

---

---

تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي  
*Activating the role of fiscal control in reducing evasion and tax fraud*

أ: لشلح صافية\*

المركز الجامعي افلو - الجزائر

oumsaaddiaa@gmail.com

Received:07/11/2018

Accepted:11/12/2018

Published: 31/12/2018

---

---

ملخص:

تعالج هذه الدراسة إشكالية التهرب الضريبي حيث تطرقنا إلى تحليل هذه الظاهرة من خلال ذكر طرق التهرب الضريبي وأساليب مكافحته والتي تتمثل في الرقابة الجبائية إضافة إلى طرق أخرى مثل استخدام الطرق الوقائية قبل حدوث التهرب وهذا لأن الرقابة الجبائية وحدها أصبحت لا تكفي نظرا لاستفحال هذه الظاهرة وتطور طرق التهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية: التهرب الضريبي، الرقابة الجبائية، الغش الضريبي.

تصنيف O23,E63:JEL

**Abstract:**

*This study deals with the problem of tax evasion as we discussed the analysis of this phenomenon by exposing the methods of tax evasion as well as the methods and ways of fighting it. The latter is exemplified in the fiscal control in addition to other methods such as the use of preventive methods before the evasion takes place. This is because the control alone is not enough due to the spread of this phenomenon and even the ways of tax evasion that developed greatly.*

**Mots-clés:** Tax evasion, tax control, and tax fraud.

**Jel Classification Codes:** O23,E63

\*المؤلف المرسل: أ: لشلح صافية، الإيميل: oumsaaddiaa@gmail.com



## 1. مقدمة:

تعد ظاهرة التهرب الضريبي من الظواهر الخطيرة التي انتشرت في جميع الدول لا سيما الدول النامية . وهي في تزايد مستمر نظرا لكون الضريبة تمثل عبئا إضافيا على أي المكلف بها خاصة في ظل غياب الوعي الضريبي الكافي ، ونظرا للآثار السيئة لظاهرة التهرب الضريبي والتي جعلت أموالا طائلة تتداول بكل حرية دون مراقبة أو اقتطاع فإن السلطات المعنية في بحث متزايد لمحاولة الحد من هذه الظاهرة وذلك عن طريق تطوير أدوات وأجهزة الرقابة الجبائية. وهنا تتجلى أهمية وفاعلية الرقابة الجبائية كونها أداة لمراقبة التهرب الضريبي .

مما سبق ذكره فإن الإشكالية الرئيسية التي نريد الإجابة عنها تتمثل في:

ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ؟

ومن خلال الإشكالية الرئيسية يمكننا طرح الإشكالات الفرعية التالية:

– ماذا نعني بالتهرب الضريبي ؟

– ماهي الإجراءات اللازمة لتفعيل آليات الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟

## 1.1. فرضيات الدراسة

– إن التهرب الضريبي هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية أو من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة وبعبارة أخرى أن المكلف يتخلص من دفع الضريبة إما بشكل كلي وبشكل جزئي

وسائل وقائية :من أهم هذه الوسائل التي تتعلق بالتشريع الضريبي أن تعتمد الدولة سياسة اقتصادية و مالية واضحة تكون أساسا لسياسة جبائية مستوحاة من حاجات البلاد وهذا ضروري و قبل كل شيء ، و متجاوبة مع متطلبات الاقتصاد الوطني ضمن خطة إنمائية شاملة ، مما يتوجب العمل على وضع نظام ضريبي منسجم و مترابط ، خال من التعقيد

وسائل قسرية هي 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 . كما أن الأهم من فرض العقوبات هو محاولة اكتشاف التهرب نفسه وكذا معرفة

المكلفين المهترين و هذا يستوجب أساسا وجود جهاز إداري و جهاز للرقابة المالية يتميز بالجدية و لديه الصلاحيات اللازمة لتأدية مهامه بشكل جيد.

### 2.1. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الموضوع في الدور الذي تلعبه الضريبة في الاقتصاد الوطني بصفة عامة و تمويل الخزينة بصفة خاصة بالإضافة إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي والتي أصبحت تقف حائلا دون تحقيق الرقابة الجبائية للأهداف المرجوة منها

### 3.1. أهداف الدراسة:

الوصول إلى تبيان مدى خطورة ظاهرة التهرب الضريبي على الاقتصاد الوطني  
محاولة الوقوف على الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في الحد من هذه الظاهرة  
2. التهرب الضريبي

1.2. مفهوم التهرب الضريبي التهرب الضريبي هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية أو من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة و بعبارة أخرى أن المكلف يتخلص من دفع الضريبة إما بشكل كلي و بشكل جزئي . (خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية ، 2007، صفحة 215)  
"فالتهرب الضريبي يعني إذن التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو انتهاك القانون، حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتبار أن حريته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مضمونة دستوريا" (عباس عبد الرزاق، 2012، صفحة 98)

ومن خلال التطرق إلى مفهوم التهرب الضريبي يمكن أن نميز بين نوعين من التهرب:

#### 1.1.2. التهرب المشروع (التجنب الضريبي):

ويظهر مثل هذا لتهرب في استغلال المكلف للنقائص والثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية بغية التخلص من دفع الضريبة ، وترجع هذه النقائص في الغالب إلى نقص التشريع وعدم إحكام صياغته إذ أن استفادة المكلف من الثغرات لا تعد مخالفة أو انتهاكا للأحكام الجبائية كون هذا الأخير يتم في إطار قانوني رسمه المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات أو التخفيضات الدائمة أو المؤقتة ، والتي تمس فروع إنتاجية أو قطاعات اقتصادية أو مناطق جغرافية (عباس عبد الرزاق، 2012، صفحة 99).

