الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

جامعة عبد الحميد بن باديس

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و الحاسبة

مذكرة تخرج مقدم ضمن متطلبات لنيل شهادة ماستر أكاديمي

شعبة :مالية ومحاسبة تخصص: التدقيق المالي والمحاسبي

ميكانيزمات الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي

دراسة حالة لمديرية الضرائب مقاطعة عشعاشة

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بن شني يوسف	أستاذ محاضرة	جامعة عبد الحميد ابن باديس
مقررا	بسدات كريمة	أستاذة محاضرة	جامعة عبد الحميد ابن باديس
مناقشا	بن شني عبد القادر	أستاذ محاضرة	جامعة عبد الحميد ابن باديس

من إعداد الطالبتين :

عايـــــد شـــهيرة

لعســـــال حليمــة

السنة الدراسية 2019/2020

الإهـــــــــــــــــــــــداء

أهدي ثمار جهدي إلى أسباب النجاح وإسرار الصلاح والفلاح

إلى من قال فيهما المولى عزوجل: "**واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا**".

إلى من علمني العطاء بدون انتظار... إلى من احمل اسمه بكل افتخار ... إلى من تصببت جبينه عرقا... ليسقينا خير التربية وخير الخصال... إليك يا من نفسه شمعة تحترق لتضيء لنا درب النجاح ...إلى الذي ذهب قبل أن يرى ثمار قد حان قطافها بعد طول انتظار رحمك الله وأسكنك فسيح جنانه... وستبقى كلماتك نجوما اهتدي بها اليوم والغد وإلى الأبد

إليك "أبي"

أهدي ثمرة جهدي إلى من بحبها رعتني... ومن فيض عطفها سقتني ... وعلى الفضائل ربتني... وسبل السعادة علمتني... إلى من كان دعاؤها سر نجاحي... وحنانها بلسم جراحي ... فكانت الشمعة التي أضاءت لي دربي... وأسكنت الفرحة في قلبي... عسى أن يحفظها لي ربي

إليك يا أعز الناس على قلبي "أمي"

إلى من ربطني بهم حبل الأخوة وأحاطوا حياتي بأغصان الياسمين والأقحوان إلى أعزب كلمة نقشت بذاكرتي ونطق بها لساني إلى إخوتي الأحبة أغلى الناس على قلبي : محمـد ،فريد، مولود، مليكة ،نزيهة، أمال.... إلى زوجة أخي وإلى عصافير بيتنا ورمز السعادة والبراءة "ريتــاج ومطيع"

إلى زملائي الذين تابعت معهم مشواري الدراسي والجامعي وكانوا نعم الأصدقاء الذين خلقوا في القلب أجمل اللحظات شهيرة ،زهرة

إلى كل من عرفني وأحبني أقول:

"سأضل رغم الداء والأعداء، كالنسر فوق القمم والشماء"

إلى كل من

نسيهم قلمي في هذا المقام... إليكم مني سلام

لعسال حليمة

الإهـــــــــــــــداء

الحمد لله باري النسمة الخالق من الكلمة الناطق بالبيان والحكمة لأهل العلم بالعربية لا بالأعجمية،إلاهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ،ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك ،لك الشكر والحمد والثناء الحسن .

إلى منارة العلم والإيمان المصطفى إلى الأمي الذي علم التعليم إلى رسولنا الكريم محمد صلى الله عليه وسلم

إلى الينبوع الذي لا يكل العطاء ،إلى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها إلى الاسم الذي يخفي سر نجاحي "أمي" الحنونة .

إلى من سعى وشقى لأنعم بالراحة والهناء الذي لم يبخل بشيء من أجل دفعي في طريق النجاح الذي علمني أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر إلى قدوتي في الحياة "أبي" العزيز لك مني كل التقدير والاحترام .

إلى كل من تذوقت معهم أجمل اللحظات الذين جعلهم الله أسرتي نوال ،نصيرة ،عزالدين، مروة .

على كل من سرنا سويا ونحن نشق الطريق معا نحو النجاح والإبداع صديقاتي حليمة وزهرة .

إلى من علمني حروف من ذهب وكلمات من درر وعبارات من أسامي عبارات العلم إلى من صاغوا لنا من علمهم حروفا ومن فكرهم منارة تنير لنا سيرة العلم والنجاح .

إلى أساتذتنا الكرام

عايد شهيرة

الشـــــكر والتقديـــــر

الحمد لله رب العالمين ،الذي أحصى كل شيء عددا ،وجعل لكل شيء أمدا ،ولا يشرك في حكمه أحد، الحمد لله ما تناهى درب ولا ختم جهد ولا تم سعي إلا بفضله ،الحمد لله على البلوغ ثم الحمد لله على التمام

نتوجه بالشكر أولا إلى المولى عز وجل الذي وفقنا وما كنا لنوفق إلا بإذنه

الصلاة والسلام على على سيدنا ونبينا محمد صلى الله عليه وسلم

من لم يشكر الناس لا يشكر الله ،ليس ثم تعبير أقوى من كلمة شكرا نقولها اعترافا بالجميل ،حيث نتقدم بجزيل الشكر والتقدير والعرفان إلى من وقفت معنا وساعدتنا رغم الصعوبات والمسافات إلا أنها لم تبخل علينا بشيء إلى الأستاذة "بسدات كريمة" فلولا صبرها وجهدها لما كان للنجاح أي وصول فلك منا كل الثناء والتقدير بعدد قطرات المطر ،وألوان الزهر ،وشذى العطر على جهودك الثمينة والقيمة ونسأل الله أن يجزيك كل الخير ،وبارك الله فيك .

كما لا يفوتنا في هذا الصدد أن نشكر الأستاذة "يحي باي نجاة" وكل من ساعدنا من قريب أو بعيد في إتمام هذا العمل المتواضع.

كل التبجيل والتوقير لكم، إلى من صنعتم لنا المجد ،بفضلكم فهمنا معنى الحياة ،استقينا منكم العلوم والمعارف والتجارب لنقف في هذه الدنيا كالأسد في عرينه، عزيزا كريما لا ينخدع بالمظاهر والقشور ،بل يبحث دوما عن الجوهر،بفضلكم وجدت لنا مكانة في هذه الحياة ،فأنتم لم تعلمونا حرفا واحدا ،بل علمتمونا كل شيء..... إلى أساتذتنا الكرام.

الفهـــرس

المحتويـــــات	الصفحـة
الإهـــــداء	
الشكـــــر	
ملخـــــص	أ
قائمـة الجـــداول	ب
قائمـــــة الأشكـــال	ب
مقدمـــــة	ج
الفصل الأول : الغش والتهرب الضريبي	16-01
تمهيد	01
المبحث الأول : ماهية التهرب والغش الضريبي	02
المطلب الأول : تعريف التهرب الضريبي	02
المطلب الثاني : تعريف الغش الضريبي	03
المطلب الثالث : الفرق بين الغش والتهرب الضريبي والعلاقة بينهما	04- 05
المبحث الثاني : أشكال وطرق ومجالات التهرب الضريبي وطرق قياسه	
المطلب الأول : أشكال وطرق التهرب الضريبي	07
المطلب الثاني :مجالات التهرب الضريبي	08
المطلب الثالث : طرق قياس التهرب الضريبي	09
المبحث الثالث : أسباب أثار الغش والتهرب الضريبي وآليات مكافحتهما	
المطلب الأول : أسباب التهرب الضريبي	11
المطلب الثاني : آثار الغش والتهرب الضريبي	13
المطلب الثالث : آليات مكافحة الغش والتهرب الضريبي	14
خلاصة الفصل الأول	16
الفصل الثاني : الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي	49-17
تمهيـــد	17

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية	
المطلب الأول : تعريف الرقابة الجبائية	18
المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية	19
المطلب الثالث : أسباب وأهداف الرقابة الجبائية	24
المبحث الثاني : مبادىء الرقابة الجبائية وآليات والصعوبات التي تواجهها	
المطلب الأول : مبادىء الرقابة الجبائية ومظاهرها	26
المطلب الثاني : آليات الرقابة الجبائية	27
المطلب الثالث : الصعوبات التي تواجهها الرقابة الجبائية	28
المبحث الثالث : دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي	
المطلب الأول : التحقيق المحاسبي في مؤسسة اقتصادية	32
المطلب الثاني : الأعمال الأولية والإجراءات الميدانية لتحقيق محاسبي للمؤسسة	33
المطلب الثالث : مجريات التحقيق المحاسبي في المؤسسة	35
المطلب الرابع : تقديم مديرية الضرائب	46
خلاصة الفصل الثاني	49
خاتمة عامة	د
قائمة المراجع	

الملخـــــص :

تعالج هذه المذكرة موضوع الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب والغش الضريبي الذي أصبح يشكل إحدى المعوقات الأساسية للتنمية الاقتصادية ،وسعيا من المشرع الجبائي للحد من هذه الظاهرة حول الإدارة الجبائية جملة من الأجهزة والهياكل وقام بسن جملة من القوانين لمكافحتها ،فكانت الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات في ذلك من خلال التحقق من مدى صحة المعلومات المصرح بها من قبل المكلفين الخاضعين للضريبة ،وقد أعطى المشرع السلطة العامة للإدارة الجبائية المتمثلة في فرض الضريبة من خلال حق الإطلاع وكذلك القيام بالمعاينة والحجز ومتابعة تصريحات المكلف بالضريبة من خلال عملية الرقابة، إلا أنه وبالمقابل فإن المشرع الجزائري ومنعا لتعسف الإدارة الضريبية في ممارسة سلطاتها خاصة قبل وأثناء خضوعها للرقابة الجبائية ،منح المكلف بالضريبة مجموعة من الضمانات كفيلة بحمايته ،والرقابة الجبائية لوحدها غير كافية للقضاء على هذه الظاهرة ولذلك يجب على الدولة اتخاذ التدابير والإجراءات التنظيمية والتشريعية بتدعيم آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي .

الكلمات المفتاحية:

التهرب الضريبي، الغش الضريبي، الرقابة الجبائية .

Résumé :

Ce mémoire aborde l'objet de contrôle fiscal et de son role dans la lutte contre l'évasion fiscale et la fraude qui est devenu l'un des principaux obstacles au développement économique , et en cherchant à réduire ce phénomène, le législateur fiscal a autorisé l'administration fiscal un certain nombre de dispositifs, structures et a adopté un certain nombre de lois pour la combattre . Ainsi, le contrôle fiscal a été parmi les mesures les plus importantes grace à la vérification de la validité des informations non autorisées par les contribuables assujettis à l'import. Le législateur a donné l'autorité publique de l'exercice présenté à imposer la taxation par le doit d'accés , ainsi que la réalisation de l'inspection, la saisie et à la suite des observations du contribuable à travers le processus de contrôle ,cependant, et en retour, le législateur algérien pour empecher l'abus de part de l'administration fiscale dans l'exercice de ses pouvoirs spéciaux avant et pendant subir un contrôle fiscal, a accordé au contribuable un ensemble de garanties pour le protéger .Le contrôle fiscal seul ne suffit pas à éliminer ce phénomène ; donc l'état doit prendre des procédures et des mesures organisées et législatives en renforçant les mécanismes de contrôle budgétaire pour lutte contre la fraude et l'évasion fiscale.

Mots cles :

L'évation fiscale, la collecte fiscale ,contrôle fiscal

قـــــائمة الجـــــــداول

الرقم	العنـــــــوان	الصفحة
01	أوجه التشابه والاختلاف بين الغش والتهرب الضريبي	4
02	توزيع التجار حسب قطاع النشاط التجاري	8
03	إعادة تأسيس رقم الأعمال بناءا على العناصر الكمية خلال سنة واحدة	41
04	إعادة تأسيس رقم الأعمال بناءا على رقم الإيرادات	42
05	إعادة تأسيس رقم الأعمال بناءا على الفوترة	43

قـــــــائمة الأشكـــــال

الرقم	العنـــــــوان	الصفحة
01	مخطط الرقابة على الوثائق	21
02	أشكال الرقابة الجبائية	23
03	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب	47

المقـــــــــدمة العامـــــة

إن التطور السريع الذي شهده العالم واتساع نطاق المعاملات التجارية والمالية أجبر مختلف دول العالم على إيجاد وسائل وموارد جديدة لتمويل مشاريعها ونفقاتها العامة، من بين هذه الموارد الضريبة .

ومن هنا يظهر لنا الدور الذي تلعبه الضريبة لاعتبارها أهم مورد يمول الخزينة العامة للدولة ووسيلة لتدخل الدولة للنشاط الاقتصادي والاجتماعي ،لذلك فإن ديمومة هذا المفهوم وثباته مرهون في مدى استجابة والتزام المكلفين بالضريبة بواجباتهم الضريبية ،غير أن بعض المكلفين يستعملون كل الطرق والأساليب للتهرب من القيام بواجباتهم الجبائية من خلال التحايل على النظام الجبائي .

أصبح التهرب الضريبي في الآونة الأخيرة أكثر خطورة لا يمس فقط الدول الجزائرية وإنما معظم دول العالم خاصة الدول النامية ولعل تزايد الأرقام والنسب هذه الجريمة التي يشهدها الواقع الجزائري ،ما يستدعي بنا البحث إلى الاهتمام في هذه الظاهرة أكثر وذلك من خلال تشخيصها ومعرفة الأسباب والآثار المترتبة عنه ،وليس هذا فقط بل معرفة مدى تأثيرها بالتطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية بالإضافة إلى ذلك معرفة الآليات الجديدة التي وضعت من أجل الحد من هذه الآفات الخطيرة التي تؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية ويشكل عائقا هاما وأساسي أما تحقيق التنمية التي ترسمها السياسة المالية للدولة الشيء الذي يضطرها إلى تعويض النقص الذي يطرأ على الحصيلة الضريبية لفرض ضرائب جديدة أو برفع الضرائب الموجودة ،وهذا بدوره يؤثر سلبا على توزيع الدخل ومبدأ العدالة الضريبية والنمو الاقتصادي .

نظرا للأهمية البالغة للسياسة الضريبية 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، ورغم الإصلاحات الجبائية التي عرفتها الجزائر منذ الاستقلال ،على أن الإدارة الجبائية لازالت غير قادرة تحقيق الأهداف المرجوة ،وهذا بالنظر إلى الصعوبات والمشاكل التي تواجهها على عدة أصعدة، كغموض وعدم استقرار التشريعات الضريبية ،ونقص الوعي الضريبي لدى المكلفين ،وتوسع النشاط الاقتصادي الموازي ..... إلخ .

إشكالية البحث :

وفي ظل ما سبق ذكره ،تبلور لنا معالم الإشكالية الرئيسية لهذا البحث والتي يمكن صياغتها على النحو التالي :

ما هي أهم المكانيزمات والآليات التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي ؟

الأسئلة الفرعية :

- ما مفهوم كل من الغش والتهرب الضريبي ؟
- ما هي الإجراءات المتخذة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي أو على الأقل من حدتها ؟
- هل الرقابة الجبائية لوحدها كافية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟ وما هي اهم الصعوبات والتحديات التي تواجهها؟

فرضيات البحث :

وللإجابة المؤقتة ولمعالجة هذه الإشكالية ركزنا على الفرضيات الآتية :

- يرتبط مفهوم كل من الغش والترب الضريبي بمخالفة قانون الضرائب بمختلف أنواعها .
- الغش والتهرب الضريبي هما الوسيلة التي يلجأ إليها المكلف لتجنب أداء التزاماته الضريبية .
- أن الرقابة الجبائية غير كافية وحدها للحد من ظاهرة التهرب الضريبي ونجاحها يرتكز على مدى كفاءة التنظيم التقني والتشريعي المتمثل في الإدارة الجبائية بحيث تواجد عدة صعوبات في سبيل ذلك .

أهمية البحث :

إن أهمية هذه الدراسة تنبع من المكانة التي تحتلها الضرائب في الاقتصاد الوطني بشكل عام وتمويل الخزينة العمومية بشكل خاص وكذلك للآثار السيئة لظاهرة التهرب الضريبي ،والتي جعلت الأموال الطائلة تتداول بكل حرية من دون مراقبة واقتطاع وبذلك حرمان الخزينة العمومية منها في ظل البحث المتزايد من قبل السلطات المعنية للرفع من موارد الجباية العادية وبالتالي ضرورة اتخاذ كل سبل العلاج المتاحة لمواجهة هذه الظاهرة الخطيرة ومن هنا تتجلى أهمية الرقابة الجبائية كونها من الوسائل الهامة للعلاج .

أهداف البحث :

تتجلى الأهداف المرجوة في هذا البحث :

- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وأهم آليات مكافحته .
- إبراز دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي .

أسباب اختيار هذا الموضوع :

- دراسة الموضوع لها علاقة بالتخصص .
- الموضوع ملموس في الواقع الميداني .
- الكشف عن الطرق المتعبة من قبل مديرية لضرائب لمواجهة التهرب لضريبي والحد منها .

منهجية البحث :

بهدف الاستجابة لمتطلبات هذه الدراسة فقد تم الاستعانة بالمناهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية والمالية حسب الحاجة ،حيث اعتمدنا على :

- المنهج الوصفي :عند عرض مختلف التعاريف والمفاهيم المتعلقة بالموضوع على مستوى الفصل الأول والثاني.
- المنهج التحليلي: عند تحليل إحصائيات الرقابة الجبائية على مستوى الفصل الثاني.

صعوبات البحث :

من الطبيعي أن يواجه أي بحث جملة من الصعوبات ، وبالنسبة للصعوبات التي واجهناها في إنجاز هذا البحث :

- صعوبة الحصول على الإحصائيات والمعلومات الخاصة لنتائج الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي على مستوى مفتشية الضرائب ،وذلك بسبب جائحو كورونا التي واجهها العالم .

تقسيمات البحث:

للوصول إلى دراسة عملية تحيط بجوانب الإشكالية المطروحة فصلنا البحث إلى فصلين وقد سبق هذا الفصلين مقدمة عامة .

- الفصل الأول المعنون "بمفاهيم الغش والتهرب الضريبي" ثم التطرق إلى مختلف الجوانب النظرية ذات الصلة بالتهرب والغش الضريبي، حيث قسمنا هذا الفصل بدوره إلى ثلاث مباحث .

المبحث الأول :ماهية الغش والتهرب الضريبي والفرق والعلاقة بينهما ،أما المبحث الثاني فقد خصص للأشكال ومجالات وطرق الهرب الضريبي وطرق قياسه ،أما المبحث الثالث تناول أسباب وآثار وآليات الغش والتهرب الضريبي.

- وفي الفصل الثاني تحت عنوان " الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي" وذلك في تحديد ماهيتها لتوضيح مفاهيمها وأسبابها وأهدافها وأشكالها كمبحث أول ،وفي المبحث الثاني تم التطرق إلى مبادىء وآليات الرقابة الجبائية بالإضافة إلى الصعوبات التي واجهتها، كما يحتوي المبحث الثالث على دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي و تقديم مديرية الضرائب .

