



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي



جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في
علوم التسيير تخصص محاسبة
بعنوان


دور الرقابة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي

دراسة حالة بمدينة الضرائب لولاية ورقلة

تحت إشراف الأستاذ:

زرقون محمد 

من إعداد الطالبة

شنة فاطمة 

الموسم الجامعي 2011/2010

الإهداء

الحمد لله الذي يعجز بلاؤه صفة الواصفين وتفوق آلاؤه عدد العادين وتسع رحمته ذنوب
المسرفين أما بعد :

اهدي ثمرة جهدي هذه إلى من كانا سبب وجودي و تعليمي إلى من انارو لي درب العلم
إلى اللذين قال فيهما المولى عز و جل :

**"وقل ربي ارحمهما كما ربياني
صغيرا"**

إلى اللذان باركاني وزرعا فيا حب الله تعالى وحب الوطن.....رحمه الله وأطال الله في
عمرها

والى إخوتي وأخواتي وفلذة كبدي حسام و..... والى كل فرد من العائلة كبيرا وصغيرا وكل
من سعتهم ذاكرتي ولم يسعهم بحني.....
كما اتقدم بالشكر الخالص للأستاذ المشرف "زرقون محمد" مع فائق الاحترام والتقدير ودوام
العافية له.

والصديقات والاصدقاء

الحمد لله الذي هدانا إلى هذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله عز وجل

كما اشكر كل من أضاف لبنة ولو صغيرة في بنا هذا العمل المتواضع.

فاطمة

تَشْكُرَات

الحمد لله الذي أنعم علينا
نحن أصحاب البحث: نقف
على إنجاز وإتمام هذه المذكرة
متقدمين بجزيل
الشكر إلى كل من ساعدنا في
إنجاز هذا العمل
و إلى كل عمال وأساتذة معهد
التسيير
وإلى الأستاذ المحترم المشرف
على هذا العمل "زرقون محمد"

"والى كل من علمنا حرفا من حروف العلم"

وشكرا.

فهرس المحتويات:

I	الإهداء
II	تشكرات
III	الفهرس
VI	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
أ	المقدمة
17	الفصل الأول: مفاهيم عامة عن الضريبة
18	مقدمة الفصل
19	المبحث الأول: مفاهيم عامة عن الضريبة
19	المطلب الأول: تعريف الضريبة وعناصرها
21	المطلب الثاني: القواعد الأساسية للضريبة
23	المبحث الثاني: التنظيم الفني للضريبة
23	المطلب الأول: اختيار المادة الخاضعة للضريبة
27	المطلب الثاني: سعر و طرق تحصيل الضريبة
29	خلاصة الفصل الأول
30	الفصل الثاني: مفاهيم عامة عن التهرب الضريبي
31	مقدمة الفصل
32	المبحث الأول: مفاهيم عامة عن التهرب الضريبي
33	المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي
33	المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي

35	المبحث الثاني: أسباب التهرب الضريبي
35	المطلب الأول: الأسباب المباشرة
42	المطلب الثاني: الأسباب غير المباشرة
45	المبحث الثالث: نتائج التهرب
45	المطلب الأول: النتائج الاجتماعية
46	المطلب الثاني: النتائج الاقتصادية والمالية
47	خلاصة الفصل
48	الفصل الثالث: الرقابة الجبائية وأساليب معالجة التهرب الضريبي
49	مقدمة الفصل
50	المبحث الأول: الأساليب الوقائية لمعالجة التهرب الضريبي
50	المطلب الأول: تحسين وضعية الإدارة الجبائية
58	المطلب الثاني: إصلاح التشريعات الجبائية
63	المبحث الثاني: مفاهيم عامة عن الرقابة
64	المطلب الأول: طبيعة الرقابة
65	المطلب الثاني: أنواع الرقابة
68	المبحث الثالث: الإجراءات الختامية
68	المطلب الأول: الإجراءات المتعارضة
68	المطلب الثاني: الإجراءات غير المتعارضة
71	خلاصة الفصل
72	الفصل الرابع: دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية ورقلة
73	مقدمة الفصل
74	المبحث الأول: تقديم عام لمديرية الضرائب لولاية ورقلة
75	المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية

76	المطلب الثاني: المصالح الخارجية
79	المبحث الثاني: مراحل الرقابة الجبائية
79	المطلب الأول: مراحل التحضير للتحقيق
80	المطلب الثاني: دراسة الملف جبائيا
95	المبحث الثالث: نموذج عن مؤسسة خضعت للرقابة
106	خلاصة الفصل
107	الخاتمة
108	قائمة المراجع

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
38	الإيرادات الضريبية كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي بالدول الأوروبية	الجدول رقم (1)
39	الإيرادات الضريبية كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي بالدول العربية	الجدول رقم (2)
39	الناتج المحلي الإجمالي لزمرة من الدول المتقدمة والنامية	الجدول رقم (3)
40	نسب توزيع حصيلة بعض الضرائب في الجزائر	الجدول رقم (4)
41	الضرائب المحلية كنسبة مئوية من الضرائب العادية (2000-2004)	الجدول رقم (5)
41	إجمالي الضرائب المحلية كنسبة مئوية من الناتج المحلي الإجمالي بالجزائر.	الجدول رقم (6)
43	التطورات الضريبية من 2001 الى 2005	الجدول رقم (7)
98	جدول الحساب المالي	الجدول رقم (8)
100	جدول حساب النتائج لسنة 2008	الجدول رقم (9)
100	جدول حساب النتائج لسنة 2009	الجدول رقم (10)
101	جدول حساب النتائج لسنة 2010	الجدول رقم (11)
101	جدول حساب النتائج لسنة 2011	الجدول رقم (12)
102	جدول الرسم على النشاط المهني TAP	الجدول رقم (13)
102	جدول تحديد الأرباح الخاضعة للدخل	الجدول رقم (14)

103	جدول الضريبة على الدخل للشريك الأول	الجدول رقم (15)
103	جدول الضريبة على الدخل للشريك الثاني	الجدول رقم (16)
104	جدول الرسم على القيمة المضافة TVA	الجدول رقم (17)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
51	النشاطات الاقتصادية	01
51	التهرب الضريبي	02
52	المنتجات الضريبية	03
75	الهيكل التنظيمي لمديرية البحث والمراجعات	04
78	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	05

المقدمة

1- طرح الإشكالية:

عرفت الجزائر إصلاحات جبائية سعيًا وراء التنمية الاقتصادية والرفاهية الشاملة والقضاء على مختلف الاضطرابات التي تواجه التوازنات الكلية.

وللسير وراء اقتصاد موجه كانت المؤسسة الركيزة الأساسية لهذا فقد أولاها المشرع الجزائري أهمية بالغة في نصه لمجموعة من القوانين التي تحدد طرق سيرها .

كما أن لهذه الأخيرة محيطها الخارجي يتمثل في الإدارة الجبائية التي تعد همزة وصل بين التشريع الجبائي والمكلف بالضريبة وهذا يعكس فعليته على المر دودية المالية للخبزينة العامة .

ولتكون الإدارة الجبائية فعالة فرق النظام بين التكليف الضريبي للأشخاص الطبيعيين والتكليف الضريبي للأشخاص المعنويين بهدف التخفيف من ثغرات التهرب الضريبي الذي يهدر أموال خبزينة الدولة وتحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية .

و نظرا لأهمية الموضوع وإن الرقابة من أهم الوسائل للحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي نجد أنفسنا أمام الإشكالية التالية:

من خلال ما سبق ذكره، يمكن إبراز الإشكالية الأساسية لهذا الموضوع كالتالي

ما مدى مساهمة وفعالية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين ؟
ولمعالجة هذه الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما مفهوم و أشكال الغش والتهرب الضريبي ؟
2. ماهي الأسباب التي أدت إلى التهرب الضريبي ؟
3. ماهي آثار التهرب الضريبي؟
4. ما مدى التهرب الضريبي ؟
5. ماهي الأسباب التي أدت الى التهرب الضريبي ؟
6. ماهي آثار التهرب الضريبي؟
7. ما مدى استجابة الجزائر لمكافحة هذه الظاهرة؟

2- الفرضيات :

للإجابة على الإشكالية والأسئلة المقترحة، وضعنا الفرضيات التالية:

- 1- تطور النظام الجبائي زاد من فعالية الوسائل المستعملة والمتخذة في محاربة هذه الظاهرة وتحسين المردودية .
- 2- للغش الجبائي آثار سلبية وعلى جميع الأصعدة .
- 3- للتهرب الضريبي أسباب مباشرة وغير مباشرة.
- 4 - فعالية الرقابة تمكن أكثر من التحكم الأكبر لظاهرة الغش والتهرب

3- مبررات اختيار البحث:

- الرغبة في الحصول على معلومات خاصة بالتهرب والغش الضريبي.
- ارتباط الموضوع بالتغيرات الاقتصادية الراهنة.
- إعطاء نظرة عامة وذلك من أجل كشف الأسباب المؤدية إلى التهرب والغش الضريبي.
- __ إعطاء نظرة عامة وذلك من خلال كشف الأسباب المؤدية إلى التهرب والغش الضريبي.

4- أهمية الدراسة:

- تتمثل أهمية دراسة هذا الموضوع ، في الأهمية البالغة لدور الضريبة في تنمية الاقتصاد ولما تتعرض له من نهب وسلب.
- تسليط الضوء على أهم وسيلة ردعية ألا وهي الرقابة الجبائية.
- حصر أهم الأسباب التي تحكم ظاهرة التهرب الضريبي.

5- المنهج المتبع:

بما أن البحث سلط الضوء على الرقابة الجبائية فإننا حتما سنلجأ إلى المنهج التحليلي الوصفي دراستنا ستكون دراسة جداول مكلف بالضريبة لسنوات سابقة.

6-- هيكل البحث:

لدراسة الموضوع ارتأينا تقسيم البحث إلى مقدمة وخاتمة تتخللها خمسة فصول.

الفصل الأول خاصة بمفاهيم عامة عن الضرائب

الفصل الثاني التهرب والغش الضريبي.

الفصل الثالث أساليب مكافحة الغش و التهرب الضريبي

الفصل الرابع الرقابة الجبائية .

أما الفصل الخامس والأخير يأخذنا الى أرض الواقع حيث نتناول دراسة أحد المكلفين بالضريبة لمصلحة مديرية الضرائب لولاية ورقلة، وقسم بدوره إلى مبحثين وثلاثة مطالب.

الفصل الأول

مفاهيم عامة عن الضريبة

مقدمة الفصل:

ارتبطت الضريبة بوجود السلطة في المجتمع السياسي خلال مراحل التاريخ، تطور مفهومها تطورات عديدة سواء بالنسبة لطبيعتها أو الأسس التي تستند عليها بأهدافها ضمن مساعدة اختيارية للحاكم إلى فريضة إجبارية يدفعها الفرد للدولة بغض النظر عن استعداده أو رغبته في الدفع، ومن مقابل للخدمات التي تقوم بها الدولة إلى استنادها وارتباطها بمساهمة الممول والأعباء حسب مقدرته التكلفة ومن أسلوب لمحاكمة نفقات الدولة إلى استخدامها كأداة بجانب دورها المالي لتحقيق أهداف سياسية واقتصادية واجتماعية، إذ تعددت التعاريف وفقا لمناهج الباحثين واختلاف وجهات نظرهم من الناحية القانونية المالية والاجتماعية والاقتصادية وتسليطهم الضوء على جانب من جوانب الضريبة فقط.

وهي مصدر لإيرادات الدولة وأداة لتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، إن فهي سلاح من ألحج الأسلحة إذا ما أحسن استخدامه في توجيه النشاط الاقتصادي.

المبحث الأول: مفاهيم عامة عن الضريبة

لقد تعددت تعريفات الضريبة وتطور مفهومها بتطور وظائف الدولة وأهدافها التي حددتها الأنظمة الاقتصادية المتعاقبة، ورغم التطور الذي عرفته إلا أنها تمثل أكبر جزء في إيرادات الدولة.

المطلب الأول: تعريف الضريبة وعناصرها

1. تعريف الضريبة:

اختلفت آراء الفقهاء والباحثين في تحديد مفهوم الضريبة، حيث ظهرت لها تعريفات مختلفة باختلاف مذاهب أصحابها والأسس المعتمدة عليها في التعريف ولنذكرها:

1- عرفها "محمد سعيد فرهود" على أنها اقتطاع مالي يلزم الأشخاص بأدائه للسلطات العامة بصفة نهائية دون مقابل معين بغرض تحقيق النفع العام.¹

أما الدكتور "عبد الكريم صادق بركات" فقد عرفها على أنها اقتطاع نقدي جبري نهائي يتحمله الممول ويقوم بدفعه بلا مقابل وفقا لمقدرته التكلفة مساهمة في الأعباء العامة أو لتدخل السلطة لتحقيق أهداف معينة.²

وعرفها الدكتور "حامد عبد المجيد دراز" على أنها فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلتزم الممول بأدائها بلا مقابل تمكننا للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع.³

وعرفها الأستاذ "تروتا باس" مركزا في تعريفها على الجانب القانوني على أنها وسيلة لتوزيع الأعباء بين الأفراد توزيعا قانونيا وسنوياً طبقا لقدراته التكليفية.⁴

كما عرفت من طرف الأستاذ "جاستون جيز" على أنها أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة.⁵

رغم كل هذه التعريفات إلا أنها لم تعط مفهوما شاملا للضريبة يتماشى وواقعها المعاش، حيث يمكننا تعريفها على أنها اقتطاع مالي نقدي إجباري نهائي وبدون مقابل يتحمله الكلفون حسب قدراتهم كأداة سالبة تلجأ إليها الدولة من اجل تحقيق أهدافها على مقتضى إيديولوجياتها.

¹ محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة منشورات جامعة جلب، ص 151.

² عبد الكريم صادق بركات، دراسات في النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، ص 7.

³ د. حامد عبد المجيد دراز، مبادئ الاقتصاد العام، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، ص 71.

⁴ TROTABAS Louis, science et techniques fiscales dalloz, 1958, p10.

⁵ جاستون جيز، المالية العامة، يونس البطريق، دار النهضة العربية، ص 51.

2. عناصر الضريبة:

من خلال التعاريف السالفة الذكر تبين لنا ضرورة توافر أربعة أركان مكتملة في الضريبة:

أ. الضريبة اقتطاع مالي نقدي:

كانت الضريبة في العصور القديمة تفرض علينا سواء بتقدم نصيب من السلع أو تأدية بعض الخدمات لفترة مؤقتة، إلا أن السياسية الحديثة للاقتصاد النقدي وتقدم الفكر المعاصر يبين عيوب وصعوبات الجباية العينية ووفقا لدراسات الفلاسفة المعاصرين أمثال مونتسكيو وروسو وميرابو، فقد تطورت الضريبة وأصبحت نقدا، أي أنها أخذت الشكل النقدي باعتباره الصورة الحديثة الشائعة للاستقطاع الضريبي ومناسبا للنظم المالية المعاصرة، إلا أنه مع ذلك فهناك استثناءات على المبدأ كالتزام التعاونيات الزراعية في الاتحاد السوفياتي بتسليم الدولة جانبا من المحصول وقيام الحكومة في الصين الشعبية بجباية الضرائب على القطاع الزراعي بصورة عينية لضمان تدبير الكميات اللازمة للتصدير.

ب. الضريبة فريضة إجبارية:

من خلال النظم السياسية والظروف الاقتصادية السائدة في المجتمع تأكدت صفته الجبرية، إذ أن الالتزام بأدائها واجبا على جميع المكلفين مادام قد توافرت الشروط التي حددها القانون، بغض النظر عن استعداد الممول أو رغبته في دفعها للدولة. وهذا ما يفرقها عن غيرها من الإيرادات الأخرى، كالقروض الاختيارية والهبات والتبرعات، وعن إيرادات الدومين العام في طبيعتها وجوهرها، وفي حالة ما إذا سولت للممول نفسه للتهرب أو الامتناع عن دفع الضريبة وقع تحت العقاب وحصلت الدولة على حقها بالحجز على أموال المكلف وإتباع الأساليب الجبرية لاسترداد الضريبة، كما أن دساتير الدولة كلها نصت على ألا تفرض أو تعدل أو تلغي أي ضريبة إلا بقانون يوافق عليه أغلبية ممثلي الأمة.

ج. الضريبة فريضة نهائية:

إن الضريبة تدفع بصفة نهائية للدولة والدافع لها لا ينتظر استرجاع ذلك المبلغ المالي، بل يدخل إلى الدولة بصفة نهائية، وهذا ما يؤدي بنا إلى التمييز بين الضريبة والقرض، حيث أن القرض يعود إلى صاحبه ولا تهم صيغة اختياري كان أم إجباري، أما الضريبة فهي تدفع إلى المصالح الضريبية بدون عودة إلى صاحبها.

د. الضريبة فريضة بدون مقابل:

أصبح فرض الضريبة مبنيا على فكرة التضامن الاجتماعي، حيث أن الممول يدفع الضريبة بدون حصوله على نفع خاص، ولكنه لا يستفيد بطريقة مباشرة من الخدمات العامة، وهنا تتنفي فكرة المقابل الملموس في فرض الضريبة وتعدوا بلا مقابل، كما يوزع عبئها حسب مقدرة الممول التكاليفية والسلطات العامة هي التي تحدد هذه المقدرة التكاليفية التي تفرض الضريبة على أساسها.

المطلب الثاني: القواعد الأساسية للضريبة:

يجب أن يأخذ المشرع الجزائري بعين الاعتبار عند فرضه للضرائب مجموعة من المبادئ والقواعد حتى يكون النظام الضريبي نظاما سليما وصالحا مع العلم أن ادم سميث هو أول من صاغ مجموعة متماسكة من القواعد ينبغي أن يقوم عليها نظام الضرائب الأمثل وتنحصر هذه القواعد في:

1- العدالة

2- اليقين.

3- الملائمة.

4- الاقتصاد.

1- العدالة:

معناها أن يساهم كل عضو من أعضاء الجماعة في النفقات الحكومية بحسب مقدرتهم النسبية أي يوزع العبء الضريبي على أساس درجة اليسر المالي للفرد مع إعفاء المعدومين وذوي الدخول الضئيلة جدا.

والمقصود من وراء هذا التعريف الذي جاء به الاقتصادي ادم سميث هو رفع الظلم الذي كان يلحقه النظام الضريبي في العهد الملكي بالشعب.

ولعل المشكل الوحيد هنا هو تحديد مدلول العدالة، فهي اصطلاح لا يخضع رغم العديد من المحاولات للتحليل الاقتصادي البحث والعدالة الضريبية معيار ذاتي غامض ونسبي أو قابل للتغيير والتعديل وفقا لأراء المفكرين وتعريفها بصفة عادية يكون وفقا لإيديولوجيات المجتمع وتقاليد، وبالتالي يصبح النظام الضريبي العادل هو ذلك النظام الذي يترتب عليه معاملة ضريبية يؤمن بعدالتها أغلبية أفراد المجتمع.

2- اليقين:

تأكيدا لمبدأ العدالة تفرض الضريبة على كل فرد بطريقة مؤكدة لا تحكمية، وينبغي علم الممول بالتزاماته من قبل الإدارة المالية، مما لا يدع مجالاً للتحكم والتعسف من قبل الجباة الأشخاص المكلفين بتحصيل الضريبة واستنادا إلى ذلك يجب أن نحدد قانونا جبائيا بدقة لسعر الضريبة وأسس احتسابها والواقعة المنشئة لها، وكذلك الأعباء القابلة للنخيم.

3- الملائمة:

تعني هذه القاعدة أن تحدد مواعيد وأساليب ملائمة ومناسبة لجباية الضريبة مع مراعاة طريقة تحصيلها وفقا لظروف الممول من جهة وطبيعة الضريبة من جهة أخرى كأن يدفع الموزع الضريبة بعد جني المحصول مثلا.

4- الاقتصاد في النفقات:

وتقضي هذه القاعدة على ضرورة اختيار إجراءات الربط وأساليب التحصيل التي كلفها أقل ما يمكن من النفقات سواء بالنسبة للمكلف أو الإدارة الجبائية، إذ يجب على هذه الأخيرة تبسيط إجراءات الجباية والتقليل من عدد الجباة، وكذلك من عدد الضرائب حتى تكون نفقات جبايتها قليلة.

5- الشرعية:

نصت كافة دساتير الدول بأن إنشاء الضرائب أو تعديلها أو إلغائها لا يكون إلا بقانون تأكيداً لرقابة السلطة التشريعية الممثلة لجماهير الشعب كما أن صدور القانون الضريبي يلزم للممول بأداء الضريبة حتى ولو كان غير متمتع بحقه الانتخابي. والكلام المذكور أنفاً تؤكد المادة 61 من الدستور الجزائري.

"كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة ويجب على كل فرد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية، ولا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون، ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه، وتنص المادة 151 الفقرة 17 من الدستور (أنه من مهام المجلس الشعبي الوطني إحداث الضرائب والرسوم والجبايات والحقوق بجميع أنواعها وتحديد وعائها ونسبتها). " ولا يجوز لأي فرد مهما كانت صفته أن ينشأ ضرائب لصالحه.

6- الغرض من الضريبة:

من خلال دراستنا السابقة يتضح لنا أن الغرض من الضريبة هو مد الخزنة بالأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة، وبالتالي تحقيق المنفعة العامة.

المبحث الثاني: التنظيم الفني للضريبة:

ونعني به تحديد الأوضاع والإجراءات الفنية المتعلقة بفرض وجباية الضريبة والعناصر الفنية التي يستند إليها الهيكل الضريبي وتنظيمها والتنسيق بينها، حيث تبحث الضريبة من زوايا متعددة باعتبارها ظاهرة مالية لها جوانبها المختلفة الاقتصادية والفنية والقانونية والإدارية، وغير ذلك من الجوانب العلمية والتطبيقية، كما يجب وضع قواعد هامة تشرح الضريبة وتحيط بها وتظهر العلاقات المتفاوتة في قوتها بينها وبين غيرها من الظواهر، بحيث توضع لها تقسيمات ويبين نظامها ويحلل أثارها الاقتصادية والاجتماعية، ويوضح كيفية استخدامها وتوجيهها نحو تحقيق أهداف المجتمع.

ومن ثم فإن دراسة التنظيم الفني للضرائب يتطلب ضرورة التعرض للمراحل المختلفة للاستقطاع الضريبي من تحديد المادة الخاضعة للضريبة، ومن جهة أخرى يجب التمييز ما بين المكلفين حسب أوضاعهم المالية والاقتصادية، ومن جهة يجب تحقيق موارد مالية للدولة تسد باب النفقات العامة المتزايدة من سنة إلى أخرى.¹

وتهدف من خلال هذا النص إلى دراسة بعض الموضوعات التي يثيرها التنظيم الفني للضريبة، بحيث نتناول هذه العناصر التالية:

1. اختيار المادة الخاضعة للضريبة

2. تحديد سعر الضريبة

3. تحصيل الضريبة

تلك هي إذن العناصر التي يجب توافرها في الضريبة، بحيث اذا غاب واحد منها استبعد لفظ الضريبة.

المطلب الأول: إختيار المادة الخاضعة للضريبة:

مطرح الضريبة بصورة عامة هو الشيء أو الموضوع الذي تطرح عليه الضريبة، حيث أن أول عمل يقوم به المشرع عند تنظيمه للضرائب هو اختيار المطرح (الوعاء) الذي تفرض عليه الضرائب، وقد يكون شخصا أو مالا أو عملا، ولكن الأمر يزداد تعقدا عندما نصل إلى التطبيق فالضريبة العقارية يمكن أن تكون على قيمة العقار نفسه أو على دخله.

والضريبة على البضائع يمكن ان تفرض على وزن البضاعة أو حجمها أو قيمتها أو أرباحها الخ....

وتتوقف أهمية دراسة الموضوع على ما يثيره من مشكلات اجتماعية واقتصادية وقانونية، فمن جهة النظرة الاجتماعية على المشرع أن يختار بين فرض الضريبة بصورة مجردة أو أن يأخذ في الاعتبار وضعية المكلف الشخصية أو العائلة، ومن جهة النظرة الاقتصادية يجب عليه أن يفرق بين أصناف الأموال، أي بين رأس المال والدخل والإنفاق، ومن جهة النظرة القانونية تختلف أسس تنظيم مطرح الضريبة على حسب الأموال المتبعة في كل تشريع وضعي.²

¹ د. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، ص 109.

² حسن عواضة، المالية العامة، جامعة بيروت العربية، الطبعة الرابعة

فالجانب القانوني يقتضي التعرف إلى عدة مواضيع إما الأخذ بنظام الضرائب على الأموال، أما الأخذ بنظام الضرائب المباشر أو غير المباشر و أما الأخذ بنظام الضرائب على الدخل أو على رأس المال، وعليه فإن اختيار مطرح الضريبة هام جدا، وفيما يلي سوف نتطرق الى كل واحدة منها بالتفصيل. 1

1. الضريبة الوحيدة:

وفيها تكنفي الدولة بفرض ضريبة واحدة أو ضريبة رئيسية واحدة توجه إلى جانبها بعض ضرائب أخرى قليلة الأهمية يسعى بها إلى تحقيق كافة أهداف سياستها الضريبية. وقد ظهرت فكرة الضريبة الوحيدة خلال القرنين السابع عشر والثامن عشر في فرنسا وإنجلترا، وفي أواخر القرن الثامن عشر راح الفيزيوقراطيين ينادون بفرض ضريبة واحدة على الناتج الصافي من الزراعة، باعتبار أن الزراعة هي العمل المنتج الوحيد، كما ردد هذه الفكرة أيضا "هنري جورج" في الولايات المتحدة الأمريكية².

ورغم اختلاف انهيارا للضريبة الوحيدة فيما بينهم على هذا النحو، فإن لهم جميعا حججا مشتركة تتلخص في أن الضريبة الوحيدة تتميز بسهولة تنظيمها، وهي تفرض على أساس نسبة مبلغ النفقات العامة إلى الدخل القومي، كما تتميز في نظرهم ببساطتها التي تسمح بالاقتصاد في نفقات الجباية، ويضاف انه عن طريق الضريبة الواحدة يسهل على الممول معرفة ما سيدفعه بالضبط ويتأكد من عدالة توزيع الأعباء المالية.

ولكن هذه المزايا الظاهرية التي أمعن في ترديدها مؤيدو الضريبة الوحيدة لا تثبت على النقد فالضريبة الوحيدة أبعد في الحقيقة عن تحقيق العدالة.

كما أنها ثقيلة العبء على المكلفين، بحيث تؤدي إلى إرهاق مطرح الضريبة وتحمل المكلف على التهرب.

ونظرا لهذه الأسباب فضلت الدولة إتباع نظام الضرائب المتعددة دون غيرها.

2. الضرائب المتعددة:

لقد تطرقنا فيما سبق إلى عيوب الضريبة الوحيدة التي جعلت الدول تفضل نظام الضرائب المتعددة، والتي يقصد بها اعتماد الدولة على أنواع متعددة ومختلفة من الضرائب التي يخضع لها المكلفين، وهنا نجدها عادة أقل سعرا من الضريبة الوحيدة، حيث لا تقابل ظاهرة التهرب منها بالضرورة نفسها التي تقابلها الضريبة الوحيدة.

كما أن اعتمادها على أوعية مختلفة أكثر قدرة على تعويض العجز الناتج عن أحد المصادر، بالإضافة إلى أن طرق تحصيلنا سوف تخفف من وقع العبء الضريبي على الممول، وبالتالي تستجيب للعدالة الضريبية.

¹ محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، منشورات جامعة حلب، ص172.

² عبد المنعم فوزي، المالية العامة، ص 111.

وبقي أن نسجل ملاحظة هامة هي أن المغالاة في تعدد الضرائب يترتب عنها بعض الآثار السيئة إذ أن تعدد إدارات الضرائب الذي تقتضيه العدد الضريبي عادة ما يزيد في نفقات الجباية ويرهق الممول بسبب الإجراءات المعقدة التي تتطلبها هذه الإدارات.

3. الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة:

يلعب المشرع الضريبي إلى الاستعانة بصور فنية مختلفة للإخضاع الضريبي، وبمكنا القول أن دخول وثروات الممولين تعتب هي الأوعية الحقيقية لكافة الاستقطاعات الضريبية، وأن تنوع عناصر الإخضاع الضريبي ما هو إلا دالة لتنوع الوقائع المنشئة للضريبة.