ومن الأمثلة الأكثر شيوعا عن التهرب المشروع ، عندما يهب الشخص أمواله خلال حياته إلى ورثته تهربا من دفع ضريبة التركات بعد وفاته أو كأن تفرض ضرائب عالية على الأملاك العقارية فيمتنع الشخص عن اقتناء العقارات وبذل لا يدفع الضريبة (خالد شحاته الخطيب ، أحمد زهير شامية، 2005 ، صفحة 215)

### 2.1.2. التهرب غير المشروع (الغش الضريبي):

#### 2.2. التهرب غير المشروع ( الغش الضريبي )

يمكن تعريف الغش الضريبي على أنه التخلص من أداء الضريبة بالمخالفة الصريحة لنصوص القوانين الضريبية (عناية غازي، 2003، صفحة 342) ، وهناك عدة تعاريف من أهمها: الغش الجبائي يقصد به محاولة المكلف عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا عن طريق اتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون (بعون يحيواي نصيرة، 2010، صفحة 169) . الغش الجبائي هو عدم دفع ما هو مطلوب من قبل القانون الضريبي.

ويتخذ التهرب الضريبي صورا عديدة تختلف حسب نوع الضرائب مباشرة أو غير مباشرة ، فالنسبة للضرائب المباشرة نجد المبالغة في حساب التكاليف التي تخصم من الدخل الإجمالي ، تقديم تصريح من المكلف أو من الغير يقدر فيه دخل المكلف بأقل من الحقيقة. أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة نجد أهم صور التهرب الضريبي فيما يلي: إخفاء السلع المستوردة حتى لا تخضع للضرائب الجمركية أو إعلان قيمة هذه السلعة بأقل من قيمتها الحقيقية (بعون يحيواي نصيرة، 2010، صفحة 169).

### 1.2.2. أسباب التهرب الضريبي وأثاره

#### 1.1.2.2. أسباب التهرب الضريبي:

يعتبر وجود التهرب الضريبي نتيجة توفر أسباب معينة وهي : (أحمد بساس، 2014، الصفحات 96-97) الأسباب التشريعية

إن التشريعات الضريبية المالية في الفكر المالي الحديث تتميز بأنها عبارة عن قوانين عامة وغير دائمة أو ثابتة ، الأمر الذي من شأنه أن لا يحقق نابين المكلف والإدارة الضريبية ، وبالتالي كلما تعقدت التشريعات الضريبية وتعددت أسعار الضريبة ،زادت مشاكل الإدارة الضريبية مع الممولين وزادت احتمالات التهرب الضريبي.

## - الإدارة الضريبية

من الواضح أن وجود إدارة ضريبية قوية يعني بكل بساطة الحد والتحكم الجيد في التهرب الضريبي ويعود سبب عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية، إضافة إلى عدم وجود الإطار الفني المؤهل وكذا انعدام المحفزات المادية والمعنوية للموظفين وأدى إلى انتشار الرشوة وسهل عملية التهرب الضريبي .

## - الظروف الاقتصادية

إن فترات الكساد و الالتزامات التي تشهدها البلاد ، تعمل على انتشار للتهرب الضريبي و زيادته ، بسبب قلة النقود و انخفاض دخول المكلفين و تدهور القدرة الشرائية للأفراد ، و بالتالي زيادة حساسيتهم لارتفاع الأسعار ، مما يصعب على المنتجين نقل عبء الضريبة لذا يدفعهم للتهرب الضريبي باستعمال مختلف الطرق المتاحة ، بينما في فترات الرخاء و الانتعاش الاقتصادي يقل ميل المكلفين للتهرب الضريبي بسبب كثرة النقود و ارتفاع الدخل و تحسن القدرة الشرائية للأفراد مما يسمح للمنتجين نقل عبء الضريبة إلى المستهلكين ع طريق رفع أسعار منتجاتهم لذا يكون الدافع النفسي للتهرب لدى المكلف منخفضا .

وهناك ما هو متعلق بنوعية النشاط الغالب في مجتمع معين ، فقد لوحظ أنه إذا كانت المهن ذات الأجر هي الأكثر شيوعا في دولة معينة فإن ظاهرة التهرب الضريبي تكون قليلة و محدودة الأثر والعكس كلما كانت المهن حرة (تجارية ، صناعية ، محاماة، عيادات طبية ) كلما زادت أهمية التهرب الضريبي (منصور ميلاد يوسف، 1994، صفحة 182)

## - ضعف المستوى الخلقى: (عناية غازي، 2003، صفحة 123)

فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع و عدله و مع الشعور بتحمل المسؤولية في تحمل الأعباء العامة ، فضعف المستوى الخلقى للأفراد يحفز على التهرب من أداء الواجب المالي زمنه الضريبية .

