وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة المدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

الأساليب الحديثة للرقابة الجبائية في الجزائر

دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية للفترة 2007-2012

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية

تخصص: نقود ومالية

من إعداد الطالب:

- لجلط هشام

تحت إشراف الأستاذ:

- د. علوطي لمين

أعضاء لجنة المناقشة

د- سعداوي موسى	أستاذ محاضر أ	جامعة المدية	رئيسا
د- علوطي لمين	أستاذ محاضر أ	جامعة المدية	مشرفا و مقررا
د- يدو محمد	أستاذ محاضر أ	جامعة البليدة	عضوا ممتحنا
د- سالمي رشيد	أستاذ محاضر أ	جامعة المدية	عضوا ممتحنا

نوقشت يوم: 2014/09/29

كلمة شكر وتقدير

الحمد والشكر لله سبحانه وتعالى الذي وفقني لانجاز هذا العمل
وأتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف الدكتور علوطي لمين
الذي قدم لي يد العون والمساعدة ولم يبخل عني بكل النصائح
والإرشادات اللازمة التي أفادتني كثيرا.
كما أوجه كلمة شكر وعرفان إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة
لقبولهم مناقشة هذه المذكرة وتقييمها.
ولا أنسى إطارات وأعوان المصالح الجبائية على مستوى مديرية
الضرائب الذين قدموا لي المعلومات والنصائح المهمة وإلى كل
الأساتذة الكرام.
وأخيرا أتقدم بجزيل الشكر إلى كل الأصدقاء والزملاء الذين ساعدوني
لانجاز هذا العمل واخص بالذكر سفيان خضار.

الإهداء

إلى الأم الغالية حفظها الله وأطال في عمرها

إلى الأب العزيز حفظه الله

إلى جميع أفراد عائلتي الصغيرة والكبيرة

إلى كل الأصدقاء والزملاء

اهدي هذا العمل.

الفهرس

المحتوى رقم الصفحة

فهرس المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

مقدمة عامة

الفصل الأول: دراسة نظرية لظاهرة التهرب الضريبي

مقدمة الفصل الأول 2

المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي..... 3

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي أنواعه وأساليبه..... 3

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي وآثاره..... 7

المطلب الثالث: أشكال التهرب والغش الضريبين..... 11

المبحث الثاني: أساليب حساب ومعالجة التهرب الضريبي..... 16

المطلب الأول: أسلوب عدم الالتزام بالضرائب..... 16

المطلب الثاني: أسلوب تقدير الاقتصاد السري..... 19

المطلب الثالث: معالجة التهرب الضريبي..... 23

المبحث الثالث: مؤشرات التهرب الضريبي وعلاقته ببعض المتغيرات الاقتصادية..... 27

المطلب الأول: مؤشرات التهرب الضريبي 27

المطلب الثاني: علاقة التهرب الضريبي بالتجارة الإلكترونية وظاهرة غسيل الأموال..... 33

المطلب الثالث: علاقة التهرب الضريبي بالشركات متعددة الجنسيات والجنات الضريبية..... 38

خلاصة الفصل الأول 41

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كأداة للتخفيف من حدة التهرب والغش الضريبيين

مقدمة الفصل الثاني 43

المبحث الأول: مفهوم الرقابة الجبائية..... 44

المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية و أهدافها 44

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية..... 46

المطلب الثالث: أجهزة الرقابة الجبائية..... 49
المبحث الثاني: التنظيم القانوني للرقابة الجبائية..... 54
المطلب الأول: الحقوق المخولة للإدارة الجبائية..... 54
المطلب الثاني: الحقوق والضمانات الممنوحة للمكلف..... 57
المطلب الثالث: التزامات المكلف وواجباته..... 61
المبحث الثالث: آليات سير وعمل الرقابة الجبائية..... 65
المطلب الأول: الرقابة الشاملة (الداخلية)..... 65
المطلب الثاني: التحقيق المحاسبيVC..... 68
المطلب الثالث: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (VASF)..... 72
خلاصة الفصل الثاني..... 76

الفصل الثالث: واقع تحديث الرقابة الجبائية في الجزائر دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية للفترة 2007-2012

مقدمة الفصل الثالث 78
المبحث الأول: إجراءات تحديث الرقابة الجبائية..... 79
المطلب الأول: الإجراءات التشريعية..... 79
المطلب الثاني: الإجراءات الإدارية..... 81
المطلب الثالث: الإجراءات الميدانية..... 84
المبحث الثاني: دراسة الإقليم و الهيكل الجبائي لولاية المدية 87
المطلب الأول: تعريف الإقليم الجبائي و مصادر وعائه..... 87
المطلب الثاني: الهيكل الإداري وتوزيع الأعوان بمديرية الضرائب لولاية المدية..... 90
المبحث الثالث: تحليل نتائج الرقابة الجبائية وآليات تفعيلها لولاية المدية..... 94
المطلب الأول: تحليل وتقييم نتائج الرقابة الجبائية الداخلية..... 94
المطلب الثاني: تحليل وتقييم الرقابة الجبائية المعمقة..... 98
المطلب الثالث: آليات تفعيل الرقابة الجبائية بالولاية..... 101
خلاصة الفصل الثالث..... 105
الخاتمة العامة 106
قائمة المراجع..... 112
قائمة الملاحق 117

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
2-1	التصريح الخاص	63
3-2	حوصلة الأعمال التكوينية لموظفي الإدارة الضريبية برسم سنتي (2008-2009)	83
3-3	الإنتاج الحيواني لسنة (2010-2011)	88
3-4	المواد الأولية و أماكن تواجدها بولاية المدية لسنة 2011	88
3-5	عدد التجار حسب القطاع وعبر دوائر ولاية المدية لسنة 2012.	89
3-6	توزيع الأعوان وتطور عددهم للفترة (2007-2010)	92
3-7	رؤساء الفرق و محققي المحاسبة و التقويم	92
3-8	المستويات العلمية لأعوان الجبائية لمديرية الضرائب لولاية المدية (2010-2011	93
3-9	مؤشرات التحصيل الجبائي لولاية المدية للفترة (2009-2013)	96
3-10	المبالغ المحققة و الأهداف المرسومة للفترة (2009- 2013)	97
3-11	تطور الرقابة الجبائية المعمقة للفترة (2009-2013)	99
3-12	تطور المنازعات الضريبية للفترة 2008-2010	100
3-13	تطور مردودية الرقابة الجبائية (2008-2010)	101
3-14	تطور عدد المكلفين للفترة (2009-2012)	102

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
2-1	أشكال الرقابة الجبائية	48
2-2	أجهزة الرقابة الجبائية	53
3-3	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية	91

مقدمة عامة

مقدمة عامة

تختلف مصادر تمويل النفقات العامة من دولة إلى أخرى حسب ما تحصل عليه كل دولة من موارد لتأمين الإرادات اللازمة لانجاز مشاريعها المسطرة ، ومهما اختلفت هذه المصادر وتنوعت فان الضريبة تعتبر أهم هذه الموارد لتمويل التنمية وخزينة الدولة كون أن التمويل الخارجي يهدد الاستقلال الاقتصادي والمالي لأي بلد؛كما أن للضريبة القدرة على التأثير في مختلف الفعاليات الاقتصادية والمالية وكذلك المتغيرات الاقتصادية الجزئية والكلية مما ينعكس على السياسة الاقتصادية للبلد، بالإضافة إلى اعتبارها أداة تتخذها الدولة للمساهمة في تحقيق أهدافها لأنها تتصف بخصائص ومميزات معينة تختلف عن باقي الأدوات المالية الأخرى التي قد تلجأ إليها الدولة.

لذلك تسعى الدولة جاهدة إلى تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية المسطرة في البرنامج التنموي من خلال توفير الجو المناسب للمؤسسات لتعمل بكل حرية وتنافسية تامة في ظل اقتصاد السوق التي تخضع بصفة أساسية لقانون العرض و الطلب بالإضافة إلى وجود أهداف أخرى اجتماعية و مالية مثل تحقيق العدالة الاجتماعية وتمويل الخزينة العامة وبهذا فان الدولة تلعب دورا هاما من الناحية الاقتصادية لإحداث التوازن بين مختلف القطاعات وذلك باستعمال سياسة جبائية محكمة والتي من بين أدواتها التحفيز الجبائي والرقابة الجبائية.

والجزائر وعلى غرار العديد من الدول الأخرى تولي أهمية كبيرة للضرائب في قوانين المالية التي تصدرها، فهي تحاول إيجاد نظام جبائي يساير التطور الحاصل على المستوى الاقتصادي الوطني والدولي؛ ذلك لما تتميز به الحصيلة الضريبية بالوفرة والانتظام الدوري من سنة إلى أخرى بالإضافة إلى عدم تعرضها إلى خطورة التقلبات الاقتصادية إلا في حدود ضيقة.

إلا أن استفحال بعض الظواهر كالغش والتهرب الضريبيين حد من فعالية الضريبة وأدى بالدول إلى التفكير في استخدام وسائل ردعية من شأنها التخفيف من حدة الظواهر السابقة ومكافحتها وهذا باستخدام وسائل رقابية جديدة وفعالة تمكن الدولة من استرجاع الأموال الضائعة ومحاولة السيطرة على الوضع المالي وتحقيق الأهداف المسطرة.

لهذا عمدت الدولة الجزائرية إلى إجراء عدة إصلاحات اقتصادية من شأنها دفع عجلة التنمية والحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين ومكافحتهما؛ والتي نتج عنها وضع أجهزة مختصة في ذلك والمتجسدة في إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ومختلف مفتشيات الضرائب إضافة إلى مديرية البحث والمراجعات، هذا إلى جانب التعديلات الحاصلة في القوانين من أجل سد الفراغات وتدارك الأخطاء الموجودة في التشريعات والقوانين؛ فبالرغم من هذه الجهود المبذولة من قبل السلطات المعنية إلا أن الظواهر السابقة

والاتصالات وحتمية العولمة الاقتصادية إلى جانب تفشي ظاهرة الاقتصاد السري (الموازي) الشيء الذي أدى إلى تطور أساليب ظاهرتي التهرب والغش الضريبيين وبروز أنواع جديدة لها مما يستوجب على الدولة المراقبة والحرص الدائمين للحد من هذه الظواهر ومكافحتها من اجل تحقيق الأهداف المرجوة بكل فعالية.

إشكالية البحث:

مما سبق تبرز معالم إشكالية البحث ويمكن صياغتها على النحو التالي:

ما هو الدور الذي تلعبه الإجراءات الحديثة للرقابة الجبائية في معالجة التهرب و الغش الضريبيين؟

ولتحليل الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي الأسباب التي أدت إلى استفحال ظواهر الغش والتهرب الضريبيين؟

-ما مدى تطور النظام الرقابي الجبائي الجزائري؟ وما هي الأساليب المستحدثة فيه من اجل مكافحة التهرب والغش الضريبيين؟

- كيف يمكن تقييم فعالية الرقابة الجبائية بالنسبة لولاية المدية؟ وكيف يمكن تفعيلها؟

فرضيات البحث:

للإجابة على جملة الأسئلة المطروحة أعلاه اعتمدنا الفرضيات التالية:

- يرجع استفحال ظاهرتي التهرب والغش الضريبيين إلى مجموعة من الأسباب الاقتصادية والاجتماعية والنفسية، لذا يجب العمل على القضاء ومعالجة هذه الأسباب.

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

- يعتبر النظام الرقابي الجبائي الجزائري غير متطور وهذا لاستفحال بعض الظواهر تبرز وجود بعض النقائص في التحصيل، وكثرة الثغرات المستغلة فيه.

أهمية البحث:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من خلال إبراز احد الجوانب المهمة من الدراسات المتعلقة بالاقتصاد الضريبي وذلك من خلال صياغته وفق منهج علمي يسمح بالتطرق إلى:

- إبراز أهمية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبيين.

- ضرورة إيجاد وسائل مناسبة وإدراك الثغرات الموجودة في التشريع من أجل مكافحة هذه الظواهر والتصدي لها.

أهداف البحث:

يرمي هذا البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

- محاولة الإلمام بكل جوانب موضوع الرقابة الجبائية، ومعرفة مدى تأثيرها على مكافحة التهرب الضريبي.

- حصر الآليات والأساليب التي يعتمدها النظام الضريبي الجزائري في مجال الرقابة الجبائية ومحاولة تقييمها ومعرفة أفاقها المستقبلية.

- محاولة معرفة تأثير الأساليب الجديدة المعتمد من قبل الإدارة الجبائية في مجال التحصيل والرقابة على محاربة التهرب الضريبي.

دوافع اختيار البحث:

توجد عدة أسباب جعلتني اختار هذا الموضوع أهمها:

- ارتباط الموضوع بمجال التخصص ومحاولة لتزويد المكتبة ولو ببحث بسيط حول الموضوع كونه يحتاج إلى دراسة أكثر هذه المواضيع مازالت غير معالجة.

- استفحال ظواهر الغش والتهرب الضريبيين وتطور أساليبهما، الأمر الذي كون رغبة للحصول على بعض المعلومات المتعلقة بهما وكذا معالجتهما من المنظور التطبيقي.

- المكانة المهمة التي تحتلها الرقابة الجبائية في الدراسات ذات العلاقة بالضرائب.والرغبة في معالجة هذا الموضوع على اعتبار الممارسة العملية لمهنة الرقابة الجبائية تختلف عن الجانب النظري لها والمتمثل في القوانين والتنظيمات.

- بروز إحصائيات توحي بوجود ظاهرة الغش الضريبي بالرغم من وجود إصلاحات على مستوى القوانين والتشريعات.

منهج البحث:

لمعالجة هذا الموضوع سوف اعتمد المناهج التي تتوافق مع طبيعة الدراسة ويتعلق الأمر بما يلي:

- المنهج الوصفي والذي يسمح باستيعاب الجانب النظري للموضوع المتمثل في دراسة مفاهيم التهرب الضريبي والرقابة الجبائية ومختلف الأساليب التي تستخدمها بالإضافة إلى القوانين والتشريعات.

- المنهج التحليلي فيكون في معالجة الجانب التطبيقي من الموضوع والذي يمكن من تحليل الأساليب الرقابية المنتهجة ومحاولة تقييمها ومن ثم تقديم النتائج حولها.

أدوات البحث:

أما عن الأدوات المستخدمة في هذا البحث فتكون عبارة عن جداول وإحصائيات متعلقة بالرقابة االجبائية وللحصول على هذه المعلومات سوف يتم الاستعانة بمجموعة من المراجع سواء كانت عبارة عن كتب أو أبحاث سابقة بالإضافة إلى بعض المعلومات المقدمة من قبل مصلحة الضرائب. كما تمت الاستعانة بمجموعة من القوانين والتشريعات الخاصة بالضرائب نظرا لقلة المراجع.

مجال وحدود البحث:

بهدف معالجة الإشكالية المطروحة وتحقيق الأهداف المرجوة نحدد إطار الدراسة كما يلي:

-دراسة الرقابة الجبائية الوطنية والولائية، وموضوع البحث يعالج الجباية العادية وليست الجباية البترولية، وعند تشخيص طرق وأساليب الرقابة نتعرض إلى التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق باعتبارهما الأكثر استخداما من قبل الإدارة.

-حدد مجال البحث زمنيا بداية بالفترة الممتدة من 2007 و2012، ولكن ونظرا لعدم وجود بعض المعلومات وصعوبة الحصول عليها لم يتم التقيد الفعلي بهذا المجال.

الدراسات السابقة

يمكن حصر أهم الدراسات التي لها مزايا مشابهة للموضوع المراد دراسته ولكنها لم تتطرق إليه بهذا الشكل في:

1- دراسة للطالبة نوي نجاة بعنوان – **فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، ما بين الفترة 1999-2003**- مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر لسنة 2003، حيث عالجت الباحثة إشكالية مدى فعالية الرقابة الجبائية للتحكم في محاربة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، إذ أبرزت المذكرة أهم المناهج القائمة على قياس التهرب الضريبي وإبراز الأجهزة القائمة على مكافحته واهم معوقاتها، وقد توصلت إلى أن الرقابة الجبائية تتسم بنقص الفعالية في مكافحة التهرب الضريبي، وان ما ينقص من فعالية الرقابة الجبائية هو النقص الفادح في الإمكانيات البشرية والمادية المتاحة لدى الإدارة.

2- دراسة للطالب العثماني مصطفى- **نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية حالة الجزائر**- مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير فرع مالية ومحاسبة جامعة المدية، 2008 (غير منشورة) حيث تطرق إلى فعالية الرقابة الجبائية في فصله الثاني ومن أهم النتائج التي توصل إليها أن فعالية الرقابة الجبائية تعكس مدى فعالية النظام الجبائي أي إذا كان النظام الجبائي فعال ويتسم بالمرونة تكون الرقابة الجبائية فعالة وتحقق الهدف المنشود منها والذي هو محاربة الغش والتهرب الضريبيين، كما أن نظام المعلومات الجبائي يعتبر أداة من أدوات الإدارة الجبائية في زيادة فعالية رقابتها من خلال توفيره للمعلومات في الوقت والمكان المناسب وتوفير أحسن الطرق للمكلف بالضريبة في القيام بواجبه اتجاه الإدارة الجبائية.

3- دراسة للطالب طالبي محمد بعنوان- **الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري للفترة 1995-1999** رسالة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع تحليل اقتصادي جامعة الجزائر 2002 (غير منشورة) حيث تطرق في الفصل الثاني والثالث إلى الرقابة الجبائية في الجزائر والى أساليب الرقابة الجبائية على الترتيب وقد توصل إلى النتائج التالية :

-العمل على استقرار التشريع الجبائي وثباته وتبسيط إجراءاته وذلك بتسهيل عملية التصريح عن طريق إشراك الإدارات المحلية القريبة من المواطن خاصة في المناطق النائية.

-تدارك الثغرات الموجودة التي تعطي فرص للتهرب والغش الضريبيين وبالتالي زيادة مردودية الجباية العادية.

-نشر الوعي الضريبي بين المكلفين لتدعيم الثقافة الضريبية بإنشاء مصالح متخصصة في الإعلام والترشيد الضريبي.

4- دراسة الطالب قتال عبد العزيز بعنوان **-أشكال تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة الجزائر 2003-2008** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة 2009، (غير منشورة)، حيث تطرق في الفصل الرابع إلى واقع الرقابة الجبائية في الجزائر، ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن المستوى الحالي للإدارة الضريبية ليس من حيث الوسائل المادية التي قد تكون متوفرة ولكن من حيث الموارد البشرية لا يسمح لها بتسيير رقابة جبائية على أكمل وجه، بحيث أن السلطات المالية اهتمت بمضمون الإصلاحات دون الاهتمام بمن الذي ينفذها وبذلك فان الزيادة في حصيلة الضرائب لا ترتبط بأداء الإدارة الضريبية بقدر ما ترتبط بتطور الظرف الاقتصادي، كما توصل إلى أن الرقابة الجبائية تتميز بنقص الفعالية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي نظرا لعدم تطابقها مع مؤشرات الجودة والفعالية.

5- دراسة للطالب كحلة عبد الغني بعنوان **– تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية للفترة 2000-2010**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص اقتصاد ومالية دولية،2012 (غير منشورة)، حيث تطرق في الفصل الثاني إلى التهرب الضريبي كمسبب للرقابة الجبائية وفي الفصل الثالث تطرق إلى الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي؛ ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث أن الرقابة الجبائية تعتبر الوسيلة الأولى لمكافحة التهرب والغش الضريبيين من خلال مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة الجبائية وتحمي المكلفين بالضريبة وان النتائج التي حققتها أنماط الرقابة الجبائية يعتبر دليلا على أهمية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب، كما توصل إلى أن أهم العوائق التي تقف أمام التطبيق الفعال للرقابة الجبائية يعتبر التهرب الضريبي.

وما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أن فيها محاولة حصر الأساليب التي يعتمدها نظام الرقابة الجبائية في الجزائر، بالإضافة إلى محاولة تقييمها ومعرفة مدى فعاليتها على مستوى مديرية الضرائب لولاية المدية. ومن ثم إعطاء بعض النتائج حولها وتقديم بعض الإقتراحات.

صعوبات البحث:

يمكن حصر أهم الصعوبات التي اعترضت البحث في قلة المراجع المتمثلة في الكتب وأطروحات الدكتوراه وقصورها على مجموعة من مذكرات الماجستير لهذا تم تعويض هذا النقص ببعض القوانين والتشريعات الخاصة بالضرائب، فضلا عن صعوبة الحصول على الإحصائيات وانعدامها في بعض الأحيان من الجهات الرسمية واحتجاجها بسرية المعلومات واستحالة تقديمها حفاظا على السر المهني، وهذا ما أدى إلى وجود بعض الاختلال في الفترة الزمنية المدروسة.

هيكل البحث

بعد الاطلاع على مجموعة من المراجع والدراسات السابقة تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول على النحو التالي:

الفصل الأول: دراسة نظرية لظاهرة التهرب الضريبي.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كأداة للتخفيف من حدة التهرب و الغش الضريبيين.

الفصل الثالث: يتم التطرق فيه إلى واقع الرقابة الجبائية في الجزائر والأساليب التي تعتمدها الجزائر في ذلك ومحاولة تحليل مدى فعاليتها على مستوى مديرية الضرائب لولاية المدية.

الخاتمة:حيث تمثل عصارة الموضوع من خلال تقديم أهم النتائج المتوصل إليها وإعطاء أهم الاقتراحات والتوصيات والأفاق المستقبلية المتعلقة بالموضوع.

الفصل الأول

دراسة نظرية لظاهرة التهرب الضريبي

مقدمة الفصل الأول

تعتبر الضرائب من أهم الموارد التي تعتمد عليها الدولة في تحقيق إيراداتها العامة، حيث يعمل النظام الضريبي على تحقيق ذلك من خلال قيام المكلفين بأداء ما عليهم اتجاه الإدارة الضريبية، إلا أن تحصيل الضريبة لا يتم بالسهولة المفترضة لأن بعض المكلفين قد يلجؤون إلى إتباع مختلف الطرق الممكنة سواء كانت شرعية أو غير شرعية من أجل التخلص من الأعباء الملقاة على عاتقهم. وهنا تظهر مختلف حالات التهرب الضريبي.

وقد تختلف طبيعة المكلفين الذين يمارسون التهرب الضريبي فيمكن أن يكونوا محليين أو قد يكونوا أجانب يمارسون كل أو بعض نشاطاتهم داخل البلد مستغلين في ذلك بعض الأساليب كالشركات متعددة الجنسيات أو الجنات الضريبية، إلى غير ذلك من الأساليب ومن خلال هذا الفصل نحاول تقديم مفاهيم حول التهرب الضريبي من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي .

المبحث الثاني: أشكال التهرب الضريبي وآثاره.

المبحث الثالث: أساليب حساب ومعالجة التهرب الضريبي.

المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي

تتعدد المفاهيم والمصطلحات التي يشار بها إلى ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك لعدة اعتبارات تختلف من دولة إلى أخرى ومن نظام إلى آخر. غير أنها جميعا تؤكد على أنه ظاهرة سلبية تتميز عن بقية الظواهر الضريبية بأنه يشكل إخلالا خطيرا بمبدأ التضامن الاجتماعي. وإهدار العدالة الاجتماعية والأخطر من ذلك أنه يعتبر من أهم معوقات التنمية الاقتصادية والاجتماعية وقد تتعدد صور التهرب فقد يكون تهربا مشروعا أو غير مشروع حيث تختلف وتتفاوت الخطورة حسب نوع التهرب. لذلك لابد للسلطات المالية من مواجهته، والعمل على حد هذه الظواهر وآثارها.

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي أنواعه وأساليبه

يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة يحاول المكلف من خلالها عدم دفع الضريبة جزئيا أو كليا بعد تحقيق الواقعة المنشئة لها. وقد يكون التهرب مشروعا وقد يكون غير مشروع وهو ما يعرف بالغش الجبائي. وسنحاول من خلال هذا المطلب توضيح المفاهيم المتعلقة بكل منهما.

أولا: التهرب الضريبي المشروع: ويطلق عليه اسم التجنب الضريبي[*]. وتقدم له عدة تعاريف من بينها:

1- هو تخلص المكلف من دفع الضريبة كلها أو جزء منها دون مخالفة القانون ودون أن ينقلها للغير.[1]

2- هو ما يعمد إليه الأفراد أحيانا من الإفادة مما في قانون الضريبة من ثغرات ينفذون منها للتخلص من الالتزام بدفع الضريبة.[2]

3- هو وسيلة من وسائل التخلص من دفع الضريبة، وهو لا ينطوي حتما على العبث بالقانون أو الإخلال بأحكامه لأنه قد ينحصر في تجنب العمل أو التصرف الذي قد يؤدي إلى تحصيل الضريبة.[3]

4- هو فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي.[4]

ويمكن التمييز بين الحالات المختلفة لذلك التهرب في النقاط التالية[5]:

- الامتناع عن القيام بالواقعة أو التصرف الذي تفرض على أساسه الضريبة.

ومن أمثلة ذلك الامتناع عن استهلاك سلعة ما مفروضة عليها ضريبة إنتاج أو ضريبة جمركية أو ضريبة على رقم الأعمال. وقد تكون هذه النتيجة بذاتها مقصودة من المشرع الذي يستهدف دفع الأفراد بطريق غير مباشر إلى التقليل من استهلاك السلعة محل البحث مراعاة لاعتبارات اقتصادية واجتماعية مختلفة.

---

[1]- فاطمة السويسي، **المالية العامة (موازنة، ضرائب)**، المؤسسة الحديثة للكتاب،لبنان، 2005، ص221.

[2]- عبد المنعم فوزي، **المالية العامة والسياسات المالية**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر،بيروت،لبنان 1971، ص223.

[3]- دولار على، عبد المنعم فوزي، **مالية الدولة، منشأ المعاريف** ،الاسكندرية،مصر، 1962، ص 120.

[4] -J.C.Martinez, **la fraude fiscal**, PUF, France ; 1984,p : 13.

[5]- زينب حسين عوض الله، **أساسيات المالية العامة**، دار الجامعية الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر2006، ص ص 183-184.

*- المصطلح الفرنسي : l'évasion fiscal

كما قد يتحقق تجنب الضريبة أيضا عن طريق إفادة الممول من الثغرات القائمة في صياغة القانون. ومثل ذلك حينما لا يخضع التشريع الخاص بضريبة الشركات في بلد ما الهبات لهذه الضريبة فيلجأ الشخص في حياته إلى توزيع أمواله على ورثته تجنبا لضريبة الشركات، وينطبق على هذا أيضا ما قد تلجأ إليه الشركة من عدم توزيع جزء من الأرباح على المساهمين واستخدامه لصالحهم سواء في شكل قيامها بسداد ضريبة مستحقة عليهم أو شراء أسهم بقيمة هذا الجزء من الأرباح في شركة أخرى، وتوزيعها على مساهميها دون مقابل.

وبالتالي فيمكن حصر التهرب الضريبي المشروع في ثلاث نقاط أساسية[1] :

* تهرب ناتج عن تغيير سلوك المكلف كالامتناع عن استهلاك أو إنتاج سلع تفرض عليها ضرائب مرتفعة والانتقال إلى سلع أخرى تفرض عليها ضرائب منخفضة.

* تهرب ينظمه التشريع الضريبي يستند هذا التهرب كون الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق أهداف متعددة.

* تهرب ناتج عن إهمال المشرع الجبائي قد يتحقق هذا التهرب نتيجة وجود ثغرات في القانون الضريبي، يستطيع المكلف استغلالها والإفادة منها.[2]

ثانيا: التهرب الضريبي الغير المشروع: ويطلق عليه اسم الغش الجبائي* ويتضمن عدة تعاريف من بينها:

1- يقصد به تلك السلوكات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة وهذا خارج إطار القانون أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة [3].

2- يشكل صورة غير مشروعة من صور التهرب من أداء الضرائب إلى خزينة الدولة، وهذه الصور تتجلى في تزوير المستندات حينا وفي عدم دقة القيود حينا آخر وفي مخالفات تضاف إلى عملية أخرى من المخالفات التي يمكن لمرتكب الغش ضريبي أن يمارسها إزاء القوانين والأنظمة التي ترعى شؤون الضرائب والرسوم في البلاد[4].

3- مخالفة القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة أو تخفيض قاعدة الفرض الضريبي وذلك لإعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضل.[5]

ومنه يمكن القول أن الغش الجبائي هو خرق لقواعد القانون الجبائي للتخلص من أداء الضريبة، وعليه يلجأ المكلف إلى عدة طرق احتيالية يستعملها للإفلات من مصلحة الضرائب، وعليه يمكن التمييز بين الغش البسيط والغش المركب على النحو التالي[6]:

---

[1]- ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق** ، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، 2011، ص 152.

[2]- عادل فليح العلي، **المالية العامة والتشريع المالي الضريبي** ، دار الحامد،ط1، الأردن،2007، ص 123.

[3]- محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر،2005 ، ص 317.

[4]- فوزي عطوي، **المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة**، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت لبنان،2003، ص 274.

[5]- عادل أحمد حشيش، **أساسيات المالية العامة**، دار الجامعية الجديدة للنشر، الاسكندرية،مصر،2006 ص200.

*-المصطلح الفرنسي: La fraude fiscale

[6]- طالبي محمد، **الرقابة الجبائية في النظام الجزائري**(1995-1999)، رسالة ماجستير فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2002، ص 54.

- **الغش البسيط:** ويعرف هذا النوع بأنه كل تصرف أو حذف بسوء نية لأجل التخلص من الضريبة، ويعتبره المشرع محاولة متعمدة لتضليل الإدارة الجبائية باستعمال عنصر التدليس المتمثل في:

* النقص في التصريح.
* التأخر في تقديم التصريح.
* عدم تقديمه نهائيا.

- **الغش المركب (الموصوف):** فيستعمل فيه المكلف طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب الناتج عن إرادته في ذلك وبذلك فهو يجمع كل العناصر التي تتضمن مبادئ الغش وهي نوعين:

* الإخفاء المادي: عن طريق استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية (حقيقية).
* الإخفاء القانوني: كأن يقوم المكلف بخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية.

كما قسم الفكر الفرنسي الغش الجبائي إلى غش جبائي عمدي وغش جبائي غير عمدي[1]:

- الغش الجبائي العمدي: يعرف بأنه قيام المكلف بسرقة أو إخفاء مقدار الضريبة المستحقة بأية وسيلة احتيالية.

- الغش الجبائي الغير العمدي: هو خرق مباشر للقانون الضريبي عن غفلة وعن غير قصد.

ثالثا: التهرب الضريبي الدولي:

يعتبر هذا النوع من التهرب من أخطر أشكال التهرب، إذ أنه يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها. عن طريق التهرب غير القانوني للمداخيل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد الذي حققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بانخفاض الضغط الضريبي. ويتخذ هذا النوع من التهرب عدة أشكال منها [2]:

1- **التلاعب في التصريح بأسعار الصفقات التجارية:** ويكون ذلك سواء عن طريق تضخيم أسعار المشتريات عند الاستيراد أو تخفيض أسعار المبيعات عند التصدير ويستعمل هذا النوع من التهرب عادة بين الشركات التي تملك فروعا في الخارج، حيث تقوم بتحويل أرباحها إلى فروعها المتواجدة في دول رسومها أقل.

2- **المبالغة في تقييم التكاليف:** ويقصد به تمرير جزء معين من أرباح الشركة المحققة على شكل أجور ورواتب وكذلك مكافآت لخدمات مقدمة من طرف أشخاص أو شركات وهمية. ومن بين الطرق الأكثر انتشارا نجد تكاليف المقر إذ تفرض التكاليف من قبل الشركة الأم الموجودة بالخارج على فرع لها بالدولة المعنية من خلال تطبيق نسبة تحددها بنفسها على رقم الأعمال. ويمكن لهذه النسبة أن تمتص جزء كبير أو كل الأرباح المحققة والخاضعة للضريبة. ويتحقق التهرب الضريبي الدولي عن طريق استغلال الشركات متعددة الجنسيات إذ أنها تشكل الحجر الأساس في التهرب الضريبي الدولي ويمكن استغلال هذه الشركات عن طريق عدة وسائل أهمها [3]:

---

[1]- عاشور يوسفي، **دراسة تحليلية لظاهرة الغش الجبائي**، حالة الجزائر، رسالة ماجستير، مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2009، ص10.

[2]- حميدة بوزيدة، **جباية المؤسسات**، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، 2004، ص42.

[3]- عاشور يوسفي، مرجع سابق، ص23.

- **الجنات الضريبية:** يقصد بالجنة الضريبية كل دولة تقوم بوضع أنظمة ضريبية جذابة تقدم من خلالها جملة من الحوافز والامتيازات ذات المعدلات الضريبية المنخفضة جدا أو المنعدمة في بعض الأحيان وذلك بهدف جلب الاستثمار. كما يطلق عليها أيضا اسم الملاجئ الضريبية أو الواحات الضريبية. وتتميز هذه الدول بالخصائص التالية:

* معدلات الضرائب منخفضة جدا أو منعدمة.
* الاستقرار السياسي لاعتباره أحد العوامل المهمة للتأثير على قرارات الاستثمار.
* السرية التامة في المعاملات المصرفية والتجارية.
* الموقع الاستراتيجي.
* ثبات العملة الوطنية.

ويتخذ التهرب الضريبي عن طريق الجنات الضريبية عدة أشكال منها:

" إنشاء شركات فرع وسيطة في الجنة الضريبية.

" التلاعب في القيود المحاسبية كإعادة توزيع المداخيل أو تقديم القروض فيما بين الشركة الأم والفروع التابعة لها.

- **التسعير التحويلي:** السعر التحويلي هو سعر داخلي أو أسعار لتسوية المعاملات الداخلية في إطار الشركات الدولية، ولا يتم التعامل بها خارج هذا النطاق [1].

ويتم التهرب الضريبي عن طريق أسعار التحويل إما قبل توزيع الأرباح أو أثناء توزيعها. فقبل توزيع الأرباح يتم أساسا التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة، سواء بالزيادة أو النقصان في النفقات من جانب الشركة الأم لتستفيد من التباين في الأنظمة الضريبية في الدول المختلفة بحيث تخفض من النفقات وبالتالي تزيد من المادة الخاضعة للضريبة في الدول ذات الجنات الضريبية، والعكس في الدول التي تتميز بنظام ضريبي متشدد.

وعند توزيع الأرباح يتم ذلك عن طريق إنشاء شركات وسيطة أو ساترة من طرف الشركة الأم، وهي شركات مالية تقوم بالاحتفاظ بالأرباح المحققة من شركات أخرى ثم يعاد تحويلها إلى الشركة الأم وذلك في ظروف أفضل أو وفق حاجة المجموعة، وبالتالي تتهرب من معدل الضريبة المرتفع في البلد الأم.

[1]- سوزي عدلي ناشد، **ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية**، المطبوعات الجامعية، الاسكندرية،مصر، 1999، ص142.

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي وآثاره

إن توفر الأرضية المناسبة والأسباب الملائمة لانتشار بعض الظواهر يساعد على تفشيها وبقائها وصعوبة مواجهتها، كذلك الأمر بالنسبة للتهرب الضريبي الذي تتوفر له بعض الأسباب التي نوجزها فيما يلي[1]:

أولا: أسباب التهرب الضريبي

1- الأسباب المتعلقة بالمكلف:

تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته والتي تندرج في اعتبارات تعود إلى نفسية المكلف وأخلاقه ووضعيته المالية ويمكن تفصيلها على النحو التالي[2]:

- ضعف المستوى الخلقي والذي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب الضريبي لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة.

- نقص الوعي الضريبي والذي يقصد به شعور المواطن (المكلف) بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقى عليها من أعباء، ويعتبر الوعي الضريبي من أهم الأسباب المؤدية إلى التهرب حيث نقص شعور الأفراد بواجبهم اتجاه الدولة يدفعهم إلى التهرب وذلك لوجود بعض الاعتقادات الخاطئة عن الضريبة ونورد بعضها على النحو التالي[3]:

* اعتبار الضريبة اقتطاع مالي من دون مقابل وبالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد.

* اعتقاد أن المتهرب هو سارق شريف لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي.

* الاعتقاد الديني السائد حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.

* سوء تخصيص النفقات العامة والذي يؤدي بالأفراد الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالنفع العام.

* الوضعية المالية السيئة للمكلف حيث يزيد ميل المكلف نحو التهرب كلما زاد عبء الضريبة عليه وساء مركزه المالي.

2- الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي:

يرجع التهرب الضريبي إلى عدة عوامل ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الضريبي ومدى استقرار التشريع، ويمكن إجمالها في العناصر التالية[4]:

- زيادة العبء الضريبي وثقله حيث كلما كان ثقل العبء الضريبي كبير على المكلف وزاد عن توقعاته واستعداده النفسي لتحمله أدى إلى التهرب منه.

---

[1]- ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق** ، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، 2011، ص155.

[2]- غازي عناية، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، الأردن، دار البيارق،ط1، الأردن، 1998، ص183.

[3]- ناصر مراد، مرجع سابق، ص156.

[4]- ناصر مراد، نفس المرجع السابق، ص ص 156-157.

- إن تعقد إجراءات الضريبية وتعددها سواء أثناء ربطها أو تحصيلها تدفع المكلف إلى التهرب منها، فالتهرب هو نتيجة سريعة لضريبة سيئة.

- ضعف العقاب المفروض على المتهرب. بحيث يقارن المكلف درجة الخطر أو الضرر الذي سيلحق به جراء التهرب حيث كلما كان الضرر من التهرب قليل مقارنة مع حجم الضريبة المفروضة كلما ساعد ذلك على التهرب، وإذا حدث العكس أي أن قيمة الضرر أكبر من قيمة الضريبة المفروضة أدى ذلك إلى مثول المكلف إلى الضريبة والابتعاد عن التهرب منها.

- عدم استقرار التشريع الضريبي حيث أن التغييرات الدائمة في التشريع الضريبي تؤدي إلى غموض النظام الضريبي بسبب تعدد القوانين. كما تؤدي إلى عدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي وبالتالي زيادة ميلهم نحو التهرب.

- عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الجبائية أو عدم وجودها فإن ميله يزيد نحو التهرب. وبالتالي فإن نظام الرقابة يلعب دورا هاما في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

3- الأسباب الإدارية:

يمكن إدراج أهم الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية المؤدية إلى التهرب الضريبي في النقاط التالية[1]:

- العدد الكبير للمكلفين بالضريبة والملفات المعروضة للدراسة.

- نقص عدد الموظفين بالإدارة الضريبية ونقص التأهيل والكفاءة المهنية، مما يترتب عليه صعوبة الحصر الدقيق للمكلفين وللأوعية الضريبية.

- ضآلة المرتبات وغياب المكافآت المحفزة مما يجعل الموظفين يتواطئون مع المكلفين لمساعدتهم على التهرب مقابل رشوة يدفعها المكلف.

- اعتماد إدارة الضرائب على التقدير الجزافي والنظام التصريحي مما يشكل صعوبة تقدير الوعاء الضريبي ويحفز المكلفين على التهرب.

- الإطارات الضريبية لا تخضع لتكوين واحد، بحيث يوجد هيكلين مكلفين بالتكوين هما، المعهد الوطني للمالية، ومعهد الاقتصاد الجمركي والجبائي. والبرامج بينهما متباينة، كما يغلب على هذا التكوين الطابع العام والواجب أن يكون ذا طابع دقيق ومتخصص حسب أنواع الضرائب وحسب الأوعية الضريبية [2].

- غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية مثل روح التسويق، العلاقات العامة، الإدارة بالمساهمة وضعف التكوين في المجال الضريبي.

- سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري. إذ لازالت الملفات تعالج بطريقة يدوية بطيئة.

- غياب الجهود للتعريف بالنظام الضريبي، والقيام بالتوعية سواء على مستوى وسائل الإعلام المسموعة والمرئية من أجل نشر الثقافة والوعي الضريبي لدى الأفراد.

