة على العموم ، لان التأثير المباشر لظاهرة التهرب الضريبي هو على ميزانية الدولة لان الجباية العادية في الجزائر تمثل حوالي 40 بالمائة من الإيرادات العامة ، إذن فالضرائب هي مورد هام وأساسي لهذه الميزانية ، وإذا حولنا تقييم حجم هذه الظاهرة وحصرها نجد أن الأرقام تختلف من محل إلى آخر إلا انه تم تقدير حجم التهرب الضريبي في ولاية بسكرة على ان قيمته تتراوح بين 15 و 20 مليار دج في السنة ، لكن هذه المبالغ تختلف من سنة إلى أخرى لكن مهما زادت أو قلت فإنها تسبب عجزا في الميزانية العمومية مما يصعب التحكم في سياسة الإنفاق ، وبالتالي إلحاق الضرر بالمشروعات الإنمائية بالإضافة إلى ذلك فان هذه الظاهرة تؤدي إلى خلق خلل في القدرة الشرائية وعدم تثمين العمل بزيادة التضخم، وتساهم هذه الظاهرة في خلق طبقة برجوازية وهمية أي أن هناك ثراء دون مبرر بمعنى أنها تساهم في تحقيق ثروات على حساب الاقتصاد الوطني ككل ، لكن بالرغم من هذا فان تأثير التهرب الضريبي يكون بالغ الأثر على الميزانية فهو يحدث خسارة كبيرة في حجم الإيرادات .

المطلب الرابع : أساليب مكافحة التهرب الضريبي في ولاية بسكرة

اعتمدت إدارة الضرائب للجزائر عدة طرق وإجراءات من اجل القضاء على التهرب الضريبي نلخصها فيما يلي:

- 1_ وضع رقم جبائي إحصائي لكل شخص أو مؤسسة .
 - 2_ منع المشاركة في المناقصات الوطنية أو الدولية بالنسبة للمتهربين ضريبيا.
 - 3_ وجوب تقديم وثيقة مستخرج الضرائب تحمل عبارة (لاشيء) عند طلب تشطيب السجل التجاري .
 - 4_ وجوب إدراج وثيقة "الزبائن" مع كل تصريح لمصلحة الضرائب مع إظهار مبلغ الرسم على القيمة المضافة.
 - 5_ وجوب إظهار كل البيانات الخاصة بالموردين وأصحاب الخدمات (الرقم الجبائي ،رقم السجل التجاري)
- *العقوبات والإجراءات القانونية:**

اعتمدت إدارة الضرائب إلى إتباع الإجراءات والممارسات التالية وذلك بهدف مكافحة آفة التهرب الضريبي:

- 1_ لإدارة الضرائب الحق في رفع شكوى ضد أي تصرف أو سلوك رامي إلى التهرب من تسديد مستحقات الضرائب.

2_ تذكير الأشخاص والمؤسسات بكل الرسوم المتعلقة بنشاطهم ولاسيما المستفيدين من برنامج الامتياز، ولمصلحة الضرائب الحق في سحب وثيقة الامتياز إذا لاحظت وجود تناقضات و تلاعبات في التصريحات الجبائية المقدمة من طرف الخاضعين للضريبة من هذه الفئة .

3_ ممارسة الرقابة الجبائية باستمرار وخاصة في حالة وجود احد العناصر الرامية إلى محاولة التهرب المنصوص عنها في قانون الضرائب الجزائري

4_ تطبيق عقوبات مختلفة (الغرامات المالية أو الحبس أو العقوبتين) في الحالات الآتية:

-الإدلاء بمعلومات وبيانات غير صحيحة

-انعدام الفواتير

-التهرب من بعض الضرائب الغير المباشرة

-الإدلاء بأرقام جبائية غير صحيحة

الخلاصة:

من خلال دراستنا التطبيقية للمديرية الولائية للضرائب -بسكرة- نستنتج إن ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة حقيقية لا محالة منها، بالرغم من تزايد عدد الملفات المدروسة إلا إن التحصيلات الضريبية ثابتة تقريبا كل عام ولهذا فإن السبب ليس في زيادة عدد الملفات المدروسة بل يكمن في الرقابة الجبائية التي يجب أن تكون فعالة ومجدية للحد من هذه الظاهرة على المستوى المحلي أو الوطني .

