



جامعة أكلي محند أولحاج - البويرة  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
القسم الخاص

## الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب والغش الضريبي

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق  
تخصص: قانون جنائي وعلوم الجنائية

تحت إشراف الأستاذ (ة)  
- د. لوني فريدة

من إعداد الطالبين  
- لغواق خثير  
- يوسف حفصي

### أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا  
مشرفا ومقررا  
ممتحنا

جامعة البويرة  
جامعة البويرة  
جامعة البويرة

د/ رحمانى حسيبة  
د/ لوني فريدة  
د/ ربيع زهية

تاريخ المناقشة

2021/09/21

# شكر و تقدير

نشكر الله سبحانه وتعالى أولاً ونحمده كثيراً على أن يسر لنا أمرنا في القيام بهذا العمل، وإتمام المشوار الدراسي بنجاح وتوفيق منه وحده.

"قم للمعلم ووفه التبجيلاً \*\*\* كاد المعلم أن يكون رسولاً"

كما نتقدم بخالص تشكراتنا إلى الأستاذة الفاضلة

**\*لوني نصيرة\***

التي أعانتنا كثيراً في إنجاز هذه المذكرة ولم تبخل علينا بنصائحها وتوجيهاتها القيّمة، فجزاها الله خيراً على كل ما قدتمه لنا.

و نشكر كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد ولو بكلمة طيبة لإتمام هذا العمل المتواضع.

## مقدمة:

تعتمد دول العالم على الضريبة في تغطية نفقاتها أو تمويل خزintها العمومية وتعتبرها كوسيلة فعالة تمكنها من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، فإن ديمومة هذا المفهوم واستمراره يتوقف علي مدي الاستجابة والتزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية، لكن هذه الاستجابة في الغالب ما تكون نسبية نتيجة للجدل القائم منذ القدم بين دفع الضريبة والتهرب منها، وهذا باستغلال الوسائل الممكنة.

فالتهرب من دفع الضريبة يعد من أخطر الآفات التي تصيب الضريبة بصفة خاصة والاقتصاد بصفة عامة، لكونه يؤدي إلي استنزاف الموارد الضريبية التي كان من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة الإنفاقها فيما يحقق المنفعة العامة من خلال استثمارها في المشاريع التمويلية للبلاد، بدلا من انسيابها في قنوات مجهولة.

وبالرغم من كون ظاهرة التهرب والغش الضريبي قديمة إلا أنها قد تفتت وتعددت صورها عبر الزمن. سواء من حيث الوسائل أو الأساليب المعتمدة لتشهد في الآونة الأخيرة أبعادا خطيرة، فهي لا تقتصر على منطقة جغرافية محددة ولا علي فترة زمنية محددة بل أصبحت ظاهرة عالمية لصيقة بالضرائب توحدت حيثما وجدت هذه الأخيرة، وبالتالي أصبحت تعتبر من أبرز العقبات التي، تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها. مما يستدعي ضرورة مواجهة هذه الظاهرة استوجب على مختلف الدول ومنها الجزائر السعي جاهدة إلى مكافحتها بشتي الظروف التشريعية والتنظيمية، والتي نتج عنها وضع أجهزة مختصة في مكافحة التهرب والغش الضريبي والمتجسدة في انشاء (المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ) على المستوي الولائي لسنة 1990 ومختلف ( مفتشيات الضرائب على المستوي المحلي والاقليمي، إضافة إلى ( مديرية البحث والمراجعة ) التي تم انشائها سنة 1990 في الجزائر. كما تم تعزيز جهاز الرقابة الجبائية بالية جديدة سنة 2002 الي يومنا هذا وتتمثل في مديرية كبريات الشركات فالبرغم من هذه الجهود المعتبرة إلا أن هذه

الظاهرة في تزايد مستمر حتي أصبحت تتكيف مع كل التغيرات التي تطرا على النظام الجبائي هذا من جهة ومن جهة أخرى النمو الذي عرفته نتيجة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية، التي تعيشها جل اقتصاديات الدول والتي أدت إلى تنامي الاقتصاد السري الذي ساعد بدوره في تطور أساليب التهرب والغش الضريبي مما يستوجب على الدولة المراقبة والحرص الدائمين للحد من آثارها الضارة وكبح انتشارها واقتراح بعض الحلول لمحاربتها.

### - طرح الإشكالية:

ضمن هذه الإطار العلمي وأمام العرض السابق حاولنا طرح ومعالجة هذا الموضوع وذلك عن طريق الإشكالية التالية:

**إلى أي مدى ساهمت الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرت التهرب والغش الضريبي؟**  
ومن أجل كشف الستار والإجابة الشافية سوف نحاول دراسة المفاهيم العامة التي تتعلق بالرقابة الجبائية وتوضيح ظاهرة التهرب والغش الضريبي وذلك بالإجابة عن الأسئلة التالية:

- 1- ما المقصود بالرقابة الجبائية؟
- 2- ما هي أهداف الرقابة الجبائية؟
- 3- ماذا نقصد بالتهرب والغش الضريبي؟
- 4- كيف يمكن للإدارة الجبائية مواجهة التهرب والغش الضريبي من خلال الرقابة

الجبائية؟

### الفرضيات:

بعد طرح التساؤلات وتوضيح المشكلة يمكن تقديم بعض الفرضيات التي ستكون كإجابات مسبقة ومؤقتة للأسئلة الفرعية المطروحة وهي كالتالي :

1- تعتبر الرقابة الجبائية أداة سياسية لمحاربة التهرب والغش الضريبي والمحافظة على ممتلكات الدولة، وكلما وسعت أساليبها وأنواعها تكون أكثر فعالية في الحد من هذه الظاهرة .

2- التهرب والغش الضريبي هو الوسيلة التي تلجأ إليها المكلف لتجنب أداء التزاماته الضريبية.

3- إن الرقابة الجبائية ليست فعالة بالقدر الكافي لكبح انتشار ظاهرة التهرب والغش الضريبي والقضاء عليها وإنما التخفيف والتقليل من حدة هذه الظاهرة.

### أسباب اختيار الموضوع:

من أهم أسباب التي دفعتنا لاختيار هذا الموضوع هي :

#### أ - الأسباب الموضوعية:

لقد اخترنا هذا الموضوع نظرا لاعتبار الضرائب أحد الموارد المالية الداخلية العامة للدولة في تمويل النفقات العامة وفي توجيه النشاط والغش الاقتصادي. نظرا لتفشي وازدياد ظاهرة التهرب والغش الضريبي الذي اصبح يشكل مرضا بالنسبة للاقتصاد الوطني والذي أصبح من الضروري دراسة أهم الوسائل الفعالة للحد من هذه الظاهرة الغير المحدودة.

#### ب - الأسباب الذاتية:

- الرغبة في التعرف على أسباب استفحال ظاهرة التهرب والغش الضريبي.
- نظرا لقلّة الأبحاث في هذا الموضوع، وخاصة التي تربط موضوع الرقابة الجبائية المطبقة في النظام الضريبي بظاهرة التهرب والغش الضريبي.
- التهرب والغش الضريبي هو موضوع الساعة في ظل التحولات التي يعرفها الاقتصاد الوطني.
- الرغبة والميول في دراسة هذا الموضوع وحب التطلع لمعرفة خبايا هذه الظاهرة من أجل إثراء معارفنا وقدراتنا.

