



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



الموضوع

دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
-دراسة حالة مديرية الضرائب بجيجل-

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية
فرع: محاسبة و مالية
تخصص: تدقيق محاسبي

الأستاذة المشرف:

حاج عامر

إعداد الطالب:

زويتني نجيب

رقم التسجيل:
تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2012-2013

إهداء

أمي رمز الحبة والعطاء، قمة التضحية والوفاء، ماسحة الدمع والأحزان، منبع الرقة والحنان،

ربيع الحياة، وقارب النجاة، وحلوة الذكريات، أطال الله بعمرها ومدد خطاها.

أبي الذي بنوره مضيت طريقي فكان وصولي، وزرع في قلبي بسمته وبعث في فؤادي بهجة،

وكان مثلي الأعلى، أطال الله بعمره، ومدد الله خطاه.

إلى من جمعني بهم رحم واحد إخواني وأخواتي الأعزاء وخاصة البنات ثلجة العزيرة، والطيبية الرائعة

سميرة، زواج سعيد لكي أختي الحبيبة، *شيماء، يوسف، نهاد، لميس.*

إلى أيامي السعيدة، الدائمة، والحبيبة الغالية "ابتسام"

إلى اصدقائي الأعزاء: أمين، وحيد، طارق، الرايس عبد الحق،

النعيم، ثيفو، لطفي، حمزة، سليمو، العسعوس، مدير المفتشية حمزة لهلاي له شكر خاص.

إلى من قاسموني المشوار: "خير الدين" و "هارون" و "إبراهيم"

إلى زملائي و زميلاتي في التخصص

إلى جميع طلبة التدقيق المحاسبي دفعة 2012-2013.

بل إلى كل من يملؤه الأمل وتصبو نفسه إلى العلم

إلى كل أصحاب النفوس الطيبة

إلى كل من جمعني بهم مدرجات الجامعة إلى كل الزملاء والزميلات طلبة علوم تجارية.

إلى كل من تصفح أوراق هذه المذكرة من بعدي.

إلى كل من ذكره قلبي ونسيه قلبي.

فهرس المحتويات

المقدمة.....	أ-ج
الفصل الأول: التهرب الضريبي ووسائل مكافحته.....	24-2
مقدمة.....	2
المبحث الأول: ماهية التهرب	
الضريبي.....	3
المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي.....	3
المطلب الثاني: أشكال وأنواع التهرب	
الضريبي.....	4
المطلب الثالث: طرق التهرب	
الضريبي.....	7
المبحث الثاني: أسباب التهرب الضريبي.....	11
المطلب الأول: الأسباب المتعلقة بالتشريع الجبائي.....	11
المطلب الثاني: الأسباب المتعلقة بالمكلف.....	12
المطلب الثالث: الأسباب المتعلقة بإدارة الضريبة.....	13
المطلب الرابع: الأسباب المتعلقة بالظروف	
الاقتصادية.....	13
المطلب الخامس: الأسباب السياسية.....	15
المبحث الثالث: آثار التهرب الضريبي.....	16
المطلب الأول: الآثار المالية للتهرب الضريبي.....	16
المطلب الثاني: الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي.....	17
المطلب الثالث: الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي.....	19
المطلب الرابع: الآثار على فعالية النظام الضريبي.....	19

المبحث الرابع: وسائل مكافحة التهرب

الضريبي.....20

المطلب الأول: تحسين فعالية النظام الضريبي.....20

المطلب الثاني: تحسين الجهاز الإداري الضريبي.....21

المطلب الثالث: تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف.....22

المطلب الرابع: تحسين الرقابة الجبائية وتثبيت الإجراءات العقابية.....23

خلاصة الفصل.....24

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية.....26-51

تمهيد.....26

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية.....27

المطلب الأول:..... مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها.....27

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية.....29

المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية.....32

المطلب الأول: الوسائل القانونية للرقابة

الجبائية.....33

المطلب الثاني: واجبات المكلفين بالضريبة.....41

المطلب الثالث: حقوق المكلف الخاضع للرقابة.....44

خلاصة الفصل.....51

الفصل الثالث: تقييم فعالية الرقابة الجبائية-دراسة حالة-مديرية الضرائب جيجل.....53-

67

تمهيد.....53

المبحث الأول:التعريف بمديرية الضرائب لولاية

جيجل.....54

المطلب الأول:نشأت مديرية الضرائب لولاية

جيجل.....54

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي و الوظيفي لمديرية الضرائب لولاية جيجل

.....55

المبحث الثاني:حالة التهرب الضريبي -مديرية الضرائب-جيجل-

.....69

المطلبالأول:عدد الملفات المدروسة.....59

المطلبالثاني:الحصيلة الضريبية.....61

المطلبالثالث:الأهمية النسبية.....63

خلاصة الفصل.....67

الخاتمة.....69

..... قائمة المراجع

قائمة الجداول

الصفحة	إسم الجدول	الرقم
59	تطور عدد الملفات المدروسة	1
61	الحصيلة الضريبية	2
64	الأهمية النسبية لأنواع الضرائب والرسوم	3
65	التطور النسبي للحصيلة	4

قائمة الأشكال

الصفحة	إسم الشكل	الرقم
32	خطوات إجراء الرقابة على الوثائق	1
36	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	2
38	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	3
56	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية جيجل	4
60	تطور عدد الملفات المدروسة للفتوة 2009-2012	5
62	تطور الحصيلة الضريبية للفترة 2009-2012	6
77	التطور النسبي للحصيلة الضريبية للفترة 2009-2012	7

تعتمد الدول على مجموعة من المصادر التمويلية لتمويل نفقاتها وكذا المساهمة في تمويل المشاريع التنموية، التطور والإزدهار لكن بعض من هذه الموارد المالية تتعرض للاستنزاف وكذلك للإخفاء الكلي، مما يحرم الدولة منها، ومن أهم هذه الموارد المستنزفة نجد الضريبة والتي تعتبر من أهم وأكبر الموارد التمويلية في الدولة والتي تتعرض لأكبر خطر يواجهها وهو ظاهرة التهرب الضريبي والتي تعتبر من أخطر الآفات التي تواجه الضريبة بصفة خاصة والاقتصاد الوطني بصفة عامة، لكونه يؤدي إلى إستنزاف الموارد الضريبية التي كان من المفروض أن تنفقها الدولة فيما يحقق المنفعة العامة من خلال إستثمارها في المشاريع التنموية للبلاد بدلا من إنسيابها وتسربها في قنوات مجهولة وغير منتجة.

ومع أن ظاهرة التهرب الضريبي قديمة إلا أنها تتطور وتتعدد أساليبها وصورها، حيث أنها تزداد تعقيدا وخطرا على مر السنوات والعصور.

ويعد التهرب الضريبي جريمة يعاقب عليها القانون بعقوبات الغرامة والمصادرة للمال وحتى الحبس في أشد حالاتها. ولحد من هذه الأعمال غير القانونية وغير الشرعية باعتبار أي تهرب من دفع الضرائب مهما قلت قيمتها نزيفا للموارد المالية من الخزينة العامة وثرأء أشخاص على حساب آخرين وتقل العبء الضريبي على المكلفين، مما ينافي أحد أهم مبادئ الضريبة وهو العدالة في فرض الضرائب وجب على الدول ومنها الجزائر السعي إلى مكافحة هذه الآفة بشتى الطرق التشريعية والتنظيمية ومن بين أهم هذه الطرق نجد الرقابة الجبائية بأجهزتها المختلفة لكن الملاحظ أنه رغم هذه الجهود المعتبرة لمكافحة هذه الظاهرة، إلا أن نسبتها في تزايد مستمر، فأصبحت تتكيف مع كل التغيرات التي تطرأ في النظام الجبائي.

إشكالية البحث:

من خلال ما سبق يمكن بلورة معالم إشكالية بحثنا والتي يمكن صياغتها فيمايلي:

مامدى أهمية وفعالية الرقابة الجبائية للتحكم والحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟

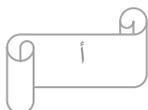
ومن الإشكالية الرئيسية يمكننا من استخلاص مجموعة من التساؤلات الفرعية منها:

✓ ماهو التهرب الضريبي وماهي أهم أسباب حدوثه؟

✓ ماهي أهم آليات الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي؟

✓ ماهي أهم محددات التهرب الضريبي؟

✓ كيف يؤثر التهرب الضريبي على الرقابة الجبائية؟



✓ ماهي أدوات الرقابة الجبائية المطبقة في مديرية الضرائب لولاية جيجل؟

- الرقابة الجبائية من أهم وأكبر آليات مكافحة التهرب الضريبي.
- التهرب الضريبي متوقف على مدى فعالية الرقابة الجبائية .
- فعالية الرقابة الجبائية مرهونة بمدى فعالية أدواتها وأجهزتها.

أهمية البحث:

تبرز أهمية هذا البحث من خلال الآثار السيئة لظاهرة التهرب الضريبي، والتي ساهمت في إستنزاف أموال طائلة كانت يمكن أن تساهم في عملية التنمية بمراحل كبيرة وكذلك كانت لتساهم في بعث مشاريع كبيرة ودات مردودية إيجابية على الخزينة العمومية.

لكن ظاهرة التهرب الضريبي، التي جعلت أموال طائلة تتداول بكل حرية من دون مراقبة وحرمان الخزينة العمومية منها في ظل البحث المتواصل من قبل السلطات على الرفع من الموارد الجبائية العادية، حتى معنى هذه الأخيرة ضرورة إيجاد سبيل العلاج والذي يمكنه من مواجهة هذه الظاهرة الخطيرة، ومن كل هذا تتجلى أهمية الرقابة الجبائية كأحد أهم وأقوى السبل والوسائل لمعالجة نزييف الأموال.

❖ **أهداف الدراسة:** يمكن تلخيص الأهداف المرجوة من هذا البحث فيما يلي:

- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي.
- تناول أهم سبلها وكذلك طرق مكافحتها.
- الوقوف ولو بصورة مقتضبة على فعالية الأجهزة المختصة في مكافحة التهرب الضريبي.

❖ **أسباب إختيار الموضوع:**

- الدافع الشخصي.
- تطوير وعصرنة الأجهزة الرقابية الجبائية ونشر الوعي الضريبي ليضمن صيانة حقوق الخزينة العمومية وكذلك حقوق المكلف بالضريبة.
- مكانة الموضوع في حد ذاته في دراسة تخصصنا.
- إستفحال ظاهرة التهرب الضريبي وإستلزام توسيع الدراسات في هذا المجال.

❖ صعوبات البحث:

- صعوبة الحصول على المعلومات الأساسية المتعلقة بالموضوع محل الدراسة خاصة بمبالغ الضرائب المختلفة كل على حدى.
- إستحالة الحصول على القيم الجزئية العادية المحصلة سنويا لكل ضريبة
- إستحالة تجزئة المبالغ الإجمالية إلى الأنواع المختلفة للضرائب
- أجبرنا على تغيير طريقة تحليل وتناول الموضوع محل الدراسة بسبب إستحالة الحصول على المعلومات الأساسية لموضوعنا، مما نتج عنه تقييد الجانب التطبيقي في مجال محدود.

❖ منهجية البحث:

سوف نقوم في بحثنا هذا بإتباع المنهج الوصفي التحليلي بهدف جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع وتصنيفها وتحليلها، ووصف وتشخيص ظاهرة البحث بغرض فهم الإطار النظري وكذلك فهم منهج دراسة حالة من خلال الملاحظات والمعطيات والمعلومات الميدانية وكذلك فهم السير والعمل الميداني من الجهات المعنية المختصة في هذا المجال.

❖ هيكل البحث:

للإمام والإجابة على أهم الأسئلة المطروحة في إشكالية بحثنا هذا قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة فصول، حيث جاء الفصل الأول تحت عنوان التهرب الضريبي ووسائل مكافحته، أي تشخيص الظاهرة محل الظاهرة وكذلك سبل مكافحتها.

أما الفصل الثاني والذي جاء بعنوان الرقابة الجبائية وتطرقنا فيه إلى ماهية الرقابة الجبائية وإطارها التنظيمي وكذلك الإجراءات القانونية للرقابة الجبائية.

أما الفصل الثالث والذي كان تحت عنوان تقييم فعالية الرقابة الجبائية - دراسة حالة - مديرية الضرائب لولاية جيجل حيث تطرقنا فيه إلى التعريف بمديرية الضرائب من نشأتها إلى هيكلها ومهامها، ثم تطرقنا إلى أهم الإحصائيات التي سجلتها المديرية على مر سنوات الدراسة

وكذلك إلى دراسة وتحليل أهم مؤشرات فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي من
حصيلة ضريبية وكذلك الأهمية النسبية لمختلف أنواع الضرائب.

مقدمة:

إن ظاهرة التهرب الضريبي هي ظاهرة عالمية قديمة اقترن وجودها بوجود الضريبة نفسها، وكما هو معروف عن الضريبة التي تؤدي دورا هاما في المجال الاقتصادي والاجتماعي، وباعتبارها مصدرا أساسيا لتمويل خزينة الدولة، إلا أن كثرتها وارتفاع نسبتها وعدم استقرارها أدى إلى زيادة العبء الضريبي على المكلف بها مما دفع بهذا الأخير إلى محاولة التهرب من دفعها ومحاولة تجنبها بكل الوسائل والطرق الاحتمالية.

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي

إن أي بلد ومهما كانت درجة التقدم والتطور الاقتصادي فيه إلا أنه لا يخلو من نسبة الخسارة على مستوى الحصيلة الضريبية وهذا راجع إلى ظاهرة التهرب الضريبي بمختلف أشكالها وباستعمال طرق متعددة.

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي

لقد تعددت التعاريف التي جاء بها الباحثين والمهتمين بهذه الظاهرة، نذكر منها:

التعريف الأول: التهرب الضريبي عبارة عن جميع المخالفات القانونية التي تعني عدم الامتثال

للتشريع الضريبي أو استعمال الفجوات القانونية لصالح التهرب من دفع الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء بجزء المبلغ الواجب الدفع لخزينة الدولة والتي تستعمله من أجل تغطية نفقاتها الاجتماعية وأهدافها الاقتصادية وذلك بهدف الوصول بالمجتمع والاقتصاد الوطني إلى التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

(1)

التعريف الثاني: هو ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة

عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر ويعتمد المكلف القانوني أو المتهرب من الضريبة على عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة. (2)

التعريف الثالث: هو محاولة الممول التخلص من الضريبة، وعدم الالتزام القانوني بأدائها. (3)

التعريف الرابع: (4)

– تعريف Margairaze André

"التهرب الضريبي هو محاولة التملص من الضريبة في حدود القانون".

– تعريف Martinez Jean claude

" التهرب الجبائي هو فن تفادي الوقوع خارج مجال القانون.

– تعريف De lahaye Thomos

(1) جويلية يحي، التهرب والغش الضريبي، مذكرة شهادة ليسانس، المركز الجامعي بالمدينة، 2005، ص 26.

(2) ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، قرطبة للنشر والتوزيع، 2004، ص 6.

(3) غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 2006، ص 340

(4) عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، طبعة 2011-2011، مطبعة سخري، حي المنظمة الجميل، نفس السنة، ص 9.

" التهرب الضريبي هو أن يسعى المكلف للتخلص من الضريبة دون أن يخرق القانون الجبائي وإنما يعمل على خلق وضعيات تسمح له بتحقيق ذلك:

التعريف الخامس: " التهرب الضريبي هو عملية يقوم بها الممول بهدف تخفيض الضريبة عليه إما بصفة كلية أو جزئية من خلال إخفاء كل أو بعض عناصر المادة الخاضعة للضريبة فهي عملية غير قانونية تتحقق بمخالفة القواعد القانونية السائدة وينجم عنها آثار سلبية على الحصيلة الضريبة. (1)

ومن كل هذا يمكن استخلاص تعريف شامل للتهرب الضريبي:

" التهرب الضريبي هو عبارة عن جميع المخالفات القانونية التي تعني عدم الامتثال للتشريع الضريبي، أو باستغلال الفجوات القانونية لصالح المتهرب من دفع الواجب الضريبي بجميع الوسائل أو الطرق أو الأشكال".

" يقصد بالتهرب الضريبي ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة. (2)

المطلب الثاني: أشكال وأنواع التهرب الضريبي

إن الاختلاف الحاصل في التصنيف يجعلنا نميز بين أنواع التهرب الضريبي وأشكاله وقبل التطرق إلى أنواع التهرب الضريبي نعرض على أهم أشكاله:

الفرع الأول: أشكال التهرب الضريبي

التهرب الضريبي يوجد في عدة أشكال منها:

أولاً: التهرب الجبائي المشروع

يقصد به تخلف المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من الثغرات الجبائية الموجودة بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة القوانين.

هذا ما يفسح المجال إلى العديد من التأويلات فهذه الاستفادة لا تعد مخالفة للقانون ما دام يتصرف في إطار قانوني جعلها له المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات والتخفيضات أو خدمات قد تعود عليه بنتائج أكثر امتيازاً ومن الأمثلة على ذلك: لجوء بعض الشركات إلى توزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية لصالح

(1) سعيد شكري رجب العشموي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 153.

(2) سهاد كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، ص 7.

مساهمتها للتخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، وذلك في حالة عدم النص القانوني على تناول مثل هذه الأوعية وهي الأسهم. (1)

ثانياً: التهرب غير المشروع

يقصد به التخلص من أداء الضريبة بالمخالفة الصريحة للقوانين وتندرج تحته بذلك كل الطرق والتي تعتمد على طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة وقد يقع التهرب غير المشروع عند تحديد وعاء الضريبة أو عند تحصيلها ومن أمثلة ذلك كأن يمتنع المكلف عن تقديم إقرارات بدخله طبقاً للقانون أو يقدم إقرار غير صحيح يتضمن بيانات خاطئة تقدر الضريبة على أساسها، أما التهرب عند تحصيل الضريبة فيكون بإخفاء الشخص أمواله حيث يتعذر على مصلحة الضرائب أن تستوفي من تلك الأموال مبلغ الضريبة التي تم ربطها بالمكلف بالضريبة. (2)

ثالثاً: تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الضريبي

قد يتحقق التهرب الضريبي نتيجة وجود ثغرات في القانون الضريبي وهو ناتج عن إهمال المشرع، في هذه الحالة يقوم المكلف باستغلال ثغرات التشريع الضريبي ومن أجل ذلك قد يستعين بأهل الخبرة أو الاختصاص لاكتشاف تلك الثغرات فمثلاً يستطيع المكلف تجنب الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية والتوصل إلى إعطاء نشاط صفة غير تجارية (من الناحية الاقتصادية) من وجهة النظر القانونية رغم أن نشاطه تجاري من الناحية الاقتصادية. (3)

رابعاً: تهرب ضريبي يتضمنه التشريع الضريبي

يلجأ المشرع إلى التهرب الضريبي المقصود من أجل تحقيق أهداف معينة من خلال فرض ضرائب مرتفعة على نشاطات معينة أو سلع معينة للتقليل من استيرادها وتشجيع المنتج الوطني أو للحد من استهلاكها مثل السلع الكمالية أو إلغاء الضرائب على أنشطة محددة ضمن شروط معينة وحصرها في مناطق يتم اختيارها لتشجيع إنشاء مثل هذه المؤسسات في مناطق معينة مثل إقامة البنى التحتية في المناطق المعزولة أو تدعيم الاستثمار الفلاحي والصناعي بالجنوب. (4)

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

(2) نفس المرجع السابق، ص 181.

(3) طايبي سميرة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ليسانس في العلوم التجارية، تخصص إدارة أعمال، 2007 - 2008، ص 42.

(4) ناصر مراد، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 11.

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي عدة أنواع منها:

أولاً: التهرب البسيط والتهرب المعقد

1- التهرب البسيط: يمثل هذا النوع من التهرب كل محاولة معتمدة من أجل دفع ضريبة أقل، وهذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة، تتضمن بيانات ناقصة أو خاطئة، أو التأخر في تقديمها أو عدم تقديمها نهائياً فهو إذا: كل تصرف أو إغفال مرتكب من أجل التخلص من الضريبة. (1)

2- التهرب المعقد:

يمكن تعريفه بأنه تهرب بسيط مقرون بممارسات تدليسية أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة وكذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشف مغالطاته. (2)

ومنه التهرب المعقد يتوفر على العناصر التالية: (3)

- عنصر النية: ويقصد به أن المكلف قاصد لذلك الفعل.
- العنصر المادي: والمتمثل في تخفيض أساس الضريبة.
- عنصر التدليس: ويعني لجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقباً لأي مراقبة محتملة.

ثانياً: التهرب الدولي والمحلي

1- التهرب الوطني (المحلي):

هو كل محاولة تهرب أو بالأحرى كل تهرب ضريبي يتم داخل حدود الدولة، ويكون المكلف في مواجهة سلطات بلده فهو يخضع لقانون جبائي وحيد. (4)

2- التهرب الدولي:

(1) نفس المرجع ، ص 7.

