

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية

التسيير

فرع : علوم التسيير

تخصص : إدارة ومالية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في علوم تسيير



جامعة محمد بوضياف - المسيلة
Université Mohamed Boudiaf - M'sila

كلية : العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم

التسيير

قسم : علوم التسيير

رقم :

تحت عنوان

دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الجبائي

دراسة حالة مديرية الولائية للضرائب المسيلة خلال الفترة (2015 - 2018)

تحت إشراف الأستاذ:

من إعداد الطلبة :

- د . بلواضح الجيلاني

- جغام محمد

- حملاوي علاء الدين

لجنة المناقشة

اللقب و الاسم	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
أستاذ مساعد - أ -	جامعة المسيلة	رئيسا	
أستاذ مساعد - أ -	جامعة المسيلة	مشرفا ومقررا	
أستاذ مساعد - أ -	جامعة المسيلة	مناقشا	

السنة الجامعية : 2020-2019

شكر و عرفان

الحمد لله وحده احمده واستعينه على مارزقني من نعم اعاننا بيها على انجاز هذا البحث
و الصلاة و السلام على سيدنا محمد وعلى اله وصحبه وسلم تسليما كثيرا
انه من العرفان بالجميل ان نتوجه في بداية هذا البحث بجزيل الشكر والتقدير الى
استاذنا المشرف :

د/ بلواضح الجيلاني

على توجيهاته ونصائحه القيمة التي افادتنا كثيرا في
اثناء معارفنا العلمية ، وحرصه على تقديم يد العون و المساعدة ولم يدخر جهدا في
تشجيعنا ومساعدتنا لانجاز هذا العمل
واتقدم بالشكر الى اعضاء لجنة المناقشة الذين شرفونا بقبول
مناقشة المذكرة وتقييمنا .

كما لايفوتنا في هذا المقام ان نتقدم بخالص الشكر و التقدير الى
كل من : مولود بلطرش و دومي بلال

الإهداء

نحمد الله كثيرا فبنعمته تتم الصالحات وبشكره تدوم النعم اهدي هذا العمل المتواضع :
الى رمز الوفاء وفيض السخاء وجود العطاء عند البلاء
الى من قال فيها الرسول عليه الصلاة والسلام الجنة تحت اقدام الامهات
الى اول اسم تلفظت به شفاهي امي ثم امي اطال الله في عمرها
الى من علمني معنى الحياة ابي العزيز صاحب الفضل في وصولي الى هذا المستوى
فجزاه الله الجزاء الاوفر و اطال الله في عمره
الى من قاسموني الحب و الحنان اخوتي و اخواتي
الى كل من كتبهم قلبي ولم يكتبهم قلبي

محمد جغام

الإهداء

إلى ذلك النبع الصافي، إلى شجرتي التي لا تذبل
إلى الظل الذي آوي إليه في كل حين،
إلى من ربّني وأنارتي وأعانتني بالصلوات والدعوات،
إلى أمي الغالية حفظها الله وأطال في عمرها.
إلى قدوتي الأولى، إلى نبراسي الذي ينير دربي،
إلى من أعطاني ولم يزل يعطيني بلا حدود،
إلى من عمل بكد في سبيلي ورباني وعلمني معنى الكفاح إلى ما أنا عليه،
إلى أبي الحنون حفظه الله وأطال في عمره.
إلى سندي ودعمي على أكمال هذا العمل : الزوجة الغالية و الكريمة
امل
إلى إخوتي و إلى أخواتي .
إلى كل من اتسعته ذاكرتي ولم تسعه مذكرتي.

علاء الدين حملاوي

قائمة الأشكال والجداول

1. قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
25	اشكال الرقابة الجبائية	1
21	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المسيلة	2
36	نتائج التحقيق في المحاسبة خلال الفترة 2015 – 2018 على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة	3
38	تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية خلال الفترة 2015 – 2018 باتباع التحقيق المصوب في المحاسبة	4
41	الأهمية النسبية لكل نوع من الرقابات الجبائية خلال (2015 – 2018)	5

2. قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
36	يوضح نتائج التحقيق في المحاسبة خلال الفترة 2015 – 2018 على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة	1
38	تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية خلال الفترة 2015 – 2018 باتباع التحقيق المصوب في المحاسبة	2
40	الحصيلة من الضرائب المسترجعة الوحدة = 1000 دج خلال الفترة 2015 – 2018	3
41	الأهمية النسبية لكل نوع من الرقبات الجبائية خلال الفترة 2015 – 2018	4



فهرس المحتويات

قائمة المحتويات

تشكرات

اهداء

فهرس الاشكال

قائمة الجداول

أ - ث مقدمة عامة

الفصل الأول: أساسيات حول التهرب الجبائي و الرقابة الجائية

6 تمهيد

7 المبحث الاول: مفاهيم اساسية حول التهرب الجبائي

10 - 7 المطلب الأول: تعريف التهرب الجبائي و انواعه و اساليبه

14 - 10 المطلب الثاني: اسباب التهرب الجبائي و اثاره

19 - 15 المطلب الثالث: اشكال التهرب و الغش الجبائي

20 المبحث الثاني: عموميات حول الرقابة الجبائية

21 - 20 المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية واهدافها

25 - 21 المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية

26 المطلب الثالث: أسباب اجراء الرقابة الجبائية ومبادئها

27 خاتمة الفصل

الفصل الثاني: مساهمة مديرية الضرائب لولاية المسيلة في الحد من التهرب الجبائي

خلال الفترة (2011 - 2018)

28 تمهيد الفصل

29	المبحث الأول: تعريف عام لمديرية الضرائب لولاية المسيلة
29	المطلب الأول: التعريف بمديرية الضرائب
30	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المسيلة
35 - 31	المطلب الثالث : مهام المديرية و المكاتب الفرعية
36	المبحث الثاني: دراسة احصائية بالمديرية الفرعية للضرائب بالمسيلة
38 - 36	المطلب الأول: نماذج التهرب الجبائي في مديرية الضرائب المسيلة من (2015 - 2018) ..
40 - 39	المطلب الثاني: عدد الملفات المدروسة على مستوى المديرية من (2015-2018)
43 - 41	المطلب الثالث : الحصيلة الضريبية و الاهمية النسبية لكل نوع من الرقابات الجبائية
44	خاتمة الفصل
48 - 45	خاتمة عامة
52 - 51	قائمة المصادر والمراجع

ملخص

إن مكافحة التهرب الجبائي ليس بالأمر الهين ، نظرا للإشكال التي يتخذها و التقنيات التي يتخذها المتبعة من طرف المكلفين في استعمال طرق احتيالية و لمحاكمة التهرب الجبائي يجب معرفة الدوافع التي تحمل المكلف للجوء إلى مثل هذه الظواهر و التي قد تكون الوضعية الاقتصادية المزرية وعدم مرونة و استقرار القوانين ، وضغط جبائي ونفسية متردية وعقلية متخلفة تنظر إلى الضريبة بمنظار مشوه فتح الباب على مصرعيه أمام المكلف للتخلص من الضريبة . وإذا كانت الرقابة الجبائية من أنجع الوسائل لمحاربة التهرب إلا أنها تبقى قاصرة وهذا لنقص الوسائل المادية و البشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي والقانوني .

الكلمات المفتاحية : التهرب الجبائي ، الرقابة الجبائية

Résumé

La lutte contre l'évasion fiscale n'est pas facile , à cause des formes prises par les techniques utilisées par les contribuables dans l'utilisation de la partie des méthodes frauduleuses , et pour contrer l'évasion fiscale doit connaître les motifs qui obligent le contribuable à recourir à de tels phénomènes et que la situation économique désastreuse et le manque de flexibilité et la stabilité des lois peut être , pressé jbaia haute regard en arrière psychologique et mentale à la taxe lentille déformée en ouvrant la porte au contribuable pour se débarrasser de la taxe .

Si le contrôle fiscal des moyens les plus efficaces pour lutter contre la fraude , mais ils restent insuffisants et ce manque de moyens humains et matériels en particulier les compétences supérieurs dans le domaine de la comptabilité et juridique .

Mots – clés : évasion fiscale , le contrôle fiscal

مقدمة

تختلف مصادر تمويل النفقات العامة من دولة الى أخرى حسب ما تحصل عليه كل دولة من موارد لتأمين الإيرادات اللازمة لانجاز مشاريعها المسطرة ، ومهما اختلفت هذه المصادر فان الجباية تعتبر اهم هذه الموارد لتمويل التنمية وخزينة الدولة كون ان التمويل الخارجي يهدد الاستقلال الاقتصادي و المالي لاي بلد، كما ان للجباية القدرة على التأثير على السياسة الاقتصادية للبلد بالإضافة الى اعتبارها أداة تتخذها الدولة للمساهمة في تحقيق أهدافها

لذلك تسعى الدولة جاهدة الى تحقيق اهداف التنمية الاقتصادية المسطرة في البرنامج التنموي من خلال توفير الجو المناسب للمؤسسات لتعمل بكل حرية و تنافسية في ظل اقتصاد السوق بالإضافة الى وجود اهداف أخرى

و الجزائر وعلى غرار العديد من الدول الأخرى تولي أهمية كبيرة للجباية في قوانين المالية التي تصدرها فهي تحاول إيجاد نظام جبائي يساير التطور الحاصل على المستوى الاقتصادي الوطني و الدولي ، ذلك لما تتميز به الحصيلة الجبائية بالوفرة و الانتظام الدوري من سنة الى أخرى

الا ان استفحال بعض الطواهر كالغش و التهرب الجبائي حد من فعالية الجباية مما أدى بالدول الى التفكير في استخدام وسائل ردعية من شأنها التخفيف منهما ومكافحتهما باستخدام وسائل رقابية جديدة وفعالة تمكن الدولة من استرجاع الأموال الضائعة

لهذا عمدت الدولة الجزائرية الى اجراء إصلاحات اقتصادية من شأنها دفع بعجلة التنمية و الحد من ظاهرتي الغش و التهرب الجبائيين ومكافحتهما ، و التي نتج عنها وضع أجهزة مختصة في ذلك و المتجسدة في انشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالإضافة الى مديرية البحث و المراجعات ، هذا الى جانب التعديلات الحاصلة في القوانين من اجل سد الفراغات وتدارك الأخطاء الموجودة في التشريعات و القوانين .

وبالرغم من هذه الجهود المبذولة من قبل السلطات المعنية الا ان الظاهرتين وفي ظل العولمة الاقتصادية و تطور مجال الاتصالات الشيء الذي أدى الى تطور أساليب ظاهرتين وبروز أنواع جديدة مما يستوجب على الدولة المراقبة و الحرص الدائمين للحد من هذه الظواهر ومكافحتهما من اجل تحقيق المرجوة بكل فعالية .

أولاً: إشكالية البحث:

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة الفعالة لمعالجة الانحرافات الجبائية و العمل على تصحيحها بالأسلوب الملائم ، لكي لا تظهر مرة أخرى في المستقبل في سبيل القضاء على ظاهرة التهرب الجبائي و الذي يعتبر من ابرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذ سياستها المالية و الاقتصادية ، وهو ما يستدعي ضرورة انتهاز رقابة جبائية للحد من هذه الظاهرة و محاربتها على جميع المستويات .

