

ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر وسياسات التعامل معها "دراسة تحليلية"

د.بودلال علي.

أستاذ محاضر (أ)

Résumé: l'objectif de cet article pour résoudre le problème de l'évasion fiscale en Algérie durant les dix dernières années, et les effets et les résultats, en cherchant à étudier, analyser et évaluer les questions de champ théorique et pratiques liées à l'évasion fiscale en Algérie à travers la définition de la fraude fiscale prévue, les formes, provoquer la croissance du phénomène, et étudier les mécanismes questionnaires et la façon dont un diagnostic de réexamen des aspects du phénomène et puis les répercussions négatives et s'appuient sur les politiques les plus importantes de bonnes et de stratégies visant à lutter contre le phénomène.

Mots clés: phénomène d'évasion fiscale, et les institutions, les personnes, la stratégie pour faire face à ce phénomène en Algérie.

ملخص:

جاءت هذه المقالة لتعالج موضوع التهرب الضريبي في الجزائر خلال العشرة الأخيرة أسباباً وأثاراً ونتائج، ساعية إلى دراسة، تحليل وتقييم القضايا النظرية والتطبيقية الميدانية التي لها علاقة بالتهرب الضريبي في الجزائر وذلك من خلال تعريف المقصود بالتهرب الضريبي، أشكال وأسباب تنامي الظاهرة، واستبيان الآليات والطرق التي تشخص الظاهرة وبعدها استعراض الجوانب والانعكاسات السلبية والاعتماد على أهم السياسات والاستراتيجيات الرشيدة والهادفة لمعالجة الظاهرة.

الكلمات الدالة: ظاهرة التهرب الضريبي، المؤسسات والمكلفين بالضريبة، استراتيجية التعامل مع الظاهرة في الجزائر.

تعد السياسات الاقتصادية القطاعية مثل سياسات الخزينة العامة والسياسات النقدية والمالية وسياسات العمل من أكثر السياسات إثارة للجدل بين التوجهات الاقتصادية ورغم كل الحجج الليبرالية بأن السياسات الاقتصادية لاقتصاد السوق هي سياسات محايدة ولها جانب تقني وليس لها جانب اجتماعي أصيل فإن الواقع يدحض ذلك ، فكل سياسة جانبا جانبا اقتصادي تقني يوسع أو يقلص قاعدة إنتاج الدخل ، وجانب اجتماعي يقلص أو يوسع قاعدة توزيع الدخل الناتج إننا نعتقد أن السوق الليبرالية ليست غير عادلة اجتماعياً وحسب بل هي متطرفة بعدم عدالتها وهي تؤدي لاستقطاب الثروة في أيدي قليلة وتؤدي للاحتكار ، وأن التدخل باليات واعية لا تتعارض المبادئ العامة لاقتصاد السوق تغدو ضرورية وهنا نسوق مثال فمن المعروف أن الحرية المطلقة للمنافسة تؤدي للاحتكار لذا تضع جميع الدول تشريعات وتقيم مؤسسات بغاية منع الاحتكار وتعزيز المنافسة ولكن حدود الاحتكار والمنافسة ضيقة فمع وجود بضع شركات تحتكر السوق يعد أن المنافسة قائمة ، بينما في الواقع يؤدي وجود بضع شركات تحتكر سوق سلعة أو خدمة معينة ، إلى وقوع كامل السوق بأيدي عدد قليل من المالكين الأفراد ، فيما لو كانت الشركات عائلية أو مملوكة من أفراد قلائل وهذا غير مقبول من وجهة نظر العدالة الاجتماعية لذا يجب التدخل كي تكون هذه الشركات أو بعضها مملوكة من شريحة واسعة من الناس كي يعود الدخل لعدد كبير من المالكين الصغار¹ .

وتلعب السياسة المالية بصورة عامة والسياسة الضريبية بصورة خاصة دورا محوريا في تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية والاجتماعية، والسياسة الاقتصادية تعتبر محصلة لعدة سياسات تعمل مع بعضها البعض بصورة تكاملية للوصول إلى تحقيق أهداف الدولة والمجتمع ، والمتمثلة في رفع معدل النمو في الناتج المحلي والوطني للوصول إلى تحقيق استقرار اقتصادي ، وزيادة موارد الدولة من الإيرادات لتحقيق تنمية اقتصادية وتحقيق عدالة اجتماعية بين أفراد المجتمع. إن هذه الأهمية لهذا المورد يرجع إلى أن الضريبة هي عبارة عن استقطاع مبلغ من دخل كل شخص دون أن يحصل على منفعة مباشرة، وذلك من أجل المصلحة العامة ولمواجهة احتياجات البلاد لسداد رواتب الجند لحماية البلاد وبناء الطرق والمدارس والمستشفيات... الخ.

وقد حذر تقرير اقتصادي صدر أخيرا من عمليات تجنب دفع الضرائب وهروب الأموال بطريقة غير شرعية من قبل الشركات والأفراد في البلدان الفقيرة ويكلف البلدان النامية ما مقداره 500 مليار دولار سنويا وهذه الخسارة تتجاوز ما تحصل عليه هذه البلدان من مساعدات مالية من الخارج، وحسب التقرير الذي أصدرته «شبكة العدالة الضريبية» أخيرا تحت عنوان «استقطع الضرائب منا إن كنت تستطيع» يمكن تلمس الكيفية التي أصبحت الضرائب وفقها ساحة قتال أساسية في محاربة الفقر على المستوى العالمي. ويوجه التقرير توبيخا شديدا للمحاسبين والبنوك والشركات والمناطق التي أصبحت ملاذا من جباية الضرائب - والكثير من هؤلاء له علاقة ببريطانيا - لدورهم في الاستفادة المالية من أنشطة تؤول على تعميق الفقر وتهدد مصير الكثير من الدول وتزعزع مفهوم الديمقراطية. ويشدد التقرير على حاجة البلدان الفقيرة لرفع معدلات جباية الضرائب إذا كانت حقا تريد الهروب من دائرة الفقر.

إن الهدف الرئيس للتهرب هو تحقيق المزيد من المال بطرق وأساليب غير مشروعة ، وما يساعد على تحقيق هذا السلوك الفاسد شعور المكلف بارتفاع العبء الضريبي عليه ، وعدم تحديث التشريعات الضريبية ومعالجة الثغرات الموجودة فيها ، وتعارضها مما يفسح المجال أمام التفسير الذاتي لها ، وكذلك انعدام الشفافية في الإجراءات الفنية والإدارية ، وضعف قاعدة المعلومات عن النشاط الاقتصادي عموماً والمكلفين بصورة خاصة ، وضعف جهاز مكافحة التهرب الضريبي وكفاءته وعدم تطبيق مهنة المحاسبة والمراجعة وإلزامية مسك الدفاتر المحاسبية في الوسط التجاري أو قطاع الأعمال ، وان غياب الجانب الاقتصادي في أداء وزارة المالية وتغليب وظيفة الجباية على غيرها . والجزائر التي تواجه مشكلة كبيرة وظروف اقتصادية صعبت

فيظل تقلب واردات الدولة من النفط وتذبذب الأسعار بين الهبوط والارتفاع وظهور بعض التقارير عن قرب نضوبه وتخفيض نسب التعريفية الجمركية على معظم السلع وتقلص الرسوم الجمركية لكثير حجم الإعفاءات الممنوحة لكثير من الجهات تارة باسم الاستثمار وتارة باسم جهات حكومية عسكرية وأمنية وتارة أخرى باسم شركات نفطية ، وما كشفت عنه الأزمة المالية الأخيرة من ضعف السياسة المالية مما جعل الدولة تعلن عن تخفض من نفقاتها لسنة 2013 بعد إقرار الموازنة في مجلس النواب . وأصبح لزاماً على الحكومة الجزائرية التجاوب مع ماذهبت إليه معظم دول العالم وتنفيذا لاقتراحات بعض المؤسسات المالية العالمية بضرورة اعتماد سياسة ضريبية واضحة ، و ذلك بعد أن أثبتت إن السياسة الضريبية السابقة عديمة الجدوى و فشلها نظراً لضعف أدائها عن تغطية الدين العام. ويعتبر التهرب الضريبي مشكلة عالمية تواجه جميع البلدان المتقدمة منها والمتخلفة ، ويختلف حجم المشكلة من بلد إلى آخر فالتهرب الضريبي في بعضها مشكلة صغيرة وفي بعضها الآخر كبيرة ، ونعتقد أنها في الجزائر من الحجم الكبير جداً بحيث تؤثر سلباً وبقوة على موارد الخزينة العامة وعلى الأداء الاقتصادي وعلى البنية الأخلاقية للمجتمع ، ورغم كل هذه الأهمية لموضوع التهرب الضريبي لم تلقى هذه المشكلة الاهتمام المطلوب، وتبقى حتى الآن في الظل. ولكن في ضل ما تواجهه الجزائر في الوقت الحاضر من استحقاقات كثيرة يتطلب إصلاحاً طال انتظاره ، فمسألة التهرب الضريبي يجب أن تأخذ مكانها في خطط وبرامج الحكومة ، وان مواربتنا لهذه المشكلة هي دعوة ومساهمة في هذا الجهد الإصلاحي والذي يحتاج لتضافر جميع الجهود ليكون على النحو المنشود كي يدفع بالجزائر خطوات واسعة للأمام اقتصادياً واجتماعياً وسياسياً.

1- مشكلة البحث:

بلغ التهرب الضريبي في الجزائر مستويات مرتفعة مما جعل أثاره على الاقتصاد الوطني كبيرة جدا وصلت مستويات غير معقولة أو مقبولة في بلاد تبحث يومياً من الجهات المانحة والمتبرعة على تمويل مشاريعها التنموية ، على الرغم إنها لو طبقت القوانين الضريبية لاستغنت عن هذا والبحث المضمني حتى أنها في بعض الأحيان تنازلت عن قرارها المستقل، ولم يتوقف التأثير عند هذا الحد بل تعدى إلى التأثير الاجتماعي لان التهرب الضريبي خلق طبقة طفيلية تتمتع بكل الامتيازات على حساب السواد الأعظم من المجتمع الذي يعيش 80% من سكانه على اقل من دولارين في اليوم (تقرير برنامج مسح ميزانية الأسرة) . وبالتالي فإن تأثيرها أصبح شديد على الاقتصاد والمجتمع ، بدليل استفحال هذه المشكلة عاماً بعد آخر إلى حد أنها أصبحت تمارس جهاراً نهاراً إلى الحدود التي تمس هيبة الدولة. ومن هنا جاءت هذه الدراسة لتوضيح طبيعة التهرب الضريبي والتعرف العلمي الرقمي لواقع التهرب ، وأشكالها وطرقها وحجمها ومبالغها. وتتلخص مشكلة الدراسة في الأسئلة التالية:

ما هي الأسباب الفعلية للتهرب الضريبي في الجزائر؟

ما هي الوسائل التي تحد من التهرب الضريبي ؟

ما هي الآثار التي نتجت عن التهرب الضريبي ؟

3. **أهداف البحث :** يهدف البحث بشكل عام إلى كشف ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر باعتبار أنها تؤثر بشكل سلبي على إيرادات الدولة وأدائها الاقتصادي منذ زمن بعيد، وبالتالي فإن هذه الدراسة تهدف إلى تحقيق عدد من الأهداف , يمكن إجمالها فيما يلي:

- التعرف على الحجم الحقيقي والفعلي للتهرب الضريبي في الجزائر, وما هي أشكال وصور التهرب الضريبي.
- التعرف على الوسائل المستخدمة من قبل المتهربين ومعرفة الطبقات والأنشطة التي تنهرب من دفع الضرائب.
- التعرف على الوسائل المستخدمة في مكافحة التهرب في الوقت الحاضر وهل هي كافية لمنعه مستقبلاً.
- تقديم التوصيات والمقترحات بالحلول التي تساعد على مواجهة صور وأشكال التهرب والتهريب والمتهربين.

4. فرضيات البحث :

انطلاقاً من مشكلة البحث وأهدافه فإن فرضيات البحث تتحدد بفرضيتين أساسيتين هما:
الفرضية الأولى: ترجع أسباب التهرب الضريبي إلى قصور تشريعي وأخطاء تنفيذية.
الفرضية الثانية: حجم التهرب الضريبي في الجزائر يلغي مبدأ تحقيق العدالة الضريبية في المجتمع الجزائري.

5. أهمية البحث:

يتناول هذه البحث موضوع بالغ الأهمية يتأثر به كل فرد في المجتمع الجزائري, لان الجميع يساهم في دفع الضريبة إلى خزينة الدولة من اجل تحقيق أهداف المجتمع, لذلك فان الجميع يجب أن يعرفوا هل هم يدفعوا ضريبة بمقدار دخولهم وهل هناك مساواة بين الجميع في تحمل الأعباء العامة , وتكمن أهمية البحث بالعمل على تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر وإظهار أهم أسبابها وآثارها وتحديد حجمه ومبالغه إذ أمكن وكيفية مكافحته .

6. منهجية البحث:

لتحقيق أهداف البحث سيتم الاعتماد على المنهج الاستنباطي المستند بشكل أساسي على معلومات مستقاة مباشرة من المراجع والأبحاث والدراسات السابقة وكذلك المجالات العلمية والدوريات المتعلقة بهذا الموضوع. وتم الاعتماد في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي في دراسة ظاهرة التهرب الضريبي من خلال تطبيق بعض الأساليب الإحصائية المناسبة مثل المعدلات والنسب المئوية , وسيتم الاعتماد على البيانات المالية والتقارير الصادرة عن وزارة المالية ومصلحة الضرائب وتطبيق المعايير العالمية عليها ثم سيتم إسقاط هذه المعلومات النظرية على الواقع الميداني بهدف تحديد التوصيات للحد من التهرب الضريبي .

7. حدود البحث:

حدود الدراسة تتمثل في حدود زمنية تتمثل في دراسة البيانات المالية الحكومية والتقارير السنوية المنشورة من وزارة المالية أو مصلحة الضرائب أو جهات حكومية أخرى للفترة من(2000-2012).

1-تحديد طبيعة التهرب الضريبي "

1.1- ماهية التهرب الضريبي وأنواعه:

1.1.1 مفهوم التهرب الضريبي:

- التهرب الضريبي هو محاولة الممول أو المكلف بالضريبة التخلص من أعباء الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها.

أ- التهرب المشروع: هو تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي الذي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية (قد يكون مقصودا من طرف المشرع لتحقيق بعض الغايات الاقتصادية والاجتماعية كأن تفرض ضريبة دخل على جميع الأرباح الصناعية والتجارية ثم تستثنى منها أرباح بعض المؤسسات الصناعية ضمن شروط معينة تشجيعا لإنشاء هذه المؤسسات) والمنصوص عنها في القانون تجنبا لأداء ضريبة الإنتاج أو التهرب من ضريبة الشركات ذلك عن طريق توزيع هذه الأخيرة على شكل هيئات للذين تربطهم بصاحب الشركة قرابة من الدرجة الأولى وهو على قيد الحياة حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الأموال لضريبة الشركات.³

ب- التهرب غير المشروع: "الغش الضريبي"

هو تهرب مقصود من طرف المكلفين وذلك عن طريق مخالفتهم عمدا لأحكام القانون الجبائي قصدا منهم عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم إما بالامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحه.

- بتقديم تصريح ناقص أو كاذب.

- إعداد سجلات وقيود مزيفة.

- الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع الدوائر المالية الاطلاع على حقيقة الأرباح لإخفاء قسم منها.

ج- التهرب المحلي: هذا النوع يحدث في نطاق حدود الدولة الموجودة بها بحيث تكون أفعال التزوير التي يقوم بها المكلف لا تتعدى هذه الحدود، ما باستغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي أو بطرق وأساليب أخرى مثل: التهرب عن طريق الامتناع يسمى "التجنب الضريبي" يؤدي امتناع الفرد عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها.

كأن يرفض استيراد بعض السلع الأجنبية لتفادي الضرائب الجمركية.

أو يرفض استهلاك سجائر حتى يتجنب دفع الضريبة.

د- التهرب الدولي: وهذه الصورة من صور التهرب إذ يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للمداخيل و الأرباح التي من المفروض أن تخضع لضريبة البلد التي حققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بضغطة الجبائي (المنخفض).

خلاصة: يمكن التمييز بين التهرب والغش الضريبي

التهرب الضريبي أوسع نطاقا من مفهوم الغش لأن هذا الأخير مصطلح فرعي للتهرب الضريبي ب:

يتم التخلص من فرض الضريبة باختراق القوانين بطرق و أساليب يراها المتهرب ملائمة وهو ما يعبر عنه الغش الضريبي.

ويمكن التخلص أيضا من الضريبة بدون أن يكون هناك اختراق للقوانين وهو ما يعبر عنه التهرب الضريبي المشروع.

ومن خلال هذا المفهوم يمكن لنا تحديد خصائص كل من الغش و التهرب:

- التهرب يعتبر تهربا مشروعا إما بإيجاد ثغرات في التشريع الجبائي يستغلها المكلف وذلك في حدود القوانين أو من طرف المشرع نفسه ولا يترتب عن المكلف أي عقوبة.

- إن التهرب والغش الضريبيين يشملان كل المكلفين سواء كانا طبيعيين أو معنويين.

2-أسباب وطرق التهرب الضريبي:4

1.2- أسباب التهرب الضريبي:

أ-الأسباب المباشرة:

-الأسباب التشريعية: لقد زادت في تعقد القواعد التشريعية للنظام الضريبي من احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضريبة أو الإعفاءات أو التخفيضات.

-من ناحية الكفاءة: من أخطر الوسائل التي يلجأ إليها الموظف هي الرشوة التي تظهر أساسا الجانب السلبي له أي عدم وجود وعي مهني.

-الإمكانيات المادية: نقص الوسائل المادية حيث أن جميع المؤسسات والقطاعات قد استفادت من مشاريع عمرانية تعكس الواقع إلا أن القطاع الجبائي لم يتحصل على أي إصلاح كونه يزاول عمله في منشآت مورثة من قبل الاستعمار.

- الإجراءات الإدارية: تعتبر كإجراءات معقدة تتسبب في خلق الكراهية اتجاه الضرائب وما يمثلها من أجهزة وأعوان إداريين، يبقى على الإدارة الجبائية استعمال كل الإجراءات اللازمة لتفادي ذلك وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي.

- عدم المساواة في تطبيق الإجراءات.

- تعقد الإجراءات الخاصة بتحصيل الضريبة.

ب- الأسباب غير المباشرة

- الأسباب النفسية: الضريبة أداة لاغتصاب وافتقار الشعوب يرجع هذا التفكير إلى الأسباب التاريخية ورثتها الشعوب عن الاستعمار فكان الاستعمار الفرنسي مثلا في الجزائر يستعمل الضريبة كوسيلة لمصادر ونهب أموال الأفراد مما انعكس سلبا على المجتمع اتجاه فرض الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل بل وهذا ما أدى إلى إحساسهم بأن الضريبة تحد من حريتهم ويذهب البعض إلى اعتقادهم في عدم عدالتها.

شركتين الأولى (SARL) ذات مسؤولية محدودة والثانية شركة تضامن.

نجد الأولى تدفع ضريبة على أرباح الشركات والباقي تقسم على الشركاء والذين يكون مكلفين بدفع ضريبة على الدخل الإجمالي أيضا مجبرون على دفع الضريبتين معا، أما الثانية فالأرباح تقسم بين الشركاء وكل شريك ملزم بدفع ضريبة واحدة هي الضريبة على الدخل الإجمالي.

بالمقارنة نجد أن الحالة الأولى يحس المكلف بعدم وجود العدالة الضريبية وبالتالي فهو يلجأ إلى محاولة التهرب من أحدهما.

- الأسباب الاجتماعية: يلعب المحيط الاجتماعي دورا هاما في ترسيخ ظاهرة التهرب الضريبي وشيوعها بين الأفراد وهذا وأن ضعف الوعي الضريبي الذي يتناسب مع الشعور الوطني.

- الأسباب السياسية: وهذا يرمي بالبلاد إلى زيادة وتفاقم حالات التهرب وهذا لإحساسهم بضعف السلطة العامة عجزها على استغلالها الأمثل للموارد.

- الأسباب الاقتصادية: يعتبر اقتصاد لكل دولة محددا برصيد المعني من القطاع الضريبي فالحالة الاقتصادية للمكلف والحالة الاقتصادية العامة لها دور كبير في التأثير على التهرب الضريبي.

3- طرق التهرب الضريبي:

1.3- عن طريق المعاملات المحاسبية: حسب قول (J.C. Martinez)

" تتعدد طرق التهرب الضريبي والتي تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات أو الاستيراد دون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبيا مرورا بتضخم الأعباء القابلة للخضوع".

أ- تخفيض الإيرادات: تعد الطريقة الأحسن والأكثر استعمالاً التي من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كلياً يتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقداً ولا يترك أثر العملية، هذه الطريقة تمكنه من إخفاء جزء كبير من C.A (رقم أعماله) وكذلك تسجل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية وهذا بعد الاتفاق المبرم مع الزبون.

ب- تخفيض التكاليف: المكلف حق الخصم لبعض التكاليف والأعباء من الربح الخاضع للضريبة وهذا وفقاً للشروط التالية:

• أن تكون موضوعاً في صالح نشاط المؤسسة.

• أن تكون لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.

• أن تتصل بأعباء فعلية مرفقة بمبررات ووثائق رسمية.

• أن تكون في حدود السقف الذي حدده القانون.

هذه الرخصة تجعل المكلف يسرع إلى الرفع من نسبة التكاليف والأعباء ويحاول دوماً تضخيم أعبائه بكل الوسائل والطرق.

2.3- التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية:

يعتمد هذا النوع من التهرب على ممارسة عمليات وهمية للحصول على محاسبة دون فواتير كما يمارس المكلف عدة نشاطات دون إعلام الإدارة الجبائية وهذا بإخفاء جزء من البضاعة هذا ليتم بيعها في السوق الموازية.

أ- التهرب عن طريق عمليات قانونية:

يقصد به خلق وضعية قانونية تظهر مخالفة الوضعية الحقيقية.

ب- التهرب عن طريق عمليات مادية:

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

• الإخفاء الجزئي: يتمثل في إخفاء جزء من أملاكه أو جزء من المخزونات التي هي في الواقع تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك في السوق السوداء.

• الإخفاء الكلي: يقوم أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية ليصعب الوصول إليها وبالتالي الإنتاج المحصل عليه منها يباع دون فواتير ويسمى "الاقتصاد السري على الشرعي" بعيد عن كل مراقبة وهكذا تحرم خزينة الدولة من إيرادات مالية لتمويل مشاريعها.

3.3- التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية.

- تصنيف مبيعات خاصة للضريبة إلى مبيعات معفية.

- توزيع الشركة لأرباحها على المساهمين شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة حينما يتعلق بالرواتب والأجور.

-

4- آثار التهرب الضريبي:5

أ- الآثار الاقتصادية:

- كبح روح المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية حيث نجد أن درجة الامتياز عن المؤسسات المتهربة منها على حساب المؤسسات التي تقوم بواجباتها الضريبية، فالمؤسسات التي تبحث عن تعظيم أرباحها باستعمال أنجع الطرق لأنها تجد أن التهرب الضريبي من أنجع الوسائل لتعظيم ربحها وبصفة سريعة.

مثال على ذلك: المؤسسات الخاصة حيث نجد أنها تريد الاحتفاظ بأموالها الهائلة دون أن يمسه أي اقتطاع ضريبي.

ب- الآثار المالية:

-الخسارة في الخزينة العمومية وفقدانها حصيلتها المعتبرة من المداخل المتوقعة من وراء الحصائل الضريبية مما يؤدي هذا إلى التضخم النقدي لنسب الإصدار النقدي الذي ليس له مقابل إضافة إلى أنه يؤدي إلى ارتفاع نسبة الديون كطريقة تنتهجها الدولة لسد الفراغ الكبير المالي الذي يسببه التهرب في الخزينة العامة.

ج- الآثار الاجتماعية والنفسية:

- عدم المساواة الخاصة بالتهرب الضريبي يخل بإخلاص كبيراً بفكرة العدالة في توزيع الضرائب إذ يتحمل العبء الأكبر منها دائماً المكلفين الذي لا يستطيعون التهرب أو الحريصون على أداء واجبهم الاجتماعي والوطني في أداء الضريبة.

ومن الآثار أيضاً:

* تدهور الحس الجبائي لدى المكلفين.

* تدهور عامل الصدق في المعاملات.

* تعميق الفوارق الاجتماعية.

5- وسائل محاربة التهرب الضريبي:

1.5- الرقابة الجبائية:

تعد الرقابة الجبائية أحد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الخزينة، من خلال محاربة التهرب الضريبي، أو التخفف على الأقل من حدته.

فالرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين، وتسمح أيضاً بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات، والمتمثل في وقوف جميع الممولين على قدم المساواة أمام الضريبة.

1.1.5- الإطار القانوني للرقابة:6

سعيًا من طرف القانون للتنظيم عملية الرقابة، رسم المشرع الجزائري إطاراً قانونياً، لا يمكن من خلاله لمحققين أو أعوان الجباية الحياد عنه لممارسة أي شكل من أشكال التعسف بحجة تطبيق القانون فأوجب عليهم بذلك إتباع

إجراءات معينة لإتمام أو تنفيذ عملية الرقابة، وفي نفس الإطار فقد حدد القانون أشكالاً وصوراً متتابعة ومتكاملة، وألزم المحقق إتباعها أثناء عملية الرقابة، وتتمتع الإدارة بصلاحيات وحقوق اتجاه المكلفين أثناء تحقيقها لمهمتها الرقابية لكن في إطار من الضمانات لحماية المكلف، باستبعاد الممارسات التعسفية اتجاهه بحجة أدائها لمهمة الرقابة، ومن بين هذه الحقوق:

* حق الاطلاع.

* حق الرقابة.

* حق استدراك الأخطاء الإدارية، والضمانات الممنوحة.

- حق الإطلاع:

وهو الحق المخول للإدارة الجبائية أثناء ممارستها لمهمتها وذلك بالاطلاع على دفاتر المكلف ومستنداته وإذا اقتضت الضرورة يمكن أخذ نسخ الدفاتر والوثائق من طرف الغير "المؤسسات، الإدارات والهيئات الحكومية" وذلك لجلب أقصى المعلومات اللازمة لتحديد الوعاء الضريبي بطريقة دقيقة "المضافة" ويمكن الإشارة بأن حق الاطلاع يقتصر على مجرد الحصول على كشوف لكتابات ووثائق حسابية دون تعليق أو إجراء أية مقارنة كما لا يمكن أن يمارس إلا من قبل الأعوان الذين هم برتبة مراقب على الأقل مع خضوعهم لسر مهني، وفي حالة رفض المكلف لحق الاطلاع تطبق عليه العقوبات المزدوجة المنصوص عليها في المادة 314 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 123 من قانون الرسم على القيمة المضافة.

- تطبيق غرامة جبائية من 1000 إلى 10000 دج على كل من يرفض الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها قانونياً، وإتلافها قبل انقضاء مدة التقادم المحددة بـ 10 سنوات.

- يطبق إلزام مالي قدره 50 دج على الأقل عن كل يوم عن التأخير الذي يبدأ اعتباراً من تاريخ توقيع المحضر والمدة المحددة لإثبات الرفض، يتم الحكم بالغرامة والإلزام من قبل الغرفة.

-الإطلاع لدى الإدارات والمؤسسات العمومية: يخضع لهذا الحق كل إدارات الدولة بما فيها الولايات، البلديات وكذا المؤسسات الخاضعة لرقابة الدولة، تتمتع الإدارة الجبائية بحق الاطلاع التلقائي اتجاه هيئات الضمان الاجتماعي، وهذه الأخيرة يتعين عليها سنوياً أن توافي إدارة الضرائب عن كل طبيب بكشف فردي يعين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم، والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب والمبلغ الإجمالي لها وبإمكان الإدارة الجبائية أن تستعمل المعلومات التي تحصلها لدى السلطة القضائية أثناء رفعها الدعوات المدنية والجزائية والتي من شأنها أن تسمح باقتراضه تهرب مرتكب في المجال الجبائي.

-الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة: لتسيير مراقبة التصريحات المكتتبة من قبل المعنيين، يتعين على جميع المتصرفين في الأموال وجميع التجار وكل الذين تتمثل مهمتهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة وكذا جميع الشركات، أن يقدموا لأعوان الضرائب الدفاتر اللازمة التي نص على مسكها القانون التجاري، وقد وضع هذا الأخير الجزاءات على كل من يعرقل استخدام الإدارة لحق الاطلاع سواء بالامتناع أو بإتلاف الأوراق والمستندات قبل انقضاء مدة التقادم التي تسقط حق الرقابة عليها المقدرة - 10 سنوات وذلك لمعاقبته بغرامة جبائية مبلغها يتراوح ما بين 1000 إلى 10000 دج كما ذكرنا آنفاً، فحق الاطلاع كان ولا يزال أداة تدخل في كل عملية مراقبة وذلك إما بإتمام المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة أو للمراجعة، وذلك من المعلومات الموجودة المستخلصة من دراسة الملفات.

-الإطلاع لدى البنوك: ينص القانون الجبائي على أنه لا يجوز للبنوك والإدارات أن تعترض على طلب الإدارة الجبائية بحجة السر المهني، ولأعوان الإدارة الجبائية حق الاطلاع على كشوفات المكلفين بالضريبة الموجودة لدى البنك وحسب التعليمات المؤرخة في 12-04-1992م من طرف المديرية العامة للضرائب فإن البنك ملزم إجباريا بتقديم كل الكشوفات التي يطلبها الجبائي.

- حق الرقابة

كون نسبة كبيرة من الضرائب الموجودة في النظام الجبائي تقوم على أساس تصريحات وإقرارات من طرف المكلف، وهذا الأخير الذي يبقى دوما متحررا في عين الإدارة الجبائية مما يستوجب (إخطار) إحاطتها بوسائل لتقدير مدى صحة الإقرارات من بين هذه الوسائل حق الرقابة الذي يتمثل في مجمل العمليات التي من شأنها التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة ويأخذ حق الرقابة شكلين هما:

- التحقيق في المحاسبات عن طريق مجموعة من العمليات يكون الهدف من ورائها المعاينة في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية، ومقارنتها بعناصر الاستغلال للتأكد من صحة التصريحات المكتتبه من أجل تحديد وعاء الضريبة، ويستمد هذا النوع دعامة من نص المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- أما الشكل الثاني يتمثل في التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، والذي يهدف للكشف عن الفارق الموجود بين المداخل المصرح بها من جانب، والوضعية المالية الحقيقية للمكلف من جانب آخر "نمط مستوى معيشته، ممتلكاته..."

وهذا ما نصت عليه المادة 131 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

كما يمكن استعمال كلا الطريقتين في آن واحد لأنه في الواقع أثناء إجراء التحقيق في المحاسبات المؤسسة ما يقوم المحقق في نفس الوقت بمعاينة وفحص الحالة الجبائية للمسيرين.

- حق استدراك الأخطاء:

حق استدراك الأخطاء هو « هو الوسيلة الممنوحة للإدارة لإجراء التقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة وخاطئة » .

يتمثل هذا الحق في الإمكانية الممنوحة للإدارة الجبائية في إعادة النظر في الاقتطاع سواء بتعديل أو بإنهاء اقتطاع جديد 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 04 سنوات، كما جاء في الفقرة الأولى من المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة «يحدد الأجل الممنوح للإدارة بأربع 04 سنوات للقيام بتحصيل الجداول الضريبية التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضريبة» ونفس المدة بالنسبة لرسم على القيمة المضافة حسب ما جاء في نفس المادة 157 وتحدد نفضه البدء لهذه المدة كمايلي:

- فيما يخص وعاء الحقوق البسيطة والعقوبات المتناسبة مع هذه الحقوق، يبدأ الأجل اعتبارا من اليوم الأخير من السنة التي تم فيها فرض الرسوم على المداخل.

- وبالنسبة لوعاء الغرامات الثابتة ذات الطابع الجبائي يبدأ الأجل اعتبارا من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أثناءها المخالفة

- أما في مجال الرسوم المحصلة لفائدة المجموعات المحلية وبعض المؤسسات يبدأ سريان هذا الأجل من أول جانفي من السنة التي تفرض فيها الضريبة وقد تهد هذه الفترة أو ما يعرف بقطع التقادم.

إذا اعترض هذه المدة:

- دفع أقساط مسبقة على الضريبة.

- إيداع طلب تخفيض العقوبة.

- تبليغ النتائج المتحصل عليها على إثر إجراء تحقيق المحاسبات.

2.1.5- صور الرقابة:

تأخذ الرقابة الجبائية أشكالاً وصوراً عديدة يتوجب استعمالها في الوقت المناسب، وحسب أهميتها في حدود ما هو مقرر في التشريعات والتقنيات المنظمة لها والتي تتمثل في ثلاث أشكال متتابعة ومتكاملة هي:

- الرقابة الشكلية.

- الرقابة على الوثائق.

- الرقابة في عين المكان.

1.2.1.5- الرقابة الشكلية:

هي أول عملية تخضع لها التصريحات المكتتبه وتشكل مجمل التدخلات التي تهدف إلى إحداث تصحيحات مادية للأخطاء والنقائص المرتكبة أثناء كتابة وتقديم المكلفين.

التصريحات، والتحقق من هوية وعنوان المكلف وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد وعاء الضريبة.

والغرض من هذا النوع من الرقابة هو التصحيح الشكلي للتصريحات دون إجراء أية مقارنة بين ما تحمله من محتويات محتويات، وتلك التي تتوفر لدى الإدارة، وتتم هذه الرقابة سنوياً باعتبارها أول عملية مراقبة تخضع لها التصريحات، ولا تهدف إلى التأكد من صحة المعطيات والمعلومات التي تحملها، وإنما للكيفية التي قدمت من خلالها هذه المعطيات أو المعلومات.

2.2.1.5- الرقابة على الوثائق:

يعد هذا النوع من الرقابة ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية يتجلى دور هذه الرقابة في مجموعة الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، والتي تقوم من خلالها الإدارة بمقارنة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف، والمعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارات والهيئات والمؤسسات العامة أو الخاصة، والمتعلقة بالمعاملات أو الصفقات المبرمة بين المكلف وهذه الهيئات والتي تكون في شكل كشوفات تعرف بـ Bulletin de recoupement كمعلومات إضافية، وبإمكان المحقق طلب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف إذا لزم الأمر لا سيما المتعلقة بنمط المعيشة أو بعض الأعباء المخصصة . les charges de ductile

طلب المعلومات: يتسنى للمصلحة الجبائية التي تحقق في تصريحات المكلفين أن تتقدم بطلب المعلومات حول النقاط أو المسائل التي تشوبها غموض، ويمكن لهذه الأخيرة أن تكون كتابية أو شفوية لا تخضع المكلف

بالضريبة إلى أي عقوبة في حالة عدم الرد على هذا الطلب، لكن قد تلجأ الإدارة إلى مراسلته من أجل التوضيح أو التبرير.

طلب تبريرات وتوضيحات: تنص المادة 15 من قانون المالية لسنة 1996م على أنه « يحقق المفتش في التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا كما يمكن أن يطلب الاطلاع على الوثائق المحاسبية المتعلقة بها » ، يستوجب في الطلبات المكتوبة أن تبين بوضوح المسائل التي يرى المفتش أنه من الضروري الحصول على توضيحات أو تبريرات من شأنها، ويحدد المكلف بالضريبة أجلا لا يقل عن 30 يوما من أجل تقديم رده، وإذا ما انقضت هذه المدة دون أي رد يحدد المفتش أساس فرض الضريبة، وفي حالة عدم تجاوب هذه الإجراءات مع التساؤلات المطروحة ويلجأ المحقق إلى نوع آخر من الرقابة والمتمثلة في الرقابة بعين المكان.

3.2.1.5- الرقابة بعين المكان:

على خلاف الرقابة على الوثائق، فإن الرقابة بعين المكان تتم خارج مكاتب الإدارة الجبائية، مما يسمح لهم بالتنقل إلى المقرات المهنية لإجراء بحوث ميدانية، من أجل التأكد من صحة ودراسة المعلومات المصرح بها، وهذا بمقارنتنا مع العناصر الخارجية.

وتظهر صورة هذه الرقابة في إجراء المفتش لخصوصات 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، وقد اعتبرها "T.LAMBERT" بأنها « تتضمن الدراسة الحقيقية التي وراء المظاهر وليست نشاط الرقابة المادية لهذه المظاهر » .

تعد هذه الطريقة أكثر فعالية بالنسبة للإدارة الجبائية حيث تساعدها على التأكد من صحة التصريحات وكشف حالات التهرب ، ولقد كرس النظام الجبائي الجزائري هذا النوع من الرقابة ليشمل التحقيق المحاسبي والتحقق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية .

2.5- التحقيق الجبائي:

تخول التشريعات الجبائية للإدارة حق ممارسة التحقيق المحاسبي، والتحقق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية بهدف التأكد من مدى صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين. ويأتي هذا الإجراء للقضاء على ظاهرة التهرب الجبائي.

3.5- التحقيق المحاسبي:

يسمح هذا التحقيق للإدارة الجبائية بالتأكد من صحة وقانونية الكتابات المحاسبية ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس، حيث يخرج التحقيق المحاسبي من إطاره الضيق المتمثل في المراجعة الشكلية للملفات إلى مراجعة لكل الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، هذا ما أكدته المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة على أن (التحقيق المحاسبي عبارة عن مجموعة من العمليات التي تهدف إلى فحص في عين المكان الملفات المحاسبية مقارنتها بعناصر الاستغلال واستثناءا قد نصت المادة 113 من قانون الرسم على رقم الأعمال على أنه (يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر المحاسبية في عين المكان، ما عدا إذا تم تقديم الكلف طلبا مكتوبا يقضي بعكس ذلك وتم قبوله من طرف المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة مثبتة قانونا من طرف المصلحة. لا يمكن للإدارة الجبائية ممارسة التحقيق المحاسبي إلا على المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي

فرض القانون التجاري والجبائي مسكها. أي أنه بغياب هذه الوثائق لا يمكن إجراء هذا النوع من التحقيق هذا من جهة، من جهة أخرى لا يمكن مباشرة التحقيق إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم على الأقل رتبة مراقب.

1.3.5- التحضير للتحقيق:

يتجسد هذا الإجراء إلى لجوء العون المحقق الذي يجب أن لا تقل رتبته عن مراقب بأعمال تمهيدية تسمح له بأخذ صورة مستوفية وكاملة عن المكلف المعني بعملية المراقبة.

ويتمثل هذا الإجراء بسحب ملف هذا الأخير أو ما يسمى « Dossier Unique » الذي يشمل على جميع الوثائق والمعلومات المتعلقة بنشاطه. وكذلك كل التصريحات الخاصة بجميع الضرائب والرسوم الخاضعة لها وبعد جمع كل الوثائق والمعلومات التي يستوفيهها ملف المكلف يقوم العون المحقق بدراستها ذلك للتأكد من أنها كاملة وصحيحة مع مسك وثائق ضرورية لسير مهمته على أحسن وجه منها:

- بيان مقارن بين ميزانيات المؤسسة (الأصول والخصوم).
- بيان محاسبي من خلال جدول حسابات النتائج.
- رقم الأعمال المعلن عنه، رقم الأعمال المعفى، التخفيضات المطبقة والرسوم المسددة. كما يجب التأكد من: الدخل الإجمالي المصرح به من طرف المكلف المعني بالمراقبة. وكذلك فحص مدى ترابط عناصر المعيشة مع الدخل المصرح به.
- ومن أجل الإحاطة الكبرى بملف المعني بالمراقبة، يمكن لعون المراقب القيام ببحوث خارجية التي يمكن أن تتم على عدة مستويات منها:
- البنوك والمصارف من أجل مراقبة حركة الأرصدة.
- مصالح الجمارك فيما يخص المؤسسات المصدرة والمستوردة (تصاريح جمركية D3).
- الإدارات العمومية.
- الزبائن.

بعد إتمام المحقق كل هذه الأعمال السالفة الذكر، يأتي إعلام المكلف بالضريبة كأخر خطوة وهذا بإرسال إشعار بالتحقيقات Avis de Vérification من أجل الشروع في التحقيق المحاسبي الدقيق، كما يمكن القيام بزيارة مفاجئة في حالة الدراسة المسبقة للمكلف التي أظهرت تشويهاً خطيرة للمكلف أو علم المحقق بوجود محاسبة خفية حيث يخشى المحقق إخفاءها من طرف المكلف إذا تم إعلامه وكذلك في حالة رغبة الإدارة الجبائية إجراء جرد حقيقي للمخزون. فهذه الزيارة المفاجئة لا يمكن أن تتم إلا بحضور مدير المؤسسة شخصياً وفي الأوقات المخصصة للعمل.

2.3.5- التحقيق:

تنص المادة 140 من قانون الضرائب على أنه لا يمكن البدء في إجراء التحقيق المحاسبي دون أن يتم إشعار المكلف بذلك مسبقاً عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له وأن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته 15 يوماً ابتداءً من تاريخ إرسال الإشعار.

يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق مايلي:

• تاريخ ووقت بداية التحقيق.

• مدة التحقيق.

• الحقوق، الضرائب، الرسوم وكذا الوثائق التي يطلع عليها.

يمكن إجراء رقابة مفاجئة دون إشعار المكلف. ذلك من أجل المعاينة الحقيقية وفي هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية التحقيق فغياب الإشعار بالتحقيق يلغي تماماً إجراء التحقيق باستثناء (الزيارة المفاجئة) التي يسلم الإشعار وقت الزيارة يقوم المحقق منذ اليوم الأول من انقضاء المدة المحددة بـ15 يوماً بالاتصال مع مسيري المؤسسة بعين المكان ويستفسر عن طبيعة العمل والنشاط الممارس مع زيارة أماكن الإنتاج، التخزين، المحلات المهنية التي تسمح له بأخذ نظرة شاملة حول الوضعية الحقيقية للمؤسسة حيث يجب جمع كل المعلومات المتعلقة بـ:

• النشاط الرئيسي والثانوي للمؤسسة.

• سعر التكلفة، أسعار البيع المطبقة فعلاً ودوران المخزون.

• وسائل النتاج المستعملة.

• زبائن المؤسسة ومورديها.

• صلة المؤسسة مع الفروع الأخرى، الشركة الأم وفروعها.

بالإضافة إلى كل هذا يجب على المحقق التأكد من الصحة الشكلية للمحاسبة. ذلك بأنها تلم جميع الوثائق والمستندات القانونية التي ينص عليها القانون التجاري في المواد من 09 إلى 11 والمتمثلة في دفتر اليومية livre journal حسب المادة 09، دفتر الجرد livre d'inventaire حسب المادة 10.

زيادة على ذلك يجب التأكد من مطابقة الكتابة الموجودة بهذا الدفتر مع الوثائق التبريرية بعد الدراسة الشكلية للمحاسبة. يجب التطرق إلى الدراسة الموضوعية أي في مضمون المحاسبة من بينها حساب المشتريات والمبيعات والمخزونات كونها المصدر الأول والأساسي للتهرب وعلى هذا فإنه من الضروري على المحقق مراجعة هذه الحسابات الثلاثة.

1. حساب المشتريات.

2. حساب المبيعات.

3. حساب المخزونات.

3.3.5- نتائج التحقيق:

تعتبر آخر مرحلة في التحقيق المحاسبي. فبعد قيام العون المحقق بالتحقيق يتوصل إلى نتائج مهمة قد تكون مخالفة لتصريحات المكلف. وهنا يوجد مجال لإحداث بعض التعديلات في القاعدة الضريبية أو قد تكون هذه النتيجة مطابقة لتصاريح المكلف وفي هذه الحالة يعد من الضروري إجراء تعديلات بإتباع الإجراءات العادية للتقويم بنوعيه الأحادي والثنائي.

- **التقويم الثنائي:** هذا النوع من التقويم يتم في حالة امتثال المكلف بالتزاماته الجبائية أو المحاسبية كتقديم التصاريح في وقتها المحدد... ولكن بعد التحقيق تبين وجود نقائص أو الإخفاءات التي تدخل في تحديد الأساس الضريبي إذ تقوم الإدارة الجبائية بتصحيح القاعدة الضريبية مع تمكين المكلف من الاستفادة بالمشروعات إذا طلب ذلك والاستماع إلى أقواله، ويبدأ الإجراء بإشعاره بالتقويم المراد إتباعه مع حمايته بقدر معين من الضمانات.

- إعلامه بالطرق المتبعة في إجراء التقويم.

- إمكانية استعانة المكلف بمستشاره القانوني من أجل دراسة الاقتراحات الإدارية وتقديم ملاحظاته.

- يجب استعانة المكلف بتقويم مفصل بصفة كافية تسمح للمعني بتقديم ملاحظاته حيث تمنح له مدة 40 يوما.

- **التقويم الأحادي:** هذا النوع من التقويم يتم من طرف الإدارة الجبائية فقط، ويطبق في حالة ما إذا لم يؤد المكلف واجباته الجبائية والمحاسبية في أوقاتها وهنا تباشر الإدارة هذا التقويم عن طريق الإجراءات الآتية:

* إجراء الفرض الضريبي.

* إجراء التعديل التلقائي.

* إجراء التقديم الفوري.

ومنه فإن معطيات المحاسبة تعتبر من أهم المعطيات التي تحدد القاعدة الضريبية فبعد إحداث التعديلات والتصريحات في المعلومات التي تضمنتها عملية المحاسبة لا يمكن الرضا الجزئي أو الكلي للمحاسبة إلا في الحالات الآتية التي نصت عليها المادة 119 من قانون الضرائب المباشرة.

* عندما لا تحتوي المحاسبة على أي قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية.

* عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إعفاءات، أو معلومات غير صحيحة، خطيرة، متكررة في عمليات المحاسبة.

4.5-التنسيق في إطار محاربة التهرب الضريبي:7

لقد أدى التوسع الضريبي ببعض المتعاملين انتحال أساليب وطرق جديدة للتخلص من دفع التزاماتهم الجبائية، هذا ما زاد في توسيع حلقة التهرب وأصبحت الإدارة الجبائية غير قادرة وحدها على مجابهة هذه الآفة. مما استوجب وضع سياسة منسجمة لمحاربة هذا المرض تقوم على التنسيق بين الإدارات (الضرائب، الجمارك، التجارة) وهي ما تعرف بلجان التنسيق والتي بدورها تقوم بتكوين فرق مختلطة تعمل على مستوى كل ولاية ولهذا فإن أعوان إدارة الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، يتمتعون بصلاحيات الوقوف أمام كل أوجه، وأساليب التهرب مستعينين في ذلك بالمعلومات التي تحوزها الإدارات الأخرى.

يرتكز التنسيق بين المصالح الإدارية على:

1. تنشيط وتوحيد نشاط الإدارات بلجان التنسيق.

2. استغلال وصول التوريد وتبادل المعلومات.

1.4.5-تنسيق الرقابة بين الإدارات (جبائية، تجارية، جمركية):

نظرا لتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي في وقتنا الحالي وما سببته من خسائر كبيرة للخرينة العامة التي قدرت حسب تقارير إدارة الضرائب في سنة 2012 بـ 500 مليار دينار السبب الذي انعكس سلبا على الاقتصاد الوطني، لا سيما وأن الجزائر شرعت في تطبيق نظام اقتصاد السوق الذي يتأسس على حرية التجارة مما زاد في عدد المستوردين، الأمر الذي قد يزيد من نسبة التهرب الضريبي وقصد زيادة مردودية الإدارة الجبائية وإعطائها وتيرة تسمح لها بمسايرة التحولات الاقتصادية، والدور المنوط بها في التنمية الاقتصادية وفي إطار دعم مكافحة التهرب الضريبي بات من الضروري وضع سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية (تجارة، جمارك، ضرائب). لأن الكثير من الاقتصاديين يرجعون المشكلة الرئيسية للتهرب الضريبي إلى عدم وجود تنسيق محكم بين الإدارات على المستوى المركزي، الجهوي، وكذا الولائي.

2.4.5-أشكال التنسيق بين الإدارات الجبائية والإدارات الأخرى:

إن نقص أو غياب المعلومات أو البيانات الخاصة ببعض المكلفين يعد سببا يعرقل الإدارة الجبائية في تأدية مهامها على أحسن ما يرام وعلى أحسن وجه ولوضع حد أمام كل هذه الصعوبات من أجل توجيه البحث والمراقبة أصبح توطيد العلاقة بين الإدارات أو الهيئات الأخرى أمرا حتميا ذلك يرجع إلى أن هذه الإدارات أو الهيئات يمكن أن تساعد في تبادل المعلومات الموجودة بحوزتهم ووضعها تحت خدمة المصالح الجبائية المختصة.

إن وضع سياسة منسجمة لمحاربة التهرب الضريبي يتطلب التنسيق بين الإدارات المعنية التي يمكن أن يركز على النقاط الآتية:

-التنسيق في برامج التدخل بعين المكان، خاصة في إطار تدخل الفرق الموحدة ضرائب، جمارك، تجارة ومصالح الأمن. هذا الإجراء يعد ضروريا خاصة عندما يتعلق الأمر بالبحوث الخارجية المنظمة لكشف الأنشطة المخفاة " اقتصاد سري" والأشخاص الذين يمارسونها.

التنسيق الثنائي، دائما وفي مجال التنسيق بين الإدارة الجبائية والإدارات الأخرى وفي إطار تبادل المعلومات عن الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين يمكن ذكر الأمثلة الآتية:

-التنسيق بين الإدارة الجبائية ومصالح الجمارك.

من واجب الإدارة الجبائية في أغلب الأحيان اللجوء إلى مصادر لديها بالمعلومات اللازمة لمصالح الجمارك باعتبارها حلقة وصل بين الداخل والخارج ونظرا لما لها من إمكانيات استقصاء المعلومات قيمة بشأن حركة رؤوس الأموال والتحويلات المشبوهة من قبل المؤسسات المالية، كل ذلك من أجل كشف حالات التهرب الضريبي، زيادة على ذلك يجب على مصالح الجمارك التبليغ التلقائي بكل المعلومات التي تخص الإستيرادات الخاصة بالمكلف.

- التنسيق مع مصالح التجارة قصد وإيجاد تجاوب من شأنه أن يقلل من حالات التهرب، أصبح من الضروري التنسيق بين الإدارة الجبائية والمصالح التجارية خاصة مديرية المنافسة والأسعار ومديرية الإحصاءات التي تساعدها في التبليغ عن المخالفات التي يرتكبها بعض المكلفين بالضريبة، التي تؤثر سلباً على الاقتصاد الوطني، بالإضافة إلى التبليغ عن أسعار السلع والخدمات.

الخاتمة:

استكمالاً لمتطلبات هذا البحث لا بد من خاتمة نضمنها بعض المقترحات والتوصيات التي خرجنا بها خلال بحثنا بهدف التقليل من فرض التهرب الضريبي وسد الثغرات أمام المتهربين ومن هذه المقترحات مايلي:

1. إنشاء قسم أو إدارة لمكافحة التهرب في الهيئة العامة كما هو معمول به في بعض الأقطار العربية ، يتولى هذا القسم مكافحة التهرب الضريبي من خلال جمع البيانات والمعلومات عن المتهربين مع منح هذا القسم صلاحيات واسعة للتحري والتحقق عن دخول المكلفين إضافة لمنحه صلاحية توقيع العقوبات والجزاءات بحق المخالفين.

2. ضرورة تفعيل عقوبة الحبس المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل ضمن العقوبات التي توقع بحق المكلف المتهرب لما لها من أثار معنوية في نفوس المكلفين إذ يكون تأثيرها اكبر من تأثير الجزاءات والغرامات المالية .

3. ضرورة حصر اللجوء إلى التقدير الجزافي إلى أضيق حد ممكن وعند اللجوء إليه ينبغي ان يتم بجدية واهتمام وان توضع مؤشرات ثابتة للاسترشاد بها من قبل المخمنين وعدم ترك التخمين لأهواء المخمن الشخصية.

4. عدم السماح بتراكم الضريبة المستحقة بذمة المكلف لكي لا يؤدي ذلك إلى طلب تقسيطها وان يتم جباية الضريبة أولاً بأول وعند اللجوء إلى تقسيط الضريبة المتراكمة يجب مراقبته وعدم التوسع في عدد الإقساط مع وضع ضوابط للتقسيط لضمان حق الخزينة في استيفاء دين الضريبة.

5. أسلوب عدم الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلف يخلق ردود فعل سلبية على نفسية المكلف من شأنها ان تزيد نسبة التهرب الضريبي في حين ان التعامل الجيد مع المكلف المقترن بالثقة بين المكلف والسلطة الضريبية من شأنه ان يؤدي إلى إيجاد نوع من التعاون بينهما.

6. إصدار مجلة تعنى بالشؤون الضريبية بغية نشر الوعي الضريبي بين المواطنين كذلك نشر القوانين الضريبية مع شرح نصوصها لكي يتسنى للمكلف الإطلاع عليها بالإضافة إلى قيامها بنشر جرائم التهرب وأسماء المتهربين والأساليب التي يتبعها هؤلاء والعقوبات الموقعة بحقهم.

7. إدخال الحاسبة الالكترونية في كل وحدة تخمينية واحتوائها على كافة المعلومات المتعلقة بدخل المكلف بحيث ان فقدان اضبارة المكلف أو تلفها لايعني تهرب المكلف وعدم محاسبته ضريبياً.

8-اتخاذ كافة الإجراءات اللازمة لمنع التهرب وسد كافة الثغرات التي قد تظهر أثناء تطبيق القانون الضريبي وكذلك التأكيد على اعتماد مبدأ التخصص المهني والجغرافي لكي يتمكن المخمن من الوقوف على طبيعة المهن وحقيقة الإيرادات التي يمكن ان يحصل عليها أصحابها بالإضافة إلى التغيرات التي قد تطرأ على دخولهم وبالتالي تقليص فجوات التهرب بسبب زيادة كفاءة ومهارة الموظف الضريبي المختص بعملية التخمين.

الإحالات:

(1) د.بودلال علي (2012):مجلة معالم وأفاق اقتصادية للتنمية والتسيير تصدر عن كلية العلوم الاقتصادية والقانونية الرباط المغرب مقال بعنوان "مقاربة عملية للاقتصاد الخفي"-حالة الجزائر-ص ص 07-21 العدد 14/13.

(2) د.بودلال علي (2013):مجلة الإستراتيجية والتنمية تصدر عن جامعة مستغانم كلية الاقتصاد مقال بعنوان "الاقتصاد الخفي وانعكاساته على الاقتصاد الجزائري"العدد03.ص ص 43-59.

(3)- **Schneider. (1986)** « Estimating the Danish Shadow Economy using the currency Demand Approach: An Attempt ». Scand.J.of Economics, vol.88.pp.643-68.

(4)د.م.م.معتز علي ص(2009):التهرب الضريبي في العراق وطرق معالجته.مجلة القادسية للقانون والعلوم السياسية.

(5)- **Schneider. (1986)** « Estimating the Danish Shadow Economy using the currency Demand Approach: An Attempt ». Scand.J.of Economics, vol.88.pp.643-68.

(6) ظاهرة التهرب الضريبي: أسبابها، آثارها، واقعها في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير علوم **جاء الله توفيق (1999)** تجارية فرع مالية.

(7)**Azzedine Laghmari, (2004)** : “contrôle fiscale: Modalités méthodes et procédures”, Impression Okad El Jadida, mars 2004.

د. ناصر مراد(2003): " فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب.دار هومة للطبع والنشر الجزائر ص (8) ..55-41

(9)**Ahmed El Allali, (2008)** :« les dispositions fiscales et comptables marocaines permettent elles une assiette fiscale sincère et efficace”, Revue marocaine d’administration locale et développement, n° 80 , mai – juin 2008, p: 193..

المراجع:

01-د.بودلال علي (2010):مجلةادارة المؤسسات وتسيير راس المال الاجتماعي مخبر البحث جامعة تلمسان العدد 06 مقال بعنوان "محاولة للاقتصاد الخفي في الجزائر ص ص 291-308 العدد10.

02-د.بودلال علي (2012):مجلة معالم وأفاق اقتصادية للتنمية والتسيير تصدر عن كلية العلوم الاقتصادية والقانونية الرباط المغرب مقال بعنوان "مقاربة عملية للاقتصاد الخفي"-حالة الجزائر-ص ص 07-21 العدد 14/13.

03-د.بودلال علي (2013):مجلة الإستراتيجية والتنمية تصدر عن جامعة مستغانم كلية الاقتصاد مقال بعنوان "الاقتصاد الخفي وانعكاساته على الاقتصاد الجزائري"العدد03.ص ص 43-59.

04- د.صادق محمد حسين الحسني(1970):، دراسة تحليلية لوعاء ضريبة الدخل في العراق ومدى مساهمته لقواعد المحاسبة، رسالة ماجستير.

05-د.م.م.معتز علي ص(2009):التهرب الضريبي في العراق وطرق معالجته.مجلة القادسية للقانون والعلوم السياسية.

06- د. هاشم الجعفري(1968):، مبادئ المالية العامة والتشريع المالي، شركة الطبع والنشر الأهلية، بغداد.

- 07-د. هشام صفوت العمري(1988):، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة التعليم العالي.
- 08-د.محمد سعيد وهبة(1966):، صور التهرب الضريبي، الكتاب الثاني، الطبعة الأولى.
- 09-د. نائل عبد الرحمن صالح(1986):، ضريبة الدخل أحكامها والجرائم الواقعة عليها، عمان، ط1،.
- 10- د.بودلال علي (2007):تقييم كلي للاقتصاد غير الرسمي في الجزائر"مقاربة نقدية للاقتصاد الخفي" أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية.جامعة تلمسان.
- 11-د. ناصر مراد(2003): " فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب.دار هومة للطبع والنشر الجزائر.
- 12- جاب الله توفيق (1999)ظاهرة التهرب الضريبي: أسبابها، آثارها، واقعها في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير علوم تجارية فرع مالية.
- 13 - حشيش عادل(1992):،أساسيات المالية العامة: مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار النهضة العربية، بيروت.
- 14- عثمان محمد يسري(1996):، اقتصاديات المالية العامة، الدار غير معلومة، الطبعة الأولى.
- 15- **Schneider. (1986)** « Estimating the Danish Shadow Economy using the currency Demand Approach: An Attempt ». Scand.J.of Economics, vol.88.pp.643-68.
- 16-**Tanzi, -V.(1982) (ed)** « The Underground Economy in The United States and Abroad ».Lexington Books.
- 17- **Tanzi,v. (1982a)** « Underground Economy and Tax Evasion in the United States : Estimates and Implications ». In Tanzi (1982).
- 18-**Prenaut A (2002)** : « *l'informelle aujourd'hui en Algérie, Forme de transition ou mode d'intégration spécifique à la hiérarchie imposée par la mondialisation ?* » Cahiers du GREMANO 17 PEDET-CNRS Université Paris 12.
- 19– **Ahmed El Allali, (2008)** :« les dispositions fiscales et comptables marocaines permettent elles une assiette fiscale sincère et efficace”, Revue marocaine d'administration locale et developpement, n° 80 , mai – juin 2008, p: 193..
- 20– **Azzedine Laghmari, (2004)** : “contrôle fiscale: Modalités méthodes et procédures”, Impression Okad El Jadida, mars 2004.