

فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

The effectiveness of fiscal control in combating tax evasion in Algeria

سلطاني سمير

شافعي عبود*

مخبر MIFMA، جامعة ابو بكر بلقايد تلمسان – الجزائر

مخبر GPES، جامعة ابو بكر بلقايد تلمسان – الجزائر

samirsoltani2019@gmail.com

abdouconomie2017@gmail.com

تاريخ النشر: 2022/05/10

تاريخ القبول للنشر: 2022/04/06

تاريخ الاستلام: 2022/03/08

ملخص:

الهدف من هذه الدراسة هو ابراز مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي الذي يعتبر من أكثر الجرائم الاقتصادية والمالية شيوعا في العالم عامة وفي الجزائر خاصة، وبعد تحليل بيانات احصائية لبواقي التحصيل خلال الفترة 2017-2019 وأشكال الإجراءات الرقابية المتخذة من طرف الادارة الجبائية لتحصيل الديون الجبائية خلال هذه الفترة توصلنا الى أن الإجراءات غير الردعية المتخذة من طرف الإدارة الجبائية لتحصيل الحقوق الضريبية شجعت بعض المكلفين على التماطل في تسديد التزاماتهم الجبائية وارتفاع مبالغ بواقي التحصيل وبلوغ التهرب الضريبي مستويات قياسية في الجزائر.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية، الإدارة الجبائية، التهرب الضريبي، الجهاز الرقابي، التحصيل الضريبي.

تصنيف H26،H29:JEL

Abstract:

The aim of this study is to highlight the extent of the effectiveness of fiscal control in combating tax evasion, which is one of the most common economic and financial crimes in the world in general and in Algeria in particular, and after analyzing statistical data for the remainder of collection during the period 2017-2019 and the forms of control measures taken by the fiscal administration to collect tax debts. During this period, we concluded that the non-deterrent measures taken by the tax administration to collect tax rights encouraged some taxpayers to delay paying their tax obligations, and the amounts left over from collection increased and tax evasion reached record levels in Algeria.

Keywords: fiscal control ; fiscal administration;taxevasion;the regulatory body ;tax collection.

Jel Classification Codes:H29،H26.

* المؤلف المراسل.

يعتبر التهرب الضريبي من الجرائم الاقتصادية والمالية الأكثر شيوعا في العالم، لاسيما في الدول النامية بسبب ضعف الجهاز الرقابي ونقص الوعي الضريبي وتفشي الفساد الاداري والسياسي.

في الجزائر بلغت مستويات الغش والتهرب الضريبي مستويات لايمكن التغاضي عنها بالنظر لاحتياجات التمويل للتكفل بمتطلبات ميزانية الدولة، حيث كشف تقريرمجلس المحاسبة لسنة 2019 عن تهرب ضريبي ضخيم من خلال تسجيل بواقى ضرائب غير محصلة فاقت 13 ألف مليار دينار.

في اطارمكافحةالتهرب والغش الضريبيين منح المشرع الجبائي للادارة الضريبية صلاحيات واسعة لمراقبة تصريحات ومداخيل المكلفين والتأكد من مصداقيتها بكل الطرق الممكنة والمشروعة ، باعتبارالمراقبة من الآليات الفعالة لمحاربة التهربالضريبي والتقليل من مخاطره على الاقتصاد القومي ، " نظرا لأن النظام الجبائي الجزائري تصريحي ، فإن التصريحات المكتتبه تستفيد من قرينة الدقة والصدق ، وبذلك يستوجب اعتبار كل عدم دقة أو اغفال على أنه ارتكب عن حسن نية، غير أنه وفي واقع الأمر يمكن أن يلجأ بعض المكلفين بالضريبة الى بعض الممارسات التي تهدف الى التهرب من الضريبة بالطريقة الأكثر قانونية ، من خلال اللجوء الى مايعرف بالاستعمال التعسفي للحق الجبائي..... بغية ضمان ضريبة بأكبر دقة ممكنة، تتوفر الادارة الجبائية على طرق للتدخل تسمح لها بمعاينة التصريحات وجمع عناصر المعلومات من أجل تقريب هذه الأخيرة من حقيقة الأفعال وكذا الشروع في التعديلات اللازمة، عند الاقتضاء.... وتطبيق عقوبات قمعية ضد الأطراف المشاركة في الفعل والذين يتحملون مسؤولية مشتركة في ذلك (Aissani, 2019, p. 06)، من هذا المنطلق نطرح الاشكالية التالية:

مامدى فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر؟.