وفي الأخير انتهى هذا البحث بخاتمة عامة قدمت تفصيلا عاما للبحث وأن تم الفحص الفرضيات المقدمة والمتوصل إليها مع تقديم بعض التوصيات والاقتراحات وإعطاء عناوين لموضوعات لاحقة يمكن أن تكون كآفاق مستقبلية لهذا البحث.

الفصـــــل الأول : الغــش والتهرب الضــريبي

تمهيـــد :

يخلف التهرب الضريبي آثار سلبية على المستوى المالي والاقتصادي واجتماعي ،بحيث يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية ،نتيجة حرمانها من جزء هام من الموارد المالية ،ويترتب عن ذلك اختلال التوازن المالي للدولة ،واللجوء إلى الوسائل الأخرى للتمويل ،كما يؤدي إلى اختلال المنافسة الاقتصادية وانتشار التفاوت في الطبقات الاجتماعية ،حيث تسعى الدولة جاهدة لمكافحته بمختلف الطرق والأساليب ،ولبلوغ ذلك كان من الضروري على الدولة إتباع

آليات فعالة التي تمكنها من التأكد من تطابق ما تم التصريح به ،مع ما تم التوصل إليه من نتائج وفقا للسياسة الضريبية والتشريع الضريبي وهو ما سوف يتم معالجته في هذا الفصل:

- **مفهـــــوم كل من الـــــتهرب والـــغش الـــــضريبي .**
- **أشكـــال وطـــرق ومجـــالات الـــتهرب الـــضريبي وطـــرق قيـــاسه .**
- **أسبـــــاب و آثـــار الـــغش والـــتهرب الـــضريبي وآليـــات مـــكافحتهما .**

المبحـــــــــث الأول : مـــــــاهية الغش والتهرب الضريبي

مع توسع نطاق وأنواع الضرائب نتج عنه ظاهرة خطيرة سمية التهرب الضريبي التي أصبحت تهدد اقتصاديات الدولة المتخلفة بما به تحايل المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية مستخدمين في ذلك طرق وأساليب سواء كان ذلك بطريقة مشروعة (التهرب الضريبي) أو بضريبة غير مباشرة (الغش الضريبي) فهذا يحول دون تحقيق أهداف سياستها الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى لمعالجة هذه الظاهرة بتحديد كل طاقاتها وإمكانياتها المادية والبشرية وإدراك الأسباب الحقيقية التي أدت إلى انعكاساتها السلبية للاقتصاد الوطني .

المـــــــطلب الأول : التهرب الضريبي

يشكل كل من الغش والتهرب الضريبي وسيلة يلجأ إليها المكلف بالضريبة من أجل عدم دفع الحقوق الملقاة على عاتقه وتعتبر هذه الظاهرة من أهم انشغالات المشرع لأنها تهدد النظام الضريبي باعتبار الضريبة هي المصدر الرئيسي لتمويل خزينة الدولة .

اختلفت التعاريف الملقاة على التهرب الضريبي من قبل الباحثين لذلك ليس من السهل تعريفه تعريفا دقيقا وهذه بعض التعاريف

- التهرب الضريبي : هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبي المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مظللة للدوائر المالية ،أو من خلال استخدام وسائل مشروعة للإفلات من دفع الضريبة وينجم عنه أضرار على الخزينة العامة[1] .
- يعرف التهرب الضريبي استخدام الطرق الاحتيالية الفنية القانونية والإدارية بقصد التخلص من دفع الضريبة ،فيحاول بعض المكلفين التهرب من الضريبة كليا أو جزئيا وبشتى الطرق والأساليب كأن يتعمد إعطاء معلومات غير صحيحة عن الدخل أو استغلال ثغرة أو غموض في صياغة نص ضريبي .[2]
- التهرب هو تجنب الوقوع في جاذبية القانون[3] .
- التهرب الضريبي هو الفعل الشخصي المتعمد الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية تسمح له بتجنب الحدث المنشأ للضريبة القانونية .[4].

---

[1] –حسين عواضة ، عبد الرؤوف قطيش المالية العامة _ منشورات الحلبي الحقوقية – الطبعة الأولى السنة 2013 ص 433

[2] اعادة حمود القيسي سنة 2015 ص 147

[3] cr masson-la notion d'évation fiscal en doit interne français-paris-1990-p181

[4] Martinez-la fraude fiscal-édittion p.u.f-p17

ومن التعاريف المقدمة يمكن تعريف التهرب الضريبي على أنه سلوك عدم إقرار المكلف القانوني بواجبه ،حيث يحاول من خلاله التخلص من دفع الضريبة المستحقة عليه جزئيا أو كليا وذلك باتخاذ الطرق والأساليب المشروعة أو غير المشروعة .

المـــــــطلب الثـــــاني : الغـــش الضـــــريبي

- الغش الضريبي : هو عبارة عن تهرب من الضريبة بطريقة غير المشروعة ،أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي[1].
- يمثل تصرف غير مشروع يمثل عدم احترام إرادي لأنه انتهاك لروح القانون ،باستخدام طرق احتيالية بقصد التخلص من عبء الضريبية .[2]
- الغش الضريبي يعد مباشر وصريح سواء أكان على وعي أم لا على القانون الضريبي وهو يتمثل في مجموعة من التوليفات القانونية والمحاسبية أو أساليب وطرق مادية لتجنب الضريبة [3].
- الغش الضريبي هو المخالفة الصريحة لأسس القانون الضريبي،و ذلك باستعمال الوسائل المالية والعمليات المحاسبية والتصرفات القانونية ،التي يستغلها المكلفون من اجل دفع عدم الضريبة جزئيا أو كليا سواء كانت مباشرة أو غير المباشرة [4]

ومن التعاريف السابقة يمكن أن نعطي تعريف شامل حول الغش الضريبي ،والذي يعتبر تهرب ضريبي عمدي وانتهاك إرادي لروح القانون عن طريق استخدام طرق غير مشروعة ،وله نماذج متعددة ومتنوعة كالامتناع عن تقديم تصريحات بالمداخيل ،تقديم تصريح ناقص أو كاذب ،إعداد قيود وتسجيلات مزيفة .

المـــــــطلب الثـــــالث : الفرق بين الغش والتهرب الضريبي والعلاقة بينهما

1-الفرق بين الغش والتهرب الضريبي :من خلال التعاريف السابقة لكل من التهرب والغش الضريبي يمكن أن نقدم أهم الفروق الجوهرية بينهما .

[1] ناصر مراد – التهرب الضريبي في الجزائر - دار قرطبة – الجزائر – السنة 2011 – ص 153

[2] سوزي عدلي ناشد –السنة 2000 ص 217

[3] سوزي عدلي ناشد – ظاهرة التهرب الضريبي وآثاره - منشورات الحلبي الحقوقية – لبنان – السنة 10-01-2008 ص 13

[4] عيسى براق – دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي _ مذكرة تخرج المدرسة العليا للتجارة السنة 2001 ص 21

الجدول رقم (01) : أوجه التشابه والاختلاف بين الغش والتهرب الضريبي

أوجـــه التشـــــابه	أوجـــه الاختـــــلاف	
	التهـــرب الضـــريبي	الغـــش الضـــريبي
-كل منهما ناجم عن سوء النية. -كل منهما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي. -كل منهما ناجم عن الحس المدني . -يمارسان من طرف المكلفين للضريبة سواء كانوا طبيعيين أو معنويين . -يتسببان في آثار سلبية على الخزينة العمومية . -كل منهما سلوك يهدف من خلاله المكلف إلى التخلص من دفع الضريبة جزئيا أو كليا. -ناتجان عن نقص الوعي الوعي الضريبي.	-يتم باستغلال الثغرات الموجودة في القانون الجبائي -لا يعاقب عليها القانون . -التجنب دون مخافة القانون الجبائي على عكس الغش .	-يتم باستعمال أساليب مخافة للقانون الجبائي . -يعتبر في القانون جريمة ويعاقب على ارتكابها .

المصـــــدر:من إعداد الطالبتين انطلاقا من التعاريف السابقة

2- العـــــلاقة بين التهـــــــرب والـــــغش الضـــــريبي:

يعرف العديد من الاقتصاديين الغش والتهرب الضريبي باعتبار الأول مرادف للتهرب الضريبي غير مشروع، فالغش يفترض مخالفة مباشرة وبإرادة المكلف للقواعد الصادرة عن الإدارة الضريبية عن طريق استخدام طرق غير مباشرة فالانتهاك لابد أن يكون إراديا وعمدا .

وبمقارنة سريعة يتبين كل من التهرب الضريبي على المستوى الدولي ،ويتضح أن التهرب الضريبي الدولي يكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي يملك من أجل تحقيق هذا الهدف بسبل مشروعة ،فالمكلف هنا يمارس حق من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدف مشروعا بالنسبة له وبالتالي فلا يرفع عليه أي عقوبة أو جزاء وبعبارة أخرى ينطوي التهرب الضريبي الدولي على أحد عناصر الغش الضريبي وهو العنصر المعنوي دون العنصر المادي[1].

أما بالنسبة للغش الضريبي تتجه في إرادة المكلف نحو تخفيف أو إسقاط على العبء الضريبي ،لكنه يسلك في ذلك طرق غير شرعية تصل به إلى حد التدليس والاحتيال ،فالمكلف هنا سيء النية ومن ثم يستوجب سلوكه ومآخذته قانونيا وقد اختلف الاقتصاديون في تحديد المعيار الذي يتم على ضوئه تمييز التهرب من الغش الضريبي ويمكن رد هذا الاختلاف إلى ثلاث اتجاهات أهم :

- التهرب الضريبي فكرة أعم وأشمل من فكرة الغش الضريبي فالتهرب الضريبي هو الجنس أما الغش الضريبي هو النوع ، فالغش وفقا لهذه الاتجاهات يعد حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي وهي حالة التهرب من الضريبة عن طريق انتهاك القانون .
- التهرب لا ضريبي إلا شكل للغش الضريبي ،الغش وفقا 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 وفقا لهذا الاتجاه لا يوجد تهرب داخلي ولا يوجد غش ضريبي دولي ،وفقا لهذا الاتجاه دائما ما يحتوي على عنصر دولي أما الغش فلا يتعدى الحدود الوطنية ويخضع للسيادة الضريبية .

[1] سوزي عدلي ناشد – نفس المرجع السابق ص 13- 14

- يقوم التهرب الضريبي على أساس فكرة شرعية ،فالتهرب يكون شرعيا أو قانونيا ،أما الغش فغير شرعي أو قانوني ،وبصورة أوضح فإن المكلف بالتهرب الضريبي يتجنب الخاضع للضريبة دون أن يقوم بأي سلوك أو تصرف يمثل انتهاك للقانون ،ويأخذ هذا السلوك صور مختلفة فقد يكون امتناعا بمعنى أن المكلف لا يقوم بأي عمل أو تصرف يجعله خاضعا للضريبة ،فتصرفه ينطوي على سلوك سلبي يجنبه الخضوع لأي ضريبة أو يتخذ صورة حرية الإدارة للفرد كونه حقا مشروعا ،وقد يتخذ صورة التحايل الشرعي حيث يلجأ إلى إتباع إجراءات شرعية وتحقيق عبء الضريبة أو إسقاطه وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي الشرعي[1].

[1] سوزي عدلي ناشد – نفس المرجع السابق ص 15

المبحـــــث الثـــاني : أشكـــــال وطـــرق ومجالات التهـــرب الضـــريبي وطـرق قيـــاسه

يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة موجودة في كل دولة وتنتشر في كل القطاعات ولكن بدرجة أقل مستعملة بذلك طرق مختلفة، ومن أجل ذلك يتم مناقشة هذا في معرفة أشكال ومجالات التهرب الضريبي وطرق قياسه .

المطـــلب الأول : أشـــكال وطـِرق التهـــرب الضـــــريبي

1- أشكـــال التهـــرب الضـــريبي

هناك شكلان للتهرب الضريبي هما :

- ✓ التهرب الوطني
- ✓ التهرب العالمي

***أولا:* التهـــرب الـــوطني :**

يتمثل التهرب الضريبي المحلي في قيام المكلف باختيار النظام الجبائي الأكثر سهولة والأكثر بساطة ومن أهم طرقه

1- الامتناع : وذلك بأن يمتنع المكلف عن امتلاك أي شيء أو القيام بأي عمل يؤدي إلى خضوعه للضريبة ،كان يقوم مثلا بعدم تسجيل العقارات المسمات باسمه وتحويلها إلى أشخاص آخرين .

2- الإحلال : يتم التهرب عن طريق الإحلال بأن يقوم المكلف بتعويض وعائه الخاضع بوعاء آخر أقل خضوعا للضريبة ،أو معفى تماما ،كان يقوم المكلف مثلا بالرفع من رقم الأعمال المعفى مقارنة من أرقام الأعمال غير المعفاة .

***ثـــانيا:* التهـــرب العـــالمي :**

يقصد به إفلات المادة الخاضعة للضريبة في النطاق المحلي لبلد معين من الأحكام الجبائية ووضعها تحت تصرف نظام جبائي أجنبي أو عدة أنظمة جبائية .

مثل الشركات المتعددة الجنسيات التي تلجأ إلى أشخاص طبيعيين أو إلى تكوين فروع في العديد من البلدان ،مما يساعدها في تنظيم عمليات التهريب بسهولة كبيرة .[1]

2- طـــرق التهـــرب الضـــريبي

لقد أدى التطور التكنولوجي للتفتح الاقتصادي لتعدد طرق التهرب الضريبي واختلاف مهارات وخبرات المتهربين ومن أبرزها ما يلي :

- **التحـــايل المـــادي :**ويقصد به تغيير أو إخفاء المكلف لواقعة مادية بطريقة غير قانونية سواء كان الإخفاء جزئي أو كلي وعدم التصريح بجزء من المواد والمنتجات ،وعدم الاعتراف بقيمة الأرباح المحصلة[2].

[1] Martina Martinez p 18

[2] حميد بوزيدة – جباية المؤسسات -ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة 2 السنة 2011 ص 11

- **التحـــايل القـــانوني:** عرفه (*BRIMO*) على أنه العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة لوضعية قانونية الحقيقة ويعتبر الأكثر استعمال وشيوعية ،ومن أشكاله :

- الخفاء عن طريق العمليات الوهمية : ويستعمل غالبا من طرف المكلف في مجال الرسم على القيمة المضافة،والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء
- الإخفاء عن طريق التلاعب في تكيف الحالات القانونية : ويتمثل هذا الإخفاء بتزييف المكلف بحالة قانونية خاضعة للخزينة إلى وضعية أخرى محل إعفاء ،ومن أمثلته تغيير عقد البيع بجعله عقد هبة لتفادي دفع الضرائب[1].

- **التحـــايل المحـــاسبي :** هذا الإخفاء ذو طبيعة محاسبية ،لأن المحاسبة تعتبر قاعدة لإجراء التحقيقات من أجل المصالح الجبائية ،فإن المكلف البارع يبحث عن سبل لمطابقة القيود المحاسبية فيما بينها وبين المستندات الثبوتية من ناحية ،ويكون إما من خلال تضخيم الأعباء[2].
- **التحـــايل المحـــاسبي للنفقـــات الشخصيـــة ضمن محـــاسبة المصـــاريف العـــامة ،أو الزيادة في مختلـــف العو ائد الممنوحـــة .**

المطـــلب الثـــاني : مجالات التهـــرب الضـــريبي

أولا: قطاع النشـــاط التجاري

يشمل هذا القطاع بالخصوص كل تجار الجملة والتجزئة والمستوردين وكما هو معلوم بأن هذا القطاع يمثل نسبة كبيرة في الجزائر وصلت إلى 26بالمئة بالنسبة للأشخاص المعنويين وإلى نسبة 64بالمئة من الأشخاص الطبيعيين في 31 ديسمبر 2000 .

كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم (02) : توزيع التجارحسب قطاع النشاط التجاري

الأشخاص المعنويين	النسبة	الأشخاص المعنويين	النسبة
قطاع الإنتاج	40	قطاع الإنتاج	40
قطاع الخدمات	34	قطاع الخدمات	24
قطاع الاستيراد والتصدير	11	قطاع الاستيراد والتصدير	02
قطاع التجارة بالجملة	08	قطاع التجارة بالجملة	04
قطاع التجارة بالتجزئة	07	قطاع التجارة بالتجزئة	56
النسبة المئوية	**100**	**النسبة المئوية**	**100**

المصدر : نوي نجاة ،فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر ، مذكرة ماجيستر ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،الجزائر ،2003- 2004 صفحة 39 – 40

ثـــانيا :قـطاع المـــهن الـــحرة

[1] غزة مبروك –فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي – شهادة ماستر في علوم التسيير 2015-2016 ص 27

[2] سمية براهيمي – ميادة بلعايش ص 24

إن قطاع المهن الحرة يشمل بصفة خاصة الأطباء و المحامين والموثقين و المحضرين القضائيين المستشارين ،إن التهرب الضريبي في هذا القطاع يزداد نظرا للأسباب التالية :

- عدد كبير من أصحاب هذا القطاع لا يصرحون بحقيقة أرقام أعمالهم .
- عدم مسك الكثير منهم الدفاتر والسجلات القانونية .
- عدم استقرار أحكام القانون الجبائي من سنة لأخرى بخصوص هذه الفئة .
- عدم إخضاع هذه الفئة لمراقبة إلا في حالات نادرة .

ثـــالثا: قطاع الأشغال العمومية :

إن هذا القطاع يعرف ارتفاع كبير هو الآخر في مجال التهرب الضريبي ،نظرا لكونه مرتبط بالبناء بكل أصنافه ،إضافة إلى تعدد الضرائب والرسوم المفروضة على المكلف المنتمي إلى هذا القطاع ويتضح التهرب أساسا في :

- البيع غير الشرعي لمواد البناء.
- استخدام فواتير الشراء الوهمي ومزورة قصد الاستفادة من الرسوم المحملة على المشتريات .

رابعـــا : قطاع المعاملات العقارية :

يعرف هذا القطاع ارتفاع ملحوظ للتهرب يتزايد من سنة لأخرى خصوصا ما تعلق منه بحقوق التسجيل والضريبة على الدخل الإجمالي ذلك نظرا لارتباطه بفئة واسعة من الجمهور من جهة ،وضعف إمكانيات الإدارة الجبائية في المتابعة والمراقبة من جهة أخرى[1].

المطـــلب الثـــالث : *طـــرق قياس التهـــرب الضـــريبي :*

لقد اختلفت الطرق التي يستعملها المكلف في التهرب من دفع الضريبة ،فإنه من الصعب تقدير حجم هذه الظاهرة ،لذا من الصعب قياس التهرب الضريبي ،وذلك لإمكانية إخفاء الثروة وأن أغلب المعاملات الاقتصادية والتجارية تأخذ طابع سري .

- ✓ **طريقـــة الاقتصـــاد الســـري :**

يشمل الاقتصاد السري مجمل النشاطات والمداخيل غير المصرح بها للإدارة الجبائية من طرف المكلفين ،وغير المدرجة ضمن الحاسبات الوطنية ،ويعتمد هذا المنهج على تحديد حجم الاقتصاد السري ومن خلاله يتم حساب حجم التهرب الضريبي كون جميع المداخيل والنشاطات الخفية لا يتم إخضاعها للضريبة وبالتالي فهي لا تدخل في الحسابات الوطنية .

[1] سهام كردودي – المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية – مذكرة ماجيستير – جامعة بسكرة – الجزائر – السنة 2008 ص 86

من أهم مظاهر الاقتصاد السري :

- تنفيذ اللوائح الحكومية .
- الإشراف على عقود الاستثمارات الحكومية التي قد تنطوي على محاذات لبعض المناطق دون غيرها .
- الإشراف على عقود المشتريات الحكومية .
- الإشراف على وسائل الحصول على الخدمات العامة منخفضة الثمن .
- شعور المكلف النزيه بالعبء مما يقلص الأداء التنافسي له[1] .

✓ **طريقـــة الكتمـــان الـــكلي للنشـــاط الاقتصـــادي :**

بحيث لا يصل عنه أي معلومات وزارة المالية ،وبالتالي لا يتم دفع أي ضرائب على الإطلاق ويعتبر الكتمان أكثر الوسائل أمانا ويساعد على وجود القطاع غير المنظم المتمثل في وجود عدد كبير من الأنشطة الاقتصادية التي تعمل بدون ترخيص وبالتالي هي لا تسدد الضريبة وقد تشمل أنشطة صناعية وحرفية وبشكل عام يشمل التهرب كل من يمارس نشاط يحقق له دخل دون أن يعلم عنه في الدوائر المالية ولا يدفع عنه أي ضرائب .

ومن أهم مظاهر الاقتصاد الموازي :

- البيع والشراء بدون فواتير .
- تحليل الإعفاءات الجبائية عن مسارها .
- تصريحات خاطئة لأرقام الأعمال .
- تخفيف الثمن المصرح به لدى الجمارك[2] .

[1] فليح حسن - نفس المرجع السابق – ص 196

[2] بوعلام ولهي - نحو إطار مقترح لتفعيل ليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة - حالة الجزائر – الملتقى العالمي الدولي حول الأزمة المالية والإقتصادية الحوكمة العلمية – جامعة سطيف – يومي 20-21 أكتوبر 2009 ص 15-16

المبحـــث الثـــالث : أسبـــاب و آثـــار الغش والتهـــرب الضريبي وآليـــات مكافحتهما

إن عدم تحقيق سياسة اقتصادية فعالة ناتجة عن الآثار الضارة الناتجة عن التهرب الضريبي والغش الضريبي والتي تنعكس سلبا على الاقتصاد الوطني من أجل هذا أوجب على السلطات المختصة أن تواجه هذه الظاهرة في اتخاذ إجراءات صارمة في مكافحتها وكذلك إيجاد أسباب وآليات منظمة تحت إطار قانوني تعمل بالتنسيق مع مختلف هيئاتها .

ولهذا سيتم التطرق في هذا المبحث إلى العناصر التالية : أسباب وآثار التهرب الضريبي وآليات مكافحته .

المطـــلب الأول : *أسبـــاب التهـــرب الضـــريبي :*

إن التطرق لأسباب ظاهرة التهرب الضريبي لا يعني إحصاء كل الأسباب التي ساهمت في ظهورها وإنما التركيز على أهمها ونذكر منها المباشرة وغير المباشرة

- **الأسباب المباشرة :** وتتمثل في الأسباب التشريعية والإدارية والفنية

✓ الأسباب التشريعية[1] : تعتبر الأسباب التشريعية من أهم أسباب التهرب الضريبي وتعود إلى :

- تعقد القواعد التشريعية للنظام الضريبي .
- عدم وضوح النظام الضريبي وغياب الاستقرار في أحكامه مما أدى إلى غموض المبادىء الضريبية.
- الإضافات في سعر الضريبة بتعدد وتنوع الضرائب مما أدى إلى ترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة .
- النظام الجبائي يعتمد على التسريح المقدم من طرف المكلف ،وهذا ما يزيد من نسبة التهرب[2].

✓ الأسباب الإدارية و الفنية : توجد عدة عوامل إدارية وفنية تأثر في التهرب الضريبي ومن بين هذه العوامل نذكر

- ثقل العبء الضريبي : اشتدت وطأت الضرائب بصورة ضخمة ،بسبب تزايد النفقات العامة من جهة وبسبب استخدام الضرائب كأداة من أدوات السياسة الاجتماعية والاقتصادية ،وهذا ما يجعل المكلف يلجأ إلى التهرب الضريبي[3].
- طرق تحصيل الضريبة : إن استخدام طريقة الحجز عند المنبع تقلل من التهرب الضريبي للمكلف .
- ضعف الوسائل المادية والمالية ،النقل والرواتب والحوافز التي لا تزال غير متبعة لرغبة العاملين مما يدفع بها إلى التقسيط بمسؤولياتهم الوظيفية .[4]
- العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة .
- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي الذي يكون بأكثر أو أقل من القيمة الفعلية .[5]

---

1 طارق الحاج – المالية العامة – دار الصفاء للنشر والتوزيع عمان – الطبعة الأولى 1999 ص 84

2 حميدة بوزيدة – جباية المؤسسات ديوان المطبوعات الجامعية – الطبعة 2 سنة 2011 ص 43

3 محمد طاقة – هودة العزاوي – إقتصاديات المالية العامة – دار المسيرة للنشر والتوزيع – عمان – الطبعة الأولى السنة 2007 ص 119

4 خالد شحادة الخطيب – أحمد زهير شامية – أسس المالية العامة – دار وائل – سنة 2000 ص 128

5 سميرة بوعكاز – ماهية فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي – رسالة دكتوراء في العلوم التجارية سنة 2014 _2015 ص 33

- **الأسباب غير المباشرة :** إن خطورة الظاهرة ولما لها من آثار فهي تكون نتيجة الأسباب المباشرة السابقة الذكر ،وأسباب مباشرة التي تعمل على تفشي هذه الظاهرة والمتمثلة في نفسية المكلف وطابعه المدني ومن جهة ومحيطه الاجتماعي والاقتصادي بالإضافة إلى المحيط السياسي السائد من جهة أخرى ،وكلها لها تأثيرات خاصة على تأدية الضريبة .

✓ الأسبـاب النفسيــة : تلعب العوامل النفسية دورا هاما في الغش الضريبي فكلما زاد الوعي بدفع الضريبة لدى المكلف فيها ضعف الباعث على الغش منها والنقص ،وكلما كان الوعي الضريبي ضعيفا كان الباعث النفساني على التهرب قويا وملموسا ،ونقصد بالوعي الضريبي مدى اقتناع المكلف بدفع ما عليه من التزامات وتحملها باقتناع ،ومعرفة القيمة التي يستوجب عليه أن يسددها وإذا تحقق ذلك يقل الغش الضريبي ومن بين الاعتقادات النفسية الراسخة في أذهان المكلفين ما يلي :

- اعتقاد المكلف بأن الضريبة اقتطاع مالي بدون مقابل ،إذ من الصعب لأي فرد منا أن يتخلى عن مبلغ مالي دون يحصل على أي مقابل مادي أو معنوي .
- اعتقاد البعض من الأفراد بأن التهرب من الضريبة لا يعد تصرفا مخالفا وأنه لا يشكل خسارة لأحد ما دامت الدولة شخصا معنويا .
- الاعتقاد السائد بأن الضريبة بمثابة عقوبة متجسدة في شكل مبالغ تدفع إلى الإدارة الجبائية مقابل ممارستهم بنشاط ما .[1]

✓ الأسبــاب الاقتصادية : للأسباب الاقتصادية دورها في الغش الضريبي ،فكلما كانت حالة المكلف الاقتصادية متدهورة إلى جانب الحالة الاقتصادية العامة كلما كان الغش الجبائي كبير والعكس صحيح .

1- الوضعية الاقتصادية العامة : ترتفع مداخيل الأفراد في فترة الإنعاش الاقتصادي وترتفع بذلك قدراتها الشرائية فيتحمل بذلك المستهلك النهائي الضرائب التي يجمعها منهم المكلف ويسددها إلى الخزينة مما يؤدي إلى تقليل الغش الضريبي ،أما في فترات الركود الاقتصادي تنتشر السوق الموازية ويؤدي إلى اختلالات في بنية الاقتصاد الوطني[2] .

2- الوضعية الاقتصادية للمكلف : يظهر سلوك المكلف اتجاه الضريبة بشكل واضح في أوقات الأزمات حيث تنخفض المداخيل وتصبح الضريبة تشكل عبء ثقيل على المكلف مما يدفعه إلى تجنب تسديدها ،هذا في حالة الأزمات ،أما في حالة الرخاء الاقتصادي حيث تزيد المداخيل فقد يدفع المكلف بالضريبة ما عليه اتجاه الخزينة ليظهر مظهر المواطن الصالح .

✓ الأسبـاب السياسية : وهذا يرمي بالبلاد إلى زيادة وتفاقم حالات التهرب وهذا لإحساسهم بضعف السلطة العامة وعدلها على استغلالها الأمثل للموارد.

---

[1] *ناصر مراد – مرجع سبق ذكره ص145*

[2] ناصر مراد – مرجع سبق ذكره ص146

- ✓ الأسبـــاب الاجتماعية والتاريخية : إن للغش الضريبي علاقة متينة مع العلاقات التي تربط المواطنين بالدولة ،لذا فالغش أحيانا هو التعبير المباشر عن عجز الدولة بصفة عامة ،والضريبة بصفة خاصة، وكشكل من أشكال التمرد على ما يحصل من الأفراد باضطهاد الدولة لهم ،فمنذ الاحتلال العثماني للجزائر الذي تلاه الاستعمار الفرنسي أي في تلك الحقبة التاريخية ،ما هي إلا سلب أموال السكان الأصليين ،هذا التطور بقي راسخا في الأذهان ثابتا إلى يومنا هذا وهناك عدة عوامل ساعدت على ترسيخه نذكر منها :

- انعدام عامل الثقة بين المواطنين نتيجة عجز الإدارة من القضاء على بعض الآفات الاجتماعية كالرشوة والاختلاس الأموال واستغلال النفوذ ..... .

المطـــلب الثـــاني : آثـــار الغـــش والتهـــرب الضـــريبي

للتهرب الضريبي آثار بالغة الخطورة على اقتصاديات كل دولة وعليه يمكن حصر آثار التهرب الضريبي فيما يلي :

❖ **الآثـــار الاقتصـــادية :**

- اللجوء للقروض الداخلية والخارجية التي بات من المعروف كونها ضرائب غير مؤجلة، ترهق كاهل الأجيال القادمة .[1]
- رفع أسعار الضرائب أو فرض ضرائب جديدة لتعوض الدولة النقص الحاصل بالخزينة.[2]
- التأثير على القدرة التنافسية بين المشروعات في الدولة، فالمشروع الذي لا يدفع ضريبة تكون وضعيته المالية أحسن حيث تقل تكاليفه، وهذا يشكل إرادة له.[3]
- ظهور أزمة رؤوس الأموال ،وذلك من خلال فتح حسابات بنكية خارج الدولة .
- تهريب الأموال إلى الخارج .
- إخفاء المكلف لرقم أعماله وأرباحه عن طريق الاكتناز مما يؤدي إلى إنقاص إيرادات الدولة وإضعاف الاستثمار المحلي ،بالإضافة إلى إعاقة التقدم الاقتصادي .

❖ **الآثـــار الـــنفسية والاجتمـاعية :**

- عدم المساواة الخاصة التهرب الضريبي يخل إخلالا كبيرا بفكرة العدالة في توزيع الضرائب إذ يتحمل العبء الأكبر منها دائما المكلفين الذي لا يستطيعون التهرب أو الحارصون على أداء واجبهم الاجتماعي والوطني في أداء الضريبة .
- التهرب الضريبي يضاعف إيمان المجتمع بدور الدولة بتحقيق الخدمات الضرورية للأفراد ويقلل الثقة بالإدارة وتصبح الضريبة عامل إشكال أخلاقي[4].
- غياب الثقة في سياسة الدولة مما يؤدي إلى تفضيل النفع الخاص عن العام والامتناع عن دفع الضرائب ومشاركة النفقات العمومية

---

[1] فوزي عطوي – المالية العامة – منشورات الحلبي الحقوقية – بيروت لبنان – الطبعة الأولى – سنة 2003 ص 280

[2] فوزي عطوي – المالية العامة – منشورات الحلبي الحقوقية – بيروت لبنان – الطبعة الأولى – سنة 2003 ص 280

[3] محمد نور الديني البريمي – حوكمة الشركات ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي – رسالة ماجستير في المحاسبة - جامعة الأزهر سنة 2016 ص58

[4] خالد شحادة الخطيب – أحمد زهير شامية – أسس المالية العامة - سنة 2012 ص 123

- تدهور الحس الجبائي لدى المكلفين .
- تعميق الفوارق الاجتماعية .

❖ **الآثـــار المـــالية :**

يؤدي التهرب إلى آثار سيئة من الناحية المالية وعدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها اتجاه الأفراد في :

- إلحاق الخسارة في الخزينة العمومية .
- انخفاض حصيلة الإيرادات بخلق تذبذب في الميزانية العامة .
- محدودية إيراداتها الضريبية والإحلال بمبدأ العدالة في توزيع الأعباء[1] .

المطـــلب الثـــالث : آليـــات مكافحـــة الـــتهرب والـــغش الضـــريبي

تعمل الدولة جاهدة على مكافحة وردع ظاهرة التهرب الضريبي وذلك من خلال تسليط الضوء على كل من التشريع والمكلف والإدارة .

1- بالنسبة للتشريع :

- **حـــق الإطـــلاع :** يجوز لموظفي الضريبة ضمن القانون الإطلاع على الملفات التي بحوزت المكلف .
- تقرير إقرار المؤيد باليمين : تلجأ بعض التشريعات الضريبية إلى طلب حلف اليمين من المكلف بشأن التصريحات المقدمة للدوائر .
- **التبليغ بواسطة الغير :** تجيز بعض القوانين لكل شخص أن يقدم معلومات تساعد في اكتشاف التهرب الضريبي لدى الدوائر الضريبية .
- **عدم المبالغة في تعدد الضر ئب:** إعادة صياغة القوانين الضريبية بما تتلائم مع التغيرات الاقتصادية الاجتماعية والسياسية أي فرض ضرائب بالسعر والعدد القابل للتطبيق .
- **البداية من المنبع :**لجوء الدولة إلى اقتطاع الضريبة من مصدرها ،وذلك لكي تضمن إيرادها والتقليل احتمال التهرب كاقتطاع الضريبة من الدخل قبل توزيعها .
- **توقيعات عقوبات على المتخلفين عن الدفع :** لجوء معظم التشريعات الضريبية إلى وضع غرامات على المكلفين الذين يمتنعون عن دفع الضريبة في موعدها ،أي إضافة مبلغ مقدر من مصلحة الضرائب للضريبة المفروضة .

- على مستوى الإدارة الضريبية : إن جملة الإصلاحات التي لحقت النصوص الضريبية لا تأتي كلها إلا إذا كان تنفيذها على يد هيئة تنفيذية على مستوى مقبول من الكفاءة والتنظيم ، وعلى هذا الأساس فإن فعالية النظام الضريبي تستلزم وجود هيكل إداري منظم وعصري .
- الجانب البشري : إن تزايد نشاطات الأفراد المرتبطة بالضريبة يتطلب تدعيم الهياكل الإدارية الضريبية بالإمكانيات البشرية من أجل أن تسد النقص بينها وبين عدد من الملفات التي يجب دراستها فالاختلال أصبح واضحا بين وظائف الإدارة الضريبية وإمكانياتها البشرية ،الأمر الذي دفع مصالحها إلى توظيف

[1] محمد عباس محرزي – إقتصاديات المالية العامة – ديوان المطبوعات الجامعية- الجزائر – السنة 2003 –ص 171

عدد كبير من الموظفين لتلبية حاجيات الإدارة على المدى القريب وقد حرصت المصالح الضريبية كذالك على المدى القصير للموظفين للرفع من مستواه وتنظيم التربصات الدورية والندوات .

- الجانب المادي : إن تعدد مهام الإدارة المختلفة سواء المتعلقة بإحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتجديد وعاء تحصيلها أو حتى تلك المتعلقة بعمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات ،يجعل من الضرورة توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية ،ووسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر حرصا على المتابعة الجيدة للملفات ،يجب فحصلها في أوقات قياسية وكذلك سهولة تخزينها ،وأصبح تعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف الأعمال الضريبية الضرورية حتمية للحد من أي صور للتهرب الضريبي حيث يكتسي الإعلام الآلي أهمية بالغة كما أنه يسهل عملية الرقابة ببرمجة الملفات ، وبالتالي الكشف المبكر عن أي عملية احتيالية[1] .

- **على المستوى المكلف بالضريبة :** يجب أن تهتم الإدارة الضريبية بمراعاة وتنمية الوعي الضريبي للمواطنين وبعث الاطمئنان لدى المواطنين بالتطبيق العادي للضريبة ،وإن هذه الضريبة تستخدم لتنمية المشاريع المختلفة في الدولة وذلك عن طريق نشر التوعية الضريبية بوسائل الإعلام المختلفة كالإذاعة والتلفاز والصحف والنشرات المختلفة التي تبين حسنات مساهمة الأفراد في التكاليف العامة ،وإنماء الحس الوطني لدى المكلفين بحيث يشعر المكلفون بأن ما يدفعونه من ضرائب ،وإنما يذهب للخزينة العامة ،وبالتالي يعود لهم وعلى المجتمع بالنفع العام .

وتلجأ الدول المتقدمة في تنمية الوعي الضريبي وخاصة الولايات المتحدة الأمريكية بإلزام الأشخاص الذين خارج نطاق الإخضاع الضريبي كأن تكون دخولهم أقل من نصاب بالحد الأدنى بين 05 و10 دولارات وتقصد من وراءه دفع هذا المبلغ الزهيد لتنمية وإحياء الوعي الضريبي لديه بحيث يشعر بأنه يساهم في الأعباء العامة للدولة .

إن مكافحة التهرب الضريبي عن طريق المكلف يكون في الأساس فيرفع درجة وعيه وإشعاره بالمساواة أمام القانون الضريبي، فضلا عن بيان المتهربين وصرامة عقابهم.[2]

[1] حميد بوزيدة – نفس المرجع السابق ص 57

[2] خديجة شرقي – دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي – مذكرة ماستر في علوم التسيير السنة 2011 – 2012 ص 63--64

خلاصـــــــة الفصـــــل الأول :

خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل يظهر لنا بأن الضريبة وسيلة ناجحة إذا ما أحسن استعمالها و هذا نظرا للأهداف التي ترمي إلى تحقيقها في جميع المجالات .

