

فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي
دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة (2007-2012)

أ. بلواضح الجيلاني
ا.د. سعدي يحيى
جامعة المسيلة

ملخص:	Résumé :
تهدف هذه الدراسة إلى تحديد مفهوم التهرب الضريبي والبحث في كيفية مكافحته، و تقييم آليات وهياكل الرقابة الضريبية بهدف تفعيلها، تمكينا للخزينة العمومية لاستعادة جزء من إيراداتها المالية. اعتمدت هذه الدراسة في جزئها الأول على التحليل النظري لظاهرة التهرب الضريبي وآليات مكافحته. بينما احتوى الجزء الثاني على دراسة ميدانية للظاهرة بمديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة (2007-2012). الكلمات المفتاحية: التهرب الضريبي، آليات الرقابة الضريبية، الفعالية الضريبية.	Cette étude vise à définir la notion de La fraude fiscale et la recherche dans la façon de la lutte contre ce phénomène. et l'évaluation des mécanismes et des structures afin de permettre au Trésor public de restaurer une partie des Recettes financières . Cette étude est basée dans la première partie sur l'analyse théorique du phénomène de la fraude fiscale et les mécanismes de lutter contre elle. alors que La deuxième partie contient une étude de terrain sur le phénomène au niveau de la Direction des impôts de M'sila au cours de la période (2007-2012). Mots clés: La fraude Fiscale, Les Mécanismes de Contrôle Fiscal, L'efficacité Fiscale.

مقدمة

التهرب الضريبي كلمة واسعة المعنى، وتشمل العديد من الممارسات التي يشكل جوانب البعض منها جريمة بالمعنى القانوني، كالغش الضريبي الذي يعني التزوير والتدليس وخيانة الأمانة، بينما ينحصر البعض الآخر في دائرة السلوكيات التي لا تطالها عادة يد القانون، كالتجنب الضريبي القانوني، وسواء شكلت السلوكيات القانونية أو غير القانونية فإنه يجمعها جميعا أنها تتم لهدف اقتصادي، أي بهدف تحقيق مآرب مالية لمرتكبيها أو لتقويت منافع مشروعة للغير، ويمكن القول أن هذه الظاهرة تؤدي إلى فقدان الخزينة العامة للدولة موارد مالية هامة، مما يحول عن تحمل أعبائها المختلفة، ويخلق صعوبات كثيرة في تسيير سياسة الإنفاق العام، وللحد من هذه الظاهرة لا بد من وجود نظام رقابي فعال يعتمد على استراتيجية تمكن من الاستفادة وتعبئة الموارد المالية والمحافظة عليها من الفساد بكل أشكاله، وهذا مانا لتعبئة أكبر لإيرادات خزينة الدولة.

- مشكلة الدراسة: مع تفتشي ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، وضع المشرع الجبائي في يد السلطة الضريبية عدة وسائل وآليات في مجال المراقبة ومكافحة مختلف أشكال التهرب الضريبي، لكن هذه الوسائل تبقى غير كافية وقاصرة للحد منه وهو ما يعكس بقاءه. تسعى هذه الدراسة إلى الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية:

-ما مدى فعالية آليات الرقابة الضريبية للحد من التهرب الضريبي؟

- فرضيات الدراسة: تقوم الدراسة على فرضيتين رئيسيتين هما:

- مكافحة التهرب الضريبي تهدف إلى استرجاع مبالغ مالية هامة تستفيد منها خزينة الدولة.

- تفعيل آليات الرقابة الضريبية يتطلب توفير بعض المقومات الأساسية على مستوى الوسائل المادية والبشرية والمنظومة القانونية والتشريعية والمحيط الضريبي.

- حدود الدراسة: شملت الدراسة مكانيا المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة، أما بالنسبة للجانب الزمني فإن فترة الدراسة امتدت من سنة 2007 إلى غاية سنة 2012.

- أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من الاعتبارات الهامة التالية:

- انتشار ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر مما يتطلب وجود وسائل فعالة لمكافحتها والحد من اتساعها.
- التحولات التي تعرفها الجزائر في المجال المالي، خاصة تلك المتعلقة بتكثيف القواعد الضريبية مع النظام المحاسبي المالي.

- الاهتمام المتزايد بالرقابة بكل أشكالها والرقابة الضريبية بصفة خاصة.

- أهداف الدراسة: تسعى هذه الدراسة إلى الوصول إلى الأهداف التالية:

- تحديد مفهوم التهرب الضريبي، أنواعه وأسبابه وآثاره.

- إبراز آليات وهياكل الرقابة الضريبية وتقديم استراتيجية بغرض تفعيل الرقابة الضريبية لتحسين إيرادات الخزينة العمومية في إطار استراتيجية شاملة تتوافق مع أهداف السياسة الاقتصادية والمالية للدولة.

- خطة الدراسة: لغرض اختبار الفرضيات والوصول إلى أهداف الدراسة، تم تقسيم هذا البحث إلى أربعة محاور كما يلي:

- المحور الأول: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي.

- المحور الثاني: آليات وهياكل الرقابة الضريبية في الجزائر.

- المحور الثالث: تحليل نتائج الرقابة الضريبية لمديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة (2007-2012).

- المحور الرابع: العوامل المعيقة لفعالية الرقابة الضريبية في الجزائر.

- الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي.

أولاً- مفهوم التهرب الضريبي: توجد تعريفات مختلفة للتهرب الضريبي منها ما يعرفه: " هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة لمصالح الضرائب، أو من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة، وبعبارة أخرى إن المكلف يتخلص من دفع الضريبة إما بشكل كلي أو بشكل جزئي".^[i]

كما يعرف كذلك بأنه: " تخلص المكلف جزئياً أو كلياً من دفع الضريبة وقد تكون قبل تحقق الضريبة، وذلك باستخدام بعض الأساليب التي لا تحقق الضريبة، وذلك بالتخلي عن أدائها إلى الخزينة".^[ii]
ويعرف أيضاً: « هو الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسمة معتمدة على حرية التسيير، تسمح له باختيار وضعية ضريبية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة ضريبية مقبولة".^[iii]

ومن خلال التعاريف السابقة، يمكننا استنتاج التعريف التالي هو عدم إقرار المكلف لواجباته الضريبية بدفع الضرائب والرسوم المترتبة عليه سواء من خلال تقديم تصريحات مضللة للإدارة الضريبية، أو من خلال استخدام أو استعمال وسائل قانونية أو غير قانونية، للإفلات من دفع الضريبة بشكل كلي أو بشكل جزئي.

ثانياً- الإطار القانوني للتهرب الضريبي في الجزائر:

من المعلوم أن التشريعات الضريبية المختلفة لم تضع تعريفاً دقيقاً ومحدداً للتهرب الضريبي، وإن كانت معظمها قد أوردت مفهومه في نصوصها.

فالمشرع الجزائري في قوانين الضرائب المختلفة أثر عدم الخوض في تعريف التهرب الضريبي، وإنما اقتصر على ذكر حالات محددة على سبيل الحصر، اعتبرها تشكل تهرباً ضريبياً، حيث نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه يقصد بأعمال الغش خاصة:^[iv]

-إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة.

-تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها عند كل طلب الحصول إما على تخفيض، أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية.

-القيام عمداً بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية و دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و10 من القانون التجاري.

-قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.

-كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة.

-ممارسة نشاط غير قانوني، يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل و/أو لا يتوفر على محاسبة قانونية غير محررة، تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي.

كما أشار المشروع في قانون الإجراءات الجبائية على وجه الخصوص ، ممارسات تدليسية ما يلي:^[v]
- ممارسة نشاط غير مصرح به.

-إنجاز عمليات شراء و بيع البضائع، بدون فاتورة، وذلك مهما كان مكان حيازتها أو خزنها أو استئداها.
-تسليم فواتير و سندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.

-نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية، عمداً، في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجبارياً بمقتضى القانون التجاري.

-كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره، من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه.

ثالثاً-أنواع التهرب الضريبي: هناك عدة أنواع للتهرب الضريبي نذكر منها:

1-التهرب الضريبي المشروع:

هو التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة التشريعات الضريبية وذلك باستغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية الموجودة في التشريع الضريبي بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بدفعها، أي أن الشخص يتمكن من التخلص من الالتزام بدفع الضريبة دون أن يضع نفسه في مركز المخالف للقانون، أي يعمل في إطار قانوني^[vi]، ويمكن أن يحدث التهرب المشروع عن طريق طبيعي وذلك بتجنب الواقعة المنشئة للضريبة، حيث يقوم المكلف بالاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص لمعرفة طرائق التخلص من الضريبة مستندين في ذلك إلى خلل أو ثغرات في التشريع الضريبي. والأمثلة الأكثر شيوعاً في التهرب المشروع، عندما يهب الشخص أمواله خلال حياته إلى ورثته تهرباً من دفع ضريبة التركات بعد وفاته، أو كأن تفرض ضرائب عالية على الأملاك العقارية، فيمتنع الشخص عن اقتناء العقارات وبذلك لا يدفع الضريبة

2-التهرب الضريبي غير المشروع:

هو مخالفة المكلف للأحكام القانونية بوسائل الغش والاحتيال للتخلص من دفع الضريبة. فوسائل التهرب غير المشروع هي مخالفات يعاقب عليها القانون، وفي أغلب الأحيان تكون هذه المخالفة صريحة ومقصودة وتتضمن نية المكلف في التهرب من الضريبة، وقد تكون في أحيان أخرى نتيجة لعدم إدراك المكلف لمسئوليته أو جهله بالقانون، ويصعب تحديد الطرق التي يتبعها المكلف في سبيل ذلك. وقد يخالف المكلف القانون إما عند تحديد وعاء الضريبة والتكليف بها أو عند تحصيل الضريبة ليحول دون جبايتها.