نحاول الاجابة على هذه الاشكالية من خلال تقسيم الدراسة الى جانبين: الأول نظري نتطرق من خلاله للأدبيات النظرية المتعلقة بمتغيري الدراسة والثاني تطبيقي يتمثل في تحليل إحصائي لمجموعة من البيانات المتعلقة بمبالغ بواقى التحصيل الخاصة بالديون الجبائية، إضافة إلى تحليل البيانات المتعلقة بمختلف أنماط الإجراءات الرقابية المتخذة من طرف الإدارة الجبائية لتحصيل الديون الضريبية العالقة لإبراز مدى فعالية هذه الإجراءات في تحصيل الحقوق الجبائية ومكافحة التهرب الضريبي.

2. الرقابة الجبائية:

1.2. مفهوم الرقابة الجبائية:

تمثل الرقابة الجبائية الوجه المغاير للنظام التصريحي. يتم حساب الضريبة انطلاقا من التصريحات التي يكتتها المكلفون بناء على العناصر التي يقررون اعتمادها، وعليه يحق للإدارة الجبائية القيام بالرقابة البعدية للعناصر المصرح بها أما المفهوم الأنجلوسكسوني للرقابة الجبائية يعتبرها "فحص للسجلات والتقارير المالية وفقا لطرق وأساليب مسطرة للتعبير عن مدى مصداقية وشفافية طريقة عرض البيانات التي تحتويها تلك التقارير مما يؤدي الى زيادة كفاءة العمل المنجز" (رحماني، 2021، صفحة 277)، وتعد الرقابة وسيلة الإدارة التي منحها القانون حقوق و صلاحيات تسمح لها بالتأكد من صدق التصريحات لتقويم وتصحيح الأخطاء المرتكبة بالاطلاع على كل المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية

2.2. تعريف الرقابة الجبائية:

عرف " فيول " الرقابة الجبائية بأنها: التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها (محمد، 1983، صفحة 250) كما توجد رقابة قبلية تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه على الانحرافات قبل وقوعها ليتم التنفيذ وفقا للمقاييس المقررة (توماس، 1989، صفحة 13)

3.2. أنواع الرقابة الجبائية:

تمثل الرقابة الجبائية أو التحقيق الجبائي الذي تقوم به ادارة الضرائب في: التحقيق في المستندات والتحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق للوضعية الجبائية لمجمل الأشخاص الطبيعيين والتحقيق المصوب وفي مايلي بيان ذلك:

❖ **التحقيق في المستندات:** "تراقب الادارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو اتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للادارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها..." (DGI، المادة 18 من قانون الاجراءات الجبائية، 2021، صفحة 07). يعتبر التحقيق في المستندات الصيغة الأكثر بساطة والأكثر تداولا للرقابة الجبائية.

❖ **التحقيق في المحاسبة:** هي مجمل العمليات التي ترمي إلى مراجعة محاسبة مؤسسة ما من خلال مقارنتها بعناصر الاستغلال وبالعناصر الخارجية بغية التحقيق في التصريحات المكتتبه والتأكد من مصداقية أساس مختلف الضرائب والرسوم المستحقة بعنوان نشاط مهني. حيث تنص المادة من قانون الاجراءات الجبائية 2021 على: ".....إن التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة. يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم اقرارها من طرف المصلحة" (DGI، المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية 2021، صفحة 09)

❖ **التحقيق المصوب يعتبر التحقيق المصوب للمحاسبة إجراء رقابة موجه، أقل شمولية وأكثر سرعة وأقل اتساعا من إجراء التحقيق في المحاسبة، يتضمن هذا الإجراء مراقبة الوثائق الثبوتية والمحاسبية لبعض عناوين الضرائب على فترة محددة والتي يمكن أن تكون أقل من سنة مالية محاسبية واحدة، حيث تنص المادة 20 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية 2021 على ما يلي: "يمكن لأعوان الادارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة للمكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية. ويتم كذلك التحقيق عندما تشكل الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف الى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية. أثناء هذا التحقيق، يطلب من المكلفين المحقق معهم تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوي المتعلقة بالتحقيق، لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال من الأحوال، فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة..." (DGI، قانون الاجراءات الجبائية، 2021، صفحة 11)**

❖ التحقيق المعمق للوضعية الجبائية لمجمل الأشخاص الطبيعيين: يتعلق الأمر بعمليات الرقابة التي تتضمن البحث عن تناسق بين المداخيل المصرح بها للمكلف بالضريبة (الشخص الطبيعي) من جهة، ووضعيته المالية وتلك التي تخص الخزينة والعناصر المكونة لنمط المعيشة من جهة أخرى. حيث تنص المادة 21 من قانون الاجراءات الجبائية على أنه: "يمكن لأعوان الادارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة. وفي هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، وهذا حسب المادتين 6 و 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. ويمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا، وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة..." (DGI، المادة 21 من قانون الاجراءات الجبائية، 2021، صفحة 13)

4.2. أهداف الرقابة الجبائية:

تتمثل أهداف الرئيسية للرقابة الجبائية فيما يلي: (كردي، 2009، صفحة 14)

❖ الهدف المالي والاقتصادي: تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية بالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.