أ. الضرائب المباشرة:

انتهت الضريبة في النظم المالية المعاصرة إلى أن تفرض مباشرة على ذات الدخل أو رأس المال، أي أنها تفرض على الثروة، وقد كان الفيزوقراطيين أول من نادى بأهمية الضرائب المباشرة، إذا اقترحوا فرض ضريبة وحيدة لأن هذه الأخيرة تتميز بالمرونة في حصيلتها، ويؤدي ذلك إلى إشعار الأفراد بواجبهم المالي، وإنماء وعيهم الاجتماعي وتحقيق العدالة في توزيع الأعباء المالية وهذا لا ينبغي سلبها كما أن تكون حصيلتها متأخرة بالإضافة إلى أنها ثقيلة العبء، على الممول مما يدعوه إلى التهرب منها.

وستناول بإيجاز فيما يلي أنواع للضرائب:

• الضرائب على الدخل:

تعتبر الضرائب على الدخل من أهم الأدوات المالية وأكثرها مرونة لتميل النفقات العامة بحيث أنه يشكل التعبير الأساسي عن المقدرة التكليفية للممول، أي أنه أفضل مقياس لقدرة الأفراد على دفع الضرائب ولا يصح أن يفرض إلا على ثروة متجددة ومتكررة.¹

• الضرائب على فروع الدخل:

تعدد الضرائب تبعا لتعدد الأنشطة الاقتصادية، أي بتعدد الأموال مثل الأجور، دخول فلاحيه وتجارية وصناعية وغيرها.

• الضرائب على الدخل العام:

تفرض ضريبة وحيدة على مجموع الدخل الناتج من جميع المصادر، أي ضم جميع الدخول التي تحصل عليها الممول الواحد في مطرح (وعاء).

• ضرائب على رأس المال:

وهي ثروة مكتسبة تشكل مادة خاضعة للضريبة.

¹ د عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، سنة 1972، ص 114-115.

• ضريبة على تملك رأس المال:

هي ضريبة استثنائية، أي غير سنوية تفرضها الدولة في الظروف الاستثنائية والأسباب قوية مثل ذلك أوقات الحرب.

• الضريبة على الزيادة في قيمة رأس المال:

تفرض الضريبة على الزيادة التي تحدث في قيمة رأس المال مثل ذلك الزيادة في الأموال العقارية والمنقولة.

• الضريبة على التركات:

هي تلك التي تفرض بمناسبة انتقال رأس المال من المتوفى إلى الموصي لهم وتقتطع إما قبل توزيعها على الورثة وإما أن تقرر على نصيب كل وارث.

ب. الضرائب غير مباشرة:

إن النظم الضريبية في الدول النامية تقوم أساساً على الضرائب غير المباشرة، حيث يعتبر أكثر ملائمة للبيان الاقتصادي.

بالإضافة إلى أن الدول الحديثة لا تستطيع الاستغناء عن فرض الضرائب غير المباشرة، وخاصة أن هذه الضرائب تسمح بتوزيع بعض العبء المالي على المكلفين الذين أعفيت دخولهم من الضرائب غير المباشرة أو الذين لم يتحملوا شيء من هذه الضرائب لسبب ما والضرائب غير المباشرة متنوعة وتفرض في الأصل على الدخل بمناسبة استعماله أي بمناسبة إنفاق صاحبه له أو على المال بمناسبة انتقاله من يد إلى أخرى.

أنواع الضرائب غير المباشرة:

• الضرائب على التداول:

وتفرض على التصرفات القانونية وعلى تداول الأموال وانتقالها في التعامل ومثل ذلك انتقال الملكية وخاصة ملكية العقارات من شخص إلى آخر وكذا انتقال الشيك من شخص إلى آخر وتقديم عرائض للدولة.... الخ.

وهذه العمليات تدل غالباً على مبلغ ثروة الإيراد وتتميز بالسهولة إذ تجب في وقت يكون فيه المكلف قادراً على الدفع.

• ضرائب على الإنفاق:

إن الجزء الأكبر من الدخل يخصصه الفرد للحصول على السلع والخدمات الاستهلاكية المختلفة، فلذلك عادة ما يقصد بالضرائب على الإنفاق الضرائب على الاستهلاك.

ولهذا النوع من الضرائب أشكال متعددة كان تفرض الضريبة السلع المصدرة عند تخطيها الحدود (الضرائب على الصادرات) و ضريبة على رقم الأعمال و ما يتفرع عنها.

المطلب الثاني: سعر وطرق تحصيل الضريبة:

هو المبلغ النقدي الذي يجب أن يدفعه المكلف و قد يتولى المشرع تحديد هذا السعر من أول الأمر، و قد يكون تصاعديا أو تنازليا أو نسبيا و ينطبق على تطبيق السعر على الوعاء. الذي سبق تحديد و تقدير عناصره، و ينشأ في ذمة الممول منذ اللحظة التي تتحقق فيها الواقعة المنشئة، أما القرارات الإدارية كاشفة للدين و ليست منشئة له و هناك سعر محدد في القانون و آخر حقيقي.

ونستخلص من ذلك أن سعر الضريبة لا يفرض إلا بعد تحديد المادة الخاضعة له، و قد تختلف هذه الأخيرة بتعدد مصادر الثروة، وبالتالي تتعدد الضرائب لذلك يجب أثناء تحديد وعاء الضريبة التفرقة بين الضرائب العينية والشخصية¹.

1. الضرائب الشخصية:

وتأخذ الاعتبار عند فرضها المال الخاضع لها وظروف المكلف وحجم المال ومصدره أي تراعي المقدرة التكلفة للممول وتعتبر أكثر تجاوبا مع فكرة العدالة الضريبة .

2. الضرائب العينية:

وهي تلك التي تعتمد على حجم ثروة الممول وحدها دون إعطاء أي اعتبار لشخص الممول ولا لمركز ولا لظروفه الاجتماعية، وتميز بالبساطة و السهولة في التطبيق وينتج عن ذلك انخفاض تكاليف جبايتها و هنا نميز الضرائب القياسية والتوزيعية.

3. الضرائب القياسية و التوزيعية:

أ. الضرائب التوزيعية:

ويحدد المشرع مقدارها الكلي دون أن يحدد سعرها لكل مكلف، يوزع بين الأقاليم المختلفة، وبالتالي توزع على الممولين تبعاً لما يملكه منهم من المادة الخاضعة لهذه الضريبة.

¹ محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، منشورات جامعة حلب، 1978-1979، ص 255.

ب. الضرائب القياسية:

هي تلك الضريبة التي و يحدد المشرع معدلها دون أن يحدد حصيلتها بصورة محددة حصراً، وإنما يترك أمر الحصيلة للظروف الاقتصادية ولطرح الضريبة والمعدل الذي حدد، ويكون سعرها عادة نسبة مئوية من المادة الخاضعة لها وتتميز هذه الضريبة بمرونتها وارتفاع حصيلتها وإمكان مراعاة ظروف الممول

بعد أن سادت الاقتصاديات النقدية وانتشر استخدام النقود، فقد أصبحت الإدارة الضريبة تتبع طرقاً مختلفة لتحصيل الضرائب، فهي تختار لكل ضريبة طريقة مناسبة للتحصيل والتي تحقق كل من الاقتصاد في الجباية والملائمة في تحديد مواعيد أداء الضريبة بعيداً عن التعسف والتعقيد في إجراءاتها الإدارية، حيث تجد بقدر الإمكان من حساسية الممول اتجاه الضريبة وفيما يلي نتعرض بإيجاز أهم الطرق تحصيل الضرائب.

4. التوريد المباشر:

تعتبر هذه الطريقة أبسط الطرق وأكثرها شيوعاً في الوقت الحالي، حيث يقوم الممول بسداد قيمة الضريبة المستحقة مباشرة إلى الإدارة.

5. الأقسام المقدمة:

وفقاً لهذه الطريقة يقوم الممول بدفع أقسام دورية خلال السنة المالية طبقاً لإقرار يقدمه عن دخله المتوقع، و أما أن تكون كل شهر أو ثلاثة أشهر أو في نهاية السنة أو حسب قيمة الضريبة المستحقة عن السنة السابقة وتنطوي هذه الطريقة على ميزة كبرى فهي تزود الخزانة العامة بسير متدفق من الإيرادات على مدار السنة مثل ذلك الضريبة على الدخل الإجمالي IRG.

6. الحجز من المنبع:

قد تلجأ الإدارة الضريبة بصدد تحصيل بعض الضرائب إلى طريقة الحجز من المنبع، بأن شخصاً ثالثاً تربطه بالممول الحقيقي علاقة دين أو تبعية، بحجز قيمة الضريبة المستحقة وتوريدها للخزانة العامة و تتميز هذه الطريقة من تيسير العمل على الإدارة الضريبة وإقلال نفقات الجباية والحد من التهرب وقد يعاب هذه الطريقة أنها تعتمد بجباية الضريبة على شخص ثالث قد لا يكون على علم تام بقوانين الضرائب، الأمر الذي يقضى إما إلى ضياع بعض حقوق الخزانة العامة أو الاستقطاع الضريبي.¹

¹ د. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، سنة 1972، ص 154.

خلاصة الفصل الأول:

إن المكلف بالضريبة يسعى لتخفيض عبئ الضريبة بشتى الطرق والوسائل مما يؤثر مباشرة على مصالح الخزينة العمومية ، ومن أجل الحفاظ على هذه المصالح تقوم الإدارة الجبائية بإجراء عملية رقابة بعدية وعلى تصريحات المكلفين بالضريبة من أجل التأكد من صحتها ومطابقتها للنظام التصريحي الجبائي ، والتي تعد من المواضيع الضرورية التي يلزم التطرق إليها لفهم النظام الضريبي، والإدارة البائية تمتلك جملة من السلطات وهو ما يعرف بالسلطة الجبائية تحول لها إمكانية صحة التصريحات المكتتة والضرائب المسددة من قبل المكلف بإشكال متعددة ومتابعة ومكاملة لبعضها البعض.

ومن أجل القيام بعمليات الرقابة وضع المشرع الجبائي مجموعة من النصوص القانونية والتنظيمية من أجل ضبط وكبح عمليات الغش الضريبي وضمان توزيع عادل للعبء الجبائي بين المواطنين بحسب قدرتهم التساهمية لذلك ارتأينا الاعتماد في دراسة هذا الموضوع ، إلى القوانين والنصوص التي تنضم عمليات الرقابة الجبائية.

الفصل الثاني

مفاهيم عامة عن التهرب الضريبي

مقدمة الفصل:

إن التهرب الضريبي ظاهرة عالمية وجدت منذ القدم، أما بخصوص الجزائر فقد استفحلت وهي نتاج نظام اقتصادي معين ولا بد من مكافحتها أن نمر حتما بالإصلاحات الاقتصادية بما في ذلك إعادة النظر في نظام التسيير و على وجه الخصوص إصلاح إدارة الضرائب بالمعنى الدقيق، وهذا لا يكفي وحده في وقت نمر فيه إلى اقتصاد السوق أين التعامل مع الخارج سوف يأخذ حجما كبير، ولهذا فإن مساعدة الإدارات الأخرى أمرا حتمي كإدارة الجمارك و البنوك و جميع المؤسسات على الأقل من أجل التخفيف من حدة هذه الظاهرة، وأما القضاء عليها نهائيا فهذا أمر مستحيل جدا أن هذه الظاهرة هي جزء من طبائع الإنسان، بالإضافة إلى أن مختلف النصوص لمجموع القوانين الجبائية المعمول بها تعاقب بطرق غير مباشرة أصحاب التهرب البسيط بجنح جبائية وأصحاب التهرب المعقد بجنح جزائية.

المبحث الأول: مفاهيم عامة عن التهرب الضريبي.

غالباً ما نلجأ لتبيين مفهوم التهرب الجبائي إلى معاني قد يكون لتفسيرها المتباين مساهمة أكثر في شدة إجمام مجال

البحث، حيث لا يساعد على حصر مفهومها الحقيقي وهذه الهشاشة في المصطلحات اللفظية يتسلل بالتالي أنواع من المصطلحات تزيد من الغموض في المعنى الحقيقي، فالبعض يتكلم عن الاقتصاد الباطني والآخر عن الاقتصاد الأسود (الموازنة الاقتصادية)، و بمعنى آخر فالبعض يتكلم عن التهرب المشروع والتهرب الغير مشروع يبدو من الآن شرعا في أن نلجأ إلى التعريف الشرعي الوحيد للمفهوم المطلوب مادام حقيقة التهرب تشكل جميع المعطيات المكونة للفعل الجزائي أو مخالفة و للسيطرة على المعنى عليهما الرجوع إلى النصوص فعل التهرب من حيث المنطلق من الحق الإيجابي بإعادة النظر في المستلزمات القانونية المتواصلة إلى قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتمعن في المواد التالية: 33 - 362 - 303 - 133 - 199 من قانون الضرائب على الدخل الإجمالي والضرائب على أرباح الشركات¹.

والتي تبدي إدخال معين للتهرب، كما أن مجال التهرب يتطلب الاهتمام بالعناصر الأساسية التالية: القانون الملموس، التخمين.

حيث مجرد المحاولة في التهرب تكون لنا عنصر ملموس بمجرد ظهور هذا الأخير، فلا بد من وجود عنصر القانون،

بحيث ينص على ما يلي: "لا يمكن وجود مخالفة أو عقوبة بدون قانون" التشريع الجبائي يدين بالتأكيد التهرب الواقع تحت شكلية المخالفة الفعلية والمخالفة الإنكارية مثل التهرب غير مشروع، فدراسة التهرب الجبائي من باب المخالفة يرغم علينا العودة إلى المفهوم الهام في الحق الجبائي المكلف بالإعفاءات والتخفيضات، أما فيما يخص الرغبة في التهرب يجب معرفة في أية لحظة يكون الطرف الحقيقي للمخالفة، فإن تحليل مفهوم التهرب لا يكون كاملا بدون أن تكون وسائل التهرب الضريبي مدروسة دراسة عملية.

وأخيرا نستخلص أن التعريف الوحيد والشرعي والمعمول به والمتمثل في التخلص بجميع الطرق المتخذة سواء شرعية أو

غير شرعية من هذا الإقطاع الضريبي.

¹ Le bulletin des services fiscaux, 1992-1993, N°3.

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي.

يقصد بالتهرب الضريبي أن يحاول الذي تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم الدفع ، عدم دفع الضريبة المستحقة كلياً أو جزئياً ، أن ينتقل عيوبها إلى شخص آخر.

المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي:أولاً: التهرب المشروع:

قد جرت العادة إلى تقسيم التهرب الضريبي إلى نوعين الأول التهرب المشروع و الثاني التهرب غير المشروع.

يمكن تسميته بتجنب الضريبة حيث يعتمد إليه الأفراد أحيانا من الإفادة مما في قانون الضريبة من ثغرات ينفذون منها للتخلص من الالتزام بدفع الضريبة، فالعديد من التجار والحرفيين والصناعيين يستغلون الفجوات القانونية للتخلص من أداء الضرائب المستحقة عليهم أو جانب منها، لقد أدى هذا الأمر بالكثير للتهرب من تسديد الضرائب بطرف لن يعاقب عليها القانون كتوقيف المشروع أو تغيير طبيعة النشاط أو تغيير المنطقة أو اسم الشركة و ذلك قبل انتهاء المدة المحددة.

مثلا: الإعفاءات بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات IBS قد يستفيد منها المكلف وفق ما يلي:

الإعفاءات الدائمة: كأن يقوم مجموعة من الأفراد بتشكيل فرق و هيئات مسرحية في ميدان الفن و كذا التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات و الهيئات العمومية مثل العمال، والبعض يقومون بنشاطات و حرف تقليدية، وهذا معفى من الضريبة لمدة عشر سنوات.

أما الإعفاءات لمدة ثلاث سنوات تكمن في النشاطات المعلن عن أولويتها في الأماكن التي تكون جبلية بالإضافة إلى الإعفاءات السالفة الذكر، قد يتجنب الفرد شراء سلعة تفرض عليها ضريبة مرتفعة أو كان يمتنع عن القيام بالتصرفات القانونية التي تخضع لضرائب التداول والتسجيل، وقد يتم تجنب الضريبة عن طريق الاستفادة من الثغرات الموجودة في صياغة قانون ضريبة بفرض هذه الضريبة وحدها دون الهبات فيلجأ الشخص إلى توزيع أمواله على ورثته عن طريق الهبة أثناء حياته.

و تعتمد الدولة إلى هذا من أجل تشجيع هذه النشاطات.

ثانياً: التهرب الغير مشروع:

يعتمد بعض المكلفين إلى إتباع بعض أساليب الغش والخداع مخالفين بذلك أحكام التشريع الضريبي بقصد تخفيض القيمة الحقيقية لبعض عناصر أوعية الضرائب فتندرج بذلك تحت كل طرف الغش المالي و ما تنطوي عليه هذه الطرق من الالتجاء إلى طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة، وقد يقع التهرب الغير مشروع عند تحديد وعاء الضريبة وربطها أو عند تحصيلها ومن أمثلة التهرب في الحالة الأولى أن يمتنع المكلف عن تقديم إقرار بدخله طبقاً للقانون أو يقدم إقراراً غير صحيح

يتضمن بيانات خاطئة لتقدير الضريبة على أساسه، أما عند تحصيل الضريبة فيكون بإخفاء الشخص أمواله بحيث يتعذر على مصلحة الضرائب أن تستوفي من تلك الأموال مبلغ الضريبة التي تم ربطها على الممول، ومثال ذلك تحايل وتزوير الفواتير أو ما يسمى (ما تحت الفاتورة) فقد استشرنا أصحاب المهن و التجار عن كيفية تهربهم من الضرائب سواء عدم دفع كل المبلغ الضريبي أو جزء منه فأجابنا تاجر له خبرة في هذا الميدان قائلاً أن التجار الذين يشترون السلع من عند الجمارك لا يستطيعون التهرب من الضرائب، حيث عليهم دفع المبلغ في حالة الربح أو خسارة، لكن يستطيع التهرب من خلال استعانتهم بالمراقبين الذين يتفقون مع التاجر على مبلغ معين، كأن يكون مبلغ البضاعة الذي في المزاد يساوي 50 مليون فيضع المراقب 30 مليون، إذن فرق القيمة 20 مليون تعتبر كريح بالنسبة للتاجر ، ويعطي هذا الأخير جزء منها للمراقب الذي يساعده على ذلك، أما إذا كانت الرقابة مشددة بحيث يكون عدد المراقبين كبير مما لا يترك مجال للغش، يستعين التاجر بما يسمى Le magasinier الذي تكون له دراية بنوعية البضاعة و يأخذ مكافأة من طرف التاجر أما إذا كان الشراء من عند الخواص فيتفق التاجر مع هذا الأخير على مبلغ معين يسجلانه في الفاتورة وترسل إلى مصلحة الضرائب التي تفرض في الأخير على التاجر ضريبة أقل من قيمتها الحقيقية، وبالتالي حقق التاجر ربح و هذا ما يسمى بما تحت الفاتورة ،بالإضافة إلى الشراء من السوق السوداء، وبالتالي لا يمكن لإدارة الضرائب ملاحقة التجار أو فرض أي عقوبة عليهم، وكذلك تخلص المكلف من الضريبة على الأرباح التجارية لإعطاء نشاطه صفة غير تجارية كما يحصل في بيع الأملاك المبنية أو تخلص شركات المساهمة من الضريبة على الأرباح التي توزع على المساهمين باستخدام حذو الأرباح أو جزء منها بزيادة رأس المال، ويجتهد المكلفون خاصة الأغنياء منهم في اكتشاف طرق احتيالية لتجنب دفع الضرائب مستعينين بالفجوات المتواجدة في القوانين المختلفة وعلى أصحاب الخبرة في ميدان الغش والتهرب من الضرائب.

أما فيما يخص الغش الضريبي الذي يتخذ أشكالا مختلفة ومتنوعة فيتم تحديدها كأن يكتم المكلف عمله التجاري والامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحه، أو تقديم تصاريح ناقصة وإعداد سجلات وقيود مزيفة له يقوم بها المحاسب أو الوكيل المعتمد، وبالتالي يلحق الأضرار بالخزينة العامة، حيث أنه يؤدي إلى انخفاض الحصيلة الضريبة وعدم قيام الدولة بوظائفها على الوجه الأكمل، كما أنه يؤدي إلى المساس بالعدالة الضريبة، تسعى مختلف الدول لمكافحة الغش سواء بوسائل واقية أو عقابية تختلف فعالية كل منها حسب الأحوال، ومثال ذلك التبليغ بواسطة الغير، كأن يدلي شخص إلى الإدارة المالية بمعلومات من شأنها أن تساعد في الرقابة على الإقرارات واكتشاف الغش مع منح المبلغ مكافأة معينة أو بطريقة أخرى كالحجز عند المنبع أما الجزاءات العقابية تتمثل في فرض عقوبات قاسية على من يقترفون الغش الضريبي، حيث تصل العقوبة إلى السجن عدة سنوات، وذلك للاقتصاص من المتهربين وإعطاء المثل للآخرين، أما العقوبات المالية تكون بمضاعفة الضريبة أو جزائية كالحكم بالغرامة أو مصادرة المال و يؤدي التهرب الضريبي إلى إحداث آثار سيئة سواء من ناحية ضالة حصيلة الضرائب أو من ناحية عدالة توزيع العبء الضريبي على النحو الذي قصده واضعي السياسة الضريبية إذ يزداد العبء بالنسبة لمن قاموا بأداء التزاماتهم الضريبية على الوجه الأكمل، بينما ينخفض و يتلاشى هذا العبء بالنسبة لمن تمكنوا من التهرب من هذه الالتزامات الضريبية أو من جانب منها، وهذا ما يؤدي إلى الابتعاد تماما عن العدالة و كثيرا ما يؤدي انتشار التهرب الضريبي إلى التجاء الدولة إلى زيادة أسعار

ضرائبها أو فرض ضرائب جديدة لتعويض النقص المستمر في حصيلة الضرائب، وبصفة عامة تعد مشكلة التهرب الضريبي إحدى مظاهر الانحلال السياسي والاقتصادي والاجتماعي التي يترتب عليها عدة نتائج سيئة سواء من ناحية انخفاض حصيلة الضرائب وحرمان الدولة من قيام بالكثير من أوجه الإنفاق العام بما يقترن بذلك من إخلال بعدالة توزيع العبء الضريبي نتيجة إفلات بعض الممولين من تحمله ومن ناحية إشاعة الفرقة بين فئات المجتمع والقضاء على وحدته الوطنية و إضعاف للأخلاق.

المبحث الثاني: أسباب التهرب الضريبي:

لعل من أهم أسباب التهرب مدى ما تنطوي عليه الضرائب من عبء يزيد عن توقعات المكلفين أو استعدادهم النفسي لتحمله و يمكن تقسيم العوامل التي تساعد على التهرب الضريبي إلى أسباب مباشرة و تتمثل في دراسة عيوب التشريع الضريبي و عيوب الإدارة المالية، الضغط الضريبي و العوامل النفسية و إلى أسباب غير مباشرة و فيها نتطرق إلى دراسة الأسباب السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية.

المطلب الأول: الأسباب المباشرة:

1- عيوب التشريع الضريبي:

نتيجة الطابع الحديث لأنواع الضرائب المختلفة و تعقد القواعد التشريعية التي تنظمها ونذكر من بينها:

- تعقد التشريعات الضريبية: ومن أمثلة هذا التعقيد ما تحويه قوانين الضرائب من إعفاءات وتخفيضات وإضافات في سعر الضريبة كل هذه التعقيدات تخلق مشاكل للإدارة المالية وتزيد من احتمال التهرب.
- المغالاة في تعدد الضرائب: إن تعدد الضرائب يؤدي لا محالة إلى زيادة تكلفة تحصيل الضريبة بالنسبة الممول و يترك ثغرات عديدة يمكن التسلل منها للتهرب من الضريبة والمعروف أنه كلما ارتفع سعر الضريبة وزاد عبؤها كلما كان ذلك مدعاة للتهرب منها، كما أن التفاوت في أسعار الضرائب مدعاة إلى التهرب، هذا بالإضافة إلى أن التصاعد في سعر الضريبة إذا ما عولي فيه فإنه قد يدعو إلى التهرب كذلك، إذ مجال الممول؟ أن يخفض من وعاء الضريبة حتى ينتقل من شريحة إلى أخرى¹.

2- إهمال الإدارة الضريبية:

إن نجاح أي سياسة ضريبية يتطلب توفير إدارة ضريبية كفؤة وخبيرة ونزيهة تتبع أساليب عمل مرنة تتلاءم مع الظروف الاقتصادية العامة بالإضافة إلى أن النظام الضريبي لأي بلد يتعلق بالنظام الاقتصادي والاجتماعي وتدخل دور السلطة العامة في حياة كلاهما، إلا أن إدارة الضريبة الجزائرية تلاقي صعوبات تعرقل مسيرتها مما يشجع الممول على التهرب، وقد تعمد الإدارة إلى ربط الضريبة ربط جزافيا بأقل من القيمة الحقيقية أو بأكثر من قيمتها مما يؤدي إلى إحداث آثار معنوية تشجع على التهرب، وهذا راجع لسوء التسيير، مما يثير عدة قضايا ومشكلات من بينها:

¹ عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، سنة 1972، ص 224.

² يونس أحمد البطريق، المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، ص 116

*عدم توافر العناصر الفنية الإدارية القادرة على تحمل مسؤوليات تطبيق أحكام قوانين الضرائب، الأمر الذي أدى إلى الاتجاه نحو تبسيط هذه الأحكام والتوسع في فرض ضرائب تتميز بعدم تعقد مشاكل تطبيقها و ذلك على حساب الرغبة في تحقيق كل من عدالة توزيع العبء، الضريبي والأهداف الاقتصادية و الاجتماعية للنظام الضريبي.

*انخفاض مستوى التكوين الأخلاقي formation morale لدى موظفي الإدارات الضريبية بالقدر الذي ينطوي على مخاطر تفوق في آثارها مخاطر انخفاض مستوى تأهيلهم أو تدريبهم، كما أن افتقار النزاهة والأمانة لدى هؤلاء يحتل توطؤهم مع الممولين لإهدار حقوق الخزينة العامة، ومثل ذلك قيام موظفي الإدارة الضريبية بإفشاء ما تتضمنه إقرارات الممولين من أسرار تتعلق بأنشطتهم و أرقام أعمالهم ودخولهم وثرواتهم

* ضعف أجور ومراتب العاملين في الإدارة الضريبية كنتيجة لانخفاض مستويات الأجور بصفة عامة في الدول المختلفة، الأمر الذي يجد من إمكانيات تدعيم الإدارات الضريبية بالعناصر المؤهلة ذات الخبرة و الكفاءة الفنية العالية.

* سوء التنظيم السياسي والاجتماعي في الكثير من الدول المتخلفة على النحو الذي يؤدي إلى إفساد الإدارات الحكومية ومن بينها الإدارة الضريبية ويحدث ذلك نتيجة لما تمارسه جماعات الضغط السياسي.

* الإدارة الجبائية: في معظم الدول النامية يتمثل هذا السبب في عدم كفاءة موظفي الضرائب حيث يوضح ذلك فودومات بقوله نوعية إدارة الضرائب تتمثل في مظهرين هما:

1- المظهر النوعي المتمثل في عدم كفاءة عدم الموظفين المؤهلين في الإدارة الجبائية

2- يتمثل المظهر الثاني في المظهر الإقليمي الذي مفادها أن هناك عدم توازن في توزيع موظفي الضرائب المؤهلين فنجد أن معظمهم يتواجدون بالعاصمة وبصفة مشددة في المدن الكبرى وبالتالي تبقى المدن الأصغري والدوائر الاخرى بحاجة غالى موظفين مؤهلين ونجد أن معظم موظفي الضرائب المؤهلين يتوقفون عن العمل بمصلحة الضرائب لكي يفتحون مكاتب متخصصة في الخبرة الجبائية وهذا يؤدي إلى الإنقاص النوعي في عدد الموظفين مثلا : في ألمانيا 700 موظف يتوقفون عن المصالح الجبائية العامة كل سنة وذلك من أجل التزامهم في اقتصاد خاص أين يقومون بتقييم معلوماتهم بدخول جد مرتفعة.