كما تعتبر ظاهرة الغش والتهرب الضريبي أهم أحد التحديات التي تواجهها السياسة الضريبية فحاولنا التقرب من هذه الظاهرة في الغوص في مفهومها ،فاتضح لنا الفرق بين التهرب والغش الضريبي يكمن في كون الأول لا يقوم بمخالفة أحكام التشريع الضريبي التي لا يعاقب عنها القانون أي هو أن يتخلص الفرد من دفع الضريبة في مجال جاذبية القانون ، أما الثاني فهو مخالفة القانون التي تندرج تحت كل طرق الغش والتدليس من أجل إعطاء عرض خاطىء وتفسير مظلل للواقع ،أي عبارة عن مخالفات يعاقب عليها القانون .

الفصـــل الثـــاني : الـــــرقابة الجبـــائية كآليـــة لمكافحـــة التهـــرب الضـــــريبي

تمهيـــــــد :

إن الرقابة الجبائية من أهم الوسائل التي ساهمت في التقليص من حدة الغش والتهرب الجبائيين اللذان يتسببان في نزيف مالي حاد يثقل كاهل الخزينة العمومية و يستنزف مواردها باستمرار، فقد حققت عدة نتائج إيجابية لكونها مرتبطة مباشرة بالمكلف فالرقابة الجبائية عبارة عن سلطة تتمتع بها الإدارة الجبائية استناد إلى نصوص التشريع الجبائي وهي بالمقابل المنطقي والطبيعي لنظام الجبائي التصريحي الذي يعتمد على المعلومات المقدمة من طرف المكلف المتعلقة بشخصه وبنشاطه ومداخله وعلى الإدارة الجبائية عند ممارسة صلاحياتها حماية حقوق وممتلكات المكلف .

ولتوضيح ذلك قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث :

- **ماهيـــة الـــــرقابة الـــــجبائية .**
- **مبادىء الرقابة الـــــجبائية وآلـــياتها والصعوبات التي تـــواجهها .**
- **دور الـــــرقابة الـــــــجبائية في مكافحـــــة التهـــــرب الضريبي .**

المبحـــــث الأول : مـــاهية الـــرقابة الـــجبائية

الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من ورائها إلى المحافظة على حقوق الخزينة .

كما تعتبر من أهم الخلافات المتممة لحلقات النظام العام للدولة الهادف للحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، لذا كان لازما إعطاء الرقابة الجبائية صيغتها العامة ومفهومها الخاص كباقي النظم المتعارف عليها ويكون ذلك بتقديم تعاريف أكاديمية لها تبين خصوصيتها زيادة على ذلك تعاريف قانونية تعطيها الطابع الشرعي في مزاولتها .

المطلـــــب الأول : تعريف الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية جزء لا يتجزأ من الرقابة العامة التي تفرضها الدولة العامة للحفاظ على مصادر تمويل الخزينة العمومية إلا أن لها بعض الخصوصيات والميزات تتصف بها عن باقي أشكال الرقابة .

- **مفهوم الرقابة :** تعتبر الرقابة إحدى الوظائف الأساسية التي تقوم بها أجهزة متعددة بغية التأكد من تحقيق النشاط المالي في حدود السياسة العامة لها ،كما تعمل على الكشف عن السلوكات ألا أخلاقية ولا قانونية مثل الرشوة والسرقة في المؤسسات الإدارية ومن أهم التعاريف المقترحة للرقابة نتعرف على أنها :
  - تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة ،أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنح تكرارها .
  - تعرف على أنها الوسيلة المجدية لقياس الأداء من أجل التأكد من أن الأهداف قد تحققت وأن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة كما أنها تستطيع أن تسبق الأحداث وتعمل على التنبيه من الانحرافات قبل وقوعها ليتم التنفيذ وفقا لمقاييس مقررة .

ومما سبق نستخلص أن الرقابة وسيلة علاجية تهدف إلى التعرف على نقاط الضعف والخطأ من أجل العمل على تصحيحها ومعرفة مناطق الخلل والانحراف قبل وقوعها من أجل تفاديها .

- **مفهوم الجباية :** هي مجموع الاقتطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدولة والتي تضم الضرائب والرسوم والإتاوات والمساهمات الاجتماعية ،وتأخذ الضرائب الأسد من الجباية من حيث حجم المداخيل ومجال فرضها لأن الضريبة لا ترتبط بخدمة مباشرة يتلقاها المكلف نظير دفعة إياها كما هو أن الشأن بالنسبة للرسم .

- **مفهوم الرقابة الجبائية :** لا يختلف مفهوم الرقابة في النظام الجبائي عن مفهوم الرقابة في نطاقها الواسع فهي الوسيلة الأكثر نجاعة للكشف عن مواطن الغش والتهرب الجبائي ويمكن تعريف الرقابة الجبائية :
  - تعرف الرقابة الجبائية على أنها الرقابة هي المقابل المنطقي للنظام الجبائي التصريحي إذ أن المكلف بالضريبة يقوم بتقديم المعلومات المتعلقة بنشاط مداخيله على شكل تصريحات للإدارة الجبائية .
  - تعرف على أنها هي الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة وتشكل شرط من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات .

- تعرف على أنها فحص للتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية .[1]
- الرقابة الجبائية هي مجموعة من الإجراءات والتقنيات التي تستعملها الإدارة الجبائية للتأكد من مصداقية البيانات والتصريحات المكتتبة من طرف المكلف من خلال اعتمادها على حق الرقابة والتحقيق بموجب القانون[2].

ومن التعاريف السابقة نعرف الرقابة الجبائية على أنها مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي ،وكل التجاوزات الجبائية المهددة للاقتصاد الوطني.

المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية

تعمل الرقابة الجبائية على التثبت في صحة التقارير المودعة مع النسب المطبقة وطريقة احتساب الضرائب المتبعة ،للتأكد خاصة من أن المكلف بالضريبة لم يرتكب أخطاء ظاهرية وإنه لم يسهو عن ذكر بعض المعلومات الخاصة به ،وتختلف عملية فحص الإقرارات باختلاف أشكال الرقابة الجبائية ،وعليه يمكن تصنيفها إلى رقابة داخلية وخارجية :

1- الرقابة الداخلية :

وتتم على مستوى مفتشية الضرائب ،حيث يقوم مدير المفتشية بفحص ومراقبة تصريحات المكلف بالضريبة دون التنقل إلى مقر نشاطه وتشمل كل من الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق[3].

❖ **الرقابة الشكلية :**

تعد أول عملية تخضع لها التصريحات المقدمة إلى مكتب الرقابة ،تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين فهذا النوع لا يؤخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات بل تهتم بالشكل الذي قدمت به المعلومات وتعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق .

والهدف من هذه الرقابة يتمثل في :

- تصحيح الأخطاء المادية المحتواة من طرف المكلف .
- التأكد من أن الملف المقدم يحتوي على جميع الوثائق .
- التأكد من هوية وعنوان المكلف[2].

---

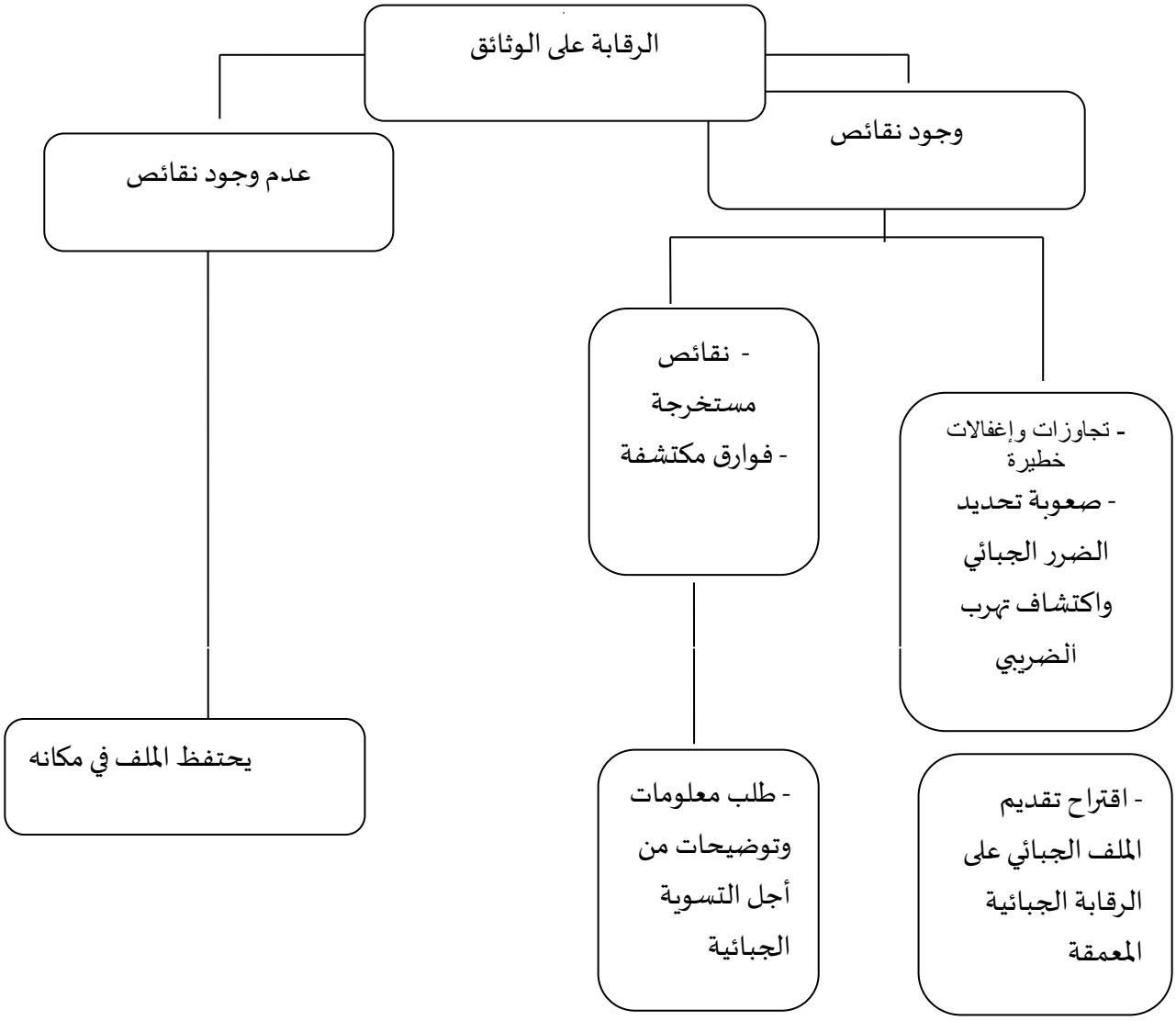
[1] نعيمة أكلي - فعالية الرقابة الجبائية في ظل نظام معلوماتي جبائي – الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر –جامعة 8 ماي 45 قالمة يومي 28 - 29 أكتوبر 2015 ص 4

[2] بوعلام ولهي – نفس المرجع السابق – ص 6

❖ **الرقابة على الوثائق :**

الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبة بمقارنتها بالمعلومات المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف الذي بحوزت الإدارة ،وكذا مجمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات والمتعلقة بالبيانات التي أبرمها معها المكلف ،فالمراقب يقوم بتحليل ودراسة مدى ترابط الأرقام المقدمة في سنة التصريحات مقارنة مع السنوات السابقة للوصول لاكتشاف الأخطاء المرتكبة ،وفي حالة وجود بعض الغموض بإمكانه طلب توضيحات من المكلف بصيغة شفوية أو كتابية فيما يخص المعلومات ،وفي حالة رفض المكلف للطلب يعيد المحقق كتابة طلب آخر يوضح فيه النقاط التي يراها ضرورية للحصول على تبريرات وتوضيحات إذ أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء وتصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات ،كما تساعد في اختيار الملفات التي تشكل موضوع للرقابة المعمقة ،إذا وجد المحقق أن هذه الإجراءات غير كافية فيلجأ إلى نوع آخر من الرقابة وهي الرقابة الخارجية .

الشكل رقم (01): مخطط الرقابة على الوثائق



المصدر: من إعداد الطالبتين

الـــــرقابة الـــــخارجية : (الرقابة في عين المكان) :

تعد الرقابة الخارجية أو الرقابة في عين المكان تدخل مباشر للأمكنة التي يداول المكلفون أنشطتهم بهدف التأكد من صحة المصرح بها من المعلومات عن طريق الفحص الميدان للدفاتر والوثائق المحاسبية ،وهذا بغرض ما صرح به وما هو موجود في الواقع ويشمل هذا النوع من الرقابة ما يلي :

- التحقيق في المحاسبة : هو مجموع العمليات التي تستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسباتها ،وبالتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية (وهي تمس كل الضرائب والرسوم).[1]

وتتمثل هذه الرقابة في إتباع الطرق والوسائل العلمية والعملية التي تساعد في صحة وتنظيم المحاسبة باعتبارها مصدر كل البيانات والمعلومات المالية ،ولهذا اشترط المشرع الجبائي ضرورة مسك محاسبة قانونية حتى يتم التحقيق المحاسبي ،وإجراء كل التحريات لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها .

إن الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي هو إبراز كل الأخطاء المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الرسوم والضرائب المستحقة التي قدمتها المحاسبة .[2]

- التحقيق المصوب :هو تحقيق جزئي ،ينسب على جزء من المحاسبة ،كأن يكون قاصر على نوع معين من الضرائب التي تحدد على أساس هذه المحاسبة ،ولا يجوز فيه سوى مراقبة أو طلب وثائق توضيحية عادية كالفواتير ،العقود ،وصول طلبيات ،ولا يجوز بأي حال من الأحوال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة .[3]التحقيق المجمل (الوضعية الجبائية) : عرفته المديرية العامة للضرائب على أنه مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف و الدخل المصرح به أي بصفة عامة التصريحات على الدخل العام ، أما الاقتصادي(therrylambert) عرفه على أنه مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة تصريحات الدخول الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل مقارنة بالدخول المصرح بها مع إجمالي الدخول المحققة[4].

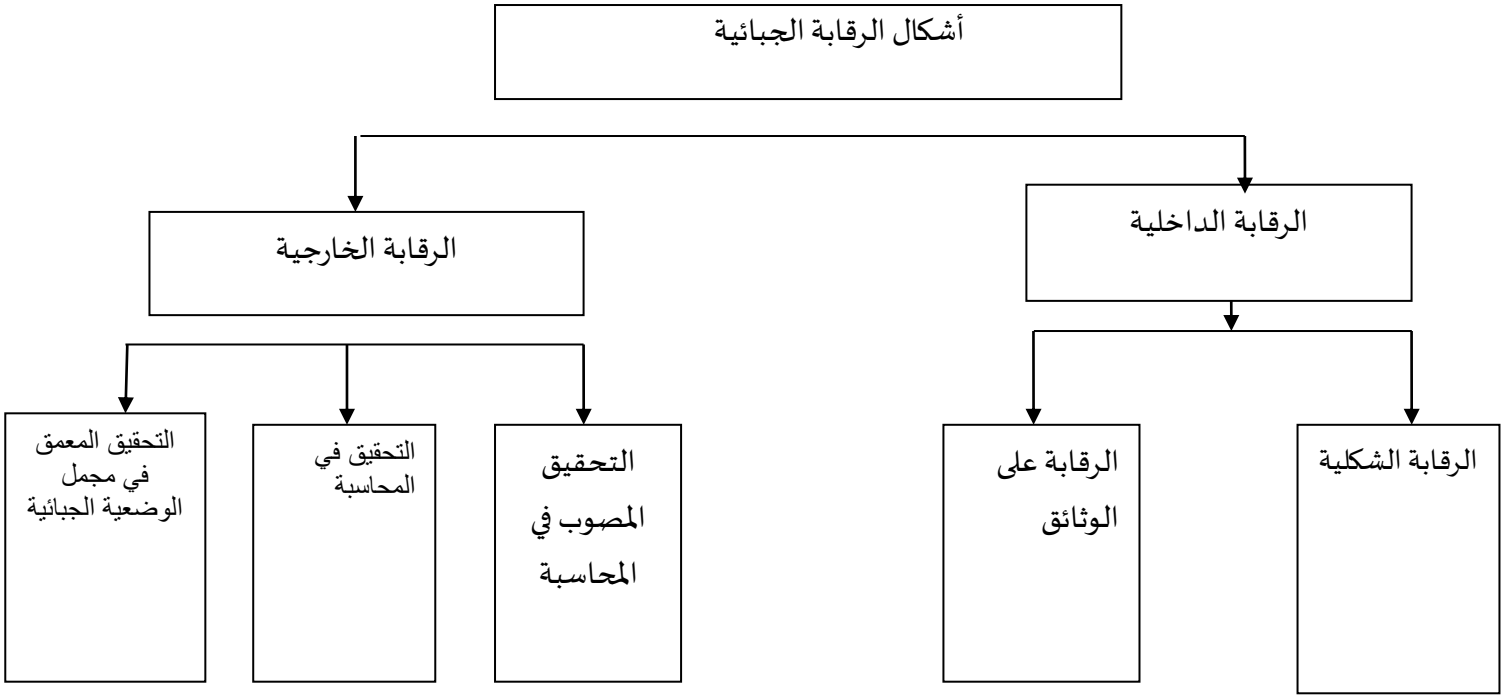
---

[1] بوعالم ولهي – نفس المرجع السابق - السنة 2015 ص 7

[2] سعاد مالح - قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر – الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر –جامعة 8 ماي 45 قالمة يومي 28- 29 أكتوبر 2015 ص 6

[3] إلياس قلاب ذبيح – مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة المالية – رسالة حالة في مديرية الضرائب لولاية أم البواقي مذكرة ماجيسير –جامعة بسكرة سنة 2011 ص 25

الشكل رقم (02) : أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: مصطفى عوادي ،يونس عوادي –الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري –دون ذكر دار النشر الطبعة 2- الجزائر 2011 ص 11

المطلب الثالث : أسباب وأهداف الرقابة الجبائية

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي جبائي تختص الإدارة الجبائية بتطبيقه بصفتها الجهاز الفني الذي يخول له مسؤولية التنفيذ التشريع الجبائي عن طريق فرض وتحصيل ضرائب الرقابة عليها سعيا لتحقيق الأهداف الجبائية .