## ج- أهمية الموضوع :

الرقابة الجبائية لها أهمية كبيرة في النظام الضريبي كونه يعتبر نظاما تصريحا يعطي الحرية التامة للمكلفين بالضريبة في التصريح مجمل مداخيلهم وممتلكاتهم من تلقاء أنفسهم من خلال فرض الرقابة الجبائية على هذه التصريحات إلا أن ظاهرة التهرب والغش الضريبي تقف حائلا دون تحقيق الرقابة الجبائية للأهداف المرجوة منها، وذلك نظرا لما تخلفه من آثار سلبية على المستوي المالي الاقتصادي والاجتماعي حيث يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية نتيجة حرمانها من جزء هام من الموارد المالية وما يترتب عن ذلك من اختلال في التوازن المالي للدولة خاصة وإن الضريبة في الجزائر يعد كأحد الأدوات الفعالة في تزويد خزينة الدولة مورد مالية لتغطية نفقاتها المختلفة، فالضرائب العامة تعتبر الممول الثاني لخزينة الدولة بعد الجباية البترولية على قطاع المحروقات كما يؤدي التهرب والغش الضريبي إلى الإخلال بالمنافسة الاقتصادية وانتشار التفاوت بين الطبقات الاجتماعية.

## د- أهداف الموضوع:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الفعال الذي قد تلعبه الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي ودور إجراءات الرقابة في اكتشاف التجاوزات والأخطاء، كما تهدف إلى تبيان أهمية الرقابة الجبائية في إضفاء مبدأ العدالة والمنافسة الشريفة بين المكلفين ودورها في تمويل الخزينة العمومية.

المنهج المتبع:

للإجابة على إشكالية البحث قمنا بتطبيق المنهج الوصفي حيث تم استعراض ظاهرة الغش والتهرب والغش الضريبي ومحاولة معالجته بتقديم وتقييم طرق الرقابة الجبائية بغية الوقوف على معوقاتها لتصحيحها، كما تم الاعتماد على المنهج التحليلي عند التعرف على إجراءات التحقيق.

## صعوبات الموضوع:

- لا يوجد أي عمل يخلو من الصعوبات والعقبات ولكننا حولنا قد المستطاع لكسر حاجزها، فمن الصعوبات التي اعترضتنا عملية البحث وربما كلفتنا جهداً معنوياً ومادياً هي:
- صعوبة التوفيق بين الدراسة والبحث.
  - نقص المراجع والمعلومات والأبحاث العلمية في هذا المجال بالرغم من قدم هذه الظاهرة.
  - ومن أهم الصعوبات وهي أزمة الوباء وعدت أسباب أخرى أدت إلى عرقلت البحث والحصول على المراجع والمعلومات.

الفصل الأول  
الإطار المفاهيمي  
والتنظيمي للرقابة الجبائية في  
القانون الجزائري

## الفصل الأول

### الإطار المفاهيمي والتنظيمي للرقابة الجبائية في القانون الجزائري

إن التهرب والغش الضريبي هو داء جميع الأنشطة الجبائية في العالم، وتشتد خطورته في البلدان التي تمثل فيها الجباية احد مورد للخزينة العامة للدولة مثل الجزائر لذلك يسعى القانون الجبائي إلى إيجاد الدواء لهذا الداء بتوظيف مجموعة من الوسائل والمبادئ والعب والآليات التي تكفل لها تحصيلات ضريبية في المستوى من جهة ومكافحة التهرب والغش الضريبي من جهة أخرى، ومن هذه الوسائل وسيلة الرقابة الجبائية إذا هي من أهم الإجراءات الضرورية المتخذة لمكافحته، وتكتسب أهمية بالغة أكثر، وما يمكن الإشارة إليه أن الرقابة الجبائية تواجهها أيضا صعوبات وعراقيل تحد من فعاليتها، نظرا لأن النظام الجبائي الجزائري نظام تصرخي يمنح الحرية النسبية للمكلف بالضريبة في التصريح بمدخله من تلقاء نفسه، لذا تعتبر الرقابة على هذه التصريحات المكتتبة لازمة، لأنها في كثيرا من الأحيان تكون غير صحيحة وصادقة، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن النية أو سوء النية بهدف التملص من دفع الضريبة.

ومنه سنحاول من خلال هذا الفصل تبيان المفاهيم العامة عن الرقابة الجبائية(المبحث الأول)، والإطار التنظيمي للرقابة الجبائية (المبحث الثاني).

## المبحث الأول

### مفاهيم عامة عن الرقابة الجبائية

الرقابة بشكل أو بآخر أمر طبيعي في أي مجتمع لأنها تمثل الضوابط في كل تصرف يتعدى أثره للغير، نتيجة لتجاوز المسؤولية لسلطة أو تجاوز المحكوم لحقوقه ويترتب عن ذلك آثار عديدة فأي نظام إداري أو مالي لا تتوفر فيه رقابة صحيحة وفعالة ومنظمة يعتبر نظامًا ناقصًا ولا تختلف الرقابة في هاذين النظامين عنها في النظام الجبائي ففي هذا الأخير تعد من بين الوسائل المجدية والمستعملة في الكشف عن مواطن التهرب والغش الضريبي.

### المطلب الأول

#### مفهوم الرقابة الجبائية

للقوف على مفهوم الرقابة الجبائية، رأينا من الضروري تحديد مفهوم الرقابة بشكل عام، ثم تحديد مفهوم الرقابة الجبائية كصورة من صور الرقابة، حيث تعددت وتتنوع التعاريف المرتبطة بالرقابة رغم اتحادها في المعنى، كما اختلفت وجهات نظر الكاتب في مجال تحديد تعريف موحد ودقيق يختص بالرقابة.

#### الفرع الأول: تعريف الرقابة

تعتبر الرقابة إحدى الوظائف الأساسية التي تقوم أجهزة متعددة بغية التأكد من تحقيق النشاط المالي في حدود السياسة العامة لها، كما تعمل على الكشف عن السلوكيات غير الأخلاقية وغير القانونية مثل الرشوة والسرقة في المؤسسات الإدارية.

ومن أهم التعاريف المقترحة للرقابة تعريف المفكر الاقتصادي "فايول" الذي عرفها على أنها: " الرقابة تقوم على التحقيق ما إذا كان شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات

الصارمة والقواعد المقررة، إما موضوعها فهو تبيان الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها.<sup>(1)</sup>

كما يمكن تعريفها على أنها الوسيلة المجدية لقياس الأداء من أجل التأكد من أن الأهداف قد تحققت وأن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة، كما أنها تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه من الانحرافات قبل وقوعها ليتم التنفيذ وفقا لمقاييس مقررة.

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

### الفرع الثاني: تعريف الرقابة الجبائية

إنّ الرقابة الجبائية تعد وسيلة الإدارة التي منحها القانون وهي حقوق وصلاحيات تسمح لها بالتأكد من صدق التصريحات لتقويم وتصحيح الأخطاء المرتبكة بالإطلاع على كل المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية.