❖ الهدف الإداري: تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها ويمكن أن نجمل هذا الدور في النقاط التالية:

• تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك وتساعد الرقابة أيضا على إعداد الإحصائيات المتعلقة بنسب الامتثال ونسب التهرب الضريبي:

• إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.

5.2. الإطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية في الجزائر:

وضع المشرع الجبائي الجزائري ترسانة من القوانين والتشريعات التي تمنح للإدارة الجبائية حق الرقابة الجبائية على المكلفين من أجل الحفاظ على حقوق الخزينة من الضياع باعتبارها صاحبة الحق الأصلية في الحفاظ على أموال الخزينة العمومية وحمايتها من التبيد والتلاعب، وبغرض السيرورة الحسنة لعملية الرقابة الجبائية وضع المشرع الجزائري اطارا قانونيا ينظم حقوق الإدارة الجبائية ويحدد في نفس الوقت حقوق وواجبات المكلفين بأداء الضريبة.

1.5.2. حقوق الإدارة الجبائية:

من أجل التطبيق الجيد للرقابة الجبائية وتسهيل عملية التحقق من التصريحات الجبائية منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية مجموعة من الحقوق وهي:

❖ حق الاطلاع: خصص المشرع الجبائي المواد من 45 الى 62 من قانون الإجراءات الجبائية 2021 لحق أعوان الادارة الجبائية في الاطلاع على الوثائق الخاصة بالمكلفين ومراقبتهم، حيث تنص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية 2021 على "يسمح لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات" (DGI، المادة 45 من القانون الإجراءات الجبائية، 2021، صفحة 23)

ويخضع لحق الاطلاع كل من:

- الإدارة العمومية: "تخضع لهذا الحق كل إدارات الدولة بما فيها الولايات والبلديات وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة"، حيث تنص المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه لا يمكن باي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاضعة لرقابة السلطة الإدارية أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة الجبائية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد بحوزتها (DGI)، المادة 46 من قانون الاجراءات الجبائية .، 2021، صفحة 24)
- السلطة القضائية: حيث تنص المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية "تجوز في كل دعوى أمام الجهات القضائية المدنية والجزائية أن تقدم النيابة العامة باطلاعه إدارة الضرائب المباشرة على الملفات" (DGI)، المادة 47 من قانون الاجراءات الجبائية ، 2021، صفحة 25)
- المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين: تنص المادة 51 من قانون الاجراءات الجبائية 2021 على أنه: "يجب على المؤسسات والشركات والقائمين بأعمال الصرف وأصحاب العمولات أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، أن يرسل اشعارا خاصا للإدارة الجبائية، بفتح واقفال كل الحساب او ايداع السندات أو القيم أو الأموال المنقولة أو حساب التاسبقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر، كما يمس هذا الالتزام خصوصا البنوك وشركة البورصة والدواوين العمومية والخزائن الولائية ومركز الصكوك البريدية والصندوق الوطني للتوفير والاحتياط وصناديق القرض التعاوني وصناديق الايداع والكفالات....." (DGI)، المادة 51 من قانون الاجراءات الجبائية، 2021، صفحة 26)
- المؤسسات الخاصة: نصت المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية "يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 50000 دج إلى 500000 دج كل شخص او شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها" (DGI)، المادة 131 الفقرة (01) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المتماثلة لسنة).
- ❖ حق الرقابة: يتمثل حق الرقابة في مجمل العمليات التي تسمح بالتحقيق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف وذلك بمقارنتها بمعطيات خارجية، ويمكن التمييز بين شكلين للرقابة هما:
 - التحقيق في المحاسبة ومعاينة الدفاتر والوثائق المحاسبية ومقارنتهما لعناصر الاستغلال للتأكد من صحة التصريحات المقدمة.
 - التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية قصد التأكد من مدى صحة المداخل المصرحة، وذلك بمقارنتها بالوضعية الجبائية للمكلف
- ❖ حق المعاينة: تنص المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية على: "لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو من يفوضه هذا الأخير"

يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، مؤسسا وان يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرز لها المعاينة (DGI)، المادة 35 من قانون الاجراءات الجبائية، 2021، صفحة 17) .

❖ حق استدراك الأخطاء: يتمثل حق استدراك الأخطاء في الإمكانية الممنوحة للإدارة الجبائية إعادة النظر في فرض الضريبة وذلك بتعديلها أو فرض ضرائب جديدة. وطبقا للمادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنه يجوز استدراك كل خطأ يترتب سواء من نوع الضريبة أو في مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول (المادة 327 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، 2021).

