

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم  
التسيير

قسم: المالية والمحاسبة

رقم: M201535101620

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية  
وعلوم التسيير

فرع: محاسبة وجباية معمقة علوم

المالية والمحاسبة

تخصص: مالية وحاسبة



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تحت عنوان:

## دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة

## التهرب الضريبي

تحت إشراف:

الأستاذ / عفيصة عبد الرحمان

من إعداد:

- مرفاد أسماء

- لعيطر زهرة

السنة الجامعية : 2020-2019

## شكرًا

الشكر لله سبحانه وتعالى الذي وفقنا لإكمال هذه الرسالة  
والصلاة والسلام على مبعوث رحمة للعالمين وعلى اله  
وصحبه أجمعين .

أتقدم بجزيل الشكر الى الدكتور الفاضل عفيصة عبد  
الرحمان بقبوله الإشراف لهذه المذكرة وحرصه على إكمالها  
والنصائح التي أفادتنا في إثراء معارفنا العلمية ،أسأل الله  
تعالى ان يبارك له في وقته وان يمد له في عمره  
إلى كل الأساتذة الذي اشرفوا على تعليمنا من بداية مشوارنا  
إلى غاية هذه المرحلة إلى كل هؤلاء جزاهم  
الله خير .

أساتذتي الأفاضل بكلية العلوم الاقتصادية بجامعة مسيلة  
كما أتقدم بالشكر والتقدير لكل من ساهمة ومد يد المساعدة  
من بعيد أو قريب لإكمال هذا العمل وتشجيعنا بكلمة طيبة  
وفي الأخير أرجو من الله تعالى أن يجعل هذا البحث نافع  
يستفاد منه .

# إهداء :

(وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ  
وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا إِمَّا يَبُلُغَنَّ عِنْدَكَ ....)

## سورة الإسراء- الآية 23

أهدي ثمرة جهدي إلى من بجهها رعنتي ومن  
فيض عطفها سطني وعلى الفضائل ربتي،  
وسبل السعادة علمتني، إلى من كان دعائها  
سر نجاحي فكانت الشمعة التي أنارت دربي  
عسى أن يحفظها ربي إليك بأعز الناس على  
قلبي

أمي الغالية .

إلى من علمني العطاء دون انتظار إلى من أحمل  
اسمه بكل افتخار إليك يامن جعل نفسه شمعة  
تحرق لتضيء لنا درب النجاح، أرجوا من الله  
أن يمد في عمره ليرى ثمار كان قطفها إليك  
أبي العزيز .

إلى كل من شاركاني حلو الزمان و مره،  
فجمعنا بيت واحد جدرانہ التعاون والوفاء  
وسقفه الحبة والأخوة المعلة في فضاءات الأمل  
، إخوتي وأخواتي .

إلى من سأكمل معه حياتي، الذي ساعدني  
وشجعني طيلة مشواري الجامعي حفظه الله لي

إلى كل الصديقات و كل من وسعتهم ذاكرتي

## إهداء

وأخيرا رفعت القبعة احتراما لسنين مضت من الدراسة.  
اهدي نجاحي إلى سندي في الحياة صاحب السيرة العطرة  
والفكر المستنير الذي كان له الفضل في بلوغي التعليم  
العالي إلى أول من انتظر هذه اللحظات ليفتخر بي

أي حفظه الله

إلى من حفنتي بتراتيل دعواتها الطاهرة وعلمتي الصمود

مهما تبدلت الظروف إلى أعلى ما في الوجود

أمي أطال الله في عمرها

إلى الإنسانية الحنونة اللطيفة والمميزة حماتي

إلى صاحب القلب الطيب أبي الثاني والد زوجي

إلى رفيق الكفاح في مسيرة الحياة زوجي وليد رعاه الله

إلى توأم روحي و رفيقة دربي أختي فريال

إلى من تربطنا بهم علاقة المحبة في الوجود اخواتي الأعراء إلى

كل الأهل و الأقارب

وفي نهاية مشواري أريد أن اشكر كل من تطلع لنجاحي

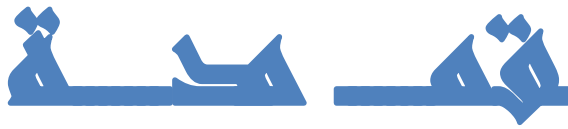
بنظرات أمل

الباحثة مرفاد أسماء

## قائمة المختصرات

أولاً: باللغة العربية:

- قانون ق.ض.م.ر.م: قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
- قانون.ض.غ.م : قانون الضرائب غير المباشرة
- قانون.ر.ر.أ: قانون الرسم على رقم الأعمال
- قانون.ط : قانون الطابع
- قانون.ت : قانون التسجيل
- قانون.إ.الجبائية: قانون الإجراءات الجبائية
- \_\_\_\_\_ ج.ر: جريدة رسمية
- \_\_\_\_\_ قانون.ا.ج : قانون الإجراءات الجزائية
- ص : الصفحة
- دج : دينار جزائري



## تمهيد

إن التطور السريع الذي شهده العالم و اتساع نطاق المعاملات التجارية المالية أجبر مختلف دول العالم على إيجاد وسائل و مورد حديثة لتمويل مشاريعهم و نفقاتها العامة، و من أهم هذه الموارد الجبائية التي تلجأ إليها الدول لتغطية متطلباتها الاقتصادية .

و باعتبار الجزائر واحدة من الدول التي عرفت فيها التدفقات العمومية ارتفاع مذهل منذ الاستقلال، فإنها أخذت على عاتقها ضرورة الاعتماد على مصادر تمويلية مستقرة لمواجهة عملية الإنفاق الاقتصادية والاجتماعية ، الثقافية و غيرها لذا جعلت من الجبائية المحور الأهم و الركيزة الأساسية لتمويل الخزينة العامة لدولة .

وتعتبر الظاهرة التهرب الضريبي من أكبر المشاكل التي تعاني منها الدولة لأنها تمس مختلف الجوانب المتعلقة بالتنمية الاقتصادية. فعملت الدولة الجزائرية على غرار الدول الأخرى للحد منها بكافة الطرق الممكنة للقضاء عليها وتقليل من أثارها، حيث سعت لمعالجة هذه الظاهرة بتحديد كل إمكانية المادية و البشرية و إدراك الأسباب الحقيقية التي تكمن من ورائها بسبب غياب سلطة القانون وعدم وضوح القانون، حيث استطاع أغلب المكلفين بالضريبة التهرب من دفعها وأبسط طريقة يستعملونها هو اخفاء نشاطهم الاقتصادي.

أولا : إشكالية البحث : و من خلال ما تقدم يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية " ما هو دور الرقابة

الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟

على أساس هذه الاشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية :

1- ما المقصود بالتهرب الضريبي ؟

2- ما هي الآليات التي اعتمدها الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي؟

3- ما هي أهم الصعوبات و التحديات التي تواجه الضريبة ؟

لدراسة و تحليل هذا الموضوع و محاولة الإجابة عن الاشكالية نحاول اعتماد على الفرضيات التالية :

1- التهرب الضريبي هو ظاهرة عالمية يحقق هدف واحد هو التخلص من دفع الضريبة

2- تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة فعالة لمكافحة التهرب الضريبي

3- كلما كانت الرقابة محكمة و فعالة كلما تم التحكم اكثر في الظاهرة.

4- الرقابة الجبائية غير كافية لوحدها في الحد من ظاهرة ونجاحها يكون على مدى كفاءة التنظيم التقني والتشريعي .

### ثانيا: أهمية الدراسة وأسباب اختيار الموضوع:

تنبثق أهمية وأسباب اختيار الموضوع من عدة معطيات يمكن إيجازها على النحو التالي :

أ/أهمية الدراسة : ان أهمية هذه الدراسة تنبع من تلك اثار السيئة لظاهرة التهرب الضريبي والتي جعلت أموالا طائلة تتداول بكل حرية من دون مراقبة او اقتطاع . ويزدلك حرمان الخزينة العمومية منها في ظل البحث المتزايد من قبل السلطات المعنية للرفع من موارد الجباية العادية. وبالتالي ضرورة اتخاذ كل سبل العلاج المتاحة لمجابهة هذه الظاهرة الخطيرة ومن هنا تجلّى أهمية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي.

ب/ أسباب اختيار الموضوع : ما دفعني لاختيار موضوع " دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي " كان للأسباب التالية :

- تعلق موضوع الدراسة بمجال تخصصنا و ميولنا لهذا الموضوع أو (التخصص) و لتعزيز معارفنا في هذا الميدان  
اخترنا موضوع الرقابة باعتباره من مجالات التي تتطلب تحليل و دراسة بالإضافة إلى أنه مرتبط بجوانب حيوية متعددة إنسانية كحقوق الانسان و أخرى اقتصادية و مالية و قانونية ، فمن هذا المنطلق كان البحث فيما وفق  
المشروع في إيجاد حد من ظاهرة التهرب الضريبي الذي خلق خطراً سواء على المستوى المحلي أو الدولي .  
- ارتباط الموضوع بالتخصص بحياتنا المهنية .

- حب التطلع لمعرفة حبايا هذه الظاهرة من أجل إثراء معارفنا و قدرتنا.

- ازدياد ظاهرة التهرب الضريبي مما أصبح تشكل مرضاً بالنسبة للاقتصاد الوطني.

ثالثا : أهداف الدراسة : نستطيع أن نوجز أهداف الدراسة في النقاط التالية :

1- التعريف بمختلف المفاهيم المتعلقة بالتهرب الضريبي والرقابة الجبائية.

2- أهم المكونات للرقابة الجبائية ومدى قدرتها على المساهمة في الحد من التهرب الضريبي.

3- غرس ثقافة ضريبية لدى المكلفين من أجل التقليل من عمليات التهرب الضريبي التي تضر بالاقتصاد.

4- الخروج بتوصيات لعمل على الحد من الظاهرة لتجنب الأثار السلبية المترتبة عنها التي من شأنها أن تؤثر عن التنمية في البلد.

5- كما تفيد هذه الدراسة المكلفين خاصة إذا علم كل مكلف ما عقوبة الهرب الضريبي.

رابعاً: المنهج المتبع في الدراسة :

لتأكيد أو رفض الفرضيات المشار إليها أعلاه من أجل تغطية الموضوع وفقاً للإشكالية المطروحة قمنا بإتباع منهج يستند في جوهره على الوصف في الجانب النظري عند عرض مختلف المفاهيم المتعلقة بالموضوع على المستوى البحث.

خامساً: الدراسات السابقة:

- 1- دراسة بوشري عبد الغني المعنونة في فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، قدمت الدراسة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تقود مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان.
- 2- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، دراسة حالة الجزائر، عبارة عن أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية فرع التسيير، جامعة الجزائر، 2002/2001، حيث يعالج الباحث في هذه الأطروحة فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب مع التركيز على النظام الضريبي الجزائري وعالجة ايضاً اشكالية التهرب الضريبي في سياق الموضوع

سادساً: صعوبات البحث

من الطبيعي أن يوجه أي بحث علمي مجموعة من الصعوبات ، ومن بين الصعوبات التي وحتى إنجاز هذا البحث : نذكر منها :

- 1- إغلاق المكتبات و الإدارات التي لها علاقة ببحثنا (إدارة الضرائب) بسبب جائحة كورونا و الحجر.
- 2- عدم استقرار النظام الجبائي الجزائري من حيث الهياكل والإجراءات الجبائية وتزامن إنجاز البحث مع بعض التغيرات.
- 3- قلة المراجع في الجزائر حيث كانت معظم المراجع تقريباً عبارة عن مذكرات ماجستير وماستر.

ثامنا: خطة البحث

من خلال ما سوف نقوم بدراسته في هذا الموضوع قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاث فصول محاولة منا الإلمام بكل الجوانب التي يمكن عن طريقها إيجاد أجوبة كافية للإشكالية المطروحة واختبار مدى صحة الفرضيات التي انطلقت منها الدراسة.

لذا سنتناول في الفصل الأول شرح المفاهيم الأساسية حول الغش والتهرب الضريبي وبدوره انقسم إلى ثلاث مباحث، بحثنا في الأول ماهية الغش والتهرب الضريبي وجاء المبحث الثاني منصبا على ذكر أشكال و طرق التهرب الضريبي، أما في المبحث الثالث من هذا الفصل سنتطرق للأثار التهرب الضريبي و وسائل مكافحته.

أما الفصل الثاني تكلمنا عن للرقابة الجبائية، وقد قسمناه كذلك إلى ثلاث مباحث، خصصنا المبحث الأول للبحث عن الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية، أما في المبحث الثاني جاء فيه الإطار القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية. أما في المبحث الثالث من الفصل سوف نتناول الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية .

أما في الفصل الأخير من هذه الدراسة الذي كان من البديهي أن يكون دراسة حالة لكن لظروف الصحية التي تمر بها البلاد ارتأينا أن يكون.

و في الأخير ضمنت خاتمة الموضوع مجموعة ما توصلنا إليه من نتائج واقتراحات.

# الفصل الأول:

## مفاهيم أساسية حول

## التهرب الضريبي

## الفصل الأول : مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

### الفصل الأول : مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

#### تمهيد

تعتبر الضريبة أحد أدوات السياسة المالية المعتمدة من قبل الدولة من أجل تغطية مختلف تدخلاتها في الحياة الاقتصادية وسد احتياجات مواطنيها لكنها اصطدمت بظاهرة أسهمت إلى حد بعيد في عدم بلوغها أهدافها ، تمثلت في ظاهرة التهرب الضريبي. والتي لم تكن حديثة العصر، بل ارتبط وجودها بوجود الضريبة إلى قناعة أن الالتزام واجب، حيث يلجأ المكلف إلى استخدام مختلف الطرق والتقنيات للتهرب من دفع الضريبة ظل اتخاذ هذه الظاهرة بعداً دولياً نتيجة الاتجاه المتزايد نحو العولمة الاقتصادية.

ومن أجل دراسة مختلف هذه الجوانب ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث وذلك كما يلي:

المبحث الأول : ماهية و التهرب الضريبي

المبحث الثاني : أسباب و طرق قياس التهرب الضريبي

المبحث الثالث :أثار التهرب الضريبي و وسائل مكافحته

## الفصل الأول : مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

### المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

بالرغم من وجود إجماع على أن التهرب الضريبية خرق للقانون الجبائي، الغرض منه عدم أداء الضريبة كلها أو جزء منها، إلا أنه ومع ذلك لا يزال مفهوم الجريمة الضريبي يعرف إشكالات في تحديدها، ولأجل التعرف على مدلول الجريمة الضريبية سنحاول تحديد إعطاء مفهوم التهرب الضريبي و لكن قبل ذلك كان علينا إعطاء تعريف لمحل جريمة التهرب الضريبي المتمثلة في الضريبة (المطلب الأول) ثم نحدد مفهوم التهرب الضريبي (المطلب الثاني)، ولكي نستطيع أن نصل إلى مفهوم دقيق وواضح لمفهوم التهرب الضريبي نحاول تحديد الأركان التي تقوم عليها هذه الجريمة (المطلب الثالث).

### المطلب الأول: مفاهيم عامة حول الضريبة

كانت الضرائب ومازالت محل اهتمام في معظم دساتير دول العالم ولها تشريعات خاصة تُنظم أحكامها من حيث فرضها وتقديرها والظعن أمام الجهات المختصة. وهذا دليل على مدى أهميتها كإيراد عام، وما تحمله في ثناياها من أهداف تسعى إلى تحقيقه كل دولة في سياستها المالية والضريبية .

فالأهمية التي تتصف بها الضريبة تدفعنا إلى محاولة معالجة بعض جوانب الضريبة حتى تتمكن من إعطاء صورة و لو موجزة لها من حيث تعريف الضريبة و الخصائص التي تتميز بها (الفرع الأول)، ثم نحدد المبادئ التي تعتمد عليها الأهداف التي تسعى الدولة الحديثة لتحقيقها (الفرع الثاني)، بالإضافة إلى ذكر أنواع الضرائب (الفرع الثالث).

## الفصل الأول : مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

### الفرع الأول: تعريف الضريبة و خصائصها :

تمثل الضريبة مكانة خاصة في عالم المالية العامة، وهي أداة من أدواتها ويكتسي تعريفها أهمية بالغة وذلك لتميزها بخصائص جعلتها تختلف عن الإيرادات الأخرى .

**أولاً : تعريف الضريبة :** من خلال الاطلاع على مجموعة من أدبيات المحاسبة والقانونية المتعلقة بتعريف الضريبة، فقد كان تركيز معظم الباحثين يتمحور باتجاهين، مفهوم تقليدي ومفهوم حديث.

**أ/ تعريف الضريبة وفقاً للمفهوم التقليدي:** يشير التعريف التقليدي للضريبة على أنها: " فريضة نقدية يلتزم الفرد بأدائها إلى الدولة وفقاً لقواعد تشريعية وبصفة نهائية لغرض تغطية النفقات العامة وبدون مقابل"، والضريبة هي: " انتزاع من القطاع الخاص لدعم الحكومة" وبالتالي فان التعريف التقليدي هنا كان ينظر إلى الضريبة كوسيلة لجني الأموال لخزينة الدولة لسداد التزامها دون أن يكون لها أي أهداف أخرى<sup>(1)</sup>.

**ب/ الضريبة وفقاً للمفهوم الحديث:** التعريف الحديث للضريبة هي " استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين وفقاً لقدراتهم التكلفة بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق دخل الدولة"<sup>(2)</sup>، والتعريف الحديث يزيد على التعريف التقليدي في أن سعي الدولة لجني المال من المكلفين ليس هو الهدف الوحيد بل أن هناك أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية أخرى<sup>(3)</sup>

**ثانياً : خصائص الضريبة :** من تعريفات السابقة للضريبة يمكن الوقوف على الخصائص فالضريبة هي اقتطاع مالي تقوم به الدولة حيث تفرض وتدفع جبراً بصفة نهائية و تدفع بلا مقابل ومن اجل تحقيق منفعة عامة وتفرض وفقاً للمقدرة التكلفة للمكلفين و يكون فرضها وإلغائها بموجب نص قانوني.

(1) - عدي عفانة، عادل القطاونة، احمد الجدد ،المحاسبة الضريبية ، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004 ، ص 4-5.

(2) - خالد الخطيب، الضريبة على الدخل (أصول محاسبتها في الأردن)، زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1992، ص 3.

(3) - عدي عفانة وآخرون، مرجع سابق ذكره، ص 6.

## الفصل الأول : مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

أ/ اقتطاع مالي تقوم به الدولة. هذا يعني أن الضريبة هي عبارة عن مبلغ مالي وليس عيني يتم جبايته بواسطة السلطات العامة<sup>(1)</sup>.

ب/ تفرض وتدفع جبرا بصفة فئوية: ليس المكلف حرا في دفع الضريبة وإنما يخضع في ذلك لسلطات الدولة بما لها من حق السيادة على مواطنيها. ويدفعها بصورة فئوية فلا يرد قيمتها لهم<sup>(2)</sup>.

ج/ الضريبة تدفع بلا مقابل ومن أجل تحقيق منفعة عامة: إن المكلف في دفعه للضريبة لا ينتظر أن يحصل على مقابل محدد من الدولة حين دفعها<sup>(3)</sup>. إلا أن ذلك لا ينفي أن يحصل الفرد على المنافع التي تقدمها له المرافق العامة إلا أن هذا الانتفاع لا يحصل عليه باعتباره مكلف بدفع الضريبة وإنما كمواطن<sup>(4)</sup>.

د/ الضريبة تفرض وفقا للمقدرة التكلفة للمكلفين: إن الضريبة تُفرض على شخص قادر على الدفع تبعا لمقدرته المالية، فالضريبة أي تفرض وفقا لمقدرة المكلف وهذا تكريسا لمبدأ العدل في فرض الضريبة التي أقرها المؤسس الدستوري في نص المادة 78 من دستور 2016<sup>(5)</sup>.

هـ/ فرض وإلغاء الضريبة بموجب نص قانوني: أي أنه لا يمكن فرض الضرائب إلا بإصدار القوانين. فالضريبة لها ضوابط محددة لفرضها فلا يمكن فرضها أو تعديلها أو إلغائها إلا بقانون صادر عن السلطة التشريعية<sup>(6)</sup>.

### الفرع الثاني: مبادئ الضريبة وأهدافها:

توجد مجموعة من المبادئ أو القواعد التي ينبغي أن تحكم التنظيم الضريبي التي يجب أن يحترمها المشرع عند سنه للقوانين المتعلقة بها.

(1) - إذ أن الضريبة كانت سابقا تجى عينا مثل الضرائب على المحصولات الزراعية كما هو الحال في الشريعة الإسلامية التي كانت تقسم الضرائب إلى نوعين عشورية وخراجية أنظر هاشم الجعفري، مبادئ المالية العامة والتشريع المالي، الطبعة الثالثة، مطبعة سلمان الأعظمي، بغداد، 1968، ص 77.

(2) - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 17.

(3) - هاشم الجعفري، مرجع سابق ذكره، ص 78.

(4) - طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتاب للطباعة والنشر، بغداد، العراق، 1990، ص 137.

(5) - نصت المادة 78 من الدستور على: "كلّ المواطنين متساوون في أداء الضريبة"، القانون 01/16 المؤرخ في 06 مارس 2016، يتضمن التعديل الدستوري، ج.ر عدد 14 الصادرة في 07 مارس 2016.

(6) - هشام محمد صفوت العمري، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، الطبعة الثانية، مطبعة التعليم العالي، بغداد، العراق، 1988، ص 82.

## الفصل الأول : مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

أولاً: **مبادئ الضريبة** : هناك مبادئ التي ينبغي أن يأخذ أي تنظيم الضريبي حيث اعتمد عليها أي نوع من الضرائب.

أ/: **مبدأ المساواة أو العدالة** : أي التزام الدولة عند فرضها للضريبة، مراعاة تحقيق مبدأ العدالة والمساواة في توزيع الأعباء العامة بينهم، فقد رأى " آدم سميث " أنه يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقاً لمقدرتهم النسبية (الضريبة النسبية)، ومنه يتحدد سعر نسبي للضريبة من دخل الفرد، ومن ثم فإن النسبة المقتطعة من وعاء الضريبة تكون دائماً واحدة، مهما كان مقدار المادة الخاضعة للضريبة.

ب/ **مبدأ الوضوح واليقين**: ومقتضى هذه القاعدة هو أن يكون فرض الضريبة التي يلزم بدفعها المكلف محددة على سبيل اليقين، من دون غموض، من خلال إيضاح موعد الدفع وطريقة ومقدار المبلغ المطلوب دفعه إيضاحاً لا يكشفه أي لبس<sup>(1)</sup>.

ج/ **مبدأ الملائمة**: ويقصد بها تحصيل الضريبة في الوقت والطريقة الأكثر مناسبة لدفعها من قبل الممول وذلك حسب مصدر الدخل وظروفه<sup>(2)</sup>.

د/: **مبدأ الاقتصاد في النفقة**: ويقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأيسر الطرق التي لا تكلف الإدارة الضريبية مبالغ كبيرة، خاصة في ظل الروتين والإجراءات المعقدة مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضريبة ذاتها<sup>(3)</sup>.

**ثانياً: أهداف الضريبة**: تعد الضريبة أحد مظاهر التضامن الاجتماعي الذي يحتم على الفرد تحمل نصيبه من أعباء الدولة دون الإخلال بالتوازن بين المصالح العامة و المصالح الفردية، حيث تعمل الضريبة على تحقيق جملة من الأهداف المالية والاجتماعية والاقتصادية، ويمكن إيجاز هذه الأهداف كما يلي :

أ/: **الأهداف المالية** : يعتبر الهدف المالي من أحد الأهداف الرئيسية و الهامة لأي ضريبة فتأمين إجراءات دائمة من مصادر داخلية لخزينة الدولة ، أحد غايات السلطات الحكومية ، و من هناك نشأت قاعدة "وفرة حصيلة الضرائب"

(1) - طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2008، ص 28 .

(2) - عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، لبنان، 1992، ص 158.

(3) - مرجع سبق ذكره ، ص 156.

## الفصل الأول : مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

أي اتساع مطرح الضريبة بحيث يكون شاملاً لجميع الأشخاص الطبيعيين و الاعتباريين مع الاقتصاد قدر الإمكان في نفقات الجبائية حيث يكون الإيراد الضريبي مرتفعاً<sup>1</sup>.

ب/ **الأهداف الاجتماعية للضريبة** : الأهداف الاجتماعية للضريبة، كثيرة و متنوعة ، و خصوصاً بعد ظهور مفهوم العدالة الاجتماعية و بروز الاتجاهات الحديثة لتوزيع عادل للدخل و الحد من استغلال الطبقات العامة بالإضافة إلى ظهور مفاهيم توزيع العبء الضريبي في المجتمع حسب مستوى الدخل . حيث تعتبر الضريبة وسيلة لإعادة توزيع الدخل و الثروات و لقد حاولت الدول في عصرنا الراهن استخدام الضريبة كوسيلة هامة في تحقيق مجموعة من الغايات الاجتماعية و من أهم هذه الغايات ما يلي :

- توجيه تكتل الثروات في أيدي عدد قليل من أفراد المجتمع ، و يتم ذلك بطرائق متعددة منها قرض ضريبة على الثروات كما هو مطبق في ألمانيا و فرنسا ، و فرض ضرائب عالية على السلع الكمالية ، و عن طريق التصاعد في معدل الضريبة .
- توجيه سياسة النسل في الدولة الراغبة تشجيع النسل كبلدان أوروبا و البلدان الإسكندنافية ، تستخدم الضرائب في الإكثار من عدد السكان وذلك عن طريق تقسيم الضريبة على الدخل إلى أجزاء متساوية بقدر عدد افراد السرة و معاملة كل جزء مستقل سواء من حيث التصاعد أو من حيث الإعفاء ، أو في إعفاء بعض الدخل الفردية الناشئة عن العمل من الضريبة ، بنسبة متصاعدة مع عدد الأولاد ضمن حدود معينة .
- معالجة أزمة السكن : يمكن استخدام الضريبة كوسيلة لحل مشكلة السكن و ذلك بإعفاء راس مال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب لفترة محدودة أو تسمح بالاستهلاك السريع للأدوات و التجهيزات المستخدمة في قطاع الإسكان .
- معالجة بعض الظواهر الاجتماعية : هناك الكثير من الظواهر المنتشرة في المجتمع و تسبب إلى الصحة العامة و صحة الأفراد . و من هذه الظواهر الدخان و الكحول ، يمكن تقوم السلطات العامة بمحاربة هذه الآفات المضرة عن طريق الضرائب و لذلك الفرض ضرائب مرتفعة على صنعها و بيعها ، و يتطابق الأمر على إجازات أعباه و أرباحه المختلفة .

ج/ **الأهداف الاقتصادية** : تعتبر الأهداف الاقتصادية من بين أهم الأهداف الخاصة بالضريبة فهي تثير إنعكاسات على استهلاك و الإنتاج و الادخار و الاستثمار لذلك تقوم الحكومات الضريبية بتوجب سياستها الاقتصادية لحل الأزمات

<sup>1</sup> - خالد الخطيب ، الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية ، عمان ، 2000 ، ص 12-13.

## الفصل الأول : مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

التي تتعرض لها بتشجيع فروع الإنتاج الضرورية و معالجة الكساد و الركود و محاربة التكتل و التمرکز في بعض القطاعات الإنتاجية ، و ذلك كما يلي :

**1- استخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية:** يوجد الكثير من الدول التي استخدمت الضريبة كوسيلة لتشجيع قطاع اقتصادية مثل قطاع السياحة أو الصناعة أو الزراعة فقامت بإعفاء تلك النشاطات من اي ضرائب إما بشكل دائم كما يفعل المشرع الأردني و السوري بإعفاء ايراد الزراعي من اي ضريبة و كما يفعل المشرع الفرنسي ، عندما يعني جزء من إيرادات بعض الصناعات المتطورة من الضريبة<sup>1</sup> . و لقد لجأ إلى هذا الأسلوب الكثير من حكومات البلدان المتطورة عندما ترغب في جذب أسمال الأجنبي من الضرائب مثل ذلك سنغافورة و حتى سويسرا.

**2- استخدام الضريبة لمعالجة الركود الاقتصادي:** إن رخاء و ركود الاقتصاد ، سمة من سمات النظام الاقتصادية المعاصر و لها تأثير سيئ على الاقتصاد الوطني و ذلك يمكن اللجوء إلى الضريبة أو على الأقل بعض أنواع من الضرائب لمعالجة فترات الركود و الانكماش ، حيث يقل الشراء و الاستهلاك و تتكدس المنتجات، تقوم الحكومات بزيادة القوة الشرائية لدى أفراد الشعب من ذوي الدخول المتدنية ، و ذلك بتخفيض معدل ضريبة الدخل في أجزائها الأولى و رفع الإعفاء الضريبي و زيادة الإعفاءات العائلية ، و تخفيض معدلات الضرائب غير المباشرة و خصوصاً تلك المتعلقة بالحاجات الأساسية للمواطنين كالحبز و الحليب و مشتقاته . و هي في فترة الازدهار يمكن استخدام الضريبة على الدخل و على السلع لتخفيض القوة الشرائية عند الأفراد و كبح الإنفاق الخاص ، و تخفيض الضرائب على رأس المال و الادخار لتعطي دفعاً للمشاريع الإنتاجية من أجل زيادة و انخفاض الأسعار و هذه الإجراءات يجب أ، تكون ضمن سياسة اقتصادية متكاملة و ليست إجراءات ضريبية منعزلة .

