

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.

٢٠١٨

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم.

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير.

قسم العلوم المالية والمحاسبية.



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي.

التخصص : التدقيق و مراقبة التسيير.

## دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

تحت إشراف /

من إعداد/

الأستاذ : د. بن زيدان ياسين.

الطالب : لصلع سيد أحمد.

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الإسم و اللقب.	الرتبة.	عن الجامعة.
رئيسا	بن حمو عبد الله	د.أستاذ محاضر/ ب	جامعة مستغانم.
مقررا	بن زيدان ياسين.	د.أستاذ محاضر/ ب	جامعة مستغانم.
مناقشا	برياطي حسين	د. أستاذ محاضر/ ب	جامعة مستغانم.

السنة الجامعية : 2017-2018.

الإهداء و التـشكرات

## .....إهداء.....

قال تعالى " و قضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه و بالوالدين إحسانا " ووصى بهما الحبيب و خير الأنام محمد

رسول الله صلى الله عليه و سلم.

أهديكم سلاما لو رفع الى السماء لكان قمرا منيرا و لو نزل الى الأرض لكساه سندسا و حريرا و لو مزج بماء

البحر لجعل الملح الأجاج عذبا فراتا سلسبيلا.

الى مثلي الأعلى و اعز و أعلى ما أملك في الدنيا فبدونه الحياة ليس لها معنى و الذي الغالي أطل الله في

عمره

أبي..... أبي ..... أبي.....أبي

الى التي زادني عزما و إرادة في النجاح الى أعلى و أعز ما أملك في الوجود أمي

حفظها الله و أطل في عمرها

أمي ..... أمي .....أمي

وأهدي بأسمى عبارات الشكر و التقدير الى الأستاذ المشرف

"بن زيدان ياسين" لقبوله الإشراف على هذا العمل و على نصائحه و توجيهاته التي لم يبخل علينا بها.

الى كل أصدقائي الذين عشت معهم أحلى أيام حياتي

الى كل لم يذكر اسمه في السطور فهو في القلب محفور و الله الموفق

## .....شكر و عرفان.....

أشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا لانجاز هذا العمل . فهو القائل " لان شكرتم لأزيدنكم "

ولقول رسول الله صلى الله عليه وسلم " ومن لم يشكر الناس لم يشكر الله "

أتقدم بأسمى عبارات الشكر و التقدير و الاحترام الى الأستاذ المشرف " بن زيدان ياسين " لقبوله

الإشراف على هذا العمل و على نصائحه و توجيهاته التي لم يبخل علينا بها

الى كل الأساتذة الذين أشرفوا على تعليمنا من بداية مشوارنا الدراسي ي الى غاية هذه المرحلة.

الى كل من ساعدنا و لو بابتسامة صادقة. الى كل هؤلاء جزاءهم الله خيرا.

يارب ... لا تدعنا نصاب بالغرور إذا نجحنا . و لا نصاب باليأس إذا فشلنا.

بل ذكرنا دائما أن الفشل هو بداية النجاح.

يارب ... علمنا أن التسامح هو أعلى مراتب القوة . و أن حب الانتقام هو أول مظاهر الضعف.

يارب ... إذا جردتنا من المال أترك لنا نعمة الأمل. و إذا جردتنا من الأمل أترك لنا قوة الصبر كي نتغلب

على الفشل ..... و إذا جردتنا من نعمة الصحة أترك لنا نعمة الإيمان .

يارب .... إذا أسأنا للناس أعطينا شجاعة الاعتذار. و إذا أساء إلينا الناس أعطينا شجاعة العفو.

" و شكرا

فہرِس

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر و عرفان
I	فهرس
III	قائمة الأشكال
IV	قائمة الجداول
V	قائمة المختصرات
1	مقدمة عامة
5	الفصل الأول: الضريبة والتهرب الضريبي
5	مقدمة الفصل الاول
6	المبحث الأول: مفهوم الضريبة
6	المطلب الأول: تعريف الضريبة
7	المطلب الثاني: خصائص الضريبة
9	المطلب الثالث: أهداف وأنواع الضريبة
21	المبحث الثاني: مفاهيم حول الغش و التهرب الضريبي
21	المطلب الأول: مفهوم الغش و التهرب الضريبي
23	المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي وتصنيفات الغش
24	المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي
26	المبحث الثالث: تحليل ظاهرة التهرب الضريبي
27	المطلب الأول: مجالات التهرب الضريبي
28	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي
33	المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي
34	المطلب الرابع: العلاقة بين التهرب والغش الضريبيين
36	خاتمة الفصل الاول
37	الفصل الثاني: الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي.
37	مقدمة الفصل الثاني
38	المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية
38	المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية

39	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية
41	المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية
42	المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية
42	المطلب الأول: الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية
43	المطلب الثاني: الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة
46	المطلب الثالث: واجبات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة
47	المبحث الثالث: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
47	المطلب الأول: الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية
50	المطلب الثاني: الأعوان المكلفون بعملية الرقابة
52	المطلب الثالث: مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية
52	المبحث الرابع: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
53	المطلب الأول: تحقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية
53	المطلب الثاني: الأعمال الأولية والأجراءات الميدانية لتحقيق المحاسبي في المؤسسة
56	المطلب الثالث: مجريات التحقيق المحاسبي في المؤسسة
67	خاتمة الفصل الثاني
68	خاتمة عامة
70	قائمة المراجع
75	قائمة المحتويات
	ملخص

# قائمة الأشكال

قائمة الاشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
	أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر	(1-2)
	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	(2- 2)
	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	(3-2)
	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	(4-2)

# قائمة الجداول

قائمة جداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
	توزيع التجار حسب قطاع النشاط التجاري	(1-1)
	إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على العناصر الكمية خلال سنة واحدة	(2-2)
	إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على الإيرادات	(3-2)
	إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على الفوترة	(4-2)

# قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

الاختصار	تفسير الاختصار باللغة الفرنسية	تفسير الاختصار باللغة العربية
DRV	Direction des Recherches et Vérification	مديرية كبريات المؤسسات
DGI	Direction des Impôts de Wilaya	المديرية الولائية للضرائب
CDI	Centre des Impôts	مركز الضرائب
CPI	Centre Proximité des Impôts	المراكز الجوارية للضرائب
VP	Vérification Ponctuelle	الفحص المصوب في المحاسبة
VC	Vérification de comptabilité	الفحص المحاسبي
VASEF	Vérification Approfondie de Situation Fiscale d'Ensemble	التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
RC " K-37"	Relevé de comptabilité	كشف المحاسبة
ETB " E-31"	Etat comparatif des bilans	الحالة المقارنة للميزانية
IRG	Impôts sur le Revenu Global	الضريبة على الدخل الإجمالي
IBS	Impôt sur les Bénéfices des Sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
TVA	Taxe Sur La Valeur Ajouté	الرسم على القيمة المضافة
GN°50	Déclaration mensuelle, Triple au Trimestrielle	التصريح الشهري، الثلاثي أو الفصلي

مقدمة عامة

تنص المادة 64 من الدستور الجزائري على ما يلي: "كل المواطنون متساوون في أداء الضريبة و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية، لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون، و لا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه." و انطلاقا من هذه المادة القانونية نرى أن للضرائب أهمية كبيرة لأنها تعد الينابيع التي تستقي منها الدولة الأموال اللازمة لسد نفقاتها العامة المستمرة و المتزايدة، كما تعتبر الضريبة وسيلة مالية تستخدمها السلطات العامة لتحقيق أغراضها و معالجة أزماتها لكونها تعتبر القاطرة التي تقود التنمية الاقتصادية الشاملة بدورها الريادي في التمويل، لكن ديمومة هذا المفهوم و استمراره مرهون بمدى استجابة المكلفين لواجباتهم الضريبية. أما المتبع لطبيعة النظام الضريبي الجزائري الراهن يرى أنه نظام تصريحي يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطاتهم و مداخلم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، ثم تقوم الإدارة الجبائية بمراقبة تلك التصريحات لكونها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة و غير صادقة، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية بهدف التملص من دفعة الضريبة. و حفاظا على امتيازات الخزينة العمومية منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية و التنظيمية اللازمة بهدف استرجاع حقوق المال العام و مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف من حدته، مما يستدعي مجابهة هذه الظاهرة بشتى السبل و الوسائل المتاحة. ومن بين أهم وسائل الرقابة الجبائية لتحقيق أهدافها نجد التحقيق المحاسبي الذي يمارس من طرف أجهزة مختصة في الرقابة الجبائية و أعوان محققين لديهم الكفاءة المهنية في المجالين الضريبي و المحاسبي، بهدف التقليل من الاغفالات و التجاوزات المستعملة من طرف المكلفين بالضريبة و التي تعود سلبا على أموال خزينة الدولة وكذا تحسين العلاقة بين المكلف و الإدارة الجبائية، كما لها هدف آخر يتمثل في تشجيع المكلفين الحريصين على دفع المبلغ الصحيح للضريبة في الأجال المحددة و معاينة المكلفين الذين لا يلتزمون بواجباتهم الجبائية. لتحقيق الأهداف السابقة الذكر و التأكد من مدى تطابق التصريحات مع المعطيات المادية تلجأ الإدارة الجبائية إلى الرقابة الجبائية بمختلف وسائلها و أساليبها.

أولا/ إشكالية البحث

- إلى أي درجة يمكن أن تساهم الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي؟

يمكن تقسيم إشكالية البحث إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مفهوم كل من الغش و التهرب الضريبي؟
- ما المقصود بالرقابة الجبائية وكيف تساهم في مكافحة هذه الظاهرة؟

- كيف تتم الرقابة الجبائية في الجزائر؟ وماهي إجراءات المتبعة؟

#### ثانيا/فرضيات البحث

و للإجابة المؤقتة و معالجة هذه الإشكالية ركزنا على الفرضيات الآتية:

- يرتبط مفهوم كل من الغش و التهرب الضريبي بمخالفة قانون الضرائب بمختلف أنواعها.
- تساهم الرقابة الجبائية في تفعيل دور الإدارة الجبائية في محاربة ظاهرة التهرب والغش الضريبي.
- التحقيق المحاسبي من أهم و أكبر الآليات لمكافحة التهرب الضريبي.

#### ثالثا/أهمية البحث

تتجلى أهمية هذا البحث في أهمية الضرائب كأحد الأدوات الفعالة في تزويد خزينة الدولة من أجل

تغطية نفقاتها.

وتبرز أهمية هذا البحث من خلال الآثار السلبية للتهرب الضريبي ، و التي ساهمت في استنزاف أموال طائلة تتداول بكل حرية دون مراقبة من الدولة و حرمان الخزينة العمومية منها في ظل البحث المتواصل من قبل السلطات على الرفع من الموارد الجبائية العادية . و من كل هذا تتجلى أهمية الرقابة الجبائية كأحد أهم و أقوى السبل و الوسائل لمعالجة نزيف الأموال.

#### رابعا/أهداف البحث

- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي و مدى تأثيرها.
- إلقاء الضوء على عملية الرقابة الجبائية والتعرف على الإطار التنظيمي والقانوني لها.
- إبراز أهم الإجراءات و الوسائل المتخذة لمكافحة هذه الظاهرة.
- تغيير النظرة السلبية الشائعة عن الجباية والتأكيد على أهميتها الرقابية والاقتصادية

#### خامسا/أسباب اختيار الموضوع

- المساهمة في إثراء الدراسات الجبائية عموما و الرقابة الجبائية خصوصا.
- أهمية موضوع التحقيق الجبائي في مجال المحاسبة.
- أسباب لجوء المكلفين بالضريبة الى التهرب الضريبي و تجنب دفع التزاماتهم الضريبية.
- الكشف عن الطرق المتبعة من قبل مديرية الضرائب لمواجهة التهرب الضريبي و الحد منه.

سادسا / المهبج المتبع:

نركز في موضوعنا على الاهتمام بالرقابة الجبائية ودورها في المكافحة التهرب الضريبي إذ اعتمدنا بالدرجة الأولى على التحليل الوصفي التحليلي لأشكالها و أهدافها بالإضافة إلى سرد الجوانب القانونية المتعلقة بالمكلف والإدارة الجبائي، و عليه فالوسائل المستخدمة هي جداول و أشكال وإجراءات التحقيق ، ميثاق المكلف الخاضع للضريبة، قوائم مالية عموما فالبحث منهجه الأساسي وصفيًا تارة وتحليليًا تارة أخرى.

سابعًا/ صعوبات البحث:

- نقص بعض المراجع المتعلقة بالموضوع.
- عدم وجود دليل مفصل لإجراءات بعض التحقيقات الجبائية، مثل التحقيق المصوب في المحاسبة.

ثامنًا/ تقسيم البحث:

للوصول إلى دراسة علمية تحيط بجوانب الإشكالية المطروحة قسمنا بحثنا إلى فصلين وقد سبقت هذه الفصول مقدمة عامة.

جاء الفصل الأول تحت عنوان الضريبة والتهرب الضريبي حيث تناولنا في المبحث الأول مفاهيم عامة حول الضريبة وخصائصها وأهدافها وأنواعها. وفي المبحث الثاني قمنا بإعطاء مفاهيم حول التهرب و الغش الضريبي، أشكاله، طرقه. وفي المبحث الثالث قمنا بتحليل ظاهرة التهرب الضريبي، مجالاته، أسبابه، أثاره، وعلاقة بين التهرب والغش الضريبي.

أما الفصل الثاني تطرقنا إلى دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي حيث تطرقنا في المبحث الأول الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية، أشكالها، أهدافها. وفي المبحث الثاني قمنا بإعطاء الإطار القانوني للرقابة الجبائية، الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية وللمكلف بالضريبة واجباته. وفي المبحث الثالث قمنا بتوضيح الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية، الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية، الأعوان المكلفون بعملية الرقابة، مسؤولية الأعوان المكلفون بعملية الرقابة.

أما المبحث الرابع قمنا بربط العلاقة دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، التحقيق المحاسبي في المؤسسة، الأعمال الأولية والإجراءات الميدانية للتحقيق المحاسبي، مجريات التحقيق المحاسبي في المؤسسة.

تاسعًا/ الدراسات والبحوث السابقة:

- أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة من أجل نيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، كلية الحقوق، مدرسة الدكتوراه الدولة و المؤسسات العمومية ، جامعة الجزائر، 2013-2014.

لقد حاول الباحث من خلال هذا البحث دراسة الرقابة الجبائية و الإلمام بجميع جوانبها ، خاصة ما يتعلق بأشكال الرقابة الجبائية سواء الرقابة العامة أو المعمقة . كما تناولت الدراسة مكونات الرقابة المعمقة من تحقيق في المحاسبة ، التحقيق المصوب و التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة.والنتائج التي توصل إليها أهمها:نقص تأهيل الموارد البشرية يؤدي إلى إعطاء نتائج سلبية لعمليات الرقابة.

■ بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهريب الضريبي في الجزائر (1999-2009) ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، 2010-2011.

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري و أثرها في مكافحة التهريب الضريبي، من خلال تطبيق الأنواع المختلفة للرقابة الجبائية و لتحقيق ذلك تم جمع و تحليل الإحصائيات الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية من مختلف هياكل الإدارة الجبائية.

■ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012 – 2011 .

يتمحور موضوع الدراسة حول الرقابة الجبائية كأداة مفروضة على الأشخاص المكلفين بالضريبة، والتحقق من مدى صحة المعلومات عامة و المحاسبة خاصة المصرح بها من طرف الخاضعين لها، والنتائج التي توصل إليها أهمها:التحقيقات الجبائية التي تتم على مستوى مديرية الضرائب الولائية أكثر نجاعة من التحقيقات التي تتم على مستوى مفتشية الضرائب.

■ الياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم

التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2011 .

تعالج المذكرة موضوع مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية استنادا إلى واقع النظام الجبائي الجزائري و التحديات التي يواجهها و المعوقات التي تقف أمامه، من بينها التهريب الضريبي، كما تهدف إلى محاولة تجسيد آلية الرقابة الجبائية لكونها أسلوب وقائي و عقابي في أن واحد لمكافحة هذه الظاهرة.

## الفصل الأول:

### الضريبة والتهرب الضريبي

### مقدمة الفصل الاول:

تعتبر الإدارة الضريبية من بين الإدارات الهامة ، ولذلك اوجب على المكلفين إعطاء تصريحات صحيحة ودقيقة و تامة، بحيث تختلف هذه التصريحات باختلاف الأنظمة التي يخضع لها هؤلاء المكلفين، إلا أن بعض المكلفين يرون إن الضريبة مجرد قيد من نفوذهم المالي وحريةهم الاقتصادية مما يجعلهم يفكرون في مختلف الوسائل التي تمكنهم من تفادي الضريبة.

وتعد مكافحة التهرب و الغش الضريبي، من أولويات السلطات العمومية و على رأسها الإدارة الضريبية، وذلك نظرا لما تخلفه من آثار مدمرة على الاقتصاد الوطني، ولعل هذا ما جعلها من أهم اهتمامات السياسة الجبائية طوال الفترة التي تلت الإصلاح الجبائي.

وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل إلى هذه الظاهرة بالشرح و التفصيل من خلال ثلاث مباحث:

- مفهوم الضريبة.
- مفاهيم حول الغش والتهرب الضريبي.
- تحليل ظاهرة التهرب الضريبي.

### المبحث الأول: مفهوم الضريبة

إن التطور السريع الذي شهده العالم واتساع نطاق المعاملات التجارية والمالية أجبر مختلف دول العالم على إيجاد وسائل و موارد جديدة لتمويل مشاريعها ونفقاتها العامة و من بين الموارد الضريبية. ومن هنا يظهر لنا الدور الذي تلعبه الضريبة باعتبارها أهم مورد يمول الخزينة العامة للدولة ووسيلة لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي. وفي هذا المبحث سنتطرق إلى تعريف الضريبة و تبيان أهم خصائصها.

### المطلب الأول: تعريف الضريبة

إن تعدد تعاريف الضريبة كان نتيجة التطورات العديدة التي مرت بها عبر الزمن سواء من ناحية طبيعتها أو خصائصها.

فهناك من يعتبرها أداة لتحقيق الأهداف المالية وهناك من يعتبرها وسيلة الدولة المالية للتنمية ومن أهم التعاريف التي عرفت بها الضريبة نجد:

1. عرفت على أنها مبلغ من النقود تجبر الدولة و الهيئات العامة المحلية الفرد على دفعه إليها بصفة نهائية، في مقابل انتفاعه بخدمة معينة، و إنما لتمكينا من تحقيق منافع عامة.<sup>1</sup>
  2. كما يمكن تعريفها على أنها اقتطاع جبري تقوم به السلطة العامة على أموال الأفراد قصد توزيع ثقل الأعباء العامة فيما بينهم بإنصاف.<sup>2</sup>
  3. تعرف أيضا على أنها فريضة إلزامية تحددها الدولة و يلتزم الممول بها بأدائها بلا مقابل تمكينا من القيام بتحقيق أهداف المجتمع.<sup>3</sup>
  4. ويضيف بعض العلماء إلى هذا التعريف قولهم أنها المبلغ الذي تفرضه الدولة و تقتطعه بصورة مباشرة و ذلك بغية تمييز الضريبة عن الإجراءات النقدية التي تؤدي كما في حال تخفيض قيمة العملة إلى اقتطاع غير مباشر من ثروات الأشخاص.<sup>4</sup>
- بينما يمكن تقديم تعريف أدق: "الضريبة أداة نقدي مطلوبة من أعضاء المجموعة يحصل جبرا بصفة نهائية ودون مقابل "

و من خلال هذه التعاريف يمكن أن نقول بأن الضريبة اقتطاع مالي تستقطعه الدولة جبرا من الأفراد من أجل تحقيق المنفعة العام.

<sup>1</sup> زينب حسين عوض لله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، لبنان، دون طبعة، ص 126.

<sup>2</sup> اعمر يحيوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 9.

<sup>3</sup> حامد عبد ليد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية بالكتاب، مصر، 2000، ص 115.

<sup>4</sup> فوزي عطوي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، دون طبعة، 2003، ص 49.

### المطلب الثاني: خصائص الضريبة

بالاستناد إلى التعاريف السابقة نستنتج عدة خصائص للضريبة تميزها عن غيرها من الإيرادات العامة للدولة وتمثل هذه الخصائص فيما يلي:

#### الفرع الأول: الضريبة تمثل اقتطاع مالي

أي أنها تفرض ويتم تحصيلها بصورة نقدية في الغالب، وبالذات في الوقت الحاضر، رغم أن الضريبة هذه يمكن أن تفرض ويتم تحصيلها بصورة عينية، كنسبة أو جزء من الإنتاج، أو بتقديم عمل، والذي كان الشكل الذي تتم به الضريبة في العديد من الحالات، وبالذات في الفترات السابقة، خصوصاً ما يرتبط بالضريبة التي تفرض على الإنتاج الزراعي والتي كانت تستحصل عينا في ظل الدور الأساسي والمهم للإنتاج الزراعي في تكوين الإنتاج القومي آنذاك، وكذلك مع النظم السابقة وبالذات في الإقطاع، والنظم الاستبدادية، وحيث كان يتم اللجوء إلى استخدام القوة والإكراه من أجل الحصول على الضريبة عينا بشكل خدمات عمل تقدم للدولة عن طريق السخرة والإجبار، إلا أن الصورة العينية لفرض الضريبة وتحصيلها تضائل بدرجة كبيرة بحيث يصبح أمراً نادراً بل أنه غير موجود في الواقع حالياً، وذلك لأسباب عديدة من بينها تراجع الأهمية النسبية للإنتاج الزراعي في توليد الإنتاج القومي بزيادة مساهمة القطاعات الاقتصادية الأخرى في الإنتاج، وكذلك نتيجة أن الهدف الأساسي للإنتاج في الوقت الحاضر هو ليس للاستخدام والاستهلاك الذاتي، بل لأغراض مبادلته في السوق بالنقود، وبالتالي فإن النقود هي التي يتم استخدامها في حصول المنتج على عوائده وإيراداته، أي دخله وهي عوائد وإيرادات ودخل نقدي ومعظم النشاطات، إن لم يكن جميعها تقريباً، ولأن القيام بهذه النشاطات يتم من خلال الإنفاق عليها وبشكل نقدي وإن المبادلات في معظمها إن لم يكن جميعها يتم بصورة نقدية، أي أن الاقتصاد أصبح اقتصاد نقدي حالياً، بدلاً من طبيعته العينية التي كانت ترتبط باقتصاد أصبح اقتصاد نقدي حالياً، بدلاً من طبيعته العينية التي كانت ترتبط باقتصاد الكفاف، أي الاقتصاد المعيشي في الفترات السابقة وهو الأمر الذي أدى إلى أن يكون إنفاق الدولة على قيامها بمهامها ونشاطاتها إنفاقاً نقدياً ومن ثم ضرورة حصولها على إيراداتها العامة ومنها الضرائب بصورة نقدية، إضافة إلى أن حصول الدولة على خدمات عينية عن طريق الإكراه أو الإجبار والسخرة، انتهى مع نهاية الأنظمة الاستبدادية وظهور النظم الديمقراطية واتساع الأخذ بهذه النظم، إضافة إلى أن الإيرادات العينية عندما تحصل عليها الدولة يرافقها تحمل تكاليف الإدارة هذه الإيرادات العينية وتكاليف الاحتفاظ بها لحين التصرف بها أو استخدامها مخاطر يمكن أن ترافق مثل هذا الاحتفاظ، وهو الأمر الذي يقتضي تحمل جهود في حالة كون الإيرادات عينية، والتي تتنافى وتصبح لا لزوم لها وغير مطلوبة في حالة كون الإيرادات الضريبية نقدية، وهو ما أدى إلى أن تكون الضريبة التي تقتطع من قبل الدولة يدفعها الممول نقداً عادة في الوقت الحاضر، وفي معظم الحالات إن لم يكن جميعها وفي كافة الدول، خاصة وأن الضريبة العينية قد لا تتفق مع العدالة في فرض الأعباء المالية لأنها تتضمن تقويم الممول لجزء من

## الفصل الأول: الضريبة والتهرب الضريبي

إنتاجه أو أداء ساعات عمل معينة و بغض النظر عن تكاليف إنتاج كل منتج و التي تختلف من منتج لآخر و كذلك مع اختلاف قدرات الأفراد في القيام بالعمل.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: الضريبة تدفع جبرا

إن صفة الإيجاب في الضريبة ذات صيغة قانونية، بمعنى هذا إيجاب قانوني و ليس معنوي، يجد مصدره في القانون و ليس في إرادة الدولة أو الأفراد وبناء عليه يكون الفرد مجبرا على دفع الضريبة دون أخذ رغبته أو استعداده للدفع في الاعتبار. يكون للدولة في حالة امتناعه عن أدائها، حق اللجوء إلى التنفيذ الجبري للحصول على مقدار الضريبة، كما أنها تتمتع في سبيل اقتضاؤها بامتياز على أموال المدين، و عنصر الإيجاب في الضريبة قد يثير العديد من التساؤلات حول مدى انفراد الدولة في تحديد النظام القانوني للضريبة من حيث وعاء الضريبة و سعرها و كيفية تحصيلها دون ما اعتبار لإرادة المكلفين بدفعها و دون ما الخضوع لضوابط قانونية محددة و المجمع عليه، سيادة الدولة لا تعني أنها تلتزم بضوابط معينة يجب مراعاتها عند فرض الضريبة و تحصيلها و إلا اعتبرت الضريبة سيفا في يد الدولة مسلطا على رقاب المكلفين بها. فالضريبة لا بد أن تصدر بقانون و ليس بناء على قانون، و يعد ذلك من المبادئ الدستورية الهامة، فلا تفرض الضريبة و لا تعدل و لا تلغى إلا بموافقة السلطات التشريعية المختصة. و حينئذ يصدر قانون يحدد الأحكام المتعلقة بالضريبة، مع ضرورة التزام الدولة بإحكام هذا القانون عند فرض الضريبة أو تحصيلها، و إلا خالفت القانون و اعتبر عملها غير مشروع، و يحق للأفراد التظلم منه أمام الجهة القضائية أو الإدارية المختصة، كما يلتزم الأفراد بموجب هذا القانون، بأداء الضريبة إلزاما دون أي مخالفة. و واقع الأمر أن حق السلطة التشريعية، ممثلة في المجالس النيابية، في فرض الضريبة. يقصد به عدم تحكم السلطة التنفيذية إذا ترك الأمر لها دون رقابة من ممثلي الشعب أضف إلى ذلك، أن الضريبة تفرض على قاعدة عريضة من الشعب تأسيسا على رابطة التضامن الاجتماعي بينهم و بين الدولة التابعين لها، و لذا فلا يتصور أن تفرض الضريبة بلائحة أو بقرار إداري، بل ينبغي أن تصدر بقانون. و يوضح التطور التاريخي للنظام الضريبي للنظام الضريبي في العديد من الدول، كإنجلترا و فرنسا و الولايات المتحدة الأمريكية، كيف أن الثورات التي قامت بها الشعوب كانت هي السبب الرئيسي لتقرير هذا المبدأ الدستوري، الذي أصبح الآن مبدأ هاما راسخا منصوصا عليه في كافة دساتير دول العالم.<sup>2</sup>

### الفرع الثالث: الضريبة تدفع بدون مقابل

يقوم المكلف بدفع الضريبة دون أن يحصل على نفع خاص يعود عليه وحده مقابل أدائه للضريبة و يدفع المكلف الضريبة مساهمة منه كعضو داخل المجتمع في تحمل الأعباء و التكاليف العامة. و غنى عن البيان أن الفرد ينتفع بالخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة مرافقتها العامة المختلفة، و أن الدولة حصيلة الضرائب و إيراداتها الأخرى لتسيير هذه المرافق إلا أن الفرد يتمتع بهذه الخدمات كالدفاع و الأمن و القضاء... الخ ليس

<sup>1</sup> فليح حس خلف، المالية العامة، جدار الكتاب العالمي و عالم الكتب الحديث، الأردن، دون طبعة، 2008، ص 171-172.

