



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمّة لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: تدقيق محاسبي

كفاية آلية الرقابة الجبائية في الحد من

التهرب الضريبي

مديرية الضرائب لولاية الوادي

تحت إشراف الدكتور:

نصر رحال

إعداد الطالبات:

❖ إسمة نصيرة

❖ بوثينة نصير

❖ زليخة عبد الستار

لجنة المناقشة

رئيسا

مشرفا ومقررا

مناقشا

أستاذ مساعد - أ - بجامعة الشهيد حمّة لخضر بالوادي

أستاذ محاضر - أ - بجامعة الشهيد حمّة لخضر بالوادي

أستاذ مساعد - أ - بجامعة الشهيد حمّة لخضر بالوادي

أ. مصباحي محمد أمين

د. نصر رحال

أ. بله باسي زكرياء

السنة الجامعية: 2017/2016

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



شكر وعرفان

الحمد لله وحده وأحمده وأسعينه على ما رزقني من نعم أعاننا بيها على إنجاز هذا البحث والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وسلم تسليما كثيرا إنه من العرفان بالجميل أن نتوجه في بداية هذا البحث بجزيل الشكر والتقدير إلى أستاذنا المشرف رحال نصر على توجيهاته ونصائحه القيّمة التي أفادتنا كثيرا في إثراء معارفنا العلمية، وحرصه على تقديم يد العون والمساعدة ولم يدّخر جهدا في تشجيعنا ومساعدتنا لإنجاز هذا العمل

وأتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين شرفونا بقبول

مناقشة المذكرة وتقييمنا.

كما لا يفوتنا في هذا المقام أن نتقدم بخالص الشكر والتقدير الى

الأستاذ عوادي منير والى العاملين بمفتشية الضرائب بالوادي

الاهداء

*إلى والدتي التي غطتني بدفئها وكانت مثلاً للتضحية والحنان، حفظها الله وأطال في عمرها.

*إلى الذي نفسه أحب إليّ من نفسي والذي حفظه الله، وأطال في عمره.

*إلى الذي شجعني وساعدني ولم يخل علياً بجهدهِ و وقته زوجي العزيز وإبنتي الغالية

*إلى أفراد عائلتي، أخي وأخواتي .

إلى كل صديقاتي و زميلاتي كل باسمهم

إلى من أناروا لي الطريق في سبيل تحصيل ولو قدر بسيط من المعرفة
أساتذتي الكرام

إسمه

إهداء

نحمد الله كثيرا فبنعمته تتم الصالحات وبشكره تدوم النعم أهدي هذا العمل المتواضع:

إلى رمز الوفاء وفيض السخاء وجود العطاء عند البلاء

إلى من قال فيها الرسول عليه الصلاة والسلام الجنة تحت أقدام الأمهات

إلى أول اسم تلفظت به شفاهي أمي ثم أمي ثم أمي أطال الله في عمرها

إلى من علمني معنى الحياة أبي العزيز صاحب الفضل في وصولي إلى هذا المستوى

فجزاه الله الجزاء الأوفر وأطال الله في عمره

إلى من قاسموني الحب والحنان إخوتي وأخواتي و إلى من سأكمل معه حياتي

إلى أروع وأجمل الصديقات

إلى كل من كتبهم قلبي ولم يكتبهم قلمي

إهداء

الحمد لله الذي وفقني على إنجاز هذا العمل المتواضع والذي أهديه:

على أحن قلب في الوجود، إلى من يعجز اللسان عن التعبير ويتوقف العقل عن التفكير

على من دعت الله لي التوفيق إلى قرّة عيني: أمي

أطال الله في عمرها وقدرني على رد جزء من جميلها

إلى الذي حثني على العلم و العمل كل هذه السنين وكان لي سنداً دعماً

أبي الكريم حفظه الله

إلى من أتقاسم معهم أجواء المحبة الأسرية إخوتي وأخواتي وإلى الذي سأكمل معه حياتي

إلى كل الصديقات وكل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهن مذكرتي.

زليخة



الملخص :

ان مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين، نظرا للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال الطرق الاحتيالية، ولجاجة التهرب الضريبي يجب معرفة الدوافع التي تحمل المكلف للجوء الى مثل هذه الظواهر والتي قد تكون الوضعية الاقتصادية المزرية وعدم مرونة واستقرار القوانين، وضغط جبائي مرتفع ونفسية متردية وعقلية متخلفة تنظر الى الضريبة بمنظار مشوه فتح الباب على مصراعيه أمام المكلف للتخلص من الضريبة. وإذا كانت الرقابة الجبائية من أنجع الوسائل لمحاربة التهرب إلا أنها تبقى قاصرة وهذا لنقص الوسائل المادية والبشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي والقانوني.

الكلمات المفتاحية : التهرب الضريبي ، الرقابة الجبائية

résumé

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

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

Mots-clés: évasion fiscale, le contrôle fiscal

الفهرس العام

الفهارس

الصفحة	العنوان
	الاهداء
	الشكر
	الفهرس
	فهرس الجداول والأشكال
	فهرس الملاحق
أ-ج	مقدمة
	الفصل الأول: الاطار المفاهيمي للتهرب الضريبي والرقابة الجبائية
02	تمهيد
03	المبحث الأول: التهرب الضريبي.
03	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وانواعه واشكاله.
05	المطلب الثاني: أسباب واثار التهرب الضريبي.
13	المطلب الرابع: التفرقة بين التهرب الضريبي والغش
11	المطلب الثالث: طرق ووسائل مكافحة التهرب الضريبي.
15	المبحث الثاني: الاطار المفاهيمي حول الرقابة الجبائية
15	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية واهدافها.
17	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية.
23	المطلب الثالث: أسباب وعقوبات الرقابة الجبائية.
29	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: دراسة ميدانية.
31	تمهيد
32	المبحث الاول: الاليات المستخدمة في الحد من التهرب الضريبي
32	المطلب الاول: التحقيق المصوب

33	المطلب الثاني: المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية
41	المطلب الثالث: التحقيق المحاسبي
56	المبحث الثاني: الاطار المنهجي للدراسة
56	المطلب الأول: بيانات الدراسة
56	المطلب الثاني: قائمة الإستبيان
59	المطلب الثالث : مجتمع الدراسة وحدوده
60	المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة
60	المطلب الأول: عرض وصفي للعينة المدروسة
65	المطلب الثاني: قياس اتجاه العينة حول الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي
70	المطلب الثالث: معامل الارتباط
72	خلاصة الفصل
74	الخاتمة
77	قائمة المراجع
82	الملاحق

قائمة الجداول

57	مقياس ليكارت الخماسي	جدول (2-1)
58	محاور المجموعة الثانية وعدد فقرات كل محور	جدول (2-2)
59	الإحصائية الخاصة بإستمارة الاستبيان	جدول (2-3)
60	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	جدول (2-4)
61	توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية	جدول (2-5)
62	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	جدول (2-6)
63	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية	جدول (2-7)
64	توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة المستجوب	جدول (2-8)

قائمة الاشكال

17	اشكال الرقابة الجبائية	الشكل (1-1)
20	مخطط الرقابة على الوثائق	الشكل (1-2)
35	يلخص إجراءات البرمجة في المديرية العامة للضرائب	الشكل (1-3)
60	يمثل عينة الدراسة حسب الجنس	الشكل (2-1)
61	يمثل عينة الدراسة حسب الفئة العمرية	الشكل (2-2)
62	يمثل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	الشكل (2-3)
64	يمثل عينة الدراسة حسب طبيعة المستجوب	الشكل (2-4)

قائمة الملاحق

صفحة	إسم الملحق	رقم الملحق
82	استمارة الاستبيان	01

المقدمة

مقدمه

نظرا للتفشي الكبير لظاهرة التهرب الضريبي التي سببها عدم دفع الضرائب اذ تلعب هذه الاخيرة دورا هاما للنهوض باقتصاد الدولة وتمويل خزينتها، أي دخول ايرادات أكبر للخزينة العمومية و بالتالي زيادة الأصول المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي الى زيادة الرفاهية الاقتصادية.

إن ظاهرة التهرب الضريبي تؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية وعلى تمويل المشاريع التنموية المخطط لها في السياسة الاقتصادية للدولة واستقرارها، وهو ما يعد عائق امام تحقيق الهدف الرئيسي للضريبة والمتمثل في تمويل خزينة الدولة. ولكي تتمكن الدولة من هذا العائق تلجأ الى البحث عن مصادر تمويل اخرى، كالإقتراض من الخارج والإصدار النقدي. لكنها تحدث ضغط على التنمية الاقتصادية، مما تشكل من مخاطر على الاستقلال المالي والاقتصادي للدولة، حيث يرتفع التضخم والتبعية للخارج.

وللحد من هذه الظاهرة وجب على الدولة السعي لمكافحة هذه الآفة بشتى الطرق التشريعية والتنظيمية، ومن أهم هذه الطرق نجد الرقابة الجبائية هي أهم الاجراءات التي تسعى من ورائها الادارة الجبائية الى المحافظة على حقوق الخزينة والتخفيف من حدة التهرب الضريبي.

وتكمن أهمية هذه الإدارة في مالها من وسائل وتقنيات وأدوات خاصه للحصول على أكبر قدر ممكن من المبالغ المالية لتغطية النفقات العامة.

1- الإشكالية:

وعليه فمن أجل دراسة هذا الموضوع ارتأينا طرح التساؤل التالي:

"ما مدى تأثير الية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي".

ومن منطلق هذه الاشكالية العامة للموضوع محل الدراسة تدفعنا الى طرح مجموعة من الاسئلة:

- 1- ما المقصود بالتهرب الضريبي ؟ وماهي أشكاله ؟
- 2- ماهي الرقابة الجبائية ؟ ماهي أشكالها وإجراءاتها والأدوات المستعملة فيها ؟
- 3- ماهي الآليات التي يمكن الاعتماد عليها للحد من التهرب الضريبي ؟

وبعد صياغة الاشكالية والقراءات الأولية المتعلقة بالموضوع أمكن صياغة الفرضيات التالية:

- 1- الضريبة أهم مصدر في الدولة لتمويل الخزينة العمومية.
- 2- تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة فعالة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.
- 3- كلما كانت الرقابة محكمه وفعالة، كلما تم التحكم أكثر في الظاهرة.

2- أسباب اختيار الموضوع:

- الميول الشخصي للتعرف على ظاهرة التهرب الضريبي وإزالة الغموض عنه.
- دراسة ظاهرة من الظواهر المؤثرة سلبا على الخزينة العمومية والمتمثلة في التهرب الضريبي، والتي يجب مكافحتها من أجل مصلحة وطننا.
- التساؤل عن أصل هذه الظاهرة هل هي راجعة الى ذهنية المكلفين بجد ذاتهم أو الى أجهزة الرقابة الجبائية.

3- أهمية البحث:

الضريبة لها مكانه مهمة وأساسية في تمويل الخزينة العمومية من أجل تغطية النفقات التي ليست لها مقابل، وبالتالي تجنب اختلال في توازنها الاقتصادي وتورطها في مشاكل اقتصادية كالتضخم.

4- أهداف البحث:

إن أهداف البحث تنص كلها في ما يلي:

- تحسيس المكلفين بمخاطر التهرب الضريبي على مصالح المجموعة الوطنية.
- إبراز الوسائل التي تعتمد عليها إدارة الضرائب في مكافحة هذه الظاهرة.

5- المنهج المتبع

ومن اجل الاجابة على الإشكالية المطروحة اعتمدنا على المنهج التحليلي والمنهج الوصفي في مختلف أقسام البحث، بالإضافة الى تدعيمه بنصوص وقوانين وتشريعات سارية المفعول.

ورغم المشاكل الواردة من خلال إنجاز هذا البحث إلا أنه نظرا لأهمية هذا الموضوع فإن ذلك بعث فينا فضولا عملية ولم تمنعنا من محاولة تقديم لمحة على الموضوع وتقديم دراسة نظرية عامة لظاهرة التهرب الضريبي، وانطلاقا من المعلومات التي بحوزتنا قمنا بالبحث الى جانبين:

6- هيكل البحث:

للإجابة على الاشكالية المطروحة وتحقيق الاهداف الموجودة من البحث تم تقسيم الدراسة الى فصلين:

الجانب النظري:

المبحث الاول: التهرب الضريبي

المبحث الثاني: الرقابة الجبائية

الجانب التطبيقي:

حاولنا من خلاله تقييم الرقابة الجبائية وإجراءاتها من خلال استبيان .

وفي الأخير يختم البحث بخاتمة عامة كافة الاستنتاجات التي توصلنا إليها، وبعض الاقتراحات، إضافة الى ذلك الآفاق التي يتيحها البحث بدراسات مستقبلية مرتبطة بالموضوع وتطوراتها وما يمكن إثراءه.

الفصل الأول
الإطار المفاهيمي للتهرب
الضريبي والرقابة الجبائية

تمهيد:

إن النظر إلى ظاهرة التهرب الضريبي وإلى ما ينجم عنه من آثار وخيمة على مختلف المستويات فهو يتطلب دراسة وإهتمام أكثر من أي وقت مضى والمعروف على هذه الظاهرة هو سعي الملتزم بالضريبة للتخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة فيعمد إلى سلوك إحتيالي للتخلص من عبئها، ومحاربة هذه الظاهرة علينا أن نستهل أول خطوة من خطوات مكافحتها وهذا يعود إلى الرقابة الجبائية وهذه الأخيرة تعرف على أنها الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجبتهم وتسمح لها بتصحيح الأخطاء.

وعليه تسعى الإدارة الجبائية إلى إيجاد أحدث الوسائل والطرق لمكافحة التهرب الضريبي بشتى أشكاله أو على الأقل التخفيف من حدته. وفي هذا السياق إرتأينا في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهما:

المبحث الأول: التهرب الضريبي

المبحث الثاني: الرقابة الجبائية

المبحث الثالث: الآليات المستخدمة في الحد من التهرب الضريبي

المبحث الأول: التهرب الضريبي

إن ظاهرة التهرب الضريبي التي أصبحت من الواجب مكافحتها والتخلص منها وهذا لا يتم إلا عن طريق معرفة طبيعتها وأسبابها والامام بمختلف الطرق التي من الممكن أن تكون منفذا بغية تكوين صورة بسيطة حول هذه الظاهرة لتتمكن من مكافحتها بطريقة فعالة.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه وأشكاله

يختلف مفهوم وأنواع وأشكال التهرب الضريبي باختلاف الضريبة المراد التهرب منها ومنه يمكن تقسيم التهرب الضريبي إلى أولا مفهومه وثانيا أنواعه ثم التطرق إلى أشكاله ثالثا.

أولا: مفهوم التهرب الضريبي

1- يعرف التهرب الضريبي على أن يسعى الملتزم بالضريبة للتخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، فيعتمد إلى سلوك احتيالي للتخلص من عبئها¹.

2- التهرب المشروع هو الذي لا جرم فيه حيث يتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية، ذلك بالابتعاد عن مواطن التكليف أو الاستفادة من بعض الثغرات الموجودة في القانون، والتهرب المشروع يقوم من خلاله المكلف باستغلال بعض الثغرات القانونية للتوصل إلى عدم الالتزام بدفع الضريبة المترتبة عليه، ولتحقيق هذه الغاية، يقوم المكلف بالاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص لمعرفة طرائق التخلص من الضريبة مستنديين في ذلك إلى خلل أو ثغرات في التشريع الضريبي ومن أمثلتها، عندما يهب شخص أمواله خلال حياته إلى ورثته تهربا من دفع ضريبة التركات بعد وفاته، أو كأن تفرض ضرائب عالية على الأملاك العقارية فيتمتع الشخص على اقتناء العقارات وبذلك لا يدفع الضريبة².

¹ علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2006، ص: 209.

² خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2005، ص: 215.

ثانياً: أنواع التهرب الضريبي

يوجد نوعان من التهرب الضريبي وهما كالتالي:

1- التهرب المشروع (تجنب الضريبي)

ويقصد به التخلص المكلف من أداء الضريبة، نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، أي بالاستفادة من الثغرات القانونية التي تتيح له التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية، وذلك كأن تلجأ بعض الشركات إلى توزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية لصالح مساهميها للتخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، وكذلك كإنتاج بعض السلع بمواصفات تختلف عن المنصوص عليها في القانون، تجنباً لأداء ضريبة الإنتاج، أو قد يحدث التهرب المشروع عن طريق الاستفادة من ثغرات القانون الضريبي¹.

2- التهرب غير المشروع (الغش الضريبي)

وهو مخالفة المكلف للأحكام القانونية بوسائل الغش و الاحتيال للتخلص من دفع الضريبة مرتكباً بذلك جريمة مالية يعاقب عليها القانون، وفي أغلب الأحيان تكون هذه المخالفة صريحة وموصوفة وتتضمن نية المكلف في التهرب من الضريبة، ومن أمثلة التهرب غير المشروع ما يلي²:

- عدم تقديم المكلف تقريراً ضريبياً عن النشاط الخاضع للضريبة ومعتمداً في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه أو يعتمد لنقل نشاطه من جهة أخرى.
- قيام المكلف بتقديم تقرير غير صحيح بحيث لا يتضمن جميع نشاطاته أو لا يرفق جميع البيانات والوثائق المؤيدة لما هو مسجل في التقرير الضريبي أو يقوم بإرفاق بيانات أو وثائق غير صحيحة وهو يهدف إلى التخلص من دفع الضريبة أو قد لا يدرج إيراداته معتمداً تخفيض قيمة الضريبة المترتبة عليه.

¹ م.م حيدر عودة كاظم، دوافع التهرب الضريبي في العراق (دراسة ميدانية في الهيئة العامة فرع الديوانية)، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 18، العدد 2، كلية الادارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة القادسية، سنة 2016، ص: 232.

² عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، 2007، ص: 123.

المطلب الثاني: أسباب وأثار التهرب الضريبي

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى الاسباب وأثار التهرب الضريبي.

أولاً: أسباب التهرب الضريبي

هناك عدة أسباب تؤدي إلى التهرب الضريبي وتنقسم هذه الأسباب إلى نوعين أسباب مباشرة وأسباب غير مباشرة وتمثل فيما يلي:

1: الأسباب المباشرة

تتلخص هذه الأسباب فيما يلي:

1-1 الأسباب التشريعية: لقد زادت في تعقد القواعد التشريعية للنظام الضريبي من احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضريبة أو التخفيضات، من أخطر الوسائل التي يلجأ إليها الموظف هي الرشوة التي تظهر أساساً الجانب السلبي له أي عدم وجود وعي مهني من ناحية الكفاءة، تعقد وعدم استقرار التشريعات الجبائية¹.

