جامعة يحي فـارس بالمديــة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية

وعلوم التسيير

قسم: العلوم الاقتصادية

تخصص: اقتصاد نقدي وبنكي

الموضوع:

أثر التهرب الضريبي على الموارد المالية للخزينة العمومية
دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية
الفترة (2014 -2017)

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية

من إعداد الطالبتين:

- بن قارة هاجر
- سعاد بوزراع

تحت إشراف الدكتور:

برابح محمد

لجنة المناقشة:

خليل محمد	رئيس اللجنة
برابح محمد	مقررا ومشرفا
كحلة عبد الغني	عضوا ممتحنا

السنة الجامعية: 2018 –2019

شكر وتقدير

الحمد لله الذي شرح صدورنا وأنار عقولنا بالعلم ويسر أمورنا وقدرنا على إنجاز هذا العمل المتواضع.

كلمة شكر و احترام وتقدير إلى الدكتور المشرف" برابح محمد" الذي لم يبخل علينا بإرشاداته ونصائحه القيمة.

نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل

إلى كل عاملي وعاملات المكتبة الجامعية

إلى كل من ساعدنا ونخص بالذكر الطالبة إيمان والطالب حمزة نرجو من الله أن يوفقهم إلى ما يحب ويرضى .

إلى كل الأساتذة الأفاضل الذين رافقونا طيلة مشوارنا الدراسي.

شكرا

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم: لك الحمد ربي على عظيم فضلك وكثير عطاءك

إلى أغلى ما أملكه في هذه الدنيا، ينبوع المحبة، العطاء والحنان المتدفق قرة عيني والدايا أدامهما الله تاجا فوق رؤوسنا .

الى من كان الى جانبي دائما وكان نعم السند اخي" رحيم"

الى امي الثانية اختي" سمية"

إلى توأم روحي زوجي العزيز " محمد" حفظه الله

الى اختي العزيزة التي ساعدتني كثيرا" اميرة"

إلى جميع أساتذتي وزميلات المشوار الدراسي وخاصة صديقتي " سعاد بوزراع".

"هاجر"

إهداء

تبارك الذي أهدانا نعمة العقل وأنار سبيلنا بنور العلم ومهد لنا طريق النجاح بكل تقدير وعرفان

فالحمد لله حتى ترضى، والحمد لله إذا رضيت والحمد بك بعد الرضا

أن وفقتني لإتمام هذا العمل الذي أهدي ثمرته إلى:

أعز ما أملك في الوجود أمي الحبيبة وأبي العزيز.

إلى أخي " شكيب"

وأختي الحبيبة التي لطالما كانت الى جانبي" هاجر"

الى وزوجي العزيز" عبد الله"

إلى رفيقتي التي شاركتني هذا العمل " هاجر بن قارة".

الى زملائي في العمل

إلى كل طلبة السنة الثانية ماستر تخصص اقتصاد نقدي وبنكي

إلى كل أساتذتي الكرام الذين رافقوني طيلة المشوار الدراسي.

"سعاد"

مستخلص

إن تهرب المكلفين من دفع الضريبة مرتبط باستخدامهم لطرق احتيالية وأساليب عدة تساعدهم في التملص من دفعها، مما يجعل من هذه الظاهرة تتفاقم أكثر وتسبب المساس في مختلف الجوانب التي تؤدي إلى تعطيل المشاريع العامة.

تناولت الدراسة موضوع اثر التهرب الضريبي على موارد الخزينة العمومية وآليات مكافحته و هي ظاهرة خطيرة تمس الاقتصاد الوطني، مما ينعكس سلبا على الخزينة العمومية والإنفاق العام،

و بهدف ارسال مقاربة علمية حول إشكالية البحث اعتمدت الدراسة على بعض الإحصائيات التي تبين مدى فعالية أدوات الرقابة الجبائية للحد من الظاهرة.

الكلمات المفتاحية: التهرب الضريبي، الخزينة العمومية، الانفاق العام، الرقابة الجبائية، الضريبة

Résumé:

l 'étude a pour thème l’impact de l'évasion fiscale sur les ressources du trésor public et ses mécanismes de contrôle considère comme un phénomène sérieux affecte l'économie nationale, ce qui a eu un effet négatif sur la trésorerie et les dépenses publiques ,l'étude en question s’est appuyé sur des statistiques qui démontrent l'efficacité des outils des contrôle fiscal pour faire face a la fraude fiscale l’évasion fiscale des contribuables est liée a l'utilisation de méthodes frauduleuses et de nombreuses méthodes les aident a échapper a leur paiement, aggravant ce phénomène et causer des préjuges dans divers. aspects qui conduisent a la perturbation des projets publics

mots clés:

L évasion fiscal, **trésor public**, **dépenses publiques**, **controle fiscal** , **l impots**.



فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
شكر	
إهداء	
إهداء	
مستخلص	
فهرس المحتويات	III-I
قائمة الأشكال والجداول	IV
قائمة الرموز والمختصرات	V
مقدمة	أ- د
الفصل الأول:الاطار المفاهيمي لاشكالية التهرب والفش الضريبي	36-1
تمهيد	2
المبحث الأول:ماهية التهرب الضريبي والغش الضريبي	3
المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وطرقه	3
المطلب الثاني: مفهوم الغش الضريبي و انواعه	10
المطلب الثالث: الفرق بين التهرب الضريبي والغش الضريبي	12
المبحث الثاني:مراحل وأنواع وأسباب التهرب الضريبي	14
المطلب الأول:مراحل التهرب الضريبي	14
المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي	15
المطلب الثالث: أسباب التهرب الضريبي	18
المبحث الثالث: قياس التهرب الضريبي آثاره وطرق مكافحته	21
المطلب الأول: مناهج قياس التهرب الضريبي	21
المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي	28
المطلب الثالث: طرق مكافحة التهرب الضريبي	31

خلاصة الفصل	36
الفصل الثاني:الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي	75-37
تمهيد	38
المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية	39
المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها	39
المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية	42
المطلب الثالث: الاطار القانوني للرقابة الجبائية	46
المبحث الثاني: أدوات الرقابة الجبائية	53
المطلب الأول: التحقيق المحاسبي	53
المطلب الثاني:التحقيق المصوب	58
المطلب الثالث: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية	61
المبحث الثالث: فعالية الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي	63
المطلب الأول: العوامل المعيقة لدور الرقابة الجبائية	63
المطلب الثاني: مكافحة التهرب الضريبي والعقوبات المترتبة عليه	65
المطلب الثالث: مقترحات تفعيل دور الرقابة الجبائية	69
خلاصة الفصل	75
الفصل الثالث: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية الفترة 2014-2017	96-76
تمهيد	77
المبحث الأول: الهيكل التنظيمي والوصفي لمديرية الضرائب لولاية المدية	78
المطلب الأول: نبذة تاريخية عن مديرية الضرائب لولاية المدية	78
المطلب الثاني: الهيكل الاداري لمديرية الضرائب لولاية المدية	78
المطلب الثالث: مهام وصلاحيات مديرية الضرائب لولاية المدية	80
المبحث الثاني: دراسة إحصائية لواقع التهرب الضريبي مديرية الضرائب لولاية المدية	87
المطلب الأول: التطور الكمي لأعوان مديرية الضرائب لولاية المدية	87

المطلب الثاني: دراسة إحصائيات الحصيلة الضريبية لولاية المدية	88
المطلب الثالث: تحليل الدراسة الاحصائية	89
المبحث الثالث: تقييم النتائج الاحصائية على موارد الخزينة العمومية لولاية المدية.	91
المطلب الأول: تحليل و دراسة التقديرات الضريبية لولاية المدية	91
المطلب الثاني: دراسة تطور حصيلة الإيرادات الضريبية	92
المطلب الثالث: : تأثير التهرب الضريبي على موارد الخزينة العمومية	93
خلاصة الفصل	96
خاتمة	98
قائمة المراجع	102

قائمة الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
(**1–2**)	المخطط العام لمراقبة الوثائق	44
(**2–2**)	أنواع الرقابة الجبائية	46
(**1–3**)	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية	79
(**2–3**)	تطور عدد القضايا الموجهة للعدالة من سنة 2014 الى 2017	88
(**3–3**)	التمثيل البياني لتطور التقديرات الضريبية خلال الفترة 2014 2017	92
(**4–3**)	التمثيل البياني لتطور حصيلة الإيرادات الضريبية خلال الفترة 2014 2017	93

قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
(**1–3**)	التطور الكمي لاعوان مديرية الضرائب لولاية المدية	87
(**2–3**)	عدد القضايا الموجهة للعدالة من سنة 2014 الى 2017	88
(**3–3**)	الحصيلة الضريبية من سنة 2014 الى 2017	89
(**4-3**)	التقديرات المقرر الوصول لها من الضرائب خلال الفترة 2014 الى 2017	91
(**5-3**)	موارد الخزينة العمومية من التحصيلات الضريبية للسنوات من 2014 الى 2017	92

قائمة الرموز والمختصرات:

الرمز	المعنى باللغة العربية و الفرنسية
(**VC**)	التحقيق المحاسبي **vérification de comptabilite**
(**VP**)	التحقيق المصوب **verification ponctuelle**
(**VASFE**)	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة **Vérification a approfondie de situation fiscal D' ensemble**
(**TVA**)	الرسم على القيمة المضافة **taxe sur la valeur ajoutée**



مقدمة

مقدمة:

تعتبر الخزينة العمومية الممول الأساسي للدولة وهي بمثابة إدارة عمومية و اهم منشاة مالية مكلفة بتسيير مالية الدولة، وهي التي تتولى عملية تمويل كل النفقات عن طريق تحصيل الإيرادات، فمن المداخيل التي تدعم الخزينة العمومية هي الموارد الجبائية او الجباية العادية المتضمنة مختلف أنواع الضرائب والتي تكون على مستوى الإدارات الضريبية ،حيث تقوم هده الأخيرة بفرض جميع الرسوم والضرائب على جميع الأنشطة والاشخاص والمؤسسات التي تعود حصيلتها بطبيعة الحال الى الخزينة العمومية.

يعتبر فرض الضريبة وتحصيلها من الحقوق السيادية التي تتمتع بها الدولة في مواجهة كل مواطنيها، التي من خلالها تضمن إشباع مختلف الحاجيات العامة عن طريق مساهمة كل المواطنين في إيرادات الخزينة العمومية وتمويل التكاليف العمومية حسب القدرة الضريبية لكل مواطن.

كما تعتبر الضريبة الأداة الرئيسية في المجتمعات المعاصرة التي تستعملها الدولة لتعديل الهيكل الاجتماعي والاقتصادي وتحقيق أكبر قدر من الرفاهية لمختلف فئات المجتمع، سواء عن طريق تخفيض عبء الضريبة أو زيادته للتأثير على القدرة الشرائية أو حجم المعاملات ،و لكننا نرى أن من الظواهر التي تفشت في المجال الضريبي هو هروب البعض من أداء واجباتهم الجبائية او ما يعرف بالتهرب الضريبي، و هو تحايل المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية مستخدمين طرق و أساليب سواء بطريقة مشروعة أو بطريقة غير مشروعة، ونظرا لأهمية الموضوع وكثرة أبعاده فقد اختلفت الآراء في تحديد أسباب التهرب الضريبي، فمنهم من أرجعها إلى وجود ثغرات في التشريعات الاقتصادية التي يقوم المكلف باستغلالها، ولا يمكن بذلك فرض أي عقوبة عليه ومنهم من أرجعها إلى ضعف الإدارة الضريبية وسوء التسيير فيها.

يتعلق التهرب الضريبي بسوء نية المكلف لذا يلجأ إلى التهرب و الغش الضريبيين،اذيستوجب علي الدولة الجزائرية بصفة خاصة الى الحد من هذه الظاهرة وذلك عن طريق وضع قوانين صارمة في حق المكلفين بالضريبة ووضع أجهزة رقابة و استخدام وسائل ردعية من شانها التخفيف من هذه الظاهرة.

إشكالية الدراسة:

يقوم بحثنا على صياغة الإشكالية على النحو التالي:

ما مدى تأثير التهرب الضريبي على الموارد المالية للخزينة العمومية وما هي الطرق والسبل لمكافحته؟

الأسئلة الفرعية

لقد تم دعم الإشكالية بجملة من الأسئلة الفرعية:

- ماذا نقصد بالتهرب الضريبي ؟
- فيم تكمن أساليب مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ؟
- ما مدى تأثير ظاهرة التهرب الضريبي على الخزينة العمومية ؟

فرضيات البحث:

وللإجابة على هذه التساؤلات قمنا بتحديد مجموعة من الفرضيات:

- تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي جريمة يعاقب عليها القانون الجبائي الجزائري تتسبب بالدرجة الأولى بالمساس بالمال العام للدولة؛
- تعتبر الرقابة الجبائية أسلوب مهم وأداة اساسية لمحاربة التهرب الضريبي؛
- تتأثر الخزينة العمومية بتأثر الموارد المحصلة من الجباية بنسبة كبيرة جدا؛

أهمية البحث :

تكمن أهمية دراستنا لهذا الموضوع في كونه يعالج ظاهرة اقتصادية دولية من شأنها شل سيرورة الخزينة العمومية، باعتبار الضرائب مصدر هام و ذو مساهمة فعالة في رفع نسبة ايراداتها ،لاسيما المساهمة بشكل أو بآخر في تطوير وتنمية الاقتصاد القومي بأي بلد ،لذا كان هذا الموضوع محل نقاش وجدال واسع النطاق للعديد من الاقتصاديين اللذين حاولوا ايجاد الحلول الملائمة للظاهرة.

دوافع اختيار الموضوع:

- الميل الشخصي للبحث في المجال الجبائي؛
- التهرب الضريبي من المواضيع التي يشهدها الواقع الجزائري؛
- معرفة قدرة النظام الضريبي على تمويل الخزينة العمومية؛
- محاولة تصور آليات تفعيل الرقابة الجبائية من اجل إعطاء فعالية اكبر لها في ظل تنامي الظاهرة.

صعوبات الدراسة:

قلة المعلومات الحقيقية التي يمكن أخذها من الادارات والهيئات المختصة مثل مديرية الضرائب بحجه السر المهني على الخصوص منها احصائيات التهرب الضريبي في الجزائر، ولولا تشجيع الأستاذ المشرف "بارك الله فيه وسدد خطاه" لكدنا أن نفشل في الحصول عليها، بالإضافة إلى ندرة البحوث والدراسات التي تتناول دراسة إحصائية وتطبيقية لواقع التهرب الضريبي وانعكاساته على موارد الخزينة العمومية.

منهج الدراسة:

اعتمدنا في هذه الدارسة على المنهج الوصفي التحليلي وذلك بتقديم مختلف التعاريف المتعلقة بهذاالموضوع، بالإضافة إلى تحليل بعض الاحصائيات المتعلقة به.

حدود الدراسة:

لقد تمت الدراسة علي مستوي المديرية العامة للضرائب لولاية المدية من الفترة 2014 الى غاية 2017

الدراسات السابقة:

لا يخلو أي بحث او دراسة من وجود مراجع خلفية مشابهة ،يمكن حصر أهم الدراسات التي لها مزايا مشابهة للموضوع المراد دراسته ولكنها لم تتطرق إليه بهذا الشكل.

الدراسة الأولى:

- لجلط هشام: الأساليب الحديثة للرقابة الجبائية في الجزائر دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية للفترة 2007- 2012 مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية جامعة المدية هدفت هذه الدراسة الى الإلمام بكل جوانب موضوع الرقابة الجبائية، ومعرفة مدى تأثيرها على مكافحة التهرب الضريبي، حصر الآليات والأساليب التي يعتمدها النظام الضريبي الجزائري في مجال الرقابة الجبائية ومحاولة تقييمها ومعرفة أفاقها المستقبلية.

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

الدراسة الثانية:

- عاشور يوسفي: دراسة تحليلية لظاهرة الغش الضريبي(حالة الجزائر)، رسالة ماجستير تم تقديمها على مستوى كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة المدية،سنة 2009 حيث تهدف الدراسة الى خطورة التهرب الضريبي وآثاره السلبية مما يعيق التنمية الإقتصادية وعدم تحقيق العدالة و دراسة فعالية الرقابة للحد من هذه الظاهرة.

الدراسة الثالثة:

- كحلة عبد الغني: تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الاصلاح الضريبي، رسالة ماجستير تم تقديمها على مستوى كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة المدية،سنة 2012 قامت الدراسة على طرح مختلف أساليب و أدوات الرقابة الجبائية من اجل وضع قوانين جبائية إصلاحية تقلل من حدة الجرائم الضريبية .

هيكل البحث :

إن طبيعة هذا الموضوع ،استدعت الى أن يتم تقسيمه إلى ثلاثة فصول يمكن عرضها على النحو التالي:

الفصل الأول : تم تخصيص هدا الفصل لدراسة الإطار النظري للتهرب الضريبي وهذا من خلال تسليط الضوء على ماهية التهرب و الغش الضريبيين والفرق بينهما بالضافة الى قياس التهرب الضريبي آثاره وطرق مكافحته

أما **الفصل الثاني** : فسيتم التعرض فيه إلى ماهية الرقابة الجبائية (مفهومها ، أنواعها أهدافها) ،الاطار القانوني للرقابة الجبائية و الحقوق المخولة لها ،بالإضافة الى أدواتها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي و الإجراءات الصارمة التي تتخذها في حق المتهربين من الضريبة

في حين سيتناول **الفصل الثالث** تكريس للجانب التطبيقي، حيث نقوم بدراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية المدية

والخاتمة استنتجنا ان ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة يصعب السيطرة عليها ودلك لتنوع الطرق و السبل التي ينتهجها المكلفون بالضريبة من اجل التملص منها .



الفصل الأول:
الإطار المفاهيمي لإشكالية التهرب الضريبي

تمهيد:

من المعروف أن الضريبة تمثل عبئا على الفرد، حيث يرى أنه لا يوجد مقابل لدفعها، وإنما يدفعها باعتباره عنصرا في المجتمع و مساهمة منه في التكاليف العامة، ومن هنا بدأت تظهر فكرة الهروب من الواجبات الجبائية ولتحقيق هذا الغرض قد يستعمل الفرد تقنيات وطرق مختلفة وهذا ما يصطلح عليه "بالتهرب الضريبي".

ونظرا للآثار السلبية الناجمة عنه والتي تؤثر سلبا علي الأوضاع الاقتصادية و على الخزينة العمومية ككل تطرقنا في هدا الفصل إلى ثلاث مباحث أساسية مقسمة إلى عدة مطالب.

المبحث الأول :ماهية التهرب الضريبي و الغش الضريبي.

المبحث الثاني: مراحل وأنواع وأسباب التهرب الضريبي.

المبحث الثالث: قياس التهرب الضريبي آثاره وطرق مكافحته.

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي والغش الضريبي

إن ظاهرة التهرب الضريبي مشكلة أساسية تعاني منه جميع الدول سواء كانت متقدمة ونامية، وهذه المشكلة تقلص من مستوى الحصيلة الضريبية أي التقليص من مداخيل الدولة، وبالتالي التقليص في تمويل النشاطات الاقتصادية والاجتماعية.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وطرقه

بتعدد الأبحاث و الدراسات الاقتصادية تعدد مفهوم التهرب الضريبي فكان له مفاهيم مختلف يصعب تحديدها بدقة

الفرع الأول:تعريف التهرب الضريبي

سنتطرق إلى مجموعة من التعاريف نذكر منها ما يلي:

1. " زين العابدين ناصر "يعرفه بأنه" :محاولة الشخص الذي تتوفر فيه شروطا لخضوع للضريبة عدم دفعها كليا أو جزئيا متبعا في ذلك طرق وأساليب مخالفة للقانون[1].
2. في حين يعرفه"ناصر مراد "بأنه ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني بعدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينتقل عبئها إلى شخص آخر،ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة[2].
3. كما يعرفه الدكتور عبد المنعم فوزي" التهرب من الضريبة هو التخلص بإحدى الوسائل المختلفة من الالتزام بدفعها وهو يفسر عادة إلى تهرب مشروع وغير مشروع[3].
4. عرف لوسيان مهال "التهرب الضريبي ما هو إلا تحايل على القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة أو من أجل تخفيض الوعاء الضريبي[4].

---

[1] صلاح زين الدين،الإصلاح الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000،ص127 .

[2] ناصر مراد،التهرب والغش الضريبي في الجزائر، قرطبة للنشر والتوزيع، 2000،ص6 .

[3] عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية،ص22 .

[4] Lucien Mehl, science et technique, P.U.F 1959 Tome 2, P 733.

من خلال هذا التعريف نجد أنه يركز على نوع واحد من المكلفين بالضريبة و على نظام التقدير الحقيقي فقط، كما نجد أنه يخص بالذكر الفرد المادي الذي يسعى إلى التخفيض من الوعاء الخاضع للضريبة، و على المكلف السيء النية الذي يسعى للهرب من آداء واجب الضريبي.

و يرى مارقيراز : " أن هناك تهرب ضريبي إذا أمكن استعمال طرق تمكن من الهروب من الضريبة في حين لم ينص المشرع على منفذ الهروب، فالتهرب في معناه الواسع هو مجرد عمل أو فعل، ينجز عنه سوء النية بهدف المغالطة أو المخادعة[1].

من خلال هذا التعريف يتضح لنا أنه يتناول جانبا واحدا من الجوانب المتسببة في حدوث التهرب وهو الدافع النفسي و الإداري، كما يتناول مكلف واحد و هو المكلف سوء النية.

تعريف شامل للتهرب الضريبي :" التهرب الضريبي عبارة عن جميع المخالفات القانونية التي تعني عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو استعمال الفجوات القانونية لصالح التملص من دفع الواجب الضريبي بجميع الوسائل و الأشكال سواء بجزء المبلغ الواجب الدفع لخزينة الدولة و التي تستعمله من أجل تغطية نفقاتها الاجتماعية و أهدافها الاقتصادية و ذلك بهدف الوصول بالمجتمع و الاقتصاد الوطني إلى التنمية الاقتصادية و الاجتماعية".[2]

الفرع الثاني: طرق التهرب الضريبي

تتنوع أساليب التهرب الضريبي وتختلف باختلاف النظام الممارس، ويمكن أن نجد طريقتين للتهرب من الضريبة، الأولى تسمى بطريقة العمليات الحسابية، ونعني بها طريقة تخفيض الإيرادات وطريقة تعظيم النفقات، والثانية تسمى بطريقة العمليات المادية والقانونية.

[1]AndreMargairaz, La fraude fiscale et ses succédais, E2, 1997, P30.

[2] عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية، دار النهضة العربية، بيروت،ص128.

1- الإخفاء المحاسبي :

حسب ما يقول (J.cNartinez) " تتعدد طرق التهرب الضريبي و التي تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات أو الاستيراد دون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبيا مرورا بتضخم الأعباء القابلة للخصم. [1]

وعليه فأهم طرق التهرب عن طريق الإخفاء المحاسبي هي :

1-1- التهرب بتخفيض الإيرادات :

تعد الطريقة الأحسن و الأكثر استعمالا ، والتي من خلالها يعتمد المكلف لتخفيض و تقليص الوعاء الضريبي ، وتفادي أو التصريح على جزء كبير من الإيرادات التي تدخل في حساب الربح الخاضع للاقتطاع .

و يتم بعد التسجيل المحاسبي لبعض الإيرادات بصفة كلية أو جزئية ، وتفادي التصريح بها تحت أي شكل من الأشكال التالية:

-البيع دون فاتورة: و تتم العملية بالدفع نقدا بحيث لا تترك أثرا لذلك (تفادي استعمال الشيك) ، وفي أغلب الأحيان يتفق المورد مع الزبون بأن يسلمه وصلا للسلع و المواد، أو فواتير مؤقتة إن صح التعبير ليتم نقلها دون مشاكل في حالة التعرض للمراقبة من طرف مصالح الدرك أو المصالح الأخرى المختصة ، على أن يتم تمزيق ذلك الوصل أو الفاتورة بعد الوصول لمحل الزبون ، أو إعادته للمورد في مرة قادمة ليطمئن أكثر ، ويقوم بإتلاف الوثيقة بنفسه دون ترك أثر لذلك .[2] عن 20 مليون دينار ، تبين أن المبالغ المخفية مقارنة بالمبلغ الإجمالي للمشتريات كمعدل سنتين قدرت بـ73%.[3]

[1] محمد حملاوي ، التهرب الضريبي ، و للاطلاع عليه يمكن زيارة موقع الإنترنيت ::http : w ww .Sarantit.com ،ص23.

[2] براغ محمد ، الاقتصاد غير الرسمي : مظاهره و أسبابه، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2001، ص 60.

[3] المجلس الوطني الاقتصادي و الاجتماعي ، القطاع غير الرسمي أوهام و حقائق، الجزائر، 2004، ص67.

–عدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة[1]، كما في حالة تنازل أو بيع المؤسسة لعنصر من عناصر أصولها الثابتة لأحد مسيريها بقيمة أدنى من سعرها الحقيقي .

– بيع بعض الفضلات و المهملات التي تكون صالحة في صناعات تحويلية أخرى دون التصريح بها كبيع فضلات البلاستيك ، الورق ، الجلود ، و الخشب.

–فوترة العملية بسعر أقل من السعر الحقيقي ، حيث يتم دفع السعر المسجل في الفاتورة بشيك ، و المبلغ الباقي نقدا و يظهر هذا الغش إذا كانت للمورد أعباء أو تكاليفا لا يستطيع تسجيلها محاسبيا كمنح رشاوي مثلا أو شراء بعض المواد بدون فاتورة ، ففي هذه الحالة تكون التكلفة الحقيقية للسلعة أكبر من التكلفة المحاسبية ، فيعمل المورد على تخفيض سعر البيع الرسمي حتى يخفض من قيمة الربح الخاضع للضريبة .[2]

و السؤال المطروح هنا : لماذا يقبل الزبون شراء منتوج أكبر من السعر المسجل في الفاتورة ؟.