ومنه يتبادر إلى أذهاننا تساؤل جوهري ومهم نسعى من خلال هذا البحث الإجابة عليه بحيث يمكن صياغته بالشكل التالي : كيف تساهم الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الجبائي ؟

وتحت هذا السؤال تدرج الأسئلة الفرعية التالية :

- 1- ما هو الاطار المفاهيمي للتهرب الجبائي ؟
- 2- ما هو الاطار المفاهيمي للرقابة الجبائية ؟
- 3- كيف يمكن تقييم فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2015-2018 ؟

ثانيا : الفرضية العامة :

في ضوء ما عرضناه سابقا في إشكالية البحث يمكننا تحديد فرضيته العامة وذلك لاختيار مدى صحتها أو خطتها و التي يمكن صياغتها على النحو التالي : هناك علاقة بين الرقابة الجبائية و الحد من ظاهرة التهرب الجبائي

- 1- يعتبر التهرب الجبائي عبارة عن تلخص المكلف بالضريبة نهائيا او جزئيا من دفع الضريبة بصورة مباشرة او غير مباشرة .
- 2- تعد الرقابة الجبائية هي الوسيلة الفعالة للحد من التهرب الضريبي الذي يلجأ اليه المكلف لتجنب أداء التزاماته الضريبية .
- 3- يمكن تقييم فعالية الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية المسيلة من خلال عدد القضايا المراقبة و المبالغ المترتبة عنها خلال 2015 - 2018

ثالثا : أهمية البحث : نهدف من خلال بحثنا إلى تحقيق مايلي :

- 1- إبراز الآثار السيئة لظاهرة التهرب الجبائي
- 2- إبراز أهمية الرقابة الجبائية كونها وسيلة هامة لعلاج هذه الظاهرة

رابعا : أهداف البحث :يمكن إبراز أهم الأهداف المرجوة من هذا البحث كمايلي :

- 1- محاولة الإلمام بكل جوانب موضوع الرقابة الجبائية ، ومعرفة مدى تأثيرها على مكافحة التهرب الجبائي .
- 2- حصر الآليات و الأساليب التي يعتمدها النظام الجبائي الجزائري في مجال الرقابة الجبائية ومحاولة تقييمها ومعرفة أفاقها المستقبلية

خامسا : أسباب اختيار البحث : ترجع أسباب اختيارنا لهذا البحث لعدد من المبررات نوضحها فيمايلي :

1- المكانة المهمة التي تحتلها الرقابة الجبائية في الدراسات ذات العلاقة بالجباية ، كون الممارسة العلمية تختلف عن الجانب النظري

2- وجود انتشار كبير لظاهرة الانحرافات الجبائية في ظل الانفتاح في الجزائر و الذي يمثل خطر على الدولة

3- ارتباط الموضوع مع التخصص الذي ندرس فيه

سادسا : حدود البحث : بهدف معالجة الإشكالية المطروحة وتحقيق الأهداف المرجوة تم تحديد حدود هذا البحث كمايلي :

1- الحدود المكانية : تم تطبيق بحثنا على مستوى ولاية المسيلة وتم إسقاطها على مديرية الضرائب وموضوعنا يعالج الإحصائيات المتعلقة بالطرق و الأساليب الرقابية المتعلقة بالتحقيق الجبائي و المستخدمة من قبل الإدارة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الجبائي

2- الحدود الزمنية: تم إجراء الدراسة الميدانية في حدود الفترة الممتدة من 2015 إلى 2018

سابعا : البحوث السابقة : في حدود علمنا بالبحوث التي تعاطت دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الجبائي مع موضوع بحثنا نذكر منها :

1- الدراسة الاولى للباحثة : حمداوي أمينة ، تحت عنوان دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي ، مذكرة ماستر ، جامعة أم البواقي ، 2018/2017 ، حيث عالجت الإشكالية ماهو دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي وتوصلت إلى نتائج نذكر منها : يعاني نظام الرقابة الجبائية من البرمجة القليلة للملفات التي سوف تخضع للرقابة الجبائية مقارنة بعدد المكلفين وهذا يعود لضعف الإمكانيات البشرية ونقص الإمكانيات المادية

2- الدراسة الثانية للباحثات: أسمة نصيرة وزميلاتها ، تحت عنوان كفاية آلية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي ،مذكرة ماستر ،جامعة الوادي ، 2017/2016 ، حيث عالجن إشكالية مامدى تأثير آلية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي ، وتوصلن إلى النتائج نذكر منها : التهرب الضريبي ظاهرة منتشرة ومؤثرة سلبا على ميزانية الدولة ، الرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة مع المكلفين بالضريبة

3- الدراسة الثالثة للباحثين : درار بلال وزكري بلال ، تحت عنوان دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي ،مذكرة ماستر ، جامعة المسيلة ، 2017/ 2016 ، حيث عالجا إشكالية ماهو دور الرقابة الجبائية في محاربة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر ، وتوصلا إلى نتائج نذكر منها : انتشار واسع للتهرب الضريبي في القرن الحالي نتيجة التغيرات الاقتصادية وبروز ظاهرة جديدة للتهرب كالتهرب الالكتروني .

4- الدراسة الرابعة للباحثين : بن يوسف صهيب و عبد السلام محمد ، تحت عنوان **دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي** ، مذكرة ماستر ، جامعة عين الدفلة ، 2017/2016 ، حيث عالجا إشكالية كيف يمكن للرقابة الجبائية أن تحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، وتوصلا إلى نتائج نذكر منها : يشكل التهرب الضريبي احد أهم تحديات التي تقف عائق لناجعة السياسة المالية و الاقتصادية وتعتبر الرقابة الجبائية أداة تضبط تدخل الإدارة وتحمي المكلفين بالضريبة وعدم الالتزام بها يؤدي إلى فشل الرقابة الجبائية في تحقيق الأهداف .

ثامنا : منهجية البحث : اعتمدنا على المنهج الوصفي وهذا على مستوى الفصل الأول الذي تناول الجانب النظري للبحث ، والمنهج التحليلي بالنسبة للفصل الثاني الذي تناولنا فيه الجزء التطبيقي و ذلك بالاعتماد على إحصائيات مديرية الضرائب لولاية المسيلة من 2015 – 2018

تاسعا : هيكل البحث : ومن اجل الإلمام بموضوع البحث و الإحاطة به ومعالجته الإشكالية المطروحة ارتأينا إلى تقسيم البحث إلى مقدمة و فصلين وخاتمة وهي كمايلي :

الفصل الأول : أساسيات حول التهرب الجبائي و الرقابة الجبائية حيث تطرقنا في المبحث الأول : إلى مفاهيم أساسية حول التهرب الجبائي و المبحث الثاني : عموميات حول الرقابة الجبائية .

الفصل الثاني : مساهمة مديرية الضرائب لولاية المسيلة في الحد من التهرب الجبائي خلال الفترة (2015-2018) حيث تطرقنا في المبحث الأول : تعريف عام لمديرية الضرائب لولاية المسيلة و المبحث الثاني : دراسة إحصائية بالمديرية الفرعية للضرائب بالمسيلة (2015-2018)

عاشرا : صعوبة البحث :

- 1- صعوبة الحصول على المعطيات الدقيقة في دراسة بسبب تحفظ بحجة السرية
- 2- صعوبة متابعة التعديلات المستمرة التي تحدث في قوانين المالية السنوي و التكميلي
- 3- جائحة كورونا و الإجراءات الوقائية التي تبعتها (منح عطلة لعمال الأمراض المزمنة والتي اغلب عمال إدارة الضرائب يعانون منها)

الفصل الأول

مدخل مفاهيمي للرقابة الحيلولة والتهرب الحيلولة

تمهيد الفصل:

تعتبر الضرائب من اهم الموارد التي تعتمد عليها الدولة في تحقيق ايراداتها العامة، حيث يعمل النظام الضريبي على تحقيق ذلك من خلال قيام المكلفين بأداء ما عليهم اتجاه الادارة الضريبية ، الا ان تحصيل لا يتم بالسهولة المفترضة لان بعض المكلفين يلجؤون الى اتباع مختلف الطرق الممكنة سواء كانت شرعية او غير شرعية من اجل التخلص من الاعباء الملقاة على عاتقهم وهنا تظهر مختلف حالات التهرب و الغش الجبائي. ولبلوغ ذلك كان من الضروري على الدولة إتباع رقابة جبائية فعالة من خلال نظامها الجبائي المطبق بمختلف أدواته و التي تمكنها من التأكد من تطابق ما تم التصريح به ، مع ما تم التوصل إليه من نتائج وفقا للسياسة الجبائية والتشريع الجبائي ، وهو ما سيتم معالجته في هذا الفصل ضمن مبحثين:

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التهرب الجبائي

المبحث الثاني: عموميات حول الرقابة الجبائية

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التهريب الجبائي

نظرا لاستفحال ظاهرة التهريب الجبائي التي تهدد المصالح الاقتصادية و المالية للدولة فمن الضروري فهم طبيعته وأسبابه، وكذا الإلمام بمختلف الطرق التي من الممكن أن تكون منفذا للتهريب سواء كان شرعيا أو غير شرعي.

المطلب الأول: تعريف التهريب الجبائي وأنواعه وأساليبه

1- التهريب الضريبي المشروع (يطلق عليه التجنب الضريبي): " وهو تخلص المكلف من دفع الضريبة

كلها أو جزء منها دون مخالفة القانون ودون أن ينقلها للغير"¹

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

ويمكن حصر التهريب الجبائي المشروع في ثلاث نقاط أساسية²:

- تهريب ينظمه التشريع يستند هذا التهريب كون الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق أهداف متعددة.
- تهريب ناتج عن تغيير سلوك المكلف كالامتناع عن استهلاك أو إنتاج سلع تفرض عليها ضرائب مرتفعة والانتقال إلى سلع أخرى تفرض عليها ضرائب منخفضة.
- تهريب ناتج عن إهمال المشرع الجبائي قد يتحقق هذا التهريب نتيجة وجود ثغرات في القانون الجبائي يستطيع المكلف استغلالها والاستفادة منها.

2- التهريب الضريبي الغير المشروع: (الغش الجبائي): " يقصد به تلك السلوكيات والممارسات التي تتم

بهدف التحايل و تجنب أداء الضريبة وهذا خارج إطار القانوني أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة"³

¹ - فاطمة السويسي ، المالية العامة (موازنة ، ضرائب) ، المؤسسة الحديثة للكتاب ، لبنان ، 2005 ، ص 221 .

² - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 152.

³ - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ط2، الجزائر، 2005، ص317.

ومنه يمكن القول أن الغش الجبائي هو خرق لقواعد القانون الجبائي للتخلص من أداء الضريبة، وعليه يلجأ المكلف إلى عدة طرق احتيالية يستعملها للإفلات من مصلحة الضرائب ، وعليه يمكن التمييز بين الغش البسيط و الغش المركب على النحو التالي 1 :

● **الغش البسيط:** ويعرف بأنه كل تصرف أو حذف بسوء نية لأجل التخلص من الضريبة و يعتبره المشرع محاولة متعمدة لتضليل الإدارة الجبائية باستعمال عنصر التدليس المتمثلة في: (نقص في التصريح، التأخر في تقديم تصريح، عدم تقديمه نهائيا)

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

– **الإخفاء المادي:** عن طريق استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية (حقيقة)

– **الإخفاء القانوني:** كان يقوم المكلف بخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية.

3 – التهريب الجبائي الدولي :

يعتبر هذا النوع من أخطر أشكال التهريب ، إذ انه يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها ، عن طريق التهريب غير القانوني للمداخيل و الأرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد الذي حققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بانخفاض الضغط الجبائي . ويتخذ عدة أشكال منها²:

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

● **المبالغة في تقييم التكاليف :** ويقصد به تمرير جزء معين من أرباح الشركة المحققة على شكل أجور ورواتب وكذلك مكافآت لخدمات مقدمة من طرف أشخاص أو شركات وهمية ، ومن بين الطرق الأكثر انتشاراً نجد

¹ - طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الجزائري (1995-1999)، رسالة ماجستير فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2002، ص 54.

² - حميدة بوزيدة ، جباية المؤسسات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2004 ، ص 42 .

تكاليف المقر إذ تفرض التكاليف من قبل الشركة الأم الموجودة بالخارج على فروع لها بالدولة المعينة من خلال تطبيق نسبة تحددها بنفسها على رقم الأعمال ، ويمكن لهذه النسبة أن تمتص جزء كبير أو كل الأرباح المحققة و الخاضعة للضريبة ، ويتحقق التهرب الجبائي الدولي عن طريق استغلال الشركات متعددة الجنسيات إذ أنها تشكل الحجر الأساس في التهرب الجبائي الدولي ويمكن استغلال هذه الشركات عن طريق عدة وسائل أهمها¹:

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

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

ويتخذ التهرب الجبائي عن طريق الجنات الجبائية عدة أشكال منها:

- إنشاء شركات فرع وسيطة في الجنة الضريبية
 - التلاعب في القيود المحاسبية كإعادة توزيع المداخل أو تقديم القروض فيما بين الشركة الأم والفروع التابعة لها.
- التسعير التحويلي:** السعر التحويلي هو سعر داخلي أو أسعار لتسوية المعاملات الداخلية في إطار الشركات الدولية، ولا يتم التعامل بها خارج هذا النطاق².

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

² - سوزي عدلي ناشد،ظاهرة التهرب الضريبي الدولي واثارها على اقتصاديات الدولة النامية،المطبوعات الجامعية،الاسكندرية،تمصر،1999.

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

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

المطلب الثاني: أسباب التهريب الجبائي وأثاره:

إن توفر الأرضية المناسبة والأسباب الملائمة بعض الظواهر يساعد على تفشيها وبقائها وصعوبة مواجهتها، كذلك الأمر بالنسبة للتهريب الجبائي الذي تتوفر الأسباب التي نوجزها فتمايلي:

أولاً: أسباب التهريب الضريبي:

1- الأسباب المتعلقة بالمكلف : تعود أسباب التهريب الجبائي إلى المكلف في حد ذاته و التي تندرج ضمن

اعتبارات تعود إلى نفسية المكلف و أخلاقه ووضعيته المالية و يمكن تفصيلها على النحو التالي¹ :

- ضعف المستوى الخلقي و الذي يحفز الأفراد على التهريب من أداء الواجب الضريبي لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور بالوطنية في مصلحة المجتمع ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة .
- نقص الوعي الجبائي و الذي يقصد به شعور المكلف (المواطن) بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة مايلقى عليها من أعباء ، ويعتبر الوعي الجبائي من أهم الأسباب المؤدية إلى التهريب حيث نقص شعور الأفراد بواجبهم اتجاه الدولة يدفعهم إلى التهريب وذلك لوجود بعض الاعتقادات الخاطئة عن الجباية ونورد بعض منها على النحو التالي² :

¹ - غازي عناية،المالية العامةوالتشريع الضريبي،الأردن،دار البيارق،ط1،الأردن،1998،ص183.

² - ناصر مراد،مرجع سابق ،ص156 .