## ضعف مستوى الوعي الضريبي :

يقصد بالوعي الضريبي مدى الممول بأهمية و قداسة الضرائب و لا شك أن عدم توفر هذا الإحساس لدى الممول يؤدي به إلى محاولة التهرب من دفع الضرائب و العكس صحيح .

## 2.1.2.2. آثار التهرب الضريبي:

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف مالية، اقتصادية، اجتماعية لذلك فإن الإخلال بالواجب الضريبي يؤثر على الدور المنوط بها وذلك في غياب نظام ضريبي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة وعليه يؤدي التهرب الضريبي إلى عدة آثار سلبية يمكن تصنيفها فيما يلي:

## - الآثار المالية للتهرب الضريبي:

تعتبر الضريبة إحدى أدوات التمويل الأساسية لتغطية نفقات الميزانية بشقها التسييري والتجهيزي ( أحمد خضراني، 2001). فهي أهم موارد الخزينة العامة للدولة وعليه يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة حيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية ، ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإفناق العام على الوجه الأكمل مما يضطرها إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي ، واللجوء إلى الاقتراض ، إلا أن هذا الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني

## - الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي:

على اعتبار أن الضريبة متغير اقتصادي هاما ، لذا يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني وذلك من عدة جوانب ، فالنسبة للاستثمار فإن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين الادخار العام لذا يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية.

كما يؤدي التهرب الضريبي بالإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها بسبب الأموال التي لم يتم دفعها ، وبالتالي إمكانيات تمويلية هائلة تسمح لها بتحسين جهازها الإنتاجي وتقوية مكانتها في السوق، تساهم ظاهرة التهرب في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني. (صفوت عبد السلام عوض الله، 2002، صفحة 9)

## - الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي:

يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبئ الضريبة وهذا ما يؤدي بالدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة

ضرائب جديدة وبتالي يزيد العبء على من لم يتهرب من الضريبة لذلك تصيح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع (بساس أحمد، 2006، الصفحات 52-53).

اعتماد السلطة العامة على مصادر تمويلية إضافية كالقروض الخارجية أو الإصدارات النقدية فتقود الأولى إلى أزمة عدم التسديد ويؤدي الثانية إلى ارتفاع الأسعار فتعطل عملية التنمية الاقتصادية وتنخفض الدخل الحقيقية لغالبية الأفراد

### - الأثار على فاعلية النظام الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي لذلك فإن انتشار التهرب الضريبي كدليل لعدم فعالية النظام وبتالي عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية المالية والاجتماعية وبتالي التقليل من أهمية الضرائب (بساس أحمد، 2006، صفحة 51)

### 3:مظاهر التهرب الضريبي ووسائل مكافحته

#### 1.3 مظاهر التهرب الضريبي :

لقد تنوعت وتعددت الطرق المتبعة للتهرب من بين هذه المظاهر مايلي:

- التخفيض من قيمة الموارد وتضخيم النفقات وهذا ما يسمى بالتهرب عن طريق التحايل المحاسبية
- استغلال النقص أو الإغفال الواقع في القانون الجبائي وهذا ما يسمى بالتهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية
- عدم تناسب حصيللة الضرائب الفعلية مع ما هو مقدر لها في الموازية .
- الاثراء الملحوظ لبعض الأفراد بما لا يتفق مع مراكزهم الضريبة أو عدم تناسب حصيللة النشاط و المهن مع حصيللة الضرائب من الاموال المستثمرة فيها أو إيرادات العاملين بها (بساس أحمد، 2006، صفحة 6).

2.3 وسائل مكافحة التهرب الضريبي: يمكن تخليصها في ما يلي : ( محمد طاقة وهدي العزاوي، 2007، الصفحات 119-120)

#### 1.2.3: وسائل وقائية

من أهم هذه الوسائل التي تتعلق بالتشريع الضريبي أن تعتمد الدولة سياسة اقتصادية و مالية واضحة تكون أساسا لسياسة جبائية مستوحاة من حاجات البلاد وهذا ضروري وقبل كل شيء ، و متجاوبة مع متطلبات الاقتصاد الوطني ضمن خطة إنمائية شاملة ، مما يتوجب العمل على وضع

نظام ضريبي منسجم و مترابط ، خال من التعقيد ، بحيث لا يتضمن تغيرات تترك مجالاً للتهرب و عدم مساواة في دفع الضريبة ، و إن هذا لا يكفي لوحده إذا لم يتم بتطبيقه جهاز إداري ، يتمتع بكفاءة عالية و خبرة و نزاهة ، إذا لم يخضع المكلفون لرقابة مالية .

### 2.2.3 وسائل قسرية

هي تتمثل في فرض عقوبات قاسية على من يقتربون الغش الضريبي كأن تفرض عقوبات مالية كمضاعفة الضريبة أو جزائية كالحكم بالغرامة أو الحبس، بحيث تكون عقوبة وقائية رادعة . كما أن الأهم من فرض العقوبات هو محاولة اكتشاف التهرب نفسه و كذا معرفة المكلفين المتهربين و هذا يستوجب أساساً وجود جهاز إداري و جهاز للرقابة المالية يتميز بالجدية و لديه الصلاحيات اللازمة لتأدية مهامه بشكل جيد.