(2) نفس المرجع ، ص 7.

(3) المرجع السابق، ص 8.

(4) نفس المرجع، ص 8.

يتمثل هذا النوع من التهرب في عدم دفع الضريبة أو الضرائب داخل البلد وتحويل المداخل إلى بلد يتميز بجاذبية جبائية إن صح التعبير وهذا بغية التقليل من المبالغ المقتطعة، وهذا النوع من التهرب يرجع إلى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية و النشاط الكبير الذي غير حركة رؤوس الأموال.⁽¹⁾

المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي

إن الغش الضريبي يتجسد في الواقع عن طريق استعمال المكلف طرق وأساليب وتقنيات مختلفة بهدف التقليل من الوعاء الضريبي سواء الدخل أو الربح أو حجم رقم الأعمال وبالتالي التخلص من العبء الضريبي لذلك وهذا مع العلم أن المكلفين يتفننون ويبتكرون طرق عديدة للغش والتهرب الضريبي لا تعد ولا تحصى منها:

أولاً: التهرب عن طريق المعاملات المحاسبية

ما دام عمل مصلحة الضرائب يقوم على إقرارات الربح الذي يحققه المشرع فمن البديهي أن النظام المحاسبي هو الذي يوفر هذه البيانات نظراً لكونه نظام قياس واتصال يقوم على تسجيل ومسك حركة الأموال في المؤسسة، فالمكلف البارع يبحث دوماً عن وضع يتم فيه مطابقة القيود المحاسبية فيما بينها من الناحية المحاسبية، وكذا بينها وبين المستندات الثبوتية المظلمة من ناحية أخرى أي أن الوثائق المحاسبية سلاح ذو حدين يمكن استعمالها كدليل لمختلف التصريحات التي يقوم بها الممول كما أنه يمكن استعمالها للتحايل ومغالطة الجهاز الجبائي.⁽²⁾

1- تضخيم الأعباء (التكاليف):

إن القوانين الجبائية تسمح للمكلف بأن يقوم بخصم الأعباء والتكاليف ضمن شروط محددة مسبقاً من أجل تحديد الأساس الخاضع للضريبة ويشترط أن تكون هذه الأعباء متعلقة بممارسة نشاط المؤسسة ومدعمة بوثائق تبريرية وأن تكون في حدود السقف المحدد جبائياً لبعض التكاليف حتى لا يبالغ فيها.⁽³⁾ ولقد حدد القانون الجبائي شروط معينة للتكاليف القابلة للخصم وهي:⁽⁴⁾

- أن تكون هذه الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.

(1) سوري عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولية وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، جامعة الإسكندرية، 1999، ص 21.

(2) كردودي سهام، مرجع سبق ذكره، ص 25.

(3) عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص 43. سخري، حي المنظمة الجميل، نفس السنة، ص 9.

(4) المادة 169 - 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- أن تكون هذه الأعباء متعلقة بالسير العادي لنشاط المؤسسة.
 - أن تكون هذه الأعباء مرفوقة بمبررات ووثائق رسمية.
 - أن تعمل على تخفيض أصول المؤسسة.
- والواقع يبين أن المكلف يحاول دائماً إدخال نفقات ولو وهمية من أجل تخفيض الأساس الخاضع للضريبة ومن بين الأساليب التي يلجأ إليها نذكر مايلي: (1)
- تقييد النفقات الشخصية غير القابلة للخصم ضمن مصاريف المحاسبة العامة للمؤسسة من تسجيل تكاليف إصلاح وصيانة السيارات الشخصية باسم المؤسسة، وهي في الواقع تستعمل لأغراض شخصية من طرف الأفراد المسيرين للمؤسسة.
 - تسجيل ترميمات المباني الخاصة بالمؤسسة وهي في الواقع متعلقة بمساكن مسيرتها.
 - تسجيل مصاريف السفر إلى الخارج على أساس أنها تتعلق بمهمة في إطار الوظيفة وهي في الواقع مصاريف إضافية لا ترتبط بنشاط المؤسسة.
 - تسجيل مشتريات في حسابات المؤسسة وهي في الواقع خاصة بمسيرتها ومن أمثلتها شراء الأثاث المنزلي.

2- تخفيض الإيرادات:

- إن هذه الطريقة من الأوجه التقليدية لممارسة الغش والتهرب الضريبي، حيث أن المكلف لا يقوم بالتسجيل المحاسبي لبعض الإيرادات الناتجة عن طريق البيع أو عن طريق الاستفادة من بعض التخفيضات المحاسبية أو المالية أو الجبائية. (2)
- وفي هذا الإطار يقوم المكلف بعدة عمليات مثل: (3)
- عدم تسجيل المبيعات وتتمثل هذه الطريقة في لجوء بعض المكلفين إلى البيع بدون استعمال الفواتير أو الشيكات، حتى لا يكون هناك أي أثر لعملية البيع، فيحصل ثمن البيع ولا تسجل أو تظهر العملية في محاسبة المبيعات ولا في محاسبة المخزونات ولا في محاسبة الخزينة، كذلك الحال بالنسبة للإيرادات التي تأتي من بيع البقايا (الفضلات والمهملات) الناتجة عن استعمال أو تحويل المواد الأولية أو المنتوجات النصف مصنعة في الصناعات التحويلية وقطاع البناء.

(1) عوادي مصطفى، رجال نصر، مرجع سابق، ص 44.

(2) طايبي سميرة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص 55.

(3) عوادي مصطفى، رجال نصر، مرجع سابق، ص 49.

- لكي يتم التخفيض محاسبيا من مبلغ المبيعات يلجأ بعض المكلفين إلى تسجيل مردودات وهمية للبضائع و/ أو تخفيضات تجارية بشكل مبالغ فيها في حساب المبيعات مع انه في الحقيقة لم تكن هناك أي مردودات للبضائع ولم تمنح أية تخفيضات تجارية للزبائن.

ومن جملة المفارقات المعتمدة من قبل المكلف والتي تبرز الغش جليا، عندما تخفض قيمة المبيعات دون أن يقابلها تخفيض في قيمة المشتريات بشكل كبير يؤدي إلى التباين في الربح الإجمالي، الشيء الذي يلفت الانتباه من طرف المحقق الجبائي.⁽¹⁾

ثانيا: التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية

يعتبر هذا التحايل أداة تقنية أرقى وأكثر تنظيما من الطريقة الأولى، أي يعمد المكلف إلى ممارسة نشاط أو عمل ويكون في وضعية قانونية مع إخفاء جزء من مشترياته لتحويلها إلى أغراض أخرى كبيعها في السوق الموازية، وأيضا بإمكانه ممارسة عمليات وهمية وتبريرها بتسجيلها دون فواتير أو فواتير دون شراء أو بيع، ويتم ذلك باستعمال قيود محاسبية جد متكاملة لا تترك مجالاً للشك أو الريب من طرف الإدارة الجبائية، ونجد نوعين:

- التهرب الضريبي عن طريق عمليات مادية.

- التهرب الضريبي عن طريق عمليات قانونية:

1- التهرب عن طريق العمليات المادية:

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

- الإخفاء الجزئي: يتمثل في إخفاء جزء من أملاكه أو جزء من المخزونات التي هي في الواقع

تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك في السوق السوداء.

- الإخفاء الكلي: يقوم أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية ليصعب

الوصول إليها وبالتالي الإنتاج المحصل عليه منها يباع دون فواتير يكون بعيد عن كل مراقبة وهكذا تحرم خزينة الدولة من إيرادات مالية لتمويل مشاريعها.

2- التهرب عن طريق العمليات القانونية:

أمام تلك الطرق التقليدية للتخلص من الالتزام الجبائي والتي تحتاج دوما إلى تنظيم أو استعانة بأشخاص مختصين، يأتي نوع آخر من التهرب أكثر تنظيما وتقنية عالية أين يعتمد المتهرب لممارسة

(1) كردودي سهام، مرجع سابق، ص 27.

عمليات وهمية لخلق محاسبة مشتريات دون فواتير أو فواتير دون شراء أو بيع، وهو الأخطر وذلك عن طريق كتابات متناسقة و متكاملة فيما بينها لدرجة أن لا تجد فيها مجالاً للشك. (1)

وتعتبر هذه الطريقة أكثر تنظيماً وتتمثل في استغلال القانون أو استغلال الثغرات الموجودة فيه للتخلص من الضريبة وهذا ما يخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، وبذلك تتحقق غاية المكلف والمتمثلة في الإفلات من الالتزام الجبائي، حيث أن المكلف يستعين بمجموعة من المستشارين القانونيين والمختصين في ابتكار طرق أكثر مردودية بأقل تكلفة وأكبر ربح، والإخفاء القانوني يأخذ مظهر التلاعب في تكييف وتصنيف الحالات القانونية وكذا في صورة العمليات الوهمية. (2)

ويمكن أن يأخذ هذا النوع من التهرب شكلين هما: (3)

أ- التهرب عن طريق عمليات وهمية: هذا النوع من التهرب قد يكون بمبادرة وجهود فردية يخفي صاحبها جزءاً من أملاكه من مخزون بضاعته أو أرباحه الخاضعة عادة للضريبة، حيث يكون هذا التهرب مرتبطاً غالباً بحقوق الملكية أين يلجأ الورثة إلى عدم الإعلان عن جزء من ممتلكاتهم الخاضعة للضريبة.

ب- التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية: قد لا يكون التلاعب في تصنيف

الحالات القانونية عاملاً من عوامل التهرب الضريبي وتكييفها مع وضعية أخرى معفاة أو أقل خضوعاً للاقتطاع، ويظهر ذلك جلياً في جباية حقوق التسجيل أين تمر بها حالة البيع على أنها هبة أو عملية التوزيع للأرباح التي تقوم بها الشركة على المساهمين في شكل رواتب لينخفض بذلك معدل الضريبة لكونه يتعلق بالرواتب والأجور.

قد تعد طرق التحايل هذه من أبرزها لأنها تبقى على سبيل المثال لا الحصر ويبقى المكلف واسع الخيال في ابتكار منافذ جديدة للتهرب فالمسلم به أن خيال المتهرب خصب وطرق التهرب لا تحصى.

(1) بلخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2003 - 2004، ص 14.

(2) عوادي مصطفى، رحال نصر، مرجع سابق، ص 52.

(3) كردودي سهام، مرجع سابق، ص 28.

المبحث الثاني: أسباب التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي عدة أسباب و دوافع أدت بالمكلف بالضريبة إلى محاولة التخلص منها ومن بينها أسباب متعلقة بالمكلف نفسه وكذلك أسباب متعلقة بالتشريع الضريبي أو الإدارة الضريبية، كما أن هناك أسباب اقتصادية وسياسية أيضا ساهمت في ذلك.

المطلب الأول: الأسباب المتعلقة بالتشريع الجبائي

كلما تعقدت التشريعات الضريبية وتعددت المعدلات الضريبية زادت مشاكل الإدارة الضريبية مع الممولين وزادت احتمالات التهرب الضريبي وكذلك نسبه، ومن أهم الأسباب التشريعية نوجزها في النقاط التالية:

أولاً: تعقد النظام الجبائي

ويرجع هذا التعقيد إلى الحجم الهائل للنصوص القانونية التي تحكم مختلف أنواع الضرائب والرسوم وكذلك بسبب تعقد وتنوع النماذج المستعملة، كل هذا يوسع مجال التهرب بالنسبة للمكلف بالضريبة ويقلص نسب التحكم فيه من طرف الإدارة الجبائية.

ثانياً: عدم استقرار التشريع الضريبي وتعاقب تعديلاته

إن عدم استقرار القواعد الضريبية التي تنظم الأسس الضريبية تترك مجالاً لتأويلات كبيرة خاصة أثناء التطبيق، كما أن التشريعات الضريبية غير منسجمة وغير مترابطة، وتحتوي الكثير من الغموض والتعقيد متضمنة ثغرات كثيرة الأمر الذي يترك مجالاً واسعاً للتهرب الضريبي. ومن أمثلة ما تحتويه قوانين الضرائب من إعفاءات وتخفيضات في سعر الضريبة وهذه التعقيدات تخلق مشاكل للإدارة الجبائية خصوصاً من ناحية تسيير ملفات المكلفين وفض النزاعات الجبائية معهم وكل ذلك يزيد من ظاهرة التهرب الضريبي.⁽¹⁾

(1) عوادي مصطفى، رحال نصر، مرجع سابق، ص 58.

ثالثاً: ثقل عبء الضريبة

وهو يعتبر من أهم الأسباب التي أدت وتؤدي إلى هذه الظاهرة و كما هو معروف عنه أنه كلما زاد العبء الضريبي عن المتوقع وكذلك زيادة العبء عن الطاقة الاستيعابية للمكلف يؤدي لا محالة إلى محاولة التقليل من المبلغ أو التهرب منه بصفة نهائية.

رابعاً: ضعف العقاب المفروض على المتهربين⁽¹⁾

يلجأ الأفراد إلى التهرب الضريبي بعد المقارنة بين التكلفة والعائد ويقررون ما إذا كان من الأفضل التهرب الضريبي أو الامتناع عنه، كما أن احتمالات العقاب تؤثر على تكلفة التهرب الضريبي فإذا قلت احتمالات القبض وانخفض معدل العقوبة في حالة المحاكمة والقبض، والشعور بعدم الذنب أو خطأ في ارتكاب جريمة التهرب الضريبي يؤدي في النهاية إلى فتح الطريق باتجاه مزيد من الجرائم للتهرب على عكس إذا كانت قيمة العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود إلى المكلف ففي هذه الحالة يبتعد المكلف عن ذلك التهرب أو يقلل منه.

المطلب الثاني: الأسباب المتعلقة بالمكلف

ما أكثر المحددات بالنسبة لهذا العامل وما أشعبها وهذا كله مرتبط بعدة اعتبارات مرتبطة بالمكلف نذكر منها:

أولاً: ضعف المستوى الخلقي لدى المكلفين

ضعف المستوى الخلقي يتناسب عكسياً مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع ورعايته ومع الشعور بتحمل المسؤولية في تحمل الأعباء العامة، فضعف المستوى الخلقي للأفراد يحفزهم على التهرب من أداء الواجب المالي، ومنه الضريبة.⁽²⁾

ثانياً: ضعف مستوى الوعي الضريبي

ويرجع سبب ضعف الوعي الضريبي إلى عدة عوامل منها:⁽³⁾

(1) كردودي سهام، مرجع سابق، ص 13.

(2) نفس المرجع، ص 14.

(3) خالد الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، ط 2، عمان، الأردن، 2005، ص 165.

- اعتقاد الشخص أنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها، أو عدم شعوره بما تقدمه له الدولة من خدمات، وشعوره بأنه يستطيع الاستمرار في الانتفاع من خدمات الدولة حتى مع عدم دفع الضريبة، وذلك أن يدفعها ليس شرطا للاستفادة من الخدمات العامة.
- اعتقاد الشخص أن الضريبة غير شرعية.
- إن التشريع الضريبي في كثير من الدول لا تتوافر فيه الشروط التي تبحث على احترام أي قانون وتضيف عليه الهبة لأنه يتمتع بخصائص تتناقض مع القيم التي تعطي القانون الاحترام والطاعة والعمومية.⁽¹⁾

المطلب الثالث: الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية

للإدارة الجبائية دورا فعال في المنظومة الجبائية، فهو الوسيط الوحيد بين المكلف بالضريبة وبين السلطات التشريعية الجبائية وذلك بالتطبيق الصارم والأمثل للنصوص والتشريعات وفرضها بصفة قانونية وإلزامية على المكلف، غير أن الإدارة الجبائية تعرف نوعا من الاختلال وعدم التحكم في المكلف بالضريبة من جهة وفي الهياكل الإدارية من جهة أخرى مما ساعد على اتساع فجوة التهرب والغش ومن أهم هذه الاختلالات:⁽²⁾

- طريقة معالجة الملفات التقليدية، أي بالطريقة اليدوية البطيئة.
- عدم العدالة في تقدير وتحصيل الضريبة والصعوبات التي تلاقىها الإدارة الجبائية في تقدير بعض أوعية الضرائب ما يشجع المكلف على التهرب، وقد تعتمد الإدارة كذلك إلى تقدير الضريبة تقديرا جزافيا أقل من القيمة الحقيقية مما يؤدي إلى إحداث آثار مشجعة على التهرب وتعقد الإجراءات الخاصة بتحصيل الضريبة، فالإجراءات الروتينية المعقدة كثيرا ما تثبت روح الكراهية للضريبة وهو ما يجب على الإدارة الجبائية أخذه بعين الاعتبار وكذلك تفاديه.⁽³⁾
- تقنية المراقبة والتحقيق: وهي العملية التي تمكن من كشف التهرب وتسلط العقاب على مرتكبيه.
- ضعف الرابط والتواصل بين الإدارة والمكلفين.

المطلب الرابع: الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية

(1) عيسى بولوخ، مرجع سابق، ص 22.

(2) طايبي سميرة، مرجع سابق، ص 52.

(3) عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، ص 274.

تؤدي مجموعة من الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف والظروف الاقتصادية العامة إما إلى التهرب من الضريبة أو عدم قيامه بواجبه الضريبي كاملا.

أولاً: الوضعية الاقتصادية للمكلف

إن الوضع الاقتصادي للمكلف قد يدفعه للتهرب الضريبي إذا كان يعاني من ضعف الدخل، وذلك لأن اقتطاع الضريبة من هذا الدخل يعني إنقاص مقدرته المالية عن الحد الأدنى اللازم لإشباع حاجاته الأساسية، مما يدفعه للحفاظ على دخله كاملا قد المستطاع، أما إذا كان المردود الاقتصادي للمكلف جيدا فإن اقتطاع الدولة للضريبة لن ينقص من قدرته المالية على إشباع حاجاته الأساسية، مع التأكيد طبعا على المفهوم النسبي للحاجات الأساسية لكل مكلف، وعندها لن يكون المكلف مدفوعا للتهرب من الضريبة وسوف يقوم بأدائها. (1)

ثانياً: الظروف الاقتصادية للدولة (2)

إن الحالة الاقتصادية داخل الدولة في لحظات معينة وتغيراتها لها تأثير كبير على ظاهرة التهرب الضريبي:

1- في فترة الانتعاش الاقتصادي:

عندما يكون الاقتصاد في حالة توسع نجد أن الطلب يزداد ومدعوماً بقدرة شرائية متزايدة، فإن التأثير على الضريبة المطبق من قبل البائعين والمشتريين يقل إلى أقصى حد ممكن، فالمستهلكين إذن يتحملون عبء الضريبة و المدينين القانونيين (وهم هنا البائعون) لا يميلون إلى الغش لأن قدرتهم على نقل العبء الجبائي للآخرين كبيرة.

2- في حالة الكساد الاقتصادي:

عندما يكون الاقتصاد في حالة ركود يكون الطلب ضعيفا مقارنة بالعرض، فتتراجع القدرة الشرائية، مما يؤدي إلى عدم قدرة البائعين على تحميل المشتريين للعبء الجبائي مما يعد عامل محفز للغش الضريبي. (3)

3- في فترة الندرة والتضخم:

(1) محمد خالد المهديني، التهرب الضريبي وأساليبه مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2010، ص 185.

(2) كوثر بدوي، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011 - 2012، ص 35.

(3) عوادي مصطفى، رجال نصر، مرجع سابق، ص 72.

تبذل الدولة جهودا كبيرة لبناء الاقتصاد في حالة الحرب وإعادة التعمير وذلك عن طريق السوق بفرض الضرائب والرسوم على الأسعار والسلع. (1)

المطلب الخامس: الأسباب السياسية

وهي الأسباب التي ساعدت على تفشي ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، فقد لا يساعد المناخ السياسي السائد في البلاد على قمع الغش ويظهر ذلك من خلال العوامل التالية: (2)

- الاختيار الإيديولوجي والسياسي الذي اعتمده السلطات العمومية غداة الاستقلال المتمثل في النظام الاشتراكي، مما كان له أثر مميز في تكوين وبلورة النظام الجبائي الذي يضطلع بادواره، حتى تلك المتعلقة بإعادة توزيع الدخل.

- وجود مواد هامة من المحروقات جعلت السلطات العمومية تعتبر موارد الجباية العادية ثانوية، أدى إلى ظهور نوع من التراخي في صياغة الاقتطاعات الجبائية حسب المعطيات الداخلية، ومحاربة الغش الجبائي لم تكن من الأولويات الوطنية وما زال هذا الوضع قائما، إضافة إلى الوسائل الضرورية لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي لم تكن في متناول المصالح الجبائية.

(1) المرجع نفسه، ص 72.

(2) محمد فلاح، السياسة الجبائية الأهداف والأدوات بالرجوع إلى حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل دكتورا دولة غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006.