**3- يمكن استخدام الضريبة كوسيلة لمحاربة التمرکز الاقتصادي:** و ذلك عن طريق فرض ضرائب خاصة على اندماج الشركات التي تتجه نحو التمرکز ، و ذلك عن طريق ضرائب خاصة تفرض على كل مرحلة من مراحل الإنتاج في الشركات المتجهة نحو التكتل ، مما يزيد من تكلفة السلعة المنتجة ، و نجد بالتالي من ظاهرة التمرکز و التكتل في النشاط الاقتصادي .

<sup>1</sup> - خالد شحادة الخطيب ، أحمد زهير شامية ، أسس المالية العامة ، الطبعة الثانية، دار وائل ، الأردن ، 2007 ، ص 140.

## الفصل الأول : مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

4- استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار و الادخار : و يتم ذلك عندما تعفى الدولة عائدات سندات التنمية التي تصدرها من أي لتشجيع شراء مثل هذه السندات أو تخفيض الضريبة على الودائع في صناديق الادخار أو أي استثمار مالي يدعم الاقتصاد الوطني .

### الفرع الثالث : انواع الضرائب :

تنقسم الضرائب إلى عدة أنواع، ولكل نوع خصوصيته، حيث أن الدولة تطبق أنواعا مختلفة من الضرائب وفق شروط محددة في القانون الضريبي، ويتوقف اختيار نوع محدد من الأنواع على أوضاع المجتمع الاجتماعية والسياسية والاقتصادية.

أولاً: من حيث تحمل عبء الضريبة: توجد نوعين من حيث تحمل عبء الضريبة<sup>(1)</sup>:

أ/ الضرائب المباشرة: قد تفسر الضرائب المباشرة على أساس أنها تحصل بشكل مباشر من المكلفين دون وجود حلقات وسيطة لنقل أعباء الضريبة من مكلف إلى آخر.

ب/الضرائب غير المباشرة: وهي عكس الضرائب المباشرة كون العبء الضريبي فيها ينتقل من المكلفين بها قانوناً إلى المستهلك الأخير، ويلعب المكلف قانونياً دور الوسيط بين الخريزة والمستهلك<sup>(2)</sup>.

ثانياً: من حيث المادة الخاضعة للضريبة: هي ضرائب على الرؤوس وضرائب على الأموال :

أ/ ضرائب على الرؤوس: تجعل من الشخص نفسه وعاءً للضريبة بغض النظر عما يمتلكه من أموال فالوجود الإنساني هو أساس فرض الضريبة والمادة الخاضعة لها<sup>(3)</sup>.

ب/الضرائب على الأموال: تنصب الضريبة على ما يملكه الفرد من أموال داخل المجتمع ممثلة في رأسماله أو دخله وأخذت في ذلك أشكالاً عديدة من حيث تحديد الوعاء الخاضع للضريبة والواقعة المنشأة له<sup>(4)</sup>.

ثالثاً: من حيث الواقعة المنشأة للضريبة: نجد واقعة تملك رأس المال، واقعة الإنتاج ، واقعة الاستهلاك ،واقعة تحقق الدخل:

(1) - محمد البناء، اقتصاديات المالية العامة ، الدار الجامعية، مصر، 2009 ، ص 160.

(2) - وليد زكريا صيام ، حسام الدين مصطفى الخدّاش ، وائل عودة العكّنة ، مروان عبد الوهاب خياطة، الضرائب ومحاسبتها، طبعة ثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ودار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997.

(3) - سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب الحشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 63.

(4) - مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، د.س.ن.، ص 10 .

## الفصل الأول : مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

أ/ واقعة تملك رأس المال: بمعنى انتقال رأس المال من شخص لآخر يترتب عنه تكليف ضريبي ، فمثلا انتقال المال من المالك إلى الوارث يجعل هذا الأخير خاضع للضريبة على رأس المال<sup>(1)</sup>.

ب/: واقعة الإنتاج: تفرض على المنتجات الطبيعية أو الصناعية ويطلق عليها، وقد تفرض في أي مرحلة من مراحل التصنيع أو الإنتاج حيث يقوم بدفعها المنتج ويضيف قيمة الضريبة إلى سعر بيع الوحدة للمستهلك<sup>(2)</sup>.

ج/: واقعة الاستهلاك: تفرض بمناسبة استعمال الفرد لدخله للحصول على السلع والخدمات التي يحتاج إليها<sup>(3)</sup>.

د/: واقعة تحقق الدخل: ينشأ الالتزام بدفع الضريبة بمجرد تحقق الدخل والمعروف أن مصدر الدخل مثل: العمل - رأس المال - العمل ورأس المال معا،<sup>(4)</sup>.

رابعا: من حيث وعاء الضريبة: يوجد نوعين من الضرائب هما ضريبة واحدة وضرائب متعددة :

أ/: ضريبة واحدة: ويقصد بنظام الضريبة الواحدة أن يقتصر الأمر على فرض ضريبة واحدة فقط أو أن تفرض ضريبة رئيسية والى جوارها بعض الضرائب الأخرى قليلة الأهمية<sup>(5)</sup>.

ب/: ضرائب متعددة: في نظام الضرائب المتعددة يتم فرض أكثر من ضريبة أساسية واحدة على أنواع متعددة من الدخول والأموال، وكلما زادت حاجة الدولة إلى المال، تزداد أنواع الضرائب<sup>(6)</sup>.

خامسا: من حيث السعر: نجد ضرائب نسبية وأخرى تصاعدية:

أ/: الضريبة النسبية: يكون فيها سعر الضريبة ثابتا من وعاء الضريبة ولا يتغير مهما تغيرت قيمة المبالغ الخاضعة للضريبة، فالضريبة تدفع بالمعدل نفسه سواء كان الوعاء كبيرا أم صغيرا وسواء كان المكلف فقيرا أم غنيا،<sup>(7)</sup>.

(1) - رضا خلاصي ، النظام الجبائي الجزائري الحديث، جزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 19.

(2) - عبد الناصر نور، نائل حسن عدس، عليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، الطبعة السابعة، دار المسيرة، الأردن، 2008، ص 19.

(3) - محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص 111 .

(4) - المرجع سبق ذكره، ص 89.

(5) - حسين مصطفى حسين، مرجع سبق ذكره، ص 62.

(6) - خالد شحادة الخطيب وآخرون ، أسس المالية العامة، مرجع سابق، ص 163.

(7) - مرجع سبق ذكره، ص 181.

## الفصل الأول : مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

ب/: الضريبة تصاعديّة: ويقصد بها فرض معدلات مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة لها والعكس صحيح أي تزداد الحصيلة الضريبية التصاعديّة بنسبة أكبر من زيادة قيمة المادة الخاضعة لها<sup>(1)</sup>. بحيث يرتفع سعر الضريبة بارتفاع قيمة المادة الخاضعة للضريبة والعكس صحيح<sup>(2)</sup>.

### المطلب الثاني : مفهوم التهرب الضريبي

إذا كان المكلف يعد الضريبة أمّا فريضة مالية يدفعها الملزم جبراً إلى الدولة وفق ما تقتضيها القوانين، فإنه عادة ما يلجأ إلى التملص منها عن طريق ارتكابه للتهرب الضريبي كرد فعل طبيعي على آثار التي تخلفها للمكلف من إنقاص من ذمته المالية الضريبة، وأمام الغموض الذي يعتري مفهوم التهرب الضريبي وعدم معرفة الأسباب الحقيقية والفعليّة التي تؤدي بشكل مباشر إلى استفحال، هذه الظاهرة، سنعالج في هذا المطلب تعريف تعريف الغش الضريبي (الفرع الأول)، ثم نتكلم عن تعريف التهرب الضريبي (الفرع الثاني)، وفي آخر هذا المطلب نتطرق لتفرقة بين الغش و التهرب الضريبي (الفرع الثالث).

### الفرع الأول :تعريف الغش الضريبي\_ :هناك عدة تعريفات للغش الضريبي نذكر منها :

أولاً: التعريف الأول: يقصد بالغش الضريبي " تلك السلوكات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة وهذا خارج إطار القانون، أي أنّها كل الممارسات غير مشروعة"<sup>3</sup>.

ثانياً: التعريف الثاني: وعرف الغش أيضاً بأنه : "يعتبر التهرب الضريبي عمدي وانتهاك إرادي لروح القانون عن طريق استخدام طرق غير مشروعة، وله نماذج متعددة كالامتناع عن تقديم التصريحات بالمداخيل، تقديم تصريح ناقص أو كاذب، إعداد قيود وسجلات مزيفة"<sup>4</sup>.

واختلاف الأساليب التي يعتمد عليها كل مكلف للتهرب من تأدية الضرائب المرتبة عليه، نذكر منها<sup>5</sup> :

(1) - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، 1979، ص 230.

(2) - عبد الواحد السيد عطية، مبادئ و اقتصاديات المالية العامة، جامعة عين شمس، دار النهضة العربية، القاهرة سنة 2000، ص 752.

3 - محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية و الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 170.

4 - خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير الشامية، أسس المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 216.

5 - المرجع السابق ذكره، ص 216-217.

## الفصل الأول : مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

- فقد يعتمد المكلف إلى كتم عمله عن الدولة أو بمتنع عن تقديم التصريح المطلوب منه أو يقدم تصريحاً مزيفاً بمسندات مزورة عن حقيقة أرباحه، فيخفي بعض أوجه نشاطاته، أو يزيد من قيمة تكاليف الدخل القابلة للتزليل الضريبي أو يستعين ببعض القوانين التي تساعد على إخفاء حقيقة أرباحه<sup>1</sup>.
- عندما يقوم المكلف بمخالفة الأحكام القانونية، سلك طرق الغش والاحتيال مرتكباً بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون و من أسئلة الغش.
- عدم تقديم المكلف تصريحاً ضريبياً عن النشاط الخاضع للضريبة ومعتمداً في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه. يعتمد على نقل نشاطه من جهة إلى أخرى ويتحقق هذا الأمر بسبب ضعف الوسائل التي تتبعها الدوائر المالية في حق المكلفين و في مثل هذه الحالة يكون التهرب شبه تام.
- أن يقوم المكلف بتقديم تصريح ضريبي غير صحيح بحيث لا يتضمن جميع نشاطاته، أو لا يرفق معه جميع البيانات والوثائق المؤيدة لم هو مسجل ضمن تصريح الضريبي، أو يقوم بإرفاق تصريح البيانات والوثائق الغير صحيحة ، وهو يهدف إلى التخلص من دفع الضريبة أو قد لا يدرج بعض إيرادات متعمداً تخفيض قيمة الضريبة المترتبة عليها.
- عدم دفع الضريبة المترتبة على المكلف، وذلك عندما يهرب المكلف خارج البلاد، وبالتالي يصعب على السلطات تحصيل الضريبة المترتبة عليه.

### الفرع الثاني : تعريف التهرب الضريبي :

قد اختلفت التعريف المقدمة من قبل الباحثين للتهرب الضريبي، حيث عرفه كل سبب وجهة نظره، فمنهم من ينظر إلى التهرب الضريبي على أنه ظاهرة اقتصادية، وتتهم يرى ذلك خاطئ ويؤكد على وجوب اعتباره ظاهرة قانونية يراد به التحايل على القانون، ولذلك ليس من السهل تعريفه تعريفاً دقيقاً لذلك ليس من السهل تعريفه تعريفاً دقيقاً، ومن خلال هذا المطلب سوف نتطرق لمختلف هذه التعاريف :

**أولاً: التعريف الأول:** عرف التهرب الضريبي بأنه " هو عملية التي يقوم بها الممول من أجل تخفيض الضريبة المستحقة عليه، إما بصورة كلية أو جزئية من خلال إخفاء بعض عناصر المادة الخاضعة للضريبة، فهي عملية غير قانونية، يتعرض من يقوم بها إلى مسائل قانونية، وينجم عنها آثار سلبية على الحصيلة الضريبية<sup>2</sup> " .

<sup>1</sup> - مجدي محفوظ ، علم المالية العامة و التشريع المالي و الضريبي، ديوان النشر ، لبنان ، طبعة الرابعة ، 2004 ، ص 379 .

<sup>2</sup> - سعيد عبد العزيز عثمان ، شكري رجب العثماوي، اقتصاديات الضرائب ، الدار الجامعية 2017 ، ص 153 .

## الفصل الأول : مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

ثانياً: **التعريف الثاني:** عرف التهرب الضريبي أيضاً بأنه " : إن التهرب الضريبي هو عدم اقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية ، أو من خلال استخدام وسائل مشروعنة أو غير مشروعنة للإفلات من دفع الضريبة، وينجم عنه آثار سيئة للخرينة العامة ، لكونه يقلل من حصيلة الضرائب"<sup>1</sup> .

ثالثاً: **التعريف الثالث:** و تم تعريف التهرب الضريبي أيضاً بأنه " يقصد بالتهرب الضريبي أن يتخلص المكلف من الالتزام بدفع الضريبة بوسائل مختلفة قد تكون مشروعنة وقد تكون غير مشروعنة "<sup>2</sup> .

رابعاً: **التعريف الرابع**"و عرفت كذلك بأنه : هو إمكانية تخلف المكلف من دفع الضريبة سواء كان ذلك كلياً أو جزئياً بطرق و وسائل تضمن له التخلص من دفع التزاماته ويؤدي هذا التصرف لعدم تحقيق الاهداف القاعدية والاساسية للضريبة والمتمثلة في تغذية الخزينة بإيرادات كافية لتغطية النفقات العامة " <sup>3</sup> .

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن التهرب الضريبي هو "تلك الأعمال والأفعال المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة للتخلص بصفة جزئية أو كلية من الضريبة المفروضة."

### الفرع الثالث : التفرقة بين الغش و التهرب الضريبي:

التهرب الضريبي ما هو الا شكل للغش الضريبي، فالغش وفقاً لهذا الاتجاه وعلى عكس الاتجاه الأول هو الجنس بينما التهرب الضريبي الدولي هو النوع ، فأصحاب هذا الاتجاه يرون أن هناك نوعين من الغش، غش على الصعيد الدولي وهذا الأخير هو الذي يمثل التهرب الضريبي ، وبذلك وفقاً لهذا الاتجاه لا يوجد قهر داخلي ولا يوجد غش ضريبي دولي ، التهرب الضريبي وفقاً لهذا الاتجاه دائماً ما يحتوي على عنصر دولي اما الغش فلا يتعدى الحدود الوطنية ويخضع للسيادة الضريبية.

تميز التهرب و الغش الضريبي على اساس فكرة الشرعية، فالتهرب يكون شرعياً او قانونياً ، اما الغش فغير شرعي او قانوني ، وبصورة أوضح فان المكلف في التهرب الضريبي يتجنب الخاضع للضريبة دون ان يقوم باي سلوك او تصرف يمثل انتهاكاً للقانون ، ويأخذ هذا السلوك صوراً مختلفة فقد يكون امتناعاً بمعنى ان المكلف لا يقوم باي عمل او تصرف يجعله خاضعاً للضريبة ، فتصرفه ينطوي على سلوك سلبى يجنبه الخضوع لأي ضريبة او قد يتخذ

<sup>1</sup> - خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير الشامية، أسس المالية ، المرجع سابق ذكره، ص 215 .

<sup>2</sup> - عبد الناصر نور ، نائل حسين عدس ، الضرائب و محاسبتها ، دار المسيرة ، الطبعة الأولى ، 2003 ، ص 324.

<sup>3</sup> - حيازة عبد الله ، أساسيات في الاقتصاد المالية العامة ، مؤسسة شباب الجامعة ، 2009 ، ص 158 .

## الفصل الأول : مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

صورة حرية الادارة للفرد كونه حقا مشروعاً ، و قد يتخذ صورة التحايل الشرعي حيث يلجأ الى اتباع اجراءات شرعية لتحقيق عن الضريبة او اسقاطه و هذا ما يسمى بالتهرب الضريبي الشرعي .

يتضح من خلال مفهوم التهرب والغش الضريبيين أنهما ظاهرتان تتشابهان في عدة نقاط تكمن فيما يلي :  
بممارسة من طرف المكلفين بالضريبة سواء كانوا طبيعيين أو معنويين ما عدا من تصريح خبائهم من طرف الغير كإجراء مثلاً. لهما هدف مشترك و هو التخلص من دفع الضريبة بصفة كلية أو جزئية .  
أما الاختلاف فيكمن في أن: التهرب الضريبي يعتبر أسلوب شرعي أي أن المكلف يسعى إلى التخلص من دفع الضريبة دون المساس بالقواعد والنصوص التشريعية من خلال استعمال الثغرات القانونية، أما الغش الضريبي فهو أسلوب غير شرعي يتضمن مخالفة الأحكام والتشريعات الضريبية .

### المطلب الثالث : أركان التهرب الضريبي

إن المشرع ركز جل اهتمامه على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي من خلال الحد منها عن طريق تجريمها، فوضع عدة قوانين لردع مرتكبيها. فاعتبرها جريمة من خلال وضع أركان التي يجب توفر لمتابعة هذه الجريمة والعقوبات المقررة لها ونظراً لأهمية أركان الجريمة التهرب الضريبي فقد قسمنا هذا المطلب إلى ثلاثة فروع كما يلي: في الفرع الأول سنتطرق للركن الشرعي للجريمة التهرب الضريبي (الفرع الأول)، ثم سنتكلم عن الركن المادي للتهرب الضريبي (الفرع الثاني)، وفي آخر هذا المطلب سنتكلم عن الركن المعنوي للجريمة التهرب الضريبية (الفرع الثالث).

#### الفرع الأول : الركن الشرعي لجريمة التهرب الضريبي:

يتكوّن الركن الشرعي من النصوص القانونية التي توضح أن فعلاً معيناً يعتبر فعلاً مخالفاً للقانون الضريبي، فيمنع ارتكاب الجرائم الضريبية باعتبار أن الضريبة هي السلاح الذي يخدم السياسة الاجتماعية والاقتصادية للدولة<sup>(1)</sup>. ونجد الركن الشرعي في قوانين الضريبة بكل أنواعها :

أولاً : قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الضرائب غير المباشرة: ما جاءت به المواد 304، ، 303، 306، . و أهم المواد التي يحتوي عليها قانون الضرائب المباشرة أهمها المواد: ،524، 533،530

(1) - ياقوت او هيب بن سالم، الغش الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية الحقوق، 2003/2002، ص32.

## الفصل الأول : مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

ثانيا : قانون الرسوم على رقم الأعمال<sup>(1)</sup>: أهم المواد هي : 59 ، 115 ، 120 ، 122. وقانون التسجيل<sup>(2)</sup> : أهم المواد التي تكلمت عن الجريمة التهرب الضريبي كانت في المواد: 98 ، 113 ، 119 ، أما قانون الطابع<sup>(3)</sup>: نصت المواد 19، 18، 10، 9، 33، 34 على أهم الجرائم الضريبية

ثالثا: قانون الإجراءات الجبائية<sup>(4)</sup>: أُسْتُحْدِثَ هذا القانون في قانون المالية لسنة 2002، هذا القانون يعد مصرا تشريعيًا تحدد فيه الجرائم التهرب الضريبي بكافة أشكاله حيث يعد قانون يتضمن جميع الإجراءات التي تحكم الضريبة من قرضها و تحصيلها .

رابعا: الاتفاقيات الدولية: بالإضافة للقوانين السابقة هناك اتفاقيات دولية هدفها محاربة الجريمة الضريبية، وقد صادقت الجزائر على عدة اتفاقيات جبائية، ليس فقط لتفادي الازدواج الضريبي على المستوى الدولي، وإنما أيضا لمكافحة الجريمة الضريبية على المستوى الدولي، من خلال تبادل المعلومات الضريبية حول المكلفين بين الدول المتعاقدة، والمساعدة المتبادلة في تحصيل الضرائب.

### الفرع الثاني : الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي:

فالركن المادي يمثل صلب كل جريمة لأن الشارع لا يجرم على مجرد التفكير في الجريمة أو على مجرد الدوافع و النزاعات النفسية الخالصة وإنما يستلزم أن تظهر تلك النزاعات والعوامل النفسية في صورة واقعة مادية هي الواقعة الإجرامية ، فالمشرع لا يستطيع أن يرى أعماق نفوس البشر ويفتش في تفكيرهم المجرد ليعاقبهم على ذلك . دون أن يتخذ هذا التفكير، وتلك العوامل النفسية مظهرا ماديا<sup>(5)</sup> . ويأخذ الركن المادي في هذه الجريمة صور حيث يستخدم طرق تدليسيه ووسائل مختلفة قصد التقليص من الأساس الخاضع للضريبة و من بين الوسائل المادية :

ü الإخلال بواجب الإقرارات الضريبية

ü مسك محاسبة مزيفة و بأخطاء متعمدة و متكررة.

ü استخدام فواتير مزورة و غير صحيحة.

(1) - قانون الرسوم على رقم الأعمال ، يتضمن هذا القانون الرسم على القيمة المضافة مينا مجال تطبيقها والإجراءات الخاصة بها .الأمر رقم 76- 102 ، مرجع سابق.

(2) - قانون التسجيل، ينظم هذا القانون الحقوق الجبائية الواجب دفعها عند نقل الملكية أو مختلف الحقوق العينية، ومعدلاتها ونسب تطبيقها الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الأمر رقم 105/76 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل ج.ر عدد 81 الصادرة في 18 ديسمبر 1977، المعدل والمتمم .

(3) - قانون الطابع ينظم الحقوق المتعلقة بالحقوق الخاصة بالوثائق الإدارية، الاتفاقيات. الصادرة بالأمر رقم 76-103 ، مرجع سابق.

(4) - قانون 01 - 21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج.ر عدد 79 الصادر في 23 ديسمبر 2001. والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية معدل ومتمم.

(5) - عادل محمد فريد قورة ، محاضرات في قانون العقوبات -القسم العام، الجريمة-، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية، 1994 ، الجزائر ، ص103.

## الفصل الأول : مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

### الفرع الثالث: الركن المعنوي لجريمة التهرب الضريبي:

يتمثل هذا الركن في عنصر القصد للتهرب الضريبي وذلك بمخالفة قوانين واشحة ومريجة، غير ان اليات هذه النية تبقى صعبة بالنسبة للإدارة الجبائية لأنها تفترض توفر النية الحسنة لدى اغلب المكلفين بالضريبة ، فينبغي لوجود جريمة التهرب الضريبي ضرورة توافر القصد الجنائي لدى المكلف، وليس في ذلك صعوبة في جريمة التهرب أو الامتناع. أما بالنسبة للجرائم الأخرى كجريمة عدم تقديم لإقرار الضريبي أو الامتناع عن تقديم الدفاتر والمستندات، هذه الجرائم من جرائم السلوك المجرد التي تقع بمجرد ارتكاب الفعل دون البحث عن توافر القصد الجنائي أو عدم توفره على العموم و قد اوجب المشرع في هذا الركن توفر نوعين من هذا القصد قصد عام و قصد خاص. و القصد العام و يفترض علم المكلف فعلا بارتكابه الاحتيال قصد التخلص من الضريبة والقصد الخاص يفترض فيه ان يتجه المكلف الى التخلص من الجريمة كلها او بعضها، اي حرمان الادارة من الحصول على حقها.

### المبحث الثاني : اسباب و طرق قياس التهرب الضريبي

إذا كان السبب في التهرب الضريبي هو رغبة المكلف في الاحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها للدولة، فالضريبة تمثل عبئا على المكلف بها، يدفعه إلى محاولة التخلص منها لعدم وجود مقابل خاص يعود عليه مباشرة منها، كما أن إحساسه بثقل عبئها، وبصورة خاصة، عندما يكون محملا بالعديد من الضرائب أو عندما تكون أسعارها مرتفعة (المطلب الأول) فتجعله يسعى بكل الطرق إلى محاولة التخلص منها (المطلب الثاني). ولتشخيص هذه الظاهرة يجب قياس حجمها وتحديد ، فقياس حجم التهرب الضريبي بالأرقام وبشكل دقيق تعتبر مستحيلة وصعبة التحقيق من الناحية العملية(المطلب الثالث).

### المطلب الأول : أسباب التهرب الضريبي:

فأسباب والدوافع المسؤولة عن التهرب الضريبي هي كثيرة، فالعوامل التي تساعد على التهرب الضريبي عديدة و متنوعة لا يمكن حصرها و هي تختلف من دولة إلى أخرى حسب الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ، فتعدد المتهربين من الضريبة و المجالات التي يقع فيها التهرب يؤدي إلى تعدد الأسباب والعوامل المؤدية إلى ذلك، و من بين هذه الاسباب ما يلي :

## الفصل الأول : مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

### الفرع الأول :الاسباب التشريعية :

تعتبر الأسباب التشريعية من أهم أسباب التهرب الضريبي، ويرجع ذلك إما إلى نقص في التشريع الضريبي ، وعدم إحكام صياغاته، واحتوائه على ثغرات ينفذ منها المكلفون، ليتخلصوا من دفع الضريبة، وربما يرجع ذلك إلى عدم دقة التشريعات الضريبية. فالتشريعات الضريبية لا تخلو من العيوب والثغرات التي ساهمت في نشأة وانتشار الجريمة التهرب الضريبي<sup>(1)</sup>. وتعقيد التشريع الضريبي عامل مهم أيضاً في التهرب الضريبي كالإعفاءات والتخفيضات والإضافات التي يتضمنها التشريع الضريبي و التي تخلق مشكلات للدوائر المالية و تزيد من احتمال التهرب.

### الفرع الثاني : أسعار الضرائب (معدلاتها):

من بين الأسباب التي تدفع إلى التهرب الضريبي ، هو ارتفاع الضرائب مما يؤدي إلى شعور المكلف بان الضريبة تقتطع جزء كبير من دخله الأمر الذي يترتب عليه كفاية ما تبقى له لحاجياته الضرورية. وبالتالي فالتهرب يختلف بالنسبة لكل ضريبة بحسب ارتفاع معدلها، فالضرائب ذات المعدلات العالية تدفع المكلفين بها للتخلص منها بأي طريقة.

### الفرع الثالث :عدم المساواة في التطبيق:

قد تكون الضريبة عادلة من الجهة القانونية كما أرادها المشرع المالي ، ولكن توجهها صعوبات في التطبيق تحد من هذه العدالة المرجوة ، و أيضاً تضعف الثقة العامة بعدالة الضريبة، و تعتبر من أحد أسباب التهرب الضريبي. فشعور المكلف بعدم عدالة النظام الجبائي يؤدي به لانعدام الثقة في الدولة مما يدفعه لارتكاب الجريمة الضريبية<sup>(2)</sup>.

### الفرع الرابع :تعقيد الإجراءات الإدارية :

و يظهر هذا شكل خاص في البلدان النامية حيث الإجراءات الكثيرة والمعقدة تدفع المكلفين إلى التهرب من دفع الضرائب المترتبة عليهم.

(1) - عنتر سليمان، دور الرقابة الجبائية في تحسين المعلومات المحاسبية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي)، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، كلية

العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، 2012، ص 77.

(2) - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2011-2012، ص119. والعدالة الجبائية كما رأينا سابقا هو التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع دون تفضيل فئة معينة على غيرها إلا لوجود أسباب موضوعية مثل إعفاء ذوي الدخل المنخفض من الضريبة.

## الفصل الأول : مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

### الفرع الخامس : ضعف الوعي الضريبي:

يعد الوعي الضريبي من الأسباب الرئيسية للتهرب الضريبي، فكلما ارتفع الوعي الضريبي لدى المكلفين ضعف الدافع على التهرب ، و العكس أي كلما كان الوعي الضريبي لدى المكلفين ضعيفاً كان الباعث النفسي على التهرب قوياً و سادة كراهية الضريبة.

### الفرع السادس : قصور الإعفاءات الضريبية:

تقرر معظم التشريعات الضريبية إعفاءات من الضريبة، كإعفاءات العائلية وإعفاءات الدخل ... إلخ ، فإذا كانت هذه الإعفاءات عادلة ، تحد من الرغبة في التهرب الضريبي بينما لم تكن هذه الإعفاءات متناسب مع العوامل التي تبررها ازدادت الرغبة في التهرب من الضريبة.

### الفرع السابع : ارتفاع العبء الضريب:

ويرتبط هذا السبب بالحالة الاقتصادي السائدة وبالنظيم الضريبية المطبقة، ومعرفة أن العبء الضريبي هو نسبة جملة الضرائب المفروضة على المكلف إلى صلفي دخله، وبالتالي إن قدرة المواطن على تحمل الضريبة متوقف على دخله، فإذا زاد العبء الضريبي قليلاً بنسبة أكثر من زيادة الدخل للمكلف الأمر الذي يشجع على التهرب الضريبي ، و بالعكس إذا كان العبء الضريبي قليلاً نسبياً فإن بواعث التهرب تكون محدودة .