لقد شهدت الجزائر في السنوات الأخيرة خاصة، و بالرغم من كل الجهود نمو ظاهرة سلبية جاءت لتضيف أعباء جديدة أثقلت كاهل الآلة الاقتصادية، وهي انتشار الرشوة وإذا وثقنا في التفسير الرسمي في هذا التنامي الرهيب لظاهرة الرشوة، فإنها ترتبط كغيرها من المشاكل الاقتصادية الأخرى بالأزمة الاقتصادية العالمية و انعكاساتها على اقتصاد الوطني، ويرجع السبب الرئيسي إليها عدم أهلية موظفي الضرائب في الجزائر نجد أن هناك فرق بنسبة 40 % بين الإيرادات الجبائية المقدرة في بداية السنة والإيرادات الجبائية المتحصل عليها في نهاية السنة، ورغم سلبية هذه الظاهرة إلا أنها أصبحت شيء عادي في المجتمع، وإن اللجوء إلى حدوث مثل هذه الآفات من طرف المكلفين لا بد وأن يكون هناك سبب أو عيب في الإدارة المالية ومن بين هذه العيوب ما يلي:

*صعوبة تقدير وعاء الضريبة:

لا شك أن الصعوبات التي تلاقيها الإدارة المالية في تقدير بعض أوعية الضرائب هي مما يشجع الممول على التهرب، وقد تعتمد الإدارة إلى ربط الضريبة ربطاً جزافياً بأقل من القيمة الحقيقية أو بأكثر من قيمتها الحقيقية، مما يؤدي إلى إحداث آثار معنوية تشجع على التهرب¹.

*عدم المساواة في التطبيق :

يجدر بنا أن نفرق بين العدالة القانونية والعدالة الفعلية، فقد تكونا لضريبة عادلة من الوجهة القانونية كما أرادها المشرع المالي، ثم تجيء صعوبات التطبيق فتقضي على هذه العدالة ولا شك أن الضريبة لا تعتبر عادلة إلا إذا استوفت ركني العدالة أي عدالة تقرير الضريبة وعدالة تطبيقها، والأخيرة منوطة بكفاءة الإدارة المالية، ومن الثابت أن عدم المساواة في التطبيق تضعف الثقة العامة بعدالة الضريبة و تكون من دواعي التهرب منها.

*تعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بتحصيل الضريبة:

الإجراءات الروتينية معقدة وكثيراً ما تبدر روح الكراهية للضريبة ويجب على الإدارة المالية أن تعمل على تيسيرها، لهذا يجب أن تكون هناك سياسة مبنية على معرفة الدخل الجبائي والتصرفات الاقتصادية لمختلف الأشخاص أن الخاضعين للضريبة، وإتباعاً لهذه السياسة تستطيع الإدارة الجبائية أن تحارب الرشوة والهرب الضريبي سواء عن طريق قمع هذه التصرفات الغير شرعية، وذلك رغم النقص الذي تعرفه الإدارة من حيث الوسائل أو الأشخاص الموظفين، كما أن التقنيات الدقيقة تكون فعالة في حالة استعمالها من طرف الإدارة الجبائية، حيث أن المتعاملين الاقتصاديين يتأثرون دائماً بالنظام الجبائي في حالة توسيع مجال البحث عن المادة الخاضعة للضريبة ، مما يؤدي إلى تقدم أكثر نسبة من الخاضعين للضريبة اتجاه الإدارة الجبائية، والعكس يكون في حالة ارتفاع معدل الضريبة الذي يؤدي إلى ضيق مجال تطبيقها، وبالتالي انخفاض إيرادات الخزينة العامة، كما أن ضعف إدارة الضرائب سمح للمكلفين بالضريبة بإخفاء حقيقية النشاطات والمعاملات التجارية والمداخل عن مصالح الضرائب، هذه الأخيرة التي تسجل كل سنة نقص يجب تداركه والذي يقدره البعض بمئات المليارات من الدنانير.

و لقد طرح سؤال على مدير جهوي للضرائب: هل إدارة الضرائب تملك الوسائل البشرية والعادية لتقليص هذا العجز المسجل على مستوى التحصيل الضريبي ؟

فكانت إجابته كالتالي: لا يمكن الإجابة عن هذا السؤال بتفاؤل كبير خصوصاً إذا علمنا أن مصالح الضرائب لم تعرف بعد عملية البرمجة وتحليل المعلومات وتبادلها بين مختلف المصالح والمناطق تتطلب سنوات عديدة، بالإضافة إلى هذا هناك مشكل الإطارات التي لم تهتم بهم الدولة لا من حيث التكوين أو إعادة التكوين، ولا من حيث انتقاء الأصلح والأحدر بالمسؤولية.

وعلى مستوى محاربة الغش والتهرب الجبائي يجب معرفة أن السبب الرئيسي هو غياب الشفافية لخطوط الاقتصاد التي تولد عنها السوق السوداء للأموال وتحويل العملة الذي يمنع معرفة المادة الخاضعة للضريبة، حيث يصعب على إدارة الضرائب التعرف على النشاطات الاقتصادية التي تتم في الخفاء، مما يتطلب دور الدولة في محاربة الاقتصاد ذو الصفة الخفية كتحديد الأسعار بنسبة منخفضة عن الأسعار الحقيقية للعرض والطلب، وهذا ما يتطلب الرجوع إلى سياسة تنظيم النشاطات الاقتصادية عن

¹ د. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، ص 225.

طريق استعمال التسجيل، مما يعطي الفرصة إلى القيام بنظام الفواتير بدلا من المنتج، بالإضافة إلى أن هناك دراسات مختلفة أجريت حول الإدارة الضريبية في الدول المختلفة منها الجزائر فيما يخص مشكلة الرقابة وتنظيم العمل في هذه الإدارة، و من بين الآراء التي ظهرت في هذا الصدد ضرورة وجود مكتب للبحوث الفنية يتولى دراسة المشكلات التي تتعرض لها الإدارة الضريبية في مجال التطبيق ومتابعة البحوث والدراسات الفنية التي تقوم بها مختلف الدول في ميدان الضرائب والبحث عن إمكانية الاستفادة منها.

3- تطور الضغط الضريبي في الجزائر.

يواجه تحديد مستوى الضغط الضريبي في الجزائر صعوبة استعماله بفعل ثنائية بنية الإيرادات الضريبية (ضرائب عادية وضرائب بتولية). (كما يعتبر الضغط الضريبي خارج المحروقات منخفضا كانعكاس لخصائص بنية الاقتصاد الجزائري).

مفهوم الضغط الضريبي و تباينه:

تعرف العلاقة الموجودة بين الإيرادات الضريبية والنتائج الداخلي الإجمالي بالضغط الضريبي. ويعتبر مؤشرا للتقدير الكلي للضرائب على مستوى الاقتصاد الوطني، ويعد من أهم المؤشرات الكمية المستخدمة لتقييم النظم الضريبية.

نظريا، لقد حدد الاقتصادي الأسترالي كولن كلارك (Clark Colin) في سنة 1950 مستوى الضغط الضريبي الأمثل بـ 25%، إلا أن هذه النسبة لا تأخذ بعين الاعتبار سوى الاقتصاديات المتقدمة، وتحمل الحالات الاستثنائية من حروب وأزمات، أين تزداد المساهمات في تحمل الأعباء العامة.

تتسم الدول النامية في هذا المجال ب:

— انخفاض الضغط الضريبي مقارنة مع مثيله بالبلدان المتقدمة، الشيء الذي يبين أن هناك علاقة طردية بين الضغط الضريبي ومستوى التطور الاقتصادي، بحيث ارتفاع الدخل وكبر حجم المشروعات الإنتاجية واتساع الأسواق والزيادة النسبية لليد العاملة الماهرة بالدول المتقدمة، يعكس ارتفاع معدلات الاقتطاع الضريبي بهاته الدول، أي هناك انعكاس للبنية الاقتصادية على هذا الاقتطاع.

الجدول رقم (1): الإيرادات الضريبية كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي بالدول الأوروبية الوحدة

السنوات	2000	2001	2002	2003	2004
دول الاتحاد الأوروبي UE25	42.2	41.4	40.8	40.9	40.7
منطقة الأورو	42.8	41.9	41.4	41.5	41.1
الدانمارك	50.2	49.3	49.1	48.7	49.9
ألمانيا	43.3	41.4	40.9	41.0	40.0
إيطاليا	43.0	42.8	42.4	43.0	42.1
فرنسا	45.9	45.5	44.9	45.0	45.3
إنجلترا	39.7	38.5	37.0	37.0	37.7

المصدر: [http /www. Europa.eu.int/comm.eurostat/](http://www.Europa.eu.int/comm.eurostat/) consulté le 19/03/2006

الجدول رقم (2) الإيرادات الضريبية كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي بالدول العربية

الإيرادات الضريبية كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي		هيكل الإيرادات		البيان
2005	2004	2003	2002	
%32,0	%28,7	%99,2	%99,2	إجمالي الإيرادات العامة
%20,4	%16,6	%63,2	%57,2	الإيرادات النفطية
%82,2	%8,7	%25,5	%29,9	الإيرادات الضريبية
%28,6	%25,3	%88,7	%87,1	مجموع الإيرادات النفطية والضريبية
%2,9	%2,9	%9,0	%10,2	الإيرادات غير الضريبية
%0,5	%0,6	%1,5	%2,0	الدخل من الاستثمار
%0,2	%0,2	%0,8	%0,8	المنح
%32,2	%29,0	100%	100%	إجمالي الإيرادات العامة

المصدر: صندوق النقد العربي، التقرير العربي الموحد سبتمبر 2004

يشير الجدولان السابقان الى ارتفاع معدل الغط الضريبي بالدول المتقدمة، إذ بلغ مستواه 45% بفرنسا سنة 2003 ، وبالمقابل بلغ بالدول العربية عن ذات السنة % 28,3 ، منه % 20,4 ضرائب على النفط، أي خارج عائدات النفط، يمثل الضغط الضريبي مستوى % 8,2 ، وهو منخفض جدا . يعود إنخفاض الضغط الضريبي بالدول النامية إلى:

-انخفاض الدخل الوطني بسبب تخلف الهياكل الاقتصادية

الجدول رقم (3) الناتج المحلي الإجمالي لزمرة من الدول المتقدمة والنامية

الوحدة : مليار دولار أمريكي

2004	2003	الدول النامية	2004	2003	الدول المتقدمة
80,78	65,17	الجزائر	11.713	10.951	الولايات المتحدة الأمريكية
49,7	43,7	المغرب	4.669	4.291	اليابان
20,27	13,82	تونس	2.703	2.401	ألمانيا
1,24	1.10	موريتانيا	2.046	1.789	فرنسا
			1.677	1.186	إيطاليا

المصدر: www.cnucead.org

-تخلف الهياكل الضريبية.

-ضعف التشريع الضريبي، وكثرة الثغرات القانونية، وعدم كفاءة الإدارة الضريبية.

-كثرة الإعفاءات.

-تعقد النظم الضريبية وكثرة التعديلات مما يصعب التحكم فيها إداريا.

-انخفاض الوعي الضريبي، لدى الأفراد المكلفين خاصة، إذ ذهبتهم الضريبة تسيطر عليها (خاصية الإكراه).

مشاكل استعمال الضغط الضريبي في الجزائر:

لقد عرفت الجباية البترولية تدهورا في سنة 1986 ، من جراء إنخفاض سعر برميل النفط بانتقاله من 27.5 دولار أمريكي للبرميل سنة، 1985 إلى 13.0 دولار سنة 1151986 ، وبذلك إزدادت أهمية دراسة الضغط الضريبي .وتطلب ذلك، العمل على زيادة الموارد الجبائية العادية، لتغطية النقص في إيرادات الجباية البترولية.

لتحديد الضغط الضريبي في الجزائر، تثار مشكلة تحديد الإيرادات الضريبية والنتائج الداخلي الإجمالي، بمعنى ما هي طبيعة الإيرادات الضريبية؟، وأي مقياس للنتائج المحلي الإجمالي أكثر دلالة عن الحقيقة؟، وأي مجمع اقتصادي ذو دلالة لأخذه في قياس الضغط الضريبي؟.فيما يخص الإيرادات الضريبية تصادفنا مشكلتان:

المشكلة الأولى : تتمثل في أهمية الضرائب المحلية بالنسبة لإجمالي الضرائب العادية بلغت (سنة 2000 نسبة 25,50%)،

و عدم ظهور الإيرادات الموجهة للجماعات المحلية في الإيرادات الضريبية،

وبالتالي فإن حساب الضغط الضريبي خارج هذه الإيرادات قد لا يعبر عن مستواه الحقيقي، كما قد يضلله، خاصة وأن هاته

الإيرادات الضريبية المحلية أصبحت ذات أهمية بالغة، نظرا لتوجيه حصيلة بعض الضرائب، أو جزء منها إلى الجماعات

المحلية(بلغت نسبة الضرائب المحلية بالنسبة لإجمالي الضرائب العادية سنة 2002 بـ 25,50%)

و الجدولان التاليان يوضحان ذلك:

الجدول رقم (4) نسب توزيع حصيلة بعض الضرائب في الجزائر

توزيع حصيلة الضرائب(%)				معدلات الضريبة %	البيان الضريبة
الولايات	البلديات	ص.م.ج.م	ميزانية الدولة		
-	5	10	85	17-7	الرق.م TVA (ابتداء من 2001)
29.5	65	5.5		2	الرسم على النشاط المهني (ابتداء من 01 جويلية 2001)
-	30	70	-	1	الدفع الجزائري (ابتداء من سنة 2005)
-	100	-	-	-	الرسم العقاري
-	100	-	-	-	رسم التطهير
-	-	100	-	-	الرسم الخاص على البنزين الممتاز العادي و المازوت
-	100	-	-	-	الرسم على السكن

المصدر: ص.م.ج.م : الصندوق المشترك للجماعات المحلية

تم حساب النسب اعتمادا على: code des impôts, direct et taxes assimilées

-قوانين المالية لسنتي 2001،2005

- قانون المالية التكميلي لسنة 2001

الجدول رقم (5) : الضرائب المحلية كنسبة مئوية من الضرائب العادية

(2004-2000)

الوحدة %

2004	2003	2002	2001	2000	البيان
111.6	95.61	90.0	91.71	89.11	الضرائب المحلية (مليار دج)
578.5	519.40	482.89	398.23	349.50	الضرائب العادية(مليار دج)
19.30	18.40	18.96	23.03	25.50	نسبة الضرائب المحلية إلى الضرائب العادية %

المصدر: من إعدادنا، اعتمادا على إحصائيات من وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات

الجبائية ، مكتب الإحصائيات، الجزائر.

كما أن الإيرادات الضريبية المحلية تساهم في حدود 3% من الناتج المحلي الإجمالي، أي بنسبة معتبرة من الناتج المحلي الإجمالي، كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (6) إجمالي الضرائب المحلية كنسبة مئوية من الناتج المحلي الإجمالي بالجزائر.

2003	2002	2001	2000	1999	1998	البيان
98.552	95.452	95.740	91.590	85.254	78.58	الإيرادات الضريبية المحلية(1) مليار دج
5149.0	4455.4	4235.2	4098.8	3248.2	40.328	الناتج المحلي الإجمالي (2) مليار دج
%1.91	%2.14	%2.26	%2.23	%2.62	%2.8	(2)/(1)

المصدر: من نظمنا اعتمادا إحصائيات من وزارة المالية،

- BANQUE D ALGERIE, Rapport 2004

أما المشكلة الثانية : فتتمثل في ازدواجية بنية الإيرادات الضريبية، متمثلة في الجباية العادية والجباية البترولية .من ثم مشكلة إيرادات الجباية البترولية، هل تؤخذ في حساب الضغط الضريبي أو لا؟.

إذا نظرنا إلى الإحصاءات الرسمية وقوانين المالية السنوية (الجدول أ) ، نجد الجباية البترولية متضمنة في الإيرادات الضريبية، وعليه يتخذ الضغط الضريبي مستويات مرتفعة قد تزيد عن مثيلاتها % بالدول المتقدمة .فمثلا في سنة 1985 ، بلغ الضغط الضريبي (مع حساب الجباية البترولية 116 % 36,20) في الوقت الذي كان بنفس السنة يشكل % 27,6 في اليابان و % 37,1 في كندا و 29,9 بالولايات المتحدة الأمريكية 117 ، كما بلغ سنة 2003 بالجزائر % 35.52 ، و حدد عن

ذات السنة خارج الإقتطاعات الاجتماعية بكل من إيطاليا وفرنسا وبلجيكا بالمستويات التالية: 30.6%، 26.8%، 30% على الترتيب فكيف يا ترى تحمل اقتصاد نام هذا الضغط الكبير؟. تمثل الجباية البتولية اقتطاعات ضريبية اجبارية تقوم بها الادارة الضريبية، غير أنها تتميز عن الضريبة في كونها تدفع بمقابل السماح والترخيص للشركات المختلفة باستغلال الثروات الباطنية (النفطية) التي تدخل ضمن الأملاك الوطنية. وعليه، فإنها تشكل فائضا لقطاع المحروقات، يتم تحويله إلى ميزانية الدولة وفق الفن الضريبي) فيما يخص تحديد الوعاء والربط، ويمكن إعتبارها فائضا للقطاع العام، وليس اقتطاعا ضريبيا.

المطلب الثاني: الأسباب الغير مباشرة:

1- الأسباب السياسية:

تتحصر بصفة أساسية السياسية لزيادة حجم النفقات العامة فيما يطرأ على المفهوم السياسي المعاصر للدولة من تغيرات أثرت على نطاق وطبيعة العلاقات التي تنشأ في داخل المجتمع من ناحية وبين المجتمعات المختلفة أو بمعنى آخر في المجتمع السياسي الدولي من ناحية أخرى، بالإضافة إلى أن سياسة الإنفاق التي تتبعها الدولة تلعب دورا هاما في التهرب الضريبي، فإذا أنفقت الدولة حصيلة الضرائب التي تجبها في وجوه نافعة، فإن الأفراد يشعرون أن ما يدفعون تعود عليهم بالفائدة، وبالتالي يقل تهربهم من الضرائب المفروضة، أما إذا بددت الدولة حصيلة الضرائب في وجوه لا تعود بالنفع على المواطنين مثال ذلك:

- * تعدد الأحزاب السياسية واتجاه كل منها خلال فترة توليه الحكم إلى زيادة النفقات العامة لكسب رضا أنصاره ولتنفيذ برنامجه الانتخابي الذي يتصف غالبا بالسخاء¹.
- * مدى انتشار القيم الأخلاقية بين رجال الحكم و موظفي الدولة القائمين على أمورها إذ تزداد النفقات العامة بصورة ملحوظة في المجتمعات التي تنتشر فيها الرشوة و استغلال النقود للأموال الطائلة التي تضيع على الدولة من جراء حوادث الاختلاس و الصرف المتكرر و التزوير دون أن يعود إنفاقها على المجتمع بأي فائدة أو منفعة.
- * توسع الدول في تقديم الإعانات القروض للدول الأجنبية كأسلوب لتدعيم العلاقات الدولية سواء بمساعدتها في تنفيذ خطط التنمية الاقتصادية و الاجتماعية أو في مواجهة أزمة اقتصادية أو سياسية أو تعويضها عن كارثة طبيعية حلت بها أو بقصد تأييد و سائدة اتجاه سياسي معين أو مقاومة اتجاه سياسي أو مذهبي معارض .
- * انتشار المبادئ والنظم الديمقراطية، فقد أدى انتشار نتيجة لتطور الفكر السياسي وانهايار فكرة عدم مسؤولية عن تصرفاتهم قبل أفراد المجتمع الذين لم يتوفر لهم قضاء داري يمكنهم من مقاضاتها، إلى اتساع نشاط الدولة وتعدد وظائفها، على وضع أدى إلى زيادة النفقات العامة اللازمة لتزويد بالخدمات الأساسية التي تحتاج إليها إلى الطبقات الفقيرة ولتمكين حدات الحكم المحلي

¹ يونس أحمد البطريق، المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، ص 208-209

من الاضطلاع بمسئوليتها وفقا لمبدأ الديمقراطية في إدارة المجتمع، كل هذه الأسباب المذكورة قد تؤدي بالمكلفين إلى بدل قصارى جهدهم للتهرب من الضريبة لأنها نفقات لا تعود عليهم بالمنفعة.

2- الأسباب الاقتصادية:

إن الوضعية الاقتصادية المتدهورة قد تؤثر على سلوك الممول، مما يدفع به إلى التهرب وبالتالي تدفع به إلى التطور في هذا المجال بما يتحصل عليه من فوائد مقابل ذلك، وقد يجد الممول في بعض الأحيان نفسه في وضعية اقتصادية صعبة لهذا يلجأ إلى التهرب من دفع الضريبة، وقد يساعده ذلك على تجاوز الصعوبات التي تلاقه، عندئذ ليست الوضعية الشخصية للممول وحدها تؤثر على توسع التهرب، بل أيضا البنية الاقتصادية العامة، حيث تسمع هذه الأخيرة من الحد من ثقل عبء الضريبة، فسوف تخفف بدون شك نسبة التهرب بالإضافة على أن الظروف الاقتصادية تساعد على كثرة أو قلة التهرب، ففي أوقات الرخاء يقل التهرب الضريبي بسبب كثرة النفوذ وارتفاع الدخل، أما في أوقات الكساد والأزمات، فيزداد التهرب الضريبي ومن بين هذه الأزمات ظاهرة التضخم التي تشكل عبئا على الاقتصاد وهي كعائق أمام استحداث التنمية.

وتعتبر إحدى المشكلات الاقتصادية الرئيسية التي تعانيها الاقتصاديات المتقدمة والنامية على حد سواء، إلا أن الفكر الاقتصادي إذ يرسى دعائم وشواهد حكمه الايجابي على أنه يجب اعتبار التضخم ظاهرة اقتصادية صحية وحتى في مضمار النمو واستحداث التنمية، وأنه يجب عدم اعتباره ظاهرة نمووية عاقبة، كما أنه مشكلة هيكلية وبالتالي إحداث عجز في الميزانية على أن الفرق بين هذه الوسيلة لإمداد المجتمع بما يحتاجه من النقد و بين فتح الحسابات الائتمانية، و هذا ما يؤدي إلى ما يسمى بالاتوازن الاقتصادي الذي يعاني منه المجتمع .

ففي أزمة المحروقات لسنة 1986 أحدثت تأثير كبير على التجارة المحلية و الخارجية فيما يخص القنوات الصناعية و التجارية للجزائر، وبالتالي على التصرف الجبائي للممول الجزائري .

فقد أدت هذه الأزمة إلى انخفاض أسعار البترول الذي أدى بدوره إلى قلة إيرادات المحروقات بنسبة 45 % من ميزانية الدولة ، وبالتالي نستطيع أن نعطي من خلال الجدول التالي مجموعة التطورات الضريبية في السنوات الأخيرة .

جدول رقم(7): التطورات الضريبية من 2001 الى 2005

2005	2004	2003	2002	2001	
58.1	52.5	46.9	46.11	36.9	الضرائب العادية على
20.5	21.4	46.8	43.8	37.7	ضرائب المحروقات
78.6	73.9	93.2	89.2	74.6	مجموع الضرائب

المصدر تقرير اللجنة الوطنية للإصلاح الجبائي، 1989

يوضح هذا الجدول انخفاض شديد في مجموع الضرائب ما بين 2001 - 2005 نظرا لانخفاض أسعار البترول و هذا رغم تزايد مهم بنسبة 15 % من الضرائب العادية ، و في نفس الفترة ، و هذا الانخفاض في إيرادات المحرقات أثر على التجارة الداخلية و الخارجية، مما إلى خلق ندرة عامة و تدهور كبير في الأوضاع الاقتصادية ، بحيث أدى هذين العاملين إلى تطوير سوق الموازنة التي كانت بعيدة عن أي مراقبة ، و التي أدت إلى تطور التهرب الضريبي 1.

3- الأسباب الاجتماعية:

يرى البعض أن السبب الرئيسي للغش الضريبي هو ضعف المستوى الأخلاقي لدى المكلفين بصورة خاصة، فإننا نجد الممول يفقد شيئا فشيئا المعنى الحقيقي بواجبه الجبائي وقد أوضح " يول ماري قودمات " بقوله : كثير من الممولين غير قادرين على ارتكاب أخطاء أخلاقية مثل سرقة جيرانهم بقدر ما هم قادرين على الامتناع عن دفع الضريبة و ذلك بالجوء إلى التهرب ولكن الملاحظ أن القوانين الضريبية وما تتضمنه من إمكانيات عملية التهرب أم لا ، أثرا كبيرا في هذا المجال، فعدم تحرب المواطنين وأصحاب الأجور من ضريبة الدخل لا يعني أنهم يتمتعون بمستوى أخلاقي على من مستوى المكلفين الآخرين ، بل يعود ذلك إلى إمكانية التهرب مستحيلة لديهم . ففي الجزائر مثلا نجد أن أسباب التهرب منبعها منذ وجود الضغوط الاستعمارية ، حيث كانت الضريبة كأداة لتفجير المواطن

الجزائري وبقائه في ظل السيطرة بتدهور أوضاعه و دفعت هذه الوضعية بالمولد الجزائري إلى التمرد على القانون والامتناع عن دفع الضريبة التي كانت حقيقة ممارسة من قبل الجميع خلال فترة الاحتلال، وطريقة للمقاومة والتعبير عن رفض الاستعمار. بالإضافة إلى أن الممول أن الضريبة ليست واجب يحترمه ويقدهه وإنما احتيال تستعمله الدولة لسرقة أموال الشعب و ليس لهم الحق في المقاومة و التصدي لها، ولذلك يجدون في التهرب المنفذ الوحيد للخلاص من هذه السرقة ، و خطر ذلك هو أن عدم المساواة الحاصل في إمكانية التهرب يخل إخلالا كبيرا لفكرة العدالة في توزيع الضرائب ، إذ يتحمل العبء الأكبر منها دائما المكلفون الذين لا يستطيعون التهرب أو الحرص على أداء واجبهم الاجتماعي في أداء الضريبة .

إلا أننا نعتقد أنه ليس بإمكان الدولة الحد من الغش الضريبي بالمواعظ الأخلاقية و الحث على التمسك بالواجبات المدنية لأن الاتكال على ذلك فقد يعطي مجالا كافيا للمتهربين كي يكونوا في من كل عقاب ولا شك أن شعور المواطنين بعدم المساواة في تطبيق الضرائب من الناحيتين القانونية و الفعلية يؤدي إلى إضعاف الثقة بالدولة و الإدارة .

¹ الجدول: المصدر تقرير اللجنة الوطنية للإصلاح الجبائي، 1989
Services fiscaux

المبحث الثالث: نتائج التهرب الضريبي

إن ظاهرة التهرب الضريبي تخلق آثار تعود مباشرة على البنية الاقتصادية والاجتماعية، فلا بد من عرضها ودراستها بمحاولة الحد من هذه الظاهرة الغريبة.

المطلب الأول: النتائج الاجتماعية

إن التهرب الضريبي ظاهرة عالمية وجدت منذ القدم، أما بخصوص الجزائر فقد استفحلت على الحياة الاجتماعية إذ أننا نجد أن الذي يتحمل العبء الأكبر من الضريبة دائما هو المكلف الذي يحرص على أداء واجبه الاجتماعي و الوطني في أداء الضريبة ، في حين نجد آخرون إمكانية التهرب مستحيلة لديهم ، و خطر ذلك هو أن عدم المساواة الحاصل في إمكانية التهرب يخل إخلالا كبيرا بفكرة العدالة في توزيع الضرائب و قد تضطر الدولة إلى زيادة سعر الضرائب الموجودة أو إلى فرض ضرائب جديدة كي تعوض بذلك النقص في الحصيلة الناجمة عن التهرب إن هذه الوضعية حتما غير عادلة وتعود أثرها سلبا على الممول الأول ، و بالتالي تؤدي إلى إضعاف الثقة بالدولة و الإدارة و يكون من الأسباب الداعية للتهرب:

1- زيادة خطورة الفوارق الاجتماعية:

حينما تعد ميزانيتها تأخذ بعين الاعتبار الإيرادات الجبائية المفقودة نتيجة التهرب و ذلك بتشكيل احتياطات لها مفعول إيجابي على الأهداف المسطرة للحفاظ و البقاء على التوازن ، و من أجل ذلك وضعت الدولة هامش أمني و لتحقيق هذه الأخيرة لا بد على الدولة أن توافق بين نفقاتها العامة و احتياجاتها المالية . و هذا يكون بحذف النسب المحددة و الرسوم للمواد الأولية الضرورية مرفقة بنسب على نسب أخرى للمواد الكمالية. وفي هذه الشروط إمكانية الشراء للأغنياء تنخفض في حين إمكانية الشراء للفقراء ، تكون مرتفعة . بصفة عامة الضريبة التي هي أكثر عرضة للتهرب نجدها معوضة بضريبة أخرى أقل منها عرضة للتهرب بسبب ارتفاع ضريبتها، هذا يجعل الممول غير المتهربين يتحملون الأعباء العمومية أكثر مما كان متوقعا أن يتحملوها هذه الوضعية بين المتهرب و الممول المحترم للقوانين الجبائية الناشئة عن عدم المساواة في المساهمة في المصاريف العمومية.