---

[1]- حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص43.

[2]- ناصر مراد، مرجع سابق، ص158.

4- الأسباب الاقتصادية:

تتراوح الظروف الاقتصادية بين فترات كساد وأزمات وبين فترات رخاء وانتعاش، ففي فترات الكساد يزداد الميل نحو التهرب الضريبي بسبب قلة النقود وانخفاض الدخول وتدهور القدرة الشرائية للأفراد، وبالتالي زيادة حساسيتهم لارتفاع الأسعار، مما يصعب على المنتجين نقل الضريبة إلى المستهلك النهائي، وهذا على العكس تماما في فترات الانتعاش والرخاء الاقتصادي حين يقل الميل نحو التهرب. ويكون حجم التهرب منخفضا.

كما أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشار الاقتصاد الموازي يؤدي إلى استمرارية وزيادة حجم التهرب، وذلك بسبب عدم ضبط السوق للسلع والخدمات، وكذلك عدم ضمان حرية المنافسة التي تعتبر من أهم شروط المعاملات، وبالإضافة إلى ذلك فإن القطاع الموازي لا يعمل على عدم دفع الضرائب فقط، وإنما يجعل إجراءات التحريض الجبائي عديمة الجدوى، وبالتالي فإن مبالغ نقدية هامة تتداول بحرية دون أن تخضع للمنطق العام للسياسة الاقتصادية، ولا يمكن للدولة محاربة هذا القطاع بصفة كلية لأنه يساهم في امتصاص نسبة البطالة، وكذا التخفيف من بعض الضغوط الاجتماعية[1].

ثانيا : آثار التهرب الضريبي:

وفيما يخص الآثار التي يتركها التهرب الضريبي تتجلى في بعض النتائج السيئة يمكن تصنيفها إلى [2]:

1- آثار اقتصادية ومالية:

يعتبر التهرب الضريبي من الناحية الاقتصادية مشكلا كبيرا، فضخامته وانتشاره بصفة مذهلة قد يخلق أزمات اقتصادية كبيرة وذلك من ناحية الاقتصاد الكلي أو من ناحية الاقتصاد الجزئي.

فمن ناحية الاقتصاد الكلي يؤدي التهرب الضريبي إلى خلق أزمات كبيرة في البلاد فعند نقص المداخيل، تكون الدولة محيرة على تخفيض النفقات العمومية التي لها تأثير على التطور الاقتصادي، أو يتم اللجوء للاقتراض الخارجي، والذي يترتب عليه ديونا معتبرة تؤثر على الاقتصاد، وقد تؤدي كذلك إلى ضعف مستوى الادخار العمومي، الشيء الذي يؤدي إلى قدرة استثمارية محدودة.

ومن ناحية الاقتصاد الجزئي فيعد التهرب عاملا معرقلا للعدالة الضريبية، والتنافس المتماثل بين المؤسسات، فنجد مثلا استفادة المتهربين من دفع الضريبة من أموال تساعدهم على تخفيض أسعار المبيعات، وبالتالي يمكنهم السيطرة على السوق، فوجود التهرب الضريبي يعد وسيلة سهلة تسمح بزيادة الربح، وتعيق الجهود المبذولة من أجل رفع الإنتاجية عن طريق استعمال تقنيات وتكنولوجيا متطورة.

أما من الناحية المالية فقد يسبب التهرب الضريبي خسائر كبيرة في خزينة الدولة، فقد يترتب عنه آثار ضارة بمالية الدولة[3].

---

[1]- ناصر مراد،مرجع سابق، ص159.

[2]- كشاري إلياس، **ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الوطني (حالة الجزائر)**، رسالة ماجستير، فرع تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر، 2009، ص24.

[3]- على زعدود، **المالية العامة**، الساحة المركزية، الجزائر، 2005، ص213.

إن هذا النقص الملاحظ في المداخيل جراء التهرب الضريبي قد يجبر الدولة على فرض ضرائب جديدة على المكلفين غير القادرين على تجنب الضريبة، أو يتم اللجوء إلى الإصدار النقدي، الذي قد يؤدي إلى التضخم، أو تكون الضرورة ملزمة للاستدانة، وبالتالي التخبط في الديون، الذي يعرقل التطور الاقتصادي.

2- الآثار الاجتماعية والنفسية

قد يخلق التهرب الضريبي في المجتمع آثارا نفسية واجتماعية وذلك من ناحية مالية الدولة وعدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها تجاه الأفراد[1].

إن ضخامة التهرب قد تجبر الدولة على تخفيض نفقاتها وبالتالي ينخفض مجال توفير الاحتياجات للمواطنين، فإن لم تدفع الضرائب فكيف يتم بناء وتسيير المستشفيات و المدارس ...الخ، فكلما زاد التهرب كلما أدى ذلك إلى الانحلال الاجتماعي، وانتشار الآفات والمصائب.

ومن الناحية النفسية فد يكون التهرب سبب في فقد الثقة بين المكلف الذي يؤدي واجباته بكل صدق وإخلاص عند رؤية منافسه ينعم بأموال ليست حقا له. يدعم بها أسعاره ويتحكم في السوق كيف يشاء، وبالتالي يكون التهرب سببا في إعاقة المؤسسات على العمل المشروع، ويجبرها على خلق الحيل من أجل منافسة عادلة، وحقوق متساوية وفوق كل هذا قد تلجأ الدولة إلى فرض ضريبة إضافية لسد العجز المحقق أو النقص الملاحظ. مما يجعل هذه الاقتطاعات أكثر ثقل على المكلف ذو النية الحسنة. فيكون رد فعل سلبي تجاه الخزينة[2].

[1]- سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص213.

[2]- كشاري إلياس، مرجع سابق، ص25.

المطلب الثالث: أشكال التهرب والغش الضريبيين

لقد تعددت واختلفت الأشكال والأساليب والطرق التي يتبعها المكلف للتملص من الضريبة بشكل كلي أو جزئي. فهي في بعض الأحيان تواكب التغيرات التي تطرأ على النظام الضريبي والتشريعات الضريبية.

ومن أهم **الأشكال التي يأخذها الغش الضريبي** نجد[1]:

أولا : الغش عن طريق التحايل المحاسبي:

تعتبر المحاسبة إحدى المنابع الأساسية للمعلومات الخاصة بالحالة المالية للمؤسسة لذلك يجبر القانون التجاري الجزائري المكلفين بمسك محاسبة قانونية وكاملة، وتتجسد هذه الإجبارية في وفاء المكلف بالتصريحات التي توضح فيها نتائج نشاطه خلال السنة المالية، مدعما ذلك بالوثائق الثبوتية كالفواتير والمستندات والسجلات المحاسبية.

وتعتبر المحاسبة كذلك القاعدة الأساسية لإجراء التحقيق من طرف أعوان المصالح الضريبية، فالتحقيق في المحاسبة يتمثل في مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية التي يقدمها المكلف، بقصد التأكد من مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية مع المستندات الثبوتية، وتتم عمليات الغش عن طريق التحايل المحاسبي في:

1- **الغش بواسطة تخفيض النواتج أو الإيرادات:** تتمثل هذه الطريقة في الأساس في عدم التسجيل المحاسبي للإيرادات المحققة من طرف المؤسسة بصفة كلية أو جزئية أو عدم التصريح عن التنازل عن عنصر من عناصر الأصول ويأخذ هذا الشكل من الغش إحدى الطرق التالية:

- البيع بدون فاتورة: وتتمثل هذه الطريقة خاصة بلجوء الممول إلى البيع نقدا، بدون استعمال الفواتير كلية، وبالتالي لا يظهر أي أثر لعملية البيع في دفتر محاسبة المبيعات ولا في محاسبة الصندوق أو الخزينة.

- الفوترة الجزئية: هي التخفيض من قيمة المبيعات. وذلك باتفاق بين البائع والزبون، فالممول يبيع بضاعته بسعر منخفض، مقارنة بذلك السعر المطبق في السوق وذلك بإحدى الطرق، إما البيع لأحد الأشخاص المقربين لأصحاب المشروع وإما أن تجرى عملية البيع بالسعر العادي المطبق في السوق، والذي في الحقيقة قد خفض في التصريح وهذا بالتواطؤ مع الزبون.

- الفوترة المزورة: وهي موجهة أساسا إلى تغطية خدمة أو بيع سلعة موجودة حقيقة لكنها تحتوي على خطأ أو عدة أخطاء سواء على تعريف الشخص الذي يعمل على إنجاز العملية، أو على اسم أو عنوان المستفيد منها، أو أخطاء في كمية ونوعية السلعة أو الخدمة المقدمة.

ويكون الغش هنا على مستوى المورد الحقيقي، أما الزبون فهو ينتهز الفرصة ويسجل هذه الفواتير في محاسبته الخاصة. وفي بعض الأحيان بمبالغ أكبر مما هي عليه في المعاملة الحقيقة.

[1]- دوداح رضوان، **طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي (دراسة حالة الجزائر)**، رسالة ماجستير، فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2006، ص ص 46-48.

- الفوترة الوهمية: وتعتبر وهمية إذا كانت نتاجا لعملية وهمية، الهدف منها التخفيض من الضريبة المستحقة أو استرجاع الضريبة. فهي لا تتعلق في غالب الأحيان بأية عملية بمعنى عدم وجود العملية في الواقع. فهي تستعمل من طرف المؤسسة رغبة منها في التخفيض من أرباحها. وذلك بتسجيل أعمال أو مشتريات وهمية، لكي تعمل على إنشاء رأسمال غير شرعي.

2- عدم إجراء التسجيل المحاسبي للإيرادات الاستثنائية:

تعتبر الإيرادات استثنائية إذا كانت ناتجة عن عملية خارج استغلال أو نشاط المؤسسة، وفي غالب الأحيان تجري هذه التنازلات نقدا، ولا يتم تقييدها محاسبيا ويتعلق الأمر ب[1]:

- التنازل عن عنصر من عناصر الأصول، وبالتالي فهو إيراد استثنائي لا يتم تسجيله في المحاسبة.
- عدم تسجيل فائض القيمة عن عنصر من عناصر الأصول، وتسجيله على أنه ناقص القيمة.
- عدم إجراء التسجيل المحاسبي للأغلفة المتداولة في حساب أمانات مدفوعة.

3- الغش الضريبي باستخدام التكاليف:

تتعدد طرق وتقنيات الغش الضريبي باستخدام التكاليف عنه باستخدام الإيرادات ومن أهم هذه الطرق نجد:

- تعظيم أو تخفيض المشتريات:

فتعظيم المشتريات هدفه الأساسي التخفيض من الربح الخاضع للضريبة وبالتالي تخفيض الضريبة المفروضة، ويأخذ هذا الشكل من الغش عدة طرق من بينها:

* التسجيل المحاسبي لنفس الفاتورة بتاريخين مختلفين، أو استعمال التسجيل المزدوج.
* التسجيل المحاسبي للمشتريات الوهمية غير المبررة محاسبيا بفاتورة الشراء.
* التسجيل المحاسبي لفاتورة قد استعملت منذ فترة طويلة، وذلك بتغيير التاريخ أو تسجيل فاتورة وهمية لا تتعلق بأية عملية.
* تسجيل نفس فاتورة الشراء في دفترين مساعدين مختلفين.
* التقييد المحاسبي في حساب المدين للمشتريات لعمليات الحيازة على عقارات الآلات والمعدات وتكاليف الصيانة، التي تتم تسجيلها في حساب الأعباء العامة أو المصاريف الشخصية لصاحب المؤسسة أو الشركاء.

- أما عن تخفيض المشتريات فهدفه الأساسي الزيادة من الأرباح وليس تخفيضها، هذا التخفيض الإرادي للمشتريات يتماشى دوما مع الإخفاء في الإيرادات، فإذا ما عمدت المؤسسة إخفاء جزء من مبيعاتها، وتسجيل كل مشترياتها فإن النتيجة النهائية ستكون ضعيفة. وبالتالي تخفيض الضريبة المفروضة.

[1]- دوداح رضوان، مر جع سابق، ص48.

ويأخذ هذا الشكل من الغش عدة طرق أهمها:

* إهمال التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء وذلك بالتواطؤ مع المورد.

* إخفاء مشتريات وضمها إلى الأعباء العامة وتسجيلها على أنها تكاليف قابلة للخصم من النتيجة النهائية.

* الأخطاء المادية المعتمدة في القيام بعمليات طرح أو جمع خاطئة.

* المشتريات بدون فاتورة.

* تسجيل التخفيضات والتنزيلات الوهمية محاسبيا بواسطة وثائق ثبوتية مزورة.

* المشتريات بالتجزئة خاصة لدى المنتجين.

- الأعباء العامة الغير مبررة

مبدئيا لا يمكن في حال من الأحوال خصم عبء من الاعباء أو التكاليف، إلا إذا توافرت فيه مجموعة من الشروط.

وبأخذ الغش الجبائي عدة أشكال في هذه الحالة هي:

* تسجيل المصاريف الشخصية ضمن محاسبة الأعباء العامة: وتتمثل هذه الطريقة في التسجيل المحاسبي للمصاريف الشخصية التي ليس لها علاقة بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة في محاسبة الأعباء العامة. وذلك حتى يتم خصمها من الربح المحقق خلال دورة الاستغلال ومن ثم تخفيض الربح الخاضع للضريبة.

* المستخدمين الوهميين أو الوظائف الوهمية: إن الإدارة الجبائية لا تقبل في معظم الحالات خصم أجور المستخدمين من الربح الخاضع للضريبة إلا إذا توافرت فيها الشرطين:

" أن تكون هذه الأجور متعلقة بوظائف موجودة فعلا في المؤسسة ومرتبطة بالنشاط الاستغلالي لها.

" إن تكون هذه الأجور غير مبالغ فيها.

لكن بعض المؤسسات تقوم بإنشاء ملف خاص بالمستخدمين الوهميين الذين لا وجود لهم في الواقع بل على الوثائق فقط وبالتالي تضخيم تكاليف المستخدمين وتخفيض النتيجة. والبعض الآخر من المؤسسات تسجل الأجور لصالح أشخاص هم موجودون فعلا لكنهم لا يؤدون أي عمل لصالح المؤسسة.

* استخدام تقنية الاهتلاك: يلجأ المكلف في أغلب الحالات إلى مخالفة شروط الاهتلاك وذلك لتعظيم قيمة التكاليف القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة وذلك بإتباع عدة طرق نذكر منها:

" إدراج عناصر غير قابلة للاهتلاك في العناصر القابلة للاهتلاك أو ليس لها علاقة بالنشاط العادي للمؤسسة.

" تطبيق معدلات أو نسب مرتفعة عن تلك المسموح بها قانونا.

"تطبيق الاهتلاك على أساس ثمن الشراء أو الحيازة مضافا إليها مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع.

ثانيا: الغش الضريبي عن طريق العمليات المادية

يقصد بالعمليات المادية تلك العمليات التي تتعلق بإخفاء الممول للسلع المادية مثل المواد، البضائع ... وهذا لإعادة بيعها في السوق الموازية بعيدا عن أية مراقبة من طرف الإدارة بشكل عام، وأعوان إدارة الضرائب بشكل خاص، وهذا ما يساهم في إرساء قواعد الاقتصاد السري، وقد يفلح الممول في إخفاء السلع بطريقة كلية وقد يخفي جزء معتبرا منها. ويمكن تقسيم أشكال الغش الضريبي وفق هذه الطريقة إلى:

1- **الإخفاء المادي الجزئي:** وتأخذ عدة أشكال وهي:

- قيام الورثة بإخفاء جزء من التركة للتخلص من دفع الحقوق المفروضة عليها.
- عدم احترام مقاييس الإنتاج المعمول بها في المصفوفة التقنية للإنتاج.
- إخفاء جزء من البضائع المستوردة للتخلص من الرسوم الجمركية.
- التصريح بممارسة نشاط التجارة بالتجزئة لبضائع معينة، وإخفاء الجزء الأكبر منها في مستودعات أخرى لإعادة بيعها بالجملة دون تصريح بها.

2- **الإخفاء المادي الكلي:** يعتبر هذا النوع من الغش من أخطر الأشكال ممارسة وأوسعها انتشارا خاصة في المناطق الآهلة بالسكان، وكذا المناطق الريفية و المنعزلة، فإذا كان المكلف معرفا لدى إدارة الضرائب عندما يكون الإخفاء جزئيا فإن الإخفاء الكلي يكون بعيدا عن أية رقابة. والناتج المحصل يتم بيعه في الخفاء دون أن يخضع إلى أية ضريبة.

ثالثا: الغش عن طريق العمليات القانونية.

يصنف المختصون في الجباية طريقة الغش باستبدال وضعية قانونية أكثر إخضاعا للضريبة محل أخرى أقل إخضاعا، للتملص من الضريبة أو خلق وضعية قانونية غير موجودة أصلا للاستفادة من الإعفاءات الجبائية من أرقى أشكال الغش وأصعبها اكتشافا من طرف المحققين. ويأخذ هذا الشكل من الغش إحدى الطرق التالية:

1- **التلاعب في تصنيف الحالات القانونية:** تتمثل في إظهار وضعية قانونية معفية أو أقل إخضاعا للضريبة مكان أخرى أكثر إخضاعا للضريبة. وتظهر هذه الطريقة خاصة في جباية حقوق التسجيل أين تمرر مثلا حالة البيع على أساس هبة، أو عملية توزيع الأرباح على المساهمين في شكل رواتب لتفادي الضريبة على الأرباح.

2- **تركيب عمليات وهمية:** تنتشر هذه الطريقة خاصة عند المكلفين الخاضعين للرسم على رقم الأعمال، والرسم على القيمة المضافة أين يستخدم المكلف فواتير وهمية لتبرير معاملات غير موجودة فعلا، أو عمليات موجودة حقيقة لكن يعمل على عدم إخضاعها للرسوم والضرائب.

أما عن **الأشكال التي يأخذها التهرب الضريبي** نجد:

أولا: الامتناع عن تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة:

فقد يكون الامتناع بصفة كلية إذا امتنع المكلف عن استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضرائب مرتفعة بقصد تفادي دفعها.

وقد يكون الامتناع جزئيا وذلك عندما يمتنع المكلف عن زيادة وحدة واحدة من العمل لكي لا يتعدى سقفا معينا من الدخل وبالتالي الخضوع إلى ضريبة أقل مع المحافظة على مستوى دخل مناسب.

ثانيا: استغلال ثغرات ونقائص النظام الضريبي:

إن هذا الشكل من أشكال التهرب الضريبي ليس في متناول كل المكلفين، إذ أنه يجب أن يتميز بالذكاء واستغلال الفرص والثغرات القانونية، فهي تعتمد في الأساس على المهارة والذكاء الجبائي ومع هذا فإن بعض المكلفين قد يستعين بأهل الخبرة والاختصاص لاكتشاف هذه الثغرات. وأحسن مثال على استغلال الامتيازات الجبائية للتهرب من بعض الضرائب الاستفادة من التخفيض في الضريبة على أرباح الشركات (IBS) في حالة ما إذا أعيد استثمار جزء من أرباحه.

ثالثا: تهرب ضريبي ينظمه المشرع الجبائي:

قد يساهم المشرع الجبائي بطريقة غير مباشرة في عملية التهرب والتجنب الضريبي فقد نجده في النظام الضريبي بحد ذاته كنظام الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU). فمهما يكن تقييم الإدارة الجبائية لدخل أو رقم أعمال المكلف فهو بعيد دوما عن الحقيقة ولا يعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمكلف، وبالتالي ضياع جزء معتبر من الضرائب.

كما إذا أراد المشرع توجيه النشاط الاقتصادي إلى الأنشطة المرغوب فيها يقوم ببعض الأعمال كتنظيم الاستهلاك أو الحد من استيراد سلعة معينة يرفع مستوى الضرائب من نشاط إلى آخر. فيتصرف المكلف في هذه الحالة باستبدال الوعاء الضريبي الأكثر خضوعا للضريبة بوعاء آخر أقل أو تنعدم فيه الضريبة.

المبحث الثاني: أساليب حساب ومعالجة التهرب الضريبي

إن عملية تقدير التهرب الضريبي حسابيا تعتبر ضرورة، وهذا حتى تتمكن السلطات العمومية من توجيه وتصحيح سياستها الجبائية، إلا أن التقدير الصحيح أو المطلق للظاهرة من الناحية العملية يبدو مستحيلا لأن التهرب بطبيعته غير مرئي وغير واضح حتى يمكن قياسه بمعايير محددة.

ومن ناحية أخرى هناك مشاكل حقيقية ذات طابع إحصائي وتقني تطرحها عملية القياس في حد ذاتها، وعليه فإن كل المحاولات لحساب الظاهرة هي محاولة للتقرب من الحقيقة وإعطاء فكرة ولو بسيطة عن حساب التهرب الضريبي، ويتم التطرق في هذا المبحث إلى بعض الأساليب التي يمكن استخدامها لقياس ظاهرة التهرب الضريبي ومن ثم دراسة العلاقة الموجودة بين التهرب الضريبي وبعض المتغيرات الاقتصادية.

المطلب الأول: أسلوب عدم الالتزام بالضرائب

تتعدد أساليب حساب التهرب الضريبي، لكن كل منها يؤدي إلى نتائج قريبة من الحقيقة وليست نتائج حقيقية تماما، وأسلوب عدم الالتزام الضريبي هو أسلوب يعتمد على النظام الضريبي وهو كالتالي:

أولا:التقدير عن طريق الالتزام الضريبي: يمكن تعريف قدرة الأداء الضريبي على أنها مجموع الثروات النظرية أو الحقيقية الموجودة في حوزة شخص معنوي تابع للقانون العام وبالتالي يمكن التمييز بين نوعين من الضرائب هما[1]:

1- **الضريبة المقدرة:** هو مبلغ مجموع الإيرادات التي يتم تحصيلها إذ تم دفع كل الاقتطاعات الضريبية من طرف المكلفين بالضريبة.

2- **الضريبة المحققة:** هي مبلغ مجموع الإيرادات التي تم تحصيلها فعلا من قبل الدولة وعليه يمكن تقدير قيمة التهرب الضريبي عن طريق العلاقة التالية:

الضريبة المقدرة = مجموع قواعد الإخضاع X نسبة الضرائب المتوسطة.

الضريبة المحققة = مجموع الضرائب المحققة فعلا (المحصلة).

- مجموع قواعد الإخضاع: هي مجموع المبالغ الإجمالية الخاضعة للضرائب قبل خصم الضريبة.
- نسبة الضرائب المتوسطة: هي مجموع النسب المئوية للضرائب على عددها.

والفرق بين الضريبتين يمثل التهرب الضريبي.

التهرب الضريبي = الضريبة المقدرة - الضريبة المحققة	.....(1)

[1]- قتال عبد العزيز، **أشكال تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي**، دراسة حالة الجزائر، 2003-2008، رسالة ماجستير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2009، ص14.

ومن الملاحظ أن الضريبة المقدرة تكون دائما أكبر من الضريبة المحققة وهذا شرط لوجود التهرب الضريبي.

ثانيا: التقدير عن طريق النسبة الثابتة للضرائب: ويكون مضمون هذا المنهج على أن حجم التهرب الضريبي يساوي الفرق بين المقدرة والضريبة المحققة لسنة معينة.

ولحساب الضريبة التقديرية نحدد سنة تمثيلية بحيث يكون فيها التهرب الضريبي عند الحد الأدنى، ثم نقوم بتحديد نسبة الضريبة إلى إجمالي الناتج الداخلي الخام لهذه السنة التمثيلية ومنه[1]:

الضريبة التقديرية= الناتج المحلي الخام للسنة المدروسة X نسبة الضريبة الموافقة للسنة التمثيلية	....(2)

لكن ما يعاب هذا الأسلوب أنه يقدر حجم التهرب الإضافي وليس التهرب الضريبي ككل، لذلك فهو يفيد في إبراز مدى تدهور أداء الإدارة الضريبية.

إضافة إلى أنه مؤسس على فرضية النسبة الثابتة بين الضريبة والنتاج المحلي الخام، وهذه الفرضية لا يمكن اعتمادها إلا إذا كانت مرونة الضريبة تساوي الواحد، أي أن التغير الحاصل لإجمالي الناتج المحلي يكون مساويا للتغير النسبي في الضريبة، أو إذا لم يكن هناك أي تغيير على هيكل معدلات الضرائب أو على مكونات الناتج المحلي الخام[2].

ثالثا: التقدير عن طريق التحقيق الجبائي:

يقصد بالتحقيق الجبائي مجموعة العمليات التي تهدف إلى إيجاد الفرق بين المداخيل الحقيقية والمداخيل المصرح بها، وبصيغة عامة مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريحات الجبائية، ويتخذ التحقيق الجبائي ضمن الإجراءات الجبائية ثلاث أشكال وهي[3]:

- التحقيق في المحاسبة.
- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.
- التحقيقات الخاصة.

ويمكن استخدام هذه الطرق في تقدير التهرب الضريبي كما يلي:

[1]- قتال عبد العزيز، مرجع سابق، ص15.

[2]- ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب**، أطروحة دكتوراه، العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002، ص303.

[3]- قتال عبد العزيز، مرجع سابق، ص15.

1- **التحقيق في المحاسبة:** ويتمثل في مجموع العمليات المادية التي تسمح بالتأكد من صحة ومصداقية التسجيلات المحاسبية التي اعتمدت كأساس لإعداد التصريحات الضريبية، لاسيما فيما يتعلق برقم الأعمال والنتيجة المحاسبية، وفي إطار عملية التحقيق هذه يمكن لموظفي الإدارة الضريبية تحديد الضرائب الواجبة على المكلف، وبذلك يمكن تقدير التهرب الضريبي عن طريق مقارنة قواعد الإخضاع المصرح بها، وذلك بالاعتماد على قواعد الإخضاع المعدلة أو المصححة كمايلي[1]:

مبلغ التهرب الضريبي = المبلغ المعدل – المبلغ المصرح به ..... (3)

2- **التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:**

يتمثل هذا الأسلوب في مجموعة العمليات الرقابية التي تهدف إلى التأكد من وجود الارتباط بين تصريحات الدخل من جهة ووضعية الممتلكات والخزينة وكذا نمط المعيشة من جهة أخرى. كما يعتبر هذا النوع من التحقيق امتدادا للتحقيق في المحاسبة، حيث ينتقل أعوان التحقيق من مراقبة النشاط إلى مراقبة المظاهر الخارجية للثروة التي تسمح بالكشف عن الدخل المفترض والذي يفوق في معظم الحالات الدخل المصرح به، ويتم حساب التهرب الضريبي في هذه الحالة وفق العلاقة التالية:

مبلغ التهرب الضريبي = الدخل المفترض – الدخل المصرح به ...(4)

3- **التحقيق الخاص:**

يستعمل هذا النوع من قبل المصالح الجبائية للولايات المتحدة الأمريكية، وبموجبه يتم تحديد الضرائب الواجب أداؤها عن طريق التحقيق الدقيق في التصريحات إذ تؤخذ عينة من المجتمع الجبائي تمثل 50000 عنصر جبائي من كل البلاد بحيث يتوفر فيها شرطان هما[2]:

- القيام بعملية التصريح.
- تمثيل مختلف فئات الدخل.

وبعد تحديد مبلغ الضرائب الواجب أداؤها يمكن حساب درجة الحس الجبائي بالصيغة التالية:

$$\text{نسبة التهرب الضريبي} = \frac{\text{عدد العناصر الجبائية التي لا تصرح بدقة عن مداخلها}}{\text{عدد العناصر الجبائية التي تصرح بدقة عن مداخيلها}} \times 100 \quad \ldots(5)$$

[1]- لعيد صالحي، **الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية**، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 45.

[2]- قتال عبد العزيز، مرجع سابق، ص16.

وبتعميم تطبيق هذه النسبة على مبلغ الاقتطاعات الواجبة الأداء. نحصل على مبلغ الغش الضريبي.

4- التقدير عن طريق نظام العفو الضريبي:

حسب هذه الطريقة فإن التهرب الضريبي يقدر على أساس المعلومات المحتواة في التصريحات الضريبية، بحيث أن المكلف بالضريبة لا يصرح بكامل الأشياء الموجودة في وضعية قانونية، وعند فترة العفو، يقوم المكلف بالضريبة بالتصريح الحقيقي عن كامل مداخيله مقابل إلغاء العقوبات والغرامات الضريبية أو تطبيق نسبة ضريبة ضعيفة، وعليه يمكن قياس التهرب الضريبي بمقارنة المعطيات المصرح بها من خلال فترة العفو بتلك المصرح بها من قبل دخول نظام العفو حيز التطبيق. بحيث أن الفرق يعبر عن مبلغ التهرب الضريبي[1]. وكذلك يمكن تحديد نسبة مئوية للمبلغ الذي خرج عن نطاق الضرائب وتعميمه على العناصر الجبائية من نفس قطاع النشاط أو من نفس فئة الدخل، أو من نفس طبيعة الضرائب وهكذا.

المطلب الثاني: أسلوب تقدير الاقتصاد السري

يعتمد هذا الأسلوب على تقدير أو تحديد حجم الاقتصاد السري، الذي من خلاله يمكن حساب حجم التهرب الضريبي، لأن مجمل النشاطات والمداخيل التي تتم في هذا الاقتصاد لا يتم إخضاعها للضريبة، وهذا من خلال تعريف الاقتصاد السري على أنه كافة المداخيل التي لا يتم الكشف عنها للسلطات الضريبية.

وإن كانت هذه المداخيل غير المصرح بها للمصالح الضريبية لا تدخل ضمن إطار الحسابات الوطنية. وأن كل من التهرب الضريبي والاقتصاد السري يجتمعان في عدم معرفة الإدارة الضريبية حساباتهم، وأن حدوث التهرب الضريبي يزيد من التوسع في قاعدة الاقتصاد السري، ومن خلال ذلك تتضح العلاقة الموجودة بين الاقتصاد السري وظاهرة التهرب الضريبي، وبالتالي فإن بقياس أحد منهما يمكن قياس حجم الآخر وفق العلاقة التالية[2]:

حجم التهرب الضريبي = حجم الاقتصاد السري X المعدل الضريبي المتوسط المفروض	....(6)

ومن أجل قياس حجم الاقتصاد السري يمكن استخدام أحد الطرق المقترحة التالية.

أولا: مدخل الفروق بين الدخل والإنفاق[3]

يسمى هذا المدخل بأسلوب الفروق المكشوفة بين إنفاق قطاع عائلي ودخله. لأن الأفراد الذين يقل دخلهم المعلن عن إنفاقهم ربما يخفون جانبا من دخلهم والذي يرجع إلى دخول مولدة أصلا في الاقتصاد السري ويقوم هذا المدخل على فرض أساسي مؤداه أن الأفراد يحصلون على دخول من مصادر مختلفة، وأن هناك جانبا من هذه الدخول لا يتم الإفصاح عنها أو على الأقل إخفاء جانب منها، إلا أن هذه الدخول المعفاة سوف تتحول

[1]- قتال عبد العزيز، مرجع سابق، ص17.

[2]- قتال عبد العزيز، مرجع سابق ، ص18.

- نوي نجاة، **فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003**، رسالة ماجستير تخصص مالية ونقود، جامعة الجزائر،2004، ص 13.

إلى إنفاق عاجلا أم آجلا. ومنه فإن هذا الأسلوب قائم على أساس أن معاملات الاقتصاد السري لن تظهر في صورة دخل ولكنها ستظهر في صورة إنفاق.

ثانيا: سوق العمل (أسلوب إحصاءات القوى العاملة):

يعتمد هذا الأسلوب على حساب الفرق بين عدد السكان الذين يفترض أنهم جزء من قوة العمل الاقتصادية بناءا على إحصاءات السكانية، وعدد السكان المسجلين رسميا باعتبارهم قوة العمل الفعلية في الدولة، وتحتاج هذه المقارنات بعض الافتراضات الخاصة بالإنتاجية في الاقتصاد السري من الاقتصاد، والتي يمكن الاستعانة بها لمعرفة حجم النشاط والدخل السري خلال فترة الحسابات.

ولكن صحة هذا المدخل تعتمد على مدى صحة الفروض الموضوعة حول إنتاجية العامل في كل من القطاعين الرسمي وغير الرسمي. وهو ما قد يؤدي إلى تقديرات مرتفعة لحجم الاقتصاد الموازي إذا ما افترضنا أن الإنتاجية في الاقتصاديين واحدة. وإضافة إلى أن الانتقاد الموجه إلى هذا المدخل يكمن في أخذه لعنصر العمل في حساب الناتج الوطني، ومع إهمال العوامل الأخرى.[1]

ثالثا: الأسلوب النقدي:

يقوم هذا المدخل على افتراض أساسي مفاده أن معاملات الاقتصاد السري تتم أساسا باستخدام النقود السائلة، وأن تغيرات الطلب عليها نتيجة لزيادة أنشطة الاقتصاد السري، وذلك ناتج عن محاولة المتعاملين إخفاء معاملاتهم، التي يمكن أن يتم اكتشافها إذا تمت بوسائل دفع أخرى.

وينقسم هذا المنهج إلى عدة أشكال منها[2]:

1- معدل النقود السائلة إلى الودائع تحت الطلب:

ويقوم هذا المنهج على أساس أن نسبة النقود السائلة بالنسبة للودائع تحت الطلب ثابتة، ومن ثم أي زيادة في هذه النسبة لابد وأن تعكس زيادة الطلب على النقود السائلة لتمويل المعاملات التي تتم في الاقتصاد السري، ويمكن تقدير حجم الاقتصاد السري بالعلاقة التالية:

$$AEST= (M_1 - M_2).R \quad \text{.....(7)}$$

حيث أن:

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

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

R : سرعة دوران النقد في الاقتصاد السري.

[1]- حميد عبد العظيم، **غسيل الأموال في مصر والعالم**، القاهرة، 1997، ص22.

[2]- ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب**، مرجع سابق، ص298.

ولقد توجهت عدة انتقادات لهذا الأسلوب، وهذا على أساس هشاشة الفرضيات التي بني عليها. فواقعيا لا يمكن ثبات هذه النسبة النقدية لفترة طويلة، كما أنه ليس بالضرورة تساوي سرعة دوران النقد في الاقتصاد المشروع والاقتصاد السري. بالإضافة إلى أن البعض يرى زيادة النقود السائلة ترجع أساسا إلى التغيرات الحادثة في الدخل، الاستهلاك. وليس إلى التوسع في الاقتصاد السري.

2- أسلوب المبادلات

ويستند هذا الأسلوب على افتراض أن كل المبادلات التي تتم في الاقتصاد الرسمي وغير الرسمي تتم بالنقود، أي عدم وجود عملية المقايضة في الاقتصاد السري. بالإضافة إلى أن العلاقة بين النقود والمبادلات هي علاقة ثابتة وهي مشتقة من علاقة فيشر:

$$MV=PT$$

حيث أن:

M: الرصيد النقدي المتاح (نقود سائلة+ ودائع تحت الطلب)

V: سرعة تداول النقد.

P: المستوى العام للأسعار.

T: حجم المبادلات.

فإذا كانت M و V معلومة يمكن حساب قيمة PT. وإذا كانت نسبة PT إلى الناتج القومي الإجمالي معلومة وثابتة في ظل افتراض غياب الاقتصاد السري. فمن الممكن تقدير مستوى الناتج القومي الإجمالي في أي سنة.

ويمكن حساب حجم الاقتصاد السري عن طريق العلاقة التالية:

حجم الاقتصاد السري= القيمة الاسمية المقدرة للناتج القومي وفقا للمعادلة السابقة – القيمة الاسمية للناتج القومي وفقا لبيانات الحسابات القومية.

ويعاب على هذا الأسلوب بأنه دقيق جدا لاختيار فترة الأساس، وكذا الفروض الموضوعة حول سرعة تداول النقود في الاقتصاد السري، إذ ليس بالضرورة تساوي هذه السرعة في ظل الاقتصاديين.

3- متغير المعادلة النقدية:

يقوم هذا المنهج على فكرة تواجد علاقة بين الضرائب والاقتصاد السري، فيفترض أن الاقتصاد السري هو نتيجة مباشرة لارتفاع الضرائب، أضف إلى ذلك أنه من المفروض إقامة المبادلات، أو الصفقات المتعلقة بهذا الاقتصاد، وتخزين الثروة المتراكمة يكون عن طريق استعمال النقود، ومن أجل حساب مقدار تأثير الجباية على الاقتصاد السري يجب العمل بمعادلة طلب العملة التي تراعي المتغير الضريبي.

وبالتالي يسمح لنا بقياس أثر الثغرات الضريبية على هذا الطلب، حيث يوضع تقديران لحيازة العملة.

أحدهما حين يكون المتغير الضريبي صفرا، والآخر حين يكون غير ذلك. والفرق بينهما يشكل لنا العملة غير المشروعة. وبافتراض أن سرعة دوران العملة الشرعية هي نفسها في الاقتصاد السري.

ويتم تقدير الاقتصاد السري وفق المعادلة التالية:

$$AEST= (M_3-M_2)\frac{PNB}{M0} \quad \ldots(8)$$

حيث أن:

- (M_3-M_2): العملة غير الشرعية.
- M_0: العملة الشرعية.
- PNB/M_0: سرعة دوران العملة الشرعية.

وتكمن نقائص هذا المقياس في افتراض أن سرعة دوران العملة غير الشرعية هي نفسها في العملة الشرعية، وهذا ليس دوما صحيح.

وهذا الأسلوب يقلل من قيمة التهرب الضريبي لأنه لا يأخذ بعين الاعتبار إلا التهرب المرتبط بتوظيف العملة والاقتصاد السري، ويهمل الطرق الأخرى للتهرب مثل الاستفادة من إعفاءات ليس لها أساس[1].

4- أسلوب الوحدات النقدية ذات القيم المرتفعة:

يقوم هذا الأسلوب على أساس افتراض أنه عندما يتزايد حجم الاقتصاد السري فإن الحاجة إلى النقود السائلة تزداد، وبالتالي فإن من المتوقع زيادة نسبة الأوراق ذات الفئات النقدية المرتفعة لتسهيل عملية تسوية المعاملات في الاقتصاد السري ويقوم هذا الأسلوب على أساس اشتقاق حجم الاقتصاد السري من خلال نسبة الوحدات النقدية ذات الفئات المرتفعة إلى باقي فئات العملة.

ويكمن ضعف هذا المنهج على أساس أنه من الصعب أن نرجع ارتفاع معدل وحدات النقد المرتفعة إلى وجود الاقتصاد السري، فقد تعود إلى عدة عوامل أخرى مثل التضخم، وتدهور القوة الشرائية للعملة إلى الدرجة التي تجعل عملية إبرام المعاملات باستخدام الوحدات النقدية ذات القيم الصغيرة مشكلة كبيرة بالنسبة للمتعاملين.

إن الأساليب التي تم اقتراحها لتقدير الاقتصاد السري من خلال المنهج النقدي تعاني من نقص أساسي وهو أن التغيرات في المعدلات النقدية تعني فقط للتغير في حجم الاقتصاد.

[1]- قتال عبد العزيز، مرجع سابق، ص21.

المطلب الثالث: معالجة التهرب الضريبي

تضع الدولة طرقا وقائية للحد من التهرب الضريبي وذلك قبل الوقوع فيه ومن أهم هذه الطرق نجد تلك التي تتعلق بالتشريع الضريبي والجهاز الإداري الضريبي، كما تحاول إيقاظ الحس الضريبي لدى المكلفين، ونتطرق إلى كل واحد من هذه الطرق بشيء من التفصيل كما يلي:

أولا: تحسين فعالية النظام الضريبي:

يعتبر التهرب كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذاك فإن تحسين فعالية النظام الضريبي يساهم في الحد من الظاهرة ومعالجتها وذلك بمراعاة مايلي[1]:

1- تحسين النظام الضريبي:

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلا على صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها، وعليه يجب أن يتمم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب، وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذ تعلق الأمر بالنظام الجزافي. ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه، كما أن تعقد وعدم استقرار التشريع يؤدي إلى نشوء حالة من الحساسية تجاه الضريبة، لذلك يجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية واستقرارها. بالإضافة إلى وضوحها بالقدر اللازم من أجل مكافحة التهرب.