وقد عرفها "فايول" بأنها: "التحقق ما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة أما موضوعها فهو تبيين نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"<sup>(2)</sup>.

حيث أن مفهوم الرقابة الجبائية يعتمد أساساً على المكلفين بالضريبة إلى المصالح الجبائية حيث تحتوي هذه التصريحات على المعلومات اللازمة التي تحدد أسس الأوعية الضريبية.

مما سبق يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها فحص للتصريحات وكل السجلات والوثائق والمستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفات الجبائية على أن

1- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى ميلا، د. ط، الجزائر، 2012، ص15.

2- حمدي سليمان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998، ص13.

يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية للاستعلام والاستفسار والايضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها ولا يكفي المحقق فقط بدراسة ومراجعة التصريحات بل عليه أن يقوم بعملية المقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصلة عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجودة بينهما وكذلك النظر في كامل الوضعية الجبائية للمكلف. (1)

## المطلب الثاني

### أسباب قيام الرقابة الجبائية وأهدافها

نتيجة للتطورات الاقتصادية وما صاحبها من تطور في مجال التهرب والغش الضريبي وخصوصا في ظل الأنظمة الجبائية التصريحية استتدت الحاجة إلى الرقابة الجبائية والتي كان الهدف منها الحد من تطور ظاهرة الغش والتهرب الضريبي (2).

### الفرع الأول: أسباب ومبادئ الرقابة الجبائية

#### أولاً: أسباب قيام الرقابة الجبائية

هناك سببين رئيسيين لقيام الرقابة الجبائية في الجزائر والذي يمكن تلخيصها فيما يلي:

يلي:

#### 1- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

بما أن النظام الجبائي الجزائري كغيره من الأنظمة الجبائية الحديثة نظام تصريحي يسمح للمكلف بالتصريح بمداخيله تلقاء نفسه من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخيله على شكل تصريحات للإدارة الجبائية باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي ويفترض أنها صحيحة ما لم يثبت العكس، وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية، فحسب

1- بوخشة فاطمة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة تخرج ماستر، تخصص محاسبة، جامعة مولاي طاهر، الجزائر، 2013-2014، ص110.

2- عزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة نيل شهادة الماستر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضر، بسكرة، الجزائر، 2015-2016، ص39.

المادة (18-1) من قانون الإجراءات الجبائية: "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات المكتوبة من طرف المكلف بالضريبة لاكتشاف الأخطاء والتلاعبات الموجودة فيها والقيام بتصحيحها".<sup>(1)</sup>

ومن هذا يتضح بأن السبب الأساسي لوجود الرقابة الجبائية هو كون النظام الضريبي نظام تصريحي، ولذلك أوجب المشرع إيجاد وسيلة قانونية لمراقبة هذه التصريحات والتأكد من صحتها ومطابقتها مع ما هو في الحقيقة.

## 2- الرقابة الجبائية كوسيلة لمحاربة التهرب الضريبي:

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بثتى الطرق والأساليب الشرعية أو غير الشرعية، لذلك فان عملية مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الإدارة الضرورية لمكافحة التهرب والغش الضريبيلأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.<sup>(2)</sup>

## ثانيا : مبادئ الرقابة الجبائية

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله وخاصة التهرب والضريبي بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وتوجيهها لتحقيق أهداف الدول المنشودة، ولكي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لابد من توفر المبادئ الأساسية لها والمتمثلة في إقامة نظام جبائي محكم يتميز ببساطة تشريعاته وعدالتها والعمل ترقية وتطوير الإدارة الجبائية، إضافة إلى إرساء الحسن الضريبي لدى المكلف بالضريبة وتحسين علاقته بالإدارة الجبائية من خلال:

1- قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، سنة 2009، ص10.

2- لباس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير، في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2010-2011، ص20.

## 1- إقامة نظام ضريبي محكم:

فيعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي فبدر ما يتوفر لديها من خبرات وكفاءات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي أن يلمس الحبكة الفنية في أنظمتها الضريبية بقدر ما يتأثر بالعوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية كما أن التهرب والغش الضريبي يعود إلى عدم إحكام القوانين والتشريعات من حيث تعقد النظام الضريبي وعدم استقراره ولذلك يجب تحسين فعالية النظام الضريبي من خلال:

## 1-1- تبسيط وتحسين التشريع الضريبي: يتحقق من خلال تبسيط صياغة التشريع

الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه، إذا يجب أن تكون والنصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب، إضافة إلى إدراج مذكرات توضيحية للقوانين الضريبية بلغة بسيطة وسهلة، في تناول عامة المكلفين بالضريبة للتقليل من إحساسهم بتعقد التشريع الضريبي وإقناعهم به مما يؤدي إلى الالتزام بواجباتهم الضريبية وعدم التهرب منها: (1)

## 1-2- تحقيق العدالة الضريبية: تعتبر لعدالة الضريبية من المبادئ الأساسية للضريبة

والنظام الضريبي وتحدد من خلال التوزيع الأمثل للعبء الضريبي، وإعادة التوزيع العادل للدخول والثروات على أفراد المجتمع، ولذلك يصعب قياسها ويبقى تقديرها مرتبط بمدى تقبل واقتناع أفراد المنع بعدالة النظام الجبائي المطبق عليه وتسعى الدولة إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال الرقابة الجبائية بحيث يتضمن المفهوم المعاصر للعدالة الضريبية فرعين هما:

1- بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وبنوك، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010-2011، ص 92-93.

- العدالة الأفقية ويقصد بما أن معاملة المكلفين المتساوين في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة ضريبية متساوية.
- العدالة العمومية تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة.

وبشكل عام يمكن القول أن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي عادل يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب مقدرته التكاليفية، كما يقوم بتصحيح اللامساواة الناتجة عن التوزيع الأولي للدخل، إضافة إلى شمولية الرقابة الجبائية لكافة المكلفين بالضريبة.

## 2- ترقية وتطوير الإدارة الجبائية:

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب والغش الضريبي ما لم يوافق بإدارة جبائية فعالة، حيث أن تبعة التهرب والغش الضريبي لا تقع على المشرع المالي والمكلف وحدهما وأنا تقع كذلك على الإدارة الجبائية التي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة إضافة إلى توفرها على الامكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي يمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إن لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الجبائية والضرائب والمراقبة الجبائية.