ومن صور التهرب عند تحديد وعاء الضريبة والتكليف بها الإخفاء المادي للسلع المستوردة أو المنتجة أو المبيعة والخاضعة للضرائب الجمركية أو لضرائب الاستهلاك أو تقدير هذه السلع بأقل من قيمتها الحقيقية بتقديم فواتير مغايرة للحقيقة، أو تهريب السلع المصنوعة في الخارج إلى داخل الحدود الإقليمية للدولة دون أن تمر بالمراكز الخاضعة لدفع الضريبة الجمركية عنها، أو الامتناع عن تقديم البيانات التي يلزم القانون بتقديمها في نطاق ضرائب

الدخل وضرائب رأس المال، أو تقديم بيانات غير صحيحة أو غير كاملة وإخفاء بعض المظاهر الخارجية فيما يتعلق بالضرائب التي تفرض على أساسها.^[vii]

3-التهرب الضريبي الداخلي: يعد ظاهرة قديمة قدم الضريبة ذاتها، كما أنه الأكثر شيوعاً في العالم من التهرب الدولي، بل لا تكاد تخلو منه أية دولة في العالم مهما اختلفت درجة تقدمها ونموها، فلما تكون الأعمال التدليسية داخل حدود الدولة أين المكلف يلجأ إلى طرق وأعمال غير شرعية لتجنب واجباته الضريبية المتعلقة بالبلد الذي ينتمي إليه.^[viii]

4-التهرب الضريبي الخارجي: هو التهرب الحاصل خارج حدود الدولة الواحدة نتيجة استفادة المكلف من مبدأ السيادة الضريبية للدولة، وقيامه باستغلال ارتباطه بعلاقة تبعية تربطه بعدة دول (سواء لحمله جنسية إحداها أو بعضها، أو إقامته على أراضيها، أو ممارسة نشاط اقتصادي فيها) وذلك بهدف التخلص من التزاماته الضريبية.^[ix]

ولعل الواقع العملي يثبت عدم وقوع التهرب الكلي من الضرائب على الصعيد الدولي، بأن يتخلص المكلف من عبء الضرائب المقررة عليه قانوناً طبقاً للتشريعات الضريبية في كل الدول التي له علاقة تبعية بها، فهذا

فرض نادر الوقوع جدا، لأن جميع الدول تحرص عادة على تطبيق تشريعاتها الضريبية على المواطنين المرتبطين بها.

رابعاً- أسباب التهرب الضريبي: يرجع انتشار التهرب الضريبي إلى تضافر عدة أسباب نذكر منها:

1- الأسباب المتعلقة بالمكلف: غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته والتي تندرج في: [x]

- يحفز ضعف المستوى الخلفي المكلفين على التهرب من أداء واجبه الضريبي، لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة .

- اعتقاد أن الضريبة هي اقتطاع مالي دون مقابل.

-اعتقاد المتهرب من الضرائب هو سارق شريف يقوم بسرقة الدولة وهي شخص معنوي، فهو لا يضر بالآخرين.

-سوء تخصيص النفقات العمومية حيث يشعر المكلفون بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود عليهم بالمنفعة العامة .

-اعتقاد عدم شرعية الضريبة من الناحية الدينية عكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام .

- الحالة المالية السيئة للمكلف تجعله يميل نحو التهرب الضريبي لتعويض ما خسره.

2- الأسباب المرتبطة بطبيعة النظام الضريبي: توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب الضريبي ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الضريبي ومدى استقرار التشريع الضريبي.

-تعقد النظام الضريبي وذلك من حيث تنوع وتعدد معدلات الرسوم والضرائب، مع تغير المكلف الخاضع إلى كل نوع من الضرائب في كل مرة هذا من جهة، ومن جهة أخرى يجد المكلف نفسه أمام أعوان ضرائب تنقصهم الكفاءة وبوسائل بدائية. [xi]

- عدم استقرار التشريع الضريبي: إن عدم الاستقرار هذا راجع بالدرجة الأولى إلى التغيرات العديدة التي تحدث على قوانين المالية الرئيسية والقوانين المالية التكميلية، مما خلق نوعا من التذبذب في استمرارية المنظومة التشريعية الضريبية.

3- الأسباب المرتبطة بالظروف الاقتصادية السائدة: من المسلم به أن ارتفاع القدرة الشرائية للأفراد وزيادة دخول المكلفين في أي اقتصاد ما يجعل إمكانية التهرب الضريبي قليلة جدا، الشيء الذي يسمح للمنتجين بنقل عبء الضريبة إلى المستهلكين بسهولة ، غير أنه إذا تأملنا وضعية الاقتصاد الوطني المتمس بانتشار الاقتصاد الموازي ، الذي نتج عنه عدم ضبط سوق السلع والخدمات، إضافة إلى عدم حرية المنافسة وفوضى الاستيراد، هذه الخصوصية قد ساهمت في زيادة حجم التهرب الضريبي بشكل واضح.

4- الأسباب المرتبطة بالإدارة الضريبية.

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة، كلما سهل التهرب الضريبي، ويرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية، بالإضافة إلى نقص الأيدي العاملة الفنية، وذلك نتيجة ضعف الأجور في الوظيفة العمومية، وقلة المعاهد المتخصصة في تكوين الأطارات الضريبية، بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الضريبية والتي ترتبط بالجانب الخلفي لموظفي الإدارة الضريبية، والتي تتمثل في الرشوة بحيث أنها تعتبر أخطر من ضعف الكفاءة وتندرج ضمن الفساد الاقتصادي، ولأزالت الإدارة الضريبية الجزائرية تعاني من قلة الأداء الضريبي وبعيدة كل البعد على المعايير الدولية، ومن أسباب ذلك ما يلي [xii]

-نقص المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية مثل روح التسويق، العلاقات العامة، التسيير بالأهداف الخ

-نقص الجهود الفعلية للتعريف بالنظام الضريبي عبر وسائل الاتصال المختلفة بغية نشر الوعي الضريبي لتفادي عدم التحضر الجبائي للمكلفين.

-ضعف التكوين في المجال الضريبي، والاعتماد الكلي على مضامين النظام الضريبي الفرنسي دون سواه.

-لم تستطع الإدارة الضريبية اعتماد فكرة الزبونية في علاقتها مع المؤسسات، إذ لازالت ترى في كل مؤسسة خاصة إن لم تكن عمومية محتالا ضريبيا محتملا، ومن هنا كانت العلاقة تصادمية ومبنية على الشك.

5- الأسباب المرتبطة بالتجارة والمعاملات الالكترونية.

يتطور حجم التجارة الإلكترونية بصورة تفوق توقعات كل الشركات المتخصصة في مجال الدراسات والتحليل وإعداد التنبؤات، الأمر الذي أدى إلى حدوث تفاوت كبير بين الأرقام الصادرة من مؤسسات مختلفة عن نفس الفترة الزمنية ولنفس المنطقةالموضوعة تحت الدراسة. [xiii]

الأدهى من ذلك أصبحت اليوم تصدر عدة مراجعات للتنبؤات بصورة دورية ويحدث تفاوت كبير من إصدار لأخر، ولقد أدى التضارب في الأرقام بين الشركات المتخصصة إلى عدم الاتفاق على رقم محدد للتجارة الإلكترونية، فحسب المعهد الوطني للإحصائيات والدراسات الاقتصادية الفرنسي بلغ حجم مبيعات الشركات الفرنسية عبر شبكة الأنترنت سنة 2012 مبلغ 53 مليار أورو^[xiv]، ومن أهم المشاكل التي أصبحت تقف عائقا أمام فرض الضرائب والرسوم على عمليات وصفقات التجارة الإلكترونية ما يلي:^[xv]

- عدم وجود تعريف دقيق وواضح ومتكامل للتجارة الإلكترونية.
- سهولة التهرب في عوائد التجارة الإلكترونية لأنها غير منظورة .
- عدم القدرة على المتابعة الدقيقة لحجم المعاملات التي تتم عبر شبكة الأنترنت .
- تنوع مجالات الأنشطة التي تتم عبر شبكة المعلومات الدولية والتي تخضع لمفهوم التجارة الإلكترونية الشامل كالتعاملات المالية والمضاربة على الأسهم وما إلى ذلك من أنشطة مالية.
- عدم وجود مستندات يمكن مراجعتها ضريبيا.
- الحرص على حرية التجارة الإلكترونية وعدم فرض عوائق عليها .
- القصور الحادث في مجال التعاون الدولي الضريبي.
- عدم تطوير الإدارات والكوادر بما يتلاءم مع التجارة الإلكترونية .