2-1 الإمكانات المادية: نقص الوسائل المادية حيث أن جميع المؤسسات والقطاعات قد استفادت من مشاريع عمرانية تعكس الواقع إلا أن القطاع الجبائي لم يتحصل على أي إصلاح كونه يزاوّل عمله في منشآت موروثّة من قبل الاستعمار².

3-1 الإجراءات الإدارية: تعتبر كإجراءات روتينية معقدة تتسبب في خلق الكراهية اتجاه الضرائب وما يمثلها من أجهزة وأعوان إداريين، ويبقى على الإدارة الجبائية استعمال كل الإجراءات اللازمة لتفادي ذلك وتمثل هذه الاجراءات فيما يلي:

- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي.

- عدم المساواة في تطبيق الإجراءات.

- تعقد الإجراءات الخاصة بتحصيل الضريبة

- ضعف التوعية الجبائية.

¹ خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد الثاني، 2000، ص: 167.
² قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة لمتطلبات شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014، ص: 24.

1- الأسباب النفسية: هناك العوامل النفسية يشعر بها المكلف تجعله يتهرب من دفع الضريبة لاعتقاده بعدم عدالة الضريبة أو شعوره بعدم الانتماء. بالإضافة إلى¹:

- الاعتقاد السائد بأن الضريبة أداة اغتصاب الشعوب وإفقارهم، فالتهرب من دفعها في هذه الحالة هو نوع من أنواع المقاومة، وبالتالي كان هذا المفهوم حافزا لتنامي الكراهية للضريبة، لتصبح هذه الأخيرة وكأنها جزء من التكوين الوراثي البشري.

- سوء فهم مصطلح الاقتطاع الضريبي الذي يراه البعض مجرد أموال ضائعة بدون مردودية، فهي خسارة شخصية لا بد من تخفيضها كلما سمحت الفرصة بذلك.

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

2: الأسباب الغير مباشرة

نذكر منها ما يلي:

1-2 الأسباب السياسية: باعتبار أن الضريبة تستعمل غالبا كوسيلة أو أداة في السياسات الاجتماعية، حيث أن الطبقة الاجتماعية التي تتحمل الضريبة تظن أن المستفيد منها هي الطبقة التي تمتلك السلطة العمومية، كما أن البعض يرى أن استخدام الأموال المحصلة في أغراض خاصة وغير مالية (اجتماعية، اقتصادية) يجعل بعض الطبقات التي تتحمل الضريبة أكثر من غيرها تشعر بالظلم لعدم الاستخدام الأمثل للنفقات العمومية وذلك من طرف الحكام².

أما في ما يخص الحالة الجزائرية، فقد تميزت الظروف السياسية التي سادت البلاد ومنذ الاستقلال إلى وقت قريب بما يلي:

- الاختيار الإيديولوجي والسياسي الذي اعتمدته السلطات العمومية غداة الاستقلال المتمثل في النظام الاشتراكي، مما كان له أثر مميز في تكوين وبلورة النظام الجبائي الذي لم يضطلع بأدواره، حتى تلك المتعلقة بإعادة توزيع المداخل.

¹ طارق الحاج، المالية العامة، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، 85.

² سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011/2012، ص78.

- وجود موارد هامة من المحروقات جعل السلطات العمومية تعتبر الموارد الجبائية العادية ثانوية، ما أدى إلى ظهور نوع من التراخي في صياغة الاقتطاعات الجبائية حسب المعطيات الداخلية، ومحاربة الغش الجبائي لم تكن من الأولويات الوطنية، ومازال هذا الوضع قائماً، إضافة إلى أن الوسائل الضرورية لمواجهة الظاهرة لم تكن في متناول المصالح الجبائية.

كذلك فإن انعدام الاستقرار السياسي أيضاً داخل الدولة عادة ما يكون سبباً في التهرب الضريبي، لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظائفها، وبالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية.

2-2 الأسباب الاقتصادية: تؤدي مجموعة من الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف والظروف الاقتصادية العامة أما إلى التهرب الضريبي أو عدم قيامه بواجبه الضريبي كاملاً ومن أهم هذه الظروف¹:

- المقارنة بين ما يحصل عليه المكلف من منفعة وما يتعرض له من مخاطر بسبب تهربه من الضريبة ولعلّ مبلغ الضريبة يعد من العوامل الحاسمة في هذه المقارنة فيزيد ميل المكلف نحو التهرب كلما زاد عبء الضريبة الملقى عليه.

- يزداد التهرب الضريبي في أوقات الأزمات الاقتصادية وينخفض في أوقات الرخاء الاقتصادي. إذ يرتفع متوسط دخل الفرد في فترات الرخاء الاقتصادي فيؤدي ذلك إلى زيادة المقدرة الفردية على تسديد الضريبة بعكس فترات الانكماش التي ينخفض فيها متوسط دخل الفرد ومن ثم تدني قدرته على تسديد الضريبة لذلك فإن نسبة التهرب الضريبي سترتفع فيها.

¹ جمال طارق محمد صبري، ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في العراق (دراسة تحليلية)، ماجستير اقتصاد/ وزارة العلوم والتكنولوجيا، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 48، سنة 2016، ص: 387.

ثانيا: آثار التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف مالية اقتصادية و اجتماعية، لذلك فإن الإخلال بالواجب الجبائي يؤثر على الدور المنوط بها، و عليه فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى عدة آثار سلبية يمكن تصنيفها:

1: الآثار المالية

إن الضريبة لها دور أساسي في تمويل خزينة الدولة بالموارد المالية اللازمة والتي توجه لتغطية النفقات العمومية، لهذا فإن التملص من الضريبة بمختلف أشكاله وصوره يهدد المداخيل المالية للخزينة العامة ويتسبب في حدوث خلل لأي سياسة اقتصادية واجتماعية وهو ما يعد عائقا أمام تحقيق الهدف الرئيسي للضريبة والمتمثل في تمويل خزينة الدولة ومواجهة النفقات العامة للدولة، وحتى تتمكن الدولة من سد هذه الفجوة، تلجأ إلى البحث عن مصادر تمويل أخرى وتؤدي بالتأكيد إلى إحداث ضغط على التنمية الاقتصادية لما تشكله من مخاطر على الاستقلال المالي والاقتصادي للدولة ومن بين هذه المصادر¹:

1-1 الإصدار النقدي: هو ضخ قدر من النقود "الكتلة النقدية"، وطلق عليه كذلك التمويل بالتضخم، وينتج عليه:

- زيادة مفرطة للأسعار، ارتفاع غير طبيعي دون أن يقابله زيادة في الإنتاج.

- ظهور التضخم باختلاف أنواعه.

- نقص القدرة الشرائية للمواطنين وتدهورها.

- تغيير نمط الاستهلاك.

- انخفاض الصادرات في البلاد والذي يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الصعبة.

- اختلال التوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع، وظهور السوق السوداء.

2-1 الدين العام: باعتبار أن الدين العام من بين وسائل التمويل للدولة، حيث يمكن أن يكون داخليا أو خارجيا، أو تكون مدته طويلة أو قصيرة، وطريقة الاكتتاب عام أو على طريق البنك، فإن اللجوء إليه يؤدي إلى آثار سلبية وتتمثل في:

¹ بلخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، 2004، ص: 31-32.

- يشكل الدين العام عبئا على ميزان المدفوعات في حالة التسديد وتحمل الأجيال المستقبلية أعباء هذه القروض خاصة إذا كانت موجهة في أغراض استهلاكية لا تعود بالفائدة على الأجيال التالية، كما هو الحال في الجزائر.

- نقص الإنفاق العام الناتج عن تسديد القروض، وضعف القدرة الشرائية للأفراد.

- تقلص النشاط الإنتاجي نتيجة استخدام الأموال أو إقراضها للدولة بغية الحصول على فوائد في الأجل القصير أو المتوسط.

- فقدان الثقة في الدولة وعزوف الهيئات المالية والأفراد عن منح القروض.

1-3 زيادة الضغط الجبائي: قد تلجأ الدولة لتمويل الخزينة العمومية ولتعويض النقص المالي الذي نتج عن التهرب الضريبي، بطريقة أخرى لها آثار سلبية على المكلفين الملتزمين بأداء واجباتهم الضريبية، كأن تقوم الدولة بزيادة سعر الضريبة أو فرض ضرائب جديدة مما يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي على المكلفين الملتزمين بواجباتهم الجبائية وبالتالي يزداد عليه الضغط الجبائي وهذا ما يؤدي:

إما إلى عزوف هؤلاء الملتزمين على دفع الضريبة مما يؤدي إلى زيادة المتهربين من الضريبة كما سبق لنا الذكر، وهنا تتحقق معادلة { "لا فير، Laffer" كثرة الضرائب تقتل الضرائب }.

أو انتقال هذه الأموال في الأخير إلى المتهربين من دفع الضريبة بطريقة غير مباشرة.

2: الآثار الاقتصادية:

إن للضريبة دور اقتصادي دور هام كونها منظم وأداة للتدخل الاقتصادي للدولة، لذلك فإن التملص من هذه الضريبة له انعكاسات سلبية على اقتصاد الدولة من عدة جوانب و نخص بالذكر ما يلي:

2-1 التأثير على المنافسة

عند الأخذ بعين الاعتبار وجود ضرائب مرتفعة على المؤسسات و التجار، فإن المؤسسات التي تتملص من الضريبة تكون دائما في وضعية اقتصادية حسنة مقارنة مع تلك التي لا تتهرب من الضريبة، وبالتالي تستطيع فرض أسعارها التنافسية، وأحسن مثال على ذلك المؤسسات الوطنية التي لا تستطيع منافسة بعض مؤسسات القطاع الخاص، كالتالي لا تتردد في إجراء صفقاتها التجارية بدون فواتير، وبالتالي فإن أسعارها تكون منخفضة لعدم احتوائها على الرسم على القيمة المضافة لذلك فإن التهرب الضريبي يساهم في الحد من القدرة التنافسية للمؤسسات التي تعمل ضمن ضوابط التسيير الجيد لمواردها، والتي تهدف إلى رفع معدلات أرباحها

طبقا لقواعد السوق، على عكس المؤسسات التي تلجأ إلى التهرب للحصول على وسائل التمويل، ومن ثم التأثير على أسعار المواد المباعة في السوق مما يقوي مركزها التنافسي¹.

2-2 عرقلة النمو الاقتصادي:

يشكل التهرب الضريبي عائقا أمام تحقيق النمو الاقتصادي، إذ أن أثر إعاقة المنافسة الاقتصادية يؤدي إلى كبح التطور والنمو الاقتصادي، كما أن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب الضريبي لا يسمح بتكوين ادخار عام، وهو ما يحد من إمكانية القيام بالمشاريع الاستثمارية، وتجدر الإشارة إلى أن انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمارات، ويترتب عن ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدل التضخم وزيادة حدة البطالة، كما تؤدي زيادة التهرب الضريبي إلى تخفيض الاستهلاك والتأثير السلبي على سوق العمل، وبذلك فإن التهرب الضريبي يعتبر من أبرز مظاهر الفساد الاقتصادي².

2-3 التأثير على النشاط الاقتصادي وإعادة توجيهه:

إن التهرب الضريبي يساهم في إعادة توجيه الأنشطة الاقتصادية، حيث يصبح الشغل الشاغل للمكلفين هو توجيه نشاطاتهم الاقتصادية حسب الاعتبارات الجبائية أكثر من الاعتبارات الاقتصادية وفي الجزائر نلاحظ هذا، فالأنشطة الاقتصادية تتوجه عامة نحو القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي، دون أن تتوجه إلى النشاطات التي تخلق الثروات وتساهم في تكوين القيمة.

أيضا يلاحظ في المؤسسات أنه ومن أجل ضمان مدخول جيد يفكر مدير المؤسسة في كيفية التهرب من الضريبة أكثر من التفكير في تنمية أعماله ومؤسسته، وبالتالي يمكن القول أن التهرب الضريبي هو إذن مسبب للركود الاقتصادي.

ويؤثر التهرب الضريبي أيضا في إعادة توزيع الدخل و نذرت الأموال وكذلك على الادخار والاستثمار تأثيرا سلبيا على الاستقرار الاقتصادي للدولة.

¹ ولهي بوعلام، عجلان العياشي، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، العدد 08، 2008، ص: 155.

² بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة ماجستير، جامعة تلمسان، 2011، ص: 81.

3: الآثار الاجتماعية:

يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا التهرب منها إلى عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، وتؤدي كثرة التهرب الضريبي للجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة، فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة، لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي.

ومما سبق فإننا نبرز أهم الآثار الاجتماعية في ما يلي:

- عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة ومن ثم عدم عدالة توزيع العبء الضريبي
- إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع.
- تعميق الفوارق الاجتماعية بين مختلف الطبقات الاجتماعية.
- انتشار الفساد الأخلاقي بين موظفي القطاع الضريبي (ظاهرة الرشوة)، أو بين المكلفين للتملص من الضريبة.

المطلب الثالث: طرق ووسائل مكافحة التهرب الضريبي

سنوضح في هذا المطلب طرق ووسائل مكافحة التهرب الضريبي وهذا الأخير هو عبارة عن ظاهرة سائدة في كل الدول.

أولاً: طرق التهرب الضريبي

تتعدد أشكال التهرب الضريبي باختلاف نوع النشاط ومهارة المتهرب، وقد أدى التفتح والتطور التكنولوجي وزيادة التعاملات الاقتصادية إلى تطور الطرق والأساليب المستعملة في ذلك ما يلي¹:

¹ آيت بلقاسم لامية، البات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، 2014، ص: 23-24.

1- التهرب عن طريق تقديم معلومات محاسبية غير حقيقية

ذلك بلجوء المكلف إلى تقديم إقرار ضريبي استنادا إلى دفاتر وسجلات وحسابات مصطنعة مخالفة للدفاتر والسجلات الحقيقية. بهدف التقليل من الإيرادات وزيادة النفقات، ومن الأمثلة العملية لهذه الطريقة من التهرب:

- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع.
- توزيع الأرباح على شركاء وهميين أي غير موجودين أصلا.
- التناسي المعتمد لبعض المبيعات التي تتم يدا بيد أي دون تحرير فواتير، ويتم التسديد نقدا.
- التسجيل الوهمي لمبيعات مسترجعة أو خصومات تجارية ممنوحة.
- تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي بالتواطؤ مع الزبون.

2- التهرب عن طريق إخفاء الممتلكات

يعتمد هذا النوع من التهرب على الإخفاء المتعمدة لبعض الممتلكات مثل المخزونات، وهذا الإخفاء قد يكون كلي أو جزئي، ومن الأمثلة العملية لهذه الطريقة من طرق التهرب ما يلي:

- إخفاء جزء من المخزونات وبيعها سرا في السوق الموازية.
- عدم تصريح بكل الأنشطة الممارسة من قبل المكلف.

3- التهرب عن طريق استغلال القانون

يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالا وتنظيما والارقي 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 الضريبي بأهل الخبرة والاختصاص لاستنباط طرق التحايل مستندين بذلك إلى نصوص قانونية، ويتجلى ذلك في حالات قانونية تسمح للمكلف بالضريبة الاستفادة من مزايا ليس له الحق في الاستفادة منها من الأمثلة الحية عن ذلك:

- تحقيق عدة مداخيل يصرح بها في عناوين مختلفة لإخضاعها لمعادلات منخفضة.

- الحصول على امتيازات جبائية وشبه جبائية في إطار الوكالة الوطنية لتدعيم الاستثمارات (APSI) أو الوكالة الوطنية لتدعيم تشغيل الشباب (ANSEJ) ثم القيام بعد ذلك بالتنازل عن هذه الاستثمارات للتهرب من قيمة الضريبة التي تترتب عليها مما يفوت على خزينة الدولة مبالغ ضخمة.
- تسجيل عملية بيع لأصل من الأصول على أنها هبة.

ثانيا: وسائل مكافحة التهرب الضريبي

التهرب الضريبي ظاهرة سائدة في كل الدول، وإن اختلفت حدتها من دولة إلى أخرى تبعا لاختلاف نظمها المالية السائدة، ونصيبها من أسباب التهرب، وتقع تبعة التهرب على عاتق المشرع الضريبي والإدارة الضريبية والمكلفين¹.

1- وسائل وقائية

من أهم هذه الوسائل التي تتعلق بالتشريع الضريبي، أن تعتمد الدولة سياسة اقتصادية ومالية واضحة تكون أساسا لسياسة ضريبية مستوحاة من حاجات البلاد وهذا ضروري وقبل كل شيء، ومتجاوبة مع متطلبات الاقتصاد الوطني ضمن خطة إنمائية شاملة، مما يستوجب العمل على وضع نظام ضريبي منسجم ومتربط خال من التعقيد، بحيث لا يتضمن ثغرات تترك مجالا للتهرب وعدم المساواة في دفع الضريبة.

2- وسائل جزائية

وهي تتمثل في فرض عقوبات قاسية على من يقترفون الغش الضريبي، كأن تفرض عقوبات مالية كمضاعفة الضريبة أو جزائية كالحكم بالغرامة أو الحبس، بحيث تكون عقوبة وقائية رادعة.

المطلب الرابع: التفرقة بين التهرب الضريبي والغش الضريبي

نميز بين التهرب الضريبي والغش الضريبي من خلال:

- التهرب الضريبي تكون فيه إدارة المكلف متجهة نحو تحقيق العبء الضريبي إلا أنه يسلك في سبيل ذلك سبلا مشروعة، فالمكلف هنا يمارس حقا من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفا مشروعا بالنسبة له، وبالتالي فلا يوقع عليه أي عقوبة أو جزاء، فالتهرب الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي (سوء النية) دون العنصر المادي (الحيل التدليسية)².

¹ محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2010، ص: 119.

² عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، طبعة 2010/2011، ص: 15.