المبحث الثالث: آثار التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة من أهم العوامل المؤثرة في النشاط الاقتصادي، حيث أن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي لاشك بأنها سوف تؤثر على النشاط الاقتصادي عامة أي ينجم عن ذلك التهرب آثار ضارة من عدة جوانب وعدة وجوه، فهذا التهرب يلقي بظلاله على الخزينة ويؤثر عليها من حيث الحصيلة الضريبية حيث يقلل منها بصورة كبيرة، وكذلك يضر بالمكلفين الذين لا يستطيعون التهرب فيتحملون عبء الضريبة بينما يفلت غيرهم من أدائها مما يؤدي إلى اختلاف توزيع الأعباء المالية العامة، وهذا ما قد يؤدي بالدولة إلى اللجوء إلى رفع أسعار الضرائب القائمة أو فرض ضرائب جديدة لتعويض ذلك النقص في الحصيلة الضريبية الناجم عن التهرب، وهذا ما يزيد من ثقل العبء الضريبي على دافعي الضرائب، وكذلك يلقي التهرب بظلاله على المجتمع لما يؤدي إليه من حرمان الدولة من الأموال مما يعطل قيامها بالمشروعات العامة التي تخدمه (المجتمع) فضلا كذلك على ما يؤدي إليه انتشار الغش والتهرب الضريبي من إضعاف الخلق العام وعلاقات التضامن الواجبة بين أفراد المجتمع، ومن كل هذا نستعرض أهم الآثار الناجمة عن التهرب الضريبي.

المطلب الأول: الآثار المالية للتهرب الضريبي

من أهم وأكبر وأخطر الأضرار التي تتجر عن ظاهرة التهرب الضريبي الأثر المالي والذي بدوره يتجلى في الإضرار بالخزينة العمومية للدولة مما يتنافى مع أهم الأهداف القاعدية للضريبة والمتمثلة أساسا في أنها مصدر من مصادر التمويل أساسه تغطية النفقات العمومية، مما يعد عائقا كبيرا أمام تحقيق التنمية المرسومة من طرف الدولة.

وقد تلجأ الدولة لزيادة حصيلة إيراداتها إلى مصادر تمويلية أخرى مثل القروض الخارجية والتي تعجز في الواقع عن سداها مما يؤدي إلى زيادة الديون وبالتالي عجز في ميزان المدفوعات وكذلك تلجأ إلى حل آخر مثل الإصدارات النقدية وما ينجر عن ذلك من زيادة في معدلات التضخم والذي يلحق أضرارا بالغة لاقتصاد الدولة، ولعل أهمها تدهور قيمة العملة المحلية وارتفاع الأسعار الداخلية. (1)

حيث تؤكد أرقام وزارة المالية أن حجم التهرب الضريبي في الجزائر يقدر بنحو 6400 مليار سنتيم سنويا، وهو رقم مرشح للارتفاع من سنة لأخرى بسبب زيادة حجم الواردات وكذا حجم السوق الموازية إضافة إلى عدم التزام الأعوان الاقتصاديين بإجراء معاملاتهم التجارية بالفواتير في الجزائر. (2)

المطلب الثاني: الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي

نظرا للارتباط الكبير بين الجانبين المالي والاقتصادي ومدى تأثير كل واحد على الآخر بالإيجاب أو بالسلب، وهذا ما ينجم عن التهرب الضريبي الذي إذا أثر على الجانب المالي للدولة فإنه حتما سوف يلقي بضلاله على الجانب الاقتصادي لنفس الدولة وفيما يلي سوف نستعرض بعض الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي:

الفرع الأول: ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها

من بين الحلول التي تلجأ لها الدولة من أجل تغطية النقص أو العجز الناجم عن التهرب الضريبي ونقص الإيرادات الضريبية ولمحاولة زيادة إيراداتها العامة تلجأ الدولة إلى فرض ضرائب جديدة أو رفع أسعار الضرائب القائمة بالفعل هذا ما ينجم عنه زيادة الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية بصورة عادية ومنتظمة مما يولد شعورا لدى هؤلاء المكلفين بغياب العدالة الاجتماعية ويولد استياء لديهم مما قد يجرهم إلى محاولة التقليل من هذا العبء وبالتالي اللجوء إلى الغش في محاولة ورد فعل على ارتفاع أسعار الضرائب مما يزيد من انتشار هذه الظاهرة بطريقة غير مباشرة.

(1) سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 20.

(2) كردودي سهام، مرجع سابق، ص 49.

الفرع الثاني: الحد وإعاقة المنافسة الاقتصادية

كما يؤدي التهرب الضريبي إلى الإخلال بقواعد المنافسة المشروعة حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية من حيث الإمكانيات التمويلية الهائلة التي تسمح بتحسين الجهاز الإنتاجي وتقوية مكانتها في السوق، خاصة إذا كان معدل الضريبة مرتفع مما يعطي الغش امتيازاً مالياً للمؤسسة المتهربة بحيث يمكنها من أن تبيع منتجاتها بأسعار منخفضة مقارنة مع الأسعار التي تطبقها المؤسسات التي تؤدي واجبها الضريبي، فمن هنا تتعدم شروط المنافسة الحرة.⁽¹⁾

كما يضر التهرب الضريبي بإنتاجية المؤسسة، بحيث يؤدي إلى توجيه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب، حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة وهذا على حساب المشروعات الأكثر كفاءة، بالإضافة إلى الإخلال بالتوازن الجهوي للمشاريع الاستثمارية، وأيضاً يؤدي إلى توجيه الاقتصاد الوطني نحو الاقتصادي غير الرسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي.

الفرع الثالث: إعاقة التقدم الاقتصادي

إن الغش الضريبي يساهم في إبطاء وتأخر النمو الاقتصادي، حيث أن الغش الضريبي يثبت الجهود التي تسعى إلى رفع الإنتاجية فالمستثمر الذي يطمح إلى زيادة مداخيله عن طريق وضع إجراءات تنظيمية لعملية الإنتاج وعملية التسيير بهدف خفض التكاليف فإنه لا يتردد في ممارسة الغش الضريبي من أجل الوصول إلى مبتغاه.⁽²⁾

الفرع الرابع: التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي

ينتج هذا التوجه نتيجة توجيه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب الضريبي حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة، وهذا على حساب المشروعات الأكثر كفاءة وكذلك تساهم هذه الظاهرة في التوجيه وتثبيت وإرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يؤثر في الاقتصاد الوطني، كل هذا يجعل من ظاهرة التهرب الضريبي سبباً في الركود الاقتصادي والتخلف.

ومثال على ذلك إطارات المؤسسات في بعض الأحيان يتوجهون إلى التخلي عن صفة الأجر الذي يتقاضونه خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدلات مرتفعة، فهم ينشؤون مؤسسات مستقلة أخرى تستفيد من إمكانية تكوين احتياطات معفية من الضرائب وانتهاز فرص الغش الضريبي التي تتأني لهم والتصريح بأنفسهم بالعناصر المحددة لدخلهم الخاص.⁽³⁾

(1) كوثر بدوي، رحال نصر، مرجع سابق، ص 38.

(2) عوادي مصطفى، رحال نصر، مرجع سابق، ص 97.

(3) المرجع سابق، ص 98.

الفرع الخامس: ظهور أزمة رؤوس الأموال

تظهر أزمة رؤوس الأموال نتيجة سلوك يسلكه المتهرب الضريبي، حيث أنه في أغلب الأحيان يلجأ المكلف إلى إخفاء رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية وهذا عن طريق الاكتناز، أو على شكل أوراق نقدية أو على شكل معادن كالذهب بالإضافة إلى ذلك يلجأ بعض المتهربين إلى فتح حسابات بنكية خارج الوطن ومن أحسن الأمثلة على ذلك رؤوس الأموال الجزائرية في البنوك السويسرية الشيء الذي يؤدي إلى إضعاف إيرادات الدولة وإضعاف كذلك مبالغ الادخار العمومية وانعكاساته على الاستثمارات والتقليل من إمكانيات الدولة في مجال الإنفاق العمومي مثل: التعمير، بناء المساكن، المدارس.. الخ.⁽¹⁾

الفرع السادس: زعزعة الاستقرار الاقتصادي⁽²⁾

وهذا يتجلى في حالتين:

1- في أوقات التضخم:

يسبب الرواج المصاحب للتضخم تضخما في الدخل مما يسبب اتساع نطاق التهرب الضريبي نتيجة لقوة أثر الدخل، وبالتالي فإن اتساع رقعة التهرب تقود إلى تخفيض درجة فاعلية السياسة الضريبية في كبح جماع التضخم نتيجة عجز الضريبة عن امتصاص جزء كبير من القوة الشرائية الزائدة الداعمة للضغوط التضخمية.

2- في أوقات الانكماش:

يسود في ظل الانكماش نوع من التشاؤم الذي يعزز بدوره إمكانية الاكتناز و تأجيل الإنفاق بانتظار المزيد من انهيارات الأسعار، ومن ثم أية تخفيضات أو حوافز أو إعفاءات ضريبية سوف لن تؤثر في انتعاش الظروف الاقتصادية في ظل هذا الجو من التشاؤم.

المطلب الثالث: الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي

يؤدي التهرب الجبائي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ تتحمل فئة معينة الضريبة بكاملها بينما تسقط وتتخلص منها فئة أخرى وهي الفئة المتهربة أي ينجم عنها عدم عدالة توزيع العبء الضريبي هذا ما يولد عدم تكافؤ بين أفراد المجتمع بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل فساد أخلاقي من خلال اللجوء إلى البحث عن جميع الوسائل المشروعة كانت أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي.⁽³⁾

(1) خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الأردن، وائل للنشر والتوزيع، ط 2، 2005، ص 223.

(2) كردودي سهام، رحال نصر، مرجع سابق، ص 22.

(3) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، طبعة 2003، ص 164.

كما يساهم التهرب الضريبي في تدهور الحسن المدني بصفة عامة والحس المدني بصفة عامة والحس الجبائي بصفة خاصة فلا يمكن طبعاً تفضيل النفع العام على النفع الخاص وينمي ذلك روح الأنانية وذلك راجع إلى الإحساس بعدم المساواة وحصر دفع الضرائب على فئة معينة دون الأخرى.

المطلب الرابع: الآثار على فعالية النظام الضريبي⁽¹⁾

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية هذا النظام، فإن انتشار الظاهرة دليل على عدم فعالية النظام الضريبي، في هذا المجال نجد أن التهرب الضريبي يحقق مبدأ العدالة الضريبية، ويبتعد على التكافل الاجتماعي، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة، لذلك يعمل التهرب الضريبي على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية المالية، الاقتصادية والاجتماعية، كما يقلص من أهمية الضريبة.

المبحث الرابع: وسائل مكافحة التهرب الضريبي

إن معظم المكلفين بالضريبة مستعدون للقيام بعملية التهرب الضريبي واستغلال الثغرات القانونية لذلك وجب على الدولة السعي للقضاء على هذه الظاهرة أو التقليل منها بإتباع وسائل مختلفة لمنع ضياع مصالح الخزينة العمومية وانخفاض إيرادات الميزانية العامة للدولة والذي ينعكس سلباً على مساهمتها في زيادة الاستثمار ومنه تحقيق التنمية مما يؤدي إلى الموت البطيء لأي اقتصاد مهما كان متطوراً ومتقدماً، لذلك سوف نتطرق في هذا المبحث إلى الوسائل المباشرة وغير المباشرة التي تؤدي وتساعد على معالجة هذه الظاهرة.

المطلب الأول: تحسين فعالية النظام الضريبي

لتحسين فعالية النظام الضريبي هناك مجموعة من الإجراءات والسلوكيات التي يجب إرسائها منها:

الفرع الأول: تبسيط النظام الجبائي

(1) كردودي سهام، رحال نصر، مرجع سابق، ص 163.

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بضبط وتحصيل الضرائب، فضلا عن صياغة التشريع بأسلوب سهل على المكلفين فهمها، وعليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب، الرسوم، وكذلك في تقييم رقم الأعمال، خاصة فيما يتعلق بالنظام الجزافي.⁽¹⁾ ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالضبط والتحصيل، بينما يتعدّد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه، كما أن تعدّد وعدم استقرار التشريع الضريبي يؤدي إلى نشوء حالة من الحساسية اتجاه الضريبة، لذلك يجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية واستقرارها، بالإضافة إلى وضوحها بالقدر اللازم من أجل مكافحة التهرب الضريبي، وهذا من أجل تبسيط الصورة لدى دافعها أي ليفهم أسس تقديرها، وطريقة دفعها، والإعفاءات والتخفيضات المنوطة له، فكلما كان النظام الضريبي سهلا وطرق تطبيقه واضحة وانخفاض معدلات الضرائب والرسوم، كلما كان المكلف أكثر اقتناعا بضرورة دفعها.

الفرع الثاني: إرساء نظم ضريبي عادل⁽²⁾

يعتبر التعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي ولمعالجة هذا الوضع، يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل، وذلك بمراعاة:

- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة.
- شمولية الضريبة.
- اعتدال معدل الضريبة.
- تجنب الازدواج الضريبي.
- يجب أن تكون الإعفاءات الضريبية مدروسة.

بالإضافة إلى وجوب تحقيق المساواة بين جميع المكلفين أمام قانون الضريبة، وذلك لعدم تمييز أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها، ما لم يكن ذلك لأسباب موضوعية. كما يجب أن توزع الأعباء الضريبية على المكلفين حسب قدرتهم على الدفع، حيث يرى البعض أن العدالة تعني أن يدفع الأشخاص المتشابهة إمكانياتهم نفس القدر من الضرائب، وأن يدفع المكلفون مبالغ تتصاعد بتصاعد حجم إمكانياتهم، لأن الإحساس بالظلم يعد من الأسباب التي تقلل من الحسن المدني باتجاه الواجب الضريبي.

الفرع الثالث: تحسين التشريع الضريبي⁽¹⁾

(1) ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 30.

(2) احمد زهير شامية وخالد الخطيب، المالية العامة، دار زهران، ط2، 1997، ص 210،.

إن التشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمترابط، عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالاً للتهرب ويتم ذلك عن طريق إصدار تشريعات ضريبية جديدة تتسم بالوضوح والبساطة وتخفيض معدلات الضريبة، وضع حد للتقادم الضريبي يكون من حق الدوائر المالية، تحقيق البيان والاعتراض عليه في حال الشبهة في صحته، التزام أكبر قدر من العلانية والشفافية في التعليمات والإجراءات.

المطلب الثاني: تحسين الجهاز الإداري الضريبي⁽²⁾

إن 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 كما أن الجهاز الضريبي الكفاء يمكنه تحويل ضريبة سيئة إلى ضريبة حسنة إلا أن الجهاز الضريبي غير الكفاء يساهم في تحويل ضريبة حسنة إلى أسوأ منها مما يستوجب الاهتمام بالإدارة الضريبية.

ومن أجل تحقق هذا الأمر وجب الاهتمام بما يلي:

الفرع الأول: تحسين الوسائل (الإمكانات) البشرية

حيث أصبح من الضروري تحسين كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في المجال الضريبي.

وفي هذا السياق يجب اتخاذ الإجراءات التالية:⁽³⁾

- تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضرائب.
- فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف جهات الوطن، قصد تكوين إطارات ضريبية.
- تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبية، قصد غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم.
- وضع أسس عادلة للترقية، بالمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن يثبت في حقهم سلوكات غير مشروعة، ومنافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة.
- توفير الحماية اللازمة في مجال الرقابة الميدانية، خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين المعنيين، وذلك لضمان السير الحسن لمهامهم الرقابية وعليه فإن إدارة كفؤة وناجعة،

(1) كردودي سهام، رحال نصر، مرجع سابق، ص 30.

(2) نفس المرجع، ص 30.

(3) مصطفى الكثيري، النظام الضريبي الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، دار النشر المغربية، 1985، ص 125..

متوفرة على العدد الكافي من الموظفين الحاصلين على رواتب مناسبة تجعلهم في مأمن عن الحاجة والإغراء. (1)

الفرع الثاني: تحسين الوسائل المادية

وهذا يكون عن طريق تدعيم الجهاز الضريبي بالآلات الحديثة من حاسوب وأجهزة متطورة وضرورة لسرعة إنجاز العمل، وذلك بإتباع الأسلوب العصري الحضاري في تنظيم المكاتب وتسليم البيانات وإقامة نظام استعلامات عصري.

المطلب الثالث: تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف

تسعى الإصلاحات الضريبية دوماً إلى التخفيف من حدة التوتر الموجودة بين المكلف والإدارة الضريبية قصد إحداث تجاوب وتصالح من شأنه أن يقلل حالات التهرب حيث تشكل العلاقات الإنسانية أهم الوسائل ذات الأثر البالغ على نفسية المكلف، بحيث تعمل على تحسين تصرفات الموظفين بالإدارة الضريبية اتجاه المكلفين، وتخفيض أو تضيق الفجوة الموجودة بين الطرفين وكذلك تخفيض حدة التوترات التي قد تحدثها الضريبة، ولتحقيق ذلك يجب إحداث برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين بالإدارة الضريبية والهادفة إلى تحسين المعاملة اتجاه المكلفين.

وبما أن المكلف هو الطرف المباشر في عملية التهرب، لذلك يجب تنمية وعيه الضريبي وإقناعه بالواجب الضريبي حتى تصبح سلوكياته أكثر عقلانية.

المطلب الرابع: تحسين الرقابة الجبائية وتثبيت الإجراءات العقابية

الفرع الأول: تحسين الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية إجراء ضروري لمكافحة كل من الغش والتهرب الضريبي، كما أنها تكتسي أهمية بالغة، وذلك نظراً لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة من خلال الهيئات التابعة للإدارة الضريبية (المفتشية، المديرية الولائية). فالرقابة تهدف

(1) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 167.

إلى المحافظة على حق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي من جهة والسهر على حسن تطبيق القوانين من جهة أخرى.

الفرع الثاني: الإجراءات العقابية⁽¹⁾

إن فرض العقوبات الردعية وسيلة ضرورية ومتممة لمكافحة ظواهر التهرب الضريبي كظواهر التقصير والإخلال بالواجب، وترتبط نوعية مثل هذه العقوبات بظروف الدولة وأفرادها ولقد شرع المشرع الجزائي عقوبات متنوعة على كل من يخالف أحكام القانون، فقد قررت جزاءات في حالة الامتناع عن تقديم المستندات أو إتلافها أو تقديم بيانات وتوضيحات في غير موعدها، أو تقديم بيانات غير صحيحة باتباع طرق احتيالية قصد إخفاء المبلغ الذي يخضع للضريبة وتتمثل أهم هذه الإجراءات العقابية في:

1- العقوبات الجبائية: كل شخص يستعمل طرقاً تدليسية يكون من خلالها قد خفض أو حاول

تخفيض بصفة كلية أو جزئية وعاء الضريبة وتصفية الضرائب أو الرسوم.

2- الغرامات المالية: الغرامة بسبب عدم التصريح السنوي G 01 تقدر ب 25% الغرامة بسبب

التأخير في تقديم التصريح السنوي بالنسبة لـ IRG، و IBS إذا لم تتعد مدة التأخر شهر واحد بـ 10%، وبنسبة 20% إذا لم تتعد مدة التأخير الشهرين، أما إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة الجبائية ضمن أجل 30 يوم ابتداء من تاريخ التبليغ فالنسبة تكون 25%، أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة TVA فإنه يترتب على الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال تطبيق غرامة نسبتها 10%، وترفع إلى 25% بعد قيام الإدارة الجبائية بإعداد المدين بالضريبة في أجل شهر واحد وتختلف نسبة الغرامة بسبب النقص في التصريح حسب حجم المبلغ المتلاعب، بحيث يضاعف مبلغ الحقوق المنقوصة إلى 10%، 15%، 25% حسب المبلغ المتملص من 50.000 إلى 200.000 دج.

خاتمة:

إذا كنا قد ارتكزنا في بداية الموضوع على ماهية التهرب الضريبي ومدى تأثيره فإننا توصلنا إلى أن ظاهرة التهرب الضريبي هي ظاهرة عالمية تمس جميع الدول مع اختلاف مستوياتها وهي قديمة اقترن وجودها بوجود الضريبة نفسها، ويرجع انتشارها إلى وجود بيئة توفرت فيها الشروط المساعدة، وكذلك يعتبر وجود التهرب نتيجة توفر أسباب معينة، والتي ترتبط بالمكلف، وطبيعة النظام الضريبي والظروف المحيطة السائدة خاصة الاقتصادية والثقافية والمالية وبما أن الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لصياغة السياسة

(1) كرودوي سهام، مرجع سابق، ص 32.