3. التهرب الضريبي:

3.1. تعريف التهرب الضريبي:

يعرف التهرب الضريبي على أنه مجموع السلوكات الرامية إلى تقليص مبالغ الاقتطاعات الضريبية الواجبة الدفع، فإذا كان ذلك باستخدام أدوات مشروعة فيدخل ضمن دائرة الغش الضريبي، وعليه يمكن اعتبار الغش الضريبي تهربا غير مشروع (قدي، 2011، صفحة 215)

" سلوك يحاول من خلاله المكلف بعدم دفع الضريبة المستحقة عليه بصفة كلية أو جزئية دون أن ينقل عبء هذه الضريبة إلى شخص آخر، وللتهرب الضريبي عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة" (عوض، 2000، صفحة 82)

يبدو واضحا أنه يمكن اعتبار الاستعمال التعسفي للحق الجبائي بديلا للاحتيال، مما يعني " استبدال الاحتيال بطرق أخرى أكثر دقة وغموضا تهدف إلى الحصول على نتائج مادية مماثلة لتلك التي يحققها الاختلاس الجبائي، وتعتبر مصطلحات الاستعمال التعسفي للحق الجبائي، التحسين الجبائي، الغش والتهرب الضريبي على أنها مفاهيم تنطوي على لبس، فهي مرتبطة ارتباطا وثيقا، فيما بينها، غير أنها تكتسي جوانب متباينة.

● التحسين الجبائي (التجنب الضريبي) هو آلية تنطوي على استخدام الوسائل القانونية والثغرات الموجودة في قانون الضرائب لتقليل مقدار الضرائب. كما يسمح، من خلال التحميل المقارن للأنظمة الضريبية في مختلف البلدان (الأنظمة الاستثنائية والحوافز الضريبية للنشاطات المميزة) تستخدم استراتيجيات التحسين أربع تقنيات رئيسية:

● الإتاوات.

● أسعار التحويل (أسعار التنازل عن الأموال والخدمات المتبادلة داخل نفس المجموعة).

● الأعباء المالية.

● الإقامة في بلد يقدم نظاما ذو امتياز.

يمكن اعتبار إحدى هذه الممارسات غير قانونية إذا كانت تشكل استعمال تعسفي للحق الجبائي باستغلال الثغرات في القوانين أو التنظيمات للاستفادة من " ثغرة ضريبية " أو " نظام استثنائي (DGN, 2019, p. 08)

يعرف J.C. Martinez |التجنب الضريبي بأنه: " هو فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي " (Martinez,

1984, p. 13) ومن أمثلته نجد (حامد،، 1988، صفحة 236)

● قيام شخص بتقسيم ثروته على كل الورثة الشرعيين وهو على قيد الحياة في شكل هبات حتى لا تخضع أمواله لضريبة التركات، أو قيام بعض الشركات بتجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانونا، وبترخيص من القانون التجاري.

● الغش الضريبي الغش الضريبي هو فعل يشكل جريمة ضد القانون يتم ارتكابه عن قصد بهدف التهرب من دفع الضرائب أو تخفيض مقدارها. في هذه الحالة، يدفع المحتال ضريبة ضئيلة أو لا يدفعها أصلا من خلال اللجوء إلى

وسائل غير قانونية، وبالتالي، فإن الغش الضريبي يفترض مسبقاً وجود نية متعمدة للاحتيال على قانون الضرائب باستخدام ممارسات تدليسية في التصريح أو الخطأ المتعمد أو المناورات الاحتمالية الأخرى، لا ينبغي الخلط بين هذا المفهوم ومفهوم التهرب الضريبي.

يعرف André Barilari الغش الضريبي بأنه: "الإمتناعاً والتخفيض بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة ونماذجه متنوعة جداً، كالأخطاء الإدارية في التصريحات، تخفيض الإيرادات، تضخيم النفقات" (Barilari, 1992, p. 92) وقد يأخذ الغش الضريبي عدة صور منها (DGI، المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2021).

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به خاصة المبيعات بدون فاتورة.
- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.
- القيام عمداً بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات أو القيام بتنفيذ أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح، أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليه في المادتين 09-10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها ولا يطبق هذا الحكم على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها.
- التهرب الضريبي ينطوي على كل من التحسين والغش. فهو يتعلق بممارسات المكلف بالضريبة التي تهدف إلى تقليل مبلغ الاقتطاعات التي يتعين عليهم عادة دفعها. إذا كان يستخدم الوسائل القانونية، فإن التهرب في هذه الحالة يدخل في صنف التحسين الضريبي. وعلى العكس من ذلك، إذا كان يعتمد على تقنيات غير قانونية أو يخفي النطاق الحقيقي لفاعليه، فإن التهرب يكون أقرب إلى الغش

2.3. أسباب التهرب الضريبي:

