

جامعة محمد بوضياف - المسيلة



كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية



مذكرة مكملة لنيل شهادة الليسانس في العلوم الاقتصادية

فرع : علوم اقتصادية

تخصص: نقدي وبنكي

# تأثير التهرب الضريبي على تحصيل الإيرادات العامة

- دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة-

إشراف الأستاذة:  
- حدباوي أسماء

- إعداد الطلبة:  
- عوف نوال  
- مشقق نور الهدى  
- بن خليفة منى

السنة الجامعية : 2015 / 2016

# كلمة شكر و عرفان

إن الحمد لله نحمده و نشكره و نستعينه و نستغفره

و الصلاة و السلام على من لا نبي بعده

قال تعالى: " و لئن شكرتم لأزيدنكم "

و قال الشاعر: إذا أنت أكرمت الكريم ملكته.

أما بعد:

نخص بالشكر والامتنان والتقدير الأستاذة المشرفة **حداوي أسماء** على

توجيهاتها القيمة وكل ما بذلته من جهد.

ولا يفوتنا أن نتقدم بجزيل الشكر ووافر الامتنان إلى الدكتور **زرواق**

وتشجيعهم **الحواس** و الدكتور **بوجليدة حسان** اللذين لم يبخلا علينا بدعمهم،  
والمساعدة قبل وأثناء إعداد هذه المذكرة.

إلى كل أساتذة قسم العلوم الاقتصادية بجامعة محمد بوضياف بالمسيلة.

إلى كل إدارات وعمال مديرية الضرائب لولاية المسيلة على حسن الاستقبال.

إلى كل من وقف معنا و دعمنا من قريب أو بعيد على انجاز هذا البحث  
بوقته، وجهده، ودعائه، وكل كلمة طيبة في انجاز هذا العمل المتواضع.

نوال، نور الهدى، منى

# الإهداء

الحمد لله الذي وفقنا إلى سماء المجد والمعرفة وألهمنا بهذا الجهد المتواضع  
و أخرجنا للوجود.

اهدي ثمرة عملي هذا إلى:

من ضحت بكل غال لأجلي ، وأعز ما أملك في الوجود ، ينبوع الحنان " أمي " حفظها الله  
و رعاها،و إلى الذي جعل من مسيرة حياته قدوة لطريقي، إلى الذي علمني أن أمشي إلى  
العلی بصبر و شجاعة إلى أبي الغالي حفظه الله.

إليكم يا من شاركتُموني أحلامي و آلامي أخوای العزیزان و أخواتي العزیزات علی قلبي.  
إلى أعمامي و عماتي، أخوالي و خالاتي.

إلى جميع الصديقات اللواتي جمعني بهن الأقدار فأحببتهن و أحبوني.

إلى جميع الصديقات اللواتي صادفتهن في مشواري الدراسي و رفيقات دربي: نور  
الهدی،ومنی.

اللهم إذا أعطيتنا نجاحا فلا تأخذ تواضعنا و إذا أخذت تواضعنا

فلا تأخذ اعتزازنا بكرامتنا .

# الأهداء

الى من يرافقتي دعائهما دوما ويزيدني رضاها نجاحا وعزما والديا  
رعاهم الله.

• إلى إخوتي الأعزاء .

• إلى أعمامي وعماتي، إلى أخوالي وخالاتي وإلى جميع العائلة .  
ولا يفوتني أن اهدي عملي هذا إلى خالي جغدالي محسن الذي  
ساعدني كثيرا على انجاز هذا البحث.

إلى كل الصديقات اللواتي عرفتهن في مشواري الدراسي ومنهم: نوال  
ومنى

إلى جميع طلبة العلوم الاقتصادية.

نور الهدى

# الأهداء

اهدي هذا العمل المتواضع إلى :

آبي و أمي أطال الله عمرهما ، وأدام عليهم الصحة والعافية  
والرضا.

• إلى كل إخوتي أعزهم الله وحفظهم .

• وإلى كل العائلة .

• إلى كل الأصحاب والزملاء واخص بالذكر : نور ، نوال .

• إلى كل طلبة العلوم الاقتصادية بجامعة المسيلة .

• إلى كل من ساعدني من بعيد او قريب اهدي هذا البحث .



## فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
	الفهرس
	قائمة الجداول والأشكال
أ-ج	مقدمة
	<b>الفصل الأول: عموميات حول التهرب الضريبي والإيرادات العامة</b>
	تمهيد
06	المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأساليبه
06	المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي
07	المطلب الثاني: أساليب التهرب الضريبي
09	المطلب الثالث: قياس التهرب الضريبي
11	المبحث الثاني: أسباب التهرب الضريبي
11	المطلب الأول: الأسباب الأخلاقية والتشريعية
14	المطلب الثاني: الأسباب الإدارية والسياسية
15	المطلب الثالث: الأسباب الاقتصادية
15	المبحث الثالث: ماهية الإيرادات العامة
15	المطلب الأول: تعريف الإيرادات العامة
16	المطلب الثاني: أنواع الإيرادات العامة

18	المطلب الثالث: طرق تحصيل الإيرادات العامة
	<b>الفصل الثاني: الجانب التطبيقي</b>
22	المبحث الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية المسيلة
22	المطلب الأول: مهام مديرية الضرائب لولاية المسيلة
24	المطلب الثاني: هيكل مديرية الضرائب لولاية المسيلة
31	المبحث الثاني: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة
31	المطلب الأول: تطور حصيلة الإيرادات الضريبية لولاية المسيلة
34	المطلب الثاني: تطور حصيلة الرقابة الجبائية في مواجهة التهرب الضريبي
39	المطلب الثالث: دور الرقابة الجبائية في تحصيل الإيرادات العامة
41	الخاتمة
44	قائمة المراجع
46	قائمة الملاحق

قائمة الجداول والأشكال:

1- قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
31	تطور حصيلة الإيرادات الضريبية لولاية المسيلة من 2007 إلى 2010	01
32	تطور حصيلة الإيرادات الضريبية لولاية المسيلة من 2011 إلى 2014	02
33	تطور حصيلة الإيرادات الضريبية لولاية المسيلة من سنة 2010 إلى 2014	03
38	تطور حصيلة الرقابة الجبائية في مواجهة التهرب الضريبي	04
39	دور الرقابة الجبائية في تحصيل الإيرادات العامة	05

2- قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
24	هيكل مديرية الضرائب لولاية المسيلة	01
36	خطوات إجراء الرقابة على الوثائق	02

## مقدمة:

تسعى كل الدول و لاسيما دول العالم الثالث لتحقيق الاستقلال الاقتصادي الذي لا يتأتى إلا بتحقيق التنمية الشاملة في شتى الميادين وذلك عن طريق الاعتماد على سياسة مالية رشيدة. و أثبت الواقع أن معظم الدول النامية كما هو الحال في الجزائر اعتمدت على الثروة البترولية وجدت نفسها أمام عائق كبير تمثل في انخفاض أسعار البترول، الشيء الذي سبب خلا في المصادر التمويلية.

و جاء الاهتمام بالضريبة و خاصة في الدول التي شهدت انخفاضا في إيراداتها ، و لجأت للاعتماد بصورة متزايدة على الضرائب التي تهدف إلى تحقيق الموارد المالية اللازمة ، و لذلك تسعى الدولة إلى وصف الضريبة بالعدالة الاجتماعية حتى تلاقي القبول من الممولين، و لكن من طبيعة الأفراد في تمسكهم بحقوقهم و التلاعب في أداء واجباتهم الجبائية و هذا ما يطلق عليه بالتهرب الضريبي.

التهرب الضريبي كلمة واسعة المعنى، وتشمل العديد من الممارسات التي يشكل البعض منها جريمة بالمعنى القانوني، كالغش الضريبي الذي يعني التزوير والتدليس وخيانة الأمانة بينما ينحصر البعض الآخر في دائرة السلوكيات التي لا تطالها عادة يد القانون، كالتجنب الضريبي القانوني، وسواء شكلت السلوكيات القانونية أو غير القانونية فإنه يجمعها جميعا أنها تتم لهدف اقتصادي، أي بهدف تحقيق مآرب مالية لمرتكبيها أو لتفويت منافع مشروعة للغير، ويمكن القول أن هذه الظاهرة تؤدي إلى فقدان الخزينة العامة للدولة موارد هامة، مما يحول عن تحمل أعبائها المختلفة اتجاه الوطن والمواطن بالدرجة الأولى، ويخلق صعوبات كثيرة في تسيير سياسة الإنفاق العام.

إن صعوبة و تعقد القوانين و الأنظمة التي تحكم النظام الضريبي و الشعور بارتفاع عبء الضرائب و الرسوم، كل هذا يؤدي إلى زيادة ظاهرة التهرب الضريبي و إلى خسارة الخزينة للإيرادات كان من الممكن تحصيلها لتساهم في تخفيض العجز المالي في خزينة الدولة.

## 1- إشكالية البحث:

انطلاقاً من المعطيات السابقة نطرح إشكالية البحث بالشكل التالي:  
مامدى تأثير التهرب الضريبي على تحصيل الإيرادات العامة؟

ومن أجل كشف الستار و الإجابة الشافية سوف نحاول أن نعالج هذه الإشكالية المطروحة بالتطرق إلى توضيح ظاهرة التهرب الضريبي و ذلك من خلال الإجابة عن الأسئلة الفرعية التالية:

- 1) وما هو مفهوم التهرب الضريبي؟ وما أساليبه؟
- 2) ما هي الأسباب الرئيسية للتهرب الضريبي؟
- 3) ما المقصود بالإيرادات العامة؟
- 4) ما هي أنواع الإيرادات العامة؟
- 5) مامدى تأثير التهرب الضريبي على تحصيل الإيرادات العامة؟

## 2- فرضيات البحث:

- 1) تعتبر الضريبة مورد مالي هام في تمويل خزينة الدولة
- 2) التهرب الضريبي هو الوسيلة التي يلجأ إليها المكلف لتجنب أداء التزاماته الضريبية.
- 3) تتأثر الإيرادات العامة سلباً بظاهرة التهرب الضريبي.
- 4) الرقابة الجبائية من أهم الحلول والآليات التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية لمحاربة هذه الظاهرة.

## 3- أهمية البحث:

تتجلى أهمية هذا البحث في أهمية الضرائب كأحد الأدوات الفعالة في تزويد خزينة الدولة بموارد مالية لتغطي نفقاتها المختلفة وتحقيق النفع العام، وتسهيل الضوء على الآثار السيئة التي تتبع من ظاهرة التهرب الضريبي .

#### 4- أسباب اختيار الموضوع:

- الميول الشخصي للتعرف على الضريبة، ومعرفة خبايا ظاهرة التهرب الضريبي لإثراء معارفنا.
- أهمية الضرائب في تمويل النفقات العامة.
- اعتبار ظاهرة التهرب الضريبي من مواضيع الساعة

#### 5- صعوبات البحث:

- عدم توفر القدر الكافي من المراجع التي تتناول التهرب الضريبي، وضيق الوقت للتنسيق بين الدراسة و إعداد المذكرة.

- تباين و اختلاف المعلومات و المؤشرات في بعض الأحيان باختلاف مصادر الحصول عليها.

#### 6- وسائل جمع البيانات:

اعتمدنا من خلال دراستنا على الوسائل منها: الكتب، مذكرات، انترنت، مجلات، ملتقيات.. الخ

#### 7- هيكل و منهجية البحث:

ارتأينا من خلال البحث إلى المنهج التحليل الوصفي :

- التحليل من خلال تحليل المعطيات و الجداول الموجودة في البحث.

الوصفي من خلال إعطاء بعض التعاريف للتهرب الضريبي و الإيرادات العامة. وتأسيسا على الإشكالية المطروحة في البحث، والإجابة على الأسئلة الفرعية التالية لها واختبار الفرضيات الموضوعية، ارتأينا تقسيم هذا البحث لفصلين على النحو الموالي:

خصصنا الفصل الأول للتعريف بالتهرب الضريبي وذكر أسبابه في مبحثين، يتناول الأول مفهوم التهرب الضريبي وأساليبه وقياسه والمبحث الثاني أسباب التهرب الضريبي، أما المبحث الثالث فيخص الإيرادات العامة وهو يتجزأ إلى ثلاث مطالب، المطلب الأول تعريف الإيرادات العامة أما الثاني فحول أنواع الإيرادات العامة والمطلب الثالث ذكرنا فيه طرق تحصيل الإيرادات العامة .

الفصل الثاني هو دراسة حالة بديرية الضرائب لولاية المسيلة وينقسم إلى مبحثين، المبحث الأول يتضمن التعريف بديرية الضرائب وهيكلها أما المبحث الثاني نجد فيه تطور حصيلة الإيرادات الضريبية لولاية المسيلة من 2007 إلى 2014 كمطلب أول، والمطلب الثاني حول تطور حصيلة الرقابة الجبائية في مواجهة التهرب الضريبي والمطلب الثالث دور الرقابة الجبائية في تحصيل الإيرادات العامة.

# الفصل الأول

- عموميات حول التهرب الضريبي

والإيرادات العامة

## تمهيد:

تعد الضريبة عبئاً على المكلف بها، بحيث لا يوجد لها مقابل مباشر وإنما يدفعها باعتبارها عضواً في المجتمع، ومساهمة منه في النفقات العامة، ومن هنا تظهر فكرة التملص من الواجبات الجبائية وتفادي تحمل العبء الضريبي، ولتحقيق هذا الغرض قد يستعمل الفرد تقنيات وطرق مختلفة من البسيطة والعادية إلى تلك المعقدة وهذا ما يصطلح عليه بظاهرة التهرب الضريبي.

وتؤدي ظاهره التهرب الضريبي إلى التأثير سلباً على الإيرادات العامة وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى تحديد مفهوم كل من الإيرادات العامة وظاهرة التهرب الضريبي، وكذلك سوف نتطرق إلى أسباب وأساليب التهرب الضريبي وطرق تحصيل الإيرادات.

### المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي

#### المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي

تعددت تعاريف التهرب الضريبي، ومن بين أهم هذه التعاريف نذكر:

- هو أن يسعى الملتزم بالضريبة للتخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة في عمد إلى سلوك احتيالي للتخلص من عبئها.<sup>1</sup>
- يعني تمكن المكلف بالتخلص من الالتزام بتأدية الضريبة عن طريق امتناعه عن القيام بالأعمال أو التصرفات التي توجب فرض الضرائب عليها، وكمثال على ذلك امتناع المكلف عن استهلاك السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - بدو لويزة، قاري حياة، الغش الضريبي و آليات مكافحته، دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية البويرة، مذكرة ليسانس فرع نقود مالية وبنوك، جامعة البويرة، 2011، ص33.

<sup>2</sup> - بدو لويزة وآخرون، نفس المرجع، ص33.

- هو تهرب الممول من الضريبة المفروضة عليه وذلك عن طريق الغش ومحالفة القانون وقد يحدث التهرب وقت تحديد وعاء الضريبة وذلك عن طريق إخفاء الممول لبعض المادة الخاضعة للضريبة أو بتقديم إقرار غير صحيح.<sup>3</sup>
- ويعرفه خبراء الميزانية على أنه مساع أو جهود أو محاولات يقوم بها المكلف للتخلص من كل أو جزء من التزاماته القانونية بأداء الضريبة المستحقة عليه.<sup>4</sup>
- كما عرفه أيضا "جامح احمد" على أنه: "هو تخلص الفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي".<sup>5</sup>

أما الغش الضريبي فهو تمكن المكلف كلياً أو جزئياً من التخلص من تأدية الضرائب المستحقة عليه، وذلك عبر ممارسة الغش والتزوير في القيود ومخالفة القوانين والأنظمة الضريبية المعتمدة.

ومن هنا فإن التهرب الضريبي يعتبر أسلوب شرعي أي أن المكلف يسعى إلى التخلص من الضريبة دون المساس بالقواعد والنصوص الشرعية، أما الغش الضريبي فهو أسلوب غير شرعي يتضمن مخالفة الأحكام والتشريعات الجبائية.

### المطلب الثاني: أساليب التهرب الضريبي<sup>6</sup>

لا يمكن حصر كل أساليب التهرب الضريبي لتعددتها نذكر منها ثلاثة أساليب قانونية وهي:

#### أولاً: التهرب الضريبي عن طريق التحايل المادي:

يعتبر التحايل ماديًا عندما يغير المكلف بالضريبة قانونياً واقعة مادية بحيث يتمثل هذا التحايل في عدم التصريح القانوني بجزء من المواد والمنتجات والبضائع أو الأرباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي سواء كان هذا التحايل عبارة عن إخفاء جزئي أو كلي وكلاهما يساهمان بطريقة غير قانونية في إنشاء اقتصاد غير شرعي.

<sup>3</sup>- عطية عبد الواحد. مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، 2005، ص244

<sup>1</sup>- د. محمد سليم وهبة، التهرب الضريبي - واقع وتوصيات، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، صنعاء، الجمهورية اليمنية، 2010 .

<sup>2</sup>- جامح احمد، علم المالية، (فن المالية العامة)، الجزء الأول، الطبعة 2، دار النشر العربية، القاهرة، ص244.

<sup>6</sup>- قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص قانون جنائي، جامعة بسكرة، 2014 ،

## ثانياً: التهرب عن طريق التحايل القانوني:

يعتبر التحايل القانوني الأكثر استعمالاً وتنظيماً والأرقى تقنياً، فلقد عرفه "برونو" على أنه "العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية". ويمكن ذكر شكلين أساسيين للتحايل القانوني وهما:

### 1\_ الإخفاء عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية:

ويتمثل هذا الإخفاء القانوني في تحريف حالة حقيقية بتزييف المكلف لحالة أو وضعية قانونية ما خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى محل إعفاء مثلاً: تغيير عقد البيع إلى عقد هبة لتفادي دفع الضرائب للعقد الأول.

### 2\_ الإخفاء عن طريق عمليات وهمية:

يستعمل هذا النوع من الإخفاء غالباً في مجال الرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات حيث يلجأ إلى انتهاج مثل هذه التقنية ضناً منه أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة، ولأجل ذلك فإن المتهربين يقومون بتأسيس نظام تهرب قائم على كتابات حسابية متناقضة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية وهذا ما يسمح بالاستفادة من تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال.

## ثالثاً: التهرب عن طريق التحايل المحاسبي:

يتم التلاعب المحاسبي إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات أو بهما معاً على اعتبار أن المحاسبة قاعدة للرقابة من طرف الإدارة الجبائية، وأجبت التشريعات على المكلف مسك محاسبة شاملة ومقنعة بصورة واضحة على مجمل نشاطه، وتتمثل صور التهرب عن طريق التحايل المحاسبي في مايلي:

### 1- تضخيم الأعباء والتكاليف المحاسبية و الجبائية

إن القوانين الجبائية تسمح للمكلف بأن يقوم بخصم الأعباء والتكاليف ضمن شروط محددة مسبقاً من أجل تحديد الأسس الخاضعة للضريبة ويشترط أن تكون هذه الأعباء متعلقة

بممارسة نشاط المؤسسة ومدعمة بوثائق تبريرية، وأن تكون في حدود السقف المحدد جبائياً لبعض التكاليف حتى لا يبالغ فيها مثل أن تكون هذه الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.<sup>8</sup>

**1-1- المستخدمين الوهميين:** يلجأ المكلف من خلالها إلى تسجيل الأجور والرواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين لا وجود لهم في الأصل هذه الرواتب والأجور تسمح بتضخيم الأعباء وبالتالي التقليل من الضريبة.

**1-2- النفقات والمصاريف غير المبررة:** لقد سمح المشرع للمكلف بخضم بعض الأعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة ولكن المكلف يستغل في بعض الأحيان هذه الفرصة لتسجيل أعباء أخرى خارج نشاط المؤسسة أي نفقات ومصاريف متعلقة بها لكي أو مسيري المؤسسة وذلك بتخفيض الأعباء المتعلقة بالاستغلال مثل صيانة سيارة خاصة بأحد مسيري المؤسسة وتسجيل النفقات باسم المؤسسة.

**1-3- تقنية الامتلاك:** تعني الإهلاكات الإثبات المحاسبي للتدني الذي يحدث في قيمة الاستثمارات بفعل الاستعمال والتقدم فالاستثمارات سواء كانت تجهيزات إنتاجية أو تجهيزات اجتماعية.. الخ وهي أموال مخصصة للاستعمال في النشاط الاستغلالي وليس لغرض البيع ونتيجة لذلك تتناقض قيمتها مع الوقت تدريجياً، وبعد فترة من الزمن تختلف باختلاف الاستثمارات تصبح المؤسسة مضطرة لتغييرها وذلك لأن الاستثمار تآكل وأصبح إصلاحه غير ممكن، (لان الاستثمار أصبح لا يستجيب لمتطلبات الاستغلال).

**2- تخفيض الإيرادات:** من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كلياً يتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقداً ولا يترك أثر العملية. هذا السلوك يمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم أعماله كان يسجل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية وهذا الاتفاق مع الزبون.

**المطلب الثالث: قياس التهرب الضريبي:**

إن عملية حساب وقياس التهرب الضريبي بالأرقام وبشكل دقيق تعتبر مستحيلة وصعبة التحقيق من الناحية العملية، ويرجع ذلك إلى طبيعة التهرب الضريبي السرية، فقد ارتكزت معظم عمليات التقدير على الآثار التي يخلفها التهرب الضريبي والنتائج المترتبة عليه، ويمكن حصر هذه الطرق والكيفيات بمايلي:

<sup>8</sup> قرموش لينده، مرجع سابق، ص 42

## أولاً: القياس عن طريق قدرة الأداء الجبائية:

نستطيع تعريف قدرة الأداء الجبائية على أنها مجموع الإيرادات التي يتم تحصيلها من الممولين التابعين للدولة، ويمكن التمييز بين قدرة الأداء الجبائية الحقيقية وقدرة الأداء الجبائية النظرية فقدرة الأداء النظرية هي مجموعة الإيرادات التي تحصلها إدارة الضرائب إذا دفع كل المكلفين الضرائب المستحقة عليهم أما قدرة الأداء الجبائية الحقيقية وتسمى أيضا الفعلية، فهي قيمة مجموعة الإيرادات التي يتم تحصيلها من طرف السلطات المختصة فعلا وبذلك نستطيع استعمال قدرة الأداء الجبائية في تقدير التهرب الضريبي، أي قيمة الضرائب التي تدفع وذلك عن طريق الفرق بين قدرة الأداء الجبائية النظرية وقدرة الأداء الجبائية الحقيقية، غير أن لهذه الطريقة عيوب تتمثل فيما يلي:

تفترض هذه الطريقة أن تقدير الأداء الجبائية صحيح و هي لا تأخذ بعين الاعتبار أيضا الخسائر الناجمة عن نفقات تحميل الضرائب فالأمر هنا لا يتعلق بالمكلفين فقط بل عوامل أخرى كانهدام الكفاءات في الإدارة الضريبية أو عدم فعالية النظام الضريبي.

## ثانياً: القياس عن طريق نسبة الضريبة الثانية:

بالنسبة لهذه الطريقة فإننا نختار سنة الأساس التي يكون فيها التهرب الضريبي للسنة المراد دراستها أو حساب التهرب الضريبي هو الفرق بين مقدار الضريبة للنتائج المحلية وفي سنة الأساس للنتائج المحلي في السنة المراد دراستها.

و من عيوب هذه الطريقة أنها تقوم على فرضية أن الناتج المحلي الثابت و مرونة الضريبة تساوي واحد أي أن هناك علاقة تناسب بين الضريبة والدخل الوطني الخام يتبعه نفس التغيير في الضريبة.<sup>9</sup>

كما أن هذه الطريقة تبين درجة انحطاط الأوضاع الضريبية وتدهور إدارة الضرائب لعدم قياس الأعوان في التحصيل المراقبة والتحقيق.<sup>10</sup>

## ثالثاً: القياس عن طريق التحقيق والمراقبة الجبائية:

(<sup>9</sup>) <https://espoirmaghreb.wordpress.com/2011/11/09>

(économie, emploi & Recrutement publie :09novembre2011).(15:30)(2016/04/29)

إن هذا المنهج المتبع في تقدير التهرب الضريبي يعتبر أكثر استعمالاً في الجزائر وهو يتمثل أساساً في إيجاد الفرق بين الدخل الحقيقي بممول والدخل المصرح به وذلك بالمراقبة، والتحقق في صحة التصريحات الجبائية، ونستطيع تعداد أنواع التحقيقات الضريبية وهي التحقيق في المحاسبة والتحقق المعمق.

فالنسبة للتحقيق في المحاسبة فعلى مجموع عمليات المراقبة التي تخص التسجيلات المحاسبية و مقارنتها معاً بالتصريحات الجبائية للتأكد من صحتها ومصداقيتها وفي هذا الإطار يقوم الأعدان المحققة بتعديل التصريحات بمختلف الوسائل لعل أهمها هو الاطلاع وطلب التوضيحات وحسب العش الجبائي بتقدير الفرق بين المعدل والمبلغ المصرح. دف إلى ذلك مراقبة التصريحات للدخل والتأكد من انسجامها مع وضعية الممول وكذا نمط المعيشة أي مراقبة الظاهرة الخارجية والتحقق بمقارنة الموجودات المتوفرة أي الموجودة عند الممول والموجودات المستعملة أي النفقات التي تحملها الممول ومنه التهرب الضريبي يمثل الفرق بين القيمتين .

#### رابعا: القياس عن طريق الإعفاءات الجبائية:

يقاس التهرب الضريبي عن طريق نظام الإعفاءات الجبائية اعتماداً على التصريحات المقدمة لمصلحة الضرائب، فتقوم السلطات المعنية بمنح الإعفاءات الضريبية من التعرض للغرامات والغرامات من أجل تشجيع الممولين للتصريح بدخولهم الحقيقية أي أن المكلفين يقدمون بالتصريح بدخولهم وإرباحهم الحقيقية مقابل إعفائهم من الغرامات والعقوبات الجبائية وتطبيق نسب ضريبية ضعيفة.

وبمقارنة هذه التصريحات المقدمة لإدارة الضرائب خلال مدة العفو مع التصريحات المقدمة قبل تطبيق نظام العفو ويستطيع حساب التهرب الضريبي والذي يساوي قيمة الفرق بينهم، غير أن للطريقة هي الأخرى عيوب إذ أن بعض الممولون يفضلون عدم التصريح بدخولهم الحقيقية رغم الإعفاءات الممنوحة لهم، أي أن هذه الإعفاءات عادة تكون استثنائية ومؤقتة، واستعمال هذه الطريقة يتطلب جهود أكبر لتحسين عملية التحصيل وهذا لا يكون في متناول جميع الدول وخاصة الدول السائرة في طريق النمو.

**المبحث الثاني: أسباب التهرب الضريبي**

**المطلب الأول: الأسباب الأخلاقية والتشريعية**

**أولاً: أسباب أخلاقية**

يعتبر المستوى الأخلاقي السائد في المجتمع هو السبب الأهم في التهرب من الضريبة فإذا ضعف هذا المستوى قل الوعي الضريبي لدى الأفراد وأدى ذلك إلى عدم اهتمامهم بالمصلحة العامة، وقل إحساسهم بالمسؤولية اتجاه خزينة الدولة واعتبارهم أن الضريبة شرط لا بد منه وما التزامهم بها إلا خوفاً من العقاب ومحاولتهم التهرب منها ليس باعتباره جرماً يعاقب عليه القانون بل هو نوع من اللياقة والمهارة ومما يساعدهم في هذا كله تساهل الرأي العام تجاه مثل هذه الأنواع من الجرائم.<sup>11</sup> وفي الأسباب الأخلاقية نجد:

- ضعف الوعي الضريبي يقصد بالوعي الضريبي شعور المواطن بواجبه نحو وطنه، وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليه امن أعباء<sup>12</sup>

- اعتقاد الشخص أن الدولة تسيء استخدام الأموال العامة وأنها تضر الجماعة بهذا الشكل

- وقد يكون السبب في ذلك بعض الاعتبارات التاريخية.
- اعتقاد الشخص أنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها، أو عدم شعوره بما تقدمه له الدولة من خدمات، وشعوره بأنه يستطيع الاستمرار في الانتفاع من خدمات الدولة حتى مع عدم دفع الضريبة وذلك أن دفعها ليس شرطاً للاستفادة من الخدمات العامة.
- إن التشريع الضريبي في كثير من الدول لا تتوافر فيها الشروط التي تبعث على احترام أي قانون وتضفي عليه الهيبة لأنه يتم تعبئة خصائص تتنافى مع القيم التي تعطي القانون الاحترام والطاعة والعمومية، وعدم وجود عدالة ضريبية بين المكلفين والتوسع في تفسير الاستثناءات دون نص قانوني، وينتج عن ذلك ردود فعل نفسية لدى المكلف تتناسب عكساً مع الوعي الضريبي والأخلاق المالية.

شعور الفرد بتقل العبء الضريبي عند ارتفاع معدلات الضريبة أو تعدد الضرائب المفروضة على الوعاء نفسه أو شعوره بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي، قد يؤديه إلى الاعتقاد بظلمها ويدفعه إلى التهرب منها. كما تؤدي القدرة المالية والحالة الاقتصادية العامة

<sup>11</sup> - جهاد سعيد خصاونة، علم المالية والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العملي، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2010، ص227.

<sup>12</sup> - محمد مرسي فهمي، سيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، القاهرة، مصر، 1999،

للمكلف دوراً كبيراً في قوة الباعث النفسي لتهربه من الضريبة، فهو يسعى للتهرب أكثر عندما يكون في حالة مالية صعبة.<sup>13</sup>

ثانياً: أسباب تشريعية:

يتصف التشريع الضريبي بخصائص تختلف عما تمتاز به التشريعات الوضعية عامة، وتكون باعثاً للمكلف للتهرب من الضريبة فالقانون الضريبي غير عام وغير دائم ولا يحقق توازناً بين المكلف والإدارة فهو غير عام لأنه يميز بين المكلفين الخاضعين للقانون الواحد تبعاً لحالتهم المادية والعائلية وكلما أمعن القانون في هذا الاتجاه زاد في التفريق بين المواطنين وكان مدعاة للتهرب وهو غير دائم لأن الضريبة تجب بإذن السلطة التشريعية إلى السلطة التنفيذية لمدة معينة، كما أن التشريع الضريبي غير مستقر و يعتدل بصورة متواصلة تبعاً للسياسة المالية والحالة الاقتصادية في البلاد لاعتبارات فنية، وهذه الحقيقة مازالت موجودة حتى الآن ذلك أن النظام الضريبي لم يستقر تماماً بعد، فقد توالى حتى الآن قوانين فرض الضرائب المتعددة العادية والنوعية والاستثنائية والعامة والنسبية والتصاعدية، وما زال هناك تعديل في بعض أحكام الضرائب من وقت لآخر ورفع معدلات الضريبة، ويتبع كل هذا إجراءات عديدة ومختلفة مما يشعر المكلف بشيء من الضيق قد يدفعه إلى التهرب.<sup>14</sup>

ويمكن حصر الأسباب التشريعية فيما يلي:<sup>15</sup>

1- نظام معقد وعديم الاستقرار: تتطلب الضريبة إجراءات عديدة ومعقدة سواء أثناء ربطها أو تحصيلها إضافة إلى التعديلات المستمرة في التشريعات الضريبية التي تؤدي إلى عدم استقرار الإدارة الضريبية وعجز العاملين بها على التكيف مع التعديلات الجديدة، الشيء الذي يخلق نوعاً ما من الفوضى وسوء التسيير، مما يدفع المكلفين إلى التهرب ( فالتهرب هو نتيجة سريعة لضريبة سيئة).

2- ضعف العقاب المفروض على المتهربين: فكلما كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهربه من الضريبة، فإنه سيبتعد عن التهرب وتقلل منه، أما العكس فإن ذلك يدفعه إلى الإكثار من التهرب.

3- الثغرات القانونية: إن القانون الجبائي هو وضعي من وضع البشر لا يخلوا من الثغرات، فيعد المكلف إلى هذه الثغرات ويستفيد منها.

<sup>13</sup> - خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 166.

<sup>14</sup> - محمد الحلاق، آثار التهرب الضريبي من الناحية الاقتصادية، مجلة الاقتصاد، العدد 310، دمشق، سوريا، 1989، ص 62.

<sup>15</sup> - نور الدين بلاحة، عبد الحكيم معروف، محاربة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ليسانس، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2009، ص 30.

## المطلب الثاني: الأسباب الإدارية والسياسية

### أولاً: الأسباب الإدارية والفنية:

توجد عدة عوامل إدارية وفنية تؤثر في التهرب، ومن هذه العوامل :

**1- ثقل العبء الضريبي:** وقد اشتدت وطأة الضرائب بصورة ضخمة في العصر الحديث بسبب تزايد النفقات العامة من ناحية، وبسبب استخدام الضرائب كأداة من أدوات السياسة الاجتماعية والاقتصادية في معظم الدول من ناحية أخرى. ويميل المكلف إلى التهرب بدرجة أكبر كلما زادت وطأة الضرائب، فزيادة العبء الضريبي عن الحد المعقول قد يولد لدى المكلف شعوراً بالظلم مما يدفعه إلى محاولة التهرب من دفع الضرائب.

**2- تعقيد النظام الضريبي:** حيث تزيد فرص تهرب المكلف كلما زاد النظام الضريبي تعقيداً، ففي الماضي عندما كان وعاء الضرائب - وبصفة خاصة الدخل- يقدر على المظاهر الخارجية؛ كانت فرص المكلف في التهرب محدودة، حيث كان بإمكان الدوائر المالية أن تراقب هذه المظاهر بسهولة، أما بعد أن أصبحت صريحا لمكلف هو الطريق الأساسي لتقدير قيمة الضرائب زادت فرص التهرب أمام المكلف، وكذلك الأمر فإن طرق تقدير الضريبة تؤدي دوراً في التهرب، ففي الحالات التي يصعب فيها تقدير طرح الضريبة، تقدر تقديراً جزافياً استناداً لتعليمات لا تستند إلى أي نص ( ديكتاتورية الإدارة) وخصوصاً إذا لم يكن للقضاء أي دور يشعر المكلف بعدم صحة الضريبة التي يدفعها مما يدفعه للتهرب منها لعدم اقتناعه بها، كما أدى استخدام أسلوب التمييز في المعاملة الضريبية تبعاً لأوجه النشاط أو أشكال المشروعات وعدم المساواة في المعاملة بين المكلفين، إلى زيادة فرص التهرب من الضرائب دون الوقوع تحت طائلة القانون.<sup>16</sup>

**ثانياً: الأسباب السياسية:** وهي أسباب تساعد على انتشار التهرب الضريبي فقد لا يساعد النظام السياسي القائم في البلد على مكافحة التهرب الضريبي ويتجلى ذلك من خلال عاملين أساسيين هما: الاختيار الإيديولوجي والسياسي الذي اعتمده الدولة بعد الاستقلال مما كان له أثر كبير على النظام الجبائي الجزائري، وجود موارد بترولية هامة جعل السلطات العمومية تعتبر حصيلة الجباية العادية ثانوية، مما أدى إلى ظهور نوع من التراخي في ما يخص الضرائب ومكافحة التهرب الضريبي لم تكن ضمن أولويات النظام السياسي.<sup>17</sup>

<sup>16</sup>- خالد الخطيب، مرجع سابق، ص 167.

<sup>17</sup>- يحيوي نصيرة، الغش والتهرب الضريبي، دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 1998، ص 63.

## المطلب الثالث: الأسباب الاقتصادية

إن فترات الكساد والأزمات التي يشهدها البلد، تعمل على انتشار ظاهرة التهرب الضريبي وزيادته بسبب قلة النقود وانخفاض دخول المكلفين، وتدهورت القدرة الشرائية للأفراد، وبالتالي زيادة حساباتهم لارتفاع الأسعار، مما يصعب على المنتجين نقل عبء الضريبة، لذا يدفعهم للتهرب الضريبي، باستعمال مختلف الطرق المتاحة، بينما في فترات الرخاء والانتعاش الاقتصادي يقل ميل المكلفين للتهرب الضريبي بسبب كثرة النقود وارتفاع الدخل وتحسن القدرة الشرائية للأفراد، مما يسمح للمنتجين نقل عبء الضريبة إلى المستهلكين، عن طريق رفع أسعار منتجاتهم لذا يكون الدافع النفسي للتهرب لدى المكلف منخفضاً.<sup>18</sup>

كما أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشار الاقتصاد الموازي يؤدي إلى استمرارية وزيادة حجم التهرب، وذلك بسبب عدم ضبط السوق للسلع والخدمات وكذلك عدم ضمان حرية المنافسة التي تعتبر من أهم شروط شفافية المعاملات بالإضافة إلى ذلك فإن القطاع الموازي لا يعمل على عدم دفع الضرائب فقط وإنما يجعل إجراءات التحريض الجبائي عديمة الجدوى، وبالتالي فإن 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 من ظاهرة البطالة، وكذا التخفيف من بعض الضغوط الاجتماعية.<sup>19</sup>

### المبحث الثالث: ماهية الإيرادات العامة

#### المطلب الأول: تعريف الإيرادات العامة

تعرف الإيرادات العامة على أنها المبالغ النقدية التي تحصل عليها الهيئات العامة للدولة من مصادر مختلفة وتخصص لتغطية النفقات العامة.<sup>20</sup>

كما يقصد بها مجموعة الدخل التي تحصل عليها الدولة من المصادر المختلفة من أجل تغطية نفقاتها العامة وتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي.<sup>21</sup>

<sup>18</sup> - لأيدل زرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة ماجستير، علوم اقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2012، ص58.

- عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات، ط2، الجزائر، 2005، ص274.<sup>19</sup>  
<http://gestion-economie.blogspot.com>، 2016/04/28، (16:36)، موقع خاص بالمواضيع والمقالات الاقتصادية  
<sup>20</sup> /2012/03/blog-post.html

<sup>21</sup> د.سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات أجلي للنشر، جامعة الإسكندرية، 2003، ص85

تعرف الإيرادات العامة بأنها الموارد الاقتصادية التي تحصل عليها الدولة في شكل تدفقات نقدية من أجل تغطية النفقات العامة بهدف إشباع الحاجات العامة وتعتبر جزء هام ومكمل لتمويل الإنفاق العام.<sup>22</sup>

### المطلب الثاني: أنواع الإيرادات العامة

هناك نوعان من الإيرادات العام، إيرادات عادية وإيرادات غير عادية.

#### أولاً: الإيرادات العادية

يقصد بالإيرادات العادية تلك الإيرادات التي تحصل عليها الدولة بصفة منتظمة ودورية وهي: الضرائب، دخل الرسوم وأملاك الدولة.

#### 1- الضرائب:

وتعرف الضرائب على أنها "اقتطاع نقدي جبري نهائي يتحمله الممول ويقوم بدفعة بلا مقابل وفقاً لمقدرته التكلفة مساهمة في الأعباء العامة أو لتدخل الدولة لتحقيق أهداف معينة.<sup>23</sup>

#### 2- الرسوم:

يعتبر الرسم من الإيرادات العمومية التي تدخل خزانة الدولة بصفة تكاد تكون دورية ومنتظمة حيث تستخدم حصيلتها في تمويل النشاط المالي والذي يشمل مبلغ من النقود يدفعه الفرد جبراً إلى الدولة مقابل نفع خاص يحصل عليه من جانب إحدى الهيئات العامة.<sup>24</sup>

#### 3- دخل أملاك الدولة:

ويقصد بأملاك الدولة جميع ممتلكات الدولة مهما كان نوعها وتشمل جميع ممتلكات الدولة العقارية التي تتكون منها الأراضي الزراعية، والمناجم، والمحاجر، والملاحات، يضاف إلى ذلك ما أصبحت تملكه الدولة في العصر الحديث من مشروعات صناعية وتجارية واسهم وسندات الشركات وغيرها.

وقد مثلت إيرادات القطاع العام، وخاصة في العصور الوسطى حينما اختلطت مالية الدولة بمالية الحاكم المورد الرئيسي لتمويل نفقات الدولة بينما قامت الضريبة بدور استثنائي محدود، وقد انقلب هذا الوضع وتغير مع تطور دور الدولة، فقد أصبحت الضريبة المصدر الرئيسي لتمويل المرافق العامة وتدخل الدولة في مختلف المجالات الأخرى.<sup>25</sup>

<sup>22</sup> ساجي فاطمة، "الشفافية كأداة لتسيير المالية العامة"، رسالة ماجستير، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة تلمسان، 2011، ص 11

<sup>23</sup> عزوز مناصرة، اثر الزكاة على الموازنة العامة للدولة في مجتمع معاصر، رسالة ماجستير، قسم الشريعة، جامعة باتنة، 2007، ص 35.

<sup>24</sup> بصديق محمد، النفقات العامة في للجزائر في ظل الإصلاحات الاقتصادية، رسالة ماجستير. علوم اقتصادية، جامعة الجزائر، 2009، ص 19

<sup>25</sup> عزوز مناصرة، مرجع سابق، ص 36

## ثانياً: الإيرادات الغير عادية

ونعني بها الإيرادات الاستثنائية، أو الإيرادات التي تحصل عليها الدولة بصفة غير منتظمة ومنها: القروض، الإصدار النقدي، الهبات والهدايا.

### 1- القروض العامة:

يمكن تعريف القروض العامة بأنها المبالغ التي تحصل عليها الدولة من الغير، مع التعهد بردها إليه مرة أخرى عند حلول ميعاد استحقاقها وبدفع فوائد عنها. وقد تلجأ الحكومة إلى القروض العامة لتمويل بعض نفقاتها وخاصة في حالات تمويل عمليات تكون رأس المال (الاستثمار) أو مواجهة نفقات الحروب، وتعويض الخسائر الناجمة عنها، أو مواجهة عجز مؤقت في الإيرادات العامة للدولة.

### 2- الإصدار النقدي:

يتمثل الإصدار النقدي في خلق كمية إضافية من النقد الورقي تستخدمها الدولة في تمويل نفقاتها العامة، وتستطيع الدولة أن تقوم بإصدار النقود الإضافية إذا كانت هي التي تتولى عملية الإصدار، أو إذا كان بنك الإصدار (البنك المركزي) فيها مؤمماً.

وتلجأ الدولة لتمويل نفقاتها بواسطة الإصدار النقدي في حالات عديدة منها:

تمويل برنامج استثماري له طبيعة وأهمية خاصة لا تتاح له موارد تمويل أخرى، وكذلك في حالة عجز الموارد الأخرى من قروض وضرائب عن توفير الأموال الكافية كحالة تمويل النفقات الحربية التي تتزايد بمعدلات لا تتفق مع الزيادة في الموارد الأخرى، وكذلك قد تستخدم لمجابهة عجز في الموازنة سواء لضالة الإيرادات أو لتوفير السيولة اللازمة.

### 3- الثمن العام:

يقصد بالثمن العام "المقابل الذي تحصل عليه الدولة بمناسبة قيامها بنشاط تجاري أو صناعي. وبذلك فهو ثمن السلع والخدمات التي تنتجها وتبيعه المشروعات العامة الصناعية والتجارية تمييزاً له عن الثمن الخاص الذي تحصل عليه المشروعات الخاصة نظير بيعها لمنتجاتها من السلع والخدمات.

وبطبيعة الحال، فإن الثمن العام يحقق إيرادات عامة للدولة، يتمثل في الأرباح التي تحققها الدولة من بيع هذه المنتجات.

### 4- الإتاوة:

ويقصد بالإتاوة أو ما يعرف "بمقابل التحسين" مبلغ نقدي جبري تفرضه الدولة على أصحاب العقارات بنسبة المنفعة التي حققوها من جراء قيامها ببعض الأشغال أو الأعمال العامة".

## 5- الإعانات والهبات:

تتلقى بعض الدول النامية إعانات من دول أو مؤسسات أجنبية، وتسمى هذه الإعانات بالإعانات الخارجية، وتساعد الإعانات هذه الدول في تنفيذ بعض المشاريع وفي سد العجز في موازاناتها.

وأما الهبات فهي المبالغ النقدية أو الممتلكات التي تؤول إلى الدولة نتيجة لانقطاع الوارث، أو التي تدفع وتقدم اختياراً بواسطة الأفراد أو الشركات على شكل تبرعات لمواجهة حالات الحروب أو الكوارث التي تقع داخل البلاد.

### المطلب الثالث: طرق تحصيل الإيرادات العامة

لا تقتصر المتحصلات الحكومية على إيرادات الميزانية العامة للدولة باختلاف أنواعها بل تشمل أيضاً:<sup>26</sup>

1- المبالغ التي يتم تعليتها في حسابات الأمانات.

2- المبالغ اللازمة لتسوية حسابات العهد.

3- المبالغ اللازمة لتسوية اعتماد الميزانية وذلك بالاستبعاد من المصروفات.

وتتمثل طرق تحصيل الإيرادات في:

1- التحصيل النقدي.

2- التحصيل بشيكات مصدقة.

3- الاستقطاع من المنبع.

• هناك بعض الإيرادات التي يتم تحصيلها عن طريق حجزها من المنبع باستقطاعها

من بنود مصروفات الميزانية و من أمثلة هذا النوع من الإيرادات:

1- المبالغ المستقطعة من مستحقات احد المتعهدين أو المقاولين مقابل غرامات التأخير التي تفرض عليهم: (يضاف مبلغ الغرامة إلى حساب الإيرادات).

2- المبالغ المستقطعة من مستحقات الموظفين مقابل الجزاءات التي قد تفرض عليهم نتيجة لتغيبهم عن العمل أو لأي سبب آخر . (يضاف مبلغ الجزاءات إلى ح/الإيرادات المختص أثناء صرف المرتبات ) .

3- المبالغ المستقطعة من مستحقات الموظفين عن مبالغ سبق صرفها دون وجه حق أو زيادة عن المستحق ويتم اكتشافها في السنة المالية التالية للسنة التي صرف فيها المبلغ وتعذر تحصيل المبلغ فوراً (يتم إضافة المبلغ إلى ح/الإيرادات المتنوعة ) .

4- المبالغ التي يتم قيدها في حساب تسوية المستحقات العامة مقابل الخدمات التي تؤديها وزارة أو مصلحة حكومية إلى وزارة أو مصلحة حكومية أخرى : (في هذه الحالة لا يتم تحصيل مبلغ الإيرادات نقداً بل تقوم الجهة الحكومية التي أدت الخدمة بعمل قيد بحيث تكون الإيرادات فيه دائنة بالمبلغ المستحق و ح/تسوية المستحقات العامة مدينا بنفس المبلغ) .

5- الإزالة من حسابات الأمانات أو العهد مقابل الإضافة إلى حساب الإيرادات المتنوعة الأمثلة على هذه الحالة تشمل:

5-1- المبالغ المقيدة في حساب الأمانات \_مرتجع رواتب ولم يتم تسليمها لأصحابها خلال السنة المالية: (يجب في نهاية السنة المالية إزالة هذه المبالغ من حساب الأمانات \_مرتجع رواتب مقابل إضافتها إلى حساب الإيرادات المتنوعة)

5-2- المبالغ المصروفة على حساب العهد :

\_ اعتمادات مستنديه ويتم تخفيضها أو إلغاؤها في سنة مالية تالية للسنة التي تم فيها منح الاعتماد المستندي. (حيث يتم فيه قيد المبلغ في حساب الإيرادات المتنوعة مقابل قيد نفس المبلغ مدينا في حساب جاري وزارة المالية) .

## خلاصة :

إن ظاهرة التهرب الضريبي تهدف للتخلص والتخلص من أداء الواجب الضريبي ، كما لاحظنا أن الظاهرة تحمل أضراراً على الخزينة العمومية وهي تضر بالاقتصاد الوطني المظهر للعجز الذي يحدث من خلال التأثير على حصيله الإيرادات من الضرائب، ولهذا

السبب ينبغي الوقوف أمام الظاهرة والحد منها ، من اجل ضمان مدا خيل مستقرة لخرينة  
الدولة وكذا ضمان حياة أفضل لأفراد المجتمع .

# الفصل الثاني

## الجانب التطبيقي

## المديرية الولائية للضرائب:

### المطلب الأول: مهام المديرية الولائية للضرائب<sup>27</sup>

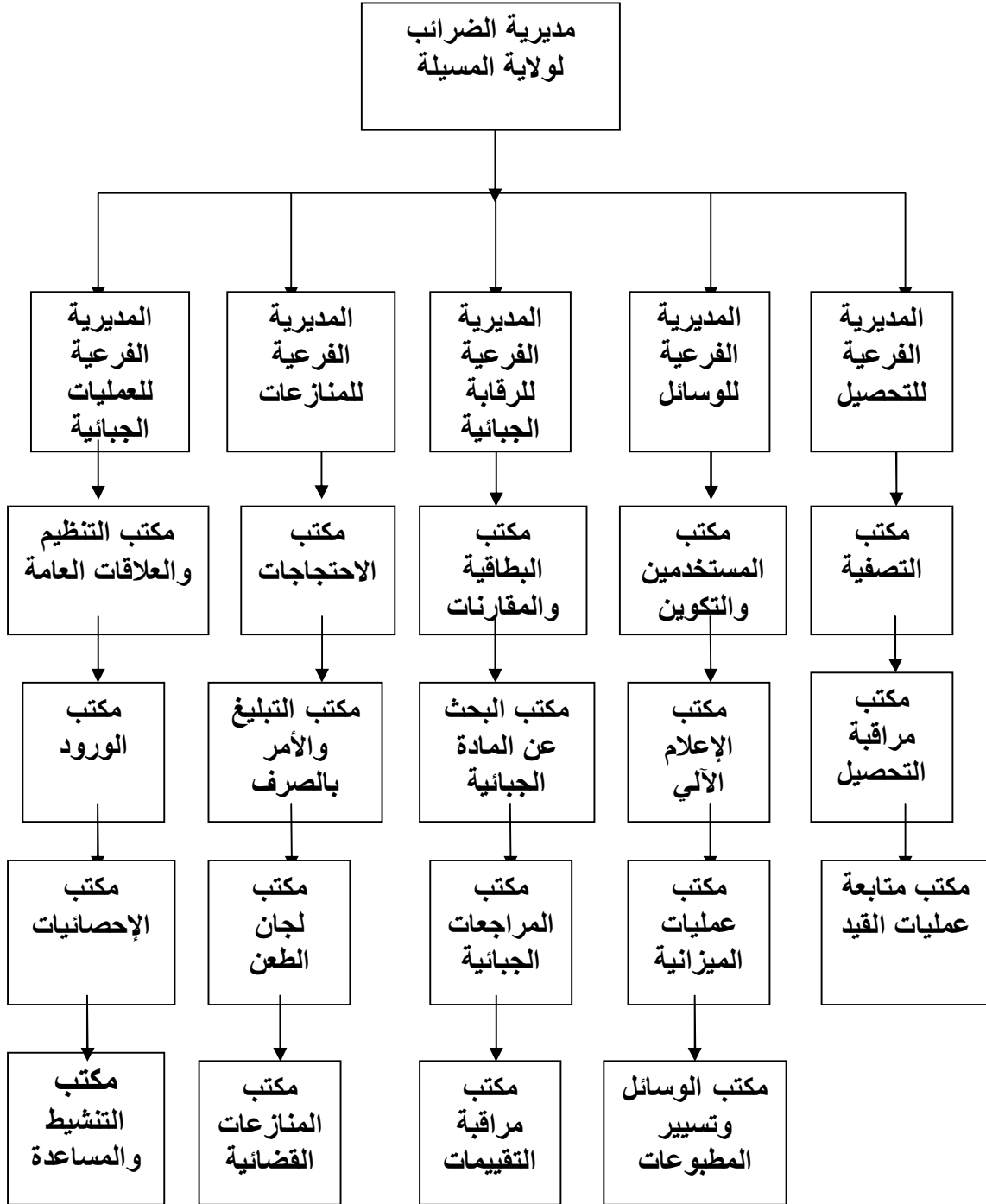
هي مكلفة بـ:

- ضمان المديرية الولائية للضرائب بممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوية للضرائب.
- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة و مراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.
- تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.
- إصدار الجداول وقوائم المنتجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية.
- تحليل وتقويم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، إعداد تلخيصا عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.
- الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى.

<sup>27</sup> - مهام المديرية حسب الوثائق المقدمة خلال الزيارة الميدانية.

- مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بها كل مكتب القابضة ومتابعة تسوية ذلك.
- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.
- ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين.
- تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها.
- إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها.
- وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك.
- دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات مسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة.
- متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة.
- تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.
- ضمان تسيير المستخدمين و الاعتمادات المخصصة لهذه المصالح.
- توظيف وتعيين المستخدمين و الاعتمادات المخصصة لهذه المصالح.
- توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.
- تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب.
- تكوين رصيда وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه.
- السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما السهر على صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها.
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

المطلب الثاني: هيكل مديرية الضرائب:



شكل رقم (01): يمثل هيكل مديرية الضرائب لولاية المسيلة.

تتكون المديرية الولائية للضرائب من خمس ( 05 ) مديريات فرعية:

### 1) المديرية الفرعية للعمليات الجبائية، وتكلف بـ :

- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار.
  - التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم من القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها.
  - متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.
  - تعمل على تسيير:
- 1-1 مكتب الجداول، ويكلف بـ :
- التكفل بالجدول العامة والتصديق عليها.
  - التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل.
- 2-1 مكتب الإحصائيات ويكلف بـ:
- استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية.
  - مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل.
  - مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها على المديرية الجهوية للضرائب.
- 3-1 مكتب التنظيم والعلاقات العامة، ويكلف بـ:
- استلام ودراسة الطلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الإعتمادات.
  - متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة والإمتيازية.
  - نشر المعلومة الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.
- 4-1 مكتب التنشيط والمساعدة، ويكلف لاسيما، بضمان ما يأتي:
- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وكذا بتنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها.
  - متابعة تقارير التحصيل في التسيير ومعالجتها.

## 2) المديرية الفرعية للتحصيل، وتكلف بـ:

- التكفل بالجداول والسندات والإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر أو أتاوى.
- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة.
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لا سيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائية .
- مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.
- تعمل على تسيير:

### 1-2 مكتب مراقبة التحصيل، ويكلف بـ

- دفع نشاطات التحصيل.
- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات.
- إعداد عناصر الجبائية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.

### 2-2 مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله، ويكلف بضمان:

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

### 2-3 مكتب التصفية، ويكلف بضمان:

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

• استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها.

• مركز حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة.

• التكاليف بجدول القبول في الإرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل، ومراقبة كل ذلك.

### 3- المديرية الفرعية للمنازعات، وتكلف بضمان:

• معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعلانية، وتبليغ القرارات المتخذة و الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة.

• معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة.

• تشكيل ملفات إيداع التنظيمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

تعمل على تسيير:

### 3-1 مكتب الاحتجاجات، ويكلف بـ:

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

• استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

### 3-2 مكتب لجان الطعن، ويكلف بـ:

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

• تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أفساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.

### 3-3 مكتب المنازعات القضائية، ويكلف بـ:

• إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة.

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

### 3-4 مكتب التبليغ والأمر بالصرف، ويكلف بـ:

- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن.
- الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، وتكلف بـ:  
بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.  
تعمل على تسيير:

### 4-1 مكتب البحث عن المعلومة الجبائية، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بـ:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها.
- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الإطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

### 4-2 مكتب البطاقات والمقارنات، ويكلف بـ:

- تكوين وتسيير مختلف البطاقات الممسوكة.
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية و حواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

### 4-3 مكتب المراجعات الجبائية، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بضمان:

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة.
  - تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.
  - إعداد الوضعيات الإحصائية و التقارير الدورية القياسية.
- ### 4-4 مكتب مراقبة التقييمات، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف:

- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجاناً.
- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية ( التطبيق ).
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

## 5- المديرية الفرعية لوسائل، وتكلف بـ:

- 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.
- تعمل على تسيير:

### 1-5 مكتب المستخدمين والتكوين، ويكلف بـ:

- السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين.
- إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيدها مناصب العمل، التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

### 2-5 مكتب عمليات الميزانية، ويكلف بـ:

- القيام في حدود صلاحياته، بتنفيذ العمليات الميزانية.
- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود اختصاص المخول له.
- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول له.
- تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع، الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب.
- الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

### 3-5 مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف، ويكلف بـ:

- تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات و أرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

### 4-5 مكتب الإعلام الآلي، ويكلف بـ:

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

• المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.  
 باستثناء مديريتي الضرائب لولايتي إيليزي وتند وف فهما مكونتان من ثلاث ( 03 )  
 مديريات فرعية:

(1) المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل، تضم:

1-1 مكتب الجداول الإحصائيات.

2-1 مكتب التنظيم والتنشيط والعلاقات العمومية.

3-1 مكتب مراقبة التحصيل.

4-1 مكتب متابعة العمليات وأشغال القيد والتصفية.

(2) المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية، تضم:

1-2 مكتب الاحتجاجات.

2-2 مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن.

3-2 مكتب التبليغات والأمر بالصرف.

4-2 مكتب لبحث عن المعلومة الجبائية والمراجعات الجبائية و مراقبة التقييمات.

(3) المديرية الفرعية للوسائل، تضم:

1-3 مكتب المستخدمين والتكوين.

2-3 مكتب العمليات الميزانية.

3-3 مكتب الوسائل والإعلام الآلي.

المبحث الثاني: الجانب التطبيقي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة

المطلب الأول: تطور حصيلة الإيرادات الضريبية لولاية المسيلة

الجدول رقم (01): يمثل تطور حصيلة الإيرادات الضريبية لولاية المسيلة من سنة 2007 إلى

2010

السنوات	الضريبة على الدخل الإجمالي	الضريبة على أرباح الشركات	الرسم على القيمة المضافة	الرسم على النشاط المهني	حقوق التسجيل	حقوق الطابع	مختلف	المجموع
---------	----------------------------	---------------------------	--------------------------	-------------------------	--------------	-------------	-------	---------

Année	2007	2008	2009	2010
IRG	1280217000	1610476000	1861860000	3244890000
IBS	114660000	240909000	740330900	600176000
TVA	947530000	1197875000	1348568000	1562050000
TAP	1090742800	1411550000	1670730000	1707950000
ENR	122212000	111511000	140470000	180257000
TIMB	2256820000	339789000	263702000	298993000
DIVERS	223826200	120092000	274629100	559284000
TOTAL	4004870000	5032202000	6300290000	8153600000

جدول رقم (02): يمثل تطور حصيله الإيرادات الضريبية لولاية المسيلة من سنة 2011الى 2014

السنوات
الضريبة على الدخل الإجمالي
الضريبة على أرباح الشركات
الرسم على القيمة المضافة
الرسم على النشاط المهني
حقوق التسجيل
حقوق الطابع
مختلف
المجموع

Année	2011	2012	2013	2014
IRG	2290175715	3526935128	3501958275	3580049961
IBS	477481525	458140290	402433169	580416250
TVA	1957989005	1883065672	1684822437	1468876845
TAP	1115048025	1172272290	1006337655	1238542268
ENR	196104000	200324000	272960504	351525000
TIMB	219349755	279298588	733377151	404687136
DIVERS	2561252	3125420	5236578	4589236
TOTAL	6258709277	7523161388	7607125769	7128686696

جدول رقم (03) : يمثل تطور حصيلة الإيرادات الضريبية لولاية المسيلة من سنة 2010 الى 2014

2014	2013	2012	2011	2010	
105,00 %	100,00 %	95,00 %	100,00 %	85,00 %	R1

27,00 %	22,00 %	20,00 %	24,00 %	25,00 %	2
10,00 %	09,50 %	09,00 %	08,00 %	11,00 %	3
27,00 %	23,00 %	22,50 %	20,00 %	25,00 %	4
02,00 %	01,00 %	00,50 %	00,70 %	02,00 %	5
13,00 %	11,00 %	10,00 %	40,00 %	60,00 %	6
01,50 %	00,70 %	00,50 %	00,70 %	01,00 %	7
100,00 %	101,00 %	100,00 %	100,00 %	87,00 %	8
99,00 %	97,00 %	95,00 %	90,00 %	90,00 %	9
90,00 %	82,00 %	80,00 %	75,00 %	75,00 %	10
77,00 %	75,00 %	60,00 %	55,00 %	45,00 %	11
76,00 %	75,00 %	70,00 %	67,00 %	70,00 %	12
65,00 %	60,00 %	50,00 %	48,00 %	61,00 %	13
50,00 %	40,00 %	30,00 %	29,00 %	29,00 %	14

### التعليق على الجداول (01) ، (02) ، (03) :

من خلال الجداول (01)، (02)، (03) نلاحظ أن مجموع الإيرادات المحققة في السنوات من 2007 إلى 2014 مختلفة عن بعضها ففي سنة 2008 بلغت نسبة زيادة تقدر بـ 25,65% مقارنة مع سنة 2007 وفي سنة 2009 بلغة نسبة زيادة المداخل الجبائية بـ 25,19%، أما بالنسبة لسنة 2010 فهي تمثل الذروة بالنسبة لهذه السنوات فقد بلغت نسبة الزيادة من حيث الإيرادات 29.41% مقارنة بسنة 2009، لتتخفف هذه النسبة في سنة 2011 بنسبة 23.23% مقارنة بسنة 2010 فهي السنة الأقل لإيرادات مقارنة مع باقي السنوات إلا أنه في باقي السنوات نلاحظ تحسن، على العموم ما يمكن استخلاصه من قراءة الجدول أن الإيرادات في السنوات الأخيرة أفضل من السنوات الأولى وسنرى إن كانت الرقابة الجبائية لها أثر في هذا التحسن من خلال الجدول الموالي.

### المطلب الثاني: تطور حصيلة الرقابة الجبائية في مواجهة التهرب الضريبي:

قبل التطرق للرقابة الجبائية لابد من أن نتعرف عليها وعلى أسبابها:

## أولاً: ما هي الرقابة الجبائية؟

إن الرقابة الجبائية هي مفهوم قانوني ويمكن تعريفها على أنها السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة من أجل اكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا فحص المحاسبة.<sup>28</sup>

### ثانياً: الأسباب الرئيسية لإجراء عمليات الرقابة الجبائية

يوجد سببان رئيسيان لإجراء عمليات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين هما: الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية، والرقابة كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي.

#### 1- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية.

تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه وضمان مصداقيتها.

#### 2- الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي.

نظراً لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية، وهذا ما يعرف بالتهرب الضريبي.

### ثالثاً: أشكال الرقابة

وهما نوعان رقابة داخلية ورقابة خارجية

#### 1- الرقابة الداخلية:

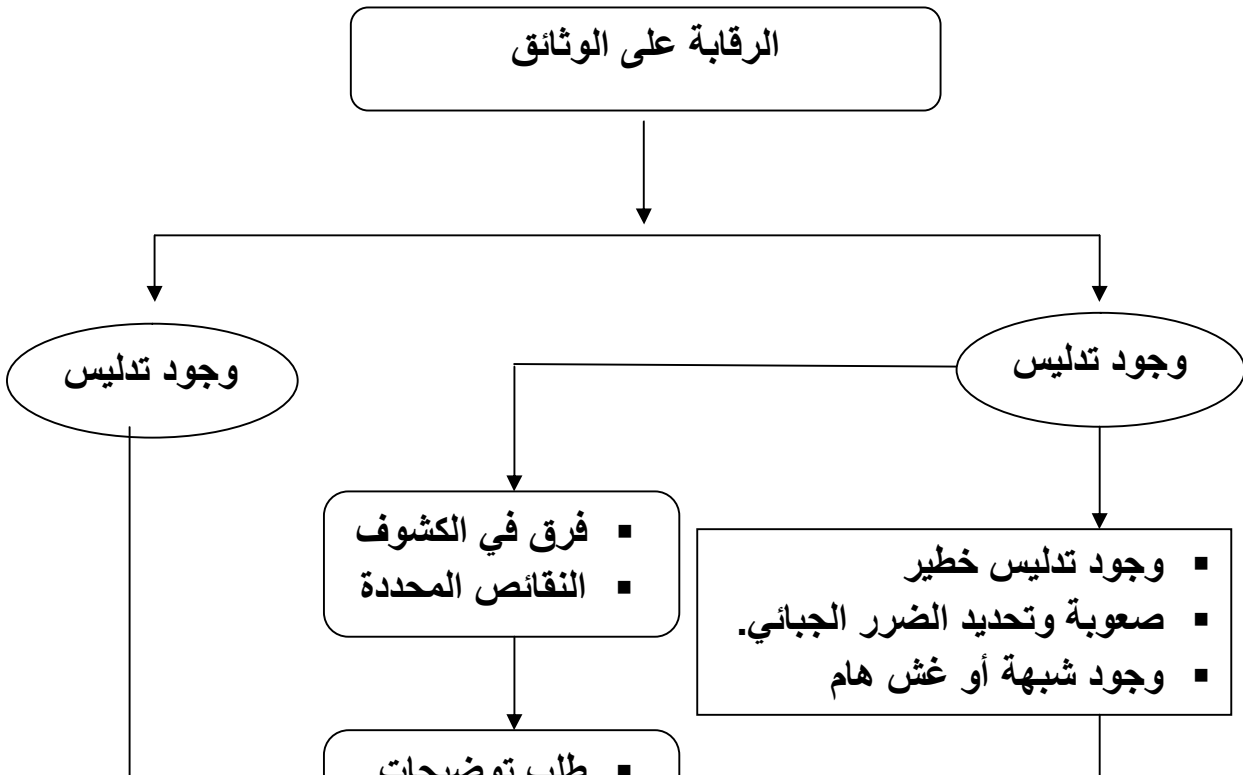
ويقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتب بناء على الوثائق التي بحوزتهم، و مفتشيه الضرائب هي المصلحة المكلفة للقيام بهذا النوع من الرقابة دوريا، ويمكن أن تكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق.

### 1-1 الرقابة الشكلية:

تبدأ هذه الرقابة منذ استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين، وتتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير انتقائية وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء إن وجدت وتتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من تصريحات G50 و G50A، وتلك المذكورة في التصريح السنوي ومع المعلومات وقائمة الزبائن التي تمتلكها، وتهدف إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات.

### 1-2 الرقابة على الوثائق

هذه الرقابة انتقائية وغير منتظمة بخلاف الرقابة الشكلية، وذلك من اجل التوصل إلى مراقبة الأرقام والمبالغ المصرح بها، وتتمثل في الفحص النقدي للتصريحات الجبائية المكتتبه وتجانسها مع المداخل المصرح بها، والوثائق والمعلومات التي في حوزة المصلحة والتي يتم استكمالها في حال النقصان بطلبات استيضاح أو طلبات تبرير تطلب من المكلفين الشكل الموالي يوضح خطوات إجراء الرقابة على الوثائق.



الشكل رقم (02) : خطوات إجراء الرقابة على الوثائق ( دليل الرقابة على الوثائق، مديرية الأبحاث والمراجعات 2009).

## 2- الرقابة الخارجية

يقصد بها الرقابة التي تتطلب إجراء معاينات خارج المكتب، ويتم هذا النوع وفق برمجة سنوية هما: مراقبة المحاسبة، والمراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية.

### 2-1 مراقبة المحاسبة:

نصت المادة 20 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية على أنها مجمل العمليات التي تتمثل في الفحص في عين المكان للمحاسبة والوثائق المحاسبية الأخرى للمؤسسة أو الشركة ومواجهتها بالتصريحات المكتتبه وكشوفات الربط الخارجية وبطاقات المعلومات إن وجدت، وكذا المعاينات المادية التي يجريها المحقق، وتكون مراقبة عامة تركز على مجمل الضرائب والرسوم، أو خاصة بالتركيز على ضريبة أو رسم معين.<sup>29</sup>

### 2-2 المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية:

ونصت المادة 21 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، وهي مجمل عمليات البحث والتفتيش المعمق بهدف الكشف عن فروقات محتملة بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف مقارنة مع لدى المصالح الجبائية من معطيات ومعلومات عنه، بحيث يمكن لمسير

<sup>29</sup> - المادة 20 - 1 من قانون الإجراءات الجبائية..

مؤسسة أن يخضع إلى: مراقبة المحاسبة فيما يخص نشاطه المهني، وإلى مراقبة معمقة بصفته شخص طبيعي.<sup>30</sup>

جدول رقم (04): تطور حصيلة الرقابة الجبائية في مواجهة التهرب الضريبي

VC	2008		2009		2010		2011		2012		2013		2014	
	Nbr de doss vérifiés	Produits des constatation	Nbr de doss vérifiés	Produits des constatation	Nbr de doss vérifiés	Produits des constatation	Nbr de doss vérifiés	Produits des constatation	Nbr de doss vérifiés	Produits des constatation	Nbr de doss vérifiés	Produits des constatation	Nbr de doss vérifiés	Produits des constatation
30														
62 109 223														
24														
1 845 352														
21														
2 548 713														
25														
67 812 701														
33														
123 803 515														
46														
191 096492														
61														
96 506 725														

<b>TOTAL</b>	<b>VP</b>	<b>VASFE</b>
36	0	6
66 782 595		4 673 372
39	9	6
2 276 326	215 487	2 15 487
30	4	5
33 523 363	25 487 435	5 487 215
33	8	0
83 102 117	15 289 416	
48	10	5
145 508779	15 483 254	6 222 010
71	9	16
224 461453	9 437 823	2 397 138
80	19	0
112 303045	15 796 320	0

#### الجدول الرابع:

نلاحظ من خلال الجدول أن عدد الملفات التي تمت مراقبتها محاسبيا في السنتين الأخيرتين يمثل تقريبا الضعف بالنسبة للسنوات الأولى، وهذا راجع إلى زيادة عدد المكلفين بالضريبة إلا أن عدد الملفات التي خضعت للمراقبة لا يعكس حجم التهرب الضريبي فمثلا خلال سنة 2013 كان عدد الملفات المراجعة المحاسبية 46 ملف وكان ناتج المراقبة 191096492 إلا أنه في سنة 2014 كانت التي تمت مراجعتها 61 ملف إلا أن نتيجة المراقبة كانت 96506725 وهي تمثل نسبة 50,50 % مقارنة مع سنة 2013.

#### المطلب الثالث : دور الرقابة الجبائية في تحصيل الإيرادات العامة:

جدول رقم (05) : يمثل نسبة نتيجة الرقابة الجبائية مع مجموع الإيرادات

السنوات	النسبة	نتيجة المراقبة	الإيرادات
2008	1,32 %	66782595	5023202000
2009	0,036 %	2276326	6300290000

8153600000	33523363	% 0,41	2010
6258709277	83102217	% 1,32	2011
7523161388	145508779	% 1,93	2012
7607125796	224461453	% 2,9	2013
7128686696	112303045	% 1,57	2014

من إعداد  
على  
السابقين.

المصدر:  
الطلبة بناء  
الجدولين

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة نتيجة الرقابة الجبائية مقارنة مع الإيرادات الإجمالية ضعيفة جداً، هذا الضعف قد يكون راجع إلى كون المكلفين لا يحاولون التهرب الضريبي وإما قد يكون ضعف الرقابة الجبائية أو كثرة الثغرات القانونية وهذا هو الراجح كون التهرب الضريبي بلغ أكثر من 200 مليار دج، وقد يكون راجع إلى عدم التعامل بالفوترة أصلاً كون الإدارة الجبائية تعمل وفق مستندات ثبوتية تقنية ودقيقة.

### خلاصة:

بعد أن قمنا بالزيارة الميدانية لمديرية الضرائب لولاية المسيلة، تعرفنا على مهام مختلف أنشطة أقسام التي تقوم بها الإدارة وعن مسار المراقبة الجبائية على المكلفين بالضريبة إلا أن نسبة تحصيل الرقابة الجبائية كانت قليلة جداً مقارنة مع الإيرادات المصرح بها إلا أنه هذا لا يعني عدم وجود تأثير على مكافحة والحد من ظاهرة التهرب الضريبي بل على العكس إلا أن مسؤولية مكافحة التهرب الضريبي لا تقتصر على الإدارة الجبائية بل على كل الهيئات ذات العلاقة.

## خاتمة عامة

من دراستنا النظرية والتطبيقية للموضوع تمكنا من معرفة مختلف الجوانب الجوهرية للموضوع، وتبين لنا الدور الذي تلعبه الضريبة في كونها أهم العناصر في مالية الدولة وصدرها أساسيا في تمويل إيراداتها لتغطية نفقاتها العمومية في مختلف الميادين والأنشطة للدولة، بل هي تمثل المرآة العاكسة لسياساتها ويبرز الدور الفعال للضريبة باعتبار أنها من أنجح وسائل تحقيق عدالة اجتماعية لارتكازها أساسا على الحد من الفوارق الاجتماعية السائدة عن طريق إعادة توزيع الدخل والثروات بين أفراد المجتمع، إضافة إلى كونها أداة معالجة لمختلف الظواهر الاقتصادية العامة من تضخم وركود وتأثيرها على المؤشرات الأخرى أهمها الادخار والاستثمار والإنتاج مما يجعل التهرب أهم عنصر في مالية الدولة يسبب إختلالات لها آثار وخيمة على الاقتصاد الوطني.

كما أضحي هاجسا يهدد استقرار الدولة ويقلص من دورها في التدخل في الحياة الاقتصادية نظرا للوضعية المزرية التي تعيشها البلاد اقتصاديا وماليا، تدهور العملة الوطنية، ضعف الإنتاج، التضخم، البطالة، ضعف الادخار ونقص محفزات الاستثمار.

رغم كل هذه التحديات، وجب على الدولة التصدي لهذه الظاهرة المعتمدة ومكافحتها أو على الأقل التخفيف من حدتها، وذلك أن القضاء النهائي على الظاهرة التهرب الضريبي يعد ضربا من الخيال، وفي هذا الصدد سيكون مستحيلا بلا شك القضاء النهائي على التهرب الضريبي، لكننا نأمل في أن يكون خاصية استثنائية بدلا من أن يعم انتشاره كما هو عليه في الوقت الراهن.

غير أن الوصول إلى نتائج مشجعة في مجال مكافحة التهرب الضريبي تفتضي بالدرجة الأولى توافر عزيمة جادة من كل الأطراف وعلى كل المستويات.

إن أول وسيلة ردعية يمكن من خلالها وضع حد ولو نسبيا، وبطريقة مباشرة لهذه المشكلة تلك المتمثلة في الرقابة الجبائية، التي هي من اختصاص الإدارة الجبائية، هذه الوسيلة التي تعتبر ضرورية نظرا لطبيعة الجبائي الذي يقوم في أساسه بشأن تحديد مبالغ لاقتطاعات الواجب دفعها عن طريق المكلفين على التصريحات التي يكتسبها هؤلاء.

يتعلق الأمر بتعزيز الإدارة للطاقات البشرية والمادية التي تكون في المستوى سواء من حيث الكم أو الكفاءة التي تولها للقيام بعملها على أحسن ما يرام ومن بين هذه الإمكانيات .  
ومما سبق يمكن طرح النتائج التالية:

كثرة الثغرات وتعددتها في النظام الجبائي أدت بالمكلفين إلى عدم قدرة المسيرين للنظام الجبائي على مواكبة هذه التغيرات مما أدى إلى ظهور الغش الضريبي وارتفاعه.  
عدم كفاءة الإدارة الجبائية ونقص تدخلها في التحقق من التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين.

النظام الجبائي يحمل في بذوره الغش والتهرب الجبائيين.

- الالتباس والخلط بين الغش والتهرب فهناك من يعتبرهما ظاهرة واحدة.
- للرقابة مجموعة كبيرة من أجرأت التي تضبط تدخل الإدارة الجبائية وتحمي المكلفين ويؤدي عدم احترامها إي بطلانها.
- التحقق المعمق ما هو إلا امتداد للتحقيق المحاسبي.

## قائمة المصادر والمراجع

## قائمة المصادر والمراجع:

### 1- قائمة الكتب

- 01- عطية عبد الواحد. مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، 2005،
- 02- د.محمد سليم وهبة، التهرب الضريبي-واقع وتوصيات،المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة و مكافحة الفساد،صنعاء،الجمهورية اليمنية،2010.
- 03- جامح احمد،علم المالية، (فن المالية العامة)، الجزء الأول،الطبعة2،دار النشر العربية،القاهرة
- 04- جهاد سعيد خصاونة، علم المالية والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العملي، ط1، دار وائل للنشر،عمان، الأردن، 2010،
- 05- محمد مرسي فهمي،سيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، القاهرة، مصر،1999
- 06- محمد الحلاق،آثار التهرب الضريبي من الناحية الاقتصادية،مجلة الاقتصاد،العدد 310، دمشق، سوريا، 1989،
- 07- عبد المجيد قدي،المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات، ط 2،الجزائر، 2005.

### 2- الرسائل والأطروحات:

- 08- يحيوي نصيرة، الغش والتهرب الضريبي، دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 1998
- 09- لأبدل زرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، رسالة ماجستير، علوم اقتصادية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2012
- 10- ساجي فاطمة، "الشفافية كأداة لتسيير المالية العامة"، رسالة ماجستير، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة تلمسان، 2011.
- 11- عزوز مناصرة، اثر الزكاة على الموازنة العامة للدولة في مجتمع معاصر، رسالة ماجستير، قسم الشريعة، جامعة باتنة، 2006-2007
- 12- بصديق محمد النفقات العامة في للجزائر في ظل الإصلاحات الاقتصادية، رسالة ماجستير .علوم اقتصادية، جامعة الجزائر، 2008\_2009
- 13- قرموش لينده، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص قانون جنائي، جامعة بسكرة، 2014
- 14- بدو لويزة، قاري حياة، الغش الضريبي و آليات مكافحته، دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية البويرة، مذكرة ليسانس فرع نقود مالية وبنوك، جامعة البويرة، 2011.
- 15- نور الدين بلاحة، عبد الحكيم معروف، محاربة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ليسانس، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2009.

### 3- المواقع الالكترونية:

- 01- <https://espoirmaghreb.wordpress.com> (15:30) (2016/04/29)
- 02- <http://gestion-economie.blogspot.com> (16:36) 2016/04/28
- 03- [faculty.ksu.edu.sa/Eman-Aqeel/Documents/ch6.pdf](http://faculty.ksu.edu.sa/Eman-Aqeel/Documents/ch6.pdf)

### 4- القرارات والمراسيم:

- 01- المادة 18 - 1 من قانون الإجراءات الجبائية
- 02- المادة 20 - 1 من قانون الإجراءات الجبائية..

03- المادة 21 من قانون الإجراءات الجنائية