- أما الغش الضريبي فتتجه فيه إدارة المكلف نحو تحقيق أو إسقاط العبء الضريبي ولكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرق غير مشروعة تصل إلى حد التدليس والاحتتيال، فالغش الضريبي يمثل حالة خاصة من حالة التهرب الضريبي عن طريق انتهاك القانون.¹

¹ قرموش ليندة، مرجع سابق، ص، 23.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي حول الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية أحد أهم الاجراءات التي تسعى من ورائها الادارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الخزينة، من خلال محاربة التهرب الضريبي، أو التخفيف على الأقل من حدته.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها

سنبين في هذا المطلب مفهوم للرقابة الجبائية وأهدافها وهي عديدة من بينها إدارية، إقتصادية و إجتماعية.

أولاً: تعريف الرقابة الجبائية

هناك عدة تعريفات للرقابة الجبائية من بينها:

التعريف الأول: الرقابة الجبائية هي عبارة عن فحص لتصريحات وسجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام والاستفسار والاستيضاح على كل ما هو مدون في التصريحات والوثائق المرفقة بها، ولا يكتفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به، والمعلومات المتحصل عليه من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للمول¹.

التعريف الثاني²: تعرف أيضا على أنها الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم وتسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة.

مما سبق، يمكن تعريفها كما يلي، على أنها مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصادقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي غلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها.

¹ بوقلية محي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر، علوم مالية ومحاسبية، سنة 2014، ص: 3.

² العياشي عجلان، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحوكمت أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر(مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر 2009)، ص: 3.

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية عدة أهداف قانونية، إدارية، اقتصادية واجتماعية والتي يمكن ايجازها فيما يلي¹:

1- الهدف القانوني

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين الجبائية المختلفة، وحرصا على ذلك تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين على ارتكاب أية مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

2- الهدف الإداري

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال المعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل ملفت وكبير في زيادة المردودية وهذا بواسطة كشف الأخطاء والتجاوزات التي تساعد في معرفة الحقائق والإحصائيات وتقييم الاثار الناجمة عن ذلك لاتخاذ القرارات السليمة في سياستها الجبائية.

3- الهدف الاقتصادي

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العمومية من التهرب الضريبي وحمايتها لضمان أكبر للحصيلة الضريبية التي تعكس على زيادة الإنفاق العام وإنعاش الاقتصاد الوطني وهذا نظرا للتناغم المتواصل والكبير بين المجال الاقتصادي وتنميته بنظيره المجال الضريبي.

4- الهدف الاجتماعي

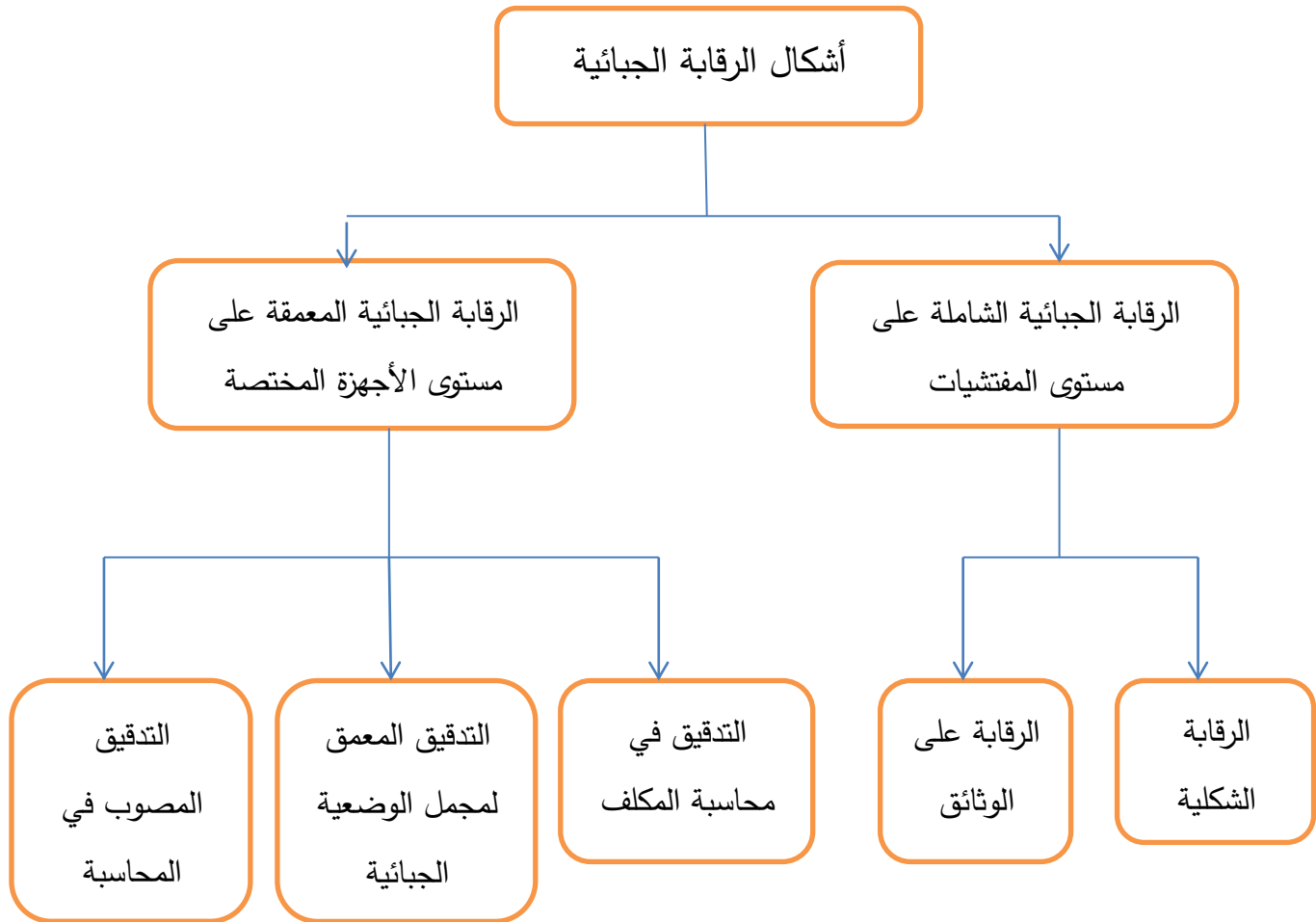
على الصعيد الاجتماعي نجد الرقابة الجبائية تهدف لمنع ومكافحة انحرافات المكلف بمختلف صورها مثل التلاعب والإهمال أو التقصير في أداء وتحمل واجباته، وهذا سعيًا منها لتكريس مبدأ المساواة بين المكلفين.

¹ لباس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (دراسة حالة بمدرية الضرائب لولاية أم لبواقي)، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2011، ص ص: 20، 21.

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

بما أن الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة هامة لكشف المناورات التدليسية ومكافحة العمليات غير القانونية والتي تلحق أضرار جسمية بالخزينة العمومية والاقتصاد الوطني على حد سواء، فنجد فعالية الرقابة الجبائية تتأسس على مقارنة المعلومات التي احتوتها الملفات الجبائية والمعطيات الخارجية الواردة لها، لتمارس بشكل سليم وشامل على مستوى مفتشيات الضرائب، أو على مستوى الرقابة الجبائية المعمقة التي تتم في المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة والمسندة إلى عدة أجهزة مختصة في هذا المجال، أما الشكل التالي يبين لنا أشكال الرقابة الجبائية وفقا للنظام الضريبي¹.

الشكل رقم 01: أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: المديرية العامة للضرائب

¹ http://www.ouarsenis.com•2017/04/20:00:15

أولاً: الرقابة الجبائية الشاملة

إن الرقابة الجبائية الشاملة تتم داخل مكاتب مفتشيات الضرائب بشكل دوري دون تنقل أو بحث خاص من طرف أعوان الإدارة الجبائية، بل ينجز هذا العمل بالمفتشية التي بحوزتها الملف الجبائي وفي مكتب العون المكلف برقابة الملفات الجبائية خاصة منها الخاضعة للنظام الحقيقي كما لا يمكن استعمال التدقيق المعمق نظراً لحجم الملفات التي بحوزتها، أما الرقابة الجبائية الشاملة تتمثل في:

1- الرقابة الشكلية:

هي عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف التي تشمل مختلف التدخلات، التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين المعلومات، وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية، وتتم أيضاً عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية عن التصريح (G50) مع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوف الربط وبطاقات المعلومات وقوائم العملاء التي تمتلكها.¹

2- الرقابة على الوثائق:

تتمثل المرحلة الموالية للرقابة الشكلية في الرقابة على الوثائق التي تتم على مستوى مفتشيات الضرائب، والتي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين، من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الجبائية، انطلاقاً من ملفاتهم الخاصة.

وما يمكن إبرازه حول هذا النوع من الرقابة أنه منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية حيث تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، حيث يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها. إن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى²:

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح.

- معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة.

- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب.

¹ سليمان عتير، مرجع سابق، ص: 123.

² آيت بلقاسم لامية، مرجع سابق ص: 35.

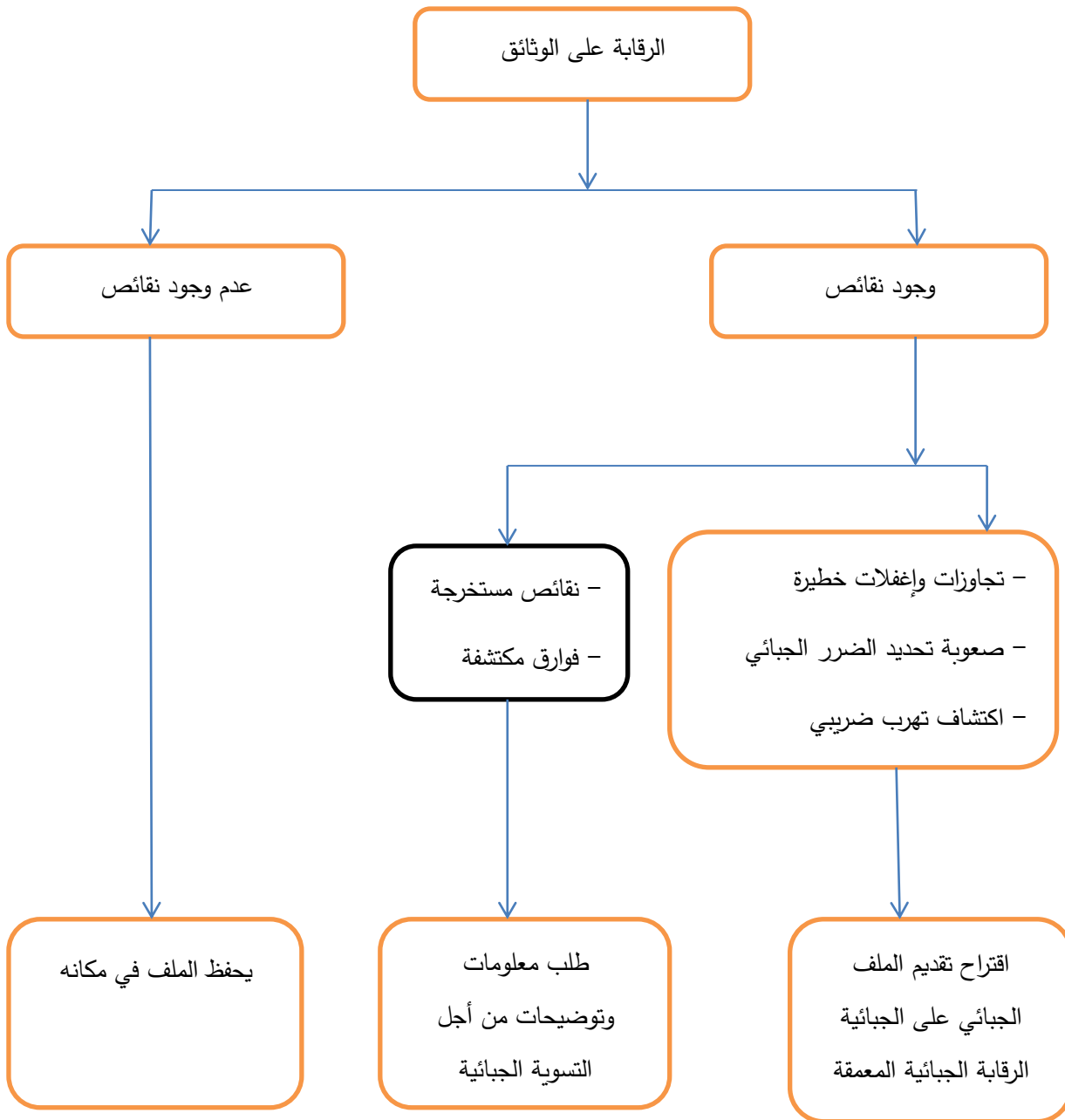
- إعداد قاعة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة.

وفي حالة وجود نقاط غامضة أو مبهمة من طرف المراقب يحق له أن يطلب بعض المعلومات والتبريرات من طرف المكلف بالضريبة، ويتم ذلك على مرحلتين هما:

- **طلب المعلومات:** بموجب المهام والامتيازات المخولة لمفتش الضرائب، يمكنه أن يطلب من المكلف بالضريبة إمداده ببعض المعلومات حول النقاط التي احتوتها التصريحات المقدمة، وقد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية، ومثل هذا الإجراء من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين، وفي حالة عدم استجابة المكلف للطلب، فإنه لا يلزم بعقوبة بل على الإدارة ارسال طلب كتابي تطلب فيه التوضيحات اللازمة.

- **طلب التوضيحات:** عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي، أو لما يكون الجواب يمثل الرفض عن كل أو جزء من النقاط المطلوب تقديمها، يتعين على المفتش أن يعيد طلبا كتابيا لأنه يضيف طابع الإلزامية أكثر لبيان بشكل صريح النقاط التي يراها ضرورية للحصول على التبريرات والتوضيحات اللازمة بتقديم أدلة على صحة التصريحات المقدمة وهذا خلال ثلاثون (30) يوما من تاريخ الطلب.

الشكل رقم 02: مخطط الرقابة على الوثائق



المصدر: المديرية العامة للضرائب

ثانيا: الرقابة المعمقة

بخلاف الرقابة الجبائية الشاملة، تتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في التدخلات المباشرة للأعوان المدققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتوبة من طرفهم، كما يتم الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللازمة وهذا لأربعة (4) سنوات لم يمسهما التقادم لمحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي.

كما يتناول هذا النوع من الرقابة الفحص الدقيق والمميز لمحتوى الملف الجبائي سواء على مستوى نيابة المديرية الولائية للرقابة الجبائية أو المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات حسب الاختصاص ممثله في عدة فرق مختصة، أما التمييز بين أنواع الرقابة الجبائية يمكن في حجم الإمكانات المستعملة والأهداف المسطرة، في حين المعايير المعتمدة في إحالة الملف الجبائي على الرقابة المعمقة فهي عديدة أهمها التصريح بالعجز المكرر، النقص المستمر في الربح المحقق، إشارة واضحة بوجود تلاعبات وتجاوزات تم الكشف عنها عن طريق الرقابة الشاملة للفصل فيها، أما الأعوان المكلفين بهذه المهمة يجب أن لا تقل رتبهم عن مفتش ضرائب كما يتم الانتقال إلى مكان مزاوله نشاط المكلف، لإجراء معاينة ميدانية للتأكد من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة، وتتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في¹:

- التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة.VC

- التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين.VASFE

- التدقيق المصوب في المحاسبة (تم استحداثه بموجب قانون المالية 2010)VCP

1- التدقيق في محاسبة المكلف

يعد التدقيق في المحاسبة أحد وسائل الرقابة الجبائية لتقوم بفحص دقيق لمختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية شكلا ومضمونا الخاصة بالمكلف بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة، كما عرفت المديرية العامة للضرائب المراجعة المحاسبية " هي مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتوبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا في الدفاتر التجارية الواجبة قانونا) والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها"، وعليه فالتدقيق في المحاسبة يهدف إلى التأكد من صحة وصدق التصريحات المكتوبة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية. لذلك يتبين للذين يعينهم الفحص المحاسبي

¹ قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة سنة أولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، سنة 2015، ص: 57.

الالتزام بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي أكد عليها القانون التجاري الجبائي، فغياب هذه الوثائق والملفات لا يكون للتحقيق الجبائي معنى¹.

2- التدقيق المعقّد لمجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين

عرفته المديرية العامة للضرائب على أنه "مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام) المداخل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية...."، أما الاقتصادي عرّفه على أنه "مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة تصريحات الدخل الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، ومقارنة الدخل المصرح بها مع إجمالي الدخل المحققة أثناء مسيرة الحياة.

يمكن برمجة التدقيق المعقّد لمجمل الوضعية الجبائية إثر القيام بالتدقيق المحاسبي، سواء باسم المستغل الشخصي صاحب المؤسسة أو الشركاء في الشركة أو كل شخص ملزم قانوناً بتصريح بمجمل دخله حتى ولو لا يملك ملف جبائي ولا سجل تجاري وهذا نظراً للثراء الملفت كامتلاك العقارات والمنقولات، أما نوع الضريبة المدققة فيها تتمثل في الضريبة على الدخل الإجمالي IRG فقط².

3- التحقيق المصوب في المحاسبة

تم استحداث مؤخرًا شكل آخر من أشكال الرقابة الجبائية طبقاً للمادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 والمسمى بالتدقيق المصوب في المحاسبة VCP³.

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

- لا يمكن إجراء التدقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل.

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

- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من شهرين(02).

- يمنح للمكلف أجل ثلاثين(30) يوماً لإرسال ملاحظاته أو قبوله من تاريخ تسلم الإشعار بالتقويم.

¹ المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، سنة 2013، ص:13.

² لباس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص: 25.

³ المادة 24 من القانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية رقم 78 الصادرة بتاريخ 2009/12/31، ص: 09، ص: 10.

- إن ممارسة التدقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التدقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها عملية التدقيق، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة إعادة التقييم المتمم عند التدقيق المصوب.

المطلب الثالث: أسباب وعقوبات الرقابة الجبائية

تتمثل أسباب الرقابة الجبائية وعقوباتها فيما يلي:

أولاً: أسباب الرقابة الجبائية

يوجد سببان رئيسيان لإجراء الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين وهما كالتالي¹:

1- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية

تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه وضمان صدقيتها، بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة.

2- الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية وهي ما تعرف بظاهرة التهرب والغش الضريبي، لذلك فإن عملية مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة وعلى مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي لأنها تشكل وسيلة ضمان مصلحة الخزينة العمومية.

ثانياً: عقوبات الرقابة الجبائية

إن القانون الجبائي ينص على نوعين من العقوبات عقوبات جزائية وأخرى جبائية، فالعقوبات الجزائية تنوع إلى عقوبات أصلية وتبعية تتمثل الأولى في الحبس والغرامات المالية والثانية تبعية تتمثل في الحكم بمزاولة مهنة الخبراء والمستشارين الجبائيين والمحاسبين وعند الاقتضاء صور قرار بغلق المؤسسة².

¹ قرموش ليندة، مرجع سابق، ص، ص: 61، 62.

² عوادي مصطفى، رجال نصر، ص: 33.

1: العقوبات الجبائية

نجد في مختلف القوانين الجبائية نوعين من الجزاءات جزاءات مالية ذات طبيعة إدارية توقع من الإدارة الجبائية ذاتها، وجزاءات جنائية تصدر من المحاكم ضد مرتكبي المخالفات والمتابعين من طرفها، والجزاءات الجبائية قد تكون مجرد زيادات تدفع علاوة على الضريبة المفروضة وقد تكون غرامات مالية ذات طابع إداري تتمثل أساسا في الغرامات الجبائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية المختلفة، وهي تختلف من قانون إلى آخر مضمونا ومقدارا.

1-1 الزيادات

تختلف الزيادات عن فوائد التأخير وهي تدفع بغض النظر عن الجزاءات الأخرى التي يكون الهدف من تطبيقها تعويض الضرر الذي يصيب الخزينة العامة للدولة من جراء تأخر المكلف عن أداء ضريبته، وفوائد التأخير ليست لها طابع عقابي بل تأخذ صورة تعويضات مالية، أما الزيادات فهي تمثل نسبة تختلف باختلاف درجة المخالفة وتطبق على المكلف عند عدم قيامه بتسوية وضعيته في الآجال المحددة قانونا، وكما أنها تفرض تلقائيا وهي مقررة في حالات معينة ننبهها فيما يلي:

- النقص في تقديم التصريح¹.
- التأخير في تقديم التصريح².
- عدم التصريح³.

ونشير إلى أن هذه الزيادات تفرض بنسبة 100% على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين دينار جزائري (5000.000 دج) أو ما يعادلها وترتفع إلى 200% إذا كان مقدار الحقوق يفوق هذا المبلغ⁴.

¹ المادة 193-1- من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المتماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

² المادة 192-1- من نفس القانون (حولت إلى نظام الضريبة الجزافية في قانون المالية 2007).

³ المادة 194-3- من نفس القانون

⁴ المادة 193-2- من نفس القانون

1-1-1-1 الغرامات الجبائية

هي نوع خاص من الغرامات منصوص عليها في القوانين الجبائية وتقدر غالبا بنسبة معينة مما لم يؤدي من الضريبة، أو بمبلغ محدد بالنظر إلى المخالفة المرتكبة" الغرامة الضريبية هي غرامة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية"¹.

1-1-1-1-1 بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة

تطبق الغرامات الجبائية في الحالات الآتية:

- عدم تقديم تصريح بالوجود وتحدد بمبلغ 30.000 دج².
- عدم إمساك الدفاتر المرقمة والمسجلة وتحدد بمبلغ 5.000 دج بالنسبة للضريبة الجزائية والتقدير الإداري³.
- عرقلة أعوان الضرائب في القيام بمهامهم وتتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج و 30.000 دج⁴.

1-1-1-2 بالنسبة لقانون الضرائب غير مباشرة

هذا القانون يميز بين نوعين من الغرامات الجبائية:

غرامة ثابتة: تتراوح ما بين 5.000 دج و 25.000 دج بالنسبة لجميع المخالفات المتعلقة بالأحكام الخاصة بالضرائب غير مباشرة⁵.

غرامة نسبية: تساوي مبلغ الحقوق المتملص منها على أن لا تقل عن 25.000 دج⁶.

أما الأفعال المخالفة للقانون والخاضعة للغرامة نذكر من بينهما:

- رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الأجل المحدد لحفظهما وتتراوح الغرامة المطبقة في هذه الحالة ما بين 1.000 دج و 10.000 دج⁷.
- في كل زراعة للتبغ غير مطابقة للقانون تطبق غرامة جبائية يكون حددها الأدنى 500 دج⁸.

¹ البشري الشوريجي، جرائم الضرائب والرسم، دار الجامعات المصرية، طبعة الأولى، الاسكندرية، سنة 1972، ص: 60.

² المادة 1-194- من نفس القانون

³ المادة 3-194- من نفس القانون

⁴ المادة 304 من نفس القانون

⁵ المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشر

⁶ المادة 524-أ-1- من نفس القانون

⁷ المادة 538 من نفس القانون

⁸ المادة 1-527- من نفس القانون

- في حالة مساهمة وكيل أعمال أو خبير جبائي في إعداد وثائق يتبين أنها غير صحيحة تطبق غرامة تتراوح بين 1.000 دج و 3.000 دج¹.

- عرقلة أعوان المراقبة الجبائية بأي وسيلة كانت أثناء تأدية وظائفهم وفي هذه الحالة تتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج و 100.000 دج².

1-1-3 بالنسبة لقانون التسجيل

في حالة التملص من رسوم التسجيل تطبق غرامة جبائية مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5.000 دج³.

بينما عرقلة المراقبة الجبائية من طرف المكلف تتراوح الغرامة ما بين 5.000 و 50.000 دج⁴.

1-1-4 بالنسبة لقانون الطابع

في حالة التملص من الرسوم الخاصة بالطابع تساوي الغرامة خمس مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2.000 دج⁵. أما في حالة عرقلة المراقبة الجبائية تتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج إلى 100.000 دج⁶.

1-1-5 بالنسبة لقانون الرسوم على رقم الأعمال

كل مخالفة لأحكام هذا القانون تطبق غرامة جبائية تتراوح ما بين 500 إلى 2.500 دج، وفي حالة استعمال طرق تدليس ترفع الغرامة من 1.000 دج إلى 5.000 دج⁷.

كذلك عند رفض تقديم الوثائق أو إتلاف قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها يعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 1000 دج و 100.000 دج⁸.

1-1-2 العقوبات الجزائية

إن القوانين الجبائية تشير إلى العقوبات الجزائية بالإضافة إلى العقوبات الجبائية، وكثيرا ما ترجع هذه القوانين إلى نصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على أفعال الغش الضريبي مثل المادة 418 منه، والتي

¹ المادة 544 من نفس القانون

² المادة 537 من نفس القانون

³ المادة 120-2 من قانون التسجيل

⁴ المادة 62 من قانون الاجراءات الجبائية

⁵ المادة 35 من قانون الطابع

⁶ المادة 37 من نفس القانون

⁷ المادة 114 من قانون الرسم على رقم الأعمال

⁸ المادة 122 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

تجعل من تنظيم أو محاولة تنظيم الرافض الجماعي لأداء الضرائب والرسوم من قبيل الجرائم الماسة بحسن سير الاقتصاد الوطني، والمادة 42-2-الخاصة بتعريف الشريك والمادة 53 والمتعلقة بالظروف المخففة، وأيضا المادة 599 من قانون الإجراءات الجزائية التي تتفرع إلى عقوبات أصلية تحتوي على عقوبات سالبة للحرية وغرامات مالية وإلى عقوبات تبعية وسوف نحلل ذلك فيما يلي:

1-1-2-1 العقوبات الأصلية

تنص عليها القوانين الجبائية بنصوص صريحة وهي تمثل في الحبس والغرامة، والملاحظ في القوانين الجبائية أنها اتفقت جميعها على ما يلي¹:

- عقوبة في الحبس من سنة (01) إلى خمسة سنوات (05) بغرامة مالية قدرها 50.000 دج إلى 100.000 دج.

- بالحبس من سنتين (2) إلى عشرة سنوات (10) بغرامة مالية من 100.000 دج إلى 300.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000 دج، ولا يتجاوز 3.000.000 دج.

بالسجن من خمس (5) إلى عشر (10) سنوات وبغرامة مالية من 300.000 دج إلى 1.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000 دج، ولا يتجاوز 3.000.000 دج.

- بالسجن من عشر (10) سنوات إلى عشرين (20) سنة وبغرامة مالية من 1.000.000 دج إلى 3.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.000 دج.

1-1-2-2 العقوبات التكميلية

نصت القوانين الجبائية على فرض العقوبات التكميلية على غرار قانون العقوبات، وتتمثل هذه العقوبات التكميلية فيما يلي²:

- تحديد الإقامة
- المنع من الإقامة
- الحرمان من مباشرة بعض الحقوق
- المصادرة الجزئية للأموال
- حل الشخص الاعتباري

¹ المادة 303 من قانون الضرائب الغير مباشرة

² المادة 09 من قانون العقوبات

- غلق المؤسسة أو المحل مؤقتا
- نشر حكم وتعليقه وذلك على نفقة المحكوم عليه، ويكون هذا الاجراء إلزاميا في حالة العقود

خلاصة الفصل:

نستخلص في الأخير أن التهرب الضريبي قد وضع حد لأهم عنصر في مالية الدولة، وحائلا دون تحقيق سياستها في شتى المجالات، وبذلك يكون عارضا في مسار التنمية مما يستدعي مكافحة هذه الظاهرة، وذلك بمراعاة مختلف جوانبها وأشكالها، والحيل التي تستعملها المكلف للتخلص من دفع الضريبة، ورغم كل هذه التحديات يجب على الدولة التصدي لهذه الظاهرة، وللتخفيف من حدتها قامت الرقابة الجبائية بدراسة مختلف جوانب المكلف، نلخص أن الرقابة الجبائية تشكل وسيلة فعالة من أجل مكافحة التهرب الضريبي، والإدارة الجبائية تستعملها من أجل معانة الأخطاء والنقائص وعدم إحترام الإلتزامات الجبائية من قبل المكلف وردع المكلفين المدلسين بعقوبات جبائية وجنائية موافقة بحسب المخالفة.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية

تمهيد

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية لموضوع البحث، حيث تهدف هذه الدراسة الميدانية الى محاولة من الاستجابات التي تم التوصل اليها في الدراسة النظرية للموضوع والذي يشير الى كفاية الية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، ولقد استخدمنا في دراستنا حجم العينة، ولذلك لاختبار الفرضيات الموضوع من خلال الاستبيان لموظفين مفتشي الضرائب والمحاسبين، وهذا لأجل تبين موضوع البحث.

ولإلمام أكثر بالدراسة الميدانية حيث تم تقسيم الفصل الى :

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة.

المبحث الأول: الآليات المستخدمة في الحد من التهرب الضريبي

يتناول هذا النوع من الرقابة الفحص الدقيق والمتميز لمحتوى الملف الجبائي.

ويمكننا أن نميز آلية الرقابة من وجهة التحقيق المصوب، المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية والتحقيق المحاسبي.

حيث أن الآلية الأولى تهدف إلى فحص الوثائق العادية والآلية الثانية تخص الذمة المالية الإجمالية للأشخاص

الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، أما الآلية الثالثة تمثل الفحص المحاسبي الخاضع للتحقيق.

وكل من هذه الآليات تهدف إلى التأكد من صحة ونزاهة الإقرارات المصرح بها من طرف المكلفين.

المطلب الأول: التحقيق المصوب

يعرف هذا التحقيق على أنه إجراء رقابي سريع وأقل اتساع من التحقيق المحاسبي يمكن للأعوان الإدارة

الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لبعض أنواع الضرائب، لفترة كاملة أو جزء منها غير

متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، ولا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء،

إن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان والدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.

ويهدف التحقيق المصوب إلى فحص الوثائق العادية التوضيحية والوثائق المحاسبية كالفواتير والعقود ووصول

الطلبات أو التسليم ولا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف،

وعند الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال

أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في

محاسبته، على أن يستفيد

من أجل ادنى للتحضير، مدته 10 أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار، ويجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.¹

ولا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق، أكثر من شهرين والتحقيق لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقاً والرجوع للفترة التي تمت فيها المراقبة.²

المطلب الثاني: المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية

إن التحديات التي تواجه الإدارة الجبائية تتمثل في السعي الدائم إلى تحسين احترام القانون الجبائي ومكافحة الغش والتهرب الضريبيين، وقد قامت بوضع أحكام وتشريعات جديدة لمراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين، وكذا مراقبة الشركات والأشخاص الذين يمارسون نشاطاً صناعياً وتجاري أو تقدم خدمات، هذا الشكل من المراقبة يسمى المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية، وقد نص عليها أول مرة قانون المالية لسنة 1992، حيث عرفت المراقبة المعمقة في المادة 131 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المتماثلة سابقاً والمحاولة إلى مادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشعروا في تحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل، وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون في الإنسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة الذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة المقيم الجبائي من جهة أخرى".³

الفرع الأول: التحضير ومباشرة المراقبة المعمقة للوضعية الجبائية

لقد ألزم القانون المكلفين بالقيام بالتزامات عديدة التي من بينها ضرورة مسك محاسبة، ومن أجل ضمان فعالية ممارسة المراقبة المعمقة يجب أن يتم احترام الإجراءات المنصوص عليه في هذا الصدد، لذلك فالإدارة الجبائية

¹ غوفي خالد، أثر التهرب الضريبي على مداخل الخزينة العمومية دراسة حالة مديرية الضرائب -بسكرة- مذكرة مقدمة من متطلبات شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013/2014، ص، 103.

² المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، ص12.

³ المادة 21-1- من قانون الإجراءات الجبائية، ص14.

خصوصا المصالح المكلفة بالرقابة (المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى الولاية) تقوم بإعداد برنامج سنوي للمراقبة المعمقة وتباشر الأشغال التمهيدية للمراقبة.

1- تحضير المراقبة المعمقة

تتطلب المراقبة المعمقة تعاون ومشاركة المصالح الجبائية على مستوى المركزي وعلى المستوى الجهوي والولائي ويتم تحضيرها عن طريق برمجة وأعمال مسبقة، تتم كما يلي:¹

1-1- البرمجة

وتتم على مرحلتين:

1-1-1- إختيار الملفات الخاضعة للرقابة

حيث يقوم المحقق بمراقبة التصريحات المكتتة خلال السنة الجارية بالإضافة إلى السنوات غير المتقادمة، بحسب أهمية المداخليل المصرح بها.

1-2-1- تحضير البرامج

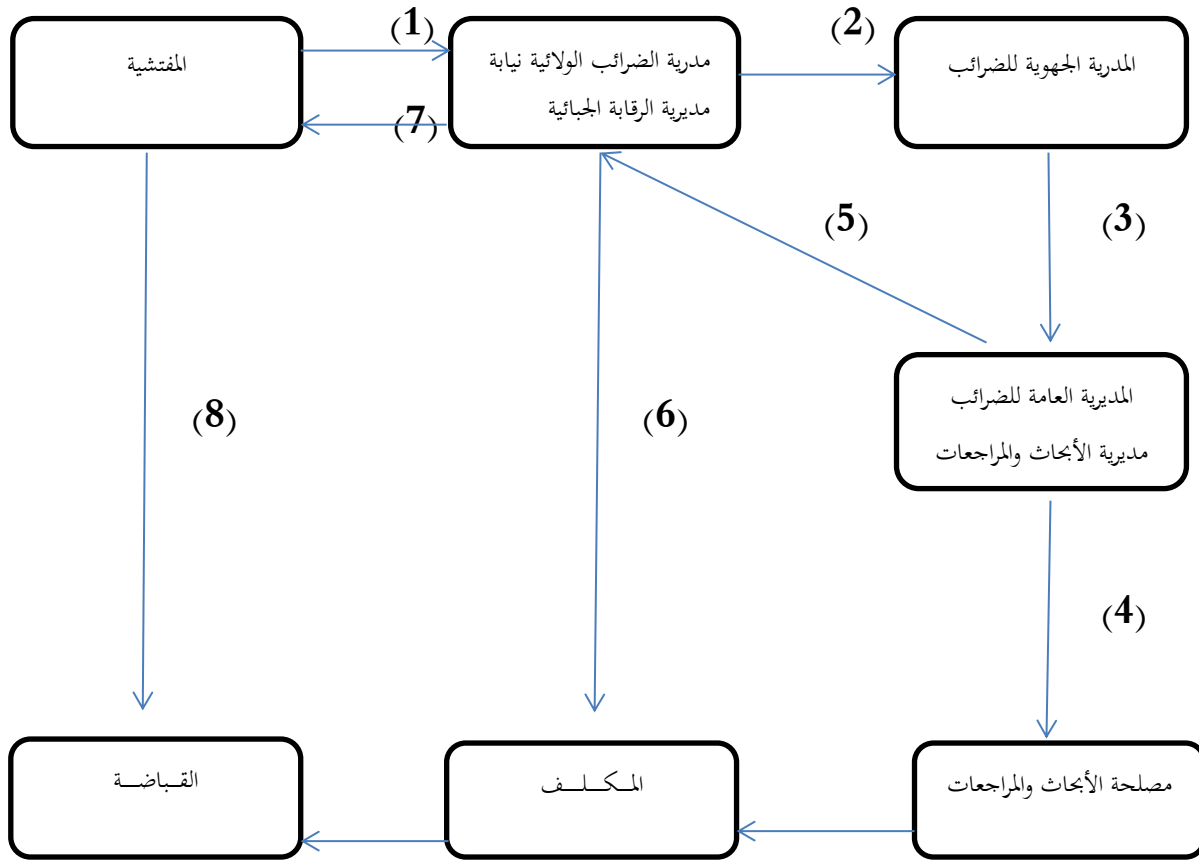
قبل نهاية كل سنة، يعد رئيس مفتشية الضرائب قائمة تمهيدية بالمكلفين الذين من المحتمل أن يخضعوا للمراقبة المعمقة بعد دراسة كاملة لكل الملفات المكلفين وبعد ذلك ترسل القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب المختصة إقليميا من أجل دراستها.

وتعد مديرية الضرائب الولائية قائمة نهائية والتي تسننها إلى رئيس مكتب المراقبة الجبائية من أجل تنفيذها، وترسل نسخة إلى المديرية الجهوية للضرائب للإعلام، وهي بدورها ترسلها إلى الإدارة المركزية من أجل المصادقة عليها.