فحاولنا التقرب من هذه الظاهرة بالغوص في مفهومها وذلك من خلال ما عرضناه لواقع التهرب الضريبي في الولاية ، حيث اتضح لنا أن هذه الظاهرة تعود لعدة أسباب متداخلة ومتراطة تؤدي إلى التملص الكلي أو الجزئي للمكلفين بالضريبة، كما لهذه الظاهرة عدة أنواع ونماذج في ولاية بسكرة.

إن من أهم التدابير المتخذة لمحاربة التهرب الضريبي هو العمل على إعادة تنظيم الإدارة الجبائية مع إنشاء لجان تنسيق توكل لها مجموعة من المهام للعمل على التخفيف من الظاهرة قدر المستطاع والقيام بالتصحيات والتسويات الضرورية.

الخلاصة

الختام

من خلال بحثنا هذا توصلنا إلى أن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين، نظرا للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال الطرق الاحتيالية، ولمجابهة التهرب الضريبي يجب معرفة الدوافع التي تحمل المكلف للجوء إلى مثل هذه الظواهر والتي قد تكون الوضعية الاقتصادية المزرية وعدم مرونة واستقرار القوانين، وضغط جبائي مرتفع ونفسية متردية وعقلية متخلفة تنظر إلى الضريبة بمنظار مشوه فتح الباب على مصراعيه أمام المكلف للتخلص من الضريبة.

وإذا كانت الرقابة الجبائية من أنجع الوسائل لمحاربة التهرب إلا أنها تبقى قاصرة وهذا لنقص الوسائل المادية والبشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي والقانوني.

وبالمقابل نجد أن الخسارة في الخزينة العمومية وفقدانها تحصيلاتها المعتبرة من المداخل المتوقفة من وراء الحصائل الضريبية مما يؤدي هذا إلى التضخم النقدي لنسب الإصدار النقدي الذي ليس له مقابل إضافة إلى انه يؤدي إلى ارتفاع نسبة الديون كطريقة تنتهجها الدولة لسد الفراغ الكبير المالي الذي يسببه التهرب في الخزينة العامة، فتكون الوقاية من التهرب الضريبي بتنمية الوعي الأخلاقي و إيقاض الحس الجبائي لدى الأفراد بان دفع الضريبة هو التزام أخلاقي واجب، قبل أن يكون التزاما قانونيا إجباريا، لأنه التعبير الحقيقي عن التضامن الاجتماعي بين المواطنين.

وعليه نرى انه لكي تتحقق الرقابة الجبائية ويكون لها دور فعال ومجدي من اجل الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، لا بد أن يتوفر المناخ والبيئة الملائمة والمقومات الأساسية التي من أهمها :
* وجود جهاز ضريبي على درجة عالية من الكفاءة، وان تتوفر لأعضائه كافة الضمانات التي تضمن لهم الحرية والاستقلال في العمل والمكافأة المجزية التي تضمن لهم حياة كريمة وتبعدهم عن الإغراءات التي يتعرضون لها عند قيامهم بواجباتهم.

* نشر الوعي الضريبي بين الممولين بكافة وسائل الإعلام والندوات، ولاشك أن أفضل وسيلة لإقناع الممولين بعدم التهرب الضريبي هو إحساسهم بان كل ما يدفعونه من ضرائب ينفق ويستغل للاستغلال السليم بما يعود عليها في النهاية بالنفع، مما يقتضي العمل على ترشيد الإنفاق الحكومي.
* إحكام كافة منافذ التهرب إذ أن التهرب من أداء الضريبة لنوع معين من الضرائب يعني التهرب من كافة أنواعها مما يخل بعدالة وتوزيع العبء الضريبي.

* يجب مراعاة الدقة في تحديد معدلات الضريبة وان يتم ذلك بعد القيام بدراسة شاملة بتحديد العبء الضريبي المطلوب وتوزيعه حتى لا تكون معدلات الضريبة مرتفعة إلى الحد الذي يدعو للتهرب أو الإحجام عن الاستثمار ولا من خفضه بحيث يسمح بتكوين الثروات الطائلة التي تخل بالتوزيع العادل للدخل وتثير الحقد الاجتماعي بين الطبقات .

* إحكام أعمال الحصر والفحص والربط والتحصيل عن طريق التوسع بنظام تحصيل الضريبة من المنبع....الخ.

* فرض العقوبات الصارمة التي تقلل من حدة التهرب .

* إجبار المكلفين بمسك دفاتر منتظمة ومراقبتها في كل وقت وعلى التعامل بالفاتورة لتسهيل عملية المراقبة.

* التنسيق مابين الإدارات واستخدام الإعلام الآلي لتسهيل عملية .

هذه هي المقومات التي نرى وجوب توفرها في إدارة الرقابة الجبائية لكي تكون الإدارة فعالة ومجدية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

نتائج الدراسة:

-تعد الرقابة الجبائية احد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الخزينة، من خلال محاربة التهرب الضريبي، أو التخفيف على الأقل من حدته.

-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 اجل تحديد وعاء الضريبة.

-الرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين، وتسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والتمثل في وقوف جميع الممولين على قدم المساواة أمام الضريبة.

-التهرب الضريبي يؤدي إلى كبح روح المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية، حيث نجد أن درجة الامتياز عن المؤسسات المتهربة منها على حساب المؤسسات التي تقوم بواجباتها الضريبية ،فالمؤسسات التي تبحث عن تعظيم أرباحها باستعمال أنجع الطرق لأنها تجد أن التهرب الضريبي من أنجع الوسائل لتعظيم ربحها وبصفة سريعة.

-يؤثر التهرب الضريبي على التخطيط الاقتصادي الذي يهدف إلى الرقي والتنمية ،كما انه يصبح سبيلا من سبيل التضليل وتشويه الحقائق وتقديم معلومات خاطئة حول النشاط الذي يقوم به الملزم بالضريبة.

-التهرب الضريبي له تأثير سلبي على الاقتطاعات الضريبية التي تحتل مكانة هامة بالنسبة لمداخل الميزانية العامة ويبقى عائقا يحول دون تحقيق الدور الذي تقوم به الضريبة ، نظرا لإفشاله كل أساليب إعادة التوازن الاقتصادي فمثلا نجد الحالة التي تتميز بها الدورة الاقتصادية بالتضخم إذ يكون الطلب أكثر من العرض وهنا تقوم الدولة إما بالرفع من الأسعار أو بالزيادة في ثمن المنتجات أو عن طريق فرض ضرائب أخرى جديدة أو رفع سعر الضرائب القديمة من أجل امتصاص القوة الشرائية للملزمين.

توصيات بشأن مكافحة التهرب الضريبي:

1- بالنسبة للتشريع الضريبي:

- توسيع نطاق حق الاطلاع على الدفاتير والمستندات الخاصة بالمول وعلى المستندات الأخرى الحكومية وغيرها التي تساعد في التعرف على حقيقة نشاط الممول ومركزه المالي.
- التوسع في أسلوب الحجز من المنبع كوسيلة لاقتضاء الضريبة.
- تبسيط العمل والإجراءات في التحاسب والربط والتحويل .
- إعادة النظر في معدلات الضرائب والتشدد في معاقبة المتهربين ماليا وجنائيا.
- منح مكافآت مالية شخصية للمبلغ عن حالات التهرب التي تثبت صحتها.

2- بالنسبة للإدارة الضريبية:

- رفع كفاءة الإدارة الضريبية ، وذلك بالاستكمال العددي والفني لأعضائها وتبسيط إجراءات الربط والطعن والتقاضي هو الأمر الذي يؤدي بطبيعته إلى إشاعة الثقة بين الإدارة والممولين .
- تطوير الأداء عن طريق سياسات التدريب ونظام الحوافز والترفيه للمجدين دون غيرهم .
- الأخذ بنظام المعلومات وذلك لزيادة فاعلية التحاسب والرقابة الضريبية
- ضرورة تدريب موظفي الإدارة الضريبية على الحسابات الآلية والالكترونية
- الحد من التقديرات الجزائية حتى لايتولد لدى الممولين الشعور بالكراهية للإدارة الضريبية.

3- بالنسبة للدولة:

من الواجب أن تشترك أجهزة الدولة وخاصة أجهزة الإعلام ووزارتي التربية والتعليم العالي بدورها في محاربة التهرب الضريبي ، وذلك من خلال إعلام المواطنين بحصيلة الضرائب السنوية وأوجه إنفاقها وما يعود على المواطنين من منافع وخدمات من هذا الإنفاق العام ، فلا شك أن شعور الممول لتصرفات الرشيدة للحكومة وبما يحصل عليه من خدمات يعتبر من العناصر الأساسية لإشاعة الوعي الضريبي بين المواطنين.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

المراجع بالعربية:

الكتب:

- 1 - جلال الشافعي ، العولمة الاقتصادية ،- الأثر على الضرائب في مصر -، في كتب الأهرام الاقتصادي، العدد 179، نوفمبر 2002.
- 2 - حامد عبد المجيد دراز ، سعيد عبد العزيز عثمان: مبادئ المالية العامة، دار الجامعية ، الإسكندرية 1988.
- 3 - حمدي عبد العظيم، غسيل الأموال في مصر و العالم، بدون دار نشر، القاهرة، 1997
- 4 - صباح نعوش، الضرائب المباشرة في المغرب، الإصلاح، الجزء الثاني، شركة النشر و التوزيع المدارس، دار البيضاء 1987
- 5 - عبد الحي يحي زلوم ، نذر العولمة ، هل بوسع العالم أن يقول لا للرأسمالية المعلوماتية ، دار الفهارس للنشر ، 1999
- 6 - عبد الفتاح بيومي حجازي النظام القانوني لحماية التجارة الإلكترونية، دار الفكر الجامعي الإسكندرية، 2002
- 7 - عبد الكريم صادق بركات وآخرون ، المالية العامة ، مؤسسة شباب الجامعة ، مصر ، 1979،
- 8 - عطية عبد الواحد، مبادئ و اقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة 2000
- 9 - عوادي مصطفى و زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مطبعة سخرة للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، 2010،
- 10 - عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، ط 2، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2009
- 11 - عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، مؤسسة الثقافة الجامعية، ط 2، جامعة الإسكندرية، مصر، 2004
- 12 - قحطان السيوفي ،اقتصاديات المالية العامة،دار الطلاس للنشر،1998
- 13 - محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول و الإدارة الضريبية- دراسة تحليلية مقارنة- مكتبة الإشعاع، الإسكندرية 2002
- 14 - نادر عبد العزيز شافي، تبيض الأموال، دراسة مقارنة، منشورات الحلبي ، بيروت 2001
- 15 - ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003، منشورات بغدادي، 2003،
- 16 - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، دار هومة ، 2003
- 17 - هدى حامد قشوش، جريمة غسل الأموال ، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998

الأطروحات :

- 1 - عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغييرات الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، خروبة، 1995.
- 2 - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع تسيير، جامعة الجزائر ، معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، خروبة، 2002.

الرسائل:

- 1 - وسيلة طالب، الضغط الضريبي والفعالية الضريبية، دراسة حالة الجزائر، رسالة ماجستير تخصص نقود مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة سعد دحلب بالبلدية، 2004.
- 2 - عيسى بولخوخ الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية جامعة باتنة غير منشورة 2003-2004.
- 3 - رضا خلاصي، المراجعة الجبائية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2000.
- 4 - طالب محمد، الرقابة الجبائية في النظام الجزائري (1995-1999) رسالة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية كلية الاقتصاد و علوم التسيير جامعة الجزائر غير منشورة 2001-2002.
- 5 - نوي نجاة، ، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (1999-2003) ،رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، غير منشورة 2003-2004.
- 6 - ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيطي، معهد العلوم الاقتصادية و التسيير، 2002، ص 87.
- 7 - طالب محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري (1996-1999)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر، كلية علوم التسيير و الاقتصاد، خروبة، 2002.

المجلات والمقالات:

- 1 - رسلان خضور، الإعفاءات الضريبية و الجمركية و آثارها الاقتصادية و الاجتماعية ، في مجلة بحوث اقتصادية عربية ، العدد السادس، خريف 1996.
- 2 - إدوارد أنينات مكافحة غسيل الأموال و تمويل الإرهاب، في مجلة التمويل و التنمية ، العدد 3 سبتمبر 2002.
- 3 - صالح نصولي ، أندريا شاختر ، تحديات المعاملات المصرفية الإلكترونية ، في مجلة التمويل و التنمية، العدد 3 ، سبتمبر 2002.

4 -بيتر .ج. كوبرك، غسل الأموال يثير التشوش في الاقتصاد الكلي، في مجلة التمويل و التنمية ، العدد1، مارس 1997.

5 -فيتوتاتزي، العولمة و النمل الأبيض الذي ينخر في بنية الضرائب ، مجلة التمويل و التنمية ، العدد 1، مارس 2001.

6 -كينث .س. روجوف، لماذا هذا الإقبال المدهش على العملة الورقية ، في مجلة التمويل و التنمية ، العدد1، مارس 2002.

7 -سومشاي ريتشو بان، قياس التهرب الضريبي، في مجلة التمويل و التنمية ، العدد7 ، ديسمبر 1984.

المؤتمرات والملتقيات:

1-عبد المجيد قدي، الإصلاح الضريبي في الجزائر، الملتقى الوطني للسياسة الجبائية في الجزائر في الألفية الثالثة، جامعة سعد دحلب، البليدة، ماي 2003.

2-عبد المجيد قدي ،النظام الجبائي الجزائري وتحديات الالفية الثالثة،الملتقى الوطني حول الاقتصاد الجزائري في الالفية الثالثة ،جامعة سعد حلب ،البليدة،2002.

3-رابح شريط ، التجارة الإلكترونية،- واقع وأفاق-، من الملتقى الدولي حول الشفافية و نجاعة الأداء للاندماج الفعلي في الاقتصاد العالمي،الجزائر ، جوان 2003.

4-عبد المقصود ذبيان، و ليد السيد كشك، الاتجاهات الحديثة في الرقابة الداخلية على أمن نظم المعلومات في ظل التجارة الإلكترونية ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات مؤتمر حول التجارة الإلكترونية- واقع وأفاق - المجلد الثاني ، جامعة الإسكندرية ، كلية التجارة ، يوليو 2002.

5- ديو شيخي عائشة، دور الرقابة الجبائية في تحصيل الضريبي، دراسة حالة ولاية تلمسان، مداخلة ملتقى اثر التهرب الضريبي على التنمية في الجزائر، 29/30/2013، المركز الجامعي الحاج موسى قسم العلوم الاقتصادية معهد الحقوق.

القوانين والدلائل:

-المادة 37 من قانون المالية لسنة 2009 تعدل و تتم أحكام المادة 20-2 من قانون الإجراءات الجبائية.

-المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية لسنة 2009).

-ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، منشورات 2003.

-المواد 9 و 10 من القانون التجاري الجزائري طبعة 2006 مضبوطة من طرف مبروك حسين.

-المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية لسنة 2009).

-التعليمة رقم 134/و م/م ع ض، المؤرخة في 15 فيفري 2000، ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية.

-وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، طبعة 2011.

المراسيم والقرارات:

-المرسوم التنفيذي رقم 98-22 المؤرخ في 13-01-1998، الجريدة الرسمية عدد 51 ، سنة 1998.

-المادة 10 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 29-09-2002، الجريدة الرسمية عدد 64، سنة 2002.

- المواد من القرار المؤرخ في 12-07-1998، الجريدة الرسمية عدد 79 لسنة 1998.

المواقع الالكترونية:

1 -محمد شريف توفيق ، تشخيص أهم المشاكل الناجمة عن التجارة الإلكترونية على المستوى القومي و سبل حلها .

Http : WWW.geocities .com. / Cherif. tawfik / wpec.htm, htm, 07/03/2014.

2 -مركز الدراسات السياسية و الإستراتيجية، العولمة الاقتصادية و النظام الاقتصادي العالمي الجديد،

http://Web2 .ahram.org.eg/acpps/ahram2001/1/1,READ28, HTM,06/03/2014.

3 -مجهول، الجنات الضريبية.

http://www.safir.com.win/today/finance/54HTM,11/03/2014,page1.

4 -أحمد السقي، الاقتصاد السري،

http://www.CBA.EDU.KW/ELSKKA.ACI.DOC,28/03/2014.

5-محمد غسان القلاع ، الإصلاح الضريبي من وجهة نظر القطاع الخاص.

http:// www.ALBAATH.com/satradylast_page_008.HTM, 20/04/2014.

المراجع باللغة الفرنسية:

1-André barilari , lexique fiscal ,2^{ème} édition , DALLOZ ,paris,1992.

2-J.C.Martinez, la fraude fiscale, PUF, France, 1984.

3-Bruno Taddel, la fraude fiscale, lites, paris1974.

4-Gilbert tixier et jean marie robert droit pénal fiscal, Dalloz .paris ,1980.

5-ALAIN BENSOUSSAN , LE COMMERCE Electronique, édition

HERMES ,Paris ,1998.

- 6- ATTAC, TAX .TOBIN, <http://www.membre.lycos.fr/Bonnes/tobin/FMI.HTM,09/03/2014>.
- 7-R apport de l'OCDE, L'évasion et fraude fiscale internationales, questions de fiscalité internationale, n°1, OCDE, Paris, 1987.
- 8- Maurice COZIAN, Précis de fiscalité des entreprises, 25ème édition, Litec, 2002, Paris.
- GAIL BERI, nouvel éclairage sur l'économie de l'ombre, FMI bulletin. numéro 15-v31, 12Aou't2002.
- 9- <http://djlif.info/vb/shwthreadphp=25978>
- 10- Circulaire N°, MF/DGI du 26 Mars 1994, Inspection polyvalente des impôts.
- 11-Daniel RICHER, Les procédures fiscales, PUF, France, 1990.
- 12-Legi France, Droit et fiscalité des entreprises, <http://www.marseille,CCI,FR/testl/droit/verif/asp>, 28/03/2014 .
- 13-Claude. Laurent, contrôle fiscale –la vérification de comptabilité – Bayeusaine, Paris, 1995.
- 14-Charte Fiscale, contrôle inopiné, [http://UNC.FR/guide_maisons/chart_fiscal/chap_9 contrôle. HTM28/03/2014](http://UNC.FR/guide_maisons/chart_fiscal/chap_9_contrôle.HTM28/03/2014).
- 15-Guide de vérificateur de comptabilité, DGI,2000, Alger.
- 16-Depudt et J.GARELICK, Fiscalité Algérienne, SNED, Alger, 1972.
- 17-Bulletin des services fiscaux, n° 19, page 44-45, Mars 2014.
- 18-E .DISEL, J SARRF, Droit fiscalité, édition DVNOSI Paris, 2002.
- 19-M.COZIN, Précis de fiscalité des s'entreprises, 25ème édition, Lites, Paris, 2002.
- 20-P .COLIN, G. Gervaise, M .Rosseti les bases de la fiscalité.
- 21-Memento Patique, fiscale 2000, édition francislefe BVRE.
- 22-Thierry. Lamorlette, fiscalité francalse economica, paris2000.
- 23-Thierry Lambert, vérification fiscale personnelle, economica, Paris.
- 24-J.P. Casimir, les signes extérieurs des revenus, libraire de l'université, paris 1979.

- 25–Claude Laurent, La vérification personnelle, Bayausaine, France 1995
- 26–J.P casimir, Le code Annotée des procédures fiscale- contrôle fiscale, contentieux de l'impôt-5^{ème} éditions, la Villegrien, Paris, 1996.
- 27–MAX. Artuso, vérification fiscale de l'entreprise, édition Foucher, Paris, 2000.
- 28–Ministère de finances/direction générale.des, impst1/direction, recherche, vérification, Guide dévitrification, édition, prient, 2010.

قائمة الجداول و الأشكال

قائمة الجداول

الرقم	اسم الجدول	الصفحة
01	تطور معدل الضغط الضريبي الإجمالي (1985-1991)	12
02	تطور معدل الضغط الضريبي الإجمالي بعد الإصلاحات (2000/1992)	13
03	تطور معدل الضغط الضريبي الإجمالي الفردي خلال (88 - 2002)	16
04	تطور الضغط الضريبي الجزئي الفردي خلال الفترة (88-2002)	18
05	أجال فترة الرقابة في عين المكان	66
06	تقسيم المهام بين (SRV) و (S-DCF)	71
07	كشف المحاسبة	79
08	الحالة المقارنة للميزانيات	80
09	طريقة تقييم عناصر مسار الحياة	97
10	تطور عدد الملفات المدروسة	116
11	الحصيلة الضريبية (2010/2007)	117

قائمة الأشكال

الرقم	اسم الشكل	الصفحة
01	مخطط نتائج الفحص المحاسبي	92
02	التنظيم الهيكلي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة.	115
03	تطور عدد الملفات المدروسة للفترة الممتدة (2010/2007)	117
04	جدول الحصيلة الضريبية للفترة (2010/2007)	118

الفهرسة

الفهرس

المقدمة.....	أ-ب- ج
- الفصل الأول:مراحل تطور النظام الضريبي الجزائري.....	4
- تمهيد	5
- المبحث الأول:النظام الجبائي قبل الاستقلال.....	6
- المطلب الأول :النظام الضريبي الجزائري إبان الخلافة العثمانية.....	6
- المطلب الثاني: النظام الضريبي الجزائري خلال الاحتلال الفرنسي.....	7
- المبحث الثاني : النظام الجبائي بعد الاستقلال	9
- المطلب الأول:وضعية النظام الضريبي الجزائري قبل إصلاحات 1992.....	9
- المطلب الثاني: وضعية النظام الضريبي الجزائري بعد إصلاحات 1992.....	10
- المبحث الثالث: الضغط الضريبي في الجزائر	12
- المطلب الأول: الضغط الضريبي الإجمالي	12
- المطلب الثاني: الضغط الضريبي الفردي.....	15
- الخلاصة	21
- الفصل الثاني: التهرب الضريبي.....	22
- تمهيد	23
- المبحث الأول:ماهية التهرب الضريبي.....	24
- المطلب الأول:مفهوم التهرب الضريبي واهم الأسباب المؤدية إليه.....	24
- المطلب الثاني: طرق و آثار التهرب الضريبي	29
- المبحث الثاني :التهرب الضريبي في ظل التطورات الاقتصادية.....	32
- المطلب الأول: التهرب الضريبي وظاهرة غسيل الأموال	32
- المطلب الثاني: التهرب الضريبي والتجارة الالكترونية	34
- المطلب الثالث: التهرب الضريبي والشركات المتعددة الجنسيات	38
- المطلب الرابع: التهرب الضريبي والجنات الضريبية.....	40
- المبحث الثالث: طرق قياس التهرب الضريبي وسبل علاجه	43

- 43.....المطلب الأول: مناهج وطرق قياس التهرب الضريبي
- 50.....المطلب الثاني: سبل علاج ظاهرة التهرب الضريبي
- 53.....الخلاصة
- 54.....الفصل الثالث: الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي
- 55.....تمهيد
- 56.....المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية
- 56.....المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
- 57.....المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية
- 60.....المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية
- 62.....المبحث الثاني : الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية
- 62.....المطلب الأول : مظاهر الرقابة الجبائية
- 63.....المطلب الثاني :الإطار القانوني للرقابة الجبائية
- 70.....المطلب الثالث: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
- 75.....المبحث الثالث :أدوات الرقابة الجبائية
- 75.....المطلب الأول :التحقيق المحاسبي
- 93.....المطلب الثاني: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
- 102.....المطلب الثالث: الإشعار بالتحقيق والرقابة المفاجئة والتحقيق المصوب
- 104.....الخلاصة
- 105.....الفصل الرابع : دراسة حالة واقع التهرب الضريبي في ولاية بسكرة
- 106.....تمهيد
- 107.....المبحث الأول: التنظيم الهيكلي والوظيفي لهديرية الضرائب لولاية بسكرة
- 107.....المطلب الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية بسكرة
- 107.....المطلب الثاني: تعريف مديرية الضرائب لولاية بسكرة
- 109.....المطلب الثالث: الهيكلة الجديدة لمديرية الضرائب لولاية بسكرة
- 116.....المبحث الثاني: واقع التهرب الضريبي في ولاية بسكرة
- 116.....المطلب الأول : تقديم الدراسة الإحصائية
- 120.....المطلب الثاني:تحليل الدراسة الإحصائية

- المطلب الثالث:تقيم نتائج الدراسة لظاهرة التهرب الضريبي لولاية بسكرة122
- المطلب الرابع: أساليب مكافحة التهرب الضريبي في ولاية بسكرة122
- الخلاصة 124
- الخاتمة 126
- قائمة المراجع 130