- ❖ الفساد الإداري: الدور الذي يلعبه موظفو الضرائب في تقييم الضرائب وإنفاذها ومراجعتها، إلى جانب الأجور المنخفضة نسبياً ومكافآت الأداء المحدودة، تعد محاولات مفتشي الضرائب للتواطؤ مع دافعي الضرائب لتقليل الإيصالات الضريبية أمراً رائعا، وأحد الحلول الممكنة هو ربط تعويضات موظفي الضرائب بالإيرادات التي يحققونها (Khan, 2016, p. 222)
- ❖ نقص الوعي الضريبي وروح المواطنة: يعتبر الامتثال الضريبي في كثير من دول العالم لاسيما الدول النامية ضعيفاً بسبب غياب الوعي الضريبي لدى المكلفين، وغياب روح المواطنة لديهم حيث أن دفع الضريبة يعتبر عنصراً أساسياً من عناصر المواطنة، بل هو العنصر الأساسي للمواطنة (أيمن، ي 2021)، وقد بلغ غياب الوعي الضريبي درجة أن البعض أصبح يعتقد أن المتهم من الضريبة هو سارق نزيه لأنه يسرق الدولة التي تعتبر شيئاً مجرداً بالنسبة لهم"، لكن الأصح هو أن التهرب الضريبي يزيد من العبء الضريبي على المكلفين الأمناء غير الغشاشين لتعويض الحصيلة الجبائية للمكلفين الغشاشين، مما يؤدي إلى احساسهم بانعدام العدالة الضريبية بين المكلفين. مما يتسبب في ظهور غشاشين آخرين. (جامع، 1975، صفحة 301)
- ❖ الأسباب السياسية: إن إنعدام الاستقرار السياسي والإقتصادي داخل الدولة، عادة ما يكون سبباً لانتشار ظاهرة التهرب الضريبي، بسبب إدراك المكلفين بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها وبالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بدفع إلزامهم الضريبية. (عطية، 2000، صفحة 809)

- ❖ الأسباب الاقتصادية: تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب ونطاقه، بحيث نجد ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه وساء مركزه المالي. (مراد، 2004، صفحة 12)
- ❖ الأسباب التشريعية: توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الضريبي ومدى استقرار التشريع الضريبي، والتي نجملها في العناصر التالية:
 - ثقل عبء الضريبة: الهدف من تصميم الضريبة هو تقليل تكاليف الضرائب، وتقليل العبء الضريبي، ولكن لا يمكن تحقيق هذا الهدف إلا بطريقة قانونية، وفرضية معقولة، إذا كان تصميم النظام الضريبي بعيدا عن هذه الفرضية، فمن المحتمل أن يتطور إلى التهرب الضريبي والاحتيال الضريبي وانتهاكات أخرى. (Wenzhi, 2007, p. 87)
 - قد تكون القوانين في بعض الأحيان واضحة ولكن انعدام الحوافز للمكلفين وغياب الردع قد يكبح فعاليتها، على سبيل المثال، في بعض البلدان، تكون العقوبات المفروضة على تأخير دفع الضرائب منخفضة بشكل يبعث على السخرية لدرجة أن دافعي الضرائب لا يكلفون أنفسهم عناء إرسال مدفوعات الضرائب في وقت استحقاقها، مما يتسبب في حدوث تأخيرات ضريبية ومشاكل إدارية. (Vito, 1995, p. 03)
 - تعقد النظام الضريبي: "كلما كانت صياغة القانون معقدة يكون القانون أقل وضوحا ويتبرك مجالاً لتدخل أعوان الإدارة في تحديد الإعفاءات والتخفيضات مما يؤدي إلى عدم قناعة المكلف بالضريبة المفروضة عليه وبالتالي يحاول التهرب منها".
 - ضعف العقاب المفروض على المتهرب: إن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضريبة يؤثر على التهرب الضريبي، بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر، فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهربه من الضريبة، ففي هذه الحالة يبتعد المكلف عن ذلك التهرب ويقلل منه، لكن إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماما، ففي هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي.
 - عدم استقرار التشريع الضريبي: تؤدي التغييرات الدائمة في التشريع الضريبي إلى غموض النظام الضريبي بسبب تعدد القوانين، كما تؤدي إلى عدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي، وبالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي.
 - ضعف الرقابة الضريبية: عندما يتوقع المكلفون أن إدارة الضرائب لن تقوم بمراجعة التصريحات سيكون لديهم حافز للإبلاغ الخاطئ (Mookherjee, 1989، صفحة 142).