2- زيادة التخلف الضريبي لدى الممولين:

إن الإدارة الضريبية تسجل في دفاتها يوما بعد يوم تزايد مستمر في التهربات الجبائية الذي هو دليل قاطع بالتخلف الواسع لدى الممولين اتجاه الضريبة الذين لا يحترمون ولا يطبقون القوانين الجبائية التي تؤدي إلى نتائج جد خطيرة على الحياة الاجتماعية بقدر ما هي خطيرة على التهرب الضريبي الذي هو أكثر تداولاً.

إذ أن الممول المتهرب يعتقد أن الضريبة ليست واجب يحترمه و يقدهس و إنما احتمال تستعمله الدولة لسرقة أموال الشعب و ليس لهم الحق المقاومة و التصدي و لذلك يجدون في التهرب المنفذ الوحيد للخلاص من هذه السرقة و هنا نسجل عدم انتشار

الوعي الضريبي لدى الممولين و للأسف الشديد فإن ظاهرة التهرب الضريبي خاصة في الجزائر تزداد يوما بعد يوم ولا بد من مكافحتها أن نمر حتما بالإصلاحات الاقتصادية بما في ذلك إعادة النظر لنظام التسيير و على وجه الخصوص إصلاح إدارة الضرائب بالمعنى الدقيق .

المطلب الثاني: النتائج الاقتصادية والمالية

من الناحية الاقتصادية يؤدي التهرب إلى جذب عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يكثر فيها التهرب الضريبي ، حتى و لو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة ، و بالتالي فإن نموها يؤدي إلى بقاء و استمرار المشروعات الأقل كفاءة على حساب بقاء و استمرار المشروعات الأكثر كفاءة وكل هذا يعني أن التهرب الضريبي يؤدي إلى الإضرار بإنتاجية الاقتصاد القومي ، ومن الناحية المالية يؤدي إلى الإضرار بالخرينة العامة و بالمولين فالتهرب يضر بالخرينة العامة من حيث أنه يؤدي إلى إضعاف الحصيلة الضريبية و بالتالي يؤدي إلى عدم قيام الدولة بوظائفها على الوجه الأكمل ، كما أن التهرب يضر بالمول من حيث أنه يؤدي إلى المساس بالعدالة الضريبية نظرا لأن البعض يدفع الضريبة بينما يتهرب منها آخرون جزئي أو كليا مما يضر بالمولين الأمناء .

1- التهرب يخفض من إيرادات الدولة:

إن الوضعية الاقتصادية الصعبة التي تمر بها بلادنا أدت إلى عدم توازن ميزانيتها و التقلبات في الإيرادات البترولية ولا سيما صادرات البترول، فقد توقعت الدولة في ميزانيتها لسنة 1994 عجز بقدر ب 125 مليون دج وهي الفرق بين نفقاتها التي مثلت 535.3 مليار دج و 410 مليار دج في إيراداتها ، هذا أقل من العجز لسنة 2000 الذي قدر ب 168.4 دج رغم الانخفاض الظاهر ما بين 2000 و 2001 إلا ظاهرة التهرب لازالت قائمة ، و بالتالي تعطيل المشروعات النافعة للمجتمع . إن الدولة تحقق بفضل الإيرادات الجبائية أهدافا اقتصادية عامة مثلا محاربة الدولة مثلا لتدهور قيمة العملة (التضخم) المسطرة في إطار سياسة جبائية معينة.¹

لكن حينما تترك الضريبة أثارا سلبية و ذلك بتزايد مستمر في نسبة التهرب الضريبي ، فإنها تؤثر على الخزينة العمومية بتخفيض إيراداتها ، و بالتالي لا تستطيع الدولة أن تمول أهدافها الاقتصادية أن الإيرادات المتحصل عليها تخصصا على النفقات العمومية.

¹ L'économie, mensuel économique, édité par agence Algerie service, N° 11, janvier 1994, p5

خلاصة الفصل:

لقد تطور دور الضريبة مع تطور الأنظمة الاجتماعية عبر التاريخ، ففي السابق كان هدفها ملاً الخزينة العامة فقط ومع تطور دور الدولة أصبحت الضريبة تشكل وسيلة يمكن للدولة أن تستخدمها للتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية لتوجيه النشاط القومي، وهذا لا يكون إلا بزيادة الإيرادات المالية الجبائية خاصة بالنسبة للجزائر التي تعتبر هذه الاخيرة بالنسبة لها أساس وركيزة لسير عجلة التطور الإقتصادي. غير أنها تواجه ظاهرة التهرب الضريبي الذي هو في نظرنا نتاج تسيير سيئ للاقتصاد الوطني وكذلك للاختيارات غير الصحيحة للسياسة الضريبية والاقتصادية .

وعليه فإن ظاهرة التهرب الضريبي تخلق آثار تعود مباشرة على البنية الاقتصادية والاجتماعية ولهذا من الضروري أن نجد طرق لمكافحة هذه المشاكل التي تتخبط فيها الإدارة الضريبية وذلك ما يبينه لنا الفصل الثالث بدراسة عميقة كيفية معالجة هذا التهرب الضريبي.

الفصل الثالث

الرقابة الجبائية وأساليب معالجة التهرب الضريبي

مقدمة الفصل:

إن سوء العلاقة بين الإدارة الجبائية والخاضعين للضريبة من جهة والضغط الضريبي من جهة أخرى تولد الميل نحو الغش و التهرب الجبائي، ولذلك على الإدارة أن تسخر كل إمكانياتها وتحسين وسائلها من أجل محاربة هذه الوضعية التي تؤثر سلبا على الاقتصاد الوطني، فإنه يضر بالخزينة العامة للدولة، كما أنه يضر بالمولين الذين قد لا يستطيعون التهرب فيتحملون العبء، بينما يفلت منه آخرون.

لذلك لا بد من تدعيم أجهزة الرقابة و إصلاح التشريعات الجبائية، إلا أن مسؤولية التهرب لا تقع فقط على المشرع المالي وحده، وإنما كذلك على الإدارة المالية ، كما أن جانبا منه يقع على الممولين أنفسهم، لذلك فإنه من المجدي إيجاد وسائل لمكافحة هذه الظاهرة السلبية ، سواء كانت وقائية أو عقابية، ولكن من المؤكد أن تعميم أجهزة الرقابة ، يعتبر عاملا محمدا من أجل الاستخدام العقلاني لكل الطاقات، وللتخفيف من حدة الغش الضريبي لا بد من إيجاد تدابير تؤخذ بعين الاعتبار الضرائب المقصودة عموما بالتهرب والغش الضريبي. لهذا يجب على بلادنا مكافحة هذا الوباء وتبادر بإصلاح قوانين الضرائب المباشرة بقصد تحقيق الانسجام فيما بينها و تبسيطها و أن تعمل على إعادة تنظيم مصلحة الضرائب تنظيما فنيا و إداريا و أن تضع نظاما بالتعاون مع المصالح والمصارف و الهيئات المختلفة يكفل مصلحة الضرائب الحصول على المعلومات الكافية التي تمكنها من تتبع حالة الممولين.

كما تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الوسائل الردعية والأكثر نجاعة في الكثير من الأحيان لكشف حالات التهرب الضريبي وتعتبر هذه الأخيرة من اختصاص إدارة الضرائب التي تقوم باتخاذ إجراءات كفيلة للوصول إلى المتهربين من الضريبة والأرقام الحقيقية لمبلغ الاقتطاع الجبائي.

إن اطلاع الإدارة الضريبية بالدور الرقابي كحق لها، مقابل تمتع المكلفين بالنظام التصريحي وكأداة لمواجهة الغش الضريبي يتطلب، وجود وسائل وأدوات خاصة للوقوف على مختلف الممارسات غير الشرعية المقصودة و غير المقصودة.

المبحث الأول: الأساليب الوقائية لمعالجة التهرب الضريبي

تعتبر الإدارة الجبائية هي صاحبة السلطة المكلفة من قبل المشرع لمحاربة التهرب الضريبي، حيث أنها تعمل جاهدة لتحقيق ذلك متبعة الخطوات التالية:

المطلب الأول: تحسين وضعية الإدارة الجبائية:

يمكن اعتبار أن الجهاز الضريبي ونقائضه هو أيضا مسؤول بنفس الحجم من المسؤولية التي يتحملها المتهربون من الضريبة ، إن ضعف إدارة الضرائب سمح للمكلفين بها بإخفاء حقيقة النشاطات والمعاملات التجارية والمدخل عن مصالح الضرائب هذه الأخيرة تسجل كل سنة يجب تداركه و الذي يقدره البعض بمئات المليارات من الدنانير .

حيث سئل مدير عام للضرائب بالعاصمة: هل إدارة الضرائب تملك الوسائل البشرية و المادية لتقليص العجز المسجل على مستوى التحصيل الضريبي؟ فأجاب قائلا " إنه لا يمكن الإجابة عن هذا السؤال بتفأؤل لأن عملية البرمجة و تحليل المعومات و تبادلها بين مختلف المصالح و المناطق تتطلب سنوات عديدة.

إن الإدارة أو العملية الإصلاحية التي شرعت فيها الدولة مازالت في بدايتها، لهذا سوف يتطلب تخصيص 80 % من عمال الضرائب في المكاتب في حين تبقى 20 % تعمل في الميدان و المنطقي أن مردودية هذه الإصلاحات و نجاعة النظام الضريبي لا يمكن أن تكون جد مرتفعة إلا إذا 9/وظفنا 4/5 من عمال الضرائب في الميدان .

إن قانون المالية لسنة 1991 و الذي بادر بوضع الأسس القانونية للإصلاحات الجبائية تقرر إنشاء لجنة خاصة مهمتها صياغة برنامج عمل لمصالح الضرائب مع المتابعة الميدانية ورفع تقارير مرحلية إلى رئاسة الحكومة ، إنهما مهمة و لكنها ليست مهمة مستحيلة يبقى جانب آخر يجب الإشارة إليه وهو أن إدارة الضرائب لم تهتم بإطاراتها لا من حيث التكوين أو إعادة التكوين ، و لا من حيث إنتقاء الأصلح و الأجدر بالمسؤولية .

كما أن إدارة الضرائب شرعت في تحسيس المكلفين بالضريبة بأهمية دفعها و مجالات استعمال تلك المداحيل و كذلك دورها في إنعاش الاقتصاد الوطني و تمت هذه العمليات عن طريق الإشهار بواسطة الإعلام ، و من بداية شهر جويلية من سنة 1994 طبق مشروع مفاده جمع مفتشية وحيدة تخص الضريبيين و هذا لتحسين وضعية الإدارة الجبائية و تنظيمها ، أما الحلول المفتوحة لكي تتسم الإدارة الجبائية بالتنظيم تتمثل في جعلها لا مركزية عن طريق فتح فروع جهوية و ولائية مختصة حتى تقرب الإدارة من الممولين ، و بالتالي تقرب من الواقع المعاش و يكون عملها مصداقية ميدانية .

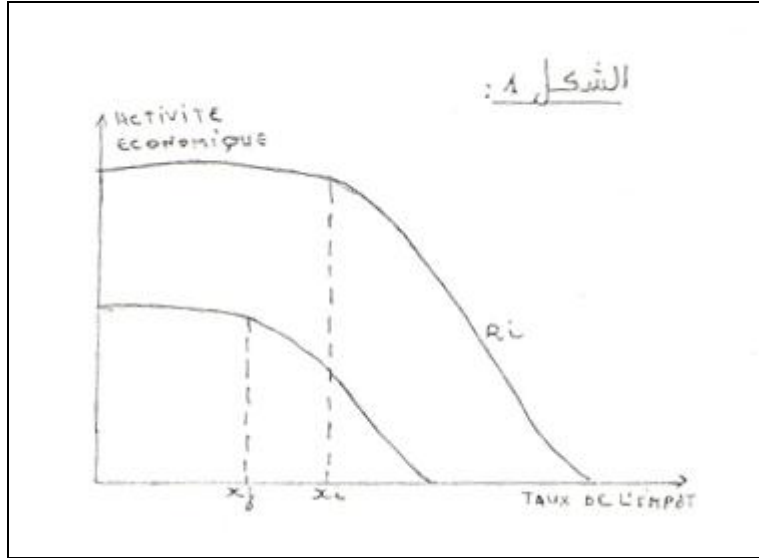
لذا يجب ان تكون هناك سياسة مبنية على معرفة الدخل الجبائي و التصرفات الاقتصادية لمختلف الأشخاص الخاضعين للضريبة ، و بهذه السياسة تستطيع الإدارة الجبائية أن تحارب هذا التهرب عن طريق قمع هذه التصرفات غير الشرعية رغم النقص الذي تعرفه هذه الإدارة سواء كان من حيث الوسائل أو الأشخاص الموظفين إن التقنيات الدقيقة تكون فعالة في حالة

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية أساليب معالجة التهرب الضريبي

استعمالها من طرف الإدارة ، حيث أن المتعاملين الاقتصاديين يتأثرون دائما بالنظام الجبائي في حالة توسيع مجال البحث عن المادة الخاضعة للضريبة و تطبيق سياسة خفض المعدلات الضريبية ، مما يؤدي إلى تقدم أكثر نسبة من الخاضعين للضريبة اتجاه الإدارة الجبائية و العكس يكون ملاحظ في حالة ارتفاع معدل الضريبة يؤدي إلى انخفاض إيرادات الخزينة العمومية الجبائية .

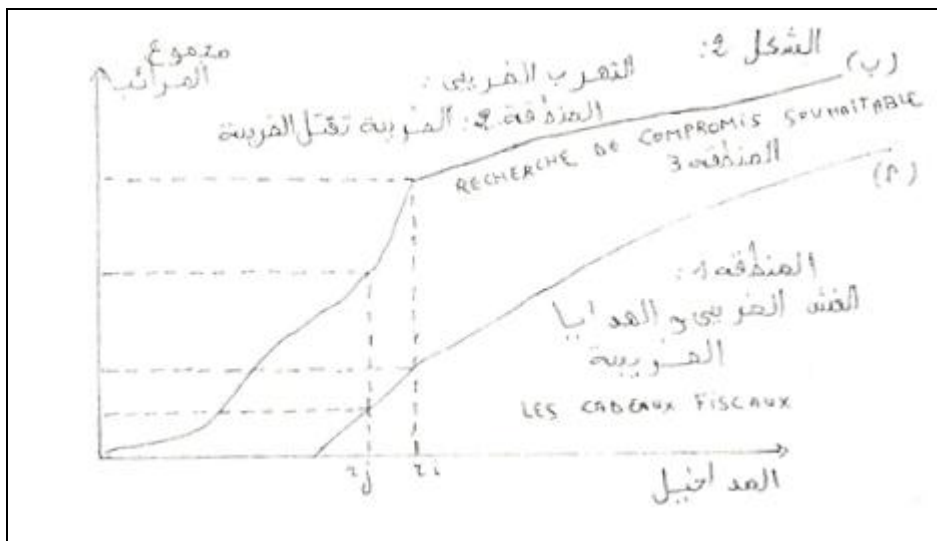
و الرسم يبين ذلك:

الشكل (1): النشاطات الاقتصادية



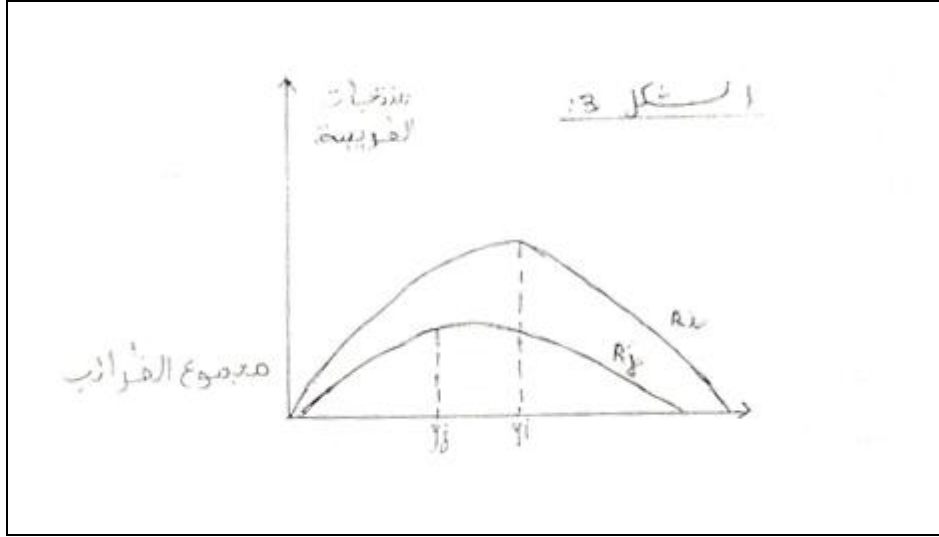
المصدر: مديرية الضرائب لولاية ورقلة

الشكل (2): التهرب الضريبي



المصدر: مديرية الضرائب لولاية ورقلة

الشكل (3): المنتجات الضريبية



المصدر: مديرية الضرائب لولاية ورقلة

1- كما يجب تعزيز الإدارة الجبائية بشريا ، حيث أن العدد الحقيقي 13000 عون ، وهذا العدد لا يمثل إلا نصف من العدد المطلوب الذي هو 25000 عون لأن كل عون على مستوى الوطن الجزائري يسير متوسط 300 خاضع للضريبة مقارنة مع الدول المتقدمة ، حيث يسير كل عون 100 خاضع للضريبة .

2- رفع مستوى التأطير الذي يمثل حاليا 4 % و رفع المستوى المهني لأعوان الإدارة الجبائية .

3- يجب توفير الإمكانيات و الوسائل مثل مقر العمل و وسائل النقل الخاصة . إن رفع المستوى البشري والإمكانيات العملية ، حيث كل دينار يستثمر في هذا المجال إلا و يعود بدخل بالآلاف الدنانير للدولة، و إلا فسوف تضيق الملايير التي تكون الدول محتاجة لها.

4- إذن إن تحويل الإدارة الجبائية مطلب أساسي يجب تحقيقه، بحيث يكون في شكل إصلاح إداري بالنظر إلى قوانينه . و النظام الجبائي هو نظام موحد بين التشريع والتحضير والمنازعات، وهذا ما يجب إعادة النظر فيه ، حيث أنه يمكن لجهاز واحد أن يشرف على جميع هذه العمليات ، بل يجب الفصل بين السلطة التشريعية الجبائية و خلق على مستوى المجالس القضائية غرف جبائية خاصة بالمنازعات ، وعلى المستوى الداخلي للإدارة يجب قيام دورات متواصلة لتكوين الأعوان الذين عم في

ميدان الإدارة مع مراعاة الإصلاحات الجبائية الجديدة إن تطبيق هذه الإصلاحات و عدم تعميمها أو الجهل بها يتطلب تنظيم دورات إعلامية جبائية تلعب الدور الفعال في التعبير الذي تسعى إليه الإدارة الجبائية الجزائرية .

5- إدخال الإعلام الآلي : إن تطبيق الإصلاحات لا يأتي بمردودية فعالة بدون استعمال الإعلام الآلي و لهذا ارتأت الإدارة أن تدخل عالم الإعلام الآلي و تعميمه على المستوى الوطني في الإدارة الجبائية و في علاقاتها مع المتعاملين معها من حواص و شركات ، لذا يجب انتشار ظاهرة الإعلام الآلي في القباضات و تكوين كل الأعوان الجبائيين على ممارسة الإعلام الآلي و تركيز المعلومات الجبائية و دراستها. و للوصول إلى هذه الأهداف يجب توفير الوسائل التي تسهل هذه العملية.

- شراء وسائل الإعلام.

- تكوين أعوان الإدارة الجبائية على ممارسة هذا الإعلام.

6- السماح لإدارة الضرائب بمراقبة و مراجعة الوضعية الجبائية لأربع سنوات الماضية للمكلفين .

7- حق الحصول على مختلف المعلومات من قبل المؤسسات والإدارات العمومية، وكذلك من قبل إدارة الضمان الاجتماعي، المحاكم، المؤسسات الخاصة (القطاع الخاص البنوك...).

8- المراقبة الجبائية عن طريق المراجعة و البحث و التحقيق في الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة و التحقيق في محاسبة المؤسسات خصوصا المعنية منها .

9- شرع المصالح المركزية في إعداد دراسة تتعلق بتدعيم و تحديث النشاطات الجبائية بالاشتراك مع خبرات أجاناب ذوي مستوى عالي خاص من صندوق النقد الدولي، وهذا في إطار مشروع ممول من قبل برنامج الأمم المتحد للتنمية ، وهذا البرنامج خاص بالنشاطات الجبائية ويتضمن التكوين و توفر الأجهزة الإعلامية . و إن السعي الحديث للإدارة من أجل مكافحة الغش و التهرب الضريبي سوف لن يأتي و لن يظهر نتائجه الملموسة إلا إذا اعتمدت الإدارة الجبائية أسلوبا يتسم بطابع الجذرية والتنظيم، و يهدف إلى تسهيل الإجراءات الضريبية سواء من حيث التصريح في البنية الجبائية أو التقدير في بعض أوعية الضرائب، وذلك من أجل تبنى نظام جبائي فعال مع المحيط الاقتصادي الراهن ، لذلك فقد استقرت الأوضاع على أن يحدد القانون الخطوط العريضة للسياسة الضريبية ، ثم يفوض للإدارة الضريبية سلطة إصدار التعليمات التفسيرية التي توضح كافة الإجراءات و التفاصيل اللازمة لتطبيق القانون، ولكن هذا التفويض لا يعني إطلاق الحرية لها في صياغة هذه التعليمات فالتعليمات تهدف إلى تفسير القانون ، و ليس تعديله أو الخروج عليه ، ولمعرفة روح القانون و نواياه تسترشد

الإدارة بمشروعات القوانين و المناقشات التي دارت بخصوصها في مختلف لجان و المستويات السلطة التشريعية و المذكورة التفسيرية للقانون ...

و على الإدارة الضريبية أن تبحث على وسائل و تدبير الاعتمادات اللازمة لذلك حسب احتياجات و ظروف كل منطقة ، كم يجب عليها أن تقدم كافة الخدمات لتسهيل مهمة المكلف و كسب ثقته و احترامه و أن تنشر بين المواطنين الشعور برفض المجتمع لأولئك الذين يحاولون التهرب أو اكتشاف الثغرات لينفذوا منها أو ينقصوا من مقدار الضرائب المستحقة و في نفس الوقت أن تحذر المواطنين و تثبت لهم قدرة الإدارة الضريبية على كشف الممولين المتهربين و توقيع أقصى الجزاءات عليها .

و على الإدارة الضريبية تحسين أوضاع العاملين بها ماديا و اجتماعيا لكسب ولائهم و إخلاصهم للعمل و رفع روحهم المعنوية و تمكينهم من مواجهة الإغراءات التي تعرض عليهم من بعض الممولين ذوي النفوس الضعيفة و أن تسعى إلى توفير كافة الإمكانيات اللازمة لتهيئة الجو الملائم للعمل المنتج ، كما ينبغي على الإدارة أن تضع نظام سليما لمتابعة صلاحية الأفراد لوظائفهم و تحديد أسس عادلة للترقية و إجراءات العمل بالإدارة الضريبية .

بالإضافة إلى أن هذه الإجراءات التي يجب على الإدارة إتباعها ، هناك طرق أخرى للحد من التهرب و محاولة القضاء عليه لعل أهمها فيما يلي :

- 1- مطالبة المكلف بتقديم إقرار ضريبي مؤيد باليمين، بحيث تطبق عليه أحكام العقوبات المتعلقة باليمين الكاذبة ، علاوة على العقوبات الضريبية في حالة ثبوت سوء نية المكلف في تقديم بيانات غير صحيحة في إقراره الضريبي .
- 2- منح موظفي الإدارة الضريبية حق الاطلاع على كافة المستندات و الوثائق المتعلقة بالمكلفين و التي قد تفيد في التعرف على حقيقة العناصر الضريبية و التوصل إلى تقدير سليم لأوعية الضرائب و سلامة ربطها .
- 3- إجازة قيام الغير بالإدلاء بالبيانات و المعلومات التي قد تتوفر لديه عن العناصر الضريبية للمكلفين و تقديم الحوافز الأدبية و المادية لكل من يقدم معلومات تفيد الإدارة الضريبية في الكشف عن حالات التهرب.
- 4- العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط و تحصيل الضرائب المختلفة فضلا عن محاولة صياغة نصوص التشريعات الضريبية بأسلوب يسهل على المكلفين و غيرهم فهمها .
- 5- تمكين السلطات العامة من الإستيلاء على البضائع المستوردة بالقيمة التي تتضمنها مستندات الإستيراد المقدمة من قبل المكلف أو التي قد تكون بأقل من القيمة الحقيقية للتخلص من جانب من الضرائب المفروضة على قيمة هذه البضائع .

تلك إذن بعض من أعمال الإدارة الضريبية إذ يتضح منها تشعب مهامها و عورة مسالكها و تثبت لنا فعالية الدور الذي تقوم به الإدارة الضريبية في نجاح النظام الضريبي و تحقيق أهداف السياسة الضريبية.

تحليل واقع الإدارة الجبائية في الجزائر:

لم يتمكن النظام الضريبي الجزائري تحقيق إستقرار مما أدى إلى عدم وضوح الرؤية لدى السلطات، بالإضافة إلى تعقد ذلك النظام . في هذا المجال نلاحظ سنويا صدور تعديلات ضريبية، فـقانون المالية لسنة 2001 تضمن 33 إجراء ضريبيا ما بين تعديل و إلغاء و إتمام، قانون المالية لسنة 2002 تضمن 32 إجراء ضريبيا، و قانون المالية لسنة 2003 تضمن 68 إجراء ضريبيا، إلا أن هذه التعديلات تضمنت بعض الإتجاهات الإيجابية للنظام و المتمثلة في:

- تخفيض نسبة الضريبة على أرباح الشركات إلى 30%
- تخفيض نسبة الإقتطاع العليا للضريبة على الدخل الإجمالي إلى % 40 و رفع الحد الأدنى المعفى من الإخضاع إلى 60.000 دج.
- تخفيض معدلات الرسم على القيمة المضافة إلى معدلين فقط هما 14 % و 17 %.
- مراجعة التعريف الجمركية باعتماد ثلاث معدلات أقصاها 30 % .
- تخفيض ضريبة الدفع الجزائي إلى % 3 و الرسم على النشاط المهني إلى 2%.
- إلغاء الازدواج الضريبي بالنسبة للمداخيل المتأتية من توزيع الأرباح التي أخضعت للضريبة.

تحسين فعالية النظام الضريبي الجزائري

قصد تحسين فعالية النظام الضريبي الجزائري نضع الاقتراحات التالية:

- رغم تخفيف العبء الضريبي على المكلف من خلال تخفيض معظم المعدلات الضريبية إلا أن ذلك غير كافي بحيث يجب أن تستند طريقة تحديد المعدلات الضريبية على دراسات ميدانية حتى تعكس واقع المجتمع الجزائري.
- ضرورة إنشاء لجنة لدى المديرية العامة للضرائب توكل لها مهمة مراجعة التشريع الضريبي قصد تحديد ثم معالجة مختلف الثغرات التي يتضمنها النظام الضريبي الجزائري
- إصلاح شامل للإدارة الضريبية وفق المعايير الدولية في الأداء الضريبي.

رغم التعديلات التي عرفها النظام الضريبي الجزائري إلا أننا نعتقد وجود بعض الجوانب تحتاج إلى تعديل و التي تتمثل فيما يلي:

- إعادة صياغة السلم المتصاعد الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي بشكل يقترب من العدالة.

- إلغاء التأخير الشهري لإسترجاع الرسم على القيمة المضافة المحمل على مشتريات البضائع و الخدمات
- إعادة النظر في تنظيم نظام الإقتطاع من المصدر وتوسيع مجال تطبيقه، حيث رغم أهميته في محاربة التهرب الضريبي إلا أن إقتصاره على بعض المداخل يطرح إشكالا حول مدى عدالته، كما أنه يشكل ضغطا على سيولة المكلف، حيث أنه لا يراعي الوضعية المالية للمكلف المعني، كما أن مواعيد إستحقاقه متقدمة جدا ولا ينتظر إلى نهاية السنة.
- ضرورة زيادة فعالية مكافحة التهرب الضريبي من خلال توفر إرادة سياسية قوية لمكافحة التهرب و نشر الوعي الضريبي.
- ضرورة توفير الإستقرار السياسي والإقتصادي إلى جانب تطهير الإدارة من العراقيل والبيروقراطية والمحسوبية، بالإضافة إلى ذلك يجب توفير بيئة ملائمة للإستثمار من خلال توفير جميع الهياكل القاعدية الضرورية لإقامة الإستثمار، مع ضرورة وجود مصادر للتمويل بالمواد الأولية وتوفر اليد العاملة المؤهلة.
- تحسين الموارد البشرية والتقنية لإدارة الضرائب، وفي هذا المجال نلح على ضرورة تعميم الإعلام الآلي في جميع الإدارات الضريبية.
- تبسيط قانون الضرائب وإجراءات تنفيذه، حتى يسهل على المكلف فهم ذلك القانون.
- رفع مستوى موظفي جهاز الضرائب، من خلال تكوين متخصص في الضرائب والذي يعمل على رفع مستوى تأهيل وتدريب تلك العناصر، مع وضع برنامج تكوين دوري قصير المدى لتلك العناصر كلما كان جديد في الميدان الضريبي.
- إقامة تعاون مستمر بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات الحكومية، وينتج عن هذا التعاون تزويد إدارة الضرائب بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات حول نشاط المكلفين.
- اللجوء إلى التعاون الدولي في إطار تبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف. ويتم ذلك من خلال عقد إتفاقات دولية لمكافحة التهرب الضريبي.

طرق محاربة الغش و التهرب الجبائي :

1- طريقة التصريح العادي:

من واجب أصحاب المهن التجارية أو الصناعية أو الحرة و أصحاب الدخول المختلفة أن يصرحوا للإدارة الجبائية بممارستهم هذه المهن و عن ممتلكاتهم في كل سنة قبل 1 أفريل من العام ابتداء من تاريخ حصولهم على السجل التجاري و تاريخ بدايتهم للنشاط

2- طريقة الرقابة العادية:

هذه الطريقة هي إدارية محضة حيث يقوم أعوان المصالح الجبائية بمراقبة عادية على طول السنة .

3- طريقة الإحصاء:

في كل نهاية السنة، أي كفي آخر ثلاثي من كل سنة تكلف إدارة الضرائب أعوانا يقومون بإحصاء كل النشاطات و المهن و العقارات مما يسمح للإدارة بإعادة النظر في سجلاتها و قوائم المبرحين أو غير المبرحين.

4- طريقة التنسيق الإداري:

في هذه الحالة يكون التنسيق بين المصالح و الجهات المختصة بالسجل الإداري أو البطاقة الحرفية ، حيث تبعث هذه الأخيرة في نهاية كل سنة قوائم الحاصلين على السجل التجاري أو البطاقة المهنية خلال السنة، وهذه المصالحية هي الغرفة التجارية و مصلحة البلديات المختصة في منح البطاقة الحرفية.

5- طريقة التصريح عند الاستيراد:

في هذه الحالة تكون جميع السلع المستوردة مصرح بها لدى جمارك الميناء مما يسهل على إدارة الضرائب الحصول على كميتها و قيمتها و إخضاعها للضرائب.

6- طريقة التصريح من طرف الممول:

في نهاية سنة يقوم كل ممول بتصريح لدى المصلحة الضرائب بكميات السلع و القيمة التي بيعت بها للزبائن (تجار و حرفيين) مقابل حصول على تخفيض يقدر بـ 40 % من رأس المال الخاضع للضريبة.

7- طريقة المعاينة و التحقيق:

وهذه الطريقة هي المعاينة التي يقومون بها أعوان الضرائب خلال قيامهم بدورات استثنائية .

8- طريقة تبادل المعلومات بين إدارات الضرائب الوطنية:

في هذه الحالة تقوم مختلف الإدارات الجبائية بتبادل المعلومات حول الحرفيين أو التجار و الصناعيين ، كأن تبعث إدارة الضرائب لولاية ما كشوفات أو محاضر لتجار قائمين بولاية أخرى و ييغون سلعا داخل الولاية الأولى ، مما يسهل للإدارة الخاصة بإقليمهم معرفتهم .

9- طريقة البحث:

حيث يقصدون أعوان الضرائب المؤسسات العمومية كالمدراس و المستشفيات و الجامعات و مختلف المديرات لمعرفة و تسجيل كل نفقات هذه المؤسسات التي تحصل عليها القائمون بالأعمال أو الحرفيين أو التجار الذين باعوا سلع لهذه المؤسسات أو قاموا فيها بعمل يتحصلون مقابله على دخل .

10- طريقة التعامل بالفاتورة:

حيث يقوم كل منتج أو صناعي بتقديم الفواتير لدى أعوان الضرائب عندما يتقدمون إليه مما يسمح لهم بمعرفة زبونه أو مموله .

11- طريقة تقديم شكاوي من طرف الخواص:

هذه الحالة قليلة جدا ، حيث هناك بعض الأطراف ومن تلقاء ، نفسها تشكو من تاجر أو حرفي يبيع السلع بأسعار خيالية أو غير خاضع للضرائب ، مما يتطلب اتجاه أعوان الضرائب إليه و إلقاء محضر تحقيق أو قمعه سواءا بوسائل قانونية كالغرامات الجبائية أو تحويله للعدالة .

12- طريقة الإعلانات:

في بعض الحالات تقوم الدولة بإعلان لدى الشعب عن طريق وسائل الإعلام المختلفة أنه يجب على المواطنين التصريح بممتلكاتهم لدى المصالح الجبائية المختصة إقليميا ، و إلا سوف تكون هناك عقوبات ، و هذه الأملاك سواء كانت عادية أو تجارية أو حرفية . كما وقع في سنة 1992 ، حيث أعلنت الدولة الجزائرية عن التصريح بالعقارات و المحلات التجارية و الثروات التي تفوق 600.000.000 دج ، و يعاقب كل من يخالف ذلك عند انتهاء المهلة المحددة .

13- طريقة تسوية الملفات الإدارية:

هناك بعض المصالح الإدارية التي تشترط في كل ملفاتها لدى التجار أن يقدموا كشف من إدارة الضرائب يبين ممارسته لتجارة مثل القنصليات

المطلب الثاني: إصلاح التشريعات الجبائية:

منذ الاستقلال مباشرة لم يكن هناك رغبة سياسة في وضع نظام وطني يخدم طبقات المجتمع و يخدم أيضا التنمية الوطنية ، و بذلك يرى أن مكانة السياسة الجبائية في الجزائر تبقى غير فعالة على الرغم من مختلف المحاولات و الإجراءات التي جاءت على شكل تحفزات و تسهيلات التي عرفتها الأوضاع الجبائية و العامل الإيديولوجي كان له تأثير كبير في أحجام الثروة الوطنية الخاصة

للمساهمة في الاقتصاد الوطني ، غير أن هذه التعديلات لم تكن لتضبط السياسة الجبائية مع وتيرة التنمية الوطنية ، فحسب ، بل و استغلت كذلك كمنافذ قانونية للتهربات و إنفلاتات جبائية ، وبالتالي لن تكون النتائج دائما مرضية و في صالح الاقتصاد الوطني . و في آخر المطاف نعتبر أن النظام الضريبي الجزائري القديم :

1- لا يهدف إلى المساواة الاجتماعية .

2- لا يخدم التنمية الوطنية .

3- فعال على مستوى المالي خاصة بعد زيادة أعباء الدولة .

وفي إطار الإصلاح الاقتصادي ، يجب قبل كل شيء أن تعتمد الدولة على سياسة اقتصادية ومالية واضحة مستوحاة من حاجات البلاد و متجاوبة معه متطلبات الاقتصاد الوطني و غاياته المحددة بصورة واقية ضمن خطة إنمائية شاملة ، و لا بد لذلك إعادة دراسة التشريعات الضريبية بوجه عام بالمقارنة مع التشريعات الأجنبية العائدة لبلاد مشابهة و السعي لوضعها في نظام ضريبي منسجم ومتربط خال من التعقيد و الإبهام ، ولا يتضمن ثغرات تترك مجالا للتهرب و علم المساواة في الضريبة .

إن التشريع الضريبي الحالي يحتوي على عدة إجراءات من بينها :

1- الاقتطاع من المنبع كطريقة لتحصيل الضريبة لبعض المداخل كالأجور و المنح و العلاوات .

2- المراقبة الجبائية عن طريق المراجعة و البحث عن التحقيق في الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة و التحقيق في محاسبة المؤسسات خصوصا المعنوية منها .

3- حق الحصول على مختلف المعلومات من قبل المؤسسات و الإدارات العمومية و كذلك من قبل إدارة الضمان الاجتماعي المحاكم المؤسسات الخاصة (القطاع الخاص و البنوك) ، في حين حدد قانون الضرائب المباشرة عقوبات مختلفة بالنسبة للمتهربين الذين يتلاعبون في تقديم المعلومات الصحيحة و كذلك يساعدهم في ذلك .

- إجراءات أخرى لا تقل أهمية عن المذكورة أعلاه اقترحت لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي و تخص هذه الإجراءات ما يلي :

1- اعتبار التهرب الضريبي كجريمة في حق الاقتصاد الوطني و ما يتطلب ذلك من عقوبات السجن عدة سنوات ، و تؤدي مثل هذه العقوبات ليس فقط إلى الامتصاص من المتهربين ، بل إعطاء المثل الآخرين ، بحيث تكون وسيلة وقائية رادعة و تكون العقوبات المالية كمضاعفة الضريبة كالحكم بالغرامة و الحبس .

2- إنشاء ضريبة خاصة حول الثروة غير المبررة .

- 3- حذف فترة التقادم فيما يخص التهرب الضريبي.
 - 4- إنشاء رسم خاص حول الممتلكات العقارية الهامة .
 - 5- وضع قوانين خاصة بالبيانات الفحمة و كذلك على فارق القيمة المحققة نتيجة لإعادة بيع الممتلكات العقارية.
- و لنجاح هذه الإصلاحات يجب استقلالية المصالح الجبائية .
- الإجراءات الجبائية لقانون المالية لسنة 1995 .
- الإجراءات المالية و الجبائية المتضمنة في قانون المالية لسنة 1995 كانت في 25 أبريل من نفس السنة محل شروحات معمقة في الملتقى الذي نظم بقاعة المحاضرات لقصر المعارض بالصنوبر البحري ، حيث صرح مدير الدراسات و التشريعات لدى المديرية العامة للضرائب ، ورغم أنه أشار إلى أن قانون المالية للعام الحالي لم يتضمن أية تعديلات بخصوص الرسم على الدخل الإجمالي ، حيث أن مجال تطبيق هذه الأخيرة يكون على الأشخاص الطبيعيين القائمين بالنشاط في الجزائر بصفة دائمة و بصفة مؤقتة ، و على الأجانب الذين لهم نشاط دائم و مؤقت بالجزائر ، وتفرض هذه الضريبة سنويا .

الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

- 1- أرباح تجارية و صناعية.
 - 2- الأرباح غير تجارية .
 - 3- الربح الفلاحي .
 - 4- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية و غير المبنية .
 - 5- الأجور و المرتبات .
 - 6- رؤوس الأموال المنقولة .
 - 7- فوائض القيمة على التنازل عن العقارات .
- و صرح كذلك المدير قائلا : " بأنه و بموجب نفس القانون فإن أربع ولايات صحراوية أخذت بعين الاعتبار في إطار تنمية المشاريع (الجنوب الكبير) ، بحيث تستفيد استثنائيا من تخفيض قدره 50% على الضريبة الدخل الإجمالي و الفوائد التي تحققها المؤسسات " .

الإصلاحات التي مست ضرائب غير مباشرة :

أ- الرسم على القيمة المضافة TVA :

انخفاض معدل الرسوم على القيم المضافة للسلع و الخدمات من 40 % في قانون المالية في سنة 1994 إلى 21 % في قانون المالية لسنة 1995 هو أهم ما يميز السياسة الجبائية الجديدة المتعمدة في الجزائر ، و استثنى المتحدث عن مزايا هذه الإجراءات الجبائية التبغ فقط ما يفسر حسب ارتفاع أسعار هذه المادة بشكل ملفت الانتباه في الآونة الأخيرة .

1- إن الرسم على القيمة المضافة على استهلاك الغاز و الكهرباء قد انخفض من 17 % إلى 13 % .

2- إستيراد الأدوية 7 % .

3- الحبوب الحافة 7 % .

4- قطاع السياحة و الصناعة التقليدية استفاد من تخفيض قدره 8 % أي 21 % إلى 13 % .

5- إلغاء الرسم على القيمة المضافة المفروضة على دخل فئة المعوقين بالنسبة للذين لا يتجاوز دخلهم 8000 دج .

ب- الضريبة على أرباح الشركات IBS :

تمس هذه الضريبة الأرباح الصافية المحققة من طرف الأشخاص المعنويين ، حيث أنها تمس الشركات حسب الشكل:

1- شركات المساهمة .

2- شركات ذات مسؤولية محدودة .

3- شركة التوجيه بالأسهم .

4- شركة التضامن : إذا طلبت الخضوع لها ، و نفس الشيء ينطبق على الشركات المدنية .

و تتميز أيضا بإعفاءات دائمة و إعفاء لمدة عشر سنوات و لمدة ثلاث سنوات ، و من واجب المكلف بدفع الضريبة ب :

1- التصريح السنوي : أن يصرح برقم الأعمال و الأرباح قبل 1 أفريل .

2- مسك المحاسبة : دفتر الجرد ، دفتر اليومية .

3- معدل الضريبة 38 % .

4- الأرباح المعد استثمارها تخضع للضريبة 5 % ، حيث أضاف المسؤول أن دفع جميع أنواع الضرائب المعروفة سيتم لدى

مديريات الضرائب الولائية من باب تبسيط العملية ، و أن المتعاملين الذين تتجاوز قيمة ضرائبهم 50.000 دج سنويا سيعملون

على دفعها كل ثلاثة أشهر فقط ، أي بمعدل 4 مرات في العام الواحد ، لكنه حذر من جهة أخرى بأن أي تأخير في دفع

الضرائب أثناء الآجال المحددة سيخضعها إلى زيادة قدرها 10 % في المرحلة الأولى ، ثم إلى 25 % في مرحلة أخرى و ذلك إلى غاية وصول إشعار بالدفع و تسوية الوضعية ، إما بالدفع أو اللجوء إلى العدالة .

إن المتعاملين الذين حضروا الملتقى لم يشتكوا خصوصا من الإجراءات المالية و الجبائية الجديدة التي تضمنها قانون المالية لسنة 1995 ، و لكنهم وضعوا علامة إستفهام كبرى حول الثغرات الموجودة في التطبيق ، حيث كثيرا ما تلغى الإزدواجية بين النصوص و تطبيقاتها في الميدان ، و لم يفلح المسؤولون المتدخلون كثيرا في الاستجابة لهذا الانشغال الملح ، رغم أنهم أكدوا أن جميع المتعاملين الاقتصاديين يستفيدون أثناء عمليات تصديرهم للسلع من تسهيلات جبائية واسعة و على مدى الخمس سنوات الأولى ، وهي ربما محاولة لامتناس غضب هؤلاء المتعاملين الذين لم يظهروا تخوفهم من النصوص الموجودة و لكن من مشاكل إحالتها إلى واقع ملموس و جعلها متطابقة مع التشريعات السارية المفعول . تبقى الإشارة إلى أن نجاح الإصلاح الضريبي مرهون بإعطاء كل الدعم المادي و البشري لإدارة الضرائب لأن حالتها اليوم يرثي لها ، كما أن الوعي الوطني لا بد منه حتى يشعر الجميع أن هذا الإصلاح هو في خدمة أولا و أخيرا جميع المواطنين لأن مفتاح نجاح هذا الإصلاح يبقى في مصداقية النظام الضريبي.

إعلام الممولين:

نجد أن الممول الجزائري لم يكن جبائيا و لم يتلق أي معلومات عن الضرائب الواجبة عليه دفعها لعدم توفر مكتب إعلام في الإدارة الجبائية مهمته إعلام الممولين بكل واجباتهم و حقوقهم الجبائية ، هذا ما أدى بالمولين الاتصال فقط بمفتش الضرائب المتواجد بالمفتشية التي تشملها ، هذا الأخير لا يستطيع أن يلي كل الاحتياجات لهؤلاء الممولين لكونه مشغولا دائما رغم حسن نيته في محاولة إعلامهم بكل ما يطلبونه. في الولايات المتحدة الأمريكية كل مكتب بالإدارة يتوفر على مركز إعلام يبقى مفتوح حتى ساعات متأخرة ، حتى في العمل الأسبوعية ، في مراكز الإعلام هذه هناك موظفين مكونين تكويننا جيدا إضافة إلى حصولهم على كل الوثائق الضرورية لإعلام الممولين ، لكي تسمح لهم بالإجابة على كل أسئلتهم ، إضافة إلى توفره على مركز هاتفي مكالمات هاتفية للمولين العاجزين عن الحضور للإجابة عن استفساراتهم . و تلجا الإدارة الضريبية في أغلب دول العالم إلى إصدار مجلة دورية (مجانية أو بأسعار زهيدة) تكون همزة الوصل بين الإدارة و الممول ، حيث توضع له كل ما يتعلق بالنظام و الإجراءات الضريبية طوال العام ، و تجيب على استفساراته ، بل تتابع شكواه و تعمل على القضاء على أسبابها . في الجزائر ، ولكي تقوم الجبائية بالدور المنوط بها لا بد من إعلام الممولين بكل الوسائل الممكنة (الوسائل السمعية البصرية و حتى المكتوبة) حتى يتسنى من الاطلاع على كل حقوقه و واجباته الجبائية و لا بد ن تسهيل كل الإجراءات للمولين حتى يستطيع الإمام بها عن طريق أداة

دليل الممولين ، و اتجهت النية أخيرا لإصداره في نهاية سنة 1993 من طرف الإدارة الجبائية لإعلام الممولين بكل الإصلاحات الجبائية الجديدة .

المبحث الثاني: مفاهيم عامة عن الرقابة:

لم يتفق الكتاب على تعريف شامل للرقابة (1) و أن كان بعضهم قد خلص إلى مبادئ عامة للرقابة (2) تتمثل فيما يلي : 1

- هي جزء أساسي لا يتجزأ من العملية الإدارية.

- إن هدفها الأساسي هو التحقق من أن التنفيذ والأداء الفعلي يسيران طبقا للخطة الموضوعية.

- إنها أساسا ليست جامدة بل إن هناك حدود مسموح بها للاختلاف بين الخطة المتبناة والتنفيذ.

- إن الهدف منها بيان مواطن الضعف والأخطاء الأساسية لغرض تصحيحها و بغرض وضع النظم الكفيلة لعدم تكرار حدوث تلك الأخطاء، أو مواطن الضعف.

- إن عملية الرقابة مسؤولية أساسية للإدارة .

وعليه فإن هدف الرقابة الأساسي هو تجنب الأخطاء و تصحيحها في حالة وقوعها، و وضع الأنظمة الكفيلة التي تمنع من تكرارها في المستقبل ، أما التفتيش تلك الأخطاء فهو أسلوب من الأساليب المتعددة في الرقابة تهدف إلى كفاية الأداء الوظيفي و إن كان يحمل في طياته الإشارة إلى العقاب في حالة ارتكاب الأخطاء ، و خاصة الجسيمة منها غير أن هذا العقاب ليس هدفا في حد ذاته² ولكنه وسيلة لحسم سير العمل في المؤسسات و الإدارات ونلخص إلى القول أن الرقابة ليست في طبيعتها عملية تصيد الأخطاء لغرض فرض العقاب، وهو مفهوم سلبي لها و لكن الرقابة هي جزء من العمل الإداري يهدف إلى التحقق من صحة الأداء و تقويمه في حالة اعوجاجه و هو المفهوم الإيجابي لها .

تعريف الرقابة:

الرقابة هي الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء وتقومها، وبما أن الإدارة الجبائية إحدى هذه السلطات المختصة فإن رقابتها حسب (Claude Laurent) يمثل الوسيلة التي تمكثها من التحقيق بأن المكلفين ملتزمين بأداء واجباتهم وتصحيح الأخطاء والملاحظة وبالتالي فالرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقيق من صحة ومصداقية التصريحات من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقومها.

¹ د. عبد الكريم طيار ، الرقابة المصرفية، الطبعة الثانية، سنة 1988.

² د. زكي، بعض مفاهيم أساسية في الرقابة على مشروعات الأعمال.

المطلب الأول: طبيعة الرقابة:

تتميز الرقابة الضريبية بطابعين أساسيين هما:

أ- الطبيعة المشروعة:

الرقابة الجبائية تستمد فعاليتها الحقيقية من مواد قانونية مشروعة من قبل المشرع الجزائري، بيد أن المشرع لمصلحة جهاز الرقابة لاستعمال التعسف من رواء هذه الأحكام الشرعية من جهة، وعليه فإن الرقابة الجبائية تتميز بطبيعة المشروعية.

ب - الطبيعة المادية:

إن الرقابة الجبائية تتميز بالطبيعة المادية ، حيث أنها تعتمد في ممارستها على وثائق ووسائل مادية كالتصريحات والتبريرات والبيانات التي يجب أن تقدم إلى جانب التصريحات ونجد أن قانون الضرائب المباشرة قد نص على في مواد كثيرة، نذكر منها على سبيل المثال فيما يخص المكلف: المادة 63 التي تنص على أن الرقابة الجبائية في نصها التالي: " إن الدفتر اليومي المشار إليه في المادة السالفة يجب أن يمسك يومنا وبدون ترك بياض أو شطب و أن تذكر فيه بالتفصيل الإيرادات و المصاريف المهنية، ويجب أن تحتفظ به، و كذلك جميع الأوراق الثبوتية إلى غاية انقضاء السنة الرابعة التي تلي سنة تسجيل الإيرادات و المصاريف".

و فضلا عن يجب أن يقدم هذا الدفتر عند كل طلب بتقديمه إلى عون من أعوان الضرائب التي تكون له على الأقل رتبة مراقب.

أما فيما يخص المفتش كمثال على ذلك المادة 64 تنص على ما يلي : " يمكن له أن يطلب من جميع المعنيين بجمع المعلومات القابلة لإثبات صحة الأرقام المصرح بها لاسيما جمع العناصر التي تسمح بتقدير أهمية الزبائن ". و يجوز له أن يطلب الاطلاع على الدفتر اليومي و دفتر الجرد المنصوص عليه في المادتين 60-62 من قانون الضرائب المباشرة وكل المستندات المثبتة ...

و خلاصة القول بأن الرقابة الجبائية تتميز أساسا بالطبيعة المادية.

المطلب الثاني: أنواع الرقابة:

نظرا للأهمية الكبرى للرقابة لدى إدارة الضرائب فإنها تنظم عدة أشكال لممارسة هذه الرقابة، بحيث تستوجب هذه الأخير ثلاثة أنواع أساسية و متكاملة.

1- الرقابة الشكلية:

الرقابة الشكلية تغطي جميع التدخلات التي لها صلة في كشف الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات و كذلك كشف هوية وعنوان الممول و العناصر المادية المتدخلة في الوثائق الملحقة، إن العقوبات لا تمس الأخطاء المادية وإنما تمس التأخير في تقديم التصريحات، بحيث يطبق عليها جزاءات التأخير في التصريح وفي حالة عدم التصريح تطبق عليها جزاءات التقدير الفوري.

2- رقابة المضمون :

تتمثل رقابة المضمون في مجمل الأعمال التي من خلالها تشرع إدارة الضرائب في دراسة شاملة للتصريحات المقدمة من طرف المكلفين عن طريق المعلومات و الوثائق الموجودة في الملف، وبعد فحص هذه الوثائق تتمكن إدارة الضرائب من دراسة جميع الملفات بدقة كبيرة خاصة بعد تناولها للمعلومات الإضافية ، إلا أنها حق لها الاطلاع و حق التفتيش.

أ- طلب المعلومات:

تملك إدارة الضرائب حق طلب معلومات إضافة من الممولين و وفق المادة 133 من قانون الضرائب المباشرة، ويكون هذا الأجزاء دائما إما شفهيًا أو كتابيا، وفي حالة امتناع الممول عن الإجابة عن هذا الطلب يحق للإدارة الضريبية إرسال طلب لتوضيح و التبرير.

ب- طلب التوضيحات و التبريرات:

إن ميدان تطبيق حق الاطلاع جد واسع و هذا ما تضمنه المادة 371 من قانون الضرائب المباشرة " كل الأشخاص الطبيعيين و المعنويين الذين لهم الصفة التجارية (المؤسسات التجارية والصناعية ، البنوك ظن صناديق الضمان الاجتماعي ..) ينبغي عليهم أن يقدموا عند كل طلب يتقدم به أعوان الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل الدفاتر التي نص على مسكها القانون التجاري (دفتر اليومية و دفتر الجرد) "3

و ذلك حتى يتمكن المفتش من معرفة وضعية الممول و أعبائه العائلية و التكاليف المخصوصة من الدخل الإجمالي بموجب تطبيق المادة 108 التي تسمح بإثباتات بأن المكلف للضريبة يمكن أن يكون لديه مدخولات أكثر أهمية من المدخولات التي كانت موضوع تصريحه.4

³ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائرية، الصادر في 1987، ديون المطبوعات الجامعية، الجزائر.
⁴ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائرية، الصادر في 1987، ديون المطبوعات الجامعية، الجزائر.

ت- حق التفتيش :

هو الحق المتعرف به لمصالح الإدارة الضريبية بدراسة التصريحات المقدمة من طرف الممولين معتمدة في ذلك تخوله لها القانون.

- لكل ممول وقع عليه التفتيش الحق في إحضار خبير من اختياره .

- مدة التفتيش لا تتجاوز ثلاثة أشهر .

- حقوق التفتيش تمارس على الوثائق التي يحملها الممول .

اعتراض التحقيق و فق المادة 379 إذا لم يقدم الممول للتفتيش أو لم يسمح بذلك فسوف يتم التقدير فوراً في أسس فرض الضريبة على الممول .

3- الرقابة في عين المكان :

الهدف من النوع هو مراقبة صحة و دقة المعلومات المقدمة في تصريح المكلف للإدارة الضريبية و تكون هذه الرقابة : إما بالتحقيق في المحاسبة الذي يسمح لإدارة الضرائب بمراقبة الأرباح المحددة في الدفتر المحاسبية، و قاعدة الرسم على القيمة المضافة المدفوعة من قبل المؤسسات أو بالتحقيق المعمق الذي يسمح لإدارة الضرائب من التأكد بأن مجمل حساب العائدات المصرح به صحيح .

التحقيق في المحاسبة:

إن التحقيق في المحاسبة يفرض على المفتش معرفة تقنية عالية للمادة و تتمثل أهم الخطوات التي تقوم بها هذا الأخير فيما يلي:

- تحضير ملف التحقيق الذي يكون بطلب منه من مفتشية الضرائب المباشرة وغير المباشرة مختلف الوثائق الضريبية التي تبين صحة تصريح الممول ، كما يعتمد إلى الذمة المالية المكلف بمعرفة حساباته و مختلف أملاكه حتى يتمكن المفتش الوصول إلى نتيجة أولية:

- عن السلوك الضريبي لصاحب الملف.