- اعتبار الضريبة اقتطاع مالي من دون مقابل و بالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد.
- اعتقاد أن المتهرب هو سارق شريف لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي.
- الاعتقاد الديني السائد حول عدم شرعية الجباية لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام .
- سوء تخصيص النفقات العامة و الذي يؤدي بالأفراد الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالنفع العام
- الوضعية المالية السيئة للمكلف حيث يزيد ميل المكلف نحو التهريب كلما زاد عبء الضريبة عليه وساء مركزه المالي .

2- الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي : يرجع التهريب الجبائي إلى عدة عوامل ترتبط بطبيعة التنظيم الفني

الضريبي ومدى استقرار التشريع ، يمكن إجمالها في العناصر التالية ¹ :

- زيادة العبء الجبائي وثقله حيث كلما كان ثقل العبء الجبائي كبير على المكلف وزاد عن توقعاته واستعداداته النفسي لتحمله أدى إلى التهريب منه .
- إن تعقد إجراءات الجباية وتعددتها سواء أثناء ربطها أو تحصيلها لدفع المكلف إلى التهريب منها ، فالتهريب هو نتيجة سريعة لجباية سيئة .
- ضعف العقاب المفروض على المتهرب ، بحيث يقارن المكلف درجة الخطر أو الضرر الذي سيلحق به جراء التهريب حيث كلما كان الضرر من التهريب قليل مقارنة بحجم الجباية المفروضة كلما ساعد ذلك على التهريب ، وإذا حدث العكس أي أن قيمة الضرر أكبر من قيمة الجباية المفروضة أدى ذلك إلى مثول المكلف إلى الجباية و الابتعاد عن التهريب منها .
- عدم استقرار التشريع الجبائي حيث أدت التغييرات الدائمة في التشريع الجبائي تؤدي إلى غموض النظام الجبائي بسبب تعدد القوانين ، كما تؤدي إلى عدم ثقة المكلف بالنظام الجبائي و بالتالي ميلهم نحو التهريب .

¹ -ناصر مراد،مرجع سابق ، ص ص 156 -157

- عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الجبائية أو عدم وجودها فان ميله يزيد نحو التهريب ، و بالتالي نظام الرقابة يلعب دورا هاما في الحد من ظاهرة التهريب الجبائي .

3 – الأسباب الادراية: يمكن إدراج أهم الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية المؤدية إلى التهريب الجبائي في النقاط التالية¹:

- العدد الكبير للمكلفين بالضريبة و الملفات المعروضة للدراسة
- نقص عدد الموظفين بالإدارة الجبائية ونقص التأهيل و الكفاءة المهنية ن مما يترتب عليه صعوبة الحصر الدقيق للمكلفين و للأوعية الضريبية
- ضالة المرتبات و غياب المكافآت المحفزة مما يجعل الموظفين يتواطفون مع المكلفين لمساعدتهم على التهريب بمقابل يدقه المكلف للموظف .
- اعتماد الإدارة الجبائية على التقدير الجزائي و النظام التصريحي مما يشكل صعوبة تقدير الوعاء الضريبي و يحفز المكلفين على التهريب .
- إطارات الإدارة الجبائية تخضع لتكوين واحد ، بحيث يوجد هيكلين مكلفين بالتكوين هما المعهد الوطني للمالية و معهد الاقتصاد الجمركي و الجبائي ، والبرامج بينهما متباينة كما يغلب على هذا التكوين الطابع العام و الواجب أن يكون ذا طابع متخصص حسب أنواع الضرائب و حسب الأوعية الضريبية²
- غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الجبائية مثل العلاقات العامة ، الإدارة بالمساهمة وضعف التكوين في المجال الضريبي .
- سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري ، إذ لازالت الملفات تعالج بطريقة يدوية بطيئة .
- غياب الجهود للتعريف بالنظام الجبائي و القيام بالتوعية سواء على مستوى وسائل الإعلام المسموعة و المرئية من اجل نشر الثقافة و الوعي الجبائي لدى الأفراد .

¹ - حميدة بوزيد ، مرجع سابق ، ص43 .

² - ناصر مراد ، مرجع سابق ، ص 158.

4 - الأسباب الاقتصادية : تتراوح الظروف الاقتصادية بين فترات كساد و أزمات وبين فترات رخاء وانتعاش ،

ففي فترات الكساد يزداد الميل نحو التهريب الجبائي بسبب قلة النقود و انخفاض الدخول وتدهور القدرة الشرائية للأفراد ، و بالتالي زيادة حساسيتهم لارتفاع الأسعار مما يصعب على المنتجين نقل الضريبة إلى المستهلك النهائي ، وهذا العكس تماما في فترات الانتعاش الاقتصادي و الرخاء حين يقل الميل نحو التهريب و يكون حجمه منخفضا .

كما أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني و انتشار الاقتصاد الموازي يؤدي إلى استمرارية وزيادة حجم التهريب ن وذلك بسبب عدم ضبط السوق للسلع و الخدمات وكذلك عدم ضمان حرية المنافسة التي تعتبر من أهم شروط المعاملات بالإضافة إلى ذلك فان القطاع الموازي لا يعمل على دفع الضريبة فقط و إنما يجعل إجراءات التحريض الجبائي عديمة الجدوى و بالتالي فان مبالغ نقدية هامة تتداول بحرية دون أن تخضع للمنطق العام للسياسة الاقتصادية ولا يمكن للدولة محاربة هذا القطاع بصفة كلية لأنه يساهم في امتصاص نسبة البطالة وكذا التخفيف من بعض الضغوط الاجتماعية¹

ثانيا : أثار التهريب الجبائي : وفيما يلي الآثار التي يتركها التهريب الجبائي تتجلى في بعض النتائج السيئة يمكن تصنيفها إلى :

1 - أثار اقتصادية ومالية:

يعتبر التهريب الجبائي من الناحية الاقتصادية مشكلا كبيرا فضخامته و انتشاره بصفة مذهلة قد يخلق أزمات اقتصادية كبيرة وذلك من ناحية الاقتصاد الكلي أو من ناحية الاقتصاد الجزئي ، فمن ناحية الاقتصاد الكلي فعند نقص المداخيل تكون الدولة مجبرة على تخفيض نفقاتها التي لها تأثير على التطور الاقتصادي أو يتم اللجوء للاقتراض الخارجي و الذي يترتب عليه ديون معتبرة تؤثر على الاقتصاد وتؤدي إلى ضعف مستوى الادخار العمومي².

¹ - ناصر مراد ن مرجع سابق ، ص 159

² - كشاري الياس، ظاهرة الغش والتهريب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الوطني(حالة الجزائر)، رسالة ماجستير، فرع تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر، 2009، ص24.

ومن ناحية الاقتصاد الجزئي فيعد التهرب عاملا معرقلا للعادلة الضريبية و التنافس المتماثل بين المؤسسات فنجد مثلا استفادة المتهربين من دفع الضريبة من أموال تساعد على تخفيض أسعار المبيعات و بالتالي يمكنهم السيطرة على السوق .

إما من الناحية المالية فقد يسبب التهرب الجبائي خسائر كبيرة لخزينة الدولة فقد يترتب عنه آثار ضارة بمالية الدولة¹ إن هذا النقص الملاحظ في المداخيل جاء التهرب الجبائي قد يجبر الدولة على فرض ضرائب جديدة على المكلفين غير القادرين على تجنب الضريبة ، أو يتم اللجوء إلى الإصدار النقدي الذي يؤدي إلى التضخم و تكون الضرورة ملزمة للاستدانة ، وبالتالي التخبط في الديون الذي يعرقل التطور الاقتصادي .

2- الآثار الاجتماعية و النفسية :

قد يخلق التهرب الجبائي في المجتمع أثارا نفسية و اجتماعية وذلك من ناحية مالية الدولة وعدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها تجاه الأفراد² .

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

ومن الناحية النفسية قد يكون التهرب سبب في فقد الثقة بين المكلف الذي يؤدي واجباته بكل صدق و إخلاص عند رؤية منافسيه ينعم بالأموال ليست حقا له ، يدعم بها أسعاره ويتحكم في السوق كيف يشاء ، و بالتالي يكون التهرب سببا في إعاقة المؤسسات على العمل المشروع ، ويجبرها على خلق الخيل من اجل منافسة غير عادلة ، وحقوق متساوية وفوق كل هذا قد تلجأ الدولة إلى فرض ضريبة إضافية لسد العجز المحقق أو النقص الملاحظ ، مما يجعل هذه الاقتطاعات أكثر ثقل على المكلف ذو النية الحسنة ، فيكون رد فعل سلمي تجاه الخزينة³ .

¹ - على زعدود،المالية العامة،الساحة المركزية،الجزائر،2005،ص213 .

² - سوزي عدلي ناشد ، مرجع سابق ، ص 213 .

³ - كشاري الياس ، مرجع سابق ، ص 25 .

المطلب الثالث: أشكال التهرب والغش الجبائي

لقد تعددت و اختلفت الأشكال و الأساليب و الطرق التي يتبعها المكلف للتملص من الضريبة بشكل كلي أو جزئي ، فهي في بعض الأحيان تواكب التغيرات التي تطرأ على النظام الجبائي و التشريعات الجبائية ، ومن أهم الأشكال التي يأخذها الغش الجبائي نجد ¹ :

أولا : الغش عن طريق التحايل المحاسبي :

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

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

1- الغش بواسطة تخفيض النواتج أو الإيرادات : تتمثل هذه الطريقة في الأساس في عدم التسجيل المحاسبي

للإيرادات المحققة من طرف المؤسسة بصفة كلية أو جزئية أو عدم التصريح عن تنازل عن عنصر من عناصر

الأصول ويأخذ هذا الشكل من الغش إحدى الطرق التالية :

● البيع بدون فاتورة : وتتمثل هذه الطريقة خاصة بلجوء الممول إلى بيع نقدا ن بدون استعمال الفواتير ، و

بالتالي لا يظهر أي اثر لعملية البيع في دفتر محاسبة المبيعات ولا في محاسبة الصندوق أو الخزينة .

● الفوترة الجزئية : هي التخفيض من قيمة المبيعات ، وذلك باتفاق بين البائع و الزبون ، فالممول يبيع بضاعته

بسعر منخفض ، مقارنة بذلك السعر المطبق في السوق وذلك بإحدى الطرق ، إما البيع لأحد الأشخاص

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

المقرين لأصحاب المشروع ، وإما إن تجرى عملية البيع بالسعر العادي المطبق في السوق ، و الذي في الحقيقة قد خفض في التصريح و هذا بالتواطؤ مع الزبون .

● **الفوترة المزورة :** وهي موجهة أساسا إلى تغطية خدمة أو بيع سلعة موجودة حقيقة لكنها تحتوي على خطأ أو عدة أخطاء سواء على تعريف الشخص الذي يعمل على انجاز العملية أو على اسم أو عنوان المستفيد منها ، أو أخطاء في كمية ونوعية السلعة أو الخدمة المقدمة، ويكون الغش هنا على مستوى المورد الحقيقي ، أما الزبون فهو ينتهز الفرصة ويسجل هذه الفواتير في محاسبته الخاصة ، وفي بعض الأحيان بمبالغ أكبر مما هي عليه في المعاملة الحقيقية .

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

2 - عدم إجراء التسجيل المحاسبي للإيرادات الاستثنائية :

تعتبر الإيرادات الاستثنائية إذا كانت ناتجة عن عملية خارج الاستغلال أو نشاط المؤسسة ، وفي غالب الأحيان تجري هذه التنازلات نقدا ولا يتم تقييدها محاسبيا ويتعلق الأمر ب¹ :

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

¹ - دوداح رضوان ، مرجع سابق ن ص 48

3 - الغش الجبائي باستخدام التكاليف : تتعد طرق وتقنيات الغش الجبائي باستخدام التكاليف عنه باستخدام الإيرادات ومن أهم هذه الطرق نجد :

- **تعظيم أو تخفيض المشتريات:** فتعظيم هدفه تخفيض الربح الخاضع للضريبة و بالتالي تخفيض الضريبة المفروضة و يأخذ هذا الشكل من الغش عدة طرق من بينها:

- التسجيل المحاسبي لنفس الفاتورة بتاريخين مختلفين، أو استعمال التسجيل المزدوج.
- التسجيل المحاسبي للمشتريات الوهمية غير المبررة محاسبيا بفاتورة الشراء .
- التسجيل المحاسبي لفاتورة قد استعملت منذ فترة طويلة ، وذلك بتغيير التاريخ أو تسجيل فاتورة وهمية لا تتعلق بأية عملية .
- تسجيل نفس فاتورة الشراء في دفترين مساعدين مختلفين.

- التقييد المحاسبي في حساب المدين للمشتريات لعمليات الحياة على عقارات و الآلات و المعدات وتكاليف الصيانة، التي تتم تسجيلها في حساب الأعباء العامة أو مصاريف الشخصية لصاحب المؤسسة أو الشركاء.

أما عن تخفيض المشتريات فهدفه الأساسي الزيادة من الأرباح وليس تخفيضها ، هذا التخفيض الإرادي للمشتريات يتمشى دوما مع الإخفاء في الإيرادات ، فإذا ما عمدت المؤسسة إخفاء جزء من مبيعاتها ، وتسجيل كل مشترياتها فان النتيجة النهائية ستكون ضعيفة ، وبالتالي تخفيض الضريبة المفروضة ، ويأخذ هذا الشكل من الغش عدة طرق أهمها¹ :

- إهمال التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء وذلك بالتواطؤ مع المورد
- إخفاء مشتريات وضمها إلى الأعباء العامة و تسجيلها على أنها تكاليف قابلة للخصم من النتيجة النهائية
- الأخطاء المادية المعتمدة في القيام بعمليات طرح أو جمع خاطئة
- المشتريات بدون فاتورة

¹ - دوداح رضوان ، مرجع سابق ن ص 48

- تسجيل التخفيضات و التنزيلات الوهمية محاسبيا بواسطة وثائق ثبوتية مزورة
- المشتريات بالتجزئة خاصة لدى المنتجين الأعباء العامة الغير مبررة
- مبدئيا لا يمكن في حال من الأحوال خصم عبء من الأعباء أو التكاليف، إلا إذا توافرت فيه مجموعة من الشروط، ويأخذ عدة إشكال في هذه الحالة:
- تسجيل المصاريف الشخصية ضمن محاسبة الأعباء العامة : وتمثل هذه الطريقة في التسجيل المحاسبي للمصاريف الشخصية التي ليس لها علاقة بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة في محاسبة الأعباء العامة ، وذلك حتى يتم خصمها من الربح المحقق خلال دورة الاستغلال ومن ثم تخفيض الربح الخاضع للضريبة
- المستخدمين الوهميين أو الوظائف الوهمية : إن الإدارة الجبائية لا تقبل في معظم الحالات خصم أجور المستخدمين من الربح الخاضع للضريبة إلا إذا توافرت فيها الشرطين :
- أن تكون هذه الأجور متعلقة بوظائف موجودة فعلا في المؤسسة ومرتبطة بالنشاط الاستغلالي لها
- أن تكون هذه الأجور غير مبالغ فيها
- لكن بعض المؤسسات تقوم بإنشاء ملف خاص بالمستخدمين الوهميين الذين لا وجود لهم في الواقع بل على الوثائق فقط و بالتالي تضخيم تكاليف المستخدمين وتخفيض النتيجة ، و البعض الآخر من المؤسسات تسجل الأجور لصالح أشخاص هم موجودون فعلا لكنهم لا يؤدون أي عمل لصالح المؤسسة .
- استخدام تقنية الامتلاك : يلجاء المكلف في اغلب الحالات إلى مخالفة شروط الإهلاك وذلك لتعظيم قيمة التكاليف القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة وذلك بإتباع عدة طرق نذكر منها :
- إدراج عناصر غير قابلة للاهلاك في العناصر القابلة للاهلاك أو ليس لها علاقة بالنشاط العادي للمؤسسة
- تطبيق معدلات أو نسب مرتفعة عن تلك المسموح بها قانونا¹

¹ - دوداح رضوان ، مرجع سابق ن ص ص 49 - 50

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

ثانيا : الغش الجبائي عن طريق العمليات المادية : يقصد بالعمليات المادية التي تتعلق بإخفاء الممول للسلع المادية مثل المواد ، البضائع ، ، وهذا لإعادة بيعها في السوق الموازية بعيدا عن أية مراقبة من طرف الإدارة بشكل عام ، و أعوان الإدارة بشكل خاص ، وهذا ما يساهم في إرساء قواعد الاقتصاد السري ، وقد يفلح الممول في إخفاء السلع بطريقة كلية وقد يخفي جزء معتبرا منها .

ويمكن تقسيم أشكال الغش الجبائي وفق هذه الطريقة إلى :

1-الإخفاء المادي الجزئي: وتأخذ عدة أشكال وهي:

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

2-الإخفاء المادي الكلي : يعتبر هذا النوع من الغش من أخطر الأشكال ممارسة وأوسعها انتشارا خاصة في

المناطق الأهلة بالسكان ، وكذا المناطق الريفية و المنعزلة ، فإذا كان المكلف معرّفا لدى إدارة الضرائب عندما يكون الإخفاء جزئيا فإن الإخفاء الكلي يكون بعيدا عن أية رقابة ، و الناتج المحصل يتم بيعه في الخفاء دون أن يخضع إلى أية ضريبة .

ثالثا : تهرب جبائي ينظمه المشرع الجبائي : قد يساهم المشرع الجبائي بطريقة غير مباشرة في عملية التهرب و

التجنب الجبائي ، فقد نجده في النظام الجبائي بحد ذاته كنظام الضريبة الجزافية الوحيدة فمهما يكن تقييم الإدارة الجبائية لرقم الأعمال المكلف فهو بعيدا دوما عن الحقيقة و لايعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمكلف¹ ،

¹ المادة 79 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 2013 ، (بتصرف) .

وبالتالي ضياع جزء معتبر من الضرائب.

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

المبحث الثاني: عموميات حول الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة جزء لا يتجزأ من أي نظام و لايمكن تصور أي نظام بدون عملية مراقبة ، فالرقابة لها دور فعال في تحقيق الأهداف فهي تقوم بتقييم الأعمال و محاولة اكتشاف الأخطاء المرتكبة خلال تنفيذ الخطط المرسومة ولا تختلف الرقابة في الجباية عن أي نظام آخر فالرقابة في المؤسسة تقوم بالحفاظ على أموالها من اجل تحقيق أهدافها، كذلك الأمر بالنسبة للجباية فالرقابة الجبائية تقوم بالحفاظ على الضرائب (الأموال) من خلال اكتشاف مواطن التهريب و الغش من اجل تحقيق الاهداف المسطرة من قبل الدولة .

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها

أولا : مفهوم الرقابة الجبائية :

- الرقابة الجبائية هي السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات و الوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة ، من اجل اكتشاف النقائص و تصحيح الأخطاء المتراكمة من طرف المكلفين بالضريبة¹.
- الرقابة الجبائية هي الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بان المكلفين ملتزمين بأداء واجباتهم ، وتسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة².

¹ مصطفى عوادي ويونس زين ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، ط 2 ، مطبعة صخري ، حي المنظر الجميل ، الجزائر ، 2010/2011 ، ص 11 .

² ولهي بوعلام، نحو اطار مقترح لتفعيل اليات الرقابة الجبائية من اثر الازمة المالية حالة الجزائر، مداخلة حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العامة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة فرحات عباس سطيف ، 20-21 اكتوبر 2009 ، ص 6 .

- يمكن تعريف الرقابة الجبائية على انها فحص التصريحات وكل السجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها ، سواء كانوا اشخاص طبيعيين او معنويين ، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية . على ان يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية افضل الوسائل للاستعلام ، الاستفسار ، الاستيضاح عن كل ماهو مدون بالتصريحات و الوثائق المرفقة بها¹ .

نستخلص من هذه التعاريف أن الرقابة الجبائية هي مجموعات الإجراءات الشكلية و العملياتية التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التأكد من صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين ومتابعتها بهدف اكتشاف الأخطاء و العمليات التدلّيسية التي تكون بغرض التهرب و الغش الجبائي وتقويمها وتصحيحها ، من اجل الحفاظ على أموال الخزينة العمومية

ثانيا : أهداف الرقابة الجبائية²:

1. الهدف القانوني : تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية و المحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة على أي انحرافات أو مخالفات يمارسونها لتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية
2. الهدف الإداري : تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات و المعلومات التي تقدمها و التي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية و الأداء مما يساعد في اتخاذ القرار و الإجراءات الصحيحة و اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد إحصائية مثل نسب التهرب الضريبي
3. الهدف المالي و الاقتصادي : تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعبات والسرقة ، وهذا لضمان إيرادات أكبر للخزينة العمومية .
4. الهدف الاجتماعي : تحقق العدالة الاجتماعية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات و المتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة ، كما تمنع وتحارب انحرافات المكلفين بمختلف أنواعها.

¹ محمد حمو، منور اوسرير ، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة ، مكتبة الشركة الجزائرية ، بودواو ، الجزائر ، ص 202 .

² - سهام كردودي ، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق ، دار المفيد للنشر و التوزيع ، عين مليلة ، ام البواقي ، الجزائر ، 2011، ص 47 .

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

تأخذ الرقابة الجبائية أشكالا متنوعة ومتكاملة وصورا عديدة يتوجب استعمالها في الوقت المناسب وحسب أهميتها وفي حدود ما هو مقرر في القانون وتتمثل هذه الأشكال في :

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

1. الرقابة الجبائية الشكلية : تعتبر أول عملية رقابية ، تخضع التصريحات المقدمة من طرف المكلفين فهي تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات و الملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين . كما أن لها مهمة مراقبة هوية وعنوان المكلفين و العناصر المتاحة في تحديد الوعاء الضريبي ، والغرض من هذا النوع هو تصحيح الشكلي للتصريحات ، وتتم سنويا باعتبارها أول عملية مراقبة تخضع لها التصريحات ، ولا تهدف إلى التأكد من صحة المعطيات و المعلومات وإنما للكيفية التي قدمت من خلالها هذه المعطيات

2. الرقابة الجبائية على الوثائق: إلى جانب الرقابة الشكلية التي تهتم بفحص تصريحات المكلفين سطحيا ، يتجلى دور هذه الرقابة في مجموعة الأعمال و الفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب ، فهي تهتم بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبة من قبل المكلفين ، وذلك بمقارنتها مع مختلف المعلومات و الوثائق المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف الذي هو بحوزة الإدارة الجبائية . وكذا مجمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات و المتعلقة بالمعاملات و الصفقات التي أبرمت بينها وبين المكلف و التي تكون في شكل كشوفات ، وبإمكان المحقق طلب تبريرات و توضيحات من المكلف إذا لزم الأمر خاصة تلك المتعلقة بنمط المعيشة أو بعض الأعباء المخصصة ، وبالتالي فالمراقب الجبائي يقوم بتحليل وتدقيق تام لكل النقاط المتضمنة في التصريح ، ودراسة مدى ترابط وتجانس الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة مع السنوات السابقة بهدف اكتشاف الأخطاء المرتكبة ، وتتم الرقابة الجبائية على الوثائق كمايلي :²

● **طلب المعلومات :** يتسنى لمصلحة الضرائب بموجب المهام و الامتيازات المخولة لها من قبل القانون الجبائي للمحقق أن يطلب من المكلف إمداده ببعض المعلومات حول نقاط و أمور احتوتها التصريحات المقدمة ، وقد

¹ قتال عبد العزيز ، أشكال تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهريب الضريبي ، دراسة حالة الجزائر ، 2003-2008 ، رسالة ماجستير ، تخصص مالي و محاسبة ، جامعة المدية ، 2009 ، ص 38

² العيد صالح ، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية ، دار هومة ، الجزائر ، 2005 ، ص ص 49- 50

يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية و الذي من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين ، ولا يخضع المكلف في حالة عدم الاستجابة للطلب لأية عقوبة ، وبالتالي تقوم الإدارة الجبائية بإعادة مراسلة و طلب التبرير مجددا .

- **طلب التبريرات و التوضيحات :** عند رفض المكلف على الطلب الشفوي ، أو يكون الجواب الذي تم تقديمه عبارة عن رفض للإجابة ، يتعين على المحقق أن يعيد طلبا كتابيا لأنه يضمن طابع الإلزامية أكثر، ويجب أن يبين هذا الطلب الكتابي بشكل صريح النقاط التي يراها المحقق ضرورية للحصول على التبريرات و التوضيحات ، لان المكلف مطالب بتقديم الشروحات للإدارة الجبائية حول عدم التناسق المكتشف بين ماهو موجود فعلا وبين ماهو مكتتب في التصريح ، كما يجب تقديم الدليل الكافي على أن ماهو مصرح به من أرقام صحيح ، ولا يجب أن تتعدى مدة 30 يوم لتقديم الرد على طلب التوضيحات و التبريرات ، وقد تكون هذه الإجراءات غير كافية بالنسبة للمحقق ، لذلك يلجأ إلى الرقابة الخارجية ، ويمكن الهدف الأساسي من الرقابة على الوثائق في اكتشاف المكلفين غير الأمناء و تصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات كما تساعد على اختيار الملفات التي تكون موضوعا للرقابة المعمقة (الرقابة بعين المكان)¹

ثانيا : الرقابة المعمقة : تكون على مستوى المديرية الولاية للضرائب ، وبالتحديد في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ، وهي تمارس ثلاثة أنواع من الرقابة الجبائية².

1.2 التحقيق في المحاسبة : نصت المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية على انه : مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة³ . ووضع المشرع الجبائي جملة من الشروط قبل وعند إجراء هذا التحقيق وهي :

- يجب أن يكون التحقيق في المحاسبة من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل ، ويجب أن يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان

¹ منور اوسريير ، مرجع سابق ، ص 205

² العيد صالح ، مرجع سابق ، ص ص 37-38

³ المادة 20-1 قانون الاجراءات الجبائية ، معدلة بموجب المواد 37 من ق م 2009 و 31 ق م 2012 و 10 ق م 2013 و 23 ق م 2016 و 43 ق م 2017 ص 10 .