إضافة إلى إجراء تربيصات لموظفي وأعوان الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي، كما تتمثل في الإمكانيات المادية في توجير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعطي انطبعا جيدا لدى الموظفين، إضافة إلى توفير أجهزة الإعلام الآلي ووسائل الاتصال الحديثة، فينبغي تحفيز الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم وتوفير الخدمات اللازمة لهم، وتعتمد الرقابة الجبائية على جملة من المبادئ ترتبط بالضريبية والنظام الضريبي ينبغي توفرها لضمان السير الحسن للرقابة الجبائية والوصول الى تحقيق الأهداف المرجوة منها، حيث يؤدي تعقد وعدم

استقرار النظام الضريبي إضافة إلى ضعف الإدارة الجبائية وقلة إمكانياتها البشرية والمادية إلى الاعتماد على نظام ضريبي غير فعال ويلقي بعبته على المكلفين بالضريبة كما يمتد إلى موظفي الإدارة الجبائية، وبذلك تترك الحرية للمتهربين من دفع الضريبة في سلك كل الطرق المتاحة للتهرب دون وجود عقاب أو ردع وذلك نتيجة لضعف الرقابة الجبائية. (1)

### الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

تختص الدارة الجبائية بتطبيق الرقابة الجبائية بصفقتها الجهاز الفني الذي تخول له مسؤولية تنفيذ التشريع الجبائي عن طريق فرض وتحصيل الضرائب والرقابة عليها سعياً لتحقيق أهداف الرقابة الجبائية المتمثلة فيما يلي:

#### 1- الأهداف القانونية: تتمثل الأهداف القانونية فيما يلي:

- التحقق والبحث من شرعية وصحة مختلف العمليات المالية المسجلة في دفاتر المكلفين وتطابقها مع ما تم التصريح به للإدارة الجبائية.
- التأكد من تنفيذ وتحصيل الضريبة وفقاً للتشريع الحيائي.
- مراقبة تطبيق القوانين والتشريعات وتعميمها على جميع الأشخاص المكلفين بها من خلال تأدية واجباتهم الجبائية وضمان الحقوق التي يستفيدون منها.

#### 2- الأهداف الإدارية:

تؤدي الرقابة الجبائية دوراً هاماً في الإدارة الجبائية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها من خلال النقاط التالية:

- تساعد الرقابة الجبائية على كشف الشعيرات القانونية والنقص الموجود في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية لتفادي ذلك النقص وإيجاد الحلول له.

1- بشرى عبد الغني، المرجع السابق، ص 94.

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم أثارها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لتفادي الوقوع فيها.
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات الخاصة بجميع أنواع الضرائب وتقدير التهرب والغش الضريبي ومدى تأثيره على المؤشرات الاقتصادية الأخرى.

### 3- الأهداف الاقتصادية والمالية:

الهدف الرئيسي للرقابة الجبائية هو مكافحة التهرب والغش الضريبي بكل أنواعه باستعمال مختلف الوسائل القانونية التي يمنحها المشرع الضريبي للإدارة الجبائية والمحافظة على الأموال العمومية من النهب والسرقة، وتوفير إيرادات إضافية للخزينة العمومية تعود على الإنفاق العام وتؤدي إلى رفاهية المجتمع.

### 4 - الأهداف الاجتماعية:

- تهدف الرقابة الجبائية إلى تحقيق أهداف المجتمع من خلال :
  - تحقيق مبدأ العدالة والمساواة بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي، وهو ما يؤدي إلى زيادة الثقة بين المكلفين والإدارة الجبائية والتخفيف من حدة التهرب الضريبي.
  - منع محاولات إنحرافات الممولين بمختلف أشكالها من سرقة أو إهمال أو تقصير في أداء واجباتهم الجبائية من خلال تطبيق غرامات أو فرض العقوبات.<sup>(1)</sup>

## المطلب الثالث

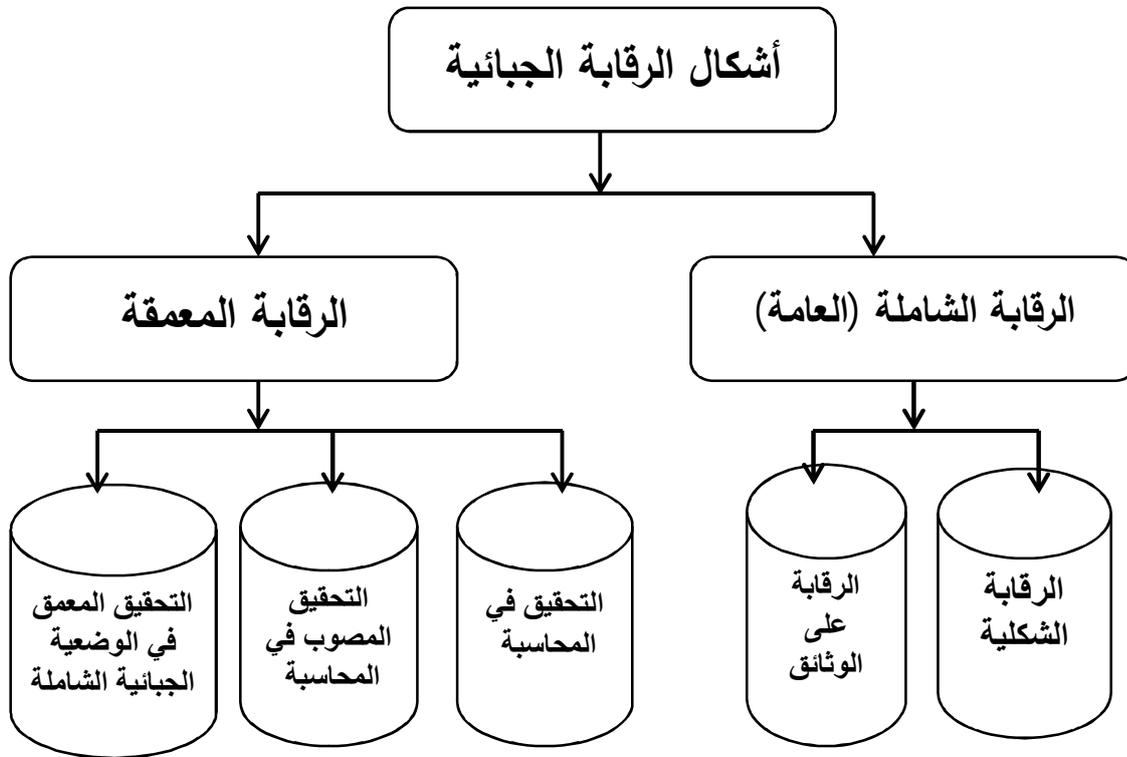
### أنواع الرقابة الجبائية في الجزائر

بما أن الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة هامة لكشف المناورات التدليسية ومكافحة العمليات غير القانونية والتي لها أضرار جسيمة بالخزينة العمومية والاقتصاد الوطني على

1- نوري نجاه، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (199-2003)، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالي ونقود، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص36.

حد سواء، فنجد فعالية الرقابة الجبائية تتأسس على مقارنة المعلومات التي احتوتها الملفات الجبائية والمعطيات الخارجية الواردة لها، لتمارس بشكل سليم وشامل على مستوى مفتشيات الضرائب، أو على مستوى الرقابة الجبائية المعمقة التي تتم في المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة والمسندة إلى عدة أجهزة مختصة في هذا المجال، والشكل التالي يوضح أشكال الرقابة الجبائية وفقا للنظام الضريبي الجزائري: (1)

الشكل (01): أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر



تتم على مستوى نيابة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

تتم على مستوى مفتشية الضرائب

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب

الفرع الأول: الرقابة الجبائية الشاملة (العامة)

1- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2011، ص59.

تتم على مستوى مفتشية الضرائب وفي هذا المستوى يتم التمييز بين نوعين من الرقابة، وهما الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، حيث يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضريبة، ويتم القيام بهذين النوعين من الرقابة الجبائية بدون التنقل إلى مقر نشاط المكلف، ولا يتم القيام بأبحاث عامة وخاصة حوله.