### الفرع الثامن: الهيكل الضريبي:

إن الهيكل الضريبي لبلد ما مكون من التشريع الضريبي المتضمن عدد الضرائب المطبقة ، وتوزيع الضرائب من مباشرة و غير مباشرة ..... إلخ فالنظام الضريبي الذي يركز على الضرائب النوعية ، وما يتطلبه من تقديم مجموعة من التصريجات يقدمها المكلف ، بالإضافة إلى العديد من المعادلات الضريبي ، كل هذه العوامل عبارة عن ثغرات يستفيد منها المكلف للتهرب الضريبي ، كما هو حادث في أغلب البلدان النامية .

### الفرع التاسع: الهيكل الاداري:

تعتبر الإدارة الضريبية الأداة التنفيذية للضرائب المطبقة ، كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة و النزهة سهلت التهرب الضريبي ، و هذا لاحظ في الكثير في البلدان النامية ، حيث يوجد نقص في اليدي العاملة الفنية ، و نقص في الخبرة للعاملين في الإدارة مما يؤدي إلى المغالاة في تقدير الضرائب ، أو باقل من قيمتها الحقيقية ، مما يترتب عليه آثار معنوية تشجع المكلفين على التهرب .

## الفصل الأول : مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

### المطلب الثاني : طرق التهرب الضريبي

تختلف أشكال التهرب الضريبي باختلاف النشاط الاقتصادي و كذا باختلاف نوعية الضرائب المطبقة، وقد أدى التطور التكنولوجي والعلمي إلى تطور طرق التهرب الضريبي، و من ابرز هذه الطرق في هذا المجال نجد:

#### الفرع الأول التهرب عن طريق العمليات المحاسبية:

تتميز أغلب النظم الضريبية بانها أنظمة تصريحية تعتمد على تصريحات المكلفين بالضريبة بالحقوق الواجبة الدفع للخزينة العمومية ، و بذلك يمكنهم التهرب من دفعها وذلك باستعمال طرق محاسبية إما بتضخيم التكاليف أو تخفيض الإيرادات.

**أولاً/تضخيم التكاليف :** يمكن للمكلف التهرب عن طريق تقليص الوعاء الضريبي بتضخيم التكاليف وذلك باستعمال التقنيات التالية:

**أ-تقنية الاهتلاكات :** يقصد بها النقص التدريجي الذي يصيب الاستثمارات الثابتة لدى المؤسسة مع مرور الزمن ويعتبر من الناحية المحاسبية عبئاً ويتم خصمه في شكل تكاليف بالشكل التالي:

- أن تكون الاهتلاكات تخص الأصول الثابتة للمؤسسة.

- أن يتم تسجيل الاهتلاك محاسبياً.

- أن لا يتجاوز مبلغ الاهتلاكات السنوية مبلغ اقتناء الاصول الثابتة.

**ب - النفقات والمصاريف الغير مبررة:** يلجأ المكلف إلى تسجيل النفقات الشخصية للممتملكي أو مسيري الشركة ضمن التكاليف التي يتم خصمها من الربح الإجمالي أو اللجوء إلى تسجيل النفقات الشخصية غير قابلة للخصم ضمن المحاسبة العامة، كإدراج إصلاح السيارات الشخصية أو ترميم المباني الخاصة وبذلك يتم تضخيم النفقات والتي تعتبر غير مبررة لنشاط المؤسسة<sup>1</sup>.

**ت -المستخدمين الوهميين :** يلجأ المكلف بالضريبة إلى تسجيل أجور ورواتب مستخدمين وهميين لا وجود لهم في أرض الواقع قصد تضخيم الكتلة الأجرية التي تخصم من الربح الخاضع للضريبة مما يؤدي إلى تخفيض مبلغ الضريبة واجبة الاداء.

**ثانياً/تخفيض الإيرادات :** تعد هذه الطريقة الأكثر استعمالاً من طرف المكلفين للتخلص من دفع الضريبة بصفة كلية أو جزئية ، ويتم ذلك بتسجيل قيمة المبيعات باقل من قيمتها الحقيقية كأن يقوم الأطباء و المحامون بعد التصريح

<sup>1</sup> - طيبي إيمان، بلحمر فتيحة ، حجابي خدوج ، فعالية الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، رسالة ماجستير ، جامعة أدرار ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و العلوم التسيير ، 2013-2014 ، ص 19 .

## الفصل الأول : مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

بالعدد الحقيقي للمرضى أو القضايا و ذلك لصعوبة تحديد أتعابهم الحقيقية ، أو كأن يقوم التجار بتخفيض إيراداتهم عن طريقة البيع نقدًا و بدون فواتير مما لا يترك أي اثر للعملية.

### الفرع الثاني : التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية :

وهنا نميز بين طريقتين من التهرب كما يلي:

**أولاً /التهرب عن طريق العمليات القانونية :** ويقصد به استغلال الثغرات الموجودة في القانون وذلك بالاستعانة بأصحاب الخبرة لاستنباط طرق التحايل ، ويتجلى ذلك في إيجاد و ضعيات قانونية مخالفة للوضع القانونية الحقيقية وبالتالي لا يستطيع المشرع الجبائي فرض عقوبات على مرتكبي هذه العمليات كأن يقوم المكلف بتزييف وضعية النشاط الاستثماري من خلال الادعاء بأنه نشاط في إطار الوكالة الوطنية لدعم الاستثمار ليستفيد من الحوافز الضريبية والاعفاءات ثم يقوم بالتنازل عن هذه الاستثمارات ليتخلص من الضريبة المترتبة عليه.

**ثانياً /التهرب عن طريق العمليات المادية :** ويقصد به التهرب عن طريق تغير المكلف لواقعة مادية بطريقة غير قانونية و يتمثل هذا التغيير في إخفاء و عدم التصريح بالمواد أو المنتجات أو الأرباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي و ينقسم إلى قسمين :

أ-الإخفاء الجزئي : وذلك من خلال عدة طرق كالبيع و الشراء من دون فواتير في جزء من النشاط ، التصريح بكميات اقل من المواد المستعملة في الإنتاج أو التحويل المباشر للأموال العقارية دون التصريح بها.

ب – الإخفاء الكلي : يقوم المكلف في هذه الحالة بإخفاء نشاطه كلياً عن طريق إنشاء فروع أو وحدات لنشاطه دون التصريح بها للإدارة الجبائية المختصة إقليمياً وتستعمل هذه الطريقة عادة في المناطق النائية والمعزولة و هي ناتجة عن ضعف الرقابة و نقص الإمكانيات المادية لدى الإدارة الجبائية.

### المطلب الثالث : طرق قياس التهرب الضريبي

إن من الصعب قياس حجم التهرب الضريبي، وذلك لطبيعته الضريبية، حيث لا توجد طرق قياس دقيقة ، إنما بعض المناهج المقترحة على الأقل لمعرفة حجمه ومدى تأثيره على الخزينة العمومية، من بين هذه المناهج ما يلي:

## الفصل الأول : مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

### الفرع الأول : القياس عن طريق قدرة الأداء الضريبية:

نستطيع تعريف قدرة الأداء الضريبية على أنها مجموعة الإيرادات التي يتم تحصيلها من الممولين التابعين للدولة ، ويمكن التمييز بين قدرة الأداء الضريبية الحقيقية وقدرة الأداء الضريبية النظرية ، فقدرة الأداء الضريبية النظرية هي مجموعة الإيرادات التي تحصلها إدارة الضرائب إذا دفع كل المكلفين الضرائب المستحقة عليهم ، أما قدرة الأداء الجبائية الحقيقية، وتسمى أيضاً الفعلية، فهي قيمة مجموعة الإيرادات التي يتم تحصيلها من طرف السلطات المختصة فعلا، وبذلك نستطيع استعمال قدرة الأداء الجبائية في تقدير التهرب الضريبي، وذلك عن طريق إيجاد الفرق بين قدرة الأداء الجبائية النظرية وقدرة الأداء الجبائية الحقيقية<sup>1</sup>.

**التهرب الضريبي = قدرة الأداء الجبائية النظرية - قدرة الأداء الجبائية الحقيقية**

وقد وجه لهذه الطريقة الانتقاد بأنها تصلح فقط لمؤشر على وجود التهرب الضريبي وليس لقياسه إحصائياً، لأن الفروق الناجمة من المقارنة المشار إليها لا يمكن اعتبارها تهرباً ضريبياً فحسب، حيث أن هذه الفروق ترجع في حقيقتها إلى أسباب أخرى غير التهرب. كان تكون التقديرات المحسوبة لا تدخل ضمن الإعفاءات الضريبية المقررة بنص القانون بالرغم من أن هذه الإعفاءات تشكل فارقاً ملاحظاً بين الحصيلة المفترض تجميعها وتلك المحصلة في الواقع<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني : التقدير عن طريق البيئة الثابتة لاقتطاعات:

نلاحظ في هذا المنهج استعمال كل من الاقتطاعات الإجبارية والدخل الوطني الخام ثم مقارنة الاقتطاعات المحققة بالاقتطاعات المقدرة والفرق الموجب بين المحققة والمقدرة يمثل حجم التهرب. ومن أهم الانتقادات الموجهة على المنهج أنه يقيس حجم الالتزام أكثر مما يقيس التهرب.

**الاقتطاعات الإجبارية المقدرة = الدخل العام × النسبة المتوسطة لمعاملات الضغط الجبائي**

<sup>1</sup> - طيبي إيمان ، بلحمر فتيحة ، حجابي خدوج ، مرجع سابق ذكره ، ص 23.

<sup>2</sup> - مرجع السابق ذكره ، ص 24.

## الفصل الأول : مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

الفرع الثالث : التقدير عن طريق التدقيق الجبائي:

يقصد بالتدقيق الجبائي الفرق من المداخل الحقيقية والمداخل المصرح بها، ويتخذ ثلاث أشكال : التدقيق في المحاسبة ، التدقيق المعمق لمجمل الوضعيات الجبائية بالإضافة إلى التحقيقات الخاصة، حيث يمكن استعمال كل شكل في تقييم التهرب الضريبي.

الفرع الرابع :التدقيق المعمق لجميع الوضعيات الجبائية :

في إطار هذا التدقيق تقارن الموجودات المتوفرة بالموجودات المستعملة أي الفرق بين الاتفاق و لدخل لتمثيل قيمة التهرب الضريبي<sup>1</sup>.

$$\text{مبلغ التهرب الضريبي} = \text{الموجودات المتوفرة} - \text{الموجودات المستعملة}$$

ولكن زيادة الانفاق عن الدخل ليست راجعة فقط لوجود دخول مولدة في الاقتصاد الموازي و إنما قد تعود لأسباب أخرى كالادخار أو الاقتراض.

<sup>1</sup> - حمداوي أمنة ، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي ، رسالة ماجستير ، جامعة أم البواقي ، كلية العلوم الاقتصادية ، و العلوم التجارية ، 2017-2018 ، ص 22 .

## الفصل الأول : مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

الفرع الخامس التدقيق في المحاسبة :

يقدر التهرب الضريبي محاسبياً عن طريق مقارنة المبالغ المعدلة بالمبالغ المصرح بها.

الفرع السادس:التدقيقات الخاصة:

يستعمل من قبل الولايات المتحدة الأمريكية ويدعى برنامج قياس تكييف الضريبة ويتم بموجبه تحديد الاقتطاعات الواجبة الادعاء عن طريق التدقيق في التصريحات.

الفرع السابع :منهج الإعفاء الجبائي:

حيث يقدر التهرب الضريبي في هذا المنهج على تصاريح المكلفين بالضريبة أثناء فترة الإعفاء الضريبي و مقارنتها بالتصاريح المقدمة قبل فترة الإعفاء والفرق بينها يمثل مبلغ التهرب، إلا أن بعض الممولين المصرحين بمداحيلهم يفضلون عدم الوقوع في حقل الإعفاءات الجبائية، لأنه يقع عليهم دفع ضرائب من جهة ، في حين يرغب آخرون تأجيل التصريح بمداحيلهم منتظرين إعفاء جديد من جهة ثانية<sup>1</sup>.  
بعد تطرقنا لجميع مناهج قياس التهرب الضريبي تبين لنا أنه لكل منهج أثر إيجابي في تحديد حجمًا لتهرب ، ولكن محدود الفاعلية، ولذلك يمكن القول أنه لا يوجد منهج متكامل يقيس حجم هذه الظاهرة.

### المبحث الثالث : آثار التهرب الضريبي و وسائل مكافحته

يترتب على التهرب الضريبي آثار اقتصادية واجتماعية ونفسية في المجتمع، وتختلف طرق مكافحته من نظام مالي إلى آخر و من ضريبة إلى أخرى ، من خلال القوانين والتشريعات، إلا أن هذه الطرق لا تمنع من التهرب بل تمنع من انتشاره.(المطلب الأول) والمكلف يستعمل عدة طرق لتخلص من أداء الضريبة و يكون ذلك اعتماداً على مبدأ الشرعية، فنلاحظ وجود شكلين للتهرب، حيث يوجد التهرب المشروع والتهرب غير مشروع(المطلب الثاني)، نظراً لزيادة نسب الجرائم الضريبية في الوقت الراهن وما سببته من خسائر كبيرة للخزينة العامة السبب الذي انعكس سلباً على الاقتصاد الوطني،. كان لزاماً على الدولة التصدي لهذه الظاهرة بكافة الوسائل القانونية المسموحة(المطلب الثالث).

<sup>1</sup> - المرجع سابق ذكره، ص 23.

## الفصل الأول : مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

### المطلب الأول : آثار التهرب الضريبي

تؤدي جريمة التهرب الضريبي إلى حجب مورد هام من موارد خزينة الدولة مما يؤدي إلى نتائج وخيمة لا يقتصر أثرها على الناحية المالية للدولة بفقدانها جزءا من مواردها الأمر الذي يدفع بالدولة إلى تغطية هذا النقص بتقليص حجم نفقاتها العامة الضرورية لتلبية حاجات المجتمع الاقتصادية والاجتماعية، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى خفض مستوى التوظيفات المالية وتدني المستوى المعيشي للأفراد<sup>(1)</sup>. وعليه فإن التهرب الضريبي هو إحدى المشاكل الاقتصادية والاجتماعية والنفسية التي توجهها أي دولة و أكثرها حدة، حيث يولد عدة آثار سلبية يمكن تصنيفها إلى:

#### الفرع الأول :الآثار الاقتصادية:

لتهرب الضريبي عدة آثار اقتصادية نذكر منها :

- تتمثل في إنقاص حصيلة الخزينة العامة من الموارد المالية مما يجعل الدول عاجزة عن القيام بواجباتها الأساسية تجاه مواطنيها واللجوء للقروض الداخلية و الخارجية، ترهق كامل الأجيال.
- يعمل التهرب الضريبي على الإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية.
- يعمل التهرب بتوجيه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب حتى و إن كانت ذو إنتاجية ضعيفة.

(1) - صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1982، ص115 .

## الفصل الأول : مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

### الفرع الثاني: الآثار الاجتماعية:

عدم شعور المكلفين بتطبيق مبدأ العدالة والمساواة<sup>1</sup> . يتسبب التهرب الضريبي في خلق فجوات بين أفراد المجتمع نظراً لإحلاء بإعادة توزيع المداخل بين طبقات المجتمع من خلال تقليص إيرادات موجهة لهذا العرض و المساس بالعدالة الضريبية<sup>2</sup> .

### الفرع الثالث :آثار النفسية

التهرب الضريبي يضعف إيمان المجتمع بدور الدولة في تحقيق الخدمات الضرورية للأفراد ويقلل الثقة بالإدارة المالية تؤثر نفسي لدى المكلفين المتزمين بالنزاهة نظراً لتحملهم العبء الضريبي بشكل غير عادل مقارنة بالآخرين قد يدفعهم إلى التهرب بسبب شعورهم بالعبء و هكذا قد تشيع روح الغش في المجتمع<sup>3</sup> .

### الفرع الرابع : الآثار على فعالية النظام الضريبي :

إن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي يدل على عدم فعالية النظام الضريبي حيث نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية المنصوص عليها في المادة السادسة من الدستور ، و عمل هذه الظاهرة على عدم تحقيق أهداف تحقيق أهداف السياسة الضريبية<sup>4</sup> .

### المطلب الأول : أشكال التهرب الضريبي:

من خلال التعاريف السابقة للتهرب الضريبي استنتجنا أن هناك تقنيات عدة لتخلص المكلف من دفع الضريبة ، وذلك بشكل مخالف للقانون أو دون انتهاك القانون، معتمدين على عدة طرق هي التحايل المادي أو القانوني أو المحاسبي حيث يوجد أكثر من شكل للتهرب الضريبي، حيث يوجد التهرب المشروع والتهرب غير مشروع.

1 - خالد شحادة الخطيب ، أحمد زهير شامية، مرجع سابق ذكره ، ص 223 .

2 - ناصر مراد ، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، العدد 9 ، 2009 ، ص 16.

3 - المرجع سابق ذكره ، ص 16.

4 - ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي و اشكالية التهرب ، مرجع سابق ذكره، ص 160-161 .

## الفصل الأول : مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

### الفرع الأول :التهرب المشروع:

الذي لا جرم فيه ، حيث يتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بما دون مخالفة التشريعات الضريبية، وذلك بالابتعاد عن مواطن التكليف أو الاستفادة من بعض الثغرات الموجودة في القانون، وذلك من أجل التوصل إلى عدم الالتزام بدفع الضريبة المترتبة عليه، ولتحقيق ذلك يقوم المكلف بالاستعانة بأهل الخبرة و الاختصاص لمعرفة طرق التخلص من الضريبة<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني : التهرب غير المشروع:

ويكون هذا التهرب مقصوداً من طرف المكلف، وهو مخالفة لقانون الضريبة ، مثل التهرب عند ربط الضريبة أو عدم تقديم الإقرار الضريبي أو تقديم الإقرار فيه غش وتلاعب كإنشاء عقود غير حقيقية أو فتح اعتمادات بأسماء وهمية أو نقل أموال المكلف إلى الخارج وغيره<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث : آليات مكافحة التهرب الضريبي

إن مسألة مواجهة جريمة التهرب الضريبي لا تقع على المشرع الجبائي وحده، بل تقع كذلك على الإدارة الجبائية، كما أن جانباً من المسؤولية يقع على المكلفين أنفسهم، لذا سيتم معالجة أسبابها عن طريق وسائل وقائية اتخذت على مستوى النظام والتشريع الجبائي، ومعالجة النقائص البشرية والمادية لإدارة الضرائب، وبالمقابل توعية المكلف بالضريبة، ووسائل رقابية تتمثل في الرقابة الجبائية، بالإضافة إلى وسائل وتدابير أخرى مختلفة منها التعاون لذ ستنتظر في هذا المطلب تبين الوسائل اللازمة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، ونظراً لما يترتب عنها من آثار وخيمة تهدد التوازن الاقتصادية و الكيان الاجتماعي للدولة ، ما يجعلها تتخبط في المشاكل كانت غنى عنها، وما ستتضمنه لمطالبنا هذا من وسائل للحد من توغل الظاهرة أكثر فاكتر، سنفصل كالآتي:

<sup>1</sup> - خالد شحادة الخطيب ، أحمد زهير شامية ، مرجع سابق ذكره ، ص 215 .

<sup>2</sup> - عبد الناصر نور ، مرجع سابق ذكره ، ص 324.

## الفصل الأول : مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

### الفرع الأول: حق الاطلاع :

ويغني أنه يجوز لموظفي دائرة الضريبة الاطلاع على سجلات و دفاتر وملفات المكلف و وثائقه الخاصة من اجل ربط الضريبة شكل دقيق واكتشاف ما قد يحدث من مخالفات بهدف التخلص من الضريبة<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني :الجباية من المنع:

حيث يتم تحصل الضريبة في المنبع على الرواتب و فوائد السندات و الاسهم حيث يتم اقتطاعها من الإيراد قبل استلامه من قبل المكلف.

### الفرع الثالث :تقديم إقرار مشفوع باليمين :

حيث يلزم المكلف بتقديم الإقرار المؤيد فإذا كان الإقرار غير صحيح تطبق أحكام العقوبات الخاصة باليمين الكاذب عند توفر سوء النية في الإقرار.

### الفرع الرابع:التبليغ بواسطة الغير :

حيث يدلى شخص بمعلومات نكون ذات فائدة في الرقابة على الاقرارات و التأكد من عدم صحتها<sup>2</sup>.

### الفرع الخامس : نشر الوعي الضريبي:

و يتم ذلك بتعريف المواطنين بالضريبة و طبيعتها و مشروعيتها حق الدولة في **نفاقتها** ، و وجوه اتفاقها من خلال أجهزة الإعلام المختلفة ، و لا يكفي إذاعة نشرات تذكيرية بالصحف ليقوم المكلفون بتقديم إقراراتهم في الميعاد ، و سداد الضريبة في الوقت المحدد ، وذلك لأن الشعور بالمسؤولية تجاه دفع الضريبة أمر لا يقوم فقط على الاعتبارات الموضوعية و الفنية وحدها ، بل يستند إلى إكتمال الوعي الضريبي .و تمنح أفراد المجتمع بروح الإنتماء السليم إلى الوطن ، فأى نظم ضريبي ليس نظاماً جاداً آلياً بل هو نظام اجتماعي اقتصادي سياسي يستمد كيانه و مضمونه من روح المجتمع و **عقليته**<sup>3</sup>.

فالوعي الضريبي : هو أن يقتنع كل مكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه، و هذا الأمر يتطلب أن تقوم السلطات بترشيد الإنفاق العام بما يخدم الصالح العام حتى يشعر دافع الضريبة أن الموارد العامة إنما تعود عليه في شكل منافع وخدمات مباشرة أو غير مباشرة .والوعي الضريبي يتطلب أن لا يكون التهرب الضريبي موضوع تأكيد الرأي العام ومحل رضائه لأن مثل هذا الأمر يدفع المكلفين إلى تقاليد بعضهم بعض في التهرب الضريبي.

<sup>1</sup> - عبد الناصر نور ، وناثل حسن عدس ، المرجع السابق ذكره ، ص 325.

<sup>2</sup> - المرجع السابق ذكره ، ص 326.

<sup>3</sup> - خالد شحادة الخطيب ، أحمد زهير شامية ، مرجع سابق ذكره، ص 220.

## الفصل الأول : مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

### الفرع السادس: مراجعة التشريعات الضريبية:

للتشريع الجيد مجموعة من الصفات من حيث حسن الصيغة و انسجامه مع الوضع الاقتصادي ، فالتشريع المالي الجيد والمنسجم والضوابط عليه أن لا يتضمن ثغرات تترك مجالاً للتهرب وعد المساواة . و هذا الأمر يتطلب أيضاً تحسين الإجراءات الإدارية من حيث اختصار اجراءات التحق و التحصيل مما يساعد على سرعة تحق الضريبة و جبايتها و بالتالي يتحقق عنصر الملائمة فلا تطول الإجراءات و تتعقد ، بحيث ترك مجالاً للمكلف للتهرب من الضريبة<sup>1</sup>.

### الفرع السابع : تحقيق العدالة الضريبية:

لتحقيق مبدأ العدالة الضريبة لابد من مجموعة من السبل و الإجراءات منها:

أ/ شمولية الضريبة : بحيث تصيب جميع الدخول ، حتى لا يشعر المكلف الذي دفع الضريبة أن هناك من يحقق إيرادات و لا يدفع الضريبة .

ب/ معدل الضريبة : يجب أن يكون معدل الضريبة في الحدود المعقول، لأن أي معدل مرتفع يترك أثراً سيئاً في نفسية دافع الضريبة، و أي ضريبة تآكل مطرحها و تدفع إلى التهرب الضريبي، إن مثل هذه الضريبة تصيب رأس المال و لا تصيب الربح الناجم عن راس المال.

ج/ الإعفاءات الضريبية : أي نظام ضريبي يحتوي على اعفاءات فيها محاباة لبعض الفئات على حسابها فئات أخرى، لابد أن يدفع دافع الضريبة للتهرب منها ،لذلك على الإعفاءات أن تكون مدروسة بشكل جيد و يستفيد منها أشخاص بحاجة إلى اعفاءات و إلا أدى الأمر إلى هرب ضريبي من قبل دافعي الضرائب.

د/ الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة : أي مراعاة الحالة الاجتماعية للمكلف و ذلك لتجديد قدرته التكاليفية الحقيقية ، بعد الأخذ في الحسبان ، الحد الأدنى الضرورية لنفقات المعيشية ، و عدد أفراد أسرته و نمط حياته و الأفراد الذي يقوم بإعالتهم .

ه/ تشجيع المكلفين على مسك الدفاتر التجارية<sup>2</sup> : كلما نظم المكلفين نشاطهم في دفاتر قانونية و عرفية ساعد الدوائر المالية على تحديد ارباحهم الحقيقية بشكل صحيح ، لأن المكلف هو أقدر الناس على معرفة وضعه المالي، و غياب الدفاتر التجارية المسوكة بشكل منتظم من قبل أغلب المكلفين أحد العوامل الرئيسية في التهرب الضريبي، والذي يحدث أن المكلف الذي ينظم دفاتر محاسبية غالباً ما يقوم بتنظيم نموذجين من الدفاتر .

<sup>1</sup> - المرجع سابق ذكره ، 220.

<sup>2</sup> - خالد شحادة الخطيب ، أحمد زهير شامية ، مرجع سابق ذكره، ص 222.

## الفصل الأول : مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

النموذج الأول : مخصص للدوائر المالية ، حيث لا يحتوي إلا على ما يرغب المكلف بإظهاره للدوائر المالية .  
النموذج الثاني: يحتوي على العمليات المالية الفعلية للمكلف، و يحتفظ بها التاجر لنفسه ، وقد يساعده أحيانا موظفون الدوائر المالية في تنظيم و دفاتر في كلا النموذجين .

و/ الترابط بين الجهات المختلفة في الدولة : إن لدى الأغلب المكلفين معاملات مختلفة ترابطهم بكثير من الوزارات والمصارف، و الإدارات و الهيئات .فهم يتعاملن مع المصارف عن طريق الحسابات الجارية و القروض و الإيداعات .  
كما أن لهم علاقة بالدوائر الجمركية ، عند استيراد السلع أو تصديرها، و لهم علاقة بدوائر التسجيل العقاري عند تسجيل عقارتهم من بيع و شراء أو توثيق عقود .

فكل هذه البيانات في البنوك و الجمارك و الدوائر العقارية العوامل التي تساعد الإدارة على معرفة المركز الحقيقي للمكلف ، و الوقوف على حجم نشاطه ، و مما يساعد كثيراً على التعرف على المكلف بالضريبة المتهرب الذي يقدم تصريحاً صحيحاً عن نشاطه لذلك على التشريع الضريبي أن يسمح للإدارة المالية بالحصول على هذه البيانات بشكل دوري و منظم من الجهات المدكرة.

ز/ تحسين الجهاز الإداري الضريبي :و يتحقق هذا الأمر عن طريق الاهتمام بالأمر التالية :

- تدعيم الجهاز الضريبي بالآلات الحديثة من حاسوب و أجهزة متطورة و ضرورة لسرعة إنجاز العمل،  
وذلك بإتباع الأسلوب العصري الحضاري في تنظيم المكاتب و استلام البيانات و اقامة نظام استعلامات عصري.

- رفع كفاءات العاملين في الإدارة المالية ، حتى يمكنهم من مواجهة الحالات الجديدة ، و يمكنهم من تنفيذ الخطط الموسومة مع ضرورة مراعاة حسن الاختيار من الناحيتين السلوكية و العملية ، بالإضافة إلى حين الخبرة العمالية .

- الاهتمام بالتدريب العملي، بحيث لا يكون مكتئباً، بل يجب أن يكون التدريب عملياً حيث يناط بالعاملين الفنيين القدامى تدريب العاملين الجدد .

ج/ إشراك المحاسبين في المسؤولية<sup>1</sup>: فطالما أن المحاسب بالأصل هو وكيل عن المكلفين الأفراد ، و عن الهيئة العامة للمساهمين في شركات المساهمة ، فهو يعمل لصالح موكله ، غير أن هذه الصفة يجب أن لا تجعله يغفل صالح الخزينة العامة ، بل يجب أن يكون متعاوناً مع الإدارة الضريبية ، فإذا إشتراك المحاسب في المسؤولية فسيؤدي إلى اطمئنان الإدارة الضريبية لإقرارات المكلفين الموقعة من المحاسب.

<sup>1</sup> - المرجع السابق ذكره ، ص 223.

## الفصل الأول : مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

ط/ إعادة النظر في جزاءات المتهربين و تشديدها : إن الجزاء الخفيف غير المتصف بالصرامة و الشدة لا يردع المكلف عن التهرب ، مع ضرورة مراعاة إمكانية وضع حوافز للمكلفين الأمناء<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> - المرجع السابق ذكره ، ص 223.

