جامعة عمار ثليجي – الأغواط

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم تسيير عمومي

مذكرة مقدمة لاستكمال نيل متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

في ميدان: علوم اقتصادية، والتسيير وعلوم تجارية

فرع: علوم التسيير، تخصص: تسيير عمومي

بعنوان:

دور الإدارة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي

دراسة حالة بالمركز الجواري للضرائب– الأغواط–

من إعداد الطالبين

- ✓ أنس لعروسي
- ✓ يوسف كادة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: .....

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ	الرتبة	الصفة
أحمد بوجلال	أستاذ التعليم العالي	رئيسا
يوسف رخرور	أستاذ التعليم العالي	مقررا
طاهر بعداش	أستاذ محاضر أ	ممتحنا

السنة الجامعية 2024/2023

جامعة عمار ثليجي – الأغواط

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم تسيير عمومي

مذكرة مقدمة لاستكمال نيل متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

في ميدان: علوم اقتصادية، والتسيير وعلوم تجارية

فرع: علوم التسيير، تخصص: تسيير عمومي

بعنوان:

دور الإدارة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي

دراسة حالة بالمركز الجواري للضرائب –الأغواط–

من إعداد الطالبين

- ✓ أنس لعروسي
- ✓ يوسف كادة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: .....

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ	الرتبة	الصفة
أحمد بوجلال	أستاذ التعليم العالي	رئيسا
يوسف رخرور	أستاذ التعليم العالي	مقررا
طاهر بعداش	أستاذ محاضر أ	ممتحنا

السنة الجامعية 2024/2023

بسم الله الرحمن الرحيم

الإهـــــــــــــداء

نهدي عملنا المتواضع وثمرة جهدنا

إلى عائلتينا وأحبابنا وزملائنا

وكل من ساعدنا في مشوارنا الدراسي

إلى وطننا الغالي

أنس ويوسف

شكر وعرفان

نتقدم بالشكر

إلى كل الأساتذة المخلصين

وإلى كل من ساهم

في تحسين ونمو البحث العلمي

الملخص

تعالج هذه المذكرة موضوع الرقابة الجبائية ودورها في محاربة التهرب الضريبي، استنادا إلى واقع الرقابة الجبائية في الجزائر والتحديات التي تواجهها، من خلال تطبيق الأشكال المختلفة للرقابة الجبائية ووسائلها القانونية وهياكل الإدارة الجبائية كإجراء يهدف إلى التحقق من مدى صحة المعلومات المصرح بها من قبل المكلفين الخاضعين للضريبة وزيادة الحصيلة الضريبية. من هذا المنطلق قمنا بإعداد هذه الدراسة التي تسعى لتوضيح دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي، وبالتالي تحقيق مداخيل هامة لميزانية الدولة وضمان بلوغ الأهداف المرجوة والمسطرة من طرف السلطات المعنية، ولأجل هذا قمنا بدراسة ميدانية بمركز الضرائب الجواري بولاية الأغواط ومصلحة الرقابة الجبائية، حيث تعرضنا للتحقيق المحاسبي وكيفية قيام المحققين بمهامهم على أكمل وجه باتباع كافة المراحل والإجراءات اللازمة وفي حالة امتناع المكلفين من القيام بمهامهم يتعرضون لغرامات وعقوبات، ثم توصلنا إلى استخلاص النتائج ومن بينها أن الرقابة الجبائية في الجزائر تحقق لخزينة الدولة إيرادات جبائية هامة بفضل الحقوق المستردة، بالإضافة إلى أنها تعمل على حماية الحصيلة الضريبية من الضياع من خلال المهام التي تقوم بها الإدارة الجبائية والأعوان الضريبيين، وتقديم الاقتراحات التي يمكن أن تخدم مركز الضرائب محل الدراسة قصد التوصل إلى نتائج أفضل في المستقبل.

الكلمات المفتاحية: إدارة جبائية، تهرب ضريبي، مكلف بالخزينة.

Abstract

To maintain the financial performance of these companies, whether they are private or affiliated with the state, the fiscal factor must be taken into consideration because of its repercussions on their financial performance, in light of the state's interest in financing public disgrace through taxes.

Therefore, companies should pay attention to fiscal management in order to reduce fiscal costs, including reducing fiscal risks, and giving a sound picture of their financial performance. The impact of the fiscal effectiveness of the Algerian Water Corporation in reducing its fiscal costs was highlighted. In order to achieve this goal, the interview tool and financial documents from In order to identify the importance of fiscal management and its effectiveness in the institution.

The study found several results, the most important of which are: The institution is subject to various taxes and fees and is committed to submitting tax declarations within the specified deadlines, as it is somewhat far from fiscal effectiveness because there is no special interest in the conduct of tax operations.

Keywords: fiscal process, fiscal effectiveness, fiscal management, fiscal privileges, fiscal costs.

قائمة المحتويات

الإهداء	III
الشكر	V
الملخص	VI
Abstract	VII
قائمة المحتويات	VIII
قائمة الجداول	X
قائمة الأشكال	X
قائمة الملاحق	X
المقدمة	أ
الفصل الأول: هيكلة وتنظيم الإدارة الجبائية	
تمهيد	2
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للإدارة الجبائية	3
المبحث الثاني: التزامات وحقوق الإدارة الجبائية ومقومات نجاحها	9
خلاصة الفصل	15
الفصل الثاني: طرق ووسائل الإدارة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي	
تمهيد	17
المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي	18

المبحث الثاني: الطرق الإجرائية والوقائية لمحاربة التهرب الضريبي	25
خلاصة الفصل	46
الفصل الثالث: دراسة حالة بالمركز الجواري للضرائب	
تمهيد	48
المبحث الأول: الإطار التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب ومركز الضرائب	49
المبحث الثاني: عرض ومناقشة النتائج	56

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-3	أهم الضرائب والرسوم العائدة لبلدية الأغواط خلال الفترة 2015-2018	57
2-3	بنية الجباية المحلية لبلدية الأغواط خلال الفترة 2015-2018	58
3-3	مبالغ التهرب الضريبي خلال الفترة 2015-2018	60
4-3	حصيلة التحقيق الضريبي خلال الفترة 2015-2018	60
5-3	حصيلة نسبة التحقيق بالنسبة لمجموع التهرب الضريبي خلال الفترة 2015-2018	61
6-3	حصيلة نسبة التحقيق بالنسبة لمجموع الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة خلال الفترة 2015-2018	62

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1-3	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب-الأغواط-	50
2-3	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	52

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة

مقـــــدمـــــة

مقدمة

لم تعد الضريبة أداة لتحقيق هدف مالي فحسب بل صار لها أهداف وغايات متعددة اقتصادية واجتماعية وسياسية وعليه فقد أصبح للدولة في الوقت الحاضر دور مهم في الحياة الاقتصادية مهما كان النظام أو البنيان الاقتصادي السائدين فيها سواء أكانت هذه الدولة رأسمالية أم اشتراكية متقدمة أم في طور النمو حيث أصبح للضارئب أهمية كبيرة لتحقيق أهداف الدولة في الاستقرار الاقتصادي والتنمية والعدالة فضلا عن الهدف التقليدي وهو تمويل الموازنة العامة للدولة.

تعتبر الضريبة من أهم الموارد المالية للدولة لتمويل نفقاتها العمومية، إلا أن هناك معوقات تقلص وتقلل من هذه المصادر والموارد ونذكر منها ظاهرة التهرب الضريبي والتي تفقد النظام الضريبي أهمية وفعالية على المستوى الاقتصادي والمالي وتهدد وجوده.

فالتهرب الضريبي قد يمس الاقتصاد ككل بما أنه يصيب الضريبة لكونه يؤدي إلى استنزاف الموارد الضريبية التي كان من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة وصرفها فيما يحقق العدالة الاجتماعية وذلك من خلال المشاريع التنموية المختلفة للدولة.

كما تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي قديمة وليست وليدة الوقت الحاضر إلا أنها تعددت صورها وأشكالها عبر الزمن سواء من حيث الأدوات والوسائل المستعملة مشكلة بهذا خطرا كبيرا على الاقتصاد، فهي لا تخص منطقة محددة أو فترة زمنية محددة بل صارت هذه الظاهرة في جميع دول العالم لصيقة بالضرائب.

انطلاقا مما سبق يمكن طرح الإشكالية الآتية:

أ. الإشكالية الرئيسية

ما مدى فعالية الادارة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي وماهي الوسائل الممكنة لتعزيز هذه الفعالية ؟

ب. الإشكاليات الفرعية

- ماهو دور الإدارة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي؟
- ما التهرب الضريبي وطرق محاربته؟

ت. فرضيات الدراسة

الفرضيات تتمثل في:

- كفاءة الإدارة الجبائية لها دور كبير في التأثير على الأداء الجبائي للمؤسسة.
- فهم التزامات وحقوق الإدارة الجبائية بإمكانها أن تكون خطوة أولى لمواجهة التهرب الضريبي.

ث. مبررات اختيار الموضوع

أسباب اختيار الموضوع هي:

- الرغبة والميول الشخصي في المواضيع الجبائية خاصة في ظلالتحولات الاقتصادية التي تستدعي الاعتماد أكثر على الجباية كمورد هام للدولة.
- إهمال العنصر الجبائي في بعض المؤسسات.
- التساؤلات إلى أسباب لجوء المكلفين بالضريبة إلى التهرب الضريبي.
- التعرف على واقع الممارسات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية.

ج. أهمية الدراسة

تكمن أهمية البحث في:

- تسليط الضوء على الفعالية الجبائية لدى المؤسسة الاقتصادية ومدى قدرتها على مواجهة مشكلة التهرب من الضريبة والتعرف إلى أهم الأسباب التي تدفع إلى التهرب الضريبي ومعرفة الطرق والوسائل المتبعة لدى الأشخاص في التهرب الضريبي.
- التعرف على الوسائل والطرق التي يجب اتباعها من أجل مكافحة التهرب ووضع حدود وقوانين رادعة وصارمة موضع التطبيق لمكافحة هذه الظاهرة.
- إشكالية المخاطر الجبائية للمؤسسات تشغل بال العديد من المؤسسات ومن هذه الدراسة يمكن أن نبرز الدور الفعال للإدارة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

ح. أهداف الدراسة

أهداف البحث تتمثل في:

- ✓ التعرف على النظام الجبائي للمؤسسة الاقتصادية، والتعريف بمختلف الوسائل لمكافحة التهرب الضريبي.
- ✓ التعرف على المزايا والخيارات الجبائية التي يمنحها القانون الجبائي للمؤسسة الاقتصادية.
- ✓ إبراز مدى اهتمام المؤسسة الاقتصادية للتسيير الجبائي.
- ✓ تغيير النظرة السلبية الشائعة عن الجباية والتأكيد على أهميتها الرقابية والاقتصادية.

خ. حدود الدراسة

الحدود المكانية: من أجل التعرف على واقع الممارسات الجبائية قمنا باختيار المركز الجواري للضرائب بولاية الأغواط كعينة من المؤسسات الاقتصادية.

الحدود الزمنية: من أجل معالجة الإشكالية المطروحة والإجابة على الإشكاليات الفرعية المطروحة تم الاعتماد على فترة أربع سنوات لدراسة الوضعية المالية والجبائية للمؤسسة وتقييم التسيير الجبائي في المؤسسة من سنة 2022 إلى 2024.

د. المنهج المتبع في الدراسة

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وللإجابة عن الأسئلة وإثبات الفرضيات اعتمدنا في الجانب النظري على المنهج الوصفي، وكذلك إجراء منهج تحليلي وصفي في الجانب التطبيقي وهذا من أجل إسقاط الجانب النظري على ماهو موجود في أرض الواقع.

الأدوات المستخدمة: تم الاستعانة بمجموعة من الأدوات بالنسبة للدراسة النظرية والدراسة الميدانية والتي كانت كالتالي:

- في الجانب النظري تم الاعتماد على المذكرات والمقالات والتشريعات والتي لها علاقة بالموضوع.
- أما الجانب التطبيقي تم الاعتماد على المقابلة وكانت مع رئيس مصلحة المحاسبة والمالية.
- الاطلاع على مختلف وثائق المؤسسة.

ذ. صعوبات الدراسة

- تحفظ كبير في المعلومات.
- قلة المراجع الخاصة بالموضوع الجبائي.
- الممارسة الجبائية تكون دائما على مستوى مقر الشركة الأم.

ر. هيكل الدراسة

لمعالجة الجوانب المختلفة للموضوع، فقد قمنا بتقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول:

فصلين خاصين بالجانب النظري إذ قمنا في الفصل الأول بتقديم هيكلة وتنظيم الإدارة الجبائية الذي قمنا بتقسيمه إلى مبحثين:

-الإطار المفاهيمي للإدارة الجبائية في المبحث الأول؛

- التزامات وحقوق الإدارة الجبائية ومقومات نجاحها في المبحث الثاني.

وفي الفصل الثاني تطرقنا إلى طرق ووسائل الإدارة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي، وقد قمنا بتقسيمه إلى مبحثين:

- ماهية التهرب الضريبي في المبحث الأول؛

- والطرق الإجرائية والوقائية لمحاربة التهرب الضريبي في المبحث الثاني.

وخصصنا الفصل الثالث للجانب الميداني بدراسة الحالة في المركز الجواري لولاية الأغواط من خلال مبحثين:

- تقديم وتعريف بالمؤسسة محل الدراسة؛
- تحليل وعرض النتائج.

الفصل الأول

هيكلة وتنظيم الإدارة الجبائية

تمهيد

تعتبر الرقابة الجبائية إحدى الأدوات الفعالة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة، وكذا تطبيق القوانين الجبائية بهدف مكافحة التهرب الضريبي وتنظيم وتوجيه المكلفين بالضريبة، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات بهدف تصحيحها وتقويمها, ولتبسيط أكثر للمفاهيم حاولنا التطرق في هذا الفصل لتقديم هيكلة وتنظيم الإدارة الجبائية الذي قمنا بتقسيمه إلى مبحثين:

- الإطار المفاهيمي للإدارة الجبائية في المبحث الأول.
- التزامات وحقوق الإدارة الجبائية ومقومات نجاحها في المبحث الثاني.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للإدارة الجبائية

منح القانون الإدارة الجبائية حقوقا وصلاحيات من شأنها أن تسمح لهذه الأخيرة بعملية التحصيل الضريبي باعتبارها المكلف بتطبيق التشريع الضريبي والتحقق من سلامة ذلك التطبيق وبالتالي تحسين دور الإدارة الجبائية ورفع كفاءتها واقتراح التعديلات والتشريعات الجبائية قصد تحسين كفاءة النظام الجبائي والحد من ظاهرة التهرب الضريبي. سنتناول في هذا المبحث العناصر الأساسية المتعلقة بالإدارة الجبائية، ففي المطلب الأول سيتم التطرق إلى مفهوم الإدارة الجبائية، وفي مطلبه الثاني سنتحدث عن وظائف الإدارة الجبائية، أما المطلب الثالث ففيه علاقة الإدارة الجبائية بالمكلف بالخزينة.

المطلب الأول: تعريف الإدارة الجبائية

لقد تم إعطاء العديد من التعاريف للإدارة الجبائية نذكر منها:

– **التعريف الأول**: الإدارة الجبائية هي الإدارة التي تختص بتنفيذ القوانين الجبائية والتحقق من سلامة تطبيقها، حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق الممولين من جهة أخرى، واقتراح التعديلات والتشريعات الجبائية التي ترقى بالنظام إلى درجات من الإتقان وتساعد المجتمع على تحقيق أهدافه. [1]

– **التعريف الثاني**: الإدارة الجبائية هي الهيئة أو المنظمة العامة المختصة بحساب واقتطاع وتحصيل أنصبة مالية من عند المكلفين من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين في سبيل تغطية النفقات العامة للدولة، وتقديم خدمة للسياسة الوطنية الحكيمة. [2]

– **التعريف الثالث**: الإدارة الجبائية هي إحدى طرفي العلاقة الجبائية وتقع على عاتقها كسب ثقة المكلف بأن تعامله باحترام لتحسين العلاقة التي تربط بينهما، إذ يمكن لها اقتراح التعديلات والتشريعات التي تراها مناسبة بحكم تواصلها المباشر مع المكلف، وتعتبر جزء لا يتجزأ من الإدارة العامة، إذ تشكل مزيجا من العناصر الإدارية والمالية والقانونية وتكمن أمثلية النظام في إسناده على أسس ودعائم من القواعد المالية والقانونية، وتعتبر أيضا الكفأة من حيث آليات تحقيق العدالة، لذا كان لزاما التطلع لإيجاد إدارة جبائية ذات كفاءة عالية مع حدوث أي اختلال

[1] حامد عبد المجيد دراز، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، جامعة الإسكندرية، ص93.

[2] محفوظ مريعي، **تنظيم وصلاحيات الإدارة الجبائية في ظل إصلاحات الجيل الثالث للإدارة الجبائية الجزائرية**، رسالة لنيل شهادة الدكتوراة، تخصص قانون عام، فرع إدارة مالية، جامعة الجزائر1، 2017/2016، ص19.

مابين وظائف الإدارة وإمكانياتها، فمستوى كفاءة الإدارة الجبائية كثيرا ما يكون هو الفيصل في إمكانية تحقيق أهداف السياسة الجبائية من عدمها، لذلك فإنه يجب أن يراعى عند تقسيم النظام الجبائي اختيار تلك الأنواع من الضرائب التي يمكن للجهاز الضريبي إدارتها بكفاءة عالية. [1]

– **التعريف الرابع**: إن الإدارة الضريبية تعرف بذلك الجهاز الفني الذي يتمتع بالشرعية القانونية والذي يتحمل مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي ويعمل كهمزة وصل بين المكلفين بالضريبة والنظام الضريبي، وتعتبر الإدارة الضريبية عامل أساسي ومحرك للإصلاح الجبائي، إذ أنها هي التي سوف تقوم بتطبيق مختلف الإجراءات والتشريعات وتحسيس المكلف بها، فالتشريع الجبائي وحده غير قادر على تحقيق أهداف السياسة الجبائية ما لم تتوافر إدارة ضريبية تتميز بدرجة عالية من الكفاءة، إذ أن (النظام الضريبي الأحسن تصورا لا تكون له قيمة إلا بفضل الإدارة التي تطبقه). [2]

– **التعريف الخامس**: تمثل إدارة الضرائب مجموع الهيئات العامة وما تتفرع إليه من فروع وما تتضمنه من درجات وظيفية متعددة والتي تشكل بمجملها مجموعة العمليات التي تهدف إلى تطبيق وتنفيذ قانون الضريبة[3].

المطلب الثاني: وظائف الإدارة الجبائية

يكاد يجمع الكل أن يكون تنظيم إدارات الضرائب وفقا لمبدأ "مركزية التوجيه، ولامركزية التنفيذ" وهنا ينبثق نوعين من الوظائف عن الإدارة الضريبية وهما:[4]

الفرع الأول: وظائف الإدارة المركزية (العامة)

ومن هذه الوظائف:

1– وظيفة التخطيط: يهتم التنظيم في مجال الإدارة الجبائية على حصر مهام الإدارة الجبائية في ظل النظام السائد، ثم تشكيل الهيكل التنظيمي وتحديد أفراد الإدارة وتفويض كل فرد السلطات والصلاحيات التي تمكنه من أداء أعماله على الوجه الأمثل.

[1] المالك عيشاوي وآخرون، **إمكانية تطبيق نظام جباية الضرائب الإلكترونية باستخدام بطاقة القياس المتوازن**، دراسة ميدانية لمديرية الضرائب ولاية أدرار، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص جباية المؤسسة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، 2015/2014، ص22.

[2] منور أوسرير، أحمد حمو، **جباية المؤسسات**، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، الجزائر، 2009 ، ص77.

[3] يحياوي نصيرة، **الضرائب الوطنية والدولية**، الأوراق الرقاء، الجزائر، 2010، ص 189.

[4] جمال أبو يونس، **إدارة الضرائب المباشرة في فلسطين**، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2003، ص 3.

2- وظيفة التوجيه: يتضمن التوجيه إعداد النماذج المتعلقة بكافة عمليات الإدارة الجبائية وإصدار التفسيرات المتعلقة بها، ثم إيصال كل التوجيهات للمسؤولين وترغيبهم للعمل بها والإشراف على تطبيقها قصد ضمان تظافر الجهود وتوحيد المعاملة بين فروع الإدارة الجبائية.[1]

3- وظيفة إدارة القوى العاملة: وهي تتضمن النقاط التالية:

- اختيار أكفأ الموظفين للعمل بالإدارات الجبائية؛
- تدريب الموظفين وإعدادهم لممارسة أعمالهم التخصصية؛
- تحسين أوضاع العاملين ماديا واجتماعيا لكسب إخلاصهم للعمل؛
- توفير كافة الإمكانيات اللازمة لتهيئة الجو الملائم للعمل كاتساع حجرات المكاتب...إلخ.

4- وظيفة المتابعة والرقابة: تسمح الرقابة في مجال الإدارة الجبائية بتقييم إنجازات الإدارة وتحديد أهداف التخطيط الضريبي والعمل على تجنبها واكتشاف الأخطاء والانحرافات قصد تحليلها ومعالجتها بشكل يضمن عدم تكرارها في المستقبل بالإضافة إلى متابعة تقارير الإدارات التنفيذية والتأكد من صحتها ودقتها.[2]

الفرع الثاني: الوظائف التنفيذية

يمكن تلخيص أهم وظائف الإدارة التنفيذية بما يلي:

1- التخطيط قصير الأجل: ويكون ذلك من خلال وضع خطط العمل السنوية لجميع أقسام الإدارة التنفيذية وينبثق أساسا من الإطار العام للخطة الضريبية التي حددتها الإدارة.[3]

2- حصر الممولين: هي العملية التي يتم بمقتضاها تحديد الأشخاص الخاضعين لكل ضريبة وتنطبق عليهم أحكام القوانين الضريبية، وتدوين أسمائهم في سجلات الإدارة الضريبية.

3- ربط الضريبة: المقصود بمرحلة ربط الضريبة كافة الإجراءات والخطوات التي تتبعها الإدارة التنفيذية منذ استلامها لإقرار الممول حتى يتم تحديد دين الضريبة المستحقة على الممول بصفة نهائية، فهي تشمل عمليات الفحص والربط والمراجعة وإخطار الممول بالنتيجة.

---

[1] شريف مصباح أبو كرش، **إدارة المنازعات الضريبية**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 19 .

[2] منور أوسرير، أحمد حمو، **مرجع سابق**، ص78.

[3] حامد عبد المجيد دراز، **مرجع سابق**، ص153.

4- تحصيل الضريبة: عندما يتم تحديد دين الضريبة المستحقة على الممول بصفة ائية وتصبح الضريبة واجبة الأداء يحول الملف للتحصيل، وتحديد المبالغ التي دفعها خلال العام سواء عن طريق الحجز من المنبع أو الأقساط أو ما سدده من واقع الإقرار عند تقديمه.

5- المتابعة والرقابة: تختلف مهام المتابعة والرقابة على مستوى الإدارات التنفيذية عنها على مستوى الإدارة المركزية ويتمثل الاختلاف في الإجراءات لرفع الدعاوى المدنية والجنائية ومتابعتها، والثانية تعنى بمكافحة التهرب الضريبي في النطاق الجغرافي للإدارة التنفيذية. ومع ذلك فإنهما يشتركان في متابعة تحقيق أهداف الخطة واستخراج الإحصاءات وتحليل البيانات.

المطلب الثالث: علاقة الإدارة الجبائية بالمكلف بالخزينة

تسعى الإصلاحات الضريبية دوما إلى تخفيف حدة التوتر الموجودة بين المكلف والإدارة الضريبية، قصد إحداث تجاوب وتصالح من شأنه أن يقلل حالات التهرب، وذلك بكسب ثقة المكلف والذي يكون ثمرة لعلاقة حسنة مع الإدارة، لذلك يجب أن تكون العلاقة قائمة على مبدأ من العلاقات الإنسانية بعيدا عن العداوة والحساسيات موجهة نحو إضفاء روح التعاون والتضامن بين المكلف والإدارة الضريبية.

وقصد تحسين تلك العلاقة يجب مراعاة الإجراءات التالية:[1]

أولا: نشر الوعي الضريبي

يعتبر المكلف الطرف المباشر في عملية التهرب، لذلك يجب تنمية وعيه الضريبي وإقناعه بالواجب الضريبي، حتى تصبح سلوكاته أكثر عقلانية، ومن أجل نشر الوعي الضريبي يجب اتخاذ الإجراءات الآتية:

- القيام بحملات توعية لجميع المكلفين باختلاف مستوياتهم حتى يدرك المكلفين واجباتهم الضريبية، ومن أجل ذلك تستعمل إدارة الضرائب شتى الطرق مثل الصحافة المكتوبة والمسموعة، وكذا تنظيم ملتقيات وأبواب مفتوحة عامة حول النظام الضريبي ومستجداته.

[1] مليكة معاشو، **آليات مكافحة التهرب الضريبي**، مذكرة لنيل شهادة ماستر، التخصص: قانون جنائي وعلوم جنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة د. الطاهر مولاي – سعيدة–الجزائر، 2015-2016، ص 50.

- تحسيس المكلف بأهمية دفع الضريبة كونها تمثل مساهمة في مالية الدولة والتي تخصص للقيام بالخدمات العامة بانتهاج سياسة اتفاقية رشيدة حتى تكتسب احترام وثقة المكلف بالضريبة. بالمقابل يجب أن تزرع في نفوس المواطنين نظرة سيئة لأولئك الذين يتهربون من دفع الضريبة.
- التعريف بالضريبة وأهدافها من خلال تعميمها في البرامج التربوية قصد إرساء ثقافة لدى المواطن.

ثانيا: تكوين وإعلام المكلف

يهدف تكوين وإعلام المكلف إلى تحويل ذلك المكلف من معارض عن أداء الضريبة إلى مكلف ملتزم، وذلك بالتقرب أكثر إليه، باتباع سياسة تكوينية وإعلامية رشيدة، من خلال تثقيف المكلف وإطلاعه بمختلف المستجدات والتعديلات التي يشهدها النظام الضريبي. وتستعين الإدارةالضريبية بالصحف والمنشورات والمجلات الدورية لإبراز مستجدات النظام الضريبي،[1] وتفسير الإجراءات الضريبية، وإزالة الغموض الذي قد تتضمنه النصوص القانونية.كما يجب إقامة مكاتب على مستوى مصالح الإدارة الضريبية توكل لها مهمة شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين، ويجب أن تسير هذه المكاتب من طرف موظفين مؤهلين بالوظيفة الموكلة إليهم، ويسعون إلى تحسين العلاقة مع المكلفين من خلال حسن الاستقبال والاستجابة لمختلف تساؤلات المكلفين.

ثالثا: تحسين العلاقات الإنسانية

تعد العلاقات الإنسانية من أهم الوسائل ذات الأثر البالغ على نفسية المكلف، بحيث تعمل على تحسين تصرفات الموظفين بالإدارة الضريبية تجاه المكلفين، وتخفيض حدة التوترات التي قد تحدثها الضريبة.ولتحقيق ذلك يجب إحداث برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين بالإدارة الضريبية والهادفة إلى تحسين المعاملة تجاه المكلفين.[2]

رابعا: الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية إجراء ضروريا لمكافحة التهرب الضريبي كما تكتسي أهمية بالغة وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي التصريحي من طرف المكلفين والذي لا يعكس الحقيقة، ولذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف على مختلف المخالفات المرتكبة، ولكن كذلك لتحسين هذه الرقابة يجب تكوين الموظفين تكوينا جيدا في مجال الرقابة الجبائية وتحسين قنوات الاتصال للموظف للحصول على المعلومة والذهاب للرقمنة أو

[1] Fiscalite directe,actes du seminaire organise par; DGI en collaborationavec FMI.OP.cit, 2007,p142.

[2] مراد ناصر،**التهرب والغش الضريبي في الجزائر**، ط 2،دار قرطبة للنشر والتوزيع،الجزائر، 2009، ص 31.

كذلك ضمان حقوق المكلفين من تقديم لهم كل ما هو قانوني للرقابة الجبائية كالإشعار بالتحقيق واحترام مدة التحقيق ... إلخ.

خامسا: أهمية التعاون الدولي في معالجة التهرب الضريبي

بالرغم من المجهودات التي تقوم بها الدولة في مكافحة التهرب الضريبي داخليا إلا أن هذا لا يكفي، مما يجعل التعاون الدولي ضرورة حتمية وذلك للوقوف أمام مبيضي الأموال كذلك الوقوف أمام مضخمي الفواتير والمعاملات الوهمية مع الخارج، ولهذا وجب على الدولة التوقيع على معاهدات دولية لمكافحة التهرب الضريبي أو اتفاقات ثنائية مع دولة أخرى أو التفاعل مع هيئات دولية كمنظمة الأمم المتحدة في مكافحة التهرب الضريبي، حتى تتمكن الإدارة الضريبية من كشف رؤوس الأموال المهربة إلى الجهات الضريبية التي توفر المناخ المناسبوالملائم لنشاط الشركات المتعددة الجنسيات وهذه الظاهرة كثرت في ظل العولمة.[1]

[1] زهرة حبو، إلياس نجمة، **التهرب الضريبي الدولي**، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 27، جامعة سوريا، دمشق، 2011، ص43.

المبحث الثاني: التزامات وحقوق الإدارة الجبائية ومقومات نجاحها

سنتناول في هذا المبحث ثلاث مطالب، ففي المطلب الأول سيتم التطرق إلى حقوق الإدارة الجبائية، وفي مطلبه الثاني سنتحدث عن التزامات الإدارة الجبائية تجاه المكلف بالخزينة، أما المطلب الثالث فسنتطرق فيه إلى إمكانيات الإدارة الجبائية ومقومات نجاحها.

المطلب الأول: حقوق الإدارة الجبائية

حدد المشرع الجزائري مجموعة من الصلاحيات والحقوق للإدارة الجبائية تجاه المكلفين بالضرائب أثناء تأديتها لمهمتها الرقابية، تتمثل باختصار فيما يلي:[1]

الفرع الأول: حق الاطلاع

بمقتضى المواد 39 إلى 316 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الذين هم من رتبة مراقب على الأقل الاطلاع على دفاتر المكلف ومستنداته قصد الحصول على المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق والتأكد من صحة المعلومات المصرح بها في الملفات مع التزامهم بالسر المهني. ويمارس هذا الحق على الهيئات الموالية:

1- حق الاطلاع على الإدارات العمومية: حسب المادة 39 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة أن تتحجج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة الجبائية.

2- حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة: حسب المادة 312 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 200 من قانون الإجراءات الجبائية، يتعين على جميع التجار والشركات أن يقدموا عند كل طلب من أعوان الإدارة الجبائية الدفاتر والوثائق والمستندات المطلوبة منهم لغرض التحقيق والرقابة.

3- حق الاطلاع لدى المؤسسات المالية والبنوك: حسب المادة 312 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يسمح لأعوان الإدارة الجبائية بالاطلاع على الكشوفات والحسابات البنكية للمكلفين.

[1] عبد الرحمان مغاري، بلال شيخي، **دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر**، جامعة بومرداس، مجلة دراسات جبائية، العدد 02، جوان 2013، ص 38-39.

الفرع الثاني: حق الرقابة

ويتمثل هذا الحق في كل العمليات التي تسمح بالتحقق من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف ومقارنتها بالمعلومات المتحصل عليها من الجهات الخارجية. وهذا ما يحققه الفحص المحاسبي والفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

الفرع الثالث: حق استدراك الأخطاء الإدارية

وفقا للمادة 327 من نفس القانون السابق يجوز للإدارة الجبائية استدراك كل خطأ مترتب سواء من نوع الضريبة أو في مكان فرضها. وحدد الأجل القانوني لاستدراك الخطأ بأربعة (04) سنوات وفقا للمادة 326 من نفس القانون السابق.

المطلب الثاني: التزامات الإدارة الجبائية تجاه المكلف بالخزينة

تعتبر إدارة الضرائب إحدى الإدارات العامة حيث تلتزم بالالتزامات العامة التي يشار إليها في القانون الإداري أو تنظيمات الإدارة العامة، وكونها إدارة متخصصة في ربط الضرائب وتحصيلها فتفرض عليها التزامات في هذا المجال رغم عدم وجود نصوص صريحة تحدد ذلك وسنتطرق إلى هذه الالتزامات فيما يلي:[1]

الفرع الأول: التزامات الإدارة الجبائية العامة

سيتم التطرق إلى ثلاث نقاط رئيسية تمثل التزام الإدارة العامة:

1- التطبيق الصحيح للقانون وعدم إصدار تفسيرات متناقضة: حيث تلتزم كل الإدارات والهيئات بتطبيق القانون وبالتالي فهي ملزمة بمراعاة جانب الصحة والدقة في تطبيق تلك القوانين.

2- عدم تعسف الإدارة الجبائية في استخدام السلطات المخولة لها: فالقوانين والدساتير تلزم كل إدارة عدم التعسف في استخدام الحقوق والسلطات الممنوحة لها بواسطة القانون.

3- احترام حرية المكلف فهو يتمتع بحماية القانون: والإدارة الجبائية بوصفها تتعامل مع المكلفين كأفراد فهي ملزمة بمراعاة هذا الحق من جانب:[2]

[1] أمين الساعاتي، **أصول علم الإدارة**، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر، 1997، ص 23.

[2] حمود القيسي وآخرون، **الوجيز في القانون الإداري**، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 1998، ص 155.

- عدم التدخل في الحياة الشخصية للمكلف؛

- حق المكلف في الدفاع عن نفسه والاعتراض؛

- احترام وقت المكلف.

الفرع الثاني: التزامات الإدارة الجبائية الخاصة

من أهم الالتزامات التي تقع على عاتق الإدارة الجبائية ما يلي:

- الالتزام بسرالمهنة، وذلك ليس حكرا على الإدارة الجبائية وحدها وإنما يعتبر إلزاما على كل الإدارات العامة في الدولة؛
- عبء الإثبات في بعض الحالات التي تقع على عاتق الإدارة الجبائية؛
- الالتزام بإشعار المكلف وإخطاره وهو من اختصاصات هذه الإدارة، فمن واجبها تبليغ المكلف وإشعاره بقراراربط الضريبة وقيمتها؛
- الالتزام بإعلام المكلف بحقوقه وواجباته، وهذا له مزايا وفوائد للإدارة الجبائية والمكلف على حد سواء؛
- الالتزام برد المبالغ المحصلة وهذا يعتبر من الالتزامات القانونية بالنسبة للإدارة الجبائية.

المطلب الثالث: إمكانيات الإدارة الجبائية ومقومات نجاحها

الفرع الأول: إمكانيات الإدارة الجبائية

تميزت الإدارة الجبائية بالضعف الناتج عن نقص فادح في الإمكانيات البشرية، من حيث عددها وعدم كفايتها وعدم كفاية الإمكانيات والوسائل المادية التي كانت دون المستوى المطلوب ونلخص هذه الإمكانيات في النقاط الآتية:

- يتجسد ضعف الإمكانيات البشرية فيمظهرين أحدهما يغطي الجانب الكمي والآخر يغطي الجانب الكيفي:
  - من الناحية الكمية: أمام الانفتاح الاقتصادي الذي عرفته الجزائر منذ الاستقلال إلى غاية سنة 2000، وما انجر عنه من زيادة في عدد المشاريع الاقتصادية، خاصة بعد التخلي التدريجي للتسيير الإداري

كأسلوب التسيير الاقتصادي وفتح الباب للمبادرات الفردية وأصحاب رؤوس الأموال للاستثمار في شتى الميادين، كانت النتيجة الحتمية لذلك ارتفاع في عدد المكلفين والملفات المعروضة للدراسة بشكل كبير، لكن هذه الزيادة في عدد المكلفين لم تسايرها زيادة مماثلة من الناحية الكمية لأعوان الإدارة وموظفي الإدارة الضريبية، حيث أن هذه الأخيرة وجدت نفسها أمام مهام ضخمة يصعب التحكم فيها من جهة، ومن جهة أخرى فإن الإصلاحات الجبائية التي دخلت حيز التطبيق بالإضافة إلى إعادة تنظيم الإدارة الضريبية التي نشأ عنها بموجب المديريات الجهوية للضرائب، ولكن الملاحظ هو عدم التكافؤ بين وظائف هذه الإدارات وإمكانياتها البشرية.

- من ناحية الكفاءة:أدت الهجرة الجماعية للإطارات الاستعمارية فجر الاستقلال إلى تعطل وشلل تام للإدارة الجزائرية في شتى المجالات،ولما كانت الحاجة ملحة ومستعجلة لتوفير الحد الأدنى من التسيير وخاصة تلك المتعلقة بالجانب التنظيمي والمالي، استوجب شغل المناصب الشاغرة بموظفين قليلي الخبرة والتأهيل،[1] مما انعكس سلبا بمرور الوقت على فعاليتها، لكن العامل الاستعماري ودوره في توريث إدارة جبائية قاصرة يبقى عاملا نسبيا.

- إن إنشاء المديريات الفرعية سنة 1985 استوجب عددا كبيرا من الإطارات لتقلد مناصب في غاية الأهمية كتلك المناصب الخاصة بنواب المدراء ورؤساء المكاتب غير أن هذه الإطارات قد تم استقدامها من مختلف مفتشيات وقباضات الضرائب المختلفة هذا التجديد لم يأت إلى حد ما بالنتائج المرجوة منه نتيجة للوضعية التي آلت بعد ذلك إليها الهياكل القاعدية والمتمثلة في المفتشيات والقباضات التي تم تسييرها من طرف أعوان إداريين لا يملكون الخبرة اللازمة لإدارة هذه المصالح إذ يفتقرون إلى دراية بالقواعد الأساسية للجباية وكان لهذا أثر بالغ الخطورة نظرا لكون عمليات تحديد أوعية مختلف الضرائب والرقابة تتطلب الخبرة والتجربة من بين العوامل التي ساعدت أيضا على عدم اكتمال كفاءة أعوان الإدارةالضريبية ذلك التنظيم الداخلي والمتمثل في الفصل بين المصالح الذي كان العمل به إلى غاية 1994 مما جعل الأغلبية الساحقة من الأعوان تجهل أنواع الضرائب الأخرى والقواعد الخاصة بها، وهذا راجع لغياب دورات، أو برنامج مسطر من الإدارة لتمكنهم من الإلمام بمختلف أنواع الضرائب تماشيا مع الظروف الاقتصادية الراهنة.
- من بين العراقيل الرئيسية التي تحد من فعالية الإدارة الضريبية تلك المتعلقة، بالإمكانيات والوسائل المادية، هذه الأخيرة تعيق نجاح الإصلاحات الجبائية، فبالنسبة للمقرات التي يزاول فيها الموظفون مهامهم لا يتوفر بعضها على أدنى شروط العمل الفعال والمريح، وما نلاحظه أن طبيعة مهام بعض مصالح الإدارة الضريبية

[1] منور أوسرير، أحمد حمو، **نفس المرجع السابق**، ص 80.

تتطلب الحركة الدائمة والتنقل المستمر، ورغم الضروريات التي تقتضيها هذه المهام من وسائل للتنقل من سيارات وما إلى ذلك، إلا أن معظم مصالح الإدارة الضريبية عبر التراب الوطني المكلفة بهذه المهام لا تتوفر على الوسائل اللازمة لتنقلها بالإضافة إلى نقص اللوازم الضرورية لعمل المكاتب هذا إلى جانب انعدام أجهزة التسيير الحديثة وأدنى تقنيات معالجة المعطيات والإحصائيات التي تصل إليها الإدارة الضريبية.

- الشيء الملاحظ على الفترة التي سبقت الإصلاحات الجبائية، هو أن الإدارة الضريبية كانت تتميز بالعديد من النقائص والعيوب من حيث عدد الموظفين ومعدل التأطير، حيث كان يتوجب على كل موظف أن يتكفل بـــ 300 مكلف في المتوسط، بينما يقوم موظفي دول أخرى بالتكفل بـــ 100 مكلف فقط، أما معدل التأطير فكان في حدود 4%.[1]
- لقد قامت الجزائر بإصلاح الإدارة الضريبية وذلك من خلال إعادة تنظيم الإدارة الضريبية في حد ذاتها بالإضافة إلى تبسيط الإجراءات الجبائية.

الفرع الثاني: مقومات نجاح الإدارة الجبائية

يتطلب نجاح إدارة الضرائب في تأدية وظائفها عدة مقومات نجملها فيما يلي:[2]

- توفر العناصر الفنية والإدارية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة، وذلك من خلال تكوين متخصص في الضرائب، والذي يرفع مستوى تأهيل وتدريب تلك العناصر مع وضع برنامج تدريب دوري؛
- ترقية الحوار بين الإدارة والمكلف لتحسين العلاقة بينهما وكسب ثقة المكلف؛
- يجب على الإدارة الجبائية أن تضمن أحسن تطبيق للنظام الجبائي، وتؤمن له الظروف الموضوعية لأخلاقيات العمل الجبائي ومردوديته التامة؛
- وضع نظم رقابة جبائية فعالة، والتي تتميز بدقتها وسرعة اكتشاف مختلف المخالفات المرتكبة، مع فرض العقوبات المناسبة لمرتكبيها؛
- القضاء على السلوك الإداري البيروقراطي، حيث أن هذا الأخير يؤثر سلبا على مردودية النظام الجبائي؛
- تزويد مختلف الإدارات الجبائية بأجهزة الإعلام الآلي قصد إتقان العمل وسرعة تنفيذه، كما يمكن حصر جميع المكلفين وتحديد ما يستحق عليهم من ضرائب؛

[1] منور أوسرير، أحمد حمو، **نفس المرجع السابق**، ص 89.