- تمارس الإدارة حق الرقابة مهم كان المستند المستعمل في حفظ المعلومات ، وإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة الإعلام الآلي ، يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات و المعطيات و المعالجة التي تساهم مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية .
- يجب إعلام المكلف بالضريبة بعملية التحقيق وذلك بإرسال إشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق حقوق ووجبات المكلف المحقق في محاسبته ، وذلك في اجل 10 أيام من تاريخ استلام الإشعار .
- يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب و أسماء ورتب المحققين ، وتاريخ وساعة أول تدخل و الفترة التي يتم فيها التحقيق ، و الحقوق و الضرائب و الرسوم و الإتاوات المعنية ، وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها .
- في حالة استبدال المحققين يعلم المكلف بذلك ، و في حالة المراقبة المفاجئة للمعينة لامادية لعناصر الاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية و حالتها ، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عملية المراقبة .
- لايمكن تحت طائلة بطلان الاجراء ، أن تستغرق مدة التحقيق أكثر من ثلاثة أشهر بالنسبة للمؤسسات الخدمائية التي لايتجاوز رقم أعمالها السنوي 1000000 دج و المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها لايتجاوز 2000000 دج ويجب معاينة عملية التحقيق عن طريق محضر يستدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشير

2-2 التحقيق المصوب :

- تنص المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية : " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها غير متقادمة أو مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية . ويشترط فيه :
- يمكن للمحقق أن يطلب من المكلفين بالضريبة تقديم الوثائق المحاسبية و التوضيحية .
 - يجب إعلام المكلف بالضريبة بعملية التحقيق وذلك بإرسال إشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق حقوق ووجبات المكلف المحقق في محاسبته في آجال 10 أيام من تاريخ استلام الإشعار .
 - لايمكن تحت طائلة البطلان أن تستغرق عملية التحقيق في عين المكان في الدفاتر و الوثائق أكثر من شهرين .
 - يتمتع المكلف بالضريبة بآجال 30 يوم بإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداء من تاريخ استلام بإعادة التقويم .

- إن ممارسة التحقيق المصوب لاتمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا و الرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعداد التقييم المتمم عند التحقيق المصوب .

2-3 التحقيق المعمق مجمل الوضعية الجبائية الشاملة :

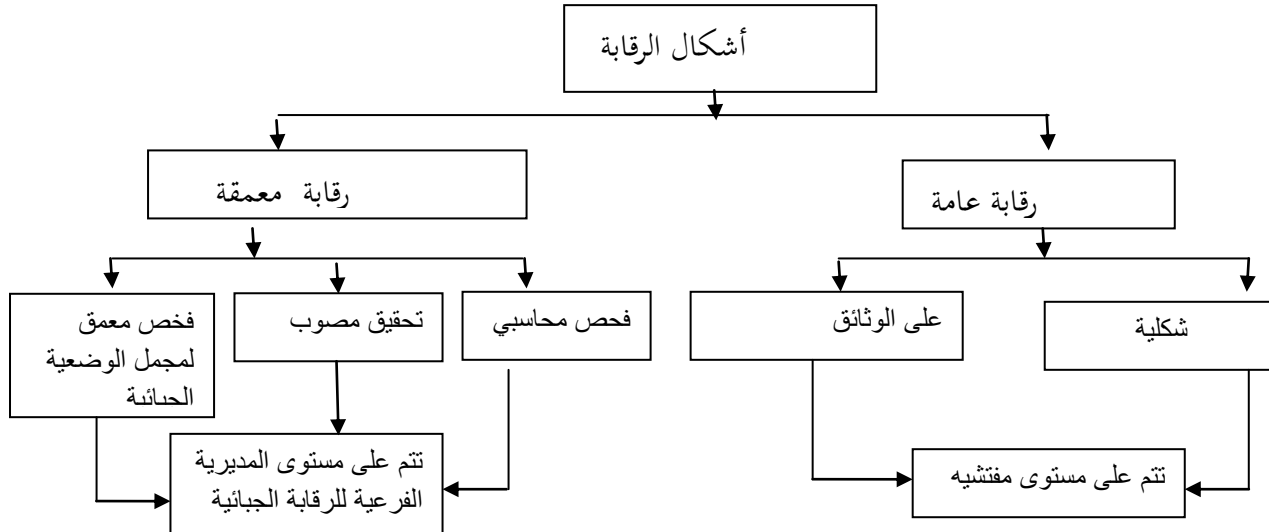
نصت المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية : " يمكن لأعوان الادارة الجبائية أن يشرعو في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا ، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة " . في هذا التحقيق يتأكد المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصريح بها و الذمة المالية المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي ، ويتم التحقيق عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا ، ووجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة .

ويتطلب هذا التحقيق الشروط التالية :

- لايمكن القيام بهذا التحقيق إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل .
- لايمكن القيام بهذا التحقيق للشخص الطبيعي .
- يجب إعلام المكلف بالتحقيق مسبقا من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع الإشعار بالاستلام مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة المحقق في وضعيتهم الجبائية ومنحه اجل للتحضير يقدر ب 15 يوم ابتداء من تاريخ الاستلام وتحت طائلة بطلان الإجراءات يمكن للمكلف الاستعانة بمستشار من اختياره .
- تحت طائلة البطلان فرض الضريبة لايمكن أن تمتد مدة التحقيق في الوضعية الشاملة لفترة تفوق سنة .
- بعد الانتهاء من إجراء التحقيق بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي لايمكن للإدارة الجبائية الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق الخاصة بنفس الفترة أو لنفس الضريبة إلا إذا قدم المكلف معلومات غير كاملة أو ناقصة أو استعمل أساليب تدليسية .

ومن اجل توضيح أشكال الرقابة الجبائية ندرج المخطط التالي :

الشكل (1 - 1) أشكال الرقابة الجبائية



المصدر : إعداد المتربصين بناء على المعلومات السابقة

المطلب الثالث : أسباب إجراء الرقابة الجبائية ومبادئها

أولا : أسباب الرقابة الجبائية¹:

1. الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية : بما أن المكلف يحدد أساس فرض الضريبة ويصرح بها

للإدارة الجبائية فهي تتأكد من صحة هذه التصريحات ومصادقتها تجسيدا لمبدأ العدالة الضريبية.

2. الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الجبائي : يلجأ بعض المكلفين بالضريبة الى التخلص او تخفيض

العبء الضريبي بأساليب شرعية وغير شرعية لذلك فان عملية مكافحة هذه الممارسات التدليسية من أولويات

الإدارة الجبائية باعتبارها صاحبة السلطة وذلك بطرق قانونية من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية

لمكافحة ظاهرة التهرب الجبائي ووسيلة ضمان لصالح الخزينة العمومية.

¹ عوادي مصطفى ، زين يونس ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري ، مكتبة بن موسى السعيد للنشر و التوزيع، الجزائر

ثانيا : مبادئ الرقابة الجبائية¹ :

1. إقامة نظام جبائي محكم : تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الجبائي ولذلك فان تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام جبائي فعال وذلك بتبسيط صيغة التشريع الجبائي وتحقيق العدالة الضريبية .
2. ترقية وتطوير الإدارة الجبائية : ان التشريع الجبائي لا يكفي لمحاربة التهريب الجبائي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة وذلك برفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصين في مجال الضرائب ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات في النظام الضريبي .

¹ ساعد نبيلة ، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي ، مذكرة نيل شهادة الماستر في محاسبة و المالية ن تخصص محاسبة وتدقيق ، قسم المحاسبة و المالية ، جامعة البويرة ، 2014-2015- ص ص 8- 9

خاتمة الفصل:

من خلال هذا الفصل تبين انه لا يمكن اعطاء تشخيص دقيق لظاهرة التهريب و الغش الجبائي و هذا راجع الى اختلاف وجهات نظر الباحثين ، بالإضافة الى عدم القدرة على حصر الاساليب المؤدية لها بدقة ، لان اسبابها متداخلة ومعقدة وعديدة ، كما ان اختلاف الاساليب المعتمدة وسرعتها وتطورها وتجديدها بسبب التطورات الهائلة في التكنولوجيا ، وكذا العولة جعلها صعبة المواجهة والتحكم . وهذا لا يعني عدم وجود اجراءات علاجية للحد من الظاهرة حيث تعتبر الرقابة الجبائية اهم وسيلة لمكافحة هذه الظاهرة وذلك من اجل معرفة مصداقية التصريحات و استرجاع الاموال المتهرب منها ، وهذا في اطار قانوني وتنظيمي .

وتتم الرقابة الجبائية على نمطين فهناك رقابة داخلية او شكلية وذلك للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين ، وهناك رقابة خارجية تتمثل في التحقيق المحاسبي و التحقيق المعرق في محمل الوضعية الجبائية

الفصل الثاني

دراسة حالة بـمـدـيـرـيـة الضـرـائـب لـوـلـايـة المـسـيـلـة

تمهيد الفصل:

بعد تطرقنا في الفصل الأول إلى دور الرقابة الجبائية ومدى فاعلية آلياتها في الحد من ظاهرة التهريب الجبائي في الجانب النظري، ولتوسيع نطاق هذا الموضوع قمنا بإسقاط هذا الجانب على أرض الواقع ، كحالة تطبيقية بدراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة باعتبارها جزء لا يتجزأ من الهيكل العام للضرائب بحيث يتم جمع المعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة وكيفية متابعتهم وكذا السهر على تطبيق القوانين الجبائية حسب التشريع ، من خلال الاستفادة من تجربة العاملين في الميدان وهذا من خلال القيام بتحليل وتفسير المعلومات المجمعة خلال فترة الدراسة الميدانية وإخضاعها لمجموعة من المقاييس والتحليل ، وهو ما سيتم معالجته في هذا الفصل ضمن مبحثين :

المبحث الأول: تقديم عام بمديرية الضرائب لولاية المسيلة

المبحث الثاني: تحليل تطور النسي للرقابة الجبائية

المبحث الأول: تقديم عام لمديرية الضرائب لولاية المسيلة

المديرية الولائية للضرائب تعتبر السلطة التنفيذية للدولة لممارسة سيادتها الجبائية كما تقوم بمختلف السياسات الجبائية للدولة من خلال تحصيل و إحصاء .

المطلب الأول: التعريف بمديرية الضرائب

تعتبر الضرائب من أهم الموارد المساهمة في ميزانية الدولة وعلى هذا النطاق تم إنشاء المديرية العامة للضرائب في جانفي 1985 بعد التقسيم الإداري ، ثم انقسمت هذه المديرية إلى تسعة مديريات جهوية موزعة عبر التراب الوطني وهي كمايلي : شلف ، بشار ، بليدة ، الجزائر ، سطيف ، عنابة ، قسنطينة ، ورقلة ، وهران.

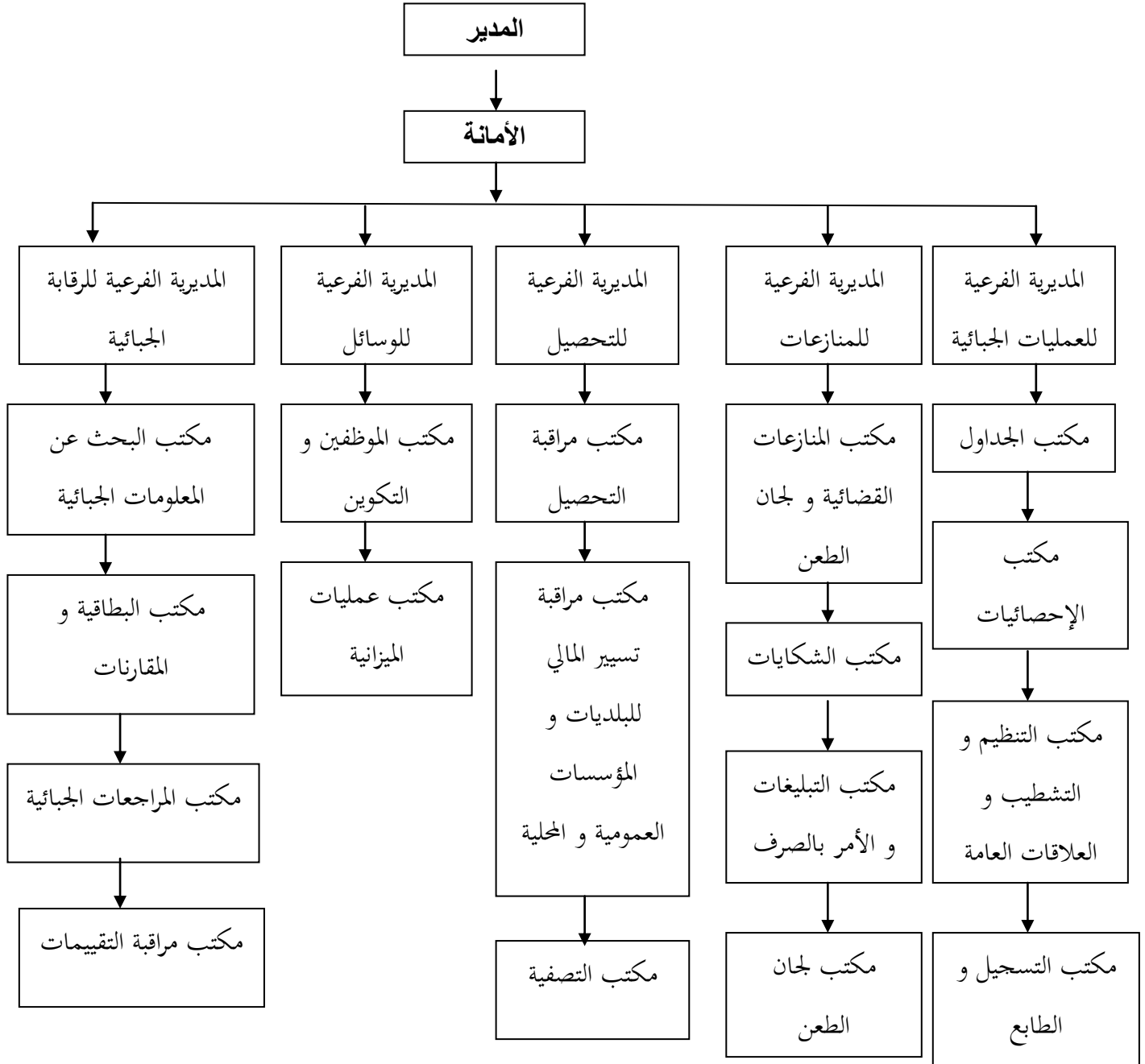
لكن هذا التقسيم لم يظهر إلا في سنة 1991 وذلك طبقا للمرسوم الوزاري رقم 60-91 المؤرخ في 1991/02/21 المتضمن تنظيم الاختصاصات للمصالح الخارجية للإدارة الجبائية وهذه المديريات الجهوية تضم تحت نطاقها عدة مديريات ولائية ، أما المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة فهي تدخل ضمن المديرية الجهوية بسطيف .