### أولا الرقابة الشكلية:

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية.<sup>(1)</sup>

وتتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المدونة في التصريحات G50A و G50 وتلك المذكورة في التصريح السنوي، ومع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوفات الربط وبطاقات المعلومات وقائمة الزبائن التي تمتلكها، وتهدف إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات، وذلك وفقا للإجراءات التالية :

- **المكلف** : يجب أن يحتوي ملف كل مكلف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات التالية، السجل التجاري، بطاقة إثبات الهوية، شهادة الإقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الإحصائية .
- **النشاط** : يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي، والتصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة .

1- يحي لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، علوم التسيير فرع استراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف مسيلة، 2006-2007، ص74.

- الأخطاء المادية: التأكد من أن التصريحات الشهرية والثلاثية في أجالها المحددة، كما يتم أيضا التأكد من أن العمليات الحسابية المدونة في التصريحات لا يوجد فيها أخطاء. (1)

### ثانياً: الرقابة على الوثائق

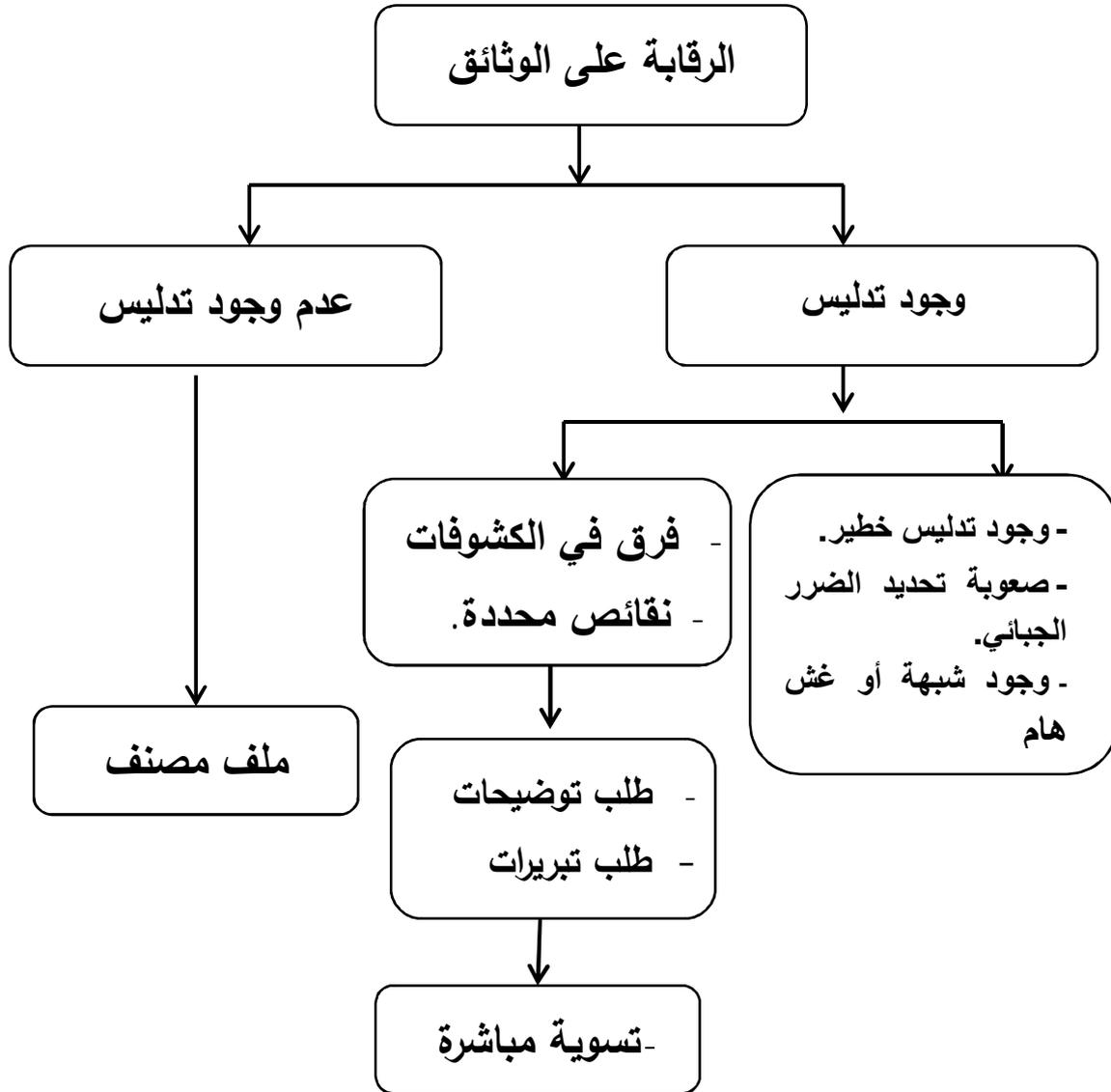
هو ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية، بعكس الرقابة الشكلية فإن الرقابة على الوثائق يجب أن تكون شاملة وهذا ما يتطلب الفحص لجميع عناصر التصريح الجبائي، فيتجلى دورها في مجموعة من العمليات والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، فتقوم الإدارة الجبائية بمقارنة المعلومات المصرح بها بالمستندات الملحقة بالتصريح وكذا مجموع المعلومات والبيانات والتي هي بحوزة الإدارة الجبائية، ويمكن للمحقق طلب تبريرات أو توضيحات من المكلف بالضريبة إذا لزم الأمر وترتكز أهداف الرقابة على الوثائق (2).

- قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبه والمقدمة من طرف المكلفين بالضريبة .
- طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة.
- التأكد من المعدلات الضريبية في كل نشاط .

1- عبد الجليل لخداري، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، مذكرة الماستر في العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة 2014، ص 55-56.

2- كردودي سهام، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص : تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009، ص 95 .

الشكل ( 2 ) : ( خطوات إجراء الرقابة على الوثائق ) الرقابة على الوثائق



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من المديرية الولائية للضرائب

الفرع الثاني: الرقابة المعمقة (الخارجية)

تتمثل هذه الرقابة في جملة الإجراءات التي يقوم بها المراقبين الجبائيين من خلال التدخلات المباشرة للأماكن التي يزاول فيها المكلفون نشاطهم من أجل التأكد من صحة ومطابقة ما صرح به المكلفون مع ما هو موجود في أرض الواقع . وذلك من خلال الفحص

الميداني للدفاتر المحاسبية وجميع الوثائق الملحقة، ومحاولة الكشف عن احتمالات التهرب وتتم من خلال وسيلتين هما<sup>(1)</sup>:

#### أولاً - التحقيق المحاسبي:

نصت المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية، يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية، لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

يعني التحقيق في المحاسبة مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة<sup>(2)</sup>.

#### ثانياً - التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

نصت عليه المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة الضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أولاً، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة، وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى وهذا حسب المادتين 6 و 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.<sup>(3)</sup>

1- مصطفى عوادي ورجال نصر، الغش والتهرب الضريبي الجزائري - مطبعة صخري حي المنظر الجميل، 2011، ص 13.