4. الدراسة التطبيقية

1.4. أداة الدراسة:

نعتمد على الإحصائيات المتعلقة ببواقي تحصيل الديون الجبائية خلال الفترة 2017-2019 إضافة إلى أنماط الإجراءات الرقابية المتخذة من طرف المديرية الولائية على المستوى الوطني لتحصيل الديون الجبائية العالقة وتحليل هذه الإحصائيات لمعرفة فعالية الرقابة الجبائية المطبقة من طرف الإدارة الجبائية في تحصيل الديون الجبائية العالقة. حيث يعتبر تقييم معدل تحصيل الحقوق المعينة عن طريق الجداول الضريبية والغرامات القضائية، مؤشرات أساسية في تقييم فعالية الإدارة الجبائية في تحصيل الديون الجبائية والجهود المبذولة من طرف المصالح المختصة في محاربة التهرب الضريبي وتخفيض مبالغ بواقي التحصيل.

2.4. تحصيل الحقوق الجبائية من طرف مديريات الضرائب لسنوات 2017-2018-2019

لم تتمكن ادارة الضرائب سنة 2019 من تحصيل سوى 105,119 مليار دج، (أي ما يمثل نسبة 0,75٪، من مجموع الحقوق المعايينة)، بينما في سنة 2018 قامت بتحصيل مبلغ 149 مليار دج، (أي ما يمثل نسبة 115٪ من مجموع الحقوق المعايينة)

بعد حسم المبالغ الملغاة والمخفضة والقيم المتعدمة التي قدرت ب 237,689 مليار دج سنة 2019، مقابل مبلغ 342,817 مليار دج سنة 2018، ومبلغ 16,300 مليار دج سنة 2017.

بينما بلغت بواقي التحصيل المسجلة في نهاية سنة 2019 مجموع قدره 13 133,74 مليار دج (ما يمثل نسبة 99,21٪ من إجمالي الديون الجبائية المعايينة)، مقابل مبلغ 12778 مليار دج نهاية سنة 2018 (نسبة 96,29٪ من إجمالي الديون الجبائية) ومبلغ 12 085,22 مليار دج نهاية سنة 2017 (ما يمثل نسبة 95,94٪ من إجمالي الديون الجبائية المعايينة) الجدول التالي يوضح هذه الأرقام:

جدول 1. تحصيل الحقوق الجبائية من طرف مديريات الضرائب لسنوات 2017-2018-2019

السنة	البيان	الحقوق المعايينة	الالغاءات والتخفيضات		التحصيلات		بواقي التحصيل في نهاية السنة	
			بالقيم	بالنسب %	بالقيم	بالنسب %	بالقيم	بالنسب %
2017	الغرامات القضائية	8 241,27	0,73	4,47	0,05	8 176,39	99,21	
	الضرائب والرسوم	4336,26	5,51	201,33	4,64	3 895,79	89,84	
	الرسوم شبه الجبائية	19,19	3,21	5,528	28,8	13,05	0,11	
	المجموع	12 596,72	2,38	211,33	1,68	12 085,22	95,94	
2018	الغرامات القضائية	8 332,19	0,85	2,251	0,03	8 259,36	99,12	
	الضرائب والرسوم	4 922,11	5,52	144,16	3,1	4 506,41	91,55	
	الرسوم شبه الجبائية	15,871	4,42	2,652	17,48	12,518	78,87	
	المجموع	13 270,17	2,85	149,07	1,15	12 778,29	96,29	
2019	الغرامات القضائية	8248,997	0,18	0,866	0,01	8233,38	99,81	
	الضرائب والرسوم	5210,298	4,27	101,157	1,94	4886,573	79,80	
	الرسوم شبه الجبائية	17,257	2,16	3,095	17,94	13,79	79,91	
	المجموع	13 476,55	1,76	105,119	0,78	13 133,74	97,46	

المصدر: مجلس المحاسبة 2019 التقرير التمهيدي لضبط ميزانية 2019 ص36.

من الجدول السابق نلاحظ أن الغرامات الجبائية شكلت سنوات 2017 و 2018 و 2019 نسب 67.65 % و 64.63 % و 62,7 % على التوالي من إجمالي بواقي التحصيل، ولم تتعدى نسبة تحصيل الديون العالقة المتعلقة بالغرامات الجبائية نسبة 0,05 % سنة 2017 و 0,03 % سنة 2018 و 0,01 % سنة 2019، بينما شكلت بواقي التحصيل المتعلقة بالضرائب والرسوم نسبيتي 23,32 % و 26,35 % و 37,21 % (من إجمالي بواقي التحصيل) على التوالي سنتي 2017 و 2018 و 2019 وبلغت نسبة تحصيل الديون الجبائية الخاصة بالرسوم والضرائب 4,64 % سنة 2017 لتتخفف إلى 3,1 % سنة 2018. وتواصل الإنخفاض إلى نسبة 1,94 % سنة 2019

فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

على مستوى مديرية كبريات المؤسسات: بلغت بواقي التحصيل المسجلة على مستوى مديرية كبريات المؤسسات في نهاية سنة 2019 مبلغ قدره 184,521 مليار دج مقابل مبلغ 151,958 مليار دج سنة 2018، ومبلغ 19، 232 مليار دج سنة 2017 و 41، 236 مليار دج سنة 2016. أغلبها متعلقة بديون جبائية قديمة.