2- إرساء نظام ضريبي عادل:

يشكل الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، ومن أجل إرساء نظام ضريبي عادل يجب مراعاة العوامل التالية:

- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة.
- شمولية الضريبة.
- اعتدال معدل الضريبة.
- تجنب الازدواج الضريبي.
- إعفاءات ضريبة مدروسة.

بالإضافة إلى ذلك يجب تحقيق المساواة التامة بين جميع الممولين أمام القانون، وذلك بعدم التمييز بين أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها ما لم يكن ذلك لأسباب موضوعية.

3- تحسين التشريع الضريبي:

ويتم ذلك عن طريق تفسير القوانين وتعديلها، ويمكن سد الثغرات التي يستفيد منها المكلف للتهرب من الضريبة العائد لعمومية القوانين وغموضها وعدم دقتها، وتضاربها وتعقيدها أو القصور فيها.

[1]- ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق**، مرجع سابق، ص162.

كما قد نلجأ إلى إلغاء بعض القوانين أو تعديل الشق الذي يمكن المكلف من التهرب، أو تعديل سعر الضريبة عندما يتبين أنها تفوق مقدرة المكلف، كما قد تفرض عقوبات مادية وجسدية في حالة عدم وجودها أو تطبيقها بجدية وحزم على المكلفين والإدارة إذا ثبت تواطؤها مع المكلفين، بالإضافة إلى تعديل أسلوب تقدير الضريبة وتحصيلها، فإذا كان تقديرها سيتم عن طريق إقرار المكلف فبالإمكان الاستعانة بالمظاهر الخارجية أو الاستعلام من الغير للتأكد من صحة ما ورد في التصريح، أو تأييده باليمين، أو إتباع أسلوب آخر كالحجز من المصدر أو الأقساط المقدمة[1].

4- تحسين الجهاز الإداري الضريبي:

يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم، فالنظام الضريبي الجيد لا يمكن أن يتحقق إلا بالإدارة التي تنفذه على أرض الواقع كما أن الجهاز الضريبي الكفء لا يمكنه تحويل ضريبة سيئة إلى ضريبة حسنة، إلا أن الجهاز الغير الكفء يمكنه تحويل ضريبة حسنة إلى ضريبة أسوأ منها، مما يستوجب ضرورة الاهتمام بالإدارة الضريبية، وذلك باتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى تلك الإدارة وذلك من خلال[2]:

- تحسين الإمكانيات البشرية إذ أصبح من الضروري تحسين كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في المجال الضريبي وفي هذا السياق يجب اتخاذ الإجراءات التالية:

* تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضرائب.
* وضع برنامج تكويني يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي.
* فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف جهات الوطن.
* تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبية قصد غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم.
* وضع أسس عادلة للترقية، بالمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن يثبت في حقهم سلوكات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة.
* توفير الحماية اللازمة للعاملين في مجال الرقابة الميدانية.

- تحسين إمكانيات المادية

إن تعدد مهام الإدارة الضريبية سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها وتحصيلها، بالإضافة إلى عمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات المعنية، مما يقتضي توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل، وكذا وسائل مادية متطورة تتماشى مع مقتضيات العصر. وفي هذا السياق ومن أجل المتابعة الجيدة لملفات المكلفين المتزايدة سنويا. وتحليل وحصر المعلومات الخاصة بكل مكلف في أوقات قياسية أصبح إدخال الإعلام الآلي ضرورة حتمية يفرضها الواقع، حيث أن تعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف

[1]- فاطمة السويسي، مرجع سابق، ص235.

[2]- ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق**، مرجع سابق، ص164.

أعمال الإدارة الضريبية هو العلاج الفعال ضد كل أشكال التهرب الضريبي، ويكتسي نظام الإعلام الآلي أهمية بالغة كونه يسمح بتحسين الرقابة الجبائية عن طريق برمجة علمية للملفات المراقبة وسهولة الكشف عن الوضعيات الاحتيالية[1].

ويمكن حصر حدود ونقائص الإعلام الآلي في النقاط التالية[2]:

* تنحصر مهمة جهاز الإعلام الآلي على المعلومات التي يحتويها لذلك تتوقف إمكانيته على مكافحة التهرب على صحة المعلومات التي يحتويها.

* يتطلب استخدام الإعلام الآلي وجود مختصين وفنيين يعضهم في ترجمة القوانين والتعليمات الضريبية إلى معادلات رياضية والبعض الآخر إلى مراجعة المعلومات حسب التطورات المتعلقة بالضريبة وبالمكلف.

* يجب توفر الاعتمادات المالية اللازمة والتي تشكل صعوبة بالنسبة للدول النامية.

* يشكل نظام الإعلام الآلي خطورة قد تمس الحرية الشخصية للمواطن، لذا يجب استخدامه لأغراض ضريبية فقط.

* تنظيم الإدارة الضريبية ويقصد به تنظيم الإدارة وفق مبدأ لامركزية القرار (الإدارة) بهدف فسح المجال لاتخاذ القرارات بصفة عقلانية، وضمان سرعة وفعالية العمل.

- تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف:

تسعى الإصلاحات الضريبية دوما إلى تخفيف حدة التوتر الموجودة بين الإدارة والمكلف، قصد إحداث تجاوب وتصالح من شأنه أن يقلل حالات التهرب، وذلك بكسب ثقة المكلف و الذي يكون ثمرة لعلاقة حسنة مع الإدارة، لذلك يجب أن تكون العلاقة قائمة على مبدأ من العلاقات الإنسانية بعيدا عن العداوة والحساسيات موجهة نحو إضفاء روح التعاون والتضامن بين المكلف والإدارة الضريبية. ومن أجل تحسين العلاقة يجب مراعاة الإجراءات التالية[3]:

* نشر الوعي الضريبي: حيث أن المكلف يعتبر الطرف المباشر في عملية التهرب الضريبي لذلك يجب تنمية وعيه وإقناعه بالواجب الضريبي. ومن أجل ذلك يجب القيام ب[4]:

" حملات توعية لجميع المكلفين باختلاف مستوياتهم حتى يدرك المكلفين بواجباتهم الضريبية.

" تحسيس المكلف على أهمية دفع الضريبة كونها تمثل مساهمة في مالية الدولة والتي تخصص للقيام بالخدمات العامة. بالمقابل يجب أن تزرع في نفوس المواطنين نضرة سيئة عن أولئك الذين يتهربون من دفع الضريبة.

" التعريف بالضريبة وأهدافها من خلال تعميمها في البرامج التربوية قصد إرساء ثقافة ضريبية لدى المواطن.

---

[1]- ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق** ، ص165.

[2] - ناصر مراد، مرجع سابق، ص166.

[3]- ناصر مراد، نفس المرجع ، ص168.

[4]- عبد الناصر نور، ثائل حسن عدس، **الضرائب ومحاسبتها**، دار الميسرة،ط2، عمان، الأردن ، 2008، ص324.

* تكوين وإعلام المكلف: يهدف تكوين وإعلام المكلف إلى تحويله من معارض إلى مكلف ملتزم وذلك بالتقرب أكثر إليه بإتباع سياسة تكوينية وإعلامية رشيدة، من خلال تثقيف المكلف واطلاعه بمختلف المستجدات والتعديلات التي يشهدها النظام الضريبي. وتستعين الإدارة الضريبية في هذا المجال بالصحف والمنشورات والمجلات الدورية لإبراز مستجدات النظام الضريبي، وتفسير الإجراءات الضريبية وإزالة الغموض الذي قد تتضمنه النصوص القانونية.

* تحسين العلاقات الإنسانية: ويقصد بها العمل على تحسين تصرفات الموظفين بالإدارة الضريبية اتجاه المكلفين، وتخفيض حدة التوترات التي قد تحدثها الضريبة، ولتحقيق ذلك يجب إحداث برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين بالإدارة الضريبية والهادفة إلى تحسين المعاملة تجاه المكلفين.

* تحسين الرقابة الجبائية: تعتبر الرقابة الجبائية إجراء ضروري لمكافحة التهرب الضريبي كما أنها تكتسي أهمية بالغة، وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي قد لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة، وتتوقف فعالية الرقابة الجبائية على مايلي:

" تنظيم الإطار القانوني للرقابة الجبائية.

" تعدد أشكال الرقابة الجبائية.

" أهمية الغرامات والعقوبات الجبائية.

وفيما يتعلق بمعالجة التهرب الضريبي الدولي فقد تلجأ الدول إلى مكافحة هذا التهرب بإتباع وسيلتين أحدهما داخلية وأخرى خارجية[1]:

*فأما الوسيلة الأولى (الداخلية): فتتمثل في اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعرفة مصادر دخل المكلفين في الخارج ومقدار الأرباح التي يحصلون عليها كأن تلزمهم الدولة بتقديم كشوف بذلك، أو بالإطلاع على حسابات البنوك لمعرفة وتحديد الدخول التي يحصل عليها عملاؤها من الخارج أو بإلزام البنوك بتقديم كشوف مفصلة بذلك، أو بأن تقتطع منها الضرائب المستحقة عليها مباشرة وتدفعها إلى الخزينة العامة.

*وعن الوسيلة الثانية: فهي تتمثل في عقد الاتفاقيات الدولية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، وتهدف هذه الاتفاقيات إلى تدعيم التعاون بين الدوائر الضريبية للدول المتعاقدة من أجل تبادل المعلومات والمساعدة اللازمة لتحصيل الضرائب التي تفرضها إحدى الدول على بعض المكلفين ولا تتمكن من تحصيلها لوجودهم أو لوجود أموالهم في أراضي الدولة الأخرى، وتهدف هذه الاتفاقيات كذلك إلى منع حدوث الازدواج الضريبي الدولي حتى لا يكون للمكلف مبررا للتهرب الضريبي بحجة أن الازدواج يستهلك جزءا كبيرا من الأرباح المتأتية من الخارج.

[1]- جهاد سعيد خصلونة، **علم المالية العامة والتشريع الضريبي**، بين النظرية والتطبيق العملي، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن،2010، ص230.

المبحث الثالث: مؤشرات التهرب الضريبي وعلاقته ببعض المتغيرات الاقتصادية

يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة خطيرة على اقتصاديات الدول لذا يتزايد الاهتمام في البحث عن العوامل الدالة على استفحال الظاهرة، والبحث عن أسبابها ومحاولة إيجاد الحلول لها. وقد لوحظ ارتباطه الوثيق بعدة مؤشرات ذات تأثير واسع منها الاقتصاد الموازي، وتفاقم ظاهرة العجز في الميزانية بالإضافة إلى السياسة المالية المنتهجة من طرف الدولة، ونظرا للآثار المتعددة التي أفرزتها التغيرات والتحولات الاقتصادية نتيجة للتوجه نحو العولمة، وثورة المعلومات والاتصالات مما أدى إلى استفحال الظاهرة وانتشارها أكثر.

وسنحاول في هذا المبحث دراسة مؤشرات التهرب الضريبي وآثار ثورة المعلومات والاتصالات على زيادة وانتشار الظاهرة.

المطلب الأول: مؤشرات التهرب الضريبي

يرتبط التهرب الضريبي بعدة مؤشرات ذات تأثير واسع كالاقتصاد الموازي وهو الاقتصاد الذي يشمل جميع الأنشطة التي كانت تخضع للضريبة لو تم الإبلاغ عنها لدى الأجهزة الضريبية. وكذا تفاقم ظاهرة العجز في الموازنة العامة للدولة كون خزينة الدولة تتكبد سنويا أموالا هائلة كخسارة، أما من جراء التهرب الضريبي أو نتيجة النفقات التي تصرف للقضاء على الظاهرة، وبالإضافة إلى السياسة المالية المنتهجة من طرف الدولة ومن خلال النقاط التالية يمكن تفصيل هذه المؤشرات.

أولا: الاقتصاد الموازي

يعرف الاقتصاد الموازي (الخفي) الغير الرسمي على أنه جميع النشاطات الغير مشروعة التي تمارس بعيدا عن رقابة السلطات المعنية الرسمية. وهذا باعتبارها أنشطة خارجة عن القانون إضافة إلى النشاطات المشروعة الغير المصرح بها كليا أو جزئيا، أو المداخيل الخفية المحصلة من الجزء الغير مصرح به من الدخل أو الناتجة عن أعمال شخصية لم يبلغ عنها. وهذا بهدف تجنب أعباء الضرائب والضمان الاجتماعي وغيرها من الأعباء بهدف زيادة الدخل[1].

من خلال الحديث عن الاقتصاد الموازي نتحدث عن الاقتصاد الرسمي وهما قطاعين منفصلين من الناحية النظرية إلا أنهما مرتبطان في الواقع حيث توجد العديد من الصلات بينهما، حيث ينشأ ويتفشى الاقتصاد الموازي على هامش الاقتصاد الرسمي إذ أنه لا يستطيع أن يقوم كقطاع وحده وبذاته وهذا لعدة اعتبارات هي:

- يعتمد الاقتصاد الموازي على الاقتصاد الرسمي في عملية التموين والحصول على اليد العاملة ذات المهارة وهذا بمحفزات مالية نتيجة انعدام تكاليف العمالة.
- يقوم الاقتصاد الموازي بتوزيع منتجاته في السوق الرسمية بجانب المنتجات الرسمية.

[1]- عاشور يوسفي، مرجع سابق، ص39.

- يعتبر الاقتصاد الرسمي مرجعا للاقتصاد الموازي في عملية تسعير منتجاته، حيث تكون منخفضة بالاقتصاد الرسمي، كما أنه يعتمد على علامات مقلدة ذات سمعة جيدة في السوق الرسمي.

ويمكن التمييز بين عدة أنواع من الاقتصاد الموازي وذلك من خلال المعايير المعتمدة لدى الأمم المتحدة وهي[1]:

1- حسب حجم النشاط الغير مصرح به:

يتم التمييز حسب حجم النشاط الغير مصرح به بين:

- **النشاط غير الشرعي:** هو الذي يشمل مجمل النشاطات غير المسجلة لدى الإدارات العامة بما فيها مصلحة الضرائب وهذا من خلال عدم التصريح بالوجود، وكذا عدم التقيد لدى قاموس السجل التجاري خاصة.

- **النشاط الشرعي المصرح به جزئيا:** يشمل النشاطات المقيدة لدى قاموس السجل التجاري لكن تصريحات المكلف تكون جزئية لرقم الأعمال والمداخيل الحقيقية المحققة. وذلك لغرض التملص من المستحقات الضريبية.

2- حسب مشروعية النشاط

ينظر من هذه الزاوية للنشاط من حيث المشروعية، بحيث يقسم إلى أنشطة مشروعة وأخرى غير مشروعة. وهي كلها تمارس في الظل لغرض التهرب من دفع الضرائب.

3- حسب قانون النشاط:

يعتمد هذا التقسيم على منح تراخيص مزاولة النشاط واستغلال العلامات التجارية من الجهات المعنية والتصريح بالقوى العاملة. وهذا حسب هيئة الأمم المتحدة والمجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي والمخطط المحاسبي والمالي ويتم تصنيفها إلى مؤسسات غير شرعية، أو منتجات غير رسمية، عامل غير شرعي، نشاط غير رسمي ...الخ.

ومن أجل قياس حجم الاقتصاد الموازي فإنه لا توجد طريقة تقدير مثلى يمكن من خلالها قياس الاقتصاد الموازي. فكل منهج يتسم بجوانب قوة ونقاط ضعف، وتخلص إلى نتائج متمايزة ويمكن ذكر الأكثر شيوعا وهي[2]:

- **التقدير المباشر:** هو منهج مباشر يقوم على حساب قيم تقديرية للدخول الناتجة من مختلف الأنشطة الفرعية لدولة ما، وترتبط بنشاط الاقتصاد الموازي.

- **التقدير عن طريق أسئلة الاستقصاءات:** تطبق هذه الطريقة بتوزيع استمارات تسمى استمارات الاستقصاء، تحتوي عددا من الأسئلة الموضوعة بمعرفة خبراء متخصصين، وتهدف الأسئلة إلى جمع معلومات مفيدة عن حقيقة الاقتصاد الموازي وهي موجهة إلى متعاملين فيه.

[1]- عاشور يوسفي، مرجع سابق، ص ص 41-42.

[2] -http://www.moqatel.com/openshare/behoth/ektsad8/ghasl/amwal/sec08.doc_cvt.htm

- **طريقة الإحصاءات السكانية:** تعمد هذه الطريقة إلى تقييم إنتاجية الفرد في القطاع الخفي من الاقتصاد، ثم يقدر عدد الأفراد العاملين في الاقتصاد الخفي عن طريق الفرق بين عدد السكان ممن يفترض أنهم يمثلون قوة العمل الاقتصادية بناء على الإحصاءات السكانية لدولة ما، وعدد المسجلين رسميا. ومن ثم يضرب الفرق في قيمة إنتاجية الفرد المفترضة في الاقتصاد الموازي.

- **طريقة إجمالي الناتج القومي:** تقدر فيه المصاريف الفعلية لعينة من العائلات وتقارن بحجم تصريحات النشاط المقدمة لإدارة الضرائب.

ومن أهم الآثار السلبية المترتبة عن وجود الاقتصاد الموازي، هي أن جانبا من الدخل الذي يتولد عنه لا يدفع ضرائب، ويتم ذلك في حالة عدم الكشف عن الدخل أو طبيعة الوظائف الممارسة، وبالتالي التهرب الضريبي، أي التهرب من دفع كل أو بعض المستحقات الضريبية الناتجة عن هذه الدخول والوظائف.

ثانيا: العجز الموازني

يعبر العجز الموازني عن الحالة التي تزيدها نفقات الدولة عن إيراداتها، وهو من المؤشرات التي تعني بها الدول في صياغة سياستها المالية وهو أعقد وأخطر المشاكل التي تواجه كافة الدول. غير أنه يتأثر كذلك بالتهرب الضريبي حيث أن هذا الأخير سيساهم في تعميق ذلك العجز، ويجسد سلبياته خاصة بتأثيره على جوانب الإيرادات ومساهمته السلبية على جهود الإنفاق[1].

وللإحاطة بمختلف المؤثرات على العجز الموازي ندرس كل جانب على حدى وتحدد العوامل المؤثرة فيه.

1- **جانب النفقات العامة:** هناك عدة عوامل تدفع إلى زيادة النفقات العامة نوجزها في العوامل التالية:

- **عوامل اقتصادية:**

تتمثل هذه العوامل في ازدياد تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية، وذلك كلما قامت بتحفيز الاستثمار أو التشغيل من خلال تقديم امتيازات وتحفيزات تدخل في إطار الإنفاق الضريبي وتكون عبارة عن تخفيضات ضريبية، قروض ضريبية، تأجيل مواعيد الدفع، إعفاءات ضريبية ...الخ، هذه النفقات الضريبية تعد من العوامل الأساسية لازدياد الإنفاق العام، بحيث ينظر إليها على أنها من مصادر تفقير الأنظمة الضريبية، وبالتالي فهي تهيئ المناخ المناسب للجوء المكلف للبحث عن لامتيازات والتحفيزات قصد التخلص من الضريبية[2].

- **عوامل اجتماعية:**

تزداد قيمة النفقات العامة عن طريق عدة عوامل ذات طابع اجتماعي تتمثل في ازدياد حجم السكان بالإضافة إلى تمركز السكان في المدن ونمو الوعي الاجتماعي كلها عوامل تساعد على زيادة الإنفاق العام حيث أن الأفراد يطالبون ببعض الحقوق كالتأمين وإعانة الفقراء والتكافل الاجتماعي وبالتالي تزيد من النفقات العامة.

---

[1]- سميرة ابراهيم أيوب، حامد عبد المجيد دراز، **مبادئ المالية العامة**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2002، ص197.

[2]- مجدي شهاب، **أصول الاقتصاد العام، المالية العامة**، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2004، ص221.

- عوامل إدارية ومالية:

حيث التقسيم الإداري يخلق العديد من الوزارات والإدارات المركزية والولايات والدوائر الشيء الذي يتطلب المزيد من البنايات والأثاث والوظائف، وبالإضافة إلى سهولة الاقتراض ووجود الفائض في الإيرادات العامة لبعض الدول خاصة المصدرة للبترول أدى بالحكومات إلى التوسع في نفقاتها العامة عن طريق تحسين خدماتها.

هذه العوامل وأخرى تساعد في زيادة حجم الإنفاق العام وبالتالي تساعد على عجز الميزانية.

2- جانب الإيرادات العامة:

تشكل الضرائب المورد الأساسي للدول خاصة تلك الغير مصدرة للبترول ويمكن إرجاع الأسباب المؤدية إلى انخفاض والتراجع في هذه الإيرادات إلى العوامل التالية[1]:

- ارتفاع درجة التهرب الضريبي:

يعود ارتفاع حجم التهرب الضريبي إلى اتساع حجم الاقتصاد الموازي في السوق ولمواجهته يجب العمل على مكافحة الظاهرة وإدخال القطاع الغير الرسمي ضمن الاقتصاد الرسمي وتفعيل النشاط الاقتصادي وخاصة الإنتاجي.

- ضعف الجهد الضريبي:

يقصد به انخفاض الحصيلة الضريبية إلى إجمالي الناتج القومي الذي يعتبر ضعيفا في أغلب الدول النامية مقارنة بالدول المتقدمة. وتعود أسباب انخفاض الجهد الضريبي إلى عدة عوامل أهمها انتشار ظاهرة الاقتصاد الموازي الذي يحجب مقدار مجموع الدخول المكتسبة التي لا يتم إبلاغها للإدارة الضريبية، إضافة إلى انخفاض الوعي الضريبي الناتج عن معرفة مشروعية حق الدول في تحصيل الضرائب بالإضافة إلى تدهور كفاءة الإدارة الضريبية.

- كثرة الإعفاءات والمزايا الضريبية:

يعني به إسقاط حق الدول عن بعض المكلفين في مبلغ الضرائب الواجب السداد مقابل التزامهم بممارسة نشاط معين في ظروف معينة. حيث يحتوي أي نظام ضريبي على مجموعة من الإعفاءات والامتيازات فيها تحفيزات لبعض الفئات على حساب الأخرى. وهو من العوامل التي تشجع على التهرب الضريبي، لذلك يجب أن تكون هذه الإعفاءات مدروسة بشكل جيد ومحكم بحيث يكون المستفيد الأول هم الأشخاص الذين هم بحاجة إليها. وإلا أدى الأمر إلى تهرب الآخرين من دفع الضرائب وبالتالي انخفاض الإيرادات الضريبية.

ويمكن إبراز العلاقة بين العجز الموازني والتهرب الضريبي كون أن العجز الموازني يعتبر من أهم المؤشرات لظاهرة التهرب، ذلك أن زيادة الإنفاق تستدعي زيادة النفقات العامة لتمويل العجز وذلك إما بالزيادة في معدلات الضرائب أو توسيع الأوعية الضريبية، وذلك لضمان حصيلة تتناسب مع مقدار العجز، الأمر الذي قد يزيد من اتساع ظاهرة التهرب، بالإضافة إلى ارتفاع التكاليف الخاصة بمكافحة التهرب الضريبي وعمليات البحث والمراجعة كلها تؤدي إلى ازدياد حجم الإنفاق العام وتخفيض الإيرادات وبالتالي حدوث عجز موازي،

[1]- عاشور يوسفي، مرجع سابق، ص ص 45-48.

ومن ثم يمكن القول أن العجز الموازني يعتبر من أهم المؤشرات الدالة على وجود تهرب ضريبي في ظل وجود ظروف عادية أي أن الدولة تعتمد على الإيرادات الضريبية العادية وليست تعتمد على الجباية البترولية.

ثالثا: السياسة المالية:

تعرف السياسة المالية بأنها مجموعة الأهداف والتوجيهات والإجراءات والنشاطات التي تتبناها الدولة للتأثير في الاقتصاد القومي والمجتمع بهدف المحافظة على استقراره العام وتنميته. ومعالجة مشاكله ومواجهة كافة الظروف المتغيرة[1].

كما أنها تعتبر فرع من فروع السياسة الاقتصادية فبالتالي هي برنامج يتم تخطيطه وتنفيذه من طرف الدولة لغرض الوصول إلى آثار مرغوبة على نشاط اقتصادي واجتماعي وسياسي تحقيقا لأهداف المجتمع، وتندرج أهداف السياسة المالية في مايلي:

1- تحقيق الكفاءة الإنتاجية

تقتضي السياسة الاقتصادية المنتهجة من طرف الحكومات استخدام الإيرادات المتوفرة استخداما عقلانيا ورشيدا وبأفضل الوسائل الممكنة قصد تحقيق أكبر قدر من الإنتاج واستغلال العناصر الإنتاجية المتاحة أفضل استغلال.

2- تحقيق العمالة الكاملة:

من أهم العوامل التي تحدد المستوى العام المعيشي للمجتمعات التوظيف الكامل للقوى البشرية، حيث يتوقف مستوى النشاط الاقتصادي في تلك المجتمعات على حجم العمالة المنتجة بها، بالإضافة لما للتشغيل الكامل من أثر في تحقيق الاستقرار الوطني[2].

3- تحقيق النمو الاقتصادي:

يتم ذلك عن طريق زيادة نصيب الفرد من السلع والخدمات المتوفرة في البلد لاعتبار أن هذا المتوسط يعتبر من مقاييس التقدم الاقتصادي، أي زيادة المستوى المعيشي للمواطن، وهذا هو هدف النمو الاقتصادي الذي يوفر تكنولوجية متقدمة، وزيادة التراكم الرأسمالي. والعمل اللازم لزيادة الموارد المتاحة وتحسينها.

4- تحقيق العدالة في توزيع الدخل:

يقصد به الحد من التفاوت في الدخل بين أفراد المجتمع، والذي ينتج عن توزيع عوائد ومكافآت عناصر الإنتاج من أبناء المجتمع، وذلك عن طريق تحسين وزيادة دخول الطبقات الفقيرة وجعلها تقارب دخول الطبقات الغنية وبالتالي إحداث التوازن في المجتمع وهدم الطبقية.

---

[1]- محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام، **مبادئ المالية العامة** ، دار الميسرة للنشر والتوزيع،ط1 عمان، الأردن، 2007، ص212.

[2]- عبد المنعم فوزي، **المالية العامة والسياسة المالية**، دار النهضة العربية، بيروت، بدون تاريخ نشر، ص34.

5- تحقيق الاستقرار في المستوى العام للأسعار:

يتم ذلك عن طريق امتصاص السيولة الفائضة المطروحة في السوق وذلك بتخفيض الطلب الفعلي إلى الحد الذي يضمن التوازن بين الطلب الكلي والعرض الكلي[1].

ويمكن الربط بين السياسة المالية والتهرب الضريبي من خلال القول أن التهرب الضريبي يؤدي إلى انعدام فعالية تلك الإدارة في تحقيق أهداف السياسة المالية، والتي تقسم إلى ثلاث سياسات فرعية هي السياسة الضريبية، والسياسة الانفاقية والسياسة الائتمانية، بحيث أن لكل من هذه السياسات الثلاثة أدواتها وأسلحتها الخاصة بها. ولما كانت الضرائب بأنواعها وأشكالها ومصادر الإيرادات العامة للدولة هي أدوات السياسة الضريبية، فإن هذه الأجهزة تهدف إلى امتصاص النقد الزائد عن طريق خفض الطلب الفعلي إلى المستوى الذي يضمن إعادة التوازن بين الطلب الكلي والعرض الكلي، وفي فترة التضخم تهدف السياسة الضريبية إلى أن تسحب من المستهلكين القوة الشرائية الزائدة التي تسبب في ارتفاع الأسعار، فتؤدي الضرائب إلى تحقيق النتيجة الموجودة من خلال تخفيض الدخول المتاحة لهم عن طريق الاقتطاع الضريبي، ونجاح البعض في التهرب يؤدي إلى انعدام فعاليتها كأداة لتحقيق ذلك، وهو ما يؤدي إلى زيادة النقد المتاح في يد المستهلكين وزيادة انفاقهم الاستهلاكي مما يؤدي إلى تدهور قيمة النقود وزيادة التضخم وارتفاع الأسعار، كما يؤدي التضخم وارتفاع الأسعار إلى الإخلال بهيكل توزيع الثروة بين الطبقات داخل المجتمع، وتخفيض مستوى المعيشة بالنسبة لأصحاب الدخل المنخفض والثابت.

ونستنتج مما سبق أن السياسة المالية تكون غير فعالة في المجتمع كلما كان حجم التهرب الضريبي مرتفع على العكس من ذلك كلما ازدادت درجة الوعي الضريبي لدى المكلف ودرجة تعليمه واقتناعه بالضريبة.

وإحساس المواطن بضرورة المساهمة في البرامج الحكومية من خلال مدفوعاتهم، وبالتالي ينخفض فيها التهرب الضريبي[2].

[1]- حسام علي داود، **مبادئ الاقتصاد الكلي**، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط1، 2010، ص341.

[2]- عاشور يوسفي، مرجع سابق، ص50.

المطلب الثاني: علاقة التهرب الضريبي بالتجارة الإلكترونية وظاهرة غسيل الأموال

شهدت ظاهرة التهرب الضريبي انتشارا واسعا في القرن الحالي، وذلك عائد للآثار المتعددة التي أفرزتها التغيرات والتحولات الاقتصادية والتي من بينها التجارة الإلكترونية وظاهرة غسيل الأموال. ونحاول في هذا المطلب دراسة التأثيرات التي أفرزتها كل من التجارة الإلكترونية وظاهرة غسيل الأموال على ظاهرة التهرب الضريبي.

أولا: التجارة الإلكترونية والتهرب الضريبي

تعتبر التجارة الإلكترونية عن تكامل وسائل الاتصال وإدارة البيانات والإمكانات الأمنية التي تسهل تبادل المعلومات المتعلقة بعمليات بيع السلع والخدمات[1]. فهي أسلوب تجاري يسمح بإتمام الصفقات التجارية بطريقة إلكترونية بين مختلف المتعاملين.

ويمكن إدراج المتعاملين في التجارة الإلكترونية على النحو التالي[2]:

- من مؤسسة إلى مؤسسة (B to B).
- من مؤسسة إلى مستهلك (B to C).
- من مؤسسة إلى إدارة (B to A).

وتتم التجارة الإلكترونية عبر عدة مراحل تتمثل في[3]:

1- توفير المعلومات: إذ من أهم معالم التطور التكنولوجي التقدم المذهل في مجال المعلومات ويتجلى ذلك في حجم وسرعة تبادل المعلومات وتداولها بين مختلف الأفراد والدول غبر شبكة الانترنت، وانتقلت وسيلة التطوير في نقل المعلومات إلى أشكال أخرى مثل الصور المتحركة والوسائل الصوتية مما يؤدي إلى توفير معلومات كافية عن العرض والطلب أمام المشترين والبائعين.

2- إن عقد الصفقات وإبرام الاتفاقيات بين المؤسسات والعملاء في ظل التجارة الإلكترونية يتم عن طريق شبكة الانترنت، باستخدام البريد الإلكتروني، لما يوفره من ميزات ومحاسن من حيث إمكانية استخدامه بين كل أنواع الأجهزة، كذا وإرسال ونقل جميع العقود القانونية والأوراق بسرعة إلى جانب الحفاظ على سرية المعاملات.

3- التبادل التجاري: حيث يسمح نظام التجارة الإلكترونية بتبادل أنواع معينة من السلع والخدمات مثل الكتب، الرسومات والبحوث، أما باقي السلع فيتم تبادلها عبر الحدود الجمركية.

4- النقود الإلكترونية: حيث تمثل المدفوعات من خلال قنوات الاتصال الإلكترونية مثل الانترنت وتتجه العديد من الدول نحو التوسع في استخدامها، وتسوية الحسابات فيما بين العملاء والبنوك إلكترونيا من خلال شبكة الانترنت.

---

[1]- كويك نوتس، **التجارة الإلكترونية**، دار الفاروق للنشر والتوزيع، بدون سنة نشر، ص13.

[2]- ابراهيم بختي، **التجارة الإلكترونية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص43.

[3]- نوي نجاة، مرجع سابق، ص11.

إن التوسع في النقود الإلكترونية يؤدي إلى سهولة وسرعة تسوية المدفوعات، وهي مزايا تنعكس بالتأكيد على التوسع في التجارة الإلكترونية.

تتسم التجارة الإلكترونية بعدة مزايا تجعلها تتفوق على أشكال التجارة التقليدية ومنها[1]:

- التوفر العالمي والفوري: إذ يتميز موقع الويب بعالميته واستمراره على هذا الوضع ولا يمكن تحقيق هذه الميزة في التجارة التقليدية إلا للشركات الضخمة.

- الدخول إلى الأسواق الجديدة: إن الأمر لا يتطلب منك أن تنقل شركتك وكذلك منتجاتك إلى أجزاء جديدة من العالم كي تتمكن من فتح أسواق جديدة لتجارتك، فمع تزايد المتعاملين مع شبكة الويب كل يوم فإنهم يتمكنون من التعرف على ما تعرضه شركتك من منتجات وخدمات من خلال زيارة موقع الويب.

- إمكانية التفاعل المباشر بين المشتري والبائع: وذلك نظرا لأن التجارة الإلكترونية لا تتطلب الاستعانة بالوسطاء والسماسرة لعرض المنتجات والخدمات الخاصة على المشتري.

* تقليل التكاليف: إن احتمال المخاطرة يقل وينحصر إلى حد كبي،ر كما أن نفقات إنشاء موقع الويب و تعيين الموظفين المسؤولين عن تطويره وتقديم الخدمات للعملاء وكذا حملات الترويج والدعاية وفقا للمناطق الجغرافية المختلفة ليست بالكثيرة بالمقارنة بالنفقات التي يتطلبها افتتاح متاجر جديدة؛

* تقليل حجم الأعمال الإدارية: فالأمر لا يتطلب أي أعمال إدارية ما دام التعامل يتم إلكترونيا؛

* خلق فرص تسويقية جديدة؛

* تطوير عمليات تحليل السوق؛

* تطوير عمليات تحليل المنتجات؛

* توفير قدر هائل من المعلومات والخبرات.

رغم المزايا التي توفرها التجارة الإلكترونية للمتعاملين إلا أنها أدت إلى وجود صعوبات أمام الفكر الضريبي التقليدي، حول المعاملة الضريبية للصفقات التي تتم من خلال هذه التجارة وكيفية خضوع الأرباح المحققة إلى الضرائب. ومنه تتجلى عدة تحديات خطيرة ستواجهها السلطات الضريبية والناجمة عن التجارة الإلكترونية ومن بينها[2]:

- البعد المكاني: فاستنادا إلى مبدأ إقليمية الضريبة الذي يقتضي بامتداد سلطان الدولة على أراضيها، حيث تتناول الضريبة الأشخاص المقيمين عليها والأموال المستثمرة فيها، تخلق التجارة الإلكترونية عدة مشاكل منها:

* ما هو متعلق بالتواجد المكاني: إذ التجارة الإلكترونية تنتج لعملائها القدرة على إدارة أعمالهم ومعاملاتهم التجارية من أي موقع جغرافي، أي وجود الانفصال المكاني.

[1]- خيري مصطفى كتانة، **التجارة الإلكترونية**، دار الميسرة، ط1،الأردن، 2009 ، ص57.

[2]- نوي نجاة، نفس المرجع السابق، ص13.

* ومن جانب آخر مشكلة الوجود المادي، فالمؤسسات الافتراضية ليس لها وجود مادي ملموس، ومن ثم هناك صعوبة متزايدة في تحديد المؤسسة التي تتعامل معها لأغراض الضرائب ومع غموض الاختصاص الضريبي، سوف يصعب تحديد من يجب عليه دفع الضريبة.

* إضافة إلى مشكل الازدواج الضريبي. وذلك لأن طرفي العلاقة أو العقد عبر الانترنت قد يكونان من دولتين مختلفتين، وكل دولة تفرض ضريبة على هذا النشاط ومن هنا ينشأ الازدواج الضريبي.

- عدم تحقيق مبدأ العدالة: فصعوبة تحديد المكلفين والوعاء الضريبي في التجارة الإلكترونية يؤدي إلى عدم إخضاعها للضريبة، وذلك للأسباب التالية:

* عدم إمكانية تحديد هوية الأطراف المتعاملة يؤدي إلى صعوبة استكمال الملفات التي تفيد السلطات التشريعية الالتزام بها.

* عدم وجود آليات محددة لإخضاع التعاملات الإلكترونية للضريبة.

* اختفاء الوثائق الورقية في المعاملات والعقود الإلكترونية، وحجمها مما يؤدي إلى صعوبة إثباتها.

وهذه الأسباب من شأنها تحقيق عدم المساواة بين الأشخاص والشركات بعضها البعض. رغم أنها تمارس نشاطا تجاريا واحدا. إلا أن إحداهما تمارس بطريقة تقليدية وبالتالي يخضع وعائها للضريبة والأخرى تمارسه عن طريق الانترنت، فلا تفرض عليها أية ضرائب، مع الإشارة أن الأرباح الناتجة عن تجارة الشبكة قد تصل أضعاف التجارة التقليدية.

ومن ثم يمكن استنتاج العلاقة الوثيقة بين ظاهرة التهرب الضريبي والتجارة الإلكترونية حيث أن هذه الأخيرة تقدم عدة تسهيلات للأشخاص بتحقيق معاملات وصفقات تجارية بعيدا عن سلطة وعين الإدارة الضريبية، وفي الأخير يمكننا القول أنه ربما مستقبلا تتمكن السلطات الجبائية من مراقبة التعاملات الإلكترونية واسترجاع ولو نسبة قليلة من إيراداتها الضائعة. إن استطاعت تحقيق بعض الحلول المقترحة التالية[1]:

- تطوير التشريع الضريبي بصياغة نموذج ضريبي يمكنها من تحديد سيادتها على الدخل المحقق من الصفقات التي تتم من خلال التجارة الإلكترونية.

- القيام بعمل شبكة موحدة لأجهزة الحساب الإلكتروني وهذا على مستوى مصلحة الضرائب، مصلحة الجمارك وربطها بشبكة الانترنت العالمية، والتنسيق الكامل بين هذه المصالح لتبادل المعلومات فيم بينها لتبادل المعلومات الخاصة بالتجارة الإلكترونية. - إلزام البنوك والمؤسسات المالية التي تتم عن طريقها التحويلات المالية بين المشروعات سواء كان أطراف هذه التحويلات يقيمون داخل الدولة أو خارجها. أن تكلف طالب التحويل بإحضار بيان موقع عليه منه يوضح نوعية وقيمة هذه التحويلات وأسبابها مع حجز نسبة معينة منه تحت حساب الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب المختصة.

[1]- نوي نجاة، مرجع سابق، ص14.

ثانيا: التهرب الضريبي وظاهرة غسيل الأموال:

أصبح من السهل في ظل العولمة ونمو الأسواق المالية الدولية انتقال رؤوس الأموال عبر مختلف الدول، وقد حمل هذا في جوانبه تنامي حركة الجريمة المنظمة وتزايد تداول أموال المنظمات الإجرامية على المستوى المحلي والدولي بهدف تغيير صفة الأموال التي تم الحصول عليها بطريقة غير مشروعة، وهذا ما يطلق عليه ظاهرة غسيل الأموال حيث يتم من خلاله إضفاء الشرعية على أموال محصلة من مصادر غير مشروعة وتعرف الظاهرة على أنها الطريقة التي يتم من خلالها دمج كل عوائد الجريمة داخل النظم المصرفية وبيئات الأعمال في العالم وذلك بغرض إخفاء المصدر الغير مشروع للأموال وإظهارها في صورة أموال محصلة من مصادر مشروعة[1].