كخلاصة لما ذكرناه سابقاً في الفصل اتضح لنا صعوبة تحديد الضريبي وهذا راجع إلى اختلاف وجهة نظر الباحثين من حيث نمطية الفكر الاقتصادي، والتشريع الضريبي، وتوصلنا عمومًا إلى أن التهرب الضريبي ظاهرة تستهدف مداخيل الخزينة العمومية من العائدات الضريبية ، يقوم بها المكلف عن طريق عدم دفع الضريبة المفروضة عليه سواء بصفة قانونية يميزها المشرع بما يعرف بالتجنب الضريبي أو عن طريق مخالفة التشريع الضريبي باستعمال الغش الضريبي مما يؤثر على خزينة الدولة، ومن خلال محاولتنا للوصول إلى الأسباب، المتعلقة بهذه الظاهرة توصلنا إلى أنها تعود لعدة أسباب، تتعلق بفكر المكلف، ومدى فعالية التشريع الضريبي، وبطبيعة الظروف الاقتصادية، وأيضًا الجانب الإداري هذا ما يؤدي إلى ظهور آثار سلبية في عدة مجالات منها المالية والاقتصادية والاجتماعية وكذا السياسية .

وسبب الآثار السلبية الناتجة عن ظاهرة التهرب الضريبي، قامت الدول بوضع إجراءات للحد منها، وذلك باعتمادها على بعض الطرق التي اتضح لنا بعد دراستها أن كل طريقة لها حدودها ونقائصها، وبالتالي عدم وجود بطريقة متكاملة للاعتماد عليها لقياس حجم التهرب، ولكن هذا لم يضع الدول من ضرورة البحث عن الطرق الكفيلة بمكافحة هذه الظاهرة سواء على المستوى الدولي أو المحلي و لحد بتطبيق بعض الإجراءات أو الطرق للحد من هذه الظاهرة ، وهذا ما ستحاول تقديمه في الفصل الثاني من خلال التطرق إلى أهم آلية من الآليات مكافحة التهرب ألا و هي الرقابة الجبائية .

## الفصل الثاني :

دور الرقابة الجبائية في الحد

من التهرب الضريبي

الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

تمهيد

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من ورائها لمحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريب حيث تهدف الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها وآلياتها في تعبئة الوعاء المالي للدولة عن طريق عملية فحص الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين و مقارنتها مع ما هو مسطر من طرف المصلحة لتأكد من صحة وسلامة المعلومة المدلى (المصرح) بها في التصريحات و تسمح أيضاً بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع الممولين على قدم المساواة أمام الضريبة من جهة و من جهة أخرى لردع المكلفين و تحسيسهم بأن إدارة الضرائب ذات حضور دائم و هذا ما ينعكس على تصريحاتهم وسلوكياتهم اتجاه التزامهم الضريبي .

كما حصر المشرع الرقابة الجبائية ضمن نطاق دقيق واضح، واجراءات محكمة من أجل ضمان حقوق الإدارة لكن المشرع منح للمكلف حقوق مقابل الإدارة في مراحل عملية الرقابة سواء أثناء سريانها أو بالنسبة للنتائج التي يمكن الوصول إليها بالتفصيل، ونظراً لأهمية البالغة لهذه الآلية في القضاء على الجريمة الضريبية . وبغرض التعرف أكثر على الرقابة الجبائية .

### المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

بالرجوع للنظام الضريبي الجزائري الذي يعد نظاما تصريحيًا، أي أنه يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم التصريحات الضريبية المكتوبة بشكل يوافق نشاطاتهم ومدخلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، فتقوم الإدارة الضريبية بمراقبة تلك التصريحات لكونها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة وغير صادقة، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها.

لذ يسعى المشرع الجبائي بإيجاد كيان رادع ووقائي لظاهرة التهرب الضريبي التي تضعف الاقتصاد الوطني ويفوت على الخزينة العمومية فرصة الاستفادة من موارد مالية معتبرة، ومن بين تلك الوسائل التي تساهم في مكافحة هذا الداء نجد الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها التنظيمية وأسسها القانونية، فتسعى الإدارة من خلال الرقابة الجبائية لتحقيق أهداف أبرزها القضاء على التهرب الضريبي بكل صورها ، وبغرض التعرف أكثر على الرقابة الجبائية قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب: نتعرض لتحديد مفهوم الرقابة الجبائية و مبادئها (المطلب الأول) ثم نتكلم عن أسباب الرقابة الجبائية وأهدافها (المطلب الثاني) و آخر هذا البحث نتطرق لأشكال الرقابة الجبائية (المطلب الثالث).

### المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية ومبادئها

تعد الرقابة الجبائية جزءاً لا يتجزأ من الرقابة العامة التي تفرضها الدولة للحفاظ على مصدر تمويل الخزينة العمومية، وبانتشار ظاهرة التهرب الضريبي كان من المنطقي ومن الضروريات التي يستدعيها الواقع البحث عن سياسة رقابية فعالة. تكفل الحماية اللازمة لحقوق الخزينة العمومية، والتصدي للتهرب الضريبي أو على الأقل التقليل من حدته لتفادي تفاقم آثارها الوخيمة.

ولتحديد مفهوم الرقابة الجبائية لابد من تحديد معنى الرقابة بوجه عام لأن الرقابة الجبائية هي نوع من أنواع الرقابة. ولكي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لابد من توفر مبادئ أساسية تقوم عليها.

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

### الفرع الأول : مفهوم الرقابة الجبائية :

لمحاولة الاحاطة بمفهوم الرقابة الجبائية فإننا نقدم بعض تعاريف الرقابة بشكل عام ، ثم التطرق إلى مفهوم

الرقابة الجبائية بشكل خاص كما يلي :

**أولا : تعريف الرقابة :** من ابرز التعاريف المقدمة للرقابة تعريف هنري فايول (henry fayol) للرقابة بأنها "

التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة و التعليمات الصادرة و القواعد المقررة ، أما موضوعها فهو

تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها و منع تكرارها"<sup>1</sup>.

كما عرفها كل من تيري و فلمر أن الرقابة " تتمثل في القيام بثلاث خطوات<sup>2</sup>:

- وضع المعايير و المقاييس .
- قياس الأداء و مقارنته بالمعايير .
- تصحيح الفرق بين النتائج الفعلية و الخطط الموضوعية.

### ثانيا : تعريف الرقابة الجبائية :

التعريف الأول : تعرف الرقابة الجبائية على أنها "فحص لتصريحات و كل سجلات و وثائق و مستندات المكلفين

بالضريبة الخاضعين لها سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية ، ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي

تحتويها ملفاتهم الجبائية"<sup>3</sup>.

التعريف الثاني : "هي الوسيلة التي تمكن الادارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم و تسمح لها

بتصحيح الأخطاء الملاحظة"<sup>4</sup>.

و مما سبق يمكن بلورة مفهوم الرقابة الجبائية على أنها فحص التصريحات الضريبية و الوثائق و المستندات

الخاصة للمكلفين بالضريبة مهما كان نمط شخصيتهم الجبائية ، و ذلك بغرض التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها

ملفاتهم الجبائية، ومقارنة كل من التصريحات والمعلومات المحصل عليها مع مصادر أخرى و مع الوضعية المالية

والمعيشية للمكلف .

<sup>1</sup> - منور اسرير محمد جمو ، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة ، الطبعة الأولى ، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر ، 2009 ، ص 201 .

<sup>2</sup> - عبد الرحمان الصباح مبادئ الرقابة الإدارية المعايير -التقييم -التصحيح ، دار الزهران للنشر و التوزيع عمان ، 1997 ، ص 19.

<sup>3</sup> - منور اسرير محمد جمو ، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة طبعة الاولى ، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر ، 2009 ، ص 201.

<sup>4</sup> - عبد الرحمان الصباح ، مرجع سبق ذكره ، ص 19.

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

### الفرع الثاني : مبادئ الرقابة الجبائية :

إن أساليب الرقابة الجبائية مهما كانت تتميز بالصرامة من جهة والردع من جهة أخرى و تبقى في أمس الحاجة إلى إرساء مبادئ أساسية التي من خلالها تكون الضوابط الجبائية ذات فعالية في الميدان، وذلك من خلال العمل على تغيير الجباية و نوعية المكلفين و تبرز هذه المبادئ فيما يلي :

**أولاً : إقامة نظام ضريبي محكم :** يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة و من بينها النظام الضريبي، فبقدر ما يتوفر لديها من كفاءات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي أن يلمس الحبكة الفنية في أنظمتها الضريبية وبقدر ما يتأثر بالعوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية، كما أن التهرب الضريبي يعود إلى عدم إحكام القوانين والتشريعات من حيث تعقد النظام الضريبي وعدم استقراره ولذلك يجب تحسين فعالية النظام الضريبي . من خلال ما يلي<sup>1</sup>:

**أ/ تبسيط وتحسين التشريع :** يتحقق ذلك من خلال تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه إذا يجب أن تكون القوانين و النصوص التشريعية واضحة و سهلة الاسلوب إضافة إلى إدراج مذكرات توضيحية للقوانين الضريبية بلغة بسيطة و سهلة في متناول عامة المكلفين بالضريبة لتقليل من إحساسهم بتعقد التشريع الضريبي و اقتناعهم به ما يؤدي بهم إلى الالتزام بواجبهم الضريبية و عدم التهرب منها .

**ب/ تحقيق العدالة الضريبية:** تعتبر العدالة الضريبية من المبادئ الأساسية للضريبة والنظام الضريبي و تتحدد من خلال التوزيع الامثل للعبء الضريبي و إعادة التوزيع العادل للدخول و الثروات على افراد المجتمع، و لذلك يصعب قياسها و يبقى تقديرها بمدى تقبل و اقتناع أفراد المجتمع لعدالة النظام الجبائي المطبق عليه و تسعى الدولة إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال الرقابة الجبائية، حيث يتضمن المفهوم المعاصرة للعدالة الضريبية نوعين :

- العدالة الافقية ويقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساوين في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية و المعاملة الضريبية متساوية .
- العدالة العمودية تقتضي اختلاف المعاملات الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية و اجتماعية مختلفة .

<sup>1</sup> - بشرى عبد الغني ، فعالية الرقابة الجبائية و اثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة تلمسان ، 2010-2011 ، ص 92.

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

و بشكل عام يمكن القول أن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي عادل يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب مقدرته التكليفية ، إضافة إلى شمولية الرقابة الجبائية لكافة المكلفين .

**ثانيا : ترقية و تطوير الادارة الضريبية :** ان التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرافق بإدارة ضريبية فعالة، حيث ان تبعة التهرب الضريبي لا تقع على المشرع المالي والمكلف وحدهما و إنما تقع كذلك على الادارة الضريبية التي يجب توفرها على مستوى عالي من التطور و الكفاءة و إضافة إلى توفرها على الامكانيات البشرية و المادية اللازمة و التي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان، و لذلك فمن الضروري العمل على الرفع من الكفاءة الموظفين و تكوين إطارات متخصصة في مجال الجباية و الضرائب والمراقبة الجبائية ، إضافة إلى إجراء تربيصات لموظفين و أعوان الادارة الضريبية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي ينشرها النظام الجبائي ، كما تتمثل الامكانيات المادية في توفير الشروط الاساسية للإدارة الضريبية من أماكن عمل ملائمة تعطي انطبعا جيدا لدى الموظفين ، إضافة إلى توفير اجهزة الاعلام الآلي و وسائل الاتصال الحديثة كما ينبغي تحفيز موظفي الادارة الضريبية من خلال رفع أجورهم وتوفير الخدمات اللازمة لهم <sup>1</sup> .

**ثالثا:** إرساء الحس الجبائي لدى المكلف بالضريبة: و يتم ذلك من خلال تقديم يد المساعدة للمكلفين و المؤسسات في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة و وضع تحت تصرفهم مطويات إعلامية تتضمن مستجدات و تغييرات التشريع الجبائي و شرح الإجراءات الجبائية كمواعيت التصريح والدفع و كفيات ملاء مختلف الوثائق واساليب الطعن وطرق المنازعات إضافة على الوثائق و المستندات اللازمة إجراء التحقيق والرقابة و ذلك من خلال انتهاج جملة من السياسات الإعلامية و التي نوجز أهم عناصرها في ما يلي <sup>2</sup> :

- إعلام المكلف بالضريبة .
- تحسين العلاقة بين المكلف و الإدارة .

<sup>1</sup> - بشرى عبد الغني ، المرجع سابق ذكره ، ص 93 .

<sup>2</sup> - العثماني مصطفى ، نظام المعلومات و دوره في تفعيل الرقابة الجبائية -حالة الجزائر-، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، المركز الجامعي المدية ، 2008 ، ص 109 .

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

### المطلب الثاني: أسباب الرقابة الجبائية وأهدافها

اشتدت الحاجة إلى الرقابة الجبائية نتيجة التطورات التي شهدتها الدول خاصة بعد تزايد انتشار التهرب الضريبي وهذا خاصة في الدول التي تطبق النظام التصريحي والتي تسعى إلى ترقية الرقابة الجبائية على نحو يخدم مصالح المكلفين بالضريبة والادارة الجبائية، لذا نجد العديد من الدوافع والظروف التي استلزمت ضرورة إنشاء نظام رقابي من شأنه مراقبة مختلف التصريجات واكتشاف مختلف الأخطاء والتجاوزات التي يقوم بها المكلف بالضريبة، لهد تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة تهدف إلى خدمة جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة بحيث تعتمد هذه الأخيرة في اتخاذ قراراتها على مخرجات هذه الرقابة.

### الفرع الأول : أسباب الرقابة الجبائية:

تعددت الأسباب التي أقرت ضرورة الوصول إلى إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة التصريجات التي يدي بها المكلفون بالضريبة والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية، ولعلا السببين الرئيسيين لقيام الرقابة الجبائية في الجزائر يمكن تلخيصهما فيما يلي

**أولاً/ الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريجات الجبائية :** بما أن النظام الجبائي الجزائري كغيره من الأنظمة الجبائية الحديثة نظام تصريحي يسمح للمكلف بالتصريح مداخله من حال تقدم المعلومات المتعلقة بنشاطه و مداخله على شكل تصريجات لإدارة الجبائية لتحديد الوعاء الضريبي و يفترض انها صحيحة ما لم يثبت العكس<sup>1</sup> ، و لتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية.

تعد الرقابة اجبائية وسيلة متابعة النظام التصريحي، لان المكلف هو من حدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها لإدارة الجبائية وعن طريق الرقابة اجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريجات ، بإضافة إلى ذلك فإن الرقابة اجبائية تسمح بتحسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة<sup>2</sup>.

**ثانياً / الرقابة الجبائية كوسيلة لمحاربة التهرب الضريبي:** نظرا للأسباب المتعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو لتخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية والغير شرعية، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها وذلك

<sup>1</sup> - تنص المادة 08 من قانون الإجراءات الجبائية "تراقب الإدارة الجبائية التصريجات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة او حق او رسم او اتاوة". أنظر المادة 18 ، -قانون الإجراءات الجبائية ، ص 10.

<sup>2</sup> - سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دار المفيد لنشر والتوزيع، عين مليلة ،الجزائر، 2011، ص 49.

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

عن طريق تقنيات مختلفة و متعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد أداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبية لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني : أهداف الرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الجبائية العنصر أكثر أهمية لنظام المتابعة واحترام الواجبات الجبائية إلا أنه يبقى على أعوان الإدارة الجبائية للتعرف على الدور الذي تلعبه كل واحدة من مكونات هذا النظام ( الاجراءات - الوثائق - العقوبات - المراجعة ) وكيفية ترابطها فيما بينها وفي حالة عدم الاستعمال الأمثل لهذه المكونات فإنه من المستحيل التوصل إلى تحقيق الأهداف المرجوة و على العكس من ذلك فقد تكون له إيجابيات إذا ما وظفت طرق و وسائل معقولة منطقية وفعالة .

أما الأهداف المنتظرة من الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي فيمكن تلخيصها في النقاط التالية:

#### أولاً: الهدف الإداري : من بين أهداف الرقابة الجبائية في المجال الإداري نجد :

- تؤدي الرقابة الجبائية على إمكانية كشف الثغرات القانونية والنقص الموجود في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الضريبية على اتخاذ الاجراءات التصحيحية لتفادي ذلك النقص وإيجاد حلول له.
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي<sup>2</sup>.
- تحديد الانحرافات وكشف الاخطاء يساعد الإدارة الضريبية في المعرفة والامام بأسبابها وتقييم اثارها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لتفادي الوقوع فيها .

#### ثانياً: الهدف الاجتماعي: يتمثل في هدفين رئيسيين هما :

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا يارساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - لياس قالب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2011 ، ص 20.

<sup>2</sup> - بلواضح الجبائي، سعدي يحي، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال فترة 2007-2012 ، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 2014/12 ، ص 33 ، 31.

<sup>3</sup> - عيسى بولخوخ، عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، قسم العلوم الاقتصادية، 2003-2004 ، ص. 63.

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والاهمال أو تقصير في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع .

**ثالثا: الهدف القانوني:** يتمثل في التأكيد من مدى مطابقة و مسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والانظمة ولذلك تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات<sup>1</sup>.

**رابعا: الهدف المالي والاقتصادي:** حيث تهدف المراقبة الجبائية إلى المحافظة على الاموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الاشكال، وهذا لضمان دخول ايرادات أكبر للخزينة العمومية وبالتالي زيادة الاموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المراكبة بين الاقتصاد والجبائية<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية

تختلف الطريقة التي تلجأ إليها إدارة الضرائب من أجل اتخاذ إجراء المراقبة بالنظر إلى عدة معطيات وحسب طبيعة التصريجات التي يقدمها المكلف بالضريبة، ولإدارة الضرائب الحرية المطلقة في اتخاذ الاجراء المناسب بشرط عدم مخالفة القواعد والمراحل المحددة قانوناً.

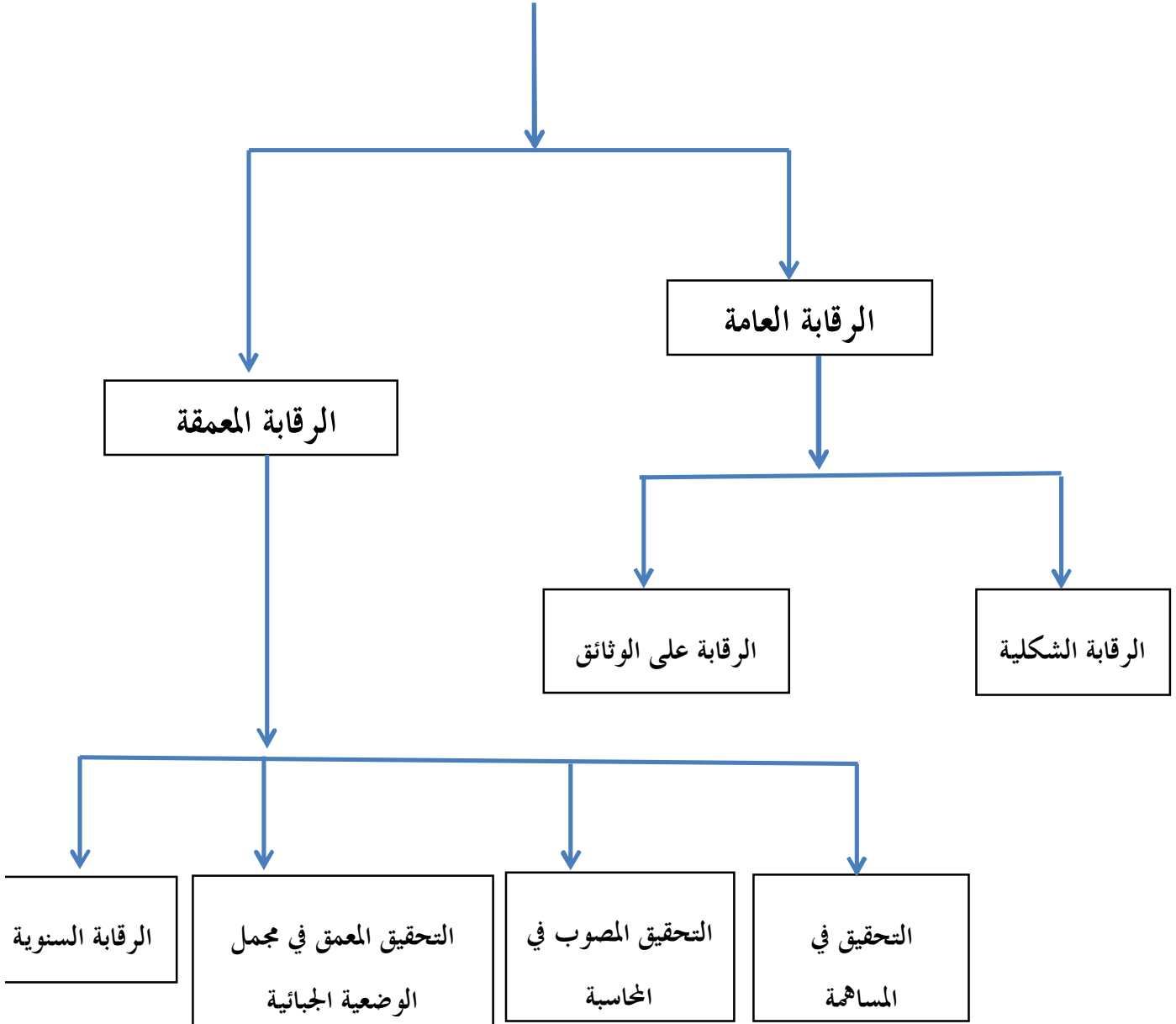
باعتبار الرقابة من أهم الوسائل التي يتم من خلالها كشف المناورات التدليسية التي تؤثر سلباً على الخزينة العمومية .فإن فعالية هذه الرقابة تتجلى من خلال مقارنة المعلومات التي يقدمها المكلف بالمعطيات الخارجية التي تحدد بدقة مدى صحة التصريجات التي يقدمها المكلف بالضريبة .

وبالعودة إلى قانون الإجراءات الجبائية وإلى تقسيمات التي وضعها خبراء هذا القانون وخبراء المحاسبة نجد أن هناك نوعين من الرقابة رقابة داخلية و رقابة خارجية .

<sup>1</sup> - آيت بلقاسم لامية ، آليات اجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية ، جامعة البويرة، 2013 ، ص 31.

<sup>2</sup> - محمد طالبي ، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري ، الفترة 1993-1995 ، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر، 2002-2004 ، ص 54.

## أشكال الرقابة



المصدر من إعداد الطالبة اعتمادًا على قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2016

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

### الفرع الأول : الرقابة الجبائية الشاملة (الرقابة الداخلية) :

يقصد بها الرقابة التي تتم من طرف اعوان الادارة الجبائية في المكتب ، بناء على الوثائق التي في حوزهم ، ومفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من الرقابة دوريا والاهداف مسطرة مسبقا، وتكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق 1 .وتتم هذه الرقابة داخل إدارة الضرائب في حالة شك هذه الاخيرة في تصريحات المكلف بالضريبة وتكون هذه الرقابة شكلية أو رقابة على الوثائق.

**أولاً: الرقابة الشكلية:** هي عملية سنوية عادية تقوم بها المصالح الجبائية لتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة على تصريحات المكلفين وتعتبر أول عملية للرقابة التي تقوم بها مصالح إدارة الضرائب عن طريق مراقبة التصريحات التي يقيمها المكلف بالضريبة من حيث مدى صحتها أو مدى وجود أخطاء في التصريحات.

وتتميز هذه الرقابة بالبساطة لأنها تتم فقط للتأكد من الهوية الجبائية ، وختم و توقيع المكلف أو تصحيح الاخطاء في حالة وجودها. خاصة بالنسبة للمكلفين المبتدئين الذي يصعب عليهم فهم النظام الجبائي، وطريقة تقديم التصريحات، وقد تم النص على هذه الرقابة في المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية .

يعد اتمام هذه الرقابة وفي حالة شك مصالح الادارة الضريبية لعدم صدق تصريحات المكلف تطلب منه تقديم توضيحات ووثائق أخرى من اجل اتخاذ قرارها سواء بإقرار صحة التصريحات أو عدم صحتها، وبالتالي الانتقال للمرحلة الثانية وهي مراقبة المستندات .

وفي الغالب عند كتابة المكلفين للتصريحات والتحقق من هوية وعنوان المكلف، وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي وفق ما يلي<sup>2</sup> :

**1- المكلف :** يجب ان يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات التالية: سجل تجاري ، بطاقة هوية ، شهادة الاقامة — شهادة التصريح بالوجود ، البطاقة الاحصائية فضلاً عن كل مراسلات المكلف .

<sup>1</sup> - سهام كردي ، مرجع سابق ذكره ، ص 47 .

<sup>2</sup> -عاشور يوسف، دراسة تحليلية لظاهرة الغش الضريبي - حالة الجزائر ، مذكرة مقدمة، ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص : مالية عامة، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي الدكتور يحي فارس بالمدينة، السنة الجامعة 2008-2009 ، ص 90 .

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

2- النشاط : يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي و التصريحات شهرية والثلاثية الخاصة لمجموع الضرائب وملخصات الأرقام الاعمال لكل سنة.

3- الاخطاء المادية : التأكد من ايداع التصريحات بل تهتم بالشكل الذي قدمت به هذه المعلومات وتعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق .

ثانيا : مراقبة المستندات (الوثائق) : Le control sur pièce csp: تعد ثاني إجراء تقوم به إدارة الضريبة بعد الرقابة الشكلية، حيث تتم بمقر المفتشية الضرائب المختصة، إلا أن ما يميز هذا النوع الثاني انه يتم تفحص المعطيات والحسابات التي قدمها المكلف والوثائق المتعلقة هذه المعلومات كما يقوم المفتش المعني بدراسة مدى الترابط والتجانس بين الارقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة بالسنوات الماضية.

وقد أكد المشرع الجزائري على هذه الرقابة في نص المادة<sup>19</sup> من قانون الإجراءات الجبائية<sup>1</sup> التي أقرت بضرورة مراقبة التصريحات وطلب توضيحات وتبريرات كتابية وفي حالات خاصة قد يتم استدعاء المكلف المعني وطلب توضيحات شفوية، لكن إذا رفض تقديم هذه التوضيحات يجب على المفتش المختص أن يرسل له طلب كتابي لتقديم التوضيحات لأن هذا الطلب الكتابي هو الدليل على عدم مخالفة المفتش لهذا الاجراء في حالة نشوب نزاع في المستقبل وتمنح للمكلف مدة لا تقل عن 30 يوماً لتقديم تبريراته وملاحظاته.

كما تتسم الرقابة على الوثائق بالمزايا التالية :

- 1- مدة مراقبة الملف الجبائي جد قصيرة .
  - 2- محدودية السنوات والضرائب والرسوم المعنية بالمراقبة .
  - 3- تحديد دقيق للعناصر المستهدفة للمراقبة .
- وتتركز أهداف الرقابة على الوثائق على<sup>2</sup>:
- قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبه والمقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.
  - طلب معلومات اضافية من المكلف بالضريبة.

<sup>1</sup> - أنظر المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - سهام كردودي ، المرجع سابق ذكره، ص 51.

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

- التأكد من المعدلات الضريبية في كل نشاط ...

ويتم الفحص الدقيق لهذه الملفات من الناحية المضمون من خلال الوثائق والمستندات التي تحوزها إدارة الضرائب والتي تمس اساسا التصريجات الشهرية للمكلفين وعناصر الميزانية و جدول حسابات النتائج...ألخ من أجل كشف النقائص والاعطاء التي تعثر بها من طرف المكلف .

ويتم سريان هذه الرقابة وفق المراحل التالية :

أ/المرحلة التحضيرية : من خلال الاطلاع التي تتمتع به الادارة الضريبية، يتم الحصول على الوثائق والمعلومات التي من خلالها تم مقارنتها مع الوثائق والمعلومات التي في حوزة المكلف، كأن يتم مقارنة المشتريات الفعلية مع المصرح بها، من أجل اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات الهوامش المختلفة للربح من اجل معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة

ب/مراحل إجراء عملية التحقيق :

1-مراقبة مصداقية التصريجات الضريبية: خلال هذه المرحلة يقوم العون المحقق بمجموعة من الإجراءات العملية، الهدف منها مراقبة مصداقية تصريجات المكلفين بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب، حيث تتمثل فيما يلي<sup>1</sup> :

- مقارنة الأجر المصروح بها والظاهرة في سجل الاجور من خلال نموذج (série DN 29) ومقارنتها مع القائمة الاسمية الحقيقية للمستخدمين المتحصل عليها بمناسبة إجراء العون المحقق لمخضر المعاينة نتيجة زيارته الميدانية المفاجئة لمقر المؤسسة .
- التأكد من أن رقم الاعمال المصروح به في مادة الرسم على القيمة المضافة هو نفسه رقم الاعمال المصروح به في مادة الرسم على النشاط المهني باعتبار أن رقم الأعمال خارج الرسم في معظم الحالات نفسه بالنسبة لهذين الضريبيين .
- التأكد في الرسم على القيمة المضافة (TVA) من خلال المعدلات المطبقة للنشاط المزوال
- صحة القرض الضريبي المحصل من شهر إلى آخر، من خلال طلب أصل المبلغ الضريبي.
- مراقبة صحة أرقام الاعمال المعفية المصروح بها، بتقديم المكلف مستندات وشهادات الاعفاء الضريبي المبررة .

<sup>1</sup> - عاشور يوسف ، مرجع ساب ذكره، ص 92.