<sup>2</sup> سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2006، ص 117-118.

باعتباره مكلفاً بأداء الضريبة، بل لكونه عضواً في الجماعة السياسية التي ينتمي إليها المجتمع، وهذا النفع ليس حكراً عليه وحده و لكنه يعود على جميع أعضاء المجتمع. و استناداً على ما تقدم، فإن الضريبة لا تدفع مقابل نفع خاص، كما أن تقديرها لا يتم بناء على مدى انتفاع الفرد بالخدمات العامة، بل يتم وفقاً للمقدرة التكلفة للفرد، أي مقدرة على الدفع بالنسبة لغيره من الأفراد و على تحمل الأعباء العامة. و الدولة هي التي تحدد هذه المقدرة و لذا لا بد لها من مراعاة الظروف الشخصية للمكلف عند فرض الضريبة لأنها تؤثر في مقدرة التكلفة. و تبرير ذلك أن الضريبة تفرض على جميع الأشخاص المقيمين في الدولة، من مواطنين و أجانب باعتبارهم يتمتعون بجمع الخدمات التي تقدمها مرافق الدولة المختلفة.<sup>1</sup>

### الفرع الرابع: الضريبة فريضة ذات أهداف

تشير غالبية التعريفات الخاصة بالضرائب إلى إن الضريبة ذات هدف مالي فحسب في حين يميل كتاب آخرون إلى جعل الضريبة ذات غايات متعددة هي: أهداف مالية، أهداف اقتصادية وأهداف اجتماعية. حيث أن الضريبة تعد من أهم مصادر الإيرادات العامة على الإطلاق و لذا فإنها تمكن الدولة من تحقيق أهدافها، ويمثل هدف الحصيلة الهدف الدائم والرئيسي لأنه يوفر للدولة الموارد التي تحتاجها لمواجهة نفقاتها و زيادة أعبائها إلى تحقيق منافع عامة للمجتمع في مجموعة كما أنها تحقق التوازن الاقتصادي و الاجتماعي بين حقوق الخزانة العامة و حقوق الأفراد، و دورها الأساسي في تحقيق العدالة الاجتماعية و عدالة توزيع الدخل القومي و تقليل التفاوت في الدخل بين فئات المجتمع ، عن طريق الضرائب التصاعدية، أمر لا يخفى على أحد. و تعتبر هذه الخاصية مبدأً دستورياً أفرزته الثورات السياسية الكبرى، كما نص عليه إعلان حقوق الإنسان و المواطن الذي أصدرته الثورة الفرنسية عام 1789 ، و لم يعد هناك حاجة في العصر الحديث على النص عليه صراحة، إذ أنه يعد من المبادئ الدستورية العامة المستقرة الواجب إتباعها بغض النظر عن وجود نص دستوري من عدمه .

### الفرع الخامس: الضريبة تدفع بصورة نهائية:

إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية، بمعنى أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم أو بدفع أية فوائد عنها، و بذلك تختلف الضريبة على القرض العام الذي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع فوائد عن مبلغه.

### المطلب الثالث: أهداف وأنواع الضريبة

تصوب الضريبة في أي مجتمع إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي يمكن تحديدها في الآتي: أهداف مالية، اقتصادية، اجتماعية، و أهداف سياسية.

<sup>1</sup> سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، لبنان، 2000 ص 119 - 120.

### الفرع الأول: أهداف الضريبة

#### أولاً: الأهداف المالية:

ويقصد بها تغطية الأعباء العامة، أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع، أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة و على استثمارات الإدارة الحكومية (كبناء السدود و المستشفيات و الجامعات و شق الطرق...)<sup>1</sup>

#### ثانياً: الأهداف الاقتصادية

الأهداف الاقتصادية من أهداف الضريبة، و يقصد بها أن الضريبة تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار غير المصحوب بالتضخم أو الانكماش، و أصبحت في إطار الدولة الحديثة أداة للتأثير في الأوضاع الاقتصادية و تحقيق الاستقرار و ذلك على النحو التالي:

#### 1. استخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية:

كثيرة تلك الدول التي استخدمت الضريبة كوسيلة لتشجيع قطاعات اقتصادية مثل قطاع السياحة أو الصناعة أو الزراعة، فقامت بإعفاء تلك النشاطات من أي ضرائب.

ولجأ إلى هذا الأسلوب من حكومات البلدان النامية، أو بعض البلدان المتطورة عندما ترغب في جذب رأس المال الأجنبي فتعفي الاستثمار المالي الأجنبي من الضرائب.

#### 2. استخدام الضريبة لمعالجة الركود الاقتصادي:

الدورات الاقتصادية من رخاء و ركود، سمة من سمات النظام الاقتصادي المعاصر، و لذلك يمكن اللجوء إلى الضريبة أو على الأقل بعض أنواع من الضرائب لمعالجة فترات الركود و الانكماش حيث يقل الشراء و الاستهلاك و تتكدس المنتجات.

فتقوم الحكومات بزيادة القوة الشرائية لدى أفراد المجتمع ذوي الدخل المتدنية و ذلك بتخفيض معدل ضريبة الدخل و رفع الإعفاء الضريبي و تخفيض معدلات الضرائب غير المباشرة و على السلع لتخفيض القوة الشرائية عند الأشخاص و تخفيض الضرائب على رأس المال و الادخار لتعطي دفعا للمشاريع الإنتاجية من أجل زيادة و انخفاض الأسعار.

#### 3. استخدام الضريبة لمنع تمركز المشاريع الاقتصادية:

الاتجاه إلى التمرکز الاقتصادي من سمات هذا العصر و خصوصا في النظم الرأسمالية و يمكن استخدام الضريبة كوسيلة لمحاربة مثل هذا التمرکز و ذلك عن طريق فرض ضرائب خاصة تفرض على كل مرحلة من مراحل الإنتاج في الشركات المتوجهة نحو التكتل مما يزيد من تكلفة السلعة المنتجة و يحد بالتالي من ظاهرة التمرکز و التكتل في النشاط الاقتصادي.

<sup>1</sup> بوزيدة حميد، حياة المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 120.

### 4. استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار و الادخار:

و يتم ذلك عندما تغطي الدولة عائدات لسندات التنمية التي تصدرها من أي ضرائب لتشجيع شراء مثل هذه السندات أو تخفيض الضريبة على الودائع في صناديق الادخار أو أي استثمار مالي يدعم الاقتصاد الوطني.<sup>1</sup>

### ثالثا: الأهداف الاجتماعية

نجد عدة أهداف اجتماعية تعمل الضريبة على تحقيقها:

- إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة، مثال ذلك أن يقرر المشرع الضريبي تخفيض الأعباء الضريبية على ذوي الأعباء العائلية الكبيرة.
- تستخدم أيضا في تطوير بعض الأنشطة الاجتماعية كإعفاء بعض الهيئات و الجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية معنية: دينية أو أسرية من الضرائب.
- تستخدم الضريبة في المحافظة على الصحة العامة بفرض ضرائب منخفضة على سلع الاستهلاك الضروري كالخبز و فرض ضرائب مرتفعة السعر على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار صحية مثل: المشروبات الكحولية و السجائر.<sup>2</sup>

### رابعا: الأهداف السياسية

سواء فيما يتعلق بالسياسة الداخلية أو الخارجية ففي الداخل تمثل الضريبة أداة في يد القوى الاجتماعية المسيطرة سياسيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى، وهي بذلك تحقق مصلحة القوى المسيطرة على حساب فئات الشعب، أما في الخارج فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية مثل استخدام الرسوم الجمركية تمنح الإعفاءات و الامتيازات الضريبية لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها برفع سعر الرسوم الجمركية من أجل تحقيق أغراض سياسية .

### الفرع الثاني: أنواع الضرائب

تضم الضرائب في الوقت الحاضر أنواع عديدة تتفاوت في أهميتها و كذلك في أثارها الاقتصادية و الاجتماعية و سنعرض فيما يأتي أهم أنواع الضرائب التي تحد لها تطبيقا على نطاق واسع في الدول كافة تقريبا.

### اولا: معيار وعاء الضريبة

حسب هذا المعيار نجد الضريبة الوحيدة الضرائب المتعددة و الضرائب على الأشخاص و الضرائب على الأموال.

### 1. الضريبة الوحيدة:

يقصد بنظام الضريبة الوحيدة، اعتماد الدولة في إيراداتها على ضريبة واحدة رئيسية للحصول على ما يلزمها من موارد مالية. و تمتاز الضريبة الوحيدة بما يلي:

<sup>1</sup> خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل ، الأردن، الطبعة الثانية، 2005 ، ص154- 156.

<sup>2</sup> سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص132.

## الفصل الأول: الضريبة والتهرب الضريبي

- فرض ضريبة واحدة على مجموع الدخل الذي يحققه الممول من مختلف مصادره و هذا ما جعلها تتميز بالسهولة؛

- يقدم الممول تقريراً واحداً على نتائج أعماله لإدارة ضريبة واحدة التي تحسبه مرة واحدة؛

- سهولة إجراءات الربط تؤدي إلى التقليل من نفقات التحصيل إلا أن هذا النظام لا يقوم على أي منطق اقتصادي سليم، ذلك أن اختيار نوع واحد من النشاط الاقتصادي أو من الثروة دون الأنواع الأخرى يعنى تفرقة لا مبرر لها في المعاملة المالية بين مختلف الفئات والطبقات وهو ما يعتبر خروجاً عن قاعدة العدالة الضريبية؛

- ارتكازها على جزء من الثروة لا يجعل هذه الضريبة ذات حصيللة كبيرة و ثقل عبئها على المكلفين يشجعهم على التهرب من الضريبة و الإفلات من المساهمة في النفقات العامة.<sup>1</sup>

### 2. الضرائب المتعددة:

إن تعدد الاتجاهات في اختيار المادة الخاضعة للضريبة و كثرة الانتقادات الموجهة لنظام الضريبة الواحدة، أدى إلى الأخذ بنظام الضرائب المتعددة الذي تفرض بموجبه الضريبة على كل نوع من أنواع الإيرادات على أساس مصدرها:

- إيراد مصدره العمل البحث كالأجور و المرتبات؛

- إيراد مصدره مختلط العمل برأس المال، كالأرباح التجارية و الصناعية . فكل نوع من هذه الإيرادات له ميزاته الخاصة مما يجب تنوع الضريبة التي يخضع لها كل إيراد.

فالإيراد الذي يكون مصدره رأس المال البحث يجب أن يخضع لضريبة ذات سعر عال، لأن صاحب الإيراد لم يبذل مجهوداً جسمانياً في سبيل الحصول على هذا الإيراد، و أما الإيراد الذي يكون مصدره العمل فقط فيجب أن يخضع لضريبة ذات سعر منخفض لأن مصدر الإيراد ينتج عن بذل مجهود جسماني أو فكري، وعناية أكثر من الإيراد لرأس المال ، أما الإيراد الذي يكون مصدره امتزاج العمل برأس المال فيجب أن يخضع لضريبة وسط، لا هي في شدة الضريبة في الحالة الثانية، ويتميز هذا النظام بالموازنة بين مختلف أنواع المقدره الاقتصادية، والتفرقة في المعاملة بين الإيرادات المختلفة المصادر من حيث غزارة حصيللة الضريبة التي تصيب مجموع نواحي نشاط الممول، لتتوزع على مقدرته الاقتصادية و تحصيلها عند المنبع، الأمر الذي يقلل من نفقات الجباية، و لا يشعر الممول بوقوعها، ولا يحاول التهرب منها، و لكن لهذا النظام عيوب، كالمغالاة في الأخذ بمبدأ العينية و النظر لمصدر الإيراد دون مراعاة لمبدأ الشخصية و حالة الممول العائلية قد تؤدي المغالاة في تعدد الضرائب إلى تعدد الإدارات الضريبية، أيضاً مما يرهق الممول الذي يضطر إلى تقديم إقرارات عديدة إلى الإدارات المختلفة باختلاف الضرائب التي يخضع لها. إن هذا التعدد في الإدارات الضريبية يؤدي إلى زيادة نفقات التحصيل، ويلاحظ أن

<sup>1</sup> سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 131-132.

## الفصل الأول: الضريبة والتهرب الضريبي

الضرائب المتعددة رغم صلاحيتها نسبيا فإنها تفقد صلاحيتها، إذ أطلق تعددها ، فالسياسة الضريبية، لا بد أن يكون لها ما تركز عليه و لا بد من دراسة أثر فرض الضريبة على أوجه النشاط الاقتصادي .

### 3. الضرائب على الأشخاص:

يقصد بالضرائب على الأشخاص أن يكون الإنسان ذاته هو محل الضريبة أو وعاء الضريبة فتفرض، على الأشخاص بحكم وجودهم في إقليم الدولة بغض النظر عن امتلاكهم للثروة.

ولقد عرف التاريخ المالي الضريبة على الأشخاص منذ قديم الزمان فعرفها الرومان و العرب، حيث كانت تفرض على غير المسلمين (الذميين) في البلاد الخاضعة للحكم الإسلامي، وكانت تقتصر على الذكور البالغين كما عرفتها مصر في أواخر القرن التاسع عشر و كانت تسمى بـضريبة الفردة أو ضريبة الرؤوس، لكونها تفرض على الشخص باعتباره " رأسا " وضريبة الرؤوس تأخذ شكلين أساسيين، ضريبة موحدة أو ضريبة مدرجة ، و قد انتشرت ضريبة الرؤوس الموحدة في المجتمعات القديمة البدائية لكونها كانت تتماشى مع الظروف الإجتماعية و الإقتصادية لتلك المجتمعات، حيث كان الأفراد متقاربين من حيث الدخل و الثروات بالإضافة إلى بدائية الإدارة المالية، مما يصعب عليها تقدير وعاء الضريبة بجانب سهولة تحصيلها، ولذا كانت تفرض ضريبة بسيطة موحدة على الأفراد ، فيدفع كل فرد ذات المبلغ الذي يدفعه الآخرون الخاضعين للضريبة، و كانت الحصيلة الضريبية بسيطة لأن سعرها كان دائما منخفضا، لكي يتمكن ذووا الدخل المحدودة من دفعها. و مع تقدم المجتمع و ظهور الفوارق الإقتصادية و الإجتماعية بين الأفراد و دخولهم أصبحت الضريبة الموحدة لا تحقق العدالة المنشودة منها على الخاضعين لها، إذ أصبح الأفراد يتفاوتون في مقدرتهم التكليفية و لذا بدأ الإتجاه نحو ضريبة الرؤوس المدرجة حيث كان المجتمع يقسم إلى طبقات أو فئات مختلفة وفقا لمراكزهم الإجتماعية و الإقتصادية و كل طبقة ملزمة بدفع مبلغ محدد كضريبة تختلف عن الطبقات الأخرى. و بالرغم من أن الضريبة المدرجة تبدو أكثر عدالة من الضريبة الموحدة إلا أنها عدالة ناقصة ، فالطبقة الواحدة تدفع نفس المبلغ مع أن دخول هذه الطبقة غير متساوية، فهي لا تأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكليفية للأشخاص و من أمثلتها الضريبة التي فرضها بطرس الأكبر قيصر روسيا، حيث قام بتقسيم المجتمع إلى أربع فئات هي: الفلاحون، الحرفيون، الطبقة البرجوازية و الطبقات الأخرى كما فرضتها فرنسا عام 1865 ، حيث قسم المجتمع إلى اثنتين و عشرين فئة إجتماعية فرضت على كل فئة ضريبة خاصة ، وتكاد تخلو التشريعات الضريبية الحالية للعديد من الدول من ضريبة الرؤوس بنوعها الموحدة و المدرجة، نظرا لما فيها من إهدار لكرامة الإنسان و حقوقه بجعله محلا للضريبة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد عباس محرزى، اقتصاديات الحياة و الضرائب، دار هومة، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2003، ص 132-134.

### 4. الضرائب على الأموال:

نظرا للعيوب السالف ذكرها بشأن الضرائب على الأشخاص، فقد ساد الاتجاه نحو اختيار الأموال كأساس لفرض الضريبة، و إما أن تكون الأموال رأس مال أو دخلا و رأس المال هو مجموع ما يمتلكه الأفراد من قيم استعمال في لحظة زمنية معينة ( الثروة ) سواء أخذت شكلا عينيا، كأرض عقار أو مبنى أو شكل سلع إنتاجية أو سلع استهلاكية أو أوراق مالية (أسهم و سندات ) أو مبلغ من النقود، و الواقع فان الثروة مفهوم أشمل و أعم من رأس المال أما الدخل فهو كل ما يحصل عليه الفرد بصورة دورية منتظمة على نحو مستمر من مصدر معين، قد يتمثل في ملكيته لوسائل الإنتاج أو في عمله أو كليهما معا و يأخذ الدخل صورة نقدية، كقاعدة عامة، في المجتمعات الحديثة إن كان من الجائز الحصول على بعض أجزاء من الدخل في صورة عينية. مثل حصول العامل على جزء من أجره من السلع التي يقوم بإنتاجها، أو استقاء المنتجون لجزء من إنتاجهم لاستهلاكهم الذاتي (كالمزارعين) و يثور التساؤل حول أيهما أكثر تعبيراً عن المقدرة التكلفة للأشخاص رأس المال أم الدخل؟

شهد التاريخ المالي للمجتمعات الحديثة تطورا كبيرا في هذا الصدد يتمثل في كون الدخل يمثل أساسا لفرض الضريبة. بعد أن ظلت الثروة لفترة زمنية طويلة هي الأساس الأول لفرضها، خاصة في العصور الوسطى و حتى بداية القرن التاسع عشر و مع بداية النصف الأخير من القرن التاسع عشر و بداية القرن العشرين، انتقل وعاء الضريبة من الثروة إلى الدخل، للأسباب التالية:

-التطور الذي لحق الاقتصاد و تحوله من الاقتصاد العيني إلى الاقتصاد النقدي، فقد ترتب عن ذلك زيادة أهمية الثروة المنقولة على الثروة العقارية. و نظرا لصعوبة تقدير تلك الأخيرة من جانب الإدارة المالية، فقد أصبح الدخل الناتج عنها محل تقييم؛

- القيود التي فرضت على حق الملكية، و ما يتفرع عنها من حق استغلال تمثلت في شكل تنظيم علاقات استئجار الأراضي و المباني للأغراض السكنية و غيرها مما أدى إلى تناقص أهمية الثروة العقارية استنادا إلى أن العمل، أصبح مقياسا للقيمة، فقد تزايدت أهمية الدخل الناتج عن العمل و أصبح هو المعيار الذي يحدد درجة مساهمة صاحبه. ومع ذلك فان اختيار الدخل كتعبير عن المقدرة التكلفة، و بالتالي كأساس لفرض الضريبة، يثير مشاكل معينة:

- ليست كل عناصر الدخل نقدية فالبعض منها يكون عينيا، مثال ذلك الجزء من الناتج الزراعي الذي يستهلكه المنتجون و هو ما يسمى بالاستهلاك الذاتي، كذلك إقامة مالك المبنى في العقار المملوك له أو في بعض أجزائه، تلك العناصر العينية يصعب تقديرها؛

## الفصل الأول: الضريبة والتهرب الضريبي

- بالنسبة للدخول النقدية، قد يكون من الصعب الوصول إلى تقدير صحيح بالنسبة لبعضها خاصة تلك التي يقوم أصحابها بإمسك دفاتر، أو تلك التي تحتمي وراء مبدأ سرية الأعمال الذي يعد من أسس نشاط المشروع الفردي؛

- إن التوسيع في مفهوم الدخل يؤدي إلى احتوائه على عناصر أخرى تقع بين الدخل ورأس المال، كزيادة رأس المال زيادة حقيقية بمرور الوقت، و إن كان ذلك لا يركز على زيادة في الطاقة الإنتاجية.

و بغض النظر عن تلك المشاكل، فقد أصبح الدخل بصورة أصلية، هو معيار المقدرة التكلفة التي تمثل الوعاء الأساسي للضريبة، و إن كانت الثروة و رأس المال يمكن الارتكاز عليهما في بعض الحالات الاستثنائية.<sup>1</sup>

### ثانيا: معيار الواقعة المنشئة للضريبة

يقصد بالواقعة المنشئة للضريبة إن الالتزام بالضريبة ينشأ بمجرد توافر تلك الظروف الموضوعية والشخصية التي تؤدي إلى ظهور الالتزام بالضريبة، و طبقا لهذا المعيار نميز: الضرائب على رأس المال، الضرائب على الاستهلاك، الضرائب على الدخل، الضرائب على الإنتاج.

### 1.1. الضرائب على رأس المال:

تفرض على تملك رأس المال و تدفع من الدخل، و تدفع من الدخل، و تتميز هذه الضريبة بأنها تتخذ رأس المال نفسه وعاء للضريبة إلا إن سعرها يكون منخفضا بحيث يكفي الدخل الناتج عن رأس المال للوفاء بدين الضريبة دون الحاجة للتصرف في جزء منه و قد تفرض ضريبة استثنائية على رأس المال، و غير دورية و تفرض في أوقات استثنائية مثل أوقات الحروب الضريبة على الزيادة في قيمة رأس المال، و هي تفرض على الزيادات التي تطرأ على قيمة رأس المال لأسباب خارجة عن إرادة صاحبة كما لو فتحت الأشغال العامة شارعاً أدى إلى تحسين العقارات المجاورة و ارتفاع أسعارها.