وترجع الاسباب الرئيسية لضعف تحصيل الديون الجبائية إلى:

- نقص كفاءة وفعالية اجراءات التحصيل المطبقة من طرف الادارة الجبائية وعدم اللجوء لحلول صارمة مثل اعداد جداول الدفع بالتقسيط والغلق المؤقت أو الحجز والبيع والاكتفاء في أغلب الأحيان بارسال اخطارات الى المكلفين المعنيين؛
- عدم فعالية المتابعات ضد المكلفين المسجلين في البطاقة الوطنية للغشاشين، بسبب استعمالهم لأسماء مستعارة وأسماء أشخاص مجانيين أو متوفين وعدم ترك أملاك قابلة للحجز؛
- تمكين المكلفين بشطب سجلاتهم التجارية دون تسوية ديونهم الجبائية؛
- نقص الوسائل المادية والبشرية والتكنولوجية على مستوى الادارة الضريبية، اضافة الى تفشي ظاهرة الفساد الاداري؛
- ارتفاع مبالغ التخفيضات الممنوحة من طرف الادارة الجبائية نتيجة لكثرة المنازعات الجبائية.

3.4. الإجراءات الرقابية المتخذة لتحصيل الديون الجبائية خلال الفترة 2017-2019

تكاد تقتصر الاجراءات المتخذة لتحصيل الديون الجبائية على ارسال اخطارات الى المكلفين المعنيين حيث أنه من بين 1 881 399 إجراء خلال الفترة 2017-2019 تم ارسال 1 380 025 إخطار (ما يمثل نسبة % 73,35 من مجموع الاجراءات المتخذة)، بينما لم تتعد جداول الدفع بالتقسيط 36 28 رزنامة دفع، (ما يمثل نسبة % 1,29 من مجموع الاجراءات المتخذة)، وتم إرسال 458 215 إشعار لغير الحائز (ما يمثل نسبة % 24,35 من مجموع الاجراءات المتخذة)، أما اجراءات الحجز بلغت 416 اجراء، ما يمثل % 0,02 من مجموع الاجراءات المتخذة. بينما لم تتعد اجراءات البيع 4 اجراءات، أما قرارات الغلق بلغت 4 456 قرار، بمعدل 0,107 % من مجموع الاجراءات المتخذة). والجدول التالي يوضح إجراءات التحصيل المتخذة من طرف إدارة الضرائب خلال الفترة 2017-2019:

جدول 2. الإجراءات الرقابية المتخذة لتحصيل الديون الجبائية خلال الفترة 2017-2019

السنوات	2017		2018		2019	
	بالقيم	بالنسب	بالقيم	بالنسب	بالقيم	بالنسب
رزمة الدفع	13 408	2,17	12 502	1,89	10 373	1,72
الإخطارات	462 890	74,88	485 194	73,54	431 941	71,85
إشعار لغير الحائز	139 301	22,53	159 613	24,19	159 301	26,40
الحجز	88	0,01	266	0,04	62	0,01
البيع	1	00	0	0	3	0
الغلق	481	0,40	2 218	0,34	1757	0,29
المجموع	618 169	100	659 793	100	603 437	100

المصدر: مجلس المحاسبة 2019 التقرير التمهيدي لضبط ميزانية 2019 ص 40.

5. خاتمة:

1.5. النتائج:

- ✓ تلعب الرقابة الجبائية الفعالة دورا هاما في التقليل من نسب التهرب الضريبي، لاسيما إذا توفرت الامكانيات المادية والبشرية اللازمة للمصالح الرقابية في الادارة الضريبية؛
- ✓ بلغت مستويات التهرب الضريبي في الجزائر مستويات قياسية، مما تسبب في خسارة الخزينة العمومية لمبالغ كبيرة، مما يؤدي إلى عجز في تمويل النفقات العامة؛
- ✓ عدم جدية الإجراءات الرقابية المتخذة من طرف الإدارة الجبائية ساهم بشكل كبير في تشجيع المكلفين في التماطل في تسديد التزاماتهم الجبائية؛
- ✓ من الضروري على الإدارة الجبائية إتخاذ إجراءات رقابية أكثر صرامة وردعا لتحصيل الديون الجبائية العالقة وتقليص مبالغ بواقي التحصيل التي تعرف إرتفاعا كبيرا من سنة لأخرى؛
- ✓ غياب الوعي الضريبي وروح المواطنة لدى أغلبية المكلفين بالضريبة ونقص فعالية الإجراءات الرقابية الجبائية المطبقة من طرف الإدارة الجبائية، ساهم بشكل كبير في ارتفاع مستويات التهرب الضريبي بالجزائر.