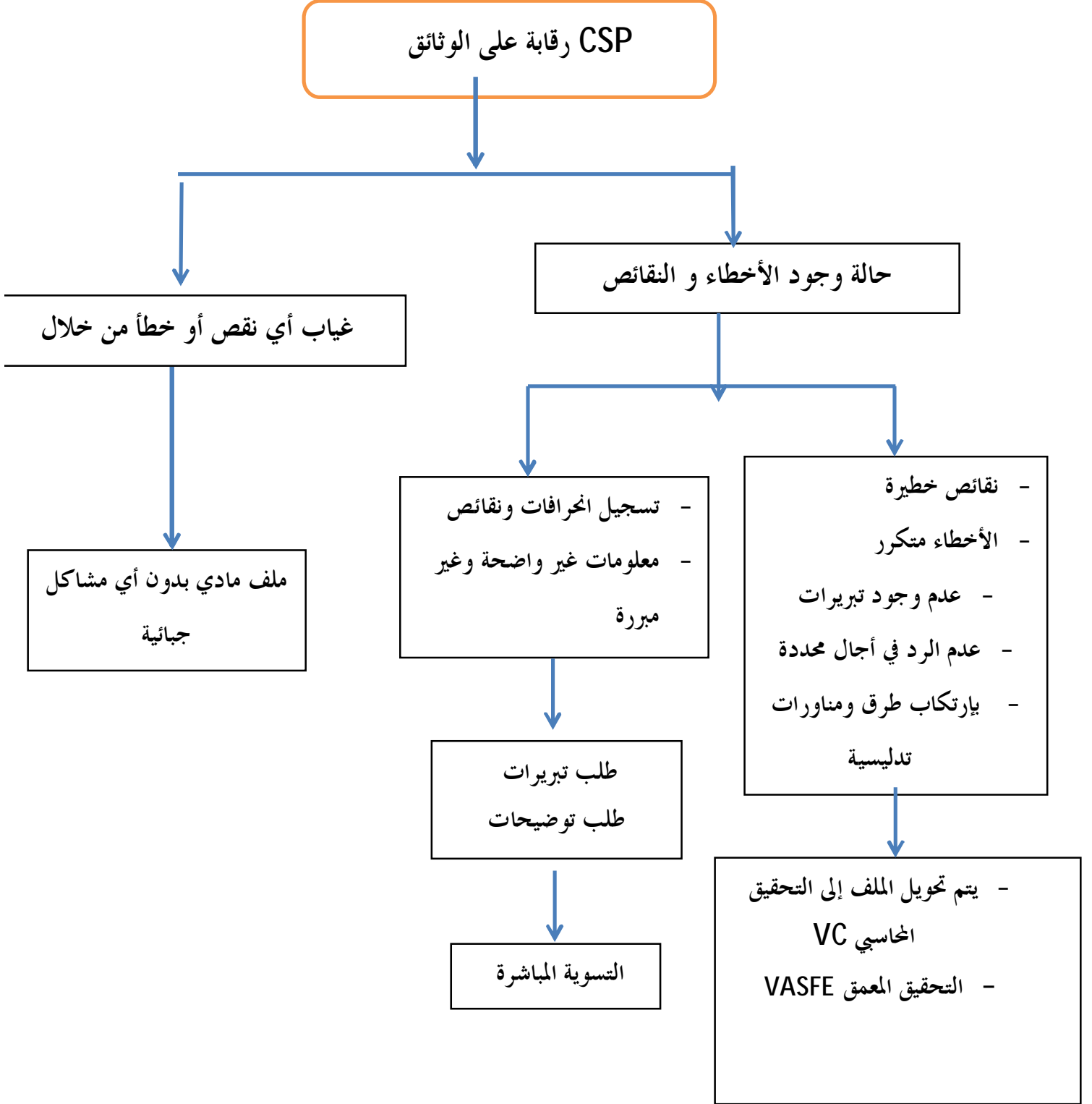
## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

2-أرسال طلب معلومات التبرير و التوضيح لملف المكلف: يطلب العون المحقق التوضيحات والتبريرات كتابياً في حالة وجود بعض العناصر المبهمة في ملف المكلف كما يستمع العون المحقق للمكلف إذا تبين أن استدعائه لهذا الغرض ضروري وعندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على المطلب الشفوي على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها يتعين على عون المحقق أن يعيد طلبه كتابياً للحصول على التوضيحات أو التبريرات في مدة لا يمكن أن تقل عن 30 يوماً ويعد عدم الرد في الاجل بمثابة قبول ضمني، حيث يلجأ العون المحقق إلى تسوية وضعية ملف المكلف بتحرير سلسلة (Série N° c 04) بشكل واضح ودقيق متضمنة النقائص المستخرجة والتصريحات اللازمة مع الحقوق والغرامات الواجبة ليتم في الأخير إعداد الجداول المتضمنة الحقوق واجبة التحصيل لترسل الجداول إلى المديرية الفرعية للعمليات الجبائية للتسجيل وتحويلها إلى قبضة الضرائب المختصة إقليمياً لهدف متابعة ملف المكلف وتنفيذ الحقوق الواجبة للتحصيل ليقوم الرئيس المصلحة بعد تنفيذ بإعداد بطاقة المراقبة تتضمن بيانات الملف المكلف لاسيما اسمه ولقبه وتاريخ وسنوات المراقبة والنقائص المستخرجة<sup>1</sup>.

3-إقتراح ملف المكلف للمراجعة الخارجية : في حالة وجود أخطاء جسيمة في ملف المكلف يتوجب مراجعة دقيقة، حيث يتم اقتراح الملف إلى المراجعة الخارجية الأتي ذكرها فيما بعد.

<sup>1</sup> - كحلة عبد الغني ، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الاصلاح الضريبي ، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية للفترة 2000-2010 ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة مدية، 2011-2012 ، ص 106 .

أشكال الرقابة الجبائية



المصدر : دليل الرقابة على الوثائق-المديرية العامة للضرائب

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

### الفرع الثاني: الرقابة الجبائية المعمقة (الرقابة الخارجية) :

إذا كانت الرقابة الشاملة تتم على مستوى مصلحة الضرائب المختصة فإن الرقابة المعمقة تتم عن طريق انتقال مفتشي الضرائب إلى مكان تواجد المحل من أجل المعاينة الميدانية والقيام بمختلف العمليات الحسابية للتأكد من مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف ومدى التطابق بين البيانات والمعطيات المبينة في الوثائق والفواتير مع ما هو موجود في أرض الواقع .

وتنقسم هذه الرقابة بدورها إلى ثلاثة أشكال :

- التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة.

- التحقيق المصوب في المحاسبة.

- التحقيق المعمق لمحمل الوضعية الجبائية الشاملة.

**أولاً : التحقيق في المحاسبة:** هو التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التصريحات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها ويرمي هذا التحقيق إلى مراقبة التصريحات الجبائية من طرف المكلفين بالضريبة<sup>1</sup>. تتعلق هذه المراقبة بالأشخاص الطبيعيين و المعنويين الذين يمارسون بعض النشاطات التي تحتاج إلى تدقيق في العمليات الحسابية في عين المكان، في محاسبة المؤسسة ومطابقة مؤشرات بعض المعطيات المحصلة من داخلها و خارجها من اجل مراقبة صحة ومصداقية التصريحات المسجلة<sup>2</sup>.

حيث تعتبر هذه المراقبة أهم وأخطر من الرقابة الشاملة المتعلقة بالتصريحات، لأن التحقيق في المحاسبة لا يهدف فقط إلى الحصول على **ميرر** العناصر المصرح لها بل يهدف إلى إعادة تشكيل الضريبة بناءً على أساس التي تكشفها التحريات الضرورية .

ونظرًا لأهمية هذه الرقابة فقد توسع المشرع في تبيان إجراءاتها في نص المادة 20 من ق.إ.الجبائية وعرفتها نفس المادة على أنها التحقيق في المحاسبة لمجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>- Michel Bovier, Marie Cristine, l'administration fiscale en France, op. Cit, p705 .

<sup>2</sup> - المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة 2013، ص 13.

<sup>3</sup> - المادة 20 معدلة بموجب المادة 37 من قانون المالية لسنة 2009، و 31 من قانون المالية لسنة 2012، والمادة 10 من قانون المالية لسنة 2013، والمادة 23 من قانون المالية لسنة 2016.

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

وإن كان الاصل أن الرقابة تتم بتعين المكان أي لمقر المحل موضوع المراقبة إلا أن نص المادة السابقة الذكر أوردت استثناء يتمثل في إمكانية إجراء هذه الرقابة بمقر مفتشية الضرائب المعنية بشرط تقديم طلب من المكلف وقبوله من طرف الادارة الضريبية أو في حالة القوة القاهرة التي لا يمكن من خلالها الانتقال إلى المحل المعني بالرقابة.

**ثانيا : التحقيق المصوب في المحاسبة<sup>1</sup> :** هو عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عد أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو هو مجموعة العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية<sup>2</sup>. وتم إضافة هذا الاجراء بعد تعديل قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 22 من الامر 02-08 الذي يتضمن قانون المالية التكملي لسنة 2008 وحسب نص المادة 20 مكرر فإنه يمكن لأعوان الادارة الضرائب القيام بهذه الرقابة عن طريق طلب تقديم توضيحات عادية مثل الفواتير والعقود و وصول الطلبيات أما فيما يخص إجراءات ممارستها فهي نفسها التي يجب تتبع أثناء التحقيق في المحاسبة .

إلا انه وبتفحص نص المادة السابقة تبين لنا بأن هذا التحقيق لا يمكن أن يؤدي إلى فحص معمق ونقد لكل محاسبة المكلف مما يطرح اشكالا حول أهلية هذه الرقابة والمغزى منها على أساس انها سطحية فقط وتشبه كثيراً الرقابة على التصريجات، لأن المشرع قيد الادارة الضريبية بمراقبة سطحية للوثائق فقط.

**ثالثا : التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:** يعرف هذا الإجراء على أنه " عن مجموعة العمليات الخاصة بالبحث والتقصي من أجل الكشف عن الفروقات ما بين المداخليل المصرح بها من طرف المكلف\* شخص طبيعي\* وبين المداخليل المحققة فعال ، وتعد هذه الطريقة أكثر فعالية بالنسبة للإدارة الضريبية حيث تساعدنا عمى التأكد من صحة التصريجات وكشف حالات التهرب<sup>3</sup> ، فهذا التحقيق هو عبارة عن مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة تصريجات المداخليل الاجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، و بمقارنة المداخليل المصرح بها من جهة ، والذمة أو الحالة المادية و العناصر المكون لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.

ومن أهم الاحكام المتعلقة بهذا النمط من الرقابة أن نص **المادة 1/ 21**، اشترطت رتبة مفتش على الاقل بالنسبة لموظف الادارة الضريبية الذي يقوم بهذه العملية مع ضرورة الاعلام المسبق لهذا التحقيق و لا يمكن أن تتجاوز

<sup>1</sup> -أنظر مادة 1/ 21 ، -قانون الاجراءات الجبائية ، ص . 13

<sup>2</sup> - ميثاق المكلفين بالضريبة للخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص 19.

<sup>3</sup> - ولهي بوعلام ، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة ، حالة الجزائر ، ملتقى العلمي و الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية ولجوكمة العالمية — جامعة فرحات عباس ، 20-21 أكتوبر 2009 ، ص 9.

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

مدة التحقيق سنة واحدة و حتى في حالة احترام الآجال لا يمكن لإدارة الضرائب الشروع في نفس التحقيق خلال نفس السنة .

عملياً يعتبر هذا التحقيق من اهم و أخطر أنواع الرقابة على أساس أنه يمتد إلى تحقيق شامل لوضعية المكلف عن طريق التحقيق في حالته المالية والمعيشية له ولأفراد أسرته من أجل البحث عن مصدر ثروته، خاصة عند يظهر نوع من عدم التطابق بين تصريحاته الجبائية وحالته المعيشية، التي تقيد بوجود ارباح لم يتم بالتصريح بها من أجل التهرب عن دفع مبالغ إضافية .

### المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية في الجزائر

بالعودة إلى مختلف الرقابة التي تم التطرق إليها سابقاً يتضح لنا أن الإدارة لها سلطة تقديرية الواسعة للتدخل من أجل إجراء رقابة على بعض المكلفين بالضريبة ، و لها أن تقرر ما هو الإجراء الواجب اتباعه . و يتجلى هذا من خلال ما جاء في النصوص القانوني المتعلقة بالرقابة . فبعودة مثلاً إلى نص المادة 1/20 المتعلقة بالتحقيق بالحاسبة نجد أن المشرع استعمل عبارة " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في الحاسبة " و نفس الشيء بالنسبة للرقابة المصوبة في نص المادة 20 " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب ... " و التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة في نص المادة 1/21 " يمكن لعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق ... " . لذا أولى المشرع الجزائري أهمية كبيرة لرقابة الجبائية كآلية وقائية فعالة لمواجهة الجريمة الضريبية ولتنظيمها حدد لها إطار تشريعي وتنظيمي لهذه الرقابة، فأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بقيام مهمتها في شروط قانونية محددة، وكما طالب المكلفين بالضريبة بعدة التزامات وفي المقابل منح لهم عدة ضمانات من أجل حمايتهم من تعسف الإدارة والتجاوزات المحتملة.

وزيادة على الجانب القانوني سخر لها هياكل تنظيمية تسهل على أعوان المراقبة القيام بالتحقيقات بشتى أنواعها فهذه الهياكل مختصة تسند لها مهمة المراقبة وبواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي.

وستتطرق في هذا المبحث إلى الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية.

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

### المطلب الأول : الإطار القانوني للرقابة الجبائية

حدد القانون الجبائي إطار تشريعياً للرقابة الجبائية و أسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية محددة، لضمان تحصيل الضرائب ، فهي بذلك تضمن التطبيق الجيد والفعال للمهام الرقابية وبالتالي مكافحة التهرب الضريبي بأشكاله، بهدف حماية المال العام من كل التحايلات الصادرة من المكلفين بالضريبة و من بين الصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية.

حيث نظم المشرع الجبائي سلطات الإدارة الجبائية في قانون الإجراءات الجبائية ونص عليها في المواد من 309 إلى المادة 316 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. حيث تتمتع الإدارة الجبائية بوسائل قانونية في حقوق تسمح لها بالتحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها فهي تسمح برقابة العناصر الخاضعة للضريبة والتي من خلالها يمكن تحديد الضريبة مع ضمان تحصيلها و تتمثل هذه الحقوق فيما يلي :

### الفرع الأول : حق الرقابة :

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية ،حيث تراقب هذه الإدارة التصريحات والمستندات المستعملة لرفض كل ضريبة أو حق الرسم أو إتاوة كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر، والتي تدفع أجور أو أتعاب أو مرتبات مهما كانت طبيعتها<sup>1</sup>.

حق الرقابة هو عبارة عن مجموعة العمليات الشكلية و المادية المنجزة من طرف أعوان الإدارة الجبائية والمتضمن صحة العمليات والمعلومات المقدمة من طرف الاشخاص المعنويين والطبيعيين للضرائب من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية<sup>2</sup>. ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية ان تقدم الادارة الجبائية بناءً على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها .

حيث تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطاتها<sup>3</sup> ، كما يمكن أن يراقب المفتش التصريحات و يطلب التبريرات و التوضيحات كتابياً ويمكنه

<sup>1</sup> - أنظر المادة 18 من قانون إ.ج.جبائية .

<sup>2</sup> - colinphilpe,lavérificationfiscale edition economic pris, 1979, p 17.

<sup>3</sup> - المادة 18 إلى 38 ، من قانون إ.ج.جبائية.

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة بحيث تمارس الإدارة حق الرقابة معها كان السند المستعمل لحفظ البيانات .

إذا كانت المحاسب ممسوكة بواسطة أنظمة الأعلام الآلي، ممكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبة أو الجبائية<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني : حق الاطلاع:

هي إمكانية قانونية تسمح للإدارة الجبائية لمعرفة كل الوثائق المستعملة من طرف جميع الخاضعين لتصریحاتهم المكتوبة والموجهة للإدارة الجبائية، في هذا الصدد يسمح حق الاطلاع الأعوان الادارية الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، يتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد قانون .إ. جبائية<sup>2</sup>، هذا الحق لا يمكن أن يمارس إلا عند أشخاص الذي نص عليهم القانون وعلى الوثائق خاصة لكل منهم وهذا القانون يسمح للإدارة الجبائية لمعرفة كل المعلومات التي لها أثر جبائي وتحصل من بل اربع أصناف من الأشخاص أو الهيئات - الإدارات العمومية المادة 1/46 من ق.إ. جبائية.

- مصالح الضمان الاجتماعي ( المادة 3/ 46 ، 4 من قانون الإجراءات الجبائية).
- السلطة القضائية (المادة 1/47، 2، 3 من قانون الإجراءات الجبائية) .
- المؤسسات المالية ( المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية) و المادة 312 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة<sup>3</sup>.
- المؤسسات الخاصة (المادتين 53 و 62 64 من قانون الإجراءات الجبائية).

<sup>1</sup> - المادة 18 من ق.إ. جبائية.

<sup>2</sup> - المادة 45 من ق.إ. جبائية.

<sup>3</sup> - المادة 312 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة " أن البنوك والهيئات المالية ملزمة باطلاع الأعوان المحققين أثناء أدائهم لمهامهم على كل الدفاتر والوثائق الملحقة ومستندات الإدارة والنفقات".

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

### الفرع الثالث: حق استدراك الأخطاء:

هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبية لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة. و هذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي، سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد وفقاً للنص التالي: " يمكن استدراك الإعفاءات الكلية أو الجزائية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب و الرسوم وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب"<sup>1</sup>.

كما حدد المشرع الجبائي الأجل العام التي يتقدم في عملية بأربع (4) سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية أو نقص في الضريبة يتم اكتشاف أثر التدقيق، أما الآجال الاستثنائية يمكن أن تخص العمليات الأعباء المتعلقة بسنوات مالية متقدمة ولكن ذات تأثير على سنوات مالية غير متقدمة محل الرقابة والتسوية تكون بعنوان السنوات الغير متقدمة فقط<sup>2</sup>.

### الفرع الرابع : حق المعاينة :

يمكن للإدارة الجبائية الذي أقرته المادة 74 من قانون المالية لسنة 2001 ويكون ذلك بعد أمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض مفوض عنه ، حيث تعطي الإدارة الجبائية ترخيص لأعوامها الذين لهم رتبة مراقب على الأقل القيام بإجراءات المعاينة في كل الحالات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التخلص من الوعاء والمراقبة والدفع ، ويجوز لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل التحقيقات والمعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المجالات المهنية للمكلفين بالضريبة ، وعملية للمعاينة يجب أن تتم بحضور الشخص المعني أو ممثله الذي يكون قد أعلم مسبقاً بهذه العملية ، وبعد انتهاء عملية المعاينة يحرر محضر يسرد فيه مجريات العمليات وتدوّن فيه المعاينات المسجلة وهذا حسب نص المادة 78 من قانون المالية لسنة 2001 ، ثم تسلم نسخة من محضر الجرد على المعني وترسل النسخة الأصلية للقاضي الذي رخص المعاينة<sup>3</sup>.

وهذا طبقاً للمادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية ، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ، ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أذناه ، للأعوان

<sup>1</sup> - وزارة المالية المديرية العامة للضرائب المادة 105 من انون الإجراءات الجبائية ، 2016 ، ص 38.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه الماد 106 ، ص 39.

<sup>3</sup> - سعيدي عبد الحليم، التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، رسالة الماجستير ، تخصص تدقيق محاسبي ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر

بسكرة ، الحظائر ، 2009 - 2010 ، ص 40.

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

الذين هم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونا القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصيد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفن الضريبة<sup>1</sup>.

### الفرع الخامس : حق التقادم :

نصت عليه المادة 39 من قانون الاجراءات الجبائية التي حددت الأجل الذي يتقادم فيه عمل الادارة الجبائية و المحدودة (04) سنوات الا في وجود مناورات تدليسية.

- تأسيس الضرائب و الرسوم و تحصيلها ، القيام بأعمال الرقابة ، قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين و التنظيمات ذات الطابع الجبائي.

### الفرع سادسا: حق اجراء البحث :

نصت عليه المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية على حق اجراء البحث و يقصد به اجراء التحقيق من طرف اعوان الادارة الجبائية بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ولدى كل شخص يقوم بهذه العمليات والمكلف مطالب بتزويد اعوان الادارة الجبائية بكل الوثائق والمستندات الضريبية لتحديد رقم الأعمال و اسس فرض الضريبة ، و هذا الحق يمكن أن يمارس ابتداء من الساعة 8 صباحا الى 20 مساء في المحلات ذات الاستعمال المهني ، و تتزامن كل عملية تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت وتفصيل المخالفات الملاحظة و يسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة .

### المطلب الثاني الإطار التنظيمي للمكلف بالضريبة :

لإدارة الضرائب سلطات في فحص ورقابة كل عناصر الوعاء الضريبي وبالتالي التحقق من سلامة ما جاء بالتصريحات من بيانات ووثائق، حتى يتم الفرض الضريبي على أسس من العدالة، لذا منح المشرع الجبائي حقوق و ضمانات تسمح بحماية المكلف بالضريبة من تسلط أعوان الإدارة الجبائية والتعسف في تطبيق القوانين والإجراءات نظراً لما يخوله له المشرع من حقوق في إطار أداء وظيفتهم، ولكي يستفيد المكلف هذه الحقوق أوجب عليه المشرع عدة التزامات يجب عدم الإخلال بها.

<sup>1</sup> - المادة 34 ، قانون الإجراءات الجبائية.

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

### الفرع الأول: وجبات المكلفين بالضريبة:

لتفادي العقوبات فرض القانون التجاري والجبائي على المكلف مجموعة من الواجبات وهي نوعين من احدها جبائية والآخر محاسبية .

**أولاً: الوجبات الجبائية :** يلزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة القيام بالتصريحات التالية :

**أ- التصريح بالوجود :** يترتب على كل مكلف جديد خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات أن يقدم خلال 30 يوماً الأولى لبداية النشاط تصريحاً بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليمياً ، يحدد فيه اسم و لقب و عنوان المكلف ، إضافة إلى المعلومات الضرورية لطبيعة نشاطه والمقر الرسمي للمحل<sup>1</sup>.

**ب- التصريح الشهري أو الفصلي لرقم الأعمال :** يجب على المكلفين الممارسين لنشاط ما والخاضعين للضرائب والرسوم التصريح برقم أعمالهم خلال كل شهر أو فصلي لدى المصالح المختصة إقليمياً حسب طبيعة المؤسسة ونوع النشاط، حيث يتم تقديم هذا التصريح إلى قبضة الضرائب التي يتبع لها إقليمياً مقر المكلف ليتم من خلاله تحصيل دين الضريبة<sup>2</sup>.

**ت- التصريح السنوي بالأرباح والنتائج :** يجب على المكلفين التابعين للنظام الحقيقي أن يكتبوا قبل أول افريل من كل سنة تصريحاً بمبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة التي حققتها المؤسسة والمتعلقة بالدورة السابقة لسلسلة (G1) لدى مفتشية الضرائب التي يقع في مجالها الإقليمي المقر الرئيسي للمؤسسة، أو المؤسسة الأم، ونفس الشيء بالنسبة للمكلفين الممارسين لمهن تجارية، صناعية، حرفية، فلاحية أو مهن غير تجارية كذلك هم ملزمون باكتتاب تصريح سنوي خاص في إطار مداخيلهما لصنافية<sup>3</sup>.

**ج- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو حالة الوفاة :** في حالة التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط يلزم المكلفون بالتصريح عن ذلك خلال 10 أيام ابتداء من تاريخ التوقف عن النشاط، وفي حالة التنازل يتم اكتتاب

<sup>1</sup> - المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، محدثة إلى غاية قانونا المالية . لسنة 2013 . يحدد في هذا التصريح : اسم و لقب و عنوان المكلف، إضافة إلى المعلومات الضرورية لطبيعة نشاطه والمقر الرئيسي للمحل.

<sup>2</sup> - المديرية العامة للضرائب ، مديرية العلاقات العمومية و الاتصال ، دليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ، منشورات شامل ، الجزائر ، 2009.

<sup>3</sup> - وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، المادة رم 133 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

تصريح يتضمن تاريخ التنازل وبيانات المنازل، أما في حالة الوفاة على ذوي الفقيد التصريح بالمداخيل الخاضعة للضريبة في اجل 06 أشهر اعتبارا من تاريخ الوفاة<sup>1</sup>.

د- **وضع رقم التعريف الإحصائي:** يتضمن قانونا لمالية 2002 جملة من إجراءات تهدف إلى محاربة التهرب الضريبي من أهمها إلزام المكلفين بوضع رقم تعريف إحصائي يبرز فيه الوثائق المتعلقة بنشاطهم والموجهة إلى الأشخاص أو الإدارات والمصالح العمومية المتعامل منها<sup>2</sup>. ويهدف إلى تسهيل سير الملفات الجبائية و يؤدي عدم الالتزام بوضع هذا الرسم أو التصريح بمعلومات خاطئة عنه إلى حرمان المكلفين من الحقوق التالية :

- تسليم شهادات الإعفاء من الرسوم على القيمة المضافة

- منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق.

**ثانياً- الواجبات المحاسبية:** هذه الالتزامات محددة في القانون التجاري حيث يلزم المكلف الخاضع للنظام الحقيقي بمسك محاسبة منتظمة، كاملة، متسلسلة، صحيحة، ومقنعة وذلك حسب الطرق التي نص عليها المخطط المحاسبي الوطني . وبالمقابل اوجب المشرع الجزائري على كل من يزاول نشاطا تجاريا إمساك الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري وهي :

-**دفتر اليومية:** إن مسك دفتر اليومية محدد في القانون التجاري أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوما بيوم العمليات<sup>3</sup>.

-**دفتر الجرد:** إلزامية مسك دفتر الجرد محددة في القانون التجاري والذي ينص على إجراء الجرد على جميع عناصر لأصول والخصوم سنويا وبصفة مدققة<sup>4</sup>. ونصت المادة 10 من القانون التجاري على دفتر الجرد<sup>5</sup>.

-**حفظ الدفاتر وسندات المراسلات:** يلزم المشرع الجزائري المكلف الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية والوثائق الثبوتية لها إضافة إلى المستندات المشار إليها في القانون التجاري، وطبقا للمادة 12 من القانون التجاري فإنه يحتفظ بسندات المراسلات طيلة نفس المدة ابتداء من تاريخ تحريرها<sup>6</sup>.

1 - المادة 133 /2 و المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثل، مرجع سابق .

2 - قانون المالية 2002 ، المادة 35 من قانون 01/-21 المؤرخ في 22 سبتمبر و المتضمن انون مالية 2002.

3 - حسين مبروك الكامل في القانون التجاري، د. ط ، منشورات دحلح، 2000، ص10 .

4 - سهام كردودي: مرجع سابق ذكره، ص62 .

5 - نصت المادة 10 من القانون التجاري على "يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي يحمل صفة التاجر أن يجري سنويا جرد عناصر الأصول والخصوم المقاولتية ويقفل كافة الحسابات بقصد اعداد الميزانية وحساب الأرباح والخسائر بدفاتر الجرد".

6 - المادة 12 من القانون التجاري .

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

### الفرع الثاني: حقوق المكلفين بالضريبة:

يستفيد المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتقويمات إلا أن إدارة الضرائب تشترط على المكلف أن يقوم استثناء كل الحقو المفروضة لجل الاستفادة من هذه الضمانات و يمكن ذكرها فيما يلي :

**أولا :** الضمانات المتعلقة بالتحقيق: يتمتع المكلف بالضريبة بضمانات المتعلقة بالتحقيق يتوجب على المراقبين احترامها ، كما أن الإخلال بها يؤدي إلى بطلان التحقيق و إلغاء النتائج المترتبة عنه  
أ/ الاعلام المسبق :يجب اعلام المكلف قبل الشروع في عملية التحقيق بإرسال اشعار التحقيق مقابل اشعار الوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته ، ومنحه 10 ايام بالنسبة لتحقيق المحاسبي ، 15 يوم بالنسبة لتحقيق المعمم للوضعية الجبائية ابتداء من تاريخ استلام هذ الإشعار<sup>1</sup>.

ب/الحق بالاستعانة بمستشار او وكيل: للمكلف بالضريبة الحق في ان يستعين بمستشار من اختياره ،ويمكن ان يكون خبيرا او محاسبا<sup>2</sup>. و تجدر الإشارة إلا أن 12 من ق المالي التكميلي 2005 تجبر الشركات والمؤسسات بالاستعانة بمحافظي الحسابات المعتمدين بهدف مسك المحاسبة قانونية ومضبوطة ، كما يمكن للمكلف حضور المناقشة للرد على استفسارات لجنة التوضيحات.

ج/تحديد مدة التحقيق: يمكن تحت. طائلة بطلان اجراءات ان تتعد مدة التحقيق في عين المكان بالتصريحات والوثائق المحاسبية اجلا محدا طبقا لرقم الاعمال المحقق سنويا أو طبيعة نشاط المؤسسة<sup>3</sup>.