2- المادة 20-01 من قانون الإجراءات الجبائية.

3- المادة 21-01 من قانون الإجراءات الجبائية.

## المبحث الثاني

### الجانب التنظيمي للرقابة الجبائية في الجزائر

تعد الرقابة الجبائية أداة فعالة لضمان امتيازات، لهذا قد حدد القانون الجبائي إطار تشريعي وتنظيمي للرقابة الجبائية، وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بقيام مهمتها في شروط قانونية محددة وكما طالب المكلفين بالضريبة بعدة التزامات وفي المقابل منح لهم عدة ضمانات من أجل حمايتهم من تعسف الإدارة والتجاوزات المحتملة، وهذا ما سنتطرق إليه بالتفصيل في هذا المبحث.

### المطلب الأول

#### الوسائل القاعدية المكلفة بالرقابة الجبائية

يتم تنظيم الإدارة الضريبية وفقا لمبدأ مركزية التوجيه ولا مركزية التنفيذ، حيث تتولى الإدارة المركزية وظائف التخطيط والرقابة واصدار التعليمات والتفسيرات وتنظيم شؤون الموظفين وتدريبهم والسهر على رفع الكفاءة الإنتاجية للإدارة الضريبية، بينما تتولى الإدارة التنفيذية كافة أعمال التنفيذ التي تتطلبها إجراءات ربط وتحصيل الضريبة.

#### الفرع الأول: الأجهزة المختصة حاليا بالرقابة الجبائية

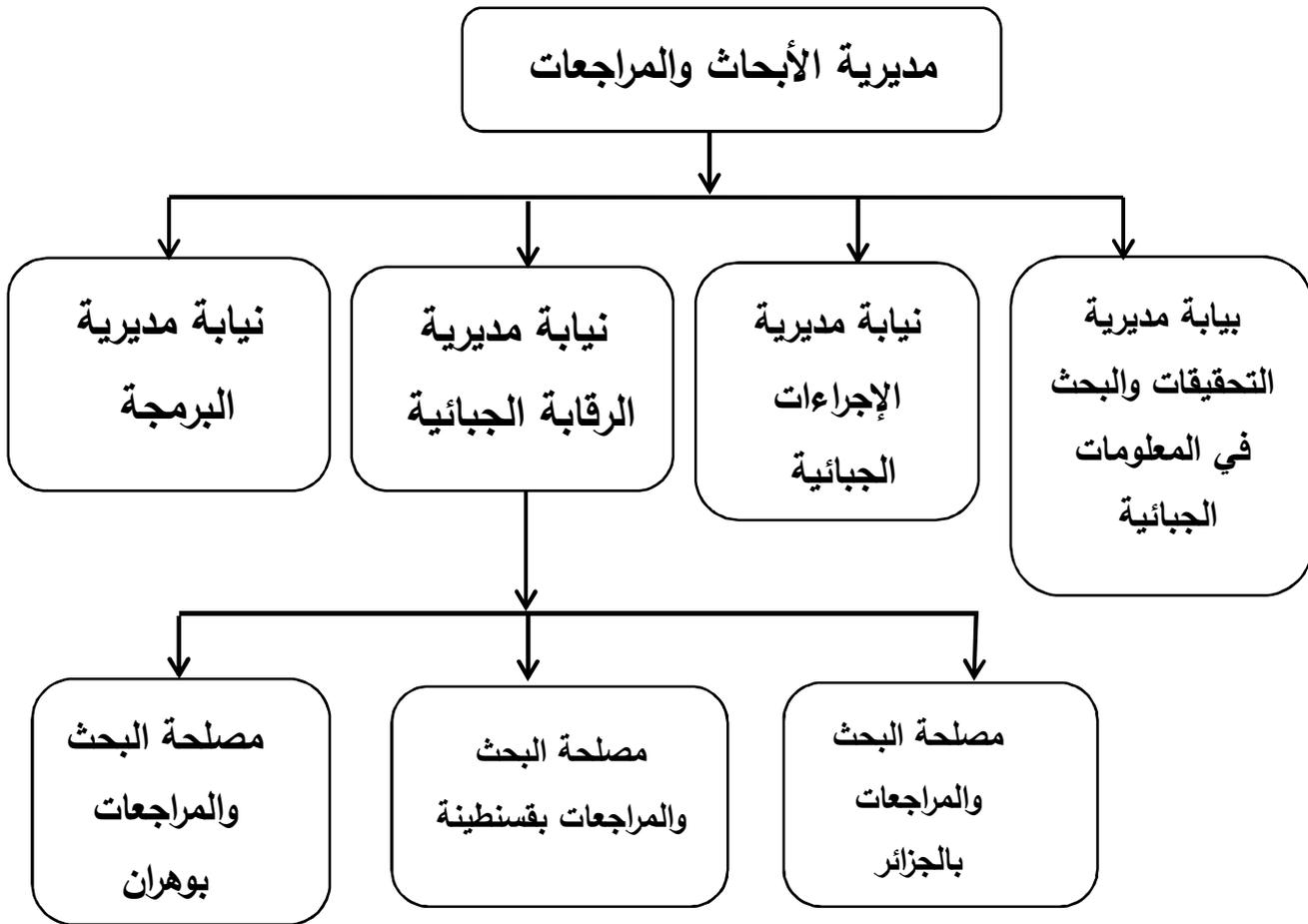
أولاً: مديرية البحث والمراجعات (D.R.V)

#### 1-التعريف بمرية البحث والمراجعات:

أنشئت هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي 228/98، الصادر بتاريخ 1998/07/03 والتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، تقوم هذه المديرية بصفقتها مصلحة مركزية تابعة للمديرية العامة للضرائب، وباعتبارها صاحبة سلطة واسعة على المستوى الوطني بتسيير عملية الرقابة الجبائية على المستوى المركزي ومكافحة التهرب الضريبي، صف إلى ذلك فإنها تتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات، كما أنه

بحسب المادة الأولى من نفس المرسوم فإنها تستند هذه المهام إلى أربع مديريات فرعية<sup>(1)</sup>.  
2- الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات: حسب ما تم ذكره يكون الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات كما في الشكل الآتي:

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات



المصدر: آيت بلقاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من مظاهر التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاديات المالية والبنوك، ك ع أ و ع ت و ع ت، جامعة البويرة، ص 43.

1- المرسوم التنفيذي رقم 228/98، المؤرخ في 13/07/1998، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في إدارة المالية، جريدة رسمية عدد 51، لسنة 1998.

