

فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن مظاهر التهرب الجبائي حالة مديرية الضرائب لولاية أدرار خلال الفترة: 2005-2015

أ. لكصاسي ابراهيم
طالبة دكتوراه بجامعة أدرار
lakbra.laksaci@gmail.com

د. بوعزة عبد القادر
أستاذ محاضر بجامعة أدرار
AbdelkaderBou@yahoo.fr

ملخص:

تحاول هذه الورقة البحثية إبراز أهمية التحقيق المحاسبي باعتباره أداة من أدوات الرقابة الجبائية، وذلك من خلال التحقيق في مجمل الكشوفات والعمليات والتسجيلات المحاسبية والمالية للمكلفين بدفع الضريبة والتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية، حيث يتم من وراء هذه العملية اكتشاف عديد الأخطاء وأشكال الغش التي يمكن أن يرتكبها المكلفون، والتي يمكن أن تؤدي إلى تنامي ظاهرة التهرب الجبائي، ومن ثم بروز انعكاساتها السلبية على خزينة الدولة، وبالتالي على التنمية الوطنية والمحلية على حد سواء.

Abstract:

This paper attempts to research highlighting the importance of investigating accounting as a tool of control tax, and through the investigation in the overall statements, processes and recordings accounting and financial taxpayers to pay the tax and ensure their conformity with the data material, where they are behind this process discover many errors and forms of fraud that can be committed to taxpayers. That could lead to the growing phenomenon of tax evasion, and then the emergence of negative repercussions on the state treasury. Therefore the development of national and local alike.

مقدمة

تعتبر الرقابة الجبائية من الإجراءات الضرورية والحتمية التي يجب على الإدارة الجبائية القيام بها بغرض المحافظة على حقوق الخزينة العامة للدولة، وذلك اعتماداً على مختلف الآليات والأدوات الفاعلة لأجل محاربة الغش والتهرب الجبائين من جهة، والسهر على حسن تطبيق القوانين والتشريعات الجبائية من جهة أخرى.

ويعد التحقيق المحاسبي من أهم أدوات الرقابة الجبائية، يتم من خلاله البحث في مجمل الكشوفات والعمليات والتسجيلات المحاسبية والمالية للمكلفين بدفع الضريبة، لأجل التأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية، حيث يتم من وراء هذه العملية اكتشاف عديد الأخطاء وأشكال الغش التي يمكن أن يرتكبها المكلفون، والتي يمكن أن تؤدي إلى تنامي ظاهرة التهرب الجبائي وانعكاسها سلباً على خزينة الدولة، وبالتالي على التنمية الوطنية والمحلية على حد سواء.

والتحقيق المحاسبي بهذا الشكل يعتبر من أهم الطرق الرقابية التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في الجزائر لمباشرة رقابة جبائية للأشخاص الطبيعيين المعنويين، وذلك باعتباره الأكثر شيوعاً واستعمالاً - إلى جانب عديد الآليات الجبائية الأخرى المستعملة - من قبل أعوان الإدارة الجبائية للتأكد من سلامة القوائم المحاسبية والمالية وطرق إعدادها، وهذا بهدف تفادي الغش والتهرب الجبائين.

وعليه، سيتم بناءً على ما سبق ذكره صياغة إشكالية هذه الورقة من خلال البحث في مضمون السؤال الجوهرى الآتي:

ما مدى مساهمة التحقيق المحاسبي المطبق في مديرية
الضرائب بأدرار في الحد من الحد من التهرب الجبائي؟

ولمعالجة هذه الإشكالية يمكن دراسة وتحليل مضمون المحاور

التالية:

أولاً: الإطار النظري للرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي،

ثانياً: ماهية التهرب الجبائي، وطرق مكافحته،

ثالثاً: إجراءات التحقيق المحاسبي ونتائجه على التهرب الجبائي،

رابعاً: فعالية التحقيق الجبائي المحاسبي من قبل الإدارة الولائية للضرائب
بأدرار في الحد من التهرب الجبائي.

أولاً: الإطار النظري للرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي

تعتبر الرقابة الجبائية إجراءً ضرورياً لمكافحة التهرب الضريبي،
كما أنها تكتسي أهمية بالغة بالنظر لطبيعة النظام الجبائي الذي يعتمد
على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي قد لا تعكس الحقيقة
أحياناً، لذلك تقوم الإدارة الجبائية بعدة أشكال من الرقابة الجبائية من
أهمها التحقيق المحاسبي، وهذا بهدف كشف مختلف المخالفات
المرتكبة. وعليه، سيتم التعرف إلى ماهية كلاً من الرقابة الجبائية
والتحقيق المحاسبي، من حيث المفهوم، الأهداف، الأشكال، والأعوان
المكلفون بها.

1- ماهية الرقابة الجبائية، أهدافها وأشكالها

يستخدم مصطلح الرقابة في مختلف المجالات اليومية والعملية، فنجده مستعملاً من ناحية الرقابة الدينية باضطلاع الله على أعمالنا اليومية واطلاع المسئول على مدى قيامنا بالعمل على الوجه المطلوب، كما تعد إحدى الوظائف الأساسية التي تقوم بها أجهزة متعددة، بغية التأكد من تحقيق النشاط المالي في حدود السياسة العامة، وتعمل على الكشف عن السلوكيات المنافية للأخلاق والقانون؛ مثل الرشوة والسرقعة في المؤسسات الإدارية.

وبشكل عام، تعتبر الرقابة الوسيلة الفعالة لمعالجة الانحرافات ومواجهتها وتصحيحها بالأسلوب الملائم حتى لا تظهر مرة أخرى في المستقبل، حيث أصبحت لها أهمية بالغة في الأنظمة الجبائية الحديثة المعاصرة.

1-1- تعريف الرقابة الجبائية

عرف "فايول" الرقابة الجبائية على أنها: "تحقق ما إذا كان كل شيء يسير وفق الخطة المرسومة والتعليمات الصادرة، أما موضوعها هو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"¹.

كما عرفها "الدكتور عبد المنعم فوزي بأنها: "فحص دقيق ومفصل للتصريحات وجميع السجلات والوثائق والمستندات للمكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا شخصيات معنوية أو طبيعية، وذلك

¹ - مدونات مكتوب، المراقبة الجبائية والتهرب الضريبي، أطلع عليه في 2011/01/12، على الساعة 11:30، موقع انترنت: <http://elazri maktooblog.yom1655>.

بغرض التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يخول للشخص المكلف بهذه العملية باستعمال أفضل الوسائل للاستعلام، والاستفسار والاستيضاح عن كل ما هو مدون بهذه التصريحات والوثائق المرفقة بها، ولا يكتفي بدراسة ومراجعة التصريحات بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى، وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجودة بينهما، وكذا النظر في الوضعية المالية للممول¹.

من جهة ثانية عرف الدكتور حامد عبد المجيد دراز الرقابة الجبائية بأنها: "التحقق من شمول الوعاء الضريبي للممول لكافة العناصر الخاضعة للضريبة ومن صحة القيم المالية لهذه العناصر، والتأكد من حقيقة المركز المالي الممول سواء عند تحديد دين الضريبة، أو عند النظر في إسقاطها"².

من خلال التعاريف المذكورة أعلاه، يمكن أن نستشف المذكور أدناه:

- ✓ أن الرقابة الجبائية تعني مراقبة سير النظام الجبائي التصريحي بهدف التقليل من التهرب الضريبي وتحقيق العدالة بين المكلفين بالضريبة والمحافظة على موارد الخزينة،
- ✓ الرقابة الجبائية حق قانوني ممنوح للإدارة الجبائية من قبل المشرع،
- ✓ تعد الرقابة الجبائية عملية منظمة تقوم وفق إجراءات وتحقيقات مسبقة من قبل المراقب الجبائي،

¹- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف الإسكندرية، ص: 46.

²- مدونات مكتوب، المراقبة الجبائية والتهرب الضريبي، أطلع عليه في 2011/01/12، على الساعة 11:30، موقع انترنت: <http://elazri maktooblog.yom1655>.

✓ تمنح الرقابة الجبائية حق الإطلاع على مختلف الوثائق والمستندات والسجلات المعدة من طرف المكلف بغية التأكد من مصداقيتها، ويعد هذا الإجراء أساساً لنجاحها.