وتمارس هذه العمليات عبر عدة مراحل تتمثل في[2]:

1- مرحلة الإيداع: حيث تقتضي هذه المرحلة التخلي عن النقود المحصل عليها من النشاط غير المشروع بهدف إبعاد الشبهة عن مصدرها، ويتم ذلك في الغالب بتوظيف الأموال المشبوهة في البنوك والمؤسسات المالية سواء داخل البلاد أو خارجها عن طريق فتح حسابات أو الودائع أو شراء الأوراق المالية.

2- مرحلة التمويه: فبعد إدخال الأموال المتحصل عليها من النشاط الغير شرعي إلى النظام المالي يتم إخفاؤها من خلال تشكيلة متنوعة من العملات والأدوات المالية المختلفة وتستثمر في النهاية في أصول مالية وما يتعلق بها.

3- مرحلة الدمج: هذه المرحلة تؤمن الغطاء النهائي الشرعي للثروة ذات المصدر غير الشرعي، وبهذه العملية توضع الأموال المبيضة مرة أخرى في الاقتصاد بطريقة شرعية، وهذا عن طريق دمجها في مشاريع تجارية تعرف بمشروعيتها.

وتستعمل عدة تقنيات ووسائل تعمل كقنوات تصريف للأموال الغير شرعية من بينها[3]:

- يلجأ غاسلوا الأموال إلى شراء الأشياء العينية كالسيارات الضخمة، المعادن الثمينة أو العقارات بسعر أقل من قيمتها عبر دفع المبلغ المتبقي بطريقة غير معلنة، ثم إعادة بيع المشتريات بقيمتها الحقيقية، مما يسمح بتبرير موارد ضخمة بسبل مشروعة.

- التواطؤ المصرفي: حيث يقوم بعض الموظفين بتسهيل عملية إيداع الأموال القذرة في المصارف دون مواجهة صعوبات الإيداع والتحقيق.

- المصارف الإلكترونية: فالمعاملات المصرفية الإلكترونية قد يسرت العديد من نشاطات غسيل الأموال، وهذا نظرا لما توفره من سرية شاملة، إذ أنه بمجرد أن يفتح العميل حسابا يصبح من المستحيل على البنوك معرفة العمليات التي يقوم بها ومكان إجراء المعاملات وهذا ما يتيح لغاسلي الأموال نقل وتحويل كميات ضخمة من الأموال بسرعة وأمان ودون قيود أو حدود جغرافية.

---

[1]- بيتر ليللي، **الصفقات القذرة**، مجموعة النيل العربية، ط1، القاهرة، مصر، 2005، ص22.

[2]- نوي نجاة، مرجع سابق، ص15.

[3]- ناذر عبد العزيز شافي، **تبييض الأموال**، دراسة مقارنة، منشورات الحلبي، بيروت، 2001، ص ص 24-25.

وبالتالي تؤثر ظاهرة غسيل الأموال على ظاهرة التهرب الضريبي، ومن بين مصادر الأموال غير الشرعية والتي تكون هدفا لعملية غسيل الأموال نجد[1]:

* الأموال الناتجة عن عملية تجارة المخدرات.
* الأموال الناتجة عن عملية الرشوة والفساد الإداري والربح من الوظائف العامة.
* الأموال الناتجة عن أنشطة السوق السوداء.
* الدخول الناتجة عن ظاهرة التهرب الضريبي.

ومنه تتجلى العلاقة الوثيقة بين التهرب من الضريبة وظاهرة غسيل الأموال، إذ يتجه المتهربون إلى إيداع أرباحهم في المصارف لتكون بعيدة عن عيون مصلحة الضرائب، وبالتالي عدم إمكانية ملاحقتها ومصادرتها واستخدام مختلف التقنيات الحديثة التي سخرتها التطورات التكنولوجية لخدمة مآربهم الإجرامية.

لقد سمحت ظاهرة غسيل الأموال بتنامي نشاط التهرب الضريبي مادام أنها تتيح له إمكانية تمويه المصدر الرئيسي للأموال المتهربة من الضرائب. ومنه عدم توصل السلطات إليها، ويمكن القول أن غسيل الأموال والتهرب الضريبي ظاهرتان متراكبتان أي كل منهما تكمل وتمم الأخرى.

[1]- حمدي عبد العظيم، **غسيل الأموال في مصر والعالم**، القاهرة، مصر، 1997، ص5.

المطلب الثالث: علاقة التهرب الضريبي بالشركات متعددة الجنسيات والجنات الضريبية.

في ظل العولمة تسعى الشركات متعددة الجنسيات إلى الدخول للأسواق النامية والصاعدة حتى تجد لنفسها مكانا يساعدها على الانتشار والتوسع. وبالتالي ينشط النظام الاستعماري الجديد في كافة أنحاء العالم من خلال استخدامها ارقي وأدق الوسائل التكنولوجية الحديثة.

أولا: تعتبر الشركات متعددة الجنسيات بهذا المصطلح عن مجموعة مؤسسات من جنسيات مختلفة مؤلفة من وحدات اقتصادية تابعة أو مستقلة من حيث التسيير، والتي تعمل في دولتين على الأقل وتعرف على أنها الشركة متعددة الجنسيات عبارة عن مجموعة مؤسسات من جنسيات مختلفة مؤلفة من وحدات اقتصادية تابعة أو مستقلة من حيث التسيير والتي تعمل في دولتين على الأقل تزاول نشاطا إنتاجيا أو خدميا أو تمويليا في دول مختلفة ذات جنسيات مختلفة من خلال مجموعة من الفروع المستقلة أو غير المستقلة أو من خلال مجموعة من الشركات التابعة الأجنبية والمحلية أو مجموعة من الشركات الزميلة[1].

ويمكن استخلاص الخصائص المميزة التالية:

1- متعددة الجنسيات: بحيث تكون الإدارة العليا على مستوى وأسس عالمية. لا تأخذ بالدرجة الأولى بعين الاعتبار بمبدأ القومية أو الوطنية، فمثل هذه الشركات ليس لها ولاء إنساني ووطني، فهدفها ينحصر في جمع المزيد من الأموال بغض النظر عمن تكون له.

2- الانتشار الجغرافي: تنشط هذه الشركات في دولتين أو أكثر على الأقل.

3- الحجم والتنوع: إذ أن الشركات متعددة الجنسيات تكون كبيرة الحجم، سواء من حيث عدد وحداتها الاقتصادية أو النسب الكبيرة للمعاملات والعمليات التجارية التي تقوم بها وتقوم الشركة بتنويع إنتاجها وأنشطتها بين مجالات عديدة بهدف توزيع المخاطر وتحقيقا لأكبر قدر من الأرباح الاحتمالية[2].

4- ذات طابع احتكاري فهي تحتكر نسبة كبيرة من الدخل والمبيعات وقطاع إنتاجي كبير الحجم بالكامل.

هذه الخصائص تكسب الشركات المتعددة الجنسيات خطورة كبيرة على البلدان المستضيفة لها. وهذا من خلال فرضها لجملة من المشاكل لسلطات هذه البلدان، لأن تواجدها في هذه الدول، إنما هو دفاعا عن مصالحها وليس بهدف خدمة البلدان المقيمة فيها، ومن بين أهم وأخطر المشاكل التي تفرضها هذه الشركات هو المعاملة الضريبية إذ تطرح أشكال كيف يتم معاملتها ضريبيا؟

إذ أن هذه الشركات المتعددة الجنسيات تقوم بعدة معاملات تجارية داخليا فيما بينها، أي عمليات الاستيراد والتصدير بين المراكز الرئيسية والشركة الأم من ناحية، والمشروعات التابعة في الخارج من ناحية أخرى، وتكسب هذه المعاملات التجارية طابعا خطيرا، لأنها لا تتم من خلال قنوات السوق التقليدية، بل إنها معاملات

[1]- جلال الشافعي، **العولمة الاقتصادية الأثر على الضرائب في مصر**، مجلة الأهرام الاقتصادي، العدد 179، نوفمبر2002، ص22.

[2]- صلاح الدين حسن السيسي، **الشركات متعددة الجنسيات وحكم العالم**، عالم الكتب للنشر والتوزيع،ط1، القاهرة، مصر، 2003، ص11.

تجارية داخل شبكة الشركات، وتبرز هذه الخطورة في إمكانية تطبيق نظام خاص للأسعار لهذه المعاملات يختلف عن أسعار السوق خارج هذه الشبكة، ويسمى هذا النظام السعري بأسعار التحويل.

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

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

كما يمكن استخدام هذه التقنية في القروض المتبادلة فيما بينها. وتحديد قيمة العلامات التجارية وبراءات الاختراع، وغالبا ما تحتار السلطات الضريبية في كيفية مواجهة هذا الاتجاه.

كما تخلق الشركات متعددة الجنسيات مشكلة الازدواج الضريبي إذ أن هناك صلة واضحة بين الرغبة في تفادي الوقوع في الازدواج الضريبي واستعمال أسعار التحويل. وبالتالي لتفادي الازدواج الضريبي يتم التهرب من الضريبة باستخدام طريقة أسعار التحويل وهكذا تسمح هذه الطريقة المطبقة من قبل هذه الشركات بالحفاظ كليا أو جزئيا على المستوى العام لمردوديتها، وبالتالي تحسين موضعها في السوق ووضعها التنافسي على المستويين المحلي والدولي دون الأخذ بعين الاعتبار للنتائج الوخيمة التي تحدثها في الإيرادات الجبائية للبلدان التي تنشط فيها[1].

ثانيا: هذا فيما يخص الشركات متعددة الجنسيات أما فيما يتعلق بالجنات الضريبية والتي تعتبر عالما بدون حدود يسمح بتدفقات تجارية ومالية على المستوى الدولي وبحرية تامة. لكن يخلق فرصا لتهرب المكلفين غير الأمناء، خاصة إذا توفرت البيئة الملائمة للإغراء مثلما توفره الجنات الضريبية من مرونة في قوانينها.

1- جباية تجارية، مالية مما يجعلها هدفا لجلب الاستثمارات الخارجية إليها.

وقد عرفت الجنة الضريبية بأنها البلد التي يتميز بتنظيمات نقدية وجبائية مرنة ومغرية أكثر من باقي دول العالم، حيث تعمل على جلب رؤوس الأموال الخارجية ويطلق عليها أيضا اسم الملاذ الضريبية.

ويمكن استخلاص بعض الخصائص المميزة التي تتمتع بها هذه الجنات مثل[2]:

- انعدام الضرائب أو معدلات ضريبية جد منخفضة.
- مرونة القوانين والتشريعات التجارية التي تتميز بقواعد الحرة.
- معظم الجنات الضريبية ليس لها اتفاقيات جبائية، وبالتالي امتناعها عن التعاون مع الإدارات الضريبية الأخرى

[1]- نوي نجاة، مرجع سابق، ص18.

[2]- نوي نجاة، نفس المرجع السابق، ص ص 19-20.

- إمكانية عدم قيام المستثمرين بأنشطة فعلية فيها، فهي تستعمل فقط للإفلات من الرسوم الباهظة والضرائب المرتفعة في بلدانهم.

- تتمتع باستقرار اقتصادي وسياسي وبعيدة عن كل المخاطر والحروب.

ومن خلال هذه الخصائص المميزة للجنات الضريبية يتجلى لنا بأن هذه الأخيرة تفرض عدة تحديات جبائية هامة أما مختلف الدول من خلال عرضها للكثير من الإمكانيات للجوء إليها قصد التهرب من دفع الضرائب المستحقة، وبالتالي فقد فتحت الباب لمجال التهرب الضريبي على مستوى الدولي، وبخاصة مع تقنيات والطرق التي توفرها التكنولوجيا الحديثة، هذا من جهة ومن جهة أخرى نظرا للعدد الهائل الذي تتزايد به هذه الجنات الضريبية، ومن بين الوسائل التي توفرها الجنات الضريبية لإمكانية التهرب نجد[1]:

2- تحويل الإقامة:

بحيث أن ارتفاع الضرائب في بلد ما سيكون حافزا لدافعي الضرائب لنقل أموالهم للخارج أي إلى الدول تفرض سلطاتها المختصة عليها ضرائب منخفضة، وهذا بغية التخلص من خضوعهم في بلدانهم فيقومون بتحويل مكان إقامتهم إلى الجنات الضريبية لما تمتاز به من انخفاض مستوى للضغط الجبائي.

3- إقامة المؤسسات الوهمية:

وهي مؤسسات واجهة لا غير، بحيث تستعمل لإخفاء حقيقة التحويلات، وبالتالي ليس من السهل للهيئات الجبائية لمختلف الدول إظهار أن التحويلات المنجزة حقيقة أم لا، بسبب الصعوبات التي تواجه الحصول على المعلومات من طرف الجنات الضريبية بسبب انعدام الشفافية ونظرا لهذه الوسائل المهمة التي تتمتع بها ظاهرة التهرب الضريبي في ظل الجنات الضريبية فقد ازدادت أهمية هذه الأخيرة كقنوات للتهرب، وهذا ما يحفز نموها أكثر، وما يزيد في نموها أكثر تدفق المعلومات الإلكترونية التي أسهمت في تحرك الأموال والمعلومات بسهولة وبتكلفة يسيرة.

ومما سبق يتجلى لنا ويتضح أن معظم التدفقات المتوجهة نحو الجنات الضريبية ترافق عملية التهرب من الضريبة، حتى وإن كانت بعض التحولات ليس هدفها الأول الهروب من دفع الضريبة مثل عمليات غسيل الأموال ذات المصدر غير الشرعي.

وفي الأخير من الضروري إصلاح الرؤية للجنات الضريبية التي تحرم الدول من إيرادات جبائية مهمة وتسمح أيضا بإعادة تدوير الأموال القذرة في الاقتصاد الحقيقي.ويتم ذلك من خلال اتخاذ إجراءات عقابية قوية تتخذها الدول الصناعية وفي هذا الإطار قامت منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي بإعداد دليل إرشادي للتعرف على الجنات الضريبية، ومن بين الأساليب التي طرحتها نشر قائمة بالملذات الضريبية كخطوة اتجاه استئصال عمليات غسيل الأموال والتهرب الضريبي.

[1]- نوي نجاة، مرجع سابق، ص ص 19-20.

خلاصة الفصل الأول

يعتبر التهرب الضريبي من أصعب العراقيل التي تواجهها الدول في الوقت الراهن من أجل تطبيق سياساتها الاقتصادية وتحقيق أهدافها المالية المرغوبة.

ومن خلال هذا الفصل تم التطرق إلى عدة تعاريف للظاهرة إذ تبين أنه لا يمكن إعطاء تشخيص دقيق لها وهذا راجع إلى اختلاف وجهات النظر المنطلق منها من طرف الباحثين، بالإضافة إلى عدم القدرة على حصر الأساليب المؤدية لها بدقة، فإن أسبابها متداخلة ومعقدة وعديدة، كما أن اختلاف الأساليب المعتمدة من طرف المتهربين وسرعة تطورها وتجددها بسبب التطورات الهائلة في التكنولوجيا و الحتميات التي فرضتها العولمة جعلها صعبة المواجهة والتحكم، وجعل آثارها السلبية تتفاقم على المستوى المحلي والدولي وعلى المستوى الكلي والجزئي.

بالإضافة إلى أنه لا يوجد منهج دقيق لقياس هذه الظاهرة، فإن كل الأساليب المعتمدة في ذلك تتميز بايجابيات وسلبيات تجعلها غير قادرة على قياس هذه الظاهرة بشكل دقيق. وهذا لا يمنع من اتخاذ بعض الإجراءات العلاجية التي تحد من الظاهرة وتنقصها إلى حجم لا يؤثر بالقدر الهائل على الاقتصاد الوطني. ومن هذه الإجراءات ما هو تحسيسي أو وقائي وما هو ردعي، لذا يجب الاهتمام بمجال الرقابة الجبائية فهي تعتبر وسيلة هامة في يد الدولة للحد من ظاهرتي التهرب والغش الضريبيين.

الفصل الثاني

الرقابة الجبائية

كأداة للتخفيف من حدة التهرب والغش الضريبين

مقدمة الفصل الثاني

تعتبر الرقابة الجبائية أهم وسيلة لمكافحة التهرب الضريبي حيث أن التهرب يشكل أصعب داء لجميع الأنظمة الجبائية في العالم، وتزداد خطورته خصوصا لدى الدول التي تعتمد بشكل كبير على الجباية في تمويل خزينتها العامة لذلك يسعى القانون الجبائي إلى إيجاد الدواء والعلاج لمكافحته والتقليل من حدته وخطورته، ونظرا لأن النظام الجبائي الجزائري يعتمد على تصريح المكلف و يمنحه الحرية النسبية في التصريح بمداخيله نجد أن الرقابة الجبائية على هذه التصريحات لازمة إلى حد بعيد إذ أن معظم التصريحات المقدمة من طرف المكلفين في أغلب الأحيان تكون غير صادقة ومليئة بالأخطاء المقصودة أو غير المقصودة، ومن أجل ذلك وضع المشرع الجزائري جملة من الأجهزة و الوسائل تحت مسؤولية وزارة المالية الممثلة للمديرية العامة للضرائب والتي من شأنها أن تساعد في مكافحة التهرب والتقليل من خطورته. وعلى هذا الأساس يتم التطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها.

المبحث الثاني: التنظيم القانوني للرقابة الجبائية.

المبحث الثالث: آليات سير الرقابة الجبائية.

المبحث الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة جزء لا يتجزأ من أي نظام ولا يمكن تصور أي نظام بدون عملية المراقبة، فالرقابة لها دور فعال في تحقيق الأهداف فهي تقوم بتقييم الأعمال ومحاولة اكتشاف الأخطاء المرتكبة خلال تنفيذ الخطط المرسومة ولا تختلف الرقابة في النظام الجبائي عن أي نظام آخر فالرقابة في المؤسسة تقوم بالحفاظ على أموالها من أجل تحقيق أهدافها. كذلك الأمر بالنسبة للجباية فالرقابة الجبائية تقوم بالحفاظ على الأموال (الضرائب) من خلال اكتشاف مواطن التهرب من أجل تحقيق الأهداف المسطرة من قبل الدولة.

المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية و أهدافها

بداية قبل تعريف الرقابة الجبائية نتطرق إلى مفهوم الرقابة بشكل عام فقد تعددت التعاريف المرتبطة بالرقابة رغم اشتراكها في المعنى، وهذا التنوع آت من حيث الزاوية التي ينظر إليها فهناك من يعرفها من خلال أهدافها وهناك من يعرفها من خلال إجراءاتها.

1- فالرقابة من وجهة نظر هنري فايول (التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة.)[1].

أما موضوعنا فهو كشف نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها. وتشمل عملية الرقابة هذه كل شيء : الأشخاص، التصرفات والأشياء.

2- ويعرفها قالة وهيكس (HicKS et Qullet) على أنها (العملية التي تسعى الإدارة من خلالها التحقق من أن ما حدث هو الذي كان يفترض أن يحدث وإذا لم يحدث ذلك فلابد من إجراء التعديلات اللازمة)[2].

3- كما عرف كل من تيري و فيلمر (Terry et Fulmer) أن الرقابة تتمثل في القيام بثلاث خطوات وهي:[3]

- وضع المعايير و المقاييس.
- قياس الأداء ومقارنته بالمعايير.
- تصحيح الفرق بين النتائج الفعلية والخطط الموضوعة.

وبالتالي يمكن القول أن الرقابة تعني التحقق والتأكد من التزام الإدارة بالقوانين والأنظمة والتعليمات في أدائها لعملها لتحقيق الأهداف المرسومة(الموضوعة) وفقا للخطط الموضوعة. يكل كفاءة وفعالية والوقوف على نواحي الضعف والخطأ ومن ثم العمل على تصحيحها ومنع وقوعها مستقبلا.

أما فيما يخص الرقابة الجبائية، فهناك عدة تعاريف قدمت لها وقبل الخوض فيها يمكن تعريف الرقابة الإدارية

---

[1]- حمدي سليمان قبيلات. **الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع،ط2، عمان، الأردن، 2010، ص13.

[2]- عبد الرحمن الصباح، **مبادئ الرقابة الإدارية**، دار زهران للنشر، عمان، 1997، ص17.

[3]- عبد الرحمن الصباح، مرجع سابق، ص19.

على أنها الرقابة التي تمارس من قبل الإدارة على نفسها، فهي رقابة ذاتية سواء كانت خارجية تمارس من قبل أجهزة مركزية مستقلة، أم كانت داخلية تمارس من داخل الجهاز الإداري.[1]

وبما أن الإدارة الجبائية هي السلطة المختصة بتنفيذ وإجراء عملية الرقابة الجبائية. وبالتالي يمكن اعاء التعاريف التالية للرقابة الجبائية.

4- الرقابة الجبائية هي الفحص المحاسبي المطبق من طرف الإدارة الجبائية وهي عبارة عن مراقبة احترام القوانين الجبائية.[2]

5- الرقابة الجبائية هي الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين بأداء واجباتهم، وتسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة.[3]

من خلال هذه التعاريف يمكن إعطاء تعريف شامل للرقابة الجبائية بأنها. مجموع الإجراءات والعمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التأكد من صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين ومتابعتها بهدف اكتشاف الأخطاء والعمليات التدليسية التي تكون بغرض التهرب والغش الضريبي وتقويمها وتصحيحها، من أجل الحفاظ على أموال الخزينة العامة.

وبالتالي يمكن استخلاص بعض الأهداف التي ترمي الرقابة الجبائية إلى تحقيقها والمتمثلة في: [4]

1- **الهدف القانوني:** يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين القوانين و الأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة ترتكز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع الاستحقاقات الجبائية.

2- **الهدف الإداري:** تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديد النقاط التالية.

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.

- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل تسبب التهرب الضريبي وإعطاء صورة مقربة حول الوضعية الحقيقية للظاهرة في الواقع.

3-**الهدف المالي والاقتصادي:** تهدف الرقابة الجبائية من الناحية المالية والاقتصادية إلى المحافظة على الأموال العامة من كل أنواع التلاعبات والسرقة والاختلاس. فهي تقوم بحمايتها من كل ضياع بأي شكل من

---

[1]- حمدي سليمان القبيلات، مرجع سابق، ص14.

[2]- Philippe colin, **la verification fiscal**, edition economica, paris, 1985, p38.

[3] - Claude laurent**, control fiscal et verification personnelle payeusaine**, France, 1995, p13.

4- محمد حمو، منور أوسرير، **محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة**، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود،، الجزائر، ص202.

الأشكال. وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، فالعلاقة الموجودة بين الاقتصاد والضرائب تجسد الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية.

4- **الهدف الاجتماعي:** تتمثل الأهداف الاجتماعية للرقابة الجبائية في:

- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة، الإهمال أو التقصير في أداء مهامه وتحمل واجباته تجاه المجتمع.

- تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين بالضريبة ويمكن هذا الهدف في إرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أما الضريبة.

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

تأخذ الرقابة الجبائية أشكالا متتابعة و متكاملة وصورا عديدة يتوجب استعمالها في الوقت المناسب وحسب أهميتها، وفي حدود ما هو مقرر في القانون وتتمثل هذه الأشكال في:

أولا: الرقابة العامة: يتكون هذا النوع من الرقابة من شكلين هما:[1]

1- **الرقابة الشكلية:** تعتبر أول عملية رقابية تخضع التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، فهي تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين. كما أن لها مهمة مراقبة هوية وعنوان المكلفين والعناصر المتاحة في تحديد الوعاء الضريبي، والغرض من هذا النوع من الرقابة هو التصحيح الشكلي للتصريحات دون إجراء أية مقارنة بين ما تحمله من معنويات وتلك التي تتوفر لدى الإدارة، وتتم هذه الرقابة سنويا باعتبارها أول عملية مراقبة تخضع لها التصريحات، ولا تهدف إلى التأكد من صحة المعطيات و المعلومات وإنما للكيفية التي قدمت من خلالها هذه المعطيات. وتتميز هذه الرقابة بخاصيتين هما: [2]

- تعتبر أول عملية رقابية.
- تهدف إلى مراقبة شكل و كيفية التصريحات دون التأكد من صحتها و مضمونها.

2- **الرقابة على الوثائق:** إلى جانب الرقابة الشكلية التي تهتم بفحص تصريحات المكلفين سطحيا، يتجلى دور هذه الرقابة في مجموعة الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب. فهي تهتم بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبة من قبل المكلفين، وذلك بمقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف الذي هو بحوزة الإدارة الجبائية. وكذا مجمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات والمتعلقة بالمعاملات والصفقات التي أبرمت بينها وبين المكلف والتي تكون في شكل كشوفات تعرف بـ

[1]- قتال عبد العزيز، مرجع سابق، ص38.

[2]- منور أوسرير، مرجع سابق، ص203.

bulletin de recoupement وبإمكان المحقق طلب تبريرات وتوضيحات من المكلف إذا لزم الأمر. خاصة تلك المتعلقة بنمط المعيشة أو بعض الأعباء المخصصة. وبالتالي فالمراقب الجبائي يقوم بتحليل وتدقيق تام لكل النقاط المتضمنة في التصريح، ودراسة مدى ترابط وتجانس الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة مع السنوات السابقة بهدف اكتشاف الأخطاء المرتكبة، وتتم الرقابة على الوثائق كما يلي:[1]

- **طلب المعلومات:** يتسنى لمصلحة الضرائب بموجب المهام والامتيازات المخولة لها من قبل القانون الجبائي للمحقق أن يطلب من المكلف إمداده ببعض المعلومات حول نقاط وأمور احتوتها التصريحات المقدمة، وقد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية والذي من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين، ولا يخضع المكلف في حالة عدن الاستجابة للطلب لأية عقوبة، وبالتالي تقوم الإدارة الجبائية بإعادة مراسلة وطلب التبريرات مجددا.

- **طلب التبريرات والتوضيحات:** عند رفض المكلف الإجابة على الطلب الشفوي، أو يكون الجواب الذي تم تقديمه عبارة عن رفض للإجابة، يتعين على المحقق أن يعيد طلبا كتابيا لأنه يضفي طابع الإلزامية أكثر. ويجب أن يبين هذا الطلب الكتابي بشكل صريح النقاط التي يراها المحقق ضرورية للحصول على التبريرات والتوضيحات، لأن المكلف مطالب بتقديم الشروحات للإدارة الضريبية حول عدم التناسق المكتشف بين ما هو موجود فعلا وبين ما هو مكتتب في التصريح، كما يجب تقديم الدليل الكافي على أن ما هو مصرح به من أرقام صحيح، ولا يجب أن تتعدى مدة 30 يوم لتقديم الرد على طلب التوضيحات والتبريرات، وقد تكون هذه الإجراءات غير كافية بالنسبة للمحقق. لذلك يلجأ إلى الرقابة الخارجية، ويكمن الهدف الأساسي من الرقابة على الوثائق في اكتشاف المكلفين غير الأمناء وتصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات، كما تساعد على اختيار الملفات التي تكون موضوعا للرقابة المعمقة (الرقابة بعين المكان)[2].

ثانيا: الرقابة المعمقة: وتسمى الرقابة الخارجية أو الرقابة بعين المكان وتتمثل في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم. إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية من أجل الكشف عن طرق التدليس وهذا النوع من الرقابة يتضمن وسيلتين هما:[3]

1- **التحقيق المحاسبي:** يكون الفحص سطحي يعتمد على نص القانون التجاري على ضرورة مسك وثائق مهمة (دفتر اليومية، دفتر الجرد، ...) ومنه فالفحص المحاسبي يعتمد على المعاينة المادية التي تعتمد على الوثائق، ولكي تكون المحاسبة ترجمة صادقة لوضعية المؤسسة يجب أن تكون محاسبة منتظمة، مقنعة وصادقة بالإضافة إلى ما يلي:

---

[1]- العيد صالحي، مرجع سابق، ص ص 49-50.

[2]- منور أوسرير، مرجع سابق، ص205.

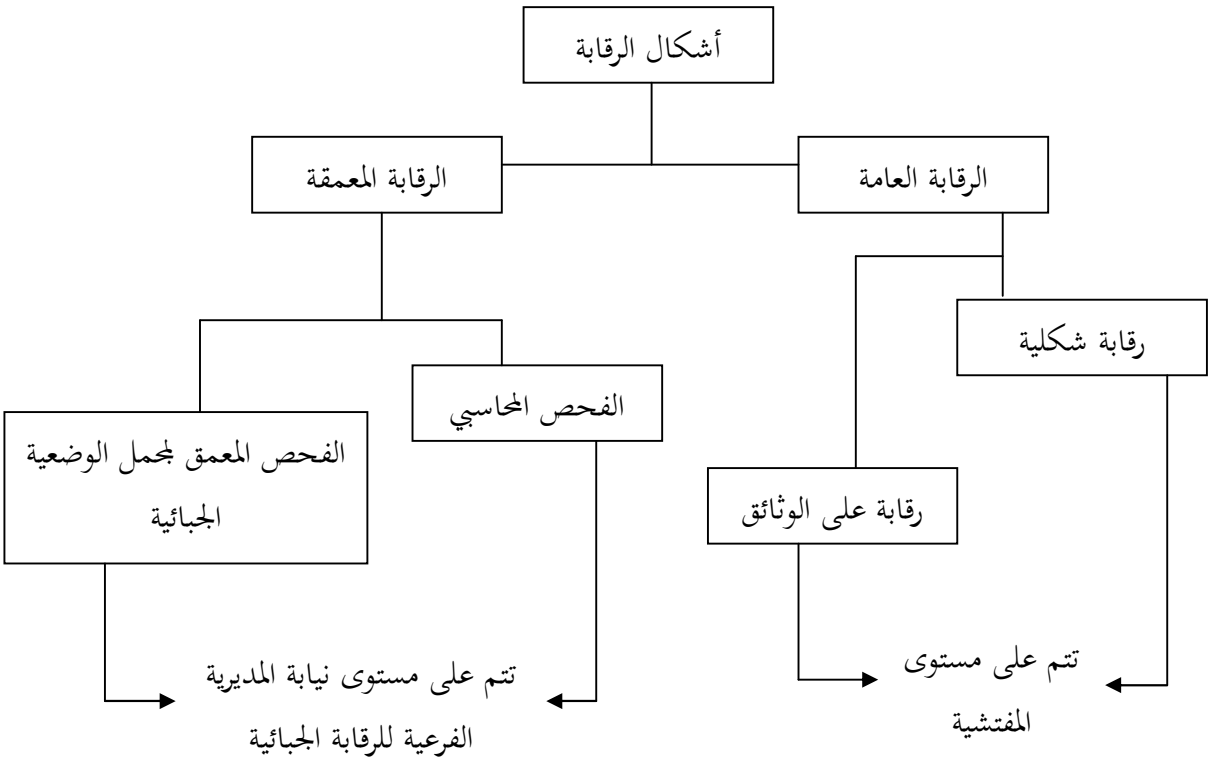
[3]- العيد صالحي، مرجع سابق، ص ص 37-38.

- يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل ورقابة العمليات المنجزة.
- احترام مبادئ المحاسبة وتسجيل المعاملات بالعملة المحلية.
- تلزم المؤسسة بتسجيل مجموع القيم المتواجدة داخل الوطن، وتلك المتواجدة في حسابات الخارج تضاف إلى العمليات المنجزة في الخارج.
- مسك الدفاتر بعناية ودون تحريف.

2- **الفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية:** تظهر صورة هذه الرقابة في إجراء المفتش لخصوصيات تخص العناصر المادية للاستغلال الخاص بالمؤسسة، عن طريق متابعة تحركات البضائع في مختلف مراحل التسويق ومراقبة الصفقات التي تتم بين المنتجين والمسوقين، حيث يعتبر هذا الإجراء الوسيلة الوحيدة الممكنة لمعرفة رقم الأعمال الحقيقي، وتعد هذه الطريقة أكثر فعالية بالنسبة للإدارة الضريبية حيث تساعدها على التأكد من صحة التصريحات وكشف حالات التهرب.*

ومن أجل توضيح أشكال الرقابة الجبائية ندرج المخطط التالي:

الشكل (1-2): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: قتال عبد العزيز، ، بعنوان **أشكال تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي**، دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة المدية 2004، ص40.

* لم نتطرق إلى موضوع الرقابة المعمقة بشيء من التفصيل لأنني سأخصص لها مبحث لذلك.

المطلب الثالث: أجهزة الرقابة الجبائية

تستند مهمة الرقابة الجبائية إلى أجهزة مختصة تنفذ بواسطتها برامج التحقيق الجبائي حتى تمارس بطريقة منظمة وفعالة للوصول إلى تحقيق أهدافها المنشودة المرتكزة على مكافحة الغش والتهرب الضريبي، ويمكن تقسيم هذه الأجهزة إلى مصالح مركزية (داخلية)، مصالح لامركزية (خارجية).

أولا: المصالح المركزية

تعتبر مديرية الأبحاث والمراجعات المحرك الأساسي والمركزي لعملية التحقيق والبحث عن المعلومة الجبائية، حيث أنشئت هذه المديرية (DRV) بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13 جويلية 1998 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاء تنظيم هذه المديرية متجاوبا بشكل فعال لمحاربة التهرب والغش الضريبي وتتكون هذه المديرية من المصالح والمديريات التالية:[1]

1- **المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات:** متواجدة حاليا بالجزائر، وهران، قسنطينة، وهي تتمتع بصلاحيات التدخل على المستوى الوطني للتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة لأهمية نشاطهم حيث تنظم هذه المصلحة في ثلاث أقسام:[2]

- **قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم:** يعمل في شكل فرق، ويكلف بتنفيذ برامج المراقبة في عين المكان التي تحددها مديرية الأبحاث والمراجعات مع إعداد الوضعيات الإحصائية المتصلة بذلك، وتنفيذ برامج تجميع المعلومات الجبائية التي تفيد مراقبة النشاطات والمداخيل، وكذا تنفيذ كل التحقيقات والتحريات، وتنفيذ حق الزيارة في إطار العمليات الجهوية وما بين الجهوية.

- **قسم المساعدة على الرقابة:** ويكلف لاسيما بمساعدة المحققين في إطار القيام بمهامهم وكذا بمناسبة فحص المحاسبات الآلية.

- **قسم الوسائل:** ويكلف بتزويد المصلحة بالوسائل الضرورية لإنجاز المهام المخولة لها، وتسيير الوسائل والدعائم والمطبوعات الموجهة للمحققين والمكلفين بالضريبة وتصنيف ملفات المراجعة وحفظها.

2- **المديريات الفرعية للأبحاث والبحث عن المعلومات الجبائية:** مكلفة أساسا بمتابعة المعلومات الجبائية المنجزة من طرف المصالح الجبائية المحلية، بجمعها، استغلالها، الاحتفاظ بها، ومراقبة استعمال المعلومات الجبائية واستخدامها لفائدة المصالح الخارجية، وتعتبر كمصدر للرقابة الجبائية وهي:[3]

---

[1]- منور أوسرير، مرجع سابق، ص 206.

[2]- المواد 42-43-44-45 من القرار الوزاري مشترك المؤرخ في 2009/02/21، المحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، الجريدة الرسمية العدد 20 (صادرة بتاريخ 2009/03/29).

[3]- المادة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 98-288 المؤرخ في 13-07-1998 والمتضمن التنظيم الإداري لوزارة المالية، الجريدة الرسمية العدد 51الصادرة بتاريخ 31-12-1998.

- **المديرية الفرعية للبرمجة:** من خلال مكاتبها الثلاث تقوم ببرمجة المؤسسات والأشخاص الطبيعيين للمراقبة الجبائية بناءا على معايير دقيقة وبطرق مدروسة وتماشيا مع القطاعات التي تعرف انتشار الظاهرة.

- **المديرية الفرعية للمعايير والمناهج:** تقوم هذه المديرية بإعداد المعايير والمناهج التي يمكن استعمالها خلال التحقيقات الجبائية، كما تنسق مع الإدارات والهيئات الأخرى للحد من الظاهرة.

- **المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:** تعمل على مراجعة التقارير النهائية للرقابة الجبائية لاقتراح نتائج وإجراءات جديدة للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية على المستوى الولائي.

ومن أهم المهام وصلاحيات DRV نجد:[1]

* الكشف عن الثغارات الكبيرة للتهرب الضريبي.

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

* إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب وتحسين المردودية الجبائية العامة.

ثانيا: المصالح اللامركزية

هي مصالح تابعة للإدارة المركزية والمتمثلة في المديرية العامة للضرائب، وتتمثل هذه المصالح في المديريات التالية:

1- **المديرية الجهوية للضرائب:** تعتبر هذه المديريات امتدادا للمستوى المحلي للإدارة المركزية وتتواجد في كل من الجزائر، وهران، قسنطينة، عنابة، البليدة، سطيف، شلف، ورقلة، بشار، حيث أن دورها الأساسي يتمثل في إعطاء دفع قوي وفعال لمديريات الضرائب الولائية الواقعة تحت دائرة اختصاصها الإقليمي، وفي هذا الإطار فهي مكلفة بالإنعاش والتوجيه ومراقبة نشاطات المصالح الجبائية المتواجدة في حدود اقليمها.[2]

وتظم هذه المديرية مديريات فرعية تابعة لها من بينها المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات، التي تكلف بتنفيذ توجيهات الإدارة المركزية وبالمهام الموكلة لها على المستوى المحلي وتتكون هذه المديرية من ثلاثة مكاتب وهي مكتب متابعة برامج الأبحاث والمراجعات الجبائية والتقييم، مكتب تحليل تقارير المراجعات الجبائية والتقييمات، مكتب متابعة المنازعات.[3]

2- **المديرية الولائية للضرائب:** تنقسم هذه المديرية إلى خمس مديريات فرعية من بينها المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وتكلف هذه الأخيرة بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات، ومتابعة انجازها،

---

[1]- منور أوسرير، مرجع سابق، ص207.

[2] - المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 2006/09/18، ينظم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، الجريدة الرسمية العدد 59 الصادرة بتاريخ 2006/09/24.

[3]- المواد 25-38-39-40-41 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ بتاريخ 2009/02/21، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، الجريدة الرسمية العدد 20 (صادرة بتاريخ 2009/03/29).

وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة مكاتب هي مكتب البحث عن المعلومة الجبائية، مكتب البطاقيات والمقارنات، مكتب المراجعات الجبائية، مكتب مراقبة التقييمات.[1]

3- **مفتشيات الضرائب:** وضعت هذه المفتشيات أساسا لتسيير ومراقبة الوضعيات الجبائية للمكلفين وقمع ظاهرة الغش الضريبي من خلال مهامها، حيث تتولى هذه المفتشيات على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل مكلف خاضع للضريبة، فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها ومراقبة التصريحات، وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل.[2]

4- **قباضات الضرائب:** يتكفل هذا المركز خصوصا بجداول الضرائب وسندات القبض والتحصيل.[3]

ويمكن تلخيص المهام التي تقوم بها كل المديريات الفرعية في النقاط التالية:[4]

- البرمجة والتحقيق في كل نقطة من حدود الولاية وكل التحريات والتحقيقات والأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي.
- دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة.
- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من خلال التحقيق، وكذا على وصول تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف.
- تنفيذ الأعمال ذات الفائدة الجبائية.
- البحث وتحليل أسباب التهرب وايجاد حلول واقتراحات لحل هذا المشكل.
- تقييم نتائج التحقيقات.
- تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية.

ومن أجل تعزيز الهياكل الرقابية وتحسين فعاليتها قامت المديرية العامة بإنشاء هياكل تعتبر جديدة وهي:

5- **مديرية كبريات المؤسسات (DGE):** أنشئت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق لـ 28 سبتمبر 2002 والذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها وتظم هذه المديرية خمس مديريات فرعية من أهمها المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات وهي مكلفة بتنفيذ برامج المراجعة ومتابعتها مع اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة والبحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها من انجاز التحقيقات والتحريات، وتتكون هذه المديرية الفرعية من مكتبين هما:[5]

- مكتب المراجعات: ويكلف بإعداد مشروع برنامج المراجعة ومتابعة تنفيذه والسهر على احترام قواعد

---

[1]- المواد 59-74-75-76-77، من القرار الوزاري المشترك المؤرخ بتاريخ 2009/04/21 الجريدة الرسمية العدد 20 (صادرة بتاريخ 2009/03/29).