## 3- مهام مديرية البحث والمراجعات:

الأعمال تند لمديرية البحث والمراجعات مهمة الرقابة الجبائية بتوفير شرط مستوى رقم الأربع سنوات الأخيرة محل التدقيق على أن يتجاوز 000،4000 دج سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات والنشاطات الحرة ورقم الأعمال 1000.000 دج سنويا بالنسبة للمؤسسات الأخرى، أما الهدف الرئيسي لمديرية البحث والمراجعات هو مكافحة التهرب الضريبي، ولأجل ذلك قامت بوضع إستراتيجية للمراقبة بغية تحقيق بعض الأهداف للمساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي ومن بينها<sup>(1)</sup>:

- رفع نوعية الأداء التحقيق والارتقاء به إلى مستويات أحسن.
- تحسين مستوى مردودية الرقابة الجبائية.
- الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية والمداخيل الكبيرة.
- تقليص حجم المنازعات والتي هي في تزايد مقارنة بالتحقيق.<sup>(2)</sup>

## ثانياً - المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية :

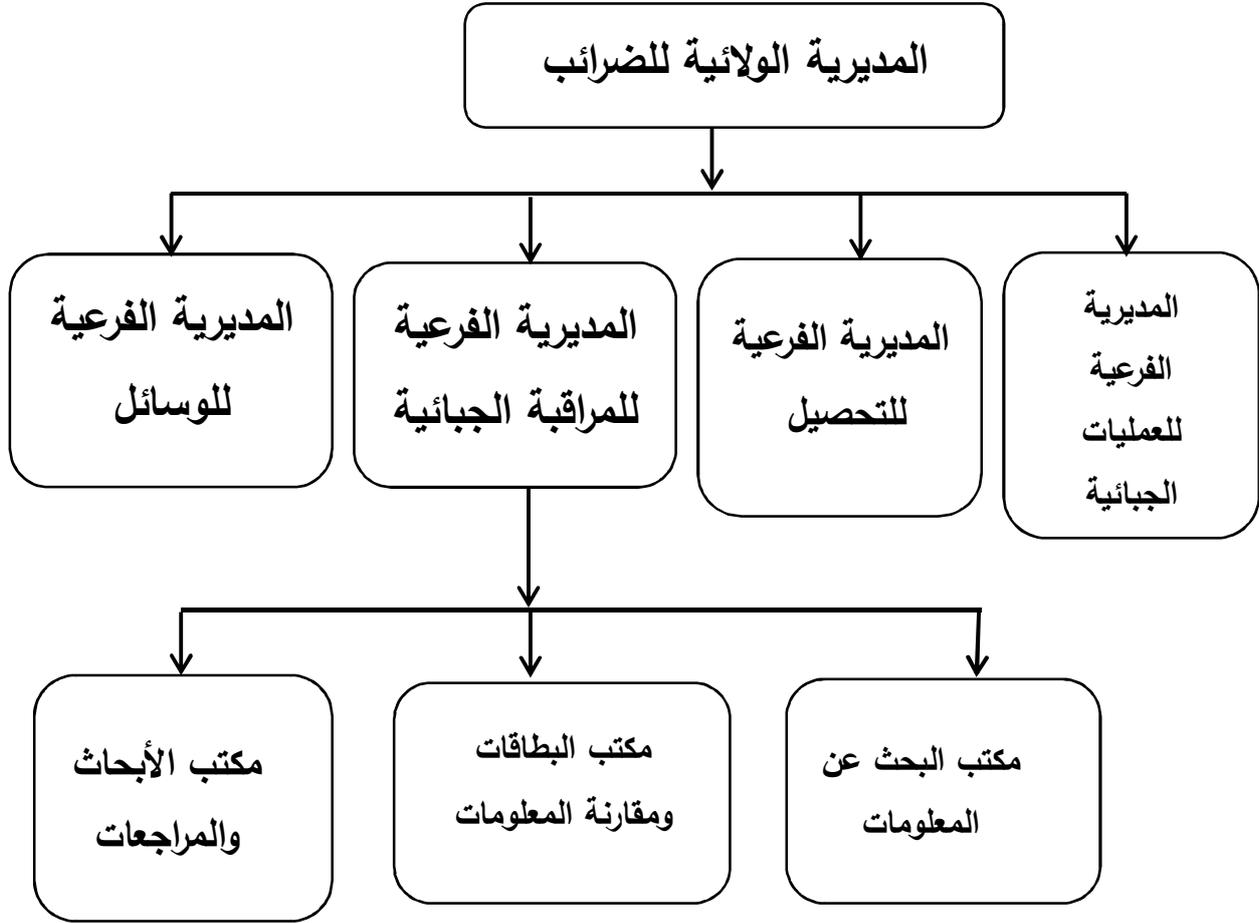
إضافة إلى مديرية البحث والمراجعات، فإن المديرية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، وتتكفل مديرياتها الفرعية للرقابة الجبائية بمهمة ذلك، إذ تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة، لذا تستند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق<sup>(3)</sup>.

1- نوي نجاه، المرجع السابق، ص 47.

2- عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 27.

3- نوي نجاه، المرجع السابق، ص 41.

الشكل (04): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر : قرار وزاري مشترك مؤرخ في 25 صفر 1430 هـ الموافق 21 فبراير 2009، يحدد

تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، للمواد من 59-79 من الجريدة الرسمية المؤرخة في 02 ربيع الثاني عام 1430 الموافق ل 29 مارس 2009، العدد 29 .

كما أن المديرية الولائية للرقابة الجبائية، مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية البحث والمراجعات، وهذه الأخيرة مكلفة بالتحقيقات الكبرى، أما المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فلقد وكلت إليها مهمة التحقيق في النشاطات الحرة ومقدمي الخدمات التي يكون رقم أعمالها أقل من 4000.000 دج، وباقي المؤسسات التي يقدر رقم أعمالها أقل من 1000.000 دج.

في هذا الإطار فإن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بما يلي<sup>(1)</sup>:

- البرمجة والتحقيق في كل نقطة من حدود الولاية، وكل التحريات والتحقيقات والأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي.
- دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة.
- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة خلال التحقيق، وكذا على وصول تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف .
- بحث وتحليل أسباب التهرب والغش الضريبيين وإيجاد حلول واقتراحات ناجعة لهذا الإشكال .
- و تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية .

### ثالثا - مفتشيات الضرائب:

#### 1- التعريف بمفتشيات الضرائب:

تم إنشاء مفتشيات الضرائب بموجب الأمر رقم 60/91 بتاريخ 23 فيفري 1991<sup>(2)</sup>، حيث تنص المادة 12 منه تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة حيث تقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها، ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل، حيث تشكل مفتشيات الضرائب حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية وتنقسم إلى :

- مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة .
- مصلحة جباية مداخل الأشخاص الطبيعيين .

---

1- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة مقدمة كجزء من نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم م التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2011/2012، ص 106.