كما تلجأ بعض التشريعات إلى منح مكافآت مالية للأشخاص الذين يقدمون للإدارة المالية معلومات تساعد على اكتشاف المتهربين من الضريبة .

### 4. الرقابة الجبائية

1.4. مفهوم الرقابة الجبائية: هي تلك الإجراءات التي يقوم بها المفتش للتحقق من مدى مصداقية المحاسبة سواء من حيث الشكل أو المضمون و من خلالها يقيم المحقق نوعية المحاسبة في الشكل و المضمون لمؤسسة ما و يتحقق من صحة و دقة العمليات و أرصدة الحسابات المقيدة في الوثائق المحاسبية و مقارنتها بعناصر استغلال النشاط و من تلك العناصر الخارجية المشتريات، المبيعات، رصيد البنك، الممتلكات،... الخ و هذا يهدف مراقبة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة و كذا التحقق من وعاء مختلف الضرائب و الرسوم خلال سنوات التحقيق لنشاط معين و إجراء التعديلات المصرح بها (بن عمارة منصور، 2001، الصفحات 12-13)

كما يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها فحص التصريحات و كل سجلات و وثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها ، سواء ا 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 ، الاستفسار و الاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات و الوثائق المرفقة بها و لا يكتفي فقط بدراسة و مراجعة التصريحات ، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به و المعلومات المتحصل عليها من مصدر أخرى و بتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما و كذلك النظر في الوضعية المالية للممول (عبد المنعم فوزي ، صفحة 223)

## 2.4. أهداف الرقابة الجبائية

تتلخص أهداف الرقابة الجبائية بمايلي:

- الهدف الإداري :

تعمل الرقابة الجبائية على إظهار النقائص الموجودة في التشريع الجبائي ، كما تساعد على تحديد الإنحرافات الموجودة إضافة إلى المساهمة في إعداد الإحصائيات لتحديد حجم التهرب والغش الضريبيين.

- الهدف القانوني : يتمثل الهدف القانوني في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والحرص على سلامتها من خلال التركيز على مبدأ المحاسبة لمعاقبتهم على أي انحرافات أو مخالفات للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

- الهدف المالي والاقتصادي:

ويتمثل في ضمان دخول أكبر إيرادات للخرينة العمومية من خلال قمع الغش والتهرب الضريبي من جهة وزيادة الأموال المتاحة للأنفاق العام من جهة أخرى.

## 3.4. أشكال الرقابة الجبائية

- الرقابة الشكلية تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات الضريبية من طرف المكلفين فهي تخص مجمل التسجيلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين ، إضافة إلى مراقبة هوية وعنوان المكلفين بالضريبة والهدف هو مراقبة شكل وكيفية التصريحات دون التأكد من صحة هذه الأخيرة

- الرقابة على الوثائق: (بوشي عبد الغني، 2011، صفحة 118)

تقوم الرقابة على الوثائق بالفحص الشامل والدقيق للتحقق من جميع تفاصيل المعلومات المصرح بها والتأكد من سلامتها من خلال مقارنتها مع المعلومات والوثائق الموجودة داخل الإدارة الجبائية، وتعد هذه الرقابة الإجراء الثاني الذي تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية وتشمل جميع الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب حيث يقوم المراقب بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتية من طرف المكلفين ومقارنتها بالمعلومات والوثائق الخاصة بالمكلف والموجودة مسبقا لدى الإدارة الجبائية إضافة إلى ماتحصلت عليه هذه الأخيرة من معلومات من طرف هيئات أخرى ، وفي حالة وجود نقاط غامضة أو مهمة من طرف المراقب بحيث له ان يطلب بعض المعلومات والتبريرات من طرف المكلف بالضريبة ، ويتم ذلك على مرحلتين هما:

**- طلب المعلومات:**

بموجب المهام والأمتيازات المخولة للمحقق من قبل القانون الجبائي يمكنه أن يطلب من المكلف بالضريبة أن يمدّه ببعض المعلومات حول الغموض أو اللبس الذي يحتوي عليه التصريح المقدم من طرفه ، وفي حالة عدم وجود الرد تقوم الإدارة بإرسال طلب آخر تطلب فيه التوضيحات.

**- طلب التوضيحات:**

عند رفض المكلف الرد على طلب المعلومات المرسل إليه تقوم الإدارة بإرسال طلب آخر ليكون كتابيا يوضح بشكل صريح ضرورة الحصول على التوضيحات والتبريرات لإزالة اللبس ، إضافة إلى تقديم الدليل الكافي الذي يثبت صحة التقارير ويتم الرد على الطلب قبل 30 يوم، ورغم ذلك قد تكون التوضيحات غير كافية بالنسبة للمراقب فيظطر لتحويل الملف إلى نوع آخر من الرقابة أكثر تعمقا ألا وهي الرقابة في عين المكان.

**- الرقابة المعمقة**

على خلاف الرقابة العامة تتمثل الرقابة المعمقة في التدخل المباشر لأعوان المحققين في الأمكنة التي يزاول فيها المكلفين بالضريبة نشاطاتهم إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة التصريحات من خلال الفحص المبدئي للدفاتر والوثائق المحاسبية وجميع الوثائق الملحقة وتبريراتها اللازمة في محاولة استدراك التهرب الضريبي (محمد لعلاوي، 2015، صفحة 92)

هذا النوع من الرقابة ينقسم إلى ثلاثة أقسام وتتمثل في:

**- التحقيق في المحاسبة :**

ويقصد بالتحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات تستهدف فحص محاسبة المكلفين مهما كانت طريقة حفظها والتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها وتتمثل هذه الرقابة في اتباع كل الطرق والوسائل والكيفيات التي تساعد على تنظيم المحاسبة المحاسبية وفقا لقواعد وأسس عملية بغير اعتبار أن المحاسبة المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة ، وهي مصدر كل البيانات والمعلومات المالية.

**- التحقيق المصوب:**

هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم استحداثها مؤخرا، وهو لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة العادية من حيث الإجراءات وهو أيضا عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع

أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة ( المديرية العامة للضرائب ، 2013 ، صفحة 20)

#### - التحقيق المعمق في جمل الوضعية الجبائية الشاملة

يعد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أحد الطرق الأساسية للمراقبة الجبائية حيث تم إنشاؤه سنة 1992 تدعيما للتحقيق في المحاسبة ، كما يمكن اعتبارها امتدادا له رغم كونه منفصلا عنه ، ويختص بالأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي ويهدف إلى التأكد من صحة التصريحات من خلال مقارنة الدخل المصرح بها مع إجمالي الدخل المحققة أثناء مسيرة الحياة (بوشري عبد الغني، 2011، صفحة 141)

كما يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعو في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي ، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا عندما تكون لديهم إلتزامات متعلقة بالضريبة ( المديرية العامة للضرائب ، 2013 )  
- يُعرف التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية على انه مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عنكل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به ، اي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام والمداخيا المحققة خارج الجزائر ، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية.

. كما يمكن برمجة التحقيق المعمق إثر القيام بالتحقيق المحاسبي ، سواء باسم المستغل الشخصي صاحب المؤسسة او الشركاء في الشركة ، أو كل شخص ملزم قانونا بتصريح مجمل دخله حتى ولو لا يملك ملف جبائي ولا سجل تجاري وهذا نظرا للثراء الملفت للانتباه كامتلاك العقارات والمنقولات أما نوع الضريبة المدقق فيها تتمثل في الضريبة علة الدخل الإجمالي فقط (لياس قلاب ذبيح، 2011، صفحة 25)

#### 5. تقييم وتفعيل آليات الرقابة الجبائية في الجزائر

من أجل تخفيف حدة انتشار التهرب الضريبي ينبغي تفعيل دور الرقابة الجبائية سواء من حيث الهياكل المساعدة لها أو من حيث أدواتها الرقابية ولهذا سنحاول تقديم بعض الاقتراحات والتي تساعد علىزيادة فعالية الرقابة الجبائية.

## 1.5. : معوقات فعالية الرقابة الجبائية

رغم الجهود المبذولة من طرف الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي إلا أنها لازالت غير قادرة على تحقيق هذه الأهداف وهذا راجع للمشاكل التي تواجهها.

## 1.1.5. الصعوبات المتعلقة بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية

## 1.1.1.5. غموض وعدم استقرار التشريعات الضريبية

بما أن القوانين التشريعية في تغير دائم بات من الصعب تطبيق هذه الأخيرة ، كما تؤدي هذه التشريعات إلى الحد من فعالية جهاز الرقابة الجبائية وهذا راجع لأسباب التالية: (قتال عبد العزيز، 2009، صفحة 114)

- الثغرات التي يتيحها القانون الجبائي والتي يسعى من خلالها المكلف إلى التهرب من الضريبة :
  - عدم وجود نصوص تشريعية تحمي أعوان الرقابة أثناء تنفيذ مهامهم ، وتضمن حقوقهم، خاصة أثناء التدخل في عين المكان:
  - صدور العديد من التعديلات في القوانين التي تثير الجدل والنقاش وتؤدي إلى الكثير من النزاعات بين الممولين واعوان الضرائب؛
  - عدم مواكبة التشريعات الضريبية المطبقة للتطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة.
- 2.1.1.5. نقص الكفاءة والإمكانيات البشرية :مازالت الإدارة الجبائية تعاني من نقص الكفاءة والخبرة في مجال الرقابة الجبائية ، رغم تدعيمها بمعهدين خاصين بتكوين الإطار والممثلين والممثلين خاصة في ظل التطور المستمر لطرق التهرب الضريبي واستعانة المتهربين بذوي الخبرة لاستعمال طرق لا يتم اكتشافها إلا من طرف مراقبين ذوي خبرة مهنية في هذا المجال.
- 3.1.1.5. نقص الامكانيات والوسائل المادية :

تعاني الادارة الجبائية في الجزائر من ضعف الإمكانيات المادية الوسائل التي تساعد أعوان الرقابة من أداء وظائفهم مثل إنعدام وسائل النقل للوصول إلى مقرات المكلفين بالضريبة لإجراء التحقيقات في عين المكان، إضافة إلى عدم تهيئة مقرات المراكز الضريبية وانعدام الأجهزة واللوازم الضرورية للعمل مثل أجهزة الكمبيوتر ووسائل الاتصال المعلوماتية التي تمكن من سهولة الاتصال وتبادل المعلومات بين هياكل الإدارة الجبائية بمختلف مستوياتها وامكانية الربط مع الهياكل الأخرى لطلب المعلومات (يوسف نور الدين، 2009، صفحة 146).

### 2.1.5. الصعوبات المتعلقة بالمكلف بالضريبة والمحيط الخاخي

تتمثل هذه الصعوبات فيما يلي:

#### 2.1.5.1: نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة

يعتبر نقص الوعي الضريبي للمكلف بالضريبة من بين المشاكل الأساسية التي تعيق عملية الرقابة الجبائية، إضافة إلى الإعتقاد السائد بأن الضريبة أداة افتقار للشعوب وأنها تشكل إجحافا في حق دافعها لهذا السبب يلجأ المكلف للتهرب من دفعها.

#### 2.2.1.5: إتساع رقعة الاقتصاد غير الرسمي

يتميز الاقتصاد الموازي بوجود الأنشطة التي تتم في الخفاء بعيدا عن أعين الحكومات وأجهزتها الرقابية كمحاولة للتهرب الضريبي وتجنب القيود الرسمية المحددة لممارسة النشاط الاقتصادي، وقد اتخذت هذه الظاهرة بعدا أوسع في السنوات الأخيرة بالجزائر نتيجة الانفتاح الاقتصادي والتحول السريع من اقتصاد مغلق إلى اقتصاد السوق مما أدى إلى فتح نشاطات جديدة يغلب عليها الطابع السري والذي يصعب قياسه لأنه يتم في الخفاء ومن أبرز مظاهر الاقتصاد غير الرسمي عدم التكامل بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى حيثخول المشرع الجبائي للرقابة الجبائية حق الاطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات المالية وكذا المؤسسات الخاصة التي لها علاقة مباشرة بالمكلف بالضريبة من أجل الحصول على المعلومات اللازمة لإتمام عملية الرقابة الجبائية إذ يمكن لهذه الأخيرة أن تحتج بالسر المني أمام أعوان الإدارة الجبائية الذين يطلبون منها حق الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها، إلا أن الملاحظ أن هذه المؤسسات لا تتعاون فيما يخص تقديم المعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تعتبر ضرورية لإتمام عملية الرقابة وتسهيل الكشف عن المداخل غير المصرح بها، إذ يصرح مراقبي الإدارة الجبائية أن البنوك عادة تتماطل في تقديم كشف حساب العملاء الذين يخضعون للرقابة الجبائية وتكتفي بتقديم الكشوف لفترة قصيرة لا تتجاوز (06) أشهر بحجة أن طول الفترة يتطلب البحث عنه في الأرشيف في حين أن المراقبة تمتد لفترة (04) سنوات.

(بوشري عبد الغني، 2011، صفحة 198)

#### 2.5. الأدوات المستحدثة لتفعيل الرقابة الجبائية

من بين الإجراءات التي تسعى الدولة الجزائرية إلى إتخاذها من أجل تدعيم وتطوير الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي نذكر من بينها:

### 1.2.5 إجراءات تحسين نظام الرقابة الجبائية

تتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

2.1.2.5 تقوية النظام الضريبي: اعتمد مسار إصلاح الإدارة الجبائية بدءاً بالنظام الجبائي الذي تم تغييره جذرياً من خلال تبسيطه وتوجيهه نحوى الانظمة العصرية لفرض الضرائب في العالم ومن أهم هذه إجراءات تحسين النظام الضريبي مايلي:

- تسهيل الإجراءات الجبائية من خلال تأسيس الملف الجبائي الوحيد والذي تصنف وتتابع كل التصريحات المختلفة للمكلفين بالضريبة ؛
- إنشاء التحقيق المصوب أو التحقيق الضرفي الذي يعتب أقل شمولية وأكثر سرعة وأقل تعمقا من التحقيق المحاسبي إذ أن خاصية الانتظام والتصويب لهذا التحقيق تمكن مراقبي الإدارة الجبائية من اكتشاف التهرب الضريبي فور وقوعه أو التصريح لدى الادارة الجبائية ، وبالتالي يتم إعادة تشكيل رقم الأعمال ثم إصدار الجداول الإضافية الناتجة عن إعادة التقييم ، وإرسالها إلى المكلف مباشرة لدفعها إلى قباضة الضرائب التابعة لها؛
- زيادة التشدد في العقوبات المفروضة على المكلفين بالضريبة المتهربين من دفع واجباتهم الضريبية بشتى الطرق المختلفة.

### 3.1.2.5 عصرنة الإدارة الجبائية يتميز التنظيم الجديد للإدارة الجبائية بمايلي:

- إنشاء ثلاث هياكل جديدة تتمثل في مديرية كبريات المؤسسات ، ومراكز الضرائب والمركز الجوارى للضرائب؛
- إنشاء مديرية العلاقات العمومية والاتصال ومديرية الاعلام والتوثيق من أجل تحسين العلاقات بين الادارة الجبائية والمكلفين بالضريبة؛
- إدخال الأجهزة الالكترونية الحديثة وتقنيات الاتصال والتكنولوجيا لتفعيل نظام الرقابة الجبائية ؛
- رفع كفاءة أعوان الإدارة الجبائية ويتضح ذلك من خلال إعداد برامج لتكوين الموظفين وتحسين مستواهم إلى زيادة عدد المراقبين الرئيسيين والمركزيين المتخرجين من المعهد المغاربي للجباية والجمارك والمدرسة الوطنية للضرائب.

### 4.1.2.5 تعزيز وتدعيم التعاون والتنسيق مع مصالح الجمارك

وذلك عن طريق:

- خلق وانشاء فرق مختلطة مابين الجمارك والضرائب للقيام بالتحقيقات المشتركة ؛
- تبادل المعلومات حول قنوات التهريب المعنية من طرف إحدى المصلحتين؛
- تبادل الملفات المتعلقة بمكافحة التهرب الضريبي.

### 5.1.2 التعاون والتنسيق الدولي

إن الانفتاح الاقتصادي الذي تعرفه الجزائر اليوم على مختلف دول العالم والتطور الذي عرفته المبادلات المالية والتجارية على الصعيد الدولي أدى إلى التعاون الدولي في مكافحة التهرب الضريبي من خلال الإجراءات التالية: (بوشري عبد الغني، 2011، صفحة 207)

- عقد الاتفاقيات الخاصة بتبادل المعلومات الضريبية وخاصة التي تتعلق بالحسابات الجارية المفتوحة لدى البنوك وذلك تسهيلا لتحصيل الضرائب المستحقة وفرض العقوبات ؛
- الحرص على تتبع وفهم المعاملات التي تتم عبر شبكة الانترنت مع سن التشريعات الضريبية المناسبة لها.

### 3.5: سبل تفعيل أليات الرقابة الجبائية

لقد أصبح من الضروري بمكان تفعيل أليات الرقابة الجبائية وهذا لضمان تحقيق أهداف هذه الأخيرة وزيادة فعاليتها في مكافحة التهرب والغش الضريبيين.

### 1.3.5 تفعيل نظام المعلومات الجبائي :

يتطلب الإتجاه المتزايد للتجارة الالكترونية ، ضرورة تفعيل دور الإدارة الجبائية الالكترونية وذلك لتحقيق السرعة والدقة في إنجاز المهام وتنفيذ العمليات الجبائية وذلك عبر التقليل من تعقد الاجراءات الإدارية داخل الإدارة الجبائية حيث لا يمكن تنفيذ مختلف برامج الرقابة الجبائية دون الاستناد إلى نظام المعلومات الجبائي الذي يعتبر الأساس المعتمد من طرف مصلحتي الوعاء والتحصيل ، نضرا إلى أن وظيفته تبدأ بتجميع البيانات ، إدارتها وحمايتها ومن ثمة إنتاجها أي ضمان وصولها إلى مستعمليها (المكلف وادارة الضرائب)

### 2.3.5: تأسيس المحكمة الجبائية:

إن تفعيل هذه الآلية يرتبط باقتراح تشكل المحكمة الجبائية وذلك من خلال التكوين المتخصص للقطعة كون هذا الأخير يجب أن يكون مختص في القانون الإداري والجبائي

- كما أن تطبيق مثل هذه الإجراءات إذا ما استندت إلى هيئات قضائية متخصصة ، فإنها تعتبر من آليات تفعيل النظام الضريبي المستقبلي ، من حيث ضمان استقرار التشريعات الجبائية ، هذا من جهة ومن جهة أخرى حيث لا تبقى إدارة المنازعات الضريبية منحصرة في البحث في الملفات المعروضة عليها ، بل أن يتم توسيع الدور الوظيفي للإدارة الجبائية ليجعل من تظلم المكلف مناسبة لفتح حوار معه والتعرف على ظروفها لاجتماعية وقدرته التكلفية

### 3.3.5: تحسين صياغة القوانين التشريعية

أصبح من الضروري أن يكون هناك توحيد للتشريع الضريبي ونشر كافة القوانين واللوائح وغيرها وبذلك يجب أن تنسق جميع القرارات التي تتخذها غدارة الضرائب سواء على المستوى المركزي أو الجهوي وحتى الولائي وحتى لا تتضارب في اتجاهاتها ولا تتناقض في تفسيراتها ، مما سمح بتطبيق القوانين على جميع المكلفين ودون التفرقة بينهم ، نما يجب التخفيف من حجم الحذف ، الاضافة والإلغاء التي تطرأ سنويا من خلال قوانين المالية السنوية والتكميلية وهذا لضمان نوع من الاستقرار للتشريع الضريبي. كما انه من الضروري إصدار نص تشريعي يحيي أعوان الرقابة أثناء تأدية مهامهم وما يواجهونه من مخاطر حيث يشكل لهم نوعا من الأمان

### 4.3.5 تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة

إن تحسين العلاقة بين المكلفين والإدارة الجبائية لا يقتصر على أحدهما فقط بل هي مسؤولية الطرفين معا فوجود علاقة جيدة بين الإدارة والمكلف من شأنها أن تنشر الثقة وتقلل من حالات وتقلل من حالات التهرب ولتحقيق ذلك يجب نشر الوعي الضريبي لدى المكلف وتخصيص مكافئات للمكلف الذي يظهر تعاونا ضريبيا أكبر مع الإدارة الضريبية

## 6-خاتمة

يحدث التهرب الضريبي غالبا حينما يعتمد المكلف إلى مخالفة نص من النصوص القانونية بطريقة أو بأخرى من طرق التفنن في الوسيلة ، وبصفة خاصة في مرحلة تحديد الوعاء الضريبي ، كأن يقوم المكلف بإخفاء جزء كبير من المادة الخاضعة للضريبة عن أعين الإدارة ، أو يقوم بإظهار قدر ضئيل جدا من تلك المادة خلافا للحقيقة ، وقد يكون السبب في هذا التصرف هو نمو العبء الضريبي الذي يؤدي إلى تحويل بعض الأنشطة إلى الاقتصاد غير الرسمي حيث تصبح هذه الأنشطة غير مسجلة وبالتالي لا تدفع الضرائب وبالتالي فمحاولة القضاء علي الغش والتهرب الضريبيين ليس بالأمر الهين لذلك تسعى الحكومة جاهدة بكل الطرق الممكنة للتخفيف من حدة هذه الظاهرة ، ولا نعي بمكافحة أو معالجة التهرب الضريبي القضاء عليه بل التخفيف منه فالقضاء النهائي على التهرب الضريبي أمر شبه مستحيل ولكن الإقلال من حالات التهرب والحد من آثاره أمر ممكن

ولمحااربة التهرب الضريبي يجب معالجة الأساليب والدوافع التي تحمل المكلف للجوء إلى مثل هذه الظواهر والتي قد تكون الوضعية الاقتصادية المزرية وعدم مرونة واستقرار القوانين إلى جانب النظرة التشارؤية والخلفية السيئة التي يراها المكلف بالضريبة ، هذا من جهة ومن جهة أخرى يجب تنمية الوعي لدى المواطنين وبيان أهمية الضرائب في تمويل عملية التنمية وما يعنيه ذلك من مستقبل باسم بالنسبة للمكلفين بالضرائب وأولادهم

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.

7. قائمة المراجع المعتمدة

- 1-أحمد خضرائي. (2001). ، النظام الجبائي المحلي على ضوء التشريع المغربي والمقارن منشورات ، العدد 22، المغرب. المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية.
- 2-المديرية العامة للضرائب . (2013). ، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة .
- 3-محمد طاقة وهدي العزاوي. (2007). ، " اقتصاديات المالية العامة ، . عمان ، الأردن: دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- 4-أحمد بساس. (2014). " أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر. " أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير. الأغواط.

- 5-ساس أحمد. (2006). "فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي". مذكرة ماجستير. جامعة عمارثليجي الأغواط.
- 6-بعون يحيوي نصيرة. (2010). "الضرائب الوطنية والدولية". الجزائر: الأوراق الزرقاء.
- 7-بن عمارة منصور. (2001). ، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية . ، دار هومة الجزائر.
- 8-بوشري عبد الغني. (2011). "فعالية الرقابة الجبائية وأثرها على مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر" 1999. 2009 .، مذكرة ماجستير،. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، تلمسان.
- 9-خالد شحاته الخطيب ،أحمد زهير شامية. (2005). "أسس المالية العامة". عمان : دار وائل الطبعة الأردن.
- 10-خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية . (2007). "أسس المالية العامة". الأردن: دار الميسر، ، الطبعة الأولى.
- 11-صفوت عبد السلام عوض الله. (2002). ،الاقتصاد السري،، . القاهرة، مصر: دار النهضة العربية.
- 12-عباس عبد الرزاق. (2012). "التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي. عين ميلة الجزائر: "دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، ط.
- 13-عبد المنعم فوزي . (بلا تاريخ). ، المالية العامة والسياسات المالية ، الطبعة 1 ، منشأة المعارف الإسكندرية.
- 14-عناية غازي. (2003). " النظام الضريبي في الفكر الإسلامي" ، . مصر: مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، .
- 15-قتال عبد العزيز. (2009). " أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين" حالة الجزائر،. مذكرة ماجستير،. معهد العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،مديّة.
- 16-لياس قلاب ذبيح. (2011). "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية .، مذكرة ماجستير،. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.
- 17-محمد لعلاوي. (2015). " دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب في الجزائر"،. أطروحة دكتوراه غير منشورة. جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.

- 18- منصور ميلاد يوسف. (1994). "مبادئ المالية العامة". منشورات الجامعة المفتوحة .
- 19- يوسف نور الدين. (2009). "الجباية المحلية ودورها في تحقيق التنمية المحلية في الجزائر" دراسة تقييمية للفترة 2000 . 2008. مذكرة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، بومرداس.