و السبب الحقيقي هو إذا كانت السلعة من السلع النادرة التي يمكن تسويقها بسعر مرتفع جدا في الأسواق الموازية .

1–2– التهرب بزيادة التكاليف:

وتتم بمحاولة المكلف التضخم من تلك النفقات المتعلقة بنشاط المؤسسة أو بتسجيل بعض التكاليف غير المرتبطة بنشاط المؤسسة ، سعيا منه لتخفيض نتيجة الربح الخاضع للضريبة . و لكن وفق الشروط التالية :

- أن تكون موضوعة في صالح نشاط المؤسســة.
- أن تكون لها علاقة مباشرة بنشــاط المؤسسة.
- أن تتصل بأعباء فعلية مرفقة بمبررات ووثائق رسمية .

[1] عيسى براق ، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الجبائي ، دراسة النظام الرقابي الجزائري، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2001، ص 75.

[2] براغ محمد ، الاقتصاد غير الرسمي ، مرجع سبق ذكره، ص60-61.

- أن تكون حدود السقف الذي حدده القانون.

1-3- المستخدمين الوهميين:

و تتمثل هذه الطريقة في :

- التسجيل المحاسبي لأجور و مرتبات متعلقة بعمال ، ومستخدمين وهميين لا وجود لهم أصلا في المؤسسة،" كأن يجعل صاحب المؤسسة لزوجته الماكثة بالبيت أجرا على أساس أنها تشتغل سكرتيرة أو مساعدة بالمؤسسة ، أو كأن يوظف عاملة منظفة في البيت ،و يسجلها كعاملة بالمؤسسة.[1]

- الرفع من مكافآت أشخاص لا يمارسون في الواقع أي وظيفة داخل المؤسسة.[2]

1-4- النفقات و المصاريف العامة غير المبررة :

و هي تلك النفقات المصرح بها لدى إدارة الضرائب و التي لا تكون لها أي علاقة بنشاط المؤسسة أو غير مبررة ، والتي تؤدي بالضرورة إلى تضخيم التكاليف المراد خصمها من الربح الخاضع للاقتطاع الضريبي ، ومن بين هذه الحالات نذكر:

- الانخراط في تسجيل المكافآت .

- تسجيل الأعباء العامة الخارجة عن نطاق الاستغلال، كتسجيل نفقات الصيانة للسيارات بأسم مؤسسة مستغلة في معظم الأوقات و لأغراض شخصية .

1-6- الإهتلاكات الوهمية :

محاسبيا تسجل الاهتلاكات الوهمية بالمبلغ المحدد حسب نسبة امتلاك الاستثمار المعني –أي اعتمادا على مدة حياته–، ومبلغ حيازته خارج الرسم على القيمة المضافة ، وذلك في نهاية كل سنة في حساب مخصصات

[1] براغ محمد ، الاقتصاد غير الرسمي ، مرجع سابق، ص 61.

[2] عيسى براق ، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي، مرجع سابق، ص 76.

الاهتلاك ، (و هو حساب من حسابات التكاليف) حتى استرجاع المبلغ الأصلي للاستثمار عند نهاية عمره الإنتاجي.

2- الإخفاء القانوني :

و تعد هذه الطريقة أكثر تنظيما ، وأرقى تقنية من سابقاتها و تكمن في :

- التهرب عن طريق عمليات وهمية .
- التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية.

2-1- التهرب عن طريق عمليات وهمية :

و يتمثل في البيع دون فواتير ، أو استعمال فواتير خاطئة للاستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات[1].

و لما كان التحقيق الجبائي يهدف إلى التحقيق من أن كتابات الدفاتر المحاسبية مطابقة للتبريرات المقدمة عن طريق الفواتير يكفي أن يستعين المكلف المعني بمؤسسات ليتحصل على فواتير مزورة باسم مؤسسات وهمية:

- إما تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم أعماله بقيمة الرسم الوهمي المسجل في الفواتير المزورة.
- أو تخفيض الربح الخاضع للضريبة نتيجة لما تحمله الفواتير من مبالغ خيالية .

2-2- التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية :

و يتمثل هذا الشكل من الغش في محاولة إظهار عملية قانونية تحت شكل عملية أخرى تتمتع بنظام جبائي أكثر امتيازا ، أو إظهارها بمظهر عملية أخرى معفاة من الضريبة ، و لتوضيح ذلك في الجزائر مثلا ، هناك بعض السلع المستوردة خاضعة لنظام الأسعار المعيارية عند الجمركة كالأقمشة مثلا ، فتاجر الأقمشة إذا

[1] عيسى براق ، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي، مرجع سابق ،ص ص 77 ،78.

أراد استيرادها و الإفلات من هذه الضريبة ، يقوم باستيرادها بصفة الصناعي الذي يستورد الأقمشة على أساس أنها مواد أولية و ليست بضاعة لغرض البيع .

3- الإخفاء المادي:

يتمثل الإخفاء المادي في إخفاء المكلف لأملاكه بصفة جزئية، أو كلية حتى تبقى بعيدا عن كل اقتطاع ضريبي.

ففي حالة الإخفاء الجزئي يكون المكلف معروفا لدى الإدارة الجبائية ، ولكنه يخفي جزءا من ممتلكاته أو مخزوناته أو عدم احترام المعايير المتعارف عليها في الإنتاج ، أو عدم احترام المعايير المتعارف عليها في الإنتاج .

أما الإخفاء الكلي فإن المكلف يكون غير معروف تماما لدى الإدارة الجبائية و مارس نشاطه في السوق الموازية، لذلك يصعب على الإدارة تحديده و الوصول إليه.[1]

الفرع الثالث: أسباب التهرب الضريبي

إن لمشكلة التهرب الضريبي أسباب عديدة بسبب دوافع ذاتية ونفسية وأخلاقية... ومن بين هذه الأسباب ما يلي[2]:

_ضعف مستوى الخلقي والوعي الضريبي أي غياب شعور المكلف بالضريبة بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة

_تخلف التنظيم الهيكلي للنظام الضريبي أي عدم وجود استقرار التنظيم السياسي والاقتصادي والاجتماعي الذي يؤدي إلى كثرة التعديلات في التشريعات الضريبية وسوء النظام؛..وبالتالي عجز الدولة عن مكافحة حالات التهرب الضريبي.

_ثقل عبء الضريبة بمعنى عدم تناسب أسعارها مع القدرات التكليفية للأفراد.

[1] عيسى براق ،دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي ، مرجع سابق ،ص79.

[2] الطاهري صبرين،دور نظام الدفع الإلكتروني في تخفيف حجم التهرب الضريبي-دراسة ميدانية-، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس بالمدية، الجزائر،2018/2017،ص15-16

-عدم تحقيق العدالة الضريبية في التطبيق أي عدم التساوي في تحمل الأعباء العامة.

في حين قسمها إلى أسباب اقتصادية وإدارية وتشريعية:

_الأسباب الاقتصادية : ويرجع ذلك إلى حالة الكساد الاقتصادي الذي يسود البلاد الذي يؤدي إلى انخفاض في متوسطات دخول الأفراد ثم تدني قدرة المكلفين على تسديد الضرائب.

وجود الازدواج الضريبي أي خضوع المكلف للضريبة لأكثر من مرة.

_الأسباب الإدارية:ويرجع إلى عجز الإدارة الضريبية الكشف عن وسائل التهرب الضريبي ويرجع ذالك إلى:

تعدد طرق تحصيل الضريبة؛ عدم دقة حصر المكلفين؛ الفساد الإداري أي انتشار البيروقراطية.

_الأسباب التشريعية:والتي تعود إلى عدم استقرار القانون الضريبي والذي لا يحقق توازنا بين المكلف والإدارة فهو غير عامل أنه يميز بين المكلفين الخاضعين تبعا لحالتهم المادية والعائلية[1].

المطلب الثاني:ماهية الغش الضريبي

يختلف الغش الضريبي عن التهرب الضريبي من خلال طريقة التملص من دفع الضريبة

الفرع الأول: تعريف الغش الضريبي

توجد عدة تعاريف للغش الجبائي نذكر منها:

تعريف 1 :هو عدم دفع الضرائب و التخلص منها عن طري التزوير و التدليس و الإخلال بواجب الصدق التي يفرضها القانون الجبائي كالتالي:

-العمل على عدم الالتزام بدفع الضريبة ويكون ذلك بعدم تصريح المكلف بنشاطه التجاري و إخفائه.

-تقديم تصريحات خاطئة وغير صحيحة وذلك بإعداد سجلات وعقود ميزانية و تسجيل عقود إيجار و بيوع.

[1] ناصر مراد ، التهرب والغش الضريبي، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2004 ،ص 123.

تعريف2 :تصرف غير مشروع يمثل عدم الاحترام القانون ، و هو عدم احترام إرادي لأنه انتهاك لروح القانون وإرادة المشرع فالغش بذلك يفترض مخالفة مباشرة وبإرادة المكلف للقواعد الصادرة من الإدارة الضريبية عن طريق استخدام طرق غير مشروعة فالانتهاك لابد ن يكون إراديا وعمديا .[1]

تعريف شامل:

الغش الجبائي هو عبارة عن تهرب غير مشروع يعتمد على مخالفة القوانين وذلك من خلال إخفاء وعاء الضريبة عن أعين المواطنين المختصين و كتمان جزء منه.[2]

وهو كذلك استعمال طرق احتيالية للتملص و محاولة التملص كليا و جزئيا من وعاء الضريبة و من تصفية ودفع الضريبة و الرسوم الجمركية.[3]

الفرع الثاني: أنواع الغش الضريبي

يمكن تقسيم الغش الضريبي حسب عدة معايير منها درجة التعقد وفقها يمكن تمييز بين:

أولا : الغش البسيط

يتمثل هذا النوع من الغش في كل محاولة متعمدة ويسوء نية من جل مخادعة الإدارة الجبائية لدفع ضريبة أقل خلال تقديم تصريحات ناقصة، تتضمن بيانات خاطئة لتقدير الضريبة على ساسها، ويقصد بالنية السيئة كون المكلف واع بعدم مشروعية العمل الذي يقوم به.

وقد ورد الغش ضمنيا في قانون الضرائب المباشرة عندما يصرح المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس والعناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة ويبين دخلا و ربحا ناقصا.. الخ [4]

[1] – نادي سليم، المراجعة الجبائية، مذكرة ماجيستر، جامعة الجزائر،2004 ، ص29 .

[2] – سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي واثارها على اقتصاديات الدول النامية ، منشورات الحلبي الحقوقية، .بيروت لبنان ،الطبعة الاولى، 2008 ، ص13.

[3] – أحمد بوسقيمة ، الوجيز في القانون الجزائري الخالص الجرائم ضد الأشخاص والجرئم ضد اللأموال ، دار هومة، الجزائر ،2015، ص424.

[4] عوادي مصطفى ، رحال ناصر ، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري ، النشر والتوزيع مكتبة بن موسى السعيد الوادي 2010-2011، ص7.

ثانيا : الغش المركب

يمكن تعريفه على نه غش بسيط مقرون بممارسات تدليسية ي ن المكلف يستعمل اساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة وكذلك مسح كل الآثار التي تؤدي إلى كشف مغالطته ولقد ورد ذكره في نص المادة 13 ص ق ض م,رم.في قانون المالية لسنة 2002.

ويتميز هذا النوع من الغش كون يضم على غرار العنصر المادي والقصد يضم عنصر التدليس وذلك بلجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقبا لأي مراقبة محتملة كأن يمسك محاسبة مزورة ويقدم فواتير مزيفة.[1]

ثالثا : الغش الضريبي الدولي والمحلي:

أ–الغش الضريبي الوطني[2]:

إن كل استعمال لطرق وممارسات غش من قبل المكلف ومحاولة منه للتخلص بصفة غير شرعية من الالتزامات الجبائية الناجمة عن التشريعات الجبائية الوطنية، هو كل غش يتم داخل الدولة، ي يكون المكلف في مواجهة لسلطات بلده فهو يخضع لقانون جباية وحيدة.

ب –الغش الضريبي الدولي:

يتمثل هذا النوع من التهرب في عدم دفع الضريبة و الضرائب داخل البلد وتحويل المداخيل إلى بلد يتميز بجاذبية جبائية إن صح التعبير وهذا بغية التقليل المبالغ المقتطعة وهذا النوع من التهرب يرجع إلى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية والنشاط الكبير الذي غير رؤوس حركة الموال.[3]

المطلب الثالث: الفرق بين التهرب الضريبي والغش الضريبي.

يفرق العديد من الاقتصاديين بين الغش الضريبي، والتهرب الضريبي باعتبار أن الأول مرادف للتهرب الضريبي غير المشروع أي التهرب المنظور إليه من الناحية القانونية، بينما ينصرف الثاني إلى التهرب الضريبي

[1] عوادي مصطفى، رحال ناصر، المرجع السابق، ص43.

[2] الطاهري صبرين،دور نظام الدفع الإلكتروني في تخفيف حجم التهرب الضريبي-دراسة ميدانية-، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحيى فارس بالمدية، الجزائر،2018/2017،ص15-16

[3] معاشو مليكة ، آليات مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة الماستر ، كلية الحقوق والعلوم السياسية 2015-2016، ص16-20.

المشروع، أي التهرب المنظور إليه من الناحية الاقتصادية، فالغش الضريبي إذن هو غير مشروع يمثل عدم احترام القانون، وهو عدم احترام إداري لأنه انتهاك لروح القانون وإدارة المشرع فبذلك الغش يعتبر مخالفة مباشرة و بإرادة المكلف للقواعد الصادرة من الإدارة الضريبية ويكون عمديا، وعليه فالغش يتضمن عنصرين أساسيين:[1]

العنصر المادي ويتمثل في نية المكلف في التخفيف من العبء الضريبي والمقاطعة كليا، وهو سلوك يستوجب فرض عقوبات جنائية وإدارية للحد من هذه الظاهرة والعنصر المعنوي :يتمثل في نية المكلف في التخفيف من العبء الضريبي والمقاطعة جزئيا وفي هذه الحالة لا تقع على المكلف أي عقوبة لأنه يمارس حق من حقوقه القانونية والاقتصادية لتحقيق هدف مشروع.

وللتمييز بين الغش والتهرب الضريبي تستند إلى 3 اتجاهات:

الاتجاه الأول :يمثله R.Rossrer

ويتضمن أن التهرب الضريبي أعم وأشمل من الغش الضريبي، فالأول ما هو إلا حالة خاصة من الأول، وهي حالة التهرب الضريبي عن طريق انتهاك القانون.

الاتجاه الثاني :يمثله M.letouge

ومضمونه أن التهرب الضريبي ما هو إلا الشكل الدولي للغش الضريبي، لأصحاب هذا الاتجاه يرون وجود نوعين من الغش :الغش على الصعيد الداخلي والغش على الصعيد الدولي.

الاتجاه الثالث :يمثله M.Gaudement

ويعني أن التمييز بين الغش والتهرب الضريبي يعتمد أساسا على فكرة شرعية، فالتهرب يكون شرعيا على عكس الغش الذي يعتبر غير شرعي وغير قانونيا.

[1] سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي، جامعة الإسكندرية، 1993 ، ص 25-27.

المبحث الثاني: مراحل أنواع واسباب التهرب الضريبي.

سنحاول من خلال هدا المبحث التطرق الى تفصيل مراحل التهرب انواعه و الأسباب التي تدفع المكلف من التهرب من دفع الضريبة و الإفلات من التزاماته الجبائية

المطلب الأول: مراحل التهرب الضريبي.

عادة ما يكون التهرب الضريبي ضمن إحدى المرحلتين التاليتين:

الفرع الأول: 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.

كما أن عدم تقديم الكشف أو تقديمه بيانات أو معلومات غير صحيحة يعتبر جرما يعاقب عليه القانون.[1]

الفرع الثاني: 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.[2]

[1] طارق حمدي حمدان سنينة، العوامل المؤثرة في التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإدارية والملية، جامعة شرق الأوسط، 2008، ص 14.

[2] باشن إلياس، زقومي محمد، التهرب الضريبي وآثاره على الخزينة العمومية–دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية المدية،مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس بالمدية، الجزائر، 2014-2015،ص37.

المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي.

تتلخص أشكال التهرب الضريبي في نوعين هما :التهرب الضريبي المشروع والتهرب الضريبي غير المشروع.

الفرع الأول: التهرب الضريبي المشروع:[1]

يقصد به تخلص الممول من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض التغيرات الموجودة في التشريع الضريبي أي الاستفادة من الثغرات القانونية التي تتيح له التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية.

وذلك كأن تلجأ الشركات إلى توزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية لصالح مساهميها للتخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، وذلك في حالة عدم النص القانوني على تناول مثل هذه الأوعية وهي الأسهم وكذلك إنتاج بعض السلع بمواصفات تختلف عن المنصوص عنها في القانون تجنبا لأداء ضريبة الإنتاج، وهنا نجد أيضا إدخال بعض التعديلات على الوقائع والأوعية التي تناولتها النصوص القانونية بالضريبة.

كتخصيص نوع من الأعلاف أو رعي الماشية من مناطق معينة كالمناطق الجبلية وغيرها.

ويمكن التمييز بين ثلاث حالات لهذا التهرب هي:

1-تهرب ضريبي ناتج عن تغير سلوك المكلف :

وذلك من خلال بعض السلوكيات التي يتخذها المكلف بغرض تجنب الضريبة والتي تتمثل فيما يلي:

-الامتناع عن استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد دفعها.

-توجيه نشاطه الاقتصادي إلى أوجه النشاط المعفاة من الضريبة أو المفروضة عليها ضرائب أقل سعرا.

[1] غازي عناية، المالية والعامة والتشريع الضريبي، دار البيارق، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 1998 ، ص 182-183.

2-تهرب ضريبي ينظمه التشريع الضريبي :

يستند هذا التهرب كون أن الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية، لذلك ينظم المشرع هذا التهرب المشروع لتحقيق أهداف معينة مثل إخضاع الأرباح المعاد استثمارها للشركات إلى معدل خاص % 15 عوض % 30 قصد تشجيع الاستثمار.

3-تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الضريبي :

قد يتجنب المكلف بالضريبة عن طريق الاستفادة من ثغرات القانون، مثال على ذلك حينما لا يخضع قانون ضريبة الشركات والهبات لهذه الضريبة، فيقوم الشخص في حياته على الورثة عن طريق الهبة لكي يتجنب الخضوع لضريبة الشركات، فهو لم يخالف القانون إلا أنه استفاد من الثغرات الموجودة فيه.[1]

الفرع الثاني: التهرب الضريبي غير المشروع[2]:

يطلق عليها الغش الضريبي وهو تهرب مقصود من طرف المكلفين وذلك عن طريق مخالفتهم عمدا لأحكام القانون الجبائي بغرض عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم وذلك باستعمال عدة طرق منها:

-الامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحها.

-تقديم تصريح ناقص أو كاذب .

-إعداد سجلان وقيود مزيفة .

-الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع الدوائر المالية .

-الاطلاع على حقيقة الأرباح لإخفاء قسم منه.

[1] عادل احمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، ص201.

[2] براغ محمد، مرجع سابق، ص 57-58.

وتوجد عدة تصنيفات للتهرب الضريبي المشروع نذكر منها:

1-التهرب البسيط والمركب:

- **التهرب البسيط :**

يعتبر التهرب بسيطا إذا استعمل المكلف تلاعبات في تصريحاته المقدمة للمصالح الضريبة وقد تتمثل في:

-التخفيض في قيمة الأرباح المحققة وذلك بتضخيم النفقات أو تخفيض الإيرادات .

-النسيان الطوعي للتصريح بإحدى العناصر التي تدخل في حساب الضريبة .

-عدم دقة التصريحات المقدمة من قبل المكلف أو عدم كفايتها.

- **التهرب المركب :**

يعتبر التهرب مركبا إذا عمد المكلف زيادة على التلاعبات والأساليب التدليسية للاحتيال إلى محو الآثار المترتبة عن ذلك وذلك بتقديم محاسبة مزورة وفواتير ووثائق مزيفة.

2-الغش المحلي والغش العالمي[1]:

- **الغش المحلي :**

هذا النوع يحدث في نطاق حدود الدولة الموجود بها بحيث تكون أفعال التزوير التي يقوم بها المكلف لا تتعدى حدود هذه الدولة.

- **الغش العالمي :**

ويتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهريب غير القانوني للمداخيل والأرباح التي من المفروض أن تخضع للضريبة في البلد الذي حققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بضغط جبائي منخفض.

[1] منصوري مليكة، فعالية الرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي-حالة الجزائر-2015/2006-، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس بالمدية، الجزائر، 2018/2017، ص 13-14.

المطلب الثالث :أسباب التهرب الضريبي

لعل من أهم أسباب التهرب الضريبي مدى ما تنطوي عليه الضرائب من عبأ يزيد عن توقعات المكلفين أو استعدادهم النفسي لتحمله وطبيعة النظام الضريبي المطبق والظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة.

الفرع الأول: أسباب متعلقة بالمكلف

غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي في حد ذاته والتي تندرج في إطار اعتبارات نفسية وأخلاقية و مالية.

1- **ضعف المستوى الخلقي**: والذي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب الضريبي لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع وضع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء

2- **ضعف الوعي الضريبي**: يقصد بالوعي الضريبي (شعور المواطن بواجبه نحو وطنه) وما يقتضيه ذلك من تصديات مادية تساعد الدولة على مواجهة ما يلقى عليها من أعباء في هذا المجال تشكل وسائل الإعلام أداة هامة لتأثير على مستوى الوعي الضريبي ويعتبر ضعف الوعي الضريبي في المجتمع من أبرز أسباب التهرب الضريبي، بحيث نقص شعور الأفراد بواجبهم اتجاه الدولة يدفعهم إلى التهرب الضريبي وذلك لوجود بعض الاعتقادات الخاطئة عن الضريبة والتي نجملها فيما يلي:

- اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، وبالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد.

- اعتقاد أن المتهرب من الضرائب إنما هو سارق شريف لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي، وبالتالي فهو لا يضر بالآخرين كما هو الحال في السارق أو المخالف لنظام المرور[1].

- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تسند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.

- سوء تخصيص النفقات العامة والذي يؤدي بالأفراد الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة

[1] المهايني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، د ط، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2010، ص188

3- الوضعية المالية السيئة للمكلف تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب الضريبي ونطاقه بحيث نجد أن ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه وسوء مركزه المالي.

الفرع الثاني: الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي[1]

توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الضريبي ومدى استقرار التشريع الضريبي، والتي نجملها في العناصر التالية

1- **تعقيد النظام الجبائي وعدم استقراره** يقول الدكتور عبد الحميد محمد القاضي "كلما كانت الصياغة معقدة يكون القانون أقل وضوحا يترك مجالا، أكبر لتدخل أعوان الإدارة الجبائية في تحديد الإعفاءات والتخفيضات، وهذا ما يؤدي الى عدم قناعة المكلف بالضريبة المفروضة عليه، وبالتالي يحاول التهرب منها

2- –الضغط الجبائي من البديهي أنه كلما ارتفع مبلغ الضريبة، كلما ارتفع معها التهرب من دفعها لكونها تشكل عبئا على المكلف ويراها ضغطا لا بد عليه من مقاومة هذا الإطار شكل الباحث الاقتصادي أب لافير مقولته الشهيرة " كثرة الضرائب تقتل الضرائب وتحبس الضغط الجبائي بنسبة الإيرادات إلى مجموع الدخل الخام بحيث يدل على حصة الاقتطاع الجبائي من الدخل الوطني وكذلك حجم المساهمة المالية للمجتمع في تحمل هذا العبء الجبائي فير " ي كلما احتاجت الدولة إلى تغطيت عجزها باللجوء إلى الضرائب

3- **ضعف العقاب المفروض على المتهرب** إن العقاب الذي تفرض هـ الدولة على المتهرب من الضريبة يؤثر على التهرب الضريبي،بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر، فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهربه من الضر يبة، ففي هذه الحالة يبعد المكلف عن ذلك التهرب ويقلل منه لكن إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماما، ففي هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي

4- **عدم جدوى الرقابة الضريبية** عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الضريبية أو عدم وجودها، فإنه يزيد ميله للتهرب.

[1] الشرقاوي عبد الحكيم مصطفى، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الإسكندرية،2006،ص148.

الفرع الثالث: الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية[1]

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة، كلما سهل التهرب الضريبي، ويرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية، بالإضافة إلى تدني مستوى التكوين للمورد البشري المؤهل للقيام بعملية الرقابة، ونقص في الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة، وذلك نتيجة ضعف الرواتب في الوظيف العمومي وقلة المعاهد المتخصصة في التكوين والرسكلة المستمرة للإطارات الضريبية، بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الضريبية والتي ترتبط بالجانب الخلقي لموظفي إدارة الضرائب، والتي تتمثل في الرشوة بحيث يعتبر أخطر من ضعف الكفاءة، وتندرج ضمن الفساد الضريبي إن هذه الظاهرة ليست نتيجة لنقص الرقابة من طرف السلطات المعنية وغياب العقوبة الصارمة ضد الموظفين المر تشين ولكنها أيضا نتيجة لنظام سياسي والاجتماعي ويعتبر تفشي ظاهرة الرشوة في المصالح الضريبية عامة ومصلحة المراقبة والتحقيق خاصة، وهي نتيجة انعدام المحفزات المادية والمعنوية للموظفين وضعف مستواهم الخلقي

[1] بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائري الخاص،(الجرائم ضد الأشخاص، الجرائم ضد الأموال، بعض الجرائم الخاصة)، الجزء الأول، الطبعة 18 ،دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر،2015.ص23.

المبحث الثالث: قياس التهرب الضريبي آثاره وطرق مكافحته.