د/عدم امكانية تجديد التحقيق عند انتهاء التحقيق الخاص بفترة معينة فإنه لا يمكن للمراقب اجراء تحقيق جديد لنفس الفترة أو لنفس الضرائب و الرسوم الا في حالة وجود معلومات ناقصة او خاطئة اثناء التحقيق او اكتشاف استعمال المكلف لطرق والمناورات التدلسية.

<sup>1</sup> - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ،وزارة المالية ،المديرية العامة للضرائب، منشورات 2008ص14

<sup>2</sup> - وزارة المالية ، مديرية العامة للضرائب ، المادة 320 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، 2002.

<sup>3</sup> - لميثاق المكلفين الخاضعين، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ،منشور 2002،ص14.

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

### ثانيا: الضمانات المتعلقة بإعادة التقويم

أ/التبليغ بإعادة التقويم: يجب على الإدارة الجبائية عند الانتهاء من عملية التحقيق تبلغ المكلف بنتائج التحقيق و ذلك حتى في حالة غياب التقويمات، و يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا بما فيه الكفاية بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة فهم إعادة تشكيل اساس فرض الضريبة المطبقة عليه لتمكن من الرد خلال قبول أو تقديم ملاحظاته .

ب/حق الرد: يحق للمكلف الرد على إعادة التقويم من خلال تقديم رأيه وملاحظاته حول إعادة التقويم ، كما يمكنه طلب توضيحات شفوية حول مضمون التبليغ أو الإشعار في اجال اقضاء 40 يوم وفي حالة عدم الرد في الآجال المحددة يعتبر القبول ضمنيا ويتم تأسيس الضريبة على اساس الذي تم تبليغه ،وتصبح هذه الضريبة نهائية ولا يمكن الرجوع فيها من قبل الإدارة<sup>1</sup>.

د/حق الطعن: يعد الحق في الطعن من أهم الحقوق الممنوعة للمكلف بالضريبة و التي يستطيع من خلالها أن يضمن إذا تبين ان اخضع جورا لإعادة التقييم او تم التعسف في حقه من خلال طلب التحقيق الكلي أو الجزئي ويمكن ان يتم الطعن على ثلاث مستويات وهي<sup>2</sup>:

ü الطعن الاداري :يمكن للمكلف بالضريبة اللجوء إلى مدير البحث والمراجعات أو كبريات المؤسسات او المدير الولائي للضرائب أو رئيس البحث والمراجعات للنظر في الصعوبات اثناء التحقيق او النتائج المترتبة عنه ، ويقرر كل منهم دراسة الشكوى في اجل اربعة اشهر من تاريخ تقديم الشكوى.

ü الطعن النزاعي :يعتبر هذا النوع من الطعن ضمنا لكيان حقوق المكلفين بالضريبة، حيث يتمتع المكلف بأجل ينتهي في آخر ديسمبر من السنة التي وضعت فيها جداول التسوية للحصول ويمكن للمكلف ان يلتمس وقت تحصيل الضريبة المتنازع فيها جداول التسوية للحصول ويمكن للمكلف ان يلتمس وقت تحصيل الضريبة المتنازع فيها او الوقت المؤجل .

ü الطعن الولائي :تنص المادة 38من قانون المالية 2008على احداث لجان للطعن الولائي للبحث في الطعون المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لمديريات المؤسسات الكبرى ،وبذلك يمكن للمكلف ان يقدم طعن أمام المدير الولائي للضرائب المختصة بالضريبة اقليميا مع إرفاقه بنسخة من الجداول الذي يحدد

<sup>1</sup> - المادة 70 المعدلة بموجب 38من قانون المالية 2009.

<sup>2</sup> - المادة 72 المعدلة والمنتم بموجب المواد 43من قانون المالية 2007والمادة 39من قانون المالية 2009

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

الضرائب والرسوم المتنازع حولها وكذا جميع الوثائق التبريرية كما يمكن الطعن في الاحكام الصادرة عن الجهات القضائية عن طريق الاستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها في قانون الاجراءات المدنية

### المطلب الثالث: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية :

من أجل ضمان تحقيق الأهداف المرجوة من الرقابة الجبائية وأهمها مكافحة الجريمة الضريبية، استوجب الأمر استحداث جهاز رقابي متكامل وفعال تسند إليه كل المهام والاختصاصات المتعلقة بالرقابة، لذلك فلقد حول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية العديد من الأجهزة التي تسهر على حسن أداء مهمة الرقابة بطريقة تجعلها ملمة بكل الطرق والحيل التي يمكن للمكلف استعمالها في ارتكابه الجريمة الضريبية. فكان لزاما إعداد مخطط هيكلي منظم ومحكم، يسمح بتناسق وتكامل مختلف هياكل الرقابة الجبائية، ويمكن تقسيم الهياكل المعنية بالرقابة الجبائية إلى مصالح مختصة بالرقابة الجبائية، وهياكل مستحدثة جاءت بها القوانين للمساهمة أكثر في مواجهة التهرب الضريبي وكان ذلك في إطار عصنة الإدارة الضريبية، وفيما يأتي سنحاول التطرق إلى هاته المصالح للرقابة الجبائية المنتشرة عبر تراب الوطن.

### الفرع الأول: الهياكل المختصة بالرقابة الجبائية لمواجهة التهرب الضريبي:

منح القانون للإدارة للقيام بأداء مهام الرقابة على أكمل وجه ولكي تمارسها بطريقة منظمة وفعالة، أنشأ عدة أجهزة مختصة للقيام بهذه الرقابة تتمثل في مايلي: -مديريات الأبحاث والمرجعات - المديرية الولائية للضرائب- مفتشية الضرائب.

أولا: مديرية البحث والمرجعات (D.R.V): أنشئت هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98-228 الصادر في 13/07/1998 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية<sup>1</sup>، وتعتبر أعلى الهيئات الجبائية للرقابة الجبائية على المستوى الوطني، حيث تسهر على ضمان استمرارية وتوحيد تنفيذ إجراءات الرقابة الجبائية عبر التراب الوطني.

<sup>1</sup> - المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، ج. ر. عدد 51 مؤرخة في 15 يوليو 1998.

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

مديرية الأبحاث والمراجعات مكلفة بالأعمال المخولة لمصالح الجبائية والمتمثلة بمحاربة الجريمة الضريبية بكل أشكالها، فهذا الجهاز سيسعى جاهدا لسد منافذ التهرب الضريبي واسترجاع حقوق الخزينة العمومية وذلك بوضع استراتيجية عمل، لذلك ولكي تقوم بذلك تسند المهام إلى أربع مديريات فرعية منبثقة منها<sup>1</sup>: ثلاث مصالح جهوية وهي: مصلحة البحث والمراجعات بالجزائر-مصلحة البحث والمراجعات بقسنطينة-مصلحة البحث والمراجعات بوهران.

ثانيا: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (SDCF): إننا لقضاء على التهرب الضريبي يقتضي مشاركات كلِّ مصالح المراقبة العاملة على تحقيق الأهداف المنوطة لها، لذا نجد أنَّ المديرية الولائية للضرائب هي كذلك تتدخل في هذا الإطار للقيام بعملية الرقابة الجبائية<sup>2</sup>، حيث تسند ذلك إلى خمسة (5) مديريات فرعية<sup>3</sup>، بحيث تتكفل بهذه المهمة هيئة متخصصة في هذا المجال والمتمثلة أساساً في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية<sup>4</sup>، وتوكل مهمة ذلك إلى مجموعة من الأعيان المحققين ( - نائب المدير-رئيس فرقة التحقيق - المحققين)<sup>5</sup>. وتتم هذه المراقبات في حدود الولاية وعندما تتجاوز هذه الحدود يتطلب ذلك ترخيص من المدير الجهوي للضرائب بالإضافة إلى ذلك فلقد وكلت المديرية الولائية للضرائب بمهمة تطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من قبل مديريات الأبحاث والمراجعات.

ثالثا:مفتشيات الضرائب: تم إنشاؤها لتسيير ومراقبة الوضعيات الجبائية للمكلفين وكشف ومكافحة التهرب الضريبي، ذلك لتمتعها بسلطات واسعة تجعلها قادرة على مواجهة هذه الظاهرة، باعتبارها الأقرب من المكلف بالضريبة، حيث

<sup>1</sup>-المادة 01 من المرسوم التنفيذي 228/98 المؤرخ في 19 ربيع الأول الموافق ل 13 يوليو 1998. المديريات الفرعية المنبثقة عن مديرية البحث والمراجعات هي: نيابة مديرية البرمجة - نيابة مديرية الرقابة الجبائية - نيابة مديرية الإجراءات الجبائية - نيابة مديرية التحقيقات و البحث عن المعلومات الجبائية. وتتم هذه المديريات ب: - التعريف بالعمليات الدائمة الواجب تحقيقها من أجل تجميع و مراقبة استعمال المعلومات الجبائية. - توجيه و تقييم نشاطات مصالح التحقيقات الحاسبية والجبائية المتواجدة على المستوى الجهوي والمحلي.

<sup>2</sup> - أوهيب بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي. جامعة الجزائر، كلية الحقوق و العلوم الإدارية، لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجزائية، 2002-2003، ص81.

<sup>3</sup>-المادة 39 من قرار وزير المالية، المؤرخ في 12 يوليو 1998، يتضمن الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، ج، ر، عدد 79 لسنة 1998.

<sup>4</sup>-كردود سهام، مرجع سبق ذكره، 2011، ص55.

<sup>5</sup> - أ- نائب المدير؛هو المسؤول عن الإعداد لبرنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة كما يحرص على ضمان إجراء التحقيق وفقا للقانون، و مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التحقيق، كما يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء و فرق التحقيق لدراسة الأعمال المنجزة، إضافة إلى أنه ينقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في ثلاثين (30) يوم بعد إرسال كل إبلاغ نهائي. ب- رئيس فرقة البحث و التحقيق: يفرض القانون أن تكون لرئيس الفرقة رتبة مفتش و خبرة لا تقل عن ستة (06) سنوات كمحقق، هو المسؤول على النظام العام داخل فرقة. ج- المحققين: تسند إليهم مهمة التحقيق و مراقبة النتائج وحسابها وإفغال التحقيق تحت إدارة و حضور رئيس فرقة التحقيقات.وتتشكل فرقة التحقيق من محققين اثنين الأول مكلف بقسم الرسم على القيمة المضافة أي الرقابة و إعادة تأسيس رقم الأعمال من جديد و الآخر مكلف بقسم الضرائب المباشرة أساسا على أعباء الاستغلال.

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة، فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها ومراقبة التصريجات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل<sup>1</sup>. ففي هذا الإطار نصت المادة 12 من المرسوم التنفيذي 91-60 على أنه "تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية، واستغلالها، ومراقبة التصريجات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل"<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: الأجهزة الحديثة المختصة بالرقابة الجبائية المكلفة بمواجهة التهرب الضريبي:

حاول المشرع الجزائري في إطار مكافحته لتهرب الضريبي إلى إعادة تطوير القطاع المتعلق بالضرائب، باستحداثه لهياكل جديدة ومنح لها سلطات واسعة تمكنها من الكشف عن التهرب الضريبي ومواجهته على المستوى المحلي أو الجوّاري، باعتباره الأقدر على مواجهة هذه الظاهرة نظرا لقرىها من المكلف بالضريبة هذا من جهة، ومن جهة ثانية، منحها سلطات وصلاحيات واسعة في مجال الكشف عن هذه الظاهرة ومكافحته.

وتتمثل هذه الهياكل في مديرية كبريات المؤسسات (DGE)، على المستوى المركزي ومراكز الضرائب (CDI)، على مستوى الولايات والمراكز الجوّارية للضرائب (CPI) كهياكل قاعدية لتعزيز هياكل الرقابة الجبائية، من أجل تحسين فعاليتها.

### المبحث الثالث : آليات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

تُعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من ورائها للمحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي، وبالتالي صون حقوق الخزينة العمومية. حيث تهدف الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها وآلياتها في تعبئة الوعاء المالي للدولة عن طريق عملية فحص الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين ومقارنتها مع ما هو مسطر من طرف المصلحة، للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في التصريجات، وتسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات، والمتمثل في وقوف جميع الممولين على قدم المساواة أمام

<sup>1</sup> - المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23/02/1991، يحدد تنظيم المصالح الخارجية لإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 09، الصادرة بتاريخ 27/02/1991.

<sup>2</sup> - المرسوم التنفيذي رقم 91-06 المؤرخ في 23/02/1991، الذي ينظم تحديد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، جر عدد 09 لسنة 1991.

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

الضريبة من جهة، ومن جهة أخرى لردع المكلفين وتحسيسهم بأن إدارة الضرائب ذات حضور دائم، وهذا ما ينعكس على تصرّياتهم وسلوكياتهم اتجاه التزامهم الضريبي.

لذا سعى الدولة الجزائرية إلى اتخاذ عدة اجراءات تشريعية وتنظيمية ، وتحسين العلاقة بين الادارة الجبائية والمكلفين بالضريبة ومختلف الهيئات و الادارات الأخرى .

### المطلب الأول : التنسيق بين الإدارات

إن مستوى الإدارة الجبائية وحدها دون غيرها من الإدارات الحكومية لا يكفي لتمكينها من تطبيق أحكام قوانين الضرائب المختلفة على أكمل وجه إذ أن مراجعة و تتبع أوجه أنشطتهم المختلفة ، يتطلب وجود تعاون وثيق بين الإدارة الجبائية و غيرها من الإدارات الجمارك و مديرية التجارة و هذا من اجل تحقيق مردود أفضل ، وذلك من خلال اطلاعها على المعاملات التجارية مع باقي العالم في كل ما يتعلق بالتصدير و الاستيراد التي يقوم بها المكلفون ، و مراقبة حركة رؤوس اموالهم ، و كذا بالنسبة إلى مديرية المنافسة و الأسعار عن طريق أعوانهم بتدخلاتهم العديدة على التجار و التي تخدم بطريقة أو بأخرى المصالح الجبائية في الكشف عن ظاهرة التهرب و محاولة القضاء عليها و قد تأكد هذا المبدأ بصفة واضحة في قانون المالية لسنة 1997 وما بعده من قوانين فيما يتعلق بالتنسيق بين الإدارات .

### الفرع الأول: لجان التنسيق والفرق المختلطة:

لقد نصّ المشرع الجزائري في المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 97-290 على : يؤسس هذا المرسوم وينظم لجنة تنسيق وزارية مشتركة، ولجان تنسيق ولائية، مختلطة للرقابة المشتركة بين مصالح الضرائب والجمارك التابعة لوزارة المالية والمصالح المكلفة بالتحقيقات الاقتصادية وقمع الغش بوزارة التجارة.

أولاً : لجان التنسيق: توجد لجان تنسيق داخلية على المستوى المركزي (لجنة التنسيق الوزارية المشتركة) وعلى المستوى المحلي (لجان التنسيق الولائية):

أ/على المستوى المركزي (لجنة التنسيق الوزارية المشتركة): نصت المادة الثانية من المرسوم التنفيذي 97-290 أنه: " تؤسس لجنة تنسيق وزارية مشتركة (الضرائب والجمارك والتجارة) تتشكل من أعضاء دائمين وأعضاء، إضافيين، وتدعي في صلب النص اللجنة الوزارية المشتركة"<sup>(1)</sup>.

(1) - المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27 جويلية 1997 ، يتضمن تأسيس لجان التنسيق و الفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة و تنظيمها ، ج.ر عدد 50 الصادرة في 30 جويلية 1997 .

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

ب/ على المستوى المحلي (لجان التنسيق الولائية): هي لجنة تنسيق ولائية بين مصالح الضرائب، الجمارك والتجارة). وتشكل هذه اللجنة من أعضاء دائمين (مدير الضرائب بالولاية، رئيس قطاع مكافحة الغش أو رئيس مفتشية قسم الجمارك بالولاية، مدير التجارة بالولاية) وأعضاء إضافيين الذي يتم اختيارهم من بين الموظفين الذين لهم على الأقل رتبة نائب مدير ولائي أو رتبة تعادلها<sup>(1)</sup>.

ثانيا: الفرق المختلطة للرقابة (الضرائب والجمارك والتجارة): هي عبارة عن تكاتف جهود كل من وزارة المالية ووزارة التجارة للقيام بمجموعة من المهام في شكل بحث عن المعلومات الجبائية والجمركية والتجارية لنتهي بتقرير ونتائج حسب كل إدارة. ويعتبر إنشاء الفرق المختلطة من أهم الإجراءات التي اتخذتها الحكومة من أجل حماية الاقتصاد الوطني من خطورة الجرائم الضريبية.

تأسست هذه الفرقة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 97-290<sup>(2)</sup>، وتشكيل حاجزا هاما للتصدي للجريمة الضريبية، وتشكل من ممثلي إدارات الضرائب والجمارك والتجارة، وتدعى فرقة مختلطة للرقابة بين الضرائب والجمارك والتجارة.

وتحدّث بمعدل فرقة أو عدة فرق على مستوى كل ولاية بموجب قرار وزاري مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالتجارة وفي الولايات التي لا توجد بها مديرية للجمارك ويعين ممثل مصلحة الجمارك لدى هذه الفرق المختلطة للرقابة من بين أعوان الجمارك العاملين من أقرب ولاية أو من بين أعوان الهيكل الجهوي للجمارك التي تنتمي إليه الولاية المعنية<sup>(3)</sup>، وتكلف الفرق المختلطة للرقابة على الخصوص، بعمليات الرقابة لدى الأشخاص الطبيعيين والمعنويين التي تقوم بعمليات الاستيراد والتجارة بالجملة أو بالتجزئة للتأكد من مشروعيتها وتطابقها مع التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية المعمول بها<sup>(4)</sup>.

: تشكل الفرق المختلطة للرقابة من موظفين يتم اختيارهم من بين تعداد الإدارات الثلاث المعنية، الذين لهم رتبة مفتش رئيسي وثلاث سنوات من الأقدمية في المصلحة، وعندما لا تتوفر الهياكل الولائية على موظفين لهم رتبة مفتش رئيسي

(1) - أنظر المادتين 7 و 8، المرسوم التنفيذي رقم 97-290 .

(2) - أنظر المرسوم التنفيذي رقم 97-290 .

(3) - المادة 12، المرسوم التنفيذي رقم 97-290 .

(4) - المادة 18، المرسوم التنفيذي رقم 97-290 .

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

يمكن استخلاصهم استثناء بموظفين لهم رتبة مفتش أو ضابط مراقبة في الجمارك حسب الحالة، على أن يثبتوا أقدمية لا تقل عن خمس (5) سنوات من الخدمة<sup>(1)</sup>.

### الفرع الثاني: التعاون الثنائي:

دائما وفي مجال التنسيق بين الإدارة الجبائية والإدارات الأخرى وفي إطار تبادل المعلومات عن الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين، إذ اعتبر التعاون القطاعي (تجارة، جمارك، ضرائب، قضاء...) <sup>(2)</sup>، إذن من الضروري وضع سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية، هذا ما أكده وزير المالية عبد الرحمان راوية حيث قال: "أنه من الضروري تعميق التنسيق بين المصالح الجبائية والجمارك والمركز الوطني للسجل التجاري والمصالح المكلفة بتبويض الاموال"<sup>(3)</sup>، ويعد التعاون الثنائي من أبرز الحلول الناجعة للحد من الجريمة الضريبية، يمكن ذكر الأمثلة الآتية:

**أولاً: التنسيق بين الإدارة الضريبية وإدارة الجمارك:** من واجب الإدارة الجبائية في أغلب الأحيان اللجوء إلى مصادر لديها بالمعلومات اللازمة لمصالح الجمارك باعتبارها حلقة وصل بين الداخل والخارج، وذلك بتقديم طلب إليها بخصوص مؤسسة قيد التحقيق سواء أكانت مؤسسة خاصة أو عامة، من أجل معرفة قيمة السلع (المصدرة أو المستوردة) ومقارنتها بتلك المصرح بها لتبيين الفروقات إن وجدت وذلك لما لها من إمكانية استقصاء للمعلومات بشأن حركة رؤوس الأموال والتحويلات المشبوهة من قبل المؤسسات المالية، باعتبارها حلقة وصل بين الداخل والخارج، كما تلزم إدارة الجمارك بالتبليغ التلقائي بكل المعلومات التي تخص الاستيراد الخاصة بالمكلف .

**ثانياً: التنسيق بين الإدارة الجبائية وإدارة البنوك:** بموجب التعليمات الصادرة بتاريخ 12 أبريل 1992 عن المديرية العامة للضرائب يجب على كل المؤسسات البنكية أن تقدم إجباريا كل المعلومات التي تطلبه إدارة الضرائب والمتعلقة والتي تخص كشوفات المكلفين وحركة رؤوس الأموال، فهذا يساعد المفتش من التأكد من تطابق ما هو مسجل من محاسبة المؤسسة، وما تحتويه الكشوفات البنكية<sup>(4)</sup>.

(1) - المادة 13، المرسوم التنفيذي رقم 97-290 .

(2) - مديرية العامة للضرائب، قسم الإعلام و الصحافة، مقالة يومية الخبر بعنوان: مصالح الجبائية أحصت 100 ألف غشاش، بتاريخ 2018/04/22، مرجع سابق.

(3) - المرجع نفسه .

(4) - عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى عين مليلة، الجزائر، 2012، ص 73.

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

لذلك فالبنوك باعتبارها مؤسسات مالية فهي ملزمة بصفة خاصة بنص المادة 51 من ق.إ. ج بإرسال إشعار خاص للإدارة الجبائية بفتح وإقفال كل حساب إيداع أو السندات أو القيم أو الأموال أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسستهم بالجزائر<sup>(1)</sup>.

ثالثا:التنسيق بين الإدارة الجبائية ومصالح التجارة:ويتجلى ذلك من خلال تحديد ثمن البيع والشراء للمواد التي تستعملها المؤسسة أو الشركة قيد التحقيق، كما لمفتش الضرائب أن يطلع على محاضر الضبط المرسله من قبل المصلحة إلى المكلف وذلك بخصوص المخالفات المتعلقة بالبيع والشراء دون فاتورة وكذا الزيادة في الأسعار بشكل مخالف للقانون<sup>(2)</sup>.

رابعا: التنسيق بين الإدارة الجبائية والجهات القضائية: فعلى الجهات القضائية إبلاغ الإدارة الجبائية لكي تتدخل كطرف مدني في إجراءات المحاكمة، وعليها أن تطبق العقوبات المناسبة للمبالغ المتملص منها من أجل ردع المتهرب وعدم عودته للفعل مرة أخرى. لذلك تحول السلطات القضائية كل المعلومات التي تحوزها فيما يخص المخالفات الجبائية لإدارة الضرائب<sup>(3)</sup>.

خامسا:التنسيق بين الإدارة الجبائية ومصالح المديرية العامة للأمن:مساهمة كل من مصالح المديرية العامة للأمن الوطني والمديرية العامة للدرك الوطني وذلك بمساعدة أعوان إدارة الضرائب عندما يمارسون تدخلاتهم قصد حمايتهم من الاعتداءات والحصول على أجوبة في أجال معقولة لطلبات مديريات الضرائب الولائية والتي تسمح لهم بتحديد مقرات الغشاشين كذلك العمل على مراقبة وجود فواتير البيع والشراء لدى المكلفين بنقل السلع وذلك في الطرقات العمومية<sup>(4)</sup>.

وفي الخصلة يمكن القول أن التنسيق بين الإدارات يضيفي أكثر فعالية على طرق الوقاية من الجرائم الضريبية ومكافحته ويسمح بتجسيد هئية الدولة وممارسة سلطتها لفرض شفافية أكثر للنشاط الاقتصادي وجعله مبنيا على قواعد منافسة حرة ونظيفة بين المتعاملين، في إطار احترام القانون والحريات الفردية والجماعية.

(1) - أنظر المادة 51 من قانون .إ. الجبائية .

(2) - عباس عبد الرزاق ، مرجع سابق، ص 74.

(3) - المادة 47 من قانون .إ. الجبائية .

(4) - يوسف بويدة ، جريمة الغش الضريبي، مذكرة نهاية التربص،المعهد الوطني للقضاء ، دفعة 1999-2001، ص 81.

### المطلب الثاني : الغرامات والعقوبات الجبائية

تتوقف فعالية الرقابة الضريبية على مدى أهمية العقوبات والغرامات المحددة . إلى أن المبالغة في تلك العقوبات قد يكون له أثر عكسي في هذا المجال فرض المشرع الضريبي الجزائري عدة إجراءات عقابية كل من يخالف قانون الأعمال الضريبي الضمان التحصيل الجيد للضريبة ، و زيادة مردوديتها ، يوجد نوعين من العقوبات هما: الغرامات الجبائية، الغرامات الجنائية .

#### الفرع الأول: الغرامات الجبائية:

تمثل هذه الغرامات الجبائية في فرض زيادات مالية على المكلف المعني ، و يختلف حجم هذه الزيادات على المكلف المعني، و يختلف حجم هذه الزيادات حسب طبيعة المخالفة و يتضح ذلك كما يلي<sup>1</sup>:  
أولاً/ الغرامات المتعلقة بالتصريح السنوي: حسب المادة 192 " من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنه تفرض تلقائياً الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم صاحب التصريح السنوي، حسب الحالة إما بصدد الضريبة على الدخل و إما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، و يضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 40% .  
ثانياً/ الغرامات التأخير في عدم التصريح: يترتب التأخير في إيداع التصريح الضريبي عن المواعيد المحددة قانوناً، دفع غرامة مالية قيمتها تتغير حسب مدة التأخير و طبيعة الضريبة المستحقة فبالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات حددت الغرامة المالية كما يلي:

ü 10 % إذا لم تتعدد مدة التأخير شهر واحد.

ü 20 % إذا لم تتعدد مدة التأخير شهرين.

ü 40 % إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة ضمن أجل 30 يوماً ابتداءً من تاريخ التبليغ.

أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة، و حسب المادة 115 من قانون الرسم على القيمة المضافة المعدل حسب قانون المالية لسنة 2000، فإنه يترتب عن الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال تطبيق غرامة نسبتها 10%، وترفع هذه

<sup>1</sup> - ناصر مراد ، مرجع سابق ، ص 55-56.

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

الغرامة إلى % 25 بعد قيام الإدارة الجبائية بإعذار المدين بالضريبة، عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل استلام، بتسوية وضعيته في أجل شهر واحد<sup>1</sup>.

ثالثاً/ الغرامة بسبب النقص في التصريح: حسب الفقرة الأولى للمادة 193 " من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، فإن التصريحات المتضمنة معلومات ناقصة تؤدي إلى غرامة مالية قيمتها تختلف حسب حجم المبلغ المتلاعب، بحيث يتضاعف مبلغ الحقوق المنقوصة كمايلي<sup>2</sup>:

ü 10 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج..

ü 15 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50000 دج أو يساويه، ويقل عن مبلغ 200 000 دج.

ü 40 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200000 دج أو يساويه .

### الفرع الثاني: العقوبات الجنائية:

بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على أنه كل من حاول التخلص أو التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضريبة التي يخضع لها أو تصفيتها سواء كان كلياً أو جزئياً، فإنه يعاقب بغرامة مالية يتراوح مبلغها بين 5.000 دج و 20.000 دج، ويجبس لمدة سنة إلى خمسة سنوات أو بإحدى العقوبات، وتشمل الأعمال التدليسية على وجه الخصوص ما يلي<sup>3</sup>:

ü الإغفال عن قصد تسجيل حسابات أو تسجيلات أخرى غير صحيحة أو صورية في كل من السجل اليومي وسجل الجرد

ü لإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح عن رقم الأعمال .

ü استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية . كما تطبق العقوبات السابقة على الشركاء مرتكبي هذه المخالفات المحاسبين المعتمدين أو من هم دراية بأمور الحماية كالمستشارين الجبائيين أو حتى الوكلاء.

<sup>1</sup> - المادة 115 من قانون الرسم على القيمة المضافة .

<sup>2</sup> - المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

<sup>3</sup> - ناصر مراد ، مرجع سابق ذكره، ص 57-58

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة، فبالإضافة إلى الغرامات الجبائية، قد يتعرض المكلف إلى عقوبات جنائية، كما جاء في المادة 117 التي تنص على أنه من تملص أو حاول التملص بصفة جزئية أو كلية عن طريق استعماله لطرق تدليسية يعاقب بغرامة مالية مبلغها يتراوح من 5.000 دج إلى 20.000 دج و بعقوبة الحبس من سنة إلى خمسة سنوات، أو بإحدى العقوبتين و تعتبر أعمالا تدليسية على وجه الخصوص فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة هي:

- إخفاء المبالغ أو الحوامل التي يطبق عليها الرسم و من بينها عمليات البيع بدون فواتير .
  - سعي المكلف إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحميل الضريبة المستحقة.
- كما يمكن لإدارة الضريبة اللجوء إلى بعض الطرق الأخرى كأسلوب عقاي أهمها: منيع المكلف من مزاوله نشاطه المهنية غلق بعض مقراته توقيف الحساب البنكي و حجز ممتلكاته.