ويمكن تلخيص إجراءات برمجة المكلفين الذين سيخضعون للرقابة الجبائية في الشكل التالي:

¹ عوادي مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية، الطبعة الثالثة، دار النشر والتوزيع مكتبة بن موسى السعيد، سنة 2010-2011، ص، 70.

الشكل رقم (03): يلخص إجراءات البرمجة في المديرية العامة للضرائب



المصدر: المديرية العامة للضرائب

- 1- إقتراح ملفات المكلفين للمراقبة في المفتشية ثم ترسل إلى المديرية الولائية للضرائب.
- 2- إرسال قائمة برنامج المراقبة إلى المديرية الجهوية للضرائب.
- 3- إرسال قائمة برنامج المراقبة إلى مديرية الأبحاث والمراجعات من أجل الموافقة.
- 4- تنفيذ برنامج مراقبة عن طريق مصلحة الأبحاث والمراجعات.
- 5- تنفيذ برنامج المراقبة عن طريق المديرية الولائية - المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- 6- تنفيذ المراقبة لدى المكلفين عن طريق نيابة مديرية الرقابة الجبائية.
- 7- إعداد الجداول (rôle) بعد تقرير المراقبة.
- 8- إرسال الجداول إلى القبضة للحصول.

9- تسديد الحقوق والعقوبات من طرف المكلفين.

10- تنفيذ المراقبة لدى المكلفين.

1-1-3- إنتقاء الأشخاص الطبيعيين المعنيين

إن الأشخاص الطبيعيين الذين سيخضعون للمراقبة المعمقة لمحمل الوضعية الجبائية ينتقون عن طريق

معايير موضوعية مرقمة بصفة محددة والتي تحتوي على مجل المظاهر المتعلقة بالمراقبة المعمقة بحسب:¹

- الأشخاص الذين لاحظت عليهم المفتشية عدم تجانس بين المداخليل المصرح بها سنويا والنفقات الظاهرة والشائعة عن نمط معيشة افراد أسرة المكلف.

- الأشخاص الذين يعتقد أنهم يمارسون عمليات غش كبيرة ، وكون مراقبة المحاسبة لم تؤدي إلى تعديلات أو لم تؤدي إلى تعديلات معتبرة.

- عندما تكتشف المفتشية عند مراقبة المحاسبة مؤشرات لعدم مصداقية التصريحات المكتتبه.

- عندما يكون الفارق معتبرا بين المداخليل المصرح بها من قبل الشركاء والحائزون على الحصص الاجتماعية والمداخليل الحقيقية المحققة بعد مراقبة المحاسبة.

- الأشخاص الذين يمتلكون مداخليل غير محددة (تبييض أموال مثلا).

1-2- الاعمال التمهيدية للمراقبة

عندما يستلم رئيس مكتب المراقبة الجبائية قائمة الأشخاص الذين سيخضعون للمراقبة، تقسم المهام بين

رؤساء الفرق والتي تتكون من محققين اثنين لكل عملية مراقبة.

1-2-1- سحب وفحص الملف الجبائي الوحيد

¹Circulaire N 135, MF/DGI, du 15-02-2000

يقوم المحقق بسحب للملف الجبائي للمكلف لدى المفتشية المختصة إقليميا من أجل دراسته واستغلاله في المكتب.

حيث يسمح فحص الملف الجبائي ب:¹

- بأخذ فكرة عن الهوية والعنوان الصحيح للمكلف الخاضع للمراقبة الجبائية.
- تقييم السلوك العادي للمكلف تجاه التزاماته الجبائية (وجود مجمل التصريحات السنوية للمداخيل ، والذمة المالية للمكلف ، والقروض والسلفيات.
- يسمح للمحققين بمعاينة عدم التجانس بين المداخيل المصرح بها او التي فرضت عليها ضريبة و وضعية الممتلكات وعناصر نمط المعيشة للمكلف .

1-2-2- فحص الملفات المشتركة

على المحقق ان يجري فحص لكل الملفات التي في حوزة الإدارة الجبائية و المتعلقة بأشخاص عائلته، والمؤسسات التي يسيرها ، ويمكن هذا الفحص التكميلي من الكشف عن بعض مصادر أخرى للدخل.

1-2-3- البحث عن المعلومات لدى الغير

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

2- مباشرة أعمال المراقبة المعمقة

¹Guide du vérificateur de comptabilité, Ministère de finances, Direction Générale des impôts, Direction des Recherches et vérifications, édition Alger Print,2001, P: 29.

إن المراقبة المعمقة لمحمل الوضعية الجبائية لشخص طبيعي بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي لا يمكن أن يتم البدء فيها بدون أن يبلغ المكلف فعليا عن طريق إرسال أو إستلام مع وصل إستلام لأشعار مراقبة مرفق بميثاق حقوق والتزامات المكلف الخاضع للرقابة ومنحه أجلا أدنى للتحضير بخمسة عشر (15) يوما، إبتداء من تاريخ الاستلام.

ويجب أن يحدد إشعار بالمراقبة بدقة الفترة التي ستخضع للمراقبة مع الذكر بشكل واضح - تحت طائلة بطلان الإجراءات- أن المكلف له الحق بالإستعانة خلال الرقابة بمستشار من اختياره.¹

2-1- سير أعمال المراقبة المعمقة

إن المراقبة المعمقة للوضعية الجبائية تتميز بتقنيات خاصة في الرقابة، حيث يجري المحقق بعد فحص الملف الجبائي ومباشرة أعمال المراقبة عملية جمع للمعلومات الجبائية بإستعمال حق الإطلاع من أجل تقدير ممتلكات المكلف الخاضع للرقابة، وإعداد التجانس بين المداخل المصرح بها وعناصر نمط المعيشة.²

2-1-1- البحث عن المعلومة الجبائية

تشكل المعلومة الجبائية دعامة أساسية من أجل تنفيذ المراقبة المعمقة لمحمل الوضعية الجبائية على أكمل وجه، خصوصا إذا كانت هذه المعلومة المتعلقة بالأشخاص الخاضعين للرقابة قد تم جمعها بشكل سليم وإستغلالها بطريقة ذكية.

2-1-2- بطاقة وضعية الممتلكات

¹ المادة 21-3- من قانون الإجراءات الجبائية، ص14.
² لايد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد السمي في الجزائر دراسة حالة - ولاية تيارت- مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان، سنة 2012، ص، 175.

وهي إستمارة تحدد فيها الممتلكات المكتسبة (عقارات، منقولات)، والحسابات البنكية المفتوحة وكل معلومة متعلقة بوضعية ممتلكات الشخص، وترسل إلى المكلف مع إشعار بالمراقبة مع منحه أجل رد كاف من أجل التصريح بممتلكاته بشكل دقيق وكامل، ويمكن للمحقق أن يكمل ملاً إستمارة بكل معلومة أو مؤشر يمكن أن يفيد المحقق من أجل تقدير الدخل المصرح به، ويمكن أيضاً أن يمتنع كلياً أو جزئياً عن ملاً هذه البطاقة لأن هذه البطاقة ليس لها طابع إجباري، وفي هذه الحالة على المحقق أن يتحصل على المعلومات المرغوبة باللجوء إلى طلبات التبرير أو التوضيح والتي لها طابع إجباري.

2-1-3- كشوفات الربط

إن كشوفات الربط وبطاقة المعلومات تهدف إلى مراقبة وتكملة الحصول على المعلومات التي تساعد المحقق في أداء مهمته، ويجب أن تحرر بشكل واضح حتى تمكن الهيئات والمؤسسات المراسلة من الرد عليها بشكل صحيح.

2-1-4- البحث عن المعلومة الجبائية عن طريق المعاينة الميدانية

يمكن للمحقق أن يتدخل في عين المكان من أجل جمع المعلومات الضرورية، وذلك عندما تكون إجراءات بطاقة المعلومات وكشوفات الربط غير كافية، لأن المعلومة لها أثر كبير في تحديد الوضعية الجبائية للمكلف (فحص الكتابات المحاسبية للمؤسسات التي تتعامل مع المكلف، أو الشركات التي يمتلك فيها حصص أو أسهم وتتبع المعاملات المالية بين هذه المؤسسات والمكلف)، وعملية جمع بعض المعلومات يمكن أن تتطلب تنقل وبحث ونقصد بذلك خصوصاً:

- إستغلال المعلومات المتعلقة بالحساب الجاري للشريك، زيادة رأسمال عن طريق مساهمات جديدة.
- إقتطاعات تمت من قبل مستغل مؤسسة فردية.
- مختلف الحركات المالية وأرصدة الحسابات المالية.

- ترخيص البناء المعد من قبل مصالح التعمير والسكن.

وكما أن بعض المعلومات تتطلب اللجوء إلى مصالح البحث على مستوى المركزي أو الجهوي.

2-2- طلبات التبرير والتوضيح

عند تنفيذ المراقبة المعمقة، يمتلك المحققون الحق في طلب معلومات أو مؤشرات أو تبريرات التي تتعلق بالوضعية الجبائية، وفي حالة رفض الرد يؤدي إلى التبريم التلقائي¹.

2-2-1- طلبات التبرير

وتصاغ في الحالات التالية:

- الوضعية المادية للمكلف وتكاليف عائلته.

- المداخل والممتلكات في الخارج.

- العناصر التي جمعتها المصلحة عن المكلف والمتعلقة بتحقيقه مداخل أكبر من المصرح بها.

2-2-2- طلبات التوضيح

يمكن للإدارة أن تطلب من المكلف توضيحات على تطابق بين المعطيات المذكورة في التصريح بـ IRG

وتلك التصريحات السابقة أو بين مضمون التصريحات المكتتبة والمعلومات التي في حوزة الإدارة الجبائية.

2-3- مدة المراقبة المعمقة

لا يمكن أن تمتد المراقبة المعمقة لحمل الوضعية الجبائية- تحت طائلة بطلان الإجراء- لفترة أكثر من سنة

إبتداء من تاريخ إستلام إشعار بالمراقبة، وهذا التحديد لفترة المراقبة لا يعتد به تجاه الإدارة الجبائية عندما:²

- يستعمل المكلف ممارسات تدليسيه مثبتة قانونا.

- تقدم بمعلومات غير كاملة أو غير صحيحة.

¹ عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية، الطبعة الأولى، سنة 2009، ص76.

² المادة 21-4- من قانون الإجراءات الجبائية، ص14.

- يمتنع عن الإجابة عن طلبات التوضيح والتبرير.

المطلب الثالث: التحقيق المحاسبي

يعد التحقيق المحاسبي أحد وسائل الرقابة الجبائية، ويقوم بفحص مختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق، بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة، وقد عرفه DANIE RICHER بأنه: "مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو فحص شخص معين، ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية يهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبه، وعند اقتضاء الحال يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة".

ومنه فالتحقيق المحاسبي يهدف إلى التأكد من:

- صحة الإقرارات الضريبية المقدمة.

- صدق المحاسبة مقارنة مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية.

أولاً: التحضير للتحقيق

- تعد المرحلة التحضيرية للتحقيق خطوة هامة ورئيسية للقيام بالرقابة المحاسبية حيث يتم من خلالها اختيار الملفات المراد البحث والتحقيق فيها استناداً إلى بعض الأسس والمقاييس، والتي من بينها:¹
- أهمية رقم الاعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين.
- تكرار الخسارة في النتائج والريح الضعيف مقارنة مع رقم الأعمال المصرح به وطبيعة النشاط المزاوّل.
- ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط المزاوّل.
- استعمال الطرق التعليمية وملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي.
- الزيادة السريعة المذهلة في المستوى المعيشي لمسير المؤسسة أو صاحب المهنة الحرة، دون تطابق ذلك مع تصريحاته.

¹ سليمان عتير، مرجع سابق، ص، 129.

وبانتقاء مجموعة من الملفات المراد مراقبتها، تستند مهمة التحقيق فيها إلى الأجهزة المخول لها قانوناً بذلك وهذا عن طريق أعوانها المراقبين.

وبعد تسليم هؤلاء الأعوان المحققين الإشعار بالتحقيق من طرف رئيس المكتب وإمضاؤه يقومون ببعض الإجراءات الأولية، وهذا حتى يتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه، إذ تتيح لهم أخذ صورة مستوفية عن المكلف المعنى بعملية الرقابة، وتتجسد هذه الإجراءات فيما يلي:

1- سحب الملف الجبائي للمكلف من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف:

إذ يمثل المصدر الأول بالنسبة للمحقق، وهذا لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة، حيث يتضمن كل تصريحاته وكل الاتصالات والمراسلات الموجهة إليه وتجدر الإشارة إلى أن الملف الجبائي يختلف في بياناته حسب طبيعة المكلف بالضريبة.¹

1-1- بالنسبة للشخص الطبيعي:

- الحالة الشخصية.
- طبيعة النشاط الخاضع للفحص.
- الوضعية العائلية.
- مقر السكن.
- منبع العائدات والتصريحات.

1-2- بالنسبة للشركة:

- طبيعة نشاطها.
- رأسمالها الاجتماعي.

¹ كحلة عيد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية، 2011/2012، ص، 108.

- عنوان مقرها الرئيسي.

- وحداتها.

- اسم المسير وحصته في رأس المال.

2- إبلاغ المكلف بالضريبة: حيث يقوم العون المحقق بإرسال إشعار بالتحقيق للمكلف، يعلمه فيه بعملية

خضوعه للرقابة، مع منحة مدة 10 أيام للتحضير، ويجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً، إذ يحتوي على عنوان

واسم المكلف الخاضع للتحقيق، النشاط الممارس، الفترة المعنية بالتحقيق، الضرائب التي سوف تراقب ومن جهة

أخرى إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره، كما يجب أن يرفق هذا الإشعار بالتحقيق بميثاق المكلفين.

3- الرقابة المفاجئة: إذ في منح القانون في التحقيقات المحاسبية حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من

أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية.

وبالتالي فالهدف منها هو السماح للإدارة بإجراء بعض المعاينات المادية التي تفقد قيمتها إن أجلت، والمتمثلة في:¹

- معاينة وسائل الإنتاج (الجرد المادي للوسائل غير منقولة، المنقولة، وكذا الوسائل البشرية).

- معاينة مادية للمخزون (الجرد المادي للمخزون الموجود في تاريخ التدخل).

- معاينة وجود الوثائق المحاسبية، ولكن ليس من حق المحقق فحص مضمونها.

- جرد قيم للصندوق.

وهذا كله من أجل جمع المحقق أكبر قدر من المعلومات حول طبيعة نشاط المؤسسة الممارس ومقارنته بما هو

مصرح به.

وفي الأخير يقوم المكلف بتحرير محضر المعاينة، ويسجل فيه المعلومات التي اسفرت عنها عملية الجرد المادي،

ويطلب من المكلف التوقيع عليه وإن رفض هذا الأخير التوقيع، يتم تبيان ذلك في محضر المعاينة.

¹ آيت بلقاسم لامية، مرجع سابق، ص، 72.

4- استمارات التحقيق: فاستنادا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية

يقوم العون المحقق بمألاً جدولان هامان في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استسلامها، وأهمية رأس

مال الشركة، وتطوراتها، وجميع الإمكانات التي تمتلكها المؤسسة ويتمثلان في:¹

4-1- كشف المحاسبة

تمألاً هذه الاستمارة وفق جدول حسابات النتائج الموجودة ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف

للإدارة الجبائية لأربع سنوات الماضية، التي سوف تكون محل المراقبة حيث تسمح هذه الاستمارة بتقدير تطور رقم

الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة.

4-2- الحالة المقارنة للميزانيات

هذه الوثيقة تحتوي على أسطر وأعمدة تسجل عليها مختلف الأصول والخصوم للسنوات الأربع قيد التحقيق،

وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالاهتلاكات، المؤونات، حركة

العقارات، وكذا فوائض القيمة المحققة.

5- التحقيقات الخارجية المساعدة: وقد يلجأ المحقق إلى إجراء بعض البحوث الخارجية المساعدة للإحاطة

والإلمام أكثر وبصورة جيدة بالوضعية الحقيقية للمكلف على مستوى:²

5-1- الممولين: قد يلجأ المحقق عند الحاجة إلى الممولين لجلب المعلومات التي تخص الشركة قيد التحقيق فيها

حيث يجيز له القانون ذلك، وعلى الممول إفادته بكل الكشوف والحسابات التي قدمها لهذه الشركة.

5-2- الزبائن: نفس الشيء، فإن زبائن الشركة قد يقدمون للمحقق الكثير من المعلومات كضمن بعض المواد مع

الكميات المشتراة من هذه الشركة.

¹Direction Général des Impôts, Direction des recherches et vérifications, Guide de vérificateur de comptabilité, Alger, 2001, p 31.

² كحلة عبد الغني، مرجع سابق، ص، 111.

5-3- البنوك: فإنها ملزمة بتقديم كل المعلومات التي يطلبها العون المحقق والتي تخص كشوفات المؤسسة والأشخاص، والتي تبين حركة الحسابات (الأرصدة) البنكية للمكلف من أجل التقريب مع الكتابات المحاسبية للدلالة على الأخطاء المحتملة.

5-4- الإدارات العمومية: التي تقدم للمؤسسة المحقق في محاسبتها أعمالا وخدمات كمديرية التجارة، مصالح الجمارك، وغيرها.

ومنه فالعون المحقق من خلال هذه المرحلة التحضيرية يحاول جمع أكبر قدر من المعلومات التي بوسعها تسهيل عملية التحقيق، وذلك باستغلال حق الإطلاع على مستوى المؤسسات العامة منها والخاصة.

ثانيا: سير التحقيق

بعد انقضاء أجل المحدد للتحضير وبوصول أول موعد تدخل مباشرة بعين المكان يذهب المحققون لمباشرة أعمالهم داخل المؤسسة قيد التحقيق فيها، لأنه قانونيا لا يسمح لهم بأخذ الدفاتر المحاسبية إلى مكاتبهم، إلا في حالة إذا ما طلب المكلف ذلك لعدم توفر الإمكانات اللازمة للقيام بعملية التحقيق داخل المؤسسة وهذا بتقديمه لطلب موقع ومقدم لمدير الإدارة الجبائية، وفي هذه الحالة يقوم المحققون بالتوقيع على تعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية، وإرجاعها بعد عملية فحصها.

تتجسد عملية الرقابة المحاسبية في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة ويكون عبر مرحلتين:

1- فحص المحاسبة من حيث الشكل

حتى تكون المحاسبة منتظمة من حيث الشكل يجب أن تتوفر على الشروط التالية:¹

- يجب أن تكون كاملة ومنتظمة.

- يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة.

¹ العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، حالة الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في علوم التدبير، تخصص مالية ومحاسبة، 2008، ص، 167.

- يجب أن تكون مقنعة.

على المحقق أن يراقب في المقام الاول حالة السجلات المحاسبية المقدمة للمراقبة وخاصة ما يلي:

- تاريخ المصادقة في سجلات اليومية العامة وسجل الجرد والكتابات المحاسبية مع تاريخ تسجيل القيود المحاسبية المسجلة فيهما.

- المظهر العام للسجلات الممسوكة (مظهر جديد لسنة قديمة، وكتابات محاسبية محشوة....).

1-1- المحاسبة يجب أن تكون كاملة ومنتظمة

تكون المحاسبة كاملة ومنتظمة إلا إذا كانت تحتوي على مجمل السجلات والوثائق اللازمة المنصوص عليها في المادة 9 إلى 12 من القانون التجاري وممسوكة وفق القانون 35-75 المؤرخ في 29 أبريل 75 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة والقرار المؤرخ في 23 جوان 1975 والمتعلق بطرق تنفيذه.

1-2- المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة

ونقصد بهذا أن المحقق يجب أن يتأكد أن المحاسبة تحتوي على مؤشرات متسلسلة وصحيحة، بحيث يتم فحص ميزان المراجعة أو مجموع الجانب المدين أو الدائن لليومية العامة والذي يجب أن يكون مساويا لمجموع الجانب المدين أو الجانب الدائن لدفتر الأستاذ، هذا التساوي يتم ملاحظته بناء على ميزان المراجعة المعد قبل الجرد، وميزان المراجعة بعد الجرد وعلى المحقق أن يتأكد من التجانس بين مجاميع ميزان المراجعة واليومية العامة من جهة وتجانس ميزان المراجعة مع دفتر الأستاذ من جهة أخرى، وهذا ما يعطي نوعا من المصادقية لعمليات نقل قيود اليومية العامة إلى دفتر الأستاذ، وفي حالة عدم تساوي موازين المراجعة على المحقق أن يستدعي المحاسب للبحث في أصل الاختلال، لكن عندما يتبين أنها بشكل واضح ممارسات تدليسية يمكن له يرفض المحاسبة، كما أن فحص حساب الصندوق مطلوب حيث أن وجود رصيد دائن يعد سببا لعدم دقة المحاسبة.

1-3- المحاسبة يجب أن تكون مقنعة

تكون المحاسبة مقنعة إلا إذا كانت تحمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الشبوتية، حيث على المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق إسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن، وهذا شرط لصحة المحاسبة، حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد، والتي يجب أن تكون مدعومة بوثائق وتبريرات كأصل الفاتورة وصولات الصندوق، وصولات الإستلام سجل الأجور.....¹

2- فحص المحاسبة من حيث المضمون

هذا الفحص يهدف إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية، أي المشتريات، المخزونات وأشغال قيد التنفيذ، والمبيعات من ناحية، ومراجعة الحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير من ناحية أخرى.² أولاً: مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية

مراقبة المعطيات والمعلومات المحاسبية تتمثل في مراقبة المشتريات، المخزونات، أشغال قيد التنفيذ والمبيعات.

1- مراقبة المشتريات

عند مراقبة المشتريات يظهر صنفين هما: تضخيم المشتريات وتخفيض المشتريات.

1-1- تضخيم المشتريات

يهدف تضخيم المشتريات إلى تخفيض الربح الخام والربح الصافي من خلال:

- التسجيل المزدوج للفاتورة الأصلية والفاتورة النسخة.

- تسجيل مشتريات وهمية.

- تسجيل نفس الفاتورة في يوميتين مساعدتين مختلفتين مثلاً: في يومية المشتريات ويومية العمليات المختلفة.

¹ عوادي مصطفى، زين يونس، مرجع سابق، ص، 54، 55.

² رجال نصر، سياسة مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات، 2014/2013، ص، 156، 157.

ويقوم المحقق باكتشاف هذه النقائص من خلال الفحص الدقيق لفواتير المشتريات، وصولات الطلب، الكشوفات البنكية.

1-2- تخفيض المشتريات

هذا يتوافق مع إخفاء مماثل للإيرادات وهذا يظهر من خلال:

- نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء.

- مشتريات مخفية تحت شكل مصاريف عامة.

- مشتريات دون فواتير، وأخطاء مادية عمدية، خطأ في المجاميع.....

وعن طريق الفحص الدقيق للفواتير يمكن أن يكتشف الغش في المشتريات المفوترة، ولكن من الصعب اكتشاف إذا كانت هذه السلع مشتراة دون فواتير عن طريق فحص المحاسبة فقط، لذلك على المحقق أن يجري مراقبة للسلع الموجودة في المخزن بطلب فواتير الشراء ووصولات الطلب أو الاستلام.

2- مراقبة المخزونات وأشغال التنفيذ

إن العناصر المكونة للمخزون هي البضاعة، المواد واللوازم، المنتجات والأشغال قيد التنفيذ وأغلفة غير مسترجعة، قد يكون موضوع تلاعب المكلف وعلى المحقق أن يراقبها بدقة، ويمثل دفتر الجرد الوثيقة الأساسية لإجراء عملية الرقابة على المخزون، وهذه الرقابة يمكن أن تظهر نوعين من الخلل¹.

- الجرد يظهر الكميات الحقيقية للمخزون، ولكنها مسعرة بقيمة أقل من السعر الحقيقي (تخفيض قيمة المخزون).

- الجرد لا يظهر إلا جزء من المخزونات (تخفيض كمية المخزون).

وفيما يتعلق بالأشغال الجارية على المحقق أن يفحص كشوفات الوضعيات وتقارير رؤساء الورشات، وسندات تسليم الموردين وبطاقات التصنيع.

¹ ليد رزق، مرجع سابق، ص، 164، 165.

3- مراقبة المبيعات

إن أكثر التلاعبات المحاسبية تكون كما يلي:

- بيع بدون فواتير .
- تخفيض القيمة الحقيقية لبعض المبيعات .
- نسيان أو إغفال إيرادات متأتية من صناعة التمويل وأنشطة قطاع البناء وبيع الفضلات والمهملات .
- القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع في الجانب المدين لحساب المبيعات .
- عدم التسجيل في المحاسبة للسلع التي أخذها التاجر أو المستغل لحاجته الشخصية .
- وعلى المحقق اتخاذ الاجراء الذي يبدو ملائما لكل نوع من المؤسسة الخاضعة للرقابة .

ثانيا: مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير

يقوم المحقق بمراقبة الحسابات الرئيسية وجدول حسابات النتائج¹

1- مراقبة حسابات الميزانية:

وتتم عن طريق فحص أصول وخصوم الميزانية.

1-1- فحص أصول الميزانية

1-1-1- المصاريف التمهيدية (الإعدادية)

وهي مصاريف تم دفعها سواء عند إنشاء المؤسسة أو عند الحصول على الوسائل الدائمة للاستغلال في

المؤسسة، وكذلك المصاريف المتعلقة بتطويرها، وعلى المحقق أن يراقب هذه المصاريف.

¹البد رزق، مرجع سابق ، 165-166.

1-1-2- الاستثمارات (المجموعة الثانية)

تشكل الاستثمارات مجمل السلع المنقولة وغير المنقولة المحصلة أو المنشأة من المؤسسة، والتي تستعمل كوسيلة استغلال دائمة في المؤسسة، وعلى المحقق مراقبة الوثائق المبررة لاكتساب هذه الإشارات، وذلك بالتركيز على ما يلي:

- تركيبة الاستثمارات أي مراقبة الوجود المادي للاستثمارات.
- التنازل عن الاستثمارات التي كانت محل استرجاع للرسم على القيمة المضافة الذي أثقل المشتريات.
- الاستثمارات المكتسبة عن طريق البيع الإيجاري والذي يجب أن لا يتواجد في الميزانية قسط الاهتلاك المتعلق به، أو تم تسجيله في المحاسبة على أنه تكلفه، وعلى المحقق أن يستدركه في حدود مدة الفترة غير المتقدمة، وعليه مراقبة انتظام عملية الاهتلاك من أجل التأكد من أن الاستثمارات في طور الإنجاز والأراضي والقيم المعنوية لم يتم اهتلاكها، وحساب الاهتلاك صحيح باستعمال النسبة المخصصة للاستثمار.

1-1-3- المخزونات (المجموعة الثالثة)

تتم مراقبة المخزونات بفحص الكميات والقيم المسجلة في سجل الجرد ومقارنته مع الجرد الحقيقي عند عملية التحقيق بعين المكان، وهذا بمعرفة مدخلات ومخرجات السلع في المخزون، وعلى المحقق أن يقوم بتحليل حركة المخزونات بالمعادلة التالية:

$$\text{مخزون أول المدة} + \text{مدخلات} = \text{مخزون نهائي} + \text{مخرجات}$$

وعليه التأكد من:

- التقييم الصحيح للمواد وللمنتجات في المخزن.
- صحة بطاقة الجرد والحسابات (الكميات، سعر الوحدة).
- صحة ما إذا نقصت قيم المخزون.

1-1-4- الحقوق (المجموعة الرابعة)

وهي محمل حقوق المؤسسة عن طريق تعاملها مع الغير، على المحقق أن يجري مقارنة بين اليومية المساعدة للمبيعات وحسابات الموجودات (صندوق، بنك، حساب بريدي جاري)، من أجل ضمان مطابقة الأرصدة من ناحية، والقيام بكشوفات الربط لدى العملاء من أجل مراقبة صحة وشرعية هذه الحقوق من ناحية.¹

1-2-2- فحص خصوم الميزانية والديون:

وهي الأموال المملوكة والديون.

1-2-1- الأموال المملوكة (المجموعة الأولى)

1-1-2-1- الأموال الاجتماعية

وتمثل القيمة التأسيسية لمساهمات الشركاء، وعلى المحقق أن يركز على التعديلات التي تمس هذه الحسابات، ففي حال التنازل عن أسهم أو حصص اجتماعية على المحقق أن يضمن أن فائض القيمة المحقق قد فرضت عليها ضريبة على الدخل الإجمالي IRG.

1-2-1-2- أموال شخصية

على المحقق هنا أن يقارن بين الحساب الجاري للمستغل مع حسابات الموجودات من تحديد المسحوبات التي قام بها المكلف.

1-2-1-3- الاحتياطات

وهي الأرباح غير الموزعة على الشركاء وغير المدرجة في الرأس المال الاجتماعي، وعلى المحقق أن يقوم بفحص القانون الأساسي للمؤسسة ومحاضر المداولات لمجلس الإدارة، ومراقبة التغيرات في هذا الحساب.

1-2-1-4- نتائج قيد التخصيص

¹ رجال نصر، مرجع سابق، 161.

وهذا الحساب يمثل نتائج الدورات السابقة التي لم تخصص بعد، وعلى المحقق أن يقوم بالتأكد من أن هذه الأرباح قد فرضت عليها ضريبة الدخل الإجمالي IRG، أو الضريبة على أرباح الشركات IBS.

1-2-1-5 مؤونات الخسائر والتكاليف

على المحقق أن يتأكد من أن المؤونات تستجيب إلى الشروط الشكلية والموضوعية، وأنها لم تصبح بدون هدف خلال سنة تكوينها، وبالتالي يعاد إدراجها إلى نتيجة نفس الدور

1-2-2-2 الديون (المجموعة الخاصة)

على المحقق أن يتأكد من الوجود الحقيقي لهذه الديون وصحة المبالغ المسجلة في المحاسبة، وذلك بفحص الحسابات التالية:

1-2-2-1 القروض

ويحتوي هذا الحساب على قروض بنكية، قروض استثمار وقروض أخرى، بالنسبة للقروض البنكية وقروض الاستثمار لا توجد مشكلة لأنه عموماً تمنح من مؤسسات وهيئات مالية، أما القروض الأخرى يجب أن تحلل بشكل معمق وعلى المحقق أن يطلب كل الوثائق الضرورية حتى يتأكد أن هذه القروض ليست وهمية، وفيما يخص دفعات التسديد للقروض يجب التأكد من أنها لم تدمج ضمن تكاليف المؤسسة.

1-2-2-2 حساب الموردين

على المحقق أن يتأكد من:

- تناسق حساب المورد الموجود في خصوم الميزانية مع رصيد ميزان المراجعة الخاص بالموردين، ومع رصيد حساب الموردين في دفتر الأستاذ.

- مقارنة المبالغ المسجلة في الجانب المدين لحساب الموردين مع الصندوق.

- مقارنة المبالغ المسجلة في الجانب الدائن مع يومية المشتريات.

- التسجيل المحاسبي للخصومات الممنوحة.

- استغلال كشوفات الربط وبطاقات المعلومات الموجودة في ملف المكلف الخاضع للرقابة.

2- مراقبة حسابات التسيير

بعد القيام بمراقبة حسابات الميزانية على المحقق أن يراقب صحة الكتابات المحاسبة التي تتضمنها حسابات

التسيير وهي التكاليف والإيرادات.¹

2-1- مراقبة التكاليف (المجموعة السادسة)

تتحمل المؤسسة خلال نشاطها تكاليف ونفقات بحسب طبيعة وأهمية مستوى النشاط ورقم الأعمال

المحقق، وعلى المحقق أن يراقب التكاليف من أجل الكشف عن الأخطاء والنقائص.

2-1-1- استهلاكات السلع والمواد الأولية

على المحقق أن يقارن بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة مع تلك المذكورة في الفواتير من أجل ضمان

صحتها والتكلفة المسجلة بها.

2-1-2- الخدمات والمصاريف

هذه التكاليف ترتبط أساسا بموضوع ونشاط المؤسسة، على المحقق مراقبة خصم هذه التكاليف في حدود

السقف المحدد جبائيا بالإضافة إلى حدوثها فعليا.

2-1-3- مصاريف المستخدمين

فحص هذا الحساب يتمثل في مراقبة تطابق مبلغ مصاريف المستخدمين الموجودة في دفتر الأجور

ومقارنته مع المبلغ المصرح به في التصريحات الجبائية المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي IRG (مرتبات،

¹ عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص، 72، 73.

أجور)، وبالإضافة إلى ذلك العون المحقق أن يتأكد من أن هذه الأجور متعلقة بمستخدمي المؤسسة، وليس متعلقة بمستخدمين وهميين.

2-1-4- الضرائب والرسوم

على المحقق التأكد من أن الضرائب والرسوم قد تم تسديدها، وأن عقوبات الأخير والزيادات ليست مسجلة في هذا الحساب لأنها غير قابلة للخصم جبائياً.

2-1-5- المصاريف المالية

تتضمن أساساً الفوائد البنكية وفوائد الحسابات الجارية، وتراقب اعتماداً على كشوفات الربط وبطاقات المعلومات التي أرسلتها المؤسسات المالية.

2-1-6- الإهلاكات

على المحقق أن يتأكد من أن الإهلاكات قد تم طرحها من الربح الخام، وذلك من خلال تناقص عناصر الاستثمارات نتيجة الاستعمال أو التقادم وهنا نجد:¹

- الإهلاك الخطي يطبق على كل الاستثمارات الخاضعة لتدهور القيمة، هذه الطريقة تعتمد على تحديد قسط اهتلاك ثابت خلال فترة الإهلاك.

- الإهلاك المتناقص يعتمد على تطبيق معدل اهتلاك في السنة الأولى على تكلفة استثمار، وبداية من الدورة الثانية على القيمة الباقية للاستثمار إلى غاية انتهاء فترة الإهلاك.

- الإهلاك المتزايد يعتمد على تحديد قسط الإهلاك السنوي تتزايد من سنة لأخرى.

2-2- مراقبة الإيرادات (المجموعة السابعة)

هذه المجموعة تحتوي على:²

¹ المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المتمثلة.

² عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص، 74، 75.

2-2-1- مبيعات السلع

على المحقق أن يتأكد من تحقق المعادلة التالية:

الكمية المباعة = المخزون الأولي + المشتريات - المخزون النهائي.

2-2-2- الإيرادات المالية

يقصد بها نواتج الأسهم والسندات والخصومات المحصل عليها، وفوائد سعر الصرف، وعلى المحقق أن يتأكد من التسجيل المحاسبي للإيرادات المالية الخاضعة للضريبة.

2-2-3- الإيرادات الأخرى

قد تنتج من مبيعات الفضلات والمهمات والأغلفة المتداولة على المحقق أن يأخذها بعين الاعتبار.

2-2-4- الإيرادات الاستثنائية

هنا يركز المحقق على الكشف للأرباح التي لم تكن محل تصريح، ويتم كشفها عن طريق مراقبة معمقة للملف الجبائي، وذلك بالقيام بكشوفات الربط لدى العملاء.

المبحث الثاني: الاطار المنهجي للدراسة

تقوم الدراسة الميدانية أساساً على دراسة وتحليل كفاية الية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي وذلك من وجهة نظر موظفي مفتشية الضرائب والمحافظين الذين يعملون في هذا المجال .

المطلب الأول: بيانات الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قمنا باستخدام المنهج الوصفي التحليلي وذلك تمثيلاً مع متطلبات البحث، باعتباره أنسب المناهج في دراسة الظاهرة محل البحث، وذلك لأنه يعتمد على دراسة الواقع أو الظاهرة كما هي على أرض الواقع ويصفها بشكل دقيق، وتتعلق بكفاية الية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي وذلك من خلال استخدام قائمة الاستبيان، واعتمدت الدراسة على نوعين أساسيين من البيانات:

1- البيانات الأولية.

هي البيانات التي تم الحصول عليها من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من مجتمع دراسي والتي تشمل مجموعة من الاسئلة اللازمة لحصر وتجميع البيانات ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج (SPSS) الإصدار اثنان وعشرون(22).

2- البيانات الثانوية.

وهي تمثل بيانات الجانب النظري، واعتمدت على مراجعة الكتب والدوريات والمنشورات والإطلاع على الدراسات السابقة في مجال كفاية الية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: قائمة الاستبيان.

تناولنا في هذا المطلب كيفية اعداد الاستبيان، وهيكل الاستبيان و طرق معالجته.

1- إعداد قائمة الاستبيان.

إستعنا في إعداد القائمة، على الكتب والمراجع والدوريات والأبحاث السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة من حيث المنهج والطريقة، حيث أمكن الاستفادة من الخلفية النظرية في صياغة قائمة الاستقصاء، وقدر وعي في إعدادها أن تكون:

- أن تكن بسيطة وواضحة.

- أن تحتوي على اسئلة تمكن الفرد باختيار بديل من عدة بدائل.

وقد تم توزيع قائمة الاستبيان على افراد العينة من خلال عدة جهات، الامر الذي سهل امكانية ارسال الاستمارات والحصول عليها في اقرب وقت ممكن وذلك باستعمال عدت طرق أهمها:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة.

- إيداع الاستمارات على مستوى الضرائب ومحافظين الحسابات.

أما فيما يتعلق باسئلة الاستبيان قد تم اعدادها على اسس مقياس ليكارت الخماسي (SCALE

LIKERT) الذي يحتوي خمسة إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد اراء افراد العينة حول المواضيع التي تناولها

الاستبيان كما هو مبين في الجدول:

جدول رقم: (01) مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	غير موافق	غير موافق بشدة	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

2- هيكل الاستبيان.

احتوى الاستبيان على عشرين (22) سؤال توزعت على ثلاث محاور:

المحور الأول: يتعلق بالتهرب الضريبي ويضم (09) سؤال

المحور الثاني: يتضمن الرقابة الجبائية كالية لمكافحة التهرب ويضم (07) أسئلة.

المحور الثالث: يتضمن كذلك مدى كفاية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي ويضم (06) أسئلة.

جدول رقم (02) : محاور المجموعة الثانية وعدد فقرات كل محور.

الرقم	المحاور	عدد الفقرات
01	التهرب الضريبي	09
02	الرقابة الجبائية كالية لمكافحة التهرب	07
03	مدى كفاية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي	06

المصدر: من إعداد الطالبات (بناء على بيانات الاستبيان)

3- معالجة الاستبيان.

وهي عملية فرز وتحليل الاجابات التي تتضمنها استمارة الاستبيان وهذا تمهيدا لبناء قاعدة تحتوي على

المعطيات المستخلصة من استمارات الاستبيان.

وبعد أن تم تحصيل عدد نهائي للاستبيانات، تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج

(SPSS 22) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها الى رسومات بيانية في شكل اعمدة أو

دوائر، لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل للبيانات التي تم جمعها.

كما تم استخدام بعض الأدوات الاحصائية من أجل تحقيق أغراض الدراسة حيث تم الاعتماد على:

1- الوسط الحسابي: تم استخدامه باعتباره أحد المؤشرات التي تساعد في قراءة وترتيب البنود والنتائج حسب

أهميتها.

2- الانحراف المعياري:

3- معامل الارتباط:

المطلب الثالث : مجتمع الدراسة وحدوده

1-مجتمع الدراسة.

حددنا في اختبار مجتمع الدراسة ان يكون افرادها من بين الاشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية والقدرة على التحكم فيما يخص كفاية الية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي.

وتتكون هذه العينة المختارة عشوائيا من مجتمع الدراسة من موظفي مفتشية الضرائب و محافظي الحسابات في ولاية الوادي ، وقصدنا من تقسيم مجتمع الدراسة على النحو السابق لضمان اختيار العينة المختصة وذات المعرفة بموضوع الدراسة والحصول على النتائج اكثر دقة.

2-عينة الدراسة.

على غرار الدراسات التي تعتمد على الاستبيان فانه لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة مسبقا، فقد تم توزيع 50 استمارة، واستقرت عملية الجمع والفرز عند 40 استمارة صالحة للدراسة.

جدول رقم(03): الاحصائية الخاصة بإستمارات الاستبيان.

البيان		الاستبيان	
		العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة		50	%100
عدد الاستمارات غير المسترجعة		10	%20
عدد الاستمارات الصالحة		40	%80

المصدر: من اعداد الطالبات (بناءا على بيانات الاستبيان)

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة

بعد عملية الفرز وتفرغ الاستبيان تحصلنا على نتائج آراء أفراد العينة، وسوف نحاول من خلال هذا المبحث تحليل تلك النتائج باستخدام بعض الأساليب الإحصائية.

المطلب الأول: عرض وصفي للعينة المدروسة

في هذا الاطار نحاول عرض العينة المدروسة حسب البيانات الشخصية الواردة في الاستمارة.

1- توزيع العينة حسب الجنس: من خلال عينة الدراسة، وعن توزيع مفرداتها حسب الجنس تم تلخيص

النتائج في الجدول التالي:

الجدول رقم(04): توزيع عينة الدراسة حسب الجنس.

الجنس	العدد	النسبة
ذكور	30	% 75
اناث	10	% 25
المجموع	40	%100

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على نتائج العينة المدروسة، واعتمادا على برنامج SPSS اصدار 22.

بالرجوع الى الجدول رقم (04)، يمكن توضيح بياناته من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم: (03) تمثيل عينة الدراسة حسب الجنس.



المصدر: من إعداد الطالبات بناء على نتائج العينة المدروسة، (بناء على الجدول اعلاه).

من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب الجنس لإفراد العينة، حيث نجد انا نسبة مشاركة الذكور تمثل 83% في حين كانت نسبة مشاركة الاناث ضئيلة بنسبة 17% من العينة.

2- توزيع العينة حسب الفئة العمرية.

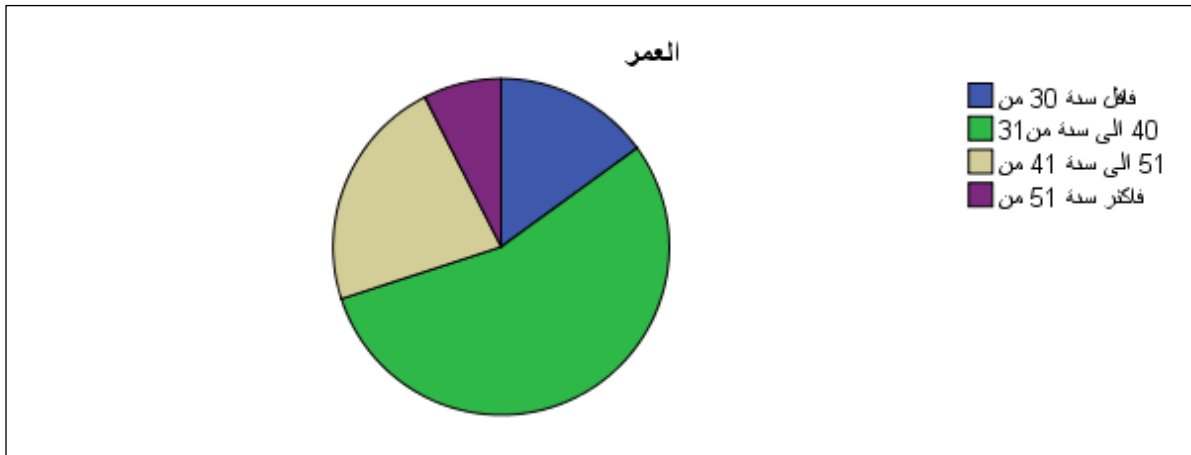
جدول رقم: (05) توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية.

الفئة العمرية	العدد	النسبة
من 30 سنة فأقل	06	15%
من 31 سنة إلى 40	22	55%
من 41 سنة إلى 51	09	22.5%
من 51 سنة فأكثر	03	7.5%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على نتائج العينة المدروسة، واعتمادا على برنامج SPSS اصدار 22.

بالرجوع الى الجدول رقم (05) يمكن توضيح بياناته من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم: (04) تمثيل عينة الدراسة حسب الفئة العمرية



المصدر: من إعداد الطالبات بناء على نتائج العينة المدروسة، (بناء على الجدول اعلاه).

من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب العمر لعينة الدراسة، حيث نجد ان النسبة الاكبر كانت لفئة من 31 الى 40 سنة بنسبة 55%، وتليها نسبة 22.5% لفئة من 41 إلى 51 سنة، ثم نسبة 15% لفئة أقل من 30 سنة، أما 7.5% المتبقية فقد حظيت بها الفئة التي اعمارها اكثر من 51 سنة.

3- توزيع العينة حسب المؤهل العلمي.

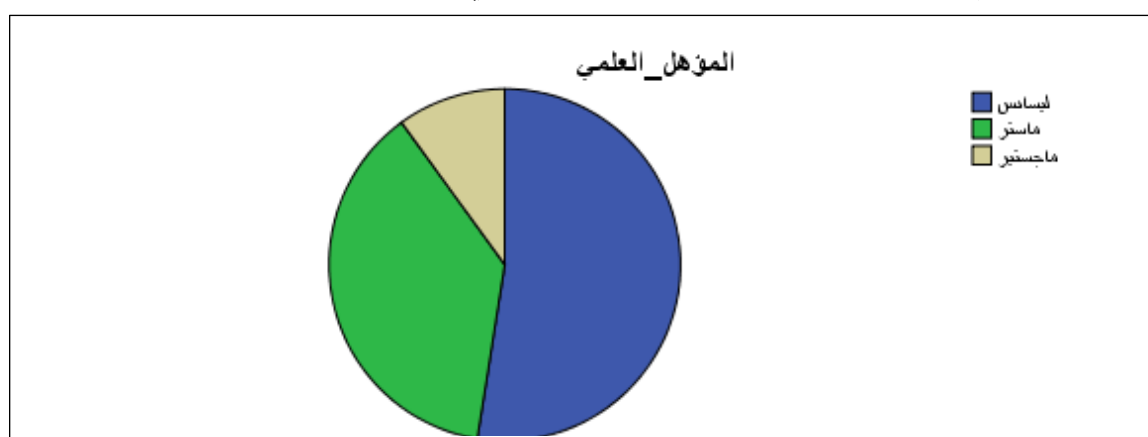
الجدول رقم (06): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	العدد	النسبة
ليسانس	21	52.5%
ماستر	15	37.5%
ماجستير	4	10%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على نتائج العينة المدروسة، واعتمادا على برنامج SPSS اصدار 22.

بالرجوع الى الجدول رقم (06)، يكمن توضيح بياناته من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (06): يمثل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبات بناء على نتائج العينة المدروسة، (بناء على الجدول اعلاه).

من خلال الجدول والتمثيل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة، حيث نجد أن غالبيتهم حاصلين على شهادة ليسانس عددهم 21 بنسبة 52.5%، ثم تليها الفئة الحاصلين على شهادة الماستر البالغ عددهم 15 بنسبة 37.5%، وبعدها فئة الحاصلين على شهادة الماجستير البالغ عددهم 4 بنسبة 10%.

4- توزيع العينة حسب الخبرة المهنية.

الجدول رقم (07): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.

السنوات	العدد	النسبة
أقل من 5	07	17.5%
من 5 إلى 09	13	32.5%
من 10 إلى 14	09	22.5%
من 15 فما فوق	11	27.5%
المجموع	40	100%

المصدر : من إعداد الطالبات بناء على نتائج العينة المدروسة، واعتمادا على برنامج SPSS اصدار 22.

من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب الخبرة المهنية لأفراد العينة، حيث نجد الفئة ما بين 5 إلى 09 سنوات بنسبة 32.5%، أما ما نسبته 27.5% فكان للفئة من 15 فما فوق، وما نسبته 22.5% فكانت للفئة من 10 إلى 14 سنة، أما بالنسبة إلى الفئة أقل من 5 سنوات فكانت نسبتها 17.5%.

4- توزيع العينة حسب طبيعة المستجوب

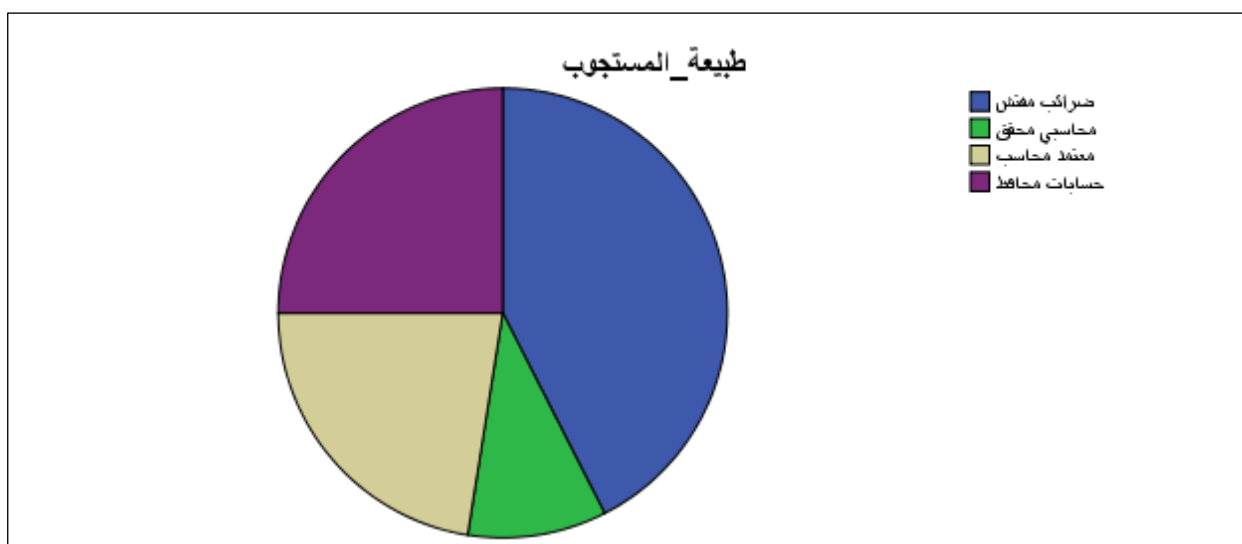
الجدول رقم (08): توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة المستجوب

طبيعة المستجوب	العدد	النسبة
مفتش ضرائب	17	42.5%
محقق محاسبي	04	10%
محاسب معتمد	09	22.5%
محافظ حسابات	10	25%
المجموع	40	100

المصدر : من إعداد الطالبات بناء على نتائج العينة المدروسة، واعتمادا على برنامج SPSS اصدار 22.

بالرجوع الى الجدول رقم (07)، يمكن توضيح بياناته من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (06): يمثل عينة الدراسة حسب طبيعة المستجوب



المصدر: من إعداد الطالبات بناء على نتائج العينة المدروسة، (بناء على الجدول اعلاه).

من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب طبيعة المستجوب لأفراد العينة، حيث نجد مفتش الضرائب بنسبة 54.2%، أما ما نسبته 25% فكان إلى محافظ الحسابات، وما نسبته 22.5% فكانت إلى محاسب معتمد، أما بالنسبة إلى محقق محاسبي فكانت نسبتها 10%.

المطلب الثالث: قياس اتجاه العينة حول الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي

أولاً: اتجاه العينة حول واقع التهرب الضريبي

من خلال عينة الدراسة، وعن اتجاهها حول تقييم واقع التهرب الضريبي تمكنا من تلخيص بيانات الجدول التالي:

العناوين	غير موافق (1)	غير موافق بشدة (2)	محايد (3)	موافق (4)	موافق بشدة (5)	الوسط الحسابي	الاتجاه
يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة مضرّة بالاقتصاد الوطني	/	/	/	/	40	5	موافق بشدة
إن النزاعات القانونية تؤدي إلى ممارسة فالتهرب	4	7	10	15	3	3.075	موافق
يعتبر التهرب عدم دفع الضرائب والرسوم دون إحتراق القوانين	8	7	4	10	11	3.22	موافق
هناك فرق بين التهرب الضريبي والغش	2	/	2	17	19	4.27	موافق بشدة
توجد عدة أساليب مطبقة لتفادي دفع الضرائب	1	1	10	19	8	3.72	موافق
إن التلاعب في الفواتير يعتبر أساس عملية التهرب والغش	4	3	9	5	19	3.82	موافق
إن التهرب الضريبي يتمحور أساسا في جانب ال TVA	18	4	1	11	6	2.57	غير موافق

موافق	3.97	9	26	3	/	1	تعتبر التلاعبات المحاسبية وسيلة من وسائل التهرب
موافق بشدة	4.17	10	27	3	/	/	للقضاء على التهرب يجب أن توفر عدة اليات ووسائل للمكافحة

المصدر : من إعداد الطالبات بناء على نتائج العينة المدروسة، واعتمادا على برنامج SPSS اصدار 22.

تشير النتائج السابقة من الجدول أن أعلى قيمة للمتوسط الحسابي جاءت في الفقرة الأولى (يعتبر التهرب

الضريبي ظاهرة مضرّة بالاقتصاد الوطني) بمتوسط حسابي 5، كما جاءت في الفقرة الخامسة (توجد عدة أساليب

مطبقة لتفادي دفع الضرائب) بمتوسط حسابي 3.72.

وعليه يمكن ان نورد النقاط التالية حول واقع التهرب الضريبي

1- مفردات العينة المدروسة توافق بشدة عن كون التهرب الضريبي ظاهرة تضر بالاقتصاد الوطني.

2- مفردات العينة المدروسة توافق عن ان النزاعات القانونية تؤدي الى ممارسة التهرب.

3- مفردات العينة المدروسة توافق عن ان يعتبر التهرب عدم دفع الضرائب والرسوم دون اختراق القوانين.

4- مفردات العينة المدروسة توافق بشدة عن ان هناك فرق بين التهرب الضريبي والغش.

5- مفردات العينة المدروسة توافق عن ان توجد عدة اساليب مطبقة لتفادي دفع الضرائب.

6- مفردات العينة المدروسة توافق عن ان التلاعب في الفواتير يعتبر اساس عملية التهرب والغش.

7- مفردات العينة المدروسة غير موافقة عن ان التهرب الضريبي يتمحور اساسا في جانب الTVA.

8- مفردات العينة المدروسة توافق عن ان تعتبر التلاعبات المحاسبية وسيلة من وسائل التهرب.

9- مفردات العينة المدروسة توافق بشدة عن ان القضاء على التهرب يجب ان توفر عدة اليات ووسائل للمكافحة.

ثانيا: تقييم واقع اليات الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي

العناوين	غير موافق (1)	غير موافق بشدة (2)	محايد (3)	موافق (4)	موافق بشدة (5)	الوسط الحسابي	الاتجاه
تعتبر الرقابة الجبائية الية من اليات مكافحة التهرب الضريبي	1	/	2	8	29	4.55	موافق بشدة
تعد الرقابة الجبائية من أنجع الوسائل التي تستخدم في الحد من ظاهرة التهرب والغش	4	2	4	25	5	3.62	موافق
للقابة الجبائية عدة أشكال أهمها التحقيق في المحاسبة	/	/	1	25	14	4.32	موافق بشدة
إن الرقابة على الوثائق تمثل رقابة سطحية	6	7	3	7	17	3.55	موافق
تسمح الرقابة الشكلية بمعرفة الثغرات المتواجدة في التصريحات الجبائية	5	4	1	18	12	3.7	موافق
إن الرقابة على الوثائق تؤدي إلى معرفة الاختلالات المتواجدة في التصريحات الجبائية	5	1	3	23	8	3.7	موافق

المصدر : من إعداد الطالبات بناء على نتائج العينة المدروسة، واعتمادا على برنامج SPSS اصدار 22.

تشير النتائج السابقة من الجدول أن أعلى قيمة للمتوسط الحسابي جاءت في الفقرة الأولى (تعتبر الرقابة

الجبائية الية من اليات مكافحة التهرب الضريبي) بمتوسط حسابي 4.55، كما جاءت في الفقرة الخامسة (إن الرقابة على

الوثائق تؤدي إلى معرفة الاختلالات المتواجدة في التصريحات الجبائية) بمتوسط حسابي 3.7.

المحور الثالث: مدى كفاية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

العناوين	غير موافق (1)	غير موافق بشدة (2)	محايد (3)	موافق (4)	موافق بشدة (5)	الوسط الحسابي	الاتجاه
الرقابة الجبائية غير كافية للحد من ظاهرة التهرب	5	3	3	10	19	3.87	موافق بشدة
للوقوف أمام التهرب يجب أن تعزز المنظومة الجبائية باليات أخرى بجانب الرقابة الجبائية	/	1	5	15	19	4.3	موافق بشدة
إن أتمتة نظام التصريحات الجبائية يعد ضرورة ملحة للحد من التهرب الضريبي	1	18	5	9	7	3.07	موافق
إستعمال التصريحات الالكترونية يساهم بشكل فعال في قمع التهرب والغش	2	1	17	18	2	3.42	موافق
يقال بأن إلغاء الـ TVA يساهم بشكل كبير في إنقاص حجم التهرب	11	7	6	12	4	2.77	غير موافق
يعتبر تخفيض نسبة الـ TVA مع عدم السماح بالحسم كاف لمواجهة التهرب والغش	17	5	7	9	2	2.35	غير موافق

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على نتائج العينة المدروسة، واعتمادا على برنامج SPSS اصدار 22.

- تشير النتائج السابقة من الجدول أن أعلى قيمة للمتوسط الحسابي جاءت في الفقرة الثانية (لوقوف أمام التهرب يجب أن تعزز المنظومة الجبائية باليات أخرى بجانب الجبائية) بمتوسط حسابي 4.3، كما جاءت في الفقرة الرابعة (استعمال التصريجات الالكترونية يساهم بشكل فعال في قمع التهرب والغش) بمتوسط حسابي 3.42.
- وعلى الرغم من أن جميع المتغيرات ساهمت بإيجابية في هذا المبدأ إلا في الفقرة السادسة (يعتبر تخفيض نسبة الـ TVA مع عدم السماح بالحسم كاف لمواجهة التهرب والغش) جاءت بمتوسط حسابي 2.35.
- وعليه يمكن ان نورد النقاط التالية حول مدى كفاية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي
- مفردات العينة المدروسة توافق بشدة عن كون الرقابة الجبائية غير كافية للحد من ظاهرة التهرب.
 - العينة المدروسة توافق بشدة للوقوف أمام التهرب يجب أن تعزز المنظومة الجبائية بآليات أخرى بجانب الرقابة الجبائية
 - العينة المدروسة توافق على إن أتمت نظام التصريجات الجبائية يعد ضرورة ملحة للحد من التهرب الضريبي
 - العينة المدروسة توافق على أن استعمال التصريجات الالكترونية تساهم بشكل فعال في قمع التهرب والغش.
 - العينة المدروسة غير موافقة على ان يقال بأن الغاء TVA يساهم بشكل كبير في إنقاص حجم التهرب.
 - العينة المدروسة غير موافقة على أن يعتبر تخفيض نسبة TVA مع عدم السماح بالحسم كاف لمواجهة التهرب الضريبي

المطلب الرابع: معامل الارتباط

Correlations			
		الجبائية الرقابة تعتبر مكافحة اليات من الية الضريبي التهرب	دفع عدم التهرب يعتبر والرسوم الضرائب القوانين إختراق دون
اليات من الية الجبائية الرقابة تعتبر الضريبي التهرب مكافحة	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	1 -0.423** 40	-0.423** .007 40
الضرائب دفع عدم التهرب يعتبر القوانين إختراق دون والرسوم	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	-0.423** .007 40	1 .007 40

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

المصدر : من إعداد الطالبات بناء على نتائج العينة المدروسة، واعتمادا على برنامج SPSS اصدار

22.

- كانت درجة الارتباط بين الفقرة الثالثة من المحور الاول والفقرة الثانية من المحور الثاني والتي قدرت %42.3- وهي علاقة عكسية وليست ذات دلالة احصائية عند المستوى 1% وكانت قيمتها (0.007).

Correlations			
		القانونية النزاعات إن ممارسة إلى تؤدي التهرب	TVA إل إلغاء بأن يقال في كبير بشكل يساهم التهرب حجم إنقاص
ممارسة إلى تؤدي القانونية النزاعات إن التهرب	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	1 .412** 40	.412** .008 40
كبير بشكل يساهم TVA إل إلغاء بأن يقال التهرب حجم إنقاص في	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.412** .008 40	1 .008 40

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

المصدر : من إعداد الطالبات بناء على نتائج العينة المدروسة، واعتمادا على برنامج SPSS اصدار 22.

- كانت درجة الارتباط بين الفقرة الثانية من المحور الاول والفقرة الخامسة من المحور الثالث والتي قدرت بـ %41.2 وهي علاقة طردية قوية ذات دلالة احصائية عند مستوى 1% وكانت قيمتها (0.008).

Correlations

نظام أتممة إن الجبائية التصريحات للحد ملحة ضرورة يعد الضريبي التهرب من	القانونية النزاعات إن ممارسة إلى تؤدي التهرب		
Pearson Correlation	1	.085	ممارسة إلى تؤدي القانونية النزاعات إن التهرب
Sig. (2-tailed)		.603	
N	40	40	
Pearson Correlation	.085	1	يعد الجبائية التصريحات نظام أتممة إن الضريبي التهرب من للحد ملحة ضرورة
Sig. (2-tailed)	.603		
N	40	40	

المصدر : من إعداد الطالبات بناء على نتائج العينة المدروسة، واعتمادا على برنامج SPSS اصدار

22.

- كانت درجة الارتباط بين الفقرة الثانية من المحور الاول والفقرة الثالثة من المحور الثالث والتي قدرت بـ 8.5%

وهي علاقة طردية ذات دلالة احصائية عند مستوى 1% وكانت قيمتها (0.60).

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تم التطرق إلى التحليل الوصفي للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان من أجل معرفة آراء أفراد العينة المتكونة من موظفي مفتشة الضرائب، ومحافظي الحسابات، وذلك من أجل معرفة آراء لعينة حول مجموع النقاط والمتمثلة في العلاقة بين التهرب الضريبي والرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب، ومدى كفاية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي.

الخاتمة

خاتمه

إن الهدف من هذه الدراسة هو محاولة التعريف بعملية الرقابة الجبائية وتبيان هدفها الرئيسي المتمثل في مكافحة التهرب الضريبي، هذه الظاهرة التي استفحلت بشكل كبير وأدت الى نزيف مستمر للمشتقات المالية للدولة، الأمر الذي جعل اموالا طائلة تتداول بحرية وبدون أي رقابة.

غير ان مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين وهذا نظرا للأشكال التي يتخذها والتقنية المتبعة من طرف المكلفين في استعمال الطرق الاحتيالية، وبالتالي مواجهة هذه الظاهرة والاهتمام بدراساتها وتحليلها لا يعدّ امرا اختياريا بالنسبة للإدارة الجبائية بل حتمية أملتّها هذه الاسباب المذكورة والقضاء عليها والتي تزداد استفحالا يوما بعد يوم.

فما يخص سياسات مكافحة التهرب الضريبي كان لزاما علينا ان نستعمل أسلوب الاستبيان من أجل تقصي الحقائق، ومسايرة منّا لإشكالية بحثنا صمّمنا الاستبيان بشكل ملائم وضعية البحث.

النتائج المتوصل اليها:

- التهرب الضريبي ظاهرة منتشرة بكثرة ومؤثرة سلبا على اقتصاد الدولة.
- الرقابة الجبائية مجموعة من الاجراءات تضبط تدخل الادارة وتحميل المكلفين بالضريبة، ويؤدي عدم الالتزام بها الى بطلان الرقابة الجبائية.
- التحقيق المحاسبي من انجع الوسائل الردعية والوقائية لمحاربة ظاهرة التهرب الضريبي.

التوصيات:

بناء على النتائج المتحصل عليها يمكن تقديم بعض التوصيات التي تساهم في التقليل او الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في مايلي:

- ارساء الحس الضريبي لدى المجتمع.
- يجب على المكلف بالضريبة احترام الاجراءات القانونية اثناء الرقابة.
- تحسين العلاقة بين الادارة والمكلف لتخفيض حدة التوتر بينهم

آفاق البحث:

في الأخير نأمل من خلال هذا البحث أن يكون منطلقا لبحوث أخرى في المستقبل مثل:

- تأثير الرقابة الجبائية على الوضعية المالية للمكلف.

- مدى فعالية النظام المالي الجديد في تقديم معلومات مالية لخدمة الرقابة الجبائية.

قائمة المراجع

الكتب

- 1- البشري الشوريجي، جرائم الضرائب والرسم، دار الجامعات المصرية، طبعة الأولى، الاسكندرية، سنة 1972.
- 2- خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد الثاني، 2000.
- 3- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2005.
- 4- طارق الحاج، المالية العامة، الطبعة الاولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 5- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، 2007.
- 6- علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2006.
- 7- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية، الطبعة الأولى، سنة 2009.
- 8- عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، طبعة 2011/2010.
- 9- عوادي مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية، الطبعة الثالثة، دار النشر والتوزيع مكتبة بن موسى السعيد، سنة 2010-2011.
- 10- محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2010.

مذكرات:

- 11- بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر(1999-2009)، مذكرة ماجستير، جامعة تلمسان، 2011.
- 12- ايت بلقاسم لامية، اليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، 2014.
- 13- بوقلية محي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر، علوم مالية ومحاسبية، سنة 2014.

- 14- العياشي عجلان، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحكمت أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر(مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر 2009.
- 15- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم لبواقي)، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، سنة 2011.
- 16- قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة سنة أولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، سنة 2015.
- 17- المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، سنة 2013.
- 18- غوفي خالد، أثر التهرب الضريبي على مداخيل الخزينة العمومية دراسة حالة مديرية الضرائب - بسكرة- مذكرة مقدمة من متطلبات شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، 2013/2014.
- 19- لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد السمي في الجزائر دراسة حالة - ولاية تيارت- مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، سنة 2012.
- 20- كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الاصلاح الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية، 2012.
- 21- العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، حالة الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، 2008.
- 22- رحال نصر، سياسة مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات، 2013/2014.
- 23- م.م حيدر عودة كاظم، دوافع التهرب الضريبي في العراق (دراسة ميدانية في الهيئة العامة فرع الديوانية)، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 18، العدد2، كلية الادارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة القادسية، سنة 2016.
- 24- قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مكملية لمتطلبات شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، 2014.

- 25- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012.
- 26- جمال طارق محمد صبري، ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في العراق (دراسة تحليلية)، ماجستير اقتصاد/ وزارة العلوم والتكنولوجيا، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 48، سنة 2016.
- 27- بلخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، 2004.
- 28- ولهي بوعلام، عجلان العياشي، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، العدد 08، 2008.

المواد:

- 29- المادة 24 من القانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية رقم 78 الصادرة بتاريخ 2009/12/31.
- 30- المادة 193-1- من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المتماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).
- 31- المادة 192-1- من نفس القانون (حولت إلى نظام الضريبة الجزافية في قانون المالية 2007).
- 32- المادة 194-3- من نفس القانون
- 33- المادة 193-2- من نفس القانون
- 34- المادة 194-1- من نفس القانون
- 35- المادة 194-3- من نفس القانون
- 36- المادة 304 من نفس القانون
- 37- المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشر
- 38- المادة 524-أ-1- من نفس القانون
- 39- المادة 538 من نفس القانون
- 40- المادة 527-1- من نفس القانون

- 41- المادة 544 من نفس القانون
- 42- المادة 537 من نفس القانون
- 43- المادة 120-2- من قانون التسجيل.
- 44- المادة 62 من قانون الاجراءات الجبائية.
- 45- المادة 35 من قانون الطابع.
- 46- المادة 37 من نفس القانون.
- 47- المادة 114 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
- 48- المادة 122 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
- 49- المادة 303 من قانون الضرائب الغير مباشرة.
- 50- المادة 09 من قانون العقوبات.
- 51- المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المتماثلة.
- 52- المادة 21-3- من قانون الإجراءات الجبائية
- 53- المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية
- 54- المادة 21-1- من قانون الإجراءات الجبائية
- 55- المادة 21-4- من قانون الإجراءات الجبائية

المراجع باللغة الأجنبية

- 56 – Circulaire N 135, MF/DGI, du 15-02-2000
- 57- Guide du vérificateur de comptabilité, Ministère de finances,
- 58- Direction Générale des impôts, Direction des Recherches et vérifications, édition Alger Print, 2001.
- 59- Direction Général des Impôts, Direction des recherches et vérifications, Guide de vérificateur de comptabilité, Alger, 2001 .

الملاحق

ملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

**Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche
Scientifique**

جامعة حمه لخضر - الوادي -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

إستبانة الدراسة

الموضوع : كفاية الية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

دراسة ميدانية

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته.....

في إطار إعداد مذكرة التخرج لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير تخصص " تدقيق محاسبي " المعنونة : " الية كفاية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي " ونظرا لأهمية رأيكم في هذا المجال ، فإننا نأمل منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الإستبانة بدقة ، حيث أن صحة الإستبانة تعتمد بدرجة كبيرة على دقة إجاباتكم .علما أن البيانات التي سيتم الإدلاء بها سوف تحاط بالسرية التامة، ولا تستخدم إلا لغرض البحث العلمي .
شاكرين لكم على حسن تعاونكم.

تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير .

الدكتور المشرف :

- نصر رحال

من إعداد الطالبات:

- بوثينة نصير

- اسمة نصير

- زليخة عبد الستار

I. البيانات الشخصية:

نرجوا منكم التكرم بالإجابة المناسبة على التساؤلات التالية وذلك بوضع إجابة (X) أمام الإجابة المناسبة لإختيارك.

1. الجنس:

☐ ذكر - ☐ أنثى

2. العمر:

☐ - من 30 سنة فأقل.

☐ - من 31 سنة إلى 40.

☐ - من 41 سنة إلى 51.

☐ - من 51 سنة فأكثر.

3. المؤهل التعليمي:

☐ - ليسانس

☐ - ماستر

☐ - ماجستير

4. عدد سنوات الخبرة

☐ - أقل من 5 سنوات.

☐ - من 5 إلى 9 سنوات.

☐ - من 10 إلى 14 سنة.

☐ - 15 سنة فما فوق.

5. طبيعة المستجوب :

☐ - مفتش ضرائب.

☐ - محقق محاسبي.

☐ - محاسب معتمد.

☐ - محافظ حسابات .

1- كفاية الية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي.

الرقم	عبارات لقياس	أولا : التهرب الضريبي				سلم القياس			
		غير موافق	غير موافق بشدة	محايد	موافق	موافق بشدة			
01	يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة مضرّة بالاقتصاد الوطني								
02	إن النزاعات القانونية تؤدي إلى ممارسة التهرب								
03	يعتبر التهرب عدم دفع الضرائب والرسوم دون إختراق القوانين								
04	هناك فرق بين التهرب الضريبي والغش								
05	توجد عدة أساليب مطبقة لتفادي دفع الضرائب								
06	إن التلاعب في الفواتير يعتبر أساس عملية التهرب والغش								
07	إن التهرب الضريبي يتمحور أساسا في جانب ال TVA								
08	تعتبر التلاعبات المحاسبية وسيلة من وسائل التهرب								
09	للقضاء على التهرب يجب أن توفر عدة اليات ووسائل للمكافحة								
	ثانيا: الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب								
01	ان الرقابة الجبائية هي بمثابة السلطات والاجراءات الممارسة من طرف الادارة الجبائية لمكافحة التهرب والغش								
02	تعتبر الرقابة الجبائية الية من اليات مكافحة التهرب الضريبي								

					تعد الرقابة الجبائية من أنجع الوسائل التي تستخدم في الحد من ظاهرة التهرب والغش	03
					للرقابة الجبائية عدة أشكال أهمها التحقيق في المحاسبة	04
					إن الرقابة على الوثائق تمثل رقابة سطحية	05
					تسمح الرقابة الشكلية بمعرفة الثغرات المتواجدة في التصريحات الجبائية	06
					إن الرقابة على الوثائق تؤدي إلى معرفة الاختلالات المتواجدة في التصريحات الجبائية	07
					ثالثا: مدى كفاية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي	
					الرقابة الجبائية غير كافية للحد من ظاهرة التهرب	01
					للقوف أمام التهرب يجب أن تعزز المنظومة الجبائية باليات أخرى بجانب الرقابة الجبائية	02
					إن أتممة نظام التصريحات الجبائية يعد ضرورة ملحة للحد من التهرب الضريبي	03
					إستعمال التصريحات الالكترونية يساهم بشكل فعال في قمع التهرب والغش	04
					يقال بأن إلغاء الـ TVA يساهم بشكل كبير في إنقاص حجم التهرب	05
					يعتبر تخفيض نسبة الـ TVA مع عدم السماح بالحسم كاف لمواجهة التهرب والغش	06