التموية فإن الإخلال بالواجب الضريبي يؤثر على الدور المنوط بها، الشيء الذي تترتب عليه عدة انعكاسات سلبية تضر بالاقتصاد الوطني، مما يستوجب مكافحة هذه الظاهرة والتخفيف من حدوثها من خلال معالجة ومكافحة أسبابها.

وفي فصلنا هذا تطرقنا إلى الظاهرة واستعرضنا أهم أسبابها، وبعض طرقها وأشكالها وكذلك الآثار المترتبة عليها، وأخيرا قمنا بتقديم أغلب التطرق لمعالجة الظاهرة ومحاربتها.

تمهيد:

إن التهرب هو داء جميع الأنظمة الجبائية في العالم، وتشرب خطورته في البلدان، التي تمثل فيها الجباية أهم مورد للخرينة العامة للدولة لذلك يسعى القانون الجبائي إلى إيجاد الدواء لهذا الداء بتوظيف جميع الوسائل المتاحة لحاربته، ومنها وسيلة الرقابة الجبائية.

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

ومنه سنحاول من خلال هذا الفصل تبيان الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية بالتطرق إلى العناصر التالية:

- ماهية الرقابة الجبائية.
- الأجهزة المخول لها قانونا القيام بعملية الرقابة الجبائية.
- واجبات المكلفون بالضريبة وحقوقهم.

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

إن قيام النظام الجبائي الجزائري على التصريحات الجبائية جعل المشرع الجزائري يثبت حقا أساسيا من حقوق الدولة من أجل الحفاظ على مصادر تمويل الخزينة العمومية وهو الرقابة الجبائية التي تعتبر حقا سياديا تمارسه الدولة عبر مؤسساتها.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها

تعتبر الرقابة الجبائية رمزا من رموز الديمقراطية، بحيث أن حرية التصريح التي يتمتع بها العنصر الجبائي ضمن النظام الجبائي التصريحي تجعله يحدد أسس الإخضاع الجبائي بنفسه، ويصرح بالمعلومات اللازمة التي تحدد الأوعية الضريبية إلى الإدارة، وهو الأمر الذي يمكن التأكد منه عن طريق الرقابة اللاحقة لهذه المعطيات المصرح بها.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

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

ومن أهم التعاريف المفتوحة للرقابة تعريف المفكر الاقتصادي " فايول" الذي عرفها كمايلي: " الرقابة تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسر وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها".⁽¹⁾ وكذلك عرفت الرقابة على أنها حق دستوري أو قد يخوله قانون معين كما قد تحمل الرقابة معنى الوصاية من جانب الدولة هي عبارة عن حق دستوري يخول صاحبه سلطة إصدار القرارات اللازمة لإنجاح مشروعات الخطة، أي أن هذه الوصاية تهدف لفرض حدود وقيود معينة تؤدي إلى أهداف التنظيم الإداري الذي تتطلبه الدولة.⁽²⁾

ومنه من يعرف الرقابة الجبائية كمايلي: " تعتبر الرقابة الجبائية السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية لتصحيح الأخطاء والنقائص أو أخطاء الإخفاء المرتكبة من طرف المكلفين".

وعرفت كذلك " هي الوسيلة المجدية لقياس الأداء من أجل التأكد من أن الأهداف قد حققت، وأن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة كما أنها تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه على الانحرافات قبل وقوعها، ليتم التنفيذ وفقا للمقاييس المقررة".⁽³⁾

وعرفت أيضا بأنها: " الإجراء القانوني الذي تتبعه الإدارة الجبائية عند تشكيكها في صحة المعلومات التي يتضمنها تصريح المكلف بالضريبة، من أجل إثبات عدم صحة أو نقص التصريح المقدم و النتيجة إعادة تشكيل الأسس التي تفرض عليها الضريبة حتى تتناسب مع حقيقة نشاط المكلف".⁽¹⁾

(1) حمدي سليمان، سحيمات القبيلات، الرقابة الإدارية و المالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1988، ص 13.

(2) عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، مؤسسة الثقافة الجامعية، ط2، جامعة الإسكندرية، مصر، 2004، ص 15.

(3) خلاف دليلا، خلاف نعيمة، الرقابة الجبائية ودورها في تحفيز الاستثمارات، مذكرة لنيل شهادة ليسانس في العلوم المالية، المدينة، 2007/2006، ص40.

كما تعرف على " أنها فحص تصريحات وسجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية".⁽²⁾

ومن خلال ما سبق نستخلص أن الرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي تهدف إلى التهرب من دفع الضريبة.

ولا تكفي فقد بدراسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول.⁽³⁾

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

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

1- الهدف القانوني:⁽⁴⁾ يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين والقوانين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أي 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 إلى التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.
- ضمان تماسك واستمرارية النظام التصريحي، بحيث أن معظم الاقتطاعات الجبائية تؤسس على قواعد مصرح بها من طرف العناصر الجبائية، وإذا تميزت هذه التصريحات بالدقة والصحة، وكانت

⁽¹⁾ عهد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، منشأة التعارف، الإسكندرية، 2002، ص 64.

⁽²⁾ عادل عبد الله، عادل ماشري، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، مجلة المفكر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، بسكرة، ص 273.

⁽³⁾ عيسى بولوخ، الرقابة الجبائية كإداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، دراسة حالة ولاية باتنة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، فرع اقتصاد التنمية، 2003 - 2004، ص 53.

⁽⁴⁾ كردودي سهام، مرجع سابق، ص 48.

الأخطاء والإغفالات فيها قد ارتكبت عن حسن نية فهذا يؤدي إلى غياب أي رقابة على هذه التصريحات وهو الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى القضاء السريع على فلسفة النظام التصريحي.⁽¹⁾

3- الهدف الاجتماعي:

- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو التقصير 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.

4- الهدف المالي والاقتصادي: حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من

التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخ ول إيرادات أكبر للخزينة 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 والجبائية.

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

نظرا للدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في كشف حالات الغش والتهرب الضريبي خاصة مع تزايد وتضاعف العدد الكبير للتصريحات الجبائية التي تتطلب الرقابة الجبائية اضطرت الإدارة إلى تنويع مخططات أعمالها في هذا المجال وكذلك المفاضلة بين عدة طرق وأشكال للرقابة الجبائية وهذا حسب التوقيت المناسب وحسب الأهمية وكذلك ضرورة التدخل وهذا بدون إغفال حدود التدخل كما هو مقرر في التشريعات الجبائية التقنية المنظمة لها، وتتمثل أهم أشكال الرقابة الجبائية فيما يلي:

الفرع الأول: الرقابة السطحية (المختصرة)

يتم هذا النوع من الرقابة على مستوى المفتشيات (مفتشيات الضرائب) حيث نميز بين نوعين من الرقابة السطحية (الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق)، حيث يسهر رئيس المفتشية على مراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضرائب وتتم المراقبة على شكل فحص أولي ينجز من غير تنقل أو إجراء بحوث خاصة⁽²⁾، حيث تتم من خلال فحص ملف المكلفين بالضريبة وذلك على ضوء المعلومات المتوفرة لديها عن المكلف، كما يمكن لإدارة الضرائب استدعاء المكلف لبعض الاستفسارات حول التصريحات المقدمة.⁽³⁾ وتكون هذه الرقابة وفق الشكليات التاليين:

(1) كردودي سهام، مرجع سابق، ص 49.

(2) عبد الحفيظ لواتي، التدقيق المحاسبي كأداة للرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، بسكرة، 2011-2012، ص 39.

(3) وحيد عتروس، محمد أمين نسيب، بثينة شقني، خالد مريش، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مكملة لنيل شهادة ليسانس، 2010-2011، ص 52.

1- الرقابة الشكلية: (1)

تبدأ الرقابة من استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المرسلة أو المودعة من قبل المكلفين، سواء التصريحات الشخصية أو التصريحات المهنية، وتتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير انتقائية، وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء إن وجدت، وتتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات وتلك المذكورة في التصريح السنوي، مع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة من كشوفات الربط وبطاقات المعلومات وقوائم العملاء التي تمتلكها، وتهدف هذه الرقابة إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات، وتسمح أيضا بالمساعدة في برمجة الملفات للرقابة المعمقة فيما بعد.

2- الرقابة على الوثائق: (2)

يعد هذا النوع من الرقابة ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية، ويتجلى دور هذه الرقابة في مجموعة الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، والتي تقوم من خلالها الإدارة بمقارنة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف، والمعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارات والهيئات والمؤسسات العامة أو الخاصة، والمتعلقة بالمعاملات أو الصفقات المبرمة بين المكلف وهذه الهيئات، وبإمكان المحقق طلب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف المعني عند الضرورة. إذن هي رقابة لاحقة تسمح للإدارة بالقيام بفحص نافذ لتصريحات المكلفين، ومنه كشف وتصحيح للنقائص المكتشفة.

مما سبق يمكن استخلاص أهداف الرقابة على الوثائق في النقاط التالية:

- فحص جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب.
- قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبه والمقدمة من طرف المكلفين بالضريبة من خلال مقارنتها بالوثائق والمعلومات التي تمتلكها الإدارة عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف.
- تحليل ومقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها وتطور الذمة المالية لكل م لظف من سنة لأخرى.
- طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة، أو تبريرات وتوضيحات فيما يخص مبالغ الرسوم المسحوبة و المتعلقة أساسا بالرسم على القيمة المضافة.
- التأكد من المعدلات الضريبية على كل عملية، زيادة إلى النظر في طبيعتها إن كانت فعلا متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت من بين العمليات المخفية.

الفرع الثاني: الرقابة المعمقة

(1) عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص 12.

(2) كردودي سهام، مرجع سابق، ص 50-51.

تتم هذه الرقابة خارج مكاتب الإدارة الضريبية، وذلك من خلال التدخلات التي يقوم بها المراقبون للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطهم، وتهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبي. (1)
والرقابة المعمقة في شكلين: (2)

1- مراقبة المحاسبة:

نصت المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية، على أنها مجمل العمليات التي تتمثل في الفحص في عين المكان للمحاسبة والوثائق المحاسبية الأخرى للمؤسسة أو للشركة ومواجهتها بالتصريحات المكتبية وكشوفات الربط الخارجية وبطاقات المعلومات إن وجدت، وكذا المعايينات المادية التي يجريها المحقق، وهذه الرقابة يمكن أن تكون عامة تركز على مجمل الضرائب والرسوم أو خاصة بالتركيز على ضريبة أو رسم معين.

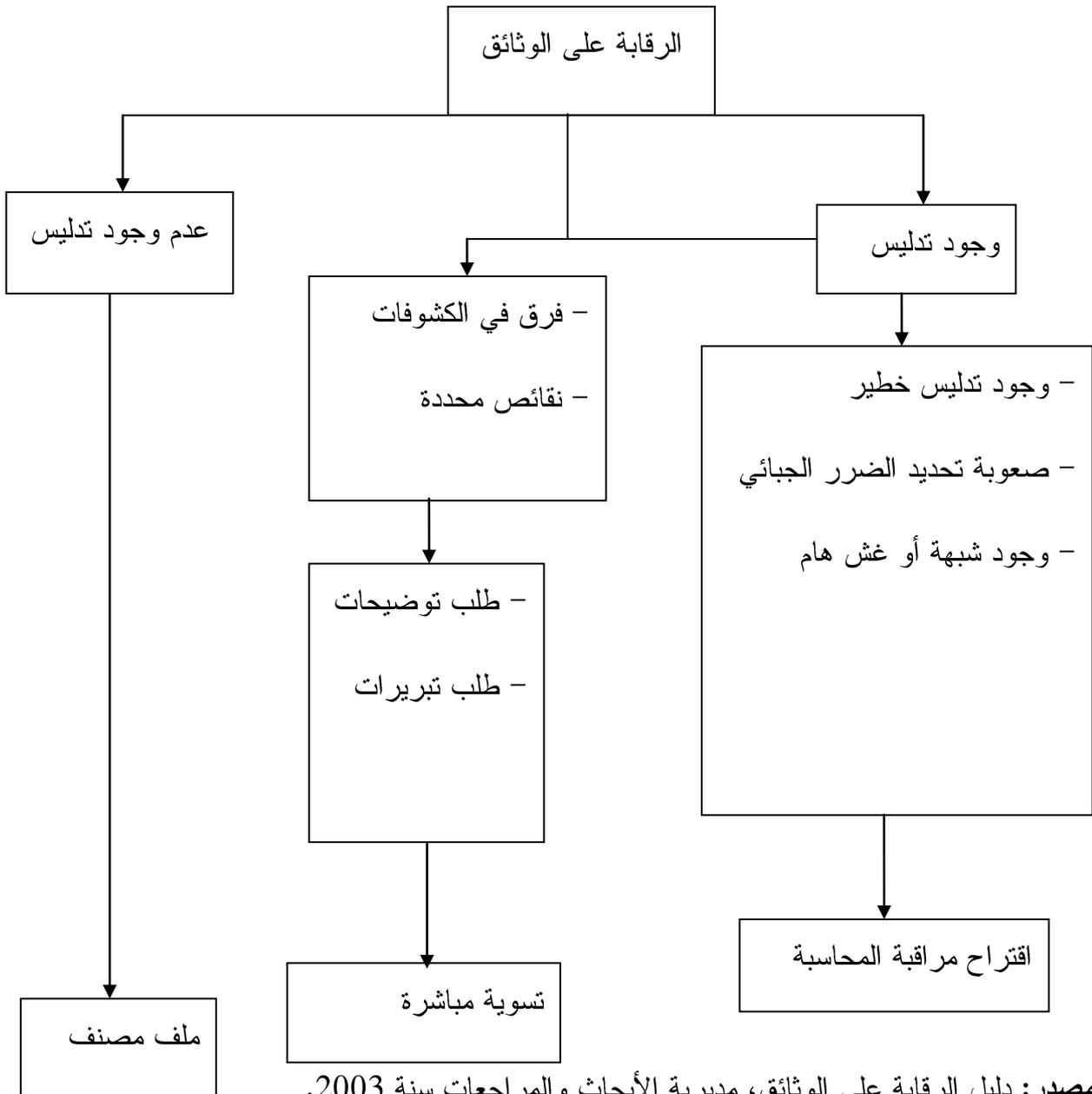
2- المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية:

ونصت عليه المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية وهي مجمل عمليات البحث والتفتيش المعمق بهدف الكشف عن فروقات محتملة بين المداخل المصرح بها من قبل المكلف مقارنة مع ما لدى المصالح الجبائية من معطيات ومعلومات عنه، وتتعلق بجميع المكلفين الخاضعين للضريبة، حيث يمكن لمسير مؤسسة فردية أن يخضع إلى:
- مراقبة المحاسبة فيما يخص نشاطه المهني.
- ومراقبة معمقة بصفة شخص طبيعي.

(1) تناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دجولة في العلوم الاقتصادية، فرع تسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، غير منشورة، 2001-2002، ص 318.

(2) عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص 13.

الشكل رقم 01: خطوات إجراء الرقابة على الوثائق



المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية أداة لضمان مصلحة الخزينة العمومية، لهذا فقد حدد القانون الجبائي إطار تشريعي وتنظيمي للرقابة الجبائية، وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية محددة، وكذلك فرض القانون التجاري على المكلفين بعض الالتزامات، كما نص في المقابل على ضمانات تمنح إليهم من أجل حمايتهم من التجاوز المحتمل للإدارة الجبائية هذه الأخيرة تمتلك سلطات وصلاحيات خولت لها من طرف المشروع الجبائي من أجل ضمان مهمة الرقابة الجبائية بشكل فعال وبالتالي مكافحة الغش والتهرب الضريبي على أحسن وجه.

المطلب الأول: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية

ويمكن تقسيمها كمايلي:

الفرع الأول: أجهزة الرقابة الجبائية

هناك أجهزة مختصة مهمتها الرئيسية القيام بعملية الرقابة، أي بواسطتها تنفذ برامج التحقيق والمتمثلة في:

- مديرية الأبحاث والمراجعات.

- وكذلك المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للمديرية الولائية.

أولاً: مديرية الأبحاث والمراجعات: (DRV)⁽¹⁾

أنشأت مديرية البحث والمراجعات (DRV) بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228 /98 الصادر في 13 جويلية 1998، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعيم باقي المديريات الأخرى في عملية الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطائها، كما أن اختصاصها يمتد على مستوى التراب الوطني، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث والمراجعات في سبتمبر 1998.

1- تنظيم مديرية الأبحاث والمراجعات: (DRV)

مديرية البحث والمراجعات مكلف بالقيام بنفس الأعمال التي تقوم بها مديريات الرقابة والمصالح الجبائية بمحاربة التهرب الضريبي، ولكي تقوم بهذه الصلاحيات، تسند المهام إلى أربع مديريات فرعية منبثقة منها:⁽²⁾

- نيابة مديرية البرمجة.

- نيابة مديرية الرقابة الجبائية.

(1) كوثر بدوي، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية، بسكرة، 2011-2012، ص 59.

(2) المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 228 /98، والمتضمن تنظيم الإدارة المركزي في وزارة المالية، المؤرخ في 19 ربيع الأول الموافق لـ 13 يوليو 1998.

- نيابة مديرية الإجراءات الجبائية.

- نيابة مديرية التحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية.

وتهتم هذه المديرية بـ:

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

- برمجة وتحقيق على المستوى الوطني لكل تحقيق أو بحث متعلق بالتحقيقات الجبائية.

- توجيه ، تعاون وتقييم نشاطات مصالح التحقيقات المحاسبية والجبائية المتواجدة على المستوى الجهوي والمحلي.

2- مهام مديرية الأبحاث والمراجعات: (DRV)

يتم تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التحقيق من خلال برنامج مسبق، حيث يكون انتقاء الملفات عن طريق وضع برنامج لذلك وهذا باقتراح الملفات المراد مراقبتها والتحقيق فيها من طرف مفتشيات الضرائب أولاً، ثم نيابة مديرية الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب الولائية، ثم يصادق على البرنامج أو يغير من طرف مديرية البحث والمراجعات.

واعتماداً على صلاحيات مديرية الأبحاث والمراجعات في إطار البحث والتخفيف فهي مكلفة بـ:

- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي.

- جعل الرقابة أكثر شفافية مع الأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار.

- إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات

المحلية للضرائب، وتحسين مردودية الجبائية العامة، وبالتالي فالهدف الرئيسي لمديرية البحث والمراجعات

هو مكافحة التهرب الضريبي ولأجل ذلك قامت بوضع إستراتيجية للمراقبة بغية تحقيق بعض الأهداف

والمساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي ومن بينها: (1)

- رفع نوعية التحقيق والارتقاء به إلى مستويات أحسن.

- تحسين مردودية الرقابة الجبائية.

- الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية والمداخل الكبيرة.

- تقليص حجم المنازعات التي هي في تزايد مقارنة بالتحقيق وهذا كله من أجل حماية فائدة الخزينة

من جهة وكذا حقوق و ضمانات المكلفين من جهة أخرى.

ثانياً: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

(1) نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، 1999، 2003، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الإسكندرية، 2003 - 2004، ص 41.

تعتبر هذه المديرية أيضا مختصة في عملية الرقابة الجبائية بالإضافة إلى مديرية البحث والتحقيقات، حيث أنها تسند لها مهمة تنفيذ برامج التحقيق.

1- تنظيم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: (S/ DCF) (1)

إن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تندرج فيها ثلاث مصالح تمثل التنظيم الهيكلي والوسائل الميدانية للرقابة الجبائية المختصة أساسا في تسطير وتنفيذ برامج التحقيق الجبائي. وتتمثل هذه المصالح في:

أ- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية.

ب- مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات.

ج- مكتب المراقبة الجبائية.

وللقيام بالمهام السابقة الذكر، فإنه توكل مهمة ذلك إلى مجموعة من الأعوان المحققين، الذين يتألفون من: (2)

- نائب المدير.

- رئيس فرقة التحقيق.

- المحققين.

حيث أن لكل طرف من فرقة التحقيق مهام مسندة إليه:

* **نائب المدير:** هو المسؤول عن الإعداد برنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة وفي هذا المجال

يراقب أعمال فرق التحقيق الجبائي، كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة المكلفين بالضريبة لحضورهم المحتمل للمجلس بصفته الممثل للإدارة أمام المكلفين، حيث يحرص على ضمان إجراء التحقيق وفقا للقانون ويرى مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التحقيق.

بالإضافة إلى أنه يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التحقيق للقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة،

وتقديم الملاحظات حول برامج التحقيق المنجزة، ووضع وتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات، كما

يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في 30 يوما بعد إرسال كل إبلاغ نهائي.

* **رئيس فرقة البحث والتحقيق:** إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش،

وخبرة لا تقل عن ست (06) سنوات كمحقق جبائي، ويكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولا عن النظام العام

داخل فرقته ويسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم، وهو مسؤول أيضا على المحققين على

القضايا المبرمجة لصالح فرقته، ويتدخل أحيانا عند أول تدخل في مناقشة نتائج التحقيق، وبصفة عامة كلما

(1) المواد من 52 إلى 55 من القرار المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمدرييات الجهوية والولاية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، لوزارة المالية، المؤرخ في 18 ربيع الأول عام 1419 الموافق لـ 12 يوليو 1998.

(2) كردودي سهام، مرجع سابق، ص 56-57.

كان هناك تقييم نافع لضمان السير الحسن للأعمال في إطار ضمان تنفيذ برنامج التحقيق يستطيع رئيس فرقة التحقيق أن يقوم بمهمة أحد المحققين.

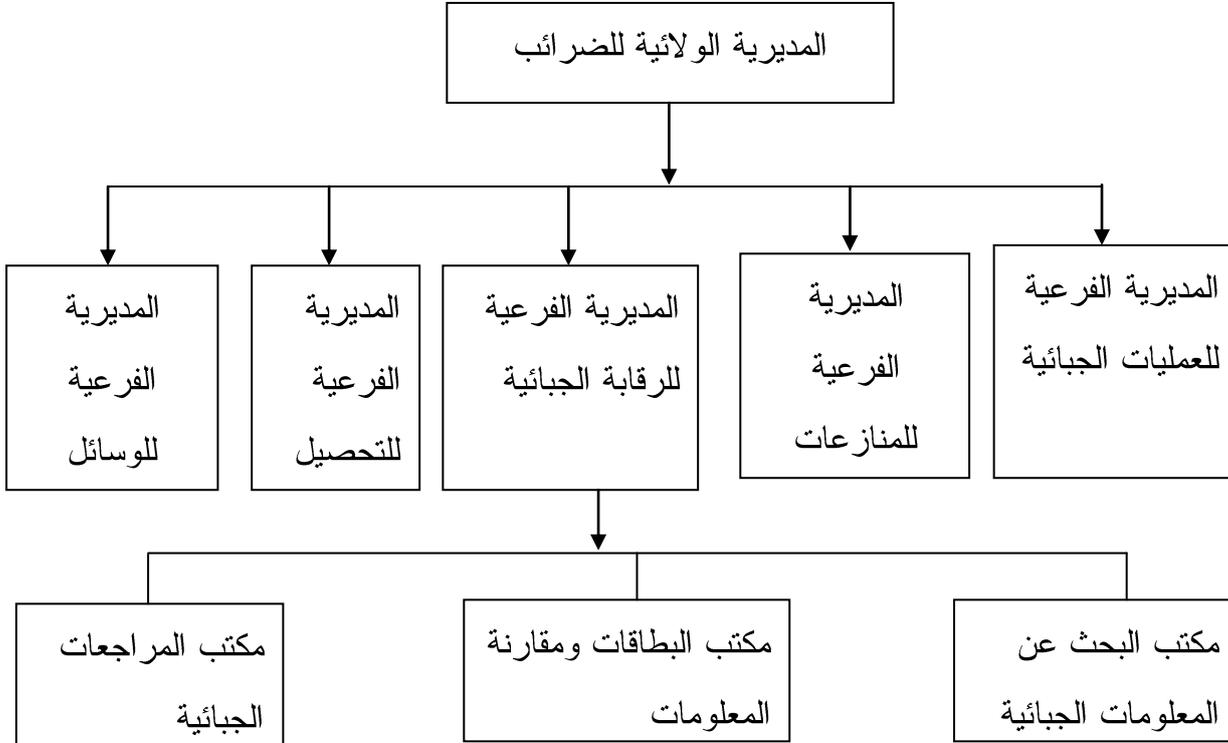
*** المحققين:**

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

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

- بطاقة انتداب تسلم لهم من المديرية العامة للضرائب تبين صرفت المحققين الذين تسند إليهم مهام التدخل، هم وحدهم المكلفين بأعمال التحقيق ومراقبة النتائج وحسابها، مع إرسال التقويمات ومعالجة الملاحظات الاحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه، وإقفال التحقيق تحت إدارة وحضور رئيس فرقة التحقيقات مع الإشارة إلى أنه يجب أن تتم أعمال التحقيق في مقرات المكلفين، باستثناء حالات خاصة ومرخصة من طرف المسؤول - نائب المدير - تحت طلب من المكلف للقيام بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية.

الشكل رقم 02: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب:



المصدر: المديرية العامة للضرائب.

ثالثا: مديرية كبريات المؤسسات (DGR)⁽¹⁾

⁽¹⁾ المادتين 60 ف 2 و 61 ف 2 من القانون رقم 01 / 21 المؤرخ في 22 / 12 / 2001 والمتضمن لقانون المالية لسنة 2002، ص 21 - 24.

بهدف مواكبة التطورات الحديثة والتحكم الفعال في تسيير المكلفين بالضريبة قامت الإدارة الجبائية بالتكيف مع المعطيات الجديدة ووضعت قواعد سير متجانسة وحديثة سواء على المستوى التشريعي أو التنظيمي وتبعا لمخطط عصرنة الإدارة الجبائية، الذي انتهجته المديرية العامة للضرائب، ومن أجل الوصول إلى وضع نظام جبائي فعال ومتكيف مع المحيط الاقتصادي والاجتماعي، قامت هذه الأخيرة بوضع عدد من النشاطات التي تهدف إلى تحقيق الإصلاح الجبائي ووضع مشاريع إنشاء هياكل جديدة ابتدأت منذ سنة 2002.

ومن بين الهياكل الجديدة المستحدث في الإدارة الجبائية نجد:

مديرية كبريات المؤسسات (DGR)

أنشأت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 2002-303 المؤرخ في 28-09-2002 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 2005-494 المؤرخ في 26-12-2005 ولها صلاحيات على المستوى الوطني، ومكلف بتسيير كل المهام معا وهي الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات. (2)

وتتكون من 05 مديريات فرعية وهي: (3)

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات.

- المديرية الفرعية للتسيير.

- المديرية الفرعية للرقابة والقوائم.

- المديرية الفرعية للمنازعات.

- المديرية الفرعية للوسائل.

والمكلفون الخاضعون لهذه المديرية هم: (4)

- الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين المشكلة بقوة القانون أو فعليا والعاملة في

ميدان المحروقات، وكذا الشركات التابعة لها كما تنص عليه أحكام القانون رقم 86-14 المؤرخ في 19 أوت 1986 والمتعلق بأعمال التنقيب والمحروقات واستغلالها ونقلها بالأنابيب، المعدل والمتمم، وكذا النشاطات الملحقة بها.

- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال

المنصوص عليها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة المالية مائة مليون دينار (100.000.000 دج).

(1) عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص 37.

(2) المادة 03 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28-09-2002، جريدة رسمية عدد 64 سنة 2002.

(3) المادة 02 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 2005-494 المؤرخ في 26-12-2005، جريدة رسمية عدد 84 سنة 2005.

(4) عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص 37، 38.

- الشركات المقيمة في الجزائر والعضوة في التجمعات الأجنبية وكذا الشركات التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر كما هو منصوص عليه في المادة 156 - 1 - من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

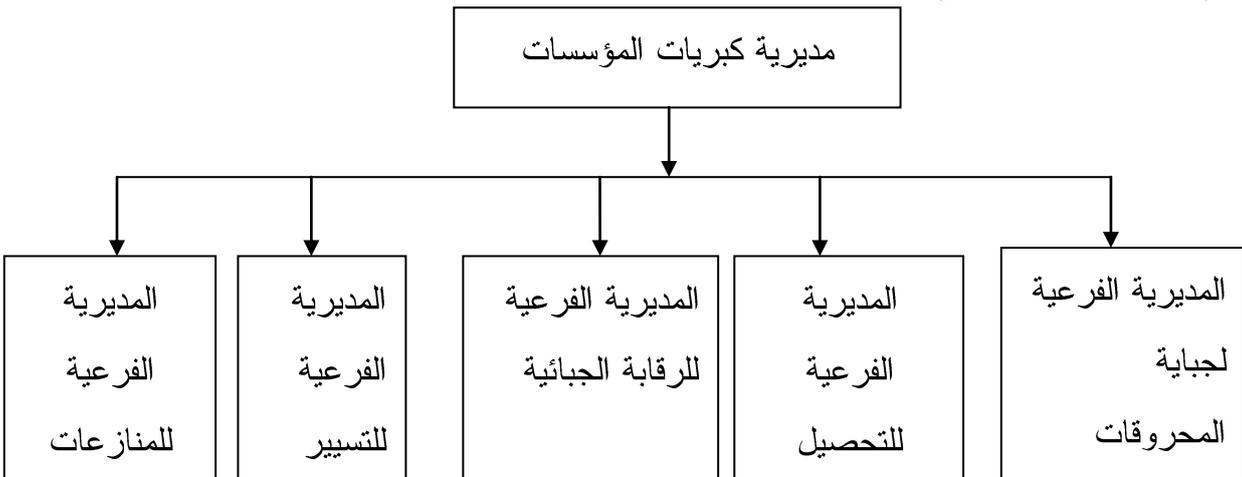
1- هدف إنشاء مديرية كبيريات المؤسسات: (1)

- تحسين الخدمات التي يتلقاها متعاملي الإدارة الجبائية.
- تحديث الإجراءات: أي عصرنة المديرية العامة للضرائب.
- تسيير جباية المحروقات.

2- مهام إنشاء مديرية كبيريات المؤسسات: (2)

- تكلف مديرية كبيريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها بمهام الوعاء، التحصيل، المراقبة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص المعنويين والمجمعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا أو الكيانات مهما كانت صيغتها القانونية ومحل مؤسستها الرئيسي أو مديريتها الفعلية أو مركزها الاجتماعي، لذا فهي تهتم بـ:
- مسك الملف الجبائي لكل مكلف بالضريبة.
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها.
- التحقيق في التظلمات ومعالجتها وضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.
- تحليل عمليات التسيير والمراقبة والمنازعات وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها.

الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي لمديرية كبيريات المؤسسات:



المصدر: المديرية العامة للضرائب.

الفرع الثاني: الوسائل القانوني للرقابة الجبائية:

(1) عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص 38-39.

(2) نوى نجاة، مرجع سابق، ص 87.

لقد شرع القانون للإدارة الجبائية باستخدام وسائل قانونية تتمثل في حقوق وصلاحيات تمارس من خلالها عملية التحقق من التصريحات من حيث مصداقيتها وكذلك قانونيتها وهذا عن طريق مراقبة العناصر الخاضعة للضريبة وبالتالي تحديد ديون الضريبة مع ضمان تحصيلها، لكن في إطار قانوني يحمي حقوق المكلف من أي ممارسات تعسفية اتجاهاه كاستغلال المنصب في غير عمله المخول قانونا أو بحجة أداء مهام الرقابة الجبائية.

ومن بين هذه الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية نجد:

1- حق الإطلاع: (1)

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

وقد أتاح المشرع هذا الحق من خلال المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية " يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات". (2)

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

1-1 - الإطلاع لدى الإدارات العمومية:

بمقتضى المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه لا يمكن بأي حال من الأحوال، إدارة الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة، وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات، وكذلك المؤسسات أو الهيئات أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها إطلاعهم على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها.

أ- المعلومات المقدمة من طرف مصالح الضمان الاجتماعي:

تتمتع الإدارة الجبائية بحق الإطلاع التلقائي اتجاه مصالح الضمان الاجتماعي، ويتعين على هذه الأخيرة موافاة مصالح الإدارة الجبائية سنويا بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي، يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب، والمبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب، كما هي واردة في أوراق العلاج، وكذا مقدار المبالغ المسددة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له ويجب أن تصل الكشوف المعدة، قبل 31 ديسمبر من كل سنة إلى مدير الضرائب بالولاية قبل 01 أفريل من السنة الموالية.

ب- المعلومات المقدمة من طرف السلطة القضائية:

(1) نوى نجاة، مرجع سابق، ص 47-48.

(2) المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 44.

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

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

1-2- حق الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة:

بمقتضى نص المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يتعين على جميع التجار والشركات أيا كان غرضها أن يقدموا عند كل طلب من أعوان الضرائب الدفاتر التي ن ص على مسكها القانون التجاري وكذا جميع الدفاتر والوثائق الملحقة ومستندات الإيرادات والنفقات.

1-3- حق الإطلاع لدى الهيئات المالية:

لقد خول القانون الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية حق الإطلاع لدى الهيئات المالية، من بنوك، مؤسسات التأمين... وعلى هذه الأخيرة أن لا ترفض طلبات الأعوان المراقبين بحجة السر المهني، بل عليها تزويدهم بمختلف الوثائق والمستندات الضرورية كشوفات الحسابات البنكية للمكلف، عقود التأمين. ومنه يتجلى لنا أن الغاية والهدف من حق الإطلاع هو السماح لأعوان الرقابة الجبائية بإثراء المادة المتوفرة لديهم والمتعلقة بالإثباتات التي تمنح مصداقية وشرعية أكبر لحكمهم النهائي اتجاه المكلف المعني بالرقابة.

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

- غرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50000 دج مطبقة على كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها أو إتلافها قبل انقضاء الأجل المحددة لحفظها.

إضافة إلى تطبيق تلجئه كحد ادنى، عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض، وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل عون مؤهل على أحد دفاتر المعني، تثبت أن إدارة الضرائب قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق المعنية.

2- حق المعاينة والحجز: (1)

عندما تكون هناك ممارسات تدليسية رخص القانون تحت بعض الشروط إلى أعوان الإدارة الجبائية أو المستندات اللازمة لإثبات ممارسة الغش أو التهرب الضريبي وحق المعاينة لا يتم إلا بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض مفوض من قبله.

3- حق الرقابة:

(1) عوادي مصطفى: الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، تحديث قانون المالية، 2009، ط1.

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

- الرقابة المحاسبية.

- الرقابة في مجمل الوضعية الجبائية، قصد التأكد من مدى صحة المداخل المصرحة، وذلك بمقارنتها بالوضعية المالية الحقيقية للمكلف. (1)

4- حق الإستدراك:

ويعني الإمكانية الممنوحة للإدارة الجبائية في إعادة النظر في الاقتطاع سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد، حيث أنه يجوز استدراك خطأ يترتب من نوع الضريبة أو مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم.

إذ يمكن استدراك الإعفاءات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب. (2)

وقد حددت الآجال القانوني لإستدراك الخطأ المتاح للإدارة الجبائية بأربع (04) سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية. (3)

المطلب الثاني: واجبات المكلفين بالضريبة

من أجل الاستفادة من كل الحقوق والضمانات التي نص عليها القانون، يجب على المكلفين أن يستوفوا بشكل كامل الالتزامات ذات الطابع الجبائي والمحاسبي وخصوصا اكتابة التصريحات الجبائية. (4)

الفرع الأول: الالتزامات ذات الطابع المحاسبي

هذه الالتزامات محددة في القانون التجاري ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- دفتر الجرد.

- دفتر اليومية.

- حفظ الدفاتر المحاسبية وسندات المراسلة.

1- دفتر اليومية:

(1) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، مرجع سابق، ص 314.

(2) المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 93.

(3) كردودي سهام، مرجع سابق، ص 61.

(4) ميثاق المكلف بالضريبة، وزارة المالية، ط 2003، ص 18.

مسك دفتر اليومية محدد في القانون التجاري، حيث يأمر ويوجب على كل شخص طبيعي أو معنوي كان، له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، حيث أن أهميته تتجلى في التقييد اليومي ويوما بيوم العمليات المقامة، شرط أن يحفظ هذا الدفتر وكل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوما بيوم.⁽¹⁾

دفتر اليومية دفتر موقع ومرقم من طرف القاضي التجاري لدى المحكمة يخص الأشخاص الذين يقومون بأرباح تجارية وصناعية، أما فيما يخص الأشخاص الذين يقومون بأرباح غير تجارية فدفتر يوميتهم موقع من طرف رئيس مصلحة الضرائب الموجودة في مقر نشاطهم.⁽²⁾

ويكون هذا الدفتر مبنيا على تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة بتواريخ متتابعة يوما بعد يوم، مع إجمالي نتائج العمليات شهريا على الأقل ويعزز قيد كل عملية مهما كان نوعها ومهما كانت قيمتها بمستند أو عدة مستندات تثبت وتفصل العملية، ويجب أن يقدم هذا الدفتر عند كل طلب من الإدارة الجبائية، كما أن غياب هذا الدفتر يشكل سببا كافيا لإلغاء ورفض محاسبة المكلف بالضريبة.⁽³⁾

2- دفتر الجرد:⁽⁴⁾

ألزم المشرع الجزائري على كل تاجر بمسك دفتر الجرد، حيث نص على " يجب عليه أيضا أي يجرى سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحسابات الخسائر والأرباح، تتسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب الخسائر والأرباح في دفتر الجرد.⁽⁵⁾

3- حفظ دفاتر المحاسبة وسندات المراسلة:⁽⁶⁾

طبقا للمادة 12 من القانون التجاري فإنه يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية وسندات المراسلة والصور والمطابقة للرسائل لمدة 10 سنوات.

الفرع الثاني: الالتزامات ذات الطابع الجبائي

إن النظام الجبائي الجزائري يقوم على تصريحات المكلفين والتي حددها المشرع الجزائري فيما يلي:

1- تقديم التصريحات:

في إطار تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة فإن المشرع الجبائي يلزم المكلفين بملا عدد من التصريحات والمتمثلة في:

أ- التصريح بالوجود:

(1) حسين مبروك، الكامل في القانون التجاري، منشورات دحلب، 200، ص 10.

(2) نوى نجاه، مرجع سابق، ص 52.

(3) نفس المرجع السابق، ص 52.

(4) كردودي سهام، مرجع سابق، ص 62.

(5) عمارة عمورةالوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري، ص 116.

(6) نوى نجاه، مرجع سابق، ص 53.

لقد ألزم المشرع الجزائري التصريح بكل نشاط له عائد وذلك عند بداية النشاط وفقا لبعض الشروط منها:(1)

- يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطها إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها، تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة.
- يجب أن يحتوي هذا التصريح المدعم بنسخة مطابقة لشهادة الازدياد، معدة قانونا ومستخرجة من مصالح الحالة المدنية التابعة للبلدية التي ولد فيها المكلفون بالضريبة ذو الجنسية الجزائرية أو الأجنبية بالنسبة للذين ولدوا فوق التراب الوطني، كما يجب تدعيم التصريح بنسخة مطابقة لعقد، أو عقود الدراسات والأشغال التي يتقلى هؤلاء الأشخاص الأجانب إنجازها بالجزائر.
- عندما يكون الخاضع للضريبة مالكا إلى جانبقره الرئيسي، وحدة أو عدة وحدات، يجب عليه تقديم تصريح شامل بالوجود عن المؤسسة إلى مفتشية الضرائب المباشرة المختصة، ويجب أن يشير هذا التصريح إلى كل المعلومات المذكورة أعلاه من مكونات المؤسسة.

ب- التصريح السنوي: (2)

- كل شخص ملزم حسب القانون الجبائي ويخص المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أن يكتتبوا قبل أول ماي تصريحا بقيمة الأرباح المحققة خلال السنة الفارطة، أما الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي / صنف أرباح صناعية وتجارية فقد ألزمهم بإيداع قبل أول أفريل من كل سنة تصريحا بمبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة التي حققتها المؤسسة أو المكلف المتعلقة بالدورة السابقة لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة أو التي تقع في مجالها الإقليمي المقر الرئيسي للمؤسسة، والنموذج يقدم مجانا من الإدارة الجبائية، ونفس الشيء بالنسبة للمكلفين الممارسين لمهن تجارية صناعية، حرفية، فلاحية، أو المهن غير تجارية كذلك هم ملزمون باكتتاب تصريح خاص في إطار مداخيلهم الصنفية.
- أما بالنسبة للمكلفين الذين يتبعون مراكز الضرائب مطالبون بالتصريح وتسديد مبلغ فرض ضريبة مؤقت بمعدل 10% من الضريبة على الدخل الإجمالي لدى قابض مركز الضرائب عند إيداع التصريح بالأرباح.

ج- التصريح الشهري أو الفصلي بالضرائب والرسوم:

- ألزم القانون المكلفين أن يكتتبوا تصريحا شهريا أو فصليا صنف (G 50) أو صنف (G50A) بمجمل الضرائب والرسوم المدفوعة نقدا أو عن طريق اقتطاع من المصدر لدى قباضة الضرائب التي يتبعونها قبل اليوم العشرين (20) الموالية للشهر أو الفصل المعني في النموذج الذي تحدده الإدارة. (3)

د- التصريح بالتنازل أو توقف المؤسسة: (1)

(1) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 183.

(2) عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، ط 1، ص 27.

(3) نفس المرجع السابق، ص 28.

في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمؤسسة الخاضعة للضريبة المفروضة على الربح الحقيقي لنشاطها التجاري، أو غير التجاري " وجب على المكلفين بالضريبة أن يشعروا مفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف عن النشاط ضمن أجل 10 أيام، كما هو محدد أو يحيطوه علما بالتاريخ الذي أصبح أو سيصبح فيه هذا التنازل أو التوقف فعليا وكذا عند الاقتضاء اسم المتنازل له ولقبه وعنوانه.

ه- وضع رقم التعريف الإحصائي: (2)

نص قانون المالية وضع رقم التعريف الإحصائي ويعتبر إجراء جبري بالنسبة للمكلفين بالضريبة حيث العبارتان رقم التعريف الجبائي ورقم البطاقة الجبائية ثم استبدالها بعبارة رقم التعريف الإحصائي، لهذا يجب على كل شخص من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المزاولين نشاطا صناعيا او تجاريا أو حرا أو تقليديا أن يشيروا إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم. وفي حالة عدم تقديم رقم التعريف الإحصائي أو التصريح بمعلومات خاطئة يؤدي إلى تعليق:

- تستلزم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.
- تسلم المستخرجات من جدول الضرائب.
- مختلف التخفيضات، منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق والرسوم اكتتاب استحقاقات.

المطلب الثالث: حقوق المكلف الخاضع للرقابة

في مقابل الصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية بخص وص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق و ضمانات أعطاه المشرع الجبائي إلى المكلفين الخاضعين لهاته الرقابة والتي هي كالتالي:

1- الإعلام المسبق: (3)

إن أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون إجراء أي مراقبة جبائية دون إرسال إشعار بالمراقبة في مقابل إشعار بالاستلام من المكلف مرفقا بميثاق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة من أجل إعلامه، وهذا الأخير له أجل 10 أيام لتحضير محاسبة في حال مراقبة المحاسبة، وأجل 15 يوما في حال المراقبة المعمقة كحد أدنى، وعلى كل حال يمكن للمكلف أن يطلب تمديد الأجل (بناء على طلب)، وهذا لا يمنع المحققين من

(1) كرودوي سهام، مرجع سابق، ص 63-64.

(2) نفس المرجع السابق، ص 64.

(3) عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مرجع سابق، ص 19-20.

القيام بشكل مفاجئ بمراقبات في عين المكان تخص معاينة العناصر المادية للاستغلال ووجود الوثائق المحاسبية للمكلف.

2- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية: (1)

قبل الخوض في عمليات التحقيق يجب إجبارا على المراقب إرسال أو منح المكلف ميثاق المكلفين المراقبين، وهي وثيقة ملخصة بطريقة جيدة وواضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين حيث يقوم المراقب بمنح هذه الوثيقة مرفوقة بالإشعار بالتحقيق إلى المكلف المراقب في أول يوم لتدخله.

3- الاستعانة بمستشار:

يمكن لكل مكلف خاضع للرقابة الجبائية أن يستعين بمستشار من اختياره (محامي، محاسب، مستشار جبائي)، ويمكن له أيضا أن يعين من يمثله خلال فترة إجراء الرقابة الجبائية، وغياب المكلف لا يمنع من إجراء عمليات المراقبة الفجائية للمعاينة المادية والتي تفقد من قيمتها في حالة عدم إجرائها.

4- تحديد مدة الرقابة: (2)

إن مدة التحقيق الجبائي محددة قانونا حيث أنه:

- في حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لا يمكن أن تتجاوز هذه المدة سنة واحدة ابتداء من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق.

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

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

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

ويمدد هذا الأجل إلى ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5000.000 دج و 10.000.000 دج عن كل سنة مالية يحقق فيها.

ويجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى سنة واحدة، إلا أن الإدارة الجبائية غير مقيدة بمدة المراقبة أو الرقابة بعين المكان المذكور أعلاه في حالة:

- استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا.

- تقديم المكلف بالضريبة معلومات ناقصة أو خا طئ أثناء التحقيق.

- عدم الرد أو الرد المتأخر على طلبات التوضيحات والتبريرات.

5- عدم إعادة الرقابة: (1)

(1) نوى نجاة، مرجع سابق، ص 56.

(2) نوى نجاة، مرجع سابق، ص 57.

لا يمكن للإدارة الجبائية أن تجري رقابة أخرى فيما يخص نفس الضرائب والرسوم ونفس الفترة، وكذلك عندما تكون فترة الرقابة قد تقادمت ما عدا في حالة الممارسات التدليسية، بالإضافة إلى أن الرقابة الجبائية تكون نهائية عندما يعطي المكلف موافقته على التعديلات والاقتراحات، أو في حالة عدم الرد في أجل 30 يوما أو أيضا في حالة غياب التعديلات، ويرسل إشعار آخر بالمرقابة يخص الضرائب والرسوم التي لم تذكر في الإشعار الأول، وبصورة استثنائية عندما يكشف المحقق مخالفات تمس هذه الضرائب والرسوم.

6- الضمانات المتعلقة بإجراءات التقويم: (2)

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

أ- الإشعار بالتقويم:

يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهاءها من عملية التحقيق، سواء كان هذا التحقيق محاسبي أو في مجمل الوضعية الجبائية إبلاغ المكلف بالنتائج وذلك حتى في غياب التقويمات، وهذا بإرسال إشعار بالتقويم عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام.

ويجب أن يكون مفصلا وملا بصفة كافية تسمح بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، ومبيناً فيه أسباب وطرق التقويم المتبعة، والسماح للمكلف بإبداء ملاحظاته وذلك في أجل 40 يوم وقبل انقضاء أجل الرد على المحقق أن يعطي كل الشروحات الشفهية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون الإشعار إذا طلب هذا الأخير منه ذلك.

ب- حق الطعن: (3)

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

ب - 1 - الطعن الولائي:

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

(1) عوادي مصطفى، مرجع سابق، ط1، ص 23.

(2) نوى نجاة، مرجع سابق، ص 58.

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

إن المدير الولائي له حق الفصل في الشكاوي بعد 04 أشهر من تاريخ تقديمها بالنسبة للتي يقل مبلغ الحقوق والغرامات فيها عن عشرة مليون دينار جزائري (10.000.000 دج) أما بالنسبة للتي تفوق هذا المبلغ فإنه يأخذ برأي الإدارة المركزية (المدير العام للضرائب) عند الفصل فيها، ويمدد الأجل عندها بشهرين.

ب- 2- لجان الطعون:

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

- إذا كان المبلغ المتنازع فيه لا يتعدى 200.000 دج او يساويها يكون تحت لواء لجنة الطعون للدائرة.

- لجنة الطعون على المستوى الولائي تقوم بمهامها عندما يزيد المبلغ المتنازع فيه عن قيمة 200.000 دج ولا يتعدى 400.000 دج.

أما اللجنة المركزية للطعون فتقوم بمهامها إذا تعدى المبلغ المتنازع فيه 400000 دج.

ب- 3- الطعن أمام الفرق الإدارية للمحكمة:

يسمح القانون الجبائي للمكلف أن يتوجه إلى الفرق الإدارية للمحكمة إذا لم يقتنع بالقرارات التي أصدرتها كل من مصلحة المنازعات لمديرية الضرائب (الطعن الولائي)، ولجنة الطعون في أجل محدد ب 4 أشهر من تاريخ تقديم الطعن.

ب- 4- الطعن أمام الغرفة الإدارية للمحكمة العليا:

يمكن للمكلف بالضريبة أن يدفع طعنا أمام الغرفة الإدارية للمحكمة العليا في حالة عدم اقتناعه بقرارات الغرفة الإدارية للمحكمة.

إن كل الوسائل السابقة الذكر عبارة عن طرف أمام المكلف بالضريبة للتعبير عن ر فضه كل التجاوزات والأخطاء الممارسة من قبل الإدارة الجبائية ضده، وهذا بتقديمه كل التبريرات الضرورية.

المبحث الثالث: الإجراءات المتبعة من الإدارة الجبائية لمحاربة التهرب والغش الضريبي

بالإضافة إلى كل وسائل مكافحة التهرب الضريبي المذكورة سابقا جاءت مجموعة من الإجراءات الجبائية التي اتبعتها الإدارة الجبائية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي و التي وردت في قانون المالية سنويا تقريبا منها:

أولاً: الإجراءات الجبائية الخاصة بمكافحة التهرب والغش الضريبي المعتمدة في قانون المالية لسنة 2003

- 1) يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفية كلياً أو جزئياً.
- 2) تقوم هيئات وصناديق الضمان الاجتماعي وكذا التعاقدية بتبليغ الإدارة الجبائية بكل المخالفات التي تم ضبطها.
- 3) يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الآجال المحددة أو عند إثبات تصريحه الوثائق والمعلومات المطلوبة، دفع غرامة جبائية قدرها 1000 دج، وهذا كل مرة يسجل فيها مخالفة في الوثائق المقدمة أو عدم الصحة.
- 4) يعاقب كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص، أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم غير المباشرة التي هو خاضع لها بغرامة مالية من 50.000 دج إلى 200.000 دج وبالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين، غير أن هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء، إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز عشر (10 / 1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج.
- 5) يعاقب كل من يجعل أي وسيلة كانت، الأعوان المؤهلين لإثبات مخالفات التشريع الضريبي غير قادرين على تادية وظائفهم بغرامة جبائية من 10000 دج إلى 100.000 دج، وهذه الغرامة مستقلة عن تطبيق العقوبات الأخرى، وفي حالة العودة يمكن للمحكمة فضلاً عن ذلك أن تقرر عقوبة حبس تتراوح من شهرين إلى سنة.
- 6) دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها من جهة أخرى، يؤدي عدم الفوترة أو عدم تقديمها إلى تطبيق غرامة تحدد مبالغها كما يأتي:
 - 50000 دج بالنسبة للتجار.
 - 500000 دج بالنسبة لتجار الجملة.
 - 1000000 دج بالنسبة للمنتجين والمستوردين.
 وفي حالة العودة يتم تطبيق ضعف هذه المبالغ وتصادر البضاعة المنقولة بدون فاتورة، وكذا وسيلة نقلها إذا كانت ملكاً لصاحب البضاعة.
- إجبار تقديم جدول التصفية لكل طلب تشطيب للسجل التجاري.

ثانياً: الإجراءات الجبائية الخاصة بمكافحة التهرب والغش الضريبي المعتمدة في قانون المالية 2004

- 1- منع الأشخاص الذين تمت إدانتهم بصفة نهائية بتهمة الغش الجبائي من ممارسة النشاط التجاري.
- 2- إتلاف المواد التبغية والكحوليات المصادرة.

ثالثاً: الإجراءات الجبائية الخاصة بمكافحة التهرب والغش الضريبي المعتمدة في قانون المالية 2005

يتركز على اعتبار البيع بالجملة لنجد فيها ما يلي:

- ✓ عمليات التسليم المتضمنة أشياء لا يستعملها الأشخاص العاديون عادة نظرا لطبيعتها أو لا تستخدمها.
- ✓ عمليات تسليم سلع تتم بأسعار مماثلة، سواء أنجزت بالجملة أو بالتجزئة.
- ✓ عمليات تسليم منتوجات موجهة لإعادة بيعها مهما كان حجم الكمية المسلمة.
- ✓ 2- إجبار المكلفين بالضريبة الذين ينجزون عمليات ضمن شروط البيع بالجملة بما في ذلك المستوردون، أن يقدموا عند كل طلب من الإدارة الجبائية كشف بقائمة زبائنهم يتم إنجازها شهريا ويعاقب على عدم تقديم هذا الكشف بغرامة جبائية قدرها 30.000 دج إلى 400.000 دج في حالة العودة كما تطلق هذه الغرامة أيضا عندما يتضح أن المعلومات الواردة في كشف الزبائن غير صحيح.

- ✓ يستثنى من الحق في خصم الرسم على القيمة المضافة الذي أثقل المواد والسلع والمنتجات المعاد بيعها ضمن شروط الجملة التي لم يلحق كشف قائمة الزبائن بالتصريح السنوي للمداخيل.
- ✓ يتم إدماج الرسم بناء على طلب المكلف للضريبة ضمن أجل إيداع التصريح السنوي وفي حالة عدم القيام بذلك تقوم الإدارة الجبائية بالتسوية مع إضافة زيادة بنسبة 25%.
- ✓ إجبار الموثقين على أن تكون العقود الموثقة وغير القضائية مفصلة وتشمل على المعلومات الضرورية لكي تتمكن الإدارة من التحقيق في مدى صحتها والتأكد من أن كل الحقوق المستحقة للخزينة قد تم تسديدها من طرف المكلفين بأدائها.
- ✓ إجبار صناع التبغ المعتمدين قانونا على مسك محاسبة المواد التي تسمح بمراقبة التصريحات وحساب الرسم الداخلي على الاستهلاك.

- ✓ إجبار الصناع وتجار الذهب والفضة والبلاتين المصنعة وغير المصنعة مسك دفتر موقع ومؤشر عليه من قبل الإدارة الجبائية، يقيدون فيه نوع الأشياء المصنوعة التي يشترونها من عندهم ويجب على الخاضعين للضريبة أن يشتروا من أشخاص معروفين لديهم أو ضامين معروفين لديهم.

رابعاً: الإجراءات الجبائية الخاصة بمكافحة التهرب والغش الضريبي المعتمدة في قانون المالية 2006

- 1) عندما يتم التأكد خلال المعاينة أن المحل مغلق للأسباب تهدف إلى منع المصالح الجبائية من إجراء الرقابة تعاقب بغرامة جبائية من 10000 دج إلى 30.000 دج وتتحدد هذه الغرامة بـ 50.000 دج في حالة إجراء معاينتين متتاليتين يضاعف مبلغ الغرامة بثلاث مرات.
- 2) يجب على المؤسسات البنكية التي تصدر صكوك بنكية لفائدة الغير ولحساب أشخاص غير مواطنين في مقراتها أو وكالاتها، أن ترسل كشفا شهريا عن سندات مكتب الإصدار رقم الصك والمبلغ الذي يوافق البنك على دفعه وتعيين المستفيد من الصك وعنوانه وتاريخ الإصدار وتاريخ قبض الصك.
- 3) يمكن ممارسة مختلف حقوق الإطلاع على الوثائق المنصوص عليها لصالح الإدارات الجبائية من أجل مراقبة تطبيق التنظيم الخاص بالصرف ويتعين على المؤسسات المذكورة في المادة 51 أن

ترسل إلى الإدارة الجبائية الكشف الشهري عن عمليات تحويل الأموال إلى الخارج التي تقوم بها لحساب زبائنها.

خامسا: الإجراءات الجبائية الخاصة بمكافحة التهرب والغش الضريبي المعتمدة في قانون المالية 2007

❖ يترتب على التأخير في دفع الضرائب التي تحصل عن طريق جداول الإرسال، وتطبيق الغرامة يبدأ من 10% وفي حالة التسديد في غضون 30 يوم من تاريخ الإرسال تطبيق زيادات بـ 3% على كل شهر لغاية وقف 25% وتطبيق هذه الغرامة على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة.

سادسا: الإجراءات الجبائية الخاصة بمكافحة التهرب والغش الضريبي المعتمدة في قانون المالية 2008:

- 1) لا يمكن الترخيص بإجراء المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير، وتتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية تحت سلطة القاضي.
- 2) يتعرض كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا عن طريق استعمال الطرق التدليسية في تصفية أو تحصيل أية ضريبة أو حق أو رسم للعقوبات الجزائية.
- 3) تعد مخالفة من الدرجة الأولى عدم احترام الالتزام المتعلق بإيداع التصريح المفصل في الأجل المنصوص عليه في المادة 76 من قانون الجمارك وكذا برفع البضائع في الأجل المنصوص، فضلا عن العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات يعاقب عن المخالفة أعلاه بغرامة قدرها 15000 دج، غير أنه في حالة عدم إيداع التصريح المفصل في الأجل المحدد تطبيق غرامة تبلغ 2500 دج عن كل شهر تأخير.
- 4) يتعين على المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من الإعفاء أو التخفيض في الضريبة على أرباح الشركات في إطار نظام دعم الاستثمار إعادة استثمار حصة من الأرباح الموافقة لهذه الإعفاءات في أجل أربع سنوات، تطبق أحكام هذه المادة على النتائج المحققة خلال السنوات المالية 2008 وما يليها، ويترتب على عدم احترام هذه الأحكام إعادة استرداد التحفيز الجبائي مع تطبيق غرامة 30%.

سابعا: الإجراءات الجبائية الخاصة بمكافحة التهرب والغش الضريبي المعتمدة في قانون المالية 2010:

- تمتد فترة الاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب بسنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف 03 عمال على الأقل لمدة غير محدودة ويترتب على عدم احترام هذه التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل المنشأة سحب الاعتماد.
- قاعدة حساب الأقساط السنوية للإهلاك المالي القابل للخصم فيما يخص السيارات السياحية بتتمة شراء موحدة قدرها 1000.000 دج.
- في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما فإذا العجز الزائد ينقل بالترتيب للسنوات المالية إلى غاية السنة الرابعة لسنة تسجيل العجز.

○ يخضع لنظام الضريبة الجرافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيين الذي سقف رقم أعمالهم 5.000.000 دج.

ثامنا: الإجراءات الجبائية الخاصة بمكافحة الغش والتهرب الضريبي المعتمدة في قانون الم الية لسنة 2012

- 1) يجب على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المزاولين نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفي، أن يثيروا إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطاتهم.
- 2) يجب أن تتضمن شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة تحديد دقيق لصاحب الرخصة، رقم التعريف الإحصائي للمؤسسة إشارة إلى رقمي الاعتماد ورخصة الشراء بالإعفاء، تعريف دقيق للمستفيد من الشهادة ورقم التعريف الإحصائي ووجهة المنتجات.
- 3) فيما يخص العمليات المنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة يجب دعم التصريح السنوي بجدول يتضمن كل المعلومات الخاصة بتجار الجملة.
- 4) يعاقب بغرامة جبائية من 5000 دج إلى 50000 دج كل من قام بواسطة تقديم معلومات غير صحيحة أوردتها في الجدول المفصل الخاص بالزبائن بمناورات للتملص من الوعاء أو تصفيته.

خلاصة الفصل:

بعد دراسة مختلف جوانب الرقابة الجبائية للمكلف نخلص أن الرقابة الجبائية تشكل وسيلة فعالة من أجل ضمان مصلحة الخزينة العمومية، حيث تعتبر من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية التأكيد من صحة التصريحات المقدمة وكذا التطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية وتستعملها أيضا من أجل معاينة الأخطاء والنقائص والإغفالات وعدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلفين وردع المكلفين المدلسين بعقوبات جبائية وجنائية موافقة بحسب طبيعة المخالفة.

ولتحقيق الأهداف المرجوة من وراء هذه العملية، عمل المشرع الجبائي على تنظيم سيرها وعملها وذلك بإسناد مهمة القيام بها إلى أجهزة مختصة في ذلك تتمثل في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للمديرية الولائية، وكذا مديرية البحث والتحقيقات عن طريق مصالحها الجهوية ولتعزيز أجهزة الرقابة أكنث فقد قام بإنشاء مديرية كبريات المؤسسات وكذلك سن مجموعة من القوانين بهدف تنظيم وتحسين العلاقة بين المكلفين والإدارة الجبائية.

كما أن المشرع حاول تسهيل عمل المراقبين أثناء تأدية عملهم، وذلك بمنحه جملة من الصلاحيات للأعوان المراقبين، وهذا دون إغفال الطرف الآخر (المكلفين) بفرض عدة التزامات ترمي كلها في صالح تسهيل عمل الأعوان المراقبين.

لكل في نفس الوقت لتفادي تعسف الإدارة الجبائية، وكذلك استغلال الصلاحيات والمنصب، عمل المشرع كذلك على إعطاء المكلفين عدة حقوق تسمح لهم بحماية أنفسهم، سواء تلك المتعلقة بسير التحقيق أو بإجراءات التقويم.

تمهيد:

من أجل الإلمام الجيد بمختلف جوانب بحثنا، سيتم دراسة واقع الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي من خلال إجراء دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية جيجل للإطلاع أكثر على كيفية تطبيق الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، لذلك سيقسم هذا الفصل إلى مبحثين، المبحث الأول سنقوم فيه بإلقاء نظرة على مديرية الضرائب من خلال التطرق إلى نشأتها، هيكلها التنظيمي ومختلف مهامها، أما المبحث الثاني فسوف نستعرض فيه أهمية إجراء عملية الرقابة الجبائية من خلال الدراسة الميدانية.