[2] مراد ناصر، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 115-116

- تبسيط قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها حتى يسهل عمل موظفي إدارة الضرائب من جهة، وتخفيض حجم المنازعات الجبائية التي قد تنشأ بين المكلفين وإدارة الضرائب من جهة أخرى؛
- إقامة تعاون وثيق بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات الحكومية مثل إدارة الجمارك والبنوك، قصد تزويد إدارة الضرائب بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات حول نشاط المكلفين، ونشير أن ذلك التعاون يجب أن يتحقق بين مختلف الإدارات الحكومية مثل إدارة مفتشية الضرائب وإدارة تحصيل الضرائب حتى يسهل متابعة وضعية المكلفين؛
- توفر نظم الأجور التي تكفل حصول موظفي الإدارة الجبائية على أجور تتناسب مع طبيعة وأبعاد ما يضطلعون به من مسؤوليات، وعلى مكافآت تشجيعية تنطوي على حوافز فعالة.[1]

[1] هاني محمد حسن شبيطة، **حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية وضمانات المكلفين**، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006، ص 45.

خلاصة الفصل

قمنا في هذا الفصل بتوضيح الإطار المفاهيمي للإدارة الجبائية ووظائفها وعلاقتها بالمكلف بالخزينة وهذا تم في المبحث الأول، أما في المبحث الثاني فقد ركزنا على التزامات الإدارة الجبائية تجاه المكلف بالخزينة وحقوقها وإمكانياتها ومقومات نجاحها.

ومنه استنتجنا أن الإدارة الجبائية هي أحد أطراف العلاقة الضريبية، وهي التي يقع على عاتقها تحصيل المبالغ الضريبية من المكلفين، وتوريدها للخزانة العامة في مواعيدها المحددة قانونا، وحتى يتسنى لها ممارسة مهامها والقيام بالواجبات المناطة بها على أكمل وجه لضمان عدم ضياع حق الخزانة العامة للدولة، فقد منحها القانون سلطات وحقوقا واسعة.

الفصل الثاني

طرق ووسائل الإدارة الجبائية

في محاربة التهرب الضريبي

تمهيد

سنتطرق في هذا الفصل لتقديم طرق ووسائل الإدارة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي، وقد قمنا بتقسيمه إلى مبحثين، ماهية التهرب الضريبي في المبحث الأول، والطرق الإجرائية والوقائية لمحاربة التهرب الضريبي في المبحث الثاني.

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة أحد أهم الوسائل لتغطية الأعباء العامة للدولة وتمويل الخزينة العمومية فهي اقتطاع مالي إجباري من الذمة المالية للمكلف لتحقيق أهداف تنموية تسطرها الدولة لكن غالبا ما يلجأ المكلف إلى تصرفات معينة من أجل التخلص من الضريبة المفروضة عليه عن طريق ما يصطلح عليه بالتهرب الضريبي.[1]

سنتناول في هذا المبحث ماهية التهرب الضريبي من خلال ثلاث مطالب، ففي المطلب الأول سيتم التطرق إلى مفهوم التهرب الضريبي، وفي مطلبه الثاني سنتحدث عن أشكال ووسائل التهرب الضريبي، أما المطلب الثالث ففيه آثار التهرب الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي

يراد بالتهرب الضريبي مجموعة من الأفعال المادية الإيجابية أو السلبية التي يتبناها المكلف وتنطوي على مخالفة صريحة للقانون الضريبي باستعمال وسائل الغش والاحتيال بغية التخلص من الضريبة المفروضة عليه بصورة كلية أو جزئية مما يؤثر على حصيلة الدولة من الضريبة كأن يقدم المكلف تقارير عن دخله إلى الإدارة الضريبية يظهر فيها تكاليف أعلى من أرباحه بغية عدم الخضوع للضريبة على أساس أن الضريبة لا تفرض على الدخل إلا بعد خصم التكاليف.

وبذلك يختلف التهرب الضريبي عن التجنب الضريبي والذي يقصد به تخلص المكلف من دفع الضريبة بدون مخالفة القوانين الضريبية وذلك عن طريق عدم ممارسة النشاط الذي تفرض عليه الضريبة كأن لا يستثمر الدخل في نشاط خاضع للضريبة أو عدم استهلاك سلعة مفروض عليها ضريبة عالية أو حتى عن طريق الاستفادة ممايتضمن قانون الضريبة من نقائص وثغرات بسبب سوء صياغته وعدم الدقة في الأحكام مما تتيح له هذه الثغرات أن يجني أرباحا دون الخضوع للضريبة المقررة على مثل هذه الأرباح وفي الحقيقة إذا كانت التشريعات الضريبية تضع من العقوبات المالية أو الجسدية على كل من يستخدم وسائل الغش والاحتيال لمن يتهرب من دفع الضريبة فإن الأمر ليس كذلك عندما يتجنب هذا الدفع باستغلال سوء الصياغة وذلك بإعطاء الشخص الحق في تجنب الضريبة استفادة من عدم إحكام صياغة النصوص الضريبية وذلك تمسكا بمبدأ التفسير الضيق لنصوص التشريع الضريبي ولا سبيل أمام المشرع سوى تعديل هذه النصوص بمايحول دون استغلال صياغتها وتجنب دفع الضريبة التي تقررها.[2]

[1] عباس ثامر شريف، **التهرب الضريبي وأساليب مكافحته**، جزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس في القانون، كلية القانون والعلوم السياسية، جامعة ديالى، 2017، ص 4.
[2] رائد ناجي أحمد، **علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق**، المكتبة القانونية، بغداد، 2012، ص 99-100.

المطلب الثاني: أشكال وأساليب التهرب الضريبي

من خلال تعريفنا للتهرب على أنه محاولة المكلف التخلص من الضريبة المفروضة عليه بصفة كلية أو جزئية، فتصرفه هذا يمكن أن يأخذ إحدى الأشكال الآتية:[1]

الفرع الأول: التجنب الضريبي

يعتبر التجنب الضريبي غش مشروع حيث يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم، وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين ثلاث حالات لهذا التجنب:[2]

1- تهرب ضريبي ناتج عن تغير سلوك المكلف: وذلك من خلال بعض السلوكيات التي يتخذها المكلف بغرض تجنب الضريبة والتي تتمثل فيما يلي:

- الامتناع عن الاستهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد تفادي دفعها.
- ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع لضريبة مرتفعة والانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل.

2- تهرب ضريبي ينظمه التشريع الضريبي: يستند هذا التهرب كون أن الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف (مالية، اقتصادية واجتماعية) لذلك ينظم المشرع هذا التهرب المشروع لتحقيق أهداف معينة، مثل إخضاع الأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خاص 19% عوض 23% قصد تشجيع الاستثمار.

3- تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الضريبي: إن التشريع الجنائي لا يخلو من الثغرات نتيجة تعقد النظام الجنائي وعدم الإحكام والدقة في صياغة قوانينه التي يستغلها المكلف لصالحه، ومن أجل ذلك قد يستعين المكلف بأهل الخبرة والاختصاص لاكتشاف تلك الثغرات، فمثال يستطيع المكلف تجنب الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بالتوصل إلى إعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة النظر القانونية رغم أن طبيعة نشاطه تجارية من الناحية الاقتصادية.

يتضح مما سبق أن التجنب الضريبي لا يعتبر تهربا حقيقيا، وذلك نظرا لعدم التجسد المادي للواقعة المنشئة للضريبة القانونية، لذلك يسعى المكلف إلى استغلال هذه الأساليب حتى يقلص العبء الضريبي.

---

[1] فاطنة العايب، مسعودة الشيخ بوبكر، **فعالية الرقابة الجبائية كآلية لمحاربة ظاهرتي التهرب والغش الضريبي- دراسة حالة بمفتشية الضرائب أول نوفمبر بغرداية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الماستر أكاديمي، تخصص مالية مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2021-2022، ص 13.

[2] ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، دار الهومة، البليدة، الجزائر، 1969، ص 154-155.

الفرع الثاني: التهرب عن طريق العمليات المحاسبية

التهرب عن طريق التحايل المحاسبي يكون بلجوء المكلف إلى تقرير أو إقرار ضريبي استناد إلى دفاتر وسجلات وحسابات مصطنعة، مخالفة للحقيقة كتوزيع الأرباح على شركاء وهميين أو اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع وذلك بغرض تقليل الإيرادات وزيادة حجم النفقات مما يخفض الأرباح التي تخضع للضرائب، بما أن المحاسبة تعتبر قاعدة لإجراء التحقيقات من قبل المصالح الجبائية، وذلك بالتأكد من مطابقة القيود المحاسبية مع المستندات التي تثبت ذلك، فإن المكلف يبحث عن وضع قيود محاسبية مطابقة مع ما يقدمه من وثائق مضللة وتتمثل هذه الطريقة في شكلين هما:

1- التهرب بزيادة التكاليف: وهنا يسعى المكلف من خلال الرخصة التي يمنحها إليه المشرع إلى تضخيم الأعباء القابلة للخصم من الربح الجبائي، كأن تتصل هذه الأعباء بأعباء فعلية مرفقة بمبررات ووثائق رسمية موضوعة في صالح نشاط المؤسسة المتهربة،[1] بزيادة التكاليف إذ سمح المشرع الجزائري بخصم الأعباء التي يتحملها المكلف فعلا وذلك لاستغلال مؤسسته، شرط أن تكون مرتبطة مباشرة بالاستغلال في حدود القانون، فانتهزوا هذا الحق في إدخال مصاريف لا تتعلقبنشاط المؤسسة أو المبالغة في تقديرها للتكاليف، وذلك لتخفيض قدر الإمكان من الضريبة على الأرباح المحققة وتتمثل هذه العمليات في:[2]

- تسجيل رواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين وهميين أو لأشخاص حقيقيين لم يقوموا بأي نشاط أو تضخيم مبالغ أشخاص موجودين فعلا داخل المؤسسة، لكنهم يؤدون أعمال ثانوية غير تلك التي سجلت لها تلك الأعباء؛
- تسجيل نفقات ومصاريف عامة غير مبررة مثل الإفراط في تقديم المكافئات أو شراء مستلزمات خاصة تسجل في حساب المؤسسة.

2- التهرب بتخفيض الإيرادات: وهي من الطرق التقليدية التي يعمدها المكلف من أجل تقليص الوعاء الضريبي من خلال التصريح بأرباح قليلة بكثير عما هي عليه في الحقيقة مستخدما في ذلك عدة عمليات تتمثل في:[3]

- إخفاء جزء من رقم الأعمال؛
- بيع سلع نقدا دون فواتير ووصول البيع؛
- تسجيل قيمة المبيعات بأقل من قيمتها الحقيقية وذلك بعد اتفاق يبرمه مع الزبون.

---

[1] ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، دار الهومة، نفس المرجع السابق، ص 15.

[2] حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 46.

[3] عائشة بوشيخي، فاطمة يوشيخي، **أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر**، مجلة دراسات جبائية، المجلد 3، العدد 1، البليدة، الجزائر، 2014، ص 159.

الفرع الثالث: التهرب عن طريق عمليات مادية وثانوية

يعتمد هذا النوع من التهرب على ممارسة عمليات وهمية للحصول على محاسبة بفواتير مزورة، كما يمارس المكلف عدة نشاطات دون إعلام الإدارة الجبائية، ويعتبر هذا النوع أكثر الأنواع تنظيما ويشمل:

1- التهرب عن طريق التحايل القانوني: يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالا وتنظيما وأرقى تقنية، إذ يتم التهرب عن طريق ثغرات القانون من خلال استغلال بعض النقائص الموجودة في النظام الجبائي أو التجاري لصالح المكلف، وبذلك لا يستطيع المشرع الجبائي فرض أي عقوبة على مرتكبيها، حيث يستعين المتهرب الجبائي بأهل الخبرة والاختصاص لاستنباط طرق التحايل مستندين بذلك إلى نصوص قانونية.[1]

2- التهرب عن طريق التحايل المادي: يعتبر التهرب الضريبي عن طريق العمليات المادية أقل خطورة من التهرب عن طريق العمليات القانونية ويتمثل هذا التحايل في عدم التصريح القانوني للمواد والمنتجات والأرباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي، بحيث أن المكلف يقوم بتغيير واقعة مادية بطريقة غير قانونية، أي أن هذه الصورة من التحايل تتم عنطريق إخضاع المكلف بالضريبة للسلع والمنتوجات والمواد الخاضعة للضريبة وجعلها بعيدة عن مراقبة إدارة الضرائب سواء كان الإخفاء كليا أو جزئيا.[2]

3- الإخفاء الجزئي: يتجسد هذا الإخفاء في جزء من البضائع والسلع التي من المفروض أن تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك بطريقة غير شرعية، ومن بين الصور التي يتجسد فيها الإخفاء الجزئي:[3]

- ❖ عدم احترام المكلف لمقاييس الإنتاج المحددة من طرف القانون؛
- ❖ إخفاء المكلف لجزء من البضاعة المستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية.

4- الإخفاء الكلي: يكون الإخفاءكلياعندمايسعىالمكلفبالضريبة إلى التخلص من دفعها نهائيا، بحيث أن هذا النوع من التحايل يؤدي إلى إنشاء اقتصاد خفي غير مصرح به وغير قانوني وذلك في ظروف سرية عن طريق السوق السوداء، ويرجع ذلك إلى غياب الرقابة الجبائية في مواجهة هذا النوع من الغش نظرا لما يعترض الإدارة الجبائية من صعوبات في إخضاع التبادلات التي تتم في السوق السوداء.[4]

---

[1] عائشة بوشيخي، فاطمة يوشيخي، **نفس المرجع السابق**، ص 44-45.

[2] رميساء بخاري، السعيد خويلدي، **العلاقة بين التهرب الضريبي والفساد**، دفاتر السياسة والقانون، المجلد 12، العدد 01، ورقلة، الجزائر، 2020، ص 462.

[3] عيسى بولخوخ، **الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي دراسة حالة ولاية باتنة**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2003-2004، ص 14.

[4] نجيب نبوقي، **جريمة التملص الضريبي وآلية مكافحتها في التشريع الجزائري**، مذكرة ماجستير، تخصص علوم جنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، باتنة، الجزائر، 2013،ص 129.

وكخلاصة لطرق التهرب ينبغي الإشارة إلى أن هذه الطرق تبقى مجرد أمثلة لا غير، فالأساليب في تطور من قبل المكلف ليسبق الإدارة الجبائية في بعض التفاصيل الدقيقة ليتخلص من واجبه الضريبي.

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي

إن للتهرب الضريبي آثارا سلبية، حيث أنها تؤدي إلى تخفيض الإيرادات العامة وبالتالي الإضرار بالخزينة العمومية، ما يترتب عليه عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على أكمل وجه تحقيقا لمصلحة المجتمع، هذا وبالإضافة إلى تأثير الظاهرة على جوانب مالية واقتصادية واجتماعية.[1]

الفرع الأول: الآثار المالية

إن التهرب كما سبق وأن ذكرنا يؤدي إلى عدم تحقيق الضريبة للأهداف التي أنشئت من أجلها فهي تمول الخزينة العمومية بما يلزم لتغطية النفقات العامة من خلال تلبية الإيرادات الضريبية لحجم الإنفاق، فعدم التوازن بين الإيرادات والنفقات يؤدي بنا إلى خسارة الخزينة لأموال طائلة.

كما أن التهرب يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي والذي بدوره يخفض من مستوى الدخل الفردي، كما ينتج عنه ضعف قيمة العملة الوطنية عن طريق إخفاء أموال غير مصرح بها والتي تكون سببا في وجود ظاهرة التضخم النقدي.

وتقدر وزارة المالية أن حجم التهرب في الجزائر يقدر بـــ6400 مليار سنتيم وهو رقم مرشح للارتفاع بسبب اتساع حجم السوق الموازية.ما يجبر الدولة على اللجوء إلى البحث عن مصادر تمويل أخرى بدل الضريبة التي لم تؤدي الدور الموكل إليها.

الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية

ينتج عن التهرب انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني بكبح أهم محفزات الاقتصاد فالمكلف المتهرب سواء كان شخصاطبيعيا أو معنويا سيصبح في وضعية مالية أفضل من الذين دفعوا مستحقاتهم تجاه الخزينة العمومية وبالتالي فوضعيته المالية تسمح له في ظل الظروف الاقتصادية أن يقوي مكانته في السوق، بتقديم منتجات وخدمات بأسعار تنافسية لتتاح له بذلك الفرصة لاحتكار السوق.

[1] إبراهيم طرشي، **التهرب الضريبي وآليات مكافحته**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الماستر أكاديمي، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح–ورقلة، الجزائر، 2014-2015، ص 17-18.

لأن تخفيض الأعباء عن المكلف المتهرب يتيح له دفع الضريبة لكن بأقل من قيمتها، على غرار المكلف الشريف وبهذا يكون من السهل عليه إزاحة المكلف الذي أدى التزامه الضريبي كاملا وقد يصل الأمر إلى حد إفلاسه.

- بالإضافة إلى أن التهرب يوجه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي تفرض فيها ضريبة أقل، أو حتى يسهل من التهرب على حساب الأنشطة الأكثر إنتاجية.[1] كما يقلص من حجم الاقتصاد الوطني ويوسع من الاقتصاد السري (غير الرسمي).
- يؤدي التهرب إلى إنقاص الإيرادات الضريبية للدولة مما يجبرها على رفع معدلات الضرائب لتعويض النقص الحاصل مما يزيد من الضغط الضريبي على المكلفين الشرفاء الذين لا يحاولون التهرب،فيغير أحد القواعد الأساسية التي تقوم عليها الضريبة وهي قاعدة العدالة.
- ظهور أزمة رؤوس الأموال إذ أن التهرب يكون في العادة بإخفاء رقم الأعمال أو إبقاء الأموال خاملة لكي لا تظهر للمصالح الجبائية فلا يتم الاقتطاع منها، وقد يلجأ البعض إلى فتح حسابات بنكية في الخارج وتهريب رؤوس أموالهم إلى الخارج ما ينقص إيرادات الدولة.[2]
- توجيه رؤوس الأموال للأنشطة غير المرغوب فيها من الناحية الاقتصادية مما يعوق عملية التنمية، فالارتفاع الشديد لمقدار الضريبة يحرض الأفراد على التهرب من خلال تحويل ثرواتهم إلى أشكال يصعب الوصول إليها ضريبيا مثل اقتناءالمجوهرات والتحف والاستثمار في العقارات والمضاربة عليها أو اكتنازها في شكل نقود وودائع خاملة.[3]

الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية

يخلف التهرب آثارا جد حساسة على المستوى الاجتماعي نجملها في بعض النقاط كالآتي:

- التهرب يولد تهرب آخر: الأمناء ممن يتحملون التزامهم الضريبي بكل إخلاص قد ينظمون للمكلفين الذين تهربوا بالفعل نتيجة عدم إحساسهم بالعدالة وقد يكون رفع سعر الضريبة هو السبب وذلك بتحميلهم لعبء فوق طاقاتهم سعيا من المشرع الضريبي لتدارك النقص الحاصل في الإيرادات الضريبية وموازنة الإيرادات والنفقات لتتناسب والبرنامج التنموي المسطر.
- تراجع الصدق في المعاملات الاقتصادية: بما أن كل متهرب يمسك محاسبة مزورة لإخفاء رقم أعماله، فمن الطبيعي أن يضع خطة بديلة في حال تفطنت المصالح الجبائية لأمر تصريحاته وشرت الإجراءات القانونية

[1] ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، دار هومة، نفس المرجع السابق، ص 22.

[2] نفيسة سويسي، **الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة قاصدي مرباح–ورقلة، الجزائر، 2009-2010، ص 16.

[3] سعيد عبد العزيز عثمان، **مقدمة في الاقتصاد العام**، الدار الجامعية، جامعة بيروت العربية، 2003، ص 149.

للتحصيل بما تحمله من عقوبات على إخفاءه لرقم أعماله، يمتنع عن منح قروض للعملاء نتيجة عدم اطمئنانه لما يصدر من الإدارة الجبائية من ردة فعل وهذا ما يجعل الصدق بينهم مستبعدا.

- تثبيت وتعميق الفوارق الاجتماعية: وذلك لاعتماد الدول النامية على الضرائب لتمويل الخزينة ما يؤدي إلى فرض ضرائب مبالغ فيها ما ينمي لدى الأفراد الإحساس بالقهر والاستغلال من النظام الجبائي، وما يزيد في اتساع الهوة هو سكوت الدولة عن بعض تجاوزات أصحاب النفوذ بتهربهم الدائم، ما يخلق جوا مضطر في العلاقات بين الأفراد ويؤدي إلى ظهور الفوارق الاجتماعية، إضافة إلى انتشار الرشوة التي مهما ارتفعت قيمتها فهي لن تصل لحد مبلغ الضريبة، ما يرسخ فكرة التهرب ويمنحهم البديل، في حين يقع العبء الضريبي على الفقراء وأصحاب الدخل المحدود ما يجعل الضريبة تتعارض مع مبدأ العدالة الضريبية بشقيها الأفقي والعمودي.
- تفشي اللامدنية الجبائية في المجتمع: فالمقصود بالمدنية الجبائية هو تفضيل المكلف للمصلحة العامة على مصلحته الخاصة، لذلك فالتهرب يكون جيلا لا يكترث للآخرين ويسعى لمصلحته مهما كانت النتائج.

المبحث الثاني: الطرق الإجرائية والوقائية لمحاربة التهرب الضريبي

سنتناول في هذا المبحث ثلاث مطالب، ففي المطلب الأول سيتم التطرق إلى المصالح المسؤولة عن مكافحة التهرب الضريبي، وفي مطلبه الثاني سنتحدث عن الطرق الوقائية والردعية لمحاربة التهرب الضريبي، أما المطلب الثالث فسنتطرق فيه إلى مدى نجاعة الإدارة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي.

المطلب الأول: المصالح المسؤولة عن مكافحة التهرب الضريبي

نظرا لتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي بشكل ملحوظ في الجزائر، أصبح من الأولويات القصوى للإدارة الجبائية مكافحة هذه الظاهرة، غير أن هذه المهمة ليست سهلة كما يعتقد البعض، لذلك كان لابد من أن تفرض الإدارة الضريبية وجودها عن طريق التدخلات المستمرة وعمليات الإحصاء والمتابعة، وكذلك عمليات التحقيق والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة عن طريق الاتصال مع المصالح الأخرى، ولا يمكن لها أن تقوم بكل هذه المهام إذالم تكن مهيكلة بشكل جيد،[1] وعلى هذا الأساس حرص المشرع الجزائري على هذه المسألة،وقام بإنشاء الهياكل الكفيلة بممارسة الرقابة الجبائية وبالمقابل منحها صلاحيات جد واسعة من أجل القيام بمهمة الرقابة، وحتى وإن قيدها ببعض الشروط والإجراءات.

وعلى غرار الإدارات الأخرى نجد أن الإدارة الضريبية تعرف مستويين من التنظيم، الأول مركزي والثاني غير مركزي ممثل في المصالح الخارجية للإدارة الضريبية.

الفرع الأول: المصالح المركزية للإدارة الجبائية

عمد المشرع الجزائري إلى وضع التنظيم الإداري والهيكلة الإدارية للإدارة الضريبية، وجعل من المديرية العامة للضرائب أعلى جهاز إداري للنظام الجبائي الجزائري، وخول لها مهمة تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية الجبائية، وكذا مراقبة وتسيير المصالح الجبائية، وفي سبيل ممارسة الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، قام المشرع الجزائري باستحداث مديرية الأبحاث والمراجعات تتبع المديرية العامة للضرائب، وتتولى مهمة تسيير عمليات الرقابة على المستوى المركزي، بالإضافة إلى توجيه وإرشاد المديريات الولائية والمحلية ...إلخ.

[1] مصطفى عوادي، **الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري**، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009، ص 31.

أولا: المديرية العامة للضرائب: تعتبر المديرية العامة للضرائب أعلى هيئة إدارية في النظام الجبائي الجزائري، وتتواجد هذه المديرية على مستوى وزارة المالية، وتعتبر واحدة ضمن إحدى عشرة مديرية إدارة مركزية لوازرة المالية[1] وقد حدد المرسوم التنفيذي 07-364[2] المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوازرة المالية المهام الموكلة للمديرية العامة للضرائب،كما حدد التنظيم الإداري لهذه المديرية.

1- التنظيم الإداري للمديرية العامة للضرائب:كما حدد المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوازرة المالية، الهياكل الإدارية للمديرية العامة للضرائب، حيث تتكون من ثماني مديريات وهي كالآتي:

- ✓ مديرية التشريع والتنظيم الجبائيين؛
- ✓ مديرية المنازعات؛
- ✓ مديرية العمليات الجبائية والتحصيل؛
- ✓ مديرية الأبحاث والتدقيقات؛
- ✓ مديرية الإعلام والوثائق الجبائية؛
- ✓ مديرية العلاقات العمومية والإتصال؛
- ✓ مديرية الإعلام الآلي والتنظيم؛ مديرة إدارة الوسائل والمالية.[3]

2- مهام المديرية العامة للضرائب: استنادا للمرسوم التنفيذي رقم 07-364 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوازرة المالية، المديرية العامة للضرائب تتكفل بالمهام التالية:

- ✓ السهر على دراسة واقتراح وإعداد النصوص التشريعية والتنظيمية، وكذا تنفيذ التدابير الضرورية لإعداد وعاء الضرائب وتصفيتها وتحصيلها والحقوق والرسوم الجبائية وشبه الجبائية؛
- ✓ السهر على تحضير ومناقشة الاتفاقيات الجبائية الدولية والاتفاقات الدولية التي تحتوي على أحكام جبائية أو شبه الجبائية؛
- ✓ تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة الغش والتهرب الجبائيين؛
- ✓ السهر على التكفل بالمنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم أيا كانت طبيعتها؛
- ✓ توفير أدوات تحليل ومراقبة تسيير ومردودية مصالح الإدارة الجبائية،لاسيما مؤشرات نجاعة المصالح الجبائية؛

[1] مصطفى عوادي، ناصر رحال، **جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق**، مطبعة سخري، الجزائر، 2011، ص 43.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 07-364 صادر في 28 نوفمبر 2007، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، ج.ر، عدد 75، الصادرة في 2 ديسمبر 2007.

[3] المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 07-364، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.

✓ السهر على تحسين علاقات المصالح الجبائية مع المكلفين بالضريبة.[1]

ثانيا: مديرية الأبحاث والمراجعات: تقوم مديرية الأبحاث والمراجعات، وهي مصلحة مركزية تابعة للمديرية العامة للضرائب ولها سلطات وصلاحيات واسعة على المستوى الوطني، بتسيير عمليات الرقابة الجبائية، وقد تم استحداث هذه المديرية سنة 1995 بموجب المادة الخامسة (05) من المرسوم التنفيذي 55/95 المتضمن التنظيم الإداري المركزي لوازرة المالية المعدل والمتمم.[2]

1- التنظيم الإداري لمديرية الأبحاث والمراجعات: تضم مديرية الأبحاث والمراجعات أربع مديريات فرعية منها:

- المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومة الجبائية؛
- المديرية الفرعية للبرمجة؛
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية؛
- المديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات.

2- مهام مديرية الأبحاث والمراجعات: تم إنشاء مديرية البحث والمراجعات بهدف تدعيم باقي المديريات الأخرى للرقابة الجبائية على المستوى الولائي الموضوعة تحت تصرفها، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث والمراجعات في سبتمبر 1998.[3] ومن المهام الموكلة لهذه المديرية ما يلي:

- القيام بتحديد واختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التدقيق من خلال برنامج مسبق لانتقاء الملفات ثم المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية للمصادقة على البرنامج المقترح أو تعديله؛
- كما تسند لمديرية الأبحاث والمراجعات مهمة الرقابة الجبائية بتوفر شرط مستوى الأعمال للأربع سنوات الأخيرة محل التحقيق، على أن يتجاوز رقم الأعمال 4.000.000 دينار جزائري سنويا بالنسبة لمقدمي الخدماتوالنشاطات الحرة، ورقم الأعمال 10.000.000 دينار جزائري سنويا بالنسبة للمؤسسات الأخرى؛
- كما تهتم هذه المديرية بالتعريف بالعمليات الدائمة الواجب تحقيقها من أجل تجميع البحث، الاحتفاظ ومراقبة استعمال المعلومة الجبائية؛
- البرمجة والتحقيق على المستوى الوطني لكل بحث متعلق بالتحقيقات الجبائية الجبائية؛

[1] المادة 05، المرجع نفسه.

[2] المادة الخامسة (05) من المرسوم التنفيذي 55/95 المتضمن التنظيم الإداري المركزي لوازرة المالية المعدل والمتمم.

[3] ليندة قرموش، **جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري**، مذكرة مقدمة استكمالا لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون جبائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015-2016، ص 72.

- توجيه وتعاون وتفسير نشاطات مصالح التحقيقات المحاسبية والجبائية المتواجدة على المستوى الولائي والمحلي؛[1]
- إعطاء النصائح والإرشادات اللازمة لتطوير عمل المديريات الولائية والمحلية وتبليغ المديريات بكل الأحداث الولائية لأخذ الاحتياطات اللازمة؛
- الاهتمام الأكبر هو طرق الكشف عن مناطق التدليس ومكافحتها.[2]

الفرع الثاني: المصالح غير المركزية للرقابة الجبائية

أما على المستوى المحلي فتتولى مهمة الرقابة الجبائية المصالح غير المركزية التابعة لمديرية البحث والمراجعات، والتي يطلق عليها كذلك اسم المصالح الخارجية، وهي مستقلة نسبيا عن الإدارة المركزية، ولها صلاحيات على المستوى المحلي وتتمثل هذه المصالح في:

- ✓ المديريات الجهوية للضرائب (DRI)؛
- ✓ المديريات الولائية للضرائب؛
- ✓ المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات؛
- ✓ مفتشيات الضرائب؛
- ✓ مديرية كبريات المؤسسات (DGE)[3].

بالإضافة إلى بعض الهيئات والمراكز التي تم استحداثها مؤخرا مثل: مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.

أولا: المصالح الولائية: ونقصد بالمصالح الولائية تلك المصالح والمديريات التي تمارس الرقابة الجبائية على المستوى الولائي ومن ذلك المديرية الولائية للضرائب، مفتشيات الضرائب.

1- المديريات الولائية للضرائب: تتكفل المديرية الولائية للضرائب بعمليات الرقابة الجبائية على مستوى الولاية،وقد أسندت إلى هذه المديرية مهمة تنفيذ برامج التحقيق وتضم هذه المديرية المديريات الفرعية التالية:

- ✓ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛
- ✓ المديرية الفرعية للتحصيل؛

[1] سعيدة دربال، شهيرة بوصبيعة، **فعالية الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري**، مذكرة مقدمة استكمالا لنيل متطلبات الماستر في الحقوق، تخصص قانون عام داخلي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2015-2016، ص 63-64.

[2] عبد العزيز قتال، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس، المدية، 2009، ص 41.

[3] المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 02-303، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية وصلاحيتها، المؤرخ في 28-09-2002، ج.ر، عدد 64، الصادرة في 29-09-2002، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 05-494، المؤرخ في 26-09-2005، ج.ر، عدد 84 لسنة 2005.

- ✓ المديرية الفرعية للمنازعات؛
- ✓ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية. وهذه الأخيرة مكلفة بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.

2- مفتشيات الضرائب: تم إنشاء مفتشيات الضرائب بموجب الأمر رقم 06-91 الصادر بتاريخ 23 فيفري 1991، لها علاقة مباشرة بالمكلفين بالضريبة كونها تتولى مهمة مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة،حيث تقوم بالبحث وجمع المعلومات وتنفيذ عمليات التسجيل.[1]

تتكون مفتشيات الضرائب من المصالح التالية:

- ✓ مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة؛
- ✓ مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين؛
- ✓ مصلحة الجباية العقارية؛
- ✓ مصلحة التدخلات.

واعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمراقبة مختلف التصريحات التي تستلمها من المكلف، وفي حال وجود خطأ أو نسيان أو نقائص تجري مراقبة معمقة، وفحص التصريحات، يتم بناء على المعطيات الموجودة في الملف الجبائي أو في كشوفات الربط وبطاقات المعلومات.[2]

ثانيا: المصالح الجهوية للضرائب: أما على المستوى الجهوي، فتمارس الرقابة الجبائية من قبل المديرية الجهوية للضرائب من جهة، والمصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات من جهة أخرى.

1- المديريات الجهوية للضرائب: تجمع المديريات الولائية في تسع (09) مديريات جهوية وهي المديرية الجهوية لكل من (الشلف، بشار، البليدة، الجزائر، سطيف، عنابة، قسنطينة، ورقلة، وهران).[3]

وتعد المديريات الجهوية امتداد للمصالح المركزية على المستوى المحلي، وذلك بقصد الإشراف وعن قرب على المديريات الولائية.[4]

وتضم المديرية الجهوية المديريات الفرعية التالية:

---

[1] المادة 12 من الأمر رقم 06-91 الصادر في 23 فيفري 1991، يتضمن إنشاء مفتشيات الضرائب، ج.ر، عدد 09، لسنة 1991.

[2] مصطفى عوادي، نفس المرجع السابق، ص 39.

[3] المادة 02 من القرار الوزاري، المؤرخ في 24 ماي 2007، الذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديرية الجهوية للضرائب والمصالح الولائية.

[4] نجيب زروقي، **جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، تخصص العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013، ص 29.

- المديرية الفرعية للتكوين؛
- المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل؛
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛
- المديرية الفرعية للرقابة. وتختص هذه الأخيرة بفحص وتنسيق وجلب التصحيحات اللازمة للنقائص والأخطاء الملحوظة، خاصة فيما يتعلق بالرقابة الجبائية وتحصيل الضرائب ومراقبة المنازعات، كما تتولى مهمة تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي وتتولى خصوصا ما يلي:
  - ✓ السهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية؛
  - ✓ الإعداد الدوري لحصيلة عمل المصالح الجهوية؛
  - ✓ المشاركة في أعمال التكوين وتحسين المستوى، ودراسة طلبات تنقل الأعوان؛
  - ✓ إعداد ميزانيات تقديرية لاحتياجات المصالح الجبائية الجهوية والمتعلقة بالوسائل البشرية، المادية، والتقنية، والمالية؛
  - ✓ تنظيم أشغال لجنة الطعون على المستوى الجهوي.[1]

2- المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات: يوجد ثلاث مصالح جهوية للأبحاث والمراجعات، لها صلاحيات على المستوى الوطني، وهي: الجزائر، قسنطينة ووهران، وهذه المصالح مكلفة بالقيام بما يلي:

- تنفيذ برامج البحث والتحقيق ومراقبة النشاطات والمداخيل التي تضبطها مديرية الأبحاث والمراجعات، وإعداد الإحصائيات اللازمة؛
- ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق؛
- تنفيذ برامج التحقيق والمتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقييمها الدوري ...إلخ.

وتقسم المهام بين مصالح الأبحاث والمراجعات والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب بناء على أهمية رقم أعمال المؤسسات الخاضعة للرقابة، أي تلك التي تحقق رقم أعمال سنوي يتجاوز اثنان (02) مليون دينار جزائري، بالنسبة لأنشطة الإنتاج أو التجارة، ومليون دينار جزائري بالنسبة لمؤدي الخدمات الذين يتبعون مصالح الأبحاث والمراجعات،وفي المقابل تلك التي تحقق أرقام أعمال لا تتجاوز الحد المذكور يتبعون للمصالح المحلية للأبحاث والمراجعات.[2]

[1] مصطفى عوادي، ناصر رحال، نفس المرجع السابق، ص 49.
[2] مصطفى عوادي، نفس المرجع السابق، ص 36.

ثالثا: المصالح المستحدثة في الإدارة الجبائية: تعزيزا لهياكل الرقابة الجبائية، ومن أجل تحسين فعاليتها والتحكم بشكل فعالفيتسيير المكلفين بالضريبة،قامت المديرية العامة للضرائب بإنشاء هياكل تنظيمية إدارية جديدة ابتداء من سنة 2002، والمتمثلة في كل من مديرية كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب، والمراكز الجوارية للضرائب.

1- مديرية كبريات المؤسسات (DGE): استحدثت مديرية كبريات المؤسسات (DGE) بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02-303، وهي من المصالح الخارجية لوازرة المالية طبقا لنص المادة 02 من المرسوم التنفيذي السالف الذكر، لها صلاحيات على المستوى الوطني، وهي مكلفة بمتابعة المؤسسات البترولية والمؤسسات التجارية والصناعية من الناحية الجبائية، وقدكان الانطلاق الفعلي لهذه المديرية في سنة 2006.

وقد تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات من أجل التحكم في الحصة الأضخم من الإدارات الجبائية، وتسيير أهم الملفات الجبائية، وكذا متابعتها من أجل التقليل من التهرب الضريبي، كون االقدرة الجبائية الجزائرية ترتكز في عدد محدود من المؤسسات والتي تعتبر مؤسسات كبرى والتي تعد مراقبتها أمرا جوهريا بالنسبة للخزينة العمومية.

تكلف مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها بمهام الوعاء والتحصيل والمراقبة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص المعنويين والمجمعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا أو الكيانات مهما كانت صيغتها القانونية ومحل مؤسساتها الرئيسي أو مديرياتها الفعلية أو مركزها الاجتماعي.

2- مراكز الضرائب: تعتبر مراكز الضرائب هي الأخرى من الهياكل الجديدة المستحدثة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 06-327، غير أنه لم يتم تعميمها بعد على كامل التراب الوطني، واقتصار وجودها على بعض المناطق فقط،وفي انتظار تعميمها تواصل مفتشيات وقباضات الضرائب عملها بصفة انتقالية في انتظار إدماجها الكلي حسب الحالة في مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب.[1]

وقد عرفته المديرية العامة للضرائب بأنه مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي، مرتبطة مباشرة فيما يتعلق بمركز الإحصائيات وبرمجة المراقبة الجبائية والأعمال التنازعية التي تتجاوز سلطة رئيسها.[2]

كما تتكفل مراكز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموعة المهن الحرة، وتختص مراكز الضرائب في

[1] المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المؤرخ في 18-09-2006، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج.ر، عدد 59، مؤرخة في 24-09-2006.

[2] مصطفى عوادي، ناصر رحال، نفس المرجع السابق، ص 57.

مجال الوعاء والتحصيل والرقابة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق هذه الفئة المكلفين بالضرائب بعنوان نشاطاتهم المهنية.[1]

يمارس مركز الضرائب المهام الآتية:

- يمسك ويسير الملفات للشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات وكذا الأشخاص الخاضعين للنظام الحقيقي للإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح المهنية؛
- تحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛
- البحث عن المعلومات الجبائية ومراقبة التصريحات وإعادة تحقيق برامج التدخلات المراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها؛
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.

3- المراكز الجوارية للضرائب: يعتبر المركز الجواري للضرائب من بين المصالح المستحدثة بموجب المرسوم التنفيذيرقم 06-327 وهو بمثابة النموذج المصغر لمراكز الضرائب السالفة الذكر، يقوم بمراقبة المكلفين بالضريبة غير التابعين لمديرية كبريات المؤسسات ومركز الضرائب،إذ يعتبر المحور الجبائي الوحيد لهم.

يتكفل المركز الجواري للضرائب بالمهام الآتية:

- يمسك ويسير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصه؛
- يصدر الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء أو التخفيض ويصادق عليها؛
- يبحث عن المعلومات الجبائية ويجمعها ويستغلها، ويراقب التصريحات وينظم التدخلات؛
- يدرس الشكاوى ويعالجها.[2]

المطلب الثاني: الطرق الوقائية والردعية لمحاربة التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي أسباب متعددة ولا تعود لعامل واحد فقط فهناك عامل التشريع الضريبي والإدارة الضريبية وعامل مسؤول عنه المكلف، ولهذا فإن طرق مكافحة التهرب تختلف تبعا للنظام الضريبي القائم في كل بلد، كما

[1] المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، نفس المرجع السابق.
[2] سعيدة دربال، شهيرة بوصبيعة، نفس المرجع السابق، ص 74-75.

تختلف هذه الطرق من ضريبة إلى أخرى في النظام الضريبي الواحد، وسندرس وسائل مكافحة التهرب الضريبي الوقائية والردعية على النحو الآتي:[1]

الفرع الأول: الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي

إن الوقاية أنجع أسلوب لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي وتتضمن هذه الوقاية إرساء أخلاقيات جبائية فهي تعتبر ضرورية ومهمتها إرساء وعي جبائي لدى المكلفين.انطلاقا من القول فإن الخطوات من أجل إرساء أخلاقيات جبائية تبدأ من الجباية نفسها، وهذا ما سنتناوله من خلال ما يلي:

أولا: تحسين فعالية النظام الضريبي: يعتبر التهرب الضريبي كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن تحسين فعاليته سيساهم في معالجة ظاهرة التهرب، وذلك بمراعاة ما يلي:

1- تبسيط النظام الضريبي: يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها، يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب، وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزافي ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإداريةالمتعلقة بالربط والتحصيل، بينما يتعقد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه، كما أن تعقد وعدم استقرار التشريع الضريبي يؤدي إلى نشوء حالة من الحساسية تجاه الضريبة، لذلك يجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية واستقرارها، بالإضافة إلى وضوحها بالقدر اللازم من أجل مكافحة التهرب الضريبي.[2]

2- إرساء نظام ضريبي عادل: يشكل الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، ولمعالجة ذلك الوضع، يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل، وذلك من خلال مراعاة ما يلي: الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة؛ شمولية الضريبة؛ اعتدال معدل الضريبة؛ تجنب الازدواج الضريبي؛ إعفاءات ضريبة مدروسة.

بالإضافة إلى ذلك يجب تحقيق المساواة التامة بين جميع الممولين أمام قانون الضريبة، وذلك بعدم تمييز أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها ما لم يكن ذلك لأسباب موضوعية.[3]

---

[1] مليكة معاشو، نفس المرجع السابق، ص 37.

[2] خالد خطيب، أحمد زهير شامية، **مالية عامة**، الطبعة الثانية، دار الزهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997، ص 210.

[3] خالد خطيب، أحمد زهير شامية، **مالية عامة**، المرجع نفسه، ص 210.

3- تحسين التشريع الضريبي: إن التشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمترابط، عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالا للتهرب، وبالتالي يجب إحكام صياغة نصوص التشريع الضريبي حتى يفوت الفرصة على المكلف للاستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي، وعليه سد منافذ التهرب.ضف إلى ذلك يجب إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي، حتى نتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة، ومدى تكيفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي.[1]

ثانيا: الرقابة الجبائية: تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من ورائها للمحافظة على حقوق الخزينة، من خلال محاربة التهرب والغش الضريبي أو التخفيف من حدته.

1- الإطار القانوني للرقابة: قبل التطرق إلى الإطار القانوني للرقابة نلم بتعريف للرقابة الجبائية: "إن الرقابة الجبائية تعد وسيلة أو إدارة الإدارة الجبائية التي منحها القانون حقوق وصلاحيات تتيح لها التأكد من صدق التصريحات لتقويم وتصحيح الأخطاء المرتبكة من قبل المكلفين بالاطلاع والتحقيق من كل المعلومات المقدمة لها"، ويمكن تعريفها كذلك على أنها: "فحص التصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواءكانوا ذو شخصية طبيعيةأو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل وسائل الاستعلام والاستفسار، للاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة لها، ولا يكتفي بدراسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى تطابق الموجود بينهما وكذلك النظر إلى الوضعية المالية للممول"[2]

سعيا من طرف القانون لتنظيم عملية الرقابة، رسم المشرع الجزائري إطارا قانونيا، لا يمكن من خلاله للمحققين أو أعوان الجباية الحياد عنه لممارسة أي شكل من أشكال التعسف بحجة تطبيق القانون فأوجب عليهم بذلك إتباع إجراءات معينة لإتمام أو تنفيذ عملية الرقابة، وفي نفس الإطار فقد حدد القانون أشكالا وصور متتابعة ومتكاملة، وألزم المحقق إتباعها أثناء عملية الرقابة، وتتمتع الإدارة بصلاحيات وحقوق اتجاه المكلفين أثناء تحقيقها لمهمتها الرقابية لكن في إطار من الضمانات لحماية المكلف، باستبعاد الممارسات التعسفية اتجاهه بحجة أدائها لمهمة الرقابة.

[1] رضا بوعزيزي، **التهرب الضريبي في الجزائر**، رسالة ماجستر في العلوم الاقتصادية، فرع النقود والمالية، 1999، ص 70.

[2] بوخشة فاطمة، **دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي**، مذكرة مقدمة لنيل متطلبات شهادة ماستر، تخصص محاسبة، جامعة د. مولاي طاهر، الجزائر، 2013-2014، ص 110.

2- أشكال الرقابة: تأخذ الرقابة أشكالا وصورا عديدة يستوجب استعمالها في الوقت المناسب، حسب أهميتها في حدود ما هو مقرر في التشريعات والتقنيات المنظمة لها، والتي تتمثل في ثلاثة أشكال متكاملة ومتتابعة:

أ- الرقابة الشكلية: هي أول رقابة تخضع لها التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين حيث تتم هذه الرقابة سنويا وتتمثل في مجمل التدخلات التي تهدف إلى القيام بتصحيح الأخطاء المادية والنقائص المرتبكة أثناءكتابة وتقديم المكلفين لتصريحاتهم والتأكد من هوية وعنوان المكلف وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي.

فالغرض من هذه الرقابة هو التصحيح الشكلي للتصريحات دون إجراء أية مقارنة بين ما تحمله من معلومات، وتلك التي تتوفر لدى الإدارة الجبائية، فهذه الأخيرة لا تهدف إلى التأكد من صحة المعلومات وإنما الكيفية التي قدمت من خلالها هذه المعلومات.

ب- الرقابة على الوثائق: هو ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية. وبعكس الرقابة الشكلية فإن الرقابة على الوثائق يجب أن تكون كاملة وهذا ما يستلزم المراقبة الإنتقادية والإجمالية، فيتجلى دورها في مجموعة من العمليات والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، فتقوم الإدارة الجبائية بمقارنة المعلومات المصرح بها بالمستندات الملحقة بالتصريح وكذا جميع المعلومات والبيانات والتي هي في حوزة الإدارة الجبائية، فهذا النوع من الرقابة يمكن أن يؤدي إلى التحقيق أو الرقابة المعمقة، ويمكن للمحقق طلب تبريرات أو توضيحات من المكلف إذا لزم الأمر.

ج- الرقابة بعين المكان: على خلاف الرقابة على الوثائق، فإن مثل هذه الرقابة تتم خارج مكاتب الإدارة الجبائية مما يسمح بإجراء بحوث ميدانية للتأكد من صحة المعلومات المصرح بها وذلك بالتنقل إلى المقر المهني للمكلف، وذلك من خلال مراقبتها للصفقات المبرمة بين المنتجين والمسوقين، متابعة حركات البضائع في مختلف مراحل التسويق. ويعد هذا الإجراء المنهج الوحيد الذي يسمح لنا بمعرفة رقم الأعمال الحقيقي للمكلف.[1]

3-التحقيقات الجبائية: تختلف أشكال الرقابة باختلاف الطريقة المستعملة في التحقيق وحسب الهدف المراد الوصول إليه.

[1] مليكة معاشو، نفس المرجع السابق، ص 45-46.

وتخول التشريعات الجبائية للإدارة حق ممارسة التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة، بهدف التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، ويأتي هذا الإجراء للحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي.

أ- التحقيق في المحاسبة: هو مجموعة من العمليات الهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبتها والتأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات بما فيها المعطيات المادية حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، وليس للتحقيق المحاسبي غرض المراقبة الجبائية فحسب بل يمكن كذلك المؤسسات من الاطلاع على واجباتها الجبائية.

إن التحقيق في المحاسبة يجب أن يتم بعين المكان أي في محل المكلف بالضريبة، وهذا من أجل خلق جو المناقشة بين المحقق والمكلف بالضريبة، وبعد قبوله من طرف الإدارة، حيث يمكن للمحققين أخذ الوثائق إلى مكاتبهم لفحصها، في هذه الحالة، يسلم للمكلف بالضريبة وثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة.

ب- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة: هي مجموعة من العمليات التي ترمي إلى الكشف عن الفرق الموجود مابين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به في إطار الضريبة على الدخل الإجمالي. أو بمعنى آخر هي القيام بمراقبة مدى التجانس والانسجام بين المداخيل المصرح بها والوضعية المالية الحقيقية للمكلف.

يمكن برمجة هذا التحقيق إثر تدقيق في المحاسبة، سواء باسم المستغل الشخصي للمؤسسة، أو رؤساء الشركات الأساسيين للشركة.

قبل البدء في عملية التحقيق المعمق يجب إعلام المكلف بالضريبة مسبقا وذلك عن طريق تسليمه إشعار بالتحقيق ويمكن ذلك بجمع أقصى المعلومات الضرورية للسنوات الأربعة الماضية والسنة الحالية الموضوعية للتحقيق وذلك من خلال القيام بدراسة انتقادية للملف الجبائي، ويمنح التشريع الجبائي للمحقق الحق في الاتصال بالمؤسسات المالية التي يتعامل معها المكلف للحصول على معلومات، كما تجري فحوصات على التصريحات والوثائق الأخرى.

في حالة ما لوحظ فرق محسوس بين المدخول المصرح من طرف المكلف، من جهة، وعناصر نمطه المعيشي والنفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى، تقوم الإدارة بطلب التبريرات والتوضيحات التي

يراها أساسية، مما تحملها إلى إعادة تقويم الوعاء الضريبي، وذلك عن طريق التصحيح الحضوري أو التصحيح التلقائي.[1]

الفرع الثاني: الآليات الردعية لمكافحة التهرب الضريبي

إن عدم تحقق سياسة اقتصادية فعالة والتي تنعكس بالسلب على الاقتصاد الوطني، يوجب على السلطات المختصة أن تواجه الظاهرة باتخاذ إجراءات صارمة في مكافحتها كذلك لإيجاد أساليب منظمة تحت إطار قانوني تعمل بالتنسيق مع مختلف هيئاتها.

أولا: أركان جريمة التهرب الضريبي: على غرار جرائم القانون العام تقوم الجريمة الضريبية على ثلاثة أركان، شرعي ومادي ومعنوي، وإذا كان الركن الشرعي يكون في المواد التي تناولت هذه الجريمة فإن الحديث عن الركنين المادي والمعنوي يحتاج إلى تفصيل.

1- الركن المادي: يقوم الركن المادي على السلوك الإجرامي، ونتيجة جرمية ورابطة سببية بين السلوك والنتيجة، ينبغي التفصيل في هذه العناصر واحد واحد كما يلي:

أ- السلوك الإجرامي: يتمثل في الحركات المادية والعمليات القانونية والمحاسبية والمساهمات، والقانون لم يحصر السلوكات الإجرامية للجريمة، فهي أكثر من أن تحدد، ولكنه ربطها بالغاية التي هي التخلص من كل الضريبة أو بعضها عن طريق الغش والتحايل، وبالإضافة إلى أن القانون لم يحصرها كما تقدم فإن السلوك الإجرامي في هذه الجريمة يتطور يوما بعديوم حيث تدخل إلى الخدمة سلوكات وطرق جديدة لم تستعمل من قبل والمتأمل في السلوكات الواردة في القانون يجد أنه يمكن تصنيفها إلى ثلاثة أصناف، احتيال مادي، و احتيال محاسبي، واحتيال قانوني، كما يمكن أن يكون السلوك الإجرامي خاليا من الاحتيال كالشخص الذي يمتنع من دفع الضريبة المقررة عليه دونما لجوء منه إلى أي سلوك احتيالي.[2]

أ-1- الاحتيال المادي: ويكون هذا الاحتيال بالإخفاء المادي للوعاء الضريبي سواء كان نشاطا خاضعا للضريبة، أو سلعا ومنتجات خاضعة للضريبة، وجعل ذلك بعيدا عن علم إدارة الضرائب، سواء كان الإخفاء لجميع الوعاء الضريبي حيث يتخلص بالكامل من دفع الضريبة أو الجزئي بالتخلص من دفع بعضها فقط.

---

[1] مليكة معاشو، نفس المرجع السابق، ص 50.

[2] منصور رحماني، **القانون الجبائي للمال والأعمال**، الجزء الأول، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، ص 147.

أ-2- الاحتيال المحاسبي: ما تأخذه إدارة الضرائب من المكلف مرتبط في شق منه بالحسابات التي يقدمها بنفسه لإدارة الضرائب، حيث يلزم القانون المكلف بالتصريح بالنشاط و بالمداخيل في كل سنة مالية مدعما ذلك بالوثائق الثبوتية كالفواتير والسجلات المحاسبية،الدفتر اليومية، دفتر الجرد..إلخ، ومن خلال المداخيل والنفقات المسجلة عنده تخرج النسب المحددة للضريبة، بتشكيل الحسابات على الصورة التي تعفيه من جزء مهم من الضريبة المستحقة، وعادة مايدور تحايله حول التصريح بتضخيمتكاليف لم يتحملها في الواقع، أو إخفاء أرباح حصلها في الواقع.[1]

أ-3- الاحتيال القانوني: ويتناول هذا النوع من الاحتيال تكييف التصرف لدى المكلف من سلوك يقتضي دفع الضريبة إلى سلوك آخر لا يقتضيها أو يقتضي دفع ضريبة أقل، ومثال ذلك أن يخلع على عقد البيع الفعلي عقد الهبة، فيأخذ ثمن البيع كاملا، ويصرح بأنه هبة لأن التصريح بعقد البيع يقتضي التصريح بالثمن ومن ثمة تحدد الضريبة، أما في الهبة فشكل آخر.

ب- النتيجة الجرمية: والنتيجة الجرمية هنا هي التخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة، ولا فرق بين أن يكون التملص بعدم تقديم الوعاء الضريبي أصلا أو بتقديم وعاء غير صحيح، أو بعدم دفعها بعد تقديم بيانات صحيحة، كما أنه لا فرق بين أن يستعمل المتهرب إحدى الطرق الاحتيالية أو لا يستعمل منها شيئا فالجريمة تقع، كما لا يشترط أن ينجح الممول في التهرب، فهو يرتكب الجريمة ويعاقب حتى ولو تم اكتشافه قبل تحقيق النتيجة الجرمية، وحتى لو أبدى استعداده لدفع ما عليه.

والذي يجب التنبيه إليه ها هنا هو ضرورة أن تكون هناك علاقة سببية بين التملص وبين إرادة المكلف، فإذا كان التخفيض في قيمة الضريبة ناتجا عن خطأ من الإدارة فلا يتحمل الممول نتيجة ذلك ولا يرتكب الجريمة، وإذا تداخلت عدة أسباب ساهمت في التملص من الضريبة فالقضاءالجزائري درج على الأخذ بالسبب المباشر والفوري لحدوث النتيجة.

ج- المحاولة في الجريمة الضريبية: المحاولة كما عرفهاقانون العقوبات هي البدء في تنفيذ أعمال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة إذا لم توقف أو يخب أثرها إلا نتيجة لظروف مستقلة عن إرادة مرتكبها حتى ولو لم يمكن بلوغ الهدف المقصود بسبب ظرف مادي يجهله مرتكبها.[2]

[1] منصور رحماني، نفس المرجع السابق، ص 159.
[2] المرجع نفسه، ص 150-151.

2- الركن المعنوي: إن جريمة التهرب الضريبي هي جريمة عمدية، يجب توافر القصد الجنائي فيها سواء لجهة العلم أو الإرادة المنصرفة للتخلص من العبء الضريبي وهو القصد الخاص بهذه الجريمة.

هذا ويلحق العقاب كل من حرض أو اتفق أو ساعد أي مكلف على التهرب من أداء الضرائب المنصوص عنها في القوانين.فمن هذا الفعل الأصلي يأخذ الشريك صفته الإجرامية.فإذا ارتبط عمل الشريك بالفعل الأصلي، يجب أن يكون الشريك قد ساهم في الجريمة عن عمد قاصدا الاشتراك فيها.

على أن البعض من القانونيين يذهب إلى أن مخالفات الخزينة المتعلقة بمسائل الضرائب هي من نوع الجرائم المادية الصرفة، ووجودها يستقل تماما عن الغرض الذي أراده الفاعل، كما أنها مستقلة عن الضرر-صغيرا كان أو كبيرا- والجريمة توجد حتى ولو انتفى القصد الجنائي ولا يتطلب هذا القصد بالنسبة إلى المخالفات، فإن هذا لا أهمية له في جرائم الضرائب، فلا يأخذ القاضي بحسن النية في وجود الجريمة وإن كان قد يعتد بهذه النية في استعمالها للظروف المخففة.وقد دعا هذا بعض الشراح إلى تسمية الجرائم الضريبية بالجنح المخالفة، لأنها تقترب من الجنح لخطورتها وللعقوبة الموقعة فيها، وتقترب من المخالفة لأنه لا يتطلب فيها قصدا جنائيا، وهذا الرأي لا سند له من القانون وإنما يقوم على أساس افتراضي محض.أما تقدير توافر القصد الجنائي من عدمه فأمره يعود للقاضي بالأساس، وبحسب ظروف كل قضية تعرض أمامه.[1]

ثانيا: آليات التحصيل القسرية: لقد تطرقنا فيما سبق إلى الجهود المبذولة لمكافحة التهرب الضريبي بآليات وقائية اعتمدت على الأسلوب الحضاري ونشر الوعي وتقريب المكلفين من الإدارة الجبائية وتحسين نظرتهم من خلال وسائل توعوية، إلا أن كل الطرق السالفة الذكر لم تجد نفعا ولم تؤثر على بعض المكلفين الذين يستمرون في عملية التهرب الضريبي، ولتفادي هذه الإشكالية وضعت الدولة عدة ضمانات للحصول على مستحقاتها من الضرائب كحل أولي.وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري قد اتخذ موقفا صارما فيما يخص هذه الظاهرة، لدرجة أنه كيفها على أساس أنها جناية معاقب عليها بالسجن والغرامة معا، وهذا وفقا للتعديل الجديد الذي يعتبر من أكثر المواقف صرامة في هذا المجال وهذا إن دل على شيء إنما يدل على مدى إدراك المشرع الجزائري للآثار الوخيمة المترتبة على هذه الظاهرة، وفيما يلي تفصيل للآليات المتخذة ضد ظاهرة التهرب الضريبي، من خلال تعرضنا لآليات التحصيل القسري وإلى التشديد لنظام العقوبات.

1- الغلق المؤقت للمحلات التجارية: من ضمن الإجراءات الاستثنائية التي منحها المشرع للإدارة الجبائية لتمكينها من تحصيل الأموال الإجراءات التي وردت في قانون المالية قانون الضرائب المباشرة والخاصة بالغلق

[1] غسان رباح، **قانون العقوبات الاقتصادي**، الطبعة السادسة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2012، ص 281-282.

المؤقت للمحل التجاري للمكلف المدين، ففي الحالة التي يتعذر فيها تحصيل الضريبة بالطرق العادية وحفاظا على أموال الخزينة العامة وباقتراح من القابض القائم بالمتابعة يصدر المدير الولائي للضرائب قرار غلق المحل التجاري المكلف بالضريبة المعني بهذا الإجراء، غير أنه يجب أن يسبق هذا الإجراء توجيه تنبيه يبلغ للمكلف المعني يوما كاملا بعد تاريخ وجوب الاستحقاق، وأن لا يتجاوز هذا الغلق 06 أشهر.

يقوم بتبليغ قرار الغلق للمكلف المعني بالإجراء محضر قضائي، على أن يتم تنفيذ هذا القرار فيمهلة 10أيام ابتداءا من تاريخ التبليغ، إذا لم يتمكن المكلف من التحرر من دينه الضريبي نهائيا أو لم يقم باكتتاب أجل للتسديد بموافقة صريحة من القابض القائم بالمتابعة.[1]

2- حراسة المنقولات: حدد قانون الإجراءات الجبائية الأحكام الخاصة بمصاريف حراسة المنقولات المحجوزة حيث يتم تحديدها تبعا للتعريفات المحددة من قبل الوزير المكلف بالمالية ويقع عبء دفعها على كاهل المكلفين بالضريبة، وكذا التكاليف المحددة في نصوص خاصة وهناك حالتان في حساب مصاريف الحراسة.

- حالة الحارس المعين: حيث يمكن أن يفيد زيادة على المصاريف المذكورة أعلاه من استرداد كل المصاريف المبررة بشرط أن لا يزيد مبلغ هذه المصاريف على نصف قيمة الأشياء المحروسة؛
- أما إذا أوكلت الحراسة إلى المحشرة العمومية وإلى محلات عامة تمارس تعريفات خاصة، فإن هذه التعريفات هي التي يتم تطبيقها.

3- إجراءات البيع: تناول قانون الإجراءات الجبائية مرحلة البيع بإسهاب كبير إذ أن تكملة ذلك تكون في القانون المرجع للإجراءات المدنية، حيث أن الأصل أن يجري البيع الإجمالي للمحل التجاري وفقا للأشكال المنصوص عليها في مجال البيع العلني للمنقولات غير أن هناك استثناءان يردان على ذلك: يتعلق الأول بالبيع المنفرد لعناصر المحل التجاري، أما الثاني فخاص بالبيع بالتراضي، وسيرد ذكرهما فيما يلي:

- **البيع المنفرد**: حيث أن الأصل أن المحل التجاري يتم بيعه مجملا أي بجميع عناصره، غير أن هناك حالات لا يجوز فيها عند الاقتضاء؛
- **بالتراضي**: في حالة قصور المزاد يباع المحل التجاري بالتراضي ضمن الشروط المنصوص عليها في القانون بالبيع بالتراضي للمنقولات، حيث تتم البيوع علانيةإما على يد أعوان المتابعات، وإما على يد محضرين أو محافظي البيع بالمزاد.

[1] أمزيان عزيز، **المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري**، دار الهدى للنشر، الجزائر، ص 31.

ثالثا: تشديد نظام العقوبات: إن القوانين الجبائية تضمنت عقوبات ردعية لمرتكبي جريمة التهرب الضريبي،وإن الجزاءات الجنائية تصدرمن المحاكم مخالفات وجزاءات جبائية ضد مرتكبيهاتفرض على شكل غرامات مالية ذات طابع إداري، سواء كان ذلك في:

1- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو قانون الضرائب غير المباشرة: فقد تطرق المشرع الجزائري لهذه الظاهرة في عدة مواد تتعلق بالتملص والتهرب الضريبي، والعقوبات الخاصة بكل التأخيرات والمخالفات المرتكبة من قبل المكلفين؛

2- في مجال قانون الرسم على رقم الأعمال وقانون التسجيل: فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها، وباستعمال طرق تدليسية، من أساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها.

المطلب الثالث: مدى نجاعة الإدارة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي

رغم الجهود التي بذلتها الدولة الجزائرية، إلا أن الإدارة الجبائية لازالت تعاني من العديد من المشاكل والصعوبات عند ممارستها للرقابة الجبائية، بسبب نقص الإمكانيات المادية والبشرية، وغموض النصوص التشريعية وعدم استقرارها، إضافة إلى تعقد بعض الإجراءات الإدارية والتنظيمية ...إلخ. مما أدى إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، وتملص العديد من المكلفين من دفع واجباتهم الضريبية، ولمكافحة هذه الظاهرة ينبغي على الإدارة العامة للضرائب أن تقوم باستحداث بعض الأدوات والآليات، وأن تتخذ بعض الإجراءات والتدابير التي تهدف إلى تطوير وتفعيل الرقابة الجبائية، ومن أهم هذه الإجراءات ما يلي:

الفرع الأول: تحسين فعالية النظام الجبائي

يعتبر التهرب الضريبي كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، وعدم فعالية الرقابة بصفة خاصة لذلك لابد من تحسين فعالية ذلك النظام لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي، مما يقتضي ضرورة مراعاة الإدارة الجبائية للإجراءات التالية:[1]

أولا: تبسيط النظام الجبائي: لضمان فعالية الرقابة الجبائية، يتوجب على الإدارة الجبائية أن تقوم بتبسيط الإجارءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلا عن صياغة التشريع الجبائي بأسلوب جيد وبسيط يمكن

[1] سعيدة دربال، شهيرة بوصبيعة، نفس المرجع السابق، ص 84-85.

المكلفين بالضريبة من فهمه، بالإضافة إلى جعل النظام الجبائي يتصف بالشفافية في إجراءات فرض الضريبة وفي تقييم رقم الأعمال، وأن تسعى إلى تحقيق استقرار التشريع الجبائي،والذي يساهم بدوره في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية، كما ينبغي على الإدارة الجبائية العمل على تبسيط التشريعات الجبائية وجعلها أكثر وضوحا، وهو ما من شأنه التقليل من لجوء المكلفين إلى التهرب الضريبي.[1]

ثانيا: إرساء نظام ضريبي عادل: إن النظام الضريبي العادل يساهم في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي ويشجع المكلفين على دفع الضريبة ورضاءهم بها، وعلى العكس من ذلك فإن النظام غير العادل يولد الإحساس بالتعسف الضريبي، مما يؤدي إلى تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي ونفور المكلفين من دفع الضريبة.

ثالثا: تحسين التشريع الضريبي: إن غموض التشريع الضريبي وتعقد الأحكام الجبائية يشكل عائقا أمام فعالية جهاز الرقابة، لذلك يجب تدارك هذا التعقيد والعمل على تيسيره، ليكتسب الإصلاح الضريبي مصداقية وفعالية في أوساط الهيئات الساهرة على تنفيذ القوانين الضريبية، والعمل على توحيد التشريع الضريبي، وتنسيق جميع القرارات التي تتخدها إدارة الضرائب سواء على المستوى المركزي أو الجهوي أو الولائي حتى لا تتضارب في اتجاهاتها ولا تتناقض في تفسيراتها.

الفرع الثاني: تفعيل الجهاز الإداري الضريبي

إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لتحقيق الأهداف المرجوة من الرقابة الجبائية ومكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبيين، وإنما بوجود إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أوالتنظيم، فالنظام الضريبي الجيد لا يمكن أن يتحقق إلابالإدارة التي تنفذه على أرض الواقع، وفي سبيل تحقيق فعالية الرقابة الجبائية وضمان آفاق، أفضل على المدى البعيد من الضروري الاهتمام بالإدارة الضريبية واتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستواها والتي من شأنها تحسين الهياكل المساعدة لعملية الرقابة، إضافة إلى تحسين التدابير المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية.[2]

أولا: تحسين الهياكل المساعدة لعملية الرقابة: ينبغي على الإدارة الضريبية تزويد الهياكل المساعدة لعملية الرقابة الجبائية بنظام المعلومات،والاهتمام بتطويره بهدف ضمان إنجاز المهام وتنفيذ العمليات الجبائية بكل دقة وفي ظرف وجيز، بالإضافة إلى ذلك ضرورة تزويد الإدارة بنظام الاتصال والإعلام، والذي يساعدها على الاتصال بالإدارات المختلفة، وكذا تقوية صلتها بالمكلفين بالضريبة من خلال تزويدهم بالمعلومات المختلفة.

[1] مريم غضبان، **دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم المالية والمحاسبة، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، 2015، ص 101.

[2] سعيدة دربال، شهيرة بوصبيعة، نفس المرجع السابق، ص 87-88.

1- تفعيل نظام المعلومات الجبائي: يعتبر نظام المعلومات الجبائي العمود الفقري لمصلحة الوعاء والتحصيل، ذلك أن وظيفته تبدأ بجمع البيانات، إدارتها، مراقبتها، حمايتها وأخيرا إنتاجها أي ضمان وصولها إلى مستعمليها، وبغرض استدراك النقائص، ونظرا للاتجاه المتزايد نحو التجارة الإلكترونية، فإنه يتوجب على إدارة الضرائب الاهتمام بتطوير نظام المعلومات لتحقيق الدقة في تنفيذ العمليات الجبائية والتقليل من تعقد الإجارءات الإدارية داخل الإدارة الضريبية.

2- تفعيل نظام الاتصال والإعلام: يمكن لإدارة الضرائب تفعيل نظام الاتصال والإعلام وذلك عن طريق فتح قنوات تعاون واتصال مستمر بين إدارة الضرائب والشركات المختلفة، ويجب أن تشجع الإدارة الضريبية تدفق المعلومات من خلال صفحات المعلومات والخدمات المعلوماتية الأخرى، وربط جميع مراكز المعلومات ومصادرها على شبكة الانترنت وذلك بهدف تحقيق الشفافية والوضوح، تطوير نظام الاتصال الدولي والتنسيق من خلال تتبع كل المؤسسات والأفراد فيما يخص التحويلات البنكية سواء أكانت لغرض تجاري أو خاص، والاستعانة بوسائل الإعلام المكتوبة كالصحف والمنشوارت ووسائل الإعلام السمعية، والبصرية، لإطلاع المكلف بمختلف المستجدات والتعديلات الحاصلة.

ثانيا: تفعيل التدابير المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية: ويتم ذلك من حيث:

1- عملية البرمجة: يجب على الإدارة الضريبية أن تقوم بتفعيل إجراءات البرمجة بشكل يسمح بالانتقال من الرقابة العامة إلى الرقابة المعمقة حتى تتكامل مراحل الرقابة من خلال تسطير برنامج الرقابة العامة ومتابعته من طرف السلطات المركزية، والاعتماد على الأساليب الكمية في عملية البرمجة التي تؤدي إلى تحليل الخطر الجبائي من جهة، وتنويع أشكال الرقابة التي تبنى عل مراقبة كل أنواع الأنشطة، وتحديث معايير اختيار القضايا تماشيا مع التحولات الاقتصادية لمصالح الوعاء القاعدية.

2- الوسائل المادية والبشرية: من أجل تحسين مردودية أداء الرقابة الجبائية وجب تحسين الإمكانيات المادية باتخاذ جملة من الإجراءات في سبيل تحقيق ذلك كما أن تزايد عدد المتعاملين الاقتصاديين، بسبب الإصلاحات الاقتصادية التي سطرتها الدولة الجزائرية، خلق عدة صعوبات أمام الإدارة الجبائية، وذلك راجع لقلة عدد موظفيها ونقص كفاءتهم المهنية، ومن أجل ضمان فعالية إدارة الضارئب ونجاحها في ممارسة الرقابة الجبائية، أصبح من الضروري تحسين كفاءة الموظفين وتكوين إطارت متخصصة في المجال، وباعتبار أن العنصر البشري ثروة هامة تمتلكها الإدارة الجبائية، لذلك يجب المحافظة عليها واستثمارها بكافة السبل والوسائل، فأعوان الإدارة الجبائية هم المخولين بتنفيذ البرامج الجبائية وهم من يتواصلون مع المكلفين بالضريبة، وبالتالي فهم مسؤولين عن تحقيق فعالية

العمل الرقابي، وكذا تحقيق رضا المكلفين بالضريبة، لذلك أصبح من الضروري تبني سياسة تحفيز أعوان الرقابة الجبائية.

الفرع الثالث: تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة

معظم الإصلاحات الضريبية تسعى دوما إلى تخفيف حدة التوتر الموجودة بين المكلف والإدارة الضريبية، قصد إحداث تجاوب من شأنه تقليل حالات التهرب الضريبي، فالعلاقة الجيدة بين الإدارة والمكلف بالضريبة ترتبط إلى حد ما بمدى التعاون القائم بين الإدارة والمكلف، ولتوطيد هذه العلاقة وتحسينها يجب على كل من الإدارة الجبائية والمكلف اتخاذ الإجراءات الكفيلة بالتحسين المستمر في علاقتهما.

أولا: الإجراءات المتعلقة بالإدارة الجبائية: يجب على الإدارة الجبائية القيام ببعض الإجراءات التي من شأنها تغيير نظرة المكلفين السيئة تجاه أداة الضريبة وجعلها إيجابية من خلال القيام بما يلي:[1]

- نشر الوعي الضريبي لدى الممولين حتى تكون لديهم ثقافة مجتمعة ترتكز على أهمية الضرائب في التنمية الاقتصادية، بالإضافة إلى الدور المهمل لحصيلة الضريبية في الإنفاق على الخدمات الصحية والتعليمية، وأن كل من المكلف والإدارة شركاء في تحقيق هدف واحد وهو خدمة المجتمع، وفي هذا السياق يجب على إدارة الضرائب أن تستعين بكافة وسائل الإعلام المرئية والسمعية وبالمنشورات الدورية؛
- تحسين أساليب التعامل مع المكلفين من خلال تدعيم المصالح الجبائية بمكاتب للعلاقات العامة تقوم من خلالها بمساعدة المكلفين وإرشادهم إلى التفسيرات الصحيحة لأحكام القوانين الجبائية وطرق تحديد وعاء الضريبة ومواعيد سدادها واطلاعهم على كيفية ملأ بيانات الإقرار الضريبي؛
- ترقية الوسائل الحديثة كموقع الواب للمديرية العامة للضرائب وذلك من خلال إثرائه بمعلومات جبائية بعد كل تعديل يمس التشريع الجبائي، وتزويده بمزيد من المعلومات تخص ذمة الخاضعين للضريبة.

ثانيا: الإجراءات المتعلقة بالمكلف بالضريبة: المكلف بالضريبة هو الآخر ملزم بتقديم بعض التنازلات واتخاذ بعض التصرفات الكفيلة بتحسين وتوطيد علاقته مع الإدارة الجبائية كالقيام بمايلي:[2]

- أداء الواجبات الجبائية بكل صدق وأمانة؛
- أن يقتنع المكلف بضرورة أداءه لواجبه الضريبي طواعية واختيارا وعن طيب خاطر، مستمدا ذلك من الدور الفعال للضريبة الاقتصادي والاجتماعي؛

[1] مريم غضبان، نفس المرجع السابق، ص 108.
[2] مريم غضبان، المرجع نفسه، ص 109.

- ضرورة استفسار المكلفين عن حقوقهم وواجباتهم الضريبية بمراجعة الإدارة الجبائية؛
- الحضور والمشاركة في الملتقيات التي تنظمها وزارة المالية والإدارة العامة للضارئبوهذا بغية تطوير ثقافتهم الجبائية.

الفرع الرابع: التنسيق بين الإدارات الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى

من بين الأسباب التي تعرقل الإدارة الجبائية في تأدية مهامها،نقص وغياب المعلومات والبيانات الخاصة ببعض المكلفين، لذلك فإن توطيد العلاقة بين المصالح الجبائية والهيئات الأخرى ضرورة حتمية، فهذه الأخيرة يمكنها تزويد المصالح الجبائية المختصة بمختلف المعلومات والبيانات الموجودة بحوزتها ووضعها في خدمتها. ومن أهم المصالح التي ينبغي التنسيق بينها وبين الإدارة الجبائية نجد المصالح التجارية ومصلحة الجمارك.

أولا: المصالح التجارية: يجب على مديرية الأسعار والمنافسة وكذا مديرية الإحصاء أن ترسل كافة المعلومات التي بحوزتها التي تخص المكلفين بالضريبة في مجال تشكيل أسعار المبيعات والخدمات،مرفقة بالدارسة التحليلية لملف الأسعار والإحصاءات المتعلقة بنوع الخدمات المقدمة.[1]

ثانيا: مصلحة الجمارك: تعتبر مصلحة الجمارك من أهم المصالح التي يجب التنسيق بينها وبين الإدارة الجبائية كونها تشكل همزة وصل بين الداخل والخارج،كما تمتلك العديد من الإمكانيات التي تمكنها من استقصاء المعلومات وتتبع حركة رؤوس الأموال والتحولات المشبوهة من قبلالمؤسسات المالية، لذلك من واجب مصلحة الضرائب أن تفرض على كل مستورد تقديم شهادة مهنية أثناء عملية الاستيراد،هذه البطاقة يتم استخراجها من مفتشية الضرائب، وأن تلتزم إدارة الجمارك بإرسال المعلومات التي تخص عملية الاستيراد إلى مصلحة الجباية بدون طلب مسبق من قبل هذه الأخيرة.

[1] مريم غضبان، نفس المرجع السابق، ص 109-110.

خلاصة الفصل

قمنا في هذا الفصل بتوضيح ماهية التهرب الضريبي وهذا تم في المبحث الأول، أما في المبحث الثاني فقد ركزنا على الطرق الإجرائية والوقائية لمحاربة التهرب الضريبي وختمناه بمدى نجاعة الإدارة الجبائية في ذلك.

وكخلاصة لما سبق ذكره في هذا الفصل، توصلنا إلى أن التهرب الضريبي ظاهرة تستهدف مداخيل الخزينة العمومية من العائدات الضريبية، يقوم بها شخص يطلق عليه "المكلف "عن طريق امتناعه عن دفع الضريبة المفروضة عليه سواء بصفة قانونية يجيزها المشرع فيما يعرف بالتجنب الضريبي أو عن طريق مخالفة التشريع الضريبي باستعمال الغش الضريبي، مستعينا في ذلك بعدة طرق سواء إخفاء المحاسبة أو عن طريق العمليات المادية وذلك بإخفاء المكلف لكل أو جزء من ثروته واستغلالها في أنشطة وأماكن بعيدة عن رقابة الإدارة الجبائية، أو عن طريق العمليات القانونية كأن يكيف المكلف نشاطه على أساس نشاط غير خاضع للضريبة أو أن يخضعه لضريبة أقل من الحقيقية، ولا يمكن أن يصل المكلف إلى هذه الدرجة من الكفاءة إلا إذا توفرت أسباب خاصة للنظام الضريبي تسهل عليه عمله أو أخرى متعلقة بالإدارة الجبائية تجعل من الرقابة على نشاطه أمرا مستبعدا أو كان مستوى وعيه لا يرقى به إلى معرفة النتائج الوخيمة المترتبة عن أفعاله من جميع النواحي سواء المالية، الاقتصادية أو الاجتماعية.

الفصل الثالث

دراسة حالة بالمركز الجواري للضرائب- الأغواط

تمهيد

سنحاول في هذا الفصل إسقاط مختلف المفاهيم النظرية على الدراسة الميدانية وذلك من أجل ربط الجانب النظري بالواقع الفعلي للضرائب بالجزائر.

وفي هذا الإطار اعتمدنا في هذه الدراسة الميدانية على أداتين هما المقابلة الشخصية مع بعض مسؤولي المؤسسة محل الدراسة ومختلف وثائق المؤسسة، للوصول في نهاية الدراسة إلى معرفة واقع التهرب الضريبي، ومن أجل ذلك تم اختيار المركز الجواري للضرائب بالأغواط وهذا لمعرفة مدى فعالية الإدارة الجبائية في معالجة هذه الظاهرة.

المبحث الأول: الاطار التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب ومركز الضرائب

للإدارة الضريبية دور كبير في تحصيل إيرادات الدولة، وحماية المال العام والمحافظة عليه وخصوصا محاربة التهرب الضريبي، الذي أضحى من بين أهم أولوياتها، الأمر الذي جعل إدارة الضرائب من أهم المصالح العمومية للدولة، وهو ما أدى بهذه الأخيرة إلى الاهتمام بها بتوفير لها كافة الإمكانيات سواء المادية، أو البشرية لتسيير مصالحها بشكل يخدم السلطات العمومية.

المطلب الأول : نشأتها والهيكل التنظيمي

تعتبر المديرية الولائية للضرائب لولاية الاغواط تابعة ومسيرة تقنيا للمديرية الجهوية للضرائب لولاية ورقلة، حيث تأسست وفق المرسوم التنفيذي 91-60 المؤرخ في 23 فيفري 1991، وقد كانت قبل هذا التاريخ تابعة لمديرية التنسيق المالي وكانت تتشكل من مفتشتين فرعيتين وعاء (حساب الضريبة)، التحصيل (دفع الضرائب)، كما يشرف عليها مدير ولائي للضرائب، وتقع مديرية الضرائب لولاية الأغواط في حي المعمورة بالأغواط، وتضم خمس مديريات فرعية وهي:

أولا : مديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛

ثانيا : مديرية الفرعية للتحصيل؛

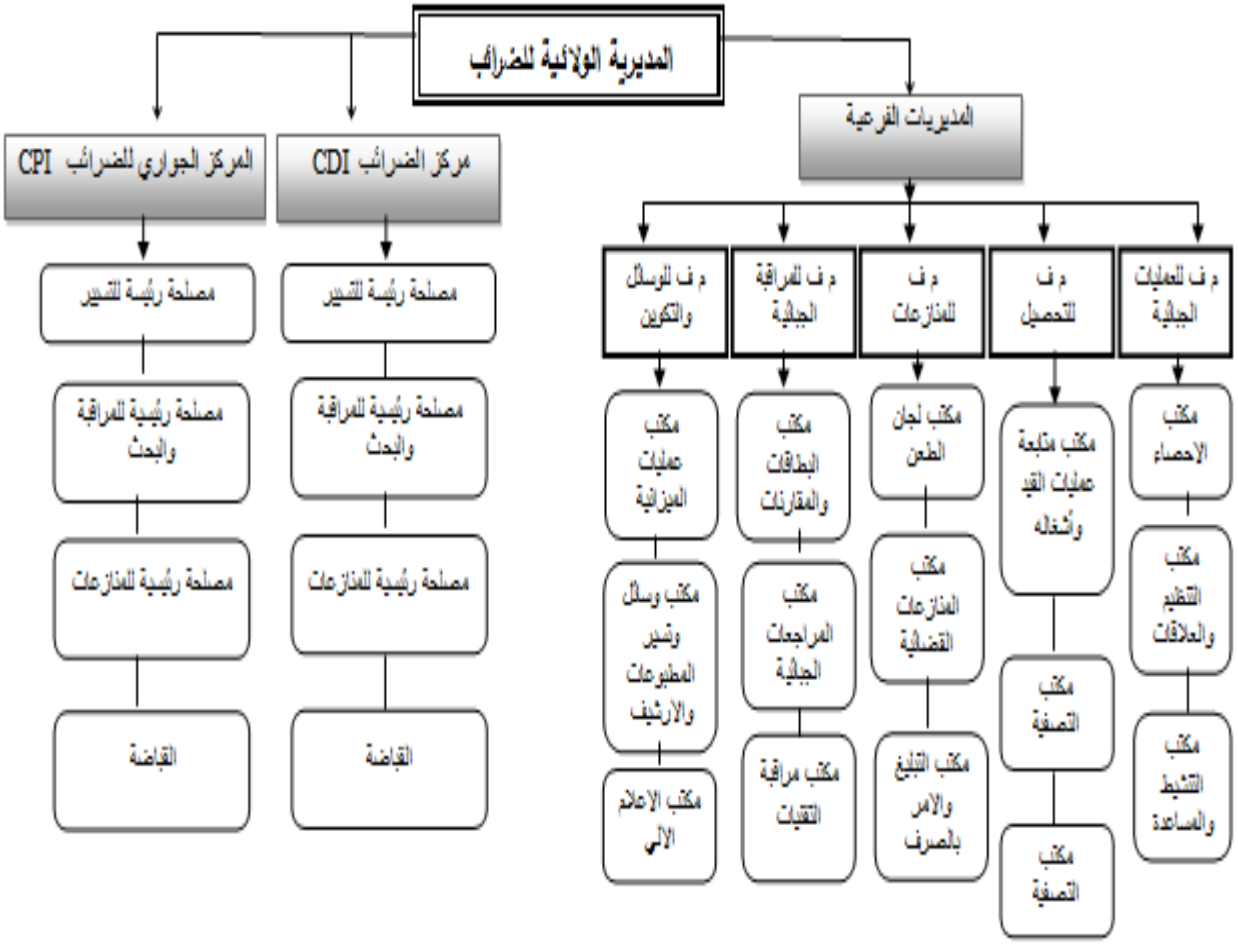
ثالثا : مديرية الفرعية للمنازعات؛

رابعا : مديرية للمراقبة الجبائية؛

خامسا : مديرية الفرعية للوسائل.

وقد حددت المادة 06 من المرسوم 91-60 اختصاصات المديرية الولائية للضرائب كما يلي :

الشكل رقم (3–1): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب–الأغواط-



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من المديرية الولائية للضرائب –الأغواط–

المطلب الثاني: اختصاص مركز الضرائب لولاية الأغواط

نذكر اختصاص المركز فيما يلي:[1]

- هو مكلف بـ:[2]

– تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص؛

– مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة؛

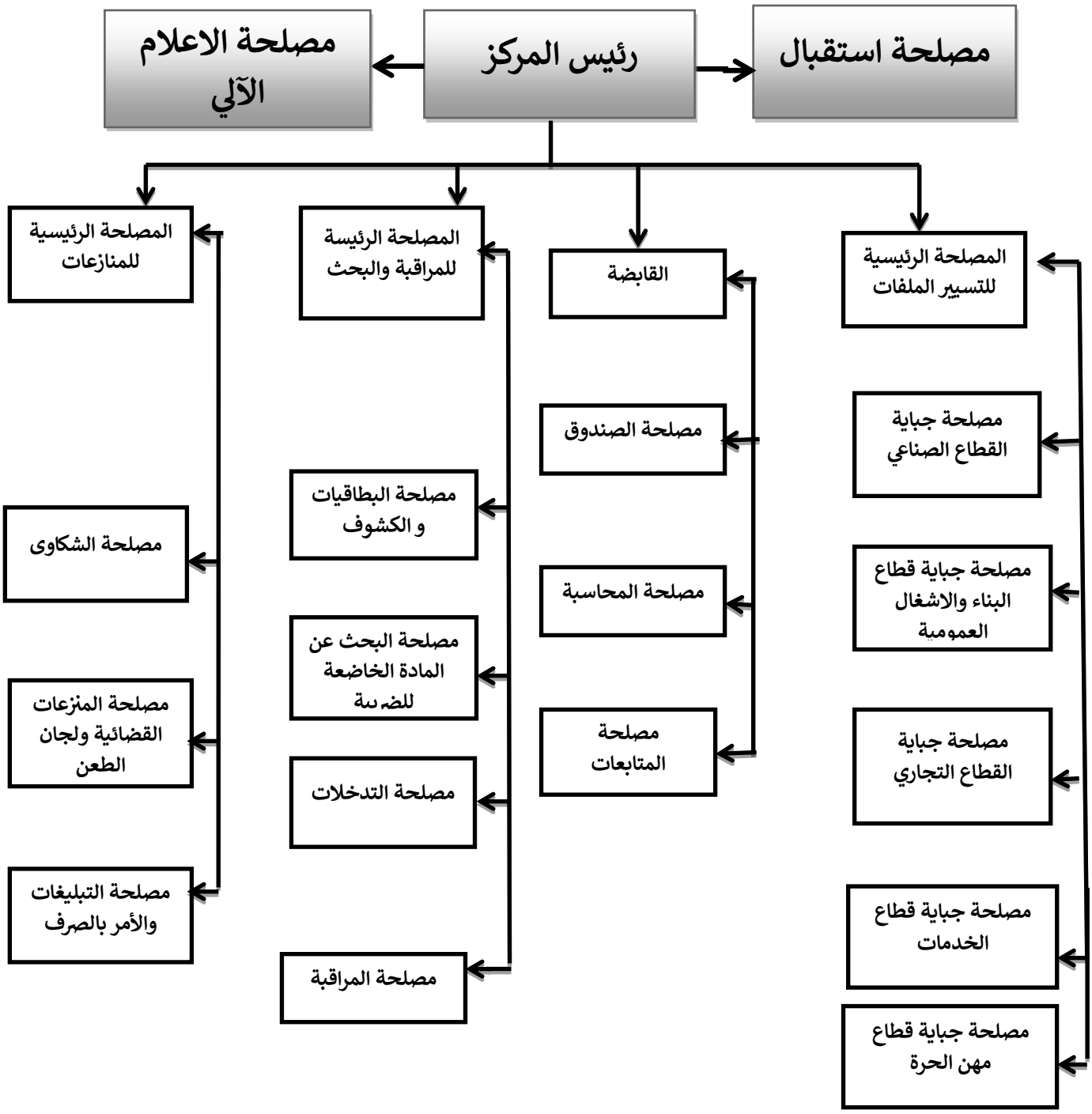
– مسك وتسيير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛

[1] موقع مديرية الضرائب، http://www.mfdgi.gov.dz، 30-03-2024، 12:15.

[2] القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفيري 2009، العدد 20/2009، المواد 11-13.

- مسك وتسييّر الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية؛
- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها؛
- الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛
- تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود؛
- ضبط الكتابات ومركزة تسليم القيم؛
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات؛
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقيّيم نتائجها؛
- تدرس الشكاوى وتعالجها؛
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية؛
- تعوض قروض الرسوم؛
- تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛
- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لاسيّما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الأساسي؛
- تنظم المواعيد وتسيرها؛
- تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مراكز الضرائب.

الشكل رقم (3–2): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر : من إعداد الطالبين بالإعتماد على وثيقة مقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية الأغواط

المطلب الثالث: مهام ومصالح مركز الضرائب

1– المصلحة الرئيسية للتسيير: وتكلف بـ:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء، والمراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتجاجات؛
- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب؛
- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات و/أو لمراجعة المحاسبة؛
- إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.

تعمل على تسيير:

أ- المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي؛

ب- المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية ؛

ج- المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري؛

د- المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات؛

هـ- المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة.

2- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: وتكلف بـ:[1]

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها؛
- اقتراح عمليات مراقبة وإنجازها، بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية.

تعمل على تسيير:

أ- مصلحة البطاقيات والمقارنات: وتكلف بـ:

- تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والاستعلام الخاصة بوعاء الضريبة وكذا مراقبتها وتحصيلها؛
- مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية، وتخزينها واستردادها من أجل استغلالها؛
- التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.

ب- مصلحة البحث عن المادة الضريبية التي تعمل في شكل فرق: وتكلف بـ:[2]

- إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع؛

[1]- ج.ج.د.ش، رسالة المديرية العامة للضرائب ،مركز الضرائب تنظيم مكيف لصالح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب، العدد 2011/54، ص02.

[2]- نفس المرجع السابق، ص10.

- اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة.

ج– مصلحة التدخلات: التي تعمل في شكل فرق: وتكلف بـ:

- برمجة وإنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيارة والمراقبة عند المرور وكذا إنجاز في عين المكان لكل المعاينات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها؛
- اقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو للمراقبة على أساس المستندات انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة .

د– مصلحة المراقبة: التي تعمل في شكل فرق: وتكلف بـ:

- إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان؛
- إعداد وضعيات إحصائيات دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها.

3– المصلحة الرئيسية للمنازعات: وتكلف بـ:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب وناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز، وكذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة؛
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.

تعمل على تسيير:

أ– مصلحة الاحتجاجات: وتكلف بـ:

- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض ضرائب أو الزيادات والعقوبات المحتج عليها و/أو استرجاع الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة أثر تصريحات مكتتبة أو مدفوعات تلقائية أو مقتطعة المصدر؛
- دراسة طلبات تتعلق بإرجاع الاقتطاعات الرسم على القيمة المضافة؛
- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الاحتجاج على أعمال المتابعة أو الإجراءات المتعلقة بها أو المطالبة بالأشياء المحجوزة؛
- معالجة منازعات التحصيل.

ب– مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية: وتكلف بـ:

- دراسة الطعون التابعة لاختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ولاختصاص لجان الطعن الإعفائي؛
- المتابعة، بالاتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب، للطعون والشكاوى المقدمة للهيئات القضائية؛

ج– مصلحة التبليغ والأمر بالدفع: وتكلف بـ:

- تبليغ القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة وإلى المصالح المعنية؛
- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلقة بها؛
- إعداد المنتجات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات و تبليغها للمصالح المعنية.

4– القباضة: وتكلف بـ:[1]

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل؛
- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة؛
- مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

تعمل على تسير:

- مصلحة الصندوق؛
- مصلحة المحاسبة؛
- مصلحة المتابعات؛
- تنظم مصلحة المتابعات في شكل فرق؛

5– مصلحة الاستقبال والإعلام: تحت سلطة رئيس المركز، وتكلف بـ:

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
- نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

6– مصلحة الإعلام الآلي والوسائل: وتكلف بـ:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها؛
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات؛
- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة وأمن المقرات.

[1] القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفيري 2009، نفس المرجع السابق، العدد 20/2009، المواد 89-101.

المبحث الثاني: عرض ومناقشة النتائج

دراسة حالة بلدية الأغواط خلال الفترة 2015–2018

تعتبر ولاية الأغواط إحدى أهم المدن الجزائرية، حيث تقع على مفترق طرق بين الشمال والجنوب، وبين الشرق والغرب يحدها من الشمال تيارت ومن الغرب البيض ومن الشرق الجلفة ومن الجنوب غدراية، تتربع على مساحة 25.057 كلم^2 وتضم 10 دوائر و24 بلدية، كما تتوفر على ثروات هامة مما جعلها تلعب دورا هاما في تنمية البلاد بصفة عامة.[1]

1– نبذة عن بلدية الأغواط: بلدية الأغواط إحدى أهم وأكبر بلديات الولاية كونها بلدية مقر الولاية، يحدها شمالا بلدية سيدي مخلوف، غربا كل من تاجموت والخنق، شرقا بلدية العسافية وجنوبا بلدية بن ناصر بن شهرة، تتميز بالطبيعة الجغرافية المنبسطة، وتتربع على مساحة قدرها 400 كم^2 . كما تمتاز البلدية بمياهها الجوفية التي تستغل لتزويد السكان بها، وكذلك في سقي بعض الأراضي الفلاحية التي تفوق 23000 هكتار.

كما تعرف البلدية بنموها الديمغرافي المرتفع حيث بلغ عدد سكانها 151649 نسمة حسب آخر الإحصائيات (الديوان الوطني للإحصاء)، الأمر الذي جعل البلدية تشهد نشاطا اقتصاديا متطورا ومتنوعا، حيث جلبت البلدية اهتمام العديد من المستثمرين ورجال الأعمال، نظرا للعوامل السابقة من تطور الكثافة السكانية وزيادة الأنشطة الاقتصادية المختلفة والتي وفرت للبلدية مصادر جبائية معتبرة إذا ما قورنت ببلديات أخرى.[2]

2– أهم الضرائب والرسوم العائدة لبلدية الأغواط خلال فترة 2015–2018: تشكل الإيرادات الجبائية أهم وأكبر مصدر تمويل الجماعات المحلية، كما يمثل وزن هذه الإيرادات في مجموع الموارد المحلية المؤشر الأكثر تحجيدا للاستقلال المالي لها، فهي بمثابة عاملمهم في بنية الميزانية، إضافة إلى أنها مورد ضمان استمرارية تقديم الخدمات المحلية.

[1] عبد القادر مجلد، **أثر التهرب الضريبي على حصيلة الجباية المحلية – دراسة حالة بلدية الأغواط خلال الفترة 2015–2018**، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 5، العدد 2، أوت 2021، ص 123.

[2] المرجع نفسه.

الجدول (3–1): أهم الضرائب والرسوم العائدة لبلدية الأغواط خلال الفترة 2015–2018

الوحدة: دج

السنوات / الضرائب والرسوم	2015	2016	2017	2018
الرسم على القيمة المضافة	52 046 998	48 805 545	33 848 434	26 063 083
الرسم على النشاط المهني	618 936 621	707 507 109	754 661 369	755 768 770
الدفع الجزافي	2 826 255	2 542 578	230 193	00
الضريبة الجزافية الوحيدة	28 327 748	45 206 023	56 609 550	66 003 310
ضريبة على الدخل الإجمالي صنف عقارات	25 155 355	26 200 378	26 545 015	29 555 644
رسم التطهير + الرسم العقاري	375 512	107 330	87 198	92 151
الرسم على الحفلات والأفراح	390 000	400 000	400 000	400 000
رسم الإقامة	100 000	100 000	100 000	100 000
المجموع	728 158 489	831 091 740	872 481 759	877 982 958

المصدر: تم إعداده اعتمادا على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن:

الرسم على النشاط المهني يعتبر أكبر الإيرادات الضريبية التي تستفيد منها البلدية، والذي شهد ارتفاعا مستمرا خلال فترة الدراسة حيث بلغت قيمته في سنة 2015 (621 936 618 دج) وسنة 2017 (369 661 754 دج) وفي سنة 2018 (770 768 755 دج) وهذا الارتفاع راجع لأن الرسم على النشاط المهني يفرض على الأشخاص الطبيعيين وعلى المؤسسات باعتبار بلدية الأغواط تعد إحدى أهم وأكبر بلديات الولاية والتي تتميز بالأنشطة التجارية والاقتصادية العالية والمتزايدة مما أدى لارتفاع هذا الرسم المفروض على هاته الأنشطة.

الرسم على القيمة المضافة فإنه يحتل المرتبة الثانية في المداخيل الضريبية العائدة للبلدية بعد الرسم على النشاط المهني فقد بلغ في سنة 2015 (998 046 52 دج) وفي سنة 2016 (545 805 48 دج) أما في سنة 2017 (434 848 33 دج) وفي 2018 (083 063 26 دج)، حيث شهد هذا الرسم انخفاضا مستمرا خلال فترة الدراسة وهذا يعود إلى تحويل عدد كبير من المكلفين بالضريبة الذي لا يتجاوز رقم أعمالهم (000 000 30 دج) من النظام الحقيقي إلى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة طبقا لقانون المالية 2015 لاسيما المادة 13 منه، ضف إلى ذلك وجود عدد من الملفات الجبائية التي استفادت من الامتيازات الجبائية ضمن الوكالة الوطنية لدعم الاستثمار (ANDI).

أما بالنسبة للرسم العقاري ورسم التطهير تبقى مساهمتهم ضعيفة في الإيرادات الضريبية، رغم أن المشرع وضع عدة قوانين تنظم عملية تحصيل هاته الرسوم إذ نجد أن مبالغ تحصيلها قد بلغت في سنة 2015 (512 375 دج) وفي 2016 (330 107 دج) أما في سنة 2017 (198 87 دج) وفي سنة 2018 (151 92 دج).

أما باقي الضرائب والرسوم الأخرى فإن مساهمتها في الإيرادات الضريبية تبقى ضئيلة جدا ولا توجد جدية في تحصيلها وعدم وجود مراقبة أو متابعة للتحصيل من طرف الجهات المكلفة بعملية التحصيل.

3– بنية الجباية المحلية: يعتبر التطور السنوي المحقق في المداخيل الضريبية للجباية المحلية نتيجة طبيعية للمساهمة الكبيرة والفعالة لكل من الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة، مما يدل على عدم فعالية باقي الضرائب المحلية الأخرى، والجدول الآتي يبين مدى مساهمة أهم الضرائب والرسوم في الإيرادات الجبائية المحلية.

الجدول (3–2): بنية الجباية المحلية لبلدية الأغواط خلال الفترة 2015–2018

الوحدة: دج

السنوات / الضرائب والرسوم	2015	2016	2017	2018
الجباية المحلية (01)	728 158 489	831 091 740	872 481 759	877 982 958
الرسم على النشاط المهني (02)	618 936 621	707 507 109	754 661 369	755 768 770
النسبة % (01 / 02)	85%	85%	86%	86%
الرسم على القيمة المضافة (03)	52 046 998	48 805 545	33 848 434	26 063 083
النسبة % (01 / 03)	%07	%06	%04	%03
الضريبة الجزافية الوحيدة (04)	28 327 748	45 206 023	56 609 550	66 003 310
النسبة % (01 / 04)	%04	%05	%06	%08
باقي الضرائب والرسوم (05)	28 847 122	29 573 063	27 362 406	30 147 795
النسبة % (01 / 05)	%04	%04	%03	%03

المصدر: تم إعداده اعتمادا على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المساهمة الضعيفة لمختلف الضرائب المحلية التي يفوق عددها 20 (رسوم وضرائب)، حيث نلاحظ أن كل من الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة والضريبة الجزافية الوحيدة، تشكل أكبر نسبة مساهمة في التمويل بالنسبة للبلدية حيث بلغت مساهمة الرسم على النشاط المهني من

الجباية المحلية من سنة 2015 إلى غاية 2018 على النحو الآتي (85 %- 85 %- 86 % - 86 %)، ونسبة الرسم على القيمة المضافة لنفس الفترة (07 % - 06 % - 04 %- 03 %)، ونسبة الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي (04 % - 05 % - 06 %- 08 %)، مقارنة مع باقي الضرائب والرسوم والتي تقدر مساهمتها كالآتي (04 % - 04 % - 03 %- 03 %)، وهي نسب ضئيلة جدا إذا ما قورنت بنسب مساهمة الرسمين النشاط المهني والقيمة المضافة مما يعطينا صورة واضحة على عدم فعالية تلك الرسوم والضرائب.

4- تحليل حصيلة التحقيق الجبائي للفترة 2015-2018: سنقوم بدراسة تطور التحقيق الجبائي وذلك من خلال التحقيق المحاسبي والتحقيق على الوثائق ومعرفة مدى نجاعة هذا التحقيق في القضاء على التهرب الضريبي.

4-1- أهمية التحقيق الجبائي كرادع للتهرب الضريبي: قبل التطرق إلى أهمية التحقيق الجبائي، والتدليل على ذلك من خلال الإحصائيات المقدمة سنقوم بتعريف التحقيق أولا، ثم نتطرق إلى الحصيلة الضريبية المحققة من خلال الجداول المقدمة.

أ- تعريف التحقيق الجبائي: يعرف التحقيق الجبائي على أنه مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد الفحص والتحقيق من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة المكتتبة للأرباح وأرقام الأعمال والذمة المالية من طرف المكلفين لغرض الفحص إذا كانت هناك عمليات تدليسية ترمي إلى التملص أو التهرب من دفع الحقوق والالتزامات الجبائية.[1]

ب- أنواع التحقيق الجبائي: يمكن التمييز بين نوعين من التحقيق الجبائي وهما كالآتي: [2]

- **التحقيق المحاسبي**: هو نتيجة للرقابة على الوثائق، حيث يتم اختيار الملفات الواجب التحقق منها نتيجة كثرة إغفالات وأخطاء التصريحات المقدمة، وبالتالي وجب على الإدارة الجبائية توسيع رقابتها والتنقل إلى عين المكان والتمحيص والتدقيق جيدا في محاسبة المكلف، ومقارنتها بما يصرح مع احترام حقوق المكلف من تبليغ مسبق وكذا حقه في الرد والدفاع عن المعلومات المقدمة بشرط تقديم الإثباتات والدلائل لصحة ذلك.
- **التحقيق على الوثائق**: هو الرقابة على التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة، إذ يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها، كما يتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها.

[1] عبد القادر مجلد، نفس المرجع السابق، ص 126.
[2] المرجع نفسه، ص 27-28.

وحتى تتضح أهمية التحقيق سندرج الجدول الآتي الذي يبين مبالغ التهرب الضريبي على مستوى مديرية الضرائب لولاية الأغواط.

الجدول (3–3): مبالغ التهرب الضريبي خلال الفترة 2015–2018

الوحدة: دج

السنوات / البيان	2015	2016	2017	2018
مبالغ التهرب الضريبي	2 157 032 014	10 796 830 169	12 922 530 259	29 636 833 761

المصدر: تم إعداده اعتمادا على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن هناك مبالغ هامة جدا للتهرب الضريبي لم تستفد منها كل من الدولة والجماعات المحلية والمقدرة بـــ 2.157.032.014 دج سنة 2015 و10.796.830.169 دج سنة 2016 و12.922.530.259 دج سنة 2017 و29.636.833.761 دج سنة 2018، وهذا ما أثر على تمويل ميزانية الجماعات المحلية وهو ما انعكس سلبا على التنمية المحلية.

ومن خلال التحقيق الجبائي بمختلف أنواعه تبين مدى فعاليته في التصدي لظاهرة التهرب الضريبي والجدول الآتي يبين ذلك:

الجدول (3–4): حصيلة التحقيق الضريبي خلال الفترة 2015–2018

الوحدة: دج

السنوات / البيان	2015	2016	2017	2018
التحقيق المحاسبي	834 430 148	833 055 21	893 394 112	449 768 163
التحقيق على الوثائق	12 354 543	6 934 076	14 540 012	17 261 084
المجموع	377 785 160	909 989 27	905 934 126	533 029 181

المصدر: تم إعداده اعتمادا على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة

يمثل هذا الجدول حصيلة التحقيق الجبائي للفترة محل الدراسة، لاسيما التحقيق المحاسبي والتحقيق على الوثائق، وتجدر الإشارة إلى أن هذه النتائج المسجلة إنما التوصل إليها على ضوء جملة من النقائص أو الأخطاء المحاسبية ونذكر منها (استرجاع الرسوم المحسومة بسبب أن بعض الممولين مدرجون في البطاقة الوطنية للمتهربين

ضريبيا، أو كون الفواتير التي تم بموجبها حسم الرسوم مشوبة بأخطاء شكلية)، كذلك أخطاء في تطبيق الاهتلاكات، نقص في التصريح بأرقام الأعمال المحققة أو عدم التصريح بها أصلا، في بعض الأحيان أخطاء محاسبية مثل عدم احترام مبدأ الاستقلالية السنوات المالية، المبالغة في الأعباء كحل للتقليص من الأرباح وهو ما بعتبر نوعا من التحايل أو التهرب.

يجب إدراج جدول يبين نسبة التحقيق بالنسبة لمجموع التهرب الضريبي:

الجدول (3–5): حصيلة نسبة التحقيق بالنسبة لمجموع التهرب الضريبي خلال الفترة 2015–2018

الوحدة: دج

السنوات / البيان	2015	2016	2017	2018
مبالغ التهرب	2 157 032 014	10 796 830 169	12 922 530 259	29 636 833 761
مبالغ التحقيق	160 785 377	27 989 909	126 934 905	181 029 533
مبالغ التحقيق / مبالغ التهرب	%7.45	%0.26	%0.98	%0.61

المصدر: تم إعداده اعتمادا على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة

نلاحظ من خلال الجدول التذبذب في المبالغ المسترجعة خلال فترة الدراسة (2015-2018) والمقدرة بـــ 160.785.377 دج سنة 2015 و27.989.909 دج سنة 2016 و126.934.905 دج سنة 2017 و181.029.533 دج سنة 2018، يتضح لنا جليا عدم قدرة التحقيق الجبائي على السيطرة الفعلية لظاهرة التهرب الضريبي وهذا ما تعكسه النسب المتدنية من مبالغ التهرب الكلية حيث بلغت ما نسبته 7.45 % سنة 2015 و0.26 % سنة 2016 و0.98 % سنة 2017 و0.61 % سنة 2018، لذا فإن التحقيق الجبائي لا يمكنه التصدي لوحده لاستفحال ظاهرة التهرب والغش الضريبيين مما يستدعي إجراءات أخرى لمحاربة هذه الظاهرة.

وبالنسبة للتحقيق الضريبي في الضريبي والرسوم الموجهة للجماعات المحلية، ثم التركيز على أهم رسمين وهما: الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة، وتتضح أهمية التحقيق فيهما من خلال الجدول الآتي:

الجدول (3–6): حصيلة نسبة التحقيق بالنسبة لمجموع الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة خلال الفترة 2015–2018

الوحدة: دج

البيان / السنوات	2015	2016	2017	2018
التحقيق الإجمالي	785 160 377	989 27 909	126 934 905	181 029 533
مجموع الرسم على النشاط المهني + الرسم على القيمة المضافة	131 580 847	8 986 802	64 931 528	86 001 003
(مجموع الرسم على النشاط المهني + الرسم على القيمة المضافة) / التحقيق الإجمالي	%81.84	%32.11	%51.15	%47.51

المصدر: تم إعداده اعتمادا على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن عملية التحقيق الجبائي أثبتت أن مداخيل هامة جدا تخص الجماعات المحلية لم تستفد منها وهو ما توضحه المبالغ الهامة التي تم تحصيلها جراء عملية التحقيق (التحقيق المحاسبي والتحقيق على الوثائق) للتهرب والغش الضريبي الذي استنزف هاته العائدات التي تمول ميزانيتها، والمتمثلة في كل من الرسمين (الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة)، وقد بلغت المداخيل ما قيمته 131.508.847 دج سنة 2015 و8.986.802 دج سنة 2016 و64.931.528 دج سنة 2017 و86.001.003 دج سنة 2018.

خلاصة الفصل

تعد الجباية أحد العوامل الواجب ترقيتها من أجل تزويد الإدارة الجبائية بالوسائل المالية التي تسمح لها بتحقيق أهدافها، فهي تدعم فرص مشاركة المجتمع في تسيير شؤونه، من خلال تحميل المكلفين بالخزينة المسؤولية في تعبئة الموارد المالية الجبائية. ومن أجل محاربة محاربة التهرب الضريبي يجب تفعيل أنظمة الرقابة للحد من هذه الظاهرة وزيادة مداخيل الخزينة.

توصلنا إلى مجموعة من النتائج وهي كالآتي:

- ✓ يخلق التهرب الضريبي آثارا سيئة ماليا، أهمها عدم وفاء الإدارة الجبائية بالتزاماتها ولذلك فإنها تسعى جاهدة لمحاربة هذه الظاهرة، ولعلها أبرز النتائج التي يخلفها التهرب؛
- ✓ يقف التهرب الضريبي حجر عثرة في طريق تحقيق تنمية اقتصادية واجتماعية خصوصا وأن الضريبة من أهم موارد تمويل وتوفير الموارد المالية اللازمة لتنفيذ هذه التنمية؛
- ✓ بسبب التهرب الضريبي قد تلجأ الدولة إلى سن قوانين تزيد من معدلات الاقتطاع كنوع من وسائل الأمان، وهذا يخلق عبئا على المكلفين بالخزينة خصوصا أولئك الذين يؤدون واجباتهم تجاه الإدارة الجبائية فيصبحون هم الآخرين يتأخرون في دفع مستحقاتهم أو الجنوح إلى التهرب، وهذا الأمر قد تنجر عدة آثار.

الخاتمـــــــــة

الخاتمة

الضريبة اليوم هي وسيلة لتحقيق التنمية الشاملة، ويبرز الدور الفعال لها باعتبارها أنجع وسائل لتحقيق عدالة اجتماعية، لارتكازها أساسا على الحد من الفوارق الاجتماعية السائدة عن طريق إعادة توزيع الإيرادات والثروات بين أفراد اتمع،إضافة إلى كوا أداة فعالة لمختلف الظواهر الاقتصادية العامة من تضخيم وركود وتأثيرها على مؤشرات الأخرى التي من بينها الادخار والاستثمار والإنتاج، مما يجعل التهرب من دفعها يضع حدا لأهم عنصر في مالية الدولة، إن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين، نظرا للإشكالات التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين بالضريبة في استعمال الطرق الاحتيالية واة التهرب الضريبي يجب معرفة الدوافع التي تحمل المكلف للجوء إلى مثل هذه الظواهر والتي قد تنمي الوضعية الاقتصادية المزرية وعدم مرونة واستقرار القوانين، وضغط جبائي مرتفع ونفسية مترديه وعقلية متخلفة تنظر إلى الضريبة بمنظار مشوه، فتح الباب على مصراعيه أمام المكلف للتخلص من الضريبة.

لذلك على المشرع أن يضع نصوص محكمة بشان الضريبة لتفادي الثغرات إلى جانب تكثيف الإمكانيات البشرية و المادية لة هذه الجريمة واتخاذ مقومات أساسية.ولذلك سنطرح بعض التوصيات بشان مكافحة التهرب الضريبي.

1- بالنسبة للتشريع الضريبي يجب توسيع نطاق حق الاطلاع على الدفاتر و المستندات الخاصة بالممول وعلى مستندات الأخرى الحكومية وغيرها التي تساعد في التعرف على حقيقة نشاط الممول ومركزه.

-التوسع في أسلوب الحجز من المبيع كوسيلة لاقتضاء الضريبة -تبسيط العمل والإجراءات في التحاسب والربط والتحصيل

-إعادة النظر في معدلات الضرائب والتشدد في معاقبة المتهربين ماليا وجنائيا

- .منح مكافئات مالية شخصية للمبلغ عن حالات التهرب التي تثبت صحتها

2- .بالنسبة للإدارة الضريبية يجب رفع كفاءة الإدارة الضريبية، وذلك باستكمال العددي والفني لأعضائها وتبسيط إجراءات الربط و الطعن والتقاضي هو الأمر الذي يؤدي بطبيعته إلى إشاعة الثقة بين الإدارة و الممولين .
-تطوير الأداء عن طريق سياسات التدريب و نظام الحوافز والترفيه للمجدين دون غيرهم.

3- بالنسبة للدولة من الواجب عليها أن تشترك أجهزة الدولة خاصة أجهزة الإعلام ووزارتي التربية والتعليم بدورها في محاربة التهرب الضريبي، وذلك من خلال إعلام المواطنين بحصيلة الضرائب السنوية وأوجه إنفاقها وما يعود على المواطنين من منافع وخدمات من هذا الإنفاق العام، فلا شك أن شعور الممول لتصرفات الرشيدة للحكومة وبما يحصل عليه من خدمات يعتبر من العناصر الأساسية لإشاعة الوعي الضريبي بين المواطنين.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

- **الكتب**

1- أمزيان عزيز، **المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري**، دار الهدى للنشر، الجزائر.

2- أمين الساعاتي، **أصول علم الإدارة**، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر، 1997.

3- حامد عبد المجيد دراز، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، جامعة الإسكندرية.

4- حمود القيسي وآخرون، **الوجيز في القانون الإداري**، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 1998.

5- حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

6- خالد خطيب، أحمد زهير شامية، **مالية عامة**، الطبعة الثانية، دار الزهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997.

7- رائد ناجي أحمد، **علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق**، المكتبة القانونية، بغداد، 2012.

8- رميساء بخاري، السعيد خويلدي، **العلاقة بين التهرب الضريبي والفساد**، دفاتر السياسة والقانون، المجلد 12، العدد 01، ورقلة، الجزائر، 2020.

9- سعيد عبد العزيز عثمان، **مقدمة في الاقتصاد العام**، الدار الجامعية، جامعة بيروت العربية، 2003.

10- شريف مصباح أبو كرش، **إدارة المنازعات الضريبية**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.

11- غسان رباح، **قانون العقوبات الاقتصادي**، الطبعة السادسة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2012.

12- مراد ناصر، **التهرب والغش الضريبي في الجزائر**، ط 2، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2009.

13- مراد ناصر، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 115-116

14- مصطفى عوادي، **الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري**، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009.

15- مصطفى عوادي، ناصر رحال، **جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق**، مطبعة سخري، الجزائر، 2011.

16- منصور رحماني، **القانون الجبائي للمال والأعمال**، الجزء الأول، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر.

17- منور أوسرير، أحمد حمو، **جباية المؤسسات**، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، الجزائر، 2009.

18- ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، دار الهومة، البليدة، الجزائر، 1969.

19- يحياوي نصيرة، **الضرائب الوطنية والدولية**، الأوراق الرقاء، الجزائر، 2010.

- **المذكرات**

20- إبراهيم طرشي، **التهرب الضريبي وآليات مكافحته**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الماستر أكاديمي، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، الجزائر، 2014-2015.

21- جمال أبو يونس، **إدارة الضرائب المباشرة في فلسطين**، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2003.

22- رضا بوعزيزي، **التهرب الضريبي في الجزائر**، رسالة ماجستر في العلوم الاقتصادية، فرع النقود والمالية، 1999.

23- سعيدة دربال، شهيرة بوصبيعة، **فعالية الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري**، مذكرة مقدمة استكمالا لنيل متطلبات الماستر في الحقوق، تخصص قانون عام داخلي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2015-2016.

24- عباس ثامر شريف، **التهرب الضريبي وأساليب مكافحته**، جزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس في القانون، كلية القانون والعلوم السياسية، جامعة ديالى، 2017.

25- عبد العزيز قتال، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس، المدية، 2009.

26- عيسى بولخوخ، **الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي دراسة حالة ولاية باتنة**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2003-2004.

27- فاطمة بوخشة، **دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي**، مذكرة مقدمة لنيل متطلبات شهادة ماستر، تخصص محاسبة، جامعة د. مولاي طاهر، الجزائر، 2013-2014.

28- فاطنة العايب، مسعودة الشيخ بوبكر، **فعالية الرقابة الجبائية كألية لمحاربة ظاهرتي التهرب والغش الضريبي- دراسة حالة بمفتشية الضرائب أول نوفمبر بغرداية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الماستر أكاديمي، تخصص مالية مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2021-2022.

29- ليندة قرموش، **جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري**، مذكرة مقدمة استكمالا لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون جبائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015-2016.

30- المالك عيشاوي وآخرون، **إمكانية تطبيق نظام جباية الضرائب الإلكترونية باستخدام بطاقة القياس المتوازن**، دراسة ميدانية لمديرية الضرائب ولاية أدرار، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص جباية المؤسسة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، 2015/2014.

31- محفوظ مريعي، **تنظيم وصلاحيات الإدارة الجبائية في ظل إصلاحات الجيل الثالث للإدارة الجبائية الجزائرية**، رسالة لنيل شهادة الدكتوراة، تخصص قانون عام، فرع إدارة مالية، جامعة الجزائر1، 2016/2017.

32- مريم غضبان، **دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم المالية والمحاسبة، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، 2015.

33- مليكة معاشو، **آليات مكافحة التهرب الضريبي**، مذكرة لنيل شهادة ماستر، التخصص: قانون جنائي وعلوم جنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة د. الطاهر مولاي - سعيدة–الجزائر، 2015-2016.

34- نجيب زروقي، **جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، تخصص العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013.

35- نجيب نبوقي، **جريمة التملص الضريبي وآلية مكافحتها في التشريع الجزائري**، مذكرة ماجستير، تخصص علوم جنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، باتنة، الجزائر، 2013.

36- نفيسة سويسي، **الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة قاصدي مرباح–ورقلة، الجزائر، 2009-2010.

37- هاني محمد حسن شبيطة، **حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية وضمانات المكلفين**، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006.

- **كتب أجنبية:**

38- Fiscalite directe, actes du seminaire organise par; DGI en collaboration avec FMI.OP.cit, 2007.

- **المجلات**

39- زهرة حبو، إلياس نجمة، **التهرب الضريبي الدولي**، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 27، جامعة سوريا، دمشق، 2011.

40- عبد الرحمان مغاري، بلال شيخي، **دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر**، جامعة بومرداس، مجلة دراسات جبائية، العدد 02، جوان 2013.

41- عائشة بوشيخي، فاطمة يوشيخي، **أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر**، مجلة دراسات جبائية، المجلد 3، العدد 1، البليدة، الجزائر، 2014.

42- عبد القادر مجلد، **أثر التهرب الضريبي على حصيلة الجباية المحلية – دراسة حالة بلدية الأغواط خلال الفترة 2015-2018**، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 5، العدد 2، أوت 2021.

- **القوانين والمراسيم والمواد والمناشير**

43– المرسوم التنفيذي رقم 07-364 صادر في 28 نوفمبر 2007، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، ج.ر، عدد 75، الصادرة في 2 ديسمبر 2007.

44– القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفيري 2009، العدد 20/2009، المواد 11-13، 89-101،

45– المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 07-364، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.

46– المادة الخامسة (05) من المرسوم التنفيذي 55/95 المتضمن التنظيم الإداري المركزي لوازرة المالية المعدل والمتمم.

47– المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 02-303، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية وصلاحيتها، المؤرخ في 28-09-2002، ج.ر، عدد 64، الصادرة في 29-09-2002، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 05-494، المؤرخ في 26-09-2005، ج.ر، عدد 84 لسنة 2005.

48– المادة 12 من الأمر رقم 06-91 الصادر في 23 فيفري 1991، يتضمن إنشاء مفتشيات الضرائب، ج.ر، عدد 09، لسنة 1991.

49– المادة 02 من القرار الوزاري، المؤرخ في 24 ماي 2007، الذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديرية الجهوية للضرائب والمصالح الولائية.

50– المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المؤرخ في 18-09-2006، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج.ر، عدد 59، مؤرخة في 24-09-2006.

51– المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327.

52– ج.ج.د.ش، رسالة المديرية العامة للضرائب ،مركز الضرائب تنظيم مكيف لصالح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب، العدد 2011/54.

- **المواقع**

53– موقع المديرية العامة للضرائب، www.mfdgi.gov.dz

الملاحـــــق

فهرس المحتويات

الإهداء III

الشكر IV

الملخص..... V

Abstract..... VI

قائمة المحتويات VII

قائمة الجداول..... IX

قائمة الأشكال IX

قائمة الاختصارات والرموز ..... **Error! Bookmark not defined.**

قائمة الملاحق IX

مقدمة..... أ

الفصل الأول 1

الأدبيات النظرية والتطبيقية ..... **Error! Bookmark not defined.**

تمهيد 2

المبحث الأول: التسيير الجبائي..... 3

المطلب الأول: مفهوم وأسس ومبادئ التسيير الجبائي..... 3

الفرع الأول: تعريف التسيير الجبائي ..... **Error! Bookmark not defined.**

أولا: تعاريف المدرسة الفرانكفونية ..... **Error! Bookmark not defined.**

ثانيا: تعاريف المدرسة الأنجلوسكسونية..... **Error! Bookmark not defined.**

الفرع الثاني: أسس ومبادئ التسيير الجبائي ..... **Error! Bookmark not defined.**

أولا: أسس التسيير الجبائي ..... **Error! Bookmark not defined.**

ثانيا: مبادئ التسيير الجبائي ..... **Error! Bookmark not defined.**

المطلب الثاني: مستويات التسيير الجبائي 4

المطلب الثالث: أهداف التسيير الجبائي 6

المبحث الثاني: الفعالية الجبائية..... 9

المطلب الأول: مفهوم الفعالية 9

المطلب الثاني: التخفيض الضريبي..... 10

الفرع الأول: المداخيل المتأتية من أنشطة ممارسة في بعض مناطق أقصى الجنوب 10

الفرع الثاني: المداخيل المتأتية من الأنشطة الممارسة في ولايات الجنوب والهضاب العليا 11
الفرع الثالث: الهبات الممنوحة للجمعيات ..... Error! Bookmark not defined.
المطلب الثالث: التصريحات 11
الفرع الأول: التصريح بالوجود ..... Error! Bookmark not defined.
الفرع الثاني: التصريح الشهري ..... Error! Bookmark not defined.
الفرع الثالث: التصريح السنوي بالمداخيل والحواصل ..... Error! Bookmark not defined.
الفرع الرابع: التصريحات الخاصة بالضرائب والرسوم المهنية الأخرى ..... Error! Bookmark not defined.
الفرع الخامس: التصريح في حالة التنازل أو التوقف أو الوفاة ..... Error! Bookmark not defined.
المبحث الثالث: الدراسات السابقة ..... Error! Bookmark not defined.
المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة ..... Error! Bookmark not defined.
المطلب الثاني: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية ..... Error! Bookmark not defined.
الفرع الأول: أوجه التشابه ..... Error! Bookmark not defined.
الفرع الثاني: أوجه الاختلاف ..... Error! Bookmark not defined.
خلاصة الفصل 15
الفصل الثاني 16
الممارسات المحاسبية والرقابية في المؤسسة ..... Error! Bookmark not defined.
تمهيد 17
المبحث الأول: الممارسات المحاسبية في المؤسسة ..... Error! Bookmark not defined.
المطلب الأول: بنية مخطط المحاسبة التحليلية وتدفقات حساب المؤسسة ..... Error! Bookmark not defined.
الفرع الأول: المؤسسة الجزائرية للمياه وحدة ورقلة ..... Error! Bookmark not defined.
أولا: لمحة تاريخية حول المؤسسة ..... Error! Bookmark not defined.
ثانيا: تعريف المؤسسة الجزائرية للمياه ..... Error! Bookmark not defined.
الفرع الثاني: المصالح المنتمية للمؤسسة وهيكلها التنظيمي ..... Error! Bookmark not defined.
المطلب الثاني: دراسة الوضعية المالية للمؤسسة ..... Error! Bookmark not defined.
المبحث الثاني: عرض العمليات الجبائية وتحليل النتائج ..... Error! Bookmark not defined.
المطلب الأول: طريقة سير العمليات الجبائية في مؤسسة المياه الجزائرية ..... Error! Bookmark not defined.
الفرع الأول: المصلحة التي تتم فيها سير العملية الجبائية ..... Error! Bookmark not defined.
الفرع الثاني: كيفية سير الضرائب والرسوم ..... Error! Bookmark not defined.
المطلب الثاني: دراسة وتقييم الوضعية الجبائية في مؤسسة المياه الجزائرية ..... Error! Bookmark not defined.

الفرع الأول: دراسة الوضعية الجبائية للمؤسسة..... **Error! Bookmark not defined.**

أولا: دراسة وضعية التصريحات الشهرية للمؤسسة في سنوات فترة الدارسة(2017–2020) ..... **Error! Bookmark not defined.**

ثانيا: الضرائب والرسوم المدفوعة لإدارة الضرائب من طرف المؤسسة خلال الفترة (2017–2020) ..... **Error! Bookmark not defined.**

خلاصة الفصل 64

الخاتمة 66

قائمة المراجع 69

الملاحـــــق 73

فهرس المحتويات..... 76