2-1- أهداف الرقابة الجبائية

تتباين الأهداف التي تسعى الرقابة لتحقيقها ما بين الأهداف المالية والأهداف الإدارية، وعليه، سيتم التعرف إلى كل منها على نحو ما يأتي:

1-2-1- الأهداف المالية للرقابة الجبائية: وتتمثل أساساً في الآتي¹:

✓ المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكالها بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية،
✓ توسيع الوعاء الضريبي، مما يسمح بتحصيل موارد إضافية للخزينة لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية الشاملة،
✓ تحديد الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة،

2-2-1- الأهداف الإدارية للرقابة الجبائية: وتتمثل بصورة جوهرية في²:

✓ تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل،
✓ تساعد بإعداد الإحصائيات لكشف التهرب الضريبي،
✓ إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة،
✓ تحديد الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة،

¹ - نفس المرجع السابق.

² - خلاصي رضا، المراجعة الجبائية تقديمها ومنهجيتها، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع تسيير، جامعة الجزائر، موسم 2001، ص: 44.

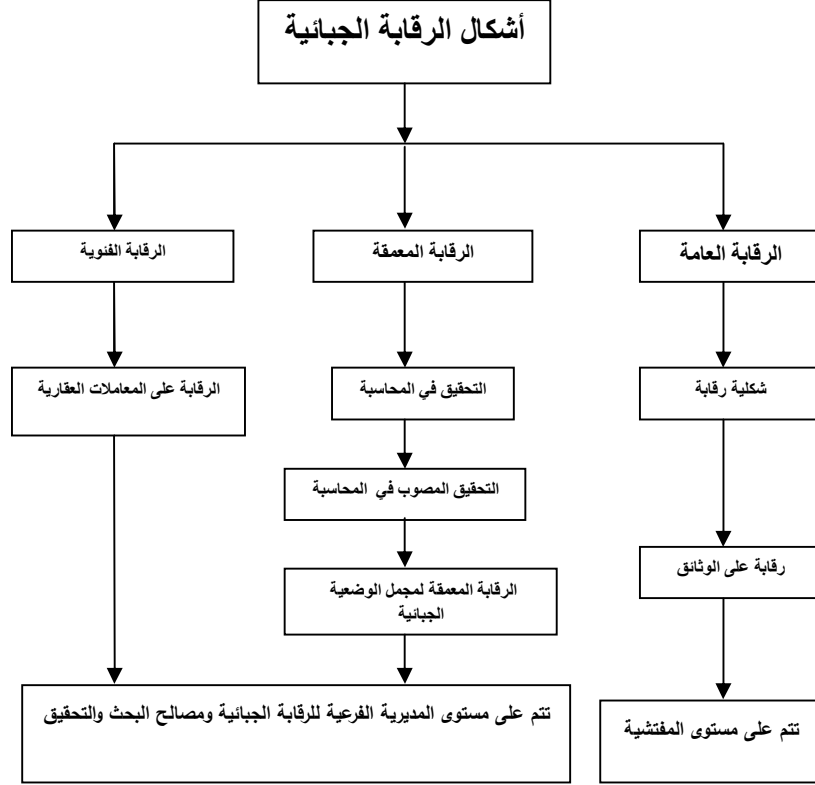
زيادة درجة الامتثال الجبائي الطوعي من خلال تعويد المكلفين من التصريح بالوعاء الضريبي الصحيح* .

- ✓ تعتبر الرقابة الجبائية قطعة محرك في إعداد التشخيص الجبائي،
- ✓ تجنب العقوبات والزيادة الناتجة عن عدم التصريح أو التأخر في تقديمه أو النقص في التصريح،
- ✓ تجنب إجراءات يمكن أن تأخذ عدة سنوات، وقد تؤدي إلى عرقلة السير الحسن للمؤسسة.

1-3- أشكال الرقابة الجبائية: تصنف الرقابة الجبائية إلى ثلاث أنواع مختلفة: رقابة عامة ورقابة معمقة، ورقابة فئوية كما يمكن تحديد مجالات تطبيقها على عدة مستويات، حيث يمكن أن تتم إما على مستوى المفتشية أو على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية. ويمكن ايجاز أشكال الرقابة من خلال الشكل أدناه:

* - وهذا دونما ارتكاب أخطاء أو انتهاج أساليب وطرق تدليسية، فضلاً عن اجتنابهم الوقوع في الأخطاء السابقة وتعويدهم على الامتثال للتنظيمات والتشريعات الجبائية.

الشكل (1): يوضح أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الباحثان استناداً إلى المعطيات الواردة أعلاه.

1-3-1- الرقابة الجبائية العامة

وتشتمل على نوعين من الرقابة تتمثل أساساً في: الرقابة الشكلية، الرقابة على الوثائق.

1-1-3-1- الرقابة الشكلية

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف إلى مكتب الرقابة، يتم هذا النوع

من الرقابة في مكاتب المفشيات ووفق الملفات الممسوكة من قبلها دون الخروج إلى الميدان، والتي تشمل مختلف المدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات إلى المصالح الجبائية، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تحتويه من المعلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة، وهذا النوع لا يأخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات المدونة بالتصريحات بل تهتم بالشكل الذي قدمت به هذه المعلومات، وتعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق¹.

1-3-1-2- الرقابة على الوثائق

تهتم بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبة، وذلك من خلال مقارنتها بالمعلومات المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف الذي بحوزة الإدارة، والتأكد استناداً إلى مجمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات المتعلقة بالبيانات التي ابرمها معها المكلف فالمراقب يقوم بتحليل ودراسة مدى ترابط الأرقام المقدمة في سنة التصريحات مقارنة مع السنوات السابقة للوصول لاكتشاف الأخطاء المرتكبة، وفي حالة وجود بعض الغموض بإمكانه طلب توضيحات من المكلف بصيغة شفوية أو كتابة فيما يخص المعلومات.

في حالة رفض المكلف للطلب يعيد المحقق كتابة طلب آخر يوضح فيه النقاط التي يرها ضرورية للحصول على تبريرات

¹ - عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهريب والغش الضريبي، رسالة ماجستير(منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، موسم 2004، ص: 57.

وتوضيحات، إذ أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء وتصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات.

وتنص المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "يراقب المفتش التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابياً، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة"¹.

كما تنص المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية أيضا على أنه: "يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورة للحصول على التوضيحات أو التبريرات وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل من ثلاثين يوماً"².

1-2-3-1- الرقابة الجبائية المعمقة

يأخذ هذا الشكل من الرقابة جملة من الإجراءات يقوم بها الأعوان المحققين في الأماكن التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، وهذا من أجل التأكد من صحة الإقرارات. وتتم الرقابة الجبائية المعمقة وفق آليتين هما:

1-2-3-1- التحقيق في المحاسبة

يعرف التحقيق المحاسبي حسب المادة 190 من قانون المالية لسنة 1996 على أنه: " عبارة عن مجموعة من العمليات تهدف إلى

¹ - المادة: 19، قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب الجزائر، 2017،

ص:9 .

² - نفس المرجع السابق، ص: 10.

الفحص في عين المكان للملفات المحاسبية ومقرنتها بعناصر الاستغلال¹.

كما تنص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها"².

وحسب نص المادة السابقة فإن التحقيق المحاسبي هو مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، حيث يتم هذا التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، عدا حالة الطلب المعاكس المقدم من طرف المكلف بالضريبة الذي يوجهه كتابياً وتقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانوناً من طرف المصلحة.

1-2-3-2- التحقيق المصوب في المحاسبة

تم إحداث هذا النوع من التحقيق بموجب أحكام المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية حيث تنص هذه الأخيرة على ما يلي:

"يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل

¹ - المادة 190، قانون المالية، 1996.

² - المادة 20، قانون الإجراءات، 2017، ص: 10.

عن سنة جبائية".¹

ونشير إلى إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقاً والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب.

1-3-2-3- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

يعتبر التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية مكملاً للتحقيق المحاسبي، إذ يقوم على مراقبة مدى التوافق بين المداخل المصرح بها من قبل المكلف وما هو موجود على أرض الواقع، وذلك من خلال التأكد بأن تطور ونمو أمواله وأملكه وحياته المعيشية يتوافق مع الإقرارات المقدمة للإدارة الجبائية.

ويختص التحقيق المعمق بتحديد الضريبة على الدخل الإجمالي للأشخاص الطبيعيين فقط، إذ تعتبر المعلومات التي بحوزة الإدارة الجبائية المصدر الأول الذي يعتمد عليه العون المكلف بالتحقيق والمباشرة في هذه العملية، بعد أن يجمع كل الوثائق والعناصر الضرورية والموجودة لدى المصالح والهيئات التي يتعامل معها المكلف بالضريبة، من إدارات وبنوك ومؤسسات... الخ، بحيث يقوم بترتيبها والتركيز على النقاط الهامة والتي تكون لها فعالية في اكتشاف الأخطاء والتدليسات

¹ - المادة 20 مكرر.1، قانون الإجراءات، 2017، ص:12.