6- الأسباب المرتبطة بظاهرة الرشوة والفساد الإداري: انتشار ظاهرة الرشوة والفساد الإداري بين أعوان الإدارة الضريبية له تأثير كبير على التهرب الضريبي، حيث أن بعض أعوان المصالح الضريبية لا يتورعون في استلام الهدايا والهبات من المكلفين، والتي هي في الحقيقة رشواى، وهذه الظواهر المرضية مسيطرة على الإدارة الضريبية بسبب نقص المراقبة الحكومية وقلة الأجهزة المخصصة لمحاربتها، وهذه الظاهرة ليست ناتجة فقط عن غياب رقابة الدولة وغياب الصرامة في معاقبة الموظفين، بل قد تنتج من التنظيم السياسي للمجتمع نفسه، وكذلك من ضعف المرتبات الممنوحة للموظفين.^[xvi]

7- الأسباب المرتبطة بالتهريب وغسيل الاموال: يقصد بالتهريب مجموع العمليات العابرة للحدود، والتي لا تمر عبر المناطق الخاصة للمراقبة على طول الحدود البرية والبحرية، وتشمل هذه العمليات حركة ونقل كل المنتجات والأشياء التجارية أو غير التجارية، وبصفة عامة جميع الأشياء القابلة للتداول والتملك، إضافة إلى ذلك كل حيوان أو آلة أو مركبة أو أي وسيلة نقل أخرى استعملت بأي صفة لنقل البضائع المهربة^[xvii]، وبالتالي فقيمة البضائع المهربة تقع خارج نطاق تطبيق النظام الضريبي وهو ما يزيد من التهرب الضريبي. يقصد بغسيل الاموال العملية التي ترتكز على إعطاء وجود قانوني، للأموال التي يكون أصلها تدليسي أو غير مشروع(غير قانوني)^[xviii]، تسمح عملية غسيل الأموال للمكلف بتغيير الإقامة الضريبية وتحويل أمواله وثرواته إلى مناطق الجناز الضريبية، حيث يبقى النظام الضريبي عاجزا عن مراقبة هذه الأموال ذات المصادر غير القانونية.

8- الأسباب المرتبطة بانتشار الاقتصاد الموازي: الاقتصاد الموازي هو كافة الأنشطة الاقتصادية التي يمارسها الأفراد أو المؤسسات ولكن لا يتم حصرها بشكل رسمي ولا تعلم الحكومات عن قيمتها الفعلية وبالتالي لا تدخل في حسابات الدخل القومي ولا تخضع لأي نظام ضريبي، وبالتالي فانتساع الاقتصاد الموازي يكون سببا في زيادة حجم التهرب الضريبي.

عرفت الجزائر انتشارا واسعا للقطاع غير الرسمي، بسبب الهجرة من الأرياف إلى المدن، والتي خلفتها فترة التسعينات نتيجة الظروف اللا أمنية، والتي شجعت على توسع ظاهرة التهرب الضريبي، حيث تم تقدير حصة القطاع غير الرسمي بالنسبة لحجم الناتج المحلي الإجمالي بنسبة تتراوح بين 34.4% كحد أدنى سنة 2001 ونسبة 37% خلال سنتي 2005 و2006م، ويؤثر القطاع غير الرسمي على الناتج المحلي الإجمالي باعتبار أنه يساهم فيه مباشرة ولكن بدون مردودية مالية، وبالتالي فإن النسبة السابقة الذكر تعتبر جد مرتفعة ومؤثرة على الاقتصاد الوطني من خلال بقائها خارج نطاق السيطرة الضريبية، أي أن لها مردودية ضريبية تساوي الصفر في ميزانية الدولة-خامسا- آثار التهرب الضريبي:

تعتبر الضرائب الممول الرئيسي لخزينة الدولة لذلك فإن محاولة التملص من دفعها سوف ينقص حتما من دورها التمويلي مما يؤثر سلبا على التنمية الاقتصادية، وتتجسد هذه الآثار في عدة مجالات مختلفة مالية، اقتصادية و اجتماعية.^[xix]

خامسا: آثار التهرب الضريبي: من أهم الآثار التي تنتج عن التهرب الضريبي مايلي:
1- الآثار المالية:

يعتبر القيد المالي من أهم القيود التي تقف في وجه كل استراتيجية تنموية أو برنامج للإنعاش الاقتصادي، فلا يمكن الحديث عن الأهداف و الانجازات دون الحديث عن التمويل.

أمام أهمية الجباية العادية في تمويل الخزينة العمومية باعتبارها المورد الأساسي يأتي التهرب الضريبي للحد من ذلك، فالتهرب الأثر المباشر على الخزينة العمومية بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية، و يترتب عن ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل.

إن نقص الأموال في الخزينة العمومية يؤدي إلى عجز الدولة جزئيا عن تنفيذ المشاريع النافعة^[xx]، فالدولة في مسارها التنموي في حاجة إلى مداخيل و موارد لتغطية نفقاتها فنقص الإيرادات يؤدي إلى وقوع اختلال مالي و منه العجز في الميزانية العمومية و التي تشترط أن تتوازن إيراداتها مع نفقاتها، خاصة أمام لجوء الكثير من الدول النامية بدرجة كبيرة إلى الاعتماد على الضرائب غير المباشرة و المتعلقة بالاستهلاك و الإنفاق و التي لا يمكن التحكم فيها باعتبارها غير عادلة، فالفجوات التي تسجلها الميزانية العامة للدولة تعود في أغلب الأحيان إلى نقص في المردود الضريبي الناتج عن التهرب و لسد تلك الفجوات و الإختلالات المالية بات من الضروري اللجوء إلى مصادر تمويلية أخرى تكون بالتأكيد ضغط على التنمية الاقتصادية مثل الإصدار النقدي أو اللجوء إلى الاقتراض بمختلف مصادره (الداخلية أو الخارجية) و هذا لتعويض العجز المسجل في الميزانية نتيجة نقص الموارد بسبب التهرب الضريبي، وينتج عن هذا ظاهرة التضخم باختلاف أنواعه و ما يترتب عن هذه الظاهرة من تدهور في المستوى المعيشي للمواطنين بانخفاض قدراتهم الشرائية بسبب انتهاج سياسة النقشف بتقليص الإنفاق العام و كذا تأجيل انجاز بعض المشاريع، انخفاض الصادرات الذي يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الصعبة، واختلال التوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع و ظهور السوق السوداء و يمثل عبء إضافي على ميزان المدفوعات، و ذلك في حالة السداد، و تحمل الأجيال المستقبلية أعباء هذه القروض، إلا إذا استخدمت في المشاريع الاستثمارية، فهنا العبء يكون ضعيفا عليها^[xxi]، ويستلزم وجوب تدبير الدولة للموارد المالية لتسديد القروض، مما ينتج عنه ضغط على عناصر الإنفاق العام، مما يقلل من القدرة الشرائية للمستفيدين من هذا النوع من الإنفاق.^[xxii]

رغم لجوء الدولة إلى الاقتراض أو الدين العام تبقى الضرائب الأداة الأساسية للتكفل بالأعباء العامة و تكتسي أهمية كبيرة في تشكيل مداخيل الميزانية، وفيما يلي جدول يبين عدد الملفات الضريبية المراقبة والمبالغ المالية المترتبة عنها:^[xxiii]

الجدول رقم(01): عدد الملفات المراقبة والنتائج المحققة منها على المستوى الوطني خلال الفترة (2007-2011).

السنوات البيان	2011	2010	2009	2008	2007
إجمالي عدد الملفات المراقبة	29525	32917	33229	35526	33526
نتائج المراقبة (مليار دج)	26	32	28	30	33

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 2012/64 المتعلقة بالرقابة الجبائية.

2- الآثار الاقتصادية.

كل حقيقة تقوم على تأثيرات متبادلة، فالتخلف الاقتصادي بإمكانه أن يكون حاجزا دون فعالية تدخل الضريبة في الاقتصاد، كما أن الهيكل الضريبي يستطيع بدوره أن يساهم في التأخر الاقتصادي للبلاد^[xxiv]، فالضريبة هي المورد الأساسي لخدمة الأهداف التنموية لكونها أساسية ترتفع بارتفاع المداخيل و المبادلات و تنخفض بانخفاضها، فمن الملاحظ أن الآثار المالية تترتب عنها آثارا اقتصادية مدمرة التي تضعف إمكانية الادخار والاستثمار والتقليل من فرص التنمية والإخلال بمبدأ المنافسة حيث أن التهرب الضريبي لا يشجع مجهودات الرفع من الإنتاجية فالمكلف الذي يسعى للرفع من المداخيل بتحسين طرق الإنتاج و تسيير متقن يتردد لذلك في لحظة إدراكه لأكبر السبل التي يمنحها له التهرب الضريبي^[xxv]، ومن الأمثلة الواضحة التي يمكن الاستدلال بها تلك المتعلقة بالمؤسسات الخاصة التي يعمل أصحابها على التوجه نحو التهرب الضريبي الذي يمكنهم من امتلاك رؤوس أموال ضخمة تساعدهم على التوسع في نشاطهم و ذلك على حساب المؤسسات العمومية التي لا تملك أي مجال أو فرص للتهرب الضريبي، وهو ما ولد ظهور المنافسة غير الشريفة، غير القانونية و غير الشفافة، و

هذا ما يجعل مؤسسات تتحمل ضغطا عاليا على حساب مؤسسات أخرى من خلال تجنب دفع الضرائب والرسوم المفروضة عليها.