- عن إمكانياتها المالية و مستواه المعيشي.

إعلان التفتيش:

يسلم الإعلان بالتفتيش إلى الممول إما يد بيد أو إرساله عن طريق البريد المضمون قبل التدخل غي عملية التفتيش ، يحمل هذا الإعلان الإشارة إلى الملحات المراد تفتيشها والوثائق المحاسبية و المواد القانونية المبررة للعقوبات و إمكانية إحضار مستشار من اختيار الممول . كملاحظة يمكن يكون تدخل المفتش إلى عين المكان لإجراء تفتيش دقيق ينبغي عليه ما يلي : التأكد من

وجود جميع الوثائق المحاسبية كدفتر اليومية و دفتر الجرد و كل الإثباتات اللازمة. ثم يعمد المفتش إلى البحث بعمق استقامة عمل الممول أي التأكد من الخطوات التالية:

- المبالغ مقيدة في حسابات ملائمة.

- مبدأ القيد المزدوج جد محترم.

- كل العمليات المضافة دقيقة.

- وجود أرصدة حسابات جاهزة للاستعمال (البريد ، البنك ...) .

ثم يتأكد إذا كانت المحاسبة مثبتة و ذلك يكون بالاطلاع على فواتير الشراء ، فواتير البيع ، كشف مفصل للمبيعات ، آخر خطوة بها المفتش هو حساب الربح الإجمالي لمعرفة إذا كانت المحاسبة صادقة، أي صحيحة.

ملاحظة : يمكن للمفتش أن يرفض المحاسبة المقدمة من طرف الممول جزئيا أو كليا و أن يكون هذا الرفض مبررا بتصحيحات في عمق المحاسبة المقدمة من طرف الممول حتى و إن كانت هذه الأخيرة لها قبول مصنع حيث الشكل.

المبحث الثالث: الإجراءات الختامية:

تشمل ثلاث خطوات هي: الإجراءات المتعارضة والإجراءات غير المتعارضة والإجراءات الخاصة .

المطلب الأول: الإجراءات المتعارضة:

وهو السماح بإجراء مواجهة بين إدارة الضرائب الممول، هكذا يكون بإرسال إشعار للتعديل الموافق للقوانين المعمول به حالياً.

الإشعار:

عندما يكشف المفتش أثناء التحقيق في المحاسبة أخطاء أو نقص في التصريحات فإنه يعتمد إلى إرسال إشعار إلى الممول يحمل هذا الإشعار الواجبات المفروضة المنصوص عنها في الضريبة على مادة التفتيش الضريبي و تحدد مهلة الإجابة بـ 40 يوم منذ تاريخ الإعلام بالمراقبة، في إطار قانون المالية لسنة 92 اقترحت الإدارة الضريبية مجموعة معينة من النصوص تهدف إلى تنظيم مجموعة من الإشعارات بالتصريح، مثل إجراء مناقشة شفوية متعارضة، و قد يأتي هذا الإشعار بنتائج تتمثل في سيادة التشريع الحالي في حالة اتفاق الممول مع وضعية المصلحة، وفي حالة الخلاف، فإن إدارة الضرائب تحفظ الأدلة التي تناسب قواعد فرض الضريبة التكميلية الممكن إثباتها.

المطلب الثاني: الإجراءات غير المتعارضة:

إن الإجراءات غير المتعارضة يمكن تقسيمها إلى قسمين رئيسيين هما كالتالي:

1- إجراءات التعديل الفوري.

2- إجراءات التقدير الجزائي و التقدير الفوري ، بحيث لهما نفس الصفات و النتائج .

1- إجراءات التعديل الفوري:

يخض التعديل الفوري قواعد فرض الضريبة المسرح بها من طرف الممول و يطبق هذا التعديل في الحالات التالية:

أ-الضرائب المباشرة:

يشمل فيها التعديل الفوري النقاط التالية:

- التصريحات الناقصة: على الممول أن يرسل بتكليف رسمي بإكمال تصريحه في 30 يوماً.

- عندما تفرض المحاسبة من قبل إدارة الضرائب. في جهة أخرى يهدف التعديل الفوري إلى:

- تدعيم الضمانات الممنوحة للممولين.

- حسن التحديد والإحاطة بالإمكانات التي حصلت عليها الإدارة مما فاض عن أوعية الأشخاص الماديين
- تدعيم وإتمام النصوص التشريعية المعمول بها في التفتيشات الضريبية. قد يمس التعديل الفوري الرسم على القيمة المضافة، فإن النصوص المقترحة تهدف إلى ضمان تماسك كلي مع الضرائب المباشرة، و عليه فإن كل الأنظمة أو التبريرات تنظر بأهمية إلى مادة الضرائب المباشرة لأنها كانت كبيرة في الرسم على رقم الأعمال.
- فيما يخص الرسم على رقم الأعمال: المادة 32-2-4 من قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة 107 - 2 - 4 من قانون الرسم على القيمة المضافة تقدر الإجراء غير المتعارض (التقدير الفوري عندما تكشف هذين المخالفين في المحاسبة).
- في حالة عدم مسك محاسبة القانون أو السجل الخاص المنصوص عليه سابقا قصد إثبات رقم الأعمال المصرح به.
- في حالة إنقاصه لرقم الأعمال 5
- في الحالة التي يظهر فيها، رغم توفر بيانات رقم الأعمال المذكور، إن رقم الأعمال المصرح به يقل على رقم الأعمال المحقق فعلا و الذي قدرته مصلحة الضرائب بواسطة العناصر المتوفرة لديها.

ب-التقويم التقديري الفوري:

- يشمل الجزائي قواعد فرض الضريبة في مجموعها والطعونات في الإجراءات المتعارضة، هذه الأخيرة تطبق الحالات التالية :
- فيما يخص الضرائب المباشرة في حالة عدم تقديم التصريحات أو تقديم متأخرة.
 - فيما يخص الرسم على القيمة المضافة في حالة عدم إيداع كشف القيمة المضافة.
 - المصلحة الضريبية تكلف رسميا بتسوية وضعيته بعد شهرين بالتحديد التلقائي للضريبة مضافا إليها غرامة جزائية.

الإجراءات الخاصة:

- هذه الإجراءات تستعمل لأجل مراقبة التصريحات للضريبة التكميلية على مجموع العائدات أو الضريبة على مجمل العائدات سواءا بداية بالمكتب أو أثر عملية التفتيش.⁶
- إجراء فرض الضريبة على عناصر طريقة المعيشة.
 - إجراء تقدير الضريبة على الإيرادات الخاصة الظاهرة والعائدات غير المصرح بها ذات أفضليات طبيعية.

⁵ جريدة الوطن الصادرة بتاريخ 16 جانفي 1992، ص 17

⁶ قانون الرسم على القيمة المضافة، طبعة 92، ديون المطبوعات الجامعية 107، الفقرة 2 - 4

1- إجراء تقدير الضريبة:

بسبب طريقة المعيشة إن هذا التدبير يهدف إلى تكملة قاعدة فرض الضريبة من قبل "المظاهرة الخارجية للثروة" يشمل على تقدير جزائي، الحد الأدنى للعائدات المفروضة عليها الضرائب وتطبق سلم ثابت بواسطة القانون لعناصر معينة لطريقة المعيشة مثال: لأجل ملكية سكن رئيسي يحدد العائد الجزائي الملائم وذلك لمضاعفة ثلاث مرات قيمة الإيجار الملائم، هذا التقدير يحفظ عندما الممول لا يخفي أي تصريح أو عندما هذه العائدات المصرح بها تكون هي نفسها العائدات الحقيقية.

2- إجراءات الرسم على النفقات الخاصة:

هي ظاهرة ومعلومة لدى الجميع وهي العائدات غير المصرح بها تضاف إلى المادة الخاضعة للضريبة لتقوم هذه الامتيازات العينية. إن هذا الإجراء يهدف إلى فرض على الممولين الضريبة على الدخل الإجمالي IRG، ومجمل العائدات المتحصل عليها حتى النفقات المدفوعة سواء للحاجة (كالأكل، الشرب، السكن، اللباس)، أو عن طريق المتعة (السفر، الإقامة ..) وأجهزة هذه النفقات ستضاف للامتيازات العينية وتعطي فوائد للمول (سكن، سيارة...).

3- الخصائص المشتركة لهذين الإجراءين:

في حالة التطبيق لهذين الإجراءين فإن الإدارة لها الحق في استخدام الإجراء الذي له أفضلية أكثر.

لحسن فعالية الإجراءات الخاصة فإن إدارة الضرائب تدبر تسجيلات التعديلات كتابيا وتتفق مع الممولين على مدة 20 يوما (1)، أو 40 يوما حين يعملون بمراقبة ضريبية وأخيرا العائدات المعفاة من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على مجمل العائدات لها فائدة أثناء مدة الرقابة.⁷

⁷ جريدة الوطن الصادرة بتاريخ 16 جانفي 1992، ص 17

خلاصة الفصل :

تقع مسؤولية مكافحة التهرب الضريبي على الإدارة الضريبية باعتبارها جهاز مكلف بتحصيل وربط وتقدير قيمة الضريبة ، إلا أن نقص الوسائل المادية والبشرية ساعدت على ارتفاع نسبة التهرب كل سنة ، كما أن الرقابة تعتبر عملية أساسية للإدارة ، وعليه لا بد من تجنب الأخطاء وتصحيح في حالة الوقوع فيها، كما أن وسيلة حسم سير العمل في المؤسسات والإدارات وتعتمد في ممارستها على وثائق ووسائل مادية كالتصريحات والبيانات والتبريرات.

وتختلف نوعية الرقابة حسب النظام الضريبي المتبع من طرف الممولين كالنظام الجزائي والنظام الحقيقي كما يتخلله في بعض الأحيان الدراسة الإنتاجية، فيقوم المراقب بدراسة المشتريات من المادة الأولية من حيث الوحدات المنتجة السعر الوحدوي، قياس الوحدة ونسبة الفضلات وغير ذلك ، ثم حساب الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

بعد دراسة مختلف جوانب الرقابة الجبائية للمكلف نخلص أن الرقابة الجبائية تشكل وسيلة فعالة من اجل مكافحة الغش الضريبي والتقليل منه، والإدارة الجبائية تستعملها من أجل معاينة الأخطار والنقائص و الإغفالات وعدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلف وردع المكلفين المدلسين بعقوبات جنائية موافقة بحسب طبيعة المخالفة.

وعلى كل حال يجب أن نشير أن هذه المعايير الموضوعية من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة الغش الضريبي غير كافية نظرا للعدد المحدود للموارد البشرية المؤهلة والوسائل المادية الموضوعية لأعوان الإدارة الجبائية من أجل القيام بمهام الرقابة لكل ملفات المكلفين في نفس الوقت على أحسن وجه ، بالإضافة إلى العدد الكبير للمكلفين والتعدد الكبير لملفات المكلفين والذي يعد عملا صعبا على أحسن وجه، بالإضافة العدد الكبير للتكيف والتنبؤ و وضع قواعد تسيير متناسقة عصرية ، وإقامة تقاليد عريقة للتحكم الجديد في الإدارة الجبائية والذي يسمح لهذه الأخيرة بتحقيق المردودية المالية العامة ، لذلك عليها أن تضع عددا من الأحكام والتشريعات سواء على المستوى التشريعي أو التنظيمي.

الفصل الرابع

دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية ورقلة

مقدمة الفصل :

نعالج في هذا الفصل ظاهرة الغش و التهرب الضريبي من الناحية الميدانية من خلال الدراسة التي قمنا بها في مديرية الضرائب لولاية ورقلة ولقد وجدنا أن المشرع الجزائري أعطى أهمية كبيرة من حيث تنظيمها وشرع لها أدوات قانونية زيادة على الأدوات الميدانية وتمثل هذه الأدوات القانونية في الإجراءات التي يعتمد عليها أعوان الرقابة للقيام بمهامهم الرقابية.

وسنحاول في هذا الفصل التطرق بنوع من التفصيل إلى مراحل الرقابة الجبائية من الناحية الميدانية ابتداء من دراسة الملف الجبائي إلى أعداد التقرير النهائي ثم سنتطرق في المبحث الثاني إلى نموذج لمؤسسة جرت عليها عملية الرقابة الجبائية.

المبحث الأول: تقديم عام لمديرية الضرائب لولاية ورقلة

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى الهياكل التنظيمية بالمراكز الضريبية الجديد و الجهات المسؤولة عن كشف ظاهرة التهرب من الضريبة و تعرف على المديرية الفرعية

أ- نشأة المديرية

تعتبر المديرية الولائية للضرائب لولاية ورقلة إدارة عمومية على مستوى المحلي وهي من ضمن المديرية التابعة لوزارة المالية وقد مرت بعدة مراحل تأسيسية حيث كانت مسيرة من قبل المجلس التنفيذي للولاية وبعدها أصبحت عبارة عن إدارة عمومية وفي عام 1963 أصبحت عبارة عن مفتشية تابعة للمديرية المركزية بالجزائر العاصمة وبعد إجراء جملة من التعديلات سنة 1975 أصبحت تسمى مديرية المصالح المالية ثم استبدل اسمها لمديرية التنسيق المالي وفي عام 1987 أصبح اسمها مفتشية المصالح الخارجية لوزارة الاقتصاد و التي تضم أعمال الهياكل المحلية التابعة للإدارة المحلية

ويظهر النظام الجديد بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 189/90 المؤرخ في 23 جوان 1990 الذي يوكل مهام الجبائية إلى وزارة المالية من حيث الرقابة على تسيير الشؤون العامة أو في ما يتعلق بالأمور التنفيذية غالى المديرية العامة للضرائب التي أنشئت ابتداء سنة 1991 أصبحت هياكل المديرية العامة للضرائب مقسمة إلى مصالح مركزية ومصالح لا مركزية.

ب- إدارة الضرائب:

ويقصد بها الجهاز الفني الإداري الذي يتحمل مسؤولية تنفيذ التشريع الجبائي من حيث فرض ضرائب وجبايتها وبالتالي يظهر لنا النظام الجبائي على أنه مجموعة من القواعد والمبادئ التي تقوم بصياغة البرامج التي تخططها الحكومة وتتوقف مع أهداف المجتمع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية في أي بلد ما يتعلق بنظام إقتصادي معين وحتى تعمل الإدارة الضريبية بفعالية يجب أن تتوفر على موظفين مؤهلين و حاصلين على رواتب تناسب المهام التي يقومون بها لتجعلهم غير متعرضين للإغراءات التي يمكن أن تواجههم .إن توفر العنصر البشري المؤهل يعتبر أهم عنصر يجب توفره لدى الإدارة الضريبية تجعلها تؤمن الظروف الموضوعية لأخلاقيات العمل الجبائي ومردوديته النامة، إن الإصلاحات الجبائي الذي انتهجته الدولة في هذه السنوات الأخيرة ولم يخل في طياته إصلاحات خاصة بالإدارة الضريبية سواء من حيث العمل الإداري البحث، حيث مازالت الإدارة الضريبية في الجزائر تعمل في إطار كلاسيكي وهذا بالطبع أن يكون محفزا للتدابير للإصلاحية المتخذة في إطار الجباية عموما.

ج- الإدارة المركزية

وتتمثل في المصلحة الوطنية للأبحاث والمراجعات، تضم المديرية الجهوية للضرائب أربعة مديريات فرعية:

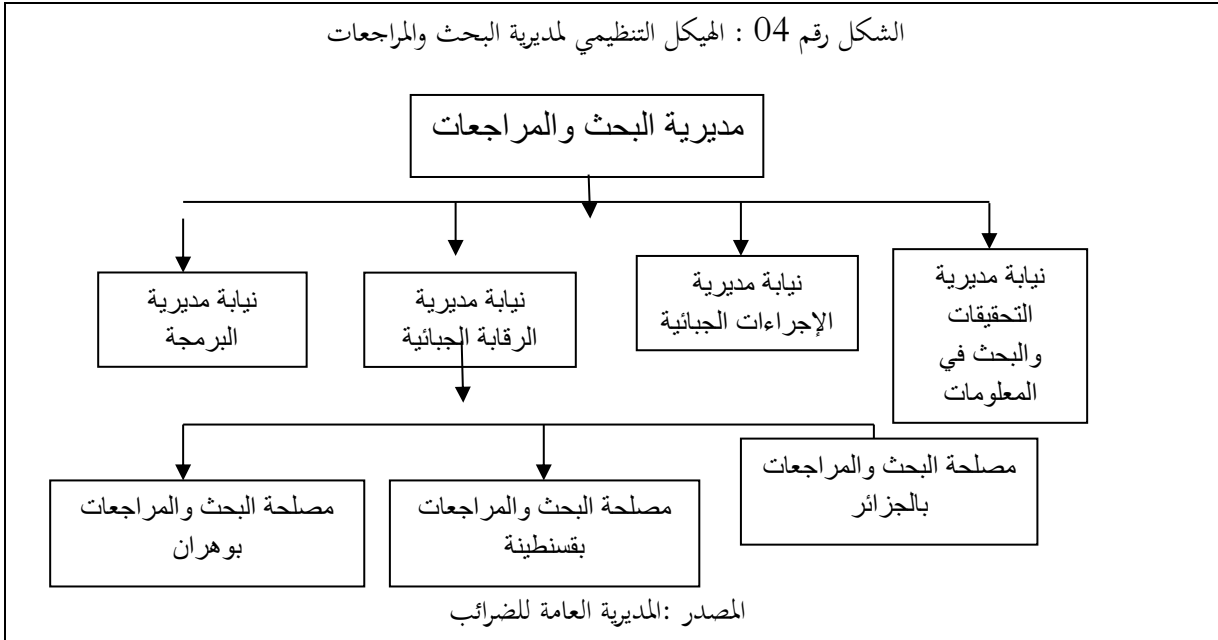
- المديرية الفرعية للتكوين.
- المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل.
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل.
- المديرية الفرعية لمتابعة المراقبة الجبائية والمنازعات.

وتتضم هذه المديريات ب 1:

- التعريف بالعمليات الدائمة الواجب الواجب تحقيقها من أجل الواجب، إستغلال، الإحتفاظ ومراقبة إستعمال المعلومات الجبائية.
- برمجة وتحقيق على المستوى الوطني لكل تحقيق أو بحث متعلقة بالتحقيقات الجبائية.
- توجيه، تعاون، وتقييم نشاطات مصالح التحقيقات المحاسبية، المتواجدة على المستوى الجهوي والمحلي.

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية

الشكل رقم 04 : الهيكل التنظيمي لمديرية البحث والمراجعات



المطلب الثاني: المصالح الخارجية

مديرية كبريات المؤسسات: تنظيم مديرية كبريات المؤسسات في خمس مديريات فرعية:

1- المديرية الفرعية الجبائية المحروقات: وتقوم بما يلي:

- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات العامة في القطاعين لبترولي وشبه البترولي وكذا الشركات الخاضعة للقانون الجزائري
- إعداد وتنفيذ برامج مراجعة هذه الملفات
- إعداد الشخصيات الدورية والتحليل والإحصائيات وتحضير مخططات العمل وتتكون هذه المديرية من ثلاث مكاتب:
أ مكتب تسيير الملفات.

ب مكتب المراجعات الجبائية.

ج مكتب الإحصائيات والملخصات.

2- المديرية الفرعية للتسيير : وتكلف بـ:

- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاصة للقانون العام وكذا المؤسسات غير المقيمة.
- مهام الوعاء ومتابعة تحصيل الضرائب والحقوق والرسوم.
- معالجة إسترجاع الرسم على القيمة المضافة وتتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاث مكاتب.
- 1-2/ مكتب تسيير الملفات ويظم أربعة مصالح
- 2-2/ مكتب التدخلات ومعاينة التسيير ويظم هذا المكتب
 - مصلحة متابعة الامتيازات الجبائية واسترجاع الدفع المسبق على الرسم على القيمة المضافة
 - مصلحة المعاينة ومتابعة المعلومات الجبائية
- 2-3/ مكتب مراقبة التحصيل و التصفية : ويكلف بـ
 - تقييم عمل التحصيل ومتابعة دوريا واحصائيا
 - متابعة وتطهير القباضة والتصفية المحاسبة لها ويضم هذا المكتب مصطلحين

الفصل الرابع ————— دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية ورقلة

- 3- المديرية الفرعية للرقابة و البطاقيات : وتكلف ب:

- تنفيذ برامج مراجعة المحاسبة ومتابعتها
- اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة
- البحث عن المعلومات الجبائية و استغلالها مع انجاز التحقيقات و التحريرات وتتكون هذه المديرية القرعية من مكاتبين:

- 3-1/ مكتب المراجعات

- 3-2/ مكتب البطاقيات والمقارنات والتحريرات : ويضم هذا المكتب ثلاثة مصالح

- 4- المديرية الفرعية للمنازعات : وتكلف ب:

- فحص الشكاوي والطعون الخاضعة لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات ودراستها
- تحضير الملفات النزاعية
- تبليغ القرارات والأوامر بصرفها

- وتتكون هذه المديرية من ثلاثة مكاتب :

- 4-1/ مكتب الشكاوي : ويكلف بمعالجة الشكاوي التي تقدمها المؤسسات والمتعلقة بالوعاء والمراقبة والتحصيل وضم مصلحتين

- 4-2/ مكتب لجان الطعن والمنازعات القضائية : ويكلف ب:

- التكفل بالطلبات المقدمة للجان الطعن المركزية
- التكفل بطلبات القبول كعديمة القيمة لمبلغ الضرائب والرسوم التي يرى انه يستحيل تحصيلها
- متابعة المنازعات أمام الجهات القضائية الإدارية و الجزائية ويضم هذا المكتب مصلحتين

- 4-3/ مكتب تبليغ و الأمر والدفع : ويكلف ب:

- إعداد وإرسال الإشعارات بتبليغ القرارات المتخذة في مجال الطعن النزاعي والقيام بإجراءات الأمر بالدفع ويضم هذا المكتب مصلحة التبليغات ومصلحة الأمر بالدفع و الإحصائيات .

الفصل الرابع ————— دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية ورقلة

5- المديرية الفرعية للوسائل: وتكلف ب:

- تسيير المسارات المهنية للمستخدمين و المبادرة بالأعمال التكوينية
- إعداد الميزانية السنوية والحسابات الإداري ومسك الجرد
- الأمر بدفع التخفيضات
- متابعة وتنسيق جهاز تقييم الأداء في إطار مؤشرات التسيير وتتكون هذه المديرية من ثلاثة مكاتب:

5-1/ مكتب المستخدمين والتكوين: ويضم هذا المكتب مصلحتين:

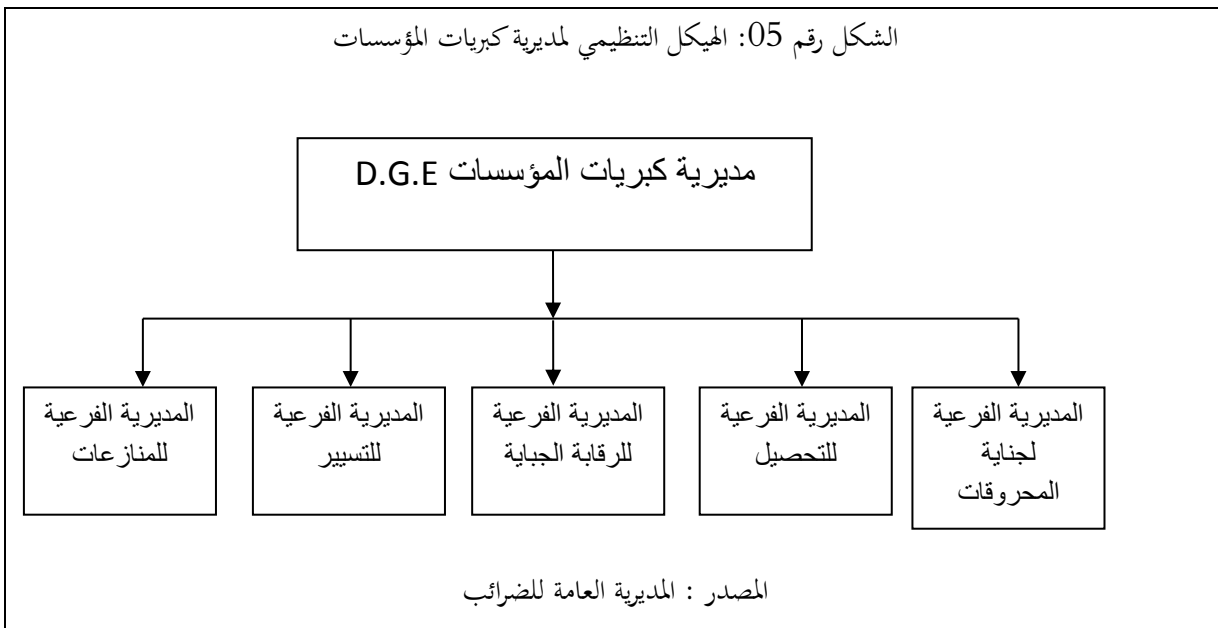
5-2/ مكتب الوسائل: ويضم هذا المكتب مصلحة الصفقات والصيانة ومصلحة متابعة المطبوعات والأرشيف

5-3/ مكتب عمليات الميزانية: ويضم هذا المكتب مصلحة نفقات التسيير ومصلحة المحاسبة.

5- قابضة الضرائب: وتكلف ب:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة
- تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري العمل بها
- مسك محاسبة مطابقة القواعد المحاسبية العمومية وتقديم حسابات التسيير
- وتضم قابضة الضرائب ثلاثة مصالح هي :
- مصلحة الصندوق ومصلحة المحاسبة ومصلحة المتابعة

الشكل رقم 05: الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



- المديرية الولائية للضرائب
- 1- المديرية الفرعية للتحصيل.
- 2- المديرية الفرعية للمنازعات
- 3- المديرية الفرعية للمنازعات.
- 4- المديرية الفرعية للوسائل

المبحث الثاني : مراحل الرقابة الجبائية

تبدأ عملية الرقابة في مفتشيات الضرائب عندما يقوم المكلف بالضرائب التي عليه دفعها حيث يقوم الأعوان بفحص هذه التصريحات الجبائية الذي صرح بها المكلف بالضريبة لمعرفة مدى تطابقها حسابيا .

المطلب الأول: مراحل التحضير للتحقيق

يقوم بهذه المرحلة فرع الرقابة الجبائية حيث تبدأ هذه المرحلة باقتراحات من مفتشيات الضرائب التي تقترح ملفات من أجل التحقيق فيها محاسبيا إلى فرع الرقابة الجبائية وهذه الأخيرة تدرس تلك الملفات ثم تعين قائمة وترسلها إلى المديرية العامة وبدورها تقوم لجنة بتحديد برنامج سنوي وتعددها إلى مدير فرع الرقابة الجبائية من أجل تطبيقها.

كيفية اختيار ملفات من اجل الرقابة الجبائية1:

يتم اختيار ملفات التحقيق وفق معايير ومكانيزمات نص عليها القانون مثل:

- 1- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين.
- 2- تكرار الخسارة والربح الضعيف مقارنة مع النشاط المزال .
- 3- ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط المزال.
- 4- ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش العادي المطبق في النشاط.
- 5- تغيرات جد مهمة في مهمة في رقم الأعمال والنتائج المصرح بها لمدة (04) سنوات.
- 6- ملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي أو محاولة اللجوء للعيش الضريبي.
- 7- التحسين المعيشي السرية للمعني بالرقابة دون تطابق ذلك مع تصريحاته، وعدم معرفة مصدر العائد

المطلب الثاني : دراسة الملف جبائيا

يقوم الأعدان المكلفين بالتحقيق بطلب معلومات جنائية من المفتشية تتمثل فيما يلي :

- 1- الحالة الشخصية بالنسبة للشخص الطبيعي.
 - 2- طبيعة النشاط بالنسبة للشخص المعنوي
 - 3- الطبيعة نشاط الخاضع للفحص بالنسبة للشخص الطبيعي.
 - 4- رأس مالها الاجتماعي بالنسبة للشخص المعنوي.
 - 5- الوضعية العائلية بالنسبة للشخص الطبيعي.
 - 6- عنوان مقرها الرئيسي بالنسبة للشخص المعنوي.
 - 7- وحدتها (فروعها) بالنسبة للشخص الطبيعي.
 - 8- وحدتها العائدات والتصريحات بالنسبة للشخص المعنوي.
 - 9- منبع العائدات والتصريحات بالنسبة للشخص الطبيعي.
 - 10- اسم المسير وحقه في رأس المال بالنسبة للشخص المعنوي
- مليء إستمارات التحقيق :

يقوم المكلف بالتحقيق بملاً مجموعة من الوثائق أو الإستمارات التي تساعد للإلمام أكثر بجوانب المهمة الموكلة له ، وتمثل فيما يلي :

1 كشف المحاسبة :

تملاً هذه الإستمارة بناء على المعطيات المصرح بها في ميزانية المكلف و التي تتضمن أصول وخصوم وجدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي ل (04) سنوات الخاضعة للمراقبة ، وعليه يظهر تطور رقم الأعمال والأعباء وكذا الربح الصافي لكل سنة.