بموجب القرار 484 المؤرخ في 1998/07/12 المحدد للنطاق الإقليمي و التنظيمي واختصاص المديريات الجهوية و المديريات الولائية للضرائب ، أصبحت المديريات الولائية للضرائب بالمسيلة تضم خمسة مديريات فرعية وهي :

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية
- المديرية الفرعية للمنازعات
- المديرية الفرعية للتحصيل
- المديرية الفرعية للوسائل
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المسيلة

شكل 2 : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المسيلة



المصدر : الجريدة الرسمية 2009 ، المادة 59 ، ص 17 .

المطلب الثالث: مهام المديرية و المكاتب الفرعية

تتولى كل مديرية فرعية عدة مهام تكون ضمن اختصاصها وتوزع على المكاتب الفرعية التابعة لها ، و التي تسهر على تأديتها بشكل فعال .

1. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية : وتضم المكاتب التالية وهي :

• مكتب الجداول : ويتكفل بمايلي :

- المصادقة على الجداول التي تتم تصفيتها من الضرائب و الرسوم عن طريق مركز الإعلام الآلي
- إعداد نسخ ثانية من الإنذارات وتسليمها
- تحضير العناصر الضرورية لإعداد الميزانيات الأولية للجماعات المحلية
- استلام وترتيب الجداول العامة
- المحافظة وتحسين دفاتر مسح الأراضي
- مراقبة وإعطاء الجداول التلخيصية (D40) الصيغة التنفيذية ودعمها بإشعارات التبليغ (C9) المطابق لها

• مكتب الإحصائيات : ويتكفل بمايلي :

- جمع الحالات الإحصائية الدورية و إرسالها للمديرية الجهوية للضرائب المختصة بتبثيتها
- إعداد و إبلاغ الجماعات المحلية و الهيئات المعنية بالمعلومات الضرورية لتحضير ميزانياتها

• مكتب التنظيم و التشطيب و العلاقات العامة : ويتكفل بمايلي :

- توزيع العمليات و المنشير و المذكرات الواردة للإدارة المركزية و المديرية الجهوية المتعلقة بتطبيق التشريع و التنظيم الجبائين
- متابعة ومراقبة عمل المتفشيات و الوعاء فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية و الإحصاء الدوري للمكلفين بالضريبة وعمليات الرقابة الدورية

- استقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه ، وإعطاء المكلفين بالضريبة المعلومات الخاصة بالتشريع و التنظيم الجبائيين

• مكتب التسجيل و الطابع : يتكفل بمايلي :

- تقييم أعمال متفشيات التسجيل و الطابع ، وتقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين مهام هذه المتفشيات

- الإشراف على عمليات المراقبة المتعلقة بالضريبة

- اقتراح كل التدابير التي من شأنها أن تساهم في الإجراءات الخاصة بالتسجيل و الطابع

2. المديرية الفرعية للمنازعات : تتكفل هذه المديرية بالمنازعات بين إدارة الضرائب و المكلفين بالضريبة ، لان القوانين

الجبائية كلها تنص على انه من بين حقوق المكلفين حق الطعن في الضرائب المفروضة ، وهذه الطعون لا تقبل إلا بعد تقديم شكاية في إطار التظلم أمام المدير الولائي للفصل فيها ، وهذا مايسمى بالطعن الإداري ،و المكلف ليس له الحق بتقديم الطعن أمام العدالة إذا لم يقدم أمام المدير الولائي :وتتكون المديرية من ثلاث مكاتب وهي

• مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن : ويتكفل بمايلي :

- تلقي ودراسة الطعون المشكلة ضد قرارات المدير الولائي في مجال المنازعات وعرضها على لجنة المنازعات المختصة

- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن الاحتجاجات الخاصة بالضرائب أو الإجراءات التي تلزم الإدارة الجبائية

• مكتب الشكايات : ويتكفل بمايلي :

- تلقي الطلبات الرامية إلى الإعفاء أو تخفيض الضرائب التي أسست وعائها المفشية

- تلقي الطلبات الرامية إلى الإعفاء من الزيادات أو التخفيضات أو العقوبات وتعويضات التأخر تطبقها قباضات الضرائب

• مكتب التبليغات و الأمر بالصرف : يتكفل بمايلي :

- تبليغ المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي في مجال المنازعات وكذا القرارات الصادرة في مجال الطعون الولائية

- الأمر بالتخفيض و التصحيح بعد القابلية المقررة في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

● مكتب لجان الطعن : يتكفل بمايلي :

- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة

- تلقي الطلبات التي يقدمها قابضو الضرائب الرامية على التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو

إرجاع دفع أقساط ضريبة أو رسم أو حقوق غير قابلة للتحصيل أو عرضها على لجنة الطعن الاعفائي المختصة

3. المديرية الفرعية للتحصيل : وتضم المكاتب التالية

● مكتب مراقبة التحصيل : يتكفل بمايلي :

- متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة ، وفحص وضعية الآخرين المتأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية و

اتخاذ الإجراءات اللازمة ضدهم و التدابير الإلزامية

- مراقبة حالة تصفية محاصيل الخزينة و السجل الخاص بترحيل المبالغ

● مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات و المؤسسات العمومية المحلية : يتكفل بمايلي :

- مراقبة الميزانية الأولية و الإضافية و الترخيص المتضمنة فتح الاعتماد المخصصة للبلديات و المؤسسات العمومية

المحلية التي تتكفل بتسييرها ماليا قبضات الضرائب الموجودة في الولاية

- مراقبة تنفيذ العمليات المقررة في ميزانيات تلك البلديات و المؤسسات العمومية

● مكتب التصفية : يتكفل بمايلي :

- مراقبة عمليات التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية و القرارات فيما يتعلق بالغرامات و العقوبات المالية

- تلقي النتائج بالإحصائيات التي تعدها قبضات الضرائب ، وتقوم بتجميعها ماديا وتتضمن إرسالها إلى الإدارة

المركزية

4- المديرية الفرعية للوسائل : وتضم مايلي :

- مكتب الموظفين و التكوين : يتكفل بمايلي :
 - تنظيم لجان المستخدمين واستدعائها للاجتماع وتولي أمانتها
 - تسيير المستخدمين ومتابعة مساهمهم المهني
 - المساهمة في إعداد برامج تحسين المستوى و تحديد معارف الأعوان الذين يزاولون نشاطاتهم
 - مكتب عمليات الميزانية : يتكفل هذا المكتب بدفع الرواتب و أجور المستخدمين ونذلك تسديد نفقات الإدارة (كهرباء، هاتف ،.....)
 - مكتب الوسائل : يتكفل هذا المكتب بجدد العتاد و الوسائل (شراء كل الوسائل التي تحتاجها إدارة الضرائب)
 - مكتب متابعة المطبوعات : يتكفل بمايلي
 - ضمان توزيع و تحويل المطبوعات إلى غاية التكفل بها من طرف المفتشيات و القبضات المعنية
 - تقديم الاقتراحات الخاصة بإلغاء أو تعديل محتوى المطبوعات الجبائية إلى المديرية الجهوية للضرائب
- 5.المديرية الفرعية للرقابة الجبائية :**بحكم الأهداف الأساسية المتوخاة من الإصلاح الجبائي هي محاربة الغش و التهريب الجبائي ، في هذا الصدد تم إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ، والتي تتلخص مهامها الأساسية في التحقيق في المحاسبة الجبائية وضمان حسن تبادل المعلومات ذات الطابع الجبائي و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة و هي تتكون من المكاتب التالية :
- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية :يتكفل بمايلي :
 - تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعنى الوعاء الضريبي ومراقبته وكذا تحصيل الضريبة
 - تنفيذ برنامج التدخلات و البحث و التحري وكذلك الاطلاع بالإضافة إلى حق المعاينة الميدانية
 - مكتب البطاقات و المقارنات :
 - تكوين وتسيير مختلف البطاقات

- التكفل بطلبات التعريف الجبائي للمكلفين بالضريبة
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاط المكتب
- **مكتب المراجعات الجبائية :** ويسمى أيضا بمكتب التحقيقات الجبائية : يتكفل بمايلي :
 - متابعة وتنفيذ برنامج المراقبة و المراجعة
 - تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة
 - إعداد الوضعيات الإحصائية و التقارير الدورية التقييمية
- **مكتب مراقبة التقييمات :** يعمل هذا المكتب في شكل فرق ويتكفل بمايلي :
 - استلام و استغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا
 - المشاركة في أشغال التحين و تقييم الضرائب المستحقة في عمليات بيع وشراء العقارات
 - متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية

المبحث الثاني: دراسة إحصائية بالمديرية الفرعية للضرائب بالمسيلة (2011 – 2018)

دراسة أثار الرقابة الجبائية في مكافحة التهريب الجبائي من خلال تحليل و تقييم اثر الأشكال المختلفة للرقابة الجبائية المستعملة في الجزائر ، حيث يتم التركيز بالدرجة الأولى على كل من التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية باعتبارها الأكثر فعالية في اكتشاف محاولات الغش و التهريب الجبائي وهناك عدة أنواع أخرى من الرقابة الجبائية .

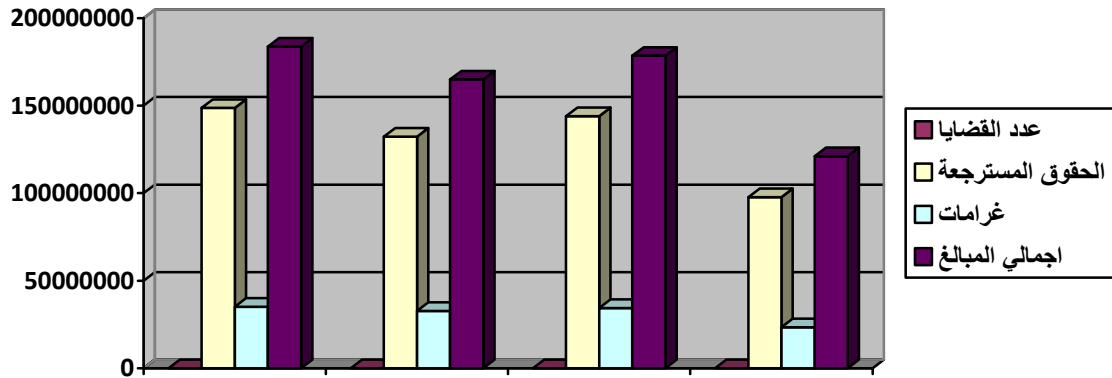
المطلب الأول: نتائج التحقيق في المحاسبة بمديرية الضرائب المسيلة من (2015 – 2018)

الجدول التالي يوضح نتائج التحقيق في المحاسبة خلال الفترة 2015 – 2018 على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

جدول رقم (01): نتائج التحقيق في المحاسبة بمديرية الضرائب المسيلة

الوحدة = 1000 دج خلال الفترة (2015 – 2018)

السنوات	2015	2016	2017	2018
عدد الحالات	61	30	47	40
الحقوق المسترجعة	148679842	132263784	144070528	97690620
غرامات	35087614	32692572	34455986	23469742
إجمالي المبالغ	183767456	164956356	178526514	121160362



شكل 3 : نتائج التحقيق في المحاسبة بمديرية الضرائب المسيلة

الوحدة = 1000 دج خلال الفترة (2015 - 2018)

المصدر : من إعداد الطالبين بناء على إحصائيات مديرية الفرعية للرقابة الجبائية الضرائب لولاية المسيلة

من خلال الجدول نلاحظ أن التحقيقات المنجزة في التحقيق في المحاسبة على مستوى المديرية الولائية يتبين انه هناك اختلاف في :

- 1- عدد القضايا : حيث كان عدد القضايا المعالجة في 2015 هو 61 قضية ثم انخفضت في سنة 2016 ب 30 قضية ثم كانت متقاربة في 2017 ، 2018 ب 47 و 40 قضية
- 2- الحقوق المسترجعة : حيث كانت الحقوق المسترجعة في 2015 ب : 148679842 ثم انخفاض طفيف في السنتين الموالتين 2016 ، 2017 ب : 13226378 و 144070528 ام في سنة 2018 انخفاض كبير مقارنة بالسنوات السابقة بمبلغ 97690620 وهو ما ينطبق على الغرامات و مجموع المبالغ المحصلة

من خلال النتائج المتواصل اليها من خلال نتائج التحقيق في المحاسبة خلال الفترة (2015 - 2018) نلاحظ انه رغم انخفاض عدد القضايا مقارنة بالنسبة لسنة الاساس الا ان الحقوق المسترجعة وكذا الغرامات و مجموع المبالغ المحصلة نلاحظ انه هناك تفوت بين السنوات الا ان هناك انخفاض في سنة 2018 .