أولا : أسباب الرقابة الجبائية

- ✓ حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخله : بما أن الأنظمة الجبائية الحديثة أنظمة تصريحية تسمح للمكلف بالتصريح بمداخله من تلقاء نفسه من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخله للإدارة الجبائية باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي ويفترض أنها صحيحة ما لم يثبت العكس ،للتأكد منذلك وجدت الرقابة الجبائية لمراقبة هذه التصريحات كالتأكد من صحتها مطابقتها لما هو موجود في الحقيقة[1].
- ✓ محاربة التهرب الضريبي : يسعى بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب من دفعها عن طريق التحايل بشتى الطرق المختلفة ،بالإضافة إلى ضخامة هذه الظاهرة وتوسع نطاقها كصعوبة قياسها ،لذا دعت الضرورة إلى وجود آلية رقابية تهدف إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي[2].

ثانيا : أهداف الرقابة الجبائية

إن لكل عملية نقوم بها غرض ومن بين هذه الأهداف التي تسعى لأهداف الرقابة هي :

- ✓ الهدف المالي والاقتصادي : حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال ،وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع وإذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركزية بين الاقتصاد والجباية.
- ✓ الهدف الإداري : تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل كبير وحيوي في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية :
  - تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل والتشريعات المعمول بها .
  - تحديد الانحرافات لكشف الأخطاء وهذا يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام سببها كتقييم الأثر المالي وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك .
  - تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي .
- ✓ الهدف الاجتماعي : يتمثل في
  - محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع .

---

[1] قانون الإجراءات الجبائية - المادة 18 سنة 2018 ص 10

[2] حامد عبد الجيد دراز – مبادئ المالية العامة – مركز الإسكندرية بالكتاب سنة 2000 ص 237

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين للضريبة .

✓ الهدف القانوني : يتمثل في مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة ولذلك تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين للضريبة على أي انحرافات ومخالفات .

المبحث الثاني : مبادىء الرقابة الجبائية وآلياتها والصعوبات التي تواجهها

تحاول الإدارة الضريبية الاعتماد على مجموعة من الوسائل والمبادىء والآليات التي تكفل لها تحصيلات ضريبية في المستوى من جهة ومكافحة الغش والتهرب الضريبي من جهة أخرى وما اعتمادها على الرقابة والتحقيق الجبائي مع تعزيز الإدارة بالوسائل ما هو إلا إجراء تعتمد عليه الدولة لجعل الضريبة تلعب الدور الفعال في سياسة الإصلاحات الاقتصادية والضريبية .

وعليه سيتم التطرق في هذا المبحث إلى : مبادىء وآليات الرقابة الجبائية والصعوبات التي تواجهها .

المطلب الأول : مبادىء الرقابة الجبائية ومظاهرها

- **أهم مبادىء الرقابة الجبائية :**

كي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لابد من توفر المبادىء الأساسية والمتمثلة في :

- إقامة نظام ضريبي محكم : يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تناسبها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي، ولذلك فإن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال .
- ترقية وتطوير الإدارة الجبائية : إن التشريع الضريبي لا يكفي بمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة والتي يجب توفرها على مستوى عالي من التطور والكفاءة ،بالإضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة ،والتي يمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان

- **أهم مظاهر الرقابة الجبائية :**

تتمثل مظاهر الرقابة الجبائية في :

- الرقابة الجبائية : هي قبل كل شيء هي مفهوم قانوني وتعرف على أنها السلطة المعترف بها للإدارة الجبائية لتصحيح النقائص ، السهو ،الإغفالات أو الأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضرائب على المكلفين بها أن هذه السلطة ذات أهمية قصوى وتكسي قيمة دستورية فالدولة يخول لها دستورية إلزامية للرقابة حتى لا يكون هناك تهرب ضريبي .
- الرقابة الجبائية : هي نتاج مجتمع ،وإنه من الصعب تقييم ظاهرة التهرب الضريبي والتي لا يجوز خلطها مع مفهوم الغش الضريبي والتي يمكن اعتبارها وسائل قانونية من طرف المكلف بالضريبة قصد تخفيض مساهماته الضريبية .
- تكتسي الرقابة الجبائية بعد إنساني والذي لا يجب إهماله رغم المجهودات المبذولة من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة الغش ،فإن ما يجب الإشارة إليه في معظم الدول ،هو أن الرقابة الجبائية لا تقتصر إلا على عدد قليل من المكلفين ،فالمكلف محل الرقابة الجبائية لا يتقبل بسهولة التحقيق الذي أجري عليه ،إن أغلب وأهم تظليمات المكلفين بالضريبة ترتكز على القلق الذي يصيبهم بالإضافة إلى الإرباك اتجاه الإدارة الضريبية ،بالإضافة إلى الشكوك و الشبهات التي تحوم حولها وكذا إحساسه بالضعف اتجاه الإدارة فالمكلف بالضريبة لا يجب أن يشعر بالضعف اتجاه الآلة الإدارية بل يمتلك حقوق

مقابل الإدارة الجبائية وهذا في كل مراحل الرقابة الجبائية سواء أثناء السريان كل عمليات أو بالنسبة للنتائج التي يمكن الوصول إليها .[1]

المطلب الثاني : آليات الرقابة الجبائية

تتوقف فعالية الرقابة الجبائية على فعالية الإدارة الجبائية ،الأمر الذي يتطلب من هذه الأخيرة اتخاذ مختلف الإجراءات التحسيسية والمادية ،التي من شئنها تفعيل دور مصالح الرقابة الجبائية في القيام بمهمتها وتحقيق الهدف من وجودها والمتمثلة في ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي اللتان تؤثران على الحصيلة الضريبية وعليه نستعرض مجموعة من الحلول :

- **نشر الوعي الضريبي :** على الإدارة الجبائية إتباع سياسات رشيدة ومتطوعة في إيصال الوعي الجبائي ونشره بين المواطنين من خلال تجسيد مختلف الوسائل العصرية كوسائل الإعلام بنشر مقالات في الجرائد والمجلات عن أهمية الضرائب كمورد اقتصادي عام للدولة يساهم في تغطية النفقات العامة ،برمجة حصص تلفزيونية ،وتنظيم ندوات إعلامية تتناول مواضيع وحالات جبائية معينة ومخالفات ،وما ينتج عنها عقوبات جزائية ما يسهل الفهم والإستعاب لدى المكلف مما يجعله ملتزم اتجاه واجباته الجبائية .[2]
- **تطوير الإمكانيات البشرية ورفع أعوان الرقابة الجبائية :** إن تدعيم الجهاز الإداري بالإمكانيات البشرية العالية أصبح الركيزة الأساسية لدفع الإدارة الجبائية إلى أكمل وجه ،إذ أصبح من الضروري على السلطات المعنية اتخاذ كل الإجراءات الكفيلة بتحسين كفاءة أعوان الرقابة الجبائية ،وتكوين إطارات متخصصة في مجال الرقابة الجبائية .
- **تطوير الجهاز الإداري الجبائي :** بتوفير الوسائل المادية المتطورة بغية تحسين أداء مصالح الرقابة الجبائية، يتعين على الإدارة الجبائية العمل على توفير مختلف الإمكانيات والوسائل المادية المتطورة ،والتي تساعد على إنجاز المهام وفق أسلوب عصري ومتطور[3] .
- **تحسين التشريعات الضريبية :** نظرا للقصور والغموض الذي يعرفه التشريع الجبائي الجزائري والذي يشكل عائق أمام عملية الرقابة الجبائية يتعين على المشرع القيام بما يلي :

- تعديل وتحسين قانون الإجراءات الجبائية ومختلف القوانين واللوائح الضريبية حتى تصبح أكثر وضوح ومرونة في التطبيق سواء من قبل المكلفين أو من قبل أعوان الإدارة الجبائية .
- كما يجب على المشرع العمل على تحقيق التناسق بين القوانين واللوائح الضريبية ،وأن تشمل جميع المكلفين المعنيين بالمساهمة في المردودية الجبائية .
- تقليل عدد الضرائب وتعديلها مع العمل على إيجاد ضرائب بسيطة .
- تبسيط أحكام قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها بالإضافة إلى توضيح الإعفاءات الضريبية .

---

[1] محمد عتاب – مقومات النظام الجبائي الجزائري - ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر _ السنة 2004 ص 86

[2] بلال شيخي - عبد الرحمن مغاري – دور الإدارة الجبائية في التحصيل الضريبي عن طريق التفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر – مجلة الدرسات الجبائية – الجزائر - السنة 2013 ص 44

[3] منى مقلاني - دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي - الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر سنة 2015 ص 9

- **تحقيق العدالة الضريبية :** لتحقيقها لابد من توفير مجموعة من الإجراءات منها :

- شمولية الضرائب : أن تصيب جميع الدخول حتى لا يشعر المكلف أن هناك من يحقق إيرادات ولا يدفع الضرائب .
- معدل الضريبة : أن يكون معدل حدود معقول ،لأن المعدل المرتفع يتركب أثر سلبي على نفسية المكلف .
- الإعفاءات الضريبية : حيث يجب مراعاة الحالة الاجتماعية للمكلف ،وذلك بالتحديد الدقيق لقدرته التكليفية مع تشجيع المكلفين على مسك الدفاتر التجارية .
- التشديد في فرض العقوبات : وذلك من خلال مايلي :

إعادة النظر في العقوبات المفروضة على المهربين على أن الغش والتهرب الضريبي يعني الاعتداء على حقوق أفراد المجتمع كافة .

تطبيق العقوبات الجبائية على المكلفين المتهربين وعلى أيضا على اللذين لا يقدمون أو يتهاونون في تقديم التصريحات المطلوبة أو يقدمون تصريحات خاطئة .

- **تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة :** وهذا هو الحل المستهدف من قبل كافة الإصلاحات الجبائية والمشاريع التي تتبناها الإدارة الجبائية ،حيث تتوقف هذه العملية على كل الطرفين ،أي أن الإدارة الجبائية والمشاريع من جهة والمكلف بالضريبة من جهة أخرى ،إذ عليهما إتخاذ لإجراءات الكفيلة لتحسين هذه العلاقة .[1]

المطلب الثالث : الصعوبات التي تواجهها الرقابة الجبائية

لقد حادت الرقابة الجبائية على الهدف الأساسي الموكل لها ،باتسامها بملامح إدارات الدولة المختلفة اقتصاديا كالتسييب ،الإهمال واللامبالاة وانعدام الوعي المهني وغياب العناصر الكفأة والنزيهة من جهة ،وافتقار الإدارة الجبائية للوسائل المادية العصرية ومن جهة أخرى لا يمكنها من أداء مهمتها على أحسن ما يرام بسرعة وإتقان ،قد تعقد القضية ولا تساهم في حلها ،فالإدارة المالية في العالم الثالث هي التي تغير وتشوه الجباية كما يمكن القول أن جانب هام في تفاشي الظاهرة ينجم عن كفاءة القدرات الإدارية والتي تضع حدا لنطاق التدخل الفعال الإدارة وتشجع الشيوع المراوغة والتهرب ،فنقص الإمكانيات البشرية والمادية وعدم فعالية الرقابة يقلص من الطموحات المرجوة سواء في مكافحة الغش أو تحصيل للإيرادات .

- **قصور الإمكانيات البشرية :** إن لعدم انتهاج الإدارة الجزائرية سياسة منتظمة ومنهجية ،نتج عنه نقص في الجانب البشري نوعا وكما .

✓ من الناحية الكمية : إن الإدارة الضريبية تعيش عبر سنوات متتالية قصورا تقريبا في أعوان وموظفي الإدارة الجبائية وذلك من خلال :

- تضخم مهام الإدارة : حيث وجدت الإدارة نفسها أمام مهام متزايد وضخمة مع عدد متواضع من الموظفين وأعوان الرقابة .

[1] بلال شيخي - مغازي عبد الرحمن - نفس الرجع السابق - سنة 2013 ص 46

- نقص أعوان الرقابة : إن ضخامة عدد الملفات بالمقارنة بالكفاءات الضرورية لمراقبتها يفسر إلى حد كبير الفترات المتفاوتة والمتباعدة لشمل حملات الرقابة والتدخل سواء منها الروتينية والاستثنائية ،وهو بدوره ما يؤمن ضمان للمكلف فيصبح بموجبه المتهرب وأكثر أمان إذا قلت أو ضعفت وتيرة الرقابة فما زاد أما المتهربين الذين ليسو إلا مغامرين ،ربحهم أكثر من خسارتهم ،بالإضافة إلى النقص الفادح لعدد المحققين مما يجبر عنه نقص عمليات التحقيق المجرات على المؤسسة .

✓ من ناحية الكفاءة : إن الاعتماد على سياسة ضريبية لا تعطي الكفاءة والمهارة دورها الفعال مما ينعكس سلبا على فعالية النظام الضريبي والإدارة الجبائية نفسها ،فتعقد الملفات المعالجة وتشبيعها إضافة إلى ضعف إمكانيات الإدارة من حيث الكفاءات والمهارات أورث الإدارة رداءة في التسيير ويرجع هذا الضعف في التأهيل والكفاءة إلى :

- ضعف المدارس المختصة في تكوين الإطارات الكافة ورسكلتها على الأقل وهو ما يتجلى أكثر في النسب الضئيلة التي تتكفل بها الجامعات .
- عدم الاهتمام الكامل لاعتماد سياسة وطنية لتوضيح وترسيخ أخلاقيات المهنة .
- غياب وعدم إدراك الموظفين والأعوان الإداريين للمعارف المختلفة في مجال الجباية والحسابات المعمقة والتشريعات الضريبية .

ومما سبق فإن توفر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة التي يحققها ارتفاع مستوى تأهيلها وتدريبها ،يعد عامل أساسي لقيام الإدارة الجبائية بدورها على أتم وجه الشيء الذي يعبر على مدى ارتباط الإدارة بكفاءة الإمكانيات البشرية ،فالتطور الاقتصادي بات من الضروري تدعيم الجهاز الإداري بالإمكانيات البشرية الذي تعد الركيزة الأساسية لدفع الإدارة الجبائية إلى إنجاز مهامها على أكمل وجه ،هذه الإمكانيات تبقى محدودة إذ كان النقص في الجانب العددي للأعوان الإداريين ونوعيا إذا كان النقص في الكفاءة والتأهيل المهني ،ولأن الإدارة الجبائية التي هي في أمس الحاجة إلى موظفين الكفاءة ،وتشترط فيهم النزاهة والتأهيل للقيام بدورهم خير أداء ،فهي في نفس الوقت في حاجة عاجلة إلى عدد كبير من الموظفين على الأقل لسد الثغرات وتلبية حاجيات الإدارة على المدى القريب .

- **قصور الإمكانيات المادية :** إن نقص الإمكانيات المادية للإدارة الجبائية يعد حاجز أمام أي إصلاح جبائي ومن أمثلة ذلك في الواقع للإدارة ما يلي :

- القصور في المقرات واعتبار بعضها الآخر في حاجة إلى الترميم والتجديد .
- القصور في وسائل النقل الخاصة ،حيث أن شساعة المساحة تحد من فعالية النظام الجبائي مادام هناك افتقار إلى وسائل النقل من أجل تأدية المهام .
- التأمين وإن كان هذا الأمر صعب المنال إلا أنه ضروري لما يتعرض له الكثير من الموظفين لاعتداءات معنوية وجسدية .
- نقص وانعدام في بعض الأماكن لأدنى التقنيات لمعالجة المعطيات والإحصائيات بالإضافة إلى افتقار الإدارة إلى الأجهزة الضرورية كأجهزة الإعلام الآلي وآلات التصوير والنسخ و الفاكس ،خاصة مع التطورات التي تشهدها اقتصاديات العصر .
- نقص المطبوعات الإدارية مما يتسبب في تعطيل الكثير من العمليات الجبائية .

- انعدام المحفزات المالية والمشجعة على التفاني في العمل .

إن إعطاء الأهمية للوسائل البشرية مع إغفال الوسائل المادية يعتبر عائق أمام رفع مستوى فعالية الإدارة الجبائية التي تختلف نشاطاتها وتتنوع أدوارها .

- **عدم فعالية الرقابة وتعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية :** ويمكن إبراز ذلك من خلال :

✓ عدم فعالية الرقابة : رغم الصلاحيات المخولة للإدارة في عملية الرقابة إلا أنها بقية تعامل تعاني قصور وذلك من خلال :

- إن الرقابة لا تستجيب للأهداف المتواخة لأن مصالح الرقابة لا تؤدي دورها وإن الفروق الرقابية انحرفت عن دورها ولا يوجد تنسيق بين مختلف المؤسسات والهيئات المعنية كالجمارك والبلديات وغيرها .
- في غياب الرقابة الفعلية والفاعلة يفتح المجال للعديد من الجهات للتهرب من دفع الضريبة وذلك عن طريق عدم التقيد الرسمي للفواتير .
- عدم تمكن عمليات الرقابة أثناء إجرائها من الوصول فعلا إلى الأهداف التشريعية المرجوة والواجب الوصول إليها .
- لا تزال العلاقات التنظيمية بين لجان التنسيق متواضعة وتحتاج إلى دفع بحيث لا وجود لتنسيق جدي بين مختلف مؤسسات المعنية بالضريبة .

✓ تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية : تكمن الصعوبات التي تواجه الإدارة الجبائية فيما يلي :

- صعوبة ربط وتحصيل الضريبة وتقديرها: فإن ثقل الإجراءات يزيد حتما من الصعوبات التي تواجه الإدارة في تقدير بعض أوعية الضرائب مما يشجع الممول على التهرب فقد تعمل الإدارة الضريبية على ربط الضريبة ربطا جزافيا بأقل أو أكثر من قيمتها مما يؤدي إلى آثار معنوية ومادية على الممولين .
- عدم المساواة في تطبيق الإجراءات : إن عملية الرقابة تحكمها دوافع ذاتية مما يجعل مصالح الضرائب تمارس نوعا من اللاعدالة على المواطنين .
- عدم التشدد في فرض الجزاءات على المتهربين : وذلك من خلال محاسمات الغش الضريبي والرشوة المتفشية كقضايا التهرب الضريبي التي من المفروض أن يفرض عليها عقوبات صارمة والملاحظة أن الأحكام الصادرة في قضايا الغش الجبائي تتميز ببطء لأن القاضي يطالب بتحقيق خبرة للتأكد من وجود غش ضريبي .

✓ نقص الوعي الضريبي : إن الإدارة الجبائية ملزمة بإتباع سياسة رشيدة تعمل على إحداث نوع من الدراسة والمعرفة لدى المكلف بالضريبة ويتم ذلك من خلال :

- تجنيد مختلف الوسائل العصرية من أجل الاحتكاك بالمكلف مباشرة وتتمثل في الوسائل المرئية التي يتم فيها برمجة الموائد المستديرة وحصص تخص المجال الجبائي ووسائل الإعلام والاتصال الآخر كالوسائل المكتوبة من الإشهارات الدورية تبرز دور الجباية من حيث الجرائد والمجلات .

- تنظيم ندوات إعلامية وأبواب مفتوحة على الجباية التي يتم فيها تفسير وشرح الإجراءات والغموض الذي يميز بعض النصوص القانونية بإزالة التأويلات المستعصية الفهم ،وبذلك يتم تفسير نظرة المكلف اتجاه ارتكاب المخالفات مما يجعله ملتزم بواجباته الجبائية على الوجه الصحيح ويساهم في دفع عجلة التنمية الاقتصادية .

إن ضعف المستوى الأخلاقي وانعدام أو ضعف الوعي الضريبي يعتبر من أهم المحفزات للارتكاب مثل تلك التحايلات والمخالفات المختلفة للتهرب من الضريبة .

- ✓ غموض النصوص الضريبة : إن تعدد وعدم وضوح النصوص الضريبية يجعل الموظفين في المصالح الضريبية غير قادرين وعاجزين عن المتابعة اليومية للإجراءات التشريعية والقانونية المسندة إليها من طرف الإدارة المركزية .

وبالتالي لابد من تحديد وتحقيق أهداف مسطرة لتبسيط النظام الجبائي ويكون ذلك من خلال :

- القيام بتعديلات جديدة هادفة .
- إلغاء التعقيدات عن طريق تقليص عدد الضرائب ومعدلاتها ،العمل على إيجاد ضرائب بسيطة وسهلة في نصوصها ومعدلاتها بدلا من تلك الضرائب المعقدة وتبسيط أحكام قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها بالإضافة إلى توضيح الإعفاءات الضريبية وتحديد غاياتها .

- ✓ عدم عدالة النظام الجبائي : يؤدي غياب العدالة أمام الضريبة المفروضة إلى الشعور بالظلم لدى المكلف والتي تقلل من حسه المدني اتجاه الواجب الجبائي فيكون بذلك الغش الضريبي ،ومن ثم فالعدالة الضريبية لا تتحقق إلا إذا تحقق نظام ضريبي يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب مقدرته التكلفية ومن ثم يقوم النظام العادل بالتصحيح اللامساواة ،العدالة تعني إذا وجود نظام جبائي يعمل على جعل كل مكلف بالضريبة يدفع حسب مقدرته وحسب نظام إيراداته[1] .

[1] الأنترنيت

المـــــبحث الثـــالث : دور الـــرقابـــة الجبائيـــة في الـــحد من التهـــرب الضـــريبي [1]

يتولى أعوان الرقابة الجبائية مهمة التحقيق وقد يكون موجزا أو معمقا بغية تحقيق جملة ،ومنه سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى مفهوم التحقيق المحاسبي وأهداف التحقيق ،وأيضا التطرق إلى المراقبة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية .

الـــــمطلب الأول : التحقيـــــــق المحاســـــبي في المؤسســـة اقتصـــادية

أولا : مـفهوم الـــتحقيق المـحاسبي :

يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة ،يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلفين بالضريبة ،بوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة ،يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.

ويعرف دانيال ريشر التحقيق المحاسبي على أنه " مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما ،ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبة ،وعند اقتضاء الحال فإنه يمكن الالتجاء إلى الإجراءات الضرورية لتحقيق التعديلات اللازمة يتضح لنا من التعريف أن التحقيق المحاسبي يكون على مختلف الوثائق الممسوكة من طرف المكلفين بالضريبة بغرض التأكد من صحة المعلومات المدونة في هذه الوثائق وأنها مطابقة للمعطيات المتوفرة ،ثم تقديم التعديلات الضرورية لتصحيح الأخطاء.

ثانيـــا : أهـــداف التحقيـــــق:

عندما تتمكن الإدارة الجبائية من جمع الملفات المحاسبية للمكلفين بالضريبة وبعد القيام بفحصها ،يمكن الإدارة أن تتخذ إجراءات للمراقبة في عين المكان لكل الملفات .

ومن خلال الدراسة الجيدة للإدارة الجبائية للحالة المالية والمحاسبية للمؤسسة يمكنها أن تحقق أهداف التحقيق المحاسبي في :

إيجاد الأخطاء والأمور التي يتم التصريح بها ،وتجعل المحاسبة غير صحيحة ووضع محل الأساس للضريبة المصرح بها تقيم خارج الحساب أرقام أعمال وأرباح حقيقية .

- كشف الأمور الغير الصحيحة وبصفة خاصة التي لها تأثير في الجانب الجبائي .
- تأكيد التجانس التام بين الكتابات المحاسبية والأرقام المصرح بها للإدارة الجبائية .

[1] مذكرة ماستير دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي _ لصلع سيد أحمد – السنة 2017- 2018

المطلب الثاني : الأعمال الأولية والإجراءات الميدانية للتحقيق المحاسبي في المؤسسة .

أولا : الأعمال الأولية لعملية التحقيق المحاسبي

تعتبر هذه الأعمال بمثابة تحضير الأرضية المناسبة للقيام بعملية التحقيق وهي كالتالي :

- تحديد معايير اختيار ملفات التحقيق .
- إعداد برنامج التحقيق الجبائي .
- دراسة الملفات وتكليف المحققين بالقضايا .

❖ **معايير اختيار ملفات التحقيق** :إن اختيار ملفات التحقيق الجبائي تعتمد على أسس ومعايير عقلانية وظرفية حتى تكون هناك بين المكلفين بالضريبة في فرض التحقيق المحاسبي عليهم ،وتتمثل هذه المعايير فيما يلي :

- أهمية رقم الأعمال المصرح به ،خلال السنوات الأربع الأخيرة أو السنتين الأخيرتين .
- ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش العادي المطبق في النشاط مماثل، وهذا ما يدل على الزيادة الغير عادية في مواد المستهلك.
- ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط وما هي عليه المنشآت المماثلة .
- وجود زيادة في المصاريف وبالتالي التأثير على النتيجة الصافية .
- تكرار نتائج الخسارة أو الربح الضعيف مقارنة بالنشاط الممارس ورقم الأعمال المصرح به .
- تغيرات جد مهمة في رقم الأعمال والنتائج المصرح بها في السنوات الأخيرة الأربعة.
- ملاحظة استعمال الطرق التدليسية واكتشاف المخالفات ذات الطابع الاقتصادي .
- الزيادة الكبيرة والمذهلة في المستوى المعيشي للمكلف بالضريبة .
- دخول مبالغ هامة للحساب البنكي دون تبرير .
- القيام بعمليات شراء لعقارات بمبالغ هامة .

فالإدارة الجبائية تقوم بالتحقيق في محاسبة المؤسسات المهمة التي لم يسبق أن خضعت للرقابة الجبائية ،كما أنه يجب عليها مراعاة التغطية العادية لكافة التراب الوطني وأن يشمل التحقيق المحاسبي مختلف النشاطات .

❖ **إعداد برنامج التحقيق الجبائي :**

تقوم المفتشيات والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بوضع برامج التحقيق الجبائي السنوي وذلك باقتراح المكلفين الواجب فيهم عملية الرقابة الجبائية ،ثم تقوم بإرساله إلى المديرية المركزية للضرائب للفصل فيه سواء بقبوله أو زيادة عدد الملفات المقترحة أو إنقاصها .

وبعد ذلك تقوم المديرية المركزية بالمصادقة على البرنامج النهائي للتحقيق الجبائي وتقوم بإرساله إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمباشرة العمل به و ينص المرسوم رقم 52 المؤرخ في 1994/04/29 الصادر عن وزارة المالية على أن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية هي المسؤول عن إعداد وتنفيذ التحقيق المحاسبي بالإضافة إلى مراقبة الأسعار والتقويمات العقارية .

❖ **دراســة الملفــات وتكليــف المحققيــن بالقضــايا :**

بعد المصادقة من طرف المديرية المركزية على البرنامج تكلف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بتنفيذه ،حيث يقوم المدير الفرعي للرقابة الجبائية ورئيس مكتب التحقيقات الجبائية بالإضافة إلى رئيس فرقة التحقيقات باجتماع يتم من خلاله إعداد الأوامر بالمهمة للمحققين ،مع مراعاة صلة القرابة بين المحقق والمكلف الخاضع للتحقيق للأوامر بالمهمة بالتحقيق ممضاة من طرف المدير الفرعي تتضمن اسم المكلف ونشاطه وعنوانه والمفتشية التابع لها إقليميا ،يقوم المحققين بسحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف ،وقبل عملية السحب يتم فحص الملف ومختلف الوثائق اللازمة فيه ،وذلك لإخلاء أي مسؤولية في حالة عدم وجود أي وثيقة ،وتتم هذه الأعمال دون تضييع للوقت ،وذلك لكون عدد الملفات والقضايا التي يحققون فيها سنويا هو عادة من 05 إلى 07 قضايا ،منها الهامة جدا وتتطلب عناية وتركيز كبيرين حتى لا تخرج من التحقيق بدون تعديل (بسبب التقادم من جهة أو النتائج السطحية من جهة أخرى)[1] .

ويجب الإشارة إلى أن المحقق يقيم ويمسك الدفاتر الضرورية والمتمثلة في **E-31** و **K-37** لضمان السير الحسن لعملية التحقيق :

1-الحالة المقارنة للميزانية **(E-31)**: هو طبيعة تضم كل حسابات المرفقة بالإقرارات ويبين حركة العقارات واهتلاكاتها حيث يخصص لمعالجة أهم حسابات الميزانية ،أصول وخصوم والتصريحات السنوية .

2-كشف المحاسبة (**K-37**) :هو طبعة يعرض فيها كيفية فحص حسابات النتائج ،ويسمح بمتابعة تحركات رقم الأعمال والأعباء ومعدلات الربح الإجمالي القيمة المضافة والربح الصافي لكل نشاط ،وكشف ملخص للتفاصيل والقواعد المفروضة وأهم نتائج المؤسسة المصرح به

ثــانيا :الإجـــراءات المـــيدانية للـــتحقيق المـــحاسبي

بعد الانتهاء من الأعمال التمهيدية خاصة دراسة الملف الجبائي ،ينتقل المحققون إلى الأعمال الميدانية للتحقيق المحاسبي وهي كالتالي :

✓ **الإشعار بالتحقيق :**

لا يمكن البدء في إجراءات التحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة وهي وثيقة ملخصة جيدة وموضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية ،وكذا حقوق وواجبات المكلفين ،على أن يستفيد للتحضير مدة 10 أيام إبتداءا من تاريخ استلام هذا الإشعار ،ذلك من أجل منح المكلف مدة لتحضير محاسبته وهذا تحت طائلة البطلان .

[1] نفس المرجع السابق لمذكرة 2017-2018

✓ **التدخل بعين المكان :**

تعد مرحلة التدخل بعين المكان نقطة بداية التحقيق ،والتي بموجبها تبدأ دراسة الملفات والفحص المحاسب بنوعيه ،وهذا الإجراء للتنسيق بين الرقابة المحاسبية على مستوى المكاتب ،والرقابة المادية المنجزة بعين المكان وذلك بزيادة ورشات الإنتاج ،ومستودعات التخزين للمؤسسة وهذا لمقارنة مدى مطابقة التصريحات المقدمة وواقع المؤسسة ،وتبدأ هذه المرحلة بالاتصال مع مسيري ،زيادة المكان ،وجمع بعض المعلومات الأولية.

المطلب الثالث : مجريات التحقيق المحاسبي في المؤسسة :

بعد انتهاء آجال التحضير تبدأ عملية التحقيق من خلال قيام عون المحقق بالتدخل في عين المكان بدءا بأول لقاء مع المكلف ،من أجل خلق نوعية من الثقة المتبادلة ،والسماح بإقامة فكرة حول المكلف وتقديم العديد من الملاحظات .

الفرع الأول: فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون

إن فحص المحاسبة يهدف إلى التأكد من النتائج المتوصل إليها تم تحديدها وفقا للقواعد المحاسبية والجبائية السارية المفعول ويتم التحقيق المحاسبي على مرحلتين هما :

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

1- **يجب أن تكون كاملة منتظمة** :تكون المحاسبة كاملة ومنتظمة إلا إذا كانت تحتوي على مجمل السجلات والوثائق اللازمة والمنصوص عليها في المادة 09 إلى 11 من القانون التجاري وممسوكة وفق القانون والقرار المؤرخ في 27 نوفمبر 2007 المتعلق بطرق تنفيذه .

1-1- السجلات المحاسبية :حيث نقصد به سجل اليومية العامة وسجل الجرد حيث أن سجل اليومية العامة تسجل فيه عمليات المؤسسة يوما بيوم ،أما سجل الجرد فتسجل فيه الميزانيات وحسابات النتائج وجرد المخزونات وجرد الاستثمارات ،ويجب أن تكون هذه المؤشرات مؤشرة ومصادق عليها وممسوكة يوما بيوم ،بدون شطب أو حشو أو كتابات على الهامش ،بالإضافة إلى ضرورة حفظها بعناية مع الوثائق التبريرية لمدة 10 سنوات إبتداءا من تاريخ غلق آخر دورة .

1-2- الوثائق التبريرية :يقصد بها كل وثيقة أو مستند تثبت القيام بالعمليات فعلا خاصة فواتير الشراء الأصلية والمصاريف التي قام بها المكلف إلى نسخ فواتير البيع وتقديم الخدمات ..... وغيرها .

2- **يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة** :يجب على العون المحقق التحقق ما إذا كانت مجاميع الأرصدة متساوية في المدين والدائن وصحيحة في دفتر اليومية ،فضلا على التحقق من أن مجاميع هذه الأخيرة متساوية لمجموع جانبي المدين والدائن لدفتر الأستاذ بناءا على التحقيق من الأرصدة الدائنة والمدينة لميزان المراجعة قبل الجرد وبعده .

وفي هذا الصدد ،إذا لوحظ عدم صحة الميزانيات فعلى المحقق أن يقوم باستدعاء محاسب المؤسسة للبحث في ملابسات عدم الصحة ،وإذا ما تم الإقرار بوجود ممارسات تدليسية فسوف يتم رفض المحاسبة

3- **يجب أن تكون مقنعة :** تكون المعلومات المحاسبية مقنعة إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بمستندات والوثائق الثبوتية ،حيث على المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق اسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن ،وهذا شرط لصحة المعلومات المحاسبية ،حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد والتي يجب أن تكون مدعمة بوثائق وتبريرات كأصل الفاتورة ،وصولات الصندوق ،وصولات الاستلام ،إضافة إلى ذلك فإن المعلومات المحاسبية التي لم ترفق بجرد البضائع والسلع أو أشغال جارية لا يمكن أن تعتبر كاملة ومقنعة وكذلك المبيعات يجب أن تكون مفوترة أي عيب في هذه الوثائق يجرد المعلومات المحاسبية من صفة الإقناع ويمكن رفضها بسبب ذلك .

ثـــانيا : فحص المحاسبة من حيث المضمون :

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

1- **مر قبة المعطيات والبيانات المحاسبية :** ترتكز مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية على العناصر التي لها تأثير على تكوين الربح أو القيمة المضافة ،وهي المشتريات والمخزونات والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات .[1]

1-1- **مر قبة المشتريات :** إن عدم الانتظام الذي من الممكن أن يظهر عند مراقبة حساب المشتريات يمكن تصنيفه إلى صنفين هما :

1-1-1- تضخيم المشتريات : يهدف تضخيم المشتريات إلى تخفيض الربح الخام والربح الصافي ويمكن أن يظهر تحت عدة أشكال هي :

- التسجيل المزدوج للفاتورة الأصلية والفاتورة النسخة حيث يجب كشف هذه الفاتورة .
- تسجيل مشتريات وهمية .
- تسجيل نفس الفاتورة في يوميتين مساعدتين مختلفتين مثلا (في يومية المشتريات ويومية العمليات المختلفة).
- تسجيل في الجانب المدين لحساب المشتريات استثمارات مكتسبة ،والآلات والمعدات،نفقات الصيانة الشخصية لصاحب المؤسسة أو الشركاء ،فيقوم بممارسة عملية تضخيم المشتريات عادة من قبل المكلف الذي لا يستطيع إخفاء رقم أعماله مثلا (مقاولي الأشغال العمومية ،والمحقق يمكن أن يكتشف هذه النقائص عن طريق الفحص الدقيق) ،فواتير المشتريات وصولات الطلب ،الكشوفات البنكية ،وخصوصا كشوفات الربط وبطاقات المعلومات المجرات لدى الموردين ،ونتائج هذه الكشوفات يجب أن تقارن مع البطاقة الفردية للمورد .

2-1-1- تخفيض المشتريات : يبدو أن عملية تخفيض قيمة المشتريات ليست منطقية ،هذا لأن المكلف يزيد من ربحه،إلا أن تخفيض المشتريات عادة ما يكون مصحوب بإخفاء للمبيعات ،وبالتالي فإذا اعتمدت المؤسسة عدم الكشف عن مجموعة من مبيعاتها والتصريح بكل مشترياتها فإن نسبة الأرباح التي يتم

[1] نفس المرجع السابق لمذكرة 2017 - 2018

حسابها تظهر ضعيفة بصفة غير عادية هذا ما يلفت نظر العون المحقق ،ويظهر هذا النوع من التجاوزات في أشكال مختلفة من بينها إهمال التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء وذلك بتواطؤ مع المورد ،إخفاء مشتريات وضمها إلى الأعباء العامة وتسجيلها على أنها تكاليف قابلة للخصم من النتيجة النهائية ،الأخطاء المحاسبية المتعمدة مثلا (القيام بعمليات طرح وجمع خاطئة) ،المشتريات بدون فاتورة أو تسجيل التخفيضات أو التنزيلات الوهمية المحاسبية بواسطة وثائق ثبوتية مزورة ،المشتريات بالتجزئة خاصة لدى المنتجين .

2-1- **مراقبة المبيعات :** للكشف عن الاختلالات الحادثة في المبيعات يعتمد على المحقق على فواتير وصولات الإخراج ،الدفاتر المحاسبية للزبائن ،وغيرها من الوثائق ،ومن أهم المخالفات التي يتم اكتشافها على مستوى المبيعات :

- عدم تسجيل إيرادات نقدية ناتجة عن بعض المبيعات بدون فواتير .
- تخفيض المبالغ الحقيقية لبعض المبيعات .
- عدم تسجيل الإيرادات الواردة عن نشاطات بيع المنتجات وبيع الفضلات .
- التسجيل في الجانب المدين لحسابات المبيعات ،مردودات وهمية للبضائع ،أو اقتطاع مبالغ فيه .
- عدم اقتطاعات مبالغ البضائع التي استعملها المستغل لحاجاته الشخصية والعائلية .

3 - مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير:

يقوم المحقق بمراقبة الحسابات الرئيسية للميزانية وجدول حسابات النتائج كما يلي :

3-1- **مراقبة حسابات الميزانية :** يقوم العون المحقق بفحص حسابات الميزانية التي تعبر عن الوضع المالي للمؤسسة في فترة زمنية محدودة ،وذلك بفحص أصول وخصوم الميزانية :

1-3-1- فحص أصول الميزانية :الأصول هي الممتلكات المادية والمعنوية للمؤسسة (مثل المباني والبضاعة والنقديات والمحل التجاري) ويمكن للمحقق التجاري من وجود جميع الأصول وأن إجراءات عمليات الإهتلاك تتم بطريقة صحيحة وقانونية كما يتأكد من الملكية الدائمة أو المؤقتة لجميع الممتلكات وكذلك قائمة التغييرات في الملكية :

- ❖ حسابات التثبيتات : تتشكل التثبيتات من مجمل التثبيتات العينية والمعنوية وكذا التي تكون في شكل امتياز والجاري امتيازها إضافة إلى المساهمات والحسابات الدائنة الأخرى والتثبيتات المالية والتي تستعمل كوسيلة استغلال دائمة في المؤسسة [1].

وعلى المحقق أولا مراقبة الوثائق المبررة لاكتساب هذه التثبيتات أو إنشائها إذ يركز على النقاط التالية:

- ➢ مراقبة الوجود المادي لهذه التثبيتات .
- ➢ مراقبة الوثائق التبريرية للتثبيتات المكتسبة أو إنشاء العقارات .

هذا إضافة إلى التحقيق في النسب الاهتلاك وخسارة القيمة .

[1] نفس المرجع السابق للمذكرة 2017- 2018

- ✓ حسابات المخزونات المنتجات قيد التنفيذ : وتتم مراقبتها بفحص الكميات والقيم المسجلة في سجل الجرد ومقارنتها مع الجرد الحقيقي عند عملية التحقيق وذلك في عين المكان .
- ✓ حسابات الغير : وتشمل مايلي
  - الموردون والحسابات الملحقة .
  - الزبائن .
  - المستخدمون والهيئات الاجتماعية .
  - مختلف الدائنين والمدينين .
  - خسارة القيمة

على المحقق أن يتأكد من الوجود الحقيقي لهذه الديون وصحة مبالغها .

- ✓ الحسابات المالية : على المحقق التأكد من هذه الحسابات وذلك باستغلال كشوفات الربط وبطاقات المعلومات الموجودة بملف المؤسسة .

1-3-2- فحص خصوم الميزانية : هي جميع مصادر الأموال المستحضرة والموضوعة تحت تصرف المؤسسة سواء كانت طويلة الأجل أو قصيرة الأجل ،وأنها موجهة من أجل تمويل نشاط المؤسسة .

- ❖ حسابات الأموال الخاصة : وتتضمن وسائل التمويل الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة من قبل المالكين وتتجسد في عدة حسابات من بينها رأس المال ،الاحتياطات ،نتائج قيد التخصص ،مؤونات الخسائر والأعباء ..... ،فالمحقق يتأكد من
  - الزيادات والتخفيضات الطارئة على الرأس المال المحقق بصفة قانونية .
  - الاحتياطات والمؤونات التي أصبحت بدون هدف أعيد إدماجها في حساب الأرباح لتخضع فيما بعد للضريبة .
  - العمل على كشف المؤونات الغير مبررة والتي تستغلها المؤسسة لتضخيم التكاليف .

1-4- مر قبة حسابات التسيير والنتائج : بعد انتهاء المراقب من التحقق والتأكد من صحة حسابات الميزانية فإنه ينتقل إلى المراقبة والتأكد من صحة وسلامة البيانات المسجلة في حسابات التسيير وتتمثل حسابا التسيير مجموع الأعباء التي تقوم المؤسسة بتحملها ،وفي المقابل تتحصل على إيرادات تكون نتيجة للعمليات التي تقوم بها المؤسسة .

1-4-1- حسابات التسيير :

- ✓ التكاليف : تتحمل المؤسسة خلال نشاطها تكاليف ونفقات بحسب طبيعة وأهمية مستوى النشاط ورقم الأعمال المحقق وعلى العون المحقق أن يراقب التكاليف من اجل الكشف عن الأخطاء والنقائص حتى يتم أخذها بعين الاعتبار عند إعادة تأسيس فرض الضريبة ويتم ذلك من خلال عدة حسابات ،حسابات مصاريف المستخدمين ،حساب البضائع المستهلكة ،الضرائب والرسوم ،المصاريف المالية[1] .

[1] نفس المرجع السابق لمذكرة 2017 -2018

- ✓ حسابات الإيرادات : وتشمل كل المبالغ المستلمة أو التي ستسلم كمقابل للمنتجات والأعمال التي تقدمها المؤسسة إلى الغير بحكم نشاطها ،بالإضافة إلى الإيرادات المتأتية دون مقابل ،وكذلك إنتاج المؤسسة لذاتها .

1-4-2- حسابات النتائج : يصل العون المحقق إلى مراقبة حسابات النتائج والتي ترتبط صحتها بحسابات التكاليف والإيرادات إذ يهدف المحقق من خلالها إلى معرفة القيمة المضافة وهامش الربح الخاص بالمؤسسة وتغييراتها خلال فترة المراقبة لمعرفة وضعية المؤسسة والحالة المالية لها ،قصد اكتشاف المكلفين اللذين يصرحون بهامش ربح ضعيف أو بنتيجة خسارة والتأكد من صحة الوضعية المالية لها.

الفرع الثاني : تقييم المحاسبة وإجراء التعديلات

بعد انتهاء المحقق من عملية التحقيق المحاسبي المتعلقة بالفحص الشكلي والضمني لنشاط المكلف يتمكن المحقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة وفي تلك الحالتين فإن المحقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبيننا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة والطرق المعتمدة بإعادة تأسيسها :

أولا : تقييم محاسبة المكلف

بالاعتماد على النصوص التشريعية والتنظيمية يعطي العون تقييمه لمحاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية .

1- **قبول المحاسبة :** يقبل المحقق محاسبة المكلف إذا كانت مطابقة لأحكام القانون التجاري ومبادىء النظام المالي المحاسبي وصحيحة من حيث المضمون حيث يمكن تمييز نوعين من القبول :

1-1- **قبول صريح :** في هذه الحالة تكون محاسبة المكلف مقنعة بدرجة كبيرة ومنتظمة وبالتالي فإنه يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة دون إجراء أو تقويم عن طريق تسليم بإشعار بغياب التقويم .

وفي حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محدد نهائيا ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذ كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق (يقع عبء الإثبات على عاتق الإدارة الجبائية) كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي .

1-2- **قبول نسبي :** أي هناك ارتياب ،وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف وفي هذه الحالة يقوم العون المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي والمقصود به أن يكون اتصال بينه وبين المكلف لنقاش وإبداء ملاحظات حول الانحرافات المسجلة ،ثم يقوم بإعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي ،مع منحه مدة أربعين (40) يوما للرد على هذا التقويم .

2- **رفض المحاسبة :** لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة مراقبة تصريح جبائي أو محاسبي إلا في الحالات التالية :

- ✓ عندما يكون مسك الدفاتر الحسابية غير مطابقة لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري وشروط وكيفيات تطبيق المحاسبة .
- ✓ عندما لا تحتوي المحاسبة على أي قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية .

- ✓ عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو اغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة وتكرر في عمليات المحاسبة .

ثانيـــا : إجـــراءات التعديـــلات

1- **الإجراءات الاعتراضية :** وهي تتعلق بالمكلفين اللذين يحترمون الالتزامات الجبائية والمحاسبية ،وقد تجري محادثة اعتراضية بين المكلف والإدارة حول النتائج المبلغة ،والتبليغ يجب أن يوجه عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار استلام ،وتسلم للمكلف شخصيا ،بحيث يجب أن يكون مفصلا حتى يتمكن المكلف من إرسال قبوله أو تقديم ملاحظاته ،وعندما يرفض المحقق هذه الملاحظات يجب أن يبلغه عن طريق مراسلة أيضا .

وتنص المادة 20-7 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه في حالة القبول الصريح ،يصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائيا ولا يمكن للإدارة الرجوع فيها إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق ،كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طرق الطعن النزاعي من طرف المكلف .

2- **الإجراءات التلقائية :** يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ إلى التحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة في الحالات التالية :

- ✓ رفض المكلف بالضريبة بعمليات الرقابة الجبائية ، التحقيقات والمعاينة سواء من قبله أو من تدخل أو من حضور أي شخص بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان القيام بمهامهم .
- ✓ عندما لا يصرح في الآجال المحددة قانونيا بالمداخيل (الربح الصناعي التجاري وغير التجاري) ،والتصريحات الخاصة بالضرائب على ربح الشركات أو تصريحات متعلقة بالرسم على القيمة المضافة المنصوص عليها في المواد 76-77 من قانون الرسم على رقم الأعمال بعد على الأقل شهر من إعلامه من قبل المصالح الجبائية بتسوية وضعيته .
- ✓ لم تقدم الدفاتر الحسابية أو تم رفض هذه الأخيرة لأسباب محددة قانونيا .

الفرع الثالث: إعـــادة تـــأسيس فـــرض الـــضريبة وتبليـــغ النتـــائج

تختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع ونشاط المؤسسة، حيث أن المحقق يقوم باختيار الطريقة التي تتناسب مع المعلومات المتحصل عليها حول المؤسسة .[1]

أولا: إعـادة تـأسيس فـرض الـضريبة

1- **إعادة التأسيس:** بناءا على العناصر الكمية (المواد):

يلجأ المراقب عادة إلى هذه الطريقة لبساطتها ،إضافة إلى كون معظم النشاطات تتكيف بسهولة مع هذه الطريقة مثل المهن الحرة ،ومقاولات الأشغال العمومية والمؤسسات التجارية والإنتاجية بشكل عام ،ويتم

[1] نفس المرجع السابق لمذكرة 2017- 2018

الإعتماد فيها على العناصر الكمية كالمخزونات والمشتريات والاستهلاكات وتختلف عملية إعادة تشكيل رقم الأعمال في هذه الحالة حسب نوع النشاط .

يتم إعادة تأسيس حساب المواد بالنسبة لمؤسسة خلال سنة واحدة كما يلي :

الجدول رقم (03): إعادة تأسيس رقم الأعمال بناءا على العناصر الكمية خلال سنة واحدة

بالنسبة لمؤسسة تجارية	**بالنسبة لمؤسسة إنتاجية**
مخزون أول المدة	المخزون الأولي للمواد الأولية
(+) المشتريات	(+) مشتريات المواد الأولية
(-) مخزون آخرالمدة	(-) المخزون النهائي للمواد الأولية
(=) الاستهلاكات المقدرة	(=) الاستهلاكات الخام للمواد الأولية
(-) الاستهلاكات المصرح بها	(-) الضياع (النسبة المئوية)
(=) الفرق (خسارة أو إخفاء)	(=) الاستهلاكات الصافية للمواد الأولية
	(+) المخزون الأولي للمنتجات التامة المحولة إلى مواد أولية
	(=) الاستهلاكات المؤسسة للمواد الأولية
	(-) الاستهلاكات المصرح بها
	(=) الفرق أو إغفال

المصدر: عبد الجليل لخذاري مرجع سبق ذكره ص 97

2- إعادة تأسيس رقم الأعمال بناءا على الإيرادات والفوترة[1]

2-1- بناءا على الإيرادات :بالنسبة لإعادة تأسيس رقم الأعمال على أساس الإيرادات ،فمن أجل تحديد الإيرادات المحققة فعلا من طرف المؤسسة التي هي موضع التحقيق يتعين فتح حساب مالي ،والذي يشمل الأرصدة المدينة للصندوق وكذا الأرصدة الدائنة للحسابات البنكية للمؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار التسبيقات العملاء وأرصدة بداية ونهاية السنة .

يتم إعادة التأسيس بناءا على الإيرادات كما يلي :

الجدول رقم (04) :إعادة تأسيس رقم الأعمال بناءا على رقم الإيرادات

الصندوق (مجموع الطرف المدين) (+) الحسابات البنكية (مجموع المدين لمجموع لحساب المؤسسة أو مجموع الدائن عند البنك)
(=) مجموع تحصيلات الدورة
(+) تسبيقات العملاء في 01 جانفي (-) تسبيقات العملاء في 31 ديسمبر (-) رصيد ح/عملاء في 01 جانفي (+) رصيد ح/ عملاء في 31 ديسمبر
(=) رقم الأعمال المؤسس

المصدر: عبد الجليل لخذاري ،مرجع سبق ذكره ص 98.

بمقارنة رقم الأعمال المقدر مع رقم الأعمال المصرح به ،يمكن معرفة قيمة المبلغ الذي قام الموكل بإخفائه .

2-2- إعادة تأسيس على الفوترة : تشكل الفوترة أساسا لفرض الضريبة في بعض الأنشطة الاقتصادية ،وخاصة في مجال الأشغال العمومية من خلال الفواتير المصرح بها ويتم إعادة تشكيل رقم الأعمال في هذه الحالة كما في الجدول التالي :

[1] مذكرة ماستير دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي _ لصلع سيد أحمد – السنة 2017- 2018

الجدول رقم (05) :إعادة تأسيس رقم الأعمال بناءا على الفوترة

المقبوضات الصرح بها
(-) ح/الزبائن 01/01
(+) تسبيقات الزبائن في 01/01
(+) رصيد الزبائن 12/31
(-) تسبيقات الزبائن في 12/31
(=) الفوترة المقدرة
(-) الفوترة المصرح بها
(=) الفرق الناتج

المصدر: عبد الجليل لخذاري ،مرجع سبق ذكره ،ص 98

وهذا الفرق يمثل التصريحات الغير مصرح بها الخاضعة للرسم على القيمة المضافة

3 - إعادة تأسيس بناءا على تكاليف الإنتاج

يمكن للمحقق أن يقوم بناءا على بعض التكاليف بإعادة تأسيس الإيرادات أو رقم الأعمال المحقق ،ومن بين هذه التكاليف الأجور المدفوعة للعمال ،حيث تعتبر وسيلة فعالة لتحديد رقم الأعمال المحقق ويتم ذلك عن طريق مقارنة الأجور المدفوعة برقم الأعمال المصرح به ،ومن ناحية أخرى المقارنة بين إنتاج المؤسسة مع استهلاكات الطاقة الكهربائية .

وتوجد هناك طرق أخرى يختارها المحقق لإعادة تأسيس رقم الأعمال :

- إعادة تأسيس بناءا على رقم الأعمال .
- إعادة تأسيس رقم الأعمال على أساس دراسة الأسعار .
- إعادة تأسيس رقم الأعمال على أساس مؤشرات أخرى .

ثانيـــا : تبليغ النتائج

إن الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي ،هو إبراز كل الأخطاء و الاغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة وكما هو معلوم أن التحقيق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف ،بدءا من الإشعار الأولي للتحقيق ،وانتهاء بتتبع النتائج النهائية للمكلف بالضريبة .وذلك حتى في حالة عدم إجراء إعادة التقويم ،كما يتعين على الإدارة الرد على ملاحظات المكلف .

1- **التبليغ الأولي :** يكون التبليغ بإعادة التقويم (الإشعار الأولي) كما يلي :

- يجب أن يكون هذا الإشعار الأولي مفصل جيدا ومصاغ بطريقة تسمح للمكلف من فهمه وتسجيل ملاحظاته.
- يجب أن يرسل هذا الإشعار للمكلف شخصيا مع وصل الاستلام بذلك .

2- يحتوي الإبلاغ على الطرق التي استعملت في التقييم والتي أدت إلى تعديل الأسس الضريبية ،وقد حدد المشرع الجبائي مدة 40 (يوم) لتلقي رد المكلف على الإبلاغ الأول ،والإدارة الجبائية ملزمة على الرد لتوضيح وتفسير حسب طلب المكلف ،ويكون الرد في شكل مراسلة مع مرافقتها بوثائق وبيانات تبرر عدم رضاه بإعادة التقويم ويدافع عن حقوقه إذا لاحظ أن هناك خلل في تسوية وضعيته الجبائية ويلزم العون المحقق بالرد على التوضيحات المقدمة في مراسلة توجه للمكلف بالضريبة ،مع الإشارة بأن التبليغ إلى قطع مدة التقادم المحددة قانونا .

3- **التبليغ النهائي :** في حالة قبول صريح تصبح قاعدة فرض الضريبة المحددة نهائيا ،ولا يمكن الاعتراض عليها من طرف الإدارة ،ماعدا حالات استعمال المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو تقديم معلومات غير صحيحة أثناء التحقيق كما لايمكن للمكلف بالضريبة أن يعترض عليها عن طريق الطعن .[1]

إن التبليغ النهائي يكون بعد انقضاء جميع الإجراءات ،بحيث يجب أن تكون التعديلات مبررة بشكل كافي ومع وجود الأدلة ،كما لا يوجد تاريخ معين للتبليغ النهائي لكن يكون في أجل معقول .

إقفال عملية التحقيق : يعد العون المحقق بطاقة المراقبة لكل الأوعية الضريبية المحققة فيها وهذا بهدف إنهاء عمليات التحقيق وبعدها يتعين على العون المحقق أن يقوم بتلخيص مجريات التحقيق في استمارة خاصة هي البطاقة التلخيصية ،ويقوم بتحرير التقرير النهائي لعملية الرقابة في محاسبة المكلف .

- **البطاقة التلخيصية :**هي استمارة خاصة بالإدارة الجبائية والتي تحتوي على كل المعلومات والأرقام والمبالغ المتعلقة بعملية التحقيق ،مع إصدار الأوردة أو الجداول والتي تمثل الحصيلة النهائية للضرائب والرسوم المستحقة ،يقوم من خلالها العون بحساب الحقوق والغرامات الواقعة على عاتق المكلف بالضريبة . ترسل البطاقة التلخيصية إلى مفتشية الضرائب التابع لها المكلف ،وتقوم هذه الأخيرة بمتابعة المكلف وإجراءات التحصيل وذلك بعد إرسال الإخطارات والتي تعتبر من مهام مديرية الضرائب الجهوية التابع لها ،والتي تحتوي

1مذكرة ماستير دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي _ لصلع سيد أحمد – السنة 2017- 201

على الحقوق والغرامات المتوجبة الدفع من طرف المكلف ،مع تحديد آجال الدفع وكيفية الدفع ،ويتم إعداد ثلاث نسخ منها [1].

- **كتابة التقرير النهائي :** تعبر عن الموقف النهائي للإدارة الجبائية اتجاه الأخطاء التي أحصاها المحققون خلال عملية المراقبة والتي يتم من خلالها عملية التحقيق ،والذي يجب أن يبين مجموع المعلومات والأرقام التي تسمح بمعرفة مدى احترام المكلفين للضريبة للإجراءات المنصوص عليه، وكذا تقييم نتائج التحقيق ،كما يجب أن يركز هذا التقرير على ما يلي :

✓ إشعار بالتحقيق مرسل عن طريق البريد أو سلم إلى المكلف مباشرة .

✓ تحديد الفترة الإضافية بالنسبة لبداية التحقيق بعين المكان وكذلك الأسباب التي منعت الأعوان من مباشرة مهامهم في الوقت المناسب.