1.1 الضريبة على الشركات: أي الضرائب التي تفرض على انتقال رأس المال بالوفاة وهي التي تفرض على جميع الحقوق و الأموال المنقولة و غير المنقولة التي تؤول إلى الغير بطريق الإرث أو الوصية أو الهبة أو الوقف أو بأي طريق آخر بلا عوض وقد أخرجت جميع القوانين الحديثة، فرض الضريبة على التركات نظرا للمزايا الخاصة التي تتصف بها و أهمها:

- أنها ضريبة عادلة تصيب أموالا لم يبذل في سبيل الحصول عليها مباشرة دون عناء؛

- هي ملائمة و خفيفة الوطأة على المكلفين، و فرة المورد و قلة النفقة أنها تسمح بمراعاة الأوضاع الشخصية للمكلف و تتصاعد بحسب درجة القرابة بين الوارث و الموروث و بأخذ قانون الجزائر للضرائب على التركات بالتصاعد.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 136-138.

<sup>2</sup> علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2006، ص 202-203.

### 2. الضرائب على الاستهلاك:

تفرض الضريبة هنا بصدد واقعة الاستهلاك أو إنفاق الفرد لدخله، و هي ضريبة متنوعة و متعددة ويمكن القول أن الضرائب على الاستهلاك تفرض بمناسبة استعمال الفرد لدخله للحصول على السلع والخدمات التي يحتاج إليها . و تعدد الضرائب على الاستهلاك وفقا لطبيعة الأنظمة الضريبية، إذ إن الأمر يتوقف دائما على مدى حاجة الدول إلى المال. فضلا عن أهمية تحقيق أغراض اقتصادية و اجتماعية في فرض الضريبة على استهلاك<sup>1</sup>.

### 3. الضريبة على الدخل:

و تقدر على أساس ما يحققه المكلف من عناصر خاضعة للضريبة خلال فترة زمنية سواء كانت شهرا أو سنة وهذه الضريبة إما أن تكون ضريبة نوعية على الرواتب والأجور، الأرباح التجارية، الصناعية. أن تكون ضريبة عامة على مجموع عناصر دخل المكلف على اختلاف أنواعها ومصادرها ومن أهم عناصر التشخيص الضريبي إعفاء حد أدنى من الدخل تتناسب و النفقات الضرورية للمعيشة، كما أن هناك إعفاء آخر يقابل الأعباء العائلية يتناسب وعدد المعالين، ثم إن التصاعد في أسعار الضريبة هو أحد عناصر التشخيص الضريبي<sup>2</sup>

### 4. الضريبة على الإنتاج:

هي ضريبة تفرض على المنتجات الطبيعية أو الصناعية ويطلق عليها رسوم الإنتاج، وتفرض في أي مرحلة من مراحل التصنيع أو الإنتاج حيث يقوم بدفعها المنتج ويضيف قيمة الضريبة إلى سعر البيع، بيع الوحدة للمستهلك .

### ثالثا: معيار تحمل العبء الضريبي

وفقا لهذا المعيار نميز بين الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة كما يلي:

#### 1. الضرائب المباشرة:

هي الضرائب التي يتحملها المكلف مباشرة، و لا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر بأي حال فمثلا ضريبة الدخل، سواء كانت على الأشخاص كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل IRG أم على الشركات كما هو الحال بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات IBS يتحملونها مباشرة دون استطاعتهم نقل العبء إلى غيرهم<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة. مرجع سبق ذكره، ص 181.

<sup>2</sup> عبد الناصر نور ، عليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها ، دار الميسرة ، الأردن، 2002 ، ص 17.

<sup>3</sup> بوزيدة حميد، مرجع سبق ذكره، ص 21 – 22.

### المزايا:

- ثبات حصيلتها: إذ تفرض على عناصر تتمتع بالثبات النسبي، و ليست سريعة التغير من هنا تكون حصيلة الضرائب المفروضة عليها ثابتة أيضا<sup>1</sup>؛
- مرونتها: بالإمكان زيادة حصيلة هذا النوع من الضرائب كلما اقتضت الحاجة، وذلك برفع سعر الضريبة؛
- عدالتها: وذلك من خلال توزيع الأعباء الضريبية وفقا لمقدرة المكلفين على الدفع؛
- قلة تكاليف جبايتها: حيث أنها تفرض على عناصر ظاهرة يسهل حصرها و بالتالي لسنا بحاجة إلى وقت و جهد كبيرين للوصول إليها؛
- إشعار المواطنين بواجبهم: إذ يتحدد شروط دفعها و مواعيد الدفع بما يتفق و ظروف الممول.

### العيوب:

- حصيلتها تتأخر في الوصول إلى خزينة الدولة لأن تقدير الوعاء الضريبي يتأخر؛
- ثقل عبئها على المكلف لأنه يشعر بها نتيجة لوضوحها؛
- يدفع المكلف مبالغ كبيرة في نهاية السنة المالية مما ينتج عنها عدم الملائمة للمكلف؛
- لها آثار عكسية على العمل و الإدخار مثل ضرائب الدخل؛
- عدم وفرة الحصيلة الضريبية في البلدان التي لا يتمتع سوى عدد قليل من الأفراد بدخل عالي.<sup>2</sup>

### 2.الضرائب غير المباشرة:

- تعتبر الضريبة غير المباشرة، إذا كان المكلف القانوني بإمكانه أن ينقل عبئها إلى شخص آخر. ومن أمثلتها: الضرائب الجمركية، تعد ضرائب غير مباشرة لأن المستورد يدفع الضريبة ثم ينتقل عبئها إلى شخص المستهلك، برفع ثمن السلعة أو الخدمة بمقدار الضريبة، و ثم يختلف من يقوم بدفع الضريبة عن شخص من يتحمل عبئها النهائي.

### المزايا:

- سهولة دفع الممول لهذه الضرائب و ذلك لأنها تختفي في ثمن السلعة أو الخدمة التي يشتريها و بالتالي فلا يتهرب منها؛
- مرونة حصيلة هذه الضرائب يمكنها أن تعكس الانتعاش الاقتصادي و ما يضمن الخزنة العامة أو تستفيد من هذا الانتعاش؛
- الضرائب غير المباشرة تعطي حصيلتها بصفة مستمرة أي طول السنة المالية و هو ما يفيد في تمويل الميزانية و خاصة في الشهور الأولى من السنة المالية؛
- تفرض على موضوعات بالغة التعدد أدى إلى كبر حصيلتها.

### العيوب:

- تتناسب مع القدرة التكلفة للممول بل أنها تتجه إلى التناسب مع المقدرة تناسب عكسيا؛

<sup>1</sup> طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء، الأردن، 2009، ص 56 – 57.

<sup>2</sup> محمود حسين الوادي، زكريا احمد عزام، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة، الأردن، 2007، ص 62.

## الفصل الأول: الضريبة والتهرب الضريبي

- الضرائب غير المباشرة الأكثر حصيلة هي تلك التي تفرض على السلع الضرورية أي سلع التي تستوعي الجزء الأكبر من الدخول المنخفضة و معنى ذلك أن الضرائب غير المباشرة غير عادلة؛  
- تستلزم جباية الضرائب غير مباشرة عدة إجراءات و شكليات لتفادي الغش وما قد يؤدي إلى إعاقة الإنتاج و تداول الثروة؛

- عيها في مرونتها لا سيما في وقت الكساد فتقل حصيلتها.<sup>1</sup>

### رابعاً: معيار معدل و سعر الضريبة

يعرف معدل الضريبة في علاقته بوعاء الضريبة و يتحدد معدل الضريبة بشكل عام من طرف السلطات العامة بناء على احتياجات من تغطية أعبائها و تبعاً لمعيار معدل الضريبة نجد الضريبة النسبية و التصاعدية و الضريبة القياسية أو التحديدية و التوزيعية.

#### 1. الضريبة النسبية:

يقصد بها تلك النسبة المئوية الثابتة للاقتطاع الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة و لا تتغير بتغير قيمتها و خير مثال على ذلك الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر، أين تفرض كل منها بمعدل ثابت و لا يتغير المعدل بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة. و تزداد الحصيلة الضريبية في، يقدر بـ 30 الضريبة النسبية بنفس نسبة الزيادة في قيمة المادة الخاضعة لها.<sup>2</sup>

#### 2. الضريبة التصاعدية:

تفرض بمعدلات مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة لها و العكس صحيح، أي تزداد الحصيلة الضريبية التصاعدية بنسبة أكبر من زيادة قيمة المادة الخاضعة لها و تأخذ الشكلين التاليين:

#### 1.2 التصاعد بالطبقات :

يقصد بالتصاعد الإجمالي أن يقسم المكلفون إلى عدد معين من الطبقات، بحيث تدفع كل طبقة سعراً معيناً على كل القيمة الخاضعة للضريبة دون تجزئة للقيمة المذكورة.

هذه الطريقة تتميز ببساطتها لكنها تتضمن عيباً جوهرياً، إذ هي تخضع الأقسام الأولى من الدخل للسعر الذي يفرض على الأقسام الأخيرة، فقد يحدث أحياناً أن يضار صاحب الدخل نتيجة لزيادة طفيفة في دخله، غير أن المشرع في هذه الحالة عادة ما يقرر في قانون الضريبة ألا يقل صافي دخل أعلى من صافي دخل أدنى نتيجة لانتقال صاحبه من طبقة إلى التي تعلوه.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> رفعت المحجوب، المالية العامة، مطبعة جامعة القاهرة و الكتاب الجامعي، مصر، بدون طبعة، 1979، ص 243 – 244.

<sup>2</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، الطبعة الثانية، 2003، ص 25 – 28.

<sup>3</sup> عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسات المالية، دار النهضة العربية، لبنان، 1972، ص 151.

### 2.2 التصاعد بالشرائح:

وهنا تقسم المادة الخاضعة للضريبة إلى عدة شرائح أو أجزاء. و يطبق علة كل شريحة منها سعر خاص، و يزداد هذا السعر بازدياد القيمة الخاضعة له، أي يرتفع هذا السعر بالنسبة للشرائح العليا عنه بالنسبة للشرائح الدنيا، في هذا الأسلوب لا تفرض الضريبة على الدخل في مجموعة أي لا يتعامل كله معاملة واحدة بل يقسم إلى شرائح، تعامل كل شريحة منها معاملة خاصة.

### 3. الضريبة التوزيعية:

يقصد بها تلك التي لا يحدد المشرع معدلها مقدما، ولكنه يقوم بتحديد حصيلتها الإجمالية، و في مرحلة تالية يقوم بتوزيع هذه الحصيلة على الأفراد، بمساعدة الأجهزة الإدارية في المناطق المختلفة، بحسب ما يمتلكه كل فرد من المادة الخاضعة، و حينئذ يمكن معرفة سعر الضريبة. و لتوضيح ذلك نفترض أن الدولة تحتاج إلى مبلغ عشرة ملايين دينار جزائري كضريبة على دخل العقارات المبنية في الدولة، فيقوم المشرع مستعينا بالأجهزة الإدارية المختصة في أنحاء الجمهورية، بتوزيع هذا المبلغ على الجماعات المحلية بنسب معينة، ثم يتم توزيع المبلغ الخاص بكل جماعة محلية مثلا على الأفراد المقيمين فيها و الخاضعين لهذه الضريبة، و هنا فقط في هذه المرحلة تم معرفة سعر الضريبة، الذي يعد النسبة بين مقدار الضريبة الذي يدفعه الفرد و بين مقدار المادة الخاضعة للضريبة التي يملكها الفرد.

وبالرغم من انحسار دور الضرائب التوزيعية في الوقت الحالي، لدرجة اختفائها تماما، إلا أنه يمكن تحديد مزايا هذه الضرائب و عيوبها كما يلي:

#### المزايا:

- قدرة الدولة على تقدير حصيلتها منها مقدما، كما أنها تتضمن تحقيق هذه الحصيلة، و تفسير ذلك وأن المكلفين بالضريبة التوزيعية يلتزمون بدفعها بالتضامن، فإذا لم يقوم بعضهم بسداد حصته منها التزم الباقون بهذا السداد، مما يترتب مصلحة شخصية و مباشرة لكل مكلف بها في عدم تهرب أحد من المكلفين الآخرين من دفع الضريبة. إذ أن ذلك يعني زيادة العبء على الباقين، و من ثم فإن كل مكلف يمارس نوعا من الرقابة على غيره، مما يقلل من حالات التهرب الضريبي إلى حد كبير. كما تشرك مجالس الجماعات المحلية في توزيع مبلغ الضريبة الواجب تحصيله، مما يؤدي إلى نشر نوع من اللامركزية المالية.

#### العيوب:

- إلا أنه يعاب عليها أنها غير عادلة، لأنها توزع على المكلفين على أساس نسبة معينة أو ثابتة من المادة الخاضعة للضريبة و ليس على أساس المقدرة التكلفة لكل منهم، و قد يترتب على ذلك أن يدفع أحد المكلفين

## الفصل الأول: الضريبة والهرب الضريبي

ضريبة أكثر من الآخر لمجرد اختلاف محل إقامة كل منهما. بالرغم من تساوي المقدرة التكليفية لكلاهما أو تساوي دخلهما؛

- أيضا تتصف بعدم المرونة، بحيث تحدد الدولة ابتداء الحصيلة المطلوبة، فيكون من غير المتصور إمكان إدخال تعديلات عليها بالزيادة أو النقصان لمسايرة أي تغييرات اقتصادية؛

- بالإضافة إلى أنها غير شاملة، فلا يتصور تطبيقها إلا بالنسبة للضرائب المباشرة. إذ يكون شخص المكلف معروفا مقدما، و بالتالي يمكن حصر المكلفين على نحو ثابت، و عليه فلا يتصور تطبيقه على الضرائب غير المباشرة؛

- وأخيرا فان الضرائب التوزيعية تعبر بصورة محددة عن عجز الأجهزة الضريبية في الدولة من حيث معرفة الأشخاص الخاضعين لها، و تحديد قيمة المادة الخاضعة للضريبة و تطبيق الأسعار الضريبية المختلفة، و اتخاذ إجراءات الربط و التحصيل.

و إزاء تلك العيوب، فقد عدلت الدولة في العصر الحديث عن الأخذ بالضرائب التوزيعية و اتجهت إلى نظام القياسية.<sup>1</sup>

### 4. الضرائب التحديدية أو القياسية:

هي التي يحدد المشرع معدلها مقدما دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية بصورة قاطعة تاركا أمر تحديدها للظروف الاقتصادية، و يتم تحديد الضريبة القياسية لفرض معدل معين يتناسب مع القيمة الخاضعة للضريبة، إما في صورة نسبة مئوية على إجمالي وعاء الضريبة و إما في صورة مبلغ معين تحصيله من كل عنصر من عناصر المادة الخاضعة للضريبة، و بذلك فان المكلف بها يعلم مقدما مقدار الضريبة الواجب دفعها وللضريبة القياسية مزايا و عيوب نذكر منها:

### المزايا:

- ضريبة عادلة بحيث يكون العبء الضريبي على أساس المقدرة التكليفية لكل مكلف بالضريبة بغض النظر على محل إقامته.
- تراعي الظروف الشخصية لكل مكلف، من ثمة يمكن مراعاة ظروفه العائلية بمنحه إعفاء للأعباء العائلية أو لقاء دخله و بذلك يختلف معدلها من مكلف لآخر حسب ظروفه ، و ينتج عن ذلك اختلاف المعدل الإسمي للضريبة عن معدلها الحقيقي وفقا لظروف كل مكلف بالضريبة على حدى.
- المرونة: يمكن رفع معدل الضريبة أو تخفيضه بحسب التغيرات و التطورات الاقتصادية التي تطرأ على دخول المكلفين بالضريبة أو ثرواتهم أو سلوكياتهم الاستهلاكية الإنفاقية.

<sup>1</sup> رفعت المحجوب، مرجع سبق ذكره، ص 198 – 200.

## الفصل الأول: الضريبة والتهرب الضريبي

ضريبة شاملة، فهي تناسب الضرائب المباشرة وغير المباشرة على سواء، وأخيرا فإنها تعبر عن مدى كفاءة الأجهزة الضريبية والمالية و العاملين فيها.

### العيوب:

- عدم وجود مصلحة شخصية مباشرة لكل مكلف بالضريبة في عدم تهرب الآخرين من دفعها، حيث لا يمارس المكلفين بالضريبة القياسية رقابة على الغير.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: مفاهيم حول الغش و التهرب الضريبي

يشكل الغش و التهرب الضريبي وسيلتين يلجا إليهما المكلف من اجل عدم دفع الحقوق المقاة على عاتقه، ونظرا للتداخل الكبير بينهما سيتم في هذا المبحث توضيح كل من مفهومي الغش والتهرب الضريبي.

### المطلب الأول: مفهوم الغش و التهرب الضريبي

#### الفرع الاول: مفهوم الغش الضريبي

الغش الضريبي ظاهرة عالمية وقديمة لا تعترف بالحدود، تعرفه البلدان الغنية مثلها مثل البلدان الفقيرة، له تأثيرات بالغة الأهمية على الاقتصاد الوطني ومن ثم على التوازن في النظام الضريبي، ولفهم هذه الظاهرة أكثر، سوف نعرض التعاريف التالية:

1. الغش الضريبي هو المخالفة المتعمدة من قبل المكلفين بالضريبة قصد التخلص منها أو التقليل من وعائها؛<sup>2</sup>
2. الغش الضريبي هو تعد مباشر و صريح سواء أكان على وعي أم لا على القانون الضريبي وهو يتمثل في مجموعة من التوليفات القانونية و المحاسبية أو أساليب و طرق مادية لتجنب الضريبة؛<sup>3</sup>
3. الغش الضريبي هو المخالفة الصريحة لأسس القانون الضريبي، وذلك باستعمال الوسائل المالية والعمليات المحاسبية والتصرفات القانونية التي يستغلها المكلفون من اجل عدم دفع الضريبة جزئيا أو كليا سواء كانت ضرائب مباشرة أو غير مباشرة.<sup>4</sup>

وبصفة عامة فان الغش الضريبي هو كل التصرفات التي تقع عن قصد وعمد لتحقيق منفعة غير مشروعة على حساب الغير، فمن المنظور المحاسبي يعني التلاعب في البيانات المحاسبية التي تتضمنها المستندات والسجلات او المعلومات التي تحتوي القوائم المالية بهدف تحقيق غرض معين غير مشروع.

<sup>2</sup> نادي سليم، المراجعة الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004، ص 59.

<sup>3</sup> سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، ط01، 2008، ص 13.

<sup>4</sup> عيسى براق، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي، مذكرة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2001، ص 21.

## الفصل الأول: الضريبة والتهرب الضريبي

وتتمثل أسباب الغش الضريبي في ما يلي: <sup>1</sup>

- الرغبة في اختلاس بعض موجودات المؤسسة؛

- محاولة تغطية عجز معين في الصندوق؛

- محاولة التأثير على القوائم المالية الختامية لأغراض معينة.

والغش الضريبي له ركنان: <sup>2</sup>

أ- الركن المادي:

هو استخدام طرق تدليسية ووسائل مختلفة قصد التقليل من الأساس الخاضع للضريبة و من بين الوسائل مايلي:

-مسك محاسبة مزيفة و بأخطاء متعمدة و متكررة.

-استخدام فواتير مزورة و غير صحيحة.

ب- الركن المعنوي:

يتمثل هذا الركن في عنصر القصد للغش الضريبي وذلك بمخالفة قوانين واشحة و صريحة، غير إن إثبات هذه النية تبقى صعبة بالنسبة للإدارة الجبائية لأنها تفترض توفر النية الحسنة لدى اغلب المكلفين بالضريبة. و قد اوجب المشرع في هذا الركن توفر نوعين من هذا القصد قصد عام و قصد خاص.

-القصد العام و يفترض علم المكلف فعلا بارتكابه الاحتيال قصد التخلص من الضريبة.

-القصد الخاص يفترض فيه إن يتجه المكلف إلى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها ، أي حرمان الإدارة من الحصول على حقها.

الفرع الثاني: مفهوم التهرب الضريبي

هناك مجموعة من التعارف للتهرب الضريبي منها:

1. التهرب الضريبي هو الفعل الشخصي الذي يقوم بيه المكلف و ذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية التسيير، تسمح له باختيار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة. <sup>3</sup>

2. التهرب الضريبي هو تجنب الوقوع في جاذبية القانون. <sup>4</sup>

ومن خلال هذين التعريفين يمكن صياغة التعريف التالي:

<sup>1</sup> محمد التهامي و مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص 145.

<sup>2</sup> حسين بوسقيعة، جريمة الغش الضريبي، المجلة القضائية، العدد 01 ، الديوان الوطني للاشغال التربوية، 1998، ص 19-20.

<sup>3</sup> C.r masson, la notion d'évation fiscale en droit interne français, paris, 1990, p 181.

<sup>4</sup> Martinez, la fraude fiscale, édition p.u.f, paris, p 17.

## الفصل الأول: الضريبة والتهرب الضريبي

"التهرب الضريبي هو الفعل الشخصي المتعمد الذي يقوم به المكلف و ذلك باستعمال تقنيات قانونية تسمح له بتجنب الحدث المنثني للضريبة القانونية".

وفي الواقع يمكن التمييز بين ثلاث حالات للتهرب هي:

-تهرب ضريبي ناتج عن سلوك المكلف.

-تهرب ضريبي نتيجة وجود ثغرات في القانون الجبائي ، و قد يستعين المكلف بذوي الاختصاص و الخبرة لاكتشاف تلك الثغرات.

المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي وتصنيفات الغش

الفرع الأول: أشكال التهرب الضريبي

هناك شكلان للتهرب الضريبي و هما:

-التهرب الوطني.

-التهرب العالمي.

أولاً: التهرب الوطني

يتمثل التهرب الضريبي المحلي في قيام المكلف باختيار النظام الجبائي الأكثر سهولة و الأكثر بساطة و من أهم طرقه:

1. الامتناع:

وذلك بان يمتنع المكلف عن امتلاك أي شيء أو القيام بأي عمل يؤدي إلى خضوعه للضريبة، كان يقوم مثلا بعدم تسجيل العقارات المسماة باسمه الشخصي و تحويلها إلى أشخاص آخرين.

2. الإحلال:

يتم التهرب عن طريق الإحلال بان يقوم المكلف بتعويض وعائه الخاضع بوعاء آخر اقل خضوعا للضريبة، أو معفى تماما كان يقوم المكلف مثلا بالرفع من أرقام الأعمال المعفاة مقارنة من أرقام الأعمال غير المعفاة.

ثانياً: التهرب العالمي

يقصد بيه إفلات المادة الخاضعة للضريبة في النطاق المحلي لبلد معين من الأحكام الجبائية ووضعتها 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.<sup>1</sup>

الفرع الثاني: تصنيفات الغش الضريبي

يعبر عن الغش الضريبي أحيانا بالتهرب الضريبي غير المشروع ، و تتمثل أنواع الغش الضريبي فيما يلي:

<sup>1</sup> Ibid, p18.

أولاً: الغش البسيط و الغش المعقد

### 1. الغش الضريبي البسيط:

يتمثل هذا النوع من الغش في كل محاولة متعمدة من اجل دفع ضريبة اقل هذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة، تتضمن بيانات ناقصا أو خاطئة بسوء نية أو التأخر في تقديمها نهائيا.<sup>1</sup> وتكون محاولة التضليل هذه من دون اللجوء إلى أسلوب الاحتيال والتدليس

### 2. الغش الضريبي المعقد:

هو غش بسيط، أي أن المكلف يستعمل أساليب و مهارات يمكنه من التخلص من الضريبة ، وكذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشف مغالطاته ، ويميز هذا النوع من الغش بأنه يجمع عناصر الجريمة، إي أن يتوفر على العناصر التالية<sup>2</sup> :  
- عنصر النية: أي أن المكلف على دراية بان الفعل غير مشروع.  
- عنصر مادي: يتمثل في تخفيض أساس الضريبة.  
- عنصر التدليس: يعني لجوء المكلف إلى مسح الأدلة ترقبا لأي مراقبة محتملة.

### ثانياً: الغش الضريبي الدولي و المحلي

#### 1. الغش الضريبي المحلي:

هو استعمال طرق و ممارسات غش من قبل المكلف و محاولة منه التخلص بصفة غير شرعية من التزامات جبائية الناجمة عن التشريعات الجبائية الوطنية، هو كل غش يتم داخل الدولة أي يكون المكلف في مواجهة لسلطات بلده.<sup>3</sup>

#### 2. الغش الضريبي الدولي:

يتمثل هذا النوع من التهرب في عدم دفع الضريبة داخل البلد و تحويل المداخيل إلى بلد يتميز بجاذبية إن صح التعبير و هذا بغية التقليل من المبالغ المقتطعة ، ويرجع هذا النوع من الغش إلى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية و النشاط الكبير الذي غير حركة رؤوس الأموال.

### المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي

#### الفرع الأول: عن طريق العمليات المحاسبية

يقوم عمل مصلحة الضرائب على إقرارات الربح الذي يحققه المشروع فمن البديهي إن النظام المحاسبي هو الذي يوفر هذه البيانات نظرا لكونه نظام قياس و اتصال يقوم على تسجيل و مسك و تقييد حركة الأموال في المؤسسة ، فالمحاسبة تعتبر قاعدة رقابية تستخدم من الإدارة الجبائية التي تقوم بمقارنة التصاريح و الوثائق

<sup>1</sup> عوادي مصطفى، الغش و التهرب الضريبي الجزائري، مطبعة صخري، الجزائر، 2001، ص 43.

<sup>2</sup> ناصر مراد، التهرب الضريبي في الجزائر، دار قرطبة المحمدية، الجزائر، 2004، ص 7.

<sup>3</sup> سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها، مرجع سبق ذكره، 19.

## الفصل الأول: الضريبة والتهرب الضريبي

المحاسبية المقدمة قصد التأكد من صحتها ، فالمكلف البارح يبحث دوما عن وضع يتم فيه مطابقة القيود المحاسبية فيما بينها من الناحية المحاسبية ، وكذا بينها وبين المستندات الثبوتية المظلة، أي أن الوثائق المحاسبية سلاح ذو حدين يمكن استعمالها كدليل لمختلف التصريحات التي يقوم بها الممول.<sup>1</sup>

### أولاً: تضخيم التكاليف

إن ابرز مظاهر الغش تلك التي تتمثل في التقليل من قاعدة الاقتطاع الضريبي من الأرباح و من رقم الأعمال أو في رفع النفقات و التكاليف وكون إن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي ، فقد رخص المشرع الجبائي للمكلفين حق خصم بعض الأعباء من الربح الخاضع للضريبة وفقا للشروط المحددة:

- أن يكون توظيف هذه الأعباء في صالح نشاط المؤسسة.

- أن تكون هذه الأعباء ذات علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.

- أن تكون مبررة بوثائق رسمية.

- أن تكون في حدود السقف المحدد قانونا.

### ثانياً: تخفيض الإيرادات

من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كلي، يتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقدا ولا يترك أي اثر للعملية ، هذا السلوك يمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم أعماله كان يسجل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية و هذا بعد الاتفاق المبرم مع الزبون ويتبع المكلفون بالضريبة الطرق التالية لتخفيض الإيرادات:<sup>2</sup>

-التخفيض من مبلغ المبيعات محاسبيا ، حيث يقوم المكلف باسترجاع بضائع وهمية مسترجعة او خصومات تجارية ممنوحة بشكل مبالغ.

-عدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة.

-يلجا بعض المكلفين بالضريبة إلى تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها وذلك بالتواطؤ مع الزبون.

-يقوم المكلف بتخفيض الواردات مما يجنبه أداء الرسم على رقم الأعمال وكذا ضريبة الربح المحقق من المبيعات من جهة أخرى.

وهناك طريقة أخرى يقوم بها المكلف و التي تبرز الغش جليا ، عندما تخفض قيمة المبيعات دون إن يقابلها تخفيض في قيمة المشتريات بشكل كبير يؤدي الى التباين في الربح الإجمالي ، الشيء الذي يلفت انتباه المحقق الجبائي.

<sup>1</sup> سهام كردودي، المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2008 ، ص 81.

<sup>2</sup> حميدة بوزيدة، حياة المؤسسات، الساحة المركزية، الجزائر، ط 02، 2007، ص 55.

### الفرع الثاني: التهرب عن طريق عمليات مادية قانونية

يعتمد على ممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة لمشتريات دون فواتير أو لفواتير دون شراء أو بيع، وذلك باستعمال قيود محاسبية جد متكاملة لا تترك مجالاً للشك أو الريبة من طرف الإدارة الجبائية، كما يمارس المكلف عدة نشاطات دون إعلام الإدارة الجبائية وهذا بإخفاء جزء من البضاعة.

#### أولاً: التهرب عن طريق عمليات مادية

يتمثل في إخفاء السلع أو مواد أولية التي خاضعة للضريبة سواء كان هنا الإخفاء جزئي أو كلي. وبصفة عامة فإن الإخفاء المادي أو التهرب عن طريق العمليات المادية يمكن إن يأخذ شكلين هما:

##### 1. الإخفاء الجزئي:

يتمثل في إخفاء جزء من أملاكه أو جزء من المخزونان التي هي في الواقع تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك في السوق السوداء، مثل إخفاء جزء من التركة. إما بالنسبة للواردات من الخارج استخدام فواتير غير حقيقية بالاتفاق مع المصدر الأجنبي.

##### 2. الإخفاء الكلي:

يقوم أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية ليصعب الوصول إليها و بالتالي الإنتاج المحصل عليه منها يباع دون فواتير ويسمى الاقتصاد السري بعيد عن كل مراقبة.

#### ثانياً: التهرب عن طريق العمليات القانونية

هي عملية يتم من خلالها خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، أو هي إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلفين بالاستفادة من مزايا وهم أساساً لهم الحق في الاستفادة منها و يأخذ هذا النوع من التهرب شكلين هما:

1. التهرب عن طريق عمليات وهمية: قد يكون بمبادرة و جهود فردية يخفي صاحبها جزءاً من أملاكه من مخزون البضاعة أو أرباحه الخاضعة عادة للضريبة. حيث يكون هذا التهرب مرتبطاً غالباً بحقوق الملكية أين يلجأ الورثة إلى عدم الإعلان عن جزء من ممتلكاتهم الخاضعة للضريبة.<sup>1</sup>

#### المبحث الثالث: تحليل ظاهرة التهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة موجودة في كل دولة وتنتشر في كل القطاعات ولكن بدرجة اقل مستعملة بذلك طرق مختلفة. و من اجل ذلك يتم مناقشة هذا في معرفة مجالات التهرب الضريبي و أسبابه.

<sup>1</sup> سهام كردودي، مرجع سبق ذكره، ص 86.

## الفصل الأول: الضريبة والتهرب الضريبي

### المطلب الأول: مجالات التهرب الضريبي

#### الفرع الأول: قطاع النشاط التجاري

يشمل هذا القطاع بالخصوص كل تجار الجملة و التجزئة و المستوردين و كما هو معلوم بان هذا القطاع يمثل نسبة كبيرة في الجزائر وصلت إلى 26 بالمائة بالنسبة للأشخاص المعنويين و إلى نسبة 64 بالمائة من الأشخاص الطبيعيين في 31 ديسمبر 2000 .

كما هو موضح في الجدول التالي:<sup>1</sup>

الجدول رقم (1-1) توزيع التجار حسب قطاع النشاط التجاري

النسبة	الأشخاص الطبيعيون	النسبة	الأشخاص المعنويون
40	قطاع الإنتاج	40	قطاع الإنتاج
24	قطاع الخدمات	34	قطاع الخدمات
2	قطاع الاستيراد والتصدير	11	قطاع الاستيراد والتصدير
4	قطاع التجارة بالجملة	8	قطاع التجارة بالجملة
56	قطاع التجارة بالتجزئة	7	قطاع التجارة بالتجزئة
100	النسبة المؤوية	100	النسبة المؤوية

المصدر: نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، الجزائر، 2003-2004، ص 39-40.

#### الفرع الثاني: قطاع المهن الحرة

إن قطاع المهن الحرة يشمل بصفة خاصة الأطباء والمحامين والموثقين والمحضرين 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 للمراقبة إلا في حالات نادرة.

<sup>1</sup> عيسى براق، مرجع سبق ذكره، ص 91.

### الفرع الثالث: قطاع الأشغال العمومية

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

- البيع غير الشرعي لمواد البناء.
- استخدام فواتير شراء وهمي و مزورة قصد الاستفادة من الرسوم المحملة على المشتريات.

### الفرع الرابع: قطاع المعاملات العقارية

يعرف هذا القطاع ارتفاعا ملحوظا 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 و المراقبة من جهة أخرى.

### المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي

يعتبر النظام الجبائي الجانب الهام للدولة باعتباره القاعدة العامة لفرض التشريعات من أجل تنظيم أحسن ، ولكن يترتب عنه سلبيات تمثل في التعقيد وعدم استقرار نصوصه التشريعية، بالإضافة إلى نقص في الإمكانيات المادية و البشرية والتي تعتمد عليها الإدارة في تأدية المهام المنوطة بها كل تلك السلبيات و النقائص التي تعرقل الضريبة بالإضافة إلى العوامل النفسية وكل العوامل المحيطة بالفرد من عوامل اقتصادية، اجتماعية و سياسية التي تعمل على انتشار الظاهرة بصفة غير مباشرة.

### الفرع الأول: الأسباب المباشرة

لعل من أهم الأسباب التهرب مدى ما تنطوي عليه الضرائب من عبء يزيد عن توقعات المكلفين و استعدادهم النفسي لتحمله، بالإضافة لذلك سببان رئيسيان للتهرب و الغش الضريبي يتعلق الأول بالتشريع و الثاني بالإدارة الضريبية ، ومن ثمة يعتبر التشريع الضريبي و الإدارة الجبائية من أهم الأسباب المباشرة التي تجعل التهرب و الغش الضريبي يتفشى بصورة كبيرة.

### أولا: الأسباب التشريعية

نظرا للأوضاع التي عاشتها مختلف بلدان العالم الثالث بعد الاستقلال خاصة الفراغ القانوني الذي شمل العديد من المجالات، و أمام اضطراب هذه الدول لاعتماد السياسة الضريبية، كأداة لتمويل سياستها التنموية ارتكزت تلك النظم و القوانين الضريبية التي خلفها الاستعمار غير أنها لم تصل إلى تحقيق تنمية اقتصادية و الأهداف المتوخاة، لتعقدها و عدم استقرارها إضافة إلى تميزها بثقل الاقتطاع، زد على ذلك أن هذه الدول

## الفصل الأول: الضريبة والهرب الضريبي

اعتمدت في ترقية نظمها الضريبية على اقتباس ما في نظم الدول المتقدمة دون مراعاة الاختلاف البيئي و إمكانية تطبيق الميداني.

### 1. تعقد التشريعات الضريبية:

ومن أمثلة هذا التعقيد ما تحويه قوانين الضرائب من إعفاءات و تخفيضات و إضافة في سعر الضريبة كل هذه التعقيدات تخلق مشاكل للإدارة المالية و تزيد من احتمال الهرب، ولو أن الباعث على هذا التعقيد قد يكون في كثير من الأحيان تحقيق العدالة و إرضاء الممولين.<sup>1</sup>

### 2. عدم استقرار التشريعات:

إن التغيرات الاقتصادية ، السياسية و المالية للبلاد تستدعي تغيير في التشريعات الضريبية و التي تساعد المكلف على الهرب ، فكذاك تعتبر هذه التغيرات ثغرة للمكلف لكي يتخلص من الضريبة مستندا إلى غموضها حيث إن تلك التغيرات الدائمة و المستمرة التي تحدث في مجال التشريع الجبائي تجعل من النظام الجبائي دوما غامضا بسبب الإفراط في تعدد القوانين ، وهذا الشيء يخلق بمرور الزمن مشاكل في تأويل نصوص التشريعات الجبائية. وكذلك في تطبيقها حيث تكون المادة أو القاعدة القانونية أقل وضوحا تترك مجال أكبر لتدخل الإدارة لسد النقص و الثغرات الموجودة في النصوص. كما تنعكس هذه الصورة على المكلف و يصعب مسaire هذه التغيرات، نتيجة نقص الإعلام من هنا يستغل هذه الوضعية ، وعن سوء النية يحاول تفادي الضريبة. والملاحظ أن تلك التعديلات أو التغيرات جاءت لتخدم غاية واحدة، والتي تبقى فعاليتها وعدالتها مرتبطين بمدى الجدوية في العمل و تطبيقها.

### 3. ثقل الاقتطاع:

إن كثرة و تعدد الضرائب و ارتفاع سعرها، يجعل وطأتها تشدد على المكلف فيكون ذلك حافزا للهرب منها، و الثابت أنه كلما ارتفع سعر الضريبة وازداد عبثها، كل ما كان ذلك حافزا للهرب منها وهنا لابد من الإشارة إلى مفهوم ثقل الاقتطاع أو الضغط الضريبي، بأن تعدد الضرائب و زيادة أسعارها هو وجه من أوجه الضغط على القدرة المالية للمكلف فيمكن تعريف الضغط الضريبي بالعلاقة الموجودة بين الاقتطاع الجبائي الذي يخضع له المكلف باعتباره شخص طبيعي أو فئة اجتماعية أو جماعة إقليمية، وذلك الدخل الذي يجوز لكل واحد منها، وعليه فإن الضغط الضريبي يتحدد إما على أساس نسبة الاقتطاع الضريبي إلى الدخل الوطني، أو على أساس نسبه إلى مجموع استقطاعات العامة التي تمثل موارد الدولة المختلفة. إن الاقتطاع الذي تفرضه الإدارة الجبائية على المكلف له آثار كبيرة على أداء واجباته الجبائية ، وكذلك آثار وخيمة على لاقتصاد الوطني ككل،

<sup>1</sup> عبد المنعم فوزي، مرجع سبق ذكره، ص 224.

## الفصل الأول: الضريبة والتهرب الضريبي

فارتفاعه يدفع أكثر للتهرب، خاصة مع تدني الدخل الوطني و عدم تناسب الأسعار مع القدرات التكلفية للأفراد و منه فإن تحديد الحد الأمثل للضغط الضريبي الذي لا بد أن يختلف من دولة إلى أخرى و يعتمد على عاملين:<sup>1</sup>

✓ المقدرة التكلفية التي يقصد بها مدى استطاعة الأفراد على تحمل العبء الضريبي إذا نقص دخلها، فإن زيادة الضغط الضريبي سيؤثر على إنفاقهم ويحد من استهلاكهم أما إذا زاد دخلهم إلى حد يفوق بكثير إنفاقهم فإن زيادة الضغط لا يحقق ضررا.

✓ الضغط الضريبي النفسي: ويقصد بيه ذلك الشعور أو الإحساس لدى الممولين لحرمانهم من الاستفادة من استهلاك معين، مما يؤدي بذلك إلى التخفيض من استهلاك بعض المواد أي التخفيض من إنفاق دخلهم.

### ثانيا: الأسباب الإدارية

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ للنظام الضريبي لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة و النزاهة كلما سهل التهرب الضريبي، كما أنها تعتبر وسيط بين السلطة التشريعية الجبائية و المكلف بالضريبة وذلك بالسهر على التنفيذ الأمثل و الصارم للنصوص التشريعية و الجبائية على المكلف، و لكن لا بد من النظر إلى إمكانيات التطبيق . فليس من المجدي الزيادة في الحصيلة الضريبية لفرض ضرائب جديدة أو رفع أسعار الضرائب إذا كانت تفتقر على وسائل تنفيذها فإن ذلك يزيد من الأمر تعقيدا لتعدد الضرائب التي تقلل من الحوافز و تدفع إلى التهرب و يظهر ذلك جليا في:<sup>2</sup>

#### 1. نقص أو محدودية الوسائل المادية و البشرية:

إن ضعف الإمكانيات المادية و البشرية ساهمت بالقسط الوافر في تفشي الظاهرة و استفحالها، و هذا ما تعاني منه الكثير من الدول في العالم الثالث سواء من الجانب المادي التي تفتقر إلى أبسطها أو الجانب البشري المتمثل في النقص الفادح في عدد الموظفين و كفاءتهم.

1.1 محدودية الوسائل المادية : تعد محدودية الوسائل المادية حاجزا في طريق نجاح الإصلاحات الجبائية فهي لها تأثير كبير عليها ، وذلك دون الوصول إلى كل الأوعية الضريبية، و كيفية ربط تحصيلها لا سيما في ذلك جبايتها على أتم وجه، من بين العناصر التي تبين محدودية الوسائل المادية يمكن ذكر:

- نقص في وسائل النقل الذي يعتبر عامل سلبى، يضطر الأعوان المحققون إلى استعمال وسائلهم الخاصة لأداء مهامهم المتميزة بالتنقل المستمر و الدائم من أجل التحقيق و البحث عن المادة الخاضعة.

- انعدام الأجهزة الحديثة للتسيير، و أدنى التقنيات لمعالجة المعطيات و الإحصائيات التي وصل إليها العالم المتقدم.

#### 2.1 محدودية الوسائل البشرية : يتجسد ضعف الإمكانيات البشرية في إدارات البلدان النامية في مظهرين:

<sup>1</sup> عبد المنعم فوزي، مرجع سبق ذكره، ص 183.

<sup>2</sup> ناصر مراد ، التهرب والغش الضريبي في الجزائر ، الطبعة الأولى ، دار قرطبة للنشر والتوزيع ، الجزائر، 2009 ، ص 159.

## الفصل الأول: الضريبة والتهرب الضريبي

1.2.1 الجانب الكمي: من الضروري أن تكون عدد موظفي الإدارة الضريبية مناسبة و ملائمة لعدد المكلفين بالضريبة مناسبة و ملائمة لعدد الملفات المطروحة للمعالجة فإن اختلال التوازن بين هذين العاملين(عدد الموظفين و الملفات المطروحة) يؤدي بالضرورة إلى نتائج سلبية و أهم أشكال النقص الكمي ما يلي:

- نقص المراقبين المتخصصين الذين تتوفر عليهم الإدارة الجبائية.
- نقص حملات المتابعة و الرقابة، الشيء الذي يشجع المتهربين و يجعلهم في مأمن من حملاتهم لفترات طويلة، و ذلك نتيجة نقص المراقبين الجبائيين .

2. 2.1 الجانب النوعي: و من أهم الأسباب المؤدية إلى نقص النوعي و التكويني ما يلي :

- غياب سياسات تكوينية منظمة و منهجية، و كذا ضعف المدارس المكونة للإطارات الكفؤة ، بالإضافة إلى انعدام التبرعات و الدورات التدريبية المسطرة من قبل الإدارة لتمكين الأعوان من الإلمام بمختلف أنواع الضرائب و الرسوم و كذا عمليات التحقيق و التحصيل التابعة لها.
- نقص محفزات الترقية و كذا نظام الأجور، إذا تعد أجور الموظفي الإدارة العمومية من بين الأجور أكثر تدنيا مقارنة للقطاعات الأخرى، الشيء الذي يدفع بعض الموظفين إلى سلوكات سلبية كالرشوة مما يطعن في شرف الوظيفة و قدسيتها و يعيب أهم عامل و هو الإخلاص و التفاني في العمل.

2. تعقد الإجراءات الإدارية و التنظيمية:

غالبا ما تغرس إجراءات المعقدة روح الكراهية اتجاه الضريبة، مما يدفع المكلفين إلى اللجوء الغش و التهرب، وهو ما يجب على الإدارة المالية تفاعله بالعمل على تبسيط و التسهيل لتلك الإجراءات و المعاملات.<sup>1</sup>

1.2 صعوبة تقدير الوعاء الضريبي: لا شك أن الصعوبات التي تلاقها الإدارة المالية في تقدير بعض الأوعية الضريبية هي مما يشجع الممول على التهرب، و قد تعتمد الإدارة إلى ربط الضريبة جغرافيا بأقل من القيمة الحقيقية مما يؤدي إلى إحداث آثار معنوية تشجع على الغش.

2.2 عدم المساواة في تطبيق الإجراءات الإدارية: يجدر بنا أن نفرق بين العدالة القانونية و العدالة الفعلية، فقد تكون الضريبة عادلة من الوجهة القانونية كما أرادها المشرع المالي ثم تأتي صعوبات التطبيق فتقضي على هذه العدالة، و لا شك أن الضريبة لا تعتبر عادلة إلا إذا استوفت ركني العدالة أي عدالة تقدير الضريبة و عدالة تطبيقها، والأخيرة منوطة بكفاية الإدارة المالية و من الثابت أن عدم المساواة في التطبيق يضعف الثقة العامة بعدالة الضريبة و تكون من دواعي التهرب منها.

3.2 عدم التشدد في الجزاءات على المتهربين: إن التهاون في تطبيق الجزاءات المنصوص عليها قانونا بشأن المتهربين يشجعهم على الاستمرار في ارتكاب الأعمال الاحتيالية للتخلص من أداء الضريبة.

<sup>1</sup> عبد المنعم فوزي، مرجع سبق ذكره، ص 255.

4.2 تعقد الإجراءات الخاصة بتحصيل الضريبة: فالإجراءات كما سبق الذكر معقدة فهي كثيرا ما تزرع روح الكراهية للضريبة، وهو ما يجب على الإدارة المالية أن تقوم بيه وذلك بتسيير إجراءات التحصيل.

### الفرع الثاني: الأسباب غير المباشرة

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

### أولا: الأسباب النفسية

تلعب العوامل النفسية دورا هاما في الغش الضريبي فكلما زاد الوعي بدفع الضريبة لدى المكلف بها ضعف الباعث على الغش منها والنقص ، وكلما كان الوعي الضريبي ضعيفا كان الباعث النفساني على التهرب قويا ولملموسا . ونقصد بالوعي الضريبي مدى اقتناع المكلف بدفع ما عليه من التزامات وتحملها باقتناع، ومعرفة القيمة التي يستوجب عليه أن يسدها ، وإذا تحقق ذلك يقل الغش الضريبي ومن بين الاعتقادات النفسية الراسخة في أذهان المكلفين مايلي:<sup>1</sup>

- اعتقاد المكلف بأن الضريبة اقتطاع مالي بدون مقابل، إذ من الصعب لأي فرد منا أن يتخلى عن مبلغ مالي دون أن يحصل على أي مقابل مادي أو معنوي.
- اعتقاد البعض من الأفراد بأن التهرب من الضرائب 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 لنشاط ما.

### ثانيا: الأسباب الاقتصادية

لأسباب 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 مدا خيل الأفراد في فترة الإنعاش الاقتصادي وترتفع بذلك قدرتهم الشرائية فيتحمل بذلك المستهلك النهائي الضرائب التي يجمعها منهم المكلف ويسدها إلى الخزينة مما يؤدي إلى تقليل الغش الضريبي ، أما في فترات الركود الاقتصادي تنتشر السوق الموازي ويؤدي إلى اختلالات في بنية الاقتصاد الوطني.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> ناصر مراد ، مرجع سبق ذكره، ص 145.

<sup>2</sup> ناصر مراد ، مرجع سبق ذكره، ص 146.

### 2. الوضعية الاقتصادية للمكلف :

يظهر سلوك المكلف اتجاه الضريبة بشكل واضح في أوقات الأزمات حيث تنخفض المداخيل وتصبح الضريبة تشكل عبئا ثقيلا 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

ثالثا: الأسباب الاجتماعية و التاريخية

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 لأموال 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 اختلاس الأموال واستغلال النفوذ.... إلخ.

### المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي

يعمل التهرب الضريبي على أحداث آثار جليلة في الاقتصاد الوطني المتجسدة بصفة خاصة في النواحي التالية المالية و الاقتصادية و الاجتماعية.

#### الفرع الأول: الآثار المالية

يؤدي التهرب الضريبي إلى فقدان الخزينة العامة للدولة موارد هامة، مما يحول الدولة عن تحمل أعبائها المختلفة اتجاه الوطن والمواطن بالدرجة الأولى ، ويخلق صعوبات في تسيير سياسة النفاق العام، وقد تضطر الدولة حينها اللجوء إلى مصادر تمويلية أخرى كالاقتراض و الإصدار النقدي مما يؤثر سلبا على الاقتصاد حيث يرتفع معدل التضخم.<sup>1</sup>

#### الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية

تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا هاما، لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني كالتالي:

-الحد من القدرة التنافسية للمؤسسة التي تعمل ضمن ضوابط التسيير المحكم لمواردها ، التي تهدف إلى الزيادة في أرباحها طبقا لقواعد السوق.

<sup>1</sup> ناصر مراد ، مرجع سبق ذكره، ص 165.

-التأثير على الادخار العام ومن ثم إعاقة عمل الدواة في خلق مشاريع استثمارية كبرى تتطلبها عملية التمويل.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية

يعمل التهرب الضريبي على أحداث الآثار الاجتماعية التالية:

-عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبئ الضريبة ومن ثم عدم عدالة توزيع العبء الضريبي.

-ضعف روح التضامن بين أفراد المجتمع.

-تعميق الفوارق الاجتماعية بين مختلف الطبقات الاجتماعية.

-انتشار الفساد الأخلاقي(الرشوة) بين موظفي القطاع.

### المطلب الرابع: العلاقة بين التهرب والغش الضريبيين

يعرف العديد من الاقتصاديين الغش و التهرب الضريبي باعتبار الأول مرادف للتهرب الضريبي غير المشروع، فالغش يفترض مخالفة مباشرة وإرادة المكلف للقواعد الصادرة عن الإدارة الضريبية عن طريق استخدام طرق غير مباشرة فالانتهاك لا بد إن يكون إراديا و عمدا.

وبمقارنة سريعة يتبين كل من التهرب الضريبي على المستوى الدولي ، ويتضح أن التهرب الضريبي الدولي تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي يملك من اجل تحقيق هذا الهدف بسبل مشروعة، فالمكلف هنا يمارس حقا من حقوقه القانونية و الاقتصادية ليحقق هدف مشروعا بالنسبة له و بالتالي فلا يرفع عليه أي عقوبة أو جزاء و بعبارة أخرى ينطوي التهرب الضريبي الدولي على احد عناصر الغش الضريبي و هو العنصر المعنوي دون العنصر المادي.<sup>2</sup>

أما بالنسبة للغش الضريبي فتتجه فيه الإرادة المكلف نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي ولكنه يسلك في تحقيق ذلك طرق غير شرعية تصل به إلى حد التديليس و الاحتيال ، فالمكلف هنا سئ النية ومن ثم يستوجب سلوكه مؤاخذته قانونيا ، وقد اختلف الاقتصاديون في تحديد المعيار الذي يتم على ضوءه تمييز التهرب من الغش الضريبي ويمكن رد هذا الاختلاف إلى ثلاث اتجاهات هم:

أ- التهرب الضريبي فكرة اعم و اشمل من فكرة الغش الضريبي فالتهرب الضريبي هو الجنس أما الغش الضريبي هو النوع، فالغش وفقا لهذه الاتجاهات يعد حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي و هي حالة التهرب من الضريبة عن طريق انتهاك القانون.

<sup>1</sup> عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 30.

<sup>2</sup> سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص 13-14.

## الفصل الأول: الضريبة والتهرب الضريبي

ب- التهرب الضريبي ما هو إلا شكل للغش الضريبي، فالغش وفقا لهذا الاتجاه و على عكس الاتجاه الأول هو الجنس بينما التهرب الضريبي الدولي هو النوع ، فأصحاب هذا الاتجاه يرون إن هناك نوعين من الغش، غش على الصعيد الدولي و هذا الأخير هو الذي يمثل التهرب الضريبي ، وبذلك وفقا لهذا الاتجاه لا يوجد تهرب داخلي ولا يوجد غش ضريبي دولي ، التهرب الضريبي وفقا لهذا الاتجاه دائما ما يحتوي على عنصر دولي أما الغش فلا يتعدى الحدود الوطنية ويخضع للسيادة الضريبية.

ج- يقوم التهرب و الغش الضريبي على أساس فكرة الشرعية، فالتهرب يكون شرعيا أو قانونيا ، أما الغش فغير شرعي أو قانوني، وبصورة أوضح فإن المكلف في التهرب الضريبي يتجنب الخاضع للضريبة دون أن يقوم بأي سلوك أو تصرف يمثل انتهاكا للقانون ، ويأخذ هذا السلوك صورا 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 قد يتخذ صورة حرية الإدارة للفرد كونه حقا مشروعا ، و قد يتخذ صورة التحايل الشرعي حيث يلجأ إلى إتباع إجراءات شرعية لتحقيق عبء الضريبة أو إسقاطه و هذا ما يسمى بالتهرب الضريبي الشرعي.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص15.

### خاتمة الفصل الأول:

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

كما تعتبر ظاهرة الغش و التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تواجهها السياسة الضريبية فحاولنا التقرب من هذه الظاهرة بالغوص في مفهومها، فأتضح لنا أن الفرق بين التهرب و الغش الضريبي يكمن في كون الأول لا يقوم بمخالفة أحكام التشريع الضريبي التي لا يعاقب عليها 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 خاطئ و تفسير مظلل للواقع، أي عبارة عن مخالفات يعاقب عليها القانون.

الفصل الثاني :

الرقابة الجبائية

ودورها

في مكافحة التهرب الضريبي

### مقدمة الفصل الثاني:

يعتبر التحقيق المحاسبي الأداة الأكثر استعمالاً في محاربة التهرب الضريبي ، ومن أجل أن تتم عملية التحقيق المحاسبي على أكمل وجه وتؤدي الأهداف والنتائج المطلوبة منها وضع المشرع مجموعة من الإجراءات والتي يجب إتباعها. ويعتمد التحقيق المحاسبي على الوثائق المحاسبية المسوكة من طرف المكلف، بحيث يأخذ هذا الأخير نوعين من الفحص، الفحص من حيث المضمون، يكون بالتحقيق في كل المعطيات المحاسبية، حسابات النتائج وحسابات الميزانية والتسيير، وفحص المحاسبة من حيث الشكل، ويتم عن طريق التأكد من وجود الدفاتر المحاسبية الإلزامية و مطابقتها للشروط القانونية. وعند الانتهاء من عملية التحقيق يقوم المحقق باتخاذ القرار بشأنها ويكون بالقبول أو بالرفض لتأتي بعدها عملية إعادة التقديمات والتعديلات لأسس الضريبة باستخدام إحدى الطرق المتعارف عليها وذلك حسب نشاط كل المؤسسة.

ولتوضيح عملية التحقيق المحاسبي قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث وهي :

- المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية .
- المبحث الثاني : الإطار القانوني للرقابة الجبائية .
- المبحث الثالث: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية .
- المبحث الرابع: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

### المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات الضرورية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي و تكتمس ي أهمية بالغة نظرا لان النظام الجزائري نظام تصريحي ، أي انه يمنح الحرية النسبية للمكلف بالضريبة في التصريح بمدخله من تلقاء نفسه لذلك يفترض أن يكون المكلف بالضريبة نزيها عند تصريحه بالمعلومات الخاصة بمدخله و نفقاته وأن تكون له القدرة على تبرير تلك المعلومات عند مطالبته بذلك بحيث يبرز هنا دور الإدارة الجبائية التي تعمل على مراجعة تلك التصريحات و التأكد من مدى صحتها و مصداقيتها بالاستناد إلى مصادر خارجية ووفق خطوات منظمة كل هذه الخطوات تعرف بالرقابة الجبائية.

### المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية

هناك عدة تعاريف للرقابة الجبائية، وبالرغم من هذا التعدد إلا أن مغزاها ينحصر في كونها تلك الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية بغرض التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة و قبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية يجب أن نتطرق إلى تعريف الرقابة.

#### الفرع الأول: تعريف الرقابة

1. تعرف على أنها " فحص لتصريحات و كل سجلات ووثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية".<sup>1</sup>

2. كما يمكن تعريفها أيضا على أنها "سلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتجديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة، من أجل اكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة".<sup>2</sup>

3. و كتعريف شامل للرقابة نجد أن الرقابة هي الإشراف و الفحص و المراجعة من جانب سلطة أعلى لها الحق في التعرف على كيفية سير العمل داخل الوحدة و كشف نقاط الضعف و الانحرافات و الاختلافات وتصحيحها.

#### الفرع الثاني: تعريف الرقابة الجبائية

1. عرف الباحث Claude laurent الرقابة الجبائية" : هي الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بان المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية ، وتسمح لها بتصحيح الأخطاء التي تمت ملاحظتها".<sup>3</sup>

2. هي السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية لأجل متابعة ومراقبة مدى التزام المكلف بالضريبة بالنظام الجبائي و الضريبي والمحافظة على موارد الخزينة العمومية و كذلك تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين بالضريبة.

<sup>1</sup> عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسة المالية، دار النهضة العربية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 1994، ص233 .

<sup>2</sup> مصطفى عوادي، يونس زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الجزائر، الطبعة الثانية، 2010- 2011، ص11.

<sup>3</sup> Claude laurent، contrôle fiscal la vérification personnelle ,bayeusaine , France, 1995, p13 .

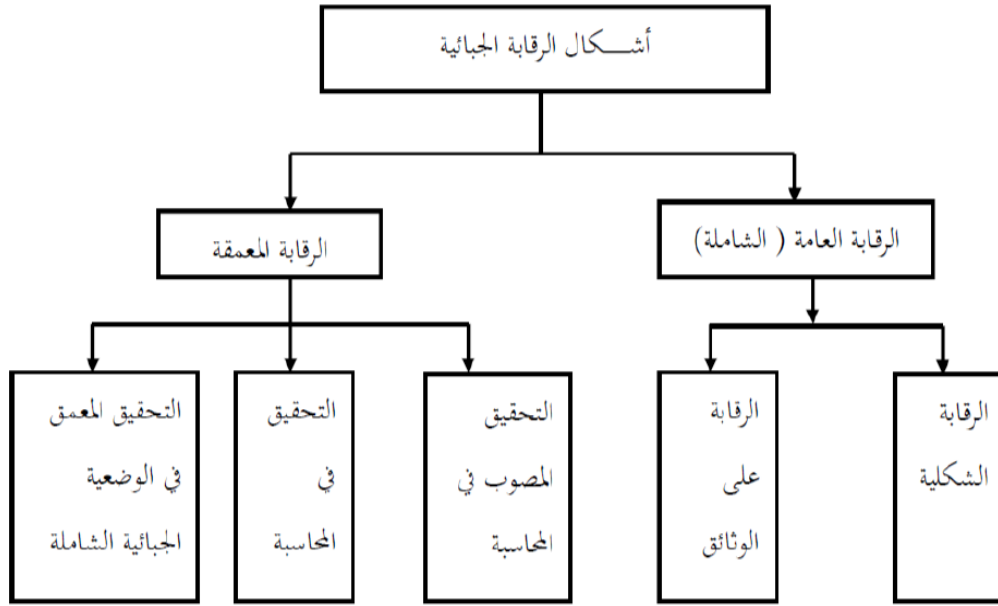
## الفصل الثاني : الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي

مما سبق يمكن إعطاء تعريف شامل للرقابة الجبائية: هي فحص لتصريحات وكل سجلات و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

إن مراقبة ومراجعة التصريحات الجبائية، يمكن أن تباشر بطريقة مجملية، كما يمكن أن تكون معمقة وتأخذ الرقابة أشكالا حسب التدرج، وهي كالاتي:

شكل رقم(1-2) : أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر



المصدر : سليمان عتير، دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012 - 2011 ، ص11

### الفرع الأول: الرقابة العامة ( الشاملة)

يقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية، داخل مكاتب مفتشيات الضرائب بشكل دوري دون التنقل أو إجراء أبحاث خاصة، وتنجز هذه العملية داخل المفتشية التي بحوزتها الملف الجبائي، واستنادا على الوثائق الموجودة فيه، حيث تتخذ شكلين أساسيين وهما: الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> بوعلام ولبي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة. حالة الجزائر، مداخلة منشورة للملتقى العلمي حول الأزمة المالية و الاقتصادية العالمية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، يومي 20-21 أكتوبر، 2009، ص6.

<sup>2</sup> أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية الحقوق، مدرسة الدكتوراه الدولة و المؤسسات العمومية، جامعة الجزائر، 2013 - 2014، ص 10 .

### أولاً: الرقابة الشكلية

يقصد بهذا النوع من الرقابة ذلك المتعلق بالعمليات التي تقوم بتصحيح الأخطاء المادية الموجودة في التصريحات المقدمة ( أخطاء الحساب، المعدلات ) وكذلك التأكيد من عناوين المكلفين وهويتهم، وتقوم كذلك بمقارنة المعطيات المقدمة في التصريحات الشهرية أو الثلاثية، فيما يخص مثلا الرسم على النشاط الصناعي و التجاري، و الرسم على القيمة المضافة، والتصريحات السنوية المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي، مع المعلومات التي بحوزة الإدارة الجبائية وهذه الرقابة لا تتطلب معرفة معمقة بالمحاسبة ولا تلزم بإجراءات ثقيلة أو معقدة فهي تسمح فقط بتصحيح الأخطاء من أجل تسهيل معالجتها آليا.<sup>1</sup>

### ثانياً: الرقابة على الوثائق

تقوم الرقابة على الوثائق بالفحص الشامل و الدقيق للتحقق من جميع تفاصيل المعلومات المصرح بها والتأكد من سلامتها من خلال مقارنتها مع المعلومات و الوثائق الموجودة داخل الإدارة الجبائية، وتعد هذه الرقابة الإجراء الثاني الذي تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية وتشمل جميع الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب حيث يقوم المراقب بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين ومقارنتها بالمعلومات والوثائق الخاصة بالمكلف والموجودة مسبقا لدى الإدارة الجبائية.

إن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى اكتشاف المتهربين من دفع الضريبة والمتبعين وبعد عملية الفحص يمكن للمراقب مطالبتهم بتزويدهم بمعلومات وإن أُلزم الأمر بتبريرات.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: الرقابة المعمق

تتمثل هذه الرقابة في جملة الإجراءات التي يقوم بها المراقبين الجبائيين من خلال التدخلات المباشرة للاماكن التي يزاول فيها المكلفون نشاطهم من اجل التأكد من صحة ومطابقة ما صرح به المكلفون مهم أهو موجود على أرض الواقع، وذلك من خلال الفحص الميداني للدفاتر المحاسبية وجميع الوثائق الملحقة، ومحاولة الكشف عن احتمالات التهرب وتتم من خلال ثلاثة وسائل هي كالتالي :

### أولاً: الفحص المصوب في المحاسبة (VP)

يعد التحقيق تحقيقا محاسبيا مصوبا إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو شمل كل الفترة الغير المتقدمة أو جزء منها، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية.

التحقيق المصوب في المحاسبة المؤسس بأحكام المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008، والمقنن في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية هو إجراء مراقبة مصوبة، أقل شمولية، أكثر سرعة وذو نطاق

<sup>1</sup> وسيلة حميشي، التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة منشورة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2014 - 2013، ص 48.

<sup>2</sup> بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (2009-1999)، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية و بنوك، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010-2011، ص 1.

## الفصل الثاني : الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي

من التحقيق المحاسبي، هذا التحقيق يعني فحص الوثائق التوضيحية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب والتي تخص فترة محدودة تقل عن سنة محاسبية المحقق في محاسبته.<sup>1</sup>

### ثانيا :التحقيق في المحاسبة (VC)

هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة، وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا) والتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.<sup>2</sup>

### ثالثا :التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE)

يقصد به مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به أي بصفة عامة، التأكد من التصريحات على الدخل العام ويستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخيل المصرح بها بالمداخيل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف، حالة خزينته وكذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته.

### المطلب الثالث : أهداف الرقابة الجبائية

يمكن تلخيص الأهداف التي تسعى الرقابة الجبائية لتحقيقها في النقاط التالية:

#### الفرع الاول :الهدف القانوني

بحيث يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين القوانين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم.<sup>3</sup>

#### الفرع الثاني :الهدف المالي والاقتصادي

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية.<sup>4</sup>

#### الفرع الثالث :الهدف الاجتماعي ويتمثل في<sup>5</sup>:

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات و المتمثلة في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.
- منع و محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها و تحضيره في تحمل واجباتهم تجاه المجتمع.

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات 2013، ص13.

<sup>2</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص31.

<sup>3</sup> محمد حسن الوادي، زكرياء أحمد عزام، المالية العامة و النظام المالي في الإسلام، دار الميسر للنشر، عمان، بدون طبعة، 2000، ص 166.

<sup>4</sup> لامية آيت بلقاسم، آليات و إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، الجزائر، 2013-2014، ص 32.

<sup>5</sup> محمد حمو، نور اوسرير، حياة المؤسسات، الشركة الجزائرية بوداد، الجزائر، الطبعة الأولى، 2009، ص 202-203.

### الفرع الرابع :الهدف الإدارة

- تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات و المعلومات التي تقدمها، كالتى تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية كالأداء، و التي يمكن تحديدها في النقاط التالية:<sup>1</sup>
- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص و الخلل في التشريعات المعمول بها.
  - يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
  - تحديد الانحرافات ككشف الأخطاء، وهذا يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة و الإلمام بأسبابها كتقييم الأثر المالي ، و بالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.
  - تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

### المبحث الثاني : الإطار القانوني للرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية إطار تشريعي حدده لها القانون الجبائي، ومنح للإدارة عدة حقوق و صلاحيات لتأدية مهامها في شروط قانونية محددة.

### المطلب الأول : الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية

منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية جملة من الحقوق و السلطات المتمثلة فيما يلي:

#### الفرع الاول : حق الرقابة

حسب نص المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية فقد منحت لمصالح الإدارة الجبائية الحق في القيام بمختلف أنواع الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم ، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها، حق الرقابة ليس محدودا فقط بالضرائب والرسوم المباشرة، ولكن يمتد أيضا إلى الحقوق غير المباشرة و التسجيل.<sup>2</sup>

#### الفرع الثاني : حق الاطلاع

هو احد الحقوق التي منحها المشرع لأعوان الإدارة الجبائية فبواسطته يمكنهم الاطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالملكف، الذي هو بصدد التحقيق معه، بغية الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكافية لأداء مهمة التدقيق.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> العياشي عجلان ، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك و المؤسسات المالية لحوكمت أعمالها و نتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر .مداخلة منشورة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية .كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيي، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، يومي 21 - 20 أكتوبر 2009 ،ص.03 .

<sup>2</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، 2017، المادة 18، قانون الإجراءات الجبائية، 2017، ص 9.

<sup>3</sup> وسيلة حميشي، مرجع سبق ذكره ،ص 28.

وقد أشير إلى هذا الحق في نص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية " يسمح حق الاطلاع قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها لأعوان الإدارة الجبائية بالحصول على المعلومات و الوثائق مهما كانت وسيلة حفظها، وتحصل من قبل ثلاث أصناف من الأشخاص أو الهيئات وهم : الإدارات العمومية المؤسسات الخاصة الهيئات المالية السلطة القضائية"<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث : حق المعاينة والحجز

يأتي هذا الحق ليدعم ترتيبات حق الرقابة المعمول به من قبل الإدارة الجبائية في حالة ثبوت محاولة غش، و حسب نص المادة 22 و 23 من قانون الإجراءات الجبائية" فانه يجوز لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل التحقيقات و المعاينات التي تبدو لهم ضرورة في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة قصد البحث والحجز على المستندات و الوثائق التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة للتملص من دفع الضريبة . " وحق المعاينة لا يتم إلا بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض مفوض من قبله.

### الفرع الرابع : حق إجراء البحث

أشارت المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية على حق إجراء البحث، ويقصد به إجراء التحقيق من طرف أعوان الإدارة الجبائية بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ، ولدى كل شخص يقوم بهذه العمليات، والمكلف مطالب بتزويد أعوان الإدارة الجبائية بكل الوثائق و المستندات الضرورية لتحديد رقم الأعمال و أسس فرض الضريبة، وهذا الحق يمكن أن يمارس ابتداءً من الساعة الثامنة صباحاً إلى الثامنة مساءً في المحلات ذات الاستعمال المهني ، ويتم اثر كل عملية تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت، وتفصل المخالفات الملاحظة و يسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة.<sup>2</sup>

### الفرع الخامس : حق الاسترداد

نصت عليه المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية التي حددت الأجل التي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية، والمحددة بأربع 4 سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وهذا بالنسبة لما يلي<sup>3</sup> :

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

### المطلب الثاني : الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة

إن الحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة تقابلها مجموعة من الضمانات والحقوق اقرها المشرع الجبائي للمكلفين الخاضعين للرقابة بهدف خلق جو من التفاهم والترابط بينهم، والتي هي كالتالي:

<sup>1</sup> المادة 45 ، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 23.

<sup>2</sup> المادة 23 - 22 ، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 15.

<sup>3</sup> المادة 39 ، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 21.

### الفرع الأول :الإشعار المسبق وأجل التحضير

لا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من اجل أدنى للتحضير، مدته عشرة أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.<sup>1</sup>

وفي حالة المراقبة المعمقة 15 يوما كحد أدنى وتمدد هذه الفترة بأجل يمنح عند الاقتضاء، للمكلف بالضريبة، وهذا لا يمنح المحققين من القيام بشكل مفاجئ بمراقبات في عين المكان لمعاينة العناصر المادية للاستغلال، أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها .

### الفرع الثاني :الاستعانة بمستشار

تحت طائلة بطلان الإجراءات يجب أن يشار صراحة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة للاستشارة به أو الإنابة عنه.<sup>2</sup>

### الفرع الثالث :عدم إعادة الرقابة

في حالة القبول الصريح بين المدقق و المكلف ،تصبح قاعدة فرض الضريبة المحددة نهائيا، ولا يمكن الاعتراض عنها من طرف الإدارة<sup>3</sup> ، كما لا يمكن للإدارة الجبائية الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق خاصة بنفس الفترة و نفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية.<sup>4</sup>

### الفرع الرابع :محدودية فترة الرقابة في عين المكان

لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراءات الجبائية أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات و الوثائق المحاسبية آجالا محددة.هذه الأخيرة محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة. وهذه الآجال هي كالتالي:

أكثر من ثلاثة 3 أشهر، بما يخص<sup>5</sup>:

- مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

- يمدد هذا الأجل إلى ستة 06 أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

-يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى ، تسعة 09 أشهر.

<sup>1</sup> المادة 20 مكرر - 3 ، قانون الإجراءات الجبائية ،مرجع سبق ذكره ، ص 12 .

<sup>2</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ،مرجع سبق ذكره،ص16.

<sup>3</sup> نفس المرجع السابق ، ص18.

<sup>4</sup> المادة 6-21 ، قانون الإجراءات الجبائية ،مرجع سبق ذكره،ص15.

<sup>5</sup> المادة 5-20 ، قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سبق ذكره ، ص14.

تمدد مهلة التحقيق في عين المكان وفق الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود عمليات تحويل غير مباشر للأرباح، ويمكن تمديد هذا الأجل بستة أشهر عندما توجه الإدارة الجبائية طلبات للمعلومات في إطار المساعدة الإدارية إلى إدارات جبائية أخرى.<sup>1</sup>

### الفرع الخامس : السر المهني

يلزم بالسر المهني، بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات، ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به.<sup>2</sup>

### الفرع السادس : حق الإشعار بنتائج التقويم

عندما يكون العون المدقق قد حدد أسس فرض الضريبة، أو شرع في تدقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، يتعين على إدارة الضرائب في هذه الحالة أن تعلم المكلف بالضريبة بالنتائج، وذلك حتى في غياب إعادة التقويم، في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام<sup>3</sup>، أو يسلم له مع إشعار بالاستلام. كما يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا بقدر كاف و معللا، كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها.

### الفرع السابع : حق الرد

للمشروع المكلف الخاضع للرقابة أجال أربعين 40 يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، كما يمكن للعون المحقق بعد الرد الاستماع إلى المكلف أو بإعطاء تفسيرات تكميلية، أما في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محددة نهائيا ولا يمكن الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا اكتشفت أن المكلف استعمل مناورات تدليسية أثناء عملية التحقيق.<sup>4</sup>

### الفرع الثامن : اللجوء النزاعي أو اللجوء الودي

إن تصرفات و سلوكات المكلفين ذوي السلوك الجبائي السيئ هم دائما مطالبون من قبل الإدارة الجبائية بتسديد الضريبة، و العقوبات التأخيرية، وبسبب هذه السلوكات فان القانون الجبائي منح لهذا النوع من المكلفين، وتحت طائلة بطلان إجراءات بعض الحقوق و الضمانات في حال خضوع المكلف للرقابة الجبائية من قبل مصالح الوعاء، حيث يوجد أحيانا بعض الضرائب المؤسسة من قبل المفتش المحقق قد يحتج عليها المكلف، وخول المشرع الجبائي للمكلف اللجوء إلى السلطات الأعلى واستئناف الإجراءات الاعتراضية، حسب الطرق التالية<sup>5</sup>:

<sup>1</sup> المادة 5-20، نفس المرجع السابق، ص 11.

<sup>2</sup> المادة 65، نفس المرجع السابق، ص 27.

<sup>3</sup> وسيلة حميشي، مرجع سبق ذكره، ص 35.

<sup>4</sup> إلياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010-2011، ص 39.

<sup>5</sup> نعيمة بن رحو، تقنيات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التجارية، تخصص التدقيق المحاسبي و مراقبة، التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، الجزائر، 2013 - 2012، ص 11.

- اللجوء النزاعي عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.
- اللجوء الودي بحيث يجوز للمكلفين أن يلتمسوا الإعفاء من الضريبة المفروضة قانونا أو التخفيف منها في حالة عوز أو ضيق الحال التي تضعهم في حالة عجز على إبراء ذمتهم إزاء الخزينة.

### المطلب الثالث : واجبات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة

مقابل الاستفادة المكلف بالحقوق المذكورة سابقا و لتفادي العقوبات أيضا، فرض القانون الجبائي و التجاري على المكلف مجموعة من الالتزامات و هي:

#### الفرع الاول:الالتزامات ذات الطابع المحاسبي

على المكلف الخاضع للنظام الجبائي الحقيقي باحترام المبادئ العامة للمحاسبة ، فهو ملزم بمسك مجموعة من الوثائق و السجلات المحاسبية وهي<sup>1</sup>:

- مسك سجل اليومية يقيّد فيه عمليات المقاولته وان يراجع على الأقل نتاج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق .

-مسك سجل الجرد والقيام سنويا بالجرد لعناصر الأصول و الخصوم مقاولته وإقفال كل حساباتها و إعداد الميزانية وحساب النتائج ونسخها في دفتر الجرد

#### الفرع الثاني:الالتزامات ذات الطابع الجبائي

على حسب التشريع الجبائي، يجب على المكلفين تقديم جملة من التصريحات المكتتبه في أجلها القانونية

#### اولا: التصريح بالوجود

يجب على المكلفين بالضريبة و الخاضعين للضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها، تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه الإدارة.<sup>2</sup>

#### ثانيا :التصريح الشهري أو الفصلي

هو تصريح وحيد يعتبر كجدول إشعار بالضريبة والرسوم المحصلة نقداً أو عن طريق الاقتطاع من المصدر ، يجب اكتتاب التصريح ( سلسلة G50 لون أزرق ) من طرف المؤسسات التابعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة و يجب اكتتاب التصريح ( سلسلة G50 لون بني ) من طرف الإدارات العمومية هذا خلال عشرين 20 يوما الموالية للشهر أو الفصل المعني التي تحدده إدارة الضرائب . كما يجب إيداع التصريح لدى قابضة الضرائب التي يتبع لها مقر مؤسستهم<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، القانون التجاري، 2017 ، المادة 9 ، ص 12 .

<sup>2</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2017 . المادة

183 ، ص 47.

<sup>3</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية و الاتصال، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2017 ، ص 75.

### ثالثا: التصريح السنوي

على كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة اكتابة تصريح بمدخله وذلك كل سنة، وهذا من خلال نموذج " استمارة "تقدمه الإدارة الجبائية، وقد خصت المادة 151 الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات "IBS" يتعين على الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 136 أن يكتبوا قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها، تصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة، إذا سجلت المؤسسة عجزا، يقدم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط... الخ. حيث يجب أن ترفق هذه التصريحات " الوعاء الضريبي " بوثائق الإثبات الجبائي المتعلقة بعمليات النشاط للسنة الفارطة. أما بالنسبة للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي " IRG " ملزمون أيضا بملا التصريح قبل 01 أفريل من كل سنة مالية حيث يتضمن التصريح إجمالي الأرباح والمدخيل المحصلة خلال السنة المالية السابقة، كما يجب أن ترفق بمختلف الوثائق التي تثبت ممتلكات المكلف ويجب أن تكون هذه التصريحات مصادق عليها من طرف محاسب معتمد، حيث هذا التصريح يسمح للإدارة من معرفة الوضعية الجبائية للمكلف من خلال مقارنة التصريح السنوي و الشهري للمكلف، وحتى في عدم ممارسته نشاطه كوجود فترة فراغ فان المكلف غير معي من هذا الالتزام<sup>1</sup>.

### رابعا: التصريح بالتنازل أو التوقيف عن النشاط أو الوفاة

في حالة التنازل أو التوقف عن جزء أو كل النشاط الخاضع للنظام الضريبي المفروض على الربح الحقيقي، تؤسس مباشرة الضريبة المستحقة على الأرباح التي ما زالت لم تفرض عليها الضريبة. ويجب على المكلفين بالضريبة أن يشعروا مفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف عن النشاط ضمن عشرة أيام، وأن يحيطوه بالتاريخ الذي أصبح أو سيصبح به هذا التنازل أو التوقف فعليا، وكذا عند الاقتضاء، اسم التنازل له ولقبه وعنوانه.<sup>2</sup>

### المبحث الثالث : الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

تعد مهمة الرقابة مهمة ضرورية بالنسبة للإدارة الجبائية ، وهذه المهمة ليست سهلة، لذلك عليها أن تفرض جودها عن طريق التدخلات المستمرة و عمليات الإحصاء المتتابة، وكذلك عمليات التحقيق و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة عن طريق الاتصال مع مختلف المصالح الأخرى ، ولا يمكن لها أن تقوم بكل هذه المهام إذا لم تكن هيكلها منظم بشكل جيد لذا تعتمد الإدارة الجبائية على مجموعة من المصالح و مجموعة من المحققين الموكلين لهذه المهمة.

### المطلب الأول : الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية

هناك وسائل هيكلية ميدانية، أي أجهزة مختصة تسند إليها مهمة المراقبة، وبواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي و المتمثلة في:

<sup>1</sup> المادة 151 ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،مرجع سبق ذكره،ص 39.

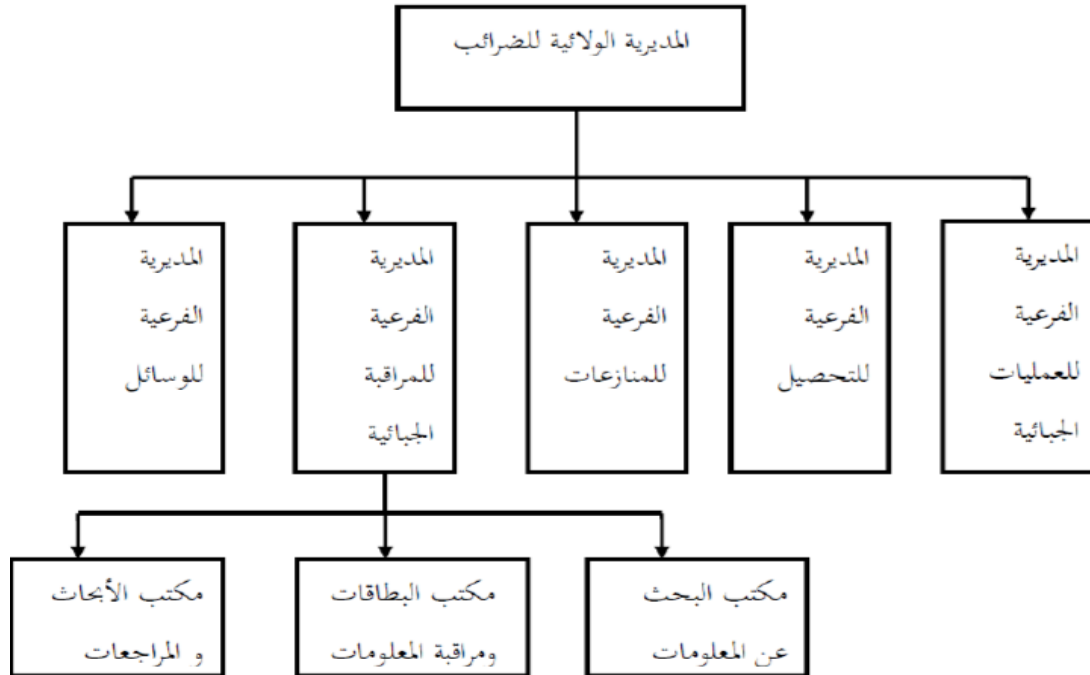
<sup>2</sup> المادة 195 ، نفس المرجع السابق ،ص 50.

### الفرع الاول : المديرية الولائية للضرائب (DIW)

إن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، وتتكفل مديرياتها الفرعية للرقابة الجبائية بمهمة ذلك، إذ تعد الهيئة المتخصصة بعملية الرقابة، لذا تسند إليها تنفيذ برامج التحقيق. إن المديرية الولائية للرقابة الجبائية مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية البحث و المراجعات، وهذه الأخيرة مكلفة بالتحقيقات الكبرى، أما المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فلقد أوكلت إليها مهمة التحقيق في النشاطات الحرة و مقدمي الخدمات التي يبلغ رقم أعمالها أقل من 4.000.000 دج، وباقي المؤسسات التي يقدر رقم أعمالها بأقل من 1.000.000 دج.<sup>1</sup>

وفي هذا الإطار فان المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بما يلي<sup>2</sup>:

- البرمجة و التحقيق في كل نقطة من حدود الولاية، وكل التحريات و التحقيقات والأبحاث بالتحقيق الجبائي.
  - دراسة و اقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة.
  - تقييم نتائج التحقيقات.
  - تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية.
- و الشكل الموالي يمثل الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب:
- الشكل رقم (2-2) الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 41.

<sup>1</sup> سليمان عتير، دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012 - 2011، ص 105.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص ص 105-106.

## الفصل الثاني : الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي

### الفرع الثاني :مديرية كبريات المؤسسات (DGE)

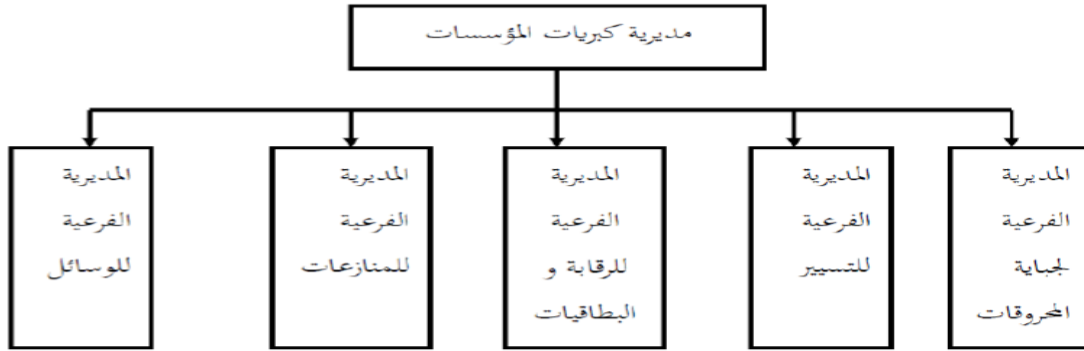
أنشأت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303 / 02 المؤرخ في 28-09-2002 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494 / 02 المؤرخ في 26 - 12 - 2005 ولها صلاحيات على المستوى الوطني لكونها مكلفة بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء إلى التحصيل و حتى الرقابة الجبائية و المنازعات.<sup>1</sup>

ومن مهام مديرية كبريات المؤسسات:

- تبحث عن المعلومات الجبائية و تجمعها و تستغلها وتراقب التصريحات.
- تعد و تنجز برامج التدخلات و المراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقيم نتائجها.
- تتضمن مهمة استقبال و إعلام المكلفين بالضريبة.
- تنشر المعلومات و الآراء اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، مع تذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم في مجال الجبائية.

والشكل الموالي يمثل الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات:

الشكل رقم (2-3)الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر : لامية آيت بلقاسم مرجع سبق ذكره، ص 47.

### الفرع الثالث : مركز الضرائب: (CDI)

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ولا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 100.000.000 دج بالإضافة إلى المهن الحرة و يختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحيته.<sup>2</sup>

ومن مهام مراكز الضرائب:

- التسيير والتكفل الحسن لملفات المكلفين و مراقبتها باستمرار من ظاهرة التهرب الضريبي.
- تبحث عن المعلومات الجبائية و تجمعها و تستغلها وتراقب نتائجها.
- تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.

<sup>1</sup> محي الدين بوقلبة، الرقابة الجبائية و دورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص دراسات

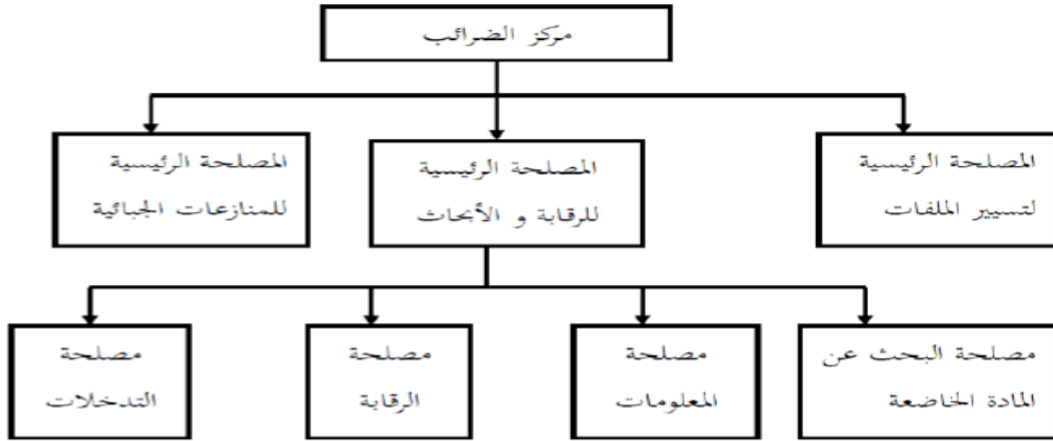
<sup>2</sup> نبيلة ساعد ، الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي ، مذكرة منشورة لنيل شهادة ماستر في محاسبة ومالية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2015 - 2014، ص 24-25.

## الفصل الثاني : الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي

- التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوي الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تحت سلطتها.

والشكل الموالي يمثل الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب:

الشكل رقم(2-4): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر : سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص. 49

### الفرع الرابع : المراكز الجوارية للضرائب (CPI)

تتابع مراكز الضرائب الجوارية ملفات المكلفين الغير تابعين للهيئات الجبائية السابقة الذكر، والخاضعين للضريبة الجزافية، بالإضافة إلى إقامة مراكز متخصصة في متابعة الجبائية العقارية، المعادن النفيسة، الكحول، التبغ وكذا الجبائية المحلية و الفلاحية. ومن مهام المراكز الجوارية للضرائب<sup>1</sup> :  
- تمسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها؛  
- تصدر الجداول وقوائم التحصيل و شهادات الإلغاء أو التخفيض و تعانيتها و تصادق عليها؛  
- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها؛  
- تراقب التصريحات وتنظم التدخلات؛  
- تدرس الشكاوى و تعالجها.

### المطلب الثاني :الأعوان المكلفون بعملية الرقابة

إن الرقابة الجبائية هي من حق الإدارة الجبائية وحدها التي تمارس من طرف موظفيها إجراء التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل المراجعات الضرورية للوعاء و مراقبة الضريبة، كما يجب أن يكون للعون المدقق بطاقة تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب لإظهارها عند القيام بوظيفته، و هي تبين صفة العون

<sup>1</sup> لامية ايت بلقاسم، مرجع سبق ذكره، ص.50.

## الفصل الثاني : الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي

المدقق كالهوية، الرتبة، وحتى الوظيفة المسندة إليه، كما يمكن أن تسحب هذه البطاقة في حالة التوقف عن العمل و ترجع له عند الاستئناف . و الموظفين المكلفين بذلك هم :

### الفرع الاول :نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية

هو المسؤول عن الإعداد وفي أحسن الظروف الممكنة لبرنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة وفي هذا المجال يراقب أعمال التحقيق الجبائي، كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة المكلفين بالضريبة لحضورهم المحتمل للمجلس بصفته الممثل للإدارة أمام المكلفين، حيث يحرص على إجراء التحقيق وفقا للقانون و يرى مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التحقيق.

بالإضافة إلى أنه يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التحقيق للقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة، وتقديم الملاحظات حول برنامج التحقيق المنجزة، ووضع وتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات، كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في 30 يوما بعد إرسال كل إبلاغ نهائي.

### الفرع الثاني : رئيس فرقة البحث والتحقيق

إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة البحث و التحقيق على الأقل رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن 6 سنوات كمحقق جبائي، كما يكون تحت سلطته فرق للتدقيق لكونه مسؤولا عن النظام العام داخل فرقة التدقيق و يسهر على حضور و مواظبة الأعوان المدققين في أماكن عملهم، مع مسؤولية التكفل بالقضايا المبرمجة و السهر على تنفيذها، كما يتدخل أحيانا في مناقشة نتائج التحقيق مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية و تقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الأعوان المحققين فرقتهم.

### الفرع الثالث:الأعوان المحققين

حتى تسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين:

- على الأقل له رتبة مراقب و هذا التزاما بالتشريع؛

الكفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية؛

- بطاقة انتساب تسلم لهم من المديرية العامة للضرائب تبين صفتهم؛

- مراقبة المكلفين بالضريبة في مختلف برامج الرقابة.

✚ ويقوم المراقب بمعالجة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة المحقق معه، وإقفال

التحقيق تحت إدارة وحضور رئيس فرقة التحقيقات مع الإشارة إلى انه يجب أن تتم عملية التحقيق في مقرات المكلفين باستثناء حالات خاصة ومرخصة من طرف رئيس الفرقة تحت طلب من المكلف للقيام بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية .

### المطلب الثالث: مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية

عند ممارسة أعوان الضرائب مهامهم لاسيما تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية يتعين عليهم احترام قواعد أخلاقيات المهنة، لذلك يرمي توازن بين حقوق وواجبات الأعوان إلى وقايتهم من النزاعات التي تعترضهم، كما وضع المشرع الجبائي عدة التزامات مرتبطة بصفته كممثل للدولة نذكر منها<sup>1</sup> :

- تأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السليمة لكونه قد يكون رئيسا أو مرؤوسا؛
- تأدية اليمين أمام المحكمة وواجب الالتزام بخدمة الدولة؛
- ممارسة الوظيفة وحدها فقط وبصفة فعلية و مستمرة؛
- تأدية الخدمة بكب استقلالية وحياد اتجاه المكلفين بالضريبة؛
- الالتزام بالنزاهة و السر المني و احترام النظام الداخلي للإدارة.

كما يترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات ملخصة فيما يلي<sup>2</sup> :

#### الفرع الاول: المسؤولية المدنية

يتحمل عون الضرائب أو الإدارة، المسؤولية المدنية، عند إلحاق الضرر بالغير. و هي نتيجة لخطأ، عدم الانتباه أو إهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته أو قام بإتلاف أملاك تحت مسؤوليته ومما نتج عنه ضرر لغير.

#### الفرع الثاني: المسؤولية الجزائية

يمكن اعتبار الموظف، مسؤولا من الناحية الجنائية، عندما يقوم بارتكاب جناية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات، يلغى الإجراء الجنائي المتخذ تجاه العون آليا الإجراء التأديبي .

#### الفرع الثالث: المسؤولية التأديبية

يعتبر الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسؤولا من الناحية التأديبية ويتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ المرتكب والمصنفة بأربعة 04 درجات مختلفة، وهذا حسب درجة الخطأ المرتكب أما العقوبات التي حددها القانون نجد: التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ، التوقيف المؤقت عن العمل، التنزيل من الدرجة، النقل الجبري إلى غاية التسريح.

### المبحث الرابع: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

تخول التشريعات الجبائية للإدارة حق ممارسة الرقابة الجبائية بهدف التأكد من مدى صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين. ويأتي هذا الإجراء للقضاء على ظاهرة التهرب الجبائي، ويتولى أعوان الرقابة الجبائية مهمة التحقيق وقد يكون موجزا أو معمقا بغية تحقيق جملة من الأهداف، ومنه سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى مفهوم التحقيق المحاسبي وأهداف التحقيق ، وأيضا التطرق إلى المراقبة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية.

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب، 2017.

ص 04.

<sup>2</sup> أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب ،مرجع سبق ذكره ،ص 22.

### المطلب الأول: تحقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية

يتناول هذا المطلب مختلف المفاهيم التي تعرف عملية التحقيق في المحاسبة وأهميته بالنسبة للإدارة الجبائية .

#### الفرع الأول: مفهوم التحقيق المحاسبي

1. يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلفين بالضريبة، يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة"<sup>1</sup>.

3. 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 المكتتبه، وعند اقتضاء الحال فإنه يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لتحقيق التعديلات اللازمة"<sup>2</sup>. يتضح لنا من التعريف أن التحقيق المحاسبي يكون على مختلف الوثائق المسوكة من طرف المكلفين بالضريبة بغرض التأكد من صحة المعلومات المدونة في هذه الوثائق وأنها مطابقة للمعطيات المتوفرة. ثم تقديم التعديلات الضرورية لتصحيح الأخطاء.

#### الفرع الثاني: أهداف التحقيق

عندما تتمكن الإدارة الجبائية من جمع الملفات المحاسبية للمكلفين بالضريبة و بعد 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 تحدد أهداف التحقيق المحاسبي في:

- إيجاد الأخطاء والأمور التي لم يتم التصريح بها، وتجعل المحاسبة غير صحيحة ووضع محل الأساس الضريبة 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 .

### المطلب الثاني: الأعمال الأولية والأجراءات الميدانية لتحقيق المحاسبي في المؤسسة

#### الفرع الأول: الأعمال الأولية للعملية 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.

<sup>1</sup> قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المادة 01 - 20 ، 2017 ، ص10

<sup>2</sup> Daniel Richer , Les procédures Fiscales, presses universités de France, France, 1990, p 25 .

### أولاً: معايير اختيار ملفات التحقيق

- إن اختيار ملفات التحقيق الجبائي تعتمد على أسس و معايير عقلانية و ظرفية حتى تكون هناك بين المكلفين بالضريبة في فرض التحقيق المحاسبي عليهم ، و تتمثل هذه المعايير فيما يلي<sup>1</sup> :
1. أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنوات الأربع الأخيرة أو السنتين الأخيرتين؛
  2. ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش العادي المطبق في نشاط مماثل، وهذا ما يدل على الزيادة الغير عادية في المواد المستهلكة؛
  3. ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط و ما هي عليه المنشآت المماثلة؛
  4. وجود زيادة في المصاريف و بالتالي التأثير على النتيجة الصافية؛
  5. تكرار نتائج الخسارة أو الربح الضعيف مقارنة بطبيعة النشاط الممارس و رقم الأعمال المصرح به؛
  6. تغييرات جد مهمة في رقم الأعمال و في النتائج المصرحة بها في مدة الأربع سنوات الأخيرة؛
  7. ملاحظة استعمال الطرق التدليسية و اكتشاف المخالفات ذات الطابع الاقتصادي؛
  8. الزيادة الكبيرة و المذهلة في المستوى المعيشي للمكلف بالضريبة؛
  9. دخول مبالغ هامة الى الحساب البنكي دون تبرير؛
  10. القيام بعمليات شراء لعقارات بمبالغ هامة.

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

### ثانياً: إعداد برنامج التحقيق الجبائي

تقوم المفتشيات و المديرية الفرعية الرقابة الجبائية بوضع برامج تحقيق الجبائي السنوي و ذلك باقتراح المكلفين الواجب فهم عملية الرقابة الجبائية، ثم تقوم بإرساله إلى المديرية المركزية للضرائب للفصل فيه سواء بقبوله أو زيادة عدد الملفات المقترحة أو إنقاصها.

بعد ذلك تقوم المديرية المركزية بالمصادقة على البرنامج النهائي للتحقيق الجبائي و تقوم بإرساله إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمباشرة العمل به و ينص المرسوم رقم 52 المؤرخ في 29 / 04 / 1994 الصادر عن وزارة المالية على أن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية هي المسؤولة عن إعداد و تنفيذ التحقيق المحاسبي بالإضافة إلى مراقبة الأسعار و التقويمات العقارية.<sup>2</sup>

### ثالثاً: دراسة الملفات و تكليف المحققين بالقضايا

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

<sup>1</sup> محمد فيصل كامل، طارق ربح الله، استخدام التحقيق المحاسبي في تعديل الأسس الخاضعة للضرائب و الرسوم، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية تيسة (2011-2014)، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية و نقود، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة العربي التبسي، تيسة، الجزائر، 2015 - 2016، ص 61.

<sup>2</sup> محمد رياض جودي، دور الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012-2013، ص 31.

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 والتي تتطلب عناية وتركيزا كبيرين، حتى لا تخرج من التحقيق بدون تعديل ( بسبب التقادم من جهة أو نتائج سطحية من جهة أخرى).<sup>1</sup> ويجب الإشارة إلى أن المحقق يقيم ويمسك الدفاتر الضرورية والمتمثلة في E-31 و K-37 لضمان السير الحسن لعملية التحقيق<sup>2</sup>:

1. الحالة المقارنة للميزانية " E-31": هو طبعة تظم كل الحسابات المرفقة بالإقرارات و يبين حركة العقارات و اهتلاكاتها حيث يخصص لمعالجة أهم حسابات الميزانية، أصول و خصوم و التصريحات السنوية.
2. كشف المحاسبة "k-37": هو طبعة يعرض فيها كيفية فحص حسابات النتائج و يسمح بمتابعة تحركات رقم الأعمال و الأعباء، معدلات الربح الإجمالي، القيمة المضافة و الربح الصافي لكل نشاط، حيث يتضمن كشف المحاسبة كشف مفصل للأعباء المطروحة لنتائج المؤسسة، و كشف ملخص للتفاصيل و القواعد المفروضة و أهم نتائج المؤسسة المصرح بها.

### الفرع الثاني: الإجراءات الميدانية للتحقيق المحاسبي

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

#### 1. 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 و موضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية و كذا حقوق وواجبات المكلفين. على أن يستفيد للتحضير مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار، ذلك من أجل منح المكلف مدة لتحضير محاسبته وهذا تحت طائلة البطلان.<sup>3</sup>

#### 2. التدخل بعين المكان:

تعد مرحلة التدخل بعين المكان نقطة بداية التحقيق، والتي بموجبها تبدأ دراسة الملفات و الفحص المحاسب يبنوعيه، وهذا الإجراء للتنسيق بين الرقابة المحاسبية على مستوى المكاتب، و الرقابة المادية المنجزة بعين المكان وذلك بزيارة ورشات الإنتاج، ومستودعات التخزين للمؤسسة وهذا لمقارنة مدى مطابقة

<sup>1</sup> محمد فيصل كامل، طارق ربح الله، مرجع سبق ذكره، ص 57.

<sup>2</sup> غزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015 - 2016،

ص 5.

<sup>3</sup> المادة 20-4، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 12.

التصريحات المقدمة وواقع المؤسسة، وتبدأ هذه المرحلة بالاتصال مع مسيري المؤسسات، زيارة المكان، وجمع بعض المعلومات الأولية.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: مجريات التحقيق المحاسبي في المؤسسة

بعد انتهاء أجال التحضير تنطلق عملية التحقيق من خلال قيام العون المحقق بالتدخل في عين المكان بدءاً بأول لقاء مع المكلف، من أجل خلق نوع من الثقة المتبادلة، والسماح بإقامة فكرة حول المكلف و تقديم العديد من الملاحظات.

### الفرع الأول:فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون

إن فحص المحاسبة يهدف إلى التأكد من أن النتائج المتوصل إليها تم تحديدها وفقاً للقواعد المحاسبية والجبائية السارية المفعول. ويتم التحقيق المحاسبي على مرحلتين هما :  
أولاً: فحص المحاسبة من حيث الشكل

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

#### 1. يجب أن تكون كاملة و منتظمة:

تكون المحاسبة كاملة و منتظمة إلا إذا كانت تحتوي على مجمل السجلات والوثائق اللازمة المنصوص عليها في المادة 09 إلى 11 من القانون التجاري و ممسوكة وفق القانون و القرار المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتعلق بطرق تنفيذه.

1-1 السجلات المحاسبية: حيث نقصد به سجل اليومية العامة و سجل الجرد حيث أن سجل اليومية العامة تسجل فيه عمليات المؤسسة يوماً بيوم، أما سجل الجرد فتسجل فيه الميزانيات و جدول حسابات النتائج و جرد المحزونات و جرد الاستثمارات. و يجب أن تكون هذه المؤشرات مؤشرة و مصادقة عليها و ممسوكة يوماً بيوم، بدون شطب أو حشو أو كتابات على الهامش، بالإضافة إلى ضرورة حفظها بعناية مع الوثائق التبريرية لمدة 10 سنوات ابتداءً من تاريخ غلق آخر دورة.<sup>2</sup>

1-2 الوثائق التبريرية: و نقصد بها كل وثيقة أو مستند تثبت القيام بالعمليات فعلاً خاصة فواتير الشراء الأصلية و المصاريف التي قام بها المكلف إلى نسخ من فواتير البيع و تقديم الخدمات.... وغيرها.<sup>3</sup>  
2. يجب أن تكون متسلسلة و صحيحة

يجب على العون المحقق التحقق ما إذا كانت مجاميع الأرصدة متساوية في المدين و الدائن و صحيحة في دفتر اليومية، فضلاً على التحقق من أن مجاميع هذه الأخيرة مساوية لمجموع جانبي المدين و الدائن لدفتر الأستاذ بناءً على التحقيق من الأرصدة الدائنة و المدينة لميزان المراجعة قبل الجرد و بعده.

<sup>1</sup> نعيمة بن رحو، مرجع سبق ذكره، ص 66 .

<sup>2</sup> مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، الجزائر، الطبعة الأولى ، 2009 ، ص 61.

<sup>3</sup> Ministre des Finances, direction générale des impôts, direction de recherche et vérification, guide du vérificateur de comptabilité, édition 2001, p52.

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.<sup>1</sup>

### 3. يجب أن تكون مقنعة

تكون المعلومات المحاسبية مقنعة إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات 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، وأي عيب في هذه الوثائق يجرّد المعلومات المحاسبية من صفة الإقناع ويمكن رفضها بسبب ذلك.<sup>2</sup>

### ثانياً: 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. مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية

تركز مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية على العناصر التي لها تأثير على تكوين الربح أو القيمة المضافة، وهي المشتريات و المخزونات والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات.<sup>3</sup>

1.1 مراقبة 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<sup>4</sup> :

- التسجيل المزدوج للفاتورة الأصلية و الفاتورة النسخة حيث يجب كشف هذه الفاتورة؛
- تسجيل مشتريات وهمية؛

<sup>1</sup> عبد الجليل لخداري، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013-2014، ص 81.

<sup>2</sup> سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 131.

<sup>3</sup> مصطفى عوادي، مرجع سبق ذكره، ص 64.

<sup>4</sup> حورية بن عدة، الرقابة الجبائية من خلال تقنيات التحقيق المحاسبي (دراسة ميدانية بالمديرية الولائية للضرائب غليزان)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة - الماستر، تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية، علوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2012 - 2013، ص، 50-51.

- تسجيل نفس الفاتورة في يوميتين مساعدتين مختلفتين مثلا (في يومية المشتريات ويومية العمليات مختلفة)؛

- تسجيل في الجانب المدين لحساب المشتريات استثمارات مكتسبة، والآلات والمعدات، نفقات الصيانة الشخصية لصاحب المؤسسة أو الشركاء، ويقوم 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 المجرة 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 مصحوبا بإخفاء للمبيعات، وبالتالي فإذا اعتمدت المؤسسة عدم الكشف عن مجموعة من مبيعاتها والتصريح بكل مشترياتها فان نسبة الأرباح التي يتم حسابها تظهر ضعيفة بصفة غير عادية هذا ما يلفت نظر 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 الحسابية المتعمدة مثل (القيام بعمليات طرح وجمع خاطئة)، المشتريات بدون فاتورة، أو تسجيل التخفيضات أو التنزيلات الوهمية محاسبيا بواسطة وثائق ثبوتية مزورة، المشتريات بالتجزئة خاصة لدى المنتجين.<sup>1</sup>

**2.1 مراقبة المبيعات:** للكشف عن الاختلالات الحادثة في المبيعات يعتمد المحقق على فواتير وصولات الإخراج، الدفاتر المحاسبية للزبائن، وغيرها من الوثائق. ومن أهم المخالفات التي يتم اكتشافها على مستوى المبيعات<sup>2</sup>:

- 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 جانب المدين لحسابات المبيعات، مردودات وهمية للبضائع، أو اقتطاع مبالغ فيه؛

- عدم تسجيل اقتطاعات مبالغ البضائع التي استعملها المستغل لحاجاته الشخصية والعائلية.

**2. مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير:**

يقوم المحقق بمراقبة الحسابات الرئيسية للميزانية و جدول حسابات النتائج كما يلي:

**1.2 مراقبة حسابات الميزانية:** يقوم المحقق بفحص حسابات الميزانية التي تعبر عن الوضع المالي

للمؤسسة في فترة زمنية محدودة، وذلك بفحص أصول و خصوم الميزانية:

**1.1.2 فحص أصول الميزانية:** الأصول هي الممتلكات المادية و المعنوية للمؤسسة (مثل المباني و البضاعة والنقديات والمحل التجاري) ويمكن للمحقق التحقق من وجود جميع الأصول وأن إجراءات عمليات الاهتلاك

<sup>1</sup>أحلام بن صفي الدين، مرجع سبق ذكره، ص: 38-39.

<sup>2</sup>عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، بدون طبعة، 2012، ص: 128.

## الفصل الثاني : الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي

تتم بطريقة صحيحة وقانونية، كما يتأكد من الملكية الدائمة أو المؤقتة لجميع الممتلكات وكذلك قائمة التغيرات في الملكية<sup>1</sup>.

✓ حسابات التثبيتات: تشكل التثبيتات من مجمل التثبيتات العينية والمعنوية وكذا التي تكون في شكل امتياز والجاري انجازها إضافة إلى المساهمات والحسابات الدائنة الأخرى والتثبيتات المالية والتي تستعمل كوسيلة استغلال دائمة في المؤسسة<sup>2</sup>.

وعلى المحقق أولاً مراقبة الوثائق المبررة لاكتساب هذه التثبيتات أو إنشائها إذ يركز على النقاط التالية<sup>3</sup>:

- مراقبة الوجود المادي لهذه التثبيتات؛  
- مراقبة الوثائق التبريرية للتثبيتات المكتسبة أو إنشاء العقارات؛  
هذا إضافة إلى التحقيق في نسب الاهتلاك وخسارة القيمة.

✓ حسابات المخزونات المنتوجات 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 ما يلي<sup>4</sup>:

- الموردين والحسابات الملحقة؛

- الزبائن؛

- المستخدمون والهيئات الاجتماعية.

- مختلف الدائنين والمدنين؛

- خسائر القيمة.

على المحقق أن يتأكد من الوجود الحقيقي لهذه الديون وصحة مبالغها<sup>5</sup>.

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

2.1.2 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<sup>6</sup>.

✓ حسابات الأموال الخاصة: وتتضمن وسائل التمويل الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة من قبل المالكين، وتتجسد في عدة حسابات من بينها، رأس المال، الاحتياطات، النتائج قيد التخصيص، مؤونة الخسائر والأعباء... الخ، فالمحقق يتأكد من:

- الزيادات والتخفيضات الطارئة على رأس المال محققة بصفة قانونية؛

- الاحتياطات والمؤونات التي أصبحت بدون هدف أعيد إدماجها في حساب الأرباح لتخضع فيما بعد للضريبة؛

<sup>1</sup> غزة مبروك ، مرجع سبق ذكره، ص. 61 .

<sup>2</sup> شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر ، 2008 ، ص. 28 .

<sup>3</sup> حورية بن عدة ، مرجع سبق ذكره، ص. 53 .

<sup>4</sup> نفس المرجع السابق، ص. 54-55 .

<sup>5</sup> مبروك غزة، مرجع سبق ذكره، ص. 61 .

<sup>6</sup> محمد فيصل كامل، طارق ربح الله، مرجع سبق ذكره، ص. 48 .

- العمل على كشف المؤونات غير المبررة والتي تستغلها المؤسسة لتضخيم التكاليف.

2.2 مراقبة حسابات التسيير والنتائج: بعد انتهاء المراقب من التحقق والتأكد من صحة حسابات الميزانية فإنه ينتقل الى مراقبة والتأكد من صحة وسلامة البيانات المسجلة في حسابات التسيير وتتمثل حسابات التسيير مجموع الأعباء التي تقوم المؤسسة بتحملها، وفي المقابل تتحصل على إيرادات تكون نتيجة للعمليات التي تقوم بها المؤسسة.

### 1.2.2 حسابات التسيير

✓ التكاليف : تتحمل المؤسسة خلال نشاطها تكاليف ونفقات بحسب طبيعة وأهمية مستوى النشاط ورقم الأعمال المحقق، وعلى العون المحقق أن يراقب التكاليف من أجل 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.<sup>1</sup>

✓ 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.<sup>2</sup>

2.2.2 حسابات النتائج: يصل العون المحقق إلى مراقبة حسابات النتائج والتي ترتبط بصحتها بحسابات التكاليف والإيرادات، إذ يهدف المحقق من خلالها إلى معرفة القيمة المضافة وهامش الربح الخاص بالمؤسسة وتغيراتها خلال فترة المراقبة لمعرفة وضعية المؤسسة والحالة المالية لها، قصد اكتشاف المكلفين الذين يصرحون بهامش ربح ضعيف أو بنتيجة خسارة والتأكد من صحة الوضعية المالية لها.<sup>3</sup>

### الفرع الثاني: تقييم المحاسبة وإجراء التعديلات

بعد انتهاء المحقق من عملية التحقيق المحاسبي المتعلقة بالفحص الشكلي والضميني لنشاط المكلف يتمكن المحقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة، وفي كلتا الحالتين فإن المحقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة والطرق المعتمدة في إعادة تأسيسها.

### أولاً: 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 و مبادئ 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 و منتظمة و بالتالي فإنه يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة دون إجراء أي تقويم عن طريق تسليم إشعار بغياب التقويم.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> مصطفى عوادي، مرجع سبق ذكره، ص 73.

<sup>2</sup> أحلام بن صفي الدين، مرجع سبق ذكره، ص 43.

<sup>3</sup> نفس المرجع السابق، ص 44.

<sup>4</sup> المادة 20-7، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 12.

وفي حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محددا نهائيا و لا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا 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 .

2.1 قبول نسبي: أي هناك ارتياب، و هذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات و الانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم العون المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي و المقصود به أن يكون اتصال بينه و بين المكلف للنقاش و إبداء ملاحظات حول الانحرافات المسجلة، ثم يقوم بإعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع و يجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم، وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي، مع منحه مدة أربعين (40) يوما للرد على هذا التقويم.<sup>1</sup>

2. رفض المحاسبة: لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة مراقبة تصريح جبائي أو محاسبة إلا في الحالات التالية<sup>2</sup>:

✓ عندما يكون مسك الدفاتر الحسابية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري وشروط وكيفيات تطبيق المحاسبة.

✓ عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية.

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

ثانيا: إجراءات التعديلات

1. الإجراءات الاعتراضية

وهي تتعلق بالمكلفين الذين يحترمون الالتزامات الجبائية و المحاسبية، وقد تجري محادثة اعتراضية بين المكلف والإدارة حول النتائج المبلغة، والتبليغ يجب أن يوجه عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار استلام، و تسلم 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.<sup>3</sup>

وتنص المادة 20-7 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه "في حالة قبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، 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<sup>4</sup>:

✓ رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية، التحقيقات و المعاينة سواء من قبله أو من تدخل أو من حضور أي شخص بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان القيام بمهامهم.

<sup>1</sup> إلياس قلاب ذبيح ، مرجع سبق ذكره ، ص 79.

<sup>2</sup> قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة 191، ص 83.

<sup>3</sup> عبد الجليل لخذاري ، مرجع سبق ذكره، ص 93.

<sup>4</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص 19.

## الفصل الثاني : الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي

✓ عندما لا يصرح، في الأجل المحددة قانونيا بالمداخيل (الربح الصناعي التجاري و غير التجاري)، والتصريحات الخاصة بالضرائب على ربح الشركات أو تصريحات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المنصوص عليها في المواد 76 و 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 للأسباب محددة قانونا.

### الفرع الثالث : إعادة تأسيس فرض الضريبة و تبليغ النتائج

تختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع و نشاط المؤسسة، حيث أن المحقق يقوم باختيار الطريقة التي تناسب مع المعلومات المتحصل عليها حول المؤسسة.

#### أولاً: إعادة تأسيس فرض الضريبة

##### 1. إعادة التأسيس بناء على العناصر الكمية (المواد) :

يلجأ المراقب عادة إلى هذه الطريقة لبرساطتها، إضافة إلى كون معظم النشاطات تتكيف بسهولة مع هذه الطريقة مثل المهن الحرة، ومقاولات الأشغال العمومية والمؤسسات التجارية و الإنتاجية بشكل عام، ويتم الاعتماد فيها على العناصر الكمية كالمخزونات و المشتريات والاستهلاكات، وتختلف عملية إعادة تشكيل رقم الأعمال في هذه الحالة حسب نوع النشاط.<sup>1</sup>

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

الجدول رقم(2-2): إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على العناصر الكمية خلال سنة واحدة

بالنسبة لمؤسسة إنتاجية	بالنسبة لمؤسسة تجارية
المخزون الأولي للمواد الأولية (+) مشتريات المواد الأولية (-) المخزون النهائي للمواد الأولية	مخزون أول المددة (+) المشتريات (-) مخزون آخر المددة
(=) الاستهلاكات الخام للمواد الأولية	(=) الاستهلاكات المقدره
(-) الضياع ( النسبة المفقوة )	(-) الاستهلاكات المصرح بها
(=) الاستهلاكات الصافية للمواد الأولية	(=) الفرق ( خسارة أو إخفاء)
(+) المخزون الأولي للمنتجات التامة محولة الى مواد أولية	
(=) الاستهلاكات المؤسسة للمواد الأولية	
(-) الاستهلاكات المصرح بها	
(=) الفرق أو الإغفال	

المصدر : عبد الجليل لخداري ،مرجع سبق ذكره، ص. 97.

##### 2. إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على الإيرادات والفوترة:

1.2 بناء 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، و الذي يشمل مجموع

<sup>1</sup> بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010-2011، ص. 136.

## الفصل الثاني : الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي

الأرصدة المدينة للصندوق و كذا الأرصدة الدائنة للحسابات البنكية للمؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار تسبيقات العملاء و أرصدة بداية و نهاية السنة.<sup>1</sup>  
يتم إعادة تأسيس بناء على الإيرادات كما يلي:

الجدول رقم(2-3): إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على الإيرادات

الصندوق (مجموع الطرف المدين) (+) الحسابات البنكية (مجموع المدين لحساب المؤسسة أو مجموع الدائن عند البنك)
(=) مجموع تحصيلات الدورة
(+) تسبيقات العملاء في 1 جانفي (-) تسبيقات العملاء في 31 ديسمبر (-) رصيد ح/ عملاء في 1 جانفي (+) رصيد ح/ عملاء في 31 ديسمبر
(=) رقم الأعمال المؤسس

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

بمقارنة رقم الأعمال المقدر مع رقم الأعمال المصرح به، يمكن معرفة قيمة المبلغ الذي قام المكل بإخفائه.  
2.2 إعادة التأسيس بناء على الفوترة: تشكل الفوترة أساسا لفرض الضريبة في بعض الأنشطة الاقتصادية، و خاصة في مجال الأشغال العمومية من خلال الفواتير المصرح بها و يتم إعادة تشكيل رقم الأعمال في هذه الحالة كما في الجدول التالي<sup>2</sup>:

الجدول رقم(2-4): إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على الفوترة

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

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

<sup>1</sup>أحلام بن صفي الدين، مرجع سبق ذكره، ص63.

<sup>2</sup>بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 138.

🚦 وهذا الفرق يمثل التصريحات الغير مصرح بها الخاضعة لرسم على القيمة المضافة ( TVA ).

### 3. إعادة التأسيس بناء على تكاليف الإنتاج:

يمكن للمحقق أن يقوم ببناء 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.<sup>1</sup>

وتوجد هناك طرق أخرى يختارها المحقق لإعادة تأسيس رقم الأعمال:

✓ إعادة تأسيس بناء على رقم الأعمال؛

✓ إعادة تأسيس رقم الأعمال على أساس دراسة الأسعار؛

✓ إعادة تأسيس رقم الأعمال على أساس مؤشرات أخرى.

### ثانيا: تبليغ النتائج

إن الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي، هو إبراز كل الأخطاء والاعفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب و الرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة و كما هو معلوم أن التحقيق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف، بدءا من الإشعار الأولي للتحقيق، وانتهاء بتتبع النتائج النهائية للمكلف بالضريبة، لذلك بعد الانتهاء من عمليات التحقيق، فإنه يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة، وذلك حتى في حالة عدم إجراء إعادة التقييم، كما يتعين على الإدارة الرد على ملاحظات المكلف:<sup>2</sup>

### 1. التبليغ الأولي :

يكون الإشعار بإعادة التقييم ( الإشعار الأولي ) كما يلي:<sup>3</sup>

✓ يجب أن يكون هذا الإشعار الأولي مفصلا جيدا و مصاغ بطريقة تسمح للمكلف من فهمه و تسجيل ملاحظاته؛

✓ يجب أن يرسل هذا الإشعار إلى المكلف شخصيا مع وصل الاستلام بذلك؛

✓ 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، و الإدارة الجبائية ملزمة على الرد لتوضيح و تفسير حسب طلب المكلفو، يكون الرد في شكل مراسلة مع مرافقتها بوثائق و بيانات تبرر عدم رضاه بإعادة التقييم و يدافع عن حقوقه إذا لاحظ أن هناك خلل في تسوية وضعيته الجبائية ويلزم العون المحقق بالرد

<sup>1</sup> عبد الجليل لخزاري، مرجع سبق ذكره، ص 99.

<sup>2</sup> المادة 42، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 21.

<sup>3</sup> سيد أحمد ميدوني، الإصلاح الجبائي في الجزائر و دور مصالحي المراقبة في محاربة الغش و التهرب الضريبي (دراسة حالة ولاية تلمسان). مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير نقود بنوك مالية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة أوبوكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2012-2013، ص 125.

## الفصل الثاني : الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي

على التوضيحات المقدمة في مراسلة توجه للمكلف بالضريبة، مع الإشارة بأن التبليغ إلى قطع مدة التقادم المحددة قانوناً.<sup>1</sup>

### 2. التبليغ النهائي:

في حالة قبول صريح قاعدة فرض الضريبة المحددة نهائية، ولا يمكن الاعتراض عليها من طرف الإدارة، ماعدا حالات استعمال المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو تقديم معلومات غير صحيحة أثناء التحقيق، كما لا يمكن للمكلف بالضريبة أن يعترض عليها عن طريق الطعن.<sup>2</sup>

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.

### 3. إقفال عملية التحقيق:

يعد العون المحقق بطاقة المراقبة لكل الأوعية الضريبية المحقق فيها و هذا 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 و التي تحتوي على كل المعلومات و الأرقام و المبالغ المتعلقة بعملية التحقيق، مع إصدار الأوردة أو الجداول و التي تمثل الحصيلة النهائية للضرائب و الرسوم المستحقة، يقوم من خلالها العون بحساب الحقوق و الغرامات الواقعة على عاتق المكلف بالضريبة.<sup>3</sup> ترسل البطاقة التلخيصية إلى مفتشية الضرائب التابع لها المكلف، و تقوم هذه الأخيرة بمتابعة المكلف و إجراءات التحصيل، وذلك بعد إرسال الإخطارات و التي تعتبر من مهام مديرية الضرائب الجهوية التابع لها المكلف، و التي تحتوي على الحقوق و الغرامات المتوجبة الدفع من طرف المكلف، مع تحديد أجل الدفع و كيفية الدفع، و يتم إعداد ثلاث نسخ منها.<sup>4</sup>

### • كتابة التقرير النهائي:

تعبّر عن الموقف النهائي للإدارة الجبائية تجاه الأخطاء التي أحصاها المحققون خلال عملية المراقبة و التي يتم من خلالها عملية التحقيق، و الذي يجب أن يبين مجموع المعلومات و الأرقام التي تسمح بمعرفة مدى احترام المكلفين بالضريبة للإجراءات المنصوص عليها، وكذا تقييم نتائج التحقيق، كما يجب أن يركز هذا التقرير على مايلي:<sup>5</sup>

<sup>1</sup> المادة 112 ،قانون الإجراءات الجبائية ،مرجع سبق ذكره، ص42.

<sup>2</sup> المادة 7- 20 ، نفس المرجع السابق ،ص12 .

<sup>3</sup> أحلام بن صفي الدين ،مرجع سبق ذكره،ص70.

<sup>4</sup> عباس عبد الرزاق،مرجع سبق ذكره، ص89.

<sup>5</sup> خديجة غضبان ، التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش الضريبي،دراسة حالة للمديرية الولائية لولاية الوادي،مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر،شعبة محاسبة و ضرائب، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الشهيد محمد خيضر،الوادي،الجزائر، 2015-2014 ، ص 42.

## الفصل الثاني : الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي

- ✓ الإشعار بالتحقيق مرسل عن طريق البريد أو سلم إلى المكلف مباشرة.
- ✓ تحديد الفترة الإضافية بالنسبة لبداية التحقيق بعين المكان و كذلك الأسباب التي منعت الأعوان من مباشرة مهامهم في الوقت المناسب.
- ✓ طبيعة المخالفات المكتشفة وكذلك العقوبات المطبقة مع النصوص القانونية و المواد المقرر، كما يجب وبصفة إلزامية أن يحتوي الملف الموجه إلى المديرية الجهوية للضرائب، المفتشية المختصة إقليمياً على<sup>1</sup>:
  - نسخة أو صورة عن الإشعار بالتحقيق؛
  - حالة مقارنات الميزانيات و كشف المحاسبة؛
  - نسخة من التبليغ بالتقويم؛
  - نسخة من إجابة المكلف بالضريبة؛
  - توضيحات حول طبيعة الضرائب والعقوبات المطبقة؛
  - نسخة من الجداول.

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص43.

### خاتمة الفصل الثاني:

إن الإدارة الجبائية تسعى جاهدة لتحقيق غايتها من الرقابة و ذلك باعتمادها على عدة وسائل من بينها التحقيق المحاسبي.

فالتحقيق المحاسبي يقوم على جمع كم هائل من المعلومات عن المكلف و أهم تعاملاته مع مختلف الإدارات، المؤسسات و الأشخاص، انتقالا إلى الفحص محاسبة المكلف شكلا و مضمونا بهدف اكتشاف الأخطاء المرتكبة والنقائص و الاغفالات، والتي تؤدي إلى عدم التناسب مع ما هو مصرح به ، مما يقود إلى رفض المحاسبة بشكل كلي أو جزئي، مع وجوب احترام حقوق المكلف بإبلاغه عن موعد مباشرة التحقيق و النتائج المستخلصة وكل التعديلات إن وجدت.

فالتحقيق المحاسبي يعطي صورة فعلية للمؤسسة من الناحية المالية و شخصيتها الجبائية، ومدى دقة وصدق بياناتها المحاسبية، كما يعطي صورة للمكلف عن مستقبل المؤسسة.

خاتمة عامة

من خلال التطرق لهذه الدراسة و المتمثلة في الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب و الغش الضريبي، تم حصرها من جانبها النظري في التعرف على مفاهيم عامة حول الضريبة ، و أن إلزامية فرض الضريبة و تعدد ها يؤدي الى بعض المكلفين الى انتهاج بعض الأساليب المشروعة و غير المشروعة ، و هنا يأتي دور الرقابة الجبائية التي تشكل الأداة القانونية في يد الإدارة الجبائية ، من خلال مراقبة التصريحات المقدمة من المكلفين بالضريبة ، و العمل على اكتشاف الأخطاء و المخالفات بهدف تصحيحها و تقويمها وذلك باستعمال وسيلة التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة و باقي وسائل الرقابة الجبائية لاكتشاف المتهربين من الضريبة. إن ظاهرة التهرب الضريبي لها أسباب أدت الى تفاقمها ، أهمها الوضعية الاقتصادية للمكلف و التي لها تأثير على هذا الأخير إضافة الى النقائص و التعقيدات التي يتميز بها النظام الضريبي و عدم استقراره مما يساهم في توسيع ظاهرة التهرب الضريبي. ، لذلك وجب على المشرع الجبائي أن يضع نصوص قانونية محكمة بشأن الضريبة لسد الثغرات أمام كل من تسول له نفسه بأن يمس أو أن يضر بالاقتصاد الوطني.

#### نتائج اختبار الفرضيات:

1. الفرضية الأولى: صحيحة يرتبط مفهوم الغش بالقانون التجاري وأما التهرب الضريبي يرتبط بالقانون الضرائب المباشرة و الضرائب الغير المباشرة.
2. الفرضية الثانية: صحيحة باعتبار الرقابة الجبائية هي مجموعة من الأشكال و مختلف الإجراءات التي تساهم في تفعيل الإدارة الجبائية لمحاربة ظاهرة التهرب والغش الضريبي.
3. الفرضية الثالثة: غير صحيحة لأن طريقة التحقيق المحاسبي تبقى محدودة الفعالية لأنها لا تستطيع الوصول الى كافة المداخل المتحصل عليها مما يؤدي الى تدعيمه بالتحقيق المعمق بغية التوسيع من صلاحيات الإدارة.

#### نتائج الدراسة:

- تعتبر الضريبة أهم عنصر و التي بإمكانها أن تحدث تغيرات في النشاط الاقتصادي.
- يشكل التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية
- أن جريمة الغش و التهرب الضريبي أصبحت من الجرائم التي تنعكس آثارها بصفة مباشرة على الصعيد الاقتصادي للدولة؛
- نجد أن المشرع الجبائي الجزائري جرم الغش الضريبي بحيث نجد ذلك في جميع النصوص الضريبية، كما فرض عقوبات جبائية وأخرى جزائية على المكلفين بالضريبة الذين يستعملون طرق احتيالية بغية التملص من دفع الضريبة؛
- تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الوسائل القانونية والتي تقوم بفحص التصريحات المكتتبه والسجلات والوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء أكانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين وذلك بهدف التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية.

التوصيات و المقترحات:

وبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع توصلنا إلى النتائج التالية مع مجموعة من التوصيات

- محاولة نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة؛
- تطوير الإدارة الضريبية و تحسين تكوين المهارات و الكفاءات لدى موظفيها؛
- ضرورة تعميم التعامل بالفواتير و ذلك بوضع حلول مناسبة للحد من التزوير و استعمال الفواتير وهمية.
- تشجيع التنسيق بين مختلف الإدارات و الهيئات من أجل تبادل المعلومات خاصة الإدارات الحساسة و تعزيز مركزها و تدعيم مراكزها عبر القطر الوطني؛
- تحسين مستوى الأعوان المدققين من خلال برمجة دورات تكوين على كل المستجدات المتعلقة بالقوانين الضرائب والمحاسبة؛
- تحسين الوضعية الاجتماعية للموظفين من أجل تجنبهم الإغراءات الخارجية؛
- نشر الثقافة الضريبية وسط المجتمع الجزائري ، و توعية بأهمية المورد الجبائي؛
- المراجعة المعمقة و المدروسة للتشريعات الضريبية و وضع نظام معلوماتي مركزي و وطني يعمل على تجميع المعلومات الضرورية الخاصة بالمكلف و توزيعها على المصالح الخاصة وهذا بهدف تضيق مساحة التهرب الضريبي.

# قائمة المراجع

أ. المؤلفات:

- اعمر يحيوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومة، الجزائر، 2003 .
- بوزيدة حميد، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005 .
- حامد عبد ليد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية بالكتاب، مصر، 2000 .
- حسين بوسقيعة، جريمة الغش الضريبي، المجلة القضائية، العدد 01، الديوان الوطني للانشغال التربوية، 1998.
- حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، الساحة المركزية، الجزائر، ط 02، 2007.
- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، الأردن، الطبعة الثانية، 2005 .
- رفعت المحجوب، المالية العامة، مطبعة جامعة القاهرة و الكتاب الجامعي، مصر، بدون طبعة، 1979 .
- زينب حسين عوض لله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، لبنان، دون طبعة.
- سوزي عدلي ناشد، الوحيز في المالية العامة، دار الجامعية الجديدة، لبنان، 2000 .
- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2006 .
- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، ط 01، 2008.
- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008 .
- طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء، الأردن، 2009.
- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، بدون طبعة، 2012.
- عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسات المالية، دار النهضة العربية، لبنان، 1972.
- عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسة المالية، دار النهضة العربية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 1994.
- عبد الناصر نور، عليان الشريف، الضرائب و محاسبتها، دار الميسرة، الأردن، 2002 .
- علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2006 .
- عوادي مصطفى، الغش و التهرب الضريبي الجزائري، مطبعة صخري، الجزائر، 2001.

- فليح حس خلف، المالية العامة، جدار الكتاب العالمي و عالم الكتب الحديث، الأردن، دون طبعة، 2008
- فوزي عطوي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، دون طبعة ، 2003 .
- محمد التهامي و مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.
- محمد حسن الوادي، زكرياء أحمد عزام ، المالية العامة و النظام المالي في الإسلام، دار الميسر للنشر، عمان، بدون طبعة، 2000 .
- محمد عباس محزري، اقتصاديات الحياة والضرائب، دار هومة، الجزائر، الطبعة الثانية، 2003 .
- محمد حمو، منور اوسيرير ، حماية المؤسسات، الشركة الجزائرية يوداد، الجزائر، الطبعة الأولى، 2009، ص 202- 203.
- محمود حسين الوادي ، زكريا احمد عزام ، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة ، الأردن ، 2007
- مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، الجزائر، الطبعة الأولى .
- مصطفى عوادي، يونس زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الجزائر، الطبعة الثانية، 2010- 2011.
- ناصر مراد، التهرب الضريبي في الجزائر، دار قرطبة المحمدية، الجزائر، 2004.
- ناصر مراد ، التهرب والغش الضريبي في الجزائر ، الطبعة الأولى ، دار قرطبة للنشر والتوزيع ، الجزائر، 2009 .

#### ب. الرسائل الجامعية

- أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية الحقوق، مدرسة الدكتوراه الدولة و المؤسسات العمومية، جامعة الجزائر، 2013 - 2014 .
- إلياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، الجزائر، 2010-2011 .
- بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية و بنوك، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010-2011.

- حورية بن عدة، الرقابة الجبائية من خلال تقنيات التحقيق المحاسبي (دراسة ميدانية بالمديرية الولائية للضرائب غليزان)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة - الماستر، تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية، علوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2012 – 2013.
- خديجة غضبان ، التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش الضريبي، دراسة حالة للمديرية الولائية لولاية الوادي، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر، شعبة محاسبة و ضرائب، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الشهيد محمد سليمان عتير، دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012 - 2011 .
- سهام كردودي، المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2008
- سيد أحمد ميدوني، الإصلاح الجبائي في الجزائر و دور مصالح المراقبة في محاربة الغش و التهرب الضريبي (دراسة حالة ولاية تلمسان)، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير نقود بنوك مالية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة أبوبكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2013-2012 .
- عبد الجليل لخذاري، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014-2013 .
- عيسى براق، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي، مذكرة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2001.
- غزة مبروك ، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015 - 2016 .
- لامية آيت بلقاسم ، آليات و إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة البويرة، الجزائر، 2013-2014 .

- محمد رياض جودي، دور الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة ، تخصص تدقيق محاسبي ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012-2013 .
- محمد فيصل كامل، طارق ربح الله، استخدام التحقيق المحاسبي في تعديل الأسس الخاضعة للضرائب و الرسوم، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية تبسة (2011-2014) ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية و نقود، كلية العلوم الاقتصادية ،العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي التبس ي، تبسة، الجزائر، 2015 – 2016.
- نادي سليم، المراجعة الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004.
- نبيلة ساعد ، الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي ، مذكرة منشورة لنيل شهادة ماستر في محاسبة ومالية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2014 - 2015 .
- نعيمة بن رحو ، تقنيات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التجارية، تخصص التدقيق المحاسبي و مراقبة، التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، الجزائر ، 2012 - 2013 .
- وسيلة حميشي ، التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة منشورة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة ، الجزائر، 2013 - 2014 .

#### ت. المداخلات العلمية:

- العياشي عجلان ، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك و المؤسسات المالية لحوكمت أعمالها و نتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر ، مداخلة منشورة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، يومي 21 - 20 أكتوبر 2009 ، ص 03 .
- بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، حالة الجزائر ، مداخلة منشورة للملتقى العلمي حول الأزمة المالية و الاقتصادية العالمية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، يومي 20-21 أكتوبر، 2009.

ث. القوانين و المراسيم

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، القانون التجاري، 2017 ، المادة 9 .
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، 2017 .
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2017 ، المادة 183 .
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية و الاتصال ، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات 2013 .
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب. 2017

ثانيا: باللغة الفرنسية

A- Les ouvrages :

- Claude laurent ,contrôle fiscal la vérification personnelle ,bayeusaine , France, 1995.
- C.r masson, la notion d'évation fiscale en droit interne farnçais, paris, 1990. Martinez, la fraude fiscale, édition p.u.f , paris.
- Richer Daniel, Les procédures Fiscales, presses universités de France , France,1990.

B- Les guides :

- Ministre des Finances, direction générale des impôts ,direction de recherche et vérification, guide du vérificateur de comptabilité , édition 2001.

# قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر و عرفان
I	فهرس
III	قائمة الأشكال
IV	قائمة الجداول
V	قائمة المختصرات
1	المقدمة العامة
5	الفصل الأول: الضريبة والتهرب الضريبي
5	مقدمة الفصل الاول
6	المبحث الأول: مفهوم الضريبة
6	المطلب الأول: تعريف الضريبة
7	المطلب الثاني: خصائص الضريبة
7	الفرع الأول: الضريبة تمثل اقتطاع مالي
8	الفرع الثاني: الضريبة تدفع جبرا
8	الفرع الثالث: الضريبة تدفع بدون مقابل
9	الفرع الرابع: الضريبة فريضة ذات أهداف
9	الفرع الخامس: الضريبة تدفع بصورة نهائية
9	المطلب الثالث: أهداف وأنواع الضريبة
10	الفرع الأول: أهداف الضريبة
10	اولا: الأهداف المالية
10	ثانيا: الأهداف الاقتصادية
10	1. استخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية
10	2. استخدام الضريبة لمعالجة الركود الاقتصادي
10	3. استخدام الضريبة لمنع تمركز المشاريع الاقتصادية
11	4. استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار و الادخار
11	ثالثا: الأهداف الاجتماعية
11	رابعا: الأهداف السياسية
11	الفرع الثاني: أنواع الضرائب
11	اولا: معيار وعاء الضريبة

قائمة المحتويات

11	1.الضريبة الوحيدة
12	2.الضرائب المتعددة
13	3.الضرائب على الأشخاص
14	4.الضرائب على الأموال
15	ثانيا:معيار الواقعة المنشئة للضريبة
15	1.الضرائب على رأس المال
15	1.1الضريبة على الشركات
16	2.الضرائب على الاستهلاك
16	3.الضريبة على الدخل
16	4.الضريبة على الإنتاج
16	ثالثا:معيار تحمل العبء الضريبي
16	1.الضرائب المباشرة
17	2.الضرائب غير المباشرة
18	رابعا:معيار معدل و سعر الضريبة
18	1.الضريبة النسبية
18	2.الضريبة التصاعدية
18	1.2التصاعد بالطبقات
19	2.2التصاعد بالشرائح
19	3.الضريبة التوزيعية
20	4.الضرائب التحديدية أو القياسية
21	المبحث الثاني:مفاهيم حول الغش و التهرب الضريبي
21	المطلب الأول:مفهوم الغش و التهرب الضريبي
21	الفرع الاول :مفهوم الغش الضريبي
22	ا-الركن المادي
22	ب-الركن المعنوي
22	الفرع الثاني:مفهوم التهرب الضريبي
23	المطلب الثاني:أشكال التهرب الضريبي وتصنيفات الغش
23	الفرع الأول: أشكال التهرب الضريبي
23	أولا:التهرب الوطني
23	1.الامتناع
23	2.الإحلال
23	ثانيا:التهرب العالمي

قائمة المحتويات

23	الفرع الثاني: تصنيفات الغش الضريبي
24	أولاً: الغش البسيط و الغش المعقد
24	1. الغش الضريبي البسيط
24	2. الغش الضريبي المعقد
24	ثانياً: الغش الضريبي الدولي و المحلي
24	1. الغش الضريبي المحلي
24	2. الغش الضريبي الدولي
24	المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي
24	الفرع الأول: عن طريق العمليات المحاسبية
25	أولاً: تضخيم التكاليف
25	ثانياً: تخفيض الإيرادات
26	الفرع الثاني: التهرب عن طريق عمليات مادية قانونية
26	أولاً: التهرب عن طريق عمليات مادية
26	1. الإخفاء الجزئي
26	2. الإخفاء الكلي
26	ثانياً: التهرب عن طريق العمليات القانونية
26	1. التهرب عن طريق عمليات وهمية
26	المبحث الثالث: تحليل ظاهرة التهرب الضريبي
27	المطلب الأول: مجالات التهرب الضريبي
27	الفرع الأول: قطاع النشاط التجاري
27	الفرع الثاني: قطاع المهن الحرة
28	الفرع الثالث: قطاع الأشغال العمومية
28	الفرع الرابع: قطاع المعاملات العقارية
28	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي
28	الفرع الأول: الأسباب المباشرة
28	أولاً: الأسباب التشريعية
29	1. تعقد التشريعات الضريبية
29	2. عدم استقرار التشريعات
29	3. ثقل الاقتطاع
30	ثانياً: الأسباب الإدارية
30	1. نقص أو محدودية الوسائل المادية و البشرية
30	1.1 محدودية الوسائل المادية

قائمة المحتويات

30	2.1 محدودية الوسائل البشرية
31	1.2.1 الجانب الكمي
31	2.2.1 الجانب النوعي
31	2. تعقد الإجراءات الإدارية و التنظيمية
31	1.2 صعوبة تقدير الوعاء الضريبي
31	2.2 عدم المساواة في تطبيق الإجراءات الإدارية
31	3.2 عدم التشدد في الجزاءات على المتهربين
32	4.2 تعقد الإجراءات الخاصة بتحصيل الضريبة
32	الفرع الثاني: الأسباب غير المباشرة
32	أولاً: الأسباب النفسية
32	ثانياً: الأسباب الاقتصادية
32	1. الوضعية الاقتصادية العامة
33	2. الوضعية الاقتصادية للمكلف
33	ثالثاً: الأسباب الاجتماعية و التاريخية
33	المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي
33	الفرع الأول: الآثار المالية
33	الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية
34	الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية
34	المطلب الرابع: العلاقة بين التهرب والغش الضريبيين
36	خاتمة الفصل الاول
37	الفصل الثاني: الرقابة الجبائية و دورها في مكافحة التهرب الضريبي
37	1 مقدمة الفصل الثاني
38	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية
38	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
38	الفرع الاول: تعريف الرقابة
38	الفرع الثاني: تعريف الرقابة الجبائية
39	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية
39	الفرع الأول: الرقابة العامة ( الشاملة)
40	أولاً: الرقابة الشكلية
40	ثانياً: الرقابة على الوثائق
40	الفرع الثاني: الرقابة المعمقة
40	أولاً: الفحص المصوب في المحاسبة (VP)

قائمة المحتويات

41	ثانيا: التحقيق في المحاسبة (VC)
41	ثالثا: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE)
41	المطلب الثالث : أهداف الرقابة الجبائية
41	الفرع الاول:الهدف القانوني
41	الفرع الثاني:الهدف المالي والاقتصادي
41	الفرع الثالث:الهدف الاجتماعي
42	الفرع الرابع:الهدف الإداري
42	المبحث الثاني : الإطار القانوني للرقابة الجبائية
42	المطلب الأول : الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية
42	الفرع الاول : حق الرقابة
42	الفرع الثاني : حق الاطلاع
43	الفرع الثالث : حق المعاينة والحجز
43	الفرع الرابع:حق إجراء البحث
43	الفرع الخامس : حق الاسترداد
43	المطلب الثاني : الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة
44	الفرع الأول :الإشعار المسبق وأجل التحضير
44	الفرع الثاني:الاستعانة بمستشار
44	الفرع الثالث:عدم إعادة الرقابة
44	الفرع الرابع:محدودية فترة الرقابة في عين المكان
45	الفرع الخامس:السر المهني
45	الفرع السادس:حق الإشعار بنتائج التقويم
45	الفرع السابع : حق الرد
45	الفرع الثامن : اللجوء النزاعي أو اللجوء الودي
46	المطلب الثالث : واجبات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة
46	الفرع الاول:الالتزامات ذات الطابع المحاسبي
46	الفرع الثاني:الالتزامات ذات الطابع الجبائي
46	اولا: التصريح بالوجود
46	ثانيا:التصريح الشهري أو الفصلي
47	ثالثا:التصريح السنوي
47	رابعا:التصريح بالتنازل أو التوقيف عن النشاط أو الوفاة
47	المبحث الثالث : الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

قائمة المحتويات

47	المطلب الأول : الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية
48	الفرع الاول : المديرية الولائية للضرائب (DIW)
49	الفرع الثاني :مديرية كبريات المؤسسات (DGE)
49	الفرع الثالث : مركز الضرائب: (CDI)
50	الفرع الرابع : المراكز الجوية للضرائب: (CPI)
50	المطلب الثاني :الأعوان المكلفون بعملية الرقابة
51	الفرع الاول :نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية
51	الفرع الثاني : رئيس فرقة البحث والتحقيق
51	الفرع الثالث:الأعوان المحققين
52	المطلب الثالث: مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية
52	الفرع الاول :المسؤولية المدنية
52	الفرع الثاني :المسؤولية الجزائية
52	الفرع الثالث :المسؤولية التأديبية
52	المبحث الرابع: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
53	المطلب الأول: تحقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية
53	الفرع الاول: مفهوم التحقيق المحاسبي
53	الفرع الثاني: أهداف التحقيق
53	المطلب الثاني: الأعمال الأولية والأجراءات الميدانية لتحقيق المحاسبي في المؤسسة
53	الفرع الأول: الأعمال الأولية للعملية التحقيق المحاسبي
54	أولاً: معايير اختيار ملفات التحقيق
54	ثانياً: إعداد برنامج التحقيق الجبائي
54	ثالثاً: دراسة الملفات وتكليف المحققين بالقضايا
55	1. الحالة المقارنة للميزانية " E-31
55	2. كشف المحاسبة" k-37
55	الفرع الثاني: الإجراءات الميدانية للتحقيق المحاسبي
55	1. الإشعار بالتحقيق
55	2 . التدخل بعين المكان
56	المطلب الثالث: مجريات التحقيق المحاسبي في المؤسسة
56	الفرع الأول:فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون
56	أولاً: فحص المحاسبة من حيث الشكل
56	1. يجب أن تكون كاملة و منتظمة

قائمة المحتويات

56	1.1 السجلات المحاسبية
56	2.1 الوثائق التبريرية
56	2. يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة
57	3. يجب أن تكون مقنعة
57	ثانياً: فحص المحاسبة من حيث المضمون
57	1. مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية
57	1.1 مراقبة المشتريات
57	1.1.1 تضخيم المشتريات
58	2.1.1 تخفيض المشتريات
58	2.1 مراقبة المبيعات
58	2. مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير
58	1.2 مراقبة حسابات الميزانية
58	1.1.2 فحص أصول الميزانية
59	2.1.2 فحص خصوم الميزانية
60	2.2 مراقبة حسابات التسيير والنتائج
60	1.2.2 حسابات التسيير
60	2.2.2 حسابات النتائج
60	الفرع الثاني: تقييم المحاسبة وإجراء التعديلات
60	أولاً: تقييم محاسبة المكلف
60	1. قبول المحاسبة
60	1.1 قبول صريح
61	1.1 قبول نسبي
61	1.2 رفض المحاسبة
61	ثانياً: إجراءات التعديلات
61	1. الإجراءات الاعتراضية
61	2. الإجراءات التلقائية
62	الفرع الثالث: إعادة تأسيس فرض الضريبة و تبليغ النتائج
62	أولاً: إعادة تأسيس فرض الضريبة
62	1. إعادة التأسيس بناء على العناصر الكمية (المواد)
62	2. إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على الإيرادات والفوترة
62	1.2 بناء على الإيرادات
63	2.2 إعادة التأسيس بناء على الفوترة

## قائمة المحتويات

64	3.إعادة التأسيس بناءا على تكاليف الإنتاج
64	ثانيا: تبليغ النتائج
64	1. التبليغ الأولي
65	2. التبليغ النهائي
65	3. إقفال عملية التحقيق
65	البطاقة التلخيصية
65	كتابة التقرير النهائي
67	خاتمة الفصل الثاني
68	خاتمة عامة
70	قائمة المراجع
75	قائمة المحتويات
	ملخص

### الملخص:

تعالج هذه المذكرة كيفية محاربة التهرب و الغش الضريبي ، حيث تطرقنا الى تحليل هذه الظاهرة مع طرق و أساليب معالجتها ، و علاقتها مع المتغيرات الخارجية ، فمعظم الدول يضعن الرقابة الجبائية كأسلوب للمكافحة ، و ذلك باستعمال أدواتها و أجهزتها للحد منها ، إلا أن الرقابة الجبائية لا تستطيع القضاء على التهرب الضريبي لوحدها ، إنما يجب الاستعانة بطرق أخرى مثل استخدام طرق وقائية قبل حدوث تهرب أو غش ، التنسيق بين الإدارات للحصول على المعلومات اللازمة ، و في الأخير تقييم واقع الرقابة الجبائية في الجزائر من حيث تطور عدد الملفات المدروسة و النتائج المقدمة ، مع تقديم بعض المشاكل التي تعاني منها ، و إعطاء التحسينات اللازمة لزيادة فعالية الرقابة الجبائية.

### الكلمات المفتاحية:

التهرب الضريبي ، الغش الضريبي ، الرقابة الجبائية.

### Résumé:

Cette memoire traite le problème de l'evasion et la fraude fiscale, où on a analysé ce phenomemon avec des méthodes et des techniques de leur traitement et de leur relation avec les changements externes, où tous les pays déposent le contrôle fiscal comme une méthode de contrôle, en utilisant ses outils et ses matériels pour reduiser ce problème. Toutefois, le controle fiscal ne peut pas d'eliminer de l'evasion et la fraude fiscale seul, mais doit être utilisé d'autres moyens comme d'utiliser les methodes de prévention avant qu'une évasion ou une fraude se produise. et la coordination entre les administrations pour obtenir des informations nécessaires, finalement le contrôle fiscal en Algérie s'estimé en termes d'évolution du nombre de fichiers étudiés et des résultats présentés, à la conclusion de l'efficacité de ce contrôle en Algérie avec de presenter quelque problemes qui souffre le contrôle fiscal.

### Mots clés:

L'évasion fiscale, la collecte fiscale, contrôle fiscal

### Abstract:

This memoir deals with the problem of evasion and tax evasion, where this phenomenon has been analyzed with methods and techniques of their treatment and their relation to external changes, where all countries file tax audit as a method of control, using its tools and equipment to reduce this problem. However, tax control can not eliminate evasion and tax evasion alone, but must be used other means such as using prevention methods before an evasion or fraud occurs. And the coordination between the administrations to obtain necessary information, finally the fiscal control in Algeria is estimated in terms of evolution of the number of studied files and the results presented, with the conclusion of the effectiveness of this control in Algeria with of present some problems that suffers tax control.

### Key words:

Tax evasion, tax collection, tax audit