المبحث الأول:التعريف بمديرية الضرائب لولاية جيجل

تمهيد:

إن المديرية الولائية للضرائب تعتبر السلطة التنفيذية الأولى و الأساسية في يد الدولة لممارسة سيادتها الجبائية ، و هذا من خلال تنفيذ المديرية لمختلف السياسات الجبائية للدولة ، و كذلك تحصيل الضرائب، و إحصاء المكلفين بالضريبة، وإجراء عمليات الرقابة الجبائية للمكلفين الذين لهم موطن جبائي بتلك الولاية...إلخ

المطلب الأول: نشأت مديرية الضرائب لولاية جيجل

تعتبر مديرية الضرائب هيئة تنظيمية إدارية تهتم أساسا بتحصيل و جمع مختلف الضرائب و الرسوم و التي تكون كحق للدولة على عاتق المكلفين، و هذا بإتباع الخطوات الروتينية من تحديد وعاء الضريبة وصولا إلى تحصيلها لفائدة الخزينة العمومية.

و قد أنشأت مديرية الضرائب لولاية جيجل سنة 1974م، و قد كانت قبل هذا العام عبارة عن مفتشية تابعة لولاية قسنطينة، فبعد التقسيم الإداري الجديد ارتقت جيجل إلى ولاية، من أجل التقليل من الضغط على مديرية الضرائب تم إعطاء الضوء الأخضر من قبل الدولة للشروع في إنشاء المديرية الفرعية لولاية جيجل، حيث قسمت إلى ثلاث مكاتب:

- مكتب الضرائب المباشرة
- مكتب الضرائب غير المباشرة
- و مكتب التحصيل

و في سنة 1989 قامت وزارة المالية بعدة تغييرات، حيث تم تقسيم المديرية إلى مفتشيتين:

- المفتشية الفرعية للضرائب
- و المفتشية الفرعية للتحصيل

و على إثر الإصلاحات الجبائية لسنة 1990 جمعت هاتين المفتشيتين في هيئة واحدة مستقلة عن باقي مصالح وزارة المالية وسميت بالمديرية الولائية للضرائب.

و طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 1992/02/23

الفصل الثالث: تقييم فعالية الرقابة الجبائية -دراسة حالة-مديرية الضرائب-جيجل-

الذي بموجبه تم إعادة هيكلة المصالح الخارجية لوزارة المالية، أنشئت مديرية الضرائب لولاية جيجل بموجب قرار وزارة المالية المؤرخ في 16/10/1995 تم تقسيم المديرية الولائية للضرائب إلى خمس مديريات فرعية هي :

- ✓ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية
- ✓ المديرية الفرعية للتحصيل
- ✓ المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية
- ✓ المديرية الفرعية للوسائل
- ✓ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

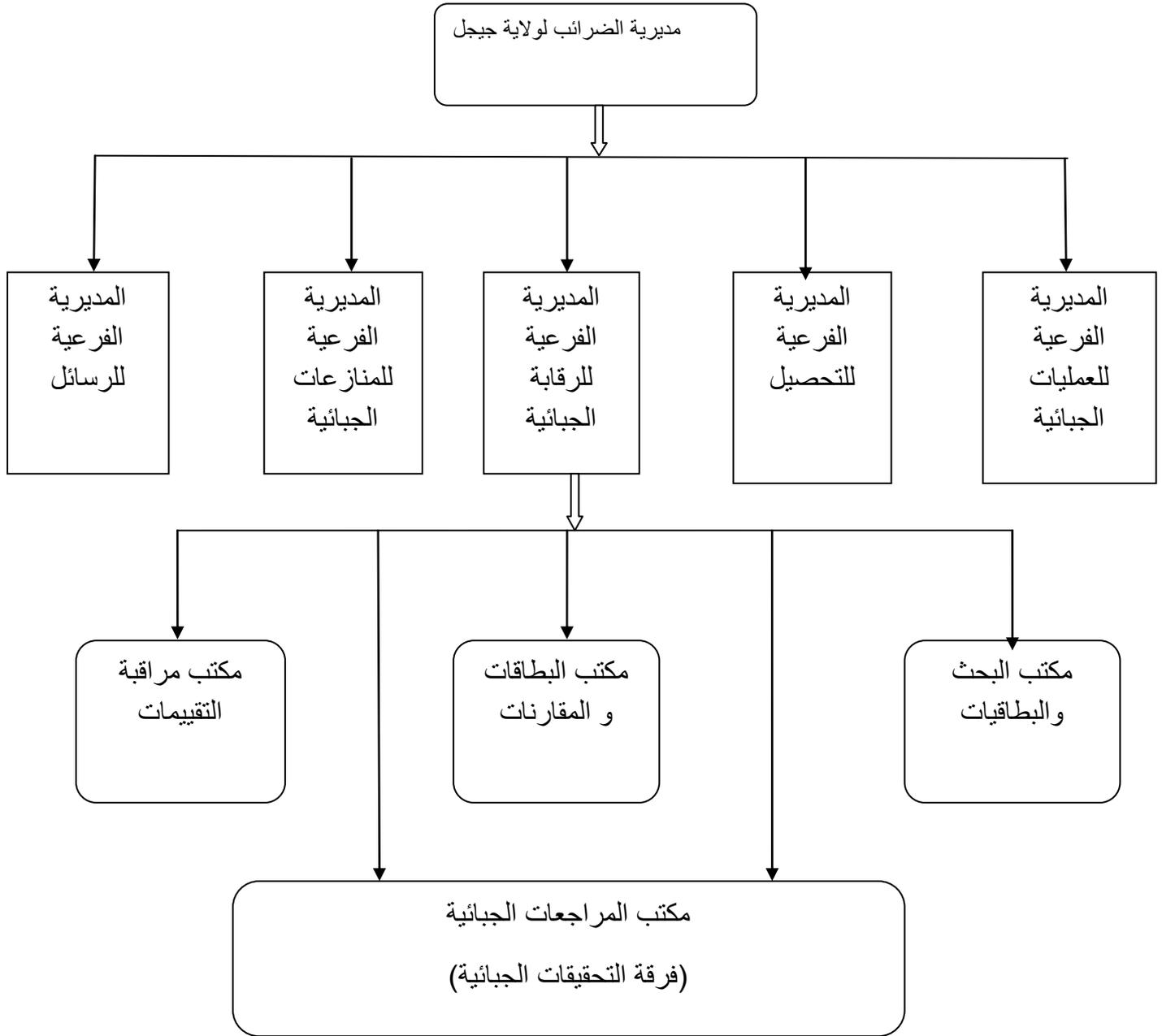
و دعما لهذه المديريات أنشأت في الولاية 11 مفتشية للضرائب بالإضافة إلى 10 قبضات.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي و الوظيفي لمديرية الضرائب لولاية جيجل

سوف نستعرض هيكل مديرية الضرائب لولاية جيجل وكذلك أهم المهام المسندة إليها

1-الهيكل التنظيمي: يمكن تلخيص الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب للولاية في الشكل التالي:

الشكل رقم 04: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية جيجل



المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المتحصل عليها من مديرية الضرائب

2-الهيكل الوظيفي لمديرية الضرائب:بناء على المعلومات المقدمة لنا من مختلف مصالح مديرية

الضرائب لولاية جيجل سنحاول تقديم و تبيان أهم المهام المخولة لها و المتمثلة في:

أ-مهام مديرية الضرائب: تقوم مديرية الضرائب لولاية جيجل بالمهام التالية:

- السهر على تطبيق القوانين والمراسيم التشريعية المتعلقة بالجبائية.
- تحصيل الضرائب والرسوم عبر مختلف تراب الوطن.
- محاربة التهرب الضريبي.

السهر على تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العامة.

التنسيق بين المديريات الفرعية التابعة لها.

ب- مهام المديرية الفرعية للعمليات الجبائية:

- ✓ تنشيط المصالح و إعداد الإحصائيات و تجميعها.
- ✓ التكفل بطلبات اعتماد حصص الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و متابعتها ومراقبتها.
- ✓ متابعة أنظمة الإعفاء والإمتيازات الجبائية الخاصة.

ج- المديرية الفرعية للتحصيل:

و تتمثل مهامها فيما يلي:

- ✓ التكفل بالجدول و سندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها، وكذا بوضعية تحصيل الضرائب و الرسوم و كل النتائج و الأتاوى الأخرى .
- ✓ متابعة العمليات و القيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير و تصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة.
- ✓ التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لا سيما فيما يخص التصفية مع إقتراح تدابير كما من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي.
- ✓ مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.

د- المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية:وتتمثل مهامها فيما يلي:

- ✓ معالجة الإحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفاية وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة.
- ✓ معالجة طلبات إسترجاع الدفعات المسبقة للرسم على القيمة المضافة.

✓ تشكيل ملفات التظلمات أو الطعون، الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة في مصالح الإدارة الجبائية.

هـ- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

تتشكل هذه المديرية من أربعة مكاتب:

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: وتتركز مهامه فيما يلي:
 - تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني الوعاء الضريبي ومراقبته وكذا تحصيل الضريبة.
 - تنفيذ برنامج التدخلات والبحث والتحري وكذلك الإطلاع بالإضافة إلى حق المعاينة الميدانية.
 - مكتب البطاقات والمقارنات:

ويكلف بما يلي:

- ✓ تكوين وتسيير مختلف البطاقات.
- ✓ التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.
- ✓ مراقبة إستغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.
- مكتب المراجعات الجبائية:

ويسمى أيضا بمكتب التحقيقات الجبائية:

- ✓ متابعة وتنفيذ برنامج المراقبة والمراجعة.
- ✓ تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برنامج المراقبة.
- ✓ إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.
- مكتب مراقبة التقييمات: يعمل هذا المكتب في شكل فرق، يقوم بالمهام التالية:
 - ✓ استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا.
 - ✓ المشاركة في أشغال التحيين وتقويم الضرائب المستحقة في عمليات بيع وشراء العقارات.
 - ✓ متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

و-المديرية الفرعية للوسائل:

وتكلف بما يلي:

- ✓ تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير منقولة للمديرية الولائية للضرائب.

- ✓ السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها.
- ✓ السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في تشغيل دائم.

المبحث الثاني: حالة التهرب الضريبي -مديرية الضرائب-جيجل-

سوف نستعرض في هذا المبحث الإحصائيات المسجلة بمديرية الضرائب لولاية جيجل الخاصة بظاهرة التهرب الضريبي وكذلك حالة هذه الظاهرة من حيث تطور الملفات المدروسة، الحصيلة الضريبية، وكذلك الأهمية النسبية لأنواع الضرائب المختلفة.

من خلال مجموعة من المعطيات المقدمة لنا من المديرية الولائية للضرائب-جيجل- عن مبالغ ونسب التهرب الضريبي سنويا في الولاية سوف ندرس التطور النسبي لهذه الظاهرة على مر سنوات الدراسة المقترحة (من 2009/2012).

المطلب الأول: عدد الملفات المدروسة:

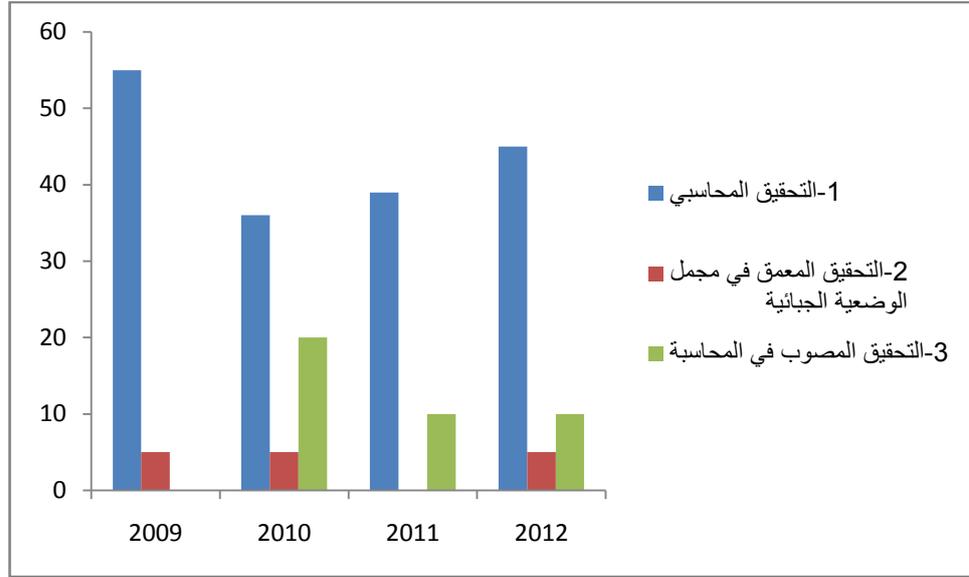
من بين أهم الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها الرقابة الجبائية استرجاع أكبر قدر من الأموال من المتهربين، وهذا القدر مرتبط بعدد الملفات المدروسة، حيث أنه كلما زاد عدد الملفات المدروسة زادت الحصيلة الضريبية، والجدول التالي يبين عدد الملفات المدروسة ما بين الفترة 2009 إلى سنة 2012

الجدول رقم 01: تطور عدد الملفات المدروسة

أنواع الرقابة	2009	2010	2011	2012
1-التحقيق المحاسبي	55	36	39	45
2-التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية	05	05	/	05
3-التحقيق المصوب في المحاسبة	/	20	10	10
المجموع	60	61	49	60

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب

الشكل رقم 05: تطور عدد الملفات المدروسة للفتوة 2009-2012



المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات مقدمة من مديرية الضرائب

في خلال هـ ذا الجدول والتمثيل البياني يمكننا من أخذ صورة عن الرقابة الجبائية في ولاية جيجل من حيث عدد الملفات المدروسة ما بين الفترة 2009 إلى سنة 2012.

حيث أن هناك اختلاف من حيث عدد الملفات المدروسة مع اختلاف السنوات وكذلك اختلاف في عدد الملفات المدروسة من حيث الرقابة المطبقة على هذه الملفات ونوعها.

أولاً: عدد الملفات المدروسة عن طريق التحقيق المحاسبي

من خلال ما ورد في هذا الجدول نجد أن عدد الملفات المدروسة في التحقيق المحاسبي في سنة 2009 بلغت 55 ملف، أما سنة 2010 فشهدت انخفاضا ملحوظا في عدد الملفات المدروسة عن طريق التحقيق المحاسبي حيث بلغ 36 ملف أي بانخفاض بـ 34.54% عن سنة 2009، وهذا راجع إلى استحداث نوع جديد من الرقابة الجبائية سنة 2010 لم يكن مطبقا من قبل وتقسيم عدد الملفات على أنواع الرقابة الجبائية المطبقة، مع محدودية عدد الأعوان المراقبين كذلك.

حيث أن محدودية الأوان المراقبين من حيث العدد، والذين يقومون بهذه المهام حتم على الإدارة الضريبية الاكتفاء بعدد معين من الملفات، وهذا من أجل التحكم الجيد والدراسة الدقيقة لهذه الملفات

أما سنة 2011 عرفت فيه عدد الملفات المدروسة عن طريق التحقيق المحاسبي ارتفاعا ضئيلا مقارنة بالسنة السابقة بلغ 08.33%، وهذا راجع إلى عدم برمجة ملفات للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في تلك السنة، مما حتم على الإدارة الجبائية تغطية ذلك النقص في عدد الملفات المبرمجة وتحويله

الفصل الثالث: تقييم فعالية الرقابة الجبائية -دراسة حالة-مديرية الضرائب-جيجل-

للتحقيق المحاسبي، نفس الإتجاه سلكته و الارتفاع سنة 2012 والذي بلغ 45 ملف مدروس أي بنسبة ارتفاع بلغت 15.38% عن سنة 2011.

ثانيا: عدد الملفات المدروسة عن طريق التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية

من خلال معطيات الجدول نجد أن هناك تقريبا توافق في عدد الملفات المدروسة على مر السنوات الأربعة من سنة 2009 إلى غاية سنة 2012، حيث بلغ هذا العدد 05 ملفات سنويا ماعدا سنة 2011 والذي لم يتم فيه برمجة هذا النوع من الرقابة، أي أن هناك استقرار من حيث العدد والذي يبدو ضئيلا وهذا يعود إلى حجم العمل والوقت والجهد الذي يتطلبه هذا النوع من الرقابة.

ثالثا: عدد الملفات المدروسة عن طريق التحقيق المصوب في المحاسبة

وهو نوع جديد يضاف إلى أنواع الرقابة الجبائية لم يكن مطبقا من قبل، بدأ تطبيقه مند سنة 2010 و بعدد ملفات بلغ 20 ملف ليعرف انخفاضا محسوسا من حيث العدد والذي بلغ 10 ملفات في كل من سنة 2011 و 2012 أي بانخفاض وصل بنسبة 50%.

المطلب الثاني: الحصيلة الضريبية

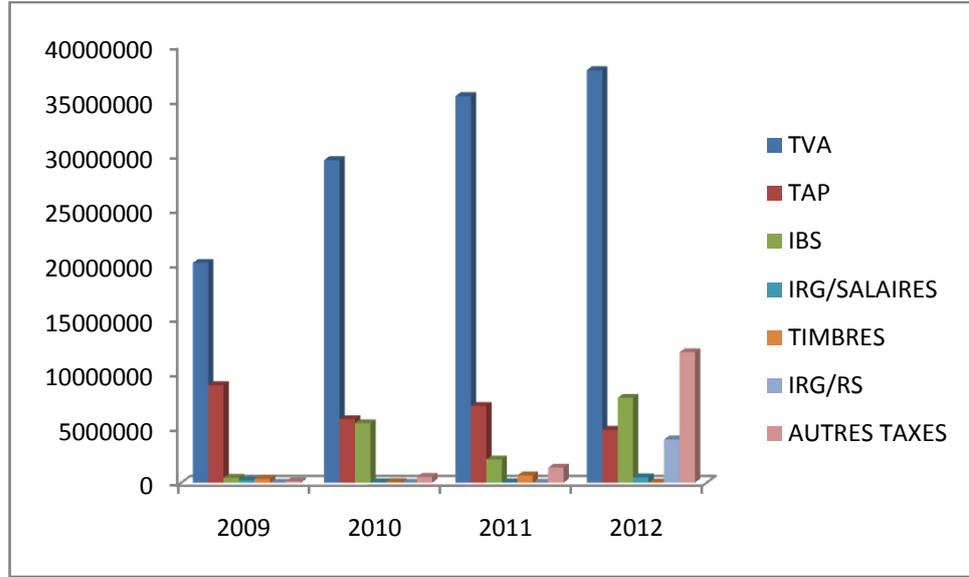
من بين أهداف الرقابة الجبائية المحافظة على الأموال العامة من الضياع بإعادة استرجاع أكبر قدر من الأموال المستحقة للدولة والتي هي بحوزة المتهربين من الضريبة.

الجدول رقم 02: الحصيلة الضريبية

السنوات				أنواع الضرائب
2012	2011	2010	2009	
37792309	35413044	29549450	20131286	TVA
4841010	7035232	5823269	8933428	TAP
7783433	2131278	5451255	443504	IBS
30025207	43290567	43194118	22275290	IRG
495999	29434	36882	225354	IRG/SALAIRES
22962	666478	69303	354083	TIMBRES
3963436	/	/	/	IRG/RS
11953926	1377647	532502	126030	AUTRES TAXES
95877926	89943686	87656779	52488981	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من المديرية الولائية للضرائب -جيجل-

الشكل رقم 06: تطور الحصيلة الضريبية للفترة 2009-2012



المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات مقدمة من مديرية الضرائب

المعلومات المبينة في الجدول وكذلك التمثيل البياني التالي تعطينا تطور مقدار الحصيلة الجبائية المتحصل عليها من خلال أعمال الرقابة الجبائية المنجزة في الفترة ما بين سنة 2009 إلى سنة 2012.

حسب معطيات الجدول نلاحظ أن هناك ارتفاع في مبالغ الحقوق والغرامات المحصلة على مستوى مديرية الضرائب لولاية جيجل بين سنتي 2009 و 2010 حيث كان مقدار الزيادة مساويا لمبلغ 35167798 دج

أي بنسبة زيادة مقدرة ب 67% عن سنة 2009.

كما إن الحصيلة الضريبية واصلت في الارتفاع كذلك سنة 2011 ولو بارتفاع طفيف بمبلغ 2286907 دج أي بنسبة زيادة عن سنة 2010 بلغت 2.6%. وهذا التقارب راجع بالأساس إلى عدد الملفات محل الدراسة والذي كان تقريبا بنفس العدد.

ونفس الحال مع سنة 2012 والتي واصلت في الارتفاع من حيث الحصيلة الضريبية بلغت 5934240 دج أي بنسبة زيادة بلغت 6.59% عن سنة 2011.

أما من حيث الحصيلة الضريبية الإجمالية في كل سنة على حدى نجد حالتين:

الحالة الأولى: قبل سنة 2011

كانت الحصيلة الضريبية المتأتية من ضريبة IRG هي الأكثر مردودية بالمقارنة مع أنواع الضرائب الأخرى متبوعة ب ضريبة TVA وهذا راجع إلى نسبة الزيادة المطبقة على المقدار المتهرب به حيث كان كل متهرب من الضريبة يتعرض لغرامة بنسبة 100% إذا كان التهرب جزئي من نقص في

الفصل الثالث: تقييم فعالية الرقابة الجبائية -دراسة حالة-مديرية الضرائب-جيجل-

التصريحات، إخفاء.. إلى غير ذلك، أما إذا كان المكلف متهربا بصفة كلية فالغرامة المطبقة عليه مساوية إلى نسبة 200%.

وعند فرض هذه الغرامات كانت الحصيلة الضريبية ترتفع وهذا راجع إلى الإغفالات والإدماجات التي أضيفت للوعاء المفروضة عليه الضريبة، مما يساهم في كبر الوعاء ما يصاحبه الزيادة في ضريبة IRG بصورة كبيرة، ولذلك الزيادة في الحصيلة الضريبية لضريبة TVA بالمقارنة مع أنواع الضرائب الأخرى

الحالة الثانية: منذ سنة 2012

كانت الحصيلة الضريبية من ضريبة IRG أقل بالمقارنة مع الحصيلة الضريبية من السنوات السابقة محل الدراسة 2009-2012. وهذا نظرا للتسهيلات والتعديلات المقدمة من طرف المديرية العامة للضرائب والتي نصت على مراجعة النسب المطبقة والتي جاءت في الجريدة الرسمية في المادة الثامنة (8) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي نصت على:

المادة 08 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

* عند القيام بأعمال تدليسية، تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المتبعة من طرف المكلف بالضريبة

* توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفائها مقارنة مع الحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة.

* لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% وعندما لا يدفع أي حق، تحدد نسبة ب100%.

* تطبق نسبة 100% كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها من طريق

الاقتطاع من المصدر.

هذا النص القانوني يعلل سبب انخفاض الحصيلة الضريبية من ضريبة IRG مقارنة مع الضرائب

الأخرى خاصة مع ضريبة TVA.

أما الضرائب الأخرى المختلفة فحصيلتها الضريبية دائما ما تكون ضعيفة وهذا راجع إلى نسب معدلاتها

المنخفضة المفروضة سنويا مقارنة مع الضرائب الأربعة المدروسة سابقا.

المطلب الثالث: الأهمية النسبية

الفرع الأول: الأهمية النسبية لمختلف الضرائب

إن مصلحة الضرائب وبعد قيامها بالرقابة الجبائية المختلفة وبمختلف أنواعها تفرض مجموع من الغرامات عن طريق مجموعة من الضرائب المختلفة، وكل نوع من هذه الضرائب مختص بنوع النشاط وكذلك تختلف باختلاف الوعاء المفروضة عليه.

الفصل الثالث: تقييم فعالية الرقابة الجبائية -دراسة حالة-مديرية الضرائب-جيجل-

الجدول رقم 03: الأهمية النسبية لأنواع الضرائب والرسوم

السنوات				أنواع الضرائب
2012	2011	2010	2009	
%39.41	%39.37	%33.77	%38.39	TVA
%5.04	%7.84	%6.64	%17	TAP
%8.11	%2.36	%6.21	%0.85	IBS
%31.31	%48.13	%49.27	%42.43	IRG
%0.51	%0.03	%0.04	%0.42	IRG/SALAIRES
%0.02	%0.74	%0.07	%0.67	TIMBRES
%4.13	/	/	/	IRG/RS
%11.47	%1.53	%0.64	%0.24	AUTRES TAXES

المصدر: من لإعداد الطالب بناء على معلومات مقدمة من المديرية-جيجل-

من معطيات الجدول رقم 03 نجد أن أنواع الضرائب تختلف أهميتها فيما بينها، حيث أن حصيلتها الضريبية المسجلة في كل سنة تختلف حسب حجم الوعاء المفروض عليه، أي أنه كلما كان الوعاء كبير كلما كانت الحصيلة الضريبية كبيرة، لهذا تختلف الحصيلة الضريبية من ضريبة إلى أخرى.

وحسب الجدول نجد أن حصيلة الضرائب من TVA تختلف على مر سنوات محل الدراسة من سنة 2009 إلى سنة 2012، حيث أن حصيلتها في سنة 2010 انخفضت بمعدل %4.62 مقارنة مع سنة 2009، على عكس سنة 2011 والتي ارتفعت فيها الحصيلة الضريبية مقارنة مع سنة 2010 بمعدل بلغ %5.6 وهو معدل معتبر نوعا ما، كما واصلت الحصيلة الضريبية TVA في الارتفاع سنة 2012 ولو بنسبة ضئيلة جدا مقارنة مع سنة 2011 بمعدل بلغ %0.04، أي أنها حافظت على ديناميتها، وهذا هو المهم.

TAP: كانت حصيلتها الضريبية منخفضة نوعا ما مقارنة مع نسب الضرائب المختلفة وعلى مر السنوات محل الدراسة (من سنة 2009 إلى سنة 2012) وهذا راجع إلى نسبة هذه الضريبة (02%) ، ما عدى سنة 2009 التي كانت حصيلتها الضريبية مساوية إلى %17 من مجمل الضرائب المحصلة سنة 2009 وهي حصيلة مقبولة ومرضية، أما في باقي السنوات الأخرى محل الدراسة كانت النسبة محصورة ما بين %05 و%08 سنويا.

نفس الكلام يقال على ضريبة IBS والتي كانت نسبتها الضريبية في سنة 2009 مساوية إلى %0.85، وكذلك في سنة 2011 والتي كانت نسبتها منخفضة نسبة إلى مجموع الضرائب المحصلة في تلك السنة.

الفصل الثالث: تقييم فعالية الرقابة الجبائية -دراسة حالة-مديرية الضرائب-جيجل-

على عكس سنة 2010 والتي كانت النسبة مساوية إلى 6.21% من الحصيلة الضريبية الإجمالية لسنة 2010، ونفس الشيء في سنة 2012 والتي كانت نوعا ما مقبولة مقارنة مع السنوات السابقة محل الدراسة، لكن هذا لا يعكس الوجه الحقيقي لضريبة IBS والتي يكون معدلها السنوي 25% من مجموع أرباح الشركات سنويا.

أما ضريبة IRG فكانت هي أكبر نسبة من نسب الضرائب المفروضة سنويا، حيث أنها كانت مساوية إلى نسبة 42.43% سنة 2009 من مجموع الحصيلة الضريبية لنفس السنة، لتستمر في الارتفاع سنة 2010 إلى 49.27% أي بنسبة زيادة قاربت 7% وهي نسبة جيدة على عكس سنة 2011 والتي انخفضت بـ 1.14% عن سنة 2010 وبلغت 48.13% من مجموع الحصيلة الضريبية لسنة 2011 ونفس المنحى إتخذته سنة 2012 والتي بلغت فيه ما نسبته 31.31% أي بنسبة انخفاض بلغت 16.82%.

أما الضرائب الأخرى المختلفة فحصيلتها الضريبية دائما ما تكون ضعيفة وهذا راجع إلى نسب معدلاتها المنخفضة المفروضة سنويا مقارنة مع الضرائب الأربعة المدروسة سابقا.

الفرع الثاني: التطور النسبي للحصيلة الضريبية

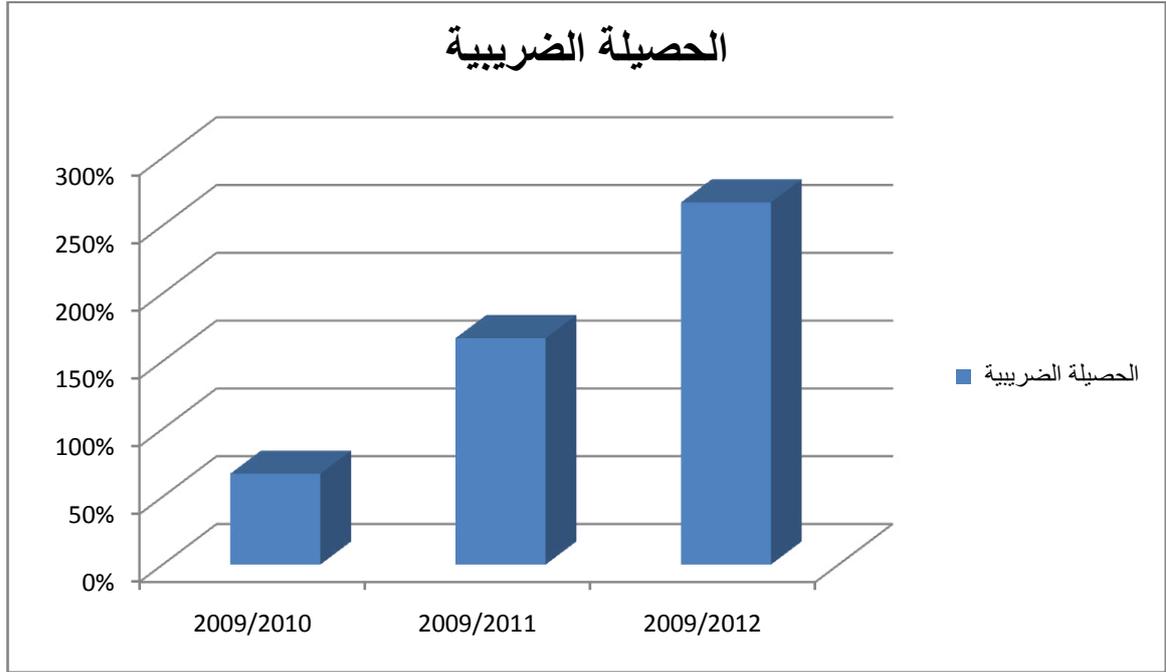
إلى أي مدى تتغير نسب الحصيلة الضريبية من سنة إلى أخرى والجدول التالي يبين هذا التطور:

الجدول رقم 04: التطور النسبي للحصيلة

الحصيلة الضريبية	2010/2009	2011/2010	2012/2011
الحصيلة الضريبية	67+%	2.6+%	6.59+%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات مقدمة من مديرية الضرائب

الشكل رقم 07: التطور النسبي للحصيلة الضريبية للفترة 2009-2012



المصدر: من إعداد الطلب بناء على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب

من خلال معطيات الجدول وكذلك التمثيل البياني التالي نجد أن التطور النسبي للحصيلة الضريبية كان متفاوتا بين الفترة المدروسة.

حيث أنه في الفترة ما بين 2010/2009 زادت الحصيلة الضريبية بنسبة 67% عن مبلغ 2009 أي نسبة تفوق النصف وهو معدل مرتفع ومقبول جدا، عكس المعدل الذي تغيرت به الحصيلة الضريبية بمعدل 2.6% أي بتغير طفيف ونفس الحال مع التغير النسبي في الفترة ما بين 2012/2011 والذي عرف زيادة بنسبة 6.59% وهو معدل صغير نوعا ما مقارنة مع المبلغ المحصل في سنة 2011.

بعد كل الذي توصلنا له من خلال الدراسة التي قمنا بها، نجد أننا قمنا بدراسة فعالية الرقابة الجبائية من أحد الأبواب الممكنة للدراسة، على عكس ما كنا نصبو له، والذي يتمحور حول إجراء مقارنة بين المبالغ الإجمالية للتصريحات مع الحقوق المسترجعة وحسب عدة معايير، لكن المشاكل التي صادفناها في جمع المعلومات واستحالة الحصول على الكثير من المعلومات منها المبالغ المفصلة للتصريحات كل ضريبة على حدى حتم علينا التعامل مع ما هو موجود ولو أنها كانت محدودة نوعا ما لكن هذا لا ينفي الجهد المقدم لإنجاز هذا العمل.

خلاصة الفصل:

يقاس دور وفعالية الرقابة الجبائية بمدى تحقيقها لأهدافها وكذلك لحصيلتها الجبائية، ومن خلال تشخيصنا لدور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، اتضح لنا مدى النقص الذي تتميز به، وتبين لنا ذلك أكثر بعد تقييمنا لمردوديتها من خلال النتائج المحققة على مر سنوات الدراسة، فرغم مساهمتها في زيادة المردودية المالية، إلا أنها مازالت بعيدة عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الجبائية المنتهجة و التي محورها الأساسي يكمن في محاربة آفة التهرب الضريبي، ويرجع هذا أساسا لعدة عوامل حالت دون وصولها إلى أهدافها.

فالمشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الجبائية من برمجة قليلة لملفات التحقيق مقارنة بعدد المكلفين وضعف إمكانياتها المادية والبشرية الموجهة لذلك ساهمت بشكل أو بآخر في الحد من مردوديتها المالية.

لقد حاولنا في هذا البحث إبراز الدور الهام الذي تلعبه الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، من خلال تطرقنا إلى الجوانب العامة للتهرب الضريبي وكذلك الرقابة الجبائية.

حضي موضوع التهرب الضريبي خلال السنوات الأخيرة باهتمام متزايد من قبل السلطات المعنية، هذا ما أدى إلى البحث عن وسائل معالجته وتطويرها وتحديثها، محاولين تدارك النقص الحاصل في الموارد المالية للدولة والذي جعل أموالا طائلة تتداول بكل حرية وبعيدا عن المراقبة وهذا ما أضعف على الخزينة العمومية نسب مالية كبيرة كانت كفيلة في القضاء على عدة مشاكل من خلال بعث عدة مشاريع مختلفة.

وظاهرة التهرب الضريبي لها أسباب أدت إلى تفاقمها أهمها الوضعية الاقتصادية للمكلف والتي لها تأثير كبير على المكلف إضافة إلى النقائص والتعقيدات التي يتميز بها النظام الضريبي وعدم إستقراره، مما ساهم في توسيع ظاهرة التهرب الضريبي.

وانطلاقا من هذا فإن مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي حتمية بالنسبة للسلطات المختصة، وهذا من خلال إتخاذ إجراءات تحسيسية لتوعية المكلفين وكذلك بإتخاذ عقوبات رادعة.

سنحاول فيما يلي أن نقدم النتائج المتوصل إليها سواء كان في الجانب النظري أو الجانب التطبيقي مع الرجوع إلى الفرضيات التي سبق وضعها أثناء إختيارنا لهذا الموضوع وذلك بهدف تأكيدها أو نفيها مع إعطاء بعض الإقتراحات.

- الفرضية الأولى: تعتبر صحيحة عمليات الرقابة الجبائية ساهمت في إسترجاع أموال طائلة من جراء التهرب الضريبي وكذلك ساهمت في الحد ولو جزئيا منه.
- أما الفرضية الثانية أيضا صحيحة لأن فعالية الرقابة الجبائية تقاس بحجم العمل المنجز والذي يقاس بدوره بالحصيلة الضريبية السنوية التي ساهمت في إسترجاعها مصالح الرقابة الجبائية،
- وكذلك الفرضية الثالثة والتي تعتبر صحيحة أيضا وهذا الدور الذي تلعبه أجهزة الرقابة الجبائية

النتائج:

مع الأهمية الكبيرة التي تكتسيها الرقابة الجبائية في النظام الضريبي والذي أساسه نظام تصريحي أولت لها السلطات المختصة إهتماما متزايدا وعملت على تحديث قوانينها وبعث عدة مديريات مختصة في هذا المجال، كما أنها تمنح مجموعة من الحقوق والصلاحيات لأعوان الرقابة الجبائية لتسهيل عملهم، وهذا دون إغفال مصلحة المكلفين بالضريبة تفاديا لأي تعسف من قبل أعوان الإدارة الجبائية.

هذا كله تدعم أكثر بعدة وسائل وطرق للتحقيق منها:

*التحقيق المحاسبي

*التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

*إستحداث نوع آخر التحقيق المصوب

- ✓ حيث يهتم التحقيق المحاسبي بفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون.
 - ✓ أما الثاني فيفحص مراقبة الدمة المالية الإجمالية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي ومقارنتها بالدخول المعلنة وهو الإشكال الذي صادفنا في المديرية وإستحالة الحصول على الدخل المعلنة وإستحالة تجزئة المبالغ الإجمالية.
 - ✓ أما النوع الثالث فيختص بتصيب عماء على وعاء محدد و القيام بالمراقبة عليه
- وكذلك تم التوصل إلى مايلي:

*التهرب الضريبي من أكبر العوائق التي تعيق تصنيف السياسات المالية والإقتصادية وهذا راجع إلى عدة إعتبرات منها الآثار الناجمة عنه والمصاحبة له.

*تطور طرق وأنواع التهرب الضريبي ساهم في تعقده و صعوبة مكافحته

*للرقابة الجبائية عدة إجراءات و عدة قوانين تمنح حق المراقبين دون إغفال حق المكلف بالضريبة، وهذا ما يساعد على العمل في ظروف جيدة.

*إن الطرق المطبقة في عمليات الرقابة الجبائية تتسم بالتكامل فيما بينها، أي تغطية النقص الناجم عن كل طريقة.

قائمة المراجع:

الكتب:

- 1 أحمد زهير شامية وخالد الخطيب، المالية العامة، دار زهران، ط2، 1997.
- 2 بلخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2003 - 2004.
- 3 جويلية يحي، التهرب والغش الضريبي، مذكرة شهادة ليسانس، المركز الجامعي بالمدية، 2005.
- 4 حسين مبروك، الكامل في القانون التجاري، منشورات دحلب، 200.
- 5 حمدي سليمان، سحيمات القبيلات، الرقابة الإدارية و المالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الأردن.
- 6 خالد الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، ط2، عمان، الأردن، 2005.
- 7 سعيد شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- 8 سهاد كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر.
- 9 سوري عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولية وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، جامعة الإسكندرية، 1999.
- 10 عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2002.
- 11 عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية.
- 12 عمارة عمورة، الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري.
- 13 عوادي مصطفى: الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، تحديث قانون المالية، ط1، 2009.
- 14 عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، ط1، 2009.
- 15 عوادي مصطفى، رحال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، طبعة 2011-2011، مطبعة سخري، حي المنظمة الجميل، 2009.
- 16 عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، مؤسسة الثقافة الجامعية، ط 2، جامعة الإسكندرية، مصر، 2004، ص 15.
- 17 غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 2006.
- 18 غازي عناية، المالية والتشريع الضريبي، دار الأفاق، عمان، الأردن.

- 19 محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2010.
- 20 مصطفى الكثيري، النظام الضريبي الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، دار النشر المغربية، 1985.
- 21 ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، قرطبة للنشر والتوزيع، 2004.
- 22 ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، طبعة 2003.
المذكرات والأطروحات:
- 23 خلاف دليلة، خلاف نعيمة، الرقابة الجبائية ودورها في تحفيز الاستثمارات، مذكرة لنيل شهادة ليسانس في العلوم المالية، المدية، 2006/2007.
- 24 طايبي سميرة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ليسانس في العلوم التجارية، تخصص إدارة أعمال، 2007 - 2008.
- 25 عادل عبد الله، عادل ماشري، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، مجلة المفكر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، بسكرة.
- 26 عبد الحفيظ لواتي، التدقيق المحاسبي كأداة للرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، بسكرة، 2011-2012.
- 27 عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، دراسة حالة ولاية باتنة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، فرع اقتصاد التنمية، 2003 - 2004.
- 28 كوثر بدوي، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011 - 2012.
- 29 كوثر بدوي، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية، بسكرة، 2011-2012.
- 30 محمد فلاح، السياسة الجبائية الأهداف والأدوات بالرجوع إلى حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل دكتورا دولة غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006.
- 31 ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دجولة في العلوم الاقتصادية، فرع تسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، غير منشورة، 2001-2002.

- 32 نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، 1999، 2003، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الإسكندرية، 2003 - 2004.
- 33 وحيد عتروس، محمد أمين نسيب، بثينة شقني، خالد مريوش، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهريب الضريبي، مذكرة مكملة لنيل شهادة ليسانس، 2010-2011.
- 34 ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع التخطيط، جامعة الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية والتسيير، 2002.
- المواد والقوانين:
- 35 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 183.
- 36 المادة 02 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 494-2005 المؤرخ في 26-12-2005، جريدة رسمية عدد 84 سنة 2005.
- 37 المادة 03 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28-09-2002، جريدة رسمية عدد 64 سنة 2002.
- 38 المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 98/228، والمتضمن تنظيم الإدارة المركزي في وزارة المالية، المؤرخ في 19 ربيع الأول الموافق لـ 13 يوليو 1998.
- 39 المادة 169 - 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- 40 المادتين 60 ف 2 و 61 ف 2 من القانون رقم 01/21 المؤرخ في 22/12/2001 والمتضمن لقانون المالية لسنة 2002، ص 21 - 24.
- 41 المواد من 52 إلى 55 من القرار المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، لوزارة المالية، المؤرخ في 18 ربيع الأول عام 1419 الموافق لـ 12 يوليو 1998.
- 42 ميثاق المكلف بالضريبة، وزارة المالية، ط 2003.