الممكنة والأرقام المشكوك فيها¹.

1-3-3- الرقابة الفئوية على المعاملات العقارية

إن مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها تشكل أحد أهم الأدوات في مكافحة التهرب الجبائي في هذا الميدان، وهو يخص المعاملات التالية:

* العقارات المبنية،

* العقارات غير المبنية،

* مراقبة المداخل العقارية.

وتعتمد مراجعة هذه الأثمان على القيمة العقارية السوقية للعقار (La Valeur Vénale)؛ أي قيمة العقار في السوق، وهو الثمن الذي من الممكن أن يشتري أو يباع به العقار، وبعبارة أخرى الثمن المتفاوض عليه في السوق بين البائع و المشتري الخاضع لقانون العرض والطلب أخذاً بعين الاعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه العقار، ولذلك ينبغي المتابعة الدقيقة الدائمة عن طريق مصالح التسجيل لكل المعاملات العقارية مع رصد كل المعلومات المتأتية من طرف الوكالات والداوين والمؤسسات التي تنشط في مجال العقار.

2- ماهية التحقيق المحاسبي: سيتم التعرف بهذا الصدد إلى مفهوم التحقيق المحاسبي، أهدافه وكذا التعرف إلى مختلف الأعوان المخولين

¹ - مراد ناصر، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى، ص: 44.

من قبل القانون الجبائي للقيام بهذه العملية، وذلك على النحو المذكور أدناه:

2-1- مفهوم التحقيق المحاسبي

لا يمكن للإدارة الجبائية مباشرة التحقيق المحاسبي للمكلف ما لم يوجب عليه القانون مسك دفاتر محاسبية، حيث أن غياب الوثائق المحاسبية لا يمكن من إجراء تحقيق محاسبي، بل يجب مراعاة إجراءات وضمانات مشروعة لصالح المكلف أثناء القيام بعملية التحقيق.

ويقصد بالتحقيق في المحاسبة مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها، حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية، والتأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات لمعرفة مدى مصداقيتها¹.

2-2- أهداف التحقيق المحاسبي

إن الهدف الأساس من عملية التحقيق المحاسبي يتمثل في الآتي²:

- إظهار النقائص والتجاوزات التي يمكن أن تكون في المحاسبة بقصد التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة،
- يهدف التحقيق المحاسبي إلى التأكد من صحة الأرقام و النتائج التي قدمتها المحاسبة، وذلك باتخاذ الأساليب اللازمة،

¹ - Casimir jean pierre, **Pour Faire Face à Un Control Fiscal**, Paris, 1998, P: 258.

² - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، الجزائر، منشورات 2014، ص ص: 13-14.

■ يتبين من التحقيق المحاسبي أن المعنيون به هم المكلفون الملزمون بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي أكد عليها القانون التجاري والجبائي.

2-3- الأعدان المكلفون بعملية التحقيق

يكلف بعملية الرقابة والتحقيق المحاسبي أعوان الضرائب الذين لهم رتبة مفتش على الأقل: مفتشين، مفتشين رئيسيين ومفتشين مركزيين، هؤلاء يمكن أن يحضر عنهم أوفي مكانهم أعوان برتبة أقل (الذين يخصوصونهم بنقتهم).

وتنص أحكام المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية على: "يمكن لأعدان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في المحاسبة للمكلفين بالضريبة ولجراء كل التحقيقات الضرورية للوعاء و مراقبة الضريبة". كما تنص أحكام المادة السابقة من قانون الإجراءات الجبائية على: "لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل"¹.

ثانياً: ماهية التهرب الجبائي وطرق مكافحته

التهرب الضريبي ظاهرة يحاول بها المكلف عدم دفع الضريبة أو الانتقاص منها، وكما قد تحصل قبل ربط الضريبة أي عند تحديد وعائها قد تحصل أيضا عند تحصيلها، والتهرب يكثر أو يقل تبعا لدرجة الوعي الضريبي لدى المكلفين وحسن تطبيق أحكام القانون من جانب مطبقي الضريبة، ويقدر توافر هذين العاملين ويقدر النجاح في استعمال الطرق

¹- منشورات المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة والخاضعين للرقابة، الجزائر، 2014، ص: 14.

الوقائية وحسن تطبيق الطرق العقابية التي تهدف إلى منع هذه الظاهرة بقدر نجاح النظام المفروض.

وعليه، سيتم التعرض بالتحليل لمفهوم التهرب الضريبي، أسبابه وأشكاله من جهة، ومن زاوية أخرى يتم التعرف إلى أهم طرق مكافحته.

1- مفهوم التهرب الجبائي

يعد التهرب الجبائي آفة شديدة الخطر على أساس فرض الضريبة يؤدي استشرأوه إلى تقويض هذا الأساس، ويعتبر المكلف متهرباً من الضريبة إذا لجأ إلى بعض وسائل الغش أو التحايل لإخفاء حقيقة المادة الخاضعة للضريبة أو إخفاء أمواله التي يمكن التنفيذ عليها لتحصيل ما ترتب في ذمته من الضرائب.

ولقد درج كتاب المالية العامة على تقسيم التهرب من الضرائب إلى نوعين:¹

النوع الأول: التهرب الذي لا يخالف نصوص التشريع الضريبي، وهو ما يسمى بتجنب الضريبة،

النوع الثاني: وهو التهرب الذي يخالف النصوص الضريبية، وهذا ما نعبه بظاهرة الغش الضريبي.

¹ - عاطف محمد موسى، العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المصري بين النظرية والتطبيق (دراسة مقارنة)، دار النهضة العربية، 2011، ص: 131.

1-1- التجنب الضريبي: يعرفه البعض بأنه تفادى الضريبة بوسيلة مشروعة لا تقع تحت طائلة القانون. كما ويعرفه البعض الآخر بأنه: "التصرف الذي لا يجافي أحكام قانون الضريبة"، في حين يطلق عليه البعض (التهرب القانوني) ويقصد به تصرف المكلف بما لا يخالف نصوص القانون، وذلك لتفرقة عن التهرب غير القانوني.

والجدير بالذكر وجود رأي في الفقه المالي لم يتطرق لهذه التفرقة واكتفى بأن يشير إلى التجنب الضريبي كظاهرة مستقلة مميزة عن التهرب هدفها الإفلات من دفع الضريبة والتخلص من الالتزام أيا ما كانت صورته.

وصفوة القول، أنه يتجنب الفرد الضريبة إذا امتنع عن تحقيق الواقعة المنشئة لها، كأن تفرض ضريبة جمركية على استيراد إحدى السلع فيمتنع الفرد عن استيراد هذه السلع، وقد يكون ذلك مقصودا من المشرع بهدف الحد من استيراد هذه السلعة، وقد يكون تجنب الضريبة بسبب استفاضة الممول من ثغرات القانون الضريبي.

ولقد استقر القضاء في معظم دول العالم على عدم مساءلة الشخص الذي تجنب الضريبة بالاستفاضة من الثغرات التشريعية التي توجد في القانون أو عدم إحكام صياغته، لأنه ليس مسؤولاً عن تفسير أو إهمال المشرع، ومن ثم فلا يتوافر أمام المشرع سبيلا لمكافحة التجنب الضريبي إلا عن طريق تعديل النصوص الضريبية وسد ثغراتها واستكمال نواقصها وإحكام صياغتها حتى يفوت على المكلفين فرصة تجنب الضريبة ويحفظ للخزينة العامة حقها في أموال الضريبة.

1-2- الغش الجبائي: ومعناه أن يحاول احد الأفراد التخلص من التزامه الضريبي بإتباع أساليب مخالفة للقانون ومنتسمة بطابع الغش وهو ما يطلق عليه (بالغش الجبائي)، حيث يندرج تحت هذه الصورة كل طرق الغش المالي سواء بالإخفاء أو بالصورية أو بالتلاعب بالحسابات، سواء تم الغش بعدم تقديم الإقرارات الضريبية أو بتقديم إقرار غير صحيح أو عند تحديد الوعاء بتقدير المال بأقل من قيمته أو عند التحصيل بإخفاء الأموال المطلوب التنفيذ عليها.