### الفرع الثالث: إجراءات الوقاية الحالية في مكافحة التهرب الضريبي:

تختلف عبوة الرقابة الجبائية باختلاف الطريقة المتبعة في التحقيق، والغرض المراد بلوغه حيث حول المشرع الضريبي للإدارة على ممارسة التحقيق العمق والتحقيق المحاسبي ، بهدف التأكد من التصريحات المقدمة من طرف المكلفين ، حيث تعتمد الرقابة الجبائية على ثلاث طرق أساسية هي:

- 1- التحقيق المجاني والذي يتعلق بالوضعية المحاسبية المكلف الخاضع للتحقيق .
- 2- والتحقيق المصوبه في الحماسية ويهتم بمراقبة ضريبية معينة.
- 3- التحقيق العمق في عمل الوضعية الجبائية الذي يعتبر تدعما للتحقيقين السابقين.

وستطرق لهم بشيء من التفصيل في ما يلي:

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

### الفرع الأول: التحقيق المحاسبي و الجبائي :

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي تهدف منها مراقبة التصريجات المائية المكتتبه من مطرف المكلف بالضريبة فحص محاسبته، ومهما كانت طريقة حققتها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها ، حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها طبقاً للمواد 1-20 من قانون الإجراءات الحياتية<sup>1</sup>.

أثناء التحليل الحماسي ، يمنع أعون الإدارية الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع في هذه الحالة يمكنها أن يطلب لاحقاً تخفيض الزيارات نتيجة لهذه الأخطاء ويطلع المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة. يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان ، ما عدا في حالة طلب معاكس من المكلف بالضريبة بوجهه كتابيا وتقبله المصلحة او في حالة قوة قاهرة يتم اقرارها قانونا من طرف المصلحة<sup>2</sup>.

**اولا: انجاز عملية التحقيق:** لإتمام عملية المحاسبة يتعين على الإدارة إتباع عدة خطوات، وهي كالتالي:

إن أول خطوة تتم بقيام الأعوان المحققين ببعض الأعمال التمهيديّة في المكتب ، وذلك معرفة الوضعية الحقيقية المكلف المراقب من خلال مسك الملف الكامل لها لملف الشخصي ، الملف الضريبي ، والمكون من تصريجاته الخاصة بكل أنواع الضرائب الخاضع لها ، ويجب الإشارة إلى أن المحقق يقيم تلك الدفاتر الضرورية و المتمثلة في E-31 و K-37 لضمان السير الحسن لعملية التحقيق.

**ثانيا : المراقبة الفعلية :** أقر المشرع الجبائي في التحقيق في المحاسبة المكلف بعين المكان ، أي بمحل ممارسة المكلف نشاطه ، اي حالة طلب المكلف غير ذلك ويكون الطلب كتابيا وبعد موافقة مصلحة الضرائب على هذا الطلب ، وهنا تبدأ فرقة التدقيق عملها حيث يشرع ي عملية المراقبة الفعلية والتأكد من محاسبة الممول شكلا ومضمونا<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 20 - 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - المادة 20 - 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

3 - Republique Algeirne Democratique et Populaie, minstaire des Finances, Guide du Veifcateur. Edition 1994, P32-33.

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

### الفرع الثاني : التحقيق المصوب في المحاسبة:

بعد التحقيق تحقياً محاسبياً مصوبة إذا اقتصر التحقيق الناس على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو شمل كل الفترة الغير المتقدمة أو جزء منها ، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات الحماية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية .  
التحقيق المصوبة في المحاسبة المؤسس بأحكام المادة 22 من ق. م ت لسنة 2008 ، والمقنن في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية ، وهو إجراء مراقبة مصوبة ، أقل شمولية ، أكثر سرعة وذو نطاق من التحقيق المحاسبي ، هذا التحقيق يعني فحص الوثائق التوضيحية والمحاسبة لبعض أنواع الضرائب والتي تخص فترة محدودة قد تقل عن سنة محاسبية .

هذا النوع من الرقابة هو عبارة عن وسيلة تسمح بالقيام بتحريات مصوبة أو برامج أولوية كما أنه لا يمنع الإدارية الحماية من إمكانية إجراء تحقيق المعمق للمحاسبية ، والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة لإعادة التقييم من جراء التحقيق المصوبة، طبقاً للمادة 20 مكرر 6 - من قانون الإجراءات الجبائية .

حيث نصت على إن ممارسة التحقيق المصوبة لا يمنع الإدارية الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق العمق في المحاسبة والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب .

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي وللمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب و يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي والمفصلة أدناه ، غير أن طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق يوجب على الأعوان المحققين توضيحيه على اشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير مطبقاً للمادة (20- 3 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية .

وعليه نصت أحكام المادة (20/ 4 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين<sup>2</sup> .

بالإضافة إلى ذلك و بموجب أحكام المادة 20-5 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية فيتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين 30 يوماً لإرسال ملاحظاته أو قبوله ، ابتداء من تاريخ تسلمه إشعار إعادة التقويم، علاوة على ذلك لا ينبغي للعون المحقق أن يقتصر فقط على طلب الوثائق التوضيحية العادية من المكلف بالضريبة محل التحقيق ،

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

بلي عليه طلب الدفاتر المحاسبية من أجل التحقق من صحة التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بالحقوق والرسوم موضوع التحقيق المحاسبي المصوب طبقا للمادة 2/20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

### الفرع الثالث: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

بتعدد النشاطات وزيادة المداخل وتنوعها جاءت المراقبة العميقة لمجمل الوضعية الجبائية التي تتمثل في مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به أي بصفة عامة ، التأكد من التصريجات على الدخل العام (المداخل المحققة خارج الجزائر - فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبينة وغير المبينة... إلخ). حيث لا تتم هذه العملية إلا من طرف أعوان الإدارة التي لهم رتبة مفتش على الأقل، وكذلك بوجود المكلف بالضريبة وآخرون ( المحاسب المحامي ... ) ، وكذلك لتسهيل عملية التحقيق في مجمل الوضعية حدد المشرع حدودا للإدارة الجبائية، كما أنه منح للمكلفين بالضريبة حقوق من شأنها أن تساعده في مزاولة نشاطه بصفة عادية وتتمثل في إعطائه أجل 15 يوما التحضير نفسه للتحقيق بعد أن يستلم أشعارا بالتحقيق مرفوقا بإشعار بالاستلام وكذا ميثاق المكلفين بالضريبة .

**أولا : إعداد برنامج التحقيق:** يتم التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية بدراسة الوثائق المحصلة لدى إدارة الضرائب حيث يفحص المحقق تصريجات المكلف، ومن خلال هذه الدراسة يحدد ما يملكه المكلف فيقوم ب: اختيار الملف ثم يتم فحصه وفق القانون و يقوم بجمع المعلومات من مصادر خارجية لتأكد من المعلومات .

**ثانيا: سير عملية التحقيق:** بعد انتهاء الخفق من الإجراءات القانونية لعملية التحقيق ، وجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات المساعدة من خارج منشأة المكلف ، وإن لم تكن تلك المعلومات كافية فيحق للمحقق وبقوة القانون من طلب تبريرات و توضيحات من المكلف وذلك من أجل التأكد من مصداقية التصريجات ، ويعتبر هذا الطلب إجراء عادي للتحقق من التصريجات على الدخل الإجمالي : حيث تطلب الإدارة طلب التبريرات و طلب توضيحات .

### الفرع الرابع: الرقابة المفاجئة:

إذ يمنح القانون في إطار التحقيقات المحاسبية حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة العميقة للوثائق المحاسبية وبالتالي الهدف منها هو السماح للإدارة بإجراء بعض المعاينات المادية التي تفقد قيمتها إن أجلت والمتمثلة في :

ü معاينة وسائل الإنتاج الجرد المادي للوسائل المنقولة، وغير المنقولة وكذا الوسائل البشرية .

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

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

ü جرد قيم المخزون.

ü كشف أسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة.

وهذا كله من أجل جمع المحقق أكبر قدر مع المعلومات حول طبيعة نشاط المؤسسة الممارس ومقارنته بما هو مصرح به. وفي الأخير يقوم المكلف بتحرير محضر المعاينة ويسجل فيه المعلومات التي أسفرت عنها عملية الجرد المادي ويطلب من المكلف التوقيع عليه إن رفض هذا الأخير التوقيع يتم تبيان ذلك في محضر المعاينة .

حيث تنص أحكام المادة 40 من قانون الإجراءات الجبائية على: "في حالة مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر المادية للاستغلال أو لوجود الوثائق المحاسبية أو لوصفها، يسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية عمليات المراقبة لا يمكن البدء في فحص عميق للوثائق الحسابية إلا بعد مرور أجل التحضير المنصوص عليه سابقا والذي يسمح للمكلف بالضريبة أن يستعين بوكيل من اختياره" لكن حضور الوكيل ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية لأن تأجيلها يفقدها قيمتها.

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

### المطلب الثالث : الصعوبات التي تواجهها الرقابة الجبائية

نظرا للأهمية البالغة للسياسة الجبائية، في تعبئة الوعاء المالي للدولة، تشكل الرقابة الجبائية محور هذه السياسة، إذ تساعد على الحد من انتشار ظاهرة التهرب الضريبي ، وبالتالي صون حقوق الخزينة العمومية . حيث تهدف الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها والياتها ، للتأكد من التصريجات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة<sup>1</sup> والتي من خلالها يتم كشف كل الإغفالات والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف<sup>2</sup>.

ورغم الاصلاحات الجبائية التي عرفتها الجزائر، منذ الاستقلال ، إلا أن الإدارة الجبائية لازالت غير قادرة على تحقيق الأهداف المرجوة ، وهذا بالنظر الى الصعوبات والمشاكل التي تواجهها على عدة أصعدة ، كغموض وعدم استقرار التشريعات الضريبية، ونقص الوعي الضريبي لدى المكلفين ، توسع نشاط الاقتصاد الموازي ... الخ . ذلك أن فعالية الرقابة الجبائية تتوقف على مدى فعالية أدواتها واجهزتها . ومن هنا يأتي المطلب في هذا الموضوع ، الاستعراض أهم الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية في الجزائر. مع تقديم الحلول الكفيلة بتحقيق فاعلية هذا النوع من الرقابة.

### الفرع الأول : الصعوبات المتعلقة بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية:

انطلاقا من الأهمية الكبرى المعطاة للسياسة الجبائية لتعبئة الموارد المالية للدولة ، ينبغي تفعيل الرقابة الجبائية سواء من حيث الهياكل المساعدة لها ، أو أدواتها الرقابية بشكل يخفف من حدة انتشار ظاهرة التهرب الضريبي.

أولا: الصعوبات المتعلقة بالنظام الجبائي : تعاني الرقابة الجبائية من اختلالات منها ما يتعلق بالنظام الجبائي ، ومنها ما يتعلق بالإدارة الجبائية .

### أ/ الصعوبات المتعلقة بالنظام الجبائي

#### 1- الصعوبات المرتبطة بإرادة تأسيس الفعل الرقابي

<sup>1</sup> - تنص الفقرة الأولى قانون الإجراءات الجبائية الجزائري على أنه : " يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة إكتتاب وإرسال إلى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط، تصريحا خاصا، تحدد الإدارة الجبائية نموذجها، وذلك قبل الفاتح من فيفري من كل سنة.

<sup>2</sup> - أنظر المواد من 18 الى 68 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

لم تؤسس الدولة الجزائرية لثقافة الرقابة بصورة واضحة على المال العام ، وإن دل هذا على الاختلال في وظيفة الدولة المتدخللة لغرض تعبئة الموارد العامة للدولة وترشيدها. و بالتالي هناك اختلالات في تأسيس الفعل الرقابي نذكر :

- غموض وعدم استقرار التشريعات الضريبية: حيث من الصعب تطبيق القوانين التشريعية الخاصة بالرقابة الجبائية<sup>1</sup> ، وهي في - حالة تغير دائم ، ومن الصعب فهم مواد تطبيقها ، وعلى من تطبق، ووقت تطبيقها، وهو ما فتح المجال امام أعوان الرقابة الجبائية للإجابة عن هذه الأسئلة حسب معرفتهم وخبراتهم المتعلقة بتنفيذ القوانين الجبائية، وفي بعض الأحيان يتم الرجوع الى المسؤولين في الإدارة الجبائية العطاء الحلول لهذه الإشكالات. إن هذا الغموض وعدم الاستحجار الذي يميز التشريعات الضريبية أدت الى الحد من فاعلية جهاز الرقابة الجبائية من نظرا الى<sup>2</sup> :

- الثغرات التي تكتنف التشريع الجبائي أدت الى تنامي ظاهرة التهرب الضريبي.
- عدم وجود نصوص قانونية تحمي أعوان الرقابة الجبائية وتضمن حقوقهم في تنفيذ مهامهم.
- التعديلات المتكررة في القوانين التي تثير الكثير من الجدل والنقاش ، وتؤدي الى الكثير من النزعات الفكرية بين الممولين واعوان الضرائب.
- عدم مواكبة التشريعات الضريبية المطبقة للتطور ات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة.

### ثانيا: الصعوبات المتعلقة بالإدارة الجبائية

أ/ **نقص الكفاءة والمكانيات البشرية:** فرغم تدعيم الإدارة الجبائية بمعهدين خاصين بتكوين الاطارات والمتمثلين في كل من المدرسة الوطنية للضرائب والمعهد المغربي للجبائية والجمارك ، إلا أنها لا زالت تعاني من نقص الكفاءات والخبرة في مجال الرقابة الجبائية ، في ظل التطور المستمر لطرق التهرب الضريبي واستعانة المتهربين من ذوي الخبرة باستعمال طرق التي يتم اكتشافها من طرف مراقبين ذوي خبرة مهنية في هذا المجال . كما تساعد الخبرة والكفاءة في كسب الوقت من خلال سرعة اكتشاف الأخطاء والتلاعبات والتي يمكن أن يقوم العون بمجرد الاطلاع على وضعية المكلف ونوع نشاطه والمخالفات التي يرتكبها.

<sup>1</sup> - نظر قانون الإجراءات الجبائية مع اخر التعديلات المدرجة على الموقع [dz.gov.mfdgi.www](http://dz.gov.mfdgi.www)

<sup>2</sup> - كمال عبد العزيز ، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين - حالة الجزائر - ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، معهد العلوم الاقتصادية والاجتماعية ، المركز الجامعي يحي فارس المدينة ، 2008-2009، ص 114.

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

كما تعاني الإدارة الجبائية من نقص المراقبين ، وخاصة وأن قانون الإجراءات الجبائية ينص على أن عملية الرقابة الجبائية لا تتم إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل<sup>1</sup> ، بحيث لا يوجد تناسب بين عدد المكلفين وعدد المفتشين في الإدارة الجبائية ، وهو ما يدل على ضعف الأهمية الممنوحة للإدارة الجبائية ، خاصة في هذه الفترة التي تعرف انتعاش اقتصادي تميز بالحجم الكبير لانفاق العمومي وكثرة المتعاملين الاقتصاديين ، مما يقوض من الية الرقابة الجبائية على كثير من الملفات ، ويشجع المكلفين على التهرب الضريبي.

**ب/ نقص الإمكانيات والوسائل المادية:** برغم التطور الهيكلي الذي مس الإدارة الجبائية في الجزائر ، إلا أنها لازالت تعتمد على الوسائل التقليدية في جميع الأعمال الرقابية والإدارية في وقت تعرف فيه تكنولوجيا المعلومات تقنيات معالجة متطورة جدا واستعمال واسعا يشمل جميع المؤسسات العمومية و الخاصة . كما تعرف الإدارة الجبائية في الجزائر مشاكل تؤثر باستمرار على عملها الرقابي تتمثل اساسا في ضعف الإمكانيات المادية المرتبطة بتجهيز المقرات بمختلف الوسائل المساعدة في هذا الإطار وتوفير وسائل نقل الأعوان الى مقرات المكلفين بالضريبة إجراء التحقيقات . وربط الإدارة الجبائية بوسائل الاتصال الحديثة لتسهيل عملية تبادل المعلومات والمعطيات بين هياكل الإدارة الجبائية بمختلف مستوياتها ، وامكانية ربطها مع الهيئات الأخرى ذات الصلة لطلب المعلومات<sup>2</sup> .

**ج/ ضعف الحماية المقررة للمراقبين:** يكفل المشرع الجبائي للمراقبين الحماية اثناء تأدية مهامهم ، إلا أنها غير كافية نظرا لما يتعرضون له اعتداءات معنوية وجسدية من طرف بعض المكلفين ، ولهذا فهم في حاجة الى تعزي ازت أمنية من تهديدات وا خاصة اثناء التحقيقات التي يباشرونها خاصة في المناطق النائية . كما أن هذه الفئة تعاني من ضعف التحفيزات المالية والخدمية ، مما يؤثر على مردود الرقابة الجبائية سلبا.

<sup>1</sup> - تنص المادة 19 على أنه : " يراقب المفتش التصريحات. و تطلب التوضيحات و التبريرات كتابيا . كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة

بالبينات و العمليات و المعطيات موضوع الرقابة. كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعاهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية" .

<sup>2</sup> - يوسف نور الدين ، الجبابة المحلية ودورها في تحقيق التنمية المحلية في الجزائر دراسة تقييمية للفترة من 2000-2008، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، جامعة بومرداس ، 2009-2010، ص 146.

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

### الفرع الثاني: الصعوبات المتعلقة بالمكلف بالضريبة والمحيط العام:

بالإضافة الى الصعوبات المرتبطة بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية ، يظهر الواقع صعوبات أخرى تتصل بأطراف على تماس مع الإدارة الجبائية مثل المكلفين بالضريبة ، والهيئات الأخرى ، أو متعلقة بالمحيط العام الذي تدور في فلكه عملية الرقابة الجبائية.

### أولاً : الصعوبات المتعلقة بالمكلفين بالضريبة وبعض الهيئات

أ/ نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة: إن نقص الوعي الضريبي لدى كثير من المؤسسات والأفراد أصبح هاجساً يلاحق عملية الرقابة الجبائية ، ويصعب من اتخاذ السياسات الضريبية الملائمة في المدى المنظور على الأقل . فالكثير من المكلفين يبحثون على طرق ملتوية لفتح المجال امامهم للتهرب الضريبي ، من خلال تخفيض المستحقات الضريبية والاستفادة من امتيازات غير مستحقة ، أو اخفاء الكشوفات والمخالفات التي يرتكبوها من ملفاتهم ، وقد تصل الى حد التغاضي عن مراقبة ملفاتهم نهائياً من خلال عدم ادراجها اثناء برمجة الملفات داخل مفتشية الضرائب للتهرب من دفع الضريبة .

ب/ عدم التنسيق بين الدارة الجبائية ومختلف الهيئات: إن اتمام عملية الرقابة الجبائية قد يتطلب الاتصال بمختلف الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات المالية وكذا المؤسسات الخاصة ، والتي لها علاقة مباشرة بالمكلف بالضريبة ، وهذا من اجل الحصول على المعلومات اللازمة في هذا الإطار ، إلا أن الواقع يثبت أن هذه المؤسسات ال تتعاون مع الإدارة الجبائية فيما يخص تقديم المعلومات للكشف عن المداخل غير المصرح بها .

فالبنوك مثال عادة ما تتماطل في تقديم كشف حساب العملاء الخاضعين للرقابة الجبائية ، وتكتفي بتقديم الكشوف لفترة قصيرة ال تتجاوز (06) اشهر بحجة أن طول الفترة يتطلب البحث في الأرشيف.

### ثانياً : الصعوبات المتعلقة بالمحيط العام

أ/ الاقتصاد الموازي: إن الاقتصاد الموازي أو اقتصاد الظل يتميز بوجود الأنشطة الاقتصادية البعيدة عن أعين الحكومة وأجهزتها الرقابية ، وفي ظل هذه الظروف تحدث المنافسة غير الشريفة ، وبمرور الوقت تصبح المؤسسات الفاسدة هي السائدة في السوق .

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

وفي الجزائر هناك قلق متزايد من الاقتصاد الموازي أو غير الرسمي نتيجة التحول الاقتصادي الذي عرفته البلاد ، وما تبعه من انفتاح اقتصادي زاد من حدة هذا الوجه السلبي لاقتصاد<sup>1</sup> .

ومن المساوئ الكبرى لاقتصاد الموازي هو حرمان الخزينة العمومية من أموال التحصيل الضريبي ، وما يتبعه من شعور لدى المكلفين بعدم عدالة الرقابة الجبائية ، مما يدفعهم الى الابتعاد عن الطرق القانونية واستعمال الممارسات غير الشرعية للحفاظ على مكتسباتهم

**ب/ الفساد الإداري:** تتعدد مظاهر وأوجه الفساد الإداري في الدولة ، وعندما يكون هناك فساد في القطاع الضريبي فإن هذا الوضع يردي الى بيع المكلفين الى تقديم اقرارات ضريبية غير حقيقية ، مما يحرم القطاع المالي في الدولة من إيرادات كانت متوقعة . كما يؤدي الفساد الإداري الى تنامي شعور المكلف النزيه بالعبء الضريبي مما يقلص الأداء التنافسي لديه .

### المطلب الثاني : الحلول المقترحة لتفعيل الرقابة الجبائية

سنعالج في الفرع، الإجراءات المستحدثة لتفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر في المطلب الأول ، ومقترحات تفعيل اليات الرقابة الجبائية في المطلب الثاني .

#### الفرع الأول : الإجراءات المستحدثة لتفعيل الرقابة الجبائية :

لقد عمدت الحكومة الجزائرية في الفترة الأخيرة الى استحداث واتخاذ عدة إجراءات عملية تهدف الى تدعيم وتطوير جهاز الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي تمحورت أساسا حول اصلاح نظام الرقابة الجبائية وجعله يتماشى مع الأنظمة الضريبية العصرية من خلال الإجراءات التالية:

- تسهيل الإجراءات الجبائية من خلال تأسيس الملف الجبائي ، الوحيد والذي تصنف وتتابع فيه كل التصريحات المختلفة للمكلفين بالضريبة .

- انشاء التحقيق المصوب أو التحقيق الظرفي ، والذي يعتبر أقل شمولية وأكثر سرعة واقل تعمقا من التحقيق المحاسبي ، إذ أن خاصية الانتظام والتصويب لهذا التحقيق تمكن مراقبي الإدارة الجبائية من اكتشاف التهرب الضريبي فور وقوعه

<sup>1</sup> - ولهي بوعلام ، مرجع سابق ذكره . ص 14 .

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

أو التصريح لدى الإدارة الجبائية ، وبالتالي يتم اعادة تشكيل رقم الأعمال ثم إصدار الجداول الاضافية الناتجة عن اعادة التقييم ارسالها الى المكلف مباشرة لدفعها الى قباضة الضرائب التي يتبعها .

- زيادة التشديد في العقوبات المفروضة على المكلفين المتهربين

كما ان الإصلاح الذي أدخلته الدولة على منظومة الرقابة الجبائية تعدى الى عصرنة الإدارة الجبائية من خلال اعادة هيكلتها وتنظيمها ، وتمثل في التي:

-انشاء ثلاث مؤسسات كبرى هي : مديرية كبريات المؤسسات، مركز الضرائب، والمركز الجوارى للضرائب

- انشاء مديرية العالقات العمومية والاتصال ومديرية العالم والتوثيق من أجل تحسين العالقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة .

- اعداد برامج تكوينية لرفع كفاءة أعوان الإدارة الجبائية.

- اصدار المديرية العامة للضرائب دليل للأخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب في هذا الصدد، يعتبر هذا الدليل قانونا لحسن السلوك و الذي سترتب عن الاحترام الصارم له من قبل أعوان الضرائب، إحداث تغييرات إيجابية في الكيفية التي ينظر بها المواطنون إلى الإدارة الجبائية، و في نفس الوقت تحسين العالقة بين الإدارة و مستعمليها .

-استحداث الية التصريح الإلكتروني للمكلفون بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات حيث تهدف هذه الآلية الى توفير للمكلفين بالضريبة امكانية ارسال عن بعد و بكل امان تصريحاتهم الملزمين بها و هذا بغية جعل التسيير العادي للضرائب اكثر سهولة و التقليل من تكلفة الوقت و الانتقال .

-تطبيق برنامج الامتثال الجبائي الإرادي على مستوى البنوك .

-تعزيز التعاون والتنسيق مع مصالح الجمارك : وهذا عن طريق إنشاء فرق مختلطة ما بين الجمارك والضرائب للقيام بالتحقيقات المشتركة ، وتبادل المعلومات والملفات المتعلقة بمكافحة التهرب الضريبي .

-كما يشمل الإصلاح تطوير التعاون الدولي عن طريق ابرام الاتفاقيات الخاصة في مجال مكافحة التهرب الضريبي ، حيث ابرمت الجزائر في هذا الإطار عدة اتفاقيات ثنائية مع بلدان أوروبية ومغربية و افريقية وعربية و آسيوية وحتى من دول أمريكا ، حيث تمكن من الاطلاع على أموال الأفراد في الخارج وذلك بحثهم على تقديم التصريحات المتعلقة

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

بالمداخيل و الإيرادات المحققة في الخارج . والحصول على المعلومات الضريبية التي تتعلق بالأرصدة البنكية للأفراد المودعة بالخارج ، لتسهيل تحصيل الضرائب<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني : مقترحات تفعيل اليات الرقابة الجبائية:

تتحمل الدولة الجزائرية مسؤولية خاصة اتجاه تفعيل اليات الرقابة بصفة عامة والرقابة الجبائية بصفة خاصة ، من أجل أن تحقق أهداف مختلف البرامج والسياسات تماشيا مع مقتضيات الحكامة ، فقد ال يحقق الجهاز الضريبي أهدافه في غياب ارادة سياسية حقيقية اتجاه النظام الرقابي العام ، ولذلك فإن تفعيل اليات الرقابة الجبائية في الجزائر ومعالجة النقائص المسجلة لن يكون ذا جدوى في ظل انحسار الدور الرقابي للدولة ، ولهذا الغرض فإن مقتضيات التفعيل ترتبط بالعوامل الأتية:

### أ/ من حيث الهياكل المساعدة في عملية الرقابة الجبائية

**1- تفعيل نظام المعلومات الجبائي** : يعتبر ادراج التكنولوجيات الحديثة لإعلام و الاتصال على مستوى الإدارة الجبائية مرحلة هامة في مواصلة برنامج التحديث و هذا يتطلب تكييف التشريع الجبائي من أجل التوجه نحو التقنيات غير المادية و تأطير الدخول الإلكتروني للنظام المركزي .

حيث لا يمكن تنفيذ مختلف برامج الرقابة الجبائية دون الاستناد الى نظام المعلومات الجبائي الذي يعتبر العمود الفقري لمصلحي الوعاء والتحصيل ، ذلك ان وظيفته تبدأ بجمع البيانات وادارتها، ومراقبتها وحمايتها وأخيرا انتاجها، أي ضمان وصولها الى مستعملها<sup>2</sup>. يهدف اعتماد المنظومة المعلوماتية الجبائية إلى تحكّم أفضل في فئة المكلفين بالضريبة فيما يخص الانشطة و الأملاك التي يتوفر عليها هؤلاء.

غير أن هذا التنظيم يتطلب، اللجوء إلى الإجراءات الحديثة لمعالجة معلوماتية لكل المعطيات المرتبطة بفرض الضريبة على المكلفين بها و تحصيل مختلف أنواع الضرائب والرسوم: وهذا يتطلب أيضا التكفل بالعمليات المرتبطة فيما بينها و المتعلقة بالرقابة الجبائية والاجتهاد في معالجة القضايا النزاعية وتقديم الجداول الإحصائية الموجزة و هذا من أجل إعداد مؤشرات التسيير و النجاعة بصفة عاجلة و آلية.

<sup>1</sup> - يمكن الاطلاع على كل النفاقيات التي أبرمتها الجزائر مع الدول المختلفة في هذا الإطار من خلال الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب

. [www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz) :

<sup>2</sup> - ولهي بوعلام ، مرجع سابق ذكره . ص 16.

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

لا يمكن تجسيد هذه الأهداف إلا من خلال إدراج التكنولوجيات الجديدة لإعلام والاتصال و خاصة تطبيق منظومة معلوماتية ناجعة. وال يتأتى ذلك لا من خلال:

- تكوين الأعوان الجبائيين في كيفية استعمال الإعلام الألى و الحبكات المعلوماتية القاعدية (Office MS , Excel – Word .

- تجهيز كل المصالح بعتاد الإعلام الألى المناسب.

- وضع منظومة شبكية من نوع البريد الإلكتروني و الأنترنت .

- إدخال الأنترنت في المصالح الجبائية .

تعدد النتائج المنتظرة من هذه المنظومة المعلوماتية، و يمكن تلخيصها كما يلي:

- التخفيف من حجم المهام المنفذة من طرف الأعوان، من خلال التآليه الكاملة لكل الإجراءات

المتعلقة بدراسة المعطيات الخاصة بفرض الضرائب و التحصيل و الرقابة و المنازعات .