✓ طبيعة المخالفات المكتشفة وكذلك العقوبات المطبقة مع النصوص القانونية والمواد المقررة ،كما يجب وبصفة إلزامية أن يحتوي الملف الموجه إلى المديرية الجهوية للضرائب ،المفتشية المختصة إقليميا على :

- نسخة أو صورة عن الإشعار بالتحقيق .
- آلة مقارنة الميزانيات وكشف المحاسبة .
- نسخة من التبليغ بالتقويم .
- نسخة من إجابة المكلف بالضريبة .
- توضيحات حول طبيعة الضرائب والعقوبات المطبقة.
- نسخة من الجداول .

[1] مذكرة ماستير دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي _ لصلع سيد أحمد – السنة 2017- 2018

المطلب الرابع:

بعد التطرق لمختلف الجوانب المتعلقة للغش والتهرب الضريبي وأهمية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ،من خلال مجموعة من الوسائل والآليات التي تتبعها الإدارة الجبائية ،وكذلك فعالية الرقابة الجبائية ومدى قدرتها على تحقيق أهدافها المتمثلة في تحسين الرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الضريبي بشتى الطرق والوسائل المختلفة والسعي إلى كسب ثقة المكلفين بالضريبة .

سيتم التطرق في هذا الفصل إلى إسقاط الإطار النظري على أرض الواقع من خلال دراسة ميدانية بمديرية الضرائب يتم فيها التطرق لعملية الرقابة الجبائية التي تتم على مستوى المديرية .

1- تعريف مديرية الضرائب لولاية مستغانم:

المديرية الولائية للضرائب تعتبر السلطة التنفيذية للدولة لممارسة سيادتها الجبائية ،من خلال تحصيل الضرائب وإحصاء المكلف بالضريبة وإجراء عمليات الرقابة الجبائية للمكلفين الذين لهم تكليف جبائي للدولة .

2- تعريف المديرية الولائية للضرائب:

تسهر المديرية الولائية للضرائب على احترام التنظيم والتشريع الجبائيين ،مع متابعة ومراقبة نشاط المصالح الخارجية لتحقيق الأهداف المحددة لها ،كما تعتبر العلاقة بين المديرية الجهوية للضرائب والمديريات الولائية الواقعة ضمن دائرتها الإقليمية علاقات سلمية ،وتلتزم المديريات الولائية بإبلاغها بكل الجداول الإحصائية المعدة دوريا والمنصوص عليها في التنظيم المعمول به وتقديم كل البيانات والتقارير التي تخص سير المصالح أو تطبيق التشريع والتنظيم الجبائي .

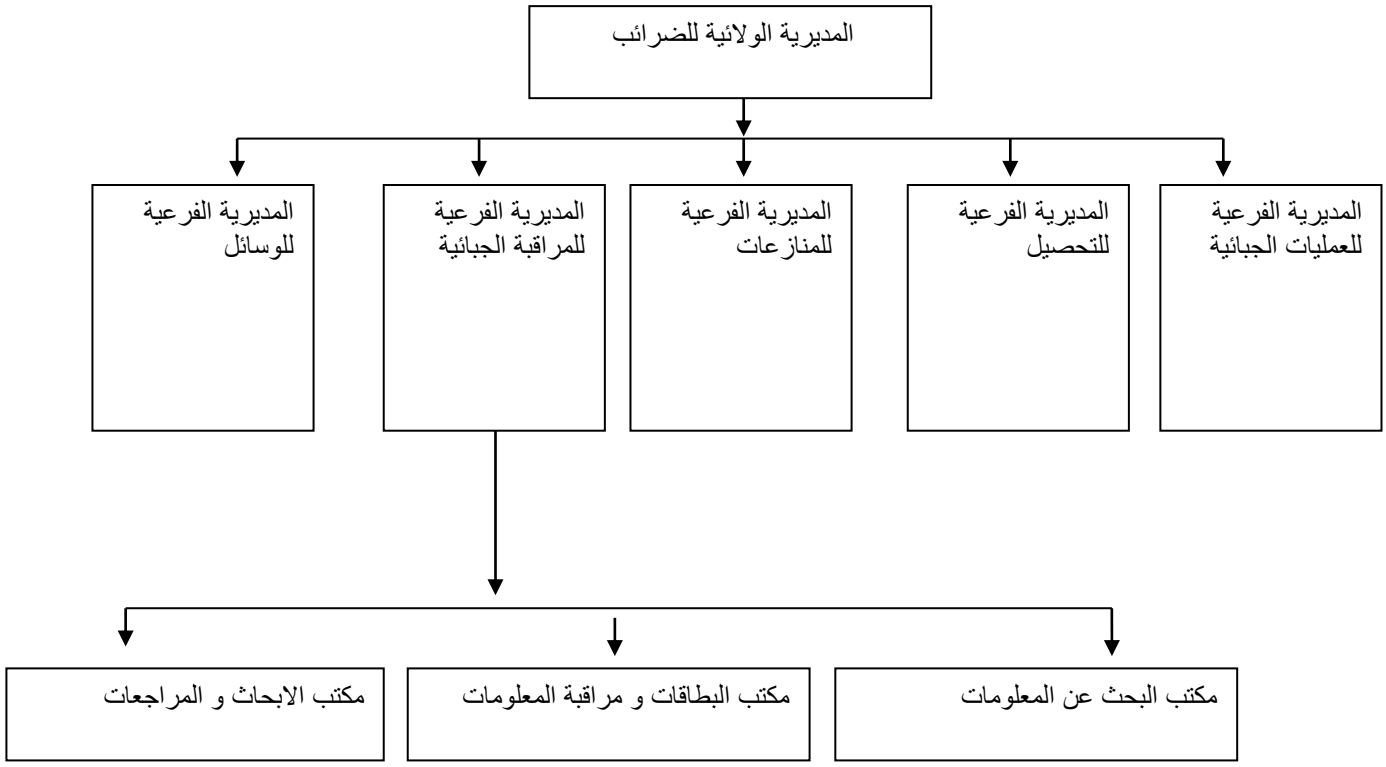
أما المهام الموكلة للمديرية الولائية للضرائب بمختلف المجالات هي :

- جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية ،تصدر الجداول وقوائم المنتجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها والتصادق عليها وتقويم نتائج الحصيلة الدورية .
- تنظم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها مع برمجة التدخلات وتتابع تنفيذها .
- تقدر احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والتقنية والمالية وتعد تقديرات الميزانية .
- تضمن توظيف وتسيير المستخدمين التابعة لهم مع إجراء التكوين وتحسين المستوى .
- تحلل دوريا عمل المصالح الخاجية وتعد تلخيص عن ذلك كما تقترح أي إجراء يحسن عملها[1] .

[1] عطاب تواتية – الرقابة الجبائية كأداة في محارب التهرب والغش الضريبي –مذكرة ماستر 2017-2018 ص 53

3- الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب :

الشكل رقم (03) : الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر عطاب تواتية – الرقابة الجبائية كأداة في محارب التهرب والغش الضريبي –مذكرة ماستر 2017-2018: ص53

لا تخلو أي مهنة من الصعوبات ،وفي هذا الصدد سنقوم بعرض الصعوبات التي تعترض طريق الرقابة الجبائية ومحاولة إعطاء الإجراءات الوقائية لتحسين الرقابة الجبائية.[1]

❖ **صعوبات الرقابة الجبائية :**

- نقص الوعي الضريبي من طرف المكلف بالضريبة وذلك من خلال عدم تعاونه مع الإدارة الجبائية في تقديم المعلومات والتصريحات اللازمة .
- عدم وجود مقر ثابت لبعض المكلفين للضريبة وبالتالي يصعب معاينة الممتلكات.
- نقص الإمكانيات والوسائل المادية حيث تعاني الإدارة الجبائية من ضعف الإمكانيات والوسائل التي تساعدها في أداء وظائفها .
- عدم وجود إطارات مؤهلة للرقابة ،إضافة إلى قلة الرواتب ونقص الحوافز المادية من أجل تشجيعهم على بذل مجهودات أكثر .
- اتساع رقعة الاقتصاد غير الرسمي وذلك بوجود الأنشطة التي تتم في الخفاء بعيدا عن أعين الحكومات وأيضا المعاملات التجارية بدون فواتر والتعامل نقدا بدون شكات .
- عدم التكامل والتنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى بحجة السير المهني .

❖ **الإجراءات الوقائية لتحسين الرقابة الجبائية :**

- نشر وتعميم ثقافة جبائية سواء بالاستعانة بوسائل الإعلام المكتوبة كالصحف والمنشورات أو وسائل الإعلام السمعية والبصرية ،لإطلاع المكلف بمختلف المستجدات والتعديلات الخاصة بالنظام الجبائي.
- الحرص على صياغة قوانين وتوفير إجراءات ضريبية على نحو سليم وبطريقة محكمة لا تترك للمكلف الاستفادة من بعض الثغرات التي يتضمنها التشريع الضريبي .
- يجب إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي حتى تتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة .
- يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التنظيم أو التطبيق من خلال التحسين النوعي والكمي لإمكانياتها المادية والبشرية .
- تسهيل إجراءات العمل على نحو يكفل لها الوقوف على أحدث الأساليب والوسائل الكمية المستخدمة في الحقل الضريبي .
- خلق تعاون بينهما وبين الإدارة والهيئات المحلية ا أخرى وهذا بالتنسيق فيما بينهما بتبادل المعلومات .
- تأطير العمال وجلب الكفاءات ،وزيادة أجورهم ومنح زيادات لهم [1].

[1] بن قداش عبد الحفيظ – دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش والتهرب الضريبيين –مذكرة ماستر 2010-2016 ص 67- 68

خلاصة الفصـــــــل الثـــــاني

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي حولت الإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية والعمل في اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها ولتحقيق الأهداف المرجوة من عملية الرقابة الجبائية وهذا بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع .

خـــــاتمة عـــــامة

إن مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ليست بالأمر الهين وهذا نظرا للأشكال التي تتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال الطرق التدليسية والاحتيالية ولمجابهة هذه الظاهرة يجب معرفة الدوافع التي حالت بالمكلف باللجوء إلى مثل هذه الأساليب .

إن الاهتمام بدراسة وتحليل هذه الأساليب ومحاولة القضاء عليها لا يعد أمرا اختياريا بل أمرا حتميا إذ يجب عليها تجنيد كل الطاقات والقوى للتحكم ولو نسبيا في الظاهرة.

وفي الأخير إذا كانت الرقابة الجبائية تعتبر كنتيجة حتمية للنظام التصريحي من أنجح الآليات لمحاربة الظاهرة إلا أنها تبقى قاصرة نسبيا عن تأدية الدور المنوط بها ،فإن لمحاربة الغش والتهرب الضريبي يتطلب وجود جهاز نقابي فعال سواء على مستوى الإجراءات والعقوبات أو على مستوى وسائل التدخل وإمكانيات مادية وبشرية معتبرة وهذا يترجم كما يلي :

- التحكم أكثر في المعلومات الجبائية من أجل معرفة أحسن وأفضل لتيارات التهرب فيما يتعلق بأنشطة ومداخيل وتطور الأنشطة .
- اختيار أفضل للمكلفين بالضريبة الذي سوف يتم إخضاعهم للمعايير التقنية الدقيقة والمعايير العشوائية.
- تغطية أفضل للرقابة الجبائية من قبل المصالح الجبائية.
- تكوين متخصصين للأعوان الرقابة الجبائية بحيث أن طبيعة عمل هؤلاء يستوجب عليهم التحكم في التقنيات الجبائية.
- دعوة كل ممثلي المتعاملين الاقتصاديين بإبداء رأيهم حول هذه المسألة المهمة.

نتائج الدراسة:

على ضوء ما سبق تم الوصول إلى النتائج التالية :

- يعتبر التهرب الضريبي الفعل الشخصي المتعمد الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية تسمح له بتجنب الحدث المنشأ للضريبة القانونية، أما الغش الضريبي فهو عبارة عن تهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة، أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي.

- تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة الأولى لمكافحة التهرب الضريبي من خلال مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة الجبائية وتحمل مكلفين بالضريبة وتسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي يتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة .

اختيار صحة الفرضيات:

الفرضية الأولى: صحيحة يرتبط مفهوم الغش بالقانون التجاري أما التهرب يرتبط بقانون الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة .

الفرضية الثانية: صحيحة لأن الغش والتهرب الضريبي هما أهم الوسائل التي يلجأ إليها المكلف لتجنب كل أداء التزاماته .

الفرضية الثالثة: صحيحة لأن الرقابة الجبائية غير كافية وحدها للحد من ظاهرة التهرب الضريبي ونجاحها مرتكز على مدى كفاءة التنظيم التقني والتشريعي المتمثل في الإدارة الجبائية حيث تواجه عدة صعوبات في سبيل ذلك .

التوصيات والاقتراحات :

إن النتائج التي توصلنا إليها تدفعنا إلى تقديم جملة من الاقتراحات نراها ضرورية وفي نفس الوقت كفيلة بتحصيل دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي كما يلي:

- ضرورة نشر الوعي الضريبي لدى أوساط المكلفين بالضريبة.

- ضرورة تعميم التعامل بالفواتير وذلك بوضع حلول مناسبة للحد من التزوير واستعمال فواتير وهمية.
- ضبط نظام التصريحات بشكل فعال .
- تحسين الموارد والإمكانيات البشرية لإدارة الرقابة الجبائية عن طريق رفع كفاءة أعوان الرقابة الجبائية في هذا المجال.
- تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلفين وذلك بتخصيص مكاتب الإعلان للمكلفين بكل ما هو جديد في الساحة الجبائية كمحاولة لإيجاد مجتمع جبائي مثقف وواعي بخطورة هذه الظاهرة .
- وضع نظم رقابية فعالة ،تمتاز بالدقة وسرعة اكتشاف المخالفات المرتكبة مع تقرير عقوبات شديدة على المكلفين المتهربين لردعهم ومنعهم من ارتكاب الخالفات لقوانين الضريبة .
- وضع استراتيجية وطنية لمكافحة التهرب الضريبي من خلال دراسات كمية لظاهرة التهرب الضريبي .

قـــائمة الـــــمراجع

1- الكتب

1. إعادة حمود القيسي-المالية العامة والتشريع الضريبي –دار الثقافة للنشر والتوزيع،عمان الأردن الطبعة العاشرة السنة 2017.
2. برحماني محفوظ – الضريبة العقارية في القانون الجزائري – دار الجامعة الجديدة- السنة 2009.
3. حامد عبد الجيد دراز – مبادىء المالية العامة – مركز الإسكندرية بالكتاب – السنة 2000.
4. حسين عواضة ،عبد الرؤوف قطيش –المالية العامة- منشورات الحلي الحقوقية-الطبعة الأولى سنة 2013
5. حميد بوزيدة –جباية مؤسسات –ديوان المطبوعات الجامعية – الطبعة 2 –السنة 2011.
6. خالد شحادة الخطيب – أحمد زهير شامية – أسس المالية العامة – دار وائل – السنة 2000.
7. سوزي عدلي ناشد – ظاهرة التهرب الضريبي وآثاره –منشورات الحلي الحقيقية – لبنان –السنة 2008.
8. طارق الحاج – المالية العامة – دار الصفاء والتوزيع – عمان – الطبعة الأولى – السنة 1999.
9. فليح حسن خلف –المالية العامة – جدار الكتاب العالمي –الأردن السنة 2008 .
10. فوزي عطوي – المالية العامة – منشورات الحلي الحقوقية – بيروت لبنان –الطبعة الأولى –السنة 2003.
11. محمد طاقة – هدى الغزاوي – اقتصاديات المالية العامة – دار المسيرة للنشر والتوزيع – عمان – الطبعة الأولى – السنة 2007.
12. محمد عباس محرزي – اقتصاديات المالية العامة – ديوان المطبوعات الجامعية – الجزائر – السنة 2003.
13. محمد عتاب – مقومات النظام الجبائي الجزائري – ديوان المطبوعات الجامعية – الجزائر – السنة 2004.
14. ناصر مراد - التهرب الضريبي في الجزائر -دار قرطبة - الجزائر – السنة 2011.
15. : مصطفى عوادي ،يونس عوادي –الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري –دون ذكر دار النشر الطبعة 2- الجزائر 2011

2- المذكرات

1. إلياس قلاب ذبيح- مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة المالية –رسالة حالة في مديرية الضرائب لولاية أم البواقي –مذكرة ماجستير جامعة بسكرة –السنة 2011.
2. بن قداش عبد الحفيظ –درو الرقابة الجبائية في محاربة الغش والتهرب الضريبيين 2010-2016 – مذكرة ماستر 2017-2018
3. بوشرى عبد الغاني –فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر –شهادة ماجيستير في العلوم الاقتصادية –جامعة تلمسان –السنة 2009.
4. خديجة شرقي –دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي –مذكرة ماستر في علوم التسيير – السنة 2011-2012.
5. سميرة بوعكاز –ماهية فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي- رسالة دكتوراء في العلوم التجارية السنة 2014-2015.
6. سهام كردودي –المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية – مذكرة ماجستير – جامعة بسكرة –الجزائر –السنة 2008.
7. عطاب تواتية – الرقابة الجبائية كأداة في محارب التهرب والغش الضريبي –مذكرة ماستر 2017-2018
8. عيسى براق –دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي –مذكرة تخرج المدرسة العليا للتجارة – السنة 2001.
9. غزة مبروك – فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي –شهادة ماستر في علوم التسيير –السنة 2015-2016.
10. لصلع سيد أحمد –دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي –مذكرة ماستر – السنة 2017-2018.
11. محمد نور الدين البريمي –حوكمة الشركات ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي –رسالة ماجستير في المحاسبة – جامعة الأزهر السنة 2016

الملتقيات:

1. بوعلام ولهي –نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة –حالة الجزائر –الملتقى العالمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الحوكمة العلمية –جامعة سطيف يومي 20-21 أكتوبر 2009.
2. سعاد مالح –قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر –الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر 8ماي 45 قالمة يومي 28-29 أكتوبر 2015.
3. منى مقلاني –دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي- الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر –السنة 2015.
4. نعيمة إكلي –فعالية الرقابة الجبائية في ظل نظام معلوماتي جبائي –الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر –جامعة 8ماي 45 قالمة يومي 28-29 أكتوبر 2015.

المجلات :

1. بلال شيخي – عبد الرحمان مغاري –دور الإدارة الجبائية في التحصيل الضريبي عن طريق التفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر –مجلة الدراسات الجبائية –الجزائر – السنة 2013.
2. يسرى مهدي – حسن السمراني –تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل مكافحته –مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية –المجلد 4-العدد 9

القوانين :

قانون الإجراءات الجبائية –المادة 18 السنة 2018.

الأنترنيت

المراجع باللغة الفرنسية :

1. cr masson-la notion d'évation fiscal en doit interne français-paris-1990
2. Martinez-la fraude fiscal-édittion p.u.f
3. *Martina Martinez*