2 بيان مقارنة الحسابات الخامة:

بمأ هذا البيان لدراسة التغيرات الحادثة ل (04) سنوات في أصول وخصوم المؤسسة ، مثلا : رقم الأعمال ، الإستهلاكات ، الإهتلاكات ، المؤونات ، وكذلك فوائد القيمة المحققة.

التحقيق الخارجى:

تهدف هذه الرقابة التى يقوم المحقق بجمع المعلومات من جهة خارجية مثل:

الموردين - الزبائن - المؤسسات المالية أو مديرية التجارة والمصالح الأخرى

لا يمكن إجراء تحقيق دون إمكان إجراء تحقق دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق للمكلف بالضريبة الخاضع لعملية الرقابة الجبائية، حيث تمنح له مدة لتحضير محاسبته قدرها (10) أيام، كما يستطيع المكلف بالضريبة أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة أو الإنابة عنه.1

ويحتوى الإشعار بالتحقيق على المعلومات التالية :

- اسم وعنوان المرسل إليه ، الفقرة المعنية بالتحقيق ، الضرائب التى سوف تراقب .
- فى حالة غياب المكلف فإن المحقق يترك إشعارا بالمرور << Avis de cassage >>، إلى أن يكون المكلف بمقره ليستلم الإشعار بالتحقيق مرفوقا بميثاق المكلفين.
- يمكن للعون المحقق إجراء رقابة مفاجئة للمعاينة المادية فقط
- أخيرا يقوم المكلف بتحرير محضر للمعاينة و يسجل فيه المعلومات التى أسفرت عنها عملية الجرد المادى كما يوقع المكلف على هذا المحضر وان رفض يتم تبيان ذلك فى المحضر

¹ - ميثاق المكلف بالضريبة الخاضعين للرقابة ، وزارة المالية المديرية العامة للضرائب ، 2008 ، ص 14

1. دراسة المحاسبة من حيث الشكل

نص القانون التجاري على ضرورة مسك وثائق ضرورية مثل (دفتر اليومية دفتر المرد...) فالمرقبة الشكلية تعتمد على المعاينة المادية لهذه الدفاتر التجارية، وعليه لكي تكون المحاسبة ترجمة صادقة لوضعية المؤسسة يجب أن تكون محاسبة منتظمة، محاسبة مقنعة، ومحاسبة صادقة، إضافة إلى كونها:

- يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل ورقابة العمليات المنجزة،
- احترام تمسك الحسابات بالنقود الوطنية (دج)
- تلتزم المؤسسة بتسجيل مجموع القيم المتواجدة داخل الوطن وتلك المتواجدة في الخارج في حسابات خاصة تضاف إلى تلك العمليات المنجزة مع الخارج،
- يجب مسك الدفاتر بعناية ودون تحريف

2. دراسة المحاسبة من حيث المضمون

يعمد عون المحقق على دراسة المعمقة والدقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية العامة وحسابات التسيير والنتائج.

أ / فحص حسابات الميزانية العامة

تعتبر الميزانية كشف بياني للوضع المالي للوحدة الاقتصادية، ويشمل هذا البيان على جانبين :

جانب الأصول المؤسسة وجانب لخصومها

أ-1 / أصول الميزانية :

هي مجموع استخدامات أو ممتلكات المكلف وعليه أن عمل المحقق يكمن في التحقق من وجود جميع الأصول، وان

مختلف النشاطات التي استعملت المؤسسة أموالها فيها تتمثل في :

1 - الثبتيات 2 - المخزونان 3 - الحقوق

الفصل الرابع ————— دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية ورقلة

أ-1-1 / الشبكات

هي تلك الوسائل المادية والقيم غير المادية ذات المبالغ الضخمة ، التي اشترتها أو أنشأتها المؤسسة ليس من أجل بيعها بل لاستخدامها في نشاطها لمدة طويلة .

وعلى المحقق التأكد من:

- الوجود الفعلي والمادي للاستثمارات ملك للمؤسسة عن طريق فحص بطاقات تقييم هذه الاستثمارات.
- التأكد أن هذه الاستثمارات ملك للمؤسسة عن طريق الوثائق الإثباتية لاكتساب (شراء) أو إنشاء العقارات
- فحص صحة ودقة العمليات الحسابية والقيم الحقيقية للإستثمار .
- مراقبة معدلات الإهلاك ومدى قانونيتها ، أي مدى تطابقها مع المعدلات المحددة من طرف القانون الجبائي

أ-1-2 / المخزونات:

المخزونات تعتبر حسابات الصنف الثالث وهي حاجات عينية مشتراة أو منجزة من طرف المؤسسة بغية بيعها أو استعمالها في الإنتاج، أهمها:

أ-1-2-1 / البضائع (ح / 30):

تمثل السلع التي يشتريها المؤسسة من أجل إعادة بيعها دون إحداث تغيير فيها ، فهي تباع على حالتها ، ويتمثل عمل المحقق في التأكد من لأن المبالغ المسجلة في الدفاتر المحاسبية تنطبق على المبالغ المسجلة في الفواتير .

أ-1-2-2 / مواد ولوازم (ح / 31) :

هي قيم المواد المشتراة من أجل استهلاكها وتحويلها الى منتجات مختلفة وليس بغرض إعادة بيعها على حالتها ويكون هنا عمل المحقق هو التأكد من المبالغ المبينة في الدفاتر مفيدة بتكلفه الشراء ، كما هو موضوع في فواتير الشراء.

أ-1-2-3 / مخزون خارجي أو لدى الغير (ح / 37):

تمثل مخزون المواد التي هي في الأصل ملك للمؤسسة ولم تدخل مخازنها بعد ودور المحقق هو:

- الاتصال بالموردين لمراقبة صحة ما هو موجود في كشف الفواتير.
- فحص ماذا كانت التسجيلات المحاسبية الموجودة في دفاتر الموردين تتطابق مع التسجيلات المحاسبية الموجودة في دفاتر المؤسسة.

الفصل الرابع ————— دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية ورقلة

أ-1-2-4 / مشتريات البضائع (ح / 37):

محاسبا هي حساب وسيط ولا يظهر بالميزانية الختامية أي يرصد في آخر الدورة ، ويتم تبرير المشتريات في كل من الفواتير ، وصل الاستلام ، وصل الإستقبال ، وصل الطلبات حيث يقوم المحقق بالمقارنة بين هذه الوثائق وما هو مسجل في الدفاتر، إضافة إلى إجراء تحليل معمق لحركة المخزون إنطلاقا من دفتر الجرد مثل:

- مقارنة المخزونات المحاسبية مع المخزونات الحقيقية (عملية الجرد)
- دراسة البضائع وتسجيل كمية المشتريات،
- دراسة حركة البضائع وتسجيل كل المصاريف الملحقة بقيمة البضائع .

أ-1-3/الحقوق:

تمثل الذمم مجموع الحقوق التي اكتسبتها المؤسسة نتيجة علاقتها التجارية والمالية بالغير ،فالمؤسسة عنصر لا يتجزأ من المحيط ،فهي تعمل في وسط تتبادل فيه الأموال وبيع وشراء ،تقرض وتقترض .

دور المحقق: هو التأكد من أن الأرقام المصرح بها متطابقة مع الحقيقة وهي حقوق فعلية عند الآخرين ،ولم تسدد أو تقبض من طرف المؤسسة .

وسوف نتطرق إلى الحسابات الفرعية لهذا الحساب فيما يلي :

أ-1-3-1 /تسيقات على الحساب (ح /45):

هي ضرائب على عائدات القيم المنقولة، والرسوم المستخرجة حيث يتأكد المحقق من أن العائدات على القيم المنقولة قد صرح بها ،أما بالنسبة للرسوم المستخرجة فانه يتحقق إذا كانت المبالغ المحسوبة مطابقة للمبالغ المسترجعة .

أ-1-3-2/الزيائن (ح /411):

يتأكد المحقق من :

- مبالغ المؤونات بدون هدف قد أعيد إدماجها في حساب النواتج .

الفصل الرابع ————— دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية ورقلة

- الحقوق القابلة للتحصيل يجب التأكد من قصدية عدم القدرة على الوفاء، و فيما إذا كانت المؤونة المخصصة غير مبالغ فيها.

- ترابط وتقارب رصيد الحساب العام للزبائن مع كشوف ميزانية الزبائن الخاصة (الفردية).

أ-3-3 / حساب الصندوق (ح / 53):

دور المحقق هو مراقبة التدفق النقدي لهذا الحساب (دخول و خروج الأموال من وإلى الصندوق)

حيث خلالها يتأكد من انه لم يكن هناك تخفيض على مستوى الإيرادات ولا توجد هناك زيادة على مستوى النفقات ،وتتم عملية مراقبة الإيرادات بواسطة عمليات البيع المسجلة (تحليل بطاقات خروج السلع من المخازن)، ومراقبة النفقات تكون بواسطة الوثائق الإثباتية المدونة سابقا في حساب الصندوق ،حيث يسمح ذلك بالتأكد من:

- وجود الوثائق التبريرية.

- إن الأعباء متعلقة بنشاط استغلال المؤسسة و ليست متعلقة بأعباء شخصية للمسير أو الشريك.

أ-1-3-3 / حساب البنك وحساب الصكوك البريدية (ح / 512):

يفحص المحقق بتعمق الحسابات البنكية والحسابات البريدية المفتوحة باسم المكلف الخاضع للرقابة ،فهو يجري مقارنة بين الرصيد من هذا الحساب لدى المؤسسة مع نظيره المعلن من طرف البنك أو البريد .

أ-1-3-4 / أوراق القبض (ح / 413):

دور المحقق : التأكد من إن كل السندات محسوبة بصفة دقيقة

أ-2 / خصوم الميزانية:

هي مجموع مصادر الأموال المستحضرة والموضوعية تحت المؤسسة بصفة دائمة أو مؤقتة، والتي تستخدم من اجل تمويل نشاط المؤسسة، حيث يوجد صنفين هما:

- الأموال الخاصة

- الديون

أ-2-1 / الأموال الخاصة:

تعتبر الأموال الخاصة وسائل التمويل الموضوعية تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة.

أ-2-1-1 / رأس المال (ح/101):

يشمل هذا الحساب مجموعة الحصص التي احضرها الشركاء عند التأسيس حسب القانون التأسيسي وهو ما يسمى (capital social)

دور المحقق هو التأكد من :

- الزيادات والتخفيضات الطارئة على رأس المال محققة بصفة قانونية ،
- تلك الزيادات قد خضعت لحقوق التسجيل مع تقديم المكلف بالضريبة عقود العمليات المنجزة ،
- حالة التنازل يجب التأكد من وجود أو عدم وجود فائض القيمة الخاصة بالتنازل .

أ-2-1-2 / الاحتياطات (ح/106):

يسجل في هذا الحساب الإرباح التي تركت تصرف المؤسسة والتي لم تضاف إلى الأموال الجماعية.

دور المحقق:

- الكشف عن صحة الأرباح الخاضعة للرسم المنخفض،
- الاحتياطات والمؤونات التي أصبحت بدون هدف وأعيد إدماجها في الربح الخاضع للضريبة

أ-2-1-3 / نتائج قيد التخصيص (ح / 11):

هذا الحساب يقدم نتائج النشاط السابق التي لم يتخذ أي قرار من أجل توزيعها، أما دور المحقق فيكمين في مراقبة الأرباح المشككة في هذا الحساب .

أ-2-1-3 / مؤونة الخسائر والأعباء (ح / 15):

هي مبالغ غايتها مواجهة ما قد يحدث من مخاطر مستقبلية، وتشمل مؤونات الخسائر المحتملة (ح/ 190) والتي تحددتها المؤسسة، وكذلك مؤونات الأعباء الواجب توزيعها على عدة سنوات مالية (ح/195)

الفصل الرابع _____ دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية ورقلة

دور المحقق هو:

- التأكد من أن وضع المؤونات للأخطار المحتملة تم وفق القواعد والشروط التي ألزم بها قانون الضرائب (CID) المؤسسة والتي يجب إثباتها.
- العمل على كشف المؤونات غير المدبرة والتي تستغلها المؤسسة لتضخم التكاليف.
- التأكد من أن مؤونات الحسائر والتكاليف بدون هدف أنه تم إعادة إدماجها في حساب الأرباح لتخضع فيها بعد للضريبة.

أ-2-2/ الديون:

يتضمن الصنف الخامس <<الديون>> مجمل إلتزامات الناجمة من علاقتها مع الغير .

دور المحقق : هو العمل على التأكد من هذه المبالغ المقيدة في هذا الحساب مطابقة للحقيقة ويتكون من حسابات فرعية :

أ-2-2-1/ ديون الإستثمارات (ح 40 x):

هي مجموعة من الديون المترتبة عن شراء الاستثمارات تتمثل في القروض المصرفية (164)قروض الاستثمار(404)قروض أخرى (16 x)

حيث ان التحقيق فيما يخص الحسابين (164) و(16x)

يكون بواسطة الاتصال بالهيئات المالية أو غير المالية التي منحت القرض (كل قرض له عقد مبين فيه مبلغه ومدته)، أما (ح / 16 x) فإن المحقق يتأكد من أن القروض الممنوحة للمؤسسة ليست وهمية.

أ-2-2-2/ ديون الموردين (ح /401):

يقارب هذا الحساب بحساب المشتريات وفي حالة وجود رصيد غير عادي يمكن للمحقق عن الموردين يتأكد ما إذا كانت عملية الشراء حقيقية أو وهمية.

الفصل الرابع ————— دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية ورقلة

أ-2-2-3/ مبالغ مالية محتفظ بها (ح/467):

تتكون هذه المبالغ من مجموعة الاقتطاعات لحساب الغير ويشمل هذا الحساب الضرائب على الرواتب والأجور (ح/

447) ، رسوم مستحقة على المبيعات (ح/ 445)، اقتطاع الضمان الاجتماعي (ح/43 x).

دور المحقق : هو مراقبة الحسابات و يتأكد من أن تسديد الضرائب قد تم في وقته المحدد .

أ-2-2-4/ ديون مالية (ح / 403):

يسجل في هذا الحساب ديون المؤسسة ذات الطابع المالي ، ويشمل :

أ-2-2-5/ أوراق الدفع (ح / 405)

هي وسيلة دفع حيث يلتزم الزبون أمام البائع بدفع مبلغ الورقة التجارية في تاريخ لاحق .

دور المحقق: هو فحص هذا الحساب مع كل حسابات الموردين وحسابات المشتريات.

أ-2-2-6/ تسبيقات مصرفية (ح/ 519) :

هي تسبيقات بنكية تتم بين البنك وصاحب الحساب.

دور المحقق : هو التأكد من صحة هذه التسبيقات بواسطة كشوفات البنك.

ب/ فحص حسابات التسيير والنتائج:

تدفع المؤسسة نفقات وتقبض إيرادات وهذا ناتج عن مزاولة نشاطها العادي أو أنشطتها الاستثنائية في بعض الأحيان،

تسمي النفقات التي تنجم عن الاستغلال العادي بنفقات الاستغلال وتسمي النفقات الناتجة عن الأنشطة الاستثنائية

بالنفقات خارج الاستغلال، غير العادي بإيرادات خارج الاستغلال ، حيث تمثل مهمة المحقق في أن يراقب ويتأكد من

صحة حسابات الميزانية تم ينتقل إلى التحقيق والتأكد من صحة البيانات المسجلة في حساب التسيير والنتائج ،

(التسجيل الصحيح والفعلي لمجموعة الأعباء أي المصاريف التي تقوم المؤسسة بتحملها (دفعها)، وفي المقابل تتحصل

على إيرادات تكون نتيجة العمليات التي تقوم بها المؤسسة).

الفصل الرابع ————— دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية ورقلة

ب-1/ حسابات التكاليف (النفقات):

نعني بالنفقات مجموعة الإهلاكات ، الأعباء ، الإهلاكات والمخصصات التي تتطلبها طبيعة نشاط المؤسسة ، بهدف إنجاز مهامها ، حيث يقوم المحقق بفحص الحسابات المهمة من بينها:

ب-1-1/ البضائع واللوازم المستهلكة (ح / 60) و (ح / 60 x) :

يتضمن هذا النوع من التكاليف مختلفة المصاريف المتعلقة بشراء البضائع ، واللوازم المتعلقة بنشاط المؤسسة ، حيث إن مراقبة هذا النوع من التكاليف يستدعي بالضرورة مراقبة المشتريات ، وعند إجراء مراقبة هذه التكاليف يجب مراعاة ما يلي:

- التأكد من مراقبة فواتير الشراء خاصة بالنسبة للرسم على القيمة المضافة .
- التأكد من إمكانية الاستفادة من الخصم لبعض المعدات والأدوات المكتبية .
- بالنسبة لمشتريات الأدوات والتجهيزات ، يجب التأكد أن هذه الحسابات لا تتضمن عناصر استثمارية.
- التأكد من أن كل المصاريف الملحقة بالمشتريات المتعلقة بالدورة المالية ، ثم دمجها ضمن تكاليف الشراء (مصاريف النقل ، التأمين ، الحقوق الجمركية)

ب-1-2/ نفقات المستخدمين (ح / 631):

يتأكد المحقق من أن كل المبالغ المدفوعة هي فعلا لأشخاص عاملين بالمؤسسة وهذا بمراقبة المكشوفات الشهرية للعمال ، مع مراقبة كل مكوناتها (ساعات إضافية ، علاوات ، عطل مدفوعة).

ب-1-3/ نفقات مالية (ح / 661) :

نعني بالنفقات المالية كل الأعضاء الناتجة عن الإقراضات وعمولات البنوك المختلفة والخصومات المدفوعة ، حيث أن المحقق يعمل على التأكد من أن الفوائد المسددة من طرف المؤسسة هي ناجمة فعلا من القروض المقدمة لها من قبل المؤسسات المالية وهذا بالاتصال مع هذه الأخيرة لموافاتها بكل الشروحات اللازمة1.

ب-1-4/ مخصصات الإهلاك والمؤنات (ح/686-685-681):

ب-1-4-1/ الإهلاكات:

يعرف الإهلاك على أنه التسجيل المحاسبي للخسارة التي تتعرض لها الاستثمارات التي تتدهور قيمتها مع الزمن و قد يكون التدهور عاديا ناتجا عن الاستعمال " آلات الإنتاج " أو بالتقدم مع الزمن " السيارات " ، يهدف إظهارها بالميزانية " بقيمتها " الصافية ، وهو كذلك طريقة لتوزيع التكاليف حيث توزع تكلفة الاستثمار القابل للإهلاك على دورات مدة حياته2.

وعليه فالمشروع الجزائري أجاز خصم هذه الأعباء من الربح الخاضع للضريبة ، حيث يتحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف والتي تتضمن على الخصوص الإستهلاكات المالية ، والتي تمت فعلا في حدود تلك الإستهلاكات المقبولة عادة حسب الإستعمالات في كل نوع من أنواع الصناعة أو التجارة أو الاستغلال.3

دور المحقق : يتمثل دور المحقق في التأكد من :

- التدهور يجب أن يكون فعليا على عاتق المؤسسة.
 - الإهلاك يجب أن يحدد بسهر تكلفة الإستثمار .
 - الإهلاك يجب أن يتطابق مع التدهور الذي أصاب العنصر المهتمك .
 - الإهلاك يجب أن يقيد في محاسبة المؤسسة .
- للإشارة هناك ثلاث أنواع من الإهلاكات:
- اهتلاك خطي.
 - اهتلاك تنازلي
 - اهتلاك تصاعدي.

ويلعب الإهلاك في المؤسسة دورا اقتصاديا ودورا ماليا ، حيث يتمثل الدور الاقتصادي في استهلاك متتالي للاستثمار، ويتمثل الدور المالي في عملية إعادة تكوين الأموال المستثمرة في الاستثمارات لهدف إعادة تجديدها في نهاية حياته الإنتاجية ، حيث يتم حجز مبالغ سنوية لذلك تبقى تحت تصرف المؤسسة كتمويل ذاتي الى يوم صرفها.

الفصل الرابع ————— دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية ورقلة

ب-1-4-2 / المؤونات:

هي اقتطاع من نتيجة السنة المالية بغرض تغطية بعض التكاليف أو خسارة لم تقع بعد

دور المحقق: هو التأكد من أن المؤونة مبررة ، فإذا كانت غير مبررة يقوم بإلغائها كلياً أو جزئياً وإضافتها إلى الربح الخاضع للضريبة.

ب-2 حسابات الإيرادات:

تتعامل المؤسسة مع الغير بحكم نشاطها وتدفع نفقاتها وتقضى إيرادات ، هذه الأخيرة تشمل على مبالغ كمقابل للمنتجات والأعمال والخدمات المقدمة للغير، إضافة على إيرادات متأتية ، وإنتاج المؤسسة لذاتها وأسهم الحسابات..... الخ ، من بين حسابات الإيرادات نذكر:

ب-1-2 / مبيعات بضاعة (ح/700) وإنتاج مباع (ح/701):

يسجل في (ح/700) مبيعات البضائع والمواد واللوازم المباعة دون إدخال أي تغيير عليها مقيمة بسعر البيع دور المحقق: هو متابعة مراحل عملية البيع من مراقبة الوثائق وهي (فاتورة البيع، مذكرة إخراج البضاعة المباعة أو المواد واللوازم المباعة كبضاعة ، التأكد من تسديد الزبون).
أما (ح / 701) : فيسجل فيه المنتجات التامة الصنع المباعة بسعر البيع والتي تم إنتاجها داخل المؤسسة بإستهلاك المواد واللوازم الضرورية .

ب-2-2 / إنتاج مخزن (ح / 723):

تسجل في هذا الحساب المنتجات التامة الصنع الداخلة على المخازن والخارجة منها معبرا عنها بتكلفة الصنع حسب مبدأ الجرد المستمر.

دور المحقق: يكمن في جرد ما هو داخل المخزن ومقارنته بما هو مصرح به من قبل المؤسسة.

ب-2-3 / خدمات مقدمة (ح / 706 / 705):

هي عبارة عن خدمات تقدمها المؤسسة للغير مقابل قبض ثمن.

الفصل الرابع ————— دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية ورقلة

دور المحقق: يمكن في مراقبة فاتورة الخدمة وثنن المقبوض وإجراء مقارنة بينهما.

ب-2-4 / حساب النتائج:

يتم من خلال هذا الحساب معرفة القيمة المضافة وهامش الربح.

ب-2-4-1 / القيمة المضافة (ح / 81):

حيث تمثل الفرق بين الإنتاج الإجمالي و الإستهلاكات وتحسب نسبة القيمة المضافة كما يلي:

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

ب-2-4-2 / هامش الربح:

ويتم حسابه بالطريقة التالية:

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

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

$$\text{النسبة المئوية لتنتاج الاستغلال بالنسبة لرقم الأعمال} = \frac{\text{الربح الخام} \times 100}{\text{رقم الأعمال}}$$

$$\text{النسبة المئوية للربح الصافي بالنسبة لرقم الأعمال} = \frac{\text{النتيجة الصافية للعملية} \times 100}{\text{رقم الأعمال}}$$

أما بخصوص الربح الخام فإنه يختلف حسب طبيعة نشاط المؤسسة:

- مؤسسة ذات طابع تجاري:
الربح الخام = المبيعات - (المشتريات + تغيرات المخزون)
- مؤسسة ذات طابع صناعي:

الفصل الرابع ————— دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية ورقلة

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

● مؤسسة تأدية الخدمات:

الربح الخام = رقم الأعمال - الأعباء المباشرة

إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق

تلتزم الإدارة الجبائية بتبليغ المكلف الخاضع للتحقيق عن نتائج المراقبة الجبائية حتى وإن لم يكن هناك تقويم .

ملاحظات:

- يجب أن يرسل هذا الإشعار إلى المكلف شخصيا مع وصل الإستلام لذلك .
- يحتوي الإبلاغ على الطرق التي أستعملت في التقييم والتي أدت على تعديل الأسس الضريبية.
- وقد حدد المشرع الجبائي مدة (40 يوم) لتلقي رد المكلف على الإبلاغ الأولي.
- و الإدارة الجبائية ملزمة على الرد لتوضيح وتفسير حسب طلب المكلف.

الإبلاغ النهائي :

يكون الإبلاغ النهائي حسب حالة المكلف عند إستلام الإبلاغ الأولي.

1/ المكلف لا يرد على الإشعار أو يرد بعد الفترة القانونية بعد 40 يوم المحددة:

في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها، والمحققون ليسو مسؤولين عن إعلام المكلف لأنهم يعتبرونه قبول ضمنى من قبل المكلف.

2/ المكلف يرد على الإبلاغ المدة المحددة قانونيا

عند استلام الإدارة الجبائية الرد من قبل المكلف قد تظهر حالتين:

الفصل الرابع ————— دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية ورقلة

● حالة 01 : إما الرد يحمل ملاحظات خاصة لنتائج التحقيق كإعتراضات عن الأسس المعدلة ، يقوم المحققون بدراسة هذا التعديل ويقررون قبولها أو رفضها كلياً أو جزئياً، وفي هذه الحالة يجب إعلام المكلف عن طريق الإبلاغ النهائي (بشكل مفصل).

● حالة 02 : عندما يكون الرد إيجابياً للمكلف (قبول التعديل) فإنه يعد قبولاً صريحاً ويصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائياً ، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه كما لا يمكن الاعتراض عليه من قبل المكلف بالضريبة (الطعن)

3/ تطبيق التعديلات وفق الأسس الجديدة للضريبة :

هذه العملية تعتبر كنقطة نهاية لأعمال المحقق، أي إصدار الأوامر من طرف المحققين حيث يقومون بحساب الحقوق والغرامات التي تكون على عبأ المكلف المعني، وتستعمل لهذا الغرض عدة وثائق منها :

- المصفوفات: نجد منها:
 - مصفوفات خاصة للضرائب المباشرة ذات الطابع السري .
 - مصفوفات تخص الخصوم والضرائب ذات الطابع الغير سري مصفوفات تخص الضريبة على الدخل الإجمالي .
 - الإخطار: تستعمل نماذج منها:
 - إخطار يخص الضرائب والرسوم ذات الطابع السري.
 - إخطار يخص الضرائب والرسوم ذات الطابع غير سري.
- كل هذه العناصر تحفظ في الملف الجبائي الخاص بالمكلف بالضريبة.

كتابة التقرير النهائي :

ينهي المحقق مهمة التحقيق الجبائي عن طريق كتابة التقرير النهائي الذي يتمثل في ملف يحمل كل المعلومات والأرقام والمبالغ ، وذلك يكون بتدوين الملاحظات التالية :

- إذا كان الإشعار مرسلاً عن طريق البريد أو تم تسليمه للمكلف مباشرة.
- تحديد المدة أو الفترة الإضافية بالنسبة لبداية المراقبة أو الاعتراض عنها.
- طبيعة المخلفات المكتشفة وكذلك العقوبات المطبقة مع توضيح النصوص القانونية المقررة على ذلك .

الفصل الرابع ————— دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية ورقلة

وليس هذا الملف فحسب بل هناك وثائق أخرى يجب وبشكل إلزامي أن تكون ملحقة أو مرفقة بنسخ لتقرير التحقيق موجهة للمديرية الجهوية للضرائب ، وكذلك مديرية البحث والتحقيقات SRV "

المبحث الثالث: نموذج عن مؤسسة خضعت للرقابة

تمهيد: ما قمنا بإعداده هنا قد بنيناه حسب تصورنا على أساس معلومات أخذناها من مديرية الضرائب

المطلب الأول: الإطلاع على الملف

جرت عملية التحقيق في ملف مؤسسة ذات مسؤولية محدودة تنشط في أشغال البناء وكراء السيارات والعتاد.