لذلك فإن السياسة الضريبية هي أداة تستخدمها الدولة لتحقيق برامج محددة في حقل النشاط الاقتصادي و تنفيذ المشاريع التنموية وتطوير الخدمات العامة، فالدولة يمكنها عند الضرورة الرفع في معدلات الضرائب الموجودة أو فرض ضرائب جديدة لتعويض النقص في مردودية الضرائب نتيجة التهرب و هذا الأسلوب له عوارض في الواقع، فالمعدلات المرتفعة تعاقب المكلفين النزهاء الذين يتحملون الأعباء الضريبية وبالتالي تحويل الضغط الضريبي و وقعه عليهم مما يدفعهم و يزيد في رغبتهم للتهرب "فالتهرب يدعو للتهرب".^[xxvi]

3- الآثار الاجتماعية.

للتهرب الضريبي آثار سلبية عديدة نذكر منها:

- التهرب الضريبي قد يكون سببا في فقدان الثقة أثناء المعاملات المالية و التجارية من إبرام الصفقات و العقود و ما إلى ذلك من الممارسات القانونية التي تقتضيها مصالح الأفراد، حيث يعلم كل واحد منهم بأن الطرف الآخر يمكنه القيام بتسجيلات خاطئة لأسباب ضريبية وبالتالي فالتهرب الضريبي يساهم في تقهقر أمانة الأعمال.

- يزيد التهرب الضريبي من وجود الظلم الاجتماعي فكلما تقافت هذه الظاهرة كلما نقصت الإيرادات التي تحققها الخزينة العمومية وللاحتفاظ بهامش الأمان، تقوم الدولة بزيادة نسبة الاقتطاعات الضريبية للحصول على إيرادات إضافية، على أصحاب المداخل الضعيفة الذين لا يستطيعون التهرب من دفع مستحقاتهم المفروضة عليهم ذلك لأنها تقتطع مباشرة من دخلهم (الاقتطاع من المصدر).

- المتهربين من الضرائب هم في أغلب الأحيان أفراد يتميزون بمستوى معيشي جيد و يستفيدون بأموالهم لدى السلطات لعدم الوقوع في العقاب الشيء الذي يزيدهم تلاحما، هذه الحالة أو الوضعية تثبت الفوارق بين المكلف "المتهرب" و"المكلف" النزيه و تزيد من حدتها.^[xxvii]

- انتشار التهرب و الخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس المدني بصفة عامة و الحس الضريبي بصفة خاصة فلا يمكن تفضيل النفع العام عن الخاص إذا كان المكلف يقبل مبدئيا إمكانية إنقاص أو تخفيض جزء من المساهمة المالية التي يجب أن يؤديها للمجتمع.

- التهرب الضريبي هو عامل من عوامل تلاشي و اندثار الحس المدني، و هكذا فالتهرب الضريبي يهدم سلطة الدولة و تعود المواطن على العيش بالمخالفة.^[xxviii]

II- آليات و هياكل الرقابة الضريبية في الجزائر:

أولا- الإطار النظري للرقابة الضريبية:

تعتبر الرقابة الضريبية أداة قانونية تسعى الإدارة الضريبية من خلالها إلى مراقبة تصريحات المكلفين و العمل على اكتشاف التهرب الضريبي، ضمن إطار واضح و طبقا لمواد و نصوص قانونية محددة.

1-تعريف الرقابة الضريبية: للرقابة الضريبية عدة تعاريف نذكر منها:

حسب A. HAMINI الرقابة الضريبية: " هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الضريبي و التحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات و التصريحات المقدمة".^[xxix]

وعرفها عبد المنعم فوزي على أنها: " .. فحص لتصريحات و كل سجلات و وثائق و مستندات المكلفين بالضريبة، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الضريبية".^[xxx]

من خلال التعريفين السابقين يمكن القول بأن الرقابة الضريبية هي الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة للوقوف على الأخطاء و تقويمها، و بما أن الإدارة الضريبية إحدى هذه السلطات المختصة فإن رقابتها تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الضريبية أم لا و تصحيح الأخطاء إن وجدت، إضافة إلى ذلك فهي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الضريبية قصد التحقق من صحة و مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص و التهرب الضريبي.

2-أهداف الرقابة الضريبية: تتمثل الأهداف التي تسعى الرقابة الضريبية إلى تحقيقها فيما يلي:

1-2- الهدف القانوني: يتمثل في التأكد من مدى مطابقة و مسابرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين و الأنظمة الضريبية، لذا و حرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الضريبية على مبدأ المسؤولية و المحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الضريبية.^[xxxi]

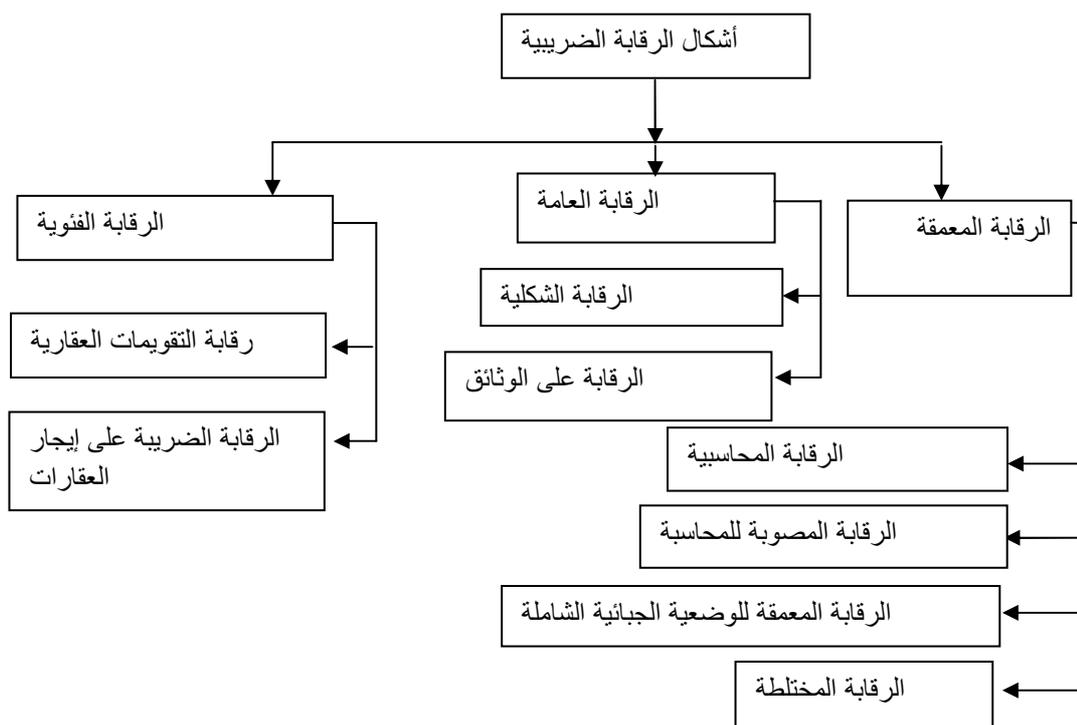
2-2- الهدف الإداري: تؤدي الرقابة الضريبية دورها للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل كبير وحيوي في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية^[xxxii]

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

2-3- الهدف المالي والاقتصادي: حيث تهدف الرقابة الضريبية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، هذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الضريبية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والضريبة^[xxxiii]

2-4- الهدف الاجتماعي: حيث تهدف الرقابة الضريبية إلى منع ومحاربة انحرافات المكلفين بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيرهم في أداء وتحمل واجباتهم اتجاه المجتمع تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

3- أشكال الرقابة الضريبية: تأخذ الرقابة الضريبية لتصريحات المكلفين عدة أشكال، مثل ما يبينه الشكل التالي:
الشكل رقم (01): أشكال الرقابة الضريبية



المصدر: من إعداد الباحث، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2012.

3-1 - الرقابة العامة: هي فحص تمهيدي للتصريحات وهي تنجز دون تنقل للأعوان خارج المصلحة ودون إجراء أبحاث خاصة وتتم داخل مصالح الضرائب وهي على نوعين:
أ- الرقابة الشكلية: تتم على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة وهي تهدف إلى^[xxxiv]
-التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.

- التأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات.
- محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريحات.
- ب- الرقابة على الوثائق:** تعني مجموعة الأعمال المنجزة والتي من خلالها تقوم مفتشيات الضرائب المعنية بانتهاج فحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتمادا على المعلومات المكونة للملف الجبائي، وبصفة خاصة تلك التي تمثل زيادة في رقم الأعمال، إذ تقارن كل محتويات التصريح بالوثائق الملحقة به ومجموع المعلومات التي هي بحوزة المصلحة، والتي تتحصل عليها من مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة على الوثائق، وذلك في إطار حق الاطلاع المخول لها.^[xxxv] وما يمكن إبرازه حول هذا النوع من الرقابة أنه جاء منصوص عليه في قانون الإجراءات الجبائية، حيث تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو اتاوة، ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الضريبية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.^[xxxvi]
- 2-3- الرقابة المعمقة:** ويقصد بها المراقبة التي تتضمن الفحص النقدي للتصريحات الضريبية المكتتبه من طرف المكلفين، ومدى تجانسها مع الوثائق والمعلومات التي في حوزة إدارة الضرائب أو الناتجة عن المراقبة و البحث المعمق والدقيق للوضعية الضريبية للمكلف، من أجل استدراك التهرب الضريبي، أما الجهات المخولة بعملية المراقبة فهي مديرية كبريات المؤسسات والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية للولاية ومركز الضرائب، ويمكن التمييز هنا بين أربعة أنواع وهي:
- أ- الرقابة المحاسبية:** وتعني إتباع كل الطرق والوسائل والكيفيات التي تساعد في التأكد من صحة وتنظيم المحاسبة وفقا لقواعد وأسس علمية وعملية، باعتبار أن المحاسبة هي المرآة التي تعكس مختلف مراحل نشاط المؤسسة، وهي مصدر كل البيانات والمعلومات المالية، ولهذا اشترط المشرع الضريبي ضرورة مسك محاسبة قانونية حتى يتم إجراء التحقيق المحاسبي وقد جاء نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية صريحا حيث نص على: "أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها"
- ب- الرقابة المصوبة:** حيث في إطار تقوية جهاز الرقابة الضريبية، أنشأ قانون المالية التكميلي لسنة 2008 شكل جديد من الرقابة أكثر فعالية والمتمثل في التحقيق المصوب، هذا الشكل من الرقابة يسمح لأعوان الإدارة الضريبية بإجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة ضريبية. وبصفة عامة التحقيق المصوب في المحاسبة هو إجراء رقابي مصوب، أقل شمولا، سريع وأقل بعدا من التحقيق المحاسبي، هو مدخل لفحص الوثائق الثبوتية والمحاسبية لفئة من الضرائب والرسوم ولمدة محددة يمكن أن تقل عن السنة المحاسبية.^[xxxvii]
- ج- الرقابة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة:** وتم استحدثه بموجب الإصلاحات الضريبية لسنة 1991، وهو مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل الإجمالي.
- يستلزم هذا التحقيق مقارنة المداخل المصرح بها بالمداخل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف، حالة خزينته وكذا المتعلقة بسباق الحياة لسائر أفراد عائلته.^[xxxviii]
- د- رقابة الفرق المختلطة:** بدأ العمل بها ابتداء من شهر أبريل 1996، حيث يجتمع الأعوان المعنيين ضمن الفرق المختلطة (ضرائب- جمارك- تجارة) من أجل تسطير برنامج العمل بتحديد عدد القضايا التي سجلت ضمن برنامج النشاط المقترح للمراقبة في إطار لجنة التنسيق الولائي، و أهم ما تقوم به الفرقة المختلطة ما يلي.^[xxxix]
- إعداد وتنفيذ البرنامج الولائي للفرق لكل ثلاثة أشهر خلال السنة، مع العلم أن فترة المراقبة تشمل ثلاثة سنوات.
- التنقل والتدخل لدى مراكز الضرائب، لتسجيل المعلومات المختلفة المتعلقة بالملفات الضريبية الخاصة بالمكلفين المبرمجين للمراقبة.
- التدخل بعين المكان لدى المكلفين المبرمجين، مع إجراء محاضر لجرد المخزونات والتأكد من وجود المحل التجاري.

3-3- الرقابة الفئوية: وتتم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للولاية ومراكز الضرائب، وهي تتعلق بمراقبة تصريحات المكلفين الخاصة بالمعاملات التي تتعلق بالعقارات المبنية وغير المبنية فيما يخص البيع والمبادلة ونقل الملكية وعمليات الأيجار، ويمكن التمييز بين نوعين من الرقابة الفئوية:

أ- رقابة التقويمات العقارية: وتعني مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة الأثمان أو التقديرات المقدمة من الأطراف^[xi]، بخصوص عمليات نقل ومبادلة وقسمة الملكيات العقارية. إن مراقبة أسعار التقويمات العقارية المصرح بها تشكل أهم الآليات المستعملة في مكافحة التهرب الضريبي في هذا الميدان، وتعتمد مراقبة هذه الأسعار على القيمة العقارية السوقية، أي قيمة العقار في السوق، وهي الثمن الذي من الممكن أن يشتري أو يباع به العقار في السوق، مع الأخذ بعين الاعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه.

ب- رقابة الضريبة على إيجار العقارات: حيث تخضع المداخل العقارية المتأتية من الإيجار الخاص بالعقارات ذات الاستعمال المدني أو التجاري أو المهني، للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل ثابت محرر من الضريبة^[xii]، ويقصد بالمراقبة الضريبية للمداخل العقارية مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الضريبية المكتتبه من طرف المكلفين الخاضعين للضريبة على المداخل العقارية، والتأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات، بما فيها المعطيات المادية وغير المادية، حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها^[xiii].

3-4- حالة معاينة التلبس الجبائي كآلية للرقابة الضريبية: حيث تم تأسيس في قانون المالية التكميلي لسنة 2010 آلية جديدة وهي عملية تطبيق الإدارة الجبائية على المكلفين بالضريبة المعنيين، في حالة معاينة التلبس الجبائي غرامة مالية قدرها ما بين 600000 دج و 2000000 دج حسب رقم الأعمال، وزيادة على ذلك فإنه يترتب على جحة التلبس الجبائي إقصاء المكلفين بالضريبة من الاستفادة من الضمانات المنصوص عليها في المواد 19 و 156 و 158 من قانون الإجراءات الجبائية^[xiv].

ثانياً: الهياكل الإدارية والتنظيمية المخولة بعملية الرقابة.

تنظيم الإدارة الضريبية في الجزائر تم وفقاً لمبدأ مركزية التنفيذ حيث تتولى الإدارة المركزية وظائف التخطيط والرقابة وإصدار التعليمات والتفسيرات وتنظيم شؤون الموظفين وتدريبهم والسهرة على رفع الكفاءة الإنتاجية للإدارة الضريبية، بينما تتولى الإدارة التنفيذية كافة أعمال التنفيذ التي تتطلبها إجراءات ربط وتحصيل ورقابة الضريبة.

1- الهياكل على المستوى المركزي:

1-1- المديرية المركزية للبحث والمراجعات الجبائية: تأسست سنة 1998 وتم تكليفها بدور محاربة التهرب الضريبي، في سنة 2007 تمت إعادة هيكلة هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي رقم: 07-364 المؤرخ في 28-نوفمبر 2007، للتوجه بالخصوص لمحاربة التهرب الضريبي، حيث أصبحت المديرية المركزية للأبحاث والتدقيقات مكلفة بما يلي^[xv]:

-إنجاز وتدقيق محاسبة المؤسسات الخارجية عن نطاق اختصاص مديرية كبيريات المؤسسات.
-تطبيق حق التحقيق والتفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي بمساعدة مصالح العدالة والأمن الوطني.
-مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين (مراقبة الوضعية الشخصية) من خلال علامات الثراء الخارجية، ومستوى المعيشة والممتلكات، في إطار إخضاع المداخل الخفية للجباية.
-متابعة المساعدات الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية.

1-2- مديرية كبيريات المؤسسات: تم تأسيسها بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 07 جويلية 2005، المحدد لتنظيم المديرية الفرعية لمديرية كبيريات المؤسسات، وقد بدأت في العمل ابتداء من سنة 2006، وتتكون هذه المديرية من خمسة مديريات فرعية وهي: (المديرية الفرعية لجباية المحروقات، المديرية الفرعية للتسيير، المديرية الفرعية للرقابة و البطاقية، المديرية الفرعية للمنازعات، المديرية الفرعية للوسائل). وسوف نركز على المديرية الفرعية للرقابة و البطاقية بصفتها المسؤولة عن مكافحة التهرب الضريبي، حيث أنها مكلفة بما يلي:

-تنفيذ برامج مراجعة المحاسبة و متابعتها.
-اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة.
-البحث عن المعلومة الجبائية، واستغلالها مع إنجاز التدقيقات والتحريات.
2- الهياكل على المستوى الجهوي:

تتكون المديرية الجهوية للضرائب من أربعة مديريات فرعية وهي: (المديرية الفرعية للتكوين، المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل، المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية و المنازعات). وسوف نركز على المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات بصفتها المسؤولة عن مكافحة التهرب الضريبي، حيث أنها مكلفة بتنفيذ توجيهات الإدارة المركزية والقيام بالمهام الموكلة إليها على المستوى المحلي وذلك في مجال المراقبة والمنازعات، وهي مكونة من ثلاثة مديريات فرعية. كما تشير إلى أن عدد المديريات الجهوية تسعة (09) على المستوى الوطني، وتتشكل كل مديرية جهوية من عدة مديريات ولائية.