2- أسباب التهرب الجبائي

يمكن تلخيص أهم أسباب التهرب الجبائي في النقاط المذكورة

أدناه:

- ✓ حادثة العهد بأنظمة الضريبة، حيث لا تشهد هذه الأنظمة استقراراً في بعض الدول، وبالتالي يعتمد الممولون إلى التهرب منها، بالإضافة إلى ضعف الروح الجماعية والولاء الاجتماعي للدولة¹،
- ✓ اعتبار فكرة سرقة الدولة لا تعد سرقة ما دامت شخص معنوي وهذا نتيجة نقص الوعي الضريبي،
- ✓ ضعف الوعي المالي يؤدي إلى تقوية البواعث النفسية على التهرب لاعتقاد الشخص أنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها، وأن الدولة تسيء استخدام الأموال العامة، وأنها تضر الجماعة بهذا الشكل²،

¹- عبد الناصر نور وعلبان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى، 2002، ص: 228.

²- فوزي عطوي، المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003، ص: 276.

- ✓ إن النقص في التشريع وعدم صياغته بشكل محكم، وكذا النقص في المختصين، كما هو الحال في الدول النامية، عامل أساسي يساعد المكلف على إيجاد ثغرات ينفذ منها للتخلص من دفع الضريبة¹،
- ✓ ضرورة نشر الوعي في المحيط الاجتماعي بين المكلفين، وهم على مقاعد الدراسة حتى ينشأ الفرد مدركاً للالتزامات المستقبلية تجاه دولته "وهي التزامات تقابل بالتأكيد ما يطالب به دولته من حقوق وتقديرات وخدمات خاصة²،
- ✓ شدة وطأة الضرائب يمكن اعتبارها أهم أسباب التهرب الجبائي، فكلما ارتفع سعر الضرائب كلما كان ذلك دافعاً للأفراد على التهرب من الضريبة³،
- ✓ نقص الإمكانيات المادية والبشرية⁴.

¹ - طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 1999، ص:

.84

² - فوزي عطوي، نفس المرجع أعلاه، ص: 276.

³ - حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الخامسة،

2006، ص: 58

⁴ - مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص:

.159

2- أشكال التهرب الجبائي: تتمثل في الأشكال والطرق الآتية¹:

- **كتمان النشاط كلياً:** بحيث لا يصل عن المكلف أي معلومات موثقة للدوائر المالية ولا يدفع أية ضرائب على الإطلاق، وهذا أكثر أشكال التهرب أماناً،
- **إخفاء كل ما هو ممكن من رقم الأعمال (أي جزئياً):** حيث يتم إخفاء كل ما هو ممكن من رقم الأعمال في بيانات مكلفي ضرائب الأرباح الحقيقية جميعها، وهذا يحدث خاصة في النشاطات الداخلية التي لا تدخل فيها الدولة كطرف، ولا تمر هذه النشاطات على أي دائرة حكومية لأي سبب كان. وهو يتضمن أغلب فعاليات التجار فيما بينهم (تجار الجملة تجار التجزئة)،
- **التهرب في المستندات:** إن المستندات هي قرينة الإثبات التي يتم بموجبها القيد في الدفاتر المحاسبية، وتعد مستندات الشراء والبيع والمصروفات من أهم المستندات التي يجب على مراقب الدخل التحقق منها، ومن طرق التهرب في المستندات ما يأتي:
 - التهرب في مستندات الشراء: إن عدم توفر مستندات الشراء لدى المكلفين للتحقق من صحة قيودهم في- الدفاتر يدل على صورية مشترياتهم، وتضليل مراقب الدخل عن طريق مستندات مفتعلة من قبل المكلف تمكنه من التلاعب والتهرب الضريبي.

¹ - سليمان الدالي رواد داود ، دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي دراسة ميدانية في مديريات المال بمحافظة اللاذقية مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (73) العدد 1-2015، ص 287.

- التهرب في مستندات البيع: تعد مستندات المبيعات من المستندات التي يقوم التاجر بتحريرها وإصدارها داخلياً، وبناءً على ذلك فإنه من السهل إصدار عدة مستندات لعملية واحدة بسهولة ويسر، وتختلف طرق التلاعب في هذه المستندات، كإصدار فاتورتين إحداهما أصلية والأخرى مزورة، أو وهمية، حيث تكون الأولى قد احتوت على الكمية والسعر الحقيقي، بينما الثانية احتوت كمية وهمية وسعر غير صحيح.

- التهرب في مستندات المصروفات: تتعرض بنود المصروفات للزيادة، وذلك بتوزيع الأرباح عليها رغب من المكلف في تضخيمها، بقصد تخفيض وعاء الضريبة، وذلك عن طريق إدراج مصروفات وهمية، أو زيادة فواتير المصروفات.

• **زيادة النفقات والتكاليف على نحو وهمي:** حيث يتم زيادة تكاليف المواد والمستلزمات السلعية أو النفقات الإدارية أو زيادة نسبة الهدر والتلف، وذلك بقصد تقليص الأرباح الظاهرة، وبالتالي سداد ضرائب أقل.

* **تخفيض الإيرادات:** حيث يتم تخفيض سعر مبيع السلع والخدمات كل ما أمكن ذلك، بسهولة تزوير الفواتير تسهل هذه العملية إلى حد كبير، ويلجأ لهذه الطريقة مستوردو السلع، حيث الكمية المستوردة موثقة لدى المصالح المالية في بياناتهم.

4- طرق مكافحة التهرب الجبائي

تعتبر الإدارة الجبائية الهيئة الوحيدة المخول لها من طرف القانون كل الصلاحيات في مكافحة التهرب والغش الضريبي بشتى الوسائل والإجراءات اللازمة وتختلف وسائل مكافحة باختلاف النظام

المالي في كل دولة ومن أهم طرق مكافحة التهرب¹:

- خلق الوعي الضريبي بين الممولين: مع مراعاة تنظيم وتفسير التشريع الضريبي وتحقيق مزيج من الرقابة على حركة رؤوس الأموال عند دخولها وخروجها،
- حق الإطلاع: يعني أنه يجوز لموظفي إدارة الضرائب الإطلاع على سجلات ودفاتر وملفات المكلف ووثائقه الخاصة لتتمكن من ربط الضريبة بشكل دقيق واكتشاف ما قد يحدث من مخالفات بهدف التخلص من الضريبة،
- توقيع الجزاءات على المتهم: من الضريبة مالية أو جزائية،
- عدم تعدد الضرائب وتبسيط الإجراءات: الخاصة بالتقدير وا لتحصيل والتطبيق.

ثالثاً: إجراءات التحقيق المحاسبي ونتائجه

تعمل الرقابة الجبائية على انتهاج مجموع الطرق والأساليب والكيفيات التي تساعد على التأكد من صحة وتنظيم المحاسبة وإيجاد الأخطاء التي تجردها من معيار النزاهة، وهذا وفقاً لقواعد وأسس عملية وعلمية، كما تساعد على كشف التهرب الجبائي. وسيتم التعرف إلى إجراءات التحقيق المحاسبي ونتائجه في ما يلي:

¹ - عبد الناصر نور، عليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى، 2002، ص: 228.

1- إجراءات التحقيق المحاسبي

1-1- مرحلة إعداد برامج التحقيقات الجبائية.

تتكفل المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية على مستوى المديريات الولائية للضرائب بإعداد برنامج التحقيقات الجبائية بناء على الاقتراحات المقدمة من طرف المفتشيات التابعة لها.

كما أن بإمكان المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والمديرية الجهوية للضرائب إضافة مؤسسات أو أشخاص من خارج البرنامج استنادا إلى معلومات بحوزتها.

وبهدف توحيد القواعد المتعلقة بالتحقيق على المستوى الوطني، أقرت المديرية المركزية للمراجعات جملة من التوصيات والمعايير التي يجب إتباعها عند إعداد برامج التحقيق الجبائي يمكن حصرها في النقاط التالية:

أ- التوصيات المعتمدة عند إعداد برنامج التحقيق الجبائي:

- يجب أن يتوافق إعداد برنامج التحقيقات مع عدد المحققين على أساس عدد متوسط للملفات يتراوح ما بين 7 إلى 8 لكل مهمة تحقيق،
- إعطاء الأولوية للملفات المتبقية من برنامج السنة السابقة،
- يجب مراعاة التوزيع الجغرافي للمنطقة عند إعداد برنامج التحقيق مع إعطاء الأولوية للأنشطة التي تحتوي على مؤشرات قوية للتهرب الضريبي،
- اعتماد التنوع في اختيار الأنشطة المراد مراقبتها؛

- تبرير إعادة اختيار الملفات التي سبقت برمجتها خلال مدة تقل عن 4 سنوات، مع إعطاء الأولوية للملفات التي لم يسبق برمجتها¹،
- تجنب برمجة المؤسسات التي كانت محل تسوية بسيطة على مستوى المفتشية في إطار برنامج الرقابة على المستندات،
- يستحسن برمجة المهن الحرة في إطار التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في ظل غياب معطيات واضحة بخصوص رقم الأعمال المحقق.