قام المحقق المكلف بعمليات التحقيق بالإطلاع على المعلومات الجبائية ومجموعة التصريحات التي صرحت بها المؤسسة لدي مفتشيه الضرائب.

بعد إرسال الإشعار بالتحقيق مع ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة إلى مسير الشركة (السنوات المعنية للتحقيق هي 2008، 2009، 2010، 2011، 2012).

- بعد إرسال الأشعار بالتحقيق، لجأ الأعوان المحققون إلى البحث والإطلاع على المعلومات من مصادر خارجية كالبنوك والمصارف، وكل ماله علاقة بنشاط المؤسسة.

- تم التدخل بعين المكان لدراسة الوثائق المحاسبية ومعاينتها ، والتأكد من:

- مدي وجودها ومطابقتها لنصوص القانون الجبائي وأحكام المخطط المحاسبي الوطني.
- تواريخ تأشيرة المحكمة على الدفاتر المسوكة.
- نوعية المحاسبة المسوكة.

دراسة حالة:

1. عموميات:

إن السيد ب.ع.ب يمارس نشاط أشغال البناء وكراء العتاد والسيارات بورقلة بتاريخ 2006/04/15

2. الملف جبائي:

أ. معلومات تخص الملف الضريبي:

- الشكل القانوني: شركة تضامن.
- التسمية: _____ SNC.
- النشاط الممارس: مؤسسة أشغال البناء وكراء السيارات والعتاد.
- المقر الاجتماعي: ورقلة.
- مسير الشركة: ب.ع.ب ابتداء من 2010/10/05.
- تاريخ بداية النشاط الرئيسي: 2006/04/15.
- الرقم الجبائي: 000890054002665.
- رقم الاخضاع: 20012000563.

ب. مقررات منح المزايا الجبائية:

- مقرر منح المزايا رقم 2006/30/1376 المؤرخ في 2006/06/27.
النوع: إنشاء.
نص النشاط: مؤسسة أشغال البناء كل هياكل الدولة.
مدة الانجاز: 36 شهرا ابتداء من 2006/06/27.
- مقرر منح مزايا الانجاز رقم 2008/30/1376 المؤرخ في 2008/12/28.
النوع: توسيع.
الموضوع: مؤسسة الأشغال العمومية الكبرى و الري.
مدة الانجاز: 36 شهرا ابتداء من 2008/12/28.
- مقرر إلغاء المزايا رقم 2008/30/1376 المؤرخ في 2011/05/08.
- مقرر رقم 2011/359 المؤرخ في 2011/05/22.
النوع: توسيع.
الموضوع: كراء معدات وأدوات البناء للأشغال العمومية.
المدة: 12 شهرا ابتداء من 2011/05/22.

الفصل الرابع ————— دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية ورقلة

- مقرر رقم 2011/496 المؤرخ في 2011/07/19.

نوع الاستثمار: إنشاء.

المدة: 12 شهرا ابتداء من 2011/07/19.

نظرا لغياب قيام المستثمر بتأجيل تنفيذ مزايا الاستغلال فإنه سيخضع للجباية وفقا لشروط القانون العام على انتاجه أو نشاطه الجزئي إلى غاية إعداد معايمة الدخل في الاستغلال وإعداد مقرر منح مزايا الاستغلال الذي ينطلق بعده سريان مدة المزايا الممنوحة للاستغلال.

3. الاطار القانوني للتحقيق:

تنفيذا لبرنامج التحقيق الجبائي و المحاسبي لسنة 2012 تمت مراسلتكم بإشعار بالتحقيق رقم 347 والمؤرخ في 2012/06/26 والمقبوض بتاريخ 2012/07/03 للفترة الممتدة من 2008/01/01 إلى غاية 2011/12/31.

فمن خلال النشاط الممارس من طرفكم يتم إخضاعكم إجباريا حسب القانون الساري المفعول:

- TAP: الرسم على النشاط المهني بنسبة 2% على رقم الأعمال المقبوض بالنسبة للأشغال والخدمات الأخرى.
- TVA: الرسم على القيمة المضافة بنسبة 17% على رقم الأعمال المقبوض.
- IBS: الضريبة على أرباح الشركات بنسبة 25% على الأرباح المحققة.
- IRG/AS: الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء بنسبة 10%.
- IRG/S: الضريبة على دخل الاجور المدفوعة حسب جدول الإخضاع.

المحاسبة المقدمة تتكون من الآتي:

- سجل اليومية العامة رقم 390 ومؤشر عليه بتاريخ 2012/06/28 من طرف محكمة ورقلة.
 - دفتر الجرد تحت رقم 2006/365 مؤشر عليه بتاريخ 2006/08/13 من طرف محكمة ورقلة.
- وكذا اليوميات المساعدة لكل العمليات للسنوات 2008-2009-2010 و 2011 مستندة بفواتير الشراء- الخدمات وكل الأعباء و التكاليف والكشوف البنكية.

4. التصريحات السنوية لتحديد الأرباح:

2009/2008: - ميزانية أودعت بتاريخ 2009/05/24

- رقم الأعمال المصرح به = 44.406.078

- الربح = 939.862

الفصل الرابع ————— دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية ورقلة

2010/2009: - ميزانية أودعت بتاريخ 2010/04/27

- رقم الأعمال المصرح به = 51.526.600

- الربح = 1.052.840

2011/2010: - ميزانية أودعت بتاريخ 2011/06/28

- رقم الأعمال المصرح به = 37.889.948

- الربح = 2.273.403

2012/2011: - ميزانية أودعت بتاريخ 2012/04/30

- رقم الأعمال المصرح به = 44.199.993

- الربح = 1.678.810

5. تحديد رقم الأعمال:

جدول رقم (8): جدول الحساب المالي

2011	2010	2009	2008	التعيين
00	00	16.456.229	31.396.999	بنك البركة الجزائري
1.374.750	38.544.104	31.715.215	9.710.184	البنك الوطني الجزائري
55.615.000	189.000	00	00	البنك PARIBAS
00	00	00	00	الصندوق
56.898.750	38.733.104	48.171.444	41.107.183	مجموع المقبوضات TTC
11.934.898	12.758.335	8.825.970	00	رصيد حساب الزبائن في 01/01-
4.303.280	11.934.898	12.758.335	8.825.790	رصيد حساب الزبائن في 12/31+
/	/	/	/	رصيد التسبيقات التجارية في 1/1+
/	/	/	/	رصيد التسبيقات التجارية في 12/31-
49.358.132	37.909.667	52.103.809	49.933.153	رقم الأعمال المفوتر المستخرج (TTC)
13.858.000	37.773.948	51.278.320	42.363.078	رقم الأعمال المصرح به المعفى
5.158.139	19.720	42.208	347.310	الرسوم المستحقة على المبيعات
44.199.993	37.889.948	52.061.600	49.585.843	رقم الأعمال المستخرج (HT)
44.199.993	37.889.948	51.526.600	44.406.078	رقم الأعمال المصرح به (HT)
00	00	+535.000	+5.179.765	الفارق في رقم الأعمال

المصدر: مديرية الضرائب لولاية ورقلة

ملاحظة: من خلال طريقة الحساب المالي المذكورة أعلاه نتج عنه زيادة في رقم الأعمال بالنسبة للسنوات:

535.000 = 2009 ، 5.179.765 = 2008

والفارق الإيجابي يتم إخضاعه للرسم على النشاط المهني والضريبة على الدخل الإجمالي.

الفصل الرابع _____ دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية ورقلة

6. مراجعة الأعباء:

:2008

- مصاريف الهاتف: رفض مبلغ 47.049 من مجموع 94.098 أي في حدود 50% للهاتف النقال للاستعمال المشترك.
- الرسم على النشاط المهني: رفض مبلغ 96.716 كفارق للرسم على النشاط المهني.
- مخصصات الاهتلاك: رفض مبلغ 3.527.500 لعدم تقديم جدول يشمل جميع التفاصيل.

:2009

- أتعاب و أتاوى (إيجارات): رفض مبلغ 39.073.000 لعدم التبرير بفواتير وحسب ما صرح به باليوميات المساعدة لغياب الفواتير.
- الرسم على النشاط المهني: رفض مبلغ 17.390 لعدم تطابقه بالرسم على النشاط المهني.
- مخصصات الاهتلاك: رفض مبلغ 6.659.095 لعدم تقديم جدول يشمل جميع التفاصيل.

:2010

- بضائع مستهلكة: من خلال استغلال كشوفات المعلومات بالملف الجبائي نتج ما يلي:
مبلغ HT 2.136.752 من شركة (SRVIS بورقلة) والغير مصرح به والغير مقيد محاسبيا.
$$2.799.145 = \%131 \times 2.136.752$$
$$662.393 = 2.136.752 - 2.799.145$$
- إيجارات: رفض مبلغ 5.368.750 لعدم التبرير.
- إشهار: رفض مبلغ 17.390 لعدم التبرير.
- مخصصات الاهتلاك: رفض مبلغ 5.495.700 لعدم تقديم جدول يشمل جميع التفاصيل.

:2010

- مخصصات الاهتلاك: رفض مبلغ 14.437.600 لعدم تقديم جدول يشمل جميع التفاصيل.

الفصل الرابع ————— دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية ورقلة

جدول رقم (9): جدول حساب النتائج لسنة 2008

المعتمد	المدرج	المصرح به	التعيين
5.179.765	/	/	فارق الحساب
44.406.078	/	44.406.078	خدمات مقدمة
396.863	/	396.863	مواد ولوازم مستهلكة
37.500.000	/	73.500.000	أتعاب وأتواى
47.049	47.049	94.098	مصارييف الهاتف والكهرباء
853.705	/	853.705	مصارييف المستخدمين
888.121	96.716	984.838	الرسم على النشاط المهني
110.486	/	110.486	ضرائب ورسوم أخرى
25.378	/	25.378	مصارييف مالية
49.536	/	49.536	مصارييف أخرى
00	3.527.500	3.527.500	مخصصات الاهتلاك
+76.219	/	+76.219	نتائج خارج الاستغلال
9.790.892	3.671.265	939.862	النتيجة

المصدر: مديرية الضرائب لولاية ورقلة

جدول رقم (10): جدول حساب النتائج لسنة 2009

المعتمد	المدرج	المصرح به	التعيين
535.000	/	/	فارق الحساب المالي
51.526.600	/	51.526.600	خدمات مقدمة
1.661.054	/	1.661.054	مواد ولوازم مستهلكة
00	39.037.000	39.037.000	أتعاب وأتواى
220.000	/	220.000	مصارييف الهاتف والكهرباء
697.556	/	697.556	صيانة وإصلاحات
142.306	/	142.306	خدمات أخرى
1.585.828	/	1.585.828	مصارييف المستخدمين
00	17.390	17.390	الرسم على النشاط المهني
353.012	/	353.012	ضرائب ورسوم أخرى
64.518	/	64.518	مصارييف مالية
00	6.659.095	6.695.095	مخصصات الاهتلاك
47.301.326	45.713.485	1.052.841	النتيجة

المصدر: مديرية الضرائب لولاية ورقلة

الفصل الرابع ————— دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية ورقلة

جدول رقم (11): جدول حساب النتائج لسنة 2010

المعتمد	المدرج	المصرح به	التعيين
+662.393	/	/	فارق المشتريات غير المصرح بها
37.889.948	/	37.889.948	خدمات مقدمة
23.274.520	5.368.750	28.643.270	إيجارات
117.326	/	117.326	منحة التأمين
00	17.390	17.390	إشهار
46.490	/	49.490	مصاريق أخرى
538.569	/	538.569	أعباء المستخدمين
757.798	/	757.798	ضرائب ورسوم أخرى
00	5.495.700	5.495.700	مخصصات الأهلاك
13.817.636	10.881.840	2.273.403	النتيجة

المصدر: مديرية الضرائب لولاية ورقلة

جدول رقم (12): جدول حساب النتائج لسنة 2011

المعتمد	المدرج	المصرح به	التعيين
44.199.993	/	44.199.993	خدمات مقدمة
866.400	/	866.400	مواد أولية
20.600.000	/	20.600.000	أشغال من الباطن
40.500	/	40.500	صيانة وإصلاحات
33.362	/	33.362	خدمات أخرى
1.143.319	/	1.143.319	أعباء المستخدمين
5.400.000	/	5.400.000	ضرائب ورسوم أخرى
/	14.437.600	14.437.600	الأهلاكات
16.116.410	14.437.600	1.678.810	النتيجة

المصدر: مديرية الضرائب لولاية ورقلة

الفصل الرابع ————— دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية ورقلة

7. تسوية الوضعية الجبائية:

أ. وضعية الرسم على النشاط المهني:

تتم تسوية الوضعية طبقا لما تنص عليه المادة 217 من ق.ض.م لتحديد الحدث المنشئ للضريبة بالنسبة لفارق الأعمال المستخرج

المفوتر وهي مبينة بالجدول التالي:

جدول رقم (13): جدول الرسم على النشاط المهني TAP

التعيين	2008	2009	2010	2011
رقم الأعمال المستخرج	49.585.843	52.061.600	37.889.948	44.199.993
رقم الأعمال المصرح به	00	00	00	00
الفارق في رقم الأعمال	49.585.843	52.061.600	37.889.948	44.199.993
نسبة الرسم	%2	%2	%2	%2
الرسم المستخرج	991.717	1041.232	757.799	883.100
الرسم المفوتر	00	00	00	00
الفارق في الرسم	991.717	1.041.232	757.799	883.100
نسبة العقوبة	%25	%25	%25	%25
العقوبة	247.929	260.308	189.450	220.775
المجموع	1.239.646	1.301.540	947.249	1.103.875

المصدر: مديرية الضرائب لولاية ورقلة

ملاحظة: رقم الأعمال المستخرج = رقم الأعمال المصرح به + فارق الحساب المالي.

ب. وضعية الضريبة على الدخل الاجمالي:

تتم تسوية وضعتكم بالنسبة للضريبة على الدخل الاجمالي (BIC/IRG) طبقا للمواد 65 و 78 فقرة 2 والمادة 104 من

ق.ض.م والدخل المستخرج عن إعادة إدماج الأعباء غير المبررة + وكذلك توزع الأرباح المستخرجة 50% لكل شريك حسب

مل ينص القانون الأساسي للشركة.

جدول رقم (14): جدول تحديد الأرباح الخاضعة للدخل

التعيين	2008	2009	2010	2011
الربح الاجمالي المستخرج	9.790.892	47.301.326	13.817.636	16.116.410
خصم الرسم على النشاط المهني	991.717	1.041.232	757.799	883.100
الربح الصافي المستخرج	8.799.175	46.260.094	13.059.837	15.233.310

المصدر: مديرية الضرائب لولاية ورقلة

الفصل الرابع ————— دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية ورقلة

جدول رقم (15): جدول الضريبة على الدخل للشريك الأول

التعيين	2008	2009	2010	2011
الدخل الصافي المستخرج	4.399.587	23.130.047	6.529.918	7.616.655
الدخل المصرح به الخاضع	00	526.420	1.136.702	839.405
الفارق في الدخل	4.399.587	22.603.627	5.393.216	6.777.250
الضريبة المستخرجة	1.407.855	7.963.516	2.153.471	2.533.829
الضريبة المغرمة	00	97.926	281.010	191.821
فارق الضريبة المستخرجة	1.407.855	7.865.590	1.872.461	2.342.008
نسبة العقوبة	%25	%25	%25	%25
العقوبة المستخرجة	351.964	1.966.397	468.115	585.502
المجموع	1.759.819	9.831.987	2.340.576	2.927.510

المصدر: مديرية الضرائب لولاية ورقلة

جدول رقم (16): جدول الضريبة على الدخل للشريك الثاني

التعيين	2008	2009	2010	2011
الدخل الصافي المستخرج	4.399.587	23.130.047	6.529.918	7.616.655
الدخل المصرح به الخاضع	00	526.420	1.136.702	839.405
الفارق في الدخل	4.399.587	22.603.627	5.393.216	6.777.250
الضريبة المستخرجة	1.407.855	7.963.516	2.153.471	2.533.829
الضريبة المغرمة	00	97.926	281.010	191.821
فارق الضريبة المستخرجة	1.407.855	7.865.590	1.872.461	2.342.008
نسبة العقوبة	%25	%25	%25	%25
العقوبة المستخرجة	351.964	1.966.397	468.115	585.502
المجموع	1.759.819	9.831.987	2.340.576	2.927.510

المصدر: مديرية الضرائب لولاية ورقلة

ج. وضعية الرسم على القيمة المضافة:

تمت تسوية وضعيتكم حسب ما تنص عليه المادة 14 من ق.ر.ق.م لتحديد الحدث المنشئ للرسم والمادة 67 من من ق.ر.ق.م

لتبرير رقم الاعمال المعفى.

الفصل الرابع ————— دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية ورقلة

جدول رقم (17): جدول الرسم على القيمة المضافة TVA

2011	2010	2009	2008	التعيين
51.831.611	38.713.384	51.526.600	40.759.873	رقم الأعمال الاجمالي المستخرج
00	24.739.398	39.414.596	14.722.639	رقم الاعمال المستخرج المعفى
51.831.611	13.919.986	12.112.004	26.037.234	رقم الاعمال المستخرج 17 %
00	37.889.948	51.526.600	35.580.108	رقم الأعمال المصرح به الاجمالي
00	37.889.948	51.278.320	33.537.108	رقم الاعمال المصرح به المعفى
00	116.000	248.280	2.043.000	رقم الاعمال المصرح به 17 %
8.811.374	2.366.398	2.059.041	4.426.330	رقم الرسوم المستخرج
00	00	00	318.350	مرحلة سابقة
00	18.313	2.393.731	7.217.513	الرسوم على المشتريات المصرح بها
00	00	2.393.731	7.217.513	الرسوم على المشتريات المرفوضة
00	00	00	00	الرسوم المسددة
8.811.374	2.348.085	2.059.041	4.107.980	الرسوم الواجب دفعها
%25	%25	%25	%25	نسبة العقوبة
2.202.843	587.021	514.760	1.026.995	العقوبة
11.014.217	2.935.106	2.573.801	5.134.975	المجموع

المصدر: مديرية الضرائب لولاية ورقلة

8. التبريرات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة

$$\left. \begin{array}{l} 2008/12/08 \text{ بتاريخ } N^{\circ} 0553207/2008 (SH.TFT) = 3.663.420 - \\ 2008/12/08 \text{ بتاريخ } N^{\circ} 513319/2008 (BASP) = \frac{11.059.218,85}{14.722.638,85} - \end{array} \right\} 2008$$

$$\left. \begin{array}{l} 2009/06/08 \text{ بتاريخ } N^{\circ} 0553207/2009 (SH.TFT) = 8.510.166 - \\ 2009/07/27 \text{ بتاريخ } N^{\circ} 573388/2009 (BASP) = 24.167.000 - \\ 2009/11/01 \text{ بتاريخ } N^{\circ} 546130/2009 (SH.TFT) = 3.344.445 - \\ 2009/12/22 \text{ بتاريخ } N^{\circ} 546163/2009 (SH.TFT) = \frac{3.392.985}{24.793.398} - \end{array} \right\} 2009$$

$$\left. \begin{array}{l} 2010/08/15 \text{ بتاريخ } N^{\circ} 382385/2010 (S.N.C LAVALIN) = 1.965.600 - \\ 2010/10/25 \text{ بتاريخ } N^{\circ} 539316/2010 (CEPSA) = \frac{22.827.798}{24.793.398} - \end{array} \right\} 2010$$

الفصل الرابع ————— دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية ورقلة

بالنسبة لسنة 2011 لم يقدم اي شهادة إعفاء حسب ما تنص عليه المادة 67 من ق.ر.ق.م ولم يصرح بأي رقم أعمال معفى أو خاضع للرسم على القيمة المضافة للعلم أنه ينقص التصريح الشهري G50 سبتمبر وديسمبر 2011

ملاحظة: طبقا للمادة 31 الفقرة 6 من قانون المالية 2012 للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق إمكانية طلب في رده بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون للمدير الولائي للضرائب.

خلاصة الفصل:

لقد وجدنا أن الغش والتهرب الضريبي وسيلة للتحايل على الإدارة الجبائية والتخلص من دفع الحقوق المستحقة ، وأمام تنامي هذه الظاهرة تستعمل مصالح الرقابة الجبائية مجموعة من التقنيات للكشف والبحث عن مواقع الغش المستعمل، والتي من بينها فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون ، بحيث يعتمد الفحص المحاسبي من حيث الشكل على التأكد من أن المحاسبة كاملة ومنتظمة دقيقة ومقنعة ، أما من حيث المضمون يتم فحصها بدءاً من المعطيات المحاسبية ، حسابات الميزانية، حسابات نتائج التسيير، وبعدها يتم اتخاذ قرار بشأن عملية التحقيق المحاسبي إما بالقبول وإما بالرفض وبالتالي التصحيح التلقائي أو الحضورى لقواعد فرض الضريبة .

وبعد ذلك يتم إعادة تشكيل رقم الأعمال بحسب الطريقة المناسبة للنشاط الممارس من قبل المؤسسة موضوع التحقق .

وفي الأخير يمكن إسقاط الجانب النظري لعملية التحقيق المحاسبي على الجانب التطبيقي وذلك من خلال فحص محاسبة شركة ذات مسؤولية محدودة اعتماداً على طريقة الحساب المادي لتأسيس الوعاء الخاضع للضريبة.

الخاتمة

الخلاصة

يعد التهرب الضريبي ظاهرة خطيرة تؤدي إلى انخفاض حصيللة الإيرادات العامة من الضرائب، أو ولهذه الظاهرة أسباب عدة ترجع للمكلف من جهة كما يرجع إلى النظام الضريبي الإدارة الختائي، مما قد ينجم عن هذا الأساليب آثار وحتمية في جميع الميادين من بينها تضرر الخزينة العمومية بحرمانها من حصيللة إيرادات معتبرة ولتجنب هذه الآثار استدعت السلطات المعنية اللجوء إلى الوسيلة الوحيدة للحد من هذه التجاوزات من خلال مراقبة التصريجات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومدى مصداقيتها، حيث أن الرقابة حق ممنوح للإدارة الجبائية بهدف تحقيق المساواة والعدالة بين الخاضعين للضريبة من خلال التوزيع العادل للعبء الضريبي محاولة منها لمنع أي غش.

من خلال هذه الدراسة تم الإمام بمختلف التساؤلات الجوهرية المطروحة وبناء على ذلك تم التوصل إلى النتائج التالية:

- بناء سياسة جبائية تركز على وجود أسس فعالة من أجل تفادي التصادم بين الأهداف الاقتصادية والمالية والإجتماعية.
- تعتبر الرقابة الجبائية الأداة الردعية الوحيدة التي تسعى إلى تضيق دائرة الغش والتهرب و من ناحية أخرى حماية المكلف بالضريبة من تعسف الإدارة الضريبية.
- دور المعلومة الجبائية وفعاليتها من خلال التصريجات المقدمة ، تعطي للمراقب الصورة الصحيحة للوضعية المالية.
- الجباية تسهل عملية إتخاذ القرارات.
- ومن خلال وعلى ضوء النتائج المتوصل إليها يمكننا تقديم بعض الإقتراحات والتوصيات التي ربما تضيف طابع ذو صفة مهمة للحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي:
- إيجاد إجراءات تصحيحية وذلك بعد التحديد الدقيق لمختلف الهياكل والهيئات الموضوعة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي.
- إصدار توصيات مبنية على أساس الملاحظات الميدانية المقدمة لمختلق النقائص الموجودة.
- وضع الحماية الكاملة لأعوان الإدارة الجبائية لتفادي الاعتداءات المادية والمعنوية قصد مزاولتهم لنشاطاتهم بصفة دائمة.
- تكرار عملية المراقبة بالنسبة للمؤسسات الكبيرة والمؤسسات الصغيرة إذ أن أغلب المؤسسات تتمتع بإعفاءات ضريبية.
- التنسيق بين السلطة التنفيذية والتشريعية لأن هذه الأخيرة تكون على اتصال بالواقع الميداني وبتخاذها وعملها المشترك يكون نقطة فعالة لتفادي ظاهرة الغش والتهرب.
- تكوين متخصصين في مجال الرقابة، وأن يكون المراقبين على دراية عالية بالحاسبة ومبادئها وتقنياتها.
- وأخيرا نأمل أن نكون قد أضفنا و لو بالقليل وألنا بأغلبية الجوانب المهمة في هذا الموضوع الهام.

الملاحق

المراجع

قائمة المراجع باللغة العربية

أولاً: المؤلفات:

- 1- د. عبد المنعم فوزي ، المالية العامة والسياسة المالية ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر سنة 1972.
- 2- د. عبد المجيد براز ، المالية العامة مؤسسة شباب الجامعة الاسكندرية.
- 3- د. عبد الكريم صادق بركات، مؤسسة شباب الجامعة الاسكندرية.
- 4- د. محمد سعيد فرهود ، مبادئ المالية العامة ، منشورات جامعة حلب.
- 5- د. يونس أحمد البطريق ، المالية العامة ، دار النهضة العربية
- 6- د. حسن عواظة ، المالية العامة، جامعة بيروت العربية.
- 7- د.عبد الكريم طيار، الرقابة المصرفية ، الطبعة 2، 1988 .
- 8- د.زكي بعض المفاهيم الاساسية ، في الرقابة على مشروعات الاعمال.

ثانياً: مصادر أخرى:

- 1- موقع المديرية العامة للضرائب، /-www.impots.cd.org
- 2- ميثاق المكلف بالضريبة الخاضعين للرقابة ، وزارة المالية المديرية العامة للضرائب ،2004.
- 3- قانون الإجراءات الجبائية (محدثة الى عاية القانون المالية التكميلي 2008)
- 4- جريدة الوطن الصادرة في 19-01-2005 (
- 5- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة الى عاية القانون المالية التكميلي 2008)
- 6- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21-02، حرر بالجزائر 2009 .
- 7- قانون المالية لسنة 1994.
- 8- رمضان صديق محمد مجلة. التنمية والسياسات الاقتصادية، العدد 1، ديسمبر 2002 ، الكويت.
- 9- فريد النجار، الاستثمار الدولي و التنسيق الضريبي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2000.
- 10- حشيم مصطفى عبد إله، التنسيق والتعاون العربي اتجاه الشراكة الأوروبية المتوسطية، مجلة السياسة مؤسسة الأهرام، القاهرة، العدد 2000.
- 11- يونس أحمد البطريق، السياسات الدولية المالية العامة، الدار الجامعية، الطبعة الثانية، بيروت، 2002.
- 12- المؤسسة العربية لضمان الاستثمار، مناخ الاستثمار في الدول العربية 2004 ،الكويت.
- 13- بوزيدة حميد- أطروحة لنيل درجة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية النظام الضريبي الجزائري وتحديات- الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)-السنة الجامعية 2005/2006.

مؤتمرات المراجعين بالهيئة الفرنسية

- 1- Andre Margaraz : La fraude fiscal et ses succédant, la collection de la nouvelle école de Lauranne 2, édition 1977.
- 2- L'économie : Mensuel économiques, édité par agence Algérie presse service N° 11 janvier1994.
- 3- Bulletin des services fiscaux.1992/1993.N° 3
- 4- Martinez jean Claude, la fraude fiscal , PUF, Paris,1984.
- 5- Marini Philippe, la concurrence fiscale en Europe, une ontribution ou débat, [http:// www.senat .fr/RAPG](http://www.senat.fr/RAPG).
- 6- ANNIE – VALLEE, les systèmes fiscaux, P : 121.
- 7- DGI, Ministère des finances.
- 8- C.N.E.S, Rapport sur la conjoncture économique et sociale du premier semestre 2004, décembre.
- 9- jean -François COURT et Gilles ENTRAYGUES, Gestion Fiscale Internationale des entreprises, édition Montchrestien, France, 1992
- 10- L'évolution à imprimer à la gestion des finances locales dans [2001]C.N.E.S une perspective d'économie de marché, juillet, ALGER.