[2]- المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 1991/02/23 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 09 الصادرة بتاريخ 1991/02/27.

[3]- المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 91-60، المؤرخ في 2009/02/21، مرجع سابق.

[4]- منور أوسرير، مرجع سابق، ص208.

[5]- المواد 02-11-13-14، من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 2009/02/21، مرجع سابق.

المراقبة وإجراءاتها.

- مكتب البطاقيات والمنازعات: يكلف بتشكيل مختلف البطاقيات الممسوكة وتسييرها وتنفيذ اجراءات التحقيقات والتحريات والبحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها.

6- **مركز الضرائب** (CDI): يحتوي هذا المركز على ثلاث مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين، ومن بين المصالح الرئيسية نجد المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث والتي تكلف بإنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها واقتراح عمليات المراقبة وانجازها تحت عنوان المراجعات بعين المكان، والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية وحواصل دورية تقييمية.[1]

7- **مراكز الضرائب الجوارية** (CPI): ينظم المركز في ثلاث مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين من بين المصالح الرئيسية للمراقبة والبحث والمكلفة بتشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية والمقيمين في محيط المركز الجواري للضرائب والممتلكات العقارية، كما يتم أيضا متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتقييم نشاطات المصالح المعنية.[2]

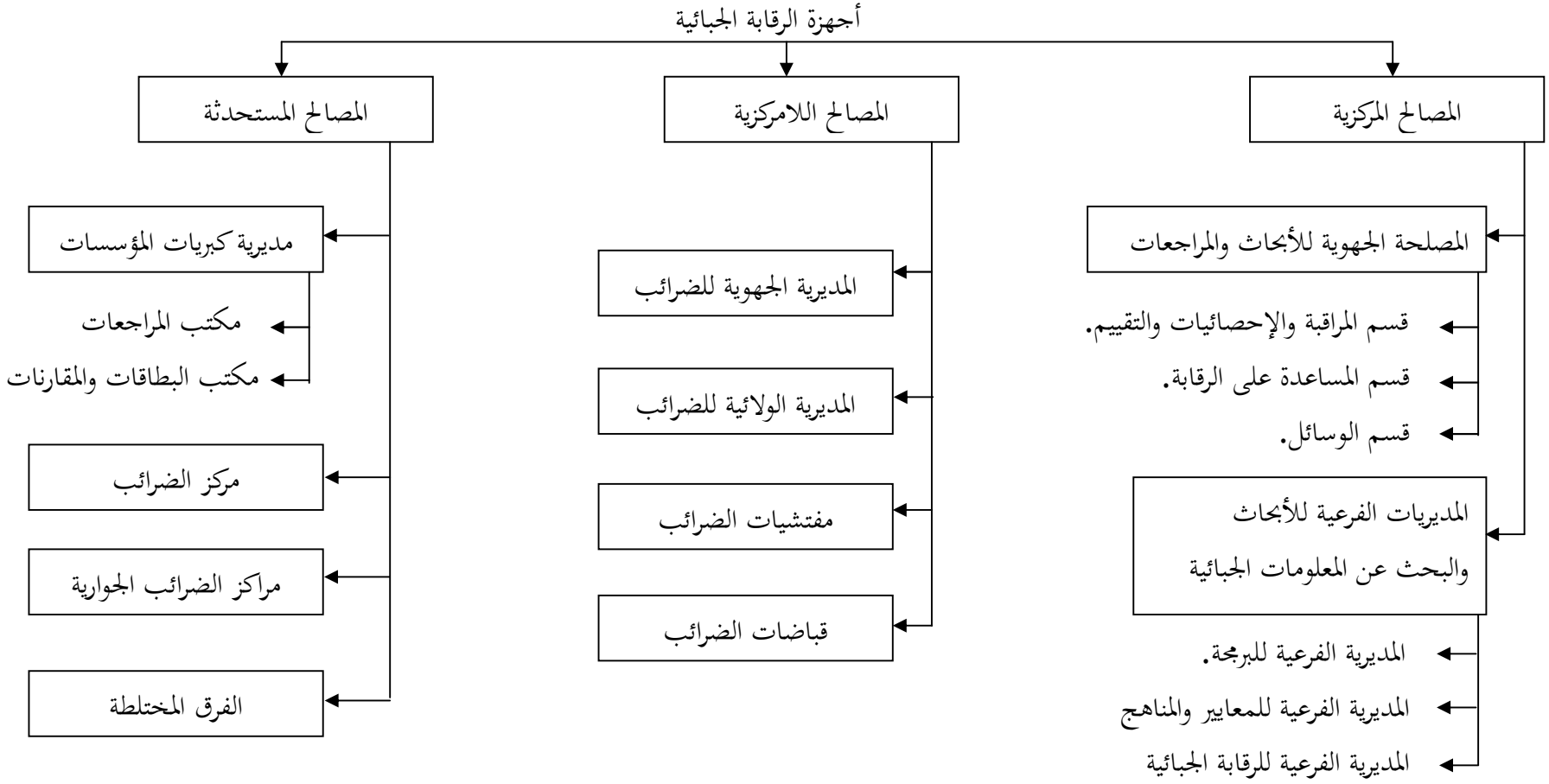
8- **الفرق المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة):** تم تأسيسها رسميا وفق المرسوم التنفيذي رقم 97/290 المؤرخ في 1997/09/27 حيث يؤسس هذا المرسوم وينظم لجنة تنسيق وزارية مشتركة ولجان تنسيق ولائية، وفرق مختلطة للرقابة المشتركة بين مصالح الضرائب والجمارك التابعة لوزارة المالية والمصالح المكلفة بالتحقيقات الاقتصادية وقمع الغش بوزارة التجارة، ويتمثل الدور الجبائي لهذه الفرق بمكافحة التهرب والغش الضريبين خاصة على مستوى أنشطة الاستيراد وتحويل الامتيازات الجبائية في إطار ترقية الاستثمار.

ومن أجل تبسيط الفهم أكثر يمكن إدراج الشكل الموالي.

[1]- المواد 88-90 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21 يحدد وينظم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، الجريدة الرسمية العدد 20 (صادرة بتاريخ 2009/03/29).

[2]- المواد 102-108، مرجع سابق.

الشكل رقم (2-2): أجهزة الرقابة الجبائية



المصدر: المديرية العامة للضرائب

المبحث الثاني: التنظيم القانوني للرقابة الجبائية

حتى يتسنى للإدارة الجبائية القيام بمهامها الرقابية على أحسن وجه منح لها المشرع سلطات واسعة وحدد لها النظام الضريبي الجزائري ايطارا تشريعيا لذلك، كما منح للمكلف بالضريبة في نفس الإطار حقوقا كضمان له من تعسف الإدارة. وحتى يمكنه من تأدية ما عليه في أحسن الظروف، كما ألزمه بمجموعة من القواعد والالتزامات الضريبية فضلا عن الامتيازات المحاسبية التي أقرها القانون التجاري. وهذا لضمان تحصيل الضريبة في ظروف عادية وإبعاد كل أنواع المشاكل والمخاطر التي قد تنتج عن ذلك.

المطلب الأول: الحقوق المخولة للإدارة الجبائية

تعتمد مديرية الضرائب على مجموعة من الوسائل من أجل الحفاظ على أموال الدولة من الضياع والاختلاس ومكافحة التهرب، ومن بين هذه الوسائل نجد الحقوق التي منحها لها المشرع مثل الحق المعاينة والمتابعة والتحقيق، ونورد أهم هذه الحقوق كما يلي:

أولا: حق الإطلاع: منح المشرع الجبائي للعون المحقق حق معرفة كل المستندات والوثائق المستعملة من طرف المكلف الذي هو بصدد التحقيق معه، بغية الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق، وتصريحاتهم المكتوبة والموجهة للإدارة الضريبية، ومنه يسمح لأعوان الإدارة الضريبية بحق الإطلاع قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.[1]

بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في مواد قانون الإجراءات الجبائية والتي تمس عدة هيئات ومؤسسات تتمثل في:

- الإدارات والمؤسسات العمومية: يسمح للعون المحقق بأخذ المعلومات واستخراج النسخ اللازمة من أجل حماية مصالح الخزينة العامة دون دفع مصاريف عند كل طلب اطلاع من كل مؤسسة أو هيئة أودعت لها سجلات الحالة المدنية أو جداول الضرائب وكل الموظفين المكلفين بالأرشيف وإيداع السندات العمومية.[2]

- مصالح الضمان الاجتماعي: يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب بكشف فردي عن كل طبيب، طبيب أسنان، قابلة أو مساعد طبي يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم، والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب والمبالغ الإجمالية لهذه الأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج، كما تقوم هيئات أو صناديق الضمان الاجتماعي وكذا صناديق التعاضدية بتبليغ الإدارة الضريبية بكل المخالفات التي تم ضبطها فيما يخص تطبيق القوانين والتنظيمات المتعلقة بالضرائب والرسوم السارية المفعول.[3]

- السلطات القضائية: يتعين على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة الضريبية على كل البيانات التي

---

[1]- المادة 45 من قانون الاجراءات الجبائية يتضمن القانون المالية لسنة 2009، الجريدة الرسمية العدد 44 الصادرة بتاريخ 26 جويلية 2009

[2]- المادة 46، مرجع سابق.

[3]- المادة 46 من قانون المالية لسنة 2003.

يمكن أن نتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أية مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة.[1]

- المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين: يمنح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المتعلقة بالمؤسسات المالية والخاصة والمكلفين الآخرين أو مراقبة وتصفح الوثائق المحاسبية التي نص على مسكها القانون التجاري وكذا جميع الوثائق الملحقة ومستندات الإيرادات والنفقات.

وفي حالة رفض حق الإطلاع يتعرض المكلف أو المؤسسة إلى جملة من العقوبات والغرامات التي نص عليها التشريع.[2]

ثانيا: حق الرقابة: تراقب الإدارة الضريبية تصريحات المكلف والمستندات المستعملة لغرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة تاجر، والتي تدفع أجورا وأتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الضريبية بناءا على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها، حيث يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الضريبية، وتتم ممارسته على مستوى المؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها.[3]

ثالثا: حق المعاينة: من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية يمكن للإدارة الضريبية أن ترخص للأعوان الذين لهم رتبة مفتش على الأقل ومؤهلين قانونيا للقيام بإجراء المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة، ولا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوض هذا الأخير، ويجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الضريبية مؤهلا ومؤسسا، وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة، وتبين على وجه الخصوص النقاط التالية:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة.
- عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها.
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية والتي يتم البحث عن دليل عليها.
- أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.

تتم المعاينة وحجز الوثائق والأملاك التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية تحت سلطة القاضي

[1]- المادة 49 من قانون المالية لسنة 2003، مرجع سابق.

[2]- المواد 51-53-57-58-59-62، من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2003. مرجع سابق.

[3]- المادة 18-02 معدلة بموجب المادة 37 من قانون المالية لسنة 2009،.مرجع سابق.

ورقابته لهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية[1]، وتعتبر على وجه الخصوص ممارسات تدليسية وهي كما يلي:[2]

- ممارسة نشاط غير مصرح به؛
- انجاز عمليات شراء أو بيع بدون فاتورة؛
- تسليم الفواتير والمستندات أو أي وثائق لا تتعلق بعمليات حقيقية؛
- نقل قيود حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في وثائق المحاسبّة؛
- كل مناورة تهدف إلى تنظيم أسعار السلع من طرف المكلف بالضريبة الذي يتابع دفع ضرائبه.

وتتم بعد انتهاء المعاينة تحرير محضر تسود فيه مجريات العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة ويتضمن هذا المحضر على وجه الخصوص النقاط التالية:[3]

-تعريف الأشخاص الذين اجروا عملية المعاينة؛
- تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة وصفاتهم؛
- تاريخ وساعة التدخل؛
- جرد المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة. وإذا كانت عملية الجرد في عين المكان تعترضها صعوبات يتم تشميع وختم المستندات المحجوزة.

رابعا: حق التقادم واستدراك الأخطاء: يقصد به الوسيلة الممنوحة للإدارة لإجراء التقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة وخاطئة، وتصحيح واستدراك حالات النسيان والنقائص لمختلف التصريحات الجبائية والمكتتبة، حيث نصت المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه يجوز استدراك خطأ يترتب سواء من نوع الضريبة أو مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم عن طريق الجداول، وقد حدد الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء بأربع سنوات[4] إلا في حالة وجود مناورات تدليسية وهذا بالنسبة لما يلي:[5]

- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها؛
- القيام بأعمال الرقابة؛
- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.

وتحدد نقطة البدء لهذه المدة كما يلي:[6]

---

[1]- المادة 35 معدلة بموجب قانون المالية لسنة 2008، الجريدة الرسمية العدد82 الصادرة بتاريخ ..2007/12/31

[2]- يحي محبوت، **قانون الإجراءات الجبائية**، دار هومة ، ط2، الجزائر، 2006، ص17.

[3]- يحي محيوت، مرجع سابق، ص18.

[4]- قتال عبد العزيز، مرجع سابق، ص50.

[5]- المادة 39 من قانون المالية لسنة 2008 معدلة بموجب المادة 23، مرجع سابق.

- المواد 45-49 ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون المالية لسنة 2001،الجريدة الرسمية العدد 80الصادرة بتاريخ2000/12/24

- فيما يخص وعاء الحقوق البسيطة والعقوبات المناسبة مع هذه الحقوق، إذ يبدأ الأجل اعتبارا من اليوم الأخير من السنة التي تم فيها فرض الرسوم على المداخيل؛

- بالنسبة لوعاء الغرامات الثابتة ذات الطابع الضريبي، يبدأ الأجل اعتبارا من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أثنائها المخالفة؛

- أما في مجال الرسوم المحصلة لفائدة المجموعات المحلية وبعض المؤسسات يبدأ سريان الأجل من أول جانفي من السنة التي تفرض فيها الضريبة.

المطلب الثاني: الحقوق والضمانات الممنوحة للمكلف

يمنح المشرع حقوقا وضمانات للمكلف بالضريبة مقابل تلك الحقوق التي منحها للإدارة الجبائية، وهذا بهدف إيجاد نوع من التراضي والاتفاق بين المكلف والعون المحقق (المراقب)، ويمكن تقسيم هذه الحقوق حسب ما ورد في التشريع إلى حقوق (ضمانات) متعلقة أساسا بالتحقيق وضمانات متعلقة بحالة إعادة التقويم.

أولا: الحقوق المتعلقة بالتحقيق: تتمثل هذه الحقوق فيما يلي:

1-**حق الإشعار بالتحقيق وأجل ذلك:** يجب إبلاغ المكلف بالشروع في إجراء التحقيق مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول. مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته[1]، كما يجب أن يبين الإشعار أسماء وألقاب ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والضرائب المعنية بذلك وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها. ويستفيد المكلف من أجل أدنى للتحضير قبل القيام بعملية المراقبة فقد تكون عشرة أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار إذا تعلق الأمر بالتحقيق المحاسبي، وتكون خمسة عشرة يوما إذا تعلق الأمر بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة[2] ويمكن أن تلغى هذه المدة في حالة حدوث رقابة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال، أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبة وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة[3].

2- **حق الاستعانة بمستشار جبائي:** تحت طائلة بطلان الإجراء يجب أن يشار في الإشعار بإعادة التقويم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو الإجابة عليها.[4]

1- المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 ومعدلة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

[2]- المواد 20-4 و21-3، نفس المرجع.

[3]- المادة 20-4، نفس المرجع.

[4]- المادة 20-6 ، نفس المرجع.

3- **حق استحالة إعادة الرقابة:** لا يجوز للإدارة الضريبية إعادة تحقيق خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة إذا تم القبول الصريح بين المكلف و العون المحقق، حيث يصبح فرض الضريبة المحدد نهائيا ولا يمكن للإدارة الضريبية الرجوع فيه، ويوجد استثناء واحد على هذه الحالة إلا إذا كان المكلف قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو قد اخفى بعض الوثائق أو استعمل طرق تدليسية أخرى.[1]

4- **حق تحديد مدة إجراء التحقيق:** تختلف مدة إجراء التحقيق باختلاف نمط الرقابة المعمول بها.

- **المعاينة اليومية:** من أجل القيام بكل أعمال المعاينة والتحقيق الضرورية لضمان حق المكلف بالضريبة لا يمكن لأعوان الضرائب الدخول إلى المحلات والمصانع إلا في خلال النهار وفي الساعات التالية:

* من 1 أكتوبر إلى 31 مارس من الساعة السادسة صباحا إلى الساعة الثامنة مساءا.

* من 1 أفريل إلى 30 سبتمبر من الساعة الخامسة صباحا إلى غاية الثامنة مساءا.

وعليه فإنه لا يمكن أن تتم عمليات المعاينة قبل السادسة صباحا ولا بعد الثامنة مساءا، كما يجب أن يبلغ الأمر الذي يرخص بإجراء المعاينة في عين المكان وحين إجراءها إلى الشخص المعين أو ممثله أو أية شاغل للأماكن الذي يستلم نسخة مقابل إشعار بالاستلام أو توقيع على المحضر. [2]

- **التحقيق المصوب:** ويقصد به التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، كما يخضع لنفس قواعد التحقيق في المحاسبة، ولا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان أكثر من شهرين.[3]

- **التحقيق المحاسبي:** لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من أربعة أشهر فيما يخص:[4]

* مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز مليون (1.000.000) دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

* كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز مليونين (2.000.000) دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

يمدد هذا الأجل إلى ستة أشهر إذا كان رقم الأعمال يفوق خمس ملايين (5.000.000) دج وعشرة ملايين (10.000.000) دج بالنسبة للمؤسسات السابقة على التوالي بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

كما لا يجب أن تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى سنة واحدة.

---

[1]- المواد 20-7، 20-8، 21-6، من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2008، مرجع سابق.

[2]- المواد 23-37 ، نفس المرجع.

[2]- المادة 20 مكرر-4 محدثة بموجب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008،ومعدلة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010، نفس المرجع السابق.

[4]- المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2008، مرجع سابق.

- **التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:** لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق، وتمدد هذه الفترة بأجل يمنح عند الاقتضاء للمكلف بالضريبة بناءا على طلب هذا الأخير للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة ومداخيل الأرصدة في الخارج. إلا أن الإدارة غير مقيدة بمدة الرقابة بعين المكان المذكورة في الحالة 2، اذا تم اكتشاف طرق تدليسية مثبتة قانونا أو تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة أو عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح والتبرير.

- **فحص ملاحظات وطلبات المكلف بعد انتهاء التحقيق:** وقد تمدد هذه الفترة إلى سنتين في حالة اكتشاف نشاط خفي عند إجراء التحقيق أو في حالة عدم الرد في الآجال على طلبات التوضيح والتبرير.

- **الالتزام بالسر المهني:** يلزم بالسر المهني إزاء المكلفين بالضريبة كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الضريبي المعمول به، وكل من يخالف ذلك يتعرض لعقوبات بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات، كما يلزم القانون الضريبي ضابط الشرطة القضائية وأعوان الإدارة الجبائية بكتمان السر المهني عند القيام بإجراءات المعاينة على المكلف.[1]

ثانيا: الحقوق المتعلقة بحالة إعادة التقويم

منح المشرع للمكلف بالضريبة ضمانات أخرى تتعلق بحالة إعادة التقويم تتمثل في:

1- **حق الإشعار بنتائج التقويم:** يتعين على إدارة الضرائب أن تعلم المكلف بالضريبة بالنتائج التي تم التوصل إليها سواء أثر التحقيق في المحاسبة أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، وذلك حتى في غياب إعادة تقويم، في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار الاستلام، كما يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا بقدر كاف ومعللا، كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها.[2]

2- **حق الطعن:** يحق للمكلف الاحتجاج على بعض الضرائب المفروضة عليه المنشأة من طرف المحقق وذلك تطبيقا لمبدأ العدالة في الضريبة، ويتم الاحتجاج كما يلي:

- **حق الطعن النزاعي:** تدخل الشكاوي المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي، وعندما يكون الغرض منها الحصول على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، كما يجب أن توجه هذه الشكاوي إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجواري للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، ويسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة، وتقبل الشكاوي إلى غاية 31

[1]- المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2008، مرجع سابق.

[2]- المادة 21-05 معدلة بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 2009، مرجع سابق.

ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل، أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوي.[1]

- **حق التأجيل القانوني للدفع:** يجوز للمكلف الذي ينازع من خلال شكوى في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه، أن يؤجل دفع الجزء المتنازع عليه من الضرائب المذكورة ويكون ذلك من خلال دفع ما قيمته 20% من هذه الضرائب لدى قابض الضرائب المختص إذا طلب الاستفادة من ذلك في شكواه ويؤجل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور قرار الإدارة الضريبية.[2]

- **حق التحقيق في الضريبة:** يتم النظر في الشكاوي من قبل المفتش الذي قام بتأسيس الضرائب، ويتم البت في هذه الشكاوي المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب وكذا رئيس المركز الجواري للضرائب المتعلقة باختصاص كل منهم للنطق بقرارات التخفيض أو القبول الجزئي أو الرفض لهذه الشكاوي في أجل ستة أشهر اعتبارا من تاريخ تقديمها، هذا إذا كان مبلغ الشكوى المتنازع عليه لا يتجاوز عشرون مليون دينار (20.000.000) ويمكن أن تمدد هذه الفترة إلى ثمانية أشهر إذا تجاوز المبلغ ذلك القدر، ويتوجب الأخذ بالرأي الموافق للإدارة الضريبية عندئذ.[3]

- **حق اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة:** يمكن للمكلف اللجوء إلى لجان الطعن إذا لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه في أجل أربعة أشهر ابتداءا من تاريخ استلام قرار إدارة الضرائب، حيث تلزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة لديها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل أربعة أشهر ابتداءا من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة.[4]

- **حق الطعن أمام الغرف الإدارية للمحكمة:** يعتبر عدم الرد على الطعن من قبل لجان الطعن المختصة في الأجل المحدد رفضا ضمنيا للطعن، وفي هذه الحالة يحق للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر ابتداءا من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبت في الطعن.[5]

- **حق الطعن أمام الغرفة الإدارية للمحكمة العليا:** يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب المتعلقة بالشكاوي موضوع النزاع والتي لا ترضي المكلف بصفة كاملة إلى المحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه.[6]

---

[1]- المواد 70-71-72، من قانون الإجراءات الجبائية 2008، مرجع سابق.

[2]- المادة 74، نفس المرجع.

[3]- المواد 76-78-79، نفس المرجع.

[4]- المادة 80، نفس المرجع.

[5]- المادة 81، نفس المرجع .

[6]- المادة 82، نفس المرجع.

- **حق الطعن الولائي:** يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاء من الضرائب المفروضة قانونا أو التخفيف منها في حالة عدم القدرة على الدفع أو العجز على إبراء ذمتهم اتجاه الخزينة، ويمكنهم أيضا التماس الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية.[1]

المطلب الثالث: التزامات المكلف وواجباته

حتى تتمكن الإدارة الضريبية من تحصيل الضرائب دون وقوع أية مشاكل، يلزم المشرع المكلف بالضريبة بمجموعة من الالتزامات وجب على المكلف احترامها وهذا تجنبا للغش وتفاديا للعقوبات المفروضة، ويمكن إدراج هذه الالتزامات على النحو التالي:

أولا: الالتزامات ذات الطابع المحاسبي:

يلزم المكلف الذي يتبع النظام الجبائي الحقيقي لاحترام المبادئ العامة للمحاسبة، بحيث يجب أن تكون المحاسبة قانونية، دقيقة ومعمول بها وفقا للمخطط المحاسبي، كما يفرض القانون التجاري على المكلف مسك مجموعة من الوثائق والسجلات المحاسبية وهي:[2]

1- **دفتر اليومية:** وتسجل فيه العمليات والتحركات التي تحدد الذمة المالية للمؤسسة مع شرط الاحتفاظ بالوثائق التي تسمح بمراقبة هذه العمليات كالفواتير والشيكات والسندات.

2- **دفتر الجرد:** وهو دفتر خاص بكل أصول الميزانية وخصومها، فهو ينص إلى إجراء الجرد بصفة دقيقة على جميع عناصر الأصول والخصوم سنويا، إذ يتم تسجيل نتائج الميزانية السنوية به، كما يعد كشفا لجميع عناصر الأصول والخصوم، وإقفال كل حساباتها وإعداد الميزانية وجدول حسابات النتائج.

كما يجب أن لا يحتوي كل من الدفترين على بياض أو فراغ أو شطب أو كتابة على الهامش، ويكونان مرقمي الصفحات ومؤشرين من طرف قاض المحكمة، ولابد على المكلف أن يحتفظ بهما لمدة عشر سنوات ابتداء من تاريخ إقفال السنة المالية.[3]

ثانيا: الالتزامات ذات الطابع الضريبي:

يجب على المكلف تقديم بعض التصريحات المكتتبة إلى الإدارة الضريبية وهذا بموجب القانون الجبائي وهذا في الآجال القانونية المحددة وتتمثل هذه الالتزامات الضريبية (التصريحات) في:

---

[1]- المادة 93، نفس المرجع.

[3]- المواد 9-10 من الأمر رقم 75-59، المؤرخ في 1975/09/26 يتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية العدد 101، الصادرة بتاريخ 1975/12/19.

[3]- المواد 11-12 من الأمر رقم 75-59، نفس المرجع.

1- **التصريح بالوجود:** يخص هذا التصريح المكلفين بالضريبة الجدد و الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات (IBS) أو الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) أو الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)، إذ يجب عليهم تقديم تصريح بالوجود صنف (G8) إلى مفتشية الضرائب التابعين له طبقا للمادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في أجل لا يتعدى ثلاثون يوما من تاريخ بداية نشاطهم.

2- **التصريح الشهري أو الثلاثي برقم الأعمال:** يودع المكلف تصريحا شهريا أو ثلاثيا من صنف (G50) لرقم الأعمال، مرفق بتفاصيل العمليات الخاضعة للضريبة، وتسديد الضريبة المستحقة في نفس الوقت، وهذا خلال عشرين يوم الموالية للشهر أو الفصل المعني الذي تحدده إدارة الضرائب، ويتعين على المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب الذين يقل مبلغ الحقوق المدفوعة من قبلهم خلال السنة السابقة عن مائة وخمسين ألف دينار (150.000دج)، باكتتاب تصريحاتهم المتعلقة بالسنة الموالية وتسديد الضريبة المستحقة كل ثلاثة أشهر.[1]

هذا التصريح له أهمية كبيرة لأنه يعطي للإدارة الضريبية المعلومات عن ميلاد ضريبة جديدة (ممول جديد) حيث يعرف الإدارة بمكان مزاولة النشاط وبدايته، ويتسنى لها بذلك مراسلة وحساب الضرائب وتحصيلها.

3- **التصريح السنوي:** وجب على كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة اكتتاب تصريح بمداخيله وذلك كل سنة، ويكون مصادقا من طرف محاسب وذلك قبل الأول من أفريل من كل سنة، وإيداعه لدى مفتشية الضرائب المباشرة الموجودة بمكان مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها ويحتوي هذا التصريح على كل أعماله خلال السنة من رقم الأعمال والأرباح. أما بالنسبة للأشخاص الطبيعيين فهم ملزمون أيضا بملأ تصريح قبل الأول من أفريل من كل سنة مالية ويكون مصادق عليه من طرف المحاسب يحتوي على إجمالي المداخيل والأرباح المحصلة خلال السنة المالية، وإذ سجلت المؤسسة عجزا يقدم التصريح بمبلغ العجز.

أما عن المكلفين الذين يتبعون مراكز الضرائب (CDI) فيطالبون بالتصريح وتسديد مبلغ الضريبة المفروضة مؤقتا بمعدل 10% من الضريبة على الدخل الإجمالي لدى قابض مركز الضرائب عند إيداع التصريح، تطبق هذه الضريبة على الجزء من الدخل الذي يفوق ستة مائة ألف دينار (600.000دج).[2]

كما يتعين على المكلفين بالضريبة الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم عشرة ملايين (10.000.000دج) وغير التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أي الخاضعين للنظام المبسط اكتتاب تصريح قبل الأول من أفريل من كل سنة، يتضمن مبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة السابقة.[3]

---

[1]- المادة 35 من القانون رقم 06-24 يتضمن قانون المالية لسنة 2007 ، الجريدة الرسمية العدد 85 الصادرة بتاريخ 2006/12/27.

[2]- المادة 17 من القانون رقم 11/02 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2003، مرجع سابق.

[3]- المادة 03 من القانون 07-12 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2008، مرجع سابق.

4- **التصريح الخاص:** يتعين على المكلفين بالضريبة أن يكتتبوا تصريحات خاصة بالإضافة إلى التصريحات السنوية وذلك وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (1-2): التصريح الخاص

أصناف المداخيل	نظام الخضوع للضريبة	آخر أجل لإيداع التصريح	مكان إيداع التصريح
الأرباح الصناعية والتجارية BIC	جزافي حقيقي	قبل 1 **فيفري** من كل سنة قبل 1 **أفريل** من كل سنة	مفتشية الضرائب التابعة لمكان ممارسة النشاط وإذا كان للمكلف عدة نشاطات، وحدات، مؤسسات يجب أن يودع تصريحه في مفتشية الضرائب التابعة لمكان اقامته والتابعة للمؤسسة الرئيسية.
المداخيل الفلاحية RA	الجزافي	قبل 1 أفريل من كل سنة	مفتشية الضرائب التابعة لمكان وجود الاستغلال
مداخيل الأموال المنقولة RCM	الجزافي	قبل 1 أفريل من كل سنة	مفتشية الضرائب التابعة لمكان الإقامة الجبائية للمستفيد
مداخيل إيجار العقارات بمقابل	الجزافي	قبل 1 أفريل من كل سنة	مفتشية الضرائب التابعة لمكان وجود العقار
الرواتب و الأجور IRG/s	الجزافي	قبل 1 أفريل من كل سنة	مفتشية الضرائب التابعة لمقر صاحب العمل أو مقر المؤسسة أو مكتب الذي تم فيه الدفع

المصدر: حميد بوزيدة، **التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة، ديوان المطبوعات الجامعية**، الجزائر، 2007، ص112.

5- **التصريح بالتنازل أو توقف النشاط أو الوفاة:** في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط لمكلف خاضع للنظام الحقيقي، يتوجب عليه تقديم قبل عشرة أيام تصريحا يعلم فيه مفتش الضرائب بتاريخ تنازلها أو توقفها وذلك طبقا لأحكام المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة كما يلي:

- تصريح إجمالي لدخوله.
- تصريح خاص لمختلف فئات دخله.

وفي حالة وفاة المكلف يقدم هذا التصريح من قبل الورثة خلال ستة أيام ابتداءا من تاريخ الوفاة.

6- **تدوين رقم التعريف الجبائي (NIF):** يرفق كل عقد أو تصريح أو تسجيل أو عملية تتم لدى مصلحة تابعة للإدارة الجبائية برقم التعريف الجبائي بكيفية تضمن التعريف بالأشخاص المعنيين.

وحيث وضعت المديرية الجبائية حسب قانون المالية لسنة 2002 لكل شخص طبيعي أو معنوي رقم خاص به يتكون من خمس عشرة رقما وهي كما يلي:

الرقم 1: يخص الشخص الطبيعي الذكر، الرقم 2 يخص الأنثى.

الرقم (4.3.2): يخص تاريخ الميلاد.

الرقم (6.5): يخص الولاية التي ينتمي إليها المكلف الخاضع للضريبة.

الرقم (8.7):يخص السجل التجاري.

الرقم (12.11.10.9): تخص رقم الشهادة الأصلية.

الرقم (15.14.13): تخص الرقم التسلسلي للسجل التجاري.

المبحث الثالث: آليات سير وعمل الرقابة الجبائية

تتمثل إجراءات الرقابة الجبائية في البداية في فحص ملفات المكلفين من ناحية الشكل ليتم بعدها الفحص الدقيق لهذه الملفات من ناحية المضمون من خلال الوثائق والمستندات التي بحوزة إدارة الضرائب، والتي تمس التصريحات الشهرية للمكلفين وعناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج وذلك من أجل اكتشاف الأخطاء والنقائص التي تحتويها وبالتالي اكتشاف عمليات الغش والتهرب الضريبين.

المطلب الأول: الرقابة الشاملة (الداخلية)

تعرف بأنها مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من الغش الجبائي، وكل التجاوزات الجبائية، وبالتالي فهي تهدف إلى إجراء مقارنة بين ما هو مصرح به وما يجب أن يقدم في التصريح من أجل اكتشاف عمليات الغش والتهرب، كما تهدف إلى اكتشاف عمليات الرشوة والاختلاس من طرف أعوان الإدارة الضريبية.

وتتم الرقابة الجبائية الداخلية على مستوى مفتشيات الضرائب، حيث تباشر داخل الإدارة الضريبية استنادا إلى الوثائق التي بحوزتها، وتتم بصفة دورية، وتتخذ شكلان أساسيان هما:[1]

أولا: الرقابة الشكلية

تعتبر أول عملية تمر بها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، حيث تغطي جميع التدخلات التي لها هدف تصحيح الأخطاء المادية الملاحظة في التصريحات، وكذا التحقق من هوية وعنوان المكلفين، حيث يقوم العون بتحقيق شكلي في الملفات المكتتبة، وتهدف تدخلاته إلى إجراء تصحيحات مادية للأخطاء والنقائص المرتكبة في أغلب الأحيان.

وتتم الرقابة الشكلية من التأكد من مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي وفق ما يلي:[2]

1- **المكلف:** يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات المتمثلة في السجل التجاري، بطاقة إثبات الهوية، شهادة الإقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الإحصائية، فضلا عن كل مراسلات المكلف.

2- **النشاط:** يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي والتصريحات الشهرية والفصلية الخاصة بمجموع الضرائب، وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.

---

[1]- كحلة عبد الغني، **تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي**، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة المدية، 2012، ص102

[2]- عاشور يوسفي، مرجع سابق، ص90.

3- **الأخطاء المادية:** ويتم التأكد من آجال إيداع التصريحات وعدم وجود أخطاء في العمليات الحسابية والتأكد من تسجيلها في التصريحات ...الخ.

ثانيا: الرقابة على الوثائق

يعتبر هذا النمط من الرقابة تكملة للرقابة الشكلية، بحيث يفترض في العون الذي يقوم بهذا النوع من الرقابة أن يكون له مستوى مقبول في المجال المحاسبي، من أجل الفحص الشامل لجميع عناصر التصريح الضريبي المقدم من طرف المكلف، ومقارنة هذه العناصر مع المعلومات والمستندات الملحقة للتصريح الذي بحوزة مفتشية الضرائب، وتتسم الرقابة على الوثائق بالمزايا التالية:[1]

- مدة مراقبة الملف الجبائي جد قصيرة.
- محدودية السنوات والضرائب والرسوم المعنية بالمراقبة.
- تحديد دقيق للعناصر المستهدفة للمراقبة.

ويتم سريان الرقابة الداخلية على النحو التالي ووفق المراحل التالية:

1- **مقارنة المعلومات المتحصل عليها من الإدارة الضريبية:** من خلال حق الإطلاع التي تتمتع به الإدارة الجبائية، يتم الحصول على الوثائق والمعلومات التي من خلالها يتم مقارنتها مع الوثائق والمعلومات التي في حوزة المكلف، كأن يتم مقارنة المشتريات والمبيعات الفعلية مع تلك المدرجة في التصريح، وذلك من أجل اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح، ومعرفة الوضعية الفعلية للمكلف.

2- **مراقبة مصداقية التصريحات الجبائية:** خلال هذه المرحلة يقوم العون المحقق بمجموعة من الإجراءات العملياتية تهدف إلى مراقبة مصداقية تصريحات المكلفين بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب وتتمثل في ما يلي:[2]

- مقارنة الأجور المصرح بها والظاهرة في سجل الأجور من خلال نموذج (BIS301) مع القائمة الاسمية الحقيقية للمستخدمين والمتحصل عليها بمناسبة إجراء العون المحقق لمحضر المعاينة نتيجة زيارته الميدانية المفاجئة لمقر المؤسسة.

- التأكد من أن رقم الأعمال المصرح به في مادة الرسم على القيمة المضافة، هو نفسه رقم الأعمال المصرح به في مادة الرسم على النشاط المهني باعتبار أن رقم الأعمال خارج الرسم في معظم الحالات هو نفسه بالنسبة لهاتين الضريبتين.

- التأكد من مادة الرسم على القيمة المضافة (TVA) من خلال:

* المعدلات المطبقة للنشاط المزاول؛

* صحة الفرض الضريبي المحصل من شهر لآخر، من خلال طلب أصل المبلغ الضريبي؛

[1]- كحلة عبد الغني، مرجع سابق، ص103.

[2]- كحلة عبد الغني، مرجع سابق، ص104.

* مراقبة صحة حالات إعادة الدفع، والخصم الإضافي المصرح بهما من طرف المكلف (G50).

* مراقبة صحة أرقام الأعمال المعفية والمصرح بها، بتقديم المكلف مستندات وشهادات الإعفاء الضريبي المبررة.

ثالثا: إقفال ملف المكلف

يتم إقفال الملف بإحدى الطرق التالية:

1- **حفظ وتسليم الملف دون أي متابعة** ويتم ذلك في حالة عدم تسجيل أي نقص أو خطأ في الملف يتوجب عليه تسوية وتعديل أو إجراء بعض التصحيحات.

2- **إرسال طلب معلومات التبرير والتوضيح لملف المكلف.**

يطلب العون المحقق التوضيحات والتبريرات اللازمة كتابيا في حالة وجود بعض العناصر المبهمة في ملف المكلف، في آجال ثلاثين يوم، كما يستمع العون المحقق للمكلف إذا تبين هذا الأخير أن استدعاءه لهذا الغرض ضروري، أو لما يطلب توضيحات شفوية.

عندما يرفض المكلف الإجابة على الطلب الشفوي على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابيا للحصول على التوضيحات في مدة لا تقل عن ثلاثين يوم، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، حيث يلجأ العون المحقق إلى تسوية وضعية ملف المكلف بتحرير (Série C4) بشكل واضح و دقيق متضمنة النقائص المستخرجة والتصحيحات اللازمة مع الحقوق والغرامات الواجبة، ليتم في الأخير إعداد الجداول متضمنة الحقوق واجبة التحصيل، لترسل الجداول إلى المديرية الفرعية للعمليات الجبائية للتسجيل، وتحويلها إلى قباضة الضرائب المختصة إقليميا بهدف متابعة ملف المكلف وتنفيذ الحقوق الواجبة التحصيل، ليقوم رئيس المفتشية بعد التنفيذ بإعداد بطاقية المراقبة تتضمن بيانات ملف المكلف لاسيما اسمه، لقبه، تاريخ وسنوات المراقبة والنقائص المستخرجة.

3- **اقتراح ملف المكلف للمراجعة الخارجية** في حالة وجود أخطاء جسيمة في ملف المكلف يتوجب مراجعة دقيقة، حيث يتم اقتراح الملف إلى المراجعة الخارجية متمثلة في التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

المطلب الثاني: التحقيق المحاسبيVC

يتمثل هذا النوع من الرقابة في انتهاج مجموع الطرق والأساليب التي تساعد على التأكد من صحة وتنظيم محاسبة المكلف، وإيجاد الأخطاء التي تجردها من معيار النزاهة وفقا لقواعد وأسس علمية تساعد على اكتشاف أعمال الغش نتيجة التلاعبات المحاسبية.

فالتحقيق المحاسبي هو مجموعة العمليات التي تهدف لمراقبة التصريحات المكتتبة وفحص المحاسبة والتأكد من مدى مطابقتها مع بعض المعطيات حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.[1]

كما يعبر عن مجموع العمليات التي تهدف إلى التحقيق في عين المكان على جميع الدفاتر المحاسبية الخاصة بالمكلف مع مقارنتها مع جميع عناصر الاستغلال من أجل اكتشاف:[2]

1- احترام المعايير المحاسبية المتعارف عليها؛

2- ترجمة جميع العمليات التي تمس النشاط الفعلي للمؤسسة إلى كتابات محاسبية؛

3- التجانس التام بين الكتابات المحاسبية والأرقام المصرح بها للإدارة الجبائية.

وقبل القيام والانطلاق في عملية التحقيق المحاسبي تقوم الإدارة الجبائية بمجموعة من الإجراءات تمثل تمهيدا لانطلاق عملية التحقيق المحاسبي من بينها:

أولا: إعداد برنامج التحقيق المحاسبي

تعتبر هذه الخطوة الأولى في مسار التحقيق المحاسبي لهذا يجب أن تتم وفق خصائص عقلانية موضوعية وظرفية، حيث يتم انتقاء المكلفين الذين سيخوضون للتحقيق المحاسبي وفقا لعدة معايير أهمها:

1- الأنشطة التي يمكن أن تنطوي على عمليات غش كبيرة؛

2- الأنشطة المحتكرة وغير المنافسة مع السلع المستوردة؛- تقسيم جغرافي متوازن يسمح بتغطية إقليم الولاية؛

3- تقسيم عادل يمس الأنشطة والمهن؛

4- ملفات جبائية تحتوي على أخطاء متكررة وحالات نسيان خطيرة مكتشفة أثناء الرقابة الداخلية.

ثانيا: الإجراءات التمهيدية للقيام بالتحقيق المحاسبي

قبل قيام العون المحقق بعملية الرقابة على المكلف، لابد من إعلام هذا الأخير بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، وعليه من أجل انتظار تحضير المكلف، يقوم المحقق في هذه المدة بالقيام ببعض الأعمال التمهيدية قبل إجراء التحقيق المحاسبي على المكلف وهي:[3]

[1] - MF/DGI, guide du control sur pièce ,p06

[2]- كحلة عبد الغني، مرجع سابق، ص105.

[3]- كحلة عبد الغني، مرجع سابق، ص109.

1- سحب و دراسة الملف الضريبي للمكلف؛

2- المعاينة المادية للمؤسسة؛

3- استمارات التحقيق المتعلقة بالنشاط المهني والمتمثلة في:

- إعداد كشف حالة المقارنة للميزانيات؛ (E31).
- إعداد كشف للمحاسبة؛ (K37)
- كشف مفصل عن المصاريف العامة؛
- بالإضافة إلى التحقيقات الخارجية المساعدة.

ثالثا: مباشرة عملية التحقيق المحاسبي

بعد انتهاء فترة التحضير تنطلق عملية التحقيق من خلال قيام العون المحقق بالتدخل في عين المكان بدءا بأول لقاء مع المكلف، من أجل خلق نوع من الثقة المتبادلة، والسماح بإقامة فكرة حول المكلف وإقامة العديد من الملاحظات، والإجابة على مجموعة من الأسئلة المتعلقة بالإطار القانوني للمؤسسة، الاستثمارات الحالية ووسائل الإنتاج، كشوفات الربط الداخلية (سجل الإنتاج، محاسبة المواد)، بالإضافة إلى توضيحات وتفاصيل متعلقة بالمخطط الوطني للمحاسبة والإجراءات المستعملة في المؤسسة، وبعد ذلك يقوم المكلف بفحص محاسبة المؤسسة للمكلف وذلك من خلال:

1- **فحص المحاسبة من حيث الشكل:** إن الهدف من هذا الفحص يكمن في مدى مطابقة السجلات المحاسبية لأحكام القوانين والتشريعات السارية المفعول، وحتى تكون المحاسبة مقبولة من حيث الشكل يجب توفر مجموعة من الشروط تتمثل في:

- يجب أن تكون المحاسبة كاملة ومنتظمة.
- يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة.
- يجب أن تكون مقنعة.

2- **فحص المحاسبة من حيث المضمون:** يقصد بها قيام المحقق بدراسة معمقة ودقيقة بغرض التأكد من صحة البيانات المحاسبية برقابة مزدوجة، الأولى تمس الرقابة على الوثائق المحاسبية لمختلف العمليات والثانية تمس مراجعة الحسابات الرئيسية للميزانيات وحسابات التسيير كما يلي:

- مراقبة الوثائق المحاسبية على عمليات المؤسسة: تتمثل في مراقبة وفحص حسابات الميزانية التي تعبر عن الوضع المالي للمؤسسة في فترة زمنية محددة وذلك بفحص أصولها وخصومها بكل أنواعها بالإضافة إلى فحص حسابات التسيير والمتمثلة في مجموع الإيرادات والمصاريف المستعملة من طرف المؤسسة بكل أنواعها.

رابعا: إعادة تكوين أسس الضريبة وتبليغ النتائج

بعد الانتهاء من عملية التحقيق المحاسبي المتعلقة بالفحص الشكلي والضمني لنشاط المكلف، تأتي مرحلة إعادة تكوين أسس الضريبة وكذا تبليغ النتائج في الأخير.

1- **طرق إعادة تكوين أسس الضريبة:** تختلف طرق إعادة التأسيس على حسب نوع ونشاط المؤسسة، حيث يقوم المحقق باختيار الطريقة المناسبة مع المعلومات التي تحصل عليها من المؤسسة ومن بين هذه الطرق نجد:[1]

- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس عناصر الكمية (حسب المواد).
- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات والفوترة (الحساب المالي) وينقسم هذا الأخير بدوره إلى:

* إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات؛
* إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس تكاليف الإنتاج؛
* إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس النسب؛
* إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الفوترة؛
* إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس دراسة الأسعار؛
* إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس دراسة الأسعار؛
* إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس مؤشرات أخرى.

2- **تبليغ نتائج التحقيق المحاسبي:** يعتبر الهدف الرئيسي من عملية التحقيق المحاسبي هو إبراز كل الأخطاء والإغفالات المتضمنة في المحاسبة بهدف التأكد من صحة الوعاء الضريبي.

- التبليغ الأولي: بعد الانتهاء من عمليات التحقيق المحاسبي التي قد تدوم مدتها سنة، يقوم العون المحقق بإعداد التبليغ الأولي الذي يجب تقديمه إلى المدير الفرعي للرقابة الجبائية من أجل الإطلاع والمصادقة عليه قبل إرساله هذا من جهة، ومن جهة أخرى يتم إرسال تبليغ آخر إلى المكلف مع وصل استلام ومنحه مدة 40 أربعين يوما للرد مع حق الاستعانة بمستشار، على أن يحتوي التبليغ الأولي على الطرق المستعملة في التقييم والتي أدت إلى تعديل أسس الضريبة، وبعد انقضاء المدة القانونية يكون أمام حالتين.

* حالة الرد على الإشعار في الآجال المحددة، وتسجيل ملاحظاته واعتراضاته على الأسس المعدلة.

* حالة عدم الرد وفي هذه الحالة تبقى الأسس المعدلة على حالها وبالتالي يعتبر عدم الرد قبولا ضمنيا من طرف المكلف.

[1]- كحلة عبد الغني، مرجع سابق، ص ص 120-221.

- التبليغ النهائي: يجب على العون المحقق بإعداد وإرسال التبليغ النهائي للتعديلات في حالة رفض المكلف للتبليغ الأولي، حيث يعلم العون المحقق إدارة الضرائب بذلك بمراسلة تكون مفصلة ومعللة، وإذا أبرزت هذه المراسلة أسبابا جديدة لإعادة التقويم أو الأخذ بعين الاعتبار لعناصر جديدة لم يتطرق لها في إطار الإشعار الأولي، ليقوم بعد ذلك بإعداد وتسجيل الجداول الإضافية التي تمثل نهاية إجراءات التحقيق المحاسبي وتحديد الحقوق والعقوبات المستدركة.

3- **تقييم محاسبة المكلف، إقفال إجراءات التحقيق المحاسبي:** بعد انتهاء مرحلة تكوين أسس الضريبة وتبليغ النتائج تأتي آخر مرحلة في التحقيق المحاسبي متمثلة في تقييم محاسبة المكلف بحيث يعطي العون المحقق حكما على مصداقية المحاسبة من أجل تأكيد التصريحات المودعة من طرف المكلف، أو معاينة واكتشاف أخطاء وعدم انتظام المحاسبة والتي يمكن أن تكون قبولا أو رفضا للمحاسبة.

بحيث تكون المحاسبة مقبولة إذا كانت مطابقة لأحكام النظام المحاسبي المالي، وتستوفي الشروط الشكلية والموضوعية.

كما يمكن رفض المحاسبة نتيجة تحقيق في التصريح الضريبي أو في محاسبة المكلف في الحالات التالية:

- إذا كان مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق للقانون ولكيفيات تطبيق النظام المحاسبي؛
- عندما لا تحتوي على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الأوراق الثبوتية؛
- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات، أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة.

وفي الأخير يبلغ العون المحقق أسس فرض الضريبة إلى إدارة الضرائب تلقائيا على أثر رفض المحاسبة، وهي ملزمة بالرد على ملاحظات المكلف بالضريبة.

المطلب الثالث:التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (VASF)

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الشروع في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة[1] حيث يتأكد المحققون في هذه الحالة بين المداخيل المصرح بها والذمة والحالة المالية الفعلية للمكلف، حيث يعتبر هذا النوع من التحقيق امتدادا للتحقيق المحاسبي، وهو يهدف أساسا إلى إيجاد نوع من التناسق بين المداخيل المصرح بها من جهة، والذمة المالية من مختلف ممتلكات المكلف من جهة أخرى.

وتتلخص عملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في عملية التحضير المبدئي له من خلال برمجة ملفات المكلفين الخاضعين لهذا التحقيق، وكذا الأعمال الأولية له، ومن ثم مباشرة التحقيق من خلال الإشعار بانطلاق القيام بأعماله، وكذا انطلاق البحث عن المعلومة الجبائية.

أولا: التحضير للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

وتتلخص هذه المرحلة في عملية البرمجة لأجل انتقاء المكلفين، وكذا الأعمال الأولية قبل مباشرته.

1- **البرمجة ومقاييس انتقاء الأشخاص الطبيعيين المعنيين:** يتم برمجة 5% من قائمة ملفات المكلفين المقترحين للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، قبل نهاية كل سنة، من طرف رئيس مفتشية الضرائب والمرسلة إلى المديرية الولائية للضرائب وهي التي تقوم بدورها بانتقاء الأشخاص الخاضعين للتحقيق المعمق بموجب معايير ومؤشرات موضوعية وهادفة منها:[2]

- الأشخاص الذين سجلت المفتشية في ملفاتهم عدم التوافق بين المداخيل المكتتبة في التصريحات السنوية والنفقات المستعملة.

- تبعا للرقابة الجبائية من قبل المفتشية لملف المكلف الذي بحوزتها تحصل على مؤشرات ودلائل تضع التصريحات المقدمة في موضع شك.

- خلال عملية التحقيق المحاسبي، يتم استغلال بعض عناصر الميزانية والتي تظهر من خلالها فوارق معتبرة بين الدخول المصرح بها من طرف الشركاء والدخول الحقيقية المحققة.

- الأشخاص الذين ليس لديهم ملفات جبائية ولكن في مسار حياتهم اليومية تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخيل هامة مخفية.

بعد القيام بعملية البرمجة التي تتم على مستوى المديرية الولائية للضرائب تقوم هذه الأخيرة بإعداد قائمة نهائية والتي يستند عليها مكتب المراقبة الجبائية من أجل تنفيذها، كما ترسل نسخة من هذه القائمة إلى المديرية الجهوية للضرائب، والتي بدورها ترسلها إلى المديرية العامة للضرائب من أجل المصادقة عليها.

---

[1]- المادة 23 من القانون رقم 91-25، يتضمن قانون المالية 1992، الجريدة الرسمية العدد 65 الصادرة بتاريخ 18-12-1991.

[2]- كحلة عبد الغني، مرجع سابق، ص128.

2- **الأعمال الأولية للمراقبة:** وتتلخص هذه الأعمال في:

- **سحب الملف الضريبي الخاص بالمكلف:** ويتم ذلك من قبل المفتسية المختصة إقليميا بمتابعة الضريبة على الدخل الإجمالي قبل إرسال الإشعار بالتحقيق وذلك للتأكد من:[1]

* تعيين المكلف الخاضع للمراقبة الجبائية بدقة وذلك بأخذ فكرة عن هويته وعنوانه الحقيقي؛

* معرفة طبيعة المداخيل، والذمة المالية للمكلف؛

* تقييم المكلف تجاه الالتزامات الجبائية؛

* السماح بمعاينة عدم التجانس بين المداخيل المصرح بها ووضعية الممتلكات، وعناصر نمط المعيشة للمكلف.

- **البحث عن معلومات جبائية لدى الغير:** حيث يقوم العون المحقق بطلب معلومات جبائية لدى الهيئات والمؤسسات الخارجية التي لها علاقة مع المكلف بالضريبة، لأجل الحصول على معلومات وتوضيحات يعتمد عليها في التحقيق.

ثانيا: مباشرة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

بعد انتهاء فترة التحضير تأتي فترة الانطلاق في أعمال التحقيق المعمق ويتم ذلك من خلال المراحل التالية:

1- **الإشعار بقيام أعمال التحقيق المعمق:** ويتم ذلك من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه للمكلف مع إشعار بالاستلام مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف، ومنحه أجلا أدنى للتحضير يقدر بـ 15 يوم، ابتداءا من تاريخ الاستلام، كما يجب أن يذكر في الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق، وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو.[2]

2- **انطلاق البحث عن المعلومة الجبائية:** بالرغم من أن المراجعة خارجية إلا أن عملية التحقيق المعمق تتم داخل مصالح الإدارة الجبائية، وذلك من أجل عدم مضايقة المكلف في حياته الخاصة، ويتم من خلال جمع المعلومات والتي تشكل هذه الأخيرة دعامة أساسية لتطبيق إجراءات التحقيق المعمق، ونظرا لتنوع المعلومات ومصادرها فإن البحث يتم بشكل متعدد وعلى عدة مستويات:[3]

- **بطاقة وضعية ممتلكات المكلف:** يتم ذلك من خلال ملئ المكلف استمارة (Série 07 Bis) الخاصة، بوضع ممتلكاته المكتسبة وكذا الحسابات البنكية وأي معلومة جبائية تفيد في معرفة وضعية ممتلكات المكلف.

[1]- كحلة عبد الغني، مرجع سابق، ص128.

[2]- المادة 21-3 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2009، مرجع سابق.

[3]- كحلة عبد الغني، مرجع سابق، ص ص 129-130.

- **طلبات التوضيح والتبرير:** يراقب المفتش تصريحات المكلف ويطلب منه التوضيحات أو التبريرات كتابيا، كما يمكن أن يطلب منه دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات موضوع الرقابة، كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعائهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيح شفوي.

- **طلبات كشوفات الربط:** التأكد من أن كشوفات الربط مستغلة بكيفية صحيحة تهدف إلى مراقبة وتكملة الحصول على المعلومات التي تساعد المحقق في أداء مهمته.

- **البحث عن المعلومة الجبائية عن طريق التدخل في عين المكان:** في حالة ما إذا كانت إجراءات بطاقة المعلومات للمكلف غير كافية في معرفة الوضعية المالية للمكلف، يجب القيام بجملة من الإجراءات الميدانية التي تعتبر أساسية بدورها في تحديد الفرق في حجم الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للمكلف.

3- **فترة التحقيق المعمق للوضعية الجبائية:** تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة، اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه.

وتمتد هذه الفترة بأجل يمنح عند الاقتضاء للمكلف بالضريبة، وبناءا على طلبه للرد على طلبات التوضيح وتبرير الأرصدة ومداخيل الأرصدة في الخارج.

كما تمدد هذه الفترة بثلاثين يوم للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف تقديمها، عندما يتوفر المكلف على مداخيل في الخارج.

وتمدد الفترة إلى سنتين في حالة اكتشاف نشاط خفي، عند إجراء التحقيق.[1]

ثالثا: طرق إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة

يتطلب الأمر الرجوع إلى جملة من المعايير المحددة وفقا لنمط معيشة المكلف، هذه المعايير التي يتجلى هدفها في مقارنة المداخيل الفعلية مع تلك المصرح بها، ويعبر الفرق عن مداخيل غير مصرح بها وبالتالي إخضاعها للضريبة.

1- **تقييم العناصر العينية المحددة لدخل المكلف:** يتعين على العون المحقق من أجل إعادة تكوين المداخيل المحققة من قبل المكلف مراقبة العناصر العينية المحددة للذمة المالية للمكلف وهذا بهدف كشف الدخول غير المصرحة، وإعادة إخضاعها للضريبة.

2- **تقييم العناصر المالية المحددة لدخل المكلف:** تسمح للعون المحقق بتحليل الحسابات المالية للمكلف، من أجل كشف مصدر مداخيله وكذا مداخيله غير المصرح بها، وذلك باتباع طريقتين.

- مقارنة الكشوفات البنكية مع المداخيل المصرح بها.
- إنشاء رصيد الحساب النقدي.

[1]- المادة 21-4 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2009، مرجع سابق.

3- **تحليل الحسابات المالية (دائن، مدين):** يتلخص تحليل الحسابات البنكية في تحليل حساب البنك بجانبيه المدين والدائن بهدف معرفة المساهمات المالية للمكلف ومقارنتها مع المداخيل المصرح بها كما يسمح بفحص العمليات المدينة للمكلف، وفي حالة وجود فروقات وإختلالات يجب تبريرها من طرف المكلف وإعادة إخضاعها للضريبة.[1]

4- **تحليل الحسابات المالية باستخدام الموازين:** ويتم ذلك بعد جمع المعلومات السابقة المتعلقة بالحسابات المالية وتستخدم الموازين التي تسمح بمقارنة المداخيل المحققة (الدائن البنكي) مع المداخيل المصرح بها، وذلك بإنشاء جدول ميزانية الخزينة، أو جدول الميزان الشمال الإجمالي.[2]

رابعا: تبليغ النتائج وإقفال الملف

بعد الإنتهاء من إعادة التقييم، يتم الشروع في تبليغ النتائج للمكلف، ويتم تبليغ النتائج في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بنفس الطريقة التي يتم إبلاغ النتائج بها في التحقيق المحاسبي وبنفس الخطوات.[3]

[1]- طالبي محمد، مرجع سابق ، ص120.

[2]- كحلة عبد الغني، مرجع سابق ، ص ص 132-134.

[3]- المادة 21-5 من قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع السابق.

خلاصة الفصل الثاني

من خلال التطرق إلى هذا الفصل تم التوصل إلى أن الرقابة الجبائية تعتبر من أهم الوسائل المنتهجة لمكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، وذلك لكون أن الإدارة الجبائية تعتمد عليها بشكل كبير من أجل معرفة مصداقية تصريحات المكلف واسترجاع الأموال المتهرب منها في ظل مكافحة التهرب الضريبي.

ومن أجل تحقيق أهداف الرقابة الجبائية عمل المشرع على وضع إطار قانوني وتنظيمي لها، وهذا بوضع عدة هيئات وإدارات من شأنها تفعيل الرقابة الجبائية وتنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف من خلال سن مجموعة من القوانين التي تشكل مجموعة من الحقوق والالتزامات وكذا الضمانات الممنوحة للمكلف.

وتتم الرقابة الجبائية على نمطين فهناك رقابة داخلية أو شكلية وذلك للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وهناك رقابة خارجية تتمثل في التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، فهذان النوع من الرقابة تمكنان الإدارة الجبائية من محاربة الغش والتهرب الضريبي، بالرغم من أنهما يختلفان في الإجراءات المتخذة.

الفصل الثالث

واقع تحديث الرقابة الجبائية

في الجزائر دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية

للفترة 2007-2012

مقدمة الفصل الثالث

انطلاقا من أن الرقابة الجبائية هي الوسيلة الأساسية التي حظيت باهتمام السلطات المختصة كونها الأكثر استعمالا في محاربة ظاهرة التهرب والغش الضريبيين، نظرا لطبيعة النظام الضريبي الجزائري القائم على مبدأ التصريح ومحاولة منها لتحقيق الهدف المنوط بها وهو تدارك النقص الحاصل في التحصيلات الضريبية للدولة، لذا وجب التدخل من كل الجوانب من أجل تدارك الأخطاء والنقائص الموجودة من أجل الرفع من فعاليتها سواء كان هذا التدخل من الجانب التشريعي أو من الجانب الإداري أو كان التدخل ميدانيا.

ومحاولة منا إلى إسقاط واقع الجانب النظري على الجانب التطبيقي ونظرا لعدم القدرة على الحصول على المعلومات بالشكل الكافي نحاول إسقاط الدراسة على حالة ولاية المدية من خلال جمع بعض المعلومات الخاصة بمديرية الضرائب لولاية المدية.

وعليه سوف نتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: الإجراءات المستحدثة لتفعيل الرقابة الجبائية.
- المبحث الثاني: دراسة الإقليم و الهيكل الجبائي لولاية المدية.
- المبحث الثالث: تحليل نتائج الرقابة الجبائية وآليات تفعيلها لولاية المدية.

المبحث الأول: إجراءات تحديث الرقابة الجبائية

نظرا إلى أن الرقابة الجبائية لوحدها ليست كافية للتصدي لظواهر الغش والتهرب الضريبيين، وبالرغم من النتائج التي حققتها من أجل ذلك، إلا أنها تتميز ببعض النقائص لذا كان من الضروري البحث على إجراءات جديدة من شأنها تكملة هذا النقص وسد الثغرات الموجودة سواء كانت هذه الإجراءات تشريعية أو إدارية أو حتى ميدانية وذلك من خلال قوانين المالية أو تحسين العنصر البشري وتكوينه من أجل القيام بمهامه على أحسن وجه أو بالاتجاه إلى الجانب الميداني من خلال التنسيق بين مختلف المديريات والإدارات.

المطلب الأول: الإجراءات التشريعية

فضلا عن الرقابة الجبائية فإن مختلف الإجراءات التشريعية التي أتت بها مختلف قوانين المالية تعتبر بمثابة آلية أخرى تهدف إلى مكافحة الغش والتهرب الضريبيين. إذ يعتبر الهدف من وراء هذه الإجراءات هو سد الثغرات الموجودة في القانون الضريبي وكذا تبسيط النظام الضريبي من أجل فعالية أكثر في التحصيل والتقليص من ظواهر التهرب و الغش الضريبيين، وتكمن أهم الإجراءات والتعديلات التي تضمنتها قوانين المالية من سنة 2007 إلى 2012 فيما يلي:

أولا: إجراءات قانون المالية لسنة 2007

تضمن هذا القانون الإجراءات المتعلقة بالضريبة الجزافية الوحيدة (IFU) وكذا النتائج الواجب إرفاقها بالتصريح من قبل المؤسسات.[1]

***ثانيا*: إجراءات قانون المالية لسنة 2008**

من أهم الإجراءات التي جاء بها هذا القانون إحداث النظام المبسط للفرض الضريبي أي انه بإمكان المكلف أن يختار الخضوع للنظام المبسط بدلا من الخضوع للضريبة الجزافية الوحيدة.[2]

ثالثا: إجراءات قانون المالية التكميلي لسنة 2008:

جاء في نص المادة 20 مكرر -1 انه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، كما جاء هذا القانون بأهم العقوبات المتعلقة بالتحفيز الضريبي في حالة عدم احترام الشركات احكام نظام دعم الاستثمار.[3]

رابعا: إجراءات قانون المالية لسنة 2009: جاء هذا القانون بإجراء توسيع مجال الرقابة الجبائية لتمس تحويل الأموال إلى الخارج، وكذا مراقبة الاستثمارات المستفيدة من الامتيازات.[4]

---

[1]- قانون رقم 06-24، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، الجريدة الرسمية العدد 85 الصادرة بتاريخ 27-12-2006.

[2]-قانون رقم 07-12، يتضمن قانون المالية لسنة 2008. مرجع سابق.

[3]- أمر رقم 08-02 ، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008. مرجع سابق.

[4]- قانون رقم 08-21، يتضمن قانون المالية لسنة 2009 . مرجع سابق.

خامسا: إجراءات قانون المالية لسنة 2010:

جاء هذا القانون بأهم الإجراءات المتعلقة بالتحقيق المصوب كمدة التحقيق وطرق الطعن، والوثائق الواجب تقديمها في حال التحقيق، كما جاء في هذا القانون ببعض الإجراءات المتعلقة بالطعون بالنسبة لمديرية كبريات المؤسسات.[1]

سادسا: إجراءات قانون المالية لسنة 2011:

جاء هذا القانون بإجراء ضم قسم آخر لقانون الإجراءات الجبائية هو قسم التسجيل والطابع وكذا القوانين المتعلقة بهما.[2]

سابعا: إجراءات قانون المالية لسنة 2012:

أهم الإجراءات التي جاء بها هذا القانون تلك المتعلقة بالتحقيق بعين المكان وآجال وطرق الطعن فيها[3]، كما تم إنشاء فصل سابع ضمن الجزء الخامس من قانون الإجراءات الجبائية تحت عنوان المحررات الجبائية.[4]

ثامنا: إجراءات قانون المالية لسنة 2013:

جاء هذا القانون بالإجراءات المتعلقة بالمؤسسات المرتبطة وما يتعلق باسعار التحويل؛ كما جاء في القانون أهم الآثار الناجمة على إجراء التلبس الجبائي إزاء أنظمة الإخضاع الضريبي وإجراءات المراقبة وحق الاسترداد.[5]

[1]- قانون رقم 09-09 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2010. الجريدة الرسمية العدد 78 الصادرة بتاريخ 30-12-2009

[2]- قانون رقم 10-13، يتضمن قانون المالية لسنة 2011.، الجريدة الرسمية العدد 80 الصادرة بتاريخ 29-12-2010

[3]- موقع وزارة المالية http://www.mfdji.gov.dz/midex.php ، تاريخ الاطلاع : 2014/02/18.

[4]- قانون رقم 11-16، يتضمن قانون المالية لسنة 2012. الجريدة الرسمية العدد72 الصادرة بتاريخ 28-12-2011.

[5]- قانون رقم 12-12، يتضمن قانون المالية لسنة 2013. الجريدة الرسمية العدد 72 الصادرة بتاريخ 26-12-2012.

المطلب الثاني: الإجراءات الإدارية

إن الجيل الثاني من الإصلاح الضريبي كان يرمي إلى إضفاء العصرنة والفعالية على المنظومة الجبائية الجزائرية بصورة تدريجية وصولا في الأخير إلى استخلاف الجباية البترولية بالجباية العادية كمصدر مستديم لموارد الميزانية.

إذ قامت السلطات العمومية في هذا السياق ببعض الجهود والمتعلقة بتحسين العوامل المادية والبشرية للشروع في إرساء منظومات معلوماتية متكاملة، وكذا لدعم عصرنه برنامج قطاع الضرائب من خلال تكوين أعوان الإدارة الضريبية من جهة، ومن أجل السير الحسن لمهام الموظفين ومدى التزامهم بهذه المهام المخولة لهم من جهة أخرى. ومن أهم هذه الإجراءات:

أولا: تحسين تسيير ومعالجة المعلومات الجبائية

يهدف تحسين العوامل المادية بجميع الوسائل والتقنيات إلى الأداء الجيد لموظفي الإدارة الجبائية، وفي منظور بلوغ هذا الهدف تواصلت وتكثفت أعمال واسعة النطاق تجسدت في التزامات مدققة وملموسة، سواء من حيث الهياكل حيث تم تجزئة الهياكل وإنشاء ثلاثة هياكل كبيرة جديدة هي مديرية كبريات المؤسسات، مركز الضرائب، والمركز الجواري للضرائب، أو من حيث مسعى النوعية الذي تنتهجه المديرية العامة للضرائب فقد تجسد في إقرار هيكل تنظيمي جديد أحدثت بموجبه مديرية للإعلام والوثائق الجبائية، حيث أدرجت في إطار برنامج عصرنة الإدارة الضريبية بهدف وضع قاعدة معطيات مركزية لتسيير البطاقية الوطنية للجمهور الجبائي[1]، ترتكز على استعمال نظام شبكي معلوماتي بهيكل تنظيمي يظم ثلاث هيئات هي: المديرية الفرعية للبحث عن المعلومة والوثائق، المديرية الفرعية لمعالجة وتحليل المعلومة، المديرية الفرعية لتنظيم مسار المعلومة[2]، حيث تكلف كل مديرية بمايلي:

1- **المديرية الفرعية للبحث عن المعلومة والوثائق:** تكلف بـ:

- إستراتيجية مسار البحوث وإيداعها على الصعيد الوطني والدولي؛

- وضع الوسائل الضرورية مع الربط مع مصادر المعلومات التي هي في حوزة إدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات والهيئات المختلفة الخاضعة لرقابة السلطة الإدارية والمؤسسات الخاصة الملزمة باطلاع الإدارة الضريبية عن المعلومة الجبائية المتواجدة لديها؛

- التنسيق مع الهياكل الأخرى في المديرية العامة للضرائب فيما يخص مهام جمع المعلومة على الصعيد المحلي، وذلك بمقتضى أحكام حق الإطلاع عن طريق الطلب المسبق؛

- الارتباط مع المركز الوطني للإعلام والإحصائيات للجمارك والديوان الوطني للإحصائيات على أساس استعمال رقم التعريف الإحصائي كمعين مشترك؛

---

[1]- كحلة عبد الغني، مرجع سابق، ص156.

[2]- المادة 1 من المرسوم التنفيذي رقم 03-195 ، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 30 الصادرة بتاريخ 30-04-2003.

-الارتباط مع المركز الوطني للسجل التجاري والصناديق الوطنية للضمان الاجتماعي.

2- المديرية الفرعية لمعالجة المعلومة:

- تنفيذ المناهج المكملة لمنظومة جمع المعلومة وإجراءات تبادل المعطيات؛
- إحداثيات البطاقيات المترابطة مع العناصر المحددة في المادتين 98 و180 من قانون الضرائب المباشرة وربط هذه البطاقيات؛
- تدعيم المعلومات المتعلقة بمكونات ممتلكات الأشخاص المرقمين ومداخيلهم؛
- إعداد طرق عبور بين رقم التعريف الإحصائي للأشخاص المعنويين، وأرقام الأشخاص الطبيعيين الذين يملكون فيها مصالح؛
- انجاز دراسات استشرافية تستعمل كدعامات تقنية للإدارة الضريبية والهيئات العليا للدولة؛
- تدعيم الأشغال التي تنجزها المراكز الجهوية للإعلام والتوثيق، ومعالجتها وتحليلها؛
- انجاز أعمال (بناء على الطلب) من أجل المهام ذات الأولوية والمحددة على الصعيد الوطني.

3- المديرية الفرعية لتنظيم مسار المعلومة:

- وضع مسالك الاتصال؛
- احترام الإكراهات الأمنية؛
- مراقبة الدخول التباييني للمواقع؛
- حماية بنوك المعطيات.

ثانيا: تحسين كفاءة العنصر البشري (أعوان الإدارة)

يعتبر إغفال الوسائل البشرية بالرغم من إعطاء الأهمية للوسائل المادية عائقا أمام رفع مستوى فعالية الإدارة الضريبية التي تختلف نشاطاتها وتتنوع أدوارها من إحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد الوعاء الضريبي إلى مهمتها الرقابية، حيث تعد مشاركة العامل البشري أهم عنصر للرقي بنظام الجباية، فلابد للقرارات الجبائية أن تعني بملاحظات الأعوان الجبائيين الميدانيين وعدم الاقتصار على تسيير ممركز، لأن أفضل من له معلومات عن فعالية نظام الضريبة العون المكلف بالعمليات الضريبية أو التحصيل.[1]

ويشكل التكوين جانبا هاما لدعم برنامج عصرنه الإدارة الضريبية، ولذلك يتعين تطوير أعوان الإدارة فيما يخص أسلوب تعيينهم وتأهيلهم، حيث يجب أن يكون انتقاء هؤلاء الأعوان قائما على أساس علمي وموضوعي من خلال العمل على ترقية وزيادة التأهيل العلمي لأعوان إدارة الضرائب، ومن أجل تحقيق هذا الهدف تم وضع برنامج سنوي (2004-2005). وتم تتبعه إلى غاية 2009 وفيما يلي جدول للأعمال التكوينية للأعوان بين حوصلة مرقمة عما تم انجازه خلال سنتي 2008-2009.

[1]- كحلة عبد الغني، مرجع سابق، ص158.

الجدول رقم (2-3): حوصلة الأعمال التكوينية لموظفي الإدارة الضريبية برسم سنتي (2009 -2008)

الأعمال التكوينية	2008	2009
التكوين الأساسي		
تكوين مدته سنة واحدة بالمدرسة الوطنية للضرائب	178 مفتش رئيسي متربص	تم إصدار الإجراءات فقط
تكوين متخصص لمدة سنتين بمعهد الإقتصاد الجمركي	26 مفتش مركزي	23 مفتش مركزي
التكوين المتواصل		
دورات الإتقان والرسكلة المتصلة بالتقنيات الجبائية	2538 عونا	1834 عونا
الدورات المتعلقة بتسيير المؤسسات	296 إطارا	324 إطارا
دورات تكوينية في الإعلام الآلي على مستوى معاهد التكوين المهني الوطنية	1966 عونا	173 عونا
تكوين في النظام المحاسبي والمالي الجديد من عناصر مدققي الحسابات ورؤساء مفتشيات ورؤساء مصالح جباية المؤسسات	1104 عونا	1105 عونا
تكوين قصير المدة علة مستوى المديرية العامة للمالية العمومية الفرنسية في إطار التعاون الدولي بين المديريتين العامتين	09 إطارات	06 إطارات
دورة لتكوين المكونين بهدف المشاركة في تنشيط التكوين على الصعيد الجهوي و المحلي	-	321 إطارا
عمل تكويني في أخلاقيات المهنة	-	1128 إطارا

المصدر: وزارة المالية، نشرة أخبار المالية، العدد 29، المؤرخ في 2010، ص 76.

ومن أجل السير الحسن لمهام أعوان الإدارة الجبائية والتحقق من التزاماتهم بالمهام المخولة لهم، من خلال تفتيش ورقابة السير الحسن لمصالح الضرائب قامت هيئة المفتشية العامة للمصالح الجبائية (IGSF) والتي تم إنشاؤها بموجب المرسوم التنفيذي 90-190 المؤرخ في 27-06-1990، المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية، واستنادا لهذا المرسوم فإن المفتشية العامة للمصالح الجبائية تقوم بتنظيم وتفتيش ورقابة المصالح الضريبية وذلك من خلال:

- القيام بالأعمال المتعلقة بالرقابة الداخلية للمصالح الجبائية؛
- مراقبة تسيير مصالح الوعاء والتحصيل من أجل الحيطة من أي اختلالات في التسيير؛

تكوين المسيرين للقيام بمهامهم في إطار القوانين الجبائية.

كما تقوم بإعلام المدير العام للضرائب فيما يخص تنظيم سير أعمال المصالح الضريبية من خلال فعالية وكفاءة مسيريها، وكذا مدى استغلالها للقدرات البشرية المتاحة.

المطلب الثالث: الإجراءات الميدانية

أوجدت السلطات الجبائية إجراءات عملية ميدانية من أجل التنسيق بين مختلف المصالح الاقتصادية لحصر فعال للمعاملات التدليسية في الميادين الاقتصادية الأكثر استفحالا للغش الضريبي والتهرب الضريبيين وتتمثل أهم هذه الإجراءات في:

أولا: إنشاء رقم التعريف الجبائي

تم استحداثه سنة 1992 [1] حيث يؤسس مؤشر جبائي يخصص لإحصاء المكلفين الطبيعين والمعنويين ويتكون هذا الرقم من 15 رقما يمثل كل رقم إحدى المعلومات الشخصية للمكلف حسب ما يلي:

- نمطية المكلف (طبيعي أو معنوي)؛
- تاريخ ومكان ميلاد، رقم شهادة الميلاد؛
- طبيعة النشاط المستغل (اسم ولقب الشخص، أو شركاؤه)، تاريخ بداية النشاط ومقره، رقم السجل التجاري؛

تم منح هذا الرقم من طرف الديوان الوطني للإحصائيات(ONS) لاستعماله في تسهيل العلاقات مع الإدارة الضريبية، وعليه تتوجب على جل الإدارات والهيئات العمومية استعمال رقم التعريف الإحصائي في علاقتها مع المكلفين، ثم انتقلت صلاحية هذا الرقم إلى الإدارة الضريبية ليسمى بعد ذلك برقم التعريف الجبائي.[2]

ثانيا: التسجيل في البطاقية الوطنية للغشاشين

يسمح هذا الملف بتحديد الأشخاص الذين ارتكبوا مخالفات جبائية وتجارية أو جمركية من أجل حصر الممارسات التدليسية، وتنظيم العمليات الرقابية، والهدف من إنشاء هذه البطاقية هو دفع المدلسين إلى تغيير سلوكياتهم وإتمام التزاماتهم الضريبية، حيث تم إنشاء هذا النظام في سنة 1997 ولكن لم يتم العمل به بصفة رسمية إلا في سنة 2006، ويسجل في هذا الملف:[3]

- المكلفون الذين أودع في حقهم شكاوي بممارسة غش ضريبي أو تنظيم عدم القدرة على التسديد؛
- المكلفون الذين لا يتعلقون بقطاع عمومي، والمدينين بالضريبة ذوي المساهمة الجبائية الكبيرة والذين يكونون محل إجراءات ردعية وكذلك المكلفين الذين يحتمل ارتكابهم للغش ويتجاوز دينهم الجبائي لسنة واحدة خمسة ملايين دينار؛
- المكلفون غير المقيمين بالجزائر والذين صرحوا بعناوين غير صحيحة أو غير كاملة أو وهمية من أجل التملص من التزاماتهم الجبائية؛
- مرتكبو المخالفات الجمركية فيما يخص قيمة الأصل والتعريفة الجمركية؛

---

[1]- المادة 110 من القانون رقم 91-25 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 المؤرخ في 16-12-1991.

[2]- المادة 42 قانون رقم 05-16 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2006 ، مرجع سابق.

[3]- كحلة عبد الغني، مرجع سابق، ص161.

- التجار الذين ارتكبوا مخالفات لتشريع الأسعار والنوعية والمتمثلة في عدم الفوترة عندما يتجاوز مبلغ المبيعات أو المشتريات دون فاتورة مليون دينار، وممارسات تجارية غير شرعية وممارسات تجارية تدليسية.

وترسل نسخة من المكلفين المدلسين دوريا إلى كل من مصلحة التجارة والجمارك والضرائب، حيث تجري مصالح الرقابة الخاصة بهم دوريا بشكل أحادي أو بمعية الفرق المختلطة كل ما يتعلق بعمليات الرقابة على الأشخاص المسجلين في بطاقية الغشاشين.

ثالثا: التزام الاستعانة بمحافظي الحسابات

يلزم هذا الإجراء المؤسسات والشركات الإستعانة بمحافظي الحسابات المعتمدين من أجل مسك محاسبة قانونية ومضبوطة وهذا للتقليل من عمليات الغش عن طريق العمليات المحاسبية، حيث يتعين على الجمعيات العامة للشركات ذات المسؤولية المحدودة تعيين محافظ حسابات أو أكثر يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات كما يتم تعيينهم أو تعويضهم في حالة وجود مانع بأمر من رئيس المحكمة المختصة في مقر الشركة ذات المسؤولية المحدودة، ويعاقب المسيرون في حالة عدم تنصيب محافظي الحسابات.[1]

رابعا: تطبيق شهادة الوضعية الجبائية

أسست هذه الشهادة لتحل محل مستخرج من الجداول المصفى والمنصوص عليه في المادة 68 من قانون المالية لسنة 1997، حيث يخضع كل طلب شطب من السجل التجاري إلى تقديم شهادة الوضعية الجبائية مسلمة من طرف مصالح الإدارة الضريبية المختصة، حيث يخضع لهذا الإجراء المكلف في حالة طلب شطب من السجل التجاري، ويعتبر تاريخ وقف نشاط الشخص الذي طلب شهادة الوضعية الجبائية هو ذلك المقيد في شطب السجل التجاري من طرف المركز الوطني للسجل التجاري، ويجب أن توضع هذه الشهادة بدقة الوضعية الجبائية التي يتواجد فيها الشخص الذي طلبها بخصوص الضرائب والحقوق والرسوم المستحقة الدفع للخزينة.

خامسا: الإجراءات الخاصة بالمستوردين

أجبرت الدولة على إيجاد طريقة للحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبين المتزايدة مع الحجم المذهل لعمليات الاستيراد من حيث عدد المتدخلين والمسجلين في البطاقية الوطنية للغشاشين والتي كان نتاجها مبالغ ضخمة لم تصل إلى خزينة الدولة، وذلك من خلال اتخاذ مجموعة من الإجراءات لغرض تأطير صورة أحسن لعمليات الاستيراد بما يجنب مظاهر الغش الجمركي والضريبي لأجل حماية الاقتصاد الوطني، ويمكن حصر هذه الإجراءات في:

1- **تأسيس رسم التوطين المصرفي:** يطبق رسم خاص للتوطين المصرفي على عمليات الاستيراد بمبلغ 10000دج يسدد لدى قابض الضرائب ويترتب عنه منح شهادة وتسليم إيصال عن ذلك، وعليه يتوجب على

[1]- كحلة عبد الغني، مرجع سابق، ص162.

البنوك التي يتعامل معها المستوردون عدم قبول ملفاتهم إلا إذا كانت تشتمل على شهادة تثبت دفعهم لرسم التوطين، وهذا من أجل منع أي توطين ووقف أي عملية جمركية للسلع المستوردة من المستوردين المقصيين من عمليات الاستيراد. والغرض الأساسي من هذا الإجراء ليس تحصيل رسم التوطين بل المساهمة في تتبع ومراقبة عمليات الاستيراد التي يقوم بها المكلفون من أجل الحد من عمليات الغش الضريبي. من خلال عدم منح هذا الرسم للمستوردين الغشاشين وبالتالي إقصائهم من ممارسة نشاط الاستيراد.[1]

لا تتم عملية تسليم شهادة التوطين إلا بعد التحقق وتسوية الوضعية الضريبية للمكلفين وذلك من خلال:

- منع تسليم شهادة التوطين المصرفي للمكلف الذي لا يملك الرقم التعريفي الذي أصبح مرجعا مشتركا بالنسبة للبطاقيات التي تمسكها مؤسسات أخرى مما يسهل تبادل المعلومات بين المتدخلين في مجال رقابة وتنظيم التجارة الخارجية؛

- تأليف بطاقية المستوردين تدون فيها على الخصوص قائمة المستوردين الذين ارتكبوا مخالفات في حق التشريع الجمركي أو الضريبي، ولذلك فإن الموافقة على تسليم شهادة التوطين المصرفي لعمليات استيراد البضائع يجب أن تتوقف لزوما على الإطلاع المسبق على البطاقية بما يمكن من معرفة حالة هذا المستورد إزاء التنظيم الجمركي والضريبي؛

- المراقبة الآنية للوضعية الجبائية للمستوردين فيما يخص العمليات التي قاموا بها ابتداء من أول جانفي 2004 وهذا بالمقارنة بين معلومات الإدارة الجمركية وكذا مراقبة مدى احترام الالتزامات الضريبية، وفي حالة وجود خلل يحال ملف المستورد على المراقبة المعمقة؛

- إعادة توجيه و إحياء نشاط الفرق المختلطة نحو مراقبة المستوردين؛

- وضع قائمة المستوردين غير محددي الإقامة والمقصيين والذين لا يحترمون التزاماتهم الجبائية تحت تصرف مصالح بنك الجزائر وذلك لتعليق عمليات التوطين؛

- ضرورة تطبيق حق الزيارة وحق إجراء التحقيق على المستورد وكذا المكلفين بالضريبة الذين تثبت لديهم (في حقهم) شبهة الغش الضريبي؛

2- **تنظيم الوضعية المالية للمكلف المستورد:** لا يمكن أن تمارس نشاطات استيراد المواد الأولية والمنتوجات والبضائع الموجهة لإعادة البيع على حالتها، إلا من قبل الشركات التي يساوي أو يفوق رأسمالها عشرون مليون دينار محرر كليا[2]، بموجب هذا الإجراء فإن كل المستوردين والمصدرين ملتزمون بتنظيم وضعيتهم المالية، مما يسمح بمراقبة المواد المستوردة والموجهة إلى السوق الموازية في ظل العمليات التجارية المبرمة دون فواتير من أجل الغش والتهرب الضريبيي.

[1]- كحلة عبد الغني، مرجع سابق، ص163.

[2]- المادة 13 من الأمر رقم05.05، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005. المؤرخ في 25-07-2005.

المبحث الثاني : دراسة الإقليم و الهيكل الجبائي لولاية المدية

محاولة منا إلى ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي نقوم في هذا المبحث دراسة الإقليم الجبائي لولاية المدية بحيث أنها تعتبر من الأقاليم الجبائية المهمة للتحصل الجبائي على المستوى الوطني و هذا بالنظر إلى مكونات الإقليم الجبائي و اتساعه وتنوع مصادره ، أو من حيث هيكلة مديرية الضرائب الولائية.

المطلب الأول: تعريف الاقليم الجبائي و مصادر وعائه

تعتبر ولاية المدية من الولايات الداخلية الوسطى حيث تبلغ مساحتها 8700 كلم^2 وهي تضم 19 دائرة و64 بلدية، تشترك مع ستة أقاليم جبائية تحدها شمالا ولاية البليدة ومن الغرب كل من عين الدفلى وتيسمسيلت، أما جنوبا فتحدها ولاية الجلفة و من الشرق كل من المسيلة و البويرة ، ويبلغ عدد السكان حسب الإحصاءات الأخيرة حوالي 832770 نسمة متمركزين على وجه الخصوص على مستوى الدوائر الكبرى وهي المدية،البرواقية بني سليمان ، قصر البخاري.

ويتكون الوعاء الجبائي للولاية من القطاعات التالية :

أولا: القطاع الفلاحي

تعتبر الولاية ذات طابع فلاحي حيث تتربع على مساحة تقدر ب 877.595 هكتار ، منها 773.541 هكتار مساحة إجمالية للفلاحة ، و تمثل المناطق الصالحة للزراعة حوالي 337598 هكتار. وقد تم تسجيل إنتاج 1754686 قنطار من الحبوب في مساحة تقدر ب 111307 هكتار أي بما يعادل 16 قنطار في الهكتار الواحد ، كما تتوفر الولاية على إنتاج حيواني هام يضم الأغنام و الأبقار ،تتركز نشاطات هذا الإنتاج أساسا في المناطق الجنوبية من الولاية ، حيث سجلت في سنة 2009 إنتاج قدر بحوالي 714000 رأس غنم بالإضافة إلى إنتاج أبقار قدر بـ 43800 رأس منها 27000 رأس مخصص لإنتاج الحليب حيث قدرت كميات الحليب المنتجة خلال السنة حوالي 85676000 لتر.

وبالإضافة إلى هذه المنتجات توجد منتجات أخرى من بينها تربية الدواجن والنحل حيث عرفت انتشارا واسعا على مستوى الولاية خصوصا خلال السنوات الأخيرة.

و نظرا لصعوبة الحصول على المعلومات استعنت بمجموعة من المعطيات المتوفرة لسنتي 2011/2010 قدر فيها الإنتاج الحيواني من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-3): الإنتاج الحيواني لسنة (2010-2011)

النوع (الإنتاج)	الكمية (2010- 2011)
اللحوم الحمراء (قنطار)	114503
اللحوم البيضاء (قنطار)	162234
البيض (حبة)	104733000
الحليب (لتر)	100970303
الصوف (قنطار)	700700
العسل (قنطار)	14347
الجلد (قنطار)	11633

المصدر: كحلة عبد الغني ، مرجع سابق،ص 187.

ثانيا: القطاع الصناعي

يتوفر الإقليم الجبائي لولاية المدية على جملة من المواد الأولية الداخلة في الصناعة إذا ما تم تفعيل الرقابة الجبائية عليها فإنها تساهم في تحسين التحصيل الجبائي ومن هذه المواد الأولية نجد:

الجدول رقم (4-3): المواد الأولية و أماكن تواجدها بولاية المدية لسنة 2011

المادة الأولية	الكمية المنتجة (طن)		أماكن تواجدها
	المقدرة	الفعلية	
الكلس	2300.000	142702	قصر البخاري،البرواقية،الحمدانية
الجبس	100.000	29818	بوعيشون،حناشة،الغزاغزة البرواقية، ذراع السمار
الصلصال	240000	_	

المصدر: كحلة عبد الغني: نفس المرجع السابق، ص187.

ثالثا: القطاع التجاري

تتوفر الولاية على عدد هام من المتعاملين الاقتصاديين الناشطين في قطاعات مختلفة، مسجلين على مستوى ملحقة المركز الوطني للسجل التجاري، وقد قدر عددهم حوالي 31000 تاجر موزعين وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (5-3): عدد التجار حسب القطاع وعبر دوائر ولاية المدية لسنة 2012.*

الدوائر	الانتاج	ص/التقليدية	الجملة	الاستراد	التجزئة	الخدمات	المجموع
دائرة المدية	1582	10	428	147	4780	3316	10263
دائرة وزرة	189	00	20	05	279	569	1062
دائرة وامري	82	00	14	01	165	331	593
دائرة سي المحجوب	23	00	03	01	76	151	254
دائرة البرواقية	452	00	98	05	1211	1176	2942
دائرة سغوان	89	04	22	01	250	229	595
دائرة العمارية	166	00	29	4	365	429	993
دائرة قصر البخاري	403	00	163	6	1200	1084	2856
دائرة الشهبونية	69	00	16	01	299	256	641
دائرة أولاد عنتر	10	00	03	00	35	56	104
دائرة عزيز	31	00	13	00	106	187	337
دائرة عين بوسيف	204	00	40	00	269	528	1041
دائرة القلب الكبير	111	00	56	01	109	424	701
دائرة شلالة العذاورة	138	00	43	01	917	365	2464
دائرة بني سليمان	455	00	114	21	977	948	2515
دائرة السواقي	202	00	59	11	438	385	1095
دائرة تابلاط	237	00	25	05	743	585	1595
دائرة العزيزية	56	00	06	02	384	261	709
دائرة سيدي نعمان	109	00	14	00	376	686	1185
مجموع الولاية	4608	14	1156	212	12979	11966	30935

المصدر: مديرية التجارة لولاية المدية

*- لمزيد من المعلومات أنظر الملحق رقم (1)

رابعا: القطاع السياحي

تتوفر ولاية المدية على إمكانيات سياحية هائلة ومتنوعة كالحمامات الطبيعية كحمام الصالحين بالبرواقية، حمام العناصر بشلالة العذاورة وكذا المنتجات الفنية والتقليدية كصناعة الخزف الفني، ومختلف الصناعات الطبيعية والمنتجات النسيجية، بالإضافة إلى مناطق سياحية تعتبر جد جذابة ، يمكن أن تساهم هذه الإمكانيات في تنمية اقتصادية واجتماعية حقيقية. ولن يكون ذلك إلا بتعريف هذه الثروة وتشجيع الاستثمارات فيها من أجل إقامة مشاريع سياحية ، لتشكيل قواعد لأوعية جبائية إضافية مما يحسن المردود الجبائي لتمويل التنمية بالولاية.[1]

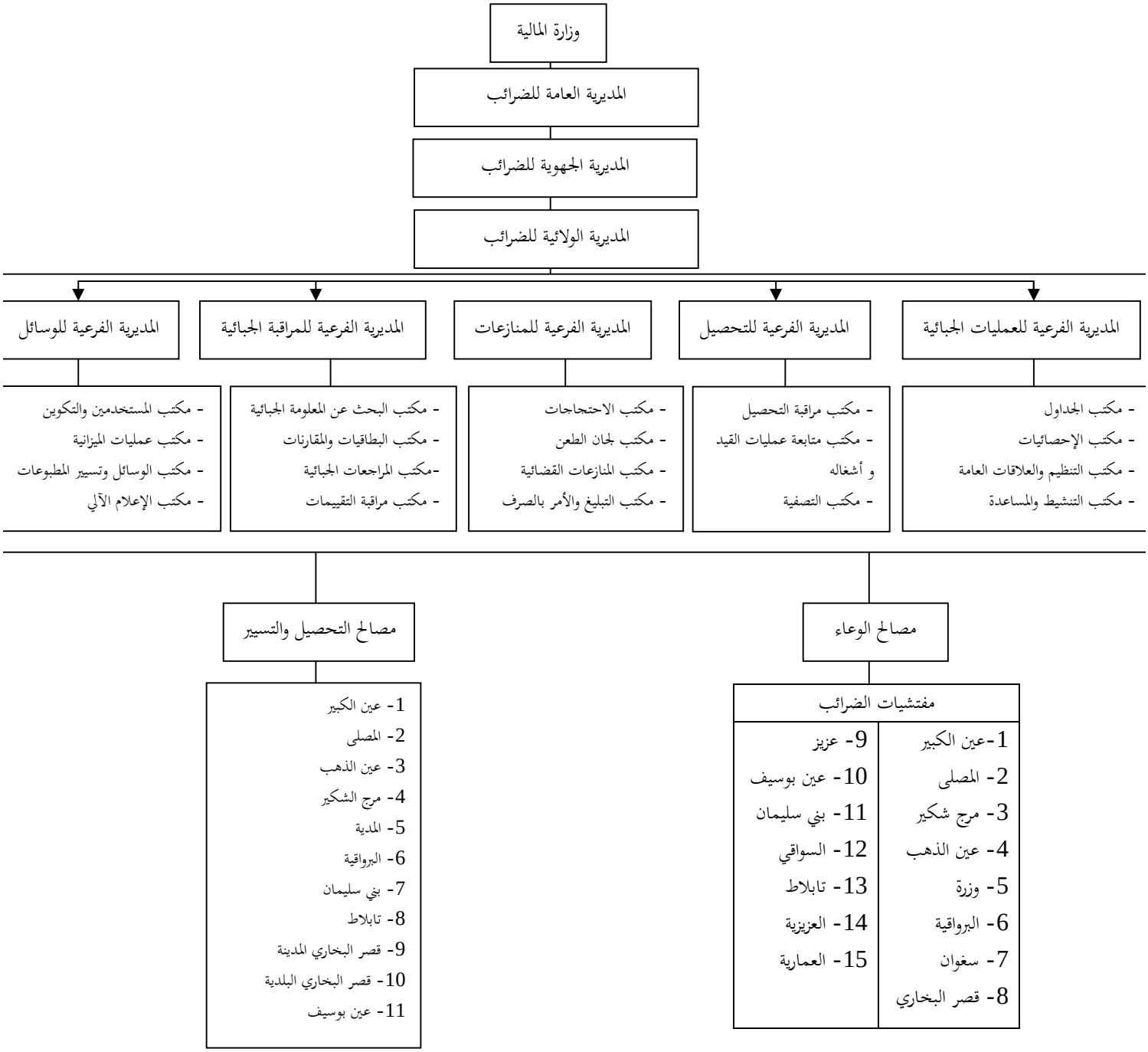
المطلب الثاني: الهيكل الإداري وتوزيع الأعوان بمديرية الضرائب لولاية المدية

أولا: الهيكل الإداري

تغير الهيكل الجبائي بالولاية في ظل الإصلاح الضريبي عدة مرات، سواء من حيث الهيكل الداخلي للمديرية أو المصالح الخارجية للوعاء و التحصيل وكذلك من حيث الأعوان ومستوياتهم العلمية، حيث تتفرع المديرية الولائية للضرائب إلى خمس مديريات فرعية وهي المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والمديرية الفرعية للتحصيل والمديرية الفرعية للمنازعات، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية إضافة إلى المديرية الفرعية للوسائل،كما تقسم هذه المديريات الفرعية إلى عدة مكاتب، ويمكن توضيح هذه المديريات في الشكل التالي:

[1]- كحلة عبد الغني، مرجع سابق، ص188.

الشكل رقم (3-3): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية



المصدر: المديرية العامة للضرائب

ثانيا: التطور الكمي لأعوان مديرية الضرائب

يمكن تبيان تطور عدد العمال من الناصح التوعية و الناصح الكمية من خلال الجداول التالية:

الجدول رقم (6-3): توزيع الأعوان وتطور عددهم للفترة (2007-2010)

السنة / البيان	2007	2008	2009	2010
العدد الإجمالي	403	407	404	451
مصلحة الرقابة الجبائية	22	24	28	28
المفتشيات(الوعاء)	148	150	190	190
قباضات التحصيل	118	120	125	125
الباقي في المصالح الأخرى	332	335	343	343
الاحتياجات في المناصب	58	60	100	102

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية، المديرية الفرعية للوسائل، مكتب المستخدمين والتكوين

من خلال الجدول يتضح أن عدد الأعوان لم يتغير بشكل كبير بالرغم من التطورات التي عرفتها الأعمال الجبائية وعاءا وتحصيلا و رقابة ،حيث أن النقص في المناصب بقي يراوح مكانه مع بقاء التركيز على جانب الوعاء و التحصيل دون الاهتمام بالرقابة الجبائية بالنسبة لإجمالي العمال حوالي 6% أما بالنسبة لمفتشيات الوعاء و التحصيل فتقدر بحوالي 42% و 72 % على التوالي و هي تعتبر نسبة كبيرة مقارنة مع ماهو مسجل في الرقابة الجبائية ،وهذا ما يدل على النقص الكمي لأعوان على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

ولتبيان ذلك النقص في أعوان الرقابة الجبائية يمكن إدراج الجدول التالي:

الجدول رقم (7-3): رؤساء الفرق و محققي المحاسبة و التقويم لسنة 2012

البيان	العدد	المجموع	الاحتياجات
رئيس فرقة التحقيق	2	4	4
رئيس فرقة التقويم	2		
محقق المحاسبة	33	38	16
محقق التقويم	5		

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ، مكتب مراقبة التقييم

من خلال الجدول يتضح أن النقص في أعوان الرقابة الجبائية على مستوى المديرية كبير جدا مقارنة مع ما هو متوفر حيث تحتوي المديرية على 33 محقق في المحاسبة و خمس محققين في التقويم إلا أنها تحتاج إلى عدد أكبر من ذلك و هذا الانجاز أعمالها بالفعالية المطلوبة. وهذا ما يدل على النقص الكبير و البائن في الإمكانيات البشرية.

ثالثا: التطور النوعي لأعوان مديرية الضرائب

يرتبط تفعيل الرقابة الجبائية بنوع الأعوان المستخدمين في الإدارة ويمكن استعراض المستويات العلمية لأعوان الجبائية لولاية المدية حسب الجدول التالي:

الجدول رقم(8-3) المستويات العلمية لأعوان الجبائية لمديرية الضرائب لولاية المدية للفترة(2010-2012)

السنة	2010		2011	
المستوى العلمي	العدد	%	العدد	النسبة
شهادة ماجيستر	03	0.67	03	0.7
شهادة ليسانس	65	14.42	63	15.62
مستوى جامعي تكوين منواصل	12	2.66	10	2.47
مستوى ثانوي	16	3.54	15	3.72
شهادة الأهلية	240	53.21	201	49.75
أقل من شهادة الأهلية	115	25.5	112	27.74
المجموع	451	100	404	100

المصدر : كحلة عبد الغني ، مرجع سابق، ص 193 .

من الجدول يتضح أنه لا يمكن الوصول إلى كفاءة النظام الجبائي وهذا من خلال نسب الكفاءات العلمية المتواجدة داخل الإدارة حيث أنه توجد نسبة 0.7% من الأعوان فقط متحصلين على شهادة ماجستير، بينما نسبة 14.62% عون متحصل على شهادة ليسانس و الباقي وهو ما يمثل نسبة 85% تقريبا دون شهادة جامعية وهي نسبة كبيرة جدا، و هذا ما يؤكد عدم قدرة الأعوان على إتمام مهامهم لأنهم لم يتحصلوا على التكوين المناسب و الكامل في مجال المحاسبة وتقنيات التحقيق و الإحصاء خاصة مع حجم الملفات الواجب دراستها، و هذا ما ينعكس سلبا على تحقيق الأهداف المرسومة.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الرقابة الجبائية وآليات تفعيلها لولاية المدية

نحاول في هذا المبحث تحليل المعطيات الإحصائية الميدانية المتعلقة بمدى فعالية الرقابة الجبائية بكل أشكالها على مستوى مديرية الضرائب لولاية المدية، وهذا من خلال تحليل الرقابة الداخلية من جراء فحص بعض المؤشرات التي تم الحصول عليها وكذا الرقابة المعمقة، وفي الأخير يمكن اقتراح بعض الآليات التي من شأنها تفعيل الرقابة الجبائية بالولاية.

المطلب الأول: تحليل وتقييم نتائج الرقابة الجبائية الداخلية

لتوضيح نتائج الرقابة الجبائية الداخلية نقوم بتحليل مؤشرات الوعاء و مؤشرات التحصيل التي لها علاقة بالرقابة الجبائية الداخلية.

أولا: مؤشرات الوعاء الجبائي

تنحصر هذه المؤشرات في 22 مؤشر يمكن تقسيمها إلى ثمانية مجموعات رئيسية.

- **تضم المؤشرات** A_1 : التصريحات الشهرية (الالتزام الطوعي) G50 تقدر نسبة هذا المؤشر بحوالي 68% في المتوسط من النسبة الكلية للمكلفين و هذا ما يدل على أن 68% من المكلفين يقومون بالتصريح الطوعي بواسطة G50 أي نسبة 32% من المكلفين تبقى غير ملتزمة بتقديم تصريحها الشهري خاصة التجار وتعتبر هذه النسبة كبيرة نوعا ما ، أو هذا ما يدل على نقص الشفافية في المعاملات الجبائية.

- **المؤشر** A_2 : التصريحات الشهرية المستدعاة (معدل التنشيط و التفعيل)، وهو يعبر عن درجة فعالية الادارة الجبائية من خلال عملية تنشيط و تحفيز المكلفين غير الملتزمين . بحيث كلما تم التنشيط الكلي كلما عبر ذلك على القدرة و الفعالية في التحكم في كامل الوعاء الجبائي ،وحقق هذا المؤشر نسبة تقدر بحوالي 92% في المتوسط مما يدل على فعالية متابعة الإدارة الضريبية للمكلفين غير المصرحين طوعا لتصريحاتهم من خلال إرسال اعذارات لهم.

- **أما المؤشر** A_3**:** التصريحات الشهرية فقدرت بنسبة حوالي 30% وكلما كانت هذه النسبة أقل دل ذلك على فعالية الرقابة الجبائية باعتبارات تصريحات المكلفين يجب أن تشمل كل الضرائب والرسوم ولا يمكن أن يستثنى من ذلك فئة المكلفين التي لا تساهم في هذه الضرائب من خلال تصريحاتهم السلبية.

- **المؤشرات** A_4 : التصريحات السنوية العادية (شخص معنوي).
- A_5 : التصريحات السنوية العادية (شخص طبيعي)
- A_6 : تصريحات الأرباح غير التجارية العادية BNC (G13)
- A_7 : تصريحات IRG (معدل الالتزام الطوعي السنوي G11)

تعتبر مؤشرات سنوية إذ أنه إذا كانت المؤشرات الشهرية ذات مصداقية أكبر أدى ذلك إلى نتائج أفضل في المؤشرات السنوية.

ولقد حققت هذه المؤشرات النسب التقريبية التالية على التوالي : 56% ، 62% ،82% ،59% . وكلما كانت هذه المؤشرات تقل من نسبة 100% أدى ذلك إلى نتائج أفضل و بين ذلك درجة الوعي الضريبي لدى المكلفين ، وينتج عنه تفعيل الرقابة الجبائية من خلال تسهيل عملية المراقبة الإختيارية لتحسين الإيراد الجبائي.

أما التصريحات المتأخرة عن الوقت القانوني فهي تتمثل في المؤشرات

- A_8 : تصريحات IBS المتأخرة (معدل الالتزام الطوعي السنوي G40).
- A_9 : تصريحات BIC المتأخرة.
- A_{10} : تصريحات BNC المتأخرة.
- A_{11} : تصريحات IRG L المتأخرة.

وكانت نسب هذه المؤشرات تقترب من بعضها و تتراوح بين 18% و 12% وكلما كانت هذه النسب صغيرة دل ذلك على ارتفاع الوعي الضريبي لدى المكلفين ، ويمكن تفعيلها من خلال ارتفاع درجة تحكم المصالح الجبائية في التنشيط و الرقابة الجبائية من خلال تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة ، وكذا التنسيق بين الإدارة والمصالح الأخرى كمكاتب المحاسبة.

و عن المؤشرات :

- A_{12} : خسائر IBS
- A_{13} : خسائر BIC
- A_{14} : خسائر BNC
- A_{15} : خسائر IRG

فهي تخص فئة المكلفين محتملي الخسارة من خلال تصريحهم بالعجز، ويمكن تفعيل هذه المؤشرات من خلال تخفيض نسبهم إلى أقل ما يمكن ، من خلال ضرورة تفعيل الرقابة و التحقيق في تبرير التكاليف، وكلما كانت هذه النسب أقل فإن حصيلة الضرائب على الدخل تكون ايجابية أكثر.

- **المؤشرات** A_{16} : استغلال المعلومات.

A_{17} : تحويل المعلومات.

فهي متعلقة بسرعة الاستغلال المعلومات المتعلقة بالدخل ونسبها في المتوسط كانت تقارب 100% و88% على التوالي وهو ما يدل على استغلال المعلومات الجبائية أو تحويلها للاستغلال في المصالح الجبائية لتفعيل الرقابة مما يؤدي إلى زيادة التحصيل.

وعن مؤشرات الرقابة الجبائية المعمقة فهي:

- A_{18} : نسبة الملفات المحقق فيها / البرمجة.

- A_{19} : عدد الملفات المراقبة / المجموع الكلي للملفات.

وهي تتعلق بمدى التحقيق الجبائي المعمق باستغلال المؤشرات السنوية. والتي تبين مدى قدرة الإدارة الضريبة على متابعة المكلفين من إجراءات البرمجة للملفات والتي تبين عدد الملفات المراقبة بالنسبة لعدد المكلفين، ومن أجل تفعيل هذين المؤشرين يجب توسيع الرقابة المحاسبية و المعمقة من خلال مراقبة بعض الأعباء ومبرراتها ، تقليص حجم الفواتير المزورة .....الخ.

والمؤشرات A_{20} : المستفيدين من الامتيازات الجبائية

- A_{21} : المستفيدين من ANDI

- A_{22} : المستفيدين من ANSEJ

فهي تتعلق بدور التحفيز الجبائي في استقطاب الاستثمار حيث كانت نسبها على التوالي 12% ،7% وتعتبر نسبا ضعيفة وتدل على عدم لجوء المكلفين لهذه الحوافز هذا من جهة، وضعف الرقابة الداخلية في توجيه المكلفين، ولتفعيل هذه النسب يجب شرح أهمية هذه الامتيازات للمكلفين من اجل توعيتهم بهدف توسيع الوعاء الجبائي.

ثانيا: مؤشرات التحصيل الجبائي[*]

يمكن إدراج مؤشرات التحصيل الجبائي الخاصة بولاية المدية من خلال الجدول التالي وهذا للفترة(2009-2013) من السداسي الأول.

الجدول رقم (9-3): مؤشرات التحصيل الجبائي لولاية المدية للفترة (2009-2013)

السنة / المؤشر	2009	2010	2011	2012	السداسي(1) 2013
R_1 نسبة تحقيق الأهداف %	118	111	122	119	116
R_2 نسبة تطور التحصيل %	29	15	32	26	2
R_3 نسبة التحصيل عن طريق الجداول%	24	18	15	19	15
R_4 نسبة التحصيل الإجباري %	35	44	47	25	37

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية، المديرية الفرعية للتحصيل.

- R_1 : يمثل نسبة تحقيق الأهداف و يحسب بالعلاقة $\frac{\text{المبالغ المحققة}}{\text{الأهداف الموضوعة}} \times 100$

[*]- الإحصائيات المتوفرة على مستوى مديرية الضرائب لولاية المدية إلى حد السداسي الأول من سنة 2013

- R_2 : نسبة تطور التحصيل ويحسب بالعلاقة $\frac{\text{المبلغ المحقق للسنة } N}{\text{المبلغ المحقق للسنة } N-1}$

- R_3 : نسبة التحصيل عن طريق الجداول (الإجمالي).

- R_4 : نسبة التحصيل الإجباري و يحسب بالعلاقة $\frac{\text{التحصيل المحقق عن طريق المتابعات(إجبارية)}}{\text{التحصيل المحقق عن طريق الجداول}}$

المصدر : مديرية الضرائب لولاية المدية ، المديرية الفرعية للتحصيل

كما يمكن إدراج المبالغ المحققة مع ما وضع كأهداف في الجدول التالي:

الجدول رقم (10-3): المبالغ المحققة و الأهداف المرسومة للفترة (2009- 2013)

الوحدة: مليون دينار

السنة	2009	2010	2011	2012	2013
المحقق	4824	5568	73338	9258	4518
الهدف	4100	5000	6000	7800	3900

المصدر : مديرية الضرائب لولاية المدية ، المديرية الفرعية للتحصيل .

بعد إدراج هذه الجداول نقوم بمحاولة تحليلها على النحو التالي:

يتعلق المؤشر R_1 بنسبة الأهداف المطلوب تحقيقها مع العلم أن كل قباضة على مستوى المديرية الولائية للضرائب تحدد أهدافها المتمثلة في الوصول إلى أفضل حصيلة بناءا على النتائج السابقة، حيث نجد أن هذه النسبة تتراوح بين 117% خلال سنوات الدراسة، ومن الناحية النظرية هي حفي حالة جيدة. باعتبارات نسبة التحصيل أكبر من المبالغ المستهدفة بحوالي 19 % زيادة.

أما عن المؤشر R_2 فهو يمثل نسبة تطور التحصيل فنسبة تقدر ب 25.5% و هو يعتبر في حالة جيدة مقارنة مع السنوات السابقة.

أما عن R_3 وR_4 فهما يمثلان مدى التزام المكلفين بتسديد الحقوق الجبائية بعد قيام المصالح الجبائية بتسوية وضعيا تهم عن طريق الجداول الضريبية، أو بواسطة إجراءات التحصيل الردعي (الإجباري). حيث كان متوسط R_3 يقدر بحوالي 18.5% وR_4 فمتوسطه يقدر ب 37.6% و هما تعتبران نسبتان ضعيفتان نسبيا، مما يدل على ضعف فعالية الرقابة الجبائية، و عليه لا بد من تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بزيادة الوعي الضريبي على القيام بتحقيق التحصيل بطرق غير ودية. على العموم نلاحظ من خلال مؤشرات التحصيل أن هناك قصور كبير في عملية التحصيل بسبب عدم التنسيق والتكامل بين مختلف المصالح في عملية الاقتطاعات الضريبية هذا من جهة، وعدم فعالية الرقابة الجبائية في استغلال المعلومات في وقتها المحدد ومعالجة عملية الغش الضريبي مبكرا من جهة أخرى.

أما عن زيادة المبالغ المحصلة عن الأهداف الموضوعة فمن جهة نظرية يدل على حالة جيدة بالنسبة لمديرية الضرائب أما في الواقع فإن هذه الزيادة تعلق بأمور أخرى خارجة عن نطاق مديرية الضرائب ويمكن حصرها في النقاط التالية :

_ زيادة حجم الاستمارات العمومية مما يدل على ارتفاع نسبة الاقتطاعات الضريبية؛

_ زيادة الأجور مما يدل على ارتفاع (IRG).

وبالتالي فان هذا الارتفاع يعبر عن ظاهرة اقتصادية و التي هي التضخم أكثر مما تدل على زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين.

المطلب الثاني: تحليل وتقييم الرقابة الجبائية المعمقة

لتحليل الرقابة الجبائية المعمقة وتقييمها نعتمد على بعض المعلومات المتحصل عليها من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

أولا: مؤشرات الرقابة الجبائية لولاية المدية

تعتمد المديرية العامة للضرائب على 20 مؤشر يمكن إدراجها على النحو التالي:[1]

- C1: نوعية برمجة الملفات ويحسب بالعلاقة: $\frac{\text{عدد القضايا المرفوضة+المؤجلة}}{\text{العدد الكلي للقضايا المبرمجة}} \text{ X } 100$

- C2: تغطية ملفات التحقيق المحاسبي ويحسب بالعلاقة: $\frac{\text{عدد ملفات التحقيق المحاسبي}}{\text{عدد الملفات المتابعة في الحقيقة}} \text{ X } 100$

- C3: تغطية التحقيق المحاسبي للمعاملات التجارية.

- C4: نسبة إعادة تقويم المعاملات التجارية.

- C5 : نسبة التغطية (مداخيل الكراء).

- C6: نسبة إعادة التقويم (مداخيل الكراء).

- C7: نسبة إكمال القضايا المبرمجة يحسب بالعلاقة: $\frac{\text{عدد القضايا المنتهية في } N\ 12-31}{\text{عدد القضايا المبرمجة في } N} \text{ X } 100$

- C8: نسبة الملفات المستقبلية.

- C9: عدد الملفات المحققة من طرف المحققين ويحسب بالعلاقة: $\frac{\text{عدد الملفات المحقق فيها}}{\text{عدد المحققين}}$

- C10: وضعية تنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي ويحسب بالعلاقة:

$$\frac{\text{عدد القضايا غير المنتهية إلى } N+1\ 03-31}{\text{العدد الكلي للقضايا المبرمجة للسنة } N} \text{ X } 100$$

[1]- كحلة عبد الغني، مرجع سابق، ص203.

- C11: عدد المعاملات المراقبة بالنسبة للعون.
- C12: معدل النتيجة حسب القضية (التقويم) تحسب بالعلاقة: $\frac{\text{المبالغ المعاد تقييمها}}{\text{عدد القضايا المحققة}}$
- C13: معدل النتيجة حسب المحقق (التقويم) تحسب بالعلاقة: $\frac{\text{مبلغ إعادة التقويم}}{\text{عدد المحققين}}$
- C14: نسبة الإستدعاءات حسب العقد المعاد تقييمه.
- C15: تسيير مقارنة المعلومات المستغلة.
- C16: متابعة المستفيدين من امتيازات جبائية.
- C17: نسبة الملفات المستوية قانونيا (الامتياز الجبائي).
- C18: مستوى التخفيضات الجبائية (المنازعات الجبائية).
- C19: مستوى التحصيل الرقابي الجبائي.
- C20: استغلال قوائم الزبائن.

الجدول رقم(11-3): تطور الرقابة الجبائية المعمقة للفترة (2009-2013)

البيان / السنوات	2009	2010	2012	2013
عدد قضايا التحقيق المحاسبي (VC)	52	49	32	37
عدد قضايا التحقيق الضرفي (VP)	-	-	18	16
عدد قضايا التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (VASF)	08	08	06	09

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

يتضح من خلال الجدول أن عدد قضايا التحقيق المحاسبي تكون عادة أكبر من عدد قضايا التحقيق المعمق والتحقيق الضرفي، وهذا لا يدل على أن المبالغ المحققة أو المسترجعة سواء كانت في حالة غش أو تهرب أم لا تكون أكبر بالنسبة لقضايا التحقيق المعمق.

كما أن عدد القضايا المبرمجة التحقيق تعتبر قليلة نسبيا مقارنة مع عدد الملفات المتواجدة لدى المصلحة لهذا فهي تعبر عن نسبة 10% من إجمالي عدد الملفات، وهذا ما يدل على النقص المحسوس في الأعوان، وانعدام التأطير الكافي للتحكم في تقنيات المحاسبة والإجراءات الجبائية، وهذا ما أدى إلى تنوع أعمال الغش والتهرب وتطور أشكال التزوير والتدليس في الوثائق.

أما عن التحقيق الضرفي فهو يعتبر حديث النشأة حيث جاء به قانون المالية التكميلي لسنة 2008 في مادته 22-08 وهو عبارة عن تحقيق في مجموعة من الضرائب خلال فترة لا تتجاوز 4 سنوات، دون الإلمام بجميع الضرائب، فهو يخص مجموعة دون أخرى.

وبالتالي فهو يساعد على اكتشاف أنواع أخرى من حالات التهرب والغش كما يساهم في استرجاع بعض الأموال المتهربة وبالتالي فهو يمكن من تفعيل الرقابة الجبائية وزيادة مردوديتها.

الجدول رقم(12-3): تطور المنازعات الضريبية القضائية للفترة 2008-2010

		2008		2009		2010	
		V.C	VASF	V.C	VASF	VC	VASF
عدد الملفات	الكلية	24	14	38	09	27	06
	مقبولة	13	03	13	05	06	02
	مرفوضة	11	11	25	04	21	04
المبالغ المنازع فيها	الكلية	108871517	22392428	153588793	15773374	88340620	14817305
	مخفض المكلف	13361003	1339109	64009824	218814	5585624	3614458
	%	12.27	5.98	41.67	13.43	6.32	24.39
	غير مخفض	95510514	21053319	89578969	13654560	82754996	112028847
	%	87.73	94.01	58.33	86.57	93.68	75.61

المصدر: كحلة عبد الغني، **تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي**، مرجع سابق، ص204.

من خلال الجدول يتضح أن الفصل في الملفات المعروضة أمام مصالح المنازعات يتم خلال الفترة المحددة وهذا ما يدل على فعالية الأعوان في مصلحة المنازعات وهذا ما نلاحظه من خلال عدم وجود ملفات عالقة. فكل الملفات المعروضة تم الفصل فيها.

ومن جهة أخرى فإن الحكم لصالح الإدارة الضريبية يكون أكبر في غالب الأحيان أي أن المبالغ المتنازع عليها تم الحكم فيها داخل الإدارة الضريبية ولصالحها. وهذا ما يجعل المكلفين غير راضين بهذا الحكم والتوجه إلى المصالح القضائية لرفع الشكاوي، وبالتالي نقص ثقة المكلف في الإدارة الضريبية وهو ما يعتبر دافع بالنسبة للمكلف لاقتراف أعمال غش أخرى، ومحاولة تدليس المعلومات عن الإدارة، وبالتالي الحد من فعالية الرقابة الجبائية.

الجدول رقم(13-3): تطور مردودية الرقابة الجبائية (2008-2010)

البيان / السنة	2008	2009	2010
المبالغ الكلية المحصلة	3743817234	4824588937	5568959174
المبالغ المسترجعة من الرقابة الجبائية	39438413	52534570	56627239

المصدر: كحلة عبد الغني، مرجع سابق، ص207.

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة مساهمة الرقابة الجبائية في التحصيل الكلي تكاد متقاربة أي بنسبة 1.5% وهي نسبة ضعيفة جدا وهو ما يؤكد على وجود قصور كبير في عملية الرقابة الجبائية وعدم التسيق والتكامل في عملية الاقتطاعات التي تؤسسها مصالح الوعاء والتحصيلات.

وبالرغم من الزيادة المستمرة والمحسوسة في المبالغ المحصلة عن طريق الإدارة إلا أن مساهمة الرقابة الجبائية في عملية التحصيل تكون قليلة جدا وهذا ما يدل، إما على عدم فعالية الرقابة الجبائية ، أو عدم وجود حالات غش وتهرب ضريبيين.

المطلب الثالث: آليات تفعيل الرقابة الجبائية بالولاية

انطلاقا من آليات تفعيل الرقابة الجبائية، وطبقا لهياكل المستحدثة التي تشمل كل المصالح الجبائية فإن مديرية الضرائب لولاية المدية تتكون من:

- **مركز الضرائب في مدينة المدية:** إن إنشاء مركز الضرائب بمدينة المدية هو استجابة لضرورة تحسين الرقابة الجبائية والتسيير الفعال للمؤسسات المتوسطة والأشخاص الطبيعيين الخاضعين للنظام الحقيقي وكذا أصحاب المهن الحرة، وذلك من خلال تسيير ملفاتهم وسهولة تسوية وضعياتهم الجبائية.

- **مراكز جوارية للضرائب في ولاية المدية:** طبقا لاختصاصها في تسيير المكلفين الخاضعين للنظام الجزافي، يقترح توزيعها على مستوى البلديات الكبرى بالولاية، وهذا نظرا للعدد الكبير والمتزايد للمكلفين وهذا من أجل تسهيل عملياتهم الضريبية ومحاولة تقريب الإدارة من المكلف وتسهيل عملهم.

- **المفتشيات المختصة في ولاية المدية:** يتم إنشاؤها حسب أهمية الأوعية الجبائية العقارية أو الفلاحية، بهدف تحسين الاقتطاعات الجبائية من هذه المصادر، خاصة في ظل احتواء الإقليم على وعاء فلاحي هام، ونظرا للمبالغ الضخمة المصروفة من طرف الدولة من أجل عملية الدعم الفلاحي، فيجب تبرير زيادة الاقتطاعات الضريبية ومحاولة استرجاع المبالغ المصروفة.

ويمكن أن يعرض الجدول التالي الخاص بتطور عدد المكلفين الخاضعين للنظام الحقيق وكذا النظام الجزافي بالنسبة لولاية المدية.

الجدول رقم(14-3): تطور عدد المكلفين للفترة (2009-2012)

السنوات	2009	2010	2011	2012
الحقيقي	7591	6902	7794	7481
النسبة %	36	33	36.6	36.2
الجزافي	13392	13762	13454	13128
النسبة %	64	67	63.4	63.8
المجموع	20983	20664	21248	20609

المصدر: المديرية العامة للضرائب، المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

يتضح من الجدول أن نسبة المكلفين الخاضعين للنظام الحقيق تكاد تكون ثابتة فهي تتراوح بين 36% و33%، أما نسبة المكلفين الخاضعين للنظام الجزافي فهي تقدر بـ 6% والانخفاض المحسوس في عدد المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي بين سنتي 2011 و2012 راجع إلى كون المشرع رفع من قيمة رقم الأعمال الواجب توفره من أجل الخضوع للنظام الحقيق، وبالتالي فإن عدد من المكلفين تحولوا من النظام الحقيقي إلى النظام الجزافي.

كما أن بعض المكلفين تم نقلهم من النظام الحقيقي على مستوى مديرية الضرائب إلى المديرية الكبرى وبالتالي هذا ما يفسر النقص المحسوس في عدد المكلفين والتقلب في عددهم.

وفي ظل العوائق الموضوعية كغياب الكفاءة وغياب التأهيل لنقص ومحدودية التكوين في الجانب البشري لا يمكن تحقيق الأهداف المنشودة إلا إذا تم التركيز على الوسائل البشرية والمادية باعتبارها أمر أساسي لتفعيل الرقابة الجبائية، لذا لابد من وضع مخطط عملياتي من أجل التكوين والتأهيل.

أولا: وضع برامج عمل محددة: يقترح رسم برنامج عملياتي محدد يأخذ بعين الاعتبار عوائق الرقابة الجبائية ويحدد الأهداف الأولية والمعقولة والتي تعتبر من بين أفضل الآليات لتفعيل الرقابة الجبائية وتكون هذه البرامج كما يلي:

* وضع مخطط إحصائي للإقليم الجبائي بالتنسيق مع مختلف المصالح المحلية من أجل حصر الأنشطة ورصد أماكن الغش والتهرب الضريبيين.

* يجب أن تكون الجهود المبذولة لرصد أماكن الغش والتهرب الضريبيين في شكل تدخلات دائمة وبدون انقطاع وفي إطار منظم وهذا من أجل تفعيل الرقابة الجبائية.

* رفع مستوى التوظيف وزيادة عدد الأعوان وتكوينهم وتأهيلهم بشكل يضمن سيرورة العملية الجبائية، مع تفعيل فرق التدخل لكل المصالح الجبائية، حتى تتوزع الأعباء العملية بشكل متكافئ بحيث تضمن الفعالية في الأداء.

* فصل المحكمة الجبائية عن الإدارة حتى يتسنى للمكلف متابعة عمليات الطعن وزيادة ثقته في القرارات والأحكام المتوصل إليها.

ثانيا: تفعيل التكوين والتكفل بالأعوان

إن تفعيل الرقابة الجبائية يعتمد أساسا على كفاءة العنصر البشري لذا يقترح:

* التكوين المستمر لأعوان الرقابة، بوضع برنامج تكويني يسمح للأعوان بمواكبة التغيرات الحاصلة على نظام الرقابة الجبائية سواء من حيث القوانين أو الإجراءات بالإضافة إلى التدريب المستمر على الأدوات التكنولوجية المتطورة، وكذا إقامة علاقات تكوينية وتدريبية مع إطارات الجامعة من أجل رفع قدرات الأعوان في مجالات مختلفة.

* تطهير الإدارة من مختلف العراقيل ومظاهر الفساد كالبيروقراطية والمحسوبية والرشوة ومن بعض العناصر الغير كفؤة والمشبوهة بالفساد وإبعادها عن التسيير من أجل ضمان السير الحسن للمصالح الجبائية.

* التركيز على نشر ثقافة الترقية والتأهيل للكفاءات والاعتراف بالمجهودات من خلال تحفيزات مهنية مقدمة للأعوان الذين يحققون نتائج جيدة في إطار تحسين الحصيلة الضريبية، وكذا منحهم تفضيلات خاصة ومنح من طرف الدولة حتى لا يكون العون عرضة للإغواء والرشوة.

* تحسين الإمكانيات والوسائل المادية من خلال إنشاء مقرات عمل جديدة، وتجهيزها بمختلف الوسائل الإدارية المريحة، وإدخال نظام المعلومات لتسهيل عمل الأعوان، مع توفير وسائل النقل الضرورية لإنجاز المهام الموكلة للأعوان في مختلف المناطق.

* القضاء على مناصب الشغل المؤقتة وإعطاء الموظفين الجدد مناصب دائمة وهذا من أجل إتمام الأعمال بمسؤولية أكبر وظروف أحسن.

ثالثا: رفع الوعي الجبائي والتنسيق بين مختلف الهيئات الأخرى

إن رفع مستوى كفاءة الإدارة الجبائية لوحدها لا يكفي لذا يجب رفع كفاءة الإدارة الأخرى لتمكينها من تطبيق المهام الموكلة إليها على وجه تام، إذ أن عملية مراجعة التصريحات وتتبع أنشطة المكلفين يتطلب وجود تعاون وتكامل بينها وبين الإدارات الأخرى حتى تزودها بما تحتاجه من معلومات وبيانات لا يمكن الاستغناء عنها لضمان نجاحها في القيام بأعمالها وتقترح الإجراءات التالية:

* استغلال المعلومات وتبادلها بين الإدارة الجبائية ومصالح التجارة، مصالح العدالة، الأمن، الجمارك، البنوك من أجل تزويدها بالمعلومات التي تحتاجها حول نشاطات المكلفين.

* تحسين العلاقة مع المكلف وتوطيدها من خلال تدعيم الإدارة بمكاتب للعلاقات العامة تسهل من خلالها على المكلف عملية الاتصال بها ومراجعتها والتي تقوم من خلالها الإدارة بمساعدة المكلفين وإرشادهم إلى التسيير الصحيح لأحكام القوانين الضريبية والقضاء على مشكلة عدم سريان الاتصالات الجبائية.

* التركيز على أخلاقيات التعامل بين الأعوان والمكلف وإخراج هذه المعلومات من الطابع القمعي الردعي إلى معاملات ودية تتسم بالشفافية وحسن الاستقبال وحسن التكفل بالانشغالات الجبائية والفصل في المنازعات في الوقت المحدد وكذا احترام الأوقات المحددة في تقديم الوثائق وحل الخلافات.

* تفعيل دور المجتمع المدني من خلال الحوار والتشاور واللقاءات التحسيسية لكل الوسطاء والمتدخلين في الإقليم الجبائي بالتركيز على فئة المحاسبين وغيرهم من المنظمات والجمعيات المهنية والنقابية في عقد دورات تحسيسية وهادفة إلى توعية المكلف.

خلاصة الفصل الثالث

بالرغم من الإصلاحات التي وضعها المشرع والإجراءات التي تم رسمها من أجل تدعيم وتفعيل الرقابة الجبائية إلا أنها ما زالت تتسم بالقصور وعدم الفعالية التامة في تحقيق النتائج المرغوبة.

ومن خلال دراسة الجانب الميداني لمديرية الضرائب لولاية المدية وبالرغم من عدم إمكانية الحصول على المعلومات الكافية وصعوبة ذلك إلا أنه يمكن استخلاص أن الرقابة الجبائية على مستوى المديرية مازالت محدودة من خلال النتائج المحققة من خلال عملية الرقابة، وعدم قدرة الرقابة في المساهمة الفعالة في تحسين التحصيل الضريبي بالإضافة إلى عدم قدرتها على مكافحة التهرب والغش لاختلال التوازن في الإمكانيات البشرية والمادية المتاحة.

هذا بالإضافة إلى صعوبة الاتصال بين المكلف والإدارة نظرا للعراقيل الموضوعة من قبل الطرفين لذا يجب تسهيل هذه العملية من خلال فتح قنوات جديدة للاتصال وتسهيل كل العمليات المرتبطة بالمكلف ومحاولة الاحتكاك المباشر به من أجل التفعيل السليم للرقابة الجبائية والتحصيل الأفضل للإيرادات الجبائية.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

حاولنا في هذا البحث دراسة الأساليب التي تعتمد عليها الدولة الجزائرية في مجال الرقابة الجبائية، من أجل الحد ومكافحة التهرب والغش الضريبيين وكذا محاولة تقييم نتائجها في ولاية المدية وهذا للفترة 2007-2012؛ وهذا باعتبار أن الجزائر من بين الدول التي تعتمد على الجباية البترولية بدلا من الجباية العادية مما يجعلها من أكبر المتعرضين لأزمات انهيار أسعار النفط في السوق العالمية؛ لذا وجب عليها البحث عن أفضل الوسائل للحد من حدة هذه الصدمات وتبني سياسة مالية تعمل على تعبئة الموارد المحلية من أجل الابتعاد عن التمويل عن طريق السوق البترولية والاتجاه نحو الجباية العادية.

ومن خلال الدراسة تبين أن السلطات الجزائرية أولت اهتماما بالغا بموضوع التهرب الضريبي خاصة في نهاية التسعينيات، لأنه يعتبر من بين أهم العراقيل والصعوبات التي تواجهها لتحقيق أهدافها؛ إذ ترتبط طبيعة التهرب بالطريقة التي يتم من خلالها التخلص من دفع الضريبة، فإذا كانت الطريقة شرعية كنا أمام ظاهرة التهرب الضريبي أما إذا كانت الطريقة غير شرعية نكون أمام الغش الضريبي وهو أخطر وأشد تعقيدا؛ إلا أن كلا منهما يرتكز على مجموعة من الأسباب المؤدية إليه، منها ما هو متعلق بالمكلف في حد ذاته ومنها ما هو متعلق بالنظام الضريبي وأخرى متعلقة بالإدارة الضريبية كما أن الظروف الاقتصادية تلعب دورا هاما في ذلك؛ وما يزيد من خطورة الظاهرة هو حدة الآثار التي يخلفها وتنوع وتعدد الأشكال التي يتخذها ويمارس بها فمنها ما يتم عن طريق التحايل المحاسبي ومنها ما يتم عن طريق العمليات المادية أو عن طريق العمليات القانونية.

والوسيلة الأولى المعتمدة من أجل مكافحة التهرب والغش الضريبيين هي الرقابة الجبائية؛ والتي تعبر عن مجموعة الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التأكد من صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة ومتابعتها بهدف اكتشاف الأخطاء والعمليات التدليسية التي تكون بهدف التهرب. وتأخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال متمثلة في الرقابة العامة والتي تتم داخل المفتشية وهي عبارة عن رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق، كما توجد الرقابة المعمقة والتي تتم من خلال الفحص المحاسبي والتحقيق الضرفي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

وباعتبار الرقابة الجبائية الأداة القانونية التي بحوزة الإدارة والتي تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية والعمل على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المسجلة أولت لها السلطات اهتماما كبيرا وعملت على تنظيمها، وهذا بوضع أجهزة خاصة للقيام بأعمال الرقابة وأعطتها مجموعة من الصلاحيات، كما ألزمت المكلف بالمقابل بمجموعة من القيود ومنحته جملة من الضمانات من اجل حمايته من تعسف الإدارة الضريبية.

وبالرغم من كل هذه الإجراءات وكل هذه التحديات تبقى ظاهرتي التهرب والغش الضريبيين مستفحلة بشكل كبير، ورغم الإجراءات التشريعية والإدارية والميدانية المطبقة من خلال الإدارة الضريبية والتي جاء بها المشرع الجبائي إلا أنه لم يتم التوصل إلى إيجاد حلول تحد من حدة هذه الظواهر، وتبين ذلك من خلال الدراسة الميدانية

على مديرية الضرائب لولاية المدية والتي تؤكد أن الرقابة الجبائية مازالت قاصرة أمام الحؤول دون تطور الظاهرة واستفحالها وتبقى النتائج المتوصل إليها بعيدة على ما هو مسطر، وبالتالي يجب العمل أكثر في إطار التكامل مع تفعيل الرقابة الجبائية سواء من خلال القانون الجبائي أو أعوان الإدارة وكذا تحسين وتوطيد العلاقة بين الإدارة والمكلف.

نتائج اختبار الفرضيات

من كيفية المعالجة التي تم اعتمادها توصلنا إلى نتائج اختبار الفرضيات التالية:

- بالنسبة للفرضية الأولى أن استفحال ظواهر التهرب والغش الضريبيين يرجع إلى مجموعة من الأسباب الاقتصادية والاجتماعية والنفسية، تعتبر صحيحة لأن معظم الأسباب التي يتعرض لها المكلف تؤدي به إلى التملص من دفع الضريبة لهذا يجب العمل على القضاء ومعالجة هذه الأسباب وهذا ما تم التطرق إليه في الفصل الأول.

- أما عن الفرضية الثانية كون أن نجاح أعمال الرقابة الجبائية مرتكز بالدرجة الأولى على كفاءة التنظيم التقني والتشريعي المتمثل في الإدارة الجبائية فهي فرضية خاطئة لأن الإدارة الجبائية ليست لوحدها قادرة على إنجاح أعمال الرقابة الجبائية بل يجب التنسيق مع مختلف الإدارات والهيئات الأخرى، كما يجب الحرص أكثر على كفاءة العنصر البشري وتأهيله، والاهتمام بالمكلف وتلبية احتياجاته وتسهيل عملياته ومحاولة تخفيض ضغط الضرائب عليه، بالإضافة إلى محاولة تصحيح بعض القوانين وسد مختلف الثغرات الموجودة فيها والعمل أكثر على إنجاح التعاون الدولي في مجالات فرض وتحصيل الضرائب؛ كما أن هناك بعض المنابع والمصادر لأعمال التهرب والغش الضريبيين لا تستطيع الإدارة الجبائية وأجهزتها الوصول إليها.

- الفرضية الثالثة المتمثلة في كون أن النظام الرقابي الجبائي الجزائري غير متطور فهي صحيحة كون أن الضرائب التي يتم التهرب منها سنويا تعتبر كبيرة، كما أن أعمال الرقابة الجبائية تعتبر غير حديثة وبدائية والطريقة التي تعالج بها الملفات قديمة، بالإضافة إلى محدودية أعمال الرقابة وهذا بالمقارنة مع الأشكال والسرعة التي تتطور بها أعمال التهرب والغش الضريبيين وكثرة المجالات والثغرات التي يتبعها المكلف. ولهذا يجب العمل أكثر على تفعيل هياكل جديدة من شأنها المساعدة في التقليل من حدة التهرب والغش الضريبيين.

نتائج الدراسة

على ضوء ما سبق تم التوصل إلى النتائج التالية:

* الحرص على نشر ثقافة ضريبية أوسع بين أوساط المكلفين، وذلك بتوعيتهم وإبراز دور وأهمية الضريبة بالنسبة للمجتمع والدولة ومن أجل تحقيق أهداف السياسة المالية، وهذا بإنشاء مراكز خاصة بالإعلام والترشيد الضريبي؛

* محاولة الدولة الاتجاه نحو الجباية العادية والاهتمام بها أكثر من أجل زيادة مردوديتها، لأنها تعتبر أكثر استقرارا في المداخيل بدلا من الاعتماد على الجباية البترولية؛

* تسهيل وتبسيط إجراءات وعمليات التشريع الضريبي ومحاولة سد الثغرات الموجودة فيه، وكذا محاولة شرح الغموض الموجود في فقراته لسد الطريق أمام عمليات التهرب والغش الضريبيين؛

* تسهيل التواصل بين الإدارة والمكلف من خلال نشر المصالح والإدارات اللامركزية في جميع أنحاء الدولة محاولة للتخفيف من أعباء وسخط المكلف؛

* يعتبر عدم القياس الدقيق لظاهرة التهرب الضريبي من بين أهم لمشاكل التي تعترض طريق علاجه ومواجهته، لذا يجب العمل على إيجاد وسائل وطرق ناجعة من أجل الاتجاه نحو القياس الدقيق لحجم الظاهرة؛

* العمل على إيجاد نوع من التكامل والتنسيق التام بين مختلف الإدارات والهيئات من أجل اكتشاف كل أنواع التهرب والاختلاس والتدليس ومحاربتها، وكذا إيجاد نوع من الاتفاق والتعاون الدولي لتفادي الوقوع في الازدواج الضريبي وكذا محاربة التهرب الضريبي الدولي؛

* يجب احترام كل إجراءات الرقابة الجبائية سواء من قبل المكلف أو الإدارة ، لأن الخروج عن هذه الإجراءات قد يؤدي إلى بطلان عملية الرقابة الجبائية؛

* تبقى إجراءات الرقابة الجبائية محدودة سواء من خلال الفحص المحاسبي أو الفحص المعمق لجمل الوضعية الجبائية، لأنها لا تستطيع الوصول إلى جميع أوجه النشاط بالإضافة إلى أنها لا تلقى القبول العام بين أوساط المكلفين إذ يعتبرها البعض تدخلا في الأمور الشخصية؛

* تعتبر الرقابة الجبائية محدودة الفعالية في مكافحة التهرب الضريبي نظرا لقلة الملفات المبرمجة مع العدد الكبير للمكلفين، وهذا نظرا للنقص الفادح في عدد الأعوان ونقص خبرتهم وتأهيلهم، بالإضافة إلى النقص في الإمكانيات المتوفرة، وبالتالي يجب العمل أكثر على تكوين الأعوان وتأهيلهم بالمستوى الذي يحقق الاكتفاء وتبسيط الإجراءات؛

* إن الإجراءات المختلفة المعتمدة إلى جانب الرقابة الجبائية تؤكد على عدم فعاليتها سواء من حيث الإجراءات التشريعية والتي الهدف منها وقائي متمثل في سد الثغرات، والجانب الإداري فهدفه تنظيمي من خلال تسهيل عملية برمجة ومراقبة الملفات، أما عن الجانب الميداني فالهدف منه يعتبر علاجي من خلال تقليص منابع التهرب؛

* يجب العمل على إيجاد نظام للمعلومات فعال يمد الرقابة الجبائية بالمعلومات اللازمة والدقيقة وفي الوقت والمكان المناسب، نظرا لأهمية الوقت في اكتشاف أعمال التهرب وبالتالي محاولة التخفيف من حدته والتقليص من خطورته، ويكون هذا بإنشاء مراكز مختصة سواء على المستوى المركزي أو الجهوي أو الولائي.

المقترحات والتوصيات:

تدفعنا النتائج المتوصل إليها إلى تقديم مجموعة من الاقتراحات والتوصيات التي يمكن أن تكون مفيدة من أجل زيادة درجة فعالية الرقابة الجبائية في محاربة التهرب والغش الضريبيين.

*التوجه التام نحو طريقة المعالجة الالكترونية للملفات، ومحاولة تزويد الإدارة الجبائية بكل الوسائل الضرورية والكفاءات المناسبة لذلك.

*ضرورة التنسيق فيما بين مصالح الإدارة الجبائية فيما بينها، وبين الإدارة الجبائية والبنوك ومصالح الجمارك من أجل حصر أعمال التهرب والغش الضريبيين، وهذا بإنشاء شبكة للمعلومات والاتصالات.

*تكثيف الجهود حول التدخلات الميدانية في إطار التحقيق والبحث عن المعلومة الجبائية، من أجل اكتشاف كل أعمال الغش وكذا البحث عن مصادر العائدات.

*إبرام المعاهدات والاتفاقيات الدولية من أجل الحصول على المعلومات المتعلقة بالمتعاملين الأجانب، وضرورة التنسيق بين الدول من أجل تفادي الوقوع في الازدواج الضريبي وكذا محاربة التهرب الضريبي الدولي.

*محاولة إيجاد محكمة جبائية مستقلة عن الإدارة وهذا لكسب ثقة المكلف في القرارات المتوصل إليها، وتسهيل عمليات الطعن والفصل في المنازعات.

*ضرورة الاهتمام بالعنصر البشري في الإدارة من خلال إيجاد مناصب شغل دائمة والقضاء على المناصب المؤقتة، وكذا تقديم التحفيزات وتطبيق أشد العقوبات في حالة وجود المخالفات.

*تكوين لجنة تقوم بتقدير ظاهرة التهرب الضريبي، وهذا بإشراك كل من الإدارة الجبائية وكذا مصالح الديوان الوطني للإحصائيات من أجل إعطاء صورة واقعية عن حجم التهرب، ومن ثم اتخاذ الإجراءات اللازمة لمكافحته.

*العمل على التطبيق الفعلي للقوانين، ومحاولة سد الثغرات والفراغات الموجودة فيها، وكذا تسليط أشد العقوبات المادية والجسدية على المخالفين سواء من أعوان الإدارة أو المكلفين.

* ضرورة إنشاء لجنة لدى المديرية العامة للضرائب توكل لها مهمة مراجعة التشريع الضريبي قصد تحديد و معالجة مختلف الثغرات التي يتضمنها النظام الضريبي الجزائري.

* رغم التعديلات التي عرفها النظام الضريبي إلا أنه في نضرنا نعتقد وجود بعض الجوانب تحتاج إلى مراجعة تتمثل في :

- إعادة صياغة السلم التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي حتى يقترب من العدالة.
- إلغاء التأثير الشهري لإسترجاع رسم القيمة المضافة.
- إعادة الإقتطاع من المصدر و توسيع مجال تطبيقه حيث نرى أهميته في محاربة التهرب الضريبي.

آفاق الدراسة:

بعد دراسة وتحليل الأساليب المعتمدة في مجال الرقابة الجبائية ودراسة التهرب الضريبي من كل جوانبه، ومن ثم التوصل إلى النتائج السابقة مازالت هناك بعض النقاط الغامضة والتي يمكن أن تعالج في بحوث جديدة يمكن حصرها كالتالي:

- دور التحفيزات الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.
- تفعيل دور التنسيق الضريبي الدولي في مجال الرقابة والتهرب.
- نظام المعلومات الجبائي ودوره في محاربة التهرب.
- الأثر المالي والاقتصادي لاستخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في مجال الرقابة الجبائية.
- واقع عصرنة النظام الجبائي الجزائري في مجالات الرقابة و التهرب.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

الكتب

1- ابراهيم بختي، التجارة الإلكترونية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

2- بيتر ليللي، الصفقات القذرة، مجموعة النيل العربية، ط1، القاهرة، مصر، 2005.

3- جهاد سعيد خصلونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، بين النظرية والتطبيق العملي، دار وائل للنشر،ط1، عمان، الأردن.2010

4- حسام علي داود، مبادئ الاقتصاد الكلي، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط1، 2010.

5- حمدي سليمان قبيلات. الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، دار الثقافة للنشر والتوزيع،ط2 عمان، الأردن، 2010.

6- حميد عبد العظيم، غسيل الأموال في مصر والعالم، القاهرة، 1997.

7- حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2004.

8- خيري مصطفى كتانة، التجارة الإلكترونية، دار الميسرة، ط1،الأردن، 2009.

9- دولار على، عبد المنعم فوزي، مالية الدولة، منشأ المعاريف ،الاسكندرية، مصر، 1962.

10- زينب حسين عوض الله، أساسيات المالية العامة،دار الجامعية الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، 2006.

11- سميرة ابراهيم أيوب، حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2002.

12- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 1999.

13- صلاح الدين حسن السيسي، الشركات متعددة الجنسيات وحكم العالم، عالم الكتب للنشر والتوزيع،ط1 القاهرة، مصر، 2003.

14- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار الجامعية الجديدة للنشر،الاسكندرية،مصر، 2006.

15- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي،دار حامد، ط1، الأردن، 2007.

16- عبد الرحمن الصباح، مبادئ الرقابة الإدارية، دار زهران للنشر، عمان، 1997.

17- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر،بيروت، لبنان، 1971.

18- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، بدون تاريخ نشر.

19- عبد الناصر نور، ثائل حسن عدس، الضرائب ومحاسبتها، دار الميسرة،ط2، عمان، الأردن، 2008.

20- على زعدود، المالية العامة، الساحة المركزية، الجزائر، 2005.
21- غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي،دار البيارق، ط1، الأردن، 1998.
22- فاطمة السويسي، المالية العامة (موازنة، ضرائب)، المؤسسة الحديثة للكتاب،لبنان، 2005.
23- فوزي عطوي، المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية،بيروت،لبنان،2003.
24- كويك نوتس، التجارة الإلكترونية، دار الفاروق للنشر والتوزيع، بدون سنة نشر.
25- لعيد صالحي، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2005.
26- مجدي شهاب، أصول الاقتصاد العام، المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2004.
27- محمد حمو، منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود.
28- محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2،الجزائر، 2005.
29- محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام، مبادئ المالية العام، دار الميسرة للنشر والتوزيع،ط1 عمان، الأردن، 2007.
30- ناذر عبد العزيز شافي، تبييض الأموال، دراسة مقارنة، منشورات الحلبي، بيروت، 2001.
31- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين التظرية والتطبيق، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011.
32- يحي محبوت، قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة الجزائر، ط2، 2006.

الأطروحات والمذكرات

33- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، أطروحة دكتوراه، العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002.
34- دوداح رضوان، طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي (دراسة حالة الجزائر)، رسالة ماجستير، فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2006.
35- طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الجزائري(1995-1999)، رسالة ماجستير فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2002.
36- عاشور يوسفي، دراسة تحليلية لظاهرة الغش الجبائي، حالة الجزائر، رسالة ماجستير، مالية ومحاسبة، جامعة المدية.
37- قتال عبد العزيز، أشكال تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة الجزائر، 2003-2008، رسالة ماجستير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2009.
38- كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة المدية، 2012.

39- كشاري إلياس، ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الوطني (حالة الجزائر)، رسالة ماجستير، فرع تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر، 2009.

40- نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، رسالة ماجستير تخصص مالية ونقو، جامعة الجزائر2004.

المقالات

41- جلال الشافعي، العولمة الاقتصادية الأثر على الضرائب في مصر، مجلة الأهرام الاقتصادي، العدد 179، نوفمبر2002.

المراسيم والقوانين

القوانين

42- قانون المالية، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2003. الجريدة الرسمية العدد 82 الصادرة بتاريخ 2002/12/31

43- قانون المالية ،قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2007.

44- قانون المالية ،قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2008.

45- قانون المالية ،قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2009.

46- قانون المالية ،قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2010.

47- قانون المالية ،قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2011.

48- قانون المالية ،قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2012.

49- قانون المالية ،قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2013.

50- قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

51- قانون المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2001.

52- قانون رقم 91-25 يتضمن قانون المالية لسنة 1992.

المراسيم

53- المرسوم التنفيذي رقم 03-195 المؤرخ في 28-04-2003، ينظم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

54- المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 18-09-2006، ينظم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها.

55- المرسوم التنفيذي رقم 91-60، المؤرخ في 21-02-2009.

56- المرسوم التنفيذي رقم 98-288 المؤرخ في 13-07-1998، المتضمن التنظيم الإداري لوزارة المالية.

الأوامر

57- القرار الوزاري مشترك ، المحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها ،المؤرخ في 2009/02/21

58- الأمر رقم 05-05 المؤرخ في 25-07-2005، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005.

59- الأمر رقم 75-59، المؤرخ في 26-09-1975، يتضمن القانون التجاري.

المراجع باللغة الأجنبية

60- Claude laurent, control fiscal et verification personnelle payeusaine, France, 1995

61-J.C.Martinez, la fraude fiscal, PUF, France ; 1984 -

62- Philippe colin, la verification fiscal, edition economica, paris, 1985

المراجع من الأنترنت

63-http://www.moqatel.com/openshare/behoth/ektsad8/ghasl/amwal/sec08.doc_cvt.htm.

64- ministre de finance http://www.mfdji.gov.dz/midex.php (18/02/2014)

الملاحق

الملحق رقم (1)
إحصاء التجار حسب القطاع لسنة 2012

البلديات	الانتاج			الصناعات التقليدية			الجملة			الاستيراد			التجزئة			الخدمات		
	ش/م	ش/ط	المجموع	ش/م	ش/ط	المجموع	ش/م	ش/ط	المجموع	ش/م	ش/ط	المجموع	ش/م	ش/ط	المجموع	ش/م	ش/ط	المجموع
المدية	154	1300	1454	00	09	09	46	359	405	140	0	140	40	4650	4690	136	3031	3167
ذراع السمار	27	95	122	1	0	1	8	14	22	7	0	7	3	67	70	10	103	113
تمزقيدة	0	6	6	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	20	20	0	36	36
دائرة المدية	181	1401	1582	01	9	10	54	374	428	147	0	147	43	4737	4780	146	3170	3316
وزرة	09	126	135	0	0	0	4	14	18	3	0	3	00	145	145	09	312	321
تيزي المهدي	0	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	24	24	1	45	46
بن شكاو	3	42	45	0	0	0	0	2	2	2	0	2	0	92	92	0	163	163
الحمدانية	3	4	7	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	18	18	0	39	39
دائرة وزرة	15	174	189	00	00	00	4	16	20	5	0	5	00	279	279	10	559	569
وامري	3	57	60	0	0	0	1	9	10	1	0	1	1	112	113	2	219	221
حناشة	3	7	10	0	0	0	1	2	3	0	0	0	1	26	27	2	62	64
واد حريبل	2	10	12	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	25	25	1	45	46
دائرة وامري	8	74	82	00	00	00	2	12	14	1	0	1	2	163	165	5	326	331
سي المحجوب	0	11	11	0	0	0	0	3	3	0	0	0	1	57	58	1	94	95
بوعيشون	0	6	6	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0	15	15	0	51	51
أولاد بوعشرة	1	5	6	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	3	0	5	5
دائرة سي المحجوب	1	22	23	00	00	00	0	3	3	1	0	1	1	75	76	1	150	151
قصر البخاري	23	362	385	0	0	0	12	150	162	6	0	6	6	1162	1168	28	992	1020
المفاتحة	1	7	8	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	18	18	1	29	30
سانق	2	8	10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	14	14	0	34	34
دائرة قصر البخاري	26	377	403	00	00	00	12	151	163	6	0	6	6	1194	1200	29	1055	1084
أولاد عنتر	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	10	10	0	13	13
بوغار	4	4	8	0	0	0	1	2	3	0	0	0	0	17	17	1	40	41
أولاد هلال	0	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	8	8	0	11	11
دائرة أولاد عنتر	04	06	10	00	00	00	9	39	40	0	0	0	05	464	469	18	510	528
عين بوسيف	15	161	176	0	0	0	9	29	38	0	0	0	5	379	384	18	383	401
أولاد معرف	0	11	11	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	49	49	0	50	50
العوينات	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	11	11	0	16	16
سيدي دمد	0	7	7	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	15	15	0	19	19
الكاف لخضر	2	8	10	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	10	10	0	42	42
دائرة عين بوسيف	17	187	204	00	00	00	9	31	40	0	0	0	5	464	469	18	510	528
شلالةالعذاورة	5	113	118	0	0	0	1	35	36	3	0	3	1	609	610	2	282	284
شنيقل	0	13	13	0	0	0	0	6	6	0	0	0	0	147	147	0	43	43
تافروات	0	3	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	97	97	0	22	22
عين قصير	1	3	4	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	63	63	0	16	16
دائرة شلالة العذاورة	6	132	138	00	00	00	1	42	43	3	0	3	1	916	917	2	363	365

البرواقية	64	367	431	0	0	0	0	5	0	5	96	67	29	0	0	0	1163	1153	10	5	0	5	1056	1016	40
الربعية	3	11	14	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	22	22	0	0	0	0	64	63	1
أولاد ذايد	1	6	7	0	0	0	0	0	0	0	2	2	0	0	0	0	26	26	0	0	0	0	56	56	0
دائرة البرواقية	**68**	**384**	**452**	**00**	**00**	**00**	**0**	**5**	**0**	**5**	**98**	**69**	**29**	**00**	**00**	**00**	**1211**	**1201**	**10**	**5**	**0**	**5**	**1176**	**1135**	**41**
سغوان	2	9	11	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0	0	0	55	55	0	0	0	0	43	42	1
الزويبرية	6	31	37	0	0	0	0	0	0	0	18	17	1	0	0	0	89	88	1	0	0	0	70	70	0
مجبر	1	19	20	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0	2	2	0	26	26	0	0	0	0	55	55	0
ثلاثة دوائر	7	14	21	0	0	0	1	0	1	3	1	2	0	0	0	0	80	80	0	1	0	1	61	59	2
دائرة سغوان	16	73	89	2	2	4	4	0	1	1	22	18	4	4	2	2	250	249	1	1	0	1	229	226	3
العمارية	8	105	113	0	0	0	0	0	4	4	21	17	4	0	0	0	304	302	2	4	0	4	281	270	1
بعطة	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	3	0	0	0	0	11	11	0
أولاد إبرهيم	1	52	53	0	0	0	1	0	0	0	8	7	1	0	0	0	58	57	1	0	0	0	147	144	3
دائرة العمارية	9	157	166	**00**	**00**	**00**	**3**	**4**	**0**	**4**	**29**	**24**	**5**	**00**	**00**	**00**	**365**	**362**	**3**	**4**	**0**	**4**	**429**	**425**	**4**
سيدي نعمان	10	59	69	0	0	0	0	0	0	0	11	7	4	0	0	0	198	198	0	0	0	0	346	344	2
بوشراحيل	1	21	22	0	0	0	0	0	0	0	2	2	0	0	0	0	127	127	0	0	0	0	247	246	1
خمس جوامع	1	17	18	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	51	51	0	0	0	0	93	93	0
دائرة سيدي نعمان	12	97	109	**00**	**00**	**00**	**4**	**0**	**0**	**0**	**14**	**10**	**4**	**00**	**00**	**00**	**376**	**376**	**0**	**0**	**0**	**0**	**386**	**383**	**3**
بني سليمان	28	367	395	0	0	0	9	0	17	17	104	95	9	0	0	0	781	771	10	17	0	17	677	657	20
بوسكن	1	51	52	0	0	0	2	0	3	3	9	7	2	0	0	0	163	163	0	3	0	3	230	225	5
سيدي الربيع	0	8	8	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0	33	33	0	1	0	1	41	41	0
دائرة بني سليمان	29	426	455	**00**	**00**	**00**	**11**	**0**	**21**	**21**	**114**	**103**	**11**	**00**	**00**	**00**	**977**	**967**	**10**	**21**	**0**	**21**	**948**	**923**	**25**
السواقي	9	117	126	0	0	0	1	0	3	3	18	17	1	0	0	0	289	289	0	3	0	3	256	251	5
جواب	3	62	65	0	0	0	1	0	6	6	32	31	1	0	0	0	97	97	0	6	0	6	88	88	0
سيدي زهار	1	5	6	0	0	0	1	0	2	2	4	3	1	0	0	0	40	40	0	2	0	2	19	19	0
سيدي زيان	0	5	5	0	0	0	0	0	0	0	5	5	0	0	0	0	12	12	0	0	0	0	22	22	0
دائرة السواقي	13	189	202	**00**	**00**	**00**	**3**	**0**	**11**	**11**	**59**	**56**	**3**	**00**	**00**	**00**	**438**	**438**	**0**	**11**	**0**	**11**	**385**	**380**	**5**
تابلاط	27	177	204	0	0	0	5	0	5	5	31	16	5	0	0	0	626	623	3	5	0	5	472	463	9
فج الحوضين	0	2	2	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	44	44	0	0	0	0	32	31	1
مزغنة	4	20	24	0	0	0	1	0	0	0	3	2	1	0	0	0	55	55	0	0	0	0	58	56	2
العيساوية	0	7	7	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	18	18	0	0	0	0	23	23	0
دائرة تابلاط	31	206	237	**00**	**00**	**00**	**6**	**0**	**5**	**5**	**25**	**19**	**6**	**00**	**00**	**00**	**743**	**740**	**3**	**5**	**0**	**5**	**585**	**573**	**12**
القلب الكبير	7	40	47	0	0	0	0	0	0	0	15	15	0	0	0	0	4	4	0	0	0	0	216	214	2
سدراية	3	17	20	0	0	0	1	0	0	0	12	11	1	0	0	0	48	48	0	0	0	0	68	66	2
بئر بن عابد	0	44	44	0	0	0	2	0	1	1	29	27	2	0	0	0	57	57	0	1	0	1	140	140	0
دائرة القلب الكبير	10	101	111	**00**	**00**	**00**	**3**	**0**	**1**	**1**	**56**	**53**	**3**	**00**	**00**	**00**	**109**	**109**	**0**	**1**	**0**	**1**	**424**	**420**	**4**
العزيزية	5	32	37	0	0	0	0	0	2	2	6	6	0	0	0	0	169	168	1	2	0	2	148	143	5
الميهوب	1	14	15	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	184	184	0	0	0	0	89	89	0
مغراوة	0	4	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	31	31	0	0	0	0	24	24	0
دائرة العزيزية	6	50	56	**00**	**00**	**00**	**00**	**0**	**2**	**2**	**6**	**6**	**00**	**00**	**00**	**00**	**384**	**383**	**1**	**2**	**0**	**2**	**261**	**256**	**5**
بوغزول	10	29	39	0	0	0	2	0	1	1	13	11	2	0	0	0	116	114	2	1	0	1	125	118	7

101	**101**	**0**	**117**	**116**	**1**	**0**	**0**	**0**	**3**	**3**	**0**	**0**	**0**	**0**	26	23	3	الشهبونية
30	**28**	**2**	**66**	**66**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	4	4	0	البواعيش
256	**247**	**9**	**299**	**296**	**3**	**1**	**0**	**1**	**16**	**14**	**2**	**00**	**00**	**00**	69	56	13	**دائرة الشهبونية**
94	**94**	**0**	**50**	**50**	**0**	**0**	**0**	**0**	**10**	**9**	**1**	**0**	**0**	**0**	18	18	0	عزيز
69	**67**	**2**	**37**	**37**	**0**	**0**	**0**	**0**	**3**	**2**	**1**	**0**	**0**	**0**	11	10	1	دراق
24	**24**	**0**	**19**	**19**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**2**	**2**	**0**	أم الجليل
187	**185**	**2**	**106**	**106**	**2**	**0**	**0**	**0**	**13**	**11**	**2**	**00**	**00**	**00**	**31**	**30**	**1**	**دائرة عزيز**