يشكل التهرب الضريبي احد التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة الاقتصادية والمالية، نظرا لأثاره السلبية المتعددة، وهذا ما يستدعي من السلطات المختصة ضرورة مجابهته ولكن هذه الأخيرة لا بد من أن تكون لديها صورة مستوفية عن حجم الظاهرة لاتخاذ الحلول المناسبة لأن المشاكل الرئيسية بالنسبة لواضعي السياسة الضريبية لا تكمن في ظاهرة التهرب الضريبي نفسها، ولكن في المدى الذي تبلغه، خاصة ما أتاحته التطورات الاقتصادية والتكنولوجية في زيادة تفشي الظاهرة بمستويات مذهلة لذا سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق أولا إلى مختلف المناهج المستعملة لقياس حجم الظاهرة، ثم التطرق إلى سبل علاج هذه الأخيرة.

المطلب الأول: مناهج قياس التهرب الضريبي.

من الصعب قياس حجم التهرّب الضريبي، وذلك لطبيعته السرية، حيث لا توجد طرق قياسية دقيقة، إنما بعض المناهج المقترحة على الأقل لتمكننا من أخذ صورة ولو بسيطة عن حجمه.

ومن بين هذه المناهج لدينا منهج الاقتصاد السرّي ومنهج عدم الالتزام الضريبي:[1]

الفرع الاول:منهج تقدير الاقتصاد السري:

يعتمد هذا المنهج على تقدير أو تحديد حجم الاقتصاد السري، والذي من خلاله يمكننا حساب وتقدير حجم التهرّب الضريبي، وهذا لأنَّ مجمل النشاطات والمداخيل التي تتم في هذا الاقتصاد لا يتم إخضاعها للضريبة.

ويتضح لنا ذلك من خلال تعريف الباحث الاقتصادي الأمريكي فيتو تانزي للاقتصاد السري على أنه "كافة المداخيل التي لم يتم الكشف عنها للسلطات الضريبية".

وإنْ كانت هذه المداخيل غير مصرح بها للمصالح الضريبية فإنها لا تدخل ضمن إطار الحسابات القومية.

[1] سلمي سيد علي، محمدي نور الدين، فعالية الرقابة الجبائية للتقليص من التهرب الضريبي في الجزائر–دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية المدية–2014/2010–، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس بالمدية، الجزائر، 2014–2015، ص19.

ويرجع حدوث اقتصاد الظل إلى جملة من الأسباب والتي من بينها:[1]

– الضرائب واشتراكات الضمان الاجتماعي، حيث أنّ تزايد أعباء هذه المدفوعات تعد القوة الدافعة الرئيسية وراء حجم الاقتصاد السري ونموه، حيث تضاف هذه الأعباء إلى تكلفة العمالة في الاقتصاد السري، وكلما زاد الفرق بين هذه الأخيرة وصافي إيرادات العمل بعد خصم الضرائب زادت الدوافع لدى أصحاب العمل والعاملين على تجنب هذا الفرق والمشاركة في الاقتصاد السري .

– إنَّ النشاط الاقتصادي المؤطر من طرف الدولة عن طريق مجموعة من اللوائح الحكومية والقوانين مثل اعتبار بعض النشاطات غير قانونية، اشتراطات الترخيص، لوائح سوق العمل، القيود المفروضة على العمال الأجانب، ويمكن لهذه اللوائح الحكومية أنْ تؤدي إلى زيادة نمو الاقتصاد السري، إذ توضح العديد من الدراسات أنَّ البلدان التي تكثر فيها اللوائح المنظمة لشؤونها الاقتصادية يكون حجم اقتصاد الظل فيها كثيرًا .

– وجود المؤسسات الصغيرة، حيث أنّ معظم الاقتصاد السري يتكون من منشأة الأعمال الصغيرة وصغار منظمي المشروعات الذين يتهربون من مختلف أشكال الضرائب، بحيث تميل هذه المنشآت إلى تسوية معاملاتها عن طريق النقود السائلة، مما يؤدي إلى سهولة تعظيم الأنشطة الخفية.

ومن خلال ما سبق تتجلى لنا العلاقة الوثيقة بين الاقتصاد السري وظاهرة التهرّب الضريبي، حيث أنّ حدوث أحدهما تؤدي بالضرورة إلى حدوث الأخرى، وبالتالي فإنَّ قياس حجم أي أحد منهما يمكن من حساب حجم الآخر عن طريق العلاقة التالية:

حجم التهرّب الضريبي = حجم الاقتصاد السري × المعدل الضريبي المتوسط المفروض

ومن بين أهم الطرق المقترحة والمستعملة في قياس الاقتصاد الموازي نجد:

1. **مدخل الفروق بين الدخل والإنفاق:** حيث يسمى هذا المدخل بأسلوب الفروق المكشوفة بين إنفاق قطاع عائلي ودخله، لأنَّ الأفراد الذين يقل دخلهم المعلن عن إنفاقهم ربما يخفون جانبا من دخلهم والذي قد يرجع إلى دخول مولدة أصلا في الاقتصاد الخفي، ويقوم هذا المدخل على فرض رئيسي مؤداه أنَّ الأفراد يحصلون

[1] نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 2003،ص22.

على دخول من مصادر مختلفة، وأنَّ هناك جانبا من هذه الدخول لا يتم الإفصاح عنها أو على الأقل إخفاء جانب منها، إلا أنَّ هذه الدخول المخفاة سوف تتحول إلى إنفاق آجلا أو عاجلا، ومنه هذا الأسلوب قائم على أساس أنّ معاملات الاقتصاد الخفي لن تظهر في صورة دخل ولكنها ستظهر في صورة إنفاق.

2. **منهج إحصاءات القوى العاملة (سوق العمل)**: ويعتمد هذا المنهج على حساب الفرق بين عدد السكان الذين يفترض أنهم جزء من قوة العمل الاقتصادية بناءًا على الإحصاءات السكانية، وعدد السكان المسجلين رسميا باعتبارهم قوة العمل الفعلية في الدولة، وتحتاج هذه المقارنات بعض الافتراضات الخاصة بالإنتاجية في القطاع الخفي من الاقتصاد، والتي يمكن الاستعانة بها لمعرفة حجم النشاط والدخل الخفي خلال فترة الحسابات.

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

3. **منهج المدخلات المادية**: حيث يتم تقدير النمو في الاقتصاد السري من واقع استهلاك الكهرباء، على افتراض أنّ استهلاك هذه الأخيرة هو أفضل مؤشر مادي للنشاط الاقتصادي ككل، ثم طرح معدل نمو إجمالي الناتج المحلي الرسمي من معدل نمو استهلاك الكهرباء الكلي، وإرجاع الفرق بينهما إلى نمو الاقتصاد السري.[2]

4. **المنهج النقدي**: ويقوم هذا المدخل على افتراض أساسي مفاده أنّ معاملات الاقتصاد الخفي تتم أساسا باستخدام النقود السائلة، وأنّ تغيرات الطلب عليها نتيجة لزيادة أنشطة الاقتصاد السري وذلك في محاولة من المتعاملين في هذا الاقتصاد إخفاء معاملاتهم، والتي يمكن أن يتم اكتشافها إذا تمت بوسائل دفع أخرى، وهذا ما يؤيده تساؤل كينث روجوف في مقاله "لماذا هذا الإقبال المدهش على العملة الورقية"، رغم وجود بطاقات الائتمان والدين، والمعاملات المصرفية ... وما إلى ذلك، وينقسم هذا المنهج إلى عدّة أشكال منها:

[1] حمدي عبد العظيم، غسيل الأموال في مصر والعالم، القاهرة، 1997، ص 22.

[2] فريديرك شنايدر، دومينيك إنسي، نمو الاقتصاد الخفي، صندوق النقد الدولي، 2002، ص 12.

– معدل النقود السائلة إلى الودائع تحت الطلب، ويقوم هذا المنهج على أساس أنَّ نسبة النقود السائلة بالنسبة للودائع تحت الطلب ثابتة، ومن ثم أي زيادة في هذه النسبة لابد وأن تعكس زيادة في الطلب على النقود السائلة لتمويل المعاملات التي تتم في الاقتصاد الخفي.

ويمكن تقدير حجم الاقتصاد الخفي بالعلاقة التالية:[1]

$$\mathbf{AEST = (M_2 - M_1).R}$$

حيث أنَّ :

$\mathbf{M_1}$: نسبة النقود السائلة بالنسبة للودائع تحت الطلب في فترة الأساس.

$\mathbf{M_2}$: نسبة النقود السائلة بالنسبة للودائع تحت الطلب في فترة المقارنة.

$\mathbf{R}$: سرعة دوران النقد في الاقتصاد الرسمي.

ولقد وجهت عدّة انتقادات لهذا المنهج، وهذا على أساس هشاشة الفرضيات المبني عليها، فواقعيا لا يمكن ثبات هذه النسبة النقدية لفترة طويلة، إلا أنّ البعض يرى أنّ زيادة النقود السائلة قد ترجع أساسا إلى التغيرات الحادثة في الدخل، الاستهلاك، وليس إلى النمو الاقتصاد الخفي.

– أسلوب المبادلات، ويستند هذا الأسلوب على أساس افتراض أن كل المبادلات التي تتم في الاقتصاد الرسمي وغير الرسمي تتم بالنقود أي عدم وجود عملية المقايضة في الاقتصاد الخفي بالإضافة إلى أنّ العلاقة بين النقود والمبادلات هي علاقة ثابتة وهي مشتقة من معادلة الباحث الاقتصادي فيشر:

$$\mathbf{MV = PT}$$

حيث أنّ:

M: الرصيد النقدي المتاح (النقود السائلة + الودائع تحت الطلب).

[1] ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي، مرجع سابق، ص22.

V: سرعة تداول النقد.

P : المستوى العام للأسعار

T: حجم المبادلات

ويمكن حساب حجم الاقتصاد السري عن طريق العلاقة التالية:

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

– متغير المعادلة النقدية، وهذا المنهج قائم على فكرة أنه توجد علاقة بين الجباية والاقتصاد السري، فيفترض أن الاقتصاد السري هو نتيجة مباشرة لارتفاع الضرائب، ضيف إلى ذلك أنه من المفروض إقامة المبادلات أو الصفقات المتعلقة بهذا الاقتصاد وتخزين الثروة المتراكمة يكون عن طريق استعمال النقود.

وبالتالي يسمح لنا بقياس أثر التغيرات الضريبية على هذا الطلب، حيث يوضع تقديران لحيازة العملة. أحدهما حين يكون المتغير الضريبي صفرًا، وآخر حين يكون غير ذلك، والفرق بينهما يشكل لنا العملة غير المشروعة .

5. **منهج المتغير الكامن:** ويتم تقدير حجم اقتصاد الظل كدالة للمتغيرات المشاهدة التي يفترض تأثيرها على الاقتصاد السري، كالعبء الضريبي، عبء القواعد التنظيمية الحكومية، والمتغيرات التي تتأثر بأنشطة اقتصاد الظل كالسيولة وساعات العمل الرسمية، البطالة وما إلى ذلك، وتتميز هذه الطريقة عن غيرها بكونها تنظر في العديد من الأسباب والآثار في آن واحد.[1]

[1] نوي نجاة، مرجع سابق، ص26.

الفرع الثاني:منهج تقدير عدم الالتزام الضريبي:

بالإضافة إلى المناهج السابقة الذكر والتي تعتمد في قياس التهرّب الضريبي على أساس حجم الاقتصاد السري هناك مجموعة من المناهج الأخرى والتي يستند إليها في التقدير ومن بينها:

1. **منهج الضريبة القانونية المحتملة:** حيث يقوم هذا المنهج على التسليم بصحة أرقام الدخل الوطني الرسمي، وتؤخذ كأساس لحساب ضريبة الدخل التي يفترض تحصيلها، ومقارنتها بحجم الضريبة المحصلة فعلا، والفارق بينهما بالإيجاب يمثل قيمة التهرّب الضريبي.

ويمكننا توضيح ذلك وفق ما يلي:

حجم التهرّب الضريبي = الضريبة المقدرة – الضريبة المحققة

لكن الانتقاد الذي يلاحظ في هذا المنهج، انه يقيس حجم التهرب الإضافي وليس الإجمالي، أي يقيس التطور وليس الحجم وبالتالي عدم الوصول إلى تقدير جيد لحجم التهرب الضريبي، فضلا عن إن فرضية ثبات السنة الضريبية إلى الدخل الوطني سنة الأساس بمعنى إن التغير الحاصل لإجمالي الدخل الوطني الخام يكون مساويا تماما لتغير النسبي في الضريبة ، أي المرونة تساوي واحد، لا يعتمد عليها باعتبارها ليست دائمة على الدوام.[1]

2. **منهج نسبة الضريبة الثابتة:** يستند هذا المنهج إلى معياري الضريبة والدخل الوطني الخام، وذلك عن طريق حساب الضريبة التقديرية لسنة الأساس، هذه السنة التي يكون فيها حجم التهرب الضريبي في حده الأدنى بالنسبة لدخل الوطني الخام لسنة قيد الدراسة، والذي يعرف بالمعدل العام للاقتطاعات الإجبارية والذي يحسب كما يلي:[2]

المعدل العام للاقتطاعات الإجبارية =(مج الاقتطاعات الإجبارية المحققة/الدخل الوطني الخام)×100

[1] ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرّب، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2002، ص303.

[2] خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2008، ص117.

وبالتالي عند الحصول على النتائج يتم اختيار سنة الأساس، أين يكون معدل الاقتطاعات الإجبارية ثابتا ومنه يتم حساب الاقتطاعات الإجبارية المقدرة كما يلي:

مجموع الاقتطاعات الإجبارية المقدرة = الدخل الوطني الخام× السنة الثابتة

3. **منهج الإعفاءات الجبائية:** حيث يقدّر حجم التهرّب الضريبي في هذا المنهج على أساس المعلومات الواردة في تصاريح المكلفين بالضريبة أثناء فترة الإعفاء الضريبي، ومقارنتها بتلك المقدمة قبل فترة الإعفاء وقيمة الفرق بينهما تمثل مبلغ التهرّب الضريبي.

وتتمثل حدود هذا المنهج في أنه لا يقيس إلا جزء من المداخيل غير المصرح بها، فرغم الظروف الملائمة فإنّ بعض الممولين يفضلون عدم الوقوع في حقل الإعفاءات الجبائية لأنهم إذا صرحوا بمداخيلهم لإدارة الضرائب فإنه يقع عليهم دفع الضريبة التي يعتبرونها دائما مرتفعة، هذا من جهة، ومن أخرى إذا تكررت الإعفاءات فإنّ بعض الممولين سوف يؤجلون التصريح بمداخيلهم في انتظار إعفاء جديد في تاريخ لاحق.

وبعد استعراضنا لمختلف مناهج قياس التهرّب الضريبي، تجلى لنا أنّ كل منهج له الأثر الإيجابي في تحديد حجم التهرّب الضريبي من ناحية معيّنة، إلا أنه يكون محدود الفعالية من جهة أخرى، وبالتالي لا يوجد منهج متكامل يقيس لنا حجم الظاهرة، خاصة لما تعرفه هذه الأخيرة من تنوع في أساليبها.

المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي.

تلعب الضريبة في العصر الحالي دورا هاما ، إذ تعد من أهم الوسائل التمويلية للدولة ، و التي تضمن لها إمكانية تغطية نفقاتها العمومية المتزايدة ، والسير الحسن لمشاريعها و أداتها الأساسية لتحقيق أهدافها الاجتماعية و الاقتصادية .

من ثم فإن التهرب الضريبي وقف حائلا دون تحقيق أحد هذه الأهداف و التي نجد من أهمها تغذية الخزينة بإيرادات كافية لتغطية النفقات العامة ، فالتهرب الضريبي يقلل من الموارد المالية للدولة ، ويحد من إمكانياتها للتدخل في المجال الاقتصادي ، وكذلك يؤدي إلى توجيه الاقتصاد وجهة غير صحيحة من خلال عدم إقدام الأفراد على مشاريع الاستثمارات ذات النفع العام ، وكذا يقضي على مبدأ العدالة الاجتماعية و يعمق الهوة بين طبقات المجتمع الواحد. مما تقدم فإن للتهرب الضريبي أثار وخيمة على الجانب المالي و الاقتصادي و الاجتماعي.

الفرع الأول: الآثار المالية :

إن المسار التنموي لأي دولة بحاجة دائمة إلى موارد و مدا خيل لتغطية نفقاتها المتزايدة خاصة في الدول النامية كالجزائر التي كثيرا ما تتأثر بتراجع عائدات الموارد الأولية الأساسية المصرة إلى الأسواق العالمية و تدهور قيمة الدولار مع انخفاض مردودية الجباية البترولية التي تعتمد عليها لنسبة كبيرة بعد أن كانت تعطي جانبا كبيرا من إيرادات الميزانية .

ففي ظل هذه التغيرات و المعطيات كان من الضروري البحث عن وسائل أخرى تعتمد عليها و تكون مضمونة تتسم بالثبات و الاستقرار ، الأمر الذي جعل الدولة تلجأ إلى الجباية العادية كمورد رئيسي لتغذية خزينة الدولة و تنفيذ مشاريعها باعتبارها أنجع وسيلة للتمويل الداخلي للتنمية .

من هذه الأهمية البالغة جاء التهرب الضريبي ليشل من سيرورتها و يحد من دورها فيكون بذلك قد حرم خزينة الدود مالية هامة هي في أمس الحاجة إليها ، حيث أن خسارة هذه الأخيرة (الخزينة العمومية) و فقدانها لمبالغ معتبرة من هذا المورد حتما سيؤدي إلى التضخم النقدي لنسب الإصدار النقدي الذي ليس له مقابل إضافة إلى ذلك فإن الدولة حتما ستلجأ إلى الرفع من مديونيتها كطريقة تسد بها الفراغ المالي الكبير الذي تسببه هذه الظاهرة لخزينتها العمومية ،كما تلجأ أحيانا إلى انتهاج سياسة التقشف بتقليص الإنفاق العام ، وهذا من خلال إنجاز بعض المشاريع ، تقليص الإعلانات الموجهة لدعم وترقية الحياة الاقتصادية و الاجتماعية .

الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية :

مما لا شك فيه أن الضريبة من الوسائل المالية الهامة المؤثرة بشكل كبير على الاقتصاد و الذي نستشفه من خلال تأثير على الادخار (جلب رؤوس الأموال)، التحفيز على الاستثمار ، الإنتاج ، الاستهلاك ، ومحاربة التضخم ....، إلا أن التهرب من أدائها حال دون تحقيق الهدف الذي تسعى الدولة للوصول إليه.

فالتهرب الضريبي بات هاجسا خطيرا نظرا للخسائر التي يحدثها لخزينة الدولة ، فأصبح بهذا يحد من قدرتها في التدخل الفعال في الحياة الاقتصادية و بالمساهمة في سير عجلة التنمية ، حيث أن انخفاض الإيرادات الضريبية تجعل الدولة مضطرة إلى التقليل من نفقاتها خاصة تلك المتعلقة بترقية الاستثمار و تطويره ، وذلك

بتحفيز الأعوان الاقتصاديين على إقامة مشاريعهم بتكاليف منخفضة لتكون نتيجة ذلك ركود اقتصادي تميزه معدلات مرتفعة للتضخم و البطالة .

كما أن هذه الظاهرة من جهة أرى تسهم في كبح المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية ، حيث نجد أن درجة الامتياز عن المؤسسات المتهربة منها على حساب المؤسسات التي تقوم بواجباتها الضريبية ، فالمؤسسات التي تبحث عن تعظيم أرباحها باستعمال أنجع الطرق تجد أن التهرب الضريبي أحسن طريقة لتعظيم ربحها و بصفة سريعة . [1]

و إضافة إلى ذلك فإنه يوجه الاقتصاد وجهة غير طبيعية لا تخدم الصالح العام ، الأمر الذي يجعل الدولة تلجأ إلى الخارج لاقتناء المواد الضرورية الملبية لرغبات مواطنيها ، الشيء الذي يخلق المنافسة بين المنتجات المحلية ، والخارجية في السوق الداخلية .

الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية:

إن من الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي تلك الإختلالات التي تحدثها في الهياكل الاجتماعية ، وبين أفراد المجتمع ، فالدولة عند إدراكها مستوى الخسارة الضريبية الناتج عن التهرب ، تلجأ إلى رفع قيمة الضرائب، مما يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي على المكلف الذي لا يستطيع التهرب أو ذلك الشريف الحريص على أداء واجبه الاجتماعي ، والوطني في أداء الضريبة .

من هذا نلتمس عدم العدالة في توزيع العبء الضريبي، فكثرة التهرب الضريبي و استفحاله يجبر الدولة على رفع معدلات الضرائب ، أو فرض ضرائب جديدة ، تثقل كاهل المكلفين الحار صين على دفعها. لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع بالإضافة إلى ذلك تصبح عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل و الإفلات من الواجب الضريبي.[2]

ومن خلال ما سبق نجد أن الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي تتمثل في :

[1] محمد حملاوي ، التهرب و الغش الضريبي ، مرجع سابق.ص ص 42،43.

[2] ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب ، مرجع سابق ،ص ص 295،296.

- تدهور الحس الجبائي لدى المكلفين .
- تدهور عامل الصدق في المعاملات .
- تعميق الفـوارق الاجتماعية.

الفرع الرابع: الآثار على فعالية النظام الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي كدليل على عدم فعالية النظام الضريبي، ففي هذا المجال نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية، و يبتعد عن التكافل الاجتماعي، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة.

لذلك فهو يخفض من إمكانية تحقيق أهداف السياسية الضريبية، المالية ، الاجتماعية و الاقتصادية لأي دولة.

نستنتج في الأخير أن ظاهرة التهرب الضريبي هي آفة اقتصادية، اجتماعية و مالية تفوت على الدولة تحقيق أهدافها المسطرة، لذا وجب وضع الأسس اللازمة لقياسه و مكافحته.

المطلب الثالث: طرق مكافحة التهرب الضريبي.

هناك العديد من الوسائل والطرق لمكافحة التهرب الضريبي وذلك من خلال معالجة أسباب التهرب الضريبي وتتم مكافحة التهرب الضريبي من خلال[1]:

_تنمية الوعي الأخلاقي ؛ضرورة توافر الجزاءات الضريبية التي تعاقب التهرب الضريبي ؛تطبيق النظام الضريبي على النحو العادل ؛ضمان الاستقرار السياسي ؛العمل على توجيه الحصيلة الضريبية إلى الأوجه المفيدة للمجتمع

وأيضا تتم مكافحة التهرب الضريبي محليا ودوليا:

[1] النجارعبد الهادي، اقتصاديات النشاط الحكومي، مطبوعات الجامعية، الكويت، 1982، ص240.

- **محليا** : بحيث تلجأ الدولة للحد من التهرب الضريبي من خلال تقرير الجزاءات الضريبية على من يمتنعون عن تقديم إقراراتهم الضريبية ؛الحجز من المنبع ؛مكافآت ضريبية إذا صحت بالغاتهم حول أنشطة مخفية لبعض المكلفين.

- **خارجيا** : عقد بعض المعاهدات التي تكفل مكافحة التهرب الضريبي عن طريق تبادل المعلومات في هذا المجال.

ولقد لاحظنا فيما سبق أن للتهرب الضريبي أثار ضارة من عدة جوانب لذلك تعمل الدولة على مكافحة هذه الظاهرة و التقليص منها:وذلك على المستوى الوطني و الدولي،و يتم ذلك من خلال معالجة أسبابه و في هذا المجال سنستعرض العناصر التالية[1]:

-تحسين فعالية النظام الضريبي

-تفعيل الجهاز الإداري الضريبي

-تطوير العلاقة بين الإدارة و المكلف

-دور التعاون الدولي في التقليص من التهرب الضريبي.

الفرع الأول: تحسين فعالية النظام الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي لذلك فإن تحسين فعالية النظام تساهم في معالجة التهرب و ذلك بمراعاة ما يلي:

1. تبسيط النظام الضريبي :يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط و تحصيل الضرائب فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها، وعليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالضفافية في إجراءات فرض الضرائب،و في تقدير رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزافي،ويساهم

[1] عيساني نادية، فرارسة سعدية، فعالية الرقابة الجبائية الداخلية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي-2014/2010، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس بالمدية ، الجزائر، 2016-2017، ص36.

الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه،لذلك يجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية،بالإضافة إلى وضوحها بالقدر اللازم من أجل التقليص من التهرب الضريبي.

2. إرساء نظام ضريبي عادل : يشكل الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي،و لمعالجة ذلك الوضع يعمل المشروع على إرساء نظام ضريبي عادل و ذلك من خلال مراعاة ما يلي: [1]

-الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة

-شمولية الضريبة

-تجنب الازدواج الضريبي

-إعفاءات ضريبية مدروسة

3. تحسين التشريع الضريبي:إن التشريع الضريبي الجيد و المنسجم و المترابط عليه أن يتجنب الثغرات التي لا تترك مجالا للتهرب و بالتالي يجب إحكام صياغة نصوص التشريع الضريبي حتى لا يفوت الفرصة على المكلف الاستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي و عليه سد منافذ التهرب،و ضف إلى ذلك أنه يجب إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي حتى تتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية و طبيعة ظروف الضرائب الجديدة،و مدى تكيفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي .[2]

الفرع الثاني: تحسين الجهاز الإداري الضريبي:

إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم ،فالنظام الضريبي الجيد لا يمكن أن يتحقق إلا بالإدارة التي تنفذه على أرض الواقع ،كما أن الجهاز الضريبي غير الكفء لا يمكنه تحويل ضريبة سيئة إلى ضريبة حسنة،إلا أن الجهاز الضريبي غير الكفء باستطاعته تحويل ضريبة حسنة إلى أسوأ منها مما يستوجب الاهتمام

[1]. حمد زهير شامية، المالية العامة، الطبعة الثانية ،دار زاهر للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 1947 ،ص21 .

[2] محمد مرسي فهمي، سيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على دخل أشخاص طبيعيين وتطبيقاتها العلمية مكتب لطفي القاهرة ،1999، ص56.

بالإدارة الضريبية و ذلك باتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى تلك الإدارة من خلال التحسين النوعي و الكمي للإمكانيات المتوفرة مع تسهيل إجراءات العمل من خلال التنظيم الجيد لتلك الإدارة.[1]

1. تحسين الإمكانيات البشرية: في ظل الإصلاحات الاقتصادية للدولة و ما نتج عنها من صعوبات في ارتفاع عدد المتعاملين الاقتصاديين واجهت الإدارة الضريبية عدة صعوبات في أداء مهامها و ذلك لقلة عدد موظفيها،وفي ظل الاختلال بين وظائف الإدارة وإمكانياتها البشرية أصبح من الضروري تحسين الكفاءة.

-تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضرائب .

-وضع برنامج تكويني يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي.

-فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف جهات الوطن قصد تكوين إطارات ضريبية و رسكلة الأعوان الإداريين.

-تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبية قصد خلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم.

-وضع أسس عادلة للترقية بالمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن يثبت في حقهم سلوكات غير مشروعة و منافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة مثلا.

-توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية، خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين المعنيين، و ذلك لضمان السير الحسن لمهامهم الرقابية و عليه فإن السير الحسن لمهامهم يسمح بتوفر رقابة ميدانية جيدة.

2. تحسين الإمكانيات المادية: إن تعدد مهام الإدارة الضريبية سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة تحديد وعائها و تحصيلها بالإضافة إلى عملية التفتيش والرقابة لمختلف الملفات المعنية،بما يقتضي توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل،و كذا وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر،وفي هذا الصياغ ومن أجل المتابعة الجيدة لملفات المكلفين المتزايدة سنويا وتحليل وحصر المعلومات الخاصة بكل مكلف في أوقات قياسية أصبح إدخال تكنولوجيا الإعلام والاتصال في تسيير مختلف أعمال الإدارة الضريبية هو العلاج الفعال ضد كل أشكال التهرب الضريبي وتكسي تكنولوجيا الإعلام و الاتصال أهمية بالغة

[1] مصطفى الكشري، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية ص 309 الدار البيضاء دار النشر المغربية، المغرب 1989 ص12 .

كونه يسمح بسهولة وسرعة تدفق المعلومة مما يؤدي تحسين الرقابة الضريبية عن طريق برمجة عملية للملفات المراقبة وسهولة الكشف عن حالات التهرب.

الفرع الثالث: تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف:

تسمى الإصلاحات الضريبية دوما إلى تخفيف حدة التوتر الموجود بين المكلف والإدارة قصد إحداث تجاوب و تصالح من شأنه أن يقلل حالات التهرب وذلك لكبس ثقة المكلف و الذي يكون ثمرة لعلاقة حسنة مع الإدارة لذلك يجب أن تكون العلاقة قائمة على مبدأ من العلاقات الإنسانية بعيدا عن العداوة والحساسيات موجهة نحو إضفاء روح التعاون و التضامن بين المكلف و الإدارة الضريبية، وقصد تحسين تلك العلاقات يجب مراعاة الإجراءات التالية :[1]

-القيام بحملات نوعية لجميع المكلفين باختلاف مستوياتهم حتى يدرك المكلف بواجباته الضريبية.

-تحسيس المكلف بأهمية دفع الضريبة كونها تمثل مساهمة في مالية الدولة و التي تخصص للقيام بالخدمات العامة بانتهاج سياسة اتفاقية رشيدة حتى تكسب احترام وثقة المكلف بالضريبة.

-التعريف بالضريبة و أهدافها من خلال تعميمها في البرامج التربوية قصد إرساء ثقافة ضريبية لدى المواطن.

1. تكوين و إعلام المكلف: يهدف تكوين وإعلام المكلف إلى تحويل ذلك المكلف من معارض إلى مكلف ملتزم يدفع الضريبة، وذلك بالتقرب منه أكثر بإتباع سياسة تكوينية وإعلامية رشيدة من خلال تزويد المكلف وإطلاعه على مختلف المستجدات والتعديلات التي يشهدها النظام الضريبي وتستعين الإدارة الضريبية بالصحف والمنشورات والنصوص القانونية، كما يجب إقامة مكاتب على مستوى مصالح الإدارة الضريبية توكل لها مهمة شرح الإجراءات المنظمة بالتزامات المكلفين ويجب تسيير هذه المكاتب من طرف موظفين مؤهلين بالوظيفة الموكلة إليهم، ويسعون إلى تحسين العلاقة مع المكلف من خلال حسن الاستجابة لمختلف تساؤلات المكلفين.

2. تحسين العلاقة الإنسانية: تعد العلاقات الإنسانية من أهم الوسائل ذات التأثير البالغ على نفسية المكلف بحيث تعمل على تحسين تصرفات الموظفين في الإدارة الضريبية اتجاه المكلفين وتخفيض حدة التوترات التي قد

[1] ناصر مراد ،التهرب والغش الضريبي، مرجع سابق، ص16 .

تحدثها الضريبة ،و لتحقيق ذلك يجب إحداث برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين بالإدارة الضريبية و الهادفة إلى تحسين المعاملة اتجاه المكلفين.

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

-تنظيم الإطار القانوني للرقابة الجبائية.

-تعدد أشكال الرقابة الجبائية.

-أهمية الغرامات و العقوبات الجبائية. [1]

[1] عيساني نادية، فرارسة سعدية، مرجع سابق، ص 41،42.

خلاصة الفصل:

إن ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة قديمة، تعاني منها الدول المتقدمة والنامية وإن كان ذلك بدرجات متفاوتة، حيث أضحت مشكلا حقيقيا يتطلب علاجا ناجعا يحول دون التسيب الحال في مجال أداء الحقوق والالتزام بالواجبات.

فالتهرب الضريبي ظاهرة مرضية هي نتائج جملة من الأسباب والعوامل المتداخلة والمترابطة فيما بينها يصعب تحديدها بدقة، ونظرا للانعكاسات السلبية المتعددة التي يترتب عنها خصوصا من النواحي المالية الاقتصادية، والاجتماعية، فقد عمدت مختلف الأنظمة الضريبية على العمل بغية إيجاد الحلول اللازمة لاستئصالها أو على الأقل تحديد من حدتها.



الفصل الثاني:الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي

تمهيد:

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

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

المبحث الثاني: أدوات الرقابة الجبائية.

المبحث الثالث: فعالية الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

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

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها

لقد تعددت التعاريف المرتبطة بالرقابة رغم اشتراكها في المعنى، وهذا التنوع آت من حيث الزاوية التي ينظر إليها فهناك من يعرفها من خلال أهدافها وهناك من يعرفها من خلال إجراءاتها.[1]

الفرع الأول :تعريف الرقابة الجبائية

فالرقابة من وجهة نظر هنري فايول [2] التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعنا فهو كشف نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها. وتشمل عملية الرقابة هذه كل شيء : الأشخاص، التصرفات والأشياء.ويعرفها قالة وهيكس على أنها:[3]

العملية التي تسعى الإدارة من خلالها التحقق من أن ما حدث هو الذي كان يفترض أن يحدث وإذا لم يحدث ذلك فلابد من إجراء التعديلات اللازمة أن الرقابة تتمثل في القيام بثلاث خطوات وهي: كما عرف كل من تيري و فيلمر .

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

[1] حمدي سليمان قبيلات. الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، دار الثقافة للنشر والتوزيع،ط2 ،عمان، الأردن، 2010 ،ص13.
[2] عبد الرحمن الصباح، مبادئ الرقابة الإدارية، دار زهران للنشر، عمان، 1997 ،ص17.
[3] عبد الرحمن الصباح، مرجع سابق، ص19.

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

أما فيما يخص الرقابة الجبائية، فهناك عدة تعاريف قدمت لها وقبل الخوض فيها يمكن تعريف الرقابة الإدارية على أن الرقابة التي تمارس من قبل الإدارة على نفسها، فهي رقابة ذاتية سواء كانت خارجية تمارس من قبل أجهزة مركزية مستقلة، أم كانت داخلية تمارس من داخل الجهاز الإداري .

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

1. **الرقابة الجبائية:** هي الفحص المحاسبي المطبق من طرف الإدارة الجبائية وهي عبارة عن مراقبة احترام القوانين الجبائي.
2. **الرقابة الجبائية:** هي الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين بأداء واجباتهم، وتسمح لها بتصحيح الأخطاء.

من خلال هذه التعاريف يمكن إعطاء تعريف شامل للرقابة الجبائية بأنها. مجموع الإجراءات والعمليات التي تقوم ا الإدارة الجبائية قصد التأكد من صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين ومتابعتها بهدف اكتشاف الأخطاء والعمليات التدليسية التي تكون بغرض التهرب والغش الضريبي وتقويمها وتصحيحها، من أجل الحفاظ على أموال الخزينة العامة .وبالتالي يمكن استخلاص بعض الأهداف التي ترمي الرقابة الجبائية إلى تحقيقها والمتمثلة في:[1]

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الجبائية الأكثر أهمية لنظام المتابعة واحترام الواجبات الجبائية أنه ينبغي على أعوان الإدارة الجبائية التعرف على الدور الذي يلعبه كل واحد من مكونات هذا النظام وكيفية ترابطها فيما بينها لتحقيق الأهداف المرجوة أما الأهداف المنتظرة من الرقابة الجبائية كأداة لمواجهة التهرب الضريبي فتمثل فيما يلي:

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

1. **الهدف القانوني:** يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين القوانين و الأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة ترتكز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسوا للتهرب من دفع الاستحقاقات الجبائية[1].
2. **الهدف الإداري:** تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديد النقاط التالية :

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول ا مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية .
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأساليب وتقييم آثارها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك .
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل تسبب التهرب الضريبي وإعطاء صورة مقربة حول الوضعية الحقيقية للظاهرة في الواقع.

3. **الهدف المالي والاقتصادي:**هدف الرقابة الجبائية من الناحية المالية والاقتصادية إلى المحافظة على الأموال العامة من كل أنواع التلاعبات والسرقة والاختلاس. فهي تقوم بحمايتها من كل ضياع بأي شكل من لأشكال. وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، فالعلاقة الموجودة بين الاقتصاد والضرائب تجسد الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية. [2]
4. **الهدف الاجتماعي:** تتمثل الأهداف الاجتماعية للرقابة الجبائية في منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة، الإهمال أو التقصير في أداء مهامه وتحمل واجبات تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين بالضريبة ويمكن هذا الهدف في إرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة. [3]

[1] Philippe colin, la verification fiscal, edition economica, paris, 1985, p38.

[2] Claude laurent, control fiscal et verification personnelle payeusaine, France, 1995, p13

[3] محمد حمو، منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، مكتبة الشركة الجزائرية بودواد، الجزائر، 2009،ص2.

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

نظرا للعدد المتزايد للتصريحات الجبائية المكتتبة من قبل المكلفين والخاضعين للرقابة الجبائية تحتم على الإدارة الجبائية تنويع نشاطها باستعمال نوعين من الرقابة الجبائية و هي الرقابة الداخلية و الرقابة الخارجية حيث تقصد بما يلي

الفرع الأول: الرقابة الداخلية:

و يقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة في المكتب بناءا على الوثائق التي في حوزتهم و مفتشيه الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من الرقابة دوريا و لأهداف مسطرة مسبقا و يمكن أن تكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق.

1. الرقابة الشكلية:

تبدأ هذه الرقابة منذ استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين، و تتم مراقبتها بطريقة منتظمة و غير انتقالية و ذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها و تسوية الأخطاء إن وجدت، و تتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بني المعلومات المتأتية من التصريحات و مع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوفات الربط و بطاقات المعلومات و قائمة الزبائن التي تمتلكها و تهدف إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات، وذلك وفق الإجراءات التالية:

أ. **المكلف:**جيب أن يحتوي كل مكلف جبائي على نسخة من الوثائق و المستندات التالية:[1]
السجل التجاري بطاقة إثبات الهوية شهادة الإقامة البطاقة الإحصائية فصال عن كل مراسلات المكلف.

ب. **النشاط:**جيب توفر بطاقة التعريف الجبائي و التصريحات الشهرية و الثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب و ملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.

ج. **الأخطاء المادية:** التأكد من أن إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية في أجالها المحددة، كما يتم التأكد أيضا من إن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات وبدون وجود أخطاء يف العمليات الحسابية فضال على أن البيانات المشار إليها في الخانة صحيحة و إن كل بيان خيص الخانة المعلقة بها.

[1] عبد القادر مرقاد . التحقيق الجبائي كأداة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة مقدمة من متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم التسيير، جامعة بسكرة ،2013،ص4.

*** عيوب الرقابة الشكلية:**

من العيوب التي تواجه هذا النوع من الرقابة أنه لا يعتمد على صحة الأرقام المصرح بها بقدر ما يعتمد على الكيفية التي بها ملء هذه التصريحات و ما تحتويه و محاسبيه أي أن هذه الرقابة تهدف إلى النظر في الشكل الذي جاءت به التصريحات و التي يتم معاينتها في المرحلة الثانية دون فالرقابة تصحيح من معلومات تعريفية بالمكلف ما صرح به المكلف الشكلية ما هي إلا فحص شكلي لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلفين.[1]

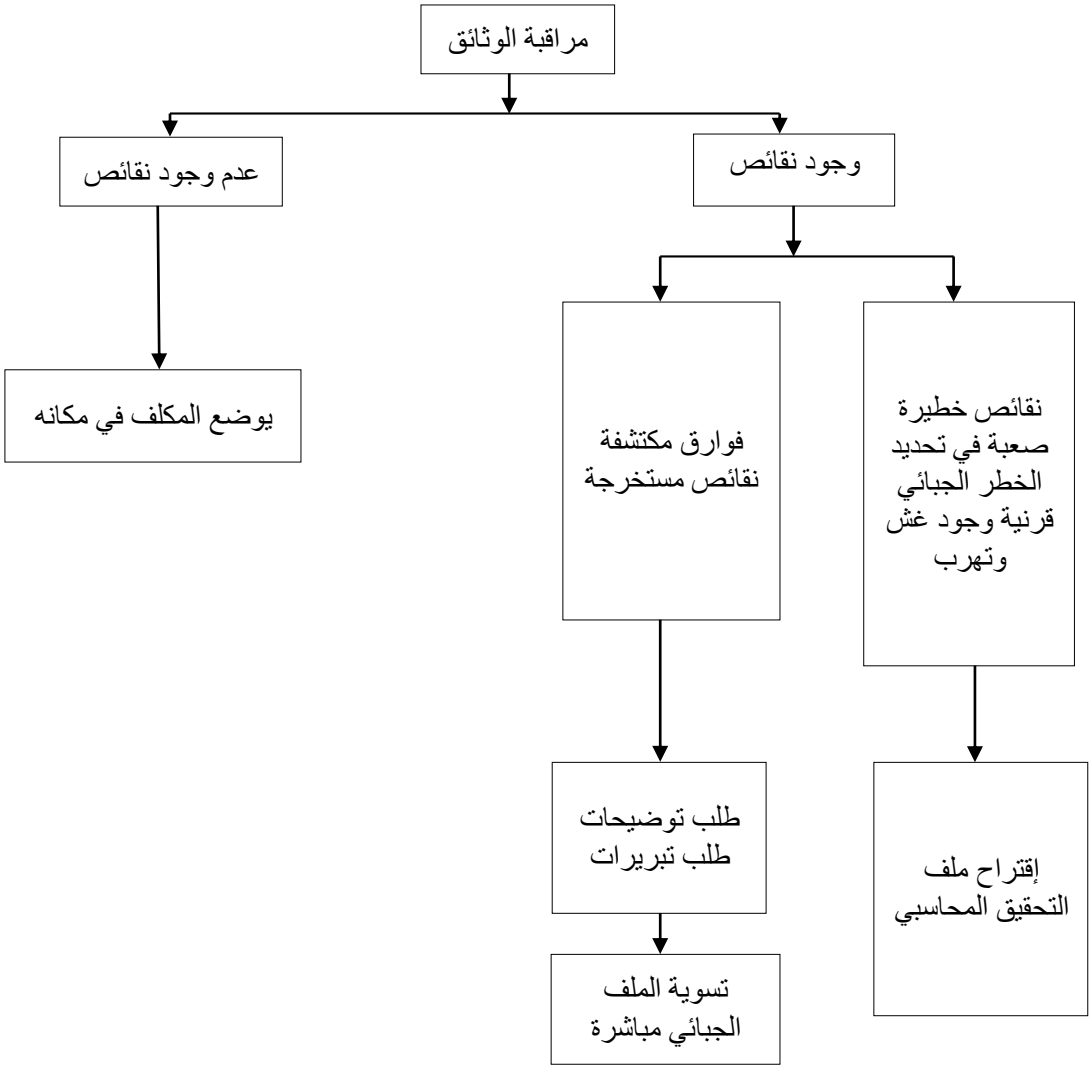
ب. الرقابة على الوثائق:

الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبة بمقارنتها بالمعلومات المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف الذي بحوزته الإدارة, و كذا مجمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات و المتعلقة بالبيانات التي أبرمها معها المكلف.

فالمراقب يقوم بتحليل و دراسة مدى ترابط الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة مع السنوات السابقة للوصول لاكتشاف الأخطاء المرتكبة, و في حالة وجود بعض الغموض بإمكانه طلب توضيحات من المكلف بصيغة شفوية أو كتابية فيما يخص المعلومات, و في حالة رفض المكلف للطلب يعيد المحقق كتابة طلب آخر يوضح فيه النقاط التي يراها ضرورية للحصول على تبريرات و توضيحات إذ أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء و تصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات، كما تساعد في اختيار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقة, لكن إذا وجد المحقق أن هذه الإجراءات غير كافية سيلجأ إلى نوع آخر من الرقابة و هي الرقابة الخارجية.

[1] عبد القادر مرغاد ، مرجع سابق، ص4.

الشكل رقم (1):المخطط العام لمراقبة الوثائق



المصدر :عبد القادر مرغاد، التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي ، 2013، ص42.

ج- الرقابة في عين المكان :

تعد الرقابة الخارجية أو الرقابة في عين المكان تدخلا مباشرا للأمكنة التي يزاول المكلفون أنشطتهم بهدف التأكد من صحة المصرح به من المعلومات عن طريق الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية, و هذا بغرض

المقارنة بين ما صرح به و ما هو موجود في الواقع و يشمل هذا النوع من الرقابة نوعين من التحقيقات[1] :

- التحقيق المحاسبي و يخص المؤسسات.

- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية القانونية » « VASFEو يخص الأشخاص الطبيعيين, و سنتطرق إلى هاتين النقطتين لاحقا بتفصيل.

ثانيا الرقابة الخارجية

تتمثل الرقابة الخارجية في التدخلات المباشرة للأعوان المحققون للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة في نشاطاتهم، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة و نزاهة القرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية و كذا جميع الوثائق الملحقة و تبريراتها اللازمة في محاولة كشف احتمالاته للتهرب، و كذلك بهدف مقارنة العناصر و المعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع، و يمكن أن تأخذ الصور التالية :

الفرع الثاني:التحقيق المحاسبي:

تنص المادة 20 -1 من قانون الإجراءات الجبائية على أن التحقيق الجبائي هو عبارة عن مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة ولا يهدف التحقيق المحاسبي إلى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المحقق فيها فحسب بل يسمح كذلك باطلاع هذه الأخيرة على واجباته الجبائية و يطلع عون الإدارة اجلبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها و التي قد ترتكب أحيانا على حسابه في هذه الحالة يمكنه أن يطلب لاحقا تخفيض الإيرادات نتيجة هذه الأخطاء و يطلعه المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة.[2]

1. التحقيق المصوب في المحاسبة:[3]

التحقيق المصوب في المحاسبة هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي يتم استخدامها مؤخرا ضمن قانون المالية لسنة 2010 حيث تقتصر عملية التحقيق فيه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب و الرسوم و ما يرتبط بها من معلومات محاسبية.

---

[1]منور أوسرير، مرجع سابق، ص20.

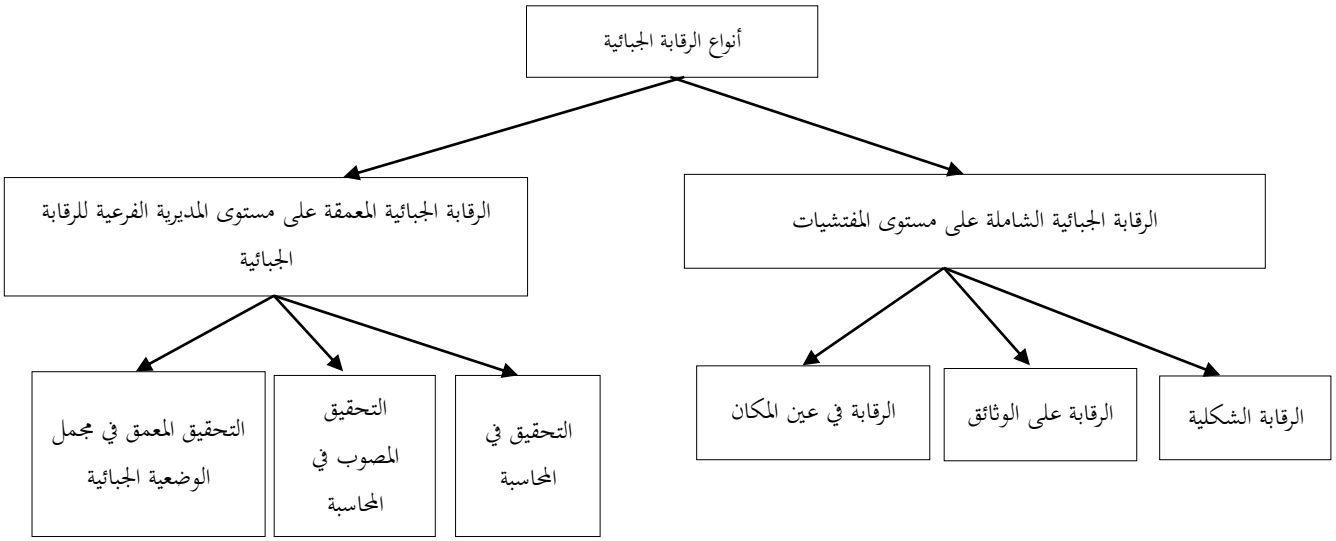
[2]ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية ، المديرية العامة للضرائب ، الجزائر ،2013 ،ص20.

[3]مالك الوفاء. الرقابة الجبائية على المؤسسات، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماستر ،جامعة قسنطينة 23-10-2010 ص2

2. التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

التحقيق من صحة المداخيل المصرح بها بالنسبة للضريبة علي الدخل يعتبر التحقيق المصوب في مجمل الوضعية الجبائية امتدادا للتحقيق المحاسبي، كما يمكن أن يكون مستقل عن هذا الأخير إذا تعلق الأمر بمكلف لا يملك ملف جبائيا ثم نصه لأول مرة في قانون المالية لسنة 1992 مسايرة لحركة الإصلاحات التي عرفتها السياسة الجبائية في الجزائر، و قد عرفه المشرع الجبائي على أنه يمكن أعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.[1]

شكل رقم (2): يبين أنواع الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبتين لما تم الحصول عليه من مديرية الضرائب لولاية المدية 2019

المطلب الثالث: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

حدد النظام الضريبي الجزائري إطارا تشريعيا للرقابة الجبائية، حيث منح المشرع للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية محددة وكذلك فرض القانون التجاري على المكلفين بعض الالتزامات (التزامات ذات الطابع المحاسبي و التزامات ذات طابع جبائي) كما نص في المقابل على

[1] راشدي أمين . دور التحقيق المعمق في تفعيل الحكومة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي ، دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية سطيف مجلة رؤى الاقتصادية 503-485 ص12.

ضمانات تمنح إليهم من أجل حمايتهم من التجاوز المحتمل للإدارة الجبائية وهذه الأخيرة تمتلك سلطات وصلاحيات خولت لها من طرف مختلف التنظيمات والقوانين من أجل ضمان مهمة الرقابة الجبائية بشكل فعال وبالتالي مكافحة التهرب الضريبي على أحسن وجه.

الفرع الأول: سلطات الإدارة الجبائية

لقد خول القانون الجبائي للإدارة الجبائية العديد من السلطات يمكن أن نوجزها فيما يلي:

1.حق الرقابة: تقوم مصالح الإدارة الجبائية بكل أشكال الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المحاسبية المستعملة من أجل تأسيس ضريبي أو مختلف أنماط الرسوم أو مراقبة المؤسسات أو الشركات التي لها صفة التأجر، وحق الرقابة ليس محدودا فقط بضرائب والرسوم المباشرة ولكن يمتد أيضا إلى الحقوق غير المباشرة والتسجيل [1]

2.حق الإطلاع: تسمح للعون المحقق بمعرفة كل المستندات والوثائق المستعملة من طرف المكلف الذي هو بصدد التحقق في ملفه، بغية الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق، وتصريحاتهم المكتوبة والموجهة للإدارة الضريبية.

وفي هذا الصدد يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الضريبية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في مواد قانون الإجراءات الجبائية[2] والتي تمس عدة هيئات ومنشآت ومؤسسات متمثلة فيما يلي:

أ. الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات: لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك كل المؤسسات أو الهيئات أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها[3].

[1] المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية.
[2] المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية.
[3] المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية

ب. المعلومات المقدمة من طرف مصالح الضمان الاجتماعي: يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي لمخابر التحاليل الطبية يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب والمبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج، وكذا مقدار المبلغ المسدد من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له ويجب أن تصل الكشوف التي تعد على نفقة الهيئات المذكورة أعلاه قبل 31 ديسمبر من كل سنة إلى مديرية الضرائب بالولاية قبل أول أفريل من السنة الموالية تقوم هيئات أو صناديق الضمان الاجتماعي وكذا صناديق التعاضدية بتبليغ الإدارة الضريبية بكل المخالفات التي تم ضبطها فيما يخص تطبيق القوانين والتنظيمات المتعلقة بالضرائب والرسوم سارية المفعول[1]

ج. المعلومات المقدمة من طرف السلطة القضائية: يجب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة الضريبية على كل البيانات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود تهرب مرتكب في المجال الجبائي أو أية مناورة كانت نتائجها التهرب أو التملص من الضريبة سواء كانت الدعوة مدنية أو جزائية حتى وإن أفضى الحكم انتفاء وجه الدعوة[2]

3. حق المعاينة : نص قانون الإجراءات الجبائية على تأسيس حق المعاينة ويأتي هذا الحق ليدعم حق الرقابة المعمول به من قبل الإدارة الجبائية في حالة ثبوت محاولة تدليس أو غش ومن أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية يمكن للإدارة الجبائية أن تطلب الترخيص من طرف وكيل الجمهورية للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونيا للقيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول و حجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شانها أن تبرر التصرفات الهادفة الى التملص من الوعاء و المراقبة ودفع الضريبة[3].

ويجب أن يكو ن طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبررها المعاينة وتبين على وجه الخصوص ما يأتي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة

[1] لمادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية

[2] لمادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية.

[3] لمادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية.

- عنوان الأماكن التي سيتم معاينتها
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية والتي يتم البحث عن دليل عليها
- أسماء الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم

تتم عملية المعاينة وحجز الوثائق والأملاك التي أدلة على وجود ممارسات تدليسية تحت سلطة القاضي و رقابته

4. حق إجراء البحث

نصت المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية على حق إجراء البحث ويقصد به إجراء التحقيق من قبل أعوان الإدارة الجبائية بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بعمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة ولدى شخص يقوم بهذه العمليات والممول مطالب بتزويد أعوان الإدارة الجبائية بكل الوثائق والمستندات الضرورية لتحديد رقم الأعمال وأسس فرض الضريبة وهذا الحق يمكن أن يمارس ابتداء من الساعة الثامنة صباحا إلى الثامنة مساءا في المحلات ذات الاستعمال المهني ويتم اثر كل عملية تدخل تحرير محضر تدون فيه الوقائع التي تمت وتفصل المخالفات الملاحظة ويسجل فيه جرد الوثائق التي يسلمها المكلف بالضريبة.

5. تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها

القيام بعمل الرقابة و قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي وحق التقادم يمكن أن يعرف انه الحق الممارس من قبل الإدارة الجبائية من اجل تصحيح حالات النسيان النقائص أو الإغفالات في التصريحات الجبائية المكتتبة وانقضاء أجال التقادم لا يعد عائقا أمام أعوان الإدارة الجبائية لممارسة حق الرقابة بسبب تقادم الفترات لكنها تمتد إلى العمليات التي لها أثر على النتائج في فترة لاحقة غير مغطاة بحق التقادم.

الفرع الثاني: حقوق المكلف الخاضع للرقابة

إن الصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق وضمانات أعطاها المشرع الجبائي إلى المكلفين الخاضعين لهذه الرقابة هي كالتالي:

1- الإعلام المسبق واجل التحضير

إن أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون إجراء أي مراقبة جبائية دون إرسال إشعار بالاستلام من المكلف مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة من اجل إعلامه وهذا الأخير له 10 أيام لتحضير محاسبته في حال مراقبة المحاسبة واجل 15 يوما في حال المراقبة المعمقة كحد أدنى وعلى كل حال يمكن للمكلف أن

يطلب تمديد الأجل وهذا لا يمنع أعوان التحقيق من القيام بشكل مفاجئ بزيارات إلى المصانع والورشات، وتخص هذه الزيارة معاينة العناصر المادية للاستغلال، والتأكد من مسك محاسبة قانونية ومنتظمة[1].

2- الاستعانة بمستشار

يمكن للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية أن يستعين بمستشار من اختياره محامي، محاسب، مستشار جبائي وغياب المكلف لا يمنع من إجراء عمليات الرقابة الفجائية قصد المعاينة قبل التدخل للانطلاق في التحقيق.

3- عدم إعادة الرقابة

لا يمكن للإدارة الجبائية أن تجري رقابة أخرى فيما يخص نفس الضرائب والرسوم ونفس الفترة وكذلك عندما تكون فترة الرقابة

التدليسية بالإضافة إلى أن الرقابة الجبائية تكون نهائية عندما يعطي المكلف موافقته على التعديلات والاقتراحات أو في حالة عدم الرد في أجال 40 يوم أو أيضا في حالة غياب التعديلات ويرسل إشعار أخر للتحقيق يخص الضرائب والرسوم التي لم يتم ذكرها في الإشعار الأول وبصورة استثنائية عندما يكتشف المحقق مخالفات تمس هذه الضرائب والرسوم[2]

4-الإجراء الاعتراضي

إن الإجراء الاعتراضي هو النقاش الشفوي أو الكتابي بين المحقق والمكلف من اجل السماح لهذا الأخير بالاستعلام حول سير أشغال عملية الرقابة الجبائية من ناحية وتسمح له بمعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات المجرات من ناحية أخرى

5-السر المهني

طبقا لأحكام المواد65إلى66 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على الالتزام بسر المهني حيث تنص المادة 65منه يلتزم بسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص يدعو أثناء أداء وظيفته أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في نفس المنازعات المتعلقة بضريبة على التدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على نشاط المهني والرسم على القيمة المضافة وحق الطابع المذكور في التشريع الجبائي المعمول به.

[1] المادة 24 ،من قانون الإجراءات الجبائية.

[2] المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

6- المنازعات

إن تصرفات وسلوكيات المكلفين الذين يتميزون بالسلوك الجبائي السيئ هم دائما مطالبون من قبل الإدارة الجبائية بتسديد الضريبة والعقوبات التاخيرية على كل حال وبسبب هذه السلوكيات فان القانون الجبائي منح لهذا النوع من المكلفين وتحت طائلة الإجراءات بعض الحقوق والضمانات وخول المشرع الجبائي للمكلف اللجوء إلى السلطات الأعلى واستثناء الإجراءات الاعتراضية وطرق الاستئناف هي:

-اللجوء إلى الطعن النزاع الذي يهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء.

-طلب المساعدات الذي يسمح للمكلفين الذين يوجدون في حالة عسر مالي ويستحيل عليهم تسديد دينهم الجبائي بالاستفادة من تخفيض أو تعديل للحقوق المفروضة.

الفرع الثالث: التزامات المكلف الخاضع للرقابة

من اجل الاستفادة من كل الحقوق والضمانات التي نص عليها القانون يجب على المكلفين أن يستوفون بشكل كامل للالتزامات ذات الطابع الجبائي والمحاسبي وخصوصا اكتتاب التصريحات الجبائية.

1-الالتزامات المحاسبية للمكلف إن المكلف الخاضع للنظام الحقيقي ملزم بمسك محاسبة منتظمة، قانونية ، كاملة ، متسلسلة صحيحة ، مقنعة ومؤسسة حسب الطرق التي نص عليها المخطط الوطني المحاسبي بالإضافة إلى ذلك فقد ألزم القانون التجاري التجار بمسك السجلات المحاسبية التالية:

- سجل اليومية العامة
- سجل الجرد

2- الالتزامات الجبائية للمكلف على المكلفين أن يكتتبوا في الآجال القانونية عدد من التصريحات المنصوص عليها في التشريع الجبائي وهي:

أ- التصريح بالوجود: إن المكلفين بالضريبة الجدد مطالبون باكتتاب تصريح بالوجود في أجل30 يوم ابتداء من تاريخ بداية النشاط الفعلي لدى مفتشية الضرائب مقر فرض الضريبة بالنسبة للأنشط المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشريكات أو الضريبة الجزافية الوحيدة.

ب- التصريح الشهري أو الثلاثي بالضرائب والرسوم:إلزام القانون المكلفين بان يكتتبوا تصريح شهريا أو فصليا في نموذج ج بمجمل الضرائب والرسوم المدفوعة نقدا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر لدى قباضة الضرائب المختصة إقليميا قبل اليوم العشرين الموالية للشهر أو الفصل المعني تصريحا بمبلغ الأرباح الخاضعة

لضريبة أما بالنسبة للمكلفين الذين يتبعون مراكز الضرائب مطالبون التصريح وتسديد مبلغ فرض الضريبة المؤقتة بمعدل 10 % من الضريبة على الدخل الإجمالي لدى قابض مركز عند إيداع التصريح بالأرباح. [1]

ج- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة

في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط لمكلف خاضع لنظام الحقيقي عليه أن يكتتب في اجل عشرة أيام ما يلي:

- تصريح إجمالي بالمداخيل التي لم تفرض عليها الضريبة.
- تصريح خاص بالمداخيل النصفية.

وهاته التصريحات يجب أن تودع في اجل عشرة أياما ابتداء من تاريخ التنازل أو التوقف عن النشاط وفي حالة وفاة مستغل خاضع لنظام الحقيقي فان المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من قبل ذوي المتوفى خلال 6 شهر التي تتبع تاريخ الوفاة.

[1] نموذج السلسلة رقم ج 50 وهي عبارة عن وثائق رسمية صادرة عن المطبعة الرسمية للمديرية العامة للضرائب، وزارة المالية وهي وثائق يتعامل بها في علاقة المكلف في إدارة الضرائب في مختلف أنواع التصريح .

المبحث الثاني : أدوات الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية هي الوسيلة الأولى لمحاربة التهرب الضريبي ودلك عن طريق مجموعة من الاليات والأدوات التي تأتي بالفاعلية المجدية

المطلب الأول :التحقيق المحاسبي (VC)

يعمل هذا التحقيق للإدارة الجبائية بالتأكيد من صحة وقانونية الكتابات المحاسبية ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس حيث يخرج التحقيق المحاسبي من إطاره الضيق المتمثل في المراجعة الشكلية للملفات إلى مراجعة لكل الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان هذا ما أكدته المادة 198 من قانون الضرائب المباشرة الجزائري. حيث نصت على أنه التحقيق المحاسبي عبارة عن مجموعة من العمل والأليات التي تهدف إلى فحص في عين المكان للملفات المحاسبية مقارنتها بعناصر الاستغلال.

الفرع الأول:تعريف التحقيق المحاسبي

هو مجموعة العمليات التي تهدف إلى التحقيق بعين المكان في محاسبة المؤسسة ومطابقة مؤشرات بعض المعطيات المحصلة من داخلها وخارجها من أجل مراقبة صحة ومصداقية التصريحات المسجلة .

أثناء التحقيق المحاسبي يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي ترتكب أحيانا على حسابه ويف هذه الحالة يمكن أن يطلب لاحقا تخفيض الإيرادات نتيجة لهذه الأخطاء ويطلعه المحقق في كيفية تقديم الطعون اللازمة،حيث يجب أن يتم التحقيق المحاسبي في عين المكان ماعدا في طلب المعاكس من المكلف بالضريبة يوجهه و تقبله المصلحة[1] كتابيا.

الفرع الثاني: شروط التحقيق المحاسبي

إن الهدف الأساسي من التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات هو تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها لذلك وضع المشرع ضوابط في نص المادة ٢٠ من قانون الإجراءات الجبائية تحدد السير القانوني لهذه العملية مبينا شروطها التحقيق المحاسبي هي:

[1] ميثاق المكلفين بالضريبة ، منشورات 2013،ص13.

- التحقيق في المحاسبة يجب أن يتم بعين المكان أي في محل المكلف بالضريبة غير أن هناك استثناء وهو حالة تقديم المكلف لطلب مكتوب ومقبول من طرف الإدارة الجبائية أو في حالة قوة قاهرة يمكن للمحققين أخذ الوثائق المحاسبية وفحصها في مكاتبهم بشرط أن يسلم للمكلف في هذه الحالة تثبت فيها طبيعة لوثائق المحاسبية المسلمة ونوعيتها.

- لا يمكن إجراء التحقيق إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل وفي حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك.

- يمارس التحقيق مهما كانت الوسيلة أو السند المستعمل لحفظ الحقوق ، فإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الألي يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات ، المعطيات والمعالجات التي تساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية[1].

الفرع الثالث:إجراءات التحقيق المحاسبي

يمر التحقيق المحاسبي بعدة مرا حل وهي:

1. التحضير للتحقيق:

إن عدم التزام المحققين بإجراءات الرقابة الجبائية يجعلها تحت طائلة البطلان ، لذلك يستوجب على المحققين إتباع الإجراءات التي ينص عليها التشريع.

2. برمجة مراقبة المحاسبة:

إن برمجة المكلفين الذين سيخضعون لعمليات مراقبة المحاسبة يخضع إلى قواعد إجرائية وإلى معايير انتقاء محددة من قبل الإدارة المركزية ، وإعداد هذه البرامج متابعة تنفيذها من قبل المديريات الجهوية للضرائب والمصالح المركزية للمديرية العامة للضرائب.

3. إجراءات إعداد برنامج مراقبة المحاسبة [2]

إن إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون حمل مراقبة تتم من قبل المديرية الولائية للضرائب التي لها علاقة مباشرة بالمكلفين، حيث يكلف رؤساء المتفشيات كل نهاية سنة بإرسال اقتراحات إلى المديرية الفرعية للرقابة

[2] www.univ-guelma.dz

الجبائية الولائية ويقوم المدير الولائي للضرائب المعني بالتشاور معها ويحدد القائمة النهائية بالأخذ بعني الاعتبار معايير الانتقاء وتوجهات المصالح المركزية ، والإمكانيات المتوفرة من ناحية أخرى وبعد فحص وتحليل مختلف اقتراحات التسجيل في برنامج مراقبة المحاسبة أو المراقبة المعمقة ، تقوم بعد ذلك الإدارة المركزية مديرية الأبحاث والمراجعات بتحديد البرنامج النهائي السنوي الذي سينفذ من قبل المصالح المكلفة بالرقابة ، وكما يمكن للإدارة المركزية أن تطلب في أي لحظة تسجيل مكلف ما في مراقبة المحاسبة أو المراقبة المعمقة للوضعية الشخصية خارج البرنامج بناءا على معطيات أو بيانات خاصة في حوزتها أو مرسلة إلى المصالح المعنية.

4. معايير انتقاء المكلفين

إن عملية انتقاء المكلفين الذين سيخضعون لعملية الرقابة لا يتم وفق معايير محددة، لكن تتعلق عموما بحالات ظرفية وعلى كل حال توجد عدة معايير يمكن أن تتبع من اجل إعداد برامج المراقبة ونقصد بها:

- الأنشطة التي يمكن أن تنطوي على عمليات غش كبيرة .
- الأنشطة المحتكرة والغير تنافسية مع السلع المستوردة.
- تقسيم جغرافي متوازن من اجل أن يسمح بتغطية إقليم الولاية.
- تقسيم عادل يمس مجمل الأنشطة والمهن.

أ. إرسال إشعار بإجراء الرقابة الجبائية :

إن البدء في عمليات الرقابة الجبائية بمحاسبة المكلف لا يمكن أن يتم قبل إعلام المكلف مسبقا عن طريق إرسال إشعار بإجراء الرقابة مع وصل استلام مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة، ويمنح له اجل أدنى للتحضير عشر أيام ابتداء من استلام هدا الإشعار هذا الأخير يجب أن يحتوي تحت طائلة بطلان الإجراءات على ما يلي[1]:

- اسم أو المقر الاجتماعي للمكلف الخاضع للضريبة مع العنوان الصحيح
- تاريخ وساعة بدء التدخل في عين المكان
- إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره
- مختلف الضرائب والرسوم المحقق فيها

[1] المادة 420 من قانون الإجراءات الجبائية.

- السنوات المعنية، ونقصد السنوات غير المتقادمة التي تذكر حتى ولو في حالة وجود عجز منقول وبالنسبة للدورة المتقادمة التي احتوت عجز يمكن أن يحقق فيها كذلك[1]ويجب أن يحتوي إشعار بإجراء الرقابة على العنوان كاملا وختم المصلحة التي تباشره ويجب أن يكون ممضيا من قبل المحقق ورئيس مجموعة التحقيق بذكر أسمائهم وألقابهم ورتبهم.

ب. التدخل في عين المكان:

إن أول لقاء مع المكلف يسمح بخلق نوع من الثقة المتبادلة " هذه المحادثة في غاية الأهمية لأنها تسمح بإقامة فكرة حول المكلف وإقامة العديد من لملاحظات والاستنتاجات"، هذا اللقاء الأول يتمثل في إجراء محادثات مع مسيري المؤسسة ووسائلها، موضعها بدقة ومكانتها في السوق ، شروط الاستغلال الموضوعة، زيارة المصانع والمحلات التي تسمح للمحقق بجمع المعطيات التي تستوجب في فحص المحاسبة لمتابعة الإنتاج، الاستثمارات.

ج. الشروع في التحقيق:

ويتم ذلك من خلال فحص المحاسبة من حيث الشكل ومن حيث المضمون وهي تتم عبر مراحل كما هي على النحو التالي:

- **فحص المحاسبة من حيث الشكل** على المحقق أن يتأكد من :

  - وجود محاسبة كاملة ومنتظمة
  - وجود محاسبة متسلسلة وصحيحة
  - وجود محاسبة مقنعة

- **فحص المحاسبة من حيث المضمون** هذا الفحص يهدف إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية أي المشتريات ، المخزونات وأشغال قيد التنفيذ وهي كما يلي:

  - مراقبة المشتريات
  - مراقبة المخزونات والأشغال قيد للتنفيذ

[1] لمادة 106 من قانون الإجراءات الجبائية.

ح. نتائج التحقيق

بعد الانتهاء من عملية التحقيق يقوم المحققين بمعية رئيس الفرقة بإعداد التبليغ الأولى الذي يجب أن يقدم إلى المدير الفرعي للرقابة للجباية للاطلاع عليه ورفع النقائص أن وجدت ومن ثمة التأشير عليه قبل إرساله.

خ. تبليغ نتائج التحقيق المحاسبي

إن الغرض من التحقيق المحاسبي هو إبراز الأخطاء المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة مختلف الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة وكما هو معلوم أن التحقيق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن حقوق المكلف بداء من الإشعار بالتحقيق إلى غاية تبليغ المكلف بالنتائج النهائية للتحقيق بحيث يتم تبليغ النتائج حتى في حالة عدم وجود أي تسوية يجب على المحقق إعداد التبليغ الأولى ويتضمن هذا التبليغ مدة الإجابة الممنوحة للمكلف بالضريبة محل التحقيق وهي 40 يوما .[1]

بالنسبة للتحقيق المحاسبي ويجب أن يشير التبليغ على إمكانية إحضار مستشار ولابد من أن يشير إلى رقم الإشعار بالتحقيق وتاريخه وسنوات التحقيق والضرائب التي تم التحقيق فيها، كما يحتوي مضمون التبليغ الأولي بالنسبة للتحقيق المحاسبي على النتائج المتوصل إليها بعد القيام بالتحقيق المحاسبي بعد انتهاء المدة القانونية الممنوحة للمكلف للإجابة على التبليغ الأولى يتم دراسة جوابه على النقائص حيث يكون أما بالقبول أو الرفض لهذه التبريرات ففي حالة غياب الرد يعتبر ذلك قبولا ضمنيا للتسوية أما إذا كان الرد خارج الآجال فانه غالبا ما يتم الأخذ بعين الاعتبار هذه الملاحظات أما إذا كان الرد بالآجال القانونية فيتم دراسة كل التبريرات.

يقوم المحققون في المرحلة الأخيرة بتحرير التبليغ النهائي بعد دراسة كل النقاط المشار إليها في جواب المكلف على التبليغ الأولي.

د. إنهاء أشغال أعمال التحقيق في هذه المرحلة يتم إعداد الجدول الفردي الذي يلخص ما تم التصريح به وما تم إعادة تأسيسه والحقوق المستخرجة في السنوات محل التحقيق، كما يتم إعداد تقرير التحقيق الذي يلخص ظروف إجراء عملية الرقابة الجبائية[2].

[1] المادة 31 الفقرة 06 من قانون المالية 2012.

[2] المديرية العامة للضرائب.

المطلب الثاني: التحقيق المصوب (VP)

يختلف التحقيق المصوب مقارنة بالتحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق وهدا ما سنعرفه من خلال تعريفه خاصيته و إجراءاته

الفرع الأول: تعريف وخاصية وغاية التحقيق المصوب

1. **تعريفه:**هو عبارة عن إجراء مراقبة مصوبة تتم بسرعة وهي أقل أشغال مقارنة بالتحقيق المحاسبي المتعلق بمراقبة كافة الوثائق والسجلات المحاسبية خلال الأربع سنوات الغير ساقطة بالتقادم، وهي أي مراقبة الظرفية تم بقصص الوثائق التبريرية والمحاسبية الخاصة ببعض الضرائب وذلك خلال فترة محددة والتي بإمكانها أن تكون أقل من سنة محاسبية.

2. **خاصية التحقيق المصوب:**التحقيق المصوب يمثل إجراء بحث يتم على مستوى المفتشية وذلك فيما يخص مكان القيام بالاستغلال، الضرائب المعنية بالتحقيق، يتطلب تقديم كافة الوثائق المحاسبية لتبرير رقم الأعمال والنتيجة المصرح بهما جدول حسابات النتائج دفتر الأستاذ اليومية العامة اليوميات المساعدة سجل الجرد فواتير الشراء والبيع سجل الأجرة محاضرة الجمعية العامة أما في التحقيق الظرفي فإنه لا يطلب من المكلف تقديم كافة الوثائق والسجلات المحاسبية وإنما يطلب منه تقديم الوثائق التي لها علاقة مباشرة مع الضريبة التي يحقق فيها فقط كذلك هو الأمر بالنسبة للفترة المعنية بالتحقيق أي تطلب الوثائق الخاصة بالفترة المحقق فيها فقط.[1]

3. **غاية التحقيق المصوب** :الهدف من إجراء الجديد للمراقبة هو استعمال وسيلة مراقبة جديدة تسمح باستعمال بحث مصوب أو بأوليات في البرمجة لمراقبة على سبيل المثال ما يلي:

- مراقبة ضريبة واحدة أو عدة ضرائب خلال فترة محددة من سنة إلى ثلاث سنوات.
- مراقبة مدى قانونية الحسومات المستفاد منها في مجال تفيا كذا مصدر القروض الضريبية تفيا.
- مراقبة النسب tva المستعملة، وكذا المبالغ المطلوبة الاستيراد.
- مراقبة بعض الحسابات المحاسبية كل حساب على حدى.
- مراقبة طلبات الاستفادة من القرض الضريبي tva هو حق استرجاع تفيا.

[1] المديرية العامة للضرائب.

بإمكان التحقيق المصوب أن يؤدي إلى تحقيق هام وذلك في الحالة التي يتم فيها تحقيق على مستوى المفتشية وتبقى طلبات المعلومات في هذا الإطار بدون رد أو يقوم المكلف بتقديم ردود غير كاملة، وعليه فإنه يمكن الانتقال من تحقيق مصوب إلى تحقيق عام)بناءا على الأسباب المذكورة أعلاه أو في حالة اكتشاف نقائص تتطلب بحث معمق هذا من جهة ومن جهة أخرى في حالة التحقيق المصوب فإنه لا يجب فحص معمق من ناحية الشكل والمضمون لكافة الوثائق والسجلات المحاسبية، الوثائق والسجلات المحاسبية التي يجب تحقيق فيها هي تلك المتعلقة فقط بالضريبة والمدة المعنية بالتحقيق.

الفرع الثاني: الضمانات المقدمة للمكلف في التحقيق مصوب[1]

بناءا على قواعد الإجراءات المتعلقة بالتحقيق المصوب بعين المكان، فإنه يجب إعلام المكلف مسبقا، وذلك بواسطة إشعار بالتحقيق الذي يسلم له يد بيد أو يرسل له عن طريق البريد مع وصل الاستلام، وما تجدر الإشارة إليه في هذا الصدد إن عدم إعلام المكلف ذا الأمر يؤدي إلى قانونية الإجراء يجب أن يحتوي الإشعار بالمراجعة على المعلومات التالية:

- طبيعة التحقيق المصوب، تاريخ وساعة التدخل بعين المكان.
- طبيعة الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق.
- المدة الغير ساقطة بالتقادم المعنية بالتحقيق، والتي أن تكون أقل من سنة جبائية.
- أجل إعداد الوثائق والمقدرة بعشرة أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق.
- الإمكانيات المقدمة للمكلف للاستعانة بمستشار جبائي أثناء عمليات التحقيق يختاره بنفسه.
- اسم ولقب العون الذي سوف يقوم بالتحقيق.

كما للمكلف الذي هو موضوع تحقيق مصوب الاستفادة أيضا بما يلي:

- يسلم له الإشعار بالمراجعة وميثاق المكلفين بالضريبة محل التحقيق.
- الاستفادة من الآجال المحددة بموجب القانون للرد عن طلب المعلومات، وتقديم التبريرات اللازمة في إطار الرد عن طلب الاستفسارات.
- كما له الحق أي المكلف الرد عن جميع الاستفسارات سواء كان ذلك كتابيا أو شفويا ، وذلك في إطار ما يسمى بمناقشة التناقضات، وذلك طيلة أشغال المراقبة.

[1] عيسى بواخوخ ،الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، دراسة حالة لولاية باتنة رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية .فرع اقتصاد، تنمية.جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2003،ص 150

- تقديم تبليغ للمكلف يحتوي على نتائج التحقيق حتى بالرغم عدم وجود تعديلات.
- عدم تجديد نفس التحقيق بالنسبة لنفس العمليات إلا في الحالة التي قام فيها المكلف بعمليات تدليسية.

الحق في استئناف التحقيق للإدارة الجبائية

للإدارة الجبائية الحق في القيام بتحقيق معمق بعد نهاية إشغال التحقيق المصوب بمعنى القيام بتحقيق ظرفي لا ينزع الحق للإدارة بأن تقوم بتحقيق عام لا حقا وإعادة النظر مرة ثانية في الضرائب والرسوم التي حقق فيها من قبل ، وذلك مع الأخذ بعين الاعتبار التعديلات الناتجة عن التحقيق المصوب.

الفرع الثالث: إجراءات وسيرورة التحقيق المصوب

التحقيق الظرفي يخضع لنفس القواعد التي يخضع لها التحقيق في المحاسبة وعليه وقبل أي تدخل يجب تسليم أو إرسال للمكلف إشعار بالمراجعة ميثاق للمكلفين الخاضعين للمراقبة للمكلف آجال عشرة أيام لتقديم الوثائق المحاسبية وذلك من تاريخ استلام الإشعار.

- يجب أن تتم أشغال المراقبة بعين المكان أي عند المكلف إلا أنه بإمكان هذه الأخيرة أن تتم على مستوى المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية وذلك في الحالة التي يقوم فيها المكلف بهذا الطلب نظرا لعدم مكانية إجراء التحقيق بعين المكان لسبب ما شريطة أن يكون مقنع ومقبول.
- في نهاية الأشغال يسلم للمكلف تبليغ أولي للرد في آجال أقصاه ثلاثين يوما ابتداء من تاريخ استلام التبليغ، مع الإشارة أن عدم الرد الأولى يعتبر قبول ضمني من طرف المكلف للتعديلات المبلغة.

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

الفرع الأول:تعريف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

ضم مجموعة من المعلومات المشكلة للمصلحة التي تقوم بدراستها عن طريق الرقابة المعمقة والتي تتمثل في دراسة الملفات بدقة وبصفة معمقة وبكل موضوعية ومقارنتها مع العناصر الخارجية لكل مكلف وهذا النوع من التحقيق يستطيع لمس النشاط وكذلك الشخص الطبيعي.[1]

الفرع الثاني:شروط التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

[1] عيسى بواخوخ ،مرجع سابق،ص 160

تتميز هذه العملية بخصائص تجعلها حساسة وخطيرة لذلك حرص المشرع على إحاطتها بالسر المهني وضبطها بالشروط القانونية الكفيلة بإنجاحها ويمكن تعدادها على النحو التالي:

- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لا يمكن أن يقوم به أعوان الإدارة الجبائية إلا على الأشخاص الطبيعيين فلا يكون هذا التحقيق على الأشخاص المعنويين ولو كان احد موضوعه احد الشركاء ففي هذه الحالة تتم مناقشة نصيب الشريك المعني بمفرده.
- من خلال الشرط الأول يتبين لنا أن المقصود من التحقيق المعمق هو معرفة الدخل الحقيق للشخص الطبيعي.
- خلال هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.
- لا يمكن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل.

الفرع الثالث: إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية [1]

لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية ومنحه أجلا أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر يوم إبتداءا من تاريخ الاستلام يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وان يشير صراحة، تحت طائلة بطلان إجراءات المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو تحت طائلة بطلان فرض الضريبة.

لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة، اعتبار من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه و تمدد هذه الفترة بأجل يمنح عند الاقتضاء للمكلف بالضريبة وبناء على طلب هذا الأخير للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة ومداخيل الأرصدة في الخارج، كما تمدد هذه الفترة إلى ثلاثين يوما ابتداء من طلب الإدارة أو للحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخيل في الخارج أو متحصل عليها من الخارج وتمدد الفترة إلى

[1] المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2010 ،المادة 21.

سنتين في حالة اكتشاف نشاط خفي عند إجراء التحقيق عندما يكون العون المحقق قد حدد أسس فرض الضريبة على أثر تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، بالنسبة للضريبة على الدخل ، يتعين على الإدارة في هذه الحالة أن تعلم المكلف بالضريبة بالنتائج وذلك حتى في غياب إعادة تقويم، برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام، ضمن الشروط المنصوص عليها، يمكن أن يسلم الإشعار بالتقويم للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام، يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا بقدر كاف ومعللا.

كما يتعين أيضا إعادة الأخذ بأحكام المواد التي تتأسس بموجب إعادة تقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظته أو إعلان قبوله يتمتع المكلف بالضريبة بأجل أربعين يوما لتبليغ ملاحظته أو قبوله، ويكون عدم الرد خلال هذا الآجل بمثابة قبول ضمني ، وقبل انقضاء أجل الرد، يجب على العون المحقق أن يمد المكلف بالضريبة بكل التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون التبليغ إذا طلب الأخير ذلك كما يمكنه بعد الرد الاستماع إلى المكلف بالضريبة، إذا كان سماعه مجديا أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية، إذا ما رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة، فإنه يجب أن يعلمه بذلك بمراسلة تكون كذلك مفصلة ومعللة ، وإذا أبرزت هذه المراسلة أسبابا جديدة لإعادة التقويم أو الأخذ بعين الاعتبار لعناصر جديدة لم يتم التطرق لها في إطار الإشعار الأولى، فإنه يمنح أجل رد إضافي مدته أربعون يوما إلى المكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته عندما يتم الانتهاء من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل لا يجوز للإدارة الجبائية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية.[1]

[1] المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2010 ،المادة 21.

المبحث الثالث :فعالية الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي

تكتسي الرقابة الجبائية أهمية بالغة نظرا لان النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي يمنح المكلف حرية التصريح بمداخيله ،حيث تعد الرقابة الجبائية بمختلف ادواتها من أهم الوسائل التي تحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

المطلب الأول: العوامل المعيقة لدور الرقابة الجبائية

إن أهم العوامل التي لا تزال دون تحقيق النجاعة المطلوبة للرقابة الجبائية هي:

- عوامل مرتبطة لإدارة تأسيس الفعل الرقابي على مستوى الدولة
- عوامل مرتبطة بظروف المحيط العام المتسم بالاقتصاد الموازي و الفساد الإداري

الفرع الأول: العوامل المرتبطة بإدارة تأسيس الفعل الرقابي

لم تأسس الدولة الجزائرية لثقافة الرقابة أو المحاسبة بصورة واضحة ودقيقة ومتكاملة و مستمرة على المال العام و هذا يدل على الاختلاف في وظيفة الدولة المتدخلة لغرض تعبئة الموارد العامة للدولة و ترشيدها فقد أنشأت الدولة سنة 1980 مجلس المحاسبة [1]و تم تعيين صلاحياته و تعديلها طبقا ألمر 20-95 بتاريخ 17 جويلية 1995 و هو في شكل غرف ذات إختصاص وطني عددها 08 غرف و ذات اختصاص إقليمي و عددها 09 و غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية المالية و يتولى رئاسة المجلس رئيس يعينه رئيس الجمهورية و يساعده في ذلك نائب الرئيس و يستند دور النيابة العامة في مجلس المحاسبة لناظر عام يساعده نظراء مساعدون مجلس المحاسبة كاتب ضبط تستند لكاتب ضبط يساعده كاتب ضبط.

لقد حدد المرسوم الرئاسي 95-377 المؤرخ بتاريخ 20 نوفمبر 1995 مهام و اختصاص مجلس المحاسبة:[2]

-تقديم الحسابات

- مراجعة حسابات المحاسبين العموميين
- رقابة الانضباط في مجال الميزانية و المالية

[1] chart de contribuable,dg,2003,p13.

[2] الجريدة الرسمية ، رقم 12بتاريخ 28-02-1999 تقرير السنوي لسنتي 1996-1997.

تقييم المشاريع و البرامج و السياسات العمومية و التدقيق في هذه المهام نجدها متطابقة مع مهام مختلف المجالس ذات الاختصاص في العامل، و لكن بالنسبة للجزائر مل يعد مجلس المحاسبة يقوم بالدور منذ آخر تقرير صدر في الجريدة الرسمية رقم 12المؤرخ بتاريخ : 1999/02/20 بمعنى آخر أن مجلس المحاسبة لم يواكب إطلاقا فترة دعم النمو و الإنعاش الاقتصادي التي تميزت بالارتفاع الكبير لحجم الإنفاق العمومي الذي ألزمته العديد من التجاوزات و البرامج العشوائية و على غرار مجلس المحاسبة أنشأة السلطات العامة المفتشية العامة للمالية بموجب المرسوم 03/53 املؤرخ يف 1980/03/01 و وضعت تحت السلطة المباشرة لوزير المالية يرأسها مفتش عام يعني بمرسوم رئاسي باقتراح من وزير المالية و تمثلت صلاحياته في:

-مراقبة التسيير و الوضع المالي في الصالح و ألهيئات التي تجري عليها المراقبة.

- مراقبة صحة المحاسبة المالية و سالمتها.

مطابقة العمليات التي تمت مراقبتها للتقديرات أو برامج الاستثمار و ميزانيات التسيير و التجهيز و في المرسوم الأخير الصادر بالجريدة الرسمية رقم 14 بتاريخ 2009/03/04 تم توسيع صلاحيات الرقابة و التدقيق لتشمل تسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية و ذلك فيما يخص :

- إبرام و تنفيذ كل عقد و طلب.
- المعاملات القائمة على الذمة المالية العقارية و المنقولة.
- سري الرقابة الداخلية و هيكل التدقيق الداخلي و الملاحظ أن هذه المفتشية لا تصدر تقارير علنية فيما يخص مهامها بل تتقيد بإرسال التقرير إلى الهيئة.

الفرع الثاني: العوامل المرتبطة بظروف المحيط العام المتسم بالاقتصاد الموازي والفساد الإداري

أولا:الاقتصاد الموازي

إن الاقتصاد الموازي أو اقتصاد الظل تميز بوجود الأنشطة الاقتصادية التي تتم بعيدا عن الحكومات و أجهزتها الرقابية ،و في ظل هذه الظروف تحدث المنافسة الغير شريفة ،و مع مرور الوقت تصبح المؤسسات الفاسدة هي السائدة في السوق وفي الجزائر هناك قلق واضح إزاء الاقتصاد الموازي و المضاربة الطفيلية و لقد كان تأكيد من طرف رئيس الجمهورية بخطابه أثناء الجلسات الوطنية حول المؤسسات الصغرية و المتوسطة حيث

قال "ولما كان من المؤكد أن الاقتصاد الطفيل يلحق الضرر بالتنمية الوطنية كان لا بد من القضاء عليه" هذا من جهة ومن جهة أخرى حددت المديرية العامة للضرائب أهم مظاهر الاقتصاد الموازي في الجزائر كانت كالأتي:

- البيع والشراء بدون فواتير.
- تحويل الإعفاءات الجبائية عن مسارها الحقيقي.
- استخدام التسديد النقدي بدل التعامل بالشيكات.
- النشاط التجاري وغيره ضمن مناطق غير حضارية وغير تجارية.

ثانيا: الفساد الإداري

تتجلى مظاهر الفساد في الأدوات التي تجعله ممكننا وهي كالأتي:

- تنفيذ اللوائح الحكومية القرارات بالترخيص مثل إصدار الرخص وتقسيم الأراضي إلى مناطق وغير ذلك من اللوائح تنطوي على قيمة اقتصادية كبرى.
- الإشراف على عقود الاستثمارات الحكومية التي قد تنطوي لبعض المناطق دون غيرها.
- اتخاذ قرارات تتعلق بإدارة الضرائب ،المراجعة الحسابية وتحديد الجداول.
- الإشراف على عقود المشتريات الحكومية .
- الإشراف على وسائل الحصول علي الخدمات العامة المنخفضة الثمن.
- الإشراف على تعيين الموظفين وترقيتهم.
- يترتب على الممارسات الإفسادية في القطاع الضريبي مقدرة رائعة على الدفع للمكلفين المتهربين.

المطلب الثاني: مكافحة التهرب الضريبي و العقوبات المترتبة عليه

تعتبر الرقابة الجبائية من الإجراءات الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي حيث رتب المشرع عقوبات حسب المخالفات التي يرتكبها المكلف بالضريبة.

الفرع الأول: مكافحة التهرب الضريبي

إن مكافحة التهرب الضريبي على كل دولة والمكافحة تتحقق بالقضاء أو بالتضييق قدر الإمكان من مسبباتها فالحكومة تتخذ عدة إجراءات للمكافحة وهذه إلى إجراءات قد تكون وقائية أو عقابية، وكلما زادت

إمكانية الدولة في ذلك كلما اقتربت من تحقيق أهدافها ولهذا فإن مكافحة التهرب تتم عن طريق التشريع والإدارة الضريبية والمكلف والرقابة الجباية[1].

1- التشريع

فعن طريق تفسير القوانين وتعديلها يمكن سد الثغرات التي يستفيد منها المكلف للتهرب من الضريبة العائدة لعمومية القوانين وغموضها وعدم دقتها وتضاربها وتعقيدها أو القصور فيها وقد تتطلب المكافحة فرض عقوبات مادية وجسدية في حالة عدم وجودها أو تطبيقها بجدية وحزم على المكلفين والغدارة إذا ثبت تواطؤها مع المكلفين مما يجعل التهرب أو التأخر في دفعها عملية مكلفة جدا.

2- الإدارة الضريبية

وضرورة المتابعة والرقابة على الإدارة الضريبية من قبل موظفين مشهود لهم بالحزم والنزاهة والصمود أمام الإغراءات المالية عن طريق مراقبة عيشهم والمستوى المادي الذي يعيشون فيه وعن طريق التفتيش المفاجئ للإدارة، فالجهاز غير الكفء يمكن أن يحول أحسن الضرائب إلى سوئها وهذا ما يتطلب أن يتم اختيار النظام الضريبي بما يتلاءم وكفاءة الإدارة الضريبية لضمان حسن تطبيق القانون وتحقيق نتائجه المرجوة.

3- المكلف

مكافحة التهرب الضريبي عن طريق المكلف يكون في الأساس في رفع درجة وعيه وإشعاره بالمساواة أمام القانون الضريبي، فضلا عن بيان المتهربين وصارمة عقابهم والتأكيد على اعتبار التهرب الضريبي دليل الانهيار الخلقي في المجتمع.

تعتبر الضريبة أداة من أدوات السياسة المالية والاقتصادية تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية لذلك يمكن أن تستخدمها كأداة لتحفيز المستثمرين وتشجيعهم في الاستثمار داخل حدودها نظرا لما لها من أهمية في التأثير في عمليات الاستثمار والتبادل التجاري الإقليمي والدولي و نظرا للأهمية القصوى المرجوة من الضرائب سواء على الصعيد المحلي أو الداخلي، فقد ظهرت العديد من الدراسات التي تنصب على مفهوم الضريبة وتنظيمها الفني والمشاكل التي تعتري ذلك التنظيم.

[1] عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2015 ،ص ص 122،123.

4- الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية إجراء ضروري لمكافحة التهرب الضريبي كما أنها تكتسي أهمية بالغة وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي قد لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة، وتتوقف فعالية الرقابة الجبائية على ما يلي:[1]

- تنظيم الإطار القانوني للمراقبة الجبائية؛
- تعدد أشكال الرقابة الجبائية؛
- أهمية الغرامات والعقوبات الجبائية.

الفرع الثاني: العقوبات المترتبة على التهرب الضريبي

رتب المشرع على كل من قدم إقرارا ضريبيا غير صحيح أو أعطى معلومات أو بيانات أو إلى غير ذلك من الأمور التي من شأنها العمل على التهرب من الضريبة جزاء حدده في عقوبات جبائية وعقوبات جزائية.

العقوبات الجبائية : تختلف العقوبات الجبائية حسب المخالفات التي يرتكبها المكلف .

عقوبة غياب التصريح أو تأخره: تلزم الإدارة الجبائية المكلفين بالضريبة بتقديم تصريحات في الآجال المحددة قانونا وغياب هذا التصريح أو تأخره تسلط الغدارة العقوبات التالية على المكلفين.

أ- غياب التصريح: تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25 %.[2]

ب- تأخر التصريح: أما في حالة الإيداع المتأخر للتصريح السنوي خلال الشهرين المواليين لتاريخ انقضاء الآجال المحددة قانونا تنزل الزيادة المقدرة ب25 % الى 10 % إذا لم تزد فترة التأخر شهرا واحد20 % إذا زادت فترة التأخر من شهر واحد. ويترتب على الإيداع المتأخر للتصريح عبارة "الشيء" والتصريحات

[1] ناصر مراد، فعلية النظام الضريبي، بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2011 ،ص 169.

[2] المادة 192-1 ،قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 49.

تكتسب من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاء جبائية أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة عن تطبيق الغرامات الآتية :

- 2500دج عندما تكون مدة التأخر شهرا واحدا
- 5000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرا واحدا ويقل عن شهرين
- 10000دج عندما يتجاوز التأخر شهرين[1]

1-عقوبات نقص التصريح أو القيام بأعمال الغش

تطبق هذه العقوبات على المكلف الذي يدلي بتصريحات ناقصة أو غير صحيحة قصد إخفاء عناصر متضمنة في المحاسبة:

أ- نقص التصريح: عندما يكون المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين إدخال أو ربحا ناقصا أو غير صحيح يزاد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها.

- 10 % إذ كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ50000 دج أو يساويه.
- 15 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50000 دج ويقل عن مبلغ 200000 دج أو يساويه.
- 20 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200000 دج[2]

ب- القيام بأعمال الغش: عند القيام بأعمال تدليسيه تطبيق زيادة الموافقة لنية الأخطاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة توافق هذه النية حصة الحقوق التي تم إخفائها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة ،لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50 % وعندما يدفع أي حق تحدد النسبة ب 100 % تطبق نسبة 100 % كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر .

[1] المادة 193 ،المرجع السابق، ص ص 82-83.
[2] لمادة 193-1 ،المرجع السابق، ص 50.

2-العقوبات الجزائية: يمكن للإدارة الجبائية أن تباشر متابعات جزائية ضد المكلف الذي يقوم بأعمال فضال عن العقوبات الجبائية غرامة مالية من 50000 دج إلى 100000 دج ،عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100000 دج الحبس من شهرين إلى ستة أشهر وغرامة مالية من 100000 دج إلى 500000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين ،عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100000 دج ولا يتجاوز 1000000دج الحبس من ستة أشهر إلى سنتين وغرامة مالية من 500000 دج إلى 2000000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق المبلغ الحقوق المتملص منها 1000000 دج وال يتجاوز 5000000 دج الحبس من خمس سنوات إلى عشر سنوات وغرامة مالية من 5000000 دج إلى 10000000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10000000 دج.[1]

المطلب الثالث: مقترحات تفعيل دور الرقابة الجبائية

من منظور رفع فعالية الرقابة الجبائية، لا بد من اقتراح آليات تفعيل لها في ظل الجيل الثاني من الإصلاحات قصد ضمان تحقيق أهداف الرقابة الجبائية المتمثلة في زيادة فعاليتها في مكافحتها لظاهرة التهرب والغش الضريبيين، وضمان آفاق أفضل لها على المدى البعيد، ولذلك سنقوم بدراسة أهم آليات التفعيل سواء من حيث الهياكل المساندة لعملية الرقابة الجبائية، أو من حيث التدابير المتعلقة بإجراءات:

الفرع الأول :تفعيل الهياكل المساعدة لعملية الرقابة الجبائية

يمثل اتجاه وزارة المالية الجزائرية مؤخرا نحو عصرنة أجهزتها الإدارية ضرورة ملحة، فيما يخص مواجهة التحدي الأساسي والجوهري الذي يواجه النظام الضريبي الجزائري متمثلة في ضعف فعالية الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي الناجم عن عدة أسباب من أهمها: ضعف نظام المعلومات في مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين وكذا ضعف الإنصاف الضريبي فيما يخص ملف المنازعات بين الإدارة الضريبية والمكلف، الأمر الذي يحتم على النظام الضريبي الجزائري أن يعتمد على هياكل تساعد على تفعيل الرقابة الجبائية في مكافحتها للتهرب والغش الضريبيين سواء من حيث تفعيل نظام المعلومات الجبائي، أو من حيث إنشاء هيئة قضائية جبائية متخصصة.

[1] المادة 193-1 ،مرجع سابق، ص 81.

أ- **تفعيل نظام المعلومات الجبائي**: من الآليات التي يجب أن تقوم بها[1] إدارة الضرائب لتفعيل دور الرقابة الجبائية ضرورة الاهتمام بتطوير نظام المعلومات، فالاتجاه المتزايد نحو التجارة الإلكترونية يتطلب ضرورة تفعيل دور الإدارة الجبائية الإلكترونية تحقيقا للسرعة والدقة في إنجاز المهام وتنفيذ العمليات الجبائية وذلك عبر التقليل من تعقد الإجراءات الإدارية داخل الإدارة الجبائية وما يتعلق بها من عمليات، حيث لا يمكن تنفيذ مختلف برامج الرقابة الجبائية دون الاستناد إلى نظام المعلومات الجبائي الذي يعتبر الأساس المعتمد من طرف مصلحتي الوعاء والتحصيل، نظرا إلى أن وظيفته تبدأ بتجميع البيانات، إدارتها، مراقبتها، وحمايتها، وأخيرا إنتاجها، أي ضمان وصولها إلى مستعمليها وتجدر الإشارة هنا، إلى أنه لا يوجد نظام معلومات جبائي خاص بالإدارة الضريبية الجزائرية، بل فقط محاولات من طرف مصالح هذه الأخيرة لإنشاء وبعث هذا النظام إلى الوجود وهذا الغياب راجع إلى:

- عدم استعمال الإعلام الآلي من طرف مصالح إدارة الضرائب.
- غياب الربط بين مصالح الضرائب فيما بينها.
- الاكتفاء باستعمال الورق في نظام المعلومات الجبائي الجزائري وهي طرق تقليدية للحصول واستعمال المعلومة.

فانطلاقا مما هو موجود على مستوى المديرية العامة للضرائب من خلال إنشاء مديرية مستقلة تسمى مديرية البحث عن المعلومات الجبائية ،نقترح تفعيل نظام للمعلومات الجبائي نظام المعلومات الجبائي هو نظام إعلام للمصالح الجبائية، ويحتوي على عدة مصادر معلومات جبائية من نظام تسيير ودخول للمعلومات، هدفه التركيز وتنظيم وتسيير وتحليل المعطيات الجبائية وتحيينها، حيث يمر نظام المعلومات الجبائي على مرحلتين هما :

- **نظام معلومات مؤقت**
- **نظام المعلومات المستهدف** :يهدف هذا النظام إلى تغطية مدمجة وكاملة لاحتياجات المديرية العامة للضرائب، وذلك بالاستفادة من إجراءات التعاون بين المصالح الجبائية من خلال استثمار معلوماتي يتمثل في إدماج النظام الإعلامي المؤقت في نظام المعلومات المستهدف، ويتم متابعة هذا الاستثمار مع بدء تنفيذ هذا الأخير حيث محاور تطويره التي يستعملها تتمثل في:

[1] كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية للفترة 2000- 2010، مذكرة الماجستير ،ص 166 .

- نظام التكفل بالتدابير الجبائية من خلال مراكز استعلامات إلكترونية.

- إجراءات التبادل الآلي بين الإدارة الجبائية والإدارات الأخرى.

- النظام المحترف لمراقبة ومحاربة الغش الضريبي.

ب- تأسيس المحكمة الجبائية[1]

إن طبيعة القانون الضريبي من حيث قيده على حرية المكلف في العمل والتملك ، يجعل له ذاتية خاصة في التفسير والتطبيق، وبالتالي فتطبيق القانون الإداري على الوقائع الضريبية قد يفقد القانون الضريبي ذاتيته وخصوصياته فالفصل في المنازعات الضريبية ليس بالمهمة التي تتمثل في تطبيق حل واضح على مشكلة واضحة تحدث في مسار الواقعة الضريبية وانتهى، بل هو استيعاب ليس فحسب للقانون الضريبي ، ولكن للواقعة الضريبية نصا وروحا ناهيك عن ضرورة فهم الظروف التي اكتنفت المشكلة المؤدية لمثار الإتراع وذلك ليكون قادرا على منع كل تجاوز للسلطة ،وردا لكل تعسف في الحق فإذا ما كان القاضي يواجه قانونا يكون ملزما بتطبيقه لذا فعليه اختيار من بين الطرق المتعددة الأفضل ولو للتخفيف من آثاره والتقرب أكثر إلى الحق، وفي هذا الاتجاه يلجأ أحيانا إلى الاجتهاد في تفسير النص الضريبي الذي اعتراه غموض أو تخللته ثغرات ، وذلك سعيا إلى إحقاق الحق والعدل الضريبي الممكن.

إن هذه التطورات ترتبط فعاليتها بوجود هذه الآلية القضائية الجبائية، والتي تكمل وتستفيد من المعطيات التي توفرها مديرية الإعلام والتوثيق، مما يستدعي الفعالية والمرونة في التكفل بهذه المستجدات الضريبية من خلال هيئات قضائية وقضاة مختصين في مجال الجباية إن تفعيل هذه الآلية، يرتبط باقتراح تشكيل المحكمة الجبائية من خلال التكوين التخصصي للقضاة، كون هذا الأخير يجب أن يكون مختص في القانون الإداري والجبائي، ويساعده مستشار جبائي من أعوان الجباية، ذو كفاءة وخبرة، فضلا عن مختص في ميدان المحاسبة شريطة خروجه من دائرة الاختصاص الإقليمي للمحكمة، لضمان نزاهة وعدالة الأحكام، بالإضافة إلى إنشاء غرف جبائية على مستوى المحاكم.

[1] كحلة عبد الغني ،مرجع سابق ،ص 167، 168 .

الفرع الثاني :تفعيل الآليات المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية

إن تفعيل آليات الرقابة الجبائية ومعالجة النقائص المسجلة فيها لن تكون ذات جدوى في ظل انحسار دور التدابير المتعلقة بها ، ولهذا الغرض فان مقتضيات التفعيل يجب أن ترتبط بالآليات المرتبطة أساسا بعقلنة التشريع الضريبي، وتفعيل دور العنصر البشري.

أ- **تفعيل آلية عقلنة التشريع الضريبي:** إن إستراتيجية تفعيل عقلنة التشريع الضريبي تقوم على مقاربات جديدة قد تساعد على مكافحة الغش والتهرب الضريبيين، باعتبار أن نقطة البدء في سياسة مقاومة الغش والتهرب الضريبيين تكمن في تبسيط وتحسين صياغة القوانين الضريبية وكذا إلى تيسير الإجراءات الضريبية، فضلا عن تنويع فلسفة عقاب المتهربين.

- تحسين صياغة القوانين الضريبية
- تيسير الإجراءات الضريبية من خلال شفافية الضريبة
- تنويع فلسفة عقاب المدانين بالغش الضريبي

ب- تفعيل دور العنصر البشري إن أي إصلاح إداري يؤسس على رؤية إستراتيجية لا يمكن قيامه إلا إذا اعتمد في أولى أولوياته تثمين العنصر البشري، فقيادة التحديث وتكريس العصرنة وتحقيق التنمية الإدارية لن يتم إلا بتوافر الموارد البشرية الكافية على اعتبار أن الإدارة الضريبية إحدى الإدارات العامة في الدولة، فهي تحتاج لسير أعمالها إلى عدد كاف من الموظفين والعاملين وهذا العدد يتزايد تبعا لتزايد أعداد المكلفين وتزايد المهام الملقاة على كاهل هذه الإدارة ومن أجل تفعيل الموارد البشرية ينبغي:

- تفعيل آلية الشفافية الإدارية.
- وضع قواعد شفافة في مجال التعيين في مناص المسؤولية.
- فعالية الإدارة الضريبية ترتبط بتحفيز موظفيها.
- تفعيل التنسيق الضريبي الداخلي والدول.

الفرع الثالث: تحسين العلاقة بين المتعاملين(المكلف) والإدارة الضريبية

إذا كانت الإدارة الضريبية تسعى في تنفيذ المهام المسندة إليها إلى تحصيل أكبر قدر ممكن من الإيرادات الضريبية التي تستخدمها الدولة في تمويل النفقات العامة، فان المكلف هو الشخص الذي تفرض عليه الضريبة، أي يبقى الطرف الأساسي في العلاقة الضريبية لأنه من يتحمل أداء الضريبة وبالتالي تمويل النفقات العامة للدولة من هذا المنطلق كانت ضرورة اعتماد سياسة تواصلية مع المكلفين، فالهدف الأساسي من تفعيل سياسة التواصل هو إقامة رأسمال من الثقة يرتكز على قيم الإدارة ورأسمال من اللباقة الذي يجعل المكلف ينظر إلى الإدارة الضريبية بنوع من الاحترام وهذا ما سيحقق للإدارة الضريبية هدفين: الأول تحسين المر دودية، الثاني تجاوز المشاكل الكثيرة مع المكلفين ولعل هذا ما تطمح إليه أي إدارة ضريبية وعليه، يجب اعتماد عدة وسائل لتحقيق الأهداف المتوخات سواء من طرف الإدارة الضريبية أو المكلف، ومن بين هذه الوسائل نذكر.

أ- الوسائل المتعلقة بالإدارة الضريبية[1]

- القيام بحملات داخلية لإعلام مصالح الإدارة الضريبية بالمستجدات الضريبية الجديدة .

- اعتبار المكلف زبونا مربحا لخزينة الدولة يجب الحفاظ عليه مما يتطلب التواصل معه وتأطيره وهذا يستوجب وجود إستراتيجية واضحة المعالم تعمل على إشراك مختلف الأطراف، وهذا يشترط تقوية المواطنة.

-لا بد من توفير بيئة متميزة لحركة علاقات إنسانية، تشق .

إلى توطيد الثقة الصادقة التي تخدم المصلحة العامة، وذلك بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة، علاقات قادرة على دمجها في هيكل تعاون بناء يجعل الضريبة وسيلة استثمارية على مستوى ما هو اقتصادي واجتماعي.

ب- الوسائل المتعلقة بالمكلف

تتمثل في:

- القيام بأداء واجباتهم الجبائية بكل صدق وأمانة.

[1] كحلة عبد الغني ،مرجع سابق، ص 169.

- ضرورة استفسار واستعلام المكلفين عن حقوقهم وواجباتهم الضريبية بمراجعة الإدارة الضريبية لتزويدهم بمختلف المعلومات، وكذا الحضور والمشاركة في الملتقيات التي تنظمها وزارة المالية والإدارة العامة للضرائب وهذا بغية تطوير ثقافتهم الجبائية.

- أن يقتدوا ببعض المكلفين النزهات الذين يفتخرون بأداء مستحقاتهم الجبائية وأن يقتنع المكلف بضرورة أدائه لواجبه الضريبي، وأن يقوم به وحده طائعا مختارا وعن طيب خاطر، مستمدا ذلك من دوره الفعال ودور الضريبة في البناء الاقتصادي والاجتماعي.

خلاصة الفصل:

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

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

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



الفصل الثالث:

دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية الفترة (2014-2017)

تمهيد:

قام المشرع الجبائي الجزائري بمنح حقوق وواجبات لكل من المكلفين بالضريبة و الإدارة الجبائية ،من اجل حمايه الحقوق العامة والخاصة ولذلك اوجب على المكلفين بإعطاء تصريحات صحيحة ودقيقه وتامة ،بحيث تختلف هذه التصريحات باختلاف الأنظمة التي يخضع لها المكلفين الا ان هذه الواجبات ارهقت كاهل المكلف وجعلته يفكر في شتى الطرق للتهرب الذي هو داء جميع الأنظمة الجبائية في العالم لما له من تأثير خطير على الاقتصاد ،كما يستطيع القضاء على توازن النظام الجبائي ويؤدي الى تخفيض الموارد المالية التي تحتاجها الدولة لتغطيه حاجات الانفاق العام لدا يسعى القانون الضريبي الى ايجاد الحل ولو نسبيا

ومنه و بعد التعرض للتهرب الضريبي اسبابه واثاره وانعكاساته على الاقتصاد وطرق مكافحته في الجانب النظري ارتأينا الى اسقاط هذه الدراسة على الواقع فقمنا بدراسة ميدانية لمديرية الضرائب لولاية المدية ،وتطرقنا في هذا الفصل التطبيقي لدراسة هذه الظاهرة على مستوى ولاية المدية في المباحث التالية

- **المبحث الاول**: الهيكل التنظيمي والوظيفي لمديرية الضرائب لولاية المدية

المبحث الثاني: دراسة إحصائية لواقع التهرب الضريبي في ولاية المدية

المبحث الثالث :تقييم النتائج الاحصائية على موارد الخزينة العمومية لولاية المدية.

المبحث الأول: الهيكل التنظيمي و الوظيفي لمديرية الضرائب لولاية المدية

تكلف المديرية العامة للضرائب لولاية المدية و كغيرها من المديريات الاخرى بتنفيذ السياسة الجبائية حسب توجيهات وزير وزارة الاقتصاد و المالية ، و تتحدد مهام المديرية في تقديم الاقتراحات وإنجاز الدراسات اللتي من شأنها توضيح الاختيارات الاستراتيجية للوزير في مجال السياسة الجبائية ودراسة مشاريع النصوص التشريعية والتنظيمية ذات الطابع الجبائي كما تعمل على دراسة وإعداد مشاريع الاتفاقيات الجبائية والسهر على تطبيق التشريع المتعلق بها

المطلب الأول: : نبذة تاريخية عن المديرية العامة للضرائب لولاية المدية [1]

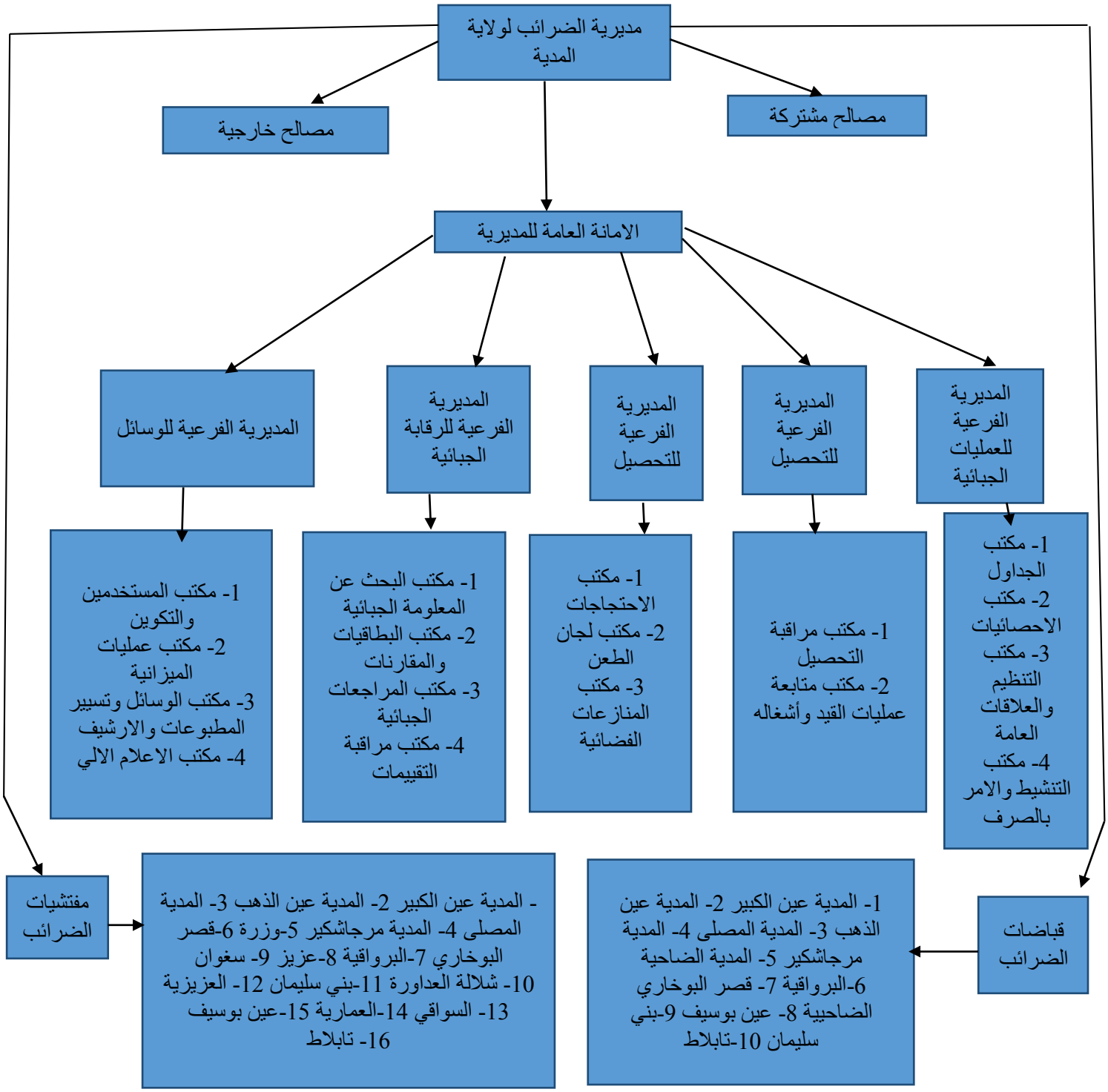
تم إنشاء نظام المديريات الجهوية والمديريات الولائية بموجب المرسوم التنفيذي رقم60 / 91 المؤرخ 08 شعبان 1411 الموافق ل 23 فيفري 1991 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها والذي صدر في الجريدة الرسمية رقم09 لسنة 1991 ،أين عرفت المصالح الخارجية للإدارة الجبائية تنظمها هيكليا مستقلا في شكل مديريات ولائية، ومفتشات الضرائب قبضات طبقا للقرار الوزاري المؤرخ في30 افريل والذي طرأت عليه تعديلات نص عليها القرار الوزاري المؤرخ في12 سبتمبر 1994 تقع مديرية الضرائب الولائية المدية في شارع 51 جويلية بوسط الولاية، وهي تحتوي على خمسة مديريات فرعية.

المطلب الثاني: الهيكل الإداري لمديرية الضرائب لولاية المدية

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

[1] www.mfdgi.gov.dz/medea اطلع عليه: 6 /2019

الشكل (1): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية



المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

المطلب الثالث: مهام وصلاحيات مديرية الضرائب لولاية المدية

الفرع الأول: مهام وصلاحيات المديريات الفرعية لمديرية الضرائب

نتعرف على هذه المهام من خلال ذكر مهام كل مديرية فرعية على حدى فمديرية الضرائب منظمة في خمسة مديريات فرعية.

1-المديرية الفرعية للعمليات الجبائية وتكلف 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 أنظمة الإعفاء والإمتيازات الجبائية

وتتكون المديرية الفرعية للعمليات الجبائية من أربعة مكاتب

أ-مكتب الجدول يكلف بما يلي:

- التكفل بالجداول العامة وإصدارها
- التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل

ب-مكتب الإحصائيات يكلف بما يلي:

- استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية
- مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل
- مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب

ج-مكتب التنظيم والعلاقات العامة يكلف بما يلي:

- استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ودراسة هذه الطلبات مع تسليم هذه الإعتمادات
- متابعة النظم الجبائية الخاصة والتحفيزات والإجراءات الجبائية التفضيلية
- نشر المعلومة الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهيه

د-مكتب التنشيط والمساعدة يكلف بما يلي:

- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وكذا بتنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها
- متابعة ومعالجة تقارير التحقيق في التسيير

2-المديرية الفرعية للتحصيل تكلف بما يلي:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج أو أتاوات.
- متابعة العمليات والقيود المحاسبة والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لا سيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الإيرادات الجبائية
- مراقبة القباضات ومساعدتها بغية تصفية الحسابات وتطهيرها

وتتكون المديرية الفرعية للتحصيل من ثلاثة مكاتب :

أ- مكتب مراقبة التحصيل يكلف بما يلي

- دفع نشاطات التحصيل
- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة المعاملات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات
- اعداد العناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية

ب- مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله يكلف بما يلي:

- متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها
- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة
- التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها
- إعداد وتأشير العمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبي

ج-مكتب التصفية يكلف 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

- استلام الوضعيات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها
- مركزة حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة
- التكفل بجداول القبول في الإرجاء للمبالغ المتعذرة تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل ومراقبة كل ذلك

3-المديرية الفرعية للمنازعات تكلف بما يلي:

- معالجة الإحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو مرحلة طلب المساعدات وتبليغ القرارات المتخذة
- الأمر بتنفيذ الإسقاطات والتخفيضات الممنوحة
- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة
- تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو الطعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية

وتتكون المديرية الفرعية للمنازعات من أربعة مكاتب

ا**-مكتب الاحتجاجات** يكلف بما يلي:

- استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة
- استلام و دراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة

ب**-مكتب لجان الطعن** يكلف بما يلي:

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

- 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 المختصة

ج-**مكتب المنازعات القضائية** يكلف بما يلي:

- إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوي لدى الهيئات القضائية الجزئية المختصة
- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإرادات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة

4-المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

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

ا-مكتب البحث عن المعلومة الجبائية والذي يعمل في شكل فرق ، ويكلف بمايلي:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها
- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيادة والتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية

ب-مكتب البطاقيات والمقارنات ويكلف بما يلي :

- تكوين وتسيير مختلف البطاقيات الممسوكة
- التكفل بطلبات بطاقة الترقيم الجبائي رقم التعريف الاحصائي رقم التعريف الجبائي للمكلفين بالضريبة
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد و وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطها المكتب

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

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة
- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقيمية

د-مكتب مراقبة التقييمات والذي يعمل في شكل فرق ، ويكلف بما يلي

- استلام واستغلال نسخ من ملخصات عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا
- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية

5-المديرية الفرعية للوسائل وتكلف لا سيما بما يلي:

- تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب
- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل

وتتكون المديرية الفرعية للوسائل من أربعة مكاتب

ا-مكتب المستخدمين والتكوين يكلف بما يلي:

- السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين
- انجاز أعمال ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل التي يشرع فيها بالاتصال مع الهيا كل المعنية في المديرية الجهوية والهيئات الرقابية على المستوى المحلي

ب-مكتب عمليات الميزانية يكلف بما يلي:

- القيام في حدود صلاحياته بتنفيذ العمليات الميزانية
- تحرير أوامر بالصرف الخاصة بملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول له
- تحرير أوامر بالصرف لفوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإسقاط الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب
- الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية

ج-مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف يكلف بما يلي:

- تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات الرسمية و أرشيف المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب

- تنفيذ التدابير اللازمة من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك

د-مكتب الإعلام الآلي يكلف بما يلي:

- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي
- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي

الفرع الثاني: مكتب المراجعات الجبائية

في البداية كان عنوان المكتب هو مكتب التحقيقات الجبائية ولكن من أجل مراعاة مشاعر المكلفين بالضريبة استبدلت كلمة تحقيقات بكلمة المراجعات فهذه الأخيرة أخف وقع على نفسية المكلف بالضريبة ويتكون مكتب المراحعات الجبائية لولاية المدية من رئيس المكتب وهو يشرف على فرقتين تحقيق وكل فرقة رئيس وكل فرقة تحقيق تتكون من خمسة محققين .

مهام مكتب المراجعات الجبائية:

كل فرقة تتكون من خمس محققين تكلف كل فرقة بعشرة ملفات في السنة أي يعالج مكتب المراجعات الجبائية لولاية المدية ما يعادل أربعين قضية وتنقسم الأعمال فيه إلى ثلاثة إختصاصات أعمال التحقيق المحاسبي أعمال التحقيق المحاسبي الضرفي وأعمال التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة حيث يتكفل المراجعات الجبائية بالمهام التالية :

- إحداث وتسيير بطاقيات خاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين يكونوا محل مراجعة جبائيه

ضمان حقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعو للمراجعة واحترام التشريع والتنظيم المعمول به عند إجراء المراقبة والمراجعة كما يسهر على مصالح الخزينة العمومية

- الإعداد والإرسال المنتظم لتقارير المراجعة إلى الإدارة المركزية

من أجل السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عملية المراجعة وللقيام بالمهام السابقة الذكر فإنه توكل مهمة ذلك إلى مجموعة من الأعوان هم:

- رئيس المكتب

- رؤساء فرق التحقيق

- المحققين

1- دور رئيس المكتب

تستند إليه مهام إعداد برامج التحقيقات كما يراقب أعمال فرق التحقيق الجبائي ويستقبل المكلفين بالضريبة ويوجههم للفرقة المختصة ويسهر على ضمان تطبيق القانون الجبائي وبالتالي ضمان حقوق المكلفين بالضريبة وضمان حقوق الخزينة ويقوم بصفة دورية بمتابعة تنفيذ برامج المراجعة الجبائية وفق مراحلها، وتقديم الملاحظات للمحققين من أجل السير الحسن في عملية المراجعة الجبائية، كما يسهر على نقل التقارير الدورية إلى المدير الفرعي للرقابة الجبائية ليحولها بدورة إلى المديرية الجهوية للضرائب

2- دور رئيس فرقة البحث والتحقيق

أن القانون يستوجب أن يكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش رئيس وخبرة لا تقل عن سنة سنوات كمحقق جبائي وهو مسؤول عن النظام داخل فرقته ويسهر على تنفيذ المحققين لبرامج التحقيق

3- دور المحققين

حيث تسند مهمة التحقيق لأعوان الرقابة الجبائية أن تتوفر فيه الشروط التالية:

- رتبة مفتش رئيس وهذا إلتزاما بالتشريع الجبائي "كل عون للإدارة الجبائية الذي له رتبة مفتش رئيس على الأقل له الكفاءة على إجراء تحقيق جبائي

- بطاقة إنتداب تسلم لهم المديرية العامة للضرائب تبين ضفتهم

-والمحققين تسند إليهم مهام التحقيق الجبائي واستخراج النقائص ومعالجة مختلف ملاحظات المكلف بالضريبة وعند نهاية التحقيق يقومون بإقفال التحقيق

- ومع الإشارة إلى أنه يجب ان تتم أعمال التحقيق في مقررات المكلفين بالضريبة باستثناء حالات خاصة يطلب فيها المكلف من مدير الضرائب إجراء التحقيق على مستوى مكاتب مديرية الضرائب

المبحث الثاني: دراسة احصائية لواقع التهرب الضريبي- مديرية الضرائب لولاية المدية

إن ولاية المدية كباقي الولايات الجزائرية تعاني من ظاهرة التهرب الضريبي بأنواعه المختلفة حيث يستعمل المكلف عدة طرق و أساليب احتيالية ليتملص من دفع الضريبة المستحقة عليه مستخدما في ذلك التغيرات القانونية المتواجدة فبي التشريع الجبائي الجزائري فالنظام الضريبي يسمح للمكلف بأعداد تصريحاته بنفسه مما يفسح له المجال الواسع بإخفاء كلي او جزئي لمادة الوعاء الضريبي وبالتالي سوف ينعكس ذلك سلبا على الخزينة العمومية و لذلك سوف نستعرض في هذا المبحث الاحصائيات المسجلة لمديرية الضرائب لولاية المدية الخاصة بظاهرة التهرب الضريبي و هذا من حيث التطور الكمي لأعوان مديرية الضرائب و عدد القضايا الموجهة للعدالة و المبالغ المتهرب بها من ملفات المتهربين من دفع الضريبة ومن خلال مجموعة من المعطيات المقدمة لنا من المديرية الولائية للضرائب بالمدية بالرغم من شح المعلومات في هذا المجال من مبالغ و نسب التهرب الضريبي سنويا في الولاية سوف ندرس تطور الظاهرة على مر سنوات الدراسة المقترحة من 2014 الى 2017

المطلب الأول:التطور الكمي لأعوان مديرية الضرائب لولاية المدية

تشهد مديرية الضرائب لولاية المدية في الفترة (2014 - 2017) تطور كمي في اعوانها في مختلف المصالح يتمثل من خلال الجدول التالي في الفترة (2014- 2017)

الجدول رقم :(1) يمثل توزيع الأعوان وتطور عددهم للفترة (2014 -2017)

السنوات	2014	2015	2016	2017
مصلحة الرقابة الجبائية	29	33	29	35
مفتشيات الوعاء	40	40	42	43
قباضات التحصيل	38	38	37	40
مصالح أخرى	259	269	270	271
المجموع	366	380	378	389

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية، المديرية الفرعية للوسائل

يتضح من الجدول أعلاه أن العدد الكلي للأعوان لم يتطور بشكل كبير جدا ولكن يعتبر هدا التطور مهم من اجل زيادة فعالية الرقابة والمتابعة الجبائية حيث بلغت نسبة أعوان الرقابة الجبائية من العدد الإجمالي لأعوان المديرية الولائية للضرائب لولاية المدية لسنة 2017 ب 9 %

المطلب الثاني:دراسة إحصائية للمبالغ المتهرب بها لولاية المدية.

الفرع الأول:القضايا الموجهة للعدالة

من بين اهم الاهداف التي تسعى الى تحقيقها الرقابة الجبائية استرجاع اكبر عدد ممكن من الاموال من المتهربين والجدول التالي يبين عدد القضايا الموجهة للعدالة ما بين الفترة 2014 الى 2017.

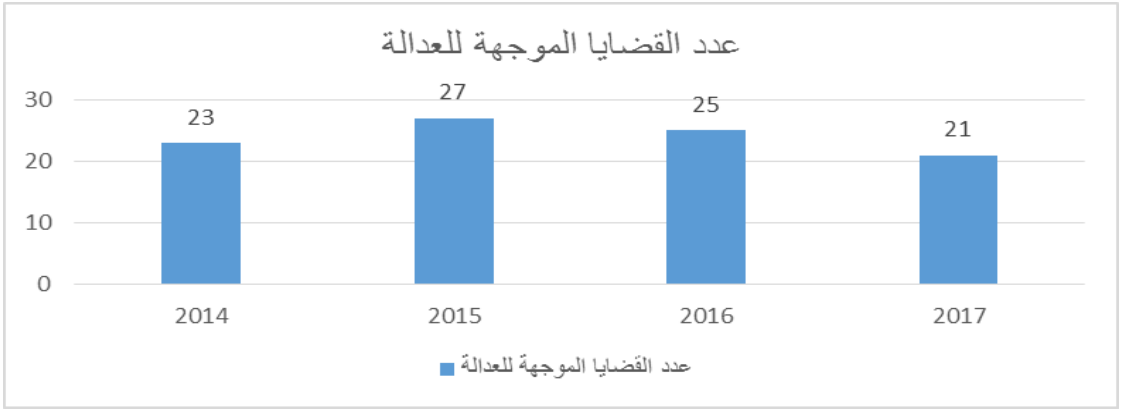
الجدول رقم (2):يبين عدد القضايا الموجهة للعدالة ما بين الفترة (2014- 2017).

السنوات	عدد القضايا الموجهة للعدالة
2014	23
2015	27
2016	25
2017	21

المصدر: من اعداد الطالبتين بناءا على معلومات مقدمة مديرية الضرائب.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ ان عدد الملفات المحولة للعدالة لسنة 2014 بلغت 23 ملف (قضية) اما في سنة 2015 ارتفعت عدد الملفات ب4 ملفات بينما انخفضت ب ملفين في 2016 و 4 ملفات في 2017

الشكل رقم (2): أعمدة بيانية تمثل عدد القضايا الموجهة للعدالة (2014- 2017)



المصدر: من اعداد الطالبتين بناءا على معلومات مقدمة مديرية الضرائب

الفرع الثاني:المبالغ المتهرب بها لسنة 2014-2017

تسعى الرقابة الجبائية للمحافظة على الاموال العامة من الضياع بأعادة استرجاعها للدولة والتي بحوزة المتهربين من الضريبة ولهذه سوف نقدم جدول يبين المبالغ الضريبية للمتهربين من دفع الضريبة بعد دراسة الملفات.

الجدول رقم (3): المبالغ المتهرب بها لسنة (2014 -2017)

الوحدة: دينار جزائري

السنوات	2014	2015	2016	2017
المبالغ المتهرب بها	23.737.526.713	28.511.317.279	22.920.817.427	28.707.671.513

المصدر: من اعداد الطالبتين بناءا على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب شفهيا لولاية المدية

سوف نتطرق الى تحليل الجدول أعلاه في المطلب الثالث

المطلب الثالث: تحليل الدراسة الإحصائية

من خلال جدول تطور عدد القضايا الموجهة للعدالة (الجدول 2) وتمثيله البياني يمكننا من أخذ صورة عن فعالية الرقابة الجبائية في ولاية المدية من حيث عدد القضايا ما بين الفترة 2014- 2017 حيث هناك اختلاف في عدد القضايا الموجهة للعدالة مع اختلاف السنوات وهذا سوف يتم شرحه في النقاط الأتية:

أولا:من خلال ما تطرقنا له في الجدول السابق نجد ان عدد القضايا الموجهة للعدالة في سنة 2014 بلغ علي 23 قضية اما في سنه 2015 فشهدت ارتفاع في عدد القضايا الموجهة للعدالة حيث بلغ 27 قضية وهذا راجع الى زيادة الاعوان المراقبين من حيث العدد والذين يقومون بهذه المهام، جعل الإدارة الضريبية تقوم بالرقابة الفعالة للمكلفين بالضريبة اما في سنة 2016 عرفت عدد القضايا الموجهة للعدالة انخفاض بقضيتين بالنسبة للسنة السابقة اما للسنة 2017 بلغ عدد القضايا 21 قضية اي انخفض عدد القضايا عن السنة السابقة ب 4 ملفات وهذا راجع الى الدور الفعال للأعوان المراقبين و كفاءاتهم

ثانيا:من خلال المعطيات المبينة في جدول المبالغ المتهربة يبين لنا المبالغ الإجمالية للمتهربين من دفع الضريبة وهذا من خلال دراسة القضايا المعروضة في الجدول السابق في الفترة (2014 -2017)

لكن حسب ما تبين لنا ان قيمة المبالغ تتراوح بين 23 و28 مليار دينار تقريبا و هدا راجع الى مدى انتشار ظاهرة التهرب الضريبي علي مستوى ولاية المدية خاصة المناطق النائية منها .

ثالثا: ان العلاقة بين عدد القضايا الموجهة للعدالة ومبالغ الحصيلة الضريبية لكل سنة معدومة اي لا توجد علاقة بين عدد الملفات المدروسة وبين المبالغ الضريبية للمتهربين من دفع الضريبة بل تكمن الأهمية في تنوع ادوات الرقابة التي تأتي بالفاعلية المجدية وفي قيام اعضاء الرقابة الجبائية في استعمال ادوات الرقابة المتنوعة لكي يتمكنوا من محاربة ظاهرة التهرب الضريبي و الحد منها.

المبحث الثالث: تقييم النتائج الإحصائية على موارد الخزينة العمومية لولاية المدية الفترة (2014-2017)

المطلب الأول: تحليل و دراسة التقديرات الضريبية لولاية المدية خلال الفترة (2014 -2017)

أولا :الجدول الموالي يوضح التقديرات المقرر الوصول لها من الضرائب خلال الفترة (2014 -2017)

جدول رقم (4): التقديرات المقرر الوصول لها من الضرائب خلال الفترة (2014 -2017)

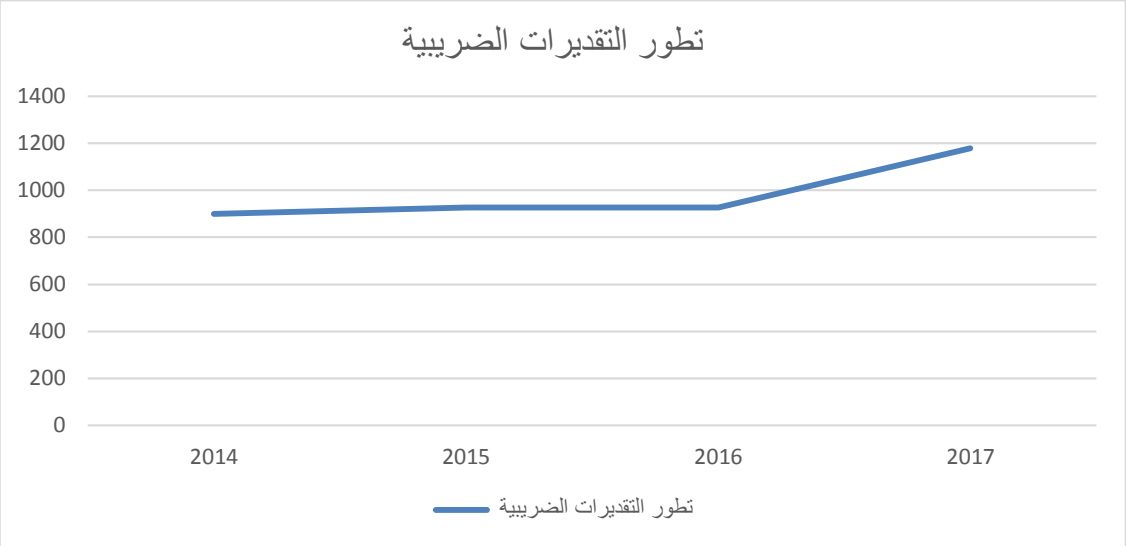
الوحدة: دينار جزائري

السنوات	التقديرات الضريبية
2014	9.000.000.000
2015	9.270.000.000
2016	9.270.000.000
2017	11.794.000.000

المصدر: معلومات مقدمة من مكتب الاحصائيات لمديرية الضرائب لولاية المدية

ثانيا:تمثيل تطور التقديرات الضريبية خلال الفترة 2014 2017

الشكل رقم (3): التمثيل البياني لتطور التقديرات الضريبية خلال الفترة 2014 2017



المصدر: من اعداد الطالبتين بناءا على معلومات مقدمة مديرية الضرائب

يتضح من الجدول رقم(4) و التمثيل البياني الشكل رقم(3) ان التقديرات الجبائية تتزايد بشكل ملحوظ خاصة من سنة 2016 الى سنة 2017 و التي قدرت ب 11.794.000.000 دج.

المطلب الثاني: دراسة تطور حصيلة الإيرادات الضريبية خلال الفترة (2014 -2017)

أولا: الجدول الموالي يوضح تطور التحصيلات الضريبية المساهمة في تمويل الخزينة العمومية لولاية المدية

الجدول رقم (5): يبين موارد الخزينة العمومية من التحصيلات الضريبية للسنوات (2014 -2017)

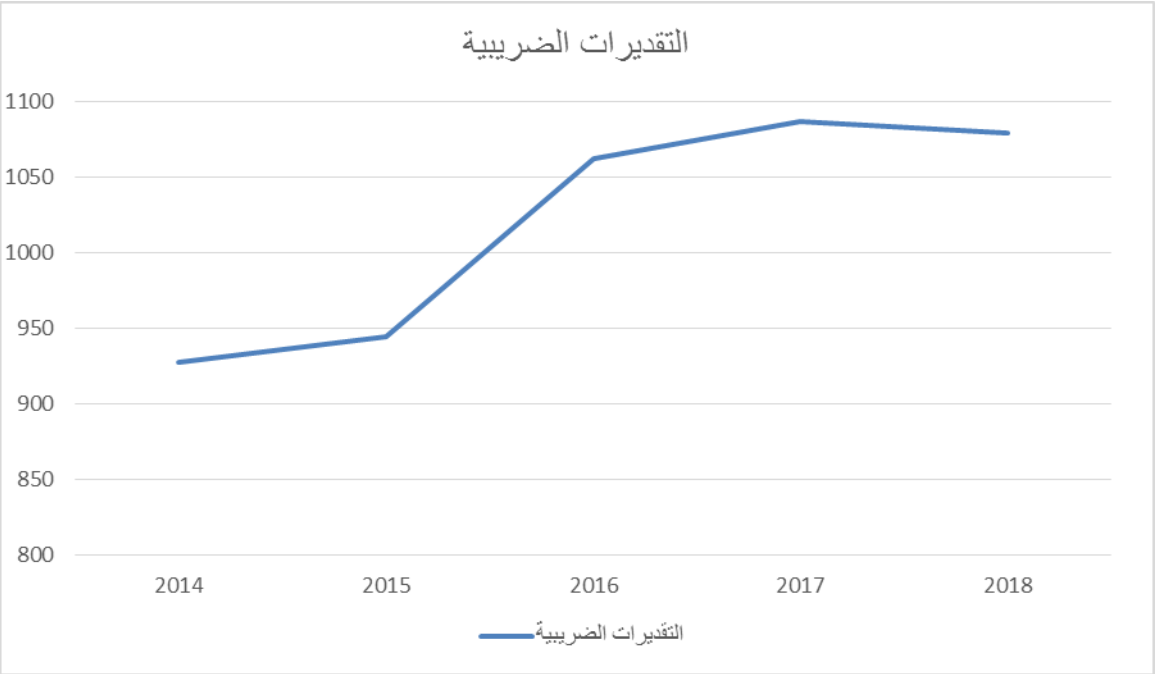
الوحدة: دينار جزائري

السنوات	التحصيلات الضريبية
2014	**9.270.232.772**
2015	**9.445.913.448**
2016	**10.625.132.349**
2017	**10.878.216.027**

المصدر: معلومات مقدمة من مكتب الاحصائيات لمديرية الضرائب لولاية المدية

ثانيا: التمثيل الموالي يمثل تطور حصيلة الإيرادات الضريبية المساهمة في تمويل الخزينة العمومية لولاية المدية خلال الفترة 2014 2017

الشكل رقم (4): يبين تطور حصيلة الإيرادات الضريبية



المصدر: من اعداد الطالبتين بناءا على معلومات مقدمة مديرية الضرائب

نلاحظ من الجدول رقم (5) والتمثيل البياني الشكل رقم(4) الرقابة الجبائية تساهم بشكل كبير في زيادة حصيلة الإيرادات الجبائية، حيث نلاحظ أن هناك تطور في مستوى الإيرادات حيث حققت ارتفاع ملحوظ من سنة 2015 الى 2017 وصلت الى 10.878.216.027 دج خلال السنة الأخيرة، يعتبر هدا المبلغ مورد مهم من موارد الخزينة العمومية لولاية المدية من الإيرادات الجبائية العادية

المطلب الثالث: تأثير التهرب الضريبي على موارد الخزينة العمومية

أولا:تمثل الجباية العادية في الجزائر حوالي 40 %من الايرادات العامة، وان الضرائب هي موردهم واساس هذه الميزانية واذا حاولنا تقييم حجم هذه الظاهرة وحصرها نجد ان الارقام تختلف من محل الى اخر، الى انه تم تقدير حجم التهرب الضريبي في ولاية المدية على ان قيمته تتراوح بين 23 و 28 مليار دينار في السنة،تختلف هذه المبالغ من سنة الى أخرى حيث تعتبر مبالغ جد ضخمة ،تمس و بالدرجة الأولى إيرادات الخزينة العمومية لولاية

المدية ، حيث انها تعتمد بنسبة 70 الى 90 % .[1]من مواردها على التحصيل الجبائي ولكن مهما زادت او قلت انها تسبب عجز في الميزانية العمومية ،مما يصعب التحكم في سياسة الانفاق وبالتالي الحاق الضرر المشروعات الإنمائية بالإضافة الى ذلك فان هذه الظاهرة تؤدي الى خلق خلل في القدرة الشرائية وعدم تثمين العمل بزيادة التضخم وتساهم هذه الظاهرة في خلق طبقة برجوازية وهمية اي ان هناك

دون مبرر بمعنى انها تساهم في تحقيق ثروات على حساب الاقتصاد الوطني ككل لكن بالرغم من هذا فأن تأثير التهرب الضريبي يكون بالغ الاثر على الميزانية فهو يعطي خسارة كبيرة في حجم الايرادات

ثانيا: أساليب مكافحة التهرب الضريبي في ولاية المدية

اعتمدت ادارة الضرائب في الجزائر عدة طرق و اجراءات من اجل القضاء على التهرب الضريبي ملخص فيم يلي :

- ✓ وضع رقم جبائي إحصائي لكل شخص او مؤسسة
- ✓ منع المشاركة في المناقصات الوطنية او الدولية بالنسبة للمتهربين ضريبيا
- ✓ وجوب تقديم وثيقة مستخرج الضرائب تحمل عبارات لا شيء عند طلب تشطيب السجل التجاري
- ✓ وجوب ادراج وثيقة الزبائن مع كل تصريح لمصلحة الضرائب مع اظهار مبلغ الرسم على القيمة المضافة
- ✓ وجوب اظهار كل البيانات الخاصة بالموردين واصحاب الخدمات

ثالثا:العقوبات و الإجراءات القانونية

اعتمدت ادارة الضرائب الى اتباع الاجراءات والممارسات التالية:

وذلك بهدف مكافحه افة التهرب الضريبي والحد منه لإدارة الضرائب الحق في رفع شكوى ضد اي تصرف او سلوك رامي الى التهرب من تسديد مستحقات الضرائب تذكير الاشخاص والمؤسسات بكل الرسوم المتعلقة بنشاطهم ولاسيما المستفيدين من برنامج الامتياز ولمصلحه الضرائب الحق في سحب وثيقة الامتياز اذا لاحظت وجود تناقصات وتلاعبات في التصريحات الجبائية المقدمة من طرف الخضوع للضريبة من هذه الفئة

[1]مديرية الضرائب لولاية المدية

ممارسة الرقابة الجبائية باستمرار وخاصة في حالة وجود احد العناصر الرامية الى محاولة التهرب المنصوص عنها في قانون الضرائب الجزائري تطبيق عقوبات مختلفه غرامات ماليه او حبس او العقوبتين في الحالات التالية:

1. الادلاء بمعلومات وبيانات غير صحيحة .
2. انعدام الفواتير .
3. التهرب من بعض الضرائب غير المباشرة .
4. الادلاء بارقام جبائية غير صحيحة .

خلاصة الفصل :

لخصنا في دراستنا لحالة مديرية الضرائب لولاية المدية فيما يخص التحليل الاحصائي والتقييم الفعلي للرقابة الجبائية باعتبارها جزء هام من الحصيلة الجبائية الكلية، حيث توصلنا إلى محدودية النتائج المحققة، وعدم قدرة الرقابة الجبائية على المساهمة الفعالة في تحسين التحصيل الضريبي في المنطقة، فضلا عن عدم قدرتها على مكافحة التهرب والغش الضريبيين نظرا لاختلال الإمكانات البشرية والمادية لدى مديرية الضرائب لولاية المدية.

كما أن الهياكل الاستشرافية للإدارة الضريبية (مركز الضرائب، مراكز جوارية ، والمفتشيات المختصة) يجب أن تدعم بآليات الوعي الضريبي وتغيير ذهنيات التسيير وفتح قنوات الحوار الجاد من خلال الاحتكاك المباشر مع المكلفين لرد الثقة معهم، وهذا من اجل تفعيل أدوات الرقابة الجبائية مما ينعكس على التفعيل السليم والتحصيل الأفضل للإيراد الضريبي.



خاتمة

الخاتمة:

تعود أهم التحديات التي تواجه السياسة، الضريبية في الجزائر إلى عدة أسباب تساهم في تملص من دفع الضريبية سواءا كليا أو جزئيا، وعدم خضوع المكلفين بالتزامات الضريبية الواقعة على عاتقهم، باللجوء إلى عدة أساليب بترتيب عنها أثار سلبية تمس مختلف الجوانب (سياسية- إجتماعية-إقتصادية).

إن أول وسيلة ردعية يمكن من خلالها وضع حد ولو نسبيا، وبطريقة مباشرة لظاهرة التهرب الضريبي هي الرقابة الجبائية فالرقابة الجبائية تعتبر من أنجع الوسائل لمحاربة التهرب الضريبي، إلا أنها تبقى قاصرة وهذا النقص الوسائل المادية والبشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي والقانوني، وبالمقابل نجد أن الخسارة في الخزينة العمومية وفقدانها لمواردها المالية نتيجة لفقدانها لتحصيلاتها من المداخيل المتوقفة من وراء التحصيلات الضريبية، فالتهرب الضريبي يؤثر بشكل مباشر على مداخيل الخزينة العمومية.

لذا لا بد على الدولة التصدي لهذه الظاهرة ومكافحتها أو على الأقل التحقيق من حدتها لأن القضاء النهائي على هذه الظاهرة ليس بالأمر الهين، ولتقليل من حدته لابد من تحقيق الرقابة الجبائية عن طريق توفير المناخ والبيئة الملائمة ومقومات الأساسية من أهمها:

- وجود جهاز ضريبي على درجة عالية من الكفاءة، وأن تتوفر لأعضائه كافة الضمانات التي تضمه لهم حرية الاستقلال في العمل.
- إحكام كافة منافذ التهرب الضريبي إذ أن التهرب من أداء الضريبية لنوع معين من الضرائب يعني التهرب من كافة أنواعها مما يخل بعدالة وتوزيع العبء الضريبي.
- فرض عقوبات صارمة.
- تنشر الوعي الضريبي بين كافة الممولين بكافة وسائل خاصة في المناطق النائية نظرا لنقص الوعي في تلك المناطق والجهل والفقر.
- تزويد الادارات بآخر وسائل التكنولوجيا والاعلام الآلي.

نتائج اختبار الفرضيات:

من خلال الدراسة التي قمنا بها توصلنا الى اختبار الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: والمتمثلة في اعتبار ظاهرة التهرب الضريبي جريمة يعاقب عليها القانون الجبائي الجزائري تتسبب بالدرجة الأولى المساس بالمال العام للدولة فرضية صحيحة لان التهرب الضريبي هو قيام المكلف الخاضع للضريبة بعدم دفع الضرائب المستحقة للدولة او تخفيضها باستعمال أساليب غير مشروعة، حيث يعد التهرب الضريبي جرما يعاقب عليه القانون ويعرض المتهربين للمساءلة امام القضاء وعقوبات مدنية وجزائية قد تصل الى السجن.

الفرضية الثالثة :تعتبر الرقابة الجبائية أسلوب مهم و أداة اساسية لمحاربة التهرب الضريبي صحيحة فهي الوسيلة الأولى المعتمدة لمكافحته حيث ان الإدارة الجبائية تقوم بمجموعة من الإجراءات قصد التحقق من صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة و متابعتها بهدف اكتشاف الأخطاء و العمليات التدليسية التي تكون بهدف التهرب و تأخذ الرقابة الجبائية عدة اشكال متمثلة في الرقابة العامة التي تتم داخل المفتشية كما توجد رقابة خارجية و التي تتم من خلال التحقيق المحاسبي ،التحقيق المصوب و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

الفرضية الثانية: في كون الخزينة العمومية تتأثر بتأثر الموارد المحصلة من الجباية بنسبة كبيرة جدا صحيحة لان الضريبة لها دور في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية فهي تقوم للنهوض بالقطاع الاقتصادي واستقراره عن طريق حماية الاقتصاد من اجل ضمان مداخيل مستقرة لخزينة الدولة وحياة افضل لأفراد المجتمع

نتائج الدراسة:

يعتبر التهرب الضريبي في الجزائر وآليات مكافحته ظاهرة خطيرة تمس الاقتصاد الوطني مما ينعكس سلبا على موارد الخزينة العمومية والانفاق العام.

مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين على الدولة.

تعد الرقابة الجبائية أحد أهم الاجراءات التي تسعى من وراءها الادارة الجبائية للمحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي أو التقليل من حدته.

الاقتراحات:

- نشر الوعي الضريبي و تنظيم ملتقيات حول النظام الضريبي ،مع ضرورة ادراج الثقافة الضريبية للمصرحين
- العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية والقوانين التشريعية المرتبطة بربط و تحصيل الضريبة
- تحسين الإمكانيات و الموارد البشرية لأجهزة الرقابة الجبائية عن طريق زيادة عدد الاعوان المحققين و تدريبهم على استخدام أدوات التكنولوجيا المتطورة
- تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية و تطوير أساليب التواصل و التعامل
- العمل على تسديد الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي وهدا لمنع المكلف بالضريبة من التجنب عن دفع الضريبة باستغلال تلك الثغرات

افاق البحث:

من المواضيع التي اقترحها في نفس المجال:

- دور الجباية العادية في زيادة موارد الخزينة العمومية .
- دور السياسة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي.
- أهمية الإصلاح الضريبي في رفع الإقتصاد الوطني.



قائمة المراجع

قائمة المراجع:

الكتب باللغة العربية:

1. أحمد بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجزائري الخالص الجرائم ضد الأشخاص والجرئم ضد اللأموال ، دار هومة، الجزائر ،2015.
2. براغ محمد ، الاقتصاد غير الرسمي، مظاهره و أسبابه، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2001.
3. بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائري الخاص،(الجرائم ضد الأشخاص، الجرائم ضد الأموال، بعض الجرائم الخاصة)، الجزء الأول، الطبعة 18 ،دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر،2015.
4. حمد زهير شامية، المالية العامة، الطبعة الثانية ،دار زاهر للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 1947 .
5. حمدي سليمان قبيلات. الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، دار الثقافة للنشر والتوزيع،ط2 ،عمان، الأردن، 2010.
6. حمدي عبد العظيم، غسيل الأموال في مصر والعالم، القاهرة، 1997.
7. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي واثارها على اقتصاديات الدول النامية ، منشورات الحلبي الحقوقية، .بيروت لبنان ،الطبعة الاولى، 2008.
8. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي، جامعة الإسكندرية، 1993 .
9. الشرقاوي عبد الحكيم مصطفى، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الإسكندرية،2006.
10. صلاح زين الدين،الإصلاح الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة،.
11. عادل احمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان.
12. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2015 .
13. عبد الرحمن الصباح، مبادئ الرقابة الإدارية، دار زهران للنشر، عمان، 1997 .
14. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية.
15. عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية، دار النهضة العربية، بيروت.

16. عوادي مصطفى ، رحال ناصر ، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري ، النشر والتوزيع مكتبة بن موسى السعيد الوادي 2010-2011.
17. غازي عناية، المالية والعامة والتشريع الضريبي، دار البيارق، عمان، الأردن، الطبعة الأولى.2004.
18. فريديرك شنايدر، دومينيك إنسي، نمو الاقتصاد الخفي، صندوق النقد الدولي، 2002.
19. المجلس الوطني الاقتصادي و الاجتماعي ، القطاع غير الرسمي أوهام و حقائق، الجزائر، 2004.
20. محمد حمو، منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، مكتبة الشركة الجزائرية بودواد، الجزائر. 2009
21. محمد مرسي فهمي، سيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على دخل أشخاص طبيعيين وتطبيقاتها العلمية مكتب لطفي القاهرة ،1999.
22. مصطفى الكشري، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية ، الدار البيضاء دار النشر المغربية، المغرب 1989 .
23. المهايني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، د ط، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2010.
24. ناصر مراد ، التهرب والغش الضريبي، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2004.
25. ناصر مراد، فعلية النظام الضريبي، بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2011 .
26. ناصر مراد،التهرب والغش الضريبي في الجزائر، قرطبة للنشر والتوزيع، 2000.
27. النجار عبد الهادي، اقتصاديات النشاط الحكومي، مطبوعات الجامعية، الكويت، 1982.

المذكرات والاطروحات:

1. خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008.
2. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرّب، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2002.

3. طارق حمدي حمدان سنينة، العوامل المؤثرة في التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإدارية والملية، جامعة شرق الأوسط، 2008.
4. عيسى براق ، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الجبائي ، دراسة النظام الرقابي الجزائري، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2001.
5. عيسى بواخوخ ،الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، دراسة حالة لولاية باتنة رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية. فرع اقتصاد، تنمية.جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2003،.
6. كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية ، مذكرة الماجستير،جامعة المدية، 2011- 2012.
7. نادي سليم، المراجعة الجبائية، مذكرة ماجيستر، جامعة الجزائر،2004.
8. نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 2003.
9. باشن إلياس، زقومي محمد، التهرب الضريبي وآثاره على الخزينة العمومية–دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية المدية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس بالمدية، الجزائر، 2014-2015.
10. سلمي سيد علي، محمدي نور الدين، فعالية الرقابة الجبائية للتقليص من التهرب الضريبي في الجزائر،دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية المدية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس بالمدية، الجزائر، 2014-2015.
11. الطاهري صبرين دور نظام الدفع الإلكتروني في تخفيف حجم التهرب الضريبي دراسة ميدانية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس بالمدية، الجزائر،2018/2017.
12. عبد القادر مرقاد . التحقيق الجبائي كأداة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة ماستر في علوم التسيير، جامعة بسكرة ،2013
13. عيساني نادية، فرارسة سعدية، فعالية الرقابة الجبائية الداخلية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس بالمدية ، الجزائر، 2016-2017.
14. مالك الوفاء. الرقابة الجبائية على المؤسسات، الماستر ،جامعة قسنطينة 2010 .

15. معاشو مليكة ، آليات مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة الماستر ، كلية الحقوق والعلوم السياسية،جامعة الجزائر، 2015-2016.

16. منصوري مليكة، فعالية الرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي-حالة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس بالمدية، الجزائر.2016

القرارات والقوانين:

1. قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2010
2. قانون المالية لسنة 2012الجريدة الرسمية رقم 72
3. الجريدة الرسمية ، رقم 12بتاريخ 28-02-1999 تقرير السنوي لسنتي 1996-1997

المواثيق:

1. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب ، الجزائر ،2013
2. نموذج السلسلة رقم ج 50

المجلات:

1. راشدي أمين . دور التحقيق المعمق في تفعيل الحكومة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي ، دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية سطيف، مجلة رؤى الاقتصادية.

المراجع باللغة الأجنبية:

1. Andre Margairaz, La fraude fiscale et ses succédais, E2, 1997.
2. Claude laurent, control fiscal et verification personnelle payeusaine, France, 1995.
3. La chart de contribuable,dg,2003.
4. Lucien Mehl, science et technique, P.U.F 1959 Tome 2.
5. Philippe colin, la verification fiscal, edition economica, paris, 1985.

المواقع الالكترونية:

1. www.univ-guelma.dz2019_03 : تاريخ الاطلاع
2. www.mfdgi.gov.dz/medea2019_06 : تاريخ الاطلاع