- نزع الصفة المادية عن كل العمليات الجبائية ابتداء من استقبال المكلف بالضريبة و تأسيس الوعاء

والتحصيل وكذا تسيير الملف الجبائي، و هذا من خلال تآلية هذه العمليات.

- ولوج كل الأعوان إلى المنظومة المعلوماتية من خلال التأهيلات المراقبة.

- التبادل السريع للمعلومات المتعلقة بالبيانات ما بين المصالح ومع المصالح الأخرى المؤسساتية من

خلال تطوير الواجهات المتعددة.

- تقديم الجداول البيانية في وقت معقول يسمح بتقييم نجاعة المصالح من جميع الأوجه و متابعة مستوى

التحصيل حسب نوع الضرائب و تبعا لكل قطاع نشاطي.

- تقديم معطيات موجزة ذات مصداقية من أجل إنجاز دراسات إستشرافية و التحليل و اتخاذ القرار .

- مركزة قاعدة المعطيات بالنسبة لمختلف فئات المكلفين بالضريبة تسمح بالولوج الآلي للمحققين في

الحاسبة إلى البطاقات عند قيامهم بالمهام المسندة إليهم .

- برمجة عمليات التدقيق على أساس المعايير المؤسسة و المحددة بموضوعية بناء على قاعدة المعايير

المنسجمة .

- التحكم الأفضل في الموارد الجبائية .

- محاربة الاقتصاد الموازي و غير القانوني.

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

- مكافحة كل مظاهر الغش مهما كان نوعها.
- التقليل في معالجة الشكاوى النزاعية للمكلفين بالضريبة.
- التخفيض في الكلفة الناتجة عن طلب المطبوعات .
- تسهيل عملية ولوج المكلفين بالضريبة إلى حسابهم الجبائي من خلال شهادات الولوج المراقبة.
- إدراج إجراءات التصريح عن بعد.
- إدراج إجراءات الدفع عن بعد.

2- من حيث الوسائل المادية والبشرية: حتى تضطلع مصالح الرقابة الجبائية بمهامها ينبغي ان تدعم بالعدد الكافي من الموظفين المؤهلين الذين يتمتعون بشروط الكفاءة والنزاهة والالتزام طبقا لمدونة أخلاقيات المهنة ، كما يجب أن تمنح لهم الوسائل المادية والمالية الكافية لتنفيذ البرامج بعيدا عن ضغط المحيط . مع ضرورة تبني سياسة تحفيز قوية من خلال تحسين أوضاع أعوان الرقابة ماديا من اجتماعيا، لمواجهة مختلف الإغراءات مع تطبيق الشفافية في كل ما يرتبط بالمسار الوظيفي لموظفي الإدارة الجبائية .

ب/ بإنشاء قضاء متخصص في مجال المنازعات الضريبية : ان العمل على انشاء محكمة جبائية بقضاها المتخصصين ، اصبح أمرا ضروريا في الوقت الحالي ، فهو يعتبر من اليات تفعيل النظام الضريبي المستقبلي ، حيث تضمن المحكمة الجبائية استقرار التشريعات الجبائية وتوحيد شروحا وتنفيذها . بما يضمن حقوق المكلفين من جهة والمحافظة على حقوق الخزينة العمومية من طرف ادارة الضرائب من جهة أخرى . كما يجب العمل على تبسيط وتسهيل اجراءات التقاضي أمام هذه الجهات القضائية<sup>1</sup> .

ج/ العمل على سن قوانين جبائية ذات صياغة واضحة: إن من أهم العوامل التي تصعب عملية الرقابة الجبائية كما رأينا تتمثل في غموض التشريع الضريبي وتعقيده وتعددده ، مما يظهر ظلما جبائيا للمكلفين يدفعهم الى التهرب والغش في مواجهة ضريبة غير عادلة في صياغة قوانينها وتحديد أحكامها وتطبيق جزاءاتها .

د/ العمل على تقريب الإدارة الجبائية من المواطن وتحسين الخدمة العمومية: يجب على الإدارة الجبائية إذا ما أرادت أن تفعل من عملها الرقابي ، أن تنشر الثقة في نفوس المكلفين عن طريق ، ترقية ثقافة الاستقبال ونوعية الخدمة. فهو يضم مجموع معايير داخلية وخارجية التي يجب أن يلتزم باحترامها أعوان الهياكل الجديدة (مديرية كبريات المؤسسات،

<sup>1</sup> - أنظر الإجراءات الخاصة بالمنازعة الضريبية في المواد من 70 الى 91 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب). حيث أن إردة الإدارة في إقامة عالقة جديدة مع المكلف بالضريبة تركز على تقديم خدمة فعالة و ضمان استقبال نوعي بمختلف أشكاله : الاستقبال الشخصي ، البريد، الهاتف ، والبريد الإلكتروني.

ان هذا العمل يُرقي القِيم ذات الصلة باللباقة والإعلام وأخذ المواعيد والإجابة على الطلبات خلال الآجال المطلوبة. كما يجب يتكفل بالأشخاص ذوي حركة محدودة والأشخاص الذين يعانون صعوبات من خلال تخصيص لهم استقبال خاص (ممرات مهياً للدخول ومكتب استقبال ملائم وصغاء باهتمام).

ان ادارة الضرائب يمكنها ان تقدم خدمة عمومية نوعية وذات جودة متى احترمت المعايير التالية : مصلحة متواجدة (نقوم بتحسين كيفية الدخول إلى مصالحنا تبعاً لمتطلباتكم)، استقبال أكثر إصغاء (نستقبلكم بتهذب وفعالية)، معالجة سريعة لطلباتكم للمعلومات(نرد في الآجال المعلن عنها)، نصغي إليكم لإحراز تقدم وفي الأخير نحسن تنظيمنا ونسعى لتطوير كفاءاتنا .

كما أن الوصول الى تجسيد هذه الالتزامات يعتبر رهانا يتعين على الإدارة تشريفه من خلال تقييم منتظم لمدى احترامها و إعلان نتائج هذا المسعى الجديد للنوعية لفائدة الجمهور العريض، وهو ما يشكل شفافية في تسيير التقييمات ورغبة أيضا في المضي قدما لجعل الخدمة العمومية أكثر نجاعة على وجه الخصوص .

- جعل من نوعية الخدمة أولوية استراتيجية للإدارة الجبائية .

- إضفاء الطابع المهني على مهام الاستقبال في الإدارة الجبائية .

- وصول المكلف بالضريبة بسهولة للمصلحة .

- تسهيل الإجراءات الإدارية للمكلفين بالضريبة .

- الإلمام بتطلعات المكلفين بالضريبة.

- قياس واعالن نتائج مسعى نوعية الخدمة بشكل منتظم.

## الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

---

### خلاصة الفص الثاني :

يظهر التهرب الضريبي كان من المنطقي و من الضروريات التي يستند عنها الواقع البحث عن سياسة رقابية فعالة تكفل الحقو اللازمة لحماية الخزينة العمومية و التصدي لهذه الجريمة أو على الأقل التقليل من حدة ذلك تتدخل الرقابة الجبائية كوسيلة وقائية و ردعية للتأكد من صحة هذه التصريحات و من ثم كشف الأخطاء أو التزوير من أجل ضمان حماية مصالح الخزينة.

والرقابة الجبائية تعد الوسيلة الوحيدة المتاحة للإدارة الضريبية من أجل تدقيق في التصريحات والمعلومات التي تجمعها حتى تتمكن من إعادة تشكيل الحقوق المفروضة على المكلفين المتهربين من دفع الضرائب وتلزمهم بدفعها كونها تعتبر كموردًا هامًا التي تعتمد عليه الخزينة العمومية في إعداد الميزانية

كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم ، وردعهم بعقوبات جبائية وجنائية موافقة بحسب المخالفة.

الختامة

### الخاتمة

انطلاقاً من دراستنا لدور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي إذا تعد الرقابة من أهم الوسائل لمكافحة ومكافحة التصرفات السلبية الصادرة من عند المكلفين ويتوقف نجاح هذه العملية عموماً على الوسائل المادية والكفاءات البشرية في المجال المحاسبي والقانوني والتي تمتلك مهارتها كألية تمكنها من اكتشاف الأخطاء و التلاعب من جانب المكلفين بالضريبة في الوقت المناسب وبالسرعة مع تطبيق العقوبات الردعية التي تجعل المخالفات من قبل المكلف .

و في نهاية هذه الدراسة خلصت الباحثة لجملة من النتائج و التوصيات التي يمكن أن نوجزها فيما يلي:

**أولاً: النتائج:** في مكافحة التهرب الضريبي حيث توصلت الباحثة إلى جملة من النتائج أهمها:

- 1- تعتبر الضريبة اهم مورد و التي بإمكانها ان تحدث تغيرات في النشاط الاقتصادي للدولة .
- 2- يشكل التهرب الضريبي أحد أهم التطبيقات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية.
- 3- غياب عامل الثقة لعدم وجود صدق في الإبلاغ لدى الخاضعين في تصرفاتهم وهذا يخلق مشاكل.
- 4- إذا كانت الرقابة الجبائية من أحسن الوسائل لمواجهة التهرب الضريبي إلا أنها تبقى قاصرة وهذا لنقص الوسائل المادية و البشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي و القانوني.
- 5- النتائج التي حققها انماط الرقابة الجبائية تعتبر دليلاً على أهمية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب و لكن ليس لدرجة الحد منها .
- 6- استعمال عقوبات و متابعات قضائية لتحصيل الضريبة المفروضة على المكلفين .

### ثانياً: التوصيات:

إن النتائج التي توصلنا إليها تدفعنا إلى تقديم جملة من الاقتراحات و التوصيات نراها ضرورية و في نفس الوقت كفيلة بزيادة فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

من هذه الاقتراحات و التوصيات يمكن أن نذكر ما يلي:

- 1- ضرورة نشر الوعي الضريبي لدى أوساط المكلفين بالضريبة .

## الخاتمة

- 2- تشجيع المكلفين الذين تثبت براءة ذمتهم الجبائية بواسطة عملية الرقابة الجبائية من خلال منحهم امتيازات ضريبية.
- 3- ضرورة التعامل بالفواتير و ذلك بوضع حلول مناسبة للحد من التزوير و استعمال فواتير الوهمية .
- 4- تبسيط صياغة قوانين الضرائب والاجراءات تنفيذها وتوحيد الوثائق الإدارية والتقليل منها.
- 5- تشجيع التنسيق أكثر بين مختلف الإدارات و الهيئات من أجل تبادل المعلومات الخاصة الحساسة و تعزيز مركزها
- 6- وضع استراتيجية وطنية لمكافحة التهرب الضريبي خلال دراسة حجم ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر.

تمت بحمد الله

# قائمة المراجع

قائمة المراجع :

٧ المراجع باللغة العربية :

أولاً: النصوص القانونية:

1/ الدستور:

التعديل الدستوري لسنة 2016، الصادر بموجب القانون 01/16 المؤرخ في 06 مارس 2016، يتضمن التعديل الدستوري، ج.ر عدد 14 الصادرة في 07 مارس 2016.

2/ النصوص التشريعية :

1- الأمر 59/ 75، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم بالقانون

02/05 المؤرخ 06 فيفري 2005، ج.ر عدد 11 الصادرة في 09 فيفري 2005.

2- الأمر رقم 101/ 76 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج.

ر عدد 102 الصادرة في 22 ديسمبر 1976.

3- الأمر رقم 102/ 76 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، ج.ر عدد

103 الصادرة في 26 ديسمبر 1976.

4- الأمر رقم 103/ 76 مؤرخ في 9 ديسمبر سنة 1976، يتضمن قانون الطابع، ج.ر عدد 39 الصادرة في

15 ماي 1977، المعدل والمتمم.

5- الأمر رقم 104/76 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، ج.ر عدد 70

الصادر في 2 أكتوبر 1977، المعدل والمتمم.

6- الأمر رقم 105/76 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل ج.ر عدد 81 الصادرة في

18 ديسمبر 1977، المعدل والمتمم .

7- قانون 01-21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج.ر عدد 79

الصادر في 23 ديسمبر 2001. والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية معدل ومتمم.

8- قانون 06-24 مؤرخ في 06 ديسمبر 2006، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج.ر عدد 85

الصادر في 27 ديسمبر 2006.

## قائمة المراجع

- 9- قانون رقم 2008 - 21 مؤرخ في 30 ديسمبر 2008 يتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج.ر. عدد 74 الصادرة في 31 ديسمبر 2008.
- 10- قانون 11 - 16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج.ر. عدد 72 الصادرة في 29 ديسمبر 2011.
- 11- قانون رقم 12 - 12 مؤرخ في 26 ديسمبر 2012 يتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج.ر. عدد 72 الصادرة في 30 ديسمبر 2012.
- 12- قانون رقم 15 - 18 مؤرخ في 30 ديسمبر 2015 يتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج.ر. عدد 72 الصادرة في 31 ديسمبر 2015.

### 3/ النصوص التنظيمية :

- 1- المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 فيفري 1991، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصاتها، ج.ر. عدد 9 الصادرة في 27 فيفري 1991.
- 2- المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، ج.ر. عدد 51 مؤرخة في 15 يوليو 1998.
- 3- المرسوم التنفيذي رقم 97-290 مؤرخ في 27 جويلية سنة 1997، يتضمن تأسيسه لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، ج.ر. عدد 50 الصادر في 30 جويلية 1997.
- 4- المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13 جويلية 1998، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي 95-55 المؤرخ في 15 فيفري 1995 والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، ج.ر. عدد 51 الصادرة في 15 جويلية 1998.
- 5- قرار وزير المالية، المؤرخ في 12 يوليو 1998، يتضمن الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، ج.ر. عدد 79 لسنة 1998.

### ثانيا - الكتب و المؤلفات

- 1- حسين ميروك الكامل في القانون التجاري، د. ط، منشورات دحلب، 2000.

## قائمة المراجع

- 2- خالد الخطيب ، الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية ، عمان ، 2000 .
- 3- خالد الخطيب، الضريبة على الدخل (أصول محاسبتها في الأردن )، زهران للنشر والتوزيع ،عمان، الأردن، 1992.
- 4- خالد شحادة الخطيب ، أحمد زهير شامية ، أسس المالية العامة ، الطبعة الثانية، دار وائل، الأردن، 2007 .
- 5- خبايا عبد الله ، أساسيات في الاقتصاد المالية العامة ، مؤسسة شباب الجامعة ، 2009 .
- 6- رضا خلاصي ، النظام الجبائي الجزائري الحديث، جزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2005.
- 7- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب الحشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
- 8- سعيد عبد العزيز عثمان ، شكري رجب العثماوي، اقتصاديات الضرائب ، الدار الجامعية 2017 .
- 9- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دار المفيد لنشر والتوزيع، عين مليلة ،الجزائر، 2011 .
- 10- صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1982.
- 11- طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2008 .
- 12- طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتاب للطباعة والنشر، بغداد، العراق، 1990.
- 13- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، لبنان، 1992.
- 14- عادل محمد فريد قورة ، محاضرات في قانون العقوبات -القسم العام، الجريمة-، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية، 1994 ، الجزائر .
- 15- عبد الرحمان الصباح مبادئ الرقابة الإدارية المعايير-التقييم- التصحيح، دار الزهران للنشر والتوزيع عمان، 1997 .
- 16- عبد الناصر نور ، نائل حسين عدس ، الضرائب و محاسبتها ، دار المسيرة ، الطبعة الأولى ، 2003 .
- 17- عبد الناصر نور، نائل حسن عدس، عليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، الطبعة السابعة، دار المسيرة، الأردن، 2008 ..

## قائمة المراجع

- 18- عبد الواحد السيد عطية ، مبادئ و اقتصاديات المالية العامة ،جامعة عين شمس ، دار النهضة العربية ، القاهرة سنة 2000.
- 19- عدي عفانة، عادل القطاونة، احمد الجدع ،الحاسبة الضريبية ، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004 .
- 20- مجدي محفوظ ، علم المالية العامة و التشريع المالي و الضريبي، ديوان النشر ، لبنان ، طبعة الرابعة ، 2004 .
- 21- محمد البنا، اقتصاديات المالية العامة ، الدار الجامعية، مصر، 2009 .
- 22- محمد عباس محرزى، اقتصاديات المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، 1979.
- 23- محمد عباس محرزى، اقتصاديات الجباية والضرائب ، الطبعة الرابعة ، دار هومة ، الجزائر، 2008 .
- 24- مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، د.س.ن.
- 25- منور اسرير محمد حمو ، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة ، الطبعة الأولى ، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر ، 2009 .
- 26- ناصر مراد ، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 9 ، 2009 .
- 27- هاشم الجعفري، مبادئ المالية العامة والتشريع المالي، الطبعة الثالثة، مطبعة سلمان الاعظمي، بغداد، 1968.
- 28- هشام محمد صفوت العمري، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية ، الطبعة الثانية، مطبعة التعليم العالي، بغداد، العراق ، 1988.
- 29- وليد زكريا صيام ، حسام الدين مصطفى الخداش ، وائل عودة العكشة ، مروان عبد الوهاب حياطة، الضرائب ومحاسبتها، طبعة ثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ودار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997.

- 1- أوهيب بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي. جامعة الجزائر، كلية الحقوق و العلوم الإدارية، لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجزائية، 2002-2003 .
- 2- بشرى عبد الغني ، فعالية الرقابة الجبائية و اثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة تلمسان ، 2010-2011 .
- 3- حمداوي أمنة ، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي ، رسالة ماجستير ، جامعة أم البواقي ، كلية العلوم الاقتصادية ، و العلوم التجارية ، 2017-2018 .
- 4- طيبي إيمان، بلحمر فتيحة ، حجابي خدوج ، فعالية الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، رسالة ماجستير ، جامعة أدرار ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و العلوم التسيير ، 2013-2014 .
- 5- عاشور يوسف، دراسة تحليلية لظاهرة الغش الضريبي - حالة الجزائر ، مذكرة مقدمة، ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص : مالية عامة، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي الدكتور يحي فارس بالمدينة، السنة الجامعية 2008-2009 .
- 6- العثماني مصطفى ، نظام المعلومات و دوره في تفعيل الرقابة الجبائية -حالة الجزائر-، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، المركز الجامعي المدية ، 2008 .
- 7- عنتر سليمان، دور الرقابة الجبائية في تحسين المعلومات الحاسبية ( دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي)، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، 2012 .
- 8- عيسى بولخوخ، عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، قسم العلوم الاقتصادية، 2003-2004.
- 9- كتال عبد العزيز ، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين - حالة الجزائر - ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، معهد العلوم الاقتصادية والاجتماعية ، المركز الجامعي يحي فارس المدية ، 2008-2009.

## قائمة المراجع

- 10- كحلة عبد الغني ، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ضل الاصلاح الضريبي ، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية للفترة 2000-2010 ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة مدية، 2011-2012 .
- 11- لياس قالب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2011 .
- 12- محمد طالي ، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزلثري ، الفترة 1993-1995 ، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر، 2002-2004 .
- 13- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2011-2012.
- 14- ياقوت اوهيب بن سالمة، الغش الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية الحقوق، 2002 / 2003 .
- 15- يوسف نور الدين ، الجباية المحلية ودورها في تحقيق التنمية المحلية في الجزائر دراسة تقييمية للفترة من 2000-2008 ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، جامعة بومرداس ، 2009-2010 .

### 2/ مذكرات الماستر :

- آيت بلقاسم لامية ، آليات اجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية ، جامعة البويرة، 2013 .
- سعيد عبد الحليم، التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجالية، رسالة الماستر ، تخصص تدقيق محاسبي ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر ، 2009 -2010.
- يوسف بويدة ، جريمة الغش الضريبي، مذكرة نهاية التربص،المعهد الوطني للقضاء ، دفعة 1999-2001.

## قائمة المراجع

### رابعا - المدخلات و المقالات العلمية المنشورة في المجالات

#### 1/ مداخلات المنتقيات العلمية

ولهي بوعلام ،نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة ،حالة الجزائر ،ملتقى العلمي و الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و لحوكمة العالمية — جامعة فرحات عباس ، 20-21 أكتوبر 2009 .

#### 2/ المقالات العلمية المنشورة في المجالات

بلواضح الجيالي، سعيدي يحيى، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال فترة 2007- 2012 ،مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 2014/12 .  
مديرية العامة للضرائب ،قسم الإعلام و الصحافة ، مقالة بيومية الخبر بعنوان : مصالح الجبائية أحصت 100 ألف غشاش، بتاريخ 2018/04/22 .

#### - المواقع الإلكترونية

وزارة المالية ، مديرية العامة للضرائب [/https://www.mfdgi.gov.dz](https://www.mfdgi.gov.dz)

#### ✓ المراجع باللغة الأجنبية :

- 1- colinphilippe,lavérficationfiscale edition economic pris, 1979.
- 2- Michel Bovier, Marie Cristine, l'administration fiscale en France, op. Cit
- 3- Republique Algerinne Democratique et Populaire, minstaire des Finances, Guide du Veifcateur. Edition 1994, P32-33

### ملخص

من خلال هذه الدراسة يتضح لنا مدى اهمية الرقابه الجبائية باعتبارها عنصرا اساسيا لقمع التهرب الضريبي لان الضريبه هي الممول الاساسي لصندوق الخزينه العموميه والذي انطلقا منه تسطر مشاريع الدوله وتضبط ميزانيتها. الا انها تبقى قاصرة في مجال في مجابهة ظاهره التهرب والغش الضريبي وهذا لنقص الوسائل المادية والبشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي والقانوني.

### Résumé

**À travers cette étude, il apparaît clairement pour nous l'ampleur de l'importance du contrôle fiscal en tant qu'élément essentiel de la répression de l'évasion fiscale, car la fiscalité est le principal financier du fonds du Trésor public, à partir duquel les projets de l'État sont couverts et leur budget est fixé. Compétences supérieures dans le domaine comptable et juridique.**

### Summary

**Through this study, it becomes clear to us the extent of the importance of tax control as an essential element to suppress tax evasion, because tax is the main financier of the public treasury fund, from which the state's projects are covered and their budget is controlled. Higher competencies in the accounting and legal field.**

## المحتويات

الإهداء

قائمة المختصرات

6	.....
6	..... مقدمة. خطأ!الإشارة المرجعية غير معرفة.
أ	..... تمهيد
5	..... الفصل الأول : مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي
5	..... تمهيد
6	..... المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي
6	..... المطلب الأول: مفاهيم عامة حول الضريبة
7	..... الفرع الأول: تعريف الضريبة و خصائصها :
8	..... الفرع الثاني: مبادئ الضريبة وأهدافها:
12	..... الفرع الثالث : انواع الضرائب :
14	..... المطلب الثاني : مفهوم التهرب الضريبي
14	..... الفرع الأول:تعريف الغش الضريبي :هناك عدة تعريفات للغش الضريبي نذكر منها :
15	..... الفرع الثاني : تعريف التهرب الضريبي:
16	..... الفرع الثالث : التفرقة بين الغش و التهرب الضريبي:
17	..... المطلب الثالث : أركان التهرب الضريبي
17	..... الفرع الأول : الركن الشرعي لجريمة التهرب الضريبي:
18	..... الفرع الثاني : الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي:
19	..... الفرع الثالث: الركن المعنوي لجريمة التهرب الضريبي:
19	..... المبحث الثاني : اسباب و طرق قياس التهرب الضريبي
19	..... المطلب الأول : أسباب التهرب الضريبي:
20	..... الفرع الأول :الاسباب التشريعية :
20	..... الفرع الثاني : أسعار الضرائب (معدلاتها):
20	..... الفرع الثالث :عدم المساواة في التطبيق:
20	..... الفرع الرابع :تعقيد الإجراءات الإدارية :

## فهرس المحتويات

21	الفرع الخامس :ضعف الوعي الضريبي:
21	الفرع السادس :قصور الإعفاءات الضريبية:
21	الفرع السابع : ارتفاع العبء الضريب:
21	الفرع الثامن:الهيكل الضريبي:
21	الفرع التاسع: الهيكل الاداري:
22	المطلب الثاني : طرق التهرب الضريبي
22	الفرع الأول التهرب عن طريق العمليات المحاسبية:
23	الفرع الثاني: التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية:
23	المطلب الثالث : طرق قياس التهرب الضريبي:
24	الفرع الأول:القياس عن طريق قدرة الأداء الضريبية:
24	الفرع الثاني:التقدير عن طريق البيئة الثابتة لاقتطاعات:
25	الفرع الثالث : التقدير عن طريق التدقيق الجبائي:
25	الفرع الرابع:التدقيق المعمق لجميع الوضعيات الجبائية:
26	الفرع الخامس التدقيق في المحاسبة:
26	الفرع السادس:التدقيقات الخاصة:
26	الفرع السابع :منهج الإعفاء الجبائي:
26	المبحث الثالث : آثار التهرب الضريبي و وسائل مكافحته
27	المطلب الأول : آثار التهرب الضريبي
27	الفرع الأول :الآثار الاقتصادية:
28	الفرع الثاني: الآثار الاجتماعية:
28	الفرع الثالث :آثار النفسية
28	الفرع الرابع : الآثار على فعالية النظام الضريبي :
28	المطلب الأول :أشكال التهرب الضريبي:
29	الفرع الأول :التهرب المشروع:
29	الفرع الثاني : التهرب غير المشروع:
29	المطلب الثالث : آليات مكافحة التهرب الضريبي
30	الفرع الأول:حق الاطلاع:
30	الفرع الثاني:الجباية من المنع:
30	الفرع الثالث :تقديم إقرار مشفوع باليمين:
30	الفرع الرابع:التبليغ بواسطة الغير:
30	الفرع الخامس : نشر الوعي الضريبي:
31	الفرع السادس:مراجعة التشريعات الضريبية:
31	الفرع السابع : تحقيق العدالة الضريبية:

## فهرس المحتويات

34.....	خلاصة الفصل الأول.....
34.....	دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي ..... خطأ!الإشارة المرجعية غير معرفة.
35.....	الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي .....
35.....	تمهيد .....
36.....	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية .....
36.....	المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية ومبادئها .....
37.....	الفرع الأول : مفهوم الرقابة الجبائية : .....
38.....	الفرع الثاني : مبادئ الرقابة الجبائية: .....
40.....	المطلب الثاني: أسباب الرقابة الجبائية وأهدافها .....
40.....	الفرع الأول : أسباب الرقابة الجبائية: .....
41.....	الفرع الثاني : أهداف الرقابة الجبائية: .....
42.....	المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية .....
44.....	الفرع الأول : الرقابة الجبائية الشاملة (الرقابة الداخلية ) : .....
49.....	الفرع الثاني: الرقابة الجبائية المعمقة (الرقابة الخارجية ): .....
51.....	المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية في الجزائر .....
52.....	المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية .....
52.....	الفرع الأول :حق الرقابة : .....
53.....	الفرع الثاني : حق الاطلاع: .....
54.....	الفرع الثالث: حق استدراك الأخطاء: .....
54.....	الفرع الرابع : حق المعاينة : .....
55.....	الفرع الخامس : حق التقادم : .....
55.....	الفرع سادسا: حق اجراء البحث : .....
55.....	المطلب الثاني الإطار التنظيمي للمكلف بالضريبة : .....
56.....	الفرع الأول: وجبات المكلفين بالضريبة: .....
58.....	الفرع الثاني: حقوق المكلفين بالضريبة: .....
60.....	المطلب الثالث: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية : .....
60.....	الفرع الأول: الهياكل المختصة بالرقابة الجبائية لمواجهة التهرب الضريبي: .....
62.....	الفرع الثاني:الأجهزة الحديثة المختصة بالرقابة الجبائية المكلفة بمواجهة التهرب الضريبي: .....
62.....	المبحث الثالث : آليات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي .....
63.....	المطلب الأول : التنسيق بين الإدارات .....
63.....	الفرع الأول: لجان التنسيق والفرق المختلطة: .....

## فهرس المحتويات

65.....	الفرع الثاني: التعاون الثنائي:
67.....	المطلب الثاني : الغرامات والعقوبات الجبائية
67.....	الفرع الأول: الغرامات الجبائية:
68.....	الفرع الثاني: العقوبات الجنائية:
69.....	الفرع الثالث: إجراءات الوقاية الحالية في مكافحة التهرب الضريبي:
70.....	الفرع الأول: التحقيق المحاسبي و الجبائي :
71.....	الفرع الثاني : التحقيق المصوب في المحاسبة:
72.....	الفرع الثالث: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجالية:
72.....	الفرع الرابع: الرقابة المفاجئة:
74.....	المطلب الثالث : الصعوبات التي تواجهها الرقابة الجبائية
74.....	الفرع الأول : الصعوبات المتعلقة بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية:
77.....	الفرع الثاني: الصعوبات المتعلقة بالمكلف بالضريبة والمحيط العام:
78.....	المطلب الثاني : الحلول المقترحة لتفعيل الرقابة الجبائية
78.....	الفرع الأول : الإجراءات المستحدثة لتفعيل الرقابة الجبائية :
80.....	الفرع الثاني : مقترحات تفعيل اليات الرقابة الجبائية:
84.....	خلاصة الفصل الثاني :
86.....	الخاتمة
87.....	قائمة المراجع :
95.....	ملخص
96.....	فهرس المحتويات