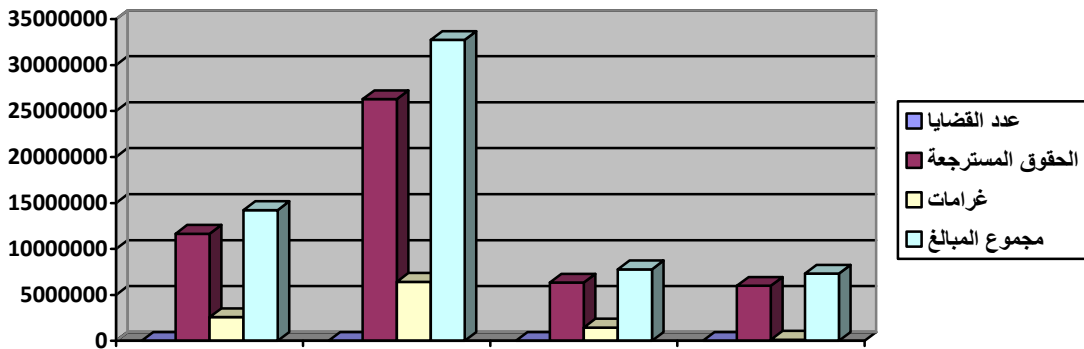
المطلب الثاني: عدد الملفات المدروسة على مستوى المديرية الولاية للضرائب بالمسيلة خلال الفترة 2015-2018 في التحقيق المصوب في المحاسبة

الجدول التالي يبين عدد الملفات المدروسة من طرف الإدارة الجبائية بتابع التحقيق المصوب في المحاسبة للرقابة الجبائية :

جدول (02) : تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية خلال الفترة 2015 - 2018 باتباع

التحقيق المصوب في المحاسبة

السنوات	2015	2016	2017	2018
عدد القضايا	19	24	13	13
الحقوق المسترجعة	11646626	26295962	6333975	5998472
غرامات	2587817	6430113	1444513	131864
مجموع المبالغ المحصلة	14234443	32726075	7778488	7317114



شكل 4 : تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية خلال الفترة 2015 - 2018 باتباع التحقيق المصوب في

المحاسبة

المصدر : من إعداد الطالبين بناء على إحصائيات مديرية الولائية للضرائب

من خلال الجدول : نجد أن :

1- عدد الملفات المدروسة بالتحقيق المصوب في المحاسبة خلال الفترة 2015-2018

من خلال المعطيات الملاحظة نجد أن هناك تزايد في عدد الملفات المدروسة وهذا راجع إلى الجهود المبذولة من طرف إدارة الضرائب من خلال إتباع كل كبيرة وصغيرة يقوم بها المكلفون بالضريبة من أجل الحد من التهريب الجبائي ، أما بالنسبة للانخفاض فهذا راجع إلى قلة المراقبين من حيث العدد مقارنة بعدد المكلفين ، لذا وجب توفير العدد الكافي من المراقبين من أجل اكتشاف أكثر للتهريب وتكون الدراسة جيدة ودقيقة للملفات .

ايضا من خلال المعطيات الملاحظة نجد أن هناك تفاوت في عدد الملفات المدروسة على مر السنوات المتطرق لها وهذا يعود لأهمية هذا النوع من التحقيق وفعاليته .

المطلب الثالث : الحصيلة الضريبية و الأهمية النسبية لكل نوع من الرقابات الجبائية خلال الفترة 2015 - 2018

أولا : الحصيلة الضريبية خلال الفترة 2015 - 2018

من بين أهداف الرقابة الجبائية المحافظة على الأموال العامة من الضياع بإعادة استرجاع أكبر قدر ممكن من الأموال المستحقة للدولة و التي هي بحوزة المتهربين من الضريبة

الجدول(3) التالي يوضح الحصيلة من الضرائب المسترجعة الوحدة = 1000 دج خلال الفترة 2015- 2018

نوع الضريبة	2015	2016	2017	2018
TVA	210.312.86	285.484.60	344.150.54	367.824.19
TAP	87.443.38	68.323.96	72.453.23	47.520.40
IBS	5.534.40	56.413.66	22.215.68	78.543.66
IRG	233.842.90	421.851.29	452.850.87	302.462.08
IRG/SAL AIRES	2.452.68	458.72	384.52	5.868.77
TIMBRES	4.354.73	584.60	7.448.68	338.54
IRG/RS	/	/	/	40.524.49
AUTRES TAXES	1.381.20	5.465.70	14.887.84	123.467.54
المجموع	545.322.15	838.582.53	914.391.36	966.549.67

المصدر : من إعداد الطالبين بناءا على احصائيات المديرية الولائية لضرائب

المعلومات المبينة في الجدول تعطينا تطور مقدار الحصيلة الجبائية المتحصل عليها من خلال الرقابة الجبائية المنجزة في الفترة

ما بين سنة 2015 وسنة 2018

حسب معطيات هذا الجدول نجد انه هناك ارتفاع في مبالغ الحقوق و الغرامات المحصلة على مستوى مديرية الضرائب لولاية المسيلة بين سنتي 2015 و 2018 حيث كان مقدار الزيادة مساويا 421.227.52 دج أي بنسبة زيادة تقدر

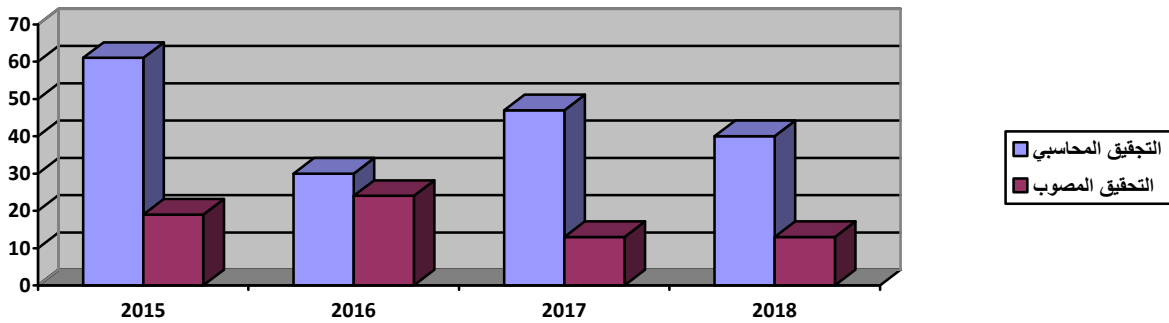
ب : 43.58 % عن سنة 2015

وبالنسبة لسنة 2016 و التي تواصل الارتفاع فيها من حيث الحصيلة الضريبية حيث بلغت 293.260.38 دج أي بنسبة بلغت 34.97 % عن سنة 2015 وهذا راجع بالأساس إلى زيادة عدد الملفات المدروسة ونفس الحال مع سنة 2017 والتي تواصل ارتفاع الحصيلة الضريبية حيث بلغت 75.808.83 دج أي بنسبة زيادة 8.29 % عن سنة 2016 ، هذا التقارب يمكن إرجاعه بالأساس إلى تقارب عدد الملفات المدروسة ، لكن مقارنة مع سنة الأساس 2015 نجد الفرق 369.069.21 دج أي بنسبة زيادة 40.36 %

ثانيا : الأهمية النسبية لكل نوع من الرقبات الجبائية خلال الفترة 2015 – 2018

جدول رقم (04) يمثل الأهمية النسبية لكل نوع من الرقبات الجبائية (%) خلال الفترة (2015 – 2018)

نوع الرقابة	2015	2016	2017	2018
التحقيق المحاسبي	61	30	47	40
التحقيق المصوب	19	24	13	13
المجموع	80	54	60	53



شكل 5 : يمثل الأهمية النسبية لكل نوع من الرقابات الجبائية (%) خلال الفترة 2015 – 2018

من إعداد الطالبين بناء على المعلومات السابقة

من معطيات جدول رقم (40) نجد أن أنواع الرقبات تختلف أهميتها فيما بينها ، حيث أن كل نوع يختلف عن النوع الآخر في كل سنة، ولكن الشيء الملاحظ انه التحقيق المحاسبي يحتل اكبر نسبة مقارنة مع الأنواع الأخرى وهذا لكونه لا يستغرق أكثر من ثلاثة أشهر على أكثر تقدير لكن يعاب عليه انه يتطلب مجهود اكبر وخبرة اكبر وأعوان كثر

لاستيعاب العدد الهائل من المكلفين خاصة والتي لايتجاوز رقم أعمالهم 1000.000 دج بالنسبة للمؤسسات الخدماتية و 2000.000 دج للمؤسسات الأخرى . لكن رغم ذلك الدولة و الإدارة الجبائية لم تستثني باقي المؤسسات من التحقيق فنلاحظ انه من خلال السنوات انه هناك توجه جديد في الرقابة خاصة فيما يتعلق بالتحقيق المصوب او التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية ، وهذا إن دل دل على أن الدولة والإدارة الجبائية ومن خلال أجهزتها تحاول تنفيذ الرقابة بكل الطرق و الوسائل على كل المكلفين تطبيقا لمبدأ العدالة والمساواة .

خاتمة الفصل:

بالرغم من الإصلاحات التي وضعها المشرع و الإجراءات التي تم رسمها من اجل تدعيم وتفعيل الرقابة الجبائية إلا أنها مازالت تتسم بالقصور و عدم الفعالية التامة في تحقيق النتائج المرغوبة

ومن خلال دراسة الجانب الميداني لمديرية الضرائب لولاية المسيلة و بالرغم من عدم إمكانية الحصول على المعلومات الكافية وصعوبة ذلك إلا انه يمكن استخلاص أن الرقابة الجبائية على مستوى المديرية مازالت محدودة من خلال النتائج المحققة من خلال عملية الرقابة وعدم قدرة الرقابة في المساهمة الفعالة في تحسين التحصيل الضريبي بالإضافة إلا عدم قدرتها على مكافحة التهريب و الغش لاحتلال التوازن في الإمكانيات البشرية و المادية المتاحة .

هذا بالإضافة إلى صعوبة الاتصال بين المكلف و الإدارة نظرا للعراقيل الموضوعية من قبل الطرفين لذا يجب تسهيل هذه العملية من خلال فتح قنوات جديدة للاتصال وتسهيل كل العمليات المرتبطة بالمكلف و محاولة الاحتكاك المباشر به من اجل تفعيل السليم للرقابة الجبائية و التحصيل الأفضل للإيرادات الجبائية

الخاتمة

الخاتمة:

حولنا في هذا البحث دراسة الاساليب التي تعتمد عليها الدولة الجزائرية في مجال الرقابة الجبائية من اجل الحد ومكافحة التهرب و الغش الجبائي و كذا محاولة تقييم نتائجها في ولاية المسيلة وهذا للفترة 2011-2018 وهذا باعتبار ان الجزائر التي تعتمد على الجباية البترولية بذلا من الجباية العادية مما جعلها من اكبر المتعرضين لازمة انهيار اسعار النفط في السوق العالمية ، لذا وجب عليها البحث عن افضل الوسائل للحد من حدة هذه الصدمات وتبني سياسة مالية تعمل على تعبئة الموارد المحلية من اجل الابتعاد عن التمويل عن طريق السوق البترولية و التوجه نحو الجباية العادية

ومن خلال دراستنا تبين ان السلطات الجزائرية اولت اهتمام بالغ بموضوع التهرب و الغش الجبائي ، لانه يعتبر من اهم العراقيل و الصعوبات التي توجهها لتحقيق اهدافها ، اذا ترتبط طبيعة التهرب و الغش بالطريقة التي يتم من خلالها التخلص من دفع الضريبة ، فاذا كانت الطريقة شرعية كنا امام ظاهرة التهرب جبائي اما اذا كانت الطريقة غير شرعية نكون امام ظاهرة الغش الجبائي وهو اخطر واشد تعقيدا ، الا ان كلاهما يركز على مجموعة من الاساليب المؤدية اليه، منها ما هو متعلق بالمكلف بحد ذاته ومنها ما هو متعلق بالنظام الجبائي و اخرى متعلق بالادارة الجبائية كما ان الظروف الاقتصادية تلعب دورا هاما في ذلك ، وما يزيد خطورة الظاهرة هو حدة الاثار التي يخلقها وتنوع وتعدد الاشكال التي يتخذها ويمارس بها فمنها ما يتم عن طريق التحايل المحاسبي و منها ما يتم عن طريق العمليات المادية او عن طريق العمليات القانونية .

والوسيلة الاولى المعتمدة من اجل مكافحة التهرب و الغش الجبائي هي الرقابة الجبائية ، و التي تعتبر مجموعة من الاجراءات التي تقوم بها الادارة الجبائية قصد التأكد من صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة ومتابعتها بهدف اكتشاف الاخطاء و العمليات التدليسية التي تكون بهدف التهرب . وتأخذ الرقابة الجبائية عدة اشكال متمثلة في الرقابة العامة وهي عبارة رقابة شكلية او رقابة على الوثائق ، كما توجد رقابة معمقة و التي تتم من خلال الفحص المحاسبي و التحقيق المصوب و التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية .

وبالرغم من كل هذه الاجراءات وكل هذه التحديات تبقى ظاهري التهرب و الغش الجبائيين مستفحلة بشكل كبير ، رغم الاجراءات التشريعية والميدانية المطبقة من خلال الادارة الضريبية ، وتبين ذلك من خلال الدراسة الميدانية على مديرية الضرائب لولاية المسيلة و التي تؤكد ان الرقابة الجبائية مازلت قاصرة امام الظاهرتين واستفحالها وتبقى النتائج المتوصل اليها بعيدة على ماهو مسطر ، وبالتالي يجب العمل اكثر في اطار التكامل مع تفعيل الرقابة الجبائية سواء من خلال القانون الجبائي او اعوان الادارة وكذا تحسين العلاقة بين الادارة و المكلف

نتائج اختبار الفرضيات

- بالنسبة للفرضية الأولى أن التهرب الجبائي هو عبارة عن تخلص المكلف بالضريبة نهائيا او جزئيا من دفع الضريبة بصورة مباشرة او غير مباشرة ، تعتبر صحيحة لان المكلف يستخدم بعض الأساليب يقوم بها المكلف تؤدي به إلى التملص من دفع الضريبة
- بالنسبة للفرضية الثانية المتمثلة في كون أن الرقابة الجبائية هي الوسيلة الفعالة للحد من التهرب الجبائي الذي يلجأ اليه المكلف لتجنب اداء التزاماته الضريبية فهي غير صحيحة كون أعمال الرقابة الجبائية تعتبر غير حديثة وبدائية و الطريقة التي تعالج بها الملفات قديمة ، بالإضافة إلى محدودية أعمال الرقابة وهذا بالمقارنة مع الأشكال و السرعة التي تتطور بها أعمال التهرب و الغش الجبائي وكثرة المجالات و الثغرات التي يتبعها المكلف ، ولهذا يجب العمل أكثر على تفعيل هياكل جديدة من شأنها المساعدة في تقليل من حدة التهرب و الغش الجبائيين .

نتائج البحث :

- العمل على نشر ثقافة جبائية أوسع بين أوساط المكلفين ، وذلك بتوعيتهم وإبراز دور وأهمية الضرائب بالنسبة للمجتمع و الدولة ومن اجل تحقيق أهداف السياسة المالية ، وهذا بإنشاء مراكز خاصة بالإعلام و التشريد الجبائي.
- محاولة الدولة الاتجاه نحو الجبائية العادية والاهتمام بها أكثر من اجل زيادة مردوديتها ، لأنها تعتبر أكثر استقرارا من حيث المداخليل بدل من الاعتماد على الجبائية البترولية .
- تسهيل التواصل بين الإدارة و المكلف من خلال نشر المصالح والإدارات اللامركزية في جميع أنحاء الدولة .
- العمل على إيجاد نوع من التكامل و التنسيق التام بين مختلف الإدارات و الهيئات من اجل اكتشاف كل أنواع التهرب و الاختلاس والتدليس و محاربتها ، وكذا إيجاد نوع من الاتفاق و التعاون الدولي لتفادي الوقوع في الازدواج الضريبي و كذا محاربة التهرب الضريبي الدولي .
- يجب احترام كل إجراءات الرقابة الجبائية سواء من قبل المكلف أو الإدارة ، لان الخروج عن هذه الإجراءات قد يؤدي إلى بطلان عملية الرقابة الجبائية .
- تبقى إجراءات الرقابة الجبائية محدودة لأنها لا تستطيع الوصول إلى جميع أوجه النشاط بالإضافة إلى أنها لا تلقى القبول العام بين أوساط المكلفين إذا اعتبرها البعض تدخلا في الأمور الشخصية.

- تعتبر الرقابة الجبائية محدودة الفعالية في مكافحة التهرب الجبائي نظرا لقلّة الملفات المبرمجة مع عدد الكبير للمكلفين ، وهذا نظرا للنقص الفادح في عدد الأعوان المكلفين ونقص خبرتهم وتأهيلهم ، بالإضافة إلى نقص في الإمكانيات المتوفرة ، وبالتالي يجب العمل أكثر على تكوين الأعوان وتأهيلهم بالمستوى الذي يحقق الاكتفاء وتبسيط الإجراءات .
- يجب العمل على إيجاد نظام للمعلومات فعال يمد الرقابة الجبائية بالمعلومات اللازمة و الدقيقة في الوقت و المكان المناسب ، نظرا لأهمية اكتشاف أعمال التهرب و الغش و بالتالي محاولة التخفيف من حدتهم و التقليل من خطورتهم ، ويكون هذا بإنشاء مراكز مختصة سواء على المستوى المركزي أو الجهوي أو الولائي

الاقتراحات :

- تدفعنا النتائج المتواصل اليها الى تقديم مجموعة من الاقتراحات و التوصيات التي يمكن ان تكون مفيدة من اجل زيادة درجة فعالية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب و الغش الجبائي
- التوجه نحو طريقة المعالجة الالكترونية للملفات ، ومحاولة تزويد الإدارة الجبائية بكل الوسائل الضرورية و الكفاءات المناسبة لذلك
- ضرورة تنسيق بين مصالح الإدارة الجبائية فيما بينها ، وبين الإدارة الجبائية و البنوك و مصالح الجمارك من اجل حصر أعمال التهرب و الغش الجبائيين ، وهذا بإنشاء شبكة للمعلومات و الاتصالات
- تكثيف الجهود حول التدخلات الميدانية في إطار التحقيق و البحث عن المعلومات الجبائية ، من اجل اكتشاف كل أعمال الغش و التهرب وكذا البحث عن مصادر العائدات
- تبسيط القواعد و الأنظمة الجبائية وجعلها تتماشى مع الظروف الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية السائدة في المجتمع .
- تجسيد العدالة الجبائية في الواقع
- نشر الوعي الضريبي وتنظيم ملتقيات حول النظام الضريبي و مستجداته
- تحفيز موظفي مصلحة الضرائب بخلق منح تساهم في رفع مردودية عملهم وتبعدهم عن اغراءات المتهربين من دفع الضرائب وتحسين مستوياتهم من خلال التكوين المتخصص .

آفاق البحث :

يعد دراسة و تحليل الاساليب المعتمدة في مجال الرقابة الجبائية ودراسة كل من التهرب و الغش الجبائي من كل جوانبه ، ومن ثم التوصل الى النتائج السابقة مازالت هناك بعض النقاط الغامضة و التي يمكن ان تعالج في بحوث جديدة يمكن حصرها كالتالي :

- دور التحفيزات الجبائية في مكافحة التهرب و الغش الجبائي
- تفعيل دور التنسيق الدولي في مجال الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب و الغش الجبائي الدولي
- آليات تطبيق نظام للمعلومات الجبائية ودوره في مكافحة التهرب الجبائي
- واقع النظام الجبائي الجزائري في مجال الرقابة وآثاره في الحد من التهرب الجبائي

قائمة الملاحق

ملحق رقم (01) نتائج التحقيق في المحاسبة بمديرية الضرائب المسيلة

الوحدة = 1000 دج خلال الفترة (2015 - 2018)

السنوات	2015	2016	2017	2018
عدد الحالات	61	30	47	40
الحقوق المسترجعة	148679842	132263784	144070528	97690620
غرامات	35087614	32692572	34455986	23469742
إجمالي المبالغ	183767456	164956356	178526514	121160362

المصدر : احصائيات المديرية الولائية لضرائب

ملحق رقم (02) تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية خلال الفترة 2015 - 2018

باتباع التحقيق المصوب في المحاسبة

السنوات	2015	2016	2017	2018
عدد القضايا	19	24	13	13
الحقوق المسترجعة	11646626	26295962	6333975	5998472
غرامات	2587817	6430113	1444513	131864
مجموع المبالغ المحصلة	14234443	32726075	7778488	7317114

المصدر : احصائيات المديرية الولائية لضرائب

ملحق رقم (03) : الحصيلة من الضرائب المسترجعة الوحدة = 1000 دج خلال الفترة 2015 – 2018

نوع الضريبة	2015	2016	2017	2018
TVA	210.312.86	285.484.60	344.150.54	367.824.19
TAP	87.443.38	68.323.96	72.453.23	47.520.40
IBS	5.534.40	56.413.66	22.215.68	78.543.66
IRG	233.842.90	421.851.29	452.850.87	302.462.08
IRG/SAL AIRES	2.452.68	458.72	384.52	5.868.77
TIMBRES	4.354.73	584.60	7.448.68	338.54
IRG/RS	/	/	/	40.524.49
AUTRES TAXES	1.381.20	5.465.70	14.887.84	123.467.54
المجموع	545.322.15	838.582.53	914.391.36	966.549.67

المصدر : احصائيات المديرية الولائية لضرائب

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

أولا : الكتب

- 1 . سهام كردودي ، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق ، دار المفيد للنشر و التوزيع ، عين مليلة ، ام البواقي ، الجزائر ، 2011 . ص 47 .
- 2 . حميدة بوزيدة ، جباية المؤسسات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2004 .
- 3 . سوزي عدلي ناشد ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدولة النامية المطبوعات الجامعية الإسكندرية نمصر، 1999 .
- 4 . على زعدود، المالية العامة، الساحة المركزية، الجزائر، 2005 .
- 5 . عوادي مصطفى ، زين يونس ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مكتبة بن موسى السعيد للنشر و التوزيع، الجزائر ، ط 2 ، 2010-2011 .
- 6 . العيد صالحى ، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية، دار هومة ، الجزائر، 2005 .
- 7 . غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، الاردن، دار البيارق، ط 1، الاردن، 1998 .
- 8 . فاطمة السويسي ، المالية العامة (موازنة ، ضرائب) ، المؤسسة الحديثة للكتاب ، لبنان ، 2005 .
- 9 . محمد حمو، منور اوسرير ، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة ، مكتبة الشركة الجزائرية ، بودواو ، الجزائر .
- 10 . محمد عباس محرزى ، اقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ط 2 ، الجزائر، 2005 .

11. مصطفى عوادي ويونس زين ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، ط 2 ، مطبعة صخري ، حي المنظر الجميل ، الجزائر ، 2010/2011 .
 12. ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2011 .
- ثانيا الرسائل و الاطروحات :**
- 1 . طالي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الجزائري (1995-1999)، رسالة ماجستير فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2002.
 2. عاشور يوسف، دراسة تحليلية لظاهرة الغش الجبائي، حالة الجزائر، رسالة ماجستير، مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2009.
 3. كشاري الياس، ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الوطني (حالة الجزائر)، رسالة ماجستير، فرع تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر، 2009.
 4. دوداح رضوان ، طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي (دراسة حالة الجزائر)، رسالة ماجستير، فرع التحليل الاقتصادي ، جامعة الجزائر، 2006 .
 5. قتال عبد العزيز ، اشكال تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي ، دراسة حالة الجزائر، 2003-2008، رسالة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة ، جامعة المدية ، 2009 .
 6. ساعد نبيلة ، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي ، مذكرة نيل شهادة الماستر في محاسبة و المالية ن تخصص محاسبة وتدقيق ، قسم المحاسبة و المالية ، جامعة البويرة ، 2014-2015.

ثالثا : الملتقيات :

1. وهي بوعلام، نحو اطار مقترح لتفعيل اليات الرقابة الجبائية من اثر الازمة المالية حالة الجزائر، مداخلة حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية و الحكومة العامة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة فرحات عباس سطيف ، 20-21 أكتوبر 2009 .

رابعا : القوانين و المراسيم

- 1 . المادة 79 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة ، وزارة المالية ، الديرة العامة للضرائب ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 2013 ، (بتصرف)