ب- معايير انتقاء الملفات عند إعداد برنامج التحقيق الجبائي.

أما فيما يخص المعايير الواجب اعتمادها عند إعداد برنامج التحقيق يمكن حصرها في الآتي:

- أهمية رقم الأعمال المصرّح به خلال السنتين الأخيرتين والذي يعكس أهمية حجم النشاط الممارس من قبل المكلفين بالضريبة.
- تكرار نتائج العجز والأرباح الضعيفة مقارنة بأهمية رقم الأعمال المصرّح به وطبيعة النشاط الممارس.
- القيمة المضافة الضعيفة جدا مقارنة بحجم النشاط الممارس.
- ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش المعتادة والمطبقة في قطاعات النشاط الممارسة.
- الرصيد الدائن المتكرر للرسم على القيمة المضافة المسترجعة على عمليات الشراء.
- الحجم المعتبر للكتلة الأجرية مقارنة بالأنشطة المماثلة.

¹ - Circulaire N° 52/ME/DGI, 22 FEV 1994.

- التقلبات الهامة جدًا في أسس الإخضاع المصرح بها خلال المدة القانونية للتقادم.
 - استعمال الطرق التدليسية المبيّنة ومعاينة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي من طرف الأعوان المختصين والتي تنتهي بإعداد محضر معاينة يظهر المخالفات الجبائية.
 - عدم وجود ارتباط بين المستوى المعيشي لمستغلي المؤسسات وأصحاب المهن الحرّة والمداخيل التي يصرّحون بها، بالإضافة إلى أنه يجب برمجة كل شخص قام بتحقيق نفقات ظاهرة ومفرطة دون وجود مداخيل معروفة أو دون معرفة مصدر النخل.
 - كلّ توقيف للشّاط أو تصريح بالإفلاس يجب أن يقابله برمجة فورية للتحقيق الجبائي لتحديد خلفية مثل هذه التصرفات.
 - الاستفادة السابقة من المزايا والتحفيزات الجبائية.
 - تغيير مقرّات الإقامة وتغيير المقرّات الاجتماعية للمؤسسات والشركات.
- وتجدر الملاحظة أنه إذا تبّين أثناء عمليات التحقيق وجود علاقة سواء بين الشركة الأم وفروعها أو بين الشركة والشركاء يجب تمديد التحقيق عن طريق البرمجة وبذلك يتحول التحقيق المحاسبي في حالة الشركة والشركاء إلى تحقيق معقّ في مجمل الوضعية الجبائية لأن الأمر يتعلق بأشخاص طبيعية.
- استنادا إلى التوصيات ومعايير الاختيار المحددة قانونا، يتم إرسال القائمة الاسمية للمكلفين المقترحين للرقابة من طرف المفتشيات إلى المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية التي تقوم بدورها بإرسالها المديرية المركزية للانتقاء والاعتماد في أجل أقصاه 01 يناير لسنة الإنجاز.

ولضمان فعالية الرقابة الجبائية يتبع المحقق جملة من الإجراءات العملية للتأكد من صحة الإقرارات المصرح بها من قبل المكلفين، تأتي هذه الإجراءات مفصلة ومتسلسلة على النحو المذكور أدناه¹:

1-2- التحضير لعملية التحقيق

يتم خلال مرحلة التحضير برمجة وتحديد قائمة الملفات التي سيتم إخضاعها للمراقبة الجبائية، وهذا حسب الإمكانيات المادية والبشرية للإدارة الجبائية، حيث يخول التشريع الجبائي للمفتش المحقق سحب الملف المزمع تحقيقه من مفتشية الضرائب التابع لها، وهنا يمكن للمحقق القيام ببعض الأعمال التحضيرية، من أهمها: الاتصال بمختلف الجهات الخارجية التي لها علاقة بالمكلف، من خلال ممارسة حق الإطلاع للحصول على كافة المعلومات التي تساعد في التحقيق الجبائي.

1-3- الشروع في التحقيق

في هذه المرحلة ينتقل المفتش المحقق إلى مباشرة عمليات التحقيق في مقر المكلف، وذلك بعد إشعار المكلف بتاريخ بدء عملية التحقيق، حيث يتم إجراء فحص المحاسبة من حيث الشكل ومن حيث المضمون:

1-2-1- التحقيق المحاسبي من حيث الشكل:

ويتمثل في معاينة الوثائق والمستندات المحاسبية والمالية التي نص عليها القانون التجاري، حيث يجب أن تتوفر مجموعة من الشروط في شكل المحاسبة هي:

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات، مرجع سبق ذكره، ص ص: 13-15.

- يجب أن تكون المحاسبة تامة ومنتظمة،
- يجب أن تكون المحاسبة صحيحة ودقيقة محاسبياً،
- يجب أن تكون المحاسبة ممسوكة ومؤكدة.

1-2-2- التحقيق المحاسبي من حيث المضمون

ويقصد به قيام المفتش المحقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للقوائم المحاسبية والمالية، وذلك من خلال التركيز على الفحص الدقيق لحسابات: المبيعات، المشتريات، التكاليف والمخزونات، الاستثمارات، الحقوق، الأموال الخاصة، وحسابات النتائج، باعتبارها أهم العناصر التي يمكن أن يستند إليها المكلف في تخفيض وعائه الضريبي وتهريه من دفع التزاماته الجبائية.

2- نتائج التحقيق المحاسبي

بعد المتابعة والتأكد عن طريق الفحص المحاسبي من صحة أو عدم صحة التسجيلات المحاسبية يصل المحقق الجبائي إلى مرحلة الحكم على محاسبة المكلف أما بالقبول أو بالرفض، كما يتسنى له تقديم رأيه حول احتمال وجود مجال لإحداث بعض التعديلات في القاعدة الجبائية المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة في حالة الضرورة، وفي حالة ثبات أخطاء وإغفالات أو إخفاء في العمليات التي تقوم على أساس الضريبة يتم مباشرة إجراءات التصحيح الحزوري أو التصحيح التلقائي¹.

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات، مرجع سبق ذكره، ص ص: 20-15.

2-1- الإجراء الحضوري

ويتم من خلال قيام المحقق بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة حتى في حالة انعدام التقويم، والذي يجب أن يكون مفصلاً ومعللاً بطريقة تسمح للمكلف بتقديم ملاحظاته أو الإفصاح عن قبوله لها، وهنا يمكن استعانة المكلف بمستشار لدراسة مقترحات الإدارة أو الرد عليها.

في حالة قبول صريح من المكلف تصبح قاعدة فرض الضريبة المحددة نهائية، ولا يمكن اعتراضها من قبل الإدارة الجبائية، عدا حالات استعمال المكلف لطرق تدليسية أو تقديم معلومات غير صحيحة أثناء التحقيق، كما لا يمكن لهذا الأخير الاعتراض عن طريق الطعن في هذه النتائج.

2-2- الإجراء التلقائي

ويتم لجوء الإدارة الجبائية لاعتماد الإجراء التلقائي لتحديد الضريبة، بحسب الحالات التالية:

- **الحالة الأولى:** رفض المكلف أو بتدخل لأي شخص من طرفه لعمليات المراقبة الجبائية، التحقيقات والمعاینات، مما يحول دون قيام الأعوان بمهامهم،
- **الحالة الثانية:** عدم التصريح في الآجال المحددة قانونياً بالمدخيل والأرباح والتصريحات... وغيرها،
- **الحالة الثالثة:** عدم تقديم الدفاتر المحاسبية أو رفضها لأسباب مثل: عدم مطابقة مسكها للقوانين السارية المفعول، انعدام الوثائق الإثباتية، وجود أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة في المحاسبة،

- الحالة الرابعة: عدم تقديم المحاسبة بعد انقضاء مدة ثمانية أيام من إنذاره من الإدارة الجبائية،
 - الحالة الخامسة: الامتناع عن الإجابة على الطلبات الواردة من المحقق بخصوص التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها،
 - الحالة السادسة: امتناع الشركات أو المؤسسات الأجنبية عن الرد على طلب مصالح الضرائب بخصوص تعيين ممثل لها بالجزائر في حالة عدم وجود منشآت لها في الجزائر مع كونها خاضعة للضريبة،
 - الحالة السابعة: عدم مسك محاسبة قانونية أو السجل الخاص المنصوص عليه في القوانين الجبائية،
- ونشير بهذا الصدد، أنه في حالات رفض المحاسبة أو التصريح التلقائي، فإنه يجب اشعار المكلف بالضريبة بالأسس الجديدة لفرض الضريبة، كما يمكن رفض المحاسبة في حالة ما إذا كانت غير متضمنة لأخطاء خطيرة ومتكررة لكن العون المحقق أثبت عدم صحتها.

رابعاً: فعالية التحقيق الجبائي من قبل الإدارة الولائية للضرائب بأدرار في الحد من التهرب الجبائي

أنشأت مديرية الضرائب لولاية أدرار بموجب المرسوم التنفيذي المؤرخ في 30 أبريل 1991، بعدما كانت تابعة لمديرية التنسيق المالي*، وابتداءً من تاريخ 30 أبريل 1991 أصدر مرسوم تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، باعتبار هذه المصالح نواة للعمل الجبائي، تضم الهياكل الأساسية للإدارة الجبائية المتمثلة في مفتشيات وقباضات الضرائب.

*- التي كانت تضم: المديرية الفرعية للضرائب قسم الوعاء، المديرية الفرعية للضرائب قسم التحصيل، المديرية الفرعية للخزينة والمراقبة المالية والمديرية الفرعية لأموال الدولة ومسح الأراضي.

وبموجب القرار المؤرخ في 21 جمادى الأول 1416 الموافق لـ 16 أكتوبر 1995، الذي يحدد التنظيم والاختصاص الإقليمي للمديرية الجهوية والمديريات الولائية للضرائب، أصبحت تابعة للمديرية الجهوية للضرائب ببشار، والتي تضم المديريات الولائية للضرائب لكل من الولايات التالية: أدرار، بشار، البيض، تندوف والنعام.

وتضم المديرية الولائية للضرائب بأدرار خمس مديريات فرعية هي: المديرية الفرعية للوسائل، المديرية الفرعية للعمليات الجبائية، المديرية الفرعية للتحويل، المديرية الفرعية للمنازعات والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية¹.

1- برنامج التحقيق المحاسبي على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بأدرار

تعد المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمثابة جهاز لمكافحة كافة أشكال التهريب والغش الجبائيين، من خلال اضطلاع مصالحها الممثلة في: مكتب البحث عن المعلومات الجبائية، مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات ومكتب التحقيقات الجبائية للقيام بالمهام والعمليات التالية²:

- ✓ جمع المعلومات والبحث عنها من مصادر مختلفة وتوزيعها على المصالح المختصة بغرض استغلالها جبائياً،
- ✓ تقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين طرق البحث عن المادة الخاضعة للضريبة،

¹ - القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

² - القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 ، مرجع سابق.

- ✓ استحداث بطاقات خاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين من المحتمل أن يكونوا محل مراقبة لوضعياتهم الجبائية،
 - ✓ متابعة ومراقبة عمل فرق التحقيق عند إجرائها لتدخلات خاصة باحترام التشريع الجبائي والتنظيم الساري العمل به،
 - ✓ تطبيق برامج التحقيقات الجبائية والبحث في أسباب التهرب والغش الجبائيين،
 - ✓ تحليل برامج التحقيقات الجبائية ومحاولة اقتراح حلول ناجعة لظاهرة التهرب الجبائي،
 - ✓ العمل على توسيع نشاط المكاتب ومفتشيات الضرائب بهدف تحسين طرق البحث عن المواد الخاضعة للضريبة،
 - ✓ السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات التحقيق الجبائي،
 - ✓ تقييم نتائج التحقيقات الجبائية ومقارنتها بالبرامج المسطرة في إطار البرنامج العام للتحقيق.
- وتمكن عملية المقارنة بين عدد الملفات الجبائية المبرمجة في إطار عملية التحقيق الجبائي المحاسبي مع عدد الملفات المنجزة، من معرفة حجم الملفات الجبائية التي يتم برمجتها لغرض الخضوع لعملية التحقيق الجبائي المحاسبي على مستوى ولاية أدرار، حسب ما يوضحه الجدول أدناه:

جدول (1) يوضح: تطور عدد الملفات المبرمجة للتحقيق وعدد الملفات المنجزة خلال الفترة: 2005-2015.

السنة	عدد الملفات المبرمجة	% التغير في عدد الملفات المبرمجة	عدد الملفات المنجزة	% التغير في عدد الملفات المنجزة	الفرق بين عدد الملفات المبرمجة وعدد الملفات المنجزة
2005	13	/	13	/	0
2006	18	7.69	14	7.69	0
2007	35	114.29	30	114.29	0
2008	30	16.67-	25	16.67-	5-
2009	33	20.00	27	10.00-	3
2010	22	26.67-	19	29.63-	3
2011	15	31.82-	7	63.16-	8
2012	13	13.33-	8	14.29	5
2013	17	15.38	7	12.50-	8
2014	10	53.33-	7	0.00	0
2015	8	14.29	6	14.29-	2

Source: Direction des impôts de la wilaya d'ADRAR, **Bilans des Activités du 2005-2015.**

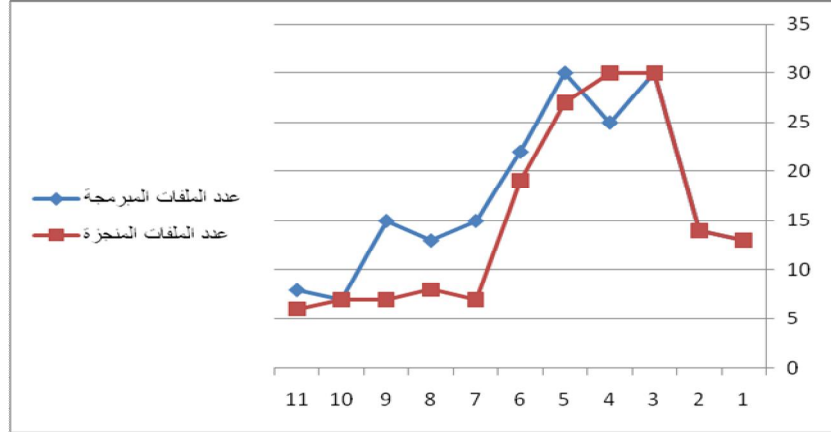
والملاحظ من خلال الجدول أعلاه، ضعف عدد الملفات المبرمجة للإخضاع لعملية التحقيق الجبائي المحاسبي على مستوى المديرية الولائية للضرائب بأدرار، وبدأ هذا العدد من الملفات يتناقص من سنة لأخرى، وهذا بسبب نقص عدد الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية

على مستوى مصالح الرقابة الجبائية بالمديرية، بالرغم من ارتفاع عدد الملفات (المجتمع الجبائي) الخاضعة للرقابة، وهو ما انعكس سلباً على حصيلة التحقيق المحاسبي خلال الفترة 2005-2015، وبالتالي ضياع جزء هام من موارد الدولة نتيجة ضعف نسبة التغطية*.

ومن خلال نتائج الجدول أعلاه، يتضح أن عدد الملفات المبرمجة قد تطور من نسبة 7.69% إلى نسبة 114.29% ما بين سنتي 2005 و2007، وهذا مرده سياسة التوظيف لمزيد من أعوان الرقابة الجبائية على مستوى المديرية. أما خلال سنوات: 2008، 2010، 2011، 2012 و2014، فقد انخفض عدد الملفات المبرمجة بنسب: - 16.67%، - 26.67%، - 31.82% و- 13.33%، وهذا بسبب نقص عدد المحققين المكلفين بعمليات التحقيق المحاسبي، خاصة وان قانون الإجراءات الجبائية يشترط بنص صريح على أن عملية الرقابة الجبائية يجب أن تتم من قبل الأعوان المؤهلين برتبة مفتش على الأقل، الذين لهم دراية بالتقنيات المالية والمحاسبية. وهذا ما نلمسه على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، حيث لا يتجاوز عدد الأعوان المكلفين بالتحقيق 02 الأثنين، ولعل ذلك ما يبرر أيضاً انخفاض عدد الملفات المنجزة لذات السنوات، وهو ما يوضحه الشكل (1) المبين أدناه:

* - نسبة التغطية = عدد الملفات المبرمجة للتحقيق المحاسبي / عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي (المجتمع الجبائي التابع للنظام الحقيقي لفرض الضريبة).

الشكل (2): يوضح منحنى تطور عدد الملفات الجبائية المبرمجة مع عدد الملفات المنجزة خلال الفترة: 2015-2005



المصدر: إعداد الباحثان استناداً إلى:

-Direction des impôts de la wilaya d'ADRAR, **Bilans des Activités du 2005-2015.**

**الجدول (2): يوضح مؤشر فعالية التحقيق المحاسبي بمديرية
الضرائب لولاية أدرار خلال الفترة 2005-2015**

السنة	عدد الملفات الإجمالية الخاضعة للرقابة الجبائية (المجتمع الجبائي)	عدد الملفات المبرمجة للرقابة المستندية	عدد الملفات المبرمجة للتحقيق المحاسبي	مؤشر فعالية التحقيق المحاسبي = عدد الملفات المبرمجة للتحقيق/عدد الملفات الإجمالية الخاضعة للرقابة (%)*
2005	1734	375	13	0.96
2006	2358	397	18	0.92
2007	2558	594	35	1.78
2008	2874	606	30	1.32
2009	3166	595	33	1.28
2010	2222	657	22	1.41
2011	2404	662	15	0.86
2012	2478	686	13	0.73
2013	2980	690	17	0.74
2014	2910	768	10	0.47
2015	2946	824	8	0.38

Source: Direction des impôts de la wilaya d'ADRAR, **Bilans des Activités du 2005-2015.**

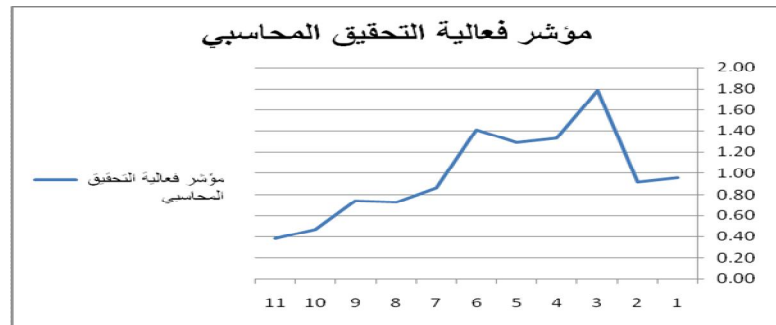
من خلال الجدول أعلاه، يتضح ضعف مؤشر فعالية التحقيق المحاسبي المحسوب من خلال مقارنة عدد الملفات المبرمجة للتحقيق مع عدد الملفات الإجمالية الخاضعة للرقابة بمديرية الضرائب لولاية

* - ويتم حساب مؤشر فعالية التحقيق المحاسبي من خلال قسمة: عدد الملفات المبرمجة للتحقيق على عدد الملفات الإجمالية الخاضعة للرقابة مستثناة منها عدد الملفات المبرمجة للرقابة المستندية مضروبة في 100.

أدرار خلال الفترة 2005-2015 (باستبعاد عدد الملفات الخاضعة للرقابة المستندية على مستوى المفتشية)، حيث يسجل المؤشر أضعف نسبة له خلال سنة 2015 بنسبة 0.38 %، في حين يسجل هذا المؤشر أعلى نسبة له في سنة 2007 بنسبة 1.78 %، وهذا بالرغم من ارتفاع عدد الملفات الإجمالية الخاضعة للرقابة الجبائية (المجتمع الجبائي) أحياناً، مثل ارتفاعها في سنة 2008 و2009 وفي سنة 2013 (أنظر الشكل (3) أدناه)، بسبب الإجراءات التحفيزية الجبائية وسياسات الدعم الجبائي من قبل الدولة الجزائرية والتي ساهمت بشكل كبير في إنشاء العديد من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تلك الفترة، ولعل ضعف مؤشر فعالية عملية التحقيق المحاسبي يدل من جهة ثانية على ضعف فعالية عمليات الرقابة الجبائية من خلال التحقيق المحاسبي، وبالتالي انعكاسها سلباً على نتائج الكشف عن كافة أشكال الغش والتهرب الجبائيين على مستوى مديرية الضرائب لولاية أدرار. (أنظر الشكل (2) المبين أدناه).

الشكل (3): يبين مؤشر فعالية التحقيق المحاسبي خلال الفترة: 2005-2015

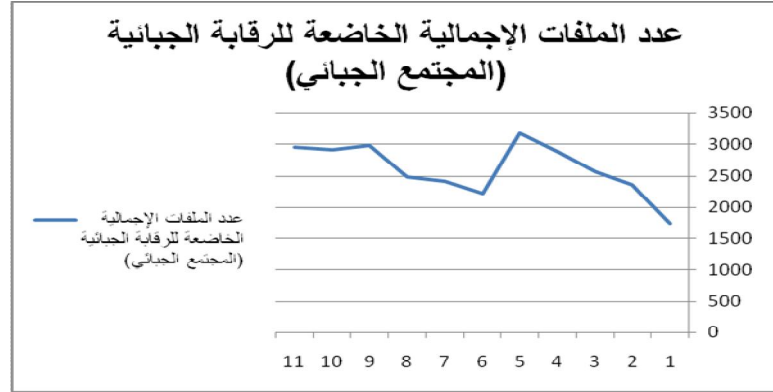
بمديرية الضرائب لولاية أدرار



المصدر: إعداد الباحثان استناداً إلى:

-Direction des impôts de la wilaya d'ADRAR, Bilans des Activités du 2005-2015.

الشكل (4) يوضح عدد الملفات الإجمالية الخاضعة للرقابة الجبائية (المجتمع الجبائي)



المصدر: إعداد الباحثان استناداً إلى:

-Direction des impôts de la wilaya d'ADRAR, **Bilans des Activités du 2005-2015.**

2- تقييم فعالية التحقيق الجبائي المحاسبي في مكافحة التهرب الجبائي على مستوى مديرية الضرائب لولاية أدرار

بما أن الفعالية من الناحية النظرية يقصد بها مدى تحقيق الأهداف المسطرة، فإن فعالية التحقيق الجبائي المحاسبي يمكن قياسها من خلال تقييم مدى تحقيق الأهداف المنتظرة من عمليات التحقيق المحاسبي وانعكاساتها على الحد من مظاهر التهرب الجبائي*، وهذا من خلال مقارنة نتائج التحقيق المحاسبي المحصل عليها من عمليات

*- إن الحديث عن ظاهرة التهرب الجبائي من الناحية العملية مرتبط بتوفر عاملين أساسيين:

أ- اقتراح شكاوى جزائية ضد المكلف بعد إثبات المخالفة الجبائية من طرف مصلحة التحقيقات وإرسالها للجنة الجهوية للمخالفات الجبائية المنشئة بموجب أحكام المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012، وهذا لأخذ الرأي المطابق.

ب- إصدار حكم نهائي من المحكمة يقضي بجرم التهرب الضريبي.

الرقابة الجبائية للمديرية الولائية للضرائب بأدرار، مع تلك النتائج المنتظرة التي تمت برمجتها من قبل المديرية العامة للضرائب، ولبراز أهميتها للحد من التهرب الجبائي، وسيتم تقييم مدى فعالية التحقيق المحاسبي خلال الفترة من سنة 2005 لغاية سنة 2015 على مستوى مديرية الضرائب لولاية أدرار من خلال تحليل نتائج التحقيق المحاسبي للمديرية خلال ذات الفترة، كما هي موضحة في الجدول أدناه:

جدول رقم (3): يبين تطور حصيلة التحقيق المحاسبي خلال الفترة:

الوحدة: دج 2015-2005.

السنة	نتائج التحقيق المحاسبي (المبالغ بال دج)	نسبة التغير (%)
2005	14869000	/
2006	29086945	95.62
2007	35222833	21.09
2008	25249343	-28.32
2009	158058682	525.99
2010	72751465	-53.97
2011	3993782	-94.51
2012	123985339	3004.46
2013	3133249	-97.47
2014	6540537	108.75
2015	11051682	68.97

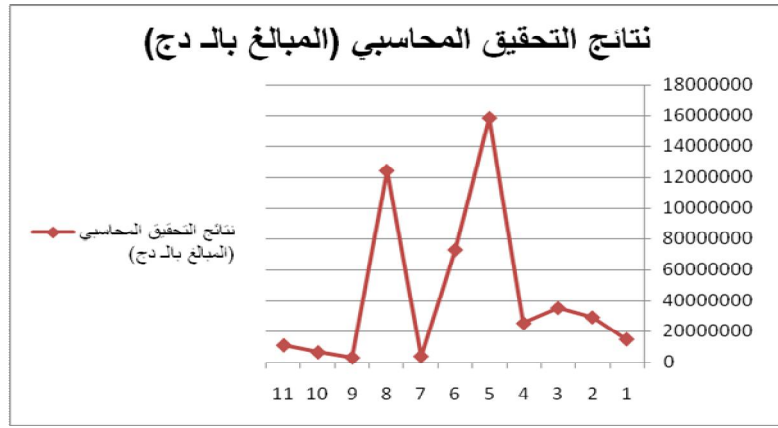
Source: Direction des impôts de la wilaya d'ADRAR, Bilans des Activités du 2005-2015.

من خلال الجدول أعلاه، يتبين أن هناك تذبذب في نتائج التحقيق الجبائي المحاسبي على مستوى المديرية الولائية للضرائب بأردار خلال الفترة المدروسة (2005-2015)، حيث ارتفعت قيمة الحصيلة من الضرائب الناتجة عن عمليات التحقيق المحاسبي خلال السنوات: 2006، 2007، 2009، 2012، 2014 و 2015 مسجلة ارتفاعاً أعلى نسبة في الارتفاع سنة 2012 بمبلغ 123985339 دج، ولعل مرد هذا الارتفاع ليس الزيادة في عدد الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية، بل يتمثل في حسن انتقاء الملفات الخاضعة للتحقيق الجبائي والتي تحتوي على درجة كبيرة من عدم الالتزام الجبائي من جهة ، وكذا الإجراءات الجديدة التي تم سنها لتقوية نظام الرقابة الجبائية لغرض مكافحة الغش والتهرب الجبائيين من جهة أخرى، وهذا ما يثبت فعالية التحقيق المحاسبي في استرجاع مبالغ مالية معتبرة من الضرائب واجبة الأداء خلال تلك السنوات المذكورة سالفاً.

ومن جهة أخرى، يلاحظ انخفاض نتائج التحقيق المحاسبي خلال سنوات: 2008، 2010، 2011 و 2013، بنسب متباينة، حيث سجلت أكبر نسبة للانخفاض (- 97.47) في سنة 2013 بقيمة 3133249 دج، وهذا برغم زيادة عدد الملفات المبرمجة للرقابة الجبائية، حيث لم تواكب تلك الزيادة درجة الفعالية المطلوبة من التحقيق المحاسبي، ولعل السبب الرئيس يرجع إلى ضعف نسبة الإنجاز برنامج التحقيق نتيجة انخفاض عدد أعوان التحقيق المؤهلين للقيام بهذا النوع من الرقابة الجبائية من جهة ، والعشوائية في انتقاء الملفات المقترحة للتحقيق من جهة أخرى.

ويعكس الشكل أدناه منحنى نتائج التحقيق المحاسبي لإظهار المبالغ والحقوق المسترجعة على مستوى مديرية الضرائب لولاية أدرار خلال الفترة: 2005-2015 على النحو الآتي:

الشكل (5): يوضح نتائج التحقيق المحاسبي خلال الفترة: 2005-
2015



المصدر: إعداد الباحثان استناداً إلى:

-Direction des impôts de la wilaya d'ADRAR, **Bilans des Activités du 2005-2015.**

خاتمة البحث

أمكنا البحث في هذا الموضوع استخلاص جملة من النتائج نوجزها في الآتي:

✓ يعتبر التهرب الجبائي ظاهرة خطيرة ناتجة عن عدم فعالية النظام الجبائي، لها انعكاسات سلبية على كافة المستويات: الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية ...

✓ أن الرقابة الجبائية من خلال عمليات التحقيق الجبائي المحاسبي تتم بمعرفة الأسباب الحقيقية للتهرب الجبائي، ثم معالجتها عن طريق وضع مبادئ وإجراءات فعالة؛ تتمثل في بساطة وعدالة النظام الجبائي، تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف بالضريبة وتوعية هذا الأخير بواجباته الجبائية، توفير الإمكانيات المادية والبشرية المؤهلة، إضافة إلى وضع عقوبات زاجرة تطبق بصرامة على المخالفين،

✓ من أهم الصعوبات التي تعيق مدى تنفيذ برامج التحقيق الجبائي المحاسبي وتحقيق أهدافها بموضوعية نذكر: تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية، بالإضافة إلى ضعف عدد الكفاءات البشرية المؤهلة للقيام بالتحقيق الجبائي المحاسبي، فضلاً عن ضعف الوعي الجبائي في المجتمع.

✓ رغم المعوقات والصعوبات التي تواجه انجاز برامج التحقيق الجبائي المحاسبي إلا أنها استطاعت أن تحقق نتائج ملموسة وأعدت أموال كبيرة للخزينة العمومية للدولة سواءً على المستوى المحلي أو على المستوى الوطني.

كما يمكن تقديم بعض التوصيات المساعدة في الحد من ظاهرة التهرب الجبائي من خلال عمليات التحقيق الجبائي المحاسبي، تأتي

على النحو الآتي:

- ✓ من الواجب العمل على تنمية الوعي الأخلاقي وإيقاظ الحس الجبائي لدى الأفراد، بتقريبهم من المفهوم الحقيقي لدفعهم للضريبة باعتبارها تضامناً اجتماعياً،
- ✓ إدخال المرونة على قواعد القانون الجبائي حتى تتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية والاجتماعية وطبيعة الضرائب الجديدة، ومدى تكيفها مع المستجدات الاقتصادية والاجتماعية،
- ✓ ضرورة توفر الإدارة الجبائية على درجة عالية من الكفاءة المادية والبشرية، سواءً من حيث التنظيم بالتحسين النوعي والكمي للإمكانيات المادية والبشرية، إضافة إلى خلق تعاون بينها وبين مختلف الإدارات والهيئات والتنسيق فيما بينها، لكشف كل أشكال التهرب الجبائي،
- ✓ ضرورة سن قوانين وتوقيع عقوبات زجرية لكل المخالفات الداعمة للتهرب الجبائي والإسراع في حل النزاعات الجبائية والفصل فيها بعدالة صارمة،
- ✓ العمل على تحسين الوضعيات المالية والاجتماعية لموظفي وأعوان الرقابة الجبائية، بما يكفل لهم الابتعاد عن الرشوة وتأمينهم ضد مخاطر الرقابة، وبما يجعلهم يتفانون في ممارسة عمليات الرقابة بإخلاص وصدق.

قائمة المراجع.

أ- المراجع باللغة العربية

- (1) حامد عبد المجيد دراز، سعيد عبد العزيز عثمان وآخرون، مبادئ المالية العامة، القسم الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
- (2) حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الخامسة، 2006.
- (3) خلاصي رضا، المراجعة الجبائية تقديمها ومنهجيتها، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع تسيير، جامعة الجزائر، موسم 2001.
- (4) زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، القاهرة، 1998.
- (5) الدالي سليمان، رواد داؤد، دور التدقيق الضريبي في اكتشاف النهب الضريبي دراسة ميدانية في مديريات المال بمحافظة اللاذقية مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (73) العدد 1، 2015.
- (6) الحاج طارق، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 1999.
- (7) عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1992.
- (8) عاطف محمد موسى، العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المصري بين النظرية والتطبيق (دراسة مقارنة)، دار النهضة العربية، 2011.

- (9) فوزي عبد المنعم، **المالية العامة والسياسة المالية**، منشأة المعارف الإسكندرية.
- (10) نور عبد الناصر وعليان الشريف، **الضرائب ومحاسبتها**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى، 2002.
- (11) بولخوخ عيسى، **الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي**، رسالة ماجستير (منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، موسم 2004.
- (12) عناية غازي، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار البيارق، الأردن، الطبعة الأولى، 1998.
- (13) عطوي فوزي، **المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة**، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003.
- (14) **قانون الإجراءات الجبائية**، الجزائر، 2017.
- (15) القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.
- (16) مدونات مكتوب، **المراقبة الجبائية والتهرب الضريبي**، أطلع عليه في 2011/01/12، على الساعة 11:30، موقع انترنت: <http://elazri maktoobllog.yoml655>.
- (17) مراد ناصر، **التهرب والغش الضريبي في الجزائر**، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى.
- (18) مراد ناصر، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، دار هومة، الجزائر، 2003.
- (19) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات، **ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة**، الجزائر، منشورات 2014.

ب- المراجع باللغة الأجنبية

- 20) Casimir jean pierre, **Pour Faire Face à Un Control Fiscal**, Paris, 1998.
- 21) Direction des impôts de la wilaya d'ADRAR, **Bilans des Activités du 2005-2015**.
- 22) **Circulaire N° 52/ME/DGI**, 22 FEV 1994.