في سنة 1998 ومع قرار إنشاء المديرية المركزية للبحث والمراجعات الجبائية، تم إنشاء ثلاثة مصالح خارجية و جهوية للتحقيق، وهران، الجزائر، قسنطينة، حيث تقوم بتنفيذ برنامج المراقبة الوطني المرسل من المديرية المركزية للبحث والمراجعات، وهذا البرنامج يخص المكلفين الطبيعيين والمعنويين الذين رقم أعمالهم تجاوز 10 مليون دج خلال فترة التحقيق، حيث يوزع البرنامج على فرق التحقيق الجهوية التابعة للمصالح الجهوية للتحقيق المختصة إقليمياً، وتباشر عملها بجمع المعلومات الجبائية حول كل ملف، وفي حالة اكتشاف حالات غش و تهرب ضريبي فإن هذه الفرق تقوم بتطبيق الإجراءات والجزاءات العقابية المحددة في القوانين الجبائية، كما يمكن لهذه المصلحة القيام بتحقيقات جبائية ميدانية بطلب من المديرية المركزية للبحث والمراجعات للمهام ذات التهرب والغش الكبيرين.

هذه المصالح لها اختصاصات وتتدخل على المستوى الوطني، وتنظم المصلحة الجهوية للأبحاث و المراجعات في ثلاثة أقسام وهي: (قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم، وقسم المساعدة على الرقابة، وقسم الوسائل). وسوف نركز على قسم المراقبة بصفته المسؤول عن مكافحة التهرب الضريبي، حيث أنه مكلف بما يلي:

- يعمل في شكل فرق لتنفيذ برامج المراقبة في عين المكان التي تحددها المديرية المركزية للأبحاث والتدقيقات، مع إعداد الإحصائيات المرتبطة بها.

- تنفيذ برامج تجميع المعلومات الجبائية المتصلة بتنفيذ المراقبة.

- تنفيذ حق الزيارة في إطار العمليات الجهوية وما بين الجهوية.

3- الهياكل على المستوى المحلي:

على مستوى مديرية الضرائب للولاية، نجد أن المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بصفتها المسؤولة عن مكافحة التهرب الضريبي، من خلال إعداد وتنفيذ برامج التحقيقات الجبائية الميدانية للمكلفين، وإجراء تحقيقات لبعض النشاطات التي يمكن أن تكون محل للتهرب الضريبي، كما تقوم المديرية الفرعية للمراقبة بما يلي:

- حيث أنها مكلفة بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها، وتتكون من أربعة مكاتب وهي: (مكتب البحث عن المعلومات الجبائية، مكتب البطاقات والمقارنات، مكتب المراجعات الجبائية، مكتب مراقبة التقييمات)

- المساهمة مباشرة في مكافحة التهرب الضريبي من خلال، تسيير وتوزيع وترتيب الفهارس حسب المفتشيات للمعلومات التي تم جمعها أو الحصول عليها.

- استغلال كشوف الزبائن والموردين و بطاقات التشخيص لمتابعة الوضعية الجبائية للمكلفين.

- إنشاء وتسيير فهرس خاص بالأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين تمت برمجتهم في التحقيق المحاسبي والمعمق والمصوب.

- تقييم نشاطات مفتشيات الضرائب وإعطائها الاقتراحات والتوصيات من أجل تحسين البحث عن المادة الجبائية الخاضعة والاستغلال الجيد للمعلومات الجبائية المرسل إليها.

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية تساهم هذه المديرية في مكافحة التهرب الضريبي من خلال (إعطاء الصبغة التنفيذية لجدول الضرائب، التركيز على الإحصائيات وتحليلها لتحسين وتوجيه البحث عن المعلومات الجبائية)

استحدثت المديرية العامة للضرائب بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 هيكل جديد للضرائب وهو مركز الضرائب، وهو مصلحة خارجية ملحقة لمديرية الضرائب للولاية التي تعتبر وصية على المصالح الضريبية على المستوى الولائي، من أهدافه و مهامه:

- تحسين التسيير والرقابة لملفات المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي، وكذلك أصحاب المهن الحرة مهما كان نظامهم الضريبي.

- تحديد الإطار الضريبي الموحد لجميع المكلفين التابعين لمركز الضرائب وجميع الضرائب و الرسوم الخاضعين لها.

- تخفيض عدد المصالح الأساسية الحالية، وذلك بإنشاء مراكز الضرائب عوضاً عن مفتشيات وقباضات الضرائب.

-تحسين وعصرنة الإجراءات المتعلقة بالضريبة.

III-تحليل نتائج الرقابة الضريبية لمديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة(2007-2012):

من أجل معرفة مدى نجاعة أي أسلوب من أساليب الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، فإنه يجب الوقوف عند أرقام المردود المالي الناتج عن تطبيقات هذا الأسلوب أو ذلك عن طريق استظهار النتائج وتحليلها، هذا التقييم سيؤدي إلى اكتشاف السلبيات وكيفية تداركها أو تجنبها والايجابيات وكيف يمكن تميمها.
أولاً- تقديم المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة:

بموجب القرار رقم:484 المؤرخ في12/07/1998المحدد للنطاق الإقليمي والتنظيم واختصاص المديرية الجهوية والولائية للضرائب، أصبحت المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة تضم خمسة مديريات فرعية وهي: (المديرية الفرعية للعمليات الجبائية، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، المديرية الفرعية للتصنيف، المديرية الفرعية للوسائل، المديرية الفرعية للمنازعات)، بالإضافة إلى 13مفتشية ضرائب و11قباضة للضرائب وهي موزعة على مختلف إقليم الولاية، وسوف نركز على المصالح المكلفة بمكافحة التهرب الضريبي وهي:

1- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية : وهي المكلفة ب:

-مكافحة التهرب الضريبي من خلال رقابة المكلفين في عين المكان وفي زمن محدد.
-متابعة تنفيذ برامج الرقابة والمراجعة وإعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية والتقييمية لبرامج الرقابة(الرقابة المصوبة، التحقيق المحاسبي، التحقيق المعمق للوضعيات الجبائية الشاملة، الرقابة المختلطة، رقابة التقويمات العقارية).

2- مفتشيات الضرائب: عددها ثلاثة عشرة مفتشية على مستوى إقليم الولاية وهي مكلفة ب:

-مكافحة التهرب الضريبي بصفتها الهيكل التنظيمي الأقرب من المكلفين، كما تضم مصالحها مختلف ملفات وتصريحات المكلفين، وهي تنفذ عمليات الرقابة العامة من خلال إعداد وتنفيذ ومتابعة برامج الرقابة(الرقابة على الوثائق، الرقابة الشكلية، رقابة ضريبة إيجار العقارات).

ثانيا- تقييم المردودية المالية لوضعيات الرقابة الضريبية بمديرية الضرائب لولاية المسيلة: تبين الإحصائيات المقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة للفترة(2007-2012)المردود المالي لنتائج الرقابة الضريبية كما يبرزه الجدول التالي:

جدول رقم(02):وضعيات الرقابة الضريبية بمديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة(2007-2012).

2012	2011	2010	2009	2008	2007	البيان السنوات
						أ-الرقابة العامة:
/	/	/	/	/	/	-الرقابة الشكلية:
						-الرقابة على الوثائق:
30	22	22	22	22	22	-عدد أعوان الرقابة
1315	957	711	1175	591	1066	-عدد الملفات المبرمجة
1093	796	622	1011	505	782	-عدد الملفات المنفذة
232	55	307	276	243	452	-نتائج الرقابة(مليون دج)
						ب-الرقابة المعمقة:
						-الرقابة المحاسبية:
09	10	10	08	08	08	أعوان المراقبة
9265	6726	5856	6297	5866	5979	-عدد الملفات القابلة للرقابة
33	25	21	24	28	17	-عدد الملفات المبرمجة
33	25	21	24	28	17	-عدد الملفات المنفذة
175	67	64	40	49	37	-نتائج الرقابة(مليون دج)
						-الرقابة المصوبة
10	08	04	-	-	-	-عدد الملفات المبرمجة
10	08	04	-	-	-	-عدد الملفات المنفذة
26	8	12	-	-	-	-نتائج الرقابة(مليون دج)
						-الرقابة المعمقة للوضعيات الجبائية الشاملة:
05	0	05	06	07	06	-عدد الملفات المبرمجة
05	0	05	06	07	06	-عدد الملفات المنفذة

فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة (2007-2012)
أ. بلواضح الجيلاني ا.د. سعدي يحيى

8	0	7	6	7	4	نتائج الرقابة (مليون دج)
						- الرقابة المختلطة:
01	01	01	01	01	01	- أعوان المراقبة
20	11	16	13	12	08	- عدد الملفات المبرمجة
20	11	16	13	12	08	- عدد الملفات المنفذة
0.08	0	15	0.8	4	2	- نتائج الرقابة (مليون دج)
						ج- الرقابة الفنية:
02	02	02	2	02	02	- رقابة التقويمات
4495	3579	4271	3920	3432	2891	- أعوان الرقابة
284	356	248	286	222	149	- عدد العقود المسجلة
11	21	30	17	15	23	- عدد العقود المراقبة
						- نتائج الرقابة (مليون دج)
13	13	13	13	13	13	- رقابة ضريبية اجار العقارات:
						- أعوان المراقبة
3600	6254	4481	9300	3098	6753	- عدد العقود المبرمجة
2530	3225	2654	2370	759	1797	- عدد العقود المراقبة
11	45	28	25	13	25	- نتائج الرقابة (مليون دج)
466	198	104	367	334	547	مجموع نتائج الرقابة الضريبية (مليون دج)

المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على إحصائيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة للفترة (2007-2012).

من خلال المعطيات المسجلة في الجدول السابق يمكننا تقييم وضعية الرقابة الضريبية كما يلي:

1-تقييم الرقابة الشكلية: في الواقع أن هذا النوع من الرقابة أحيانا ينجز وأحيانا كثيرة لا ينجز وهذا يعود للأسباب التالية:

- غياب الإحصائيات كليا وعدم وجود متابعة دقيقة من المصالح المركزية على هذا النوع من الرقابة.
-التظاهر بعدم وجود الوسائل البشرية لإجراء هذا النوع من الرقابة بالرغم من أن هذا النوع لا يتطلب مستوى عال من الكفاءة.

2-تقييم الرقابة على الوثائق:

ما يمكن استنتاجه من خلال الجدول السابق هو التطور الملحوظ من حيث عدد الملفات المبرمجة للرقابة على الوثائق، فقد بلغ 1066 ملف سنة 2007 و1315 ملف سنة 2012، كما يلاحظ عجز سنوي مستمر في عملية إنجاز الرقابة للملفات المبرمجة (متوسط العجز في الانجاز 16%)، في حين تم تسجيل تطور في نتائج الرقابة من سنة 2007 بمبلغ 452 مليون دج إلى مبلغ 307 مليون دج سنة 2010 ثم انخفضت سنة 2012 إلى مبلغ 232 مليون دج، بسبب العشوائية في البرمجة ونقص في عدد أعوان الرقابة.

3-تقييم الرقابة المحاسبية:

بالنظر إلى الجدول السابق نجد أن متوسط عدد الملفات المبرمجة والمراقبة يقدر بـ 25 ملف سنويا وهو عدد قليل مقارنة بعدد الملفات القابلة للرقابة والمقدر في المتوسط 5648 ملف سنويا، أما نتائج الرقابة فهي في تزايد من سنة إلى أخرى حيث بلغت 37 مليون دج سنة 2007 لتصل إلى مبلغ 175 مليون دج سنة 2012، ما عدا سنة 2009 حيث انخفضت إلى مبلغ 40 مليون دج مقارنة بسنة 2008 .

4-تقييم الرقابة المصوبة:

من خلال الجدول السابق يمكن استنتاج تزايد عدد الملفات الضريبية المبرمجة والمراقبة من سنة إلى أخرى أما المبلغ الناتج عن الرقابة فقد تضاعف من سنة 2007 إلى سنة 2012، كما أن هذا النوع من الرقابة تأخر تطبيقه حتى سنة 2010 رغم استحداثه بموجب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008، بسبب عدم وضوح إجراءاته وطرق برمجته.

5-تقييم الرقابة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة:

هذا النوع مرتبط بمداخل الشخص الطبيعي، وهناك طرق مختلفة لاستخراج الفرق غير المصرح به من الدخل منها: تحليل الحسابات المالية، موازنة الخزينة، الصندوق الخاص، ويلاحظ من خلال الجدول أن عدد الملفات

المبرمة والمراقبة تقريبا 4.8ملف سنويا وهو عدد ضعيف، أما المبلغ الناتج عن الرقابة فهو في تزايد من سنة إلى أخرى، حيث بلغ في المتوسط 5.3مليون دج لكل سنة.

6-تقييم الرقابة المختلطة:

يلاحظ من خلال الجدول تطور في عدد الملفات المبرمجة للرقابة المختلطة خلال جميع سنوات الدراسة ما عدا سنة 2011 حيث تم برمجة 11ملف، أما نتائج الرقابة بلغت أعلى مستوى لها سنة 2010 بمبلغ 15مليون دج ثم انعدمت سنة 2011، بينما بلغت 0.08مليون دج سنة 2012 بسبب نقص التنسيق المشترك بين مصالح الضرائب والجمارك والتجارة وضعف الكفاءة في عمل الرقابة المختلطة.

7-تقييم رقابة التقويمات العقارية:

الجدول السابق يبرز أن عدد المعاملات العقارية المراقبة في ارتفاع مستمر من سنة 2007 حتى سنة 2009 ليعود في الانخفاض سنة 2010 ثم ارتفع سنة 2011 إلى حد أقصى قدره 356 ملف مراقب ثم انخفضت إلى 284ملف سنة 2012، وبخصوص متوسط مردودية نتائج رقابة المعاملات العقارية فقد قدرت بمبلغ: 0.078مليون دج لكل ملف مراقب.

8-تقييم رقابة الضريبة على إيجار العقارات المبنية وغير المبنية:

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن متوسط نسبة مراقبة ضريبة المداخل العقارية تقدر بـ: 40 % أما النسبة الباقية فهي لا تخضع للمراقبة، وهو ما يعني أن عدد كبير من عقود الإيجار لا تتم مراقبته، مما قد يؤدي إلى حدوث تهرب ضريبي مهم. أما نتائج الرقابة فقد بلغت في المتوسط 24.5مليون دج سنويا.

IV- العوامل المعيقة لفعالية الرقابة الضريبية في الجزائر: من أهم العوامل التي تقف دون تحقيق الفعالية المطلوبة للرقابة الضريبية على المستوى المحلي والمركزي ما يلي:

أولاً: العوامل المعيقة للرقابة الضريبية على المستوى المحلي:

أهم عوائق الرقابة الضريبية على مستوى المحلي ما يلي:

- 1- ارتفاع عدد الملفات القابلة للرقابة يقابله نقص في عدد الأعوان الموجهين للرقابة الضريبية، وهذا يعني أن عدد الملفات المخصصة لكل مراقب* مرتفع جدا.
- 2-نقص في التكفل المادي والاجتماعي المتعلق بأعوان الرقابة الضريبية.
- 3-ضعف لعمليات التكوين والتدريب المستمر لأعوان الرقابة.
- 4- اتساع السوق الموازية عبر اقليم الولاية.
- 5-ضعف التنسيق بين مختلف المصالح المحلية المختصة في الرقابة(ضرائب، جمارك، تجارة)

ثانياً: العوامل المعيقة للرقابة الضريبية على المستوى المركزي:

- 1- بالرغم من تطبيق النظام المحاسبي المالي منذ سنة 2010، غير أن المصالح الرقابية لم تعتمد على دليل جديد للتحقيق المحاسبي.
- 2-لا زال أعوان الرقابة يعتمدون على الوسائل اليدوية في إعداد وتنفيذ برامج الرقابة.
- 3-عدم استعمال تكنولوجيات المعلومات في تسيير برامج الرقابة الضريبية على المستوى المركزي والمحلي.
- 4-عدم الاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في مجال الرقابة الضريبية على المستوى التشريعي.
- 5-الابتعاد عن المعايير العلمية في التشريع الضريبي المتعلق بإعداد برامج الرقابة الضريبية بحيث تكون متوازنة حسب قطاعات النشاط.
- 6-قلة الاطارات الفنية المختصة في المجال المحاسبي والجبائي.
- 7-ضعف الآليات القانونية لحماية أعوان الرقابة الضريبية.
- 8-تتميز السوق التجارية في الجزائر بضعف ونقص التعامل بالفاتورة بين المتعاملين، وهذا ما يبين خرق وانتهاك المكلفين الخاضعين للقانون الخاص بالفاتورة.
- 9-نقص في استعمال وثائق الدفع المصرفية والبنكية والإلكترونية.
- 10-عدم المتابعة الدقيقة لتطبيق الإجراءات والعقوبات الردعية على المكلفين المتهربين ضريبيا.

خاتمة:

على ضوء الدراسة التي قمنا بها لموضوع فعالية آليات الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي يمكن أن نخلص إلى النتائج التالية:
أولاً- نتائج الدراسة: تمثلت فيما يلي:
1- ارتفاع حجم التهرب الضريبي على المستوى المحلي والمركزي.
2- التهرب الضريبي هو ظاهرة عالمية أكثر منها وطنية.
3- من أهم الوسائل المخصصة لمكافحة التهرب الضريبي هي الرقابة الضريبية.
4- هناك عوامل عديدة معيقة لفعالية الرقابة الضريبية.
5- تختلف أسباب التهرب الضريبي، من أسباب متعلقة بالمكلف وأخرى متعلقة بالإدارة الضريبية والتشريع الجبائي والمحاسبي.
6- يؤثر التهرب الضريبي على حجم الأموال الموجهة إلى الخزينة العمومية ويختلف حجمها من ولاية إلى أخرى.

ثانياً: دراسة الفرضيات:

لقد أثبتت الدراسة صحة الفرضية الأولى التي نصت على أن مكافحة التهرب الضريبي تهدف إلى استرجاع مبالغ مالية مهمة توجه لخزينة الدولة من خلال متابعة تطور نتائج الرقابة الضريبية على مستوى مديرية الضرائب لولاية المسيلة، فقد بلغ حجم نتائج الرقابة لجميع سنوات الدراسة مبلغ 2016 مليون دج. أما فيما يخص الفرضية الثانية فلقد تحققت أيضاً حيث أن تفعيل آليات الرقابة الضريبية يتطلب وضع استراتيجية من خلال توفير بعض المقومات الأساسية على مستوى الوسائل المادية والبشرية والمنظومة القانونية والتشريعية والمحيط الضريبي.

ثالثاً-الاقتراحات:

اعتماداً على النتائج السابقة المتوصل إليها يمكننا تقديم الاقتراحات التي من شأنها أن تعمل على رفع نتائج مردودية الرقابة الضريبية ومكافحة التهرب الضريبي من أجل توفير مبالغ مالية مهمة لتمويل الخزينة العمومية ومن أهمها:

1-الإقتراحات على المستوى المحلي:

- الرفع من قدرة التوظيف النوعي للإطارات الجامعية المختصة في المحاسبة والجباية على المستوى المحلي.
- ضرورة التنسيق بين مصالح الرقابة المختلفة على المستوى المحلي (ضرائب، جمارك، تجارة).
- تعزيز وسائل الحماية القانونية لأعوان الرقابة الضريبية.
- تنظيم الأسواق الموازية المتواجدة عبر إقليم الولاية.

2-الإقتراحات على المستوى المركزي:

- ينبغي زيادة عدد الملفات المبرمجة للمراقبة وعلى أسس اختيار سليمة وعلمية مع زيادة عدد أعوان المراقبة الذي يتمتع بشروط الكفاءة والنزاهة والالتزام لمدونة أخلاقيات المهنة.
- إنشاء شرطة ضريبية مختصة في مكافحة التهرب الضريبي.
- تكوين قضاة متخصصين في المجال الضريبي لتسهيل المعالجة السريعة للمنازعات الضريبية.
- تفعيل نظام المعلومات الضريبي عبر مختلف برامج المراقبة الضريبية عن طريق إنشاء مديرية مركزية لنظام المعلومات الضريبي.
- إنشاء بطاقة ضريبية باعتبارها إحدى الوسائل التي تسعى للحد من عدد حالات التهرب.
- إنشاء أسواق جوارية لنشاطي تجارة الجملة والتجزئة عبر تراب وفضاءات البلديات، من أجل القضاء على الأسواق الموازية.
- العمل على تبسيط واستقرار التشريع الضريبي مع وضوح القواعد.
- ضرورة تكييف قواعد النظام الضريبي مع متطلبات النظام المحاسبي المالي.
- إلزامية التعامل بالفاتورة في المعاملات التجارية.
- تفعيل نظام الاتصال والإعلام مع المكلفين والجمهور عن طريق فتح قنوات تعاون واتصال مستمر ودائم بين المصالح الضريبية والمكلفين، وتشجيع تدفق المعلومات الضريبية من خلال صفحات المعلومات WEB PAGES ، مما يحقق الشفافية والوضوح في قوانين الضرائب وتطبيقاتها.

فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة (2007-2012)
أ. بلواضح الجيلاني ا.د. سعدي يحيى

- إلغاء عقوبات الوعاء والتحصيل مع الاحتفاظ بالحقوق العادية المستحقة على المكلفين بعد تسديد المستحقات الرئيسية للرقابة الضريبية.
- إصدار مجلة متخصصة في المجال الضريبي على المستوى المركزي.

الهوامش:

- ⁱ المهاني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2010، ص:10.
- ⁱⁱ جادو محمد نجيب، ظاهرة التسرب الضريبي وأثارها المالية والاقتصادية دراسة تطبيقية في مصر، الطبعة الأولى، القاهرة، دار النهضة العربية، 2004، ص: 22.
- ⁱⁱⁱ C,M,MASSON, La notion d'évasion fiscale en droit interne français, LGDJ, Paris, 1990, p :181.
- ^{iv} المادة193من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2013.
- ^v المادة36من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2013.
- ^{vi} سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار مفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2011، ص-ص:7-8.
- ^{vii} المهاني محمد خالد، مرجع سابق، ص-ص:23-24.
- ^{viii} خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2008، ص:93.
- ^{ix} البرعي عزت عبد الحميد، ظاهرة التهرب الضريبي بين الإطار النظري والواقع التطبيقي- دراسة نظرية تحليلية-، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، عدد 3، 1992، ص 21.
- ^x سهام كردودي، مرجع سابق، ص-ص:13-14.
- ^{xi} ولهي بوعلام، أثر المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي -حالة الجزائر- رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص:27.
- ^{xii} عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، أطروحة دكتوراه دولة، غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1995، ص:250.
- ^{xiii} محمد عمر الشويرف، التجارة الإلكترونية في ظل النظام التجاري العالمي الجديد، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص:54.
- ^{xiv} http://insee.fr/fr/themes/document.asp?ref_id=ip1489 تاريخ الإطلاع:2014/11/12
- ^{xv} المرجع نفسه، ص-ص:55-56.
- ^{xvi} KANDIL ATHMANE, THEORIE FISCALES ET DEVELOPPEMENT EXPERIENCE ALGERIENNE, SNED, ALGER, 1970, P: 133.
- ^{xvii} المواد 1 و2 من الأمر رقم (06-05) المؤرخ في 08/23/2005 يتعلق بمكافحة التهريب، جريدة رسمية رقم 50 مؤرخة في 28-08-2005.
- ^{xviii} ERIC VERNIER, TECHNIQUES DE BLANCHIMENT ET MOYENS DE LUTE, DUNOD, 2E EDITION, PARIS, FRANCE, 2008, P :43.
- ^{xix} RAPPORT CNES, LE SECTEUR INFORMEL ILLUSIONS ET REALITE, DOCUMENT COMMISSION RELATIONS DE TRAVAIL, JUIN 2004, P: 64.
- ^{xx} خلاصي رضا، مرجع سابق، ص:111.
- ^{xxi} حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثالثة، 1992، ص:71.
- ^{xxii} المرجع نفسه، ص:72.
- ^{xxiii} رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 2012/64 المتعلقة بالرقابة الجبائية.
- ^{xxiv} PHENIPHANH NGAOSVATH, LE ROLE DE L'IMPOT DANS LES PAYS EN VOIE DE DEVELOPPEMENT, LIBRAIRIE DE JURISPRUDENCE , BRUXELLES, 1974, P :05.
- ^{xxv} MARGAIRAZ ANDRE, LA FRAUDE FISCALES ET SES SUCCEDANEEES, COMMENT ON ECHAPPE A L'IMPOT, EDITION BLONAY, SUISE, 1988, P :51.
- ^{xxvi} M. laure, Distorsion Economique d'origine fiscale, éd Science, Paris, 1996, p :72.
- ^{xxvii} خلاصي رضا، مرجع سابق، ص:115.
- ^{xxviii} G. Rivoli, vive l'impôt, éd seuil, paris,1970,p :64.
- ^{xxix} A. HAMINI, L'AUDIT COMPTABLE ET FI MANIERE, EDITION BERTI, ALGER, 2001, P: 172.
- ^{xxx} عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، الطبعة 1، منشأة المعارف، الإسكندرية، ص 223.
- ^{xxxi} محمود حسين الوادي، زكريا احمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر، عمان، 2000، ص 166.
- ^{xxxii} سهام كردودي، مرجع سابق، ص:49.
- ^{xxxiii} MARC LERAY, LE CONTROLE FISCAL, EDITION LHURMATTAN, PARIS, 1993, P: 16-18.
- ^{xxxiv} ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة-سحالة الجزائر- المؤتمر العلمي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، 2009، جامعة سطيف، الجزائر.
- ^{xxxv} المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

- xxxvi المادة 18 الفقرة 1 من المرجع نفسه.
- xxxvii المنشور رقم 01/م/ع/ض/م ب م/بتاريخ 15-06-2009/المتعلق بالتحقيق المصوب.
- xxxviii ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات، 2010، ص: 27.
- xxxix المرسوم التنفيذي رقم 97/290 مؤرخ في 07/27.1997.
- xl عمر قليمي، الدليل العلمي في التسجيل والطابع، معهد الاقتصاد الجمركي والجبائي، الجزائر، تونس، القليعة، الجزائر، 1990، ص 73.
- xli المادة 2 و 18 من قانون المالية لسنة 2002.
- xlii CASIMIR JEAN PIERRE, POUR FAIRE FACE A UN CONTROL FISCAL, PARIS, 1998, P: 258.
- xliii المادة 7 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010.
- xliv المرسوم التنفيذي رقم: 07-364 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.
- * عدد الملفات المخصصة لكل مراقب=عدد الإجمالي للملفات القابلة للمراقبة/العدد الإجمالي لأعوان الرقابة