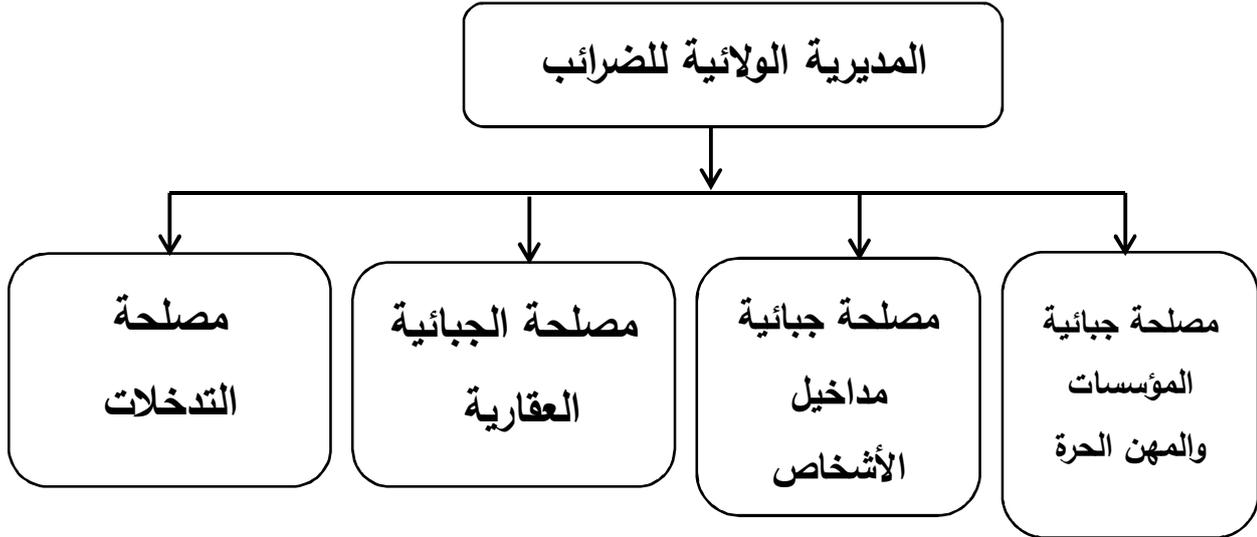
2- مرسوم تنفيذي رقم 60/91 المؤرخ في 1991/02/23، والمتضمن قانون مقتنيات الضرائب، الجريدة الرسمية عدد 09، بتاريخ 1991/02/23.

- مصلحة الجبائية العقارية .

- مصلحة التدخلات .

2- الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب: يأخذ الشكل التالي:

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب



المصدر : سليمان عتيه دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة مقدمة كجزء من نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2011/2012، ص 111.

3- في مهام مفتشية الضرائب:

إعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب على ما يلي:

- مراقبة التصريحات الشهرية أو الفصلية أو الحقوق الفورية.
- المتابعة والمراقبة المستمرة للملفات الجبائية في ما يخص التغيرات التي تطور على طبيعة النشاط من جهة، وعلى الطبيعة القانونية للمكافئين بالضريبة من جهة أخرى.

- تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين الجدد، وإعادة تحديد الوعاء للذين ثبت عليهم نشاط أكبر من الذي صرحوا به.

- تسجيل المنازعات والطعون وتقديم الحلول المناسبة

الفرع الثاني: الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية

أولاً- مديرية كبريات المؤسسات ( D.G.E )

1-التعريف بمديرية كبريات المؤسسات

أنشأت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم 02- 303 المؤرخ في 28-09

2002 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 2005-494 المؤرخ<sup>(1)</sup> في 26-12-2005<sup>(2)</sup>

ولها صلاحيات على المستوى الوطني والمكلفة بتسيير كل المهام، وهي الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات وتتكون من خمسة مديريات فرعية وهي:

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات.

- المديرية الفرعية للتسيير.

- المديرية الفرعية للرقابة والقوائم.

- المديرية الفرعية للمنازعات.

- المديرية الفرعية للوسائل.

والمكلفون الخاضعون لهذه المديرية هم :

- الأشخاص المعنيون أو تجمعات الأشخاص المعنيون بقوة القانون أو فعليا أو العاملة في ميدان المحروقات وكذا الشركات التابعة لها .

- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال المنصوص عليها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة المالية مائة مليون دينار ( 100.000.000 دج ).

1- المرسوم التنفيذي رقم 02/303 المؤرخ في 28/09/2002 جريدة رسمية عدد 84 سنة 2002 .

2- المرسوم التنفيذي رقم 05/494 المؤرخ في 26/12/2005 جريدة رسمية عدد 84 سنة 2005.

- تجمعات الشركات المشكّلة بقوة القانون أو فعليا والتي يفوق أو يساوي رقم أعمال احد أعضائها مائة مليون دينار جزائري ( 100.000.000 د ج ) .

2- الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات:

تتكون المديرية فرعية لمديرية كبريات المؤسسات فيما يلي: (1)

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات.

- المديرية الفرعية للتسيير.

- المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات.

- المديرية الفرعية للمنازعات.

- المديرية الفرعية للوسائل.

3- مهام مديرية كبريات المؤسسات :

وتكلف مديرية كبريات المؤسسات بالمهام التالية:

1-3 في مجال الوعاء : حيث تتمثل مهام هذه المديرية في مجال الوعاء فيما يلي :

- مسك الملف الجبائي لكل مكلف بالضريبة .

- البحث عن المعلومة الجبائية وجمعها واستغلالها .

- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين وتقييم نتائجها .

- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض للضريبة وتنفيذ

عمليات التسجيل والطابع والمعينة والمصادقة عليها .

- منح الإعتمادات لصالح المكلفين المستفيدين من نظام المشتريات بالإعفاء من الرسم

على قيمة المضافة حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.

- التحقيق في التظلمات ومعالجتها وضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية .

1- أيت بلقاسم الأمية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص اقتصاديات المالية و البنوك، كع أو ع ت وعت جامعة البويرة، ص 47 .

- تحليل عمليات التسيير والمراقبة والمنازعات وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها.

### 3-2- أما في مجال التحصيل:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم.
- المراقبة المسبقة وتصفية حساب التسيير.
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية وتسديد الرسم على قيمة المضافة .
- التموين بالطوابع ومسك محاسبتها.
- تحليل عمليات التحصيل وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها. (1)

### 3-3- في مجال الرقابة :

- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها وتراقب التصريحات .
- تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها .

### 3-4- في مجال المنازعات:

- تدرس التظلمات وتعالجها .
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية
- تعالج طلبات التخفيض الإداري .

### 3-5- في مجال تسيير الوسائل :

- تعد الإجراءات المتعلقة بالاعتمادات والتصفية، والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها وتسهر على تنفيذها وتحيينها .

1- نوي نجاة، المرجع السابق، ص 47.

- تضمن تسيير المستخدمين وتقييم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية وتعد التقديرات الميزانية المطابقة لذلك. (1)

## ثانيا - مراكز الضرائب :

وهي من الهياكل الجديدة المستحدثة في الإدارة الجبائية، غير أنه لم يتم تعميمها على كامل التراب الوطني، واقتصر وجودها على بعض المناطق وفي إنتظار تعميمها على كل الوطن تواصل مفتشيات وقباضات الضرائب عملها بصفة انتقالية في إنتظار إدماجها الكلي حسب الحالة في مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب . (2)

### 1-تعريف مراكز الضرائب :

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب ولها علاقة مباشرة فيما يتعلق بمركز الإحصائيات وبرمجة المراقبة الجبائية والأعمال التنافسية التي تتجاوز سلطة رئيسها. (3)

### 2- دور مركز الضرائب :

إن إنشاء مراكز الضرائب يستجيب إلى ضرورة تحسين عملية التسيير ومراقبة المكلفين الأهمية المتوسطة والذين لا يتبعون مديرية كبريات المؤسسات حيث تقوