جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الإقتصادية

تخصص: إقتصاد نقدي و بنكي

الموضوع:

آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية المدية [2010- 2015]

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر بالعلوم الاقتصادية تخصص اقتصاد نقدي وبنكي

من إعداد الطالبة :

قاسي لامية

تحت إشراف الدكتور:

يوسفي عاشور

أمام اللجنة المشكلة من:

د/بوجطو حكيم	جامعة المدية	رئيسا
د/يوسفي عاشور	جامعة المدية	مشرفا ومقررا
د/برابح مُحَمَّد	جامعة المدية	مناقشا

السنة الجامعية: 2019/2018

شكر و تقدير

لله الحمد والحمد ممن شكر سقينا بوجه النبي المطر

فمن يشكر لله يلقى المزيد ومن يكفر لله يلقى الغير

الشكر لله الذي خلق الكون فنظمه, وخلق الإنسان فكرمه محمد صلى الله عليه وسبحانه ما أعلى مكانه وأعظمه, صلى الله عليه وأكرمه وعلى آله وأصحابه.

فنتقدم بشكري الجزيل إلى الأستاذ المشرف: يوسفي عاشور لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيّمة

كما نتقدم بخالص *الشكر و التقدير و الاحترام الى كل أعضاء لجنة المناقشة لتكرمهم بقبول مناقشة هذه المذكرة و تقييمها*

كما نتقدم بالشكر والعرفان إلى كل طلبة الماجيستير الذين أفادونا بكل مالديهم من أفكار وساعدونا في إنجاز هذا العمل المتواضع

كما أشكر كل من ساعدني من قريب أو بعيد على إتمام هذا العمل ولو بكلمة طيبة أو دعاء .

أهدي ثمرة جهدي إلى:

"روح والدتي – رحمة الله عليها – الذي تمنيت لو كانت بجانبي في هذه اللحظة أدعو الله أن يرحمها وأن يجعل قبرها روضة من رياض الجنة وأن يسكنها فسيح الجنة ."

إليك يا أبي يا من تعبت وعانيت من أجلي وأوصلتني إلى ما وصلت إليه من نجاح كل هذا من فضل الله وفضلك علي، أطال الله في عمرك.

إلى الذي لم تبخل علينا برعايتها و الذي ساعدتني ومد يد عون لي متى كنت في حاجتها، والذي لم أجد سبيلاً لرد جميلها، زوجة أبي يمينة.

إلى سندي وفخريفي في دنياي إلى من يسعى وراء توفيقي و نجاحي إلى تاج راسي زوجي توفيق.

إلى حبيبتي وقرة عيني إبنتي الحبيبة تسنيم.

إلى برعمي الصغير وحبيق قلبي عبد الله

إلى أخواتي الحبيبات و الطيبات" رشيدة ،رزيقة "اللواتي أتمنى لهن النجاح في حياتهن

إلى إخواني الأعزاء عبد الكريم، محمد، فاروق.

إلى زوجة أخي سليمة .

إلى براعيمي طيور الجنة رنيم،فاتح،أميرة،شراز،مراد،آلاء،أسيل،فراس،أكرم.

إلى كل من كان له فضل علي علمني أو أرشدني إلى طريق الصواب.

إلى كل من يحمله القلب ولم يكتبه القلم.

الفهرس:

الشكر و التقدير	
الإهداء	
فهرس المحتويات	
قائمة الجداول والأشكال	
مقدمة عامة	أ-ب-ت-ث
الفصل الأول: التهرب الضريبي	
تمهيد الفصل	05
المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي	06
المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي	06
المطلب الثاني: أشكال وأنواع التهرب الضريبي	12
المطلب الثالث :أساليب وطرق معالجة التهرب الضريبي	19
المبحث الثاني :عملية تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي	27
المطلب الأول : مؤشرات التهرب الضريبي	27
المطلب الثاني : أسباب التهرب الضريبي	30
المطلب الثالث : آثار التهرب الضريبي	32
خلاصة الفصل	30
الفصل الثاني : الآليات المتبعة للحد من التهرب الضريبي	
تمهيد الفصل	38
المبحث الأول: الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي	39
المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية	32
المطلب الثاني: أشكال ومظاهر الرقابة الجبائية	42
المطلب الثالث: الهيئات، الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية ومسؤولياتهم	51
المبحث الثاني: التحقيق الجبائي كآلية لمكافحة التهرب الضريبي	59
المطلب الأول: التحقيق في المحاسبة	59
المطلب الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة	61

المطلب الثالث: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة	63
خلاصة الفصل	68
الفصل الثالث : دراسة تحليلية لمديرية الضرائب لولاية المدية 2010-2014	
تمهيد	70
المبحث الأول : لمحة تاريخية لمديرية الضرائب لولاية المدية	71
المطلب الأول : نشأة مديرية الضرائب لولاية المدية	71
المطلب الثاني : مهام مديرية الضرائب لولاية المدية	72
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية	74
المبحث الثاني: دراسة تحليلية توضح تطور الحصيلة الضريبية وتوزيع إراداتها بمختلف أنواعها	82
المطلب الأول: تطور الحصيلة الضريبية	82
المطلب الثاني: توزيع الإيرادات الضريبية	84
المطلب الثالث: تحليل و تقييم مختلف أنواع الرقابة	90
خلاصة الفصل	98
الخاتمة العامة	100
قائمة المراجع	105

قائمة الجداول:

الرقم	الاسم	الصفحة
01	أوجه التشابه والاختلاف بين الغش والتهرب الضريبي	10
02	**أوجه** التشابه و الاختلاف بين التجنب و التهرب الضريبي	11
03	أوجه الاختلاف بين التهرب الضريبي الدولي والتهرب الضريبي المحلي	18
04	يتعلق بالرقابة الشكلية	44
05	تطور حصيلة الضريبة في مختلف الضرائب لولاية المدية خلال فترة 2014/2010.	83
06	توزيع الضريبة على الدخل الإجمالي	84
07	الحصيلة الضريبية في مادة الضريبة على الإرباح الشركات	86
08	توزيع الحصيلة الضريبية في مادة الرسم على القيمة المضافة كل من ميزانية الدولة ولصالح البلدية والصندوق	87
09	توزيع الحصيلة الضريبية في مادة الرسم على النشاط المهني كل من البلدية والولاية والصندوق المشترك	89

10	المبالغ المتهربة خلال الفترة [2010 – 2014]	91
11	الرقابة على التصريحات خلال الفترة 2010-2014	93
12	متوسط التهرب على مستوي الرقابة في كل ملف خلال فترة 2014/2010	95
13	نسب المتهربين خلال الفترة [2010 – 2014]	96

قائمة الأشكال:

الرقم	الإسم	الصفحة
01	مخطط الرقابة على الوثائق	46
02	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث و المراجعات	52
03	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	54
04	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	55
05	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	56

06	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية	74
07	أعمدة بيانية توضح مدى مساهمة الضرائب على الدخل الإجمالي في تمويل ميزانية الدولة	85
08	الحصيلة الضريبية في مادة الضريبة على الإرباح الشركات	86
09	أعمدة بيانية توضح مدي مساهمة الضريبة في مادة الرسم على القيمة المضافة	88
10	أعمدة بيانية توضح مدى مساهمة الرسم على النشاط المهني في تمويل ميزانية البلدية والولاية والصندوق المشترك	90
11	أعمدة بيانية توضح المبالغ المتهربة في الرقابة على التصريحات	94
12	منحنى بياني يوضح نسب المتهربين خلال الفترة [2010 – 2014]	96

المستخلص:

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي، أساساً إلى حرمان الخزينة العمومية من مبالغ مستحقة على أشخاص مكلفين بالضريبة بموجب نصوص قانونية بوسائل وطرق مختلفة لا حصر لها، مستعينين في ذلك إما بثغرات موجودة في التشريع الضريبي، أو نقص كفاءة الإدارة الضريبية أو لنقص وعيهم بالأهمية البالغة للضريبة في النفع العام ، ما ينتج عنه آثار جد وخيم ة على الاقتصاد العام .

وفي الأخير، ولغرض رفع من حصيلة الرقابة الجبائية قمنا بعرض بعض الآليات التي يمكن استخدامها من طرف الإدارة الجبائية للحد من التهرب الضريبي وكذا استخدام التشريع الضريبي لتحسين فعالية هذا النضام.

حيث خلصنا أن التهرب الضريبي من الظواهر الاقتصادية التي يصعب قياسها وتحديد معالمها، رغم وجود مؤشرات تدل على وجوده.

كلمة مفتاحية :التهرب الضريبي، الغش الضريبي، التجنب الضريبي، الجريمة الضريبية.

:Abstract

The study aims to shed light on the phenomenon of tax evasion, which aims primarily at depriving the public treasury of amounts due to taxable persons under legal provisions by means of countless means and methods, using either the gaps in the tax legislation, For their lack of awareness of the importance of taxation in the public interest, which has very serious effects on the public economy. Finally, for the purpose of lifting the proceeds of fiscal control, we have introduced some mechanisms that can be used by the tax administration to reduce tax evasion as well as the use of tax legislation to improve the effectiveness .of this initiative

Where we concluded that tax evasion is an economic phenomenon that is difficult to measure and define, although there are indications of its .existence

Key words: tax evasion, tax fraud, tax evasion, tax crime

مقدمة عامة :

للضريبة مكانة خاصة في أدبيات المالية العامة للدور الفعال الذي تلعبه في اقتصاديات الدول حيث أنها وسيلة لتغطية النفقات العامة وأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي للأفراد.

هذا الدور تترجمه السياسة الاقتصادية بمختلف أشكالها والتي تهدف في مجملها إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية كالنمو الاقتصادي والتشغيل الكامل، وقد عزز الانفتاح الذي شهدته الدول النامية على العالم الخارجي من سعيها إلى استغلال الآليات المتاحة لها لتوجيه الواقع الاقتصادي، ومن أهمها السياسة الجبائية التي تخضع لشروط وقرارات ودوافع صادرة على الإدارة المركزية ممثلة في السلطة العمومية، لذا عملت تلك الدول على القيام بالإصلاحات المناسبة التي تساعد على تحقيق الأهداف المنشودة منها قوبلت بظواهر سلبية ألغت الآثار الإيجابية المتوخاة، ومن أهمها ظاهرة التهرب الضريبي، لذلك تسعى الدولة جاهدة إلى تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية المسطرة في البرنامج التنموي من خلال توفير الجو المناسب للمؤسسات لتعمل بكل حرية وتنافسية تامة في ظل اقتصاد السوق التي تخضع بصفة أساسية لقانون العرض والطلب بالإضافة إلى وجود أهداف أخرى اجتماعية ومالية مثل تحقيق العدالة الاجتماعية وتمويل الخزينة العامة، وبهذا فإن الدولة تلعب دورا هاما من الناحية الاقتصادية لإحداث التوازن بين مختلف القطاعات وذلك باستعمال سياسة جبائية محكمة والتي من بين أدواتها التحفيز الجبائي والرقابة الجبائية.

وعلى غرار العديد من الدول الأخرى، تولي الجزائر أهمية كبيرة للإرادات الجبائية لاعتبار أن المصادر الأخرى زائرة، فهي تحاول إيجاد نظام جبائي يساير التطور الحاصل على المستوى الاقتصادي الوطني والدولي، ذلك لما تتميز به الحصيلة الضريبية بالوفرة والانتظام الدوري من سنة إلى أخرى بالإضافة إلى عدم تعرضها إلى خطورة التقلبات الاقتصادية إلا في حدود ضيقة .

إلا أن استفحال بعض الظواهر كالتهرب الضريبي حد من فعالية الضريبة وأدى بالدولة إلى التفكير في استخدام وسائل ردعية من شأنها في التخفيف من حدة الظواهر السابقة ومكافحتها وهذا باستخدام وسائل رقابية جديدة وفعالة تمكن الدولة من استرجاع الأموال الضائعة ومحاولة السيطرة على الوضع المالي وتحقيق الأهداف المسطرة مما سبق كله تبرز لنا معالم إشكالية بحثنا والتي يمكن صياغتها كمايلي :

ماهي الآليات المناسبة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي ؟

ولتحليل هذه الإشكالية قمنا بطرح جملة من الأسئلة الفرعية والمتمثلة فيما يلي:

- ماهو مفهوم التهرب الضريبي ؟ وكيف يمكن تشخيصه ؟
- ماهي الآليات لمكافحة التهرب الضريبي ؟
- كيف تؤثر الرقابة الجبائية بشكل فعال في الحد من التهرب الضريبي ؟

الفرضيات :

للإجابة على مجموعة التساؤلات السابقة، قمنا بصياغة الفرضيات أدناه والتي ستكون منطلقاً لهذه الدراسة وهي كما يلي:

- يعتر التهرب الضريبي المشروع والغير مشروع، محلي أو دولي عبارة عن ضياع حصيلة ضريبة مهمة من الخزينة العمومية، ويمكن تشخيصه من خلال مختلف المؤشرات و حصر أسبابه و آثاره.
- هناك آليتين لمكافحة التهرب الضريبي وهما الرقابة الجبائية والتحقيق الجبائي.
- لا تستطيع الرقابة الجبائية القضاء على التهرب الضريبي بشكل كلي.

أهمية الدراسة:

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

- إبراز أهمية الآثار السيئة لظاهرة التهرب الضريبي، والتي جعلت أموال طائلة تتداول بكل حرية من دون مراقبة أو إقتطاع.
- ضرورة إيجاد الآليات المناسبة في الحد من ظاهرة التهربالضريبي.

أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذا البحث في تحقيق الأهداف التالية:

- محاولة الإلمام بكل جوانب موضوع التهرب الضريبي، محاولة معرفة مدى تأثير الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي.
- وجود حلول مقترحة للمساعدة على حد من التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.

دوافع اختيار الموضوع :

الأسباب التي دفعتنا إلى اختيار هذا الموضوع هو الرغبة الشخصية، فالموضوع ليس وليد الصدفة فقد سبق وان تناولناه أثناء مسار دراستنا الجامعية وكذلك انه موضوع حساس ويشغل العديد من الأواسط الاقتصادية الوطنية وهو ما يتطلب منا الإطلاع على ظاهرة التهرب الضريبي التي تمس الجزائر.

- استفحال ظاهرة التهرب الضريبي وتطور أساليبه، الأمر الذي كون رغبة للحصول على بعض المعلومات المتعلقة بها وكذا معالجتها من المنظور التطبيقي.
- المكانة المهمة التي تحتلها الرقابة الجبائية في الدراسات ذات العلاقة بالضرائب، والرغبة في معالجة هذا الموضوع.

منهج البحث:

لمعالجة هذا الموضوع اعتمدت على المناهج التي تتوافق مع طبيعة الدراسة ويتعلق الأمر بما يلي:

- المنهج الوصفي والذي يسمح باستيعاب الجانب النظري للموضوع المتمثل في دراسة مفاهيم التهرب

الضريبي والرقابة الجبائية ومختلف الأساليب التي تستخدمها بالإضافة إلى القوانين والتشريعات.

– المنهج التحليلي فيكون في معالجة الجانب التطبيقي من الموضوع والذي يمكن من تحليل وتقييم مختلف أنواع الرقابة.

أدوات البحث :

أما عن الأدوات المستخدمة في هذا البحث فتكون عبارة عن جداول وإحصائيات متعلقة بآليات الحد من التهرب الضريبي، وللحصول على هذه المعلومات سوف يتم الاستعانة بمجموعة من المراجع سواء كانت عبارة عن كتب أو أبحاث سابقة، بالإضافة إلى بعض المعلومات المقدمة من قبل مصلحة الضرائب. كما تمت الاستعانة بمجموعة من القوانين والتشريعات الخاصة بالتهرب الضريبي نضراً لقلة المراجع.

حدود الدراسة:

التزمنا في القيام بعملية البحث عند انجاز هذه الدراسة مايلي:

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

– حدد مجال البحث زمنيا بداية بالفترة الممتدة من 2010 إلى2015، ولكن ونظرا لعدم وجود بعض المعلومات و الإحصائيات حول فترة 2015 وصعوبة الحصول عليها لم يتم التقيد الفعلي بهذه الفترة تم التقيد بالمجال من 2010-2015.

الدراسات السابقة

وقد استفدنا في بحثنا هذا من عدة أعمال كانت قد سبقت بحثنا هذا نذكر منها:

– قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين حالة الجزائر2003/ 2008 مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة المدية، 2009.حيث حاول الباحث معالجة إشكالية ماهي سبل تفعيل الرقابة الجبائية ودورها للحد من التهرب الضريبي، تطرقا في الفصل الأول ماهية التهرب الضريبي والفصل الثاني الرقابة الجبائية في الجزائر، والفصل الثالث طرق معالجة التهرب الضريبي، الفصل الرابع تطرقا إلى واقع الرقابة الجبائية في الجزائر ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن المستوى الحالي للإدارة الضريبية ليس من حيث الوسائل المادية التي قد تكون متوفرة ولكن من حيث الموارد البشرية لا يسمح لها بتسيير رقابة جبائية على أكمل وجه، بحيث أن السلطات المالية اهتمت بمضمون الإصلاحات دون الاهتمام بمن الذي ينفذها وبذلك فان الزيادة في حصيلة الضرائب لا ترتبط بأداء الإدارة الضريبية بقدر ما ترتبط بتطور الظرف الاقتصادي، كما توصل إلى أن الرقابة الجبائية تتميز بنقص الفعالية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي نظرا لعدم تطابقها مع مؤشرات الجودة والفعالية .

– ناصر شارفي، التهرب الضريبي أثاره وسبل مكافحته بالإشارة إلى حالة الجزائر مذكرة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير جامعة الجزائر (3)، 2012.تناول في الفصل الأول الإطار النظري للضريبة ،اما الفصل الثاني أعطى المفاهيم الأولية في نظرية التهرب الضريبي ،وفي الفصل الثالث تحدث عن أسباب ومجالات التهرب الضريبي .

– طروش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق جامعة قسنطينة، 2012،جاءت إشكاليتها كما يلي ماهي أبرز الدوافع التي ساعدت علي انتشار التهرب الضريبي وأهم الأساليب المتعبة لذلك .حيث تطرقنا في الفصل الأول ماهية التهرب الضريبي وفي الفصل الثاني أليات مكافحة التهرب الضريبي ووسائل معالجته

صعوبات البحث :

يمكن حصر أهم الصعوبات التي تعرضت إليها في قلة المراجع المتمثلة في الكتب وأطروحات الدكتوراه لهذا تم تعويض هذا النقص على مجموعة من مذكرات الماجستير وماستر وببعض القوانين والتشريعات الخاصة بالضرائب، فضلا عن صعوبة الحصول على الإحصائيات في بعض الأحيان من الجهات الرسمية واحتجاجها بسرية المعلومات واستحالة تقديمها حفاظا على السر المهني، وهذا ما أدى إلى وجود بعض الاختلال في عدم الحصول على إحصائيات سنة 2015.

هيكل البحث :

بتقسيم البحث إلى ثلاثة فصول على النحو التالي:

الفصل الأول :دراسة نظرية لظاهرة التهرب الضريبي: تناولنا فيه الإطار النظري للتهرب الضريبي من خلال مبحثين فالمبحث الأول خصصناه للتعرف على مفهوم التهرب الضريبي وأشكاله وأنواعه وأساليب قياسه...إلخ، أما المبحث الثاني بينا فيه أسباب ومؤشرات التهرب الضريبي وأهم آثاره .

الفصل الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي والذي خصصناها في مبحثين مبحث يحكي عن الرقابة الجبائية أما بالنسبة للمبحث الثاني خصصناه للتحقيق الجبائي.

الفصل الثالث: تناولنا فيه الجانب التطبيقي من خلال مبحثين المبحث الأول تطرقنا إلى تعريف بمديرية الضرائب لولاية المدية مع تحليل وتقييم مختلف أنواع الرقابة ومحاولة تحليل مدى فعاليتها على مستوى مديرية الضرائب لولاية المدية.

الخاتمة:حيث تمثل عصارة الموضوع من خلال تقديم أهم النتائج المتوصل إليها وإعطاء أهم الاقتراحات

تمهيد :

إن التهرب الضريبي ظاهرة عالمية وجدت منذ القدم، أما بخصوص الجزائر فقد استفحلت ، لابد من مكافحتها أن نمر حتما بالإصلاحات الاقتصادية بما في ذلك إعادة النظر في نظام التسيير وعلى وجه الخصوص إصلاح إدارة الضرائب بالمعنى الدقيق، وهذا ليكفي وحده في وقت نمر فيه إلى الاقتصاد السوق أين التعامل مع الخارج سوف يأخذ حجماً كبير، ولهذا فإن مساعدة الإدارات الأخرى أمراً حتمي كإدارة الجمارك وجميع المؤسسات على الأقل من أجل التخفيف حدة هذه الظاهرة، وأما القضاء عليها نهائياً فهذا الأمر مستحيل جداً إن هذه الظاهرة هي جزء من طبائع الإنسان، بالإضافة إلى أن مختلف النصوص لمجموعة القوانين الجبائية المعمول بها تعاقب بطرق غير مباشرة أصحاب التهرب البسيط بجنح جبائية وأصحاب التهرب المعقد بجنح جزائية ، لذلك نحاول من خلال هذا الفصل تقديم مدخل لدراسة مفهوم التهرب الضريبي من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: نتطرق فيه إلى ماهية التهرب الضريبي، وذلك بدراسة مفهومه وأشكاله وأنواعه وأساليبه.

المبحث الثاني: نتناول فيه عملية تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك بتقديم أهم المؤشرات وأسبابه وآثاره وكيفية قياسه.

المبحث الأول : ماهية التهرب الضريبي.

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة علمية، فهي لتقصر على الدول السائرة في طريق النمو فقط دون غيرها، بل هي ملازمة للنظام الضريبي وتعد إحدى المعوقات الأساسية للتنمية الاقتصادية والوفرة المالية التي يستوجب محاربتها بصفة مستمرة وبمجرد اكتشافها.

إذن فالظاهرة تمس بصورة غير محددة البلدان المتطورة والبلدان السائرة في النمو ومنذ السبعينات ازداد عجز الميزانية فإذا كانت بعض الدول المتقدمة قد توصلت إلى التحكم فيها فإن الوضعية الاقتصادية والاجتماعية للأبدان السائرة في طريق النمو تسوء كثيراً بسبب النقص في القيمة التي يمكن أن تحدثها الظاهرة في الخزينة العمومية وهذا ما يدفعنا إلى دراسة مختلف جوانب المبحث ضمن المطالب الموالية.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: أشكال وأنواع التهرب الضريبي.

المطلب الثالث: أساليب التهرب الضريبي .

المطلب الأول : مفهوم التهرب الضريبي .

تؤكد الدراسات والإحصائيات أن التهرب الضريبي يعد من الظواهر الضريبية والمالية الشائعة في جميع دول العالم ولكن النسب تختلف من دولة إلى أخرى ومن زمن إلى آخر وتعتبر وسيلة من وسائل التخلص من الأعباء الضريبية الواقعة على كاهل الفرد المكلف بها سواء كان شخصاً طبيعياً أواعتباريا. [1]

الفرع الأول : مفهوم التهرب الضريبي .

[1] هدى ن ، 7 آلاف مليار حجم التهرب الضريبي سنوياً ، مقال تم نشره على الموقع الإلكتروني ، www.Djarairess.com ، تم الإطلاع عليه يوم 2019/02/17

تعددت التعارف والمفاهيم حول مفهوم ظاهرة التهرب الضريبي، واختلفت وجهات النظر بالنسبة للباحثين القانونيين و الباحثين الاقتصاديين، فالباحثين القانونيين يؤكدون على الجانب القانوني للتهرب الضريبي وذلك في حالة ما إذا كانت الطرق المستعملة مشروعة أو غير مشروعة، كما أنهم يميزون بين مختلف أنواعه. على عكس الباحثين الاقتصاديين الذين يرون بعدم جدوى التمييز بين أنواع التهرب الضريبي بحيث أنهم يؤكدون في دراستهم على التأثير الاقتصادي للخزينة العمومية.[1]

فعرف البعض التهرب الضريبي على أنه هو : ﴿ هو تخلص الفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة للنص التشريعي الضريبي القائم .﴾[2]

فعرف البعض التهرب الضريبي على أنه : ﴿ تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل و الأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية و ذلك كل أو جزء من المبلغ الواجب دفعه للخزينة العمومية و الذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها و تحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية . ﴾ [3]

كما عرف البعض الآخر بأنه : ﴿ عدم قيام الممول بأداء الضريبة المستحقة عليه من الميعاد أو التخلص من دفعها باستعمال طرق غي مشروعة . ﴾[4]

---

[1] بوزرورة خيرة ، بوزيدي كاهنة ، التهرب الضريبي في الجزائر و آليات مكافحته ، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق ، فرع قانون الأعمال ، تخصص قانون العام للأعمال ، جامعة عبد الرحمان ميرة ، جامعة بجاية ، سنة 2018 ، ص 6 .

[2] بوشيخي عائشة ، بوشيخي فاطمة ، أسباب التهرب الضريبي و أثره على الخزينة العامة في الجزائر ، مجلة دراسات جبائية ، المجلد3 ، العدد 3 ، سنة 2016 ، جامعة البليدة 2 لونيسي علي ، ص 151 .

[3] غضبان مريم ، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي – دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية البويرة ، مذكرة لنيل شهادة الماستر مالية و محاسبة ، تخصص محاسبة و تدقيق ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية ، جامعة آكلي محند أواحاج ، جامعة البويرة ، سنة2010، ص 23 .

[4] حسن الجندي ، القانون الجنائي الضريبي ، الجزء الأول ، دار النهضة العربية ، القاهرة ،2006 ، ص37 .

يمكن القول في الأخير أن تعقد ظاهرة التهرب الضريبي وتدا خيل مختلف العوامل القانونية والاقتصادية والاجتماعية والمالية والإدارية، يجعلنا من المستحيل عملياً وضع تعريف دقيق وشامل لظاهرة التهرب الضريبي.ولكن هذا ليعني عدم أهمية التعريفات الفقهية المقدمة سابقاً بل تعتبر عامل أساسي في تحليل وتشخيص ظاهرة التهرب الضريبي بحيث ينتبه المشرع إلى الثغرات القانونية الموجودة في التشريع الضريبي ويقوم بغلقها.

على غرار أغلب التشريعات الضريبية التي لم تضع تعريفاً للتهرب الضريبي، سار المشرع الجزائري على نفس المنهج، ووفق فيما فعل عندما لم يقم بوضع تعريف محدد له ، حيث أنه ترك هذا الأمر للفقه، وقد برر ذلك على أن التعريف الذي قدمه أو تبناه لايمكن أن يشمل كافة أساليب التهرب، فقد نص المشرع في المادة 1/119[1] من قانون التسجيل على الغش الجبائي دون أن يذكر تعريف له بل ذكر فقط الأفعال التي تعتبر غشاً، وذلك من إخفاء لوعاء الضريبة أو محاولة إخفائه لها باستعمال مناورات.كما نجد أيضا المشرع الجزائري أورد بعض الحالات على سبيل المثال في نص المادة 1/193 .

الفرع الثاني: مراحل التهرب الضريبي.

عادة ما يكون التهرب الضريبي ضمن إحدى المرحلتين التاليتين:

أولاً: مرحلة تحديد وعاء الضريبة:

وفي هذه المرحلة قد يلجأ المكلف إلى عدم تقديم كشف التقرير الذاتي أملا منه في أن يتم إهماله من قبل الضريبة، فيسقط اسمه من الأسماء المكلفين الخاضعين للضريبة، أو أن تقدر عليه الضريبة أقل نسبة مستحقة، ويدخل ضمن هذه المرحلة أيضا قيام المكلف أيضا بتقديم كشف غير صحيح أو إعطاء معلومات أو بيانات غير صحيحة.[2]

كما أن عدم تقديم الكشف أو تقديمه بيانات أو معلومات غير صحيحة يعتبر جرما يعاقب عليها القانون.

[1] نصت المادة 1/119 من الأمر رقم 76- 105 ، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المتضمن قانون التسجيل ج ر عدد 103 الصادر بتاريخ 22 نوفمبر 1976 .

[2] طارق حمدي حمدان أبوسنين، مرجع سابق الذكر، ص 14.

ثانياً: مرحلة تحصيل الضريبة.

وهنا قد يتم تقديم الكشف أو تقرير الضريبة بالشكل الصحيح إلا أن المكلف يمتنع عن سداد المبالغ المستحقة عليه إما بالمماطلة أو عن طريق تهريب الأموال إلى الخارج ويعتبر المكلف الذي يمتنع عن دفع الضريبة المستحقة عليه بموجب القانون بحسب المشروع الجزائري.[1]

الفرع الثالث : تمييز التهرب الضريبي من غيره من المصطلحات .

أولاً : التمييز بين التهرب الضريبي والغش الضريبي .

يلزم القانون الأشخاص بأداء واجباتهم الضريبية والمتمثلة في أداء المكلف مبلغ من الضريبة، حيث تقوم الدولة بتحصيلها لأن المكلف قد يحاول التهرب من دفع الضريبة الأمر الذي يؤدي إلى حرمان الخزينة العامة من المبالغ التي تستحقها.[2]

مفهوم التهرب الضريبي :

هو مجموعة من الطرق التي يستخدمها الممول من أجل التخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة دونها حرقة للتشريع الجبائي حيث يعرف التهرب الجبائي هو محاولة التملص من الضرائب في حدود القانون.[3]

أما التهرب الضريبي فقد عرفه j.c martinez بأنه:﴿ فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي.﴾[4] ويمكن التفرق بين التهرب والغش الجبائية في كون الأول يستند إليه باستغلال الثغرات والفجوات الموجودة في التشريع التي تشكل منافذ له لتدنيه الأعباء الجبائية المستحقة عليه ولا مسؤولية له أمام القانون، أي لايعاقد عليه

[1] طارق حمدي حمدان أبوسنين، نفس المرجع السابق، ص 35.

[2] علي زغدود ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، القاهرة ، طبعة 1 ، 2011، ص209 .

[3] A.Margairaz , la fraude fiscale et ses succédanés , 2 eme Edtion , corrigée 1977, p25

[4] André basilar , lescique fiscal, 2 eme édition dalloz , paris 1992 , p92 .

القانون أما الغش الجبائي فهو التملص بصفة إدارية من القانون بانتهاج سبل التزوير والتدليس، ويكون صاحبه مسؤولاً أمام القانون، وفي حالة اكتشافه يتحمل غرامات وعقوبات مادية ومعنوية.[1]

الجدول رقم (01): أوجه التشابه والاختلاف بين الغش والتهرب الضريبي.

أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
-كلاهما يؤدي إلى تدنيه العبء الجبائي. -كلاهما ناجم عن سوء النية. -كلاهما ناجم عن عدم الحس المدني.	-الغش يوقع على المكلف عقوبة على خلاف التهرب فهو مشروع. -الغش يتم بمخالفة صريح التشريع ، وهو خلاف التهرب.

المصدر : من إعداد الطالبة بناءاً على التعريفات السابقة

ثانياً : التمييز بين التهرب الضريبي و التجنب الضريبي .

لا يختلف مفهوم التهرب التجنب الضريبي أول التخطيط الضريبي عن مفهوم التهرب الضريبي كثيراً، بل على العكس فإنهما يشتركان في العديد من الأمور أهمهما أن كلاهما يهدف بشكل أساسي إلى مقدار الضريبة إلى أقل مبلغ ممكن بل وحتى عدم دفعها نهائياً إن أمكن ذلك.

لكن كلا من التهرب والتجنب وعلى الرغم من اشتراكهما في العديد من النقاط إلا أنهما يختلفان في نقطة أساسية وجوهرية وهي أن التهرب الضريبي غير مشروع قانونياً ويعتبر جريمة يعاقب عليها القانون، من حين أن التجنب الضريبي لايعتبر جريمة يعاقب عليها القانون ولا يتم ملاحقة صاحبها.

[1] نصيرة بحياوي ، الغش و التهرب الجبائيين ، رسالة ماجستير ، معهد العلوم الإقتصادية ، جامعة الجزائر ،1998 ، ص44 .

ومن ناحية أخرى يمكن أن التجنب الضريبي بإيجاز وتشجيع من الدولة لتحقيق من خلاله بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية مثل تشجيع قطاع الزراعة وكذلك في حالة التضخم، وتستعمله الدولة لتسيير حركة السوق ويستفيد منه دائماً المكلفين ذو الدراية والخبرة الواسعة في الثغرات.

ويعتمد المشرع من وراء التجنب الضريبي إلى السعي من وراء التمييز في المعادلة الضريبية بين أوجه النشاط المختلفة أو من أشكال المشروعات المختلفة، حيث زيادة الضرائب على بعض صور الاستهلاك، ويخفضها البعض الأخر، لاجتذاب المكلفين نحو نشاط معين، أو شكل كعين من أشكال المشروعات أو سلعة معينة وإبعادهم عن غيرها من الأنشطة والمشروعات والسلع، سعياً وراء تخفيف بعض الأغراض الاقتصادية والاجتماعية وكذلك يحقق التجنب الضريبي من خلال الثغرات الموجودة في القانون وذلك بسبب عدم دقة النص أو عدم أحكام صياغتها غير أننا لابد أن لا ننسى أن كلا من التهرب والتجنب قد يشكلان جريمة بحق المجتمع من الناحية الاجتماعية والتنموية وليست قانونية. حيث أن عدم القيام بدفع الضرائب بالشكل الصحيح يؤدي إلى تخفيض إيرادات الدولة وبالتالي عدم القدرة على تنفيذ المشاريع التي من شأنها خدمة كافة شرائح المجتمع.

الجدول رقم (02): أوجه التشابه و الاختلاف بين التجنب و التهرب الضريبي .

أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
كلاهما يهدف بشكل أساسي إلى تخفيض مقدار الضريبة إلى أقل مبلغ . عدم دفعها نهائياً .	التهرب الضريبي غير مشروع وهو جريمة يعاقب عليها القانون . التجنب الضريبي ليعتبر جريمة يعاقب عليها القانون و لا يتم ملاحقة صاحبها .

المصدر: من إعداد الطالبة بناءاً على التعريفات السابقة .

ثالثاً : التمييز بين التهرب الضريبي والتهرب الجمركي.

ليمكن تصور تهريب ضريبي خارج نطاق قانون الجمارك، ويعني منه كل مخالفة أحكام قانون الجمارك بهدف الإفلات من الضريبة الجمركية التحقق منها.[1]

يقتصر التهرب الضريبي بهذه الصورة على التهرب من ضريبة معينة بالذات هي الضريبة الجمركية، وكذلك بمخالفة لأحكام قانون الجمارك، ففي هذه الحالة يعتبر تهرب بالمفهوم القانوني و ليس الاقتصادي.

أما التهرب الضريبي بالمفهوم الاقتصادي أوسع نطاق، إذ ينطوي تحت لوائه كافة صور التهرب الضريبي من تحمل عبء الضريبة، أي كان نوعها كلياً أو جزئياً وبغض النضر عما إذا كانت تلك الصور مشروعة أو غير مشروعة، ومن ثم يدخل في إطارها ظاهرة التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: أشكال وأنواع التهرب الضريبي.

الفرع الأول: أشكال التهرب الضريبي.

يأخذ التهرب الضريبي عدة أشكال تختلف باختلاف نوعية الضريبة المتهرب منها، وكيفية استغلال المكلف للنقائص والثغرات الموجودة في التشريع الجبائي المعمول به، وكذا طرق الغش والتدليس المنتهجة من طرفه، وفيما يلي نعرض أهم هذه الأشكال:[2]

أولاً : التحايل المادي:

يعتبر التحايل المادي عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية، بحيث يتمثل هذا التحايل في عدم التصريح القانوني بجزء من المواد والمنتجات والبضائع، أو الأرباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي، سواء

[1] أحمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية ، د ط ، دار النهضة العربية القاهرة ،1990 ، ص275.

[2] حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2004 ، ص ص44-46

كان هذا التحايل عبارة عن إخفاء جزئي أو إخفاء كلي، وكلاهما يساهمان بطريقة غير قانونية في إنشاء اقتصاد غير شرعي.

ثانياً : التحايل القانوني:

يعتبر الأسلوب الأكثر استعمالا وتنظيماً والأرقى تقنية، فلقد عرفه (brumo) على أنه "العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية "، وهو يتضمن شكلين أساسيين هما: **1**

– الإخفاء عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية : ويتمثل هذا الإخفاء القانوني في تحريف حالة حقيقية، بتزييف المكلف لحالة أو وضعية قانونية ما خاضعة للضريبة، إلى وضعية أخرى محل إعفاء ومن أمثلة ذلك:

– تغيير عقد بيع بجعله هبة لتفادي دفع ضرائب على العقد الأول.

– توزيع الشركة للأرباح على المساهمين في شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة.

2– الإخفاء عن طريق عمليات وهمية : يستعمل هذا النوع من الإخفاء غالباً في مجال الرسم على القيمة المضافة، والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء، من طرف المكلف

الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من الحق في خصم الرسوم على المشتريات، حيث يلجأ إلى انتهاج مثل هذه التقنية ضناً منه أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة. ولأجل ذلك فإن المتهربين يقومون بتأسيس نظام تهرب قائم على تسجيلات حسابية متناقصة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية وهذا ما يسمح بالاستفادة من:

– تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال، وهذا التخفيض يكون بمقدار الرسم الوهمي المسجل في الفواتير، وما دامت الوثائق التبريرية تتمتع بالشرعية القانونية بغض النظر عن مصدرها، فإن خطر المراقبة يبقى بعيداً.

ثالثا: التحايل المحاسبي: يتم

التحايل المحاسبي من قبل المكلف بأداء الضريبة عن طريق عدة تقنيات نذكر منها: **1-**

تضخيم الأعباء : الذي يتم عن طريق: **-**

المستخدمين الوهميين : حيث يلجأ المكلف إلى تسجيل أجور ورواتب في الكشوف المحاسبة لمستخدمين لا وجود لهم في الأصل، هذه الرواتب والأجور تسمح بتضخيم الأعباء، وبالتالي التقليص من مبلغ الضريبة، وهناك أيضاً حالة الرواتب المسجلة من طرف المؤسسة لصالح أشخاص حقيقيين من المفروض أن يقوموا بأداء أعمال المؤسسة، ولكنهم في الواقع لم يقوموا بأي نشاط، كما يتم في بعض الأحيان تسجيل أجور ومرتبات بمبالغ كبيرة لأشخاص داخل المؤسسة لكنهم يؤدون أعمال ثانوية لا غير. **- النفقات**

والمصارف غير المبررة: لقد سمح المشرع للمكلف خصم الأعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة ولكن المكلف يشغل في بعض الأحيان هذه الفرصة لتسجيل أعباء أخرى خارج نشاط المؤسسة، أي نفقات ومصاريف متعلقة بمالكي أو مسيري المؤسسة وذلك بهدف تخفيض الأعباء المتعلقة بالاستغلال، وكمثال عن ذلك صيانة سيارة خاصة بإحدى مسيري المؤسسة وتسجيل النفقات باسم المؤسسة. **الفرع**

الثاني : أنواع التهرب الضريبي . قد جرت

العادة إلى تقسيم التهرب الضريبي إلى التهرب المشروع، التهرب الغير المشروع والتهرب المحلي، والدولي. **أولا:**

التهرب المشروع. يطلق عليه

اسم الغش الضريبي، ويتضمن عدة تعار يف من بينها :

1- هو ظاهرة يحاول الممول الذي يجب عليه دفع الضريبة بواسطتها عدم دفع الضريبة كلها أو جزئها.[1]

2- هو وسيلة من وسائل التخلص من دفع الضريبة، وهو لينطوي حتماً على العبث بالقانون أو الإخلال

[1] محمود عطية رياض، موجز في المالية العامة،بدون دار النشر، 1960، ص223.

بأحكامه لأنه قد ينحصر في تجنب العمل أو التصرف الذي قد يؤدي إلى تحصيل الضريبة.[1]

3– هو كل وسيلة يلجأ إليها الممول في سبيل العبء يفترض وقوعه على عاتقه وبهذا يضيع جزء من حصيلة الضريبة.[2]

4–هو إمكانية النجاح في التخلص من أداء الضريبة ولكن بدون مخالفة قوانين التشريع الضريبي.[3]

5– هو سعي المكلف إلى تخفيض أو التخلص من مستحقاته الجبائية باللجوء إلى وسائل تمكنه من الاستفادة من الثغرات الموجودة في التشريعات الضريبية.[4]

إذن نقول بأن التهرب الضريبي المشروع هو التخلص من دفع الضريبة دون الإخلال بالقانون.

ثانيا: التهرب غير المشروع.

يطلق علية اسم التجنب الضريبي، ويتضمن عدة تعار يف من بينها:

1– يقصد به تلك السلوكات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة وهذا خارج إطار القانون أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة.[5]

2– مخالفة القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة أو تخفيض قاعدة الفرض الضريبي وذلك لإعطاء عرض خاطئ للواقع.[6]

3– يشكل صورة غير مشروعة من صور التهرب الضريبي من أداء الضرائب إلى خزينة الدولة وهذه الصورة تتجلى في تزوير المستندات من جهة وعدم دقة القيود من جهة أخرى وفي مخالفات تضاف إلى عملية أخرى من

[1] دولار علي، عبد المنعم فوزي، مالية الدولة، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1962، ص120.

[2] حسين طارق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، الطبعة الأولى، بدون دار النشر، 1963 ،ص52.

[3] GAUEMET, Marine, précis de finances publique, tom deuxiéme, édition montchrestien.

[4] سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص25.

[5] محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 2، الجزائر، 2005 ، ص 31.

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

المخالفات التي يمكن لمرتكبي الغش الضريبي أن يمارسها.[1]

ومن أمثلة التهرب غير المشروع :

– عدم تقديم المكلف تصريحاً ضريبياً على النشاط الخاضع للضريبة و معتمداً في ذلك على وجود مقر لنشاطه، أو يعمد إلى نقل نشاطه من جهة إلى أخرى ، و يتحقق هذا الأمر بسبب ضعف الوسائل التي تتبعها الدوائر المالية في حق المكلفين، وفي مثل هذه التهرب شبه تام.

– عدم دفع الضريبة المترتبة على المكلف، و ذلك عندما يهرب المكلف خارج البلاد و بالتالي يصعب على السلطات تحصيل الضرائب المترتبة عليه.

عندما يخفي المكلف السلع المستوردة بطريقة غير قانونية (سلع مهربة) عن أعين الدوائر المالية وبالتالي فإن تقديم تصريح ضريبي لا يتضمن مبيعات و أرباح هذه السلع أو أن يلجأ المستورد إلى الحصول على فواتير ومستندات من البلد المصر بأقل من القيمة الحقيقية للبضاعة المستوردة.

– أن يقوم المكلف بتقديم تصريح غير صحيح بحيث لا يتضمن جميع نشاطاته أو لا يرفق معه البيانات والوثائق المؤدية لما هو مسجل ضمن التصريح الضريبي. أو يقوم إرفاق التصريح بيانات ووثائق غير صحيحة وهو يهدف إلى التخلص من دفع الضريبة أو قد لاندرج بعض إيراداته متعمداً تخفيض قيمة الضرائب المترتبة عليه.

أن يقدم المكلف تصريحه بشكل صحيح ثم يبين له أن الإدارة المالية بعد فحص هذا التصريح ستبالغ في تقدير الأرباح إلى درجة كبيرة مما تدفع بالمكلف عند تحقيق الضريبة وقبل تحصيلها إلى التصرف في ممتلكاتها أو تهريبها إلى الخارج.

[1] فوزي عطوي، المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت لبنان، 2003 ،ص27

ثالثاً : التهرب المحلي .

هذا النوع يحدث في نطاق حدود الدولة الموجودة بها بحيث تكون أفعال التزوير التي يقوم بها المكلف لا تتعدى هذه الحدود أما باستغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي أو بطرق وأساليب أخرى مثل التهرب عن طريق الامتناع يسمى (التجنب الضريبي) يؤدي الفرد عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها، كأن يرفض إستراد بعض السلع الأجنبية لتفادي الضرائب الجمركية.

رابعاً : التهرب الدولي .

يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للمداخل و الأرباح التي من المفروض أن تخضع لضريبة البلد التي حققت فيه فعلاً إلى بلد آخر يتميز بضغطه الجبائي (المنخفض)، ويعد من أخطر أشكال التهرب الضريبي .[1]

ويعرف أيضا بالتهرب الضريبي الخارجي وهو الذي يقع خارج المجال الإقليمي نتيجة استفادة المكلف من مبدأ السيادة الضريبية للدولة وذلك لغرض التخلص من المستحقات الضريبية باستعمال شتى السبل لغرض الإفلات من الضريبة، كأن يقوم المكلف بإقامة مقر له خارج الدولة أم للاستفادة من الإعفاءات والامتيازات الجبائية هناك أو إقامة فرع شركة في بلد يعتبر واجهة الضريبية، ومذكر هنا أن التهرب الدولي الذي يمارس بواسطة الشركات المتعددة الجنسيات والتجارة الإلكترونية.[2]

[1] حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة(1992-2004)، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص42

[2] فوزت فرحات، المالية العامة (التشريع الضريبي العام)، مؤسسة يحسون للنشر والتوزيع، بيروت لبنان، 1998، ص84

الجدول رقم 03: أوجه الاختلاف بين التهرب الضريبي الدولي والتهرب الضريبي المحلي.

التهرب الضريبي الدولي	التهرب الضريبي المحلي
* يلحق خسارة نهائية بالخزينة العمومية . * يقع خارج المجال الإقليمي للدولة . * المكافحة تحتاج إلى تضامن الجهود الدولية عن طريق اتفاقيات ومعاهدات	* يلحق خسارة مالية بالخزينة العمومية مؤقتة . * يقع في مجال إقليم الدولة . * يمكن مكافحته بواسطة التحكم في التشريع.

المصدر: فوزت فرحات، المالية العامة (التشريع الضريبي العام)، مؤسسة يحسون للنشر والتوزيع، بيروت لبنان، 1998 ص85

المطلب الثالث: أساليب وطرق معالجة التهرب الضريبي.

تبدو عملية رصد وقياس التهرب الضريبي بشكل إحصائي دقيق أمر في غاية الصعوبة إذ لم نقل مستحيلا من الناحية العملية، وعلى صعيد الدراسات والنظريات الاقتصادية تكمن تلك الصعوبة في أسباب متعددة

الفرع الأول: أساليب التهرب الضريبي.

تعتبر عملية قياس التهرب الضريبي وبشكل إحصائي دقيق عملية صعبة، إن لم نقل مستحيلة من الناحية العملية، وذلك للشكل والطابع الذي تأخذه، وذلك لاعتبار أنه من عمل يتم في السرية والخفاء التام على الجهات المعنية، هذا من ناحية، أما من ناحية أخرى يمكن أن يتم على جميع المراحل ابتداء من تقييد المكلف على مستوى مأمور السجل التجاري مروراً بتأسيس الضريبة وانتهاء بتحصيل الضرائب إضافة إلى تنوع الضرائب واختلاف الزوايا التي ينظر إليها منها .

ولعل من بين الطرق التي تم الاعتماد عليها لقياس التهرب الضريبي رغم صعوبتها تتمثل فيما يلي :

أولاً : أسلوب عدم الالتزام الضريبي.

لقد تعددت طرق حساب التهرب الضريبي، وكل منهم يؤدي إلى النتائج المتقاربة من الحقيقة، وأسلوب عدم الالتزام الضريبي هو أسلوب يعتمد على النظام وهو كالتالي :

1**– التقدير عن طريق الإلتزام الضريبي** :

في حوزة شخص معنوي تابع للقانون العام (الدولة، الولاية، البلدية) ومنه يمكن التمييز بين نوعين من الضريبة هما

1 **– الضريبة المقدرة:** هي مبلغ مجموع الإيرادات التي يتم تحصيلها إذا تم دفع كل الاقتطاعات الضريبية من طرف المكلفين بالضريبة.

– الضريبة المحققة: هي مبلغ مجموع الإيرادات التي تم تحصيلها فعلا من قبل الدولة أو الولاية أو البلدية .

وعليه فان:

– **الضريبة المقدرة:** مجموع القواعد الإخضاع في نسبة الضرائب المتوسطة.

– **الضريبة المحققة:** مجموع الضرائب المحققة فعلا والفرق بين الضريبتين يتمثل في الضرائب الغير المدفوعة.

التهرب الضريبي = الضريبة المقدرة – الضريبة المحققة

نلاحظ أن الضريبة المقدرة تكون أكبر من الضريبة المحققة دائما وهو الشرط اللازم لوجود التهرب الضريبي بعدم دفع الضرائب ومثاله على ذلك نفرض أن مديرية الضرائب وضعت تقديرات أن الضرائب ستقل في هذه السنة إلى 200000 دج وفي أخر السنة بعد جمع الضرائب وجدت تساوي 180000 قيمته نجد أن التهرب الضريبي يساوي :

20000 = 180000 – 200000

2– التقدير عن طريق نسبة الضريبة الثابتة.

يكون مضمون هذا المنهج على أن حجم التهرب الضريبي يساوي الفرق بين القدرة والضريبة المحققة لسنة معينة. ولحساب الضريبة التقديرية نحدد سنة تمثيلية بحيث يكون فيها التهرب الضريبي عند الحد الأدنى، ثم نقوم بتحديد نسبة الضريبة إلى إجمالي الناتج الداخلي الخام لهذه السنة التمثيلية ومنه:[1]

الضريبة التقديرية = الناتج المحلي الخام للسنة المدروسة * نسبة الضريبة الموافقة للسنة التمثيلية

لكن ما يعاب هذا الأسلوب أنه يقدر حجم التهرب الإضافي وليس التهرب الضريبي ككل، لذلك فهو يفيد في إبراز مدى تدهور أداء الإدارة الضريبية،إضافة إلى أنه مؤسس على فرضية النسبة الثابتة بين الضريبة والناتج المحلي الخام، وهذه الفرضية لا يمكن إعتمادها إلا إذا كانت مرونة الضريبة تساوي الواحد، أي أن التغيير الحاصل لإجمالي

[1] قتال عبد العزيز ، مرجع سابق، ص15 .

الناتج المحلي يكون مساوياً للتغير النسبي في الضريبة، أو إذا لم يكن هناك أي تغيير على هيكل الضرائب أو على مكونات الناتج المحلي الخام.[1]

3- التقدير عن طريق التحقيق الجبائي.

تعني بالتحقيق الجبائي مجموعة العمليات التي تهدف إلى إيجاد الفرق بين المداخيل الحقيقية والمداخيل المصرح بها، وبصفة عامة مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريحات الجبائية، ويتخذ التحقيق الجبائي ضمن الإجراءات الجبائية.ويتخذ ضمن الإجراءات الجبائية ثلاثة أشكال:[2]

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

1- **التحقيق في المحاسبة**:يتمثل في مجموع العمليات المادية التي تسمح بالتأكد من صحة ومصداقية السجلات المحاسبية التي اعتمدت كأساس لإعداد التصريحات الضريبية،لاسيما فيما يتعلق برقم الأعمال والنتيجة المحاسبية، وبذلك يمكن تقدير التهرب الضريبي عن طريق مقارنة قواعد الإخضاع المصرح بها، وذلك بالإعتماد على قواعد الإخضاع المصححة.[3]

مبلغ التهرب الضريبي = المبلغ المعدل – المبلغ المصرح به

2- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:يتمثل في مجموعة العمليات الرقابية التي تهدف إلى التأكد من وجود الارتباط بين تصريحات الدخل من ووضعية الممتلكات و الخزينة وكذا نمط المعيشة من جهة أخرى، كما

[1] ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب ، أطروحة دكتوراه ، العلوم الإقتصادية ، جامعة الجزائر 2002 ، ص 203

[2] قتال عبد العزيز، نفس المرجع السابق، ص15.

[3] لعيد صالحي، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2005 ، ص45

يعتبر هذا النوع من التحقيق امتدادا للتحقيق في المحاسبة ويتم حساب التهرب الضريبي في هذه الحالة وفق العلاقة التالية:

مبلغ التهرب الضريبي= الدخل المفترض – الدخل المصرح به

3- التحقيقات الخاصة: يستعمل هذا النوع من قبل المصالح الجبائية للولايات المتحدة الأمريكية، وبموجبه يتم تحديد الضرائب الواجب أدائها عن طريق التحقيق الدقيق في التصريحات إذ تؤخذ عينة في المجتمع الجبائي تمثل 50000 عنصر جبائي من كل البلاد بحيث يتوفر فيها شرطين وهما:[1]

- القيام بعملية التصريح.

- تمثيل مختلف فئات الدخل.

4 – تقدير عن طريق نظام العفو الضريبي

من خلال هذه الطريقة يتم قياس هذا التهرب الضريبي باعتماد على المعلومات الموجودة في التصريحات الضريبية التي يقدمها المكلف، وفي هذه الحالة ينخفض ميل المكلف بالتهرب عندما يستفيد من إعفاء الضريبي لذلك، يصرح عن دخله الحقيقي، وعليه يتم قياس حجم التهرب من خلال فحص التصريحات الضريبية المستلمة أثناء فترة الإعفاء، ويكتسي هذا المنهج أهمية بالنسبة للإعفاء الجزئي وليس الكلي، ففي حالة الإعفاء الكلي لجميع الضرائب فإن المكلف يتجنب من أي إلزام ضريبي بعكس الإعفاء الجزائي الذي يكون خاضعاً لضرائب معينة بالإضافة إلى ذلك يجب نشر الوعي الضريبي وذلك بتطوير مفهوم الواجب الضريبي وتحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف. 2

ثانياً : أسلوب تقدير الاقتصاد السري.

يعتمد هذا الأسلوب على تقدير أو تحديد حجم الاقتصاد السري، الذي من خلاله يمكننا من حساب وتقدير حجم التهرب الضريبي، لأن مجمل النشاطات والمداخيل التي تتم في هذا الاقتصاد لا يتم إخضاعها للضريبة

[1] قتال عبد العزيز، نفس المرجع السابق، ص16.

[2] قتال عبد العزيز، نفس المرجع، ص17.

ويتضح ذالك من خلال التعريف "نيتوتانزي" للاقتصاد السري على أنه كافة المداخيل التي لم يتم الكشف عنها للسلطات الضريبية. ومن بين أهم الطرق المقترحة ومستعملة في القياس الاقتصاد السري نجد:[1]

1- مدخل الفروق بين الدخل والإنفاق.

يسمى هذا المدخل بأسلوب الفروق المكشوفة بين إنفاق قطاع عائلي ودخله لأن الأفراد الذين يقل دخلهم المعلن عن اتفاقهم ربما يخفون جانبا من دخلهم، والذي يرجع إلى دخول مولدة أصلا في الاقتصاد السري ويقوم هذا المدخل على فرض رئيسي مؤداة أن الأفراد يحعلون على دخول من مصادر مختلفة، وأن هناك جانباً من هذه الدخول لا يتم الإفصاح عنها أو على الأقل إخفاء جانبا منها، إلا أن هذه الدخول المعفاة سوف تتحول إلى إنفاق عاجلا أو آجلا، ومنه فإن هذا الأسلوب قائم على أساس أن معاملات الاقتصاد السري لن تظهر في صورة دخل ولكنها تظهر في صورة الإنفاق.[2]

2- أسلوب إحصاءات القوى العاملة (سوق العمل).

يعتمد هذا الأسلوب على حساب الفرق بين عدد السكان الذين يفترض أنهم جزء من ثروة العمل الاقتصادية بناءا على الإحصائيات السكانية، وعدد السكان المسجلين رسميا باعتبارهم قوة العمل الفعلية في الدولة.[3]

3- الأسلوب النقدي.

يقوم هذا المدخل على افتراض أساس مفاده أن المعاملات الاقتصاد السري تتم أساسا باستخدام النقود السائلة

[1] قتال عبد العزيز، مرجع سابق الذكر، ص 17.

[2] نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر1999-2003، رسالة ماجستير تخصص مالية ونقود، جامعة الجزائر، 2004 ، ص 13.

[3] حميد عبد العظيم، غسيل الأموال في مصر والعالم، القاهرة، 1997 ، ص22.

وأن متغيرات الطلب عليها نتيجة لزيادة أنشطة الاقتصاد السري، وذالك ناتج عن محاولة المتعاملين الاقتصاديين إخفاء معاملتهم التي يمكن أن يتم اكتشافها إذا ما تمت بوسائل الدفع أخرى. [1]

الفرع الثاني: طرق معاجة التهرب الضريبي .

يوجد هناك أكثر من طريقة لمكافحة التهرب الضريبي وذلك بعد معرفة السبب لتهرب، وتختلف كل طريقة من دولة لأخرى مع الأخذ بعين الاعتبار أن هذه الطرق لاتمنع من التهرب وتقضي عليه بل قد تحد من انتشاره ومن بين هذه الطرق:[2]

1- حق الإطلاع: يجوز لموظفي الضريبة الإطلاع على الوثائق والملفات التي بحوزة المكلف وذلك ضمن القانون، مما يجعل المكلف أن يقدم معلومات صحيحة.

2- عدم المبالغة في تعدد الضرائب: يجب أن نفرض الضرائب بالسعر والعدد القابل للتطبيق وان تتلاءم مع الوضع الاقتصادي السائد وإمكانيات المواطنين، فليس من المنطق أن نكثر من الوقت الذي لا يستطيع المواطن تحمل أعبائه، من هنا تلجأ الكثير من الدول إلى إعادة صياغة القوانين الضريبية بما يتلاءم مع المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمالية.

3- **التبليغ بواسطة الغير:** تجيز بعض القوانين في بعض الأحوال لكل شخص أن يدلي إلى الدوائر المالية بمعلومات من شأنها أن تساعد في اكتشاف التهرب الضريبي.

4- **الجباية من المصدر:** تلجأ بعض الدول على جباية الضريبة من منبعها، وذلك كي تضمن توريدها للخزانة وتقليل الاحتمالات التهرب، كأن تقتطع الضريبة على دخل الموظف من رب العمل قبل توزيعه على العاملين أو اقتطاع ضريبة الإنتاج من المصنع.

[1] ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، نفس المرجع السابق، ص298.

[2] طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، طبعة الأولى، 2009، ص 85.

5- **توقيع عقوبات على المتخلفين عن الدفع**: تلجأ معظم التشريعات الضريبية إلى وضع غرامات تأخير على المكلفين الذين يمتنعون عن توريد الضريبة بموعدها.

ومن بين هذه الطرق اعتمدت عليها إدارة الضرائب في الجزائر عدة طرق وإجراءات من اجل القضاء على التهرب الضريبي، ونلاحظ في الأتي: [1]

1- وضع رقم جبائي إحصائي وطني لكل شخص أو مؤسسة، وهذا الرقم يتكون من 15 رقم وهنا سيكون لدينا نوعان من الأشخاص، شخص طبيعي والشخص المعنوي وهو المؤسسات، بالنسبة للشخص الطبيعي فلدينا رقم 15 يبدأ من اليسار إلى اليمين بالنسبة للرقم الأول، فذا كان الرقم 1 فيمثل الذكر وإذا كان الرقم 2 فيمثل الأنثى وبالنسبة للأرقام 2، 3، 4 وهي 9، 7، 1 فهي تخص سنة الازدياد فهو رقم خيالي فقط، ثم الأرقام 5، 6 تخص الولاية التي تنتمي إليها الخاضع للضريبة، ثم الأرقام 7، 8 تخص البلدية التي ينتمي إليها، ثم 9، 10، 11، 12 تخص رقم شهادة الميلاد الأصلية، ثم الأرقام 13، 14، 15 فهي تخص الرقم التسلسلي للسجل التجاري، إما بالنسبة للشخص المعنوي ؟أو المؤسسات فنفس الشيء فلديها رقم جبائي مكون من 10 أرقام فالرقم الأول وهو الصفر فيمثل كونها مؤسسة أو شخص معنوي والأرقام 2، 3، 4 سنة تأسيس الشركة، ثم الأرقام 5، 6 تخص الولاية المتواجد بها المقر الاجتماعي للمؤسسة، ثم الأرقام 8 تخص البلدية المتواجد بها مقر الشركة لدى إدارة الضرائب لتلك المنطقة، ثم الأرقام 13، 14، 15 تقدم من طرف مكتب الإحصاء الوطني بوزارة المالية.

2- وجود تقديم مستخرج ضرائب يحمل عبارة لا شيء عند طلب شطب سجل تجاري، فالمركز الوطني للسجل التجاري يطلب منه تقديم هذه الوثيقة.

3- وجوب إدراج وثيقة الزبائن مع كل تصريح من مصلحة الضرائب مع إظهار مبلغ الرسم على القيم المضافة.

4- وجوب إظهار كل البيانات الخاصة بالموردين وأصحاب الخدمات وهو الرقم الجبائي، ورقم المادة، ورقم السجل

[1] عبد الباسط جراد، تؤدي إلى التهرب الضريبي، المؤتمر الضريبي الرابع اثر الضرائب على الاستثمار في مصر والدول العربية،25-26 سبتمبر 2004، ص ص6-7.

التجاري، وفي بعض الأحيان رقم الحساب البنكي.

5- ممارسة حق الشفعة حيث تمارس هذه إدارة الضرائب على المتهرب من الضرائب.

المبحث الثاني :عملية تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي.

تشترك مختلف أشكال التهرب الضريبي في أنها تضيع على خزينة الدولة مبالغ مهمة، إلا أنها أخطرها حتما هو الغش الجبائي، لذلك تسعى السلطات المالية بالدول بشكل عام والإدارة الضريبية بشكل خاص، باتخاذ مختلف الإجراءات المناسبة لمكافحته، غير أن هذا يتطلب أولاً التعرف عليه وتشخيصه ومن ثم محاولة قياسه وهكذا تجد نفسها في مواجهة الأسباب التي يمكن أن تؤدي إليه والتي غالبا ما تكون لها نصيب فيها.

وهذا ما يدفعنا إلى دراسة مختلف جوانب المبحث ضمن المطالب الموالية:

المطلب الأول: مؤشرات التهرب الضريبي.

المطلب الثاني:أسباب التهرب الضريبي .

المطلب الثالث:آثار التهرب الضريبي.

المطلب الأول: مؤشرات التهرب الضريبي.

يتزايد الاهتمام حالياً من طرف الفقهاء الماليين والاقتصاديين في البحث عن العوامل الدالة على استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، ويرجع هذا الاهتمام لاعتبار أنه ظاهرة اقتصادية وضريبية خطيرة على الاقتصاد الوطني للدول، وقد لوحظ ارتباطها الشديد بعدة من المؤشرات ذات تأثير واسع.

الفرع الأول: الاقتصاد الموازي.

يعرف الاقتصاد الموازي (الخفي) الغير الرسمي على أنه جميع النشاطات الغير مشروعة التي تمارس بعيداً عن رقابة السلطات المعنية الرسمية، وهذا باعتبارها أنشطة خارجة عن القانون إضافة إلى النشاطات المشروعة الغير مصرح بها كلياً أو جزئياً، أو المداخيل الخفية المحصلة من الجزء الغير المصرح به من الدخل أو الناتجة من أعمال شخصية لم يبلغ عنها. [1]

[1] عاشور يوسفي، دراسة تحليلية لظاهرة الغش الجبائي، حالة الجزائر، رسالة ماجستير، مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2009 ، ص39.

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

أولاً: حسب حجم النشاط الغير مصرح.

1- النشاط غير شرعي: وهو الذي يشمل مجمل النشاطات غير المسجلة لدى الإدارات العامة بما فيها مصلحة الضرائب وهذا من خلال عدم التصريح بالوجود.

2- النشاط الشرعي المصرح به جزئياً: وهو يشمل النشاطات المفيدة لدى السجل التجاري لكن تصريحات المكلف تكون جزئية لرقم الأعمال والمداخيل الحقيقية المحققة.

ثانياً:حسب مشروعية النشاط:

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

ثالثاً: حسب قانون النشاط:

يعتمد هذا التقسيم على منح تراخيص مزاوية النشاط واستغلال العلامات التجارية من الجهات المعنية والتصريح بالقوى العاملة، ويتم تصنيفها إلى مؤسسات غير شرعية، أو منتجات غير رسمية، عامل غير شرعي، نشاط غير رسمي،....إلخ.

لاتوجد طريقة تقدير مثلى يمكن من خلالها قياس الاقتصاد الموازي، فكل منهج يتسم بجوانب قوة ونقاط ضعف، يمكن ذكر الأكثر شيوعاً وهي:[2]

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

[1] عاشور يوسفي، نفس المرجع، ص ص41-42.

[2] لجلط هشام، الأساليب الحديثة للرقابة الجبائية في الجزائر،دراسة حالة مديرية الضرائبلولاية المدية لفترة 2007-2012، رسالة ماجستير، نقود ومالية، جامعة المدية، 2014، ص ص28-29.

2- **التقدير عن طريق أسئلة الاستقصاءات:** تطبق هذه الطريقة بتوزيع استمارات تسمى استمارات الاستقصاء تحتوي على عدد من الأسئلة الموضوعة بمعرفة خبراء متخصصين، وتكون هذه الأسئلة من جميع المعلومات المفيدة عن حقيقة الاقتصاد الموازي موجهة إلى متعاملين فيها.

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

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

الفرع الثاني: العجز الموازي.

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

الفرع الثالث: السياسة المالية.

تعرف السياسة المالية بأنها مجموعة الأهداف والتوجيهات والإجراءات والنشاطات التي تتبناها الدولة للتأثير في الاقتصاد القومي والمجتمع بهدف المحافظة على استقراره العام ، ومعالجة مشاكله ومواجهة كافة الظروف المتغيرة.[2]

[1] سميرة ابراهيم أيوب، حامد عبديد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2002 ، ص197.

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

كما أنها تعتبر فرع من فروع السياسة النقدية فبالتالي هي برنامج يتم تخطيطه وتنفيذه من طرف الدولة لغرض الوصول إلى آثار مرغوبة على نشاط اقتصادي واجتماعي وسياسي تحقيقاً لأهداف المجتمع.

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي.

يرجع الانتشار الواسع للتهرب الضريبي إلى تعدد الأسباب المؤدية إلى ذلك،باستنتاج عدد التفسيرات المتعددة والمعقدة في كثير من الأحيان، لقد اتفق الباحثون والمؤلفون على نفس الأسباب التي تدفع المكلفين لممارسة هذا السلوك ومن أهم هذه الأسباب نذكر ما يلي:

الفرع الأول: الأسباب المتعلقة بالمكلف.

غالباً ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته والتي تندرج فيما يلي:[1]

- يحفز ضعف المستوى الخلقي المكلفين على التهرب من أداء واجبهم الضريبي لذلك فهو يتناسب عكسياً مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة.

- اعتقاد أن الضريبة هي اقتطاع مالي دون مقابل.

- 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.

من خلال ما سبق نستنتج أن ضعف الوعي الضريبي هو السبب الرئيسي الذي يدفع المكلف إلى التهرب من دفع الضريبة.

الفرع الثاني: الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي:

هناك بعض العناصر الموجودة في النظام الضريبي تؤدي إلى ظهور التهرب الضريبي، من بين هذه العناصر نذكر ما

[1] أ.د يحي سعيدي ، أ .الجيلاني بلواضح ، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره،ص49.

يلي:[1]

أولاً: ثقل عبء الضريبة: في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين واستعدادهم النفسي لتحمله يؤدي بهم ذلك إلى اللجوء إلى التهرب الضريبي.

ثانياً: عدم استقرار التشريع الضريبي: تؤدي التغيرات الدائمة في التشريع الضريبي إلى غموض النظام الضريبي بسبب تعدد القوانين، كما تؤدي إلى عدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي، وبالتالي زيادة ميله إلى التهرب الضريبي.

ثالثاً: ضعف الرقابة الضريبية: عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الضريبية أو عدم وجودها فإنه يزيد ميله للتهرب الضريبي.

الفرع الثالث: الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية .

تعتبر الإدارة الضريبية الأداة التي من خلالها يتم تنفيذ النظام الضريبي، لذلك فإنه كلما كانت هذه الإدارة قوية وعندها كفاءة عالية كلما ساعدها ذلك في الحد التهرب الضريبي والتحكم فيه، والعكس صحيح، فكلما فقدت هذه الإدارة كفاءتها كلما زادت نسبة التهرب الضريبي، ويكمن السبب في ذلك هو ضعف الإمكانيات المادية وكذلك نقص في الأيدي العاملة الفنية، إضافة إلى إنتشار ظاهرة الرشوة التي تتم في وسط الموظفين بحيث يرجع السبب في ذلك إلى ضعف التحفيزات المادية والمعنوية للموظفين مما يسمح لهم بتقاضي الرشاوى من المكلفين.

الفرع الرابع: الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية.

عندما تكون الظروف التي تمر بها المكلفون جيدة، حيث تنتعش الأسواق وتزداد الدخول عندهم، ينخفض نسباً حجم التهرب الضريبي مقارنة بظروف الركود الاقتصادي وصعوبة توفير متطلبات المعيشة اليومية من قبل المكلفين، فيلجئون إلى التهرب من الضرائب باستعمال الثغرات القانونية للتخفيف من أعبائها، كما تظهر هذه الأسباب

[1] مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي في الجزائر بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص158-159.

على وضعيتين:[1]

أولاً: الوضعية الاقتصادية للمكلف: بحيث يلجأ المكلف إلى التهرب من دفع الضريبة في فترات الأزمات وذلك للنقص الذي يحدث في المداخيل، وفي حالة الرخاء يدفع المكلف بالضريبة كل ماهو عليه

ثانياً: الوضعية الاقتصادية العامة: ترتفع مدا خيل الأفراد في فترات الانتعاش الاقتصادي وترتفع بذلك قدرتها الشرائية فيتحمل بذلك المستهلك النهائي الضرائب التي يجمعها منهم المكلف ويسددها إلى الخزينة العمومية مما يؤدي إلى تقليل التهرب الضريبي.

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي.

الضريبة هي متغير اقتصادي هام، ولهذا السبب ينتج عن التهرب الضريبي انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني، يظهر من خلاله عجز الدولة عن تنفيذ المشاريع العامة ،كما تضطر الدولة في معظم الأحيان إلى زيادة في المعدلات الضريبية أو فرض ضرائب جديدة من أجل تعويض النقص الذي أصاب الخزينة العمومية من جراء التهرب الضريبي ، إذ يتحمل المكلف بالضريبة في هذه الحالة عبء كبير يؤدي به إلى الإحسان بتعسف الضريبة و عدم العدالة و المساواة اللذان يجرانه إلى اللجوء إلى التهرب الضريبي ، وعلى ذكر ماسبق يمكننا تصنيف آثار التهرب الضريبي إلى آثار مالية ، اقتصادية، اجتماعية وسياسية .

الفرع الأول : الآثار المالية :

التهرب الضريبي يؤدي إلى عدم تحقيق الضريبة للأهداف التي أنشأت من أجلها و المتمثلة في تمويل الخزينة العمومية بالإيرادات اللازمة لتغطية النفقات ، الذي يشترط فيها توازن الإيرادات مع النفقات ، وعدم التوازن يؤدي إلى عجز ميزانية الدولة ، علماً أن الجباية بصفة عامة و الضريبة بصفة خاصة يشكلان إستراتيجية تكفل الدولة بالمصارف العامة .

[1] قتال عبد العزيز، نفس المرجع السابق، ص11.

فإن نقص الأموال في الخزينة العامة يؤدي إلى عجز الدولة جزئياً عن تنفيذ المشاريع النافعة ، فالتهرب الضريبي يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية ، و الإنقاص من الموارد المالية ، حيث يترتب عند عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على وجه كامل ، و تصبح الدولة عاجزة عن تحقيق المشاريع المقررة للسنة المالية الموالية مما يصعب عليها التحكم في سياسة الإنفاق ، و بالتالي عجزها عن تحقيق واجباتها إتجاه مواطنيها .[1]

تبدو آثار التهرب الضريبي واضحة الضرر بالنسبة للدولة أو لا ، إذ يؤدي التهرب الضريبي إلى نقص الأموال من الخزينة العامة من ثم عجز الدولة جزئياً عن تنفيذ المشروعات النافعة و حرمان المواطنين كافة مما كانت هذه المشروعات ستؤديه من خدمات نافعة لهم .[2]

ولكي تتدارك الدولة الإختلالات أو العجز المالي تلجأ إلى البحث عن مصادر أخرى لتمويل الخزينة العمومية مثل الإصدار النقدي و الاقتراض .

حيث أن الإصدار النقدي يعرف بالتمويل بالتضخم تنتج عنه آثار سلبية منها زيادة مفرطة للأسعار دون أن يقابله زيادة في الإنتاج ،كذلك نقص القدرة الشرائية للمواطنين ، و التي يندرج عنها اختلال التوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع .

كما يساهم التهرب الضريبي في انخفاض قيمة العملة الوطنية نتيجة لعملة إكتناز الأموال المتهرب بها و الغير مصرحة ، واتي تتسبب في ظهور التضخم النقدي ، و بالتالي تتجه الدولة إلى تبني سياسة القروض من الخارج و الوقوع في المديونية .

كما يؤثر التهرب الضريبي على التجارة الخارجية ، حيث تقوم الدولة بترقية التجارة الخارجية عن طريق فتح السوق الوطنية على الأسواق العالمية ، و هذا من أجل تمويل الواردات الضرورية من السلع الأجنبية ، و يقابلها تصدير

[1] جامع (أحمد) ، علم المالية ، فن المالية العامة ، دار النشر العربية ، القاهرة ، 1975 ، ص 253 .

[2] حسين عويض الله ، مبادئ المالية العامة ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1998 ، ص 188 .

الدولة لمنتجاتها الوطنية لجلب العملة الصعبة ، و لكن الظاهرة المعاشة في الدول النامية هي اعتمادها على تصدير المواد الأولية بأسعار منخفضة واستراد سلع التجهيزات بأسعار مرتفعة ، فهي تلجأ إلى الخزينة العمومية لتغطية النقص بين الواردات و الصادرات ، و من هنا تضطر إلى جلب رؤوس الأموال الأجنبية من أجل تنشيط اقتصادها .ومن آثار التهرب الضريبي ، تأثيره المباشر على ميزانية الجماعات المحلية التي تعتمد في جزء كبير في إعداد ميزانيتها على المداخيل الضريبية [1]، منها الرسم على النشاط المهني (TAP) و الرسم العقاري (Taxe Fonciére) ، فيؤدي بذلك التهرب الضريبي إلى عرقلة الجماعات المحلية عن أداء دورها و وظائفها على المستوى المحلي (تعبيد الطرقات ، صيانة المدارس ، الإنارة .....) .[2]

الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية :

أولاً: اللجوء للقروض الداخلية و الخارجية التي بات من المعروف كونها ضرائب غير مؤجلة ، ترهق كاهل الأجيال القادمة.

ثانياً: رفع أسعار الضرائب أو فرض ضرائب جديدة لتعويض الدولة النقص الحاصل بالخزينة .[3]

ثالثا: التأثير على القدرة التنافسية بين المشروعات في الدولة ، فالمشروع الذي لا يدفع ضريبة تكون وضعيته المالية أحسن حيث تقل تكاليفه .[4]

رابعاً: ظهور أزمة رؤوس الأموال ، و ذلك من خلال فتح حسابات بنكية خارج الوطن .

خامساً: تهريب الأموال إلى الخارج .

سادسا: إخفاء المكلف لرقم أعماله و أرباحه عن طريق الاكتناز مما يؤدي نقص إرادات الدولة و ضعف

[1] انظر :المادة 197 وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

[2] www.Univ-batna.Fac.Dz .كمال رزيق، الجباية كمورد لميزانية الجماعات المحلية .

[3] فليح حسن خلف ، المالية العامة ، جدار الكتاب العالي ، الأردن ، 2008 ، ص 196 .

[4] محمد نور الدين البريمي، حوكمة الشركات ودو رها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، رسالة ماجستيرفي المحاسبة،

الاستثمار المحلي مع الإضافة إلى إعاقة التقدم الاقتصاد

ومن آثاره أيضاً القضاء على المنافسة ، حيث المؤسسات المتهربة تقوي مكانتها بينما النزيهة منها و التي تقوم بواجباتها الجبائية تبقى تعاني من كثرة المشاكل المالية ، إذ يؤدي التهرب إلى عدم عدالة التوزيع الأعباء العامة و تحملها من طرف الممولين الأمناء دون المتهربين .

الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية والسياسية:

تعتبر الضريبة من أهم الوسائل لإعادة توزيع الثروات الوطنية ، و لكن التهرب الضريبي يتسبب في آثار جد سلبية على الجانب الاجتماعي ، حيث تظهر اللامساواة الاجتماعية بين أفراد المجتمع الواحد ، إذ يتحمل البعض عبء الضريبة بكاملها في حين يتهرب منها الآخرين ، و نقع فيها يسمى بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي .[1]

إن العجز الذي تسجله الإدارة الجبائية في تحصيل الضرائب و الناتج عن التهرب الضريبي يؤدي بها إلى تداركه عن طريق رفع معدلات الضريبة ، أو استحداث ضرائب جديدة ، مما يزيد العبء على المكلفين بالضريبة ذو النية الحسنة ، الذي يخلق لديهم إحساس بعدم المساواة ، فتصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع .

يحد التهرب الضريبي من سلطة الدول، بل يحطمها و ذلك بتعويد المواطن على العيش في مخالفة دائمة ، و يؤدي بالأفراد إلى البحث عن جميع الطرق و الوسائل للتهرب من الضريبة ، سواء كانت بطريقة مشروعة أو غير مشروعة، نتيجة إحساسهم باللامساواة فتصبح بذلك الضريبة عامل إفساد أخلاقي .[2]

بالتالي انتشار التهرب الضريبي يؤدي إلى إضعاف روح التضامن الاجتماعي الواجبة بين أفراد المجتمع ، و غياب روح المواطنة الذي ينتج عنه عدم الامتثال إلى القوانين الضريبية ، و يخلق عند المكلفين النزهاء إحساس بالظلم و

[1] طورش بتاتة ، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ، كلية الحقوق – قسم القانون الخاص ، جامعة قسنطينة 1 ، السنة 2012/2011 ، ص 90 .

[2] حسن عوض الله (زينب) ، نقس المرجع السابق ، ص 186 .

يجرهم إلى التهرب ، و فقدان الثقة في النظام و الإدارة الجبائية .

ومن آثار التهرب الضريبي كذلك تعميق الفوارق الاجتماعية بين مختلف طبقات المجتمع ، تبدو هذه الآثار واضحة حيث يؤدي التهرب الضريبي إلى عدم المساواة بين الأفراد ، إذ يتحمل البعض الضريبة ، بينما يتخلص منها الذين أفلحوا في التهرب منها ، و قد يؤدي كثرة التهرب إلى أن تزيد الدولة سعر الضرائب الموجودة أو تفرض ضرائب جديدة ، فيزداد العبء على من لم يتهرب .[1]

[1] حسن عوض الله (زينب) ، نفس المرجع ، ص 188 .

خلاصة الفصل :

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي كأحد أهم التحديات التي تواجهها الدولة في تطبيقها لسياستها الاقتصادية وهذا ما قادنا إلى محاولة تحليل وتشخيص وكذا الإلمام بمختلف جوانب هذه الظاهرة.

ومن خلال ما عرضناه اتضح لنا أنه يصعب إعطاء تعريف دقيق لظاهرة التهريب الضريبي من الناحية النظرية وهذا راجع إلى اختلاف وجهة النظر التي انطلق منها كل باحث . كما أن هذه الظاهرة تعود لعدة أسباب متداخلة و مترابطة فيما بينها ، ترجمها تصرفات الممولين و تؤدي بهم إلى الإفلات و التملص الكلي أو الجزئي من أدائهم لواجباتهم الضريبية و هذا باللجوء إلى طرق و أساليب متنوعة ومتجددة تتلاءم و تتناسب مع التطورات الهائلة في تكنولوجيا المعلومات و الاتصالات و حتمياً تفرضها العولمة مما زاد من شدة وحدت هذه الظاهرة لذا أصبح من العسير جدا التحكم فيها.

تمهيد:

تحاول الجزائر الإعتماد على مجموعة من الوسائل والمبادئ والآليات التي تكفل لها تحصيلات ضريبية في المستوى من جهة، ومكافحة الغش والتهرب الضريبي من جهة أخرى، ومدى إعتمادها على الرقابة والتحقيق الجبائي ما هو إلا إجراءات تعتمد عليه الدولة لجعل الضريبية تلعب الدور الفعال في سياسة الإصلاحات الاقتصادية والضريبية. لقد أولت الدولة الجزائرية اهتماما بالغاً بالرقابة والتحقيق الجبائي، وذلك مما تحققه من أهداف وفرض السيطرة على النفقات لكل مكلف من أجل إثباتات قانونية للتصريحات المقدمة للإدارة والسماح بالتوزيع العادل للعبء الضريبي،، لذلك نحاول من خلال هذا الفصل تقديم مدخل لدراسة مفهوم التهرب الضريبي من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول:الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي، وذلك بتقديم مفهوم الرقابة الجبائية، أشكالها،أهدافها

المبحث الثاني: التحقيق الجبائي كآلية لمكافخة التهرب الضريبي، وذلك بتقديم كل من التحقيق في المحاسبة،التحقيق المصوب في المحاسبة،التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

المبحث الأول: الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي.

تعد الرقابة جزء من عمل المؤسسة التي تريد أن تعظم أرباحها، فالرقابة لها دور فعال في تحقيق الأهداف، فهي تقوم بتقديم عمل المؤسسة، وذلك بإعطاء نتائج أعمالها، ولا تختلف رقابة مالية في المؤسسة عن الرقابة الجبائية كثيرا، فالرقابة المالية في المؤسسة تحافظ على أموالها ، أما الرقابة الجبائية تحافظ على أموال الخزينة وتحارب من يختلسها، وهذا ما يدفعنا إلى دراسة مختلف جوانب المبحث ضمن المطالب الموالية.

المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية.

المطلب الثاني: أشكال ومظاهر الرقابة الجبائية .

المطلب الثالث: الهيئات، الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية ومسؤولياتهم

المطلب الأول:ماهية الرقابة الجبائية.

تعتبر الرقابة الجبائية أهم وسيلة لمكافحة التهرب الضريبي حيث أن التهرب يشكل أصعب أداء لجميع الأنظمة الجبائية في العالم، وتزداد خطورته خصوصاً لدى الدول التي تعتمد بشكل كبير على الجباية في تمويل خزينتها العامة لذلك يسعى القانون الجبائي إلى إيجاد الدواء والعلاج لمكافحة والتقليل من حدتة وخطورته، ونظراً لأن النظام الجبائي الجزائري يعتمد على تصريح المكلف ويمنحه الحرية النسبية في التصريح بمداخليه وهذا ما يدفعنا إلى دراسة مختلف جوانب المبحث ضمن المطالب الموالية.

الفرع الأول : تعريف الرقابة الجبائية .

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

– فالرقابة في وجهة نظر قالة وهيكس على أنها: ﴿ العملية التي تسعى الإدارة من خلالها التحقق من أن ماحدث

هو الذي كان يفترض أن يحدث وإذا لم يحدث ذلك فلا بد من إجراء التعديلات اللازمة ﴾.[1]

– ويعرفها تيري وفيلمر على أنها: ﴿ الرقابة تتمثل في القيام بثلاثة خطوات و هي ﴾: [2]

– وضع المعايير والمقاييس.

– قياس الأداء ومقارنته بالمعايير.

– تصحيح الفرق بين النتائج الفعلية والخطط الموضوعية .

وفي الأخير يمكن القول أن الرقابة تعني التحقق والتأكد من إلتزام الإدارة بالقوانين والأنظمة والتعليمات في أدائها لعملها لتحقيق الأهداف الموضوعة وفقاً للخطط الموضوعة، يكل كفاءة وفعالية والوقوف على نواحي الضعف والخطأ ومن العمل على تصحيحها ومنع وقوعها مستقبلاً.

أما فيما يخص الرقابة الجبائية، فهناك عدة تعاريف قدمت لها وهي كالتالي :

فمن وجهة نظر كولين فيليب على أنها: ﴿ هي الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة وتشكل شرطاً من الشروط الرئيسية والفعالة لتحقيق المنافسة الشريفة والعدالة بين المؤسسات﴾.[3]

ويعرفها كلود لوران على أنها: ﴿ مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من مصداقية وصحة التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمى إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها﴾.[4]

ومن خلال هذه التعاريف يمكن إعطاء تعريف شامل للرقابة الجبائة بأنها مجموع الإجراءات والعمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التأكد من صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين ومتابعتها بهدف اكتشاف الأخطاء

[1] عبدالرحمن الصباح ، مبادئ الرقابة الإدارية ، دار زهران للنشر ، عمان ، 1997 ، ص17 .

[2] عبد الرحمن الصباح ، نفس المرجع، ص 19 .

[3] Colline fillipe la vérificateur fiscale , Edition économique , paris , 1979 , p25 .

[4] محمد حمو، منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر،2009،ص 201.

والعمليات التدليسية التي تكون بغرض التهرب الضريبي والغش الضريبي وتقييمها وتصحيحها، من أجل الحفاظ على أموال الخزينة العمومية.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

يمكن استخلاص الأهداف التي تسعى الرقابة الجبائية إلى تحقيقها والمتمثلة فيما يلي:[1]

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

ثانياً: الهدف الإداري: يؤدي الرقابة الجبائية دوراً هاماً للإدارة من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديد النقاط التالية:

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

2- تحديد الإنحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة و الإلمام بأسبابها و تقييم آثارها وبالتالي إتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.

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

ثالثاً: الهدف الاقتصادي والمالي: تهدف الرقابة الجبائية من الاقتصادية والمالية إلى المحافظة على الأموال العامة من كل أنواع التلاعب والسرقة والاختلاس فهي تقوم بحمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى

[1] محمد حمو، نفس المرجع، ص202.

الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.فهناك علاقة موجودة بين الاقتصاد والضرائب تجسد الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية.

رابعاً:

1- **الهدف الاجتماعي**: والتي تتمثل فيما يلي:

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

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

المطلب الثاني: أشكال ومظاهر الرقابة الجبائية .

بما أن الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة هامة لكشف المناورات التدليسية ومكافحة العمليات غير القانونية والتي تلحق أضرار جسمية بالخزينة العمومية والاقتصاد الوطني على حد سواء، فنجد فعالية الرقابة الجبائية تتأسس على مقارنة المعلومات التي تحتويها الملفات الجبائية والمعطيات الخارجية الواردة لها، لتمارس بشكل سليم وشامل على مستوى مفتشيات الضرائب أو على مستوى الرقابة الجبائية المعمقة التي تتم في المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة والمسندة إلى عدة أجهزة مختصة في هذا المجال. [1]

الفرع الأول أشكال الرقابة الجبائية .

أولاً: الرقابة الجبائية الشاملة .

تتم هذه الرقابة داخل المكاتب مفتشيات الضرائب بشكل دوري دون تنقل أو بحث خاص من طرف أعوان الإدارة الجبائية، بل ينجز هذا العمل بالمفتشية التي بحوزتها الملف الجبائي وفي مكتب العون المكلف برقابة الملفات

[1] لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2010-2011، ص21.

الجبائية خاصة منها الخاضعة للنظام الحقيقي كما لايمكن استعمال التدقيق المعمق نظرا لحجم الملفات التي بحوزتها، وتأخذ هذه الرقابة صورتين إما أن تكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق.[1]

1- الرقابة الشكلية :

إن الرقابة الشكلية تغطي جميع التدخلات التي تهدف لتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة وكذا التحقيق من هوية المكلفين، كما تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات الجبائية و المعتمدة على القراءة السطحية لها ، وتتحدد بالخصوص في التحققعلى مستوى الشكلي للمعلومات التي يجب أن يتضمنها التصريح ، مثل الهوية الجبائية ، إمضاء وختم المكلف ...إلخ، أو تصحيح الأخطاء الحسابية التي تأتي من ترحيل المجاميع و الأرصدة، وعليه إن هذا النوع من الرقابة الجبائية يعتبر أساسي بهدف ضمان صحة وصدق التصريحات المقدمة دون التعمق في محتوياتها .

أما في حالة نقص المعلومات المقدمة من طرف المكلفين أو ظهور معطيات تثير الشك في مصداقية التصريحات يقوم المفتش بطلب المزيد من المعلومات والتوضيحات وذلك بالاتصال المباشر مع المكلف من أجل لايقل عن 30يوم لتقديم الرد ، بهدف تقديم الرقابة الشكلية فكرة أولية عن الملف الجبائي ليتم من خلاله إعطاء قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات سواء بقبوله أو بتحويله إلى الرقابة على الوثائق أي ان الرقابة الأولى تعتبر تمهيداً للرقابة الجبائية الموالية.

[1] لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2010-2011، ص21.

الجدول رقم(04): يتعلق بالرقابة الشكلية .

السنوات	2007	2008	2009	2010	2011
عدد الوثائق المراقبة	30894	32795	30365	30029	27291
الإيرادات	33162154643	30015195068	28246714392	32293982830	262244016076

الجدول أعلاه يبين عمليات الرقابة الجبائية المنجزة للسنوا 2007،2008،2009،2010،2011 على المستوى الوطني .[1]

وتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات (أخطاء الحساب ، المعدلات ....) بالإضافة إلى مقارنة التصريحات السنوية والمعلومات المصرح بها في التصريح الشهري أو الثلاثي فيما يتعلق بالرسم على النشاط المهني، والضريبة على الدخل الإجمالي والمعلومات المتوفرة لدى الإدارة الجبائية.

مما سبق نستخلص خاصيتين لهذه الرقابة فهي تعتبر أول عملية رقابية للتصريحات وتهدف إلى مراقبة شكل التصريحات فقط دون التأكد من صحة هذه الأخيرة.

2- الرقابة على الوثائق:

على غرار الرقابة الشكلية التي تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين، فإن الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبة من قبل المكلفين وهذا في مقر المفتشية أين يتواجد الملف الجبائي، بمقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة من مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة ومكتب البطاقات المنتقاة من قنوات إلى أخرى كالإدارات و الهيئات العمومية ، الجمارك، البنوك وكغيرها من الأطراف الأخرى. ومنه نجد أن المفتش يقوم بتحليل وفحص كل النقاط المتضمنة في التصريحات مع دراسة مدى ترابط وتجانس

[1] رسالة المديرية العامة ، منشورات المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية 2012 ، عدد64 .

الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة بالسنوات السابقة ، بهدف اكتشاف الأخطاء و التلاعبات المسجلة، وفي حالة بقاء الغموض يحق للمفتش أن يطلب معلومات وتوضيحات إضافية من طرف المكلف بالضريبة .

– **طلب المعلومات:** بموجب المهام والامتيازات المختلفة من قبل القانون الجبائي للمحقق يمكنه أن يطلب من المكلف إمداده ببعض المعلومات حول النقاط التي تحتويها التصريحات المقدمة وقد يتخذ الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية وفي حالة عدم رد المكلف لايطبق عليها عقوبات بل يرسل له طلب كتابي آخر.

– **طلب التبريرات والتوضيحات:** في حالة رفض المكلف بالضريبة على الطلب الشفوي أو لما يكون الجوانب الذي تم تقديمه عبارة عن رفض الإجابة على بعض النقاط المطلوبة توضيحها يتعين على المحقق أن يعد طلباً كتابياً ويجب أن يحتوي هذا الأخير على النقاط التي يراها المحقق ضرورية للحصول على التبريرات والتوضيحات لأن المكلف مطالب بتقديم الشروحات للإدارة الضريبة في حالة عدم التناسق بين ما هو موجود في التصريحات و ما هو في حوزة الإدارة الضريبية من معلومات تحصلت عليها كما يجب تقديم الدليل الكافي على أن ماهو مصرح به من أرقام صحيحة ودقيقة. وطلب التوضيحات والتبريرات من طرف المكلف بالضريبة لا يجب أن يتعدى مدة 30يوماً لتقديم الرد عليها.[1]

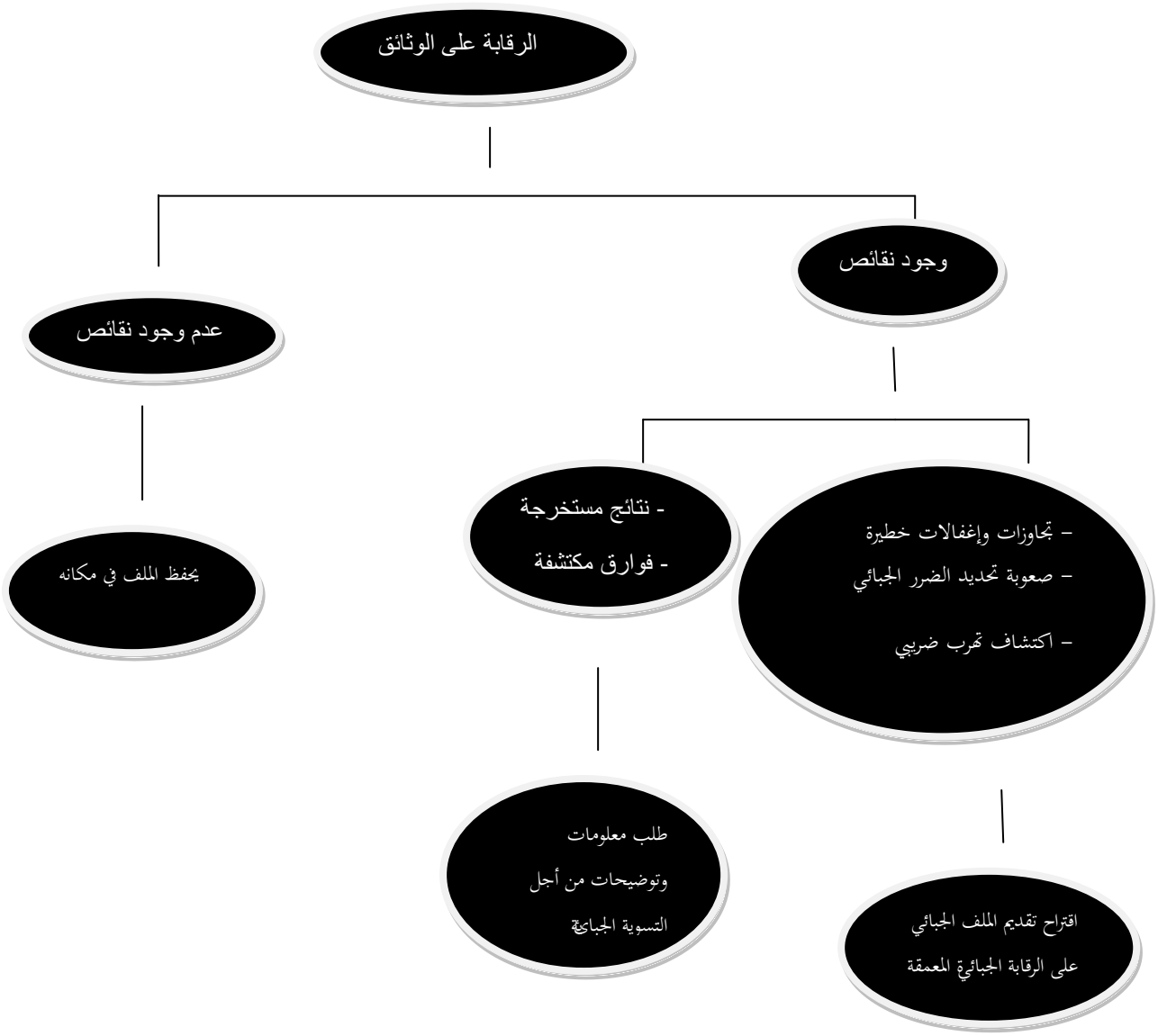
وقد تكون هذه الإجراءات غير كافية بالنسبة للمحقق وهنا يلجأ إلى الرقابة الخارجية وكنتيجة نستخلصها أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو بالدرجة الأولى، اكتشاف المكلفين بالضريبة غير الأمناء:

– تصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات.

– عملية تمهيد تسمح للمراقب اللجوء إلى الرقابة المعمقة في مقر المكلفين (اختيار الملفات موضوع الرقابة المعمقة

[1] المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع ، معدلة بموجب المادة 36 من قانون المالية 2009 ، جريدة رسمية عدد 74 بتاريخ 2008/12/31 ، ص 10 .

الشكل رقم(01) : مخطط الرقابة على الوثائق



SOURCE Guide contrôle sur piéces, direction générale des impots, alger,2004,p07.

ونظراً لكثافة الملفات الجبائية يصعب على المفتش التدقيق بشكل معمق في التصريحات المقدمة، فتلجأ الإدارة الجبائية إلى الرقابة المعمقة في عين المكان خارج عن نطاق المفتشية ليحول الملف إلى الهيئة المختصة، وعليه نجد أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء وتصحيح الأخطاء المرتكبة، كما تساعد في

اختبار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمنقة من أجل تطهيرها.[1]

ثانياً :الرقابة الجبائية المعمقة.

تتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في التدخلات المباشرة للأعوان المدققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبة من طرفهم كما يتم الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللازمة وهذا لأربعة سنوات لم يمسها التقادم لمحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي.[2]

كما يتناول هذا النوع من الرقابة الفحص الدقيق والمميز لمحتوى الملف الجبائي سواء على مستوى نيابة المديرية الولائية للرقابة الجبائية أو المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات حسب الاختصاص ممثلة في عدة فرق مختصة، أما التمييز بين أنواع الرقابة الجبائية يمكن في حجم الإمكانيات المستعملة و الأهداف المسطرة، في حين المعايير المعتمدة في إحالة الملف الجبائي على الرقابة المعمقة فهي العديد أهمها التصريح بالعجز المكرر، النقص المستمر في الربح المحقق، إشارة واضحة بوجود تلاعبات وتجاوزات تم الكشف عنها عن طريق الرقابة الشاملة للفصل فيها،

- التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة VC
- التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين VASFE
- التدقيق المصوب في المحاسبة VP

1- التدقيق في محاسبة المكلف :

يعد التدقيق في المحاسبة أحد وسائل الرقابة الجبائية لتقوم بفحص دقيق لمختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية شكلا ومضمونا الخاصة بالمكلف بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة، كما عرفت المديرية العامة للضرائب المراجعة المحاسبية " هي مجموع العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف

[1] لياس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص23.

[2] Michel Bovier, Marie christine, l'administration fiscale en France , puf, paris,p47.

بالضريبة وفحص محاسبته، مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونيا، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها ". [1]

وعليه فالتدقيق في المحاسبة يهدف إلى التأكد من صحة وصدق التصريحات المكتتبة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية .

إن التدقيق المحاسبي يهتم بمختلف الضرائب و الرسوم لكل المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي مع مسك محاسبية قانونية منتظمة بغض النظر عن الطبيعة القانونية للمكلف وهذا من أجل تطهير الملفات الجبائية من مختلف التجاوزات المستعملة .

2- التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية :

عرفته المديرية العامة للضرائب على أنه " مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد التصريحات على الدخل العامة (المداخيل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المداخيل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية...) . [2]

وعرفه الاقتصادي THIERRY LAMBERTعلى أنه " مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة تصريحات الدخول الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وبمقارنة الدخول المصرح بها مع إجمالي الدخول المحققة أثناء مسيرة الحياة ". [3]

يمكن برمجة التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية إثر القيام بالتدقيق المحاسبي سواء باسم المستغل الشخصي صاحب المؤسسة أو الشركاء في الشركة أو كل شخص ملزم قانونا بتصريح مجمل دخله حتى ولو لا يملك ملف

[1] ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، منشورات 2003، ص13.

[2] ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، نفس المرجع السابق، ص25.

[3] THIERRY Lambert, vérivication fiscale personnelle, économique , paris ,1984, p8

جبائي ولا سجل تجاري، أما نوع الضريبة المدقق فيها تتمثل في الضريبة على الدخل الإجمالي IRG فقط.[1]

3- التدقيق المصوب في المحاسبة : تم

استحداث مؤخرا شكل آخر من أشكال الرقابة الجبائية طبقا للمادة24 من قانون المالية لسنة 2010 والمسمى بالتدقيق المصوب في المحاسبة والمنصوص عليه في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية والذي يتميز بعدة خصائص عن سابقيه ومن بينها نجد.[2] -

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تدقيق في محاسبة المكلفين وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها لمدة تقل عن سنة جبائية واحدة . -

لايمكن إجراء التدقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل .

- يخضع التدقيق المصوب في المحاسبة لنفس قواعد التدقيق بشكل عام بإستثناء بعض النصوص .

- يمنح المكلف أجل ثلاثين يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداءا من تاريخ تسليم الإشعار بالتقويم .

- لايمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من شهرين .

- إن ممارسة التدقيق المصوب لاتمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التدقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى فترة التي تمت فيها عملية التدقيق، ولكن يجب أن تأخذ بعين الإعتبار الحقوق المطالبة بها نتيجة إعادة التقييم المتمم عند التدقيق المصوب.

[1] Thierry lambert , op cit,p8.

[2] المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية رقم 78 الصادرة بتاريخ 2009/12/31، ص9

الفرع الثاني: مظاهر الرقابة الجبائية.

إن تطور أي دولة يمكن تقديره على ضوء مؤشرات عديدة (قانونية، سياسية، اجتماعية) وليكن تقييم كفاءتها وفعاليتها يكون على أساس مدى استعدادها المسبق لإدخال مختلف النواتج الضريبية إلى صناديق العامة، وبالتالي السهر على أن لايتهرب المواطن من دفع التزاماته الضريبية ومن أجل ذلك دعمت الإدارة الجبائية بأداة الرقابة الجبائية، والتي تتمثل مظاهرها في : [1]

1- الرقابة الجبائية هي قبل كل شيء مفهوم قانوني، وتعف على أنها السلطة المعترف بها للإدارة الجبائية لتصحيح النقائص،السهو، الاغفالات أو الأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضرائب على المكلفين بالضريبة، حتى لا يكون هناك تهرب ضريبي.

2- ترتبط الرقابة الجبائية بالإدارة الجبائية وبما أن النظام الجبائي الجزائري يقوم على التصريح وتطبيقا لهذا المبدأ، كل واحد حر في الحساب، التصريح عن مداخيله وبالتالي الدفع النهائي للضريبة، إن هذا الميكانيزم يحتوي بالضرورة مقابلا يتمثل في الرقابة.

3- الرقابة الجبائية هي نتاج مجتمع وأنه من الصعب تقييم ظاهرة التهرب الضريبي والتي لا يجب خلطها مع مفهوم الغش الضريبي والتي يمكن اعتبارها استعمال وسائل قانونية من طرف المكلف بالضريبة قصد تخفيض مساهمته الضريبية.

4- تكتسي الرقابة الجبائية بعد إنسانيا والذي لا يجب إهماله، ورغم المجهدات المبذولة من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة الغش، فإن ما يجب الإشارة إليه في معظم الدول، هو أن الرقابة الجبائية لا تقتصر إلا على عدد ضئيل من

[1] عيسى بلخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي-حالة باتنة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستيرفي العلوم الاقتصادية فرع اقتصاد التنمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة،2004،ص54.

من المكلفين ولكنه أمر معاش، فالمكلف محل الرقابة الجبائية لا يتقبل بسهولة التحقيق الذي يجري عليه، وأن أغلب وأهم تظلمات المكلفين بالضريبة ترتكز على القلق الذي يصيبهم بالإضافة إلى الإرباك اتجاه الإدارة الضريبية بالإضافة إلى الشكوك والشبهات التي تحوم حولها وكذا إحساسه بضعف اتجاه الإدارة.

المطلب الثالث: الهيئات، الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية ومسؤولياتهم.

تعتمد عملية الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة الخول لها قانونيا للقيام بذلك حتى تمارس بطريقة منظمة وجيدة، وتعزيزا لذلك فقد حول المشرع الجزائري لأعوان هذه الأجهزة مجموعة من الصلاحيات والحقوق التي لابد من الاستناد علها لأداء مهمتهم الرقابية.

الفرع الأول: الهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية.

تتمثل الهيئات المكفلة بالرقابة الجبائية فيما يلي:

أولاً: الأجهزة المختصة حالياً بالرقابة الجبائية:

1- مديرية الأبحاث والمراجعات:

أنشئت هذه المديرية المركزية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 1998/07/13 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعيم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، كما أن اختصاصها يمتد عبر التراب الوطني، وتنحصر مهامها في تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التدقيق من خلال برنامج مسبق لانتقاء الملفات الجبائية، وهذا باقتراح من مفتشيات الضرائب المعنية بالملفات ثم المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية لتصادق على البرامج المقترحة أو تعديله.[1]

كما تستند لمديرية الأبحاث والمراجعات DRV مهمة الرقابة الجبائية بتوفير شرط مستوى رقمالأعمال للأربعة

[1] لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص26

السنوات الأخيرة محل التدقيق، على أن يتجاوز 4,000,000 دج سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات، ورقم الأعمال10,000,000 دج سنويا للمؤسسات الأخرى، أما الهدف الرئيسي لهذا الجهاز هو سد منافذ التهرب الضريبي واسترجاع حقوق الخزينة العمومة بوضع إستراتيجية عمل لذلك.[1]

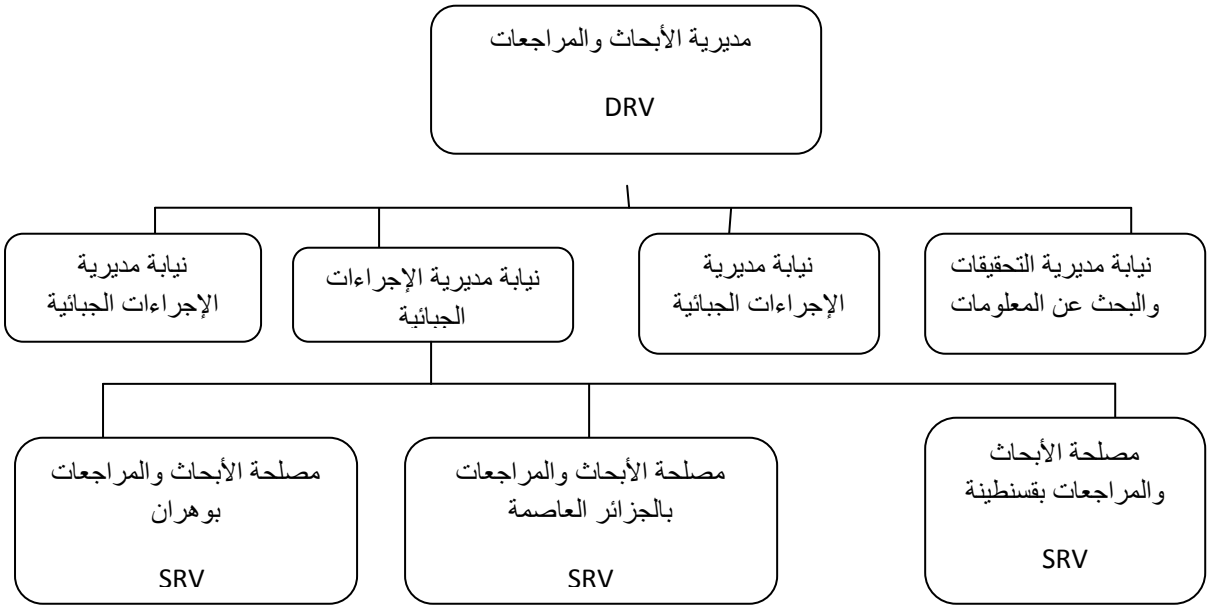
- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي مما يستوجب الأولوية في برمجة الملفات الضخمة.

- جعل الرقابة أكثر شفافية لحماية امتيازات الخزينة العامة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى.

- إجراء سلسلة من العمليات لتقييم أداء المصالح الجبائية بهدف رفع نوعية التدقيق إلى أفضل مستوى.

- الإلتزام والعمل بجدية وكفاءة عالية في عمليات التدقيق لتساهم من تقليص حجم المنازعات الجبائية.

الشكل رقم(02) الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث و المراجعات



المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 59 المؤرخة في 2006/09/24، الجزائر،ص9.

[1] Bulletin des services fiscaux , GGI, n19 , Alger print, 2000, p74-78

2- المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية:

إضافة إلى مديرية الأبحاث والمراجعات على المستوى المركزي، فإن المديرية الولائية للضرائب على المستوى المحلي هي أيضا مكلفة بقيام عملية الرقابة الجبائية بتكفل مديرية فرعية مهتمة بهذا المجال، إذ تعد الهيئة المختصة بهذه المهمة عبر إقليمها، كما أنها مكلفة بتطبيق برامج المراجعة المصادق عليها من مديرية الأبحاث والمراجعات والتي تكون في إقليم الولاية بشرط أن يكون المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية محققين رقم الأعمال سنوي أقل من 4.000.000دج بالنسبة لمقدمي الخدمات ورقم الأعمال سنوي أقل من 10.000.000دج لباقي المؤسسات الأخرى.[1]

ومن أبرز المهام المستند له نجد:[2]

- إعداد بطاقات لمختلف الإدارات والهيئات التي لديها معلومات عن تأسيس الوعاء الضريبي.

- تقييم أنشطة المفتشيات وتقديم اقتراحات من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

- استقبال المعلومات المحصل عليها لتصنيفها وتوزيعها على مفتشيات الضرائب المعنية لاستغلالها .

- تقديم كل الاقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات واستغلالها مع مراقبة استعمالها .

- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية ومتابعة مستمرة لإنجاز البرنامج في الآجال المحددة .

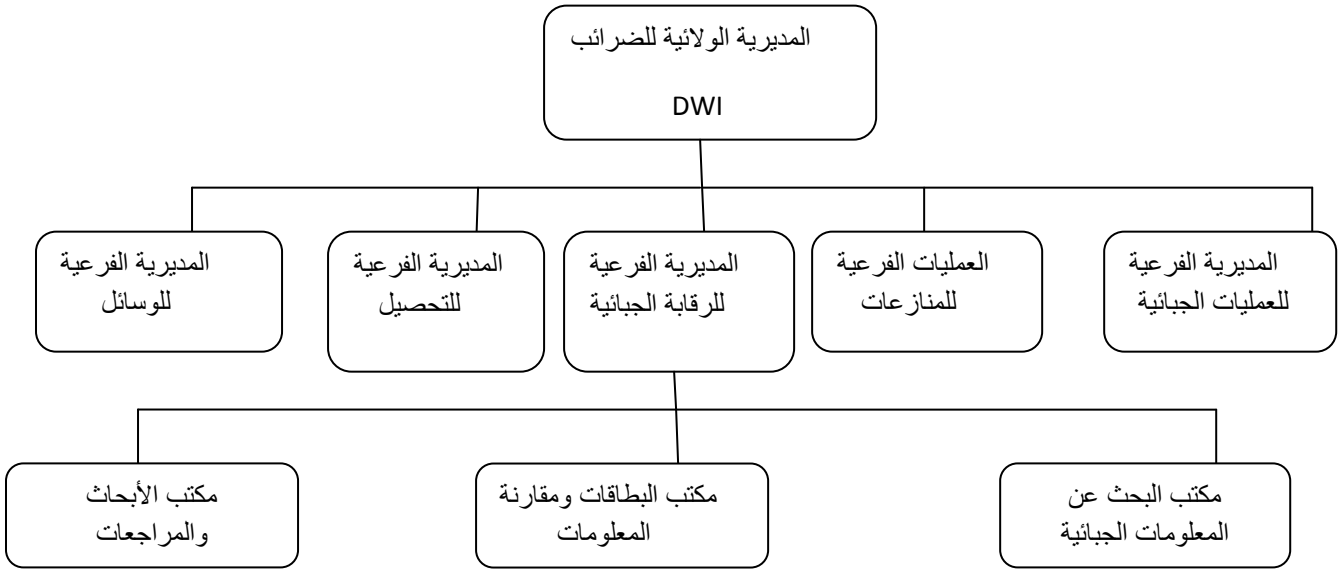
- متابعة ومراقبة عمل فرق التدقيق والسهر على تنفيذ تدخلاتهم وفقا للنصوص قانونية معمول بها .

- الحرص على تحصيل مختلف الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة ومتابعتها باستمرار .

[1] Bulletin des service fiscaux , op,cit,p72

[2] المواد من 52إلى 55 من القرار المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية و الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحيتها لوزارة المالية، المؤرخ في 1998/07/12، الجريدة الرسمية العدد 79 الصادرة بتاريخ 1998/10/25، ص23.

الشكل رقم (03) الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية، العدد 43المؤرخة في 2005/06/22، ص20.

ثانياً: الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية .

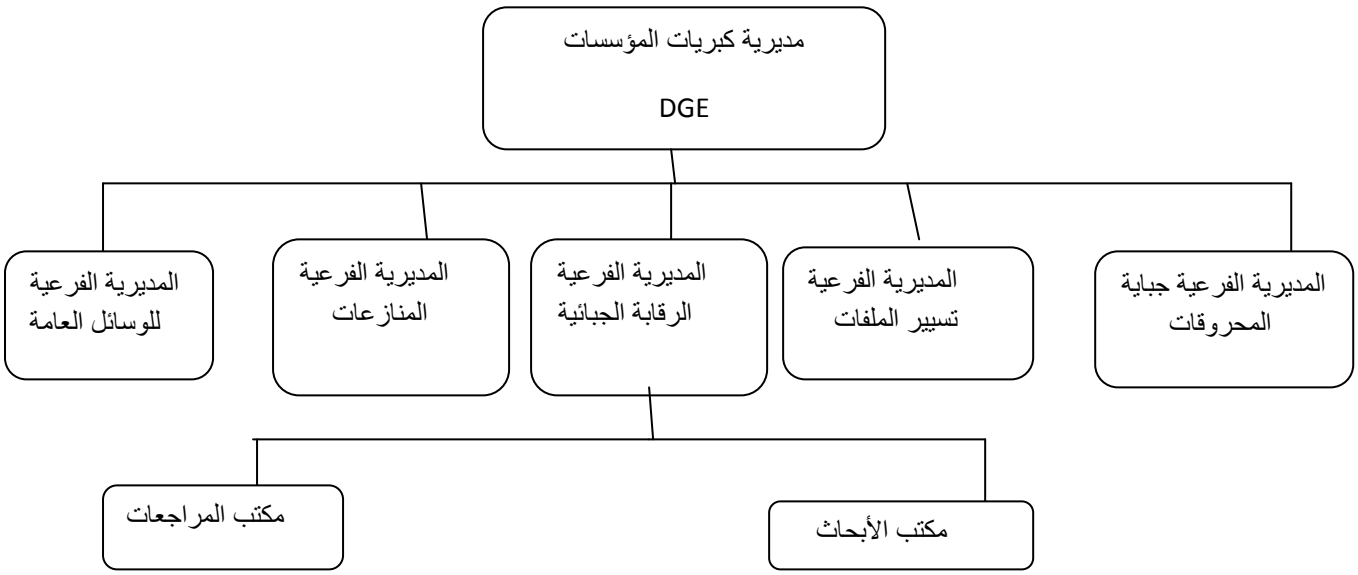
وبهدف مواكبة التطورات الحديثة والتحكم بشكل فعال في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة الإدارية الجبائية بالتكيف مع المعطيات الجديدة ووضعت قواعد سير متجانسة وحديثة على المستوى التشريعي أو التنظيمي، وتبعا لمخطط عصرنة الإدارة الجبائية الذي يعتبر المرحلة الثانية من الإصلاحات الجبائية في الجزائر قامت المديرية العامة للضرائب بوضع مجموعة من النشاطات التي تهدف إلى تحقيق هذا الغرض والمتمثلة في إنشاء هياكل إدارية تنظيمية جديدة إبتداءا من سنة 2002 وهي كالتالي :

أولاً: مديرية كبريات المؤسسات :

أنشئت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 2002/09/28 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494/02 المؤرخ في 2005/12/26ولها صلاحيات على المستوى الوطني لكونها مكلفة بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء إلى التحصيل وحتى الرقابة الجبائية والمنازعات، أما المكلفين بالضريبة

والخاضعين لهذه المديرية هم مختلف الشركات العالمية في مجال المحروقات والشركات بمختلف طبيعتها القانونية التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها السنوي مائة مليون دينار جزائري 100.000.000 دج، ومن أهداف إنشاء هذه المديرية هو التحكم الجيد في تسيير الملفات الجبائية المهمة والمتمثلة في حجم نشاطات المكلفين بالضريبة من حيث الحصيلة الضريبية والتي تقارب نسبتها 70٪ من الإرادات الجبائية، مع متابعتها المستمرة والدقيقة لكونها تملك خيرة الإطارات و الأعوان من أجل ضمان حصيلة أكبر والتخفيف من حدة التهرب الضريبي.[1]

الشكل رقم(04): الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: المرسوم التنفيذي رقم06-327 مؤرخ في 2006/09/18، مرجع سابق،ص10.

ثانياً:مركز الضرائب :

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيق ولا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي100.000.000 دج بالإضافة إلى المهن الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى تحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحيته، ونظرا لقرب تواجد مراكز الضرائب للمكلفين

[1] La lettre la DGI, direction générale des impots ,n30, 2008, p06.

فلها العديد من المهام.[1]

– التسيير والتكفل الحسن لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي .

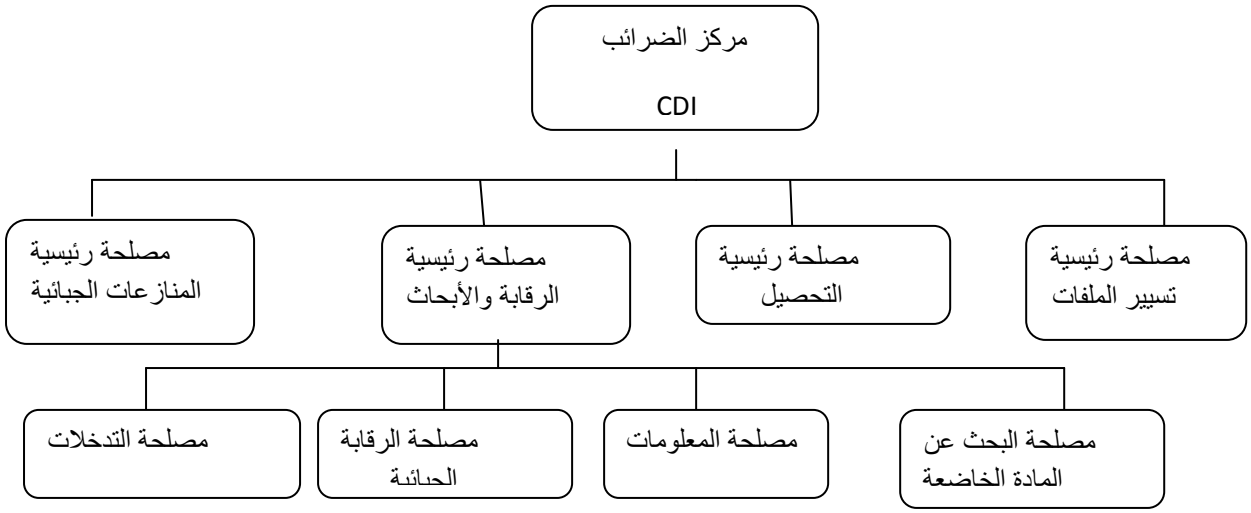
– في حالة وجود تجاوزات خطيرة يحول الملف الجبائي إلى عملية التدقيق المعمق بهدف التطهير .

– القيام بالبحث عن المعلومات والمادة الخاضعة للضريبة لجمعها واستغلالها بشكل أمثل .

–إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج المحصلة .

– التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوي الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تحت سلطتها .

الشكل رقم(05): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: المرسوم التنفيذي رقم06-327 مؤرخ في 2006/09/18، مرجع سابق ،ص22

الفرع الثاني: الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية .

إن الرقابة الجبائية هي من حق الإدارة الجبائية وحدها التي تمارس من طرف موظفيها إجراء التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل المراجعات الضرورية للوعاء ومراقبة الضريبة، كما يجب أن يكون للعون المدقق بطاقة انتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب لإظهارها عند القيام بوظيفته وهي تبيين صفة العون المدقق كالهوية، الرتبة وحتى الوظيفة المسندة إليه، كما يمكن أن تسحب هذه البطاقة في حالة التوقف عن العمل وترجع

[1] المادة 20من المرسوم التنفيذي رقم06-327مؤرخ في 2006/09/18، مرجع سابق، ص10

له عند الإستئناف .

أولاً: نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية .

وهو المسؤول المباشر عن إعداد برنامج المراجعات الممنوحة للمصلحة، كما يراقب أعمال فرق التدقيق الجبائي، ويستقبل في بعض الحالات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بصفته ممثل الإدارة، كما يحرص على ضمان إجراء التدقيق وفقا للأسس القانونية، ويسهر على مدى تطبيق الضمانات للمكلفين في إطار مجالات التدقيق المحاسبي والجبائي .

ثانياً: رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات .

إن القانون يستوجب أن يكون لرئيس مكتب الأبحاث والراجعات على الأقل رتبة مفتش، وخبرة لاتقل عن 6 سنوات كمدقق جبائي، كما يكون تحت سلطته فرق للتدقيق لكونه مسؤولاً عن النظام العام داخل فرق التدقيق ويسهر على تنفيذها .

ثالثاً: الأعوان المدققين .

حتى تستند مهمة التدقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملي رتبة مفتش ضرائب وهذا التزاما بالتشريع الجبائي " لايمكن إجراء المراجعات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل". كما يسند إلى الأعوان المدققين مهام التدخل وأعمال المراجعة بكل مراحلها مع الإشارة إلى أنه يجب أن تنجز مهامهم في مقرات المكلفين .[1]

الفرع الثالث : مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية .

عند ممارسة أعوان الضرائب مهامهم لاسيما تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية يتعين عليهم احترام قواعد أخلاقيات المهنية، لذلك يرمي توازن بين حقوق وواجبات الأعوان إلى وقايتهم من النزاعات التي تعترضهم

[1] المادة 20 الفقرة2 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم وفقا للمادة 37 من قانون المالية لسنة 2009،ص12.

أولاً: المسؤولية المدنية .

يتحمل عون الضرائب المسؤولية المدنية، عند إلحاق الضرر بالغير، وهي نتيجة لخطأ أو عدم الإنتباه أو الإهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته وهذا بمقتضى أحكام المادة 124من القانون المدني الجزائري ولايكون كل موظف أو عون عمومي مسؤولا شخصيا عن عمله الذي أضر بالغير .

ثانياً: المسؤولية الجنائية . يمكن

اعتبار الموظف مسؤولا من الناحية الجنائية عندما يقوم بارتكاب جناية أو جنحه ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات، ويلغى الإجراء الجناحي المتخذ تجاه العون ، ومن بين الأعمال التي تعتبر جناية أو جنحة نجد منها: التعسف في استعمال المنصب، استغلال النفوذ ، الرشوة، اختلاس الأموال، تزوير الوثائق....إلخ .

ثالثا : المسؤولية التأديبية . يعتبر

الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسؤولا من الناحية التأديبية ويتعرض للعقبات المقررة حسب درجة الخطأ المرتكب والمصنف بأربعة درجات مختلفة، وهذا حسب درجة الخطأ المرتكب أما العقوبات التي حددها القانون نجد : التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ، التوقف المؤقت عن العمل ، التنزيل من الدرجة .

المبحث الثاني : التحقيق الجبائي كآلية لمكافحة التهرب الضريبي.

التحقيق الجبائي من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية التأكد من صحة التصريحات المقدمة وكذا التطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية، إذ يعتبر أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على إكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة، بهدف تصحيحها وتقويمها ، وهذا ما يدفعنا إلى دراسة مختلف جوانب المبحث ضمن المطالب الموالية.

المطلب الأول:التحقيق في المحاسبة.

المطلب الثاني:التحقيق المصوب في المحاسبة.

المطلب الثالث: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة .

المطلب الأول: التحقيق في المحاسبة .

تتم هذه الرقابة في عين المكان، أي مكان تواجد المؤسسة أو المكان الذي يزاول فيه المكلف نشاطه من أجل التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة، وفحص الدفاتر والوثائق المحاسبة وكذا الملاحق اللازمة لتبرير العمليات التجارية.

الفرع الأول: تعريف التحقيق في المحاسبة.

يقصد بالتحقيق المحاسبي مجموعة العمليات التي تقوم بها أجهزة مختصة، [1] والتي تهدف إلى التحقيق بعين المكان في محاسبة المكلف بالضريبة، ومطابقة مؤشرات بعض المعطيات المحصلة من داخلها وخارجها، من أجل مراقبة صحة ومصداقية التصريحات المسجلة.[2]

[1] كربي زبيدة ، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعات الضريبية ، مجلة مجلس الدولة ، العدد 7 ، الجزائر ، 2005 ، ص15 .

[2] MF/DGI/RDV , Guide du vérificateur de comptabilité , DGI , édition 2001, Alger ,p14

الفرع الثاني: عمليات التحقيق في الوثائق المحاسبية.

تتمثل عمليات التحقيق في المحاسبة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون.[1]

أولاً: التحقيق المحاسبي من حيث الشكل.

يقوم هذا الفحص على التأكد من مدى وجود وإحترام التقييد بالعناصر التالية:

1**– مسك السجلات التجارية:** يقصد بها دفتر اليومية ودفتر الجرد، حيث يجب أن تكون هذه السجلات مؤشرة ومصادق عليها، من قبل الهيئات المختصة، كما يجب أن تكون ممسوكة يوماً بيوم، وبدون شطب ولا حشو أو كتابات على الهامش.

2**– دقة ووفرة الوثائق المحاسبية:** يجب على المكلف توفير الوثائق والمستندات التي تثبت قيامه بمختلف العمليات، خاصة فواتير الشراء، والمصاريف التي قام بها حيث يسعى المحققون للتأكد من صحة البيانات المحاسبية من ناحية الدقة وصحة المجاميع.

ثانياً: التحقيق المحاسبي من حيث المضمون: المحقق الجبائي وفي إطار سعيه للتأكد من مدى جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها من قبل المكلفين، يركز على المعلومات المحاسبية التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة، وهي تتمثل في الغالب في المشتريات المخزونات والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات وفيما يلي نعرض بعض من العمليات التي يمكن أن تتضمن أخطاء وثغرات المتعلقة بالعناصر السابقة، و ما تحتويه بعض الكشوفات المالية:

1- تسجيل مشتريات وهمية (بوجود فاتورة أو عدم وجود فاتورة).

[1] بن معتوق خالد ، ميلي محمد الأمين ، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة ماستر في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2017/2016 ص ص 27-28 .

2- إخفاء جزء من المبيعات بعد تحديد فواتير البيع لبعض المبيعات.

3- الحركة التي تعرضت لها التثبيتات من شراء أو تنازل أو إعادة التقييم للتأكد من وجود الوثائق الثبوتية لذلك.

4- الزبائن والموردين (عددهم، توزيعهم الجغرافي، طرق التسديد المتبعة معهم).

5- الموضفين والعمال (عددهم، رتبهم).

6- فحص جميع التكاليف المحتسبة، وللتأكد من موضوعيتها بمقارنتها مع الواقع.

7- فحص جميع الإيرادات والتأكد من أنها سجلت بالمبالغ الحقيقية، والبحث عن الإيرادات التي لم تسجل نسياناً أو عمداً.

المطلب الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة إذا

كان التحقيق في المحاسبة السابق الذكر يقوم بالتدقيق في كل المعلومات المحاسبية التي لها علاقة بالمكلف محل التحقيق وفي كل الضرائب والرسوم المعنى بها، فإن التحقيق المصوب في المحاسبة هو على خلاف من ذلك، حيث تقتصر عملية التحقيق فيه على نوع من أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم وما يرتبط بها من معلومات محاسبية.

الفرع الأول: تعريف التحقيق المصوب في المحاسبة وخصائصه. **أولاً:**

تعريف بالتحقيق المصوب في المحاسبة .

التحقيق المصوب في المحاسبة هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم إستحداثها مؤخراً ضمن قانون المالية لسنة 2010، وهو لايختلف عن التحقيق في المحاسبة من حيث الإجراءات، هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة

لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجز منها، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية .[1]

ثانياً: خصائص التحقيق المصوب في المحاسبة .

إنطلاقاً من تعريف التحقيق المصوب في المحاسبة، يتميز هذا النوع من التحقيق من خاصيتين التاليتين:[2]

1- يتم التحقيق في نوع أو عدة أنواع من الضرائب " إختيار عينة ".

2- يغطي التحقيق فترة كاملة أو جزء منها غير متقادمة أو يكون على مجموعة عمليات أو معلومات محاسبية لمدة تقل عن سنة .

الفرع الثاني: شروط التحقيق المصوب في المحاسبة.

يخضع هذا النوع من التحقيق لجملة من الشروط التي يجب مراعاتها وإحارامها، وهي كما يلي:[3]

1- يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبيات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق.

2- لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.

3- لا يطلب من المكلفين بالضريبة أثناء هذا التحقيق، سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبيات أو التسليم.

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20مكرر، قانون رقم : 9-2009 ، المؤرخ في 2009/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 2010، منشورات بيتري ، الجزائر، ص 18 .

[2] نفس المرجع، ص 18 .

[3] سليمان عتير ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي ، رسالة ماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، جامعة بسكرة ، سنة 2012/2011 ، ص ص 134-135 .

4- يخضع لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام المذكور سابقاً.

5- لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وإلتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته 10 أيام، إبتداءاً من تاريخ إستلام هذا الإشعار.

6- يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقاً، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.

7- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن نستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.

8- يتمتع المكلف بالضريبة بأجل 30 يوماً، لإرسال ملاحظاتها أو قبوله، إبتداءاً من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم.

9- إن ممارسة التحقيق المصوب لاتمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقاً و الرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة ، و لكن يجب أن تأخذ بعين الإعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتمم عند التحقيق المصوب .

المطلب الثالث: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

يختص التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالأشخاص الطبيعية دون سواها، وفي الكثير من الأحيان يكون تحقيقاً مكملاً لأحد التحقيقين السابقين الذكر (التحقيق في المحاسبة، والتحقيق المصوب في المحاسبة)، حيث يحقق في أنواع ومصادر ومداخيل الأشخاص الطبيعية وما يرتبط بها من معلومات قد تفيد في إجراءات أحد التحقيقين السابقين.

الفرع الأول : تعريف التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

يعرف هذا الإجراء على أنه مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريحات المداخيل الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وبمقارنة المداخيل المصرح بها مع إجمالي المداخيل المحققة، وحسب نص المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية فإن مهمة العون المكلف بهذا التحقيق هو التأكد الإنسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط المعيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.[1]

يعتبر هذا التحقيق من أهم وأخطر أنواع الرقابة على أساس أنه يمتد إلى تحقيق شامل لوضعية المكلف عن طريق التحقيق في حالته المالية والمعيشية له ولأفراد أسرته من أجل البحث عن مصادر ثروته، خاصة عندما يظهر نوع من عدم التطابق بين التصريحات الجبائية وحالته المعيشية، التي تفيد بوجود أرباح لم يقم بالتصريح بها من أجل التهرب عن دفع مبالغ إضافية.[2]

الفرع الثاني : أهداف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية .

يهدف التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية إلى تحقيق مايلي : [3]

- التحقق من صحة المداخيل المصرح بها كأساس للضريبة على الدخل.

- الأشخاص الذين يبين التحقيق في ملفاتهم الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمال (I.R.G) وجود تناقضات بين الدخل المصرح به والمصاريف الهامة والجلية التي قاموا بها.

- الأشخاص الذين خضعوا للمراقبة الجبائية في المحاسبة، ولم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس الحقيقة.

---

[1] محمد قلي ، فهيمة بلول ، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية و ضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة ، مجلة الإجتهاد للدراسات القانونية و الإقتصادية جامعة بومرداس ، المجلد 07 العدد : 6 السنة 2018 ، ص 156 .

[2] نفس المرجع ص 156 .

[3] ولهى بوعلام ، الأزمة المالية و الإقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية ، الملتقى العلمي الدولي ، جامعة فرحات عباس ، سطيف، الجزائر،20-21أكتوبر2009،

– الأشخاص الذين ليس لديهم ملف جبائي غير أن مسار حياتهم يظهر مؤشرات ودلائل تبرز مداخيل هامة مخفية مع العلم أن هذه المعايير ليست الوحيدة، فالإدارة لها الحق في إختيار الأشخاص الخاضعين تبعاً لمعايير تراها مناسبة ومايمكن طرحه كجملة أسباب بنسبة تقف دون فعالية هذا النوع من التحقيق :

* إرتباطه بالجانب الشخصي للمكلفين يصعب في مهمة فرق التحقيق.

* وجود السوق الموازية.

* قلة تعامل الهيئات الإدارية الأخرى مثل مصالح ترقيم السيارات والضمان الإجتماعي.

* قلة تعاون المصالح الجبائية فيما بينها خاصة إذ تعلق الأمر بطلب معلومات من خارج الولاية محل السكن الرئيسي للمكلف.

* أنه غير مفسر و غير مشروح بما يكفي بالدلائل والمنشورات.

* تحليل الحسابات المالية، الرصيد الدائن والمدين للبنك.

* موازنة الخزينة (الموازنة النقدية)، أي النقد المتحصل عليه مع النقد المستعمل.

* الصندوق الخاص وتستعمل عندما يمارس المكلف نشاط تجاري فردي أو غير تجاري حسب نظام الربح الحقيقي أي الفرق ما بين المتاحات المستخرجة والمتاحات المستعملة

* التقييم الجزافي الأدنى حسب عناصر المسار الجنائي.

الفرع الثالث: الأعمال التحضيرية للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

تتم عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية عبر مراحل كالتالي :

أولاً: إعداد برنامج التحقيق.

يتم التحقيق في الوضعية الجبائية بدراسة الوثائق المحصلة لدى إدارة الضرائب حيث يفحص المحقق تصريحات

المكلف ومن خلال هذه الدراسة يحدد المكلف ما يملكه فيقوم بمايلي: [1]

1- إختيار الملف:

قبل نهاية كل سنة يعد رئيس مفتشية الضرائب قائمة تمهيدية بالمكلفين الذين من المحتمل أن يخضعوا للمراقبة المعمقة بعد دراسة كاملة لكل ملفات المكلفين، وبعد ذلك ترسل القائمة إلى مديرية الولائية للضرائب المختصة إقليمياً من أجل دراستها وتعد مديرية الضرائب الولائية قائمة نهائية ترسلها إلى رئيس مكتب المراقبة الجبائية من أجل تنفيذها.[2]

يتم إنتقاء الأشخاص الخاضعين للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بموجب معايير موضوعية وهادفة: [3] -

ظهور عدم نزاهة التصريحات.

- وجود نية إستعمال طرق تدليسية المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المادة 193.

- وجود أموال غير مبررة بحوزة المكلف.

- ملاحظة الفروقات الكبيرة بين المداخيل المصرح بها والرخاء والثراء الذي يعيش فيه المكلف وكذلك إنفاقه.

2- فحص الملف:

بعد إعداد القائمة النهائية للأشخاص الطبيعيين الذين سوف يخضعون للرقابة، تقوم كل فرقة من شخصين تكون لهم رتبة مفتش بالتوجيه إلى مفتشيات التي توجد فيها ملفات الأشخاص المحقق في وضعيتهم، حيث يسحب الملف الجبائي الخاص بهم ويؤخذ إلى المكتب للفحص، وتسمح هذه النضرة بالتعريف على طبيعة المداخيل و

[1] شاعة أحلام ، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ، شهادة ماستر ، قسم العلوم المالية و المحاسبية ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ، 2017/2016 ، ص 48 .

[2] أحلام بن صفي الدين ، ص 46 .

[3] غزة مبروك ، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي ، شهادة الماستر ، في علوم التسيير ، تخصص فحص محاسبي ، قسم علوم ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2016/2015 ، ص ص 64-65 .

المصاريف المحسومة من الدخل الإجمالي، وكذلك فحص ملف الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف ومستخدميه.[1]

3- البحث عن المعلومة الجبائية لدى الغير:

حيث يقوم المحقق بالبحث عن المعلومات ذات طابع الجبائي لدى كل الأطراف التي من الممكن أن تحوز على هذه المعلومات، وذلك عن طريق إرسال كشوفات ربط وبطاقات معلومات.[2]

[1] شاعة أحلام ، مرجع سبق ذكره ، ص 49 .

[2] نعيمة بن رحو ، تقنيات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ، ص 48

خلاصة الفصل :

الرقابة الجبائية ليست غاية بقدر ما هي وسيلة أسسها المشرع الجزائري لمكافحة ظاهرة خطيرة تهدد أكبر اقتصاديات دول العالم، ألا وهي التهرب الضريبي، فالمكلفين بالضريبة لا يتوانون عن إتباع و سلك كل أساليب التهرب الضريبي والاحتيال واستغلال للثغرات الجبائية القانونية.

هذه الأسباب وغيرها من الأسباب التنظيمية، كان إلزاماً إنشاء هياكل جبائية تتولى زمام هذا الأمر، ومن الأدوار الأساسية التي تقوم بها هاته الهياكل، من قبل المكلفين الذين يلجئون إليها للتنصل من التزاماتها الجبائية، فيقوم الأعوان المكلفون بالرقابة الجبائية ومن خلال عدة طرق بالتصدي لهذه الظاهرة، ولأن التحاور بين الإدارة الجبائية والمكلفين هي المعلومات المحاسبية، فإن عملية التحقيق الجبائي سوف تكون حول هذه المعلومات للتأكد من مدى تعبيرها عن الذمة المالية الحقيقية للمكلفين.

وفي هذا الإطار تعدد طرق و أنواع الرقابة الجبائية من الرقابة التشكيلية و الرقابة على الوثائق إلى التحقيق في المحاسبة الشاملة والمصوب والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة وكل هذه الطرق للرقابة الجبائية هدفها العام التأكد والتحقق من مدى المعلومات المحاسبية المصرح بها من قبل المكلفين حتى يتسنى تحديد مبالغ الضريبة الواجبة التسديد.

تمهيد:

انطلاقا من ضرورة ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي فإننا نتناول في هذا الفصل بعض الإحصائيات التي تخص بالتهرب الضريبي وتحليلها وتقييمها وما مدي الرقابة الجبائية في تقليل من هذه الظاهرة باعتبارها من أهم الوسائل المستخدمة لدي الإدارة الضريبية من خلال إبراز نتائجها الميدانية وآفاقها بمديرية الضرائب لولاية المدية،وهذا ما سوف نتطرق له في هذا الفصل بأكثر من التفصيل من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية المدية.

المبحث الثاني: تقديم مديرية الضرائب لولاية المدية

المبحث الثاني:تحليل وتقييم مختلف أنواع الرقابة .

المبحث الأول : تقديم مديرية الضرائب لولاية المدية.

نعرض في هذا المبحث لمحة تاريخية عن مديرية الضرائب العامة ثم سنقوم بشرح الهيكل التنظيمي لها وإعطاء المهام التي تقوم بها العمومية وهذا ما يدفعنا إلى دراسة مختلف جوانب المبحث ضمن المطالب الموالية.

المطلب الأول: نشأة وتعريف المؤسسة المستقبلة

المطلب الثاني: مهام مديرية الضرائب لولاية المدية.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب بالمدية

المطلب الأول: نشأة وتعريف المؤسسة المستقبلة.

في هذا المطلب سنقدم لمحة عن المديرية التي أجرينا فيها التربص من خلال التعرف على نشأتها وبعض المهام التي تقوم بها وتقديم الهيكل التنظيمي وبيان الدور ومهام كل قسم وفرع داخل المديرية الضرائب.

الفرع الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية المدية.

إنشاء نظام المديريات الجهوية والمديرية الولائية بموجب المرسوم التنفيذي رقم06/91 المؤرخ في 1991/02/23 المحدد لنظام الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها والذي صدر في الجريدة الرسمية رقم 09 أين عرفت المصالح الخارجية للإدارة الجبائية تنظيما هيكليا مستقلا في شكل مديريات ولائية ومفتشيات الضرائب وقباضاتها طبقا للقرار الوزاري المؤرخ في 1991/04/30 والذي طرأت عليه تعديلات نص عليها القرار الوزاري 1991/04/12 أما فيما يخص المرسوم 06/91 المؤرخ في 1991/02/23 في مواده 45/43 يحدد صلاحيات المديرية الجهوية المتمثلة في تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي حيث يقوم بتوجيه وتقويم والمراقبة هذه الأخيرة. [1]

[1] معلومات خاصة بمديرية الضرائب لولاية المدية.

الفرع الثاني: تعريف مديرية الضرائب لولاية المدية .

إن المؤسسة التي أجرينا فيها التربص بمديرية الضرائب لولاية المدية:هي مديرية محلية الأساسية الوحيدة علي مستوي المحلي وتحتوي علي حوالي 700 موظف من إطارات وأعوان تنفيذ يحكمها القانون التنفيذي رقم 99/90 المؤرخ في 1990/03/27 المتعلق بسلطة التعين والتسيير الإداري للموظفين وأعوان الموظفين وأعوان الإدارات المركزية والولايات والبلديات وكذا المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. [1]

التعليمة رقم 03/90 المؤرخة في 1990/09/12 المتعلقة بكيفية تطبيق المرسوم رقم 288/90 المؤرخ في 1990/07/25 المحدد كيفية ترتيبات مطبقة علي العمال الممارسين لوظائف الدولة.

بمقتضي المرسوم التنفيذي رقم 60/91 المؤرخ في 1991/02/26 المتضمن تنظيم وتحديد مهام المصالح الخارجية للإدارة الضرائب المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 155/98 في 1998/05/16.

المطلب الثاني: مهام مديرية الضرائب لولاية المدية.

يتمثل مهام مديرية الضرائب فيما يلي :[2]

- ضمان المديريات الولائية للضرائب بممارسة السلطة السليمة لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.

- السهر على إحترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.

- تنظيم جميع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.

- إصدار الجداول وقوائم المنتجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية.

- تحليل وتقويم دورياً عمل المصالح الخاضعة لإختصاصها، إعداد تلخيصاً عن ذلك وإقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عليها.

[1] نفس المرجع

[2] المديرية العامة للضرائب

- الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى.

- مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك.

- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.

- ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين.

- تنظيم جمع المعلومات الجبائية وإستغلالها.

- إعداد برنامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة وتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها.

- وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمرذلك.

- دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة.

- متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة.

- تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.

- ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح.

- توظيف وتعيّين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.

- تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب.

- تكوّين رصيدا وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه.

- السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما السهر على صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها.

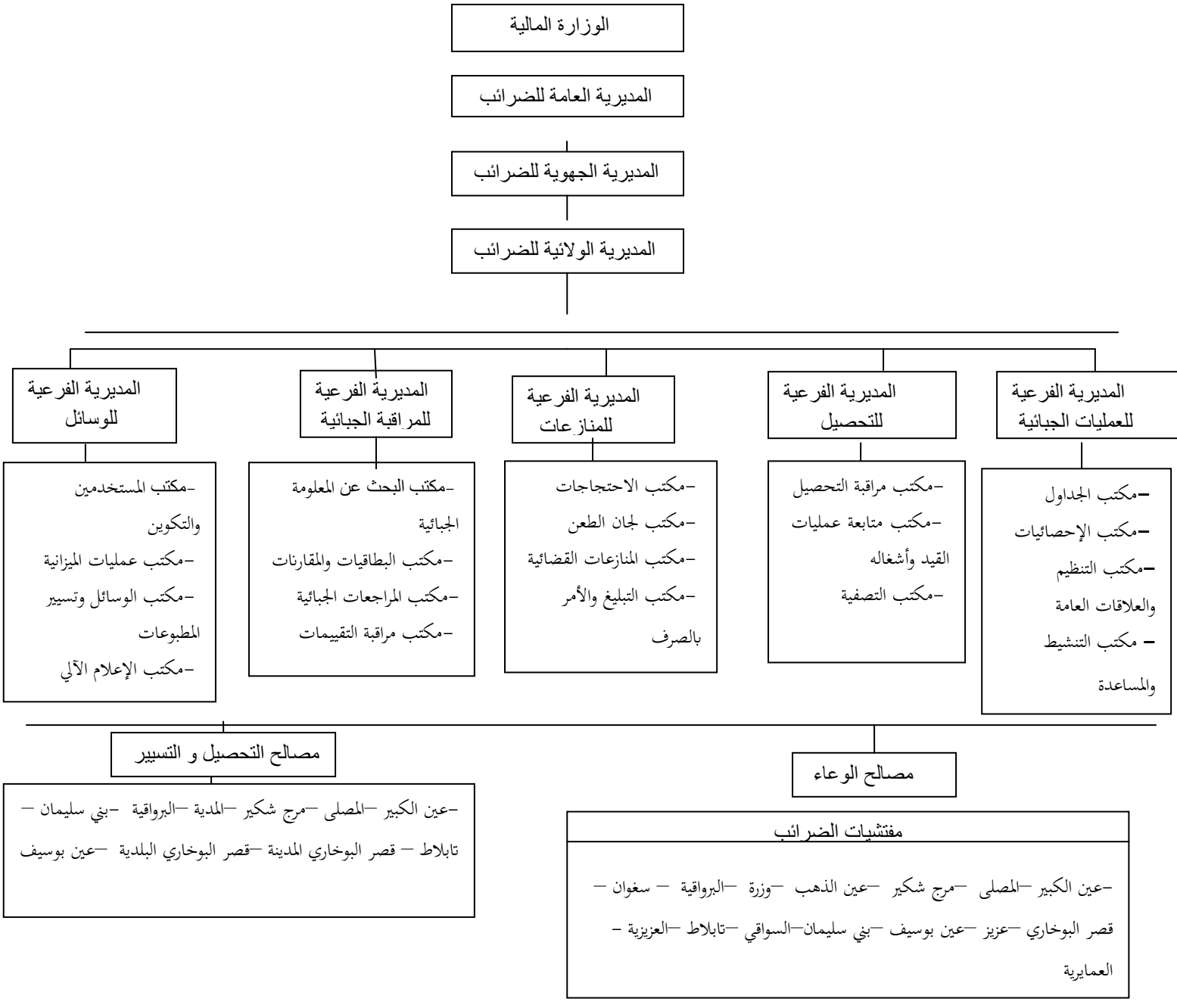
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.

- نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة .

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب.

تتكون مديرية الضرائب لولاية المدية من خمسة (05) مديريات فرعية ممثلة في سبعة عشرة (17) مكتب، ومصالح خارجية، وفيما يلي شكل ملخص للمديريات الفرعية والمصالح الخارجية والمشكلة لمديرية الضرائب لولاية المدية .

الشكل رقم (06) : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية .



نتعرف على هذه المهام من خلال ذكر مهام كل مديرية فرعية على حدى، فمديرية الضرائب منظمة في خمسة (05) مديريات فرعية:

الفرع الاول : المديرية الفرعية للتحصيل : وتكلف بما يلي:

– التكفل بالجداول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج أو أتاوى.

– متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة.

– التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لا سيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي.

– مراقبة القبضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قباضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها. وتتكون المديرية الفرعية للتحصيل من ثلاثة (03) مكاتب:

أولاً: مكتب مراقبة التحصيل: ويكلف بما يلي:

1– دفع نشاطات التحصيل.

2– المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات.

3– إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا هيئات المعنية.

ثانياً: مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله: ويكلف بما يلي:

1– متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها.

2– المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة.

3- التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير ، بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها[1].

4- إعداد وتأشير عمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

ثالثاً: مكتب التصفية: ويكلف بما يلي:

مراقبة التكفل بالجداول العامة وبسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية.

1- استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها.

2- مركزة حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة.

3- التكفل بجداول القبول في الإرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات، الخزينة وسجل الترحيل ومراقبة كل ذلك.

الفرع الثاني : المديرية الفرعية للعمليات الجبائية : وتكلف لاسيما بما يلي:

- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها ،كما تكلف بأشغال الإصدار.

- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعة هذه الطلبات ومراقبتها.

- متابعة نظم الإعفاء والامتيازات الجبائية.

وتتكون المديرية الفرعية للعمليات الجبائية من أربعة (04) مكاتب:

أولاً: **مكتب الجدول:** ويكلف بما يلي:

1- التكفل بالجداول العامة وإصدارها.

2- التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل.

[1] - مديرية الضرائب مرجع سابق الذكر.

ثانياً: مكتب الإحصائيات: ويكلف بما يلي:

1- استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية

2- مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل.

3- مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.

ثالثا: مكتب التنظيم والعلاقات العامة: ويكلف بما يلي :

1- استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ودراسة هذه الطلبات مع تسليم هذه الاعتمادات

2- متابعة النظم الجبائية الخاصة والامتيازية

3- نشر المعلومة الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.

رابعاً: مكتب التنشيط والمساعدة: ويكلف بما يلي:

1- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وكذا بتنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها.

2- متابعة ومعالجة تقارير التحقيق في التسيير.

الفرع الثالث: المديرية الفرعية للمنازعات: وتكلف بما يلي :

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الاعفائية وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة.

- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة.

- تشكيل ملفات ايدع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

وتتكون المديرية الفرعية للمنازعات من أربعة (04) مكاتب:

أولاً: مكتب الاحتجاجات: ويكلف بما يلي:

1- استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة.

2- استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة

ثانياً: مكتب لجان الطعن: ويكلف بما يلي:

1- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الاعفائي المختصة

2- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الاعفائي المختصة

ثالثاً: مكتب المنازعات القضائية: ويكلف بما يلي:

1- إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوي لدى الهيئات القضائية الجزئية المختصة.

2- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة

الفرع الرابع: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية:

وتكلف بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة انجازه، وتتكون المديرية الفرعية للرقابة الجبائية من أربعة (04) مكاتب:

أولاً: مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: والذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بما يلي:

1- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها

2- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيادة وبالتنسيق مع المصالح والمؤسسات

المعنية.

ثانياً: مكتب البطاقيات والمقارنات: ويكلف بما يلي:

1- تكوين وتسيير مختلف البطاقيات الممسوكة.

2- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.

3- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

ثالثاً: مكتب المراجعات الجبائية: والذي يعمل في شكل فرق ويكلف لاسيما بضمان:

1- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة.

2- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة

3- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقيمية.

رابعاً: مكتب مراقبة التقييمات: والذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بما يلي:

1- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا.

2- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية (التنطيق).

3- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

الفرع الخامس: المديرية الفرعية للوسائل: وتكلف لاسيما بما يلي:

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

- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشئات التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

وتتكون المديرية الفرعية للوسائل من أربعة (04) مكاتب:

أولاً: مكتب المستخدمين والتكوين: ويكلف بما يلي:

1- السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين.

2- انجاز أعمال ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

ثانياً: مكتب عمليات الميزانية: ويكلف بما يلي:

1- القيام في حدود صلاحياته بتنفيذ العمليات الميزانية

2- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول له.

3- تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب.

4- الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

ثالثاً: مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف: ويكلف بما يلي:

1- تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب.

2- تنفيذ التدابير المروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

رابعاً: مكتب الإعلام الآلي: ويكلف بما يلي[1]:

1- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي.

2- المحافظة في حالة شغل للمنشئات التحتية التكنولوجية ومواردها.

[1]- مديرية الضرائب مرجع سابق الذكر.

3- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة.

4- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل وإخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير

5- قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الاعفائي المختصة .

المبحث الثاني: دراسة تحليلية توضح تطور الحصيلة الضريبية وتوزيع إراداتها بمختلف أنواعها.

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها على المستوي مديرية الضرائب لولاية المدية تحصنا على مختلف الضرائب وطريقة توزيع إراداتها الضريبية بمختلف أنواعها ونسبها في الميزانية العامة ، وهذا مايدفعنا إلى دراسة مختلف جوانب المبحث ضمن المطالب التالية :

المطلب الأول: تطور الحصيلة الضريبية.

المطلب الثاني: توزيع الإيرادات الضريبية.

المطلب الثالث:تحليل وتقييم مختلف أنواع الرقابة.

المطلب الأول: تطور الحصيلة الضريبية.

الجدول رقم(05): تطور حصيلة الضريبة في مختلف الضرائب لولاية المدية خلال فترة 2014/2010.

الوحدة(دج)بالمليون

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
حصيلة ضريبة الدخل الإجمالي للإجراء	1973996000	3378021000	4834998000	5224908000	5614818000
حصيلة ضريبة الدخل الإجمالي لغير الأجراء	549309000	687697000	603031000	619015000	634999000
حصيلة ضريبة على أرباح الشركات	306711000	259737000	205848000	212315000	218782000
حصيلة ضريبة في مادة الرسم على القيمة المضافة	658658812	671032919	833361015	907314000	981266985
حصيلة ضريبة في مادة الرسم على النشاط المهني	1053937852	1214447017	1069987802	1716327000	2362666198
المجموع	4542612664	6210934936	7547225817	8679879000	9362532183

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية ، المديرية الفرعية للتحصيل

نلاحظ من خلال الجدولأن الضريبة المحصلة هي عموما في تزايد إلا أنه يلاحظ أن الحصيلة الأكبر تعود للضريبة على الدخل الإجمالي للأجراء ، هذا مايدل على أن تحصيل الضرائب عن طريق الإقطاع من المصدر ساهم بقدر كبير في الرفع من المبالغ الضريبية المحصلة في خلافا على الضرائب المحصلة الأخرى التي تقل عن سابقتها، كونها تصريحية من جهة ومن جهة أخرى هذا راجع كذلك إلى النقص في الأنشطة الاقتصادية في الولاية.

المطلب الثاني: توزيع الإيرادات الضريبية.

حسب ما تابعناه على مستوي مديريات الضرائب لولاية المدية وجدنا أن مختلف الإيرادات الضريبة توزع كما يلي:

الفرع الأول: توزيع الضريبة على الدخل الإجمالي.

توزع الضريبة على الدخل الإجمالي كما يلي:

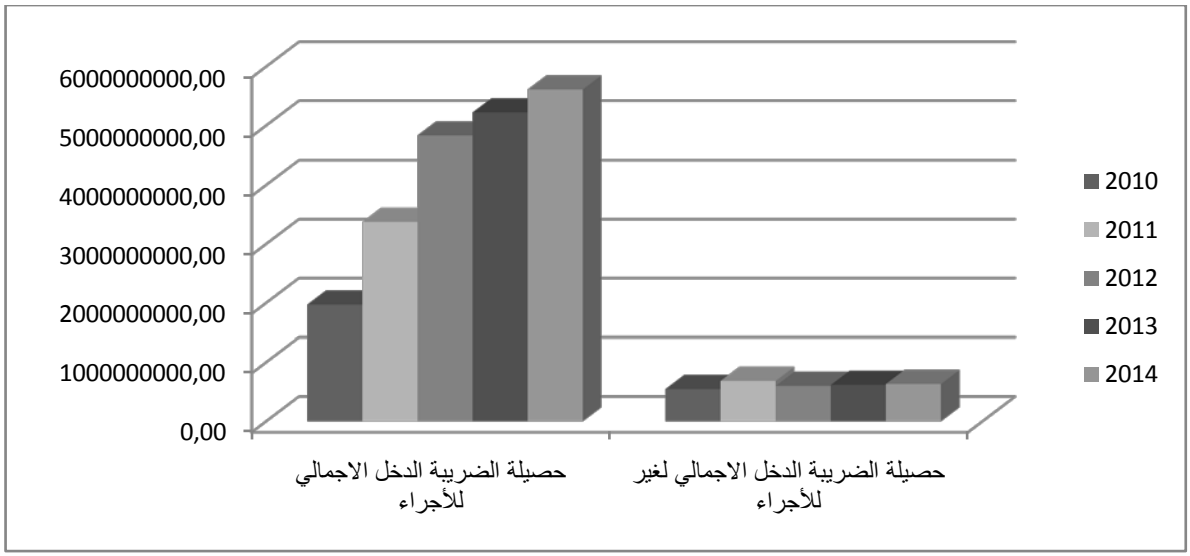
الجدول رقم (06): توزيع الضريبة على الدخل الإجمالي

الوحدة (دج)

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
حصيلة ض،د،ا للأجراء	1973996000	3378021000	4834998000	5224908000	5614818000
النسبة الموجهة لميزانية الدولة 100%	1973996000	3378021000	4834998000	5224908000	5614818000
حصيلة ض،د،ا لغير الأجراء	549309000	687697000	603031000	619015000	634999000
النسبة الموجهة لميزانية الدولة 100%	549309000	687697000	603031000	619015000	634999000

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية، المديرية الفرعية للتحصيل

الشكل رقم(07):أعمدة بيانية توضح مدى مساهمة الضرائب على الدخل الإجمالي في تمويل ميزانية الدولة.



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات الجدول رقم (04-02).

بما أن ضريبة الدخل الإجمالي تعتبر ضريبة تصريحيه حيث نلاحظ من خلال الشكل أن الحصيلة الضريبة الدخل الإجمالي للإجراء تتزايد من سنة إلي أخرى وهذا دلالة على أن حصيلة الضريبة تحصلت عليها مباشرة من المنبع أي المصدر خلافا على الدخل الإجمالي لغير الأجراء الذي هو مستقر ماعدا في السنة 2011 هناك تزايد طفيف يقدر بـ 84666000 دج وهذا حسب رأينا إما:

- عدم تصريحهم لمبالغ غير الحقيقية.

- عادة لا تعبر عن حقيقة الأوعية الضريبية مما يؤدي إلي ضعف مرد وديتها المالية.

الفرع الثاني: توزيع ضريبة على أرباح الشركات.

توزع الضريبة على الإرباح الشركات كما يلي:

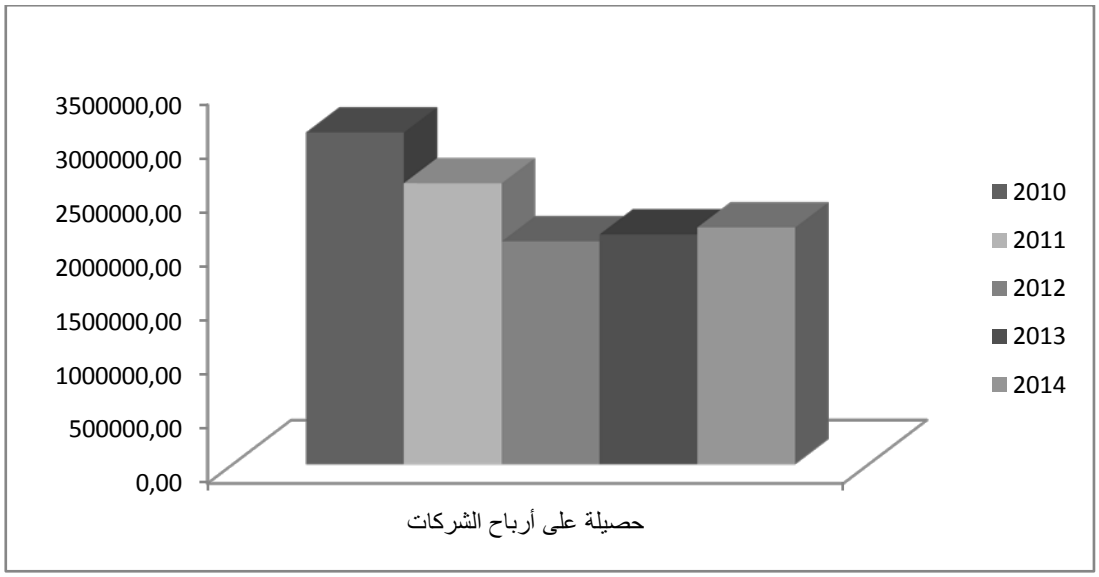
الجدول رقم(08): الحصيلة الضريبية في مادة الضريبة على الإرباح الشركات.

الوحدة (دج)

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
حصيلة ضريبة على أرباح الشركات	306711000	259737000	205848000	212315000	218782000
النسبة الموجهة لميزانية الدولة 100%	306711000	259737000	205848000	212315000	218782000

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية ، المديرية الفرعية للتحصيل

الشكل رقم(07): أعمدة بيانية توضح مدي مساهمة أرباح الشركات في تمويل ميزانية الدولة



المصدر : من إعداد الطالبين بناء على معطيات الجدول رقم (04-03)

نلاحظ من خلال هذا الشكل أن مساهمة أرباح الشركات في تمويل ميزانية الدولة هي في تناقص علي هذا الإعتبار أن أرباح الشركات تؤول 100% لميزانية الدولة وأن من حيث منحني وحسب رأينا يرجع ذلك إلي ضعف نتائج المؤسسات العمومية التي معظمها تسجل خسائر مالية لسوء التسيير وبالتالي ضعف المردود الضريبي

المترتب عن نشاطها هذا من جهة وقلة المؤسسات الاقتصادية الخاصة من جهة ثانية إلا أن هذه الظاهرة سجلت تناقصا ملحوظا على رغم من أنه في السنتين الأخيرتين ظهر بعض تزايد طفيف .

الفرع الثالث: توزيع الضريبة على القيمة المضافة

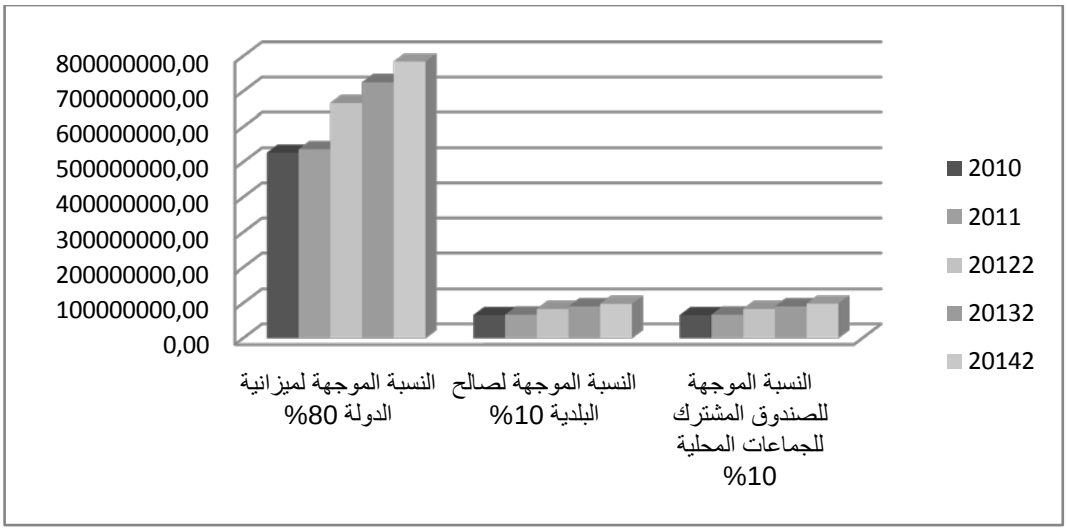
يتم توزيع الضريبة علي القيمة المضافة كما يلي:

الجدول رقم(08): توزيع الحصيلة الضريبية في مادة الرسم على القيمة المضافة كل من ميزانية الدولة ولصالح البلدية والصندوق **الوحدة (دج)**

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
حصيلة ر.ق.م 100%	658658812	671032919	833361015	907314000	981266985
النسبة الموجهة لميزانية الدولة 80%	526927050	536826335	666688812	725851200	785013588
النسبة الموجهة لصالح البلدية 10%	65865881	67103291	8333610.5	90731400	9812668.5
النسبة الموجهة للصندوق المشترك للجماعات المحلية 10%	65865881	67103291	8333610.5	90731400	9812668.5

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية ، المديرية الفرعية للتحصيل

الشكل رقم (09): أعمدة بيانية توضح مدي مساهمة الضريبة في مادة الرسم على القيمة المضافة



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معطيات الجدول رقم (04-04).

نلاحظ من خلال هذا الشكل أن النسب الموجهة لميزانية الدولة والبلدية والصندوق المشترك في سنة 2011/2010 تقريبا هي متساوية خلافا عن السنوات الأخرى فهي في تزايد مستمر بسب تزايد النفقات

الفرع الرابع: توزيع ضريبة الرسم على النشاط المهني.

توزع الضريبة على الرسم النشاط المهني كما يلي:

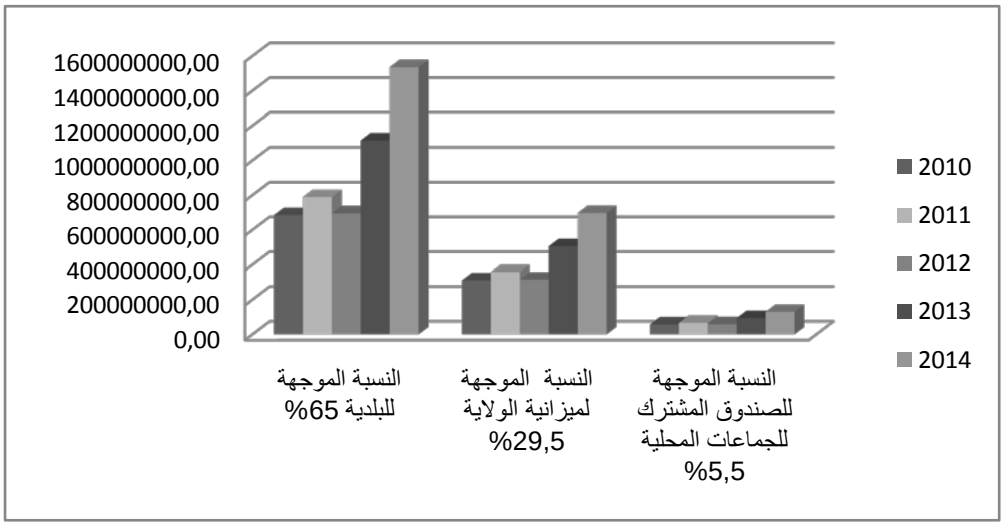
الجدول رقم (09): توزيع الحصيلة الضريبية في مادة الرسم على النشاط المهني كل من البلدية والولاية والصندوق المشترك

الوحدة (دج)

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
حصيلة الرسم النشاط المهني 100%	1053937852.46	1214447017.58	1069987802.28	1716327000	2362666198
النسبة الموجهة للبلدية 65%	685059604.1	78930561.43	695492071.48	1115612550	153573028
النسبة الموجهة لميزانية الولاية 29،5%	310911666.48	358261870.19	315646401.67	506316465	696986528
النسبة الموجهة للصندوق المشترك للجماعات المحلية 5،5%	57966581.89	66794585.97	58849329.13	94397985	129946640

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية، المديرية الفرعية للتحصيل

الشكل رقم(10): أعمدة بيانية توضح مدى مساهمة الرسم على النشاط المهني في تمويل ميزانية البلدية والولاية والصندوق المشترك



المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على معطيات الجدول السابق.

من مفروض أن الرسم على نشاط المهني يزيد مع مرور الزمن من سنة إلي أخرى إلا أنه من حيث الشكل نلاحظ أن ضريبة تتزايد بتزايد مستمر وهذا تحصيل عادي

المطلب الثالث: تحليل وتقييم مختلف أنواع الرقابة.

تعتبر نتائج الرقابة الجبائية المؤشر الرئيسي لتقييم المصالح المعنية و في جميع المستويات في محاربة التهرب الضريبي من خلال أنواع الرقابة الجبائية خلال الفترة الممتدة بين 2010 إلى غاية 2014 .

إن الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي هو إبراز كل الأخطاء و الإغفالات في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب و الرسوم التي قدمتها المحاسبة و كما هو معلوم في التحقيق المحاسبي يجرى تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف بدءاً من الأشعار الأولى و إنتهاء بتتبع النتائج النهائية و أن التحقيق المعمق يهدف إلى التأكد من صحة التصريحات الجبائية بمقارنتها مع مصادر خارجية و يعني ذلك أنه مجموعة عمليات المادية التي تسمح بالتأكد من صحة و مصداقية التسجيلات المحاسبية .

و يعتبر كذلك التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة إمتداد للتحقيق المحاسبي ، كما يمكن أن يكون مستقلاً عن هذا الأخير و هو مجموعة العمليات التي تهدف إلى إيجاد الفرق بين المداخيل الحقيقية و المداخيل المصرح بها و

بصفة عامة هي مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريحات الجبائية و هذا بإعطاء بعض الإحصائيات .

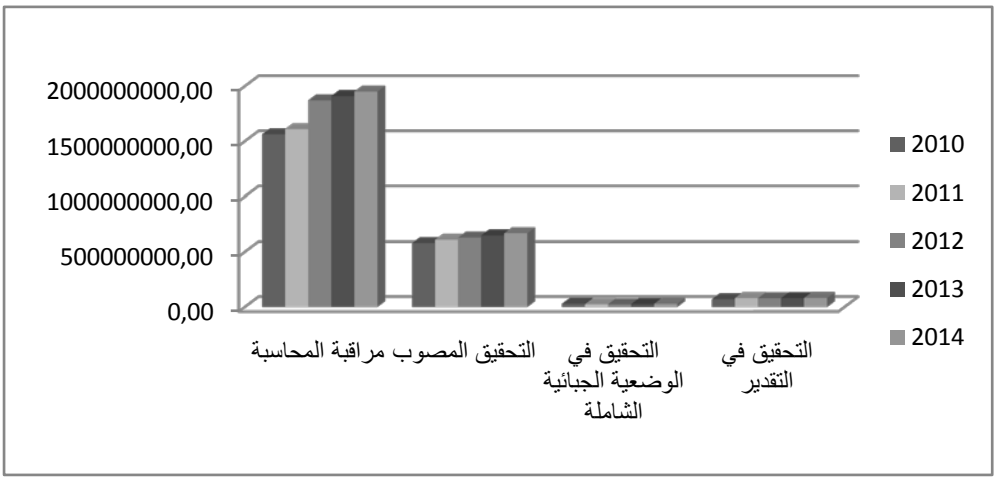
الجدول رقم (10) : المبالغ المتهربة خلال الفترة [2010 – 2014]

الوحدة (دج)

السنوات	2010		2011		2012		2013		2014	
نوع الرقابة	ع م	المتهربين بالمبالغ(دج)	ع م	المتهربين بالمبالغ(دج)	ع م	المتهربين بالمبالغ(دج)	ع م	المتهربين بالمبالغ(دج)	ع م	المتهربين بالمبالغ(دج)
رقابة المحاسبة	30	1563080120	33	1610310050	36	1870550000	38	1910770867	38	1950991734
التحقيق المصوب	17	580460320	20	610710300	22	630920190	22	650645793	22	670371396
التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة	12	28892790	8	25760900	8	24770390	9	27074221	8	29378034
التحقيق في التقدير	737	70700100	792	81050300	821	79070290	907	80721319	916	82372348
المجموع	796	2179503640	853	2327831550	887	2605310870	976	2669212191	984	2733113512

المصدر : مديرية الضرائب لولاية المدية ، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية .

الشكل رقم(11) : أعمدة بيانية توضح المبالغ المتهربة .



المصدر: من إعداد طالبة إعتماداً على معطيات الجدول.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (04-06) والشكل رقم (04-06) أن الإدارة تمكنت من اكتشاف مبالغ متهربة مهمة رغم قلة عدد الملفات إلا أن مبالغ المتهربة في تزايد كبير خاصة مابين 2011/ 2012 وهذا يدل على أن هناك رقابة وكذلك راجع إلى نوعية القضايا المبرمجة والقطاعات المستهدفة للرقابة عليها أكثر.

أما فيما يخص التحقيق المصوب أي المعمق الذي يعني التحقيق بشكل مفصل لجميع عدد الملفات ورغم ذلك مبالغ التهرب في تزايد مستمر مما يدل علي مساهمة التحقيق المعمق في الكشف عن التهرب الضريبي .

أما فيما يخص التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة نلاحظ أن عدد الملفات في إنخفاض وتزايد ورغم ذلك فإن المبالغ التهرب في تزايد وهذا ما حدث في سنة 2010 حيث كان عدد الملفات 12 ملف وكان مبلغ التهرب قد قدر بـ 28892790 دج أما فيما يخص سنة 2014 فقد كان عدد الملفات 8 ملفات وكان مبلغ التهرب كبير مقارنة بالسنة 2010 وهذا ما يفسر أن تزايد عدد الملفات أو انخفاضها ليس معيارا أساسيا في تزايد المبالغ المتهربة .

أما التحقيق في التقدير الذي يخص العقارات نلاحظ عدد ملفات كبير جدا مع مبالغ متهربة هذا يدل عدم تصريح الأفراد عن القيمة الحقيقية لمعاملاتهم العقارية خاصة مع غياب سوق عقارية منتظمة حتى تتخذها الإدارة

الضريبية كمؤشر علي مدي صحة الأسعار المصرح بها هذا من جهة ومن جهة أخرى أن الأسعار العقارات متباينة بشكل كبير جدا.

الجدول رقم (11) : الرقابة على التصريحات

خلال الفترة [2010 – 2014]

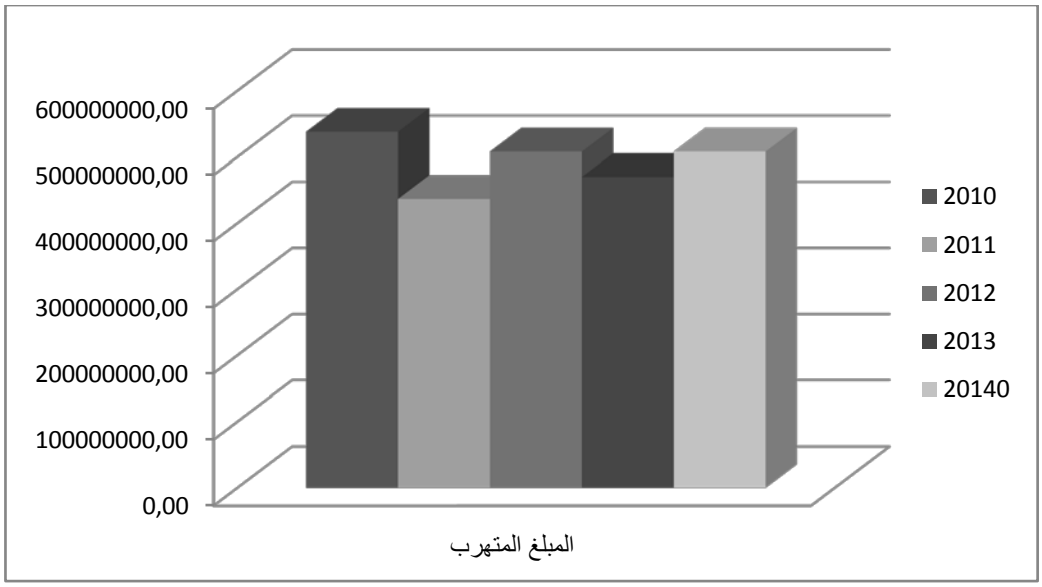
الوحدة (دج)

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
عدد الملفات	500	450	490	460	480
المبلغ المتهرب (دج)	538233047	437066934	508321923	470111228	508321923

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية ، المديرية الفرعية لعمليات الجبائية .

تكمن أهمية التصريحات في حصر الفئة الجبائية عددياً وفقا لنظام التصريح الحقيقي ، بما يضمن مصداقية و ملائمة الوعاء الجبائي و كذا للإنضباط القانوني كون هذه الفئة مجبرة على مسك محاسبة قانونية و إلتزام بالتصريحات اللازمة.

الشكل رقم (11) : أعمدة بيانية توضح المبالغ المتهربة في الرقابة على التصريحات .



المصدر: من إعداد الطالبة بناءاً على معطيات الجدول رقم(04-02)

نلاحظ من خلال هذا الشكل أن المبالغ المتهربة غير مستقرة خلال الفترة 2014/2010 تارة زيادة وتارة أخرى انخفاض .

الجدول رقم (12) متوسط التهرب على مستوي الرقابة في كل ملف خلال فترة 2014/2010

الوحدة (دج)

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
متوسط التهرب في الرقابة على التصريحات	1076466.09	971259.9	1037391.7	1021980.9	1059004.01
متوسط التهرب في مراقبة محاسبية	52102670.67	48797274.24	5195722.22	50283443.88	51341887.73
متوسط التهرب في التحقيق المصوب	34144724.70	30535515	28678190.45	29574808.78	30471427.09
متوسط التهرب في الوضعية الجبائية	2407.73	3220112.5	3096298.75	3008246.78	3672254.25
متوسط التهرب متوسط التهرب في التقدير (العقارات)	95929.58	102336.23	96309.73	88998.14	89926.14

المصدر : من إعداد الطالبة بناءاً على معطيات الجدولين رقم (05)و(11).

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن متوسط التهرب الضريبي في كل ملف هو في تزايد و هذا ما يدل علي أن الرقابة تقوم بشكل كبير على إكتشاف المتهربين و لكن لا يجب مقارنة كل ملف مع ملف أخر مع نوع أخر من الرقابة لأن كل ملف يعود إلى طبيعة الملفات المبرمجة و قيمة كل ملف حيث برمجة الملفات تقوم حسب رقم الأعمال و طبيعة النشاط و كذلك النتيجة الصافية

الجدول رقم (13) : نسب المتهربين خلال الفترة

[2014 – 2010]

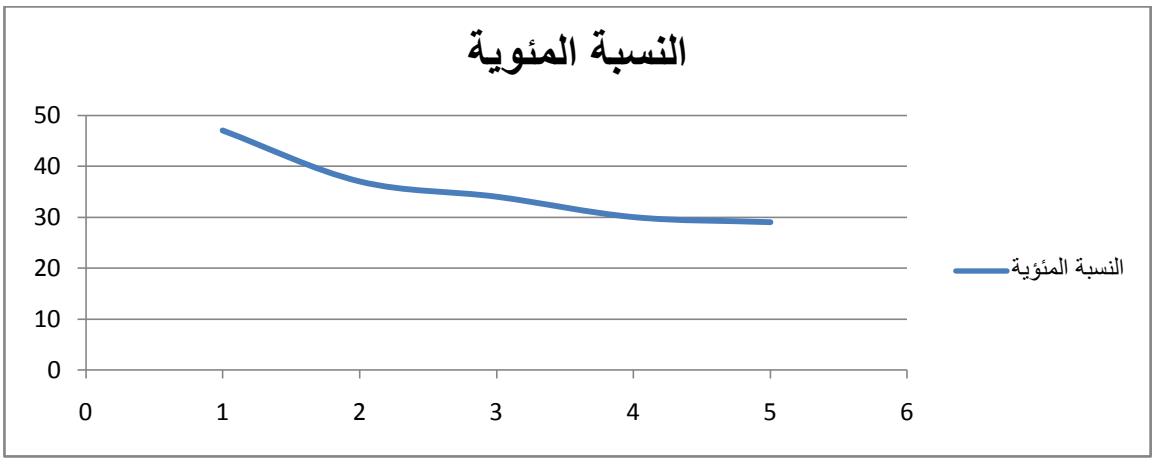
الوحدة (دج)

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
م ج حصيلة الضريبة (دج)	4542612664	6210934936	7547225817	8679879000	9362532183
م ج جدول الرقابات (دج)	2179503640	2327831550	2605310870	2669212191	2733113512
النسبة	٪47	٪37	٪34	٪30	٪29

المصدر: من إعداد الطالبة بناءاً على معطيات(05) و(10)

الشكل رقم (13) : منحنى بياني يوضح نسب المتهربين خلال الفترة

[2014 – 2010]



المصدر: من إعداد الطالبة بناءاً على معطيات الجدول13

نلاحظ من خلال هذا المنحني أن نسبة التهرب الضريبي خلال فترة 2014/2010 في تناقص ملحوظ هذا ما يدل على أن الرقابة الجبائية لعبت دوراً كبير في تقليل من هذه الآفة .

غير أن عملية تقدير التهرب الضريبي حسابيا بالأرقام و الإحصائيات تعتبر ضرورية و هذا حتى تتمكن السلطات العمومية من توجيه وتصحيح سياساتها الجبائية، فإن تقدير الصحيح للظاهرة عن طريق النسبة المئوية يبدو مستحيلا من ناحية العملية لأن التهرب بطبيعته غير مرئي حتى يمكن قياسه بمعايير محددة و الحصول على إحصائيات دقيقة عنه و عليه فإن كل المحاولات لحساب الظاهرة هي محاولة للتقرب من الحقيقة و إعطاء فكرة و لو بسيطة عن حساب التهرب الضريبي .

الخلاصة الفصل :

ومن خلال دراسة الجانب الميداني لمديرية الضرائب لولاية المدية وبالرغم من عدم إمكانية الحصول على المعلومات الكافية وصعوبة ذلك إلا أنه يمكن استخلاص أن الرقابة الجبائية على مستوى المديرية مازالت محدودة من خلال النتائج المحققة من خلال عملية الرقابة ، وعدم قدرة الرقابة في المساهمة الفعالة في تحسين التحصيل الضريبي بالإظافة إلى عدم قدرتها على مكافحة التهرب والغش لاختلال التوازن في الإمكانيات البشرية و المادية المتاحة .

الخاتمة عامة:

إن مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ليس بالأمر السهل، وذلك راجع منها إلى تعقد الظاهرة وارتباطها بالعديد من المجالات واحتوائها على شكل وطرق احتيالية يصعب إحصائها وكشفها هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن تطور الأنشطة الاقتصادية وأتساع دائرة المشاريع خاصة منها في القطاع الخاص، أدي إلى اتساع دائرة التهرب الضريبي الذي أتخذ أشكالا وأبعادا خطيرة، فالمكلف بالضريبة يعمل دائما بكل ما أتيح له من قدرات على تخفيض أسس الضريبة أو تخلص منها نهائيا دون مراعاة الآثار الضارة التي يحدثها على المستويات المختلفة، بدءا بالجانب المالي إلى مختلف النواحي الأخرى بالإضافة إلى نقص إمكانيات الإدارة الجبائية وعدم تحملها للمسؤوليات كاملة اتجاه هذه الظاهرة لعدم فعالية الرقابة وأيضا عدم وصولها الأهداف المنشودة والمسطرة لها بالإضافة إلى تعقد نصوص التشريع الضريبي وحركيتها من حيث الزمن وعدم بلوغ سياسة محكمة.

رغم أن الدولة الجزائرية عمدت إلى انتهاج جملة من السبل لمكافحة ظاهرة التهرب إلا أن هذه العمليات بقيت محدودة وعاجزة عن وقف استفحال هذه الظاهرة ومن أهم هذه السبل نجد الرقابة الجبائية التي تعتبر الوسيلة الأولى من أجل مكافحة التهرب الضريبي، والتي تعبر عن مجموعة الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التأكد من صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة ومتابعتها بهدف اكتشاف الأخطاء والعمليات التدليسية التي تكون بهدف التهرب. وتأخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال متمثلة في الرقابة االداخلية والتي تتم داخل المفتشية وهي عبارة عن رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق، كما توجد الرقابة خارجية الوضعية الجبائية.

وبالرغم من كل هذه الإجراءات وكل هذه التحديات تبقى ظاهرة التهرب الضريبي مستفحلة بشكل كبير، ورغم الإجراءات التشريعية والإدارية والميدانية المطبقة من خلال الإدارة الضريبية والتي جاء بها المشرع الجبائي إلا أنه لم يتم التوصل إلى إيجاد حلول تحد من حدة هذه الظواهر.

نتائج اختبار الفرضيات:

من كيفية المعالجة التي تم اعتمادها توصلنا إلى نتائج اختبار الفرضيات التالية:

– بالنسبة للفرضية الأولى بأن التهرب الضريبي يعبر عن ضياع حصيلة ضريبية مهمة من الوعاء الضريبي باستغلال أساليب على النصوص التشريعية، فقد تحققت، حيث اتضح لنا أن التهرب الضريبي يكون مشروعاً في الأساليب التي لا يتعدى بها على القانون ويكون غير مشروعاً حينما يستعمل المكلف طرقاً غير قانونية وتأثر سلباً على الحصيلة الضريبية لخزينة الدولة، كما يكمن تشخيص التهرب من خلال مختلف المؤشرات التي تدل علية وحصر أسبابه وآثاره .

–بالنسبة للفرضية الثانية الرقابة الجبائية والتحقيق الجبائي يعتبران من آليات المناسبة في الحد من التهرب الضريبي فقد تحققت

– اما بالنسبة للفرضية الثالثة مهما كانت الرقابة الجبائية فعالة، فإنها تحتاج إلي مساعدة من موارد بشرية ومادية من أجل إعطائها بالمعلومات اللازمة، وعلى هذا فإن الرقابة الجبائية لاتستطيع القضاء علي التهرب الضريبي لوحدها، وإنما يتم القضاء عليه بالتعاون الدقيق بين مختلف الهياكل، وتستطيع الرقابة الجبائية التخفيف من حدته بواسطة كشف الأخطاء المحاسبية والفحص المحاسبي والمعمق إذا الفرضية الثالثة صحيحة.

نتائج الدراسة :

على ضوء ماسبق تم التوصل إلى النتائج التالية :

– وجود عدة اختلافات في وجهات النظر للتهرب الضريبي من الناحية الاقتصادية والتشريعية، وجميع صور التهرب الضريبي تشترك في آثارها السلبية على السياسة الاقتصادية، وقد ينشأ التهرب الضريبي إما بلجوء المكلف إلى التخلص من الضريبة باستغلال غموض في النصوص الضريبية أو بالتحايل عليها و تجاوزها ويعتبر بذلك غشاً جبائيا .

– التهرب الضريبي من الظواهر الاقتصادية التي يصعب قياسها وتحديد معالمها، رغم وجود مؤشرات تدل على وجوده،

– نقص الأمن الذي يضمن للمواطنين خاصة أعوان المتابعة والرقابة للمختلف التهديدات أثناء قيامهم لمهمة التحصيل والتحقيق.

– نقص كبير في الوعي الضريبي لدي المكلفين عن دور الضريبة في تمويل الخزينة العامة مع عدم وجود ثقافة مالية تساعد الدولة للخروج من أزمات بشكل سريع حيث أن دافع الضريبة لا يستفيد من عائدات الضرائب بشكل مباشر إلا أن طبقة الأغنياء تدفع الضرائب بشكل أكبر وهي مستفيد الأساسي من مهام الدولة الأساسية (الدفاع الأمن القضاء، الهياكل القاعدية من طرق الجسور المطارات...إلخ).

– يؤدي عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشار الاقتصاد الموازي إلى استمرارية وزيادة حجم التهرب الضريبي، وذلك بسبب عدم ضبط السوق للمعاملات التجارية وكذلك عدم ضمان حرية المنافسة.

المقترحات والتوصيات :

إن النتائج التي توصلنا إليها تدفعنا إلى تقديم التوصيات التالية:

– دعم القدرات المصالح الجبائية في مجال متابعة التصريحات الجبائية وتوسيع الوعاء الجبائي.

– التوجه التام نحو طريقة المعالجة الالكترونية للملفات، ومحاولة تزويد الإدارة الجبائية بكل الوسائل الضرورية والكفاءات المناسبة لذلك.

– ضرورة التنسيق مصالح الإدارة الجبائية فيما بينها، وبين الإدارة الجبائية والبنوك ومصالح الجمارك من أجل حصر أعمال التهرب الضريبي، وهذا بإنشاء شبكة للمعلومات والاتصالات.

– العمل على التعريف الدقيق و الصريح لضاهرة التهرب الضريبي في الجزائر ومحاولة حصر كا المظاهر التي تتعلق به ومن ثم العمل على قياسه قصد محاربته .

آفاق الدراسة:

بعد دراسة وتحليل آليات مكافحة التهرب الضريبي ودراسته من كل الجوانب ومن ثم التوصل إلى النتائج السابقة مازالت هناك بعض النقاط الغامضة والتي يمكن أن تعالج في بحوث جديدة يمكن حصرها كالتالي :

- دور التحفيز الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي .

- واقع عصرنه النظام الجبائي الجزائري في مجالات التهرب والرقابة.

قائمة المراجع:

أولاً: مراجع باللغة العربية:

أ- الكتب

1. جامع (أحمد) ، علم المالية ، فن المالية العامة ، دار النشر العربية ، القاهرة ، 1975.

2. حسن الجندي ، القانون الجنائي الضريبي ، الجزء الأول ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2006 .

3. حسين طارق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، الطبعة الأولى، بدون دار النشر، 1963.

4. حسين عويض الله ، مبادئ المالية العامة ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1998.

5. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2004 .

6. دولار علي، عبد المنعم فوزي، مالية الدولة، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1962 .

7. سميرة ابراهيم أيوب، حامد عبديد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر،2002 .

8. عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار الجامعية الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر،2006 .

9. عبدالرحمن الصباح ، مبادئ الرقابة الإدارية ، دار زهران للنشر ، عمان ، 1997.

10. علي زغدود ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، القاهرة ، طبعة 1 ، 2011.

11. فوزي عطوي، المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت لبنان، 2003.

12. مُحَّد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 2، الجزائر .

مُحَّد حمو، منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2009

13. محمود عطية رياض، موجز في المالية العامة،بدون دار النشر، 1960.

14. غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، الأردن، دار البيارق،ط1 ، الأردن،199

15. لعيد صالحي، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2005 .

16. نعيمة بن رحو ، تقنيات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية.

ب – المذكرات:

1– الدكتوراه:

– حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة(1992-2004)، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.

2– الماجستير:

– عاشور يوسفي، دراسة تحليلية لظاهرة الغش الجبائي، حالة الجزائر، رسالة ماجستير، مالية ومحاسبة، جامعة المدي،2009.

– قتال عبد العزيز، أشكال تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة الجزائر،2003 2008، رسالة ماجستير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية،2009

– نصيرة يحياوي ، الغش و التهرب الجبائيين ، رسالة ماجستير ، معهد العلوم الإقتصادية ، جامعة الجزائر ، 1998

– سليمان عتير ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي ، رسالة ماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، جامعة بسكرة ، سنة 2012/2011 .

– عيسى بلخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي–حالة باتنة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستيرفي العلوم الاقتصادية فرع اقتصاد التنمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة،2004.

3- الماستر:

- بوزرورة خيرة ، بوزيدي كاهنة ، التهرب الضريبي في الجزائر و آليات مكافحته ، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق ، فرع قانون الأعمال ، تخصص قانون العام للأعمال ، جامعة عبد الرحمان ميرة ، جامعة بجاية ، سنة 2018 .

- غضبان مريم ، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي – دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية البويرة ، مذكرة لنيل شهادة الماستر مالية و محاسبة ، تخصص محاسبة و تدقيق ،كلية العلوم الإقتصادية و التجارية ، جامعة آكلي محند أواحاج ، جامعة البويرة ، سنة 2010،

- شاعة أحلام ، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ، شهادة ماستر ، قسم العلوم المالية و المحاسبية ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ، 2017/2016 .

- غزة مبروك ، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي ، شهادة الماستر ، في علوم التسيير ، تخصص فحص محاسبي ، قسم علوم ،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية و علوم التسيير ، جامعة مُحَّد خيضر ، بسكرة ، 20161/2015

- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة مُحَّد خيضر بسكرة، الجزائر، 2011-2010،

- بن معتوق خالد ، ميلي مُحَّد الأمين ، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة ماستر في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة مُحَّد بوضياف ، المسيلة ، 2017/2016.

ج- المجلات:

1- بوشيخي عائشة ، بوشيخي فاطمة ، أسباب التهرب الضريبي و أثره على الخزينة العامة في الجزائر ، مجلة دراسات جبائية ، المجلد 3 ، العدد 3 ، سنة 2016 ، جامعة البليدة 2 لونيسي علي

2-مُحَّد قلي ، فهيمة بلول ، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية و ضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة ، مجلة الإجتهاد للدراسات القانونية و الإقتصادية جامعة بومرداس ، المجلد 07 العدد : 6 السنة 2018

3-كريبي زبيدة ، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعات الضريبية ، مجلة مجلس الدولة ، العدد 7 ، الجزائر ، 2005.

د- القوانين:

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية، العدد 43المؤرخة في 2005/06/22،

2- قانون المالية لسنة 2010.

3- قانون الماليةلسنة2009.

4-المادة 20من المرسوم التنفيذي رقم06-327مؤرخ في 2006/09/18،

5- المادة 20 الفقرة2 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم وفقا للمادة 37 من قانون المالية لسنة 2009

6- المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية رقم 78 الصادرة بتاريخ 2009/12/31،

7- المواد من 52إلى 55 من القرار المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية و الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحيتها لوزارة المالية، المؤرخ في 1998/07/12، الجريدة الرسمية العدد 79 الصادرة بتاريخ 1998/10/25

8 - المرسوم التنفيذي رقم06-327 مؤرخ في 2006/09/18

هـ- الملتقيات:

- ولهى بوعلام ، الأزمة المالية و الإقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية ، الملتقى العلمي الدولي ، جامعة فرحات عباس ، سطيف، الجزائر، 20-21أكتوبر2009،

و- منشورات:

- رسالة المديرية العامة ، منشورات المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية 2012 ،

- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، منشورات 2003

-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20مكرر، قانون رقم : 9-2009 ، المؤرخ في 2009/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 2010، منشورات بيتري ، الجزائر

ثانياً: قائمة المراجع باللغة الفرنسية:

-A.Margairaz , la fraude fiscale et ses succédanés , 2 eme Edtion , corrigée 1977,

- André basilar , lescique fiscal, 2 eme édition dalloz , paris 1992 ,

- Colline fillipe la vérificateur fiscale , Edition économique , paris , 1979 .

-Michel Bovier, Marie christine, l'administration fiscale en France , puf, paris

-THIERRY Lambert, vérivication fiscale personnelle, économique , paris

Bulletin des services fiscaux , GGI, n19 , Alger print, 2000

- La lettre la DGI, direction générale des impots ,n30, 2008

مواقع الأنترنت:

1- هدى ن ، 7 آلاف مليار حجم التهرب الضريبي سنوياً ، مقال تم نشره على الموقع الإلكتروني ، www.Djarairess.com ، تم الإطلاع عليه يوم 2019/02/17