2.5. التوصيات:

- ✓ ضرورة تدعيم ادارة الضرائب، خاصة مصالح المراقبة الجبائية بالوسائل المادية والبشرية اللازمة لتمكينها من أداء مهامها على أكمل وجه، ووضع تحفيزات مادية ومعنوية ومهنية لأعوان الضرائب؛
- ✓ إضافة الى قائمة الغشاشين التي وضعتها ادارة الضرائب، من المستحسن وضع قائمة للمكلفين الممثلين ومنحهم مزايا جبائية لتشجيعهم على مواصلة الامتثال وتحفيز غيرهم من المكلفين على الامتثال؛
- ✓ ضرورة إتخاذ إجراءات رقابية أكثر صرامة وردعا لتحصيل الديون الجبائية العالقة وتحفيز مبالغ بواقي التحصيل التي تعرف إرتفاعا كبيرا من سنة لأخرى.

1. Aissani, K. (2019). Bulletin d information de la DGI. (06) , 06. DGI.
2. Barilari, A. (1992). Lexique fiscal (éd. 2ème édition). Paris: DALLOZ.
3. DGI. (2021). المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية 2021. وزارة المالية المديرية العامة للضرائب.
4. DGI. (2021). المادة 131 الفقرة (01) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
5. DGI. (2021). المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية.
6. DGI. (2021). المادة 21 من قانون الاجراءات الجبائية.
7. DGI. (2021). المادة 327 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة.
8. DGI. (2021). المادة 35 من قانون الاجراءات الجبائية.
9. DGI. (2021). المادة 46 من قانون الاجراءات الجبائية.
10. DGI. (2021). المادة 47 من قانون الاجراءات الجبائية.
11. DGI. (2021). المادة 51 من قانون الاجراءات الجبائية.
12. DGI. (2021). المادة 45 من القانون الإجراءات الجبائية.
13. DGI. (2021). قانون الاجراءات الجبائية.
14. DGI. (2021). المادة 18 من قانون الاجراءات الجبائية..
15. DGN. (2019). Bulletin d'information de la DGN°93/2019. Direction Générale des Impôts.
16. Khan, A. Q. (2016). Tax farming redux: experimental evidence on performance pay for tax collectors . . , 131 (1). pp. . P.222. Quarterly Journal of Economics, 131 (1), 219-271.
17. Martinez, J. C. (1984). la fraude fiscale. France: PUF.
18. Mookherjee, M. D. (1989). . Delegation as Commitment: The Case of Income Tax Audits. : The RAND Journal of Economics, Vol. 20, No. 2 (Summer,) , pp. p 142. 139-163.
19. Vito, T. A. (1995). . The Reform of Tax Administration . IMF Working Papers, 1995 (22).
20. Wenzhi, D. (2007). . CONCEPTION DU SYSTÈME FISCAL SOUS L'INFLATION . Canadian Social Science. 03 (05), 86-90.
21. أحمد جامع (1975) ، علم المالية، فن المالية، (الإصدار الطبعة الثانية). القاهرة: دار النشر العربية.
22. قانون الإجراءات الجبائية (2022) .
23. أيمن ، ا. ع. (2021). نوفمبر تصريح الوزير الأول وزير المالية لأعضاء مجلس الأمة حول قانون المالية 2022.
24. توماس و. ا. (1989) .، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريح.
25. دراز سعيد عبد العزيز عثمان حامد، (1988)، مبادئ المالية العامة. الإسكندرية: دار الجامعية.
26. صفوت عبدالسلام عوض. (2000) ، الاقتصاد السري، 2000. القاهرة: دار النهضة العربية.
27. عبد المجيد قدي. (2011). دراسات في علم الضرائب (الإصدار الطبعة الأولى). عمان ، الاردن: دار جريب للنشر والتوزيع.
28. عطية ر. ع. ا. (2000). مبادئ وإقتصاديات المالية العامة. القاهرة: دار النهضة العربية.
29. كردي ، س. - (2009). الرقابة الجبائية على المكلفين في النظام الضريبي الجزائري . الجزائر: مطبعة مزوار.
30. مالك عيسى بولخوخ رحمانى. (2021). دور التدقيق الجبائي في التقليل من المخاطر الجبائية بالجزائر. مجلة الاقتصاد الصناعي (خزارتك)، 11 (01).
31. محمد ق. م. (1983). محمد قاسم مهدي دولي المفاهيم الحديثة للرقابة. القاهرة: دار النهضة العربية .
32. ناصر مراد. (2004). التهرب والغش الضريبي في الجزائر (الإصدار الطبعة الأولى). دار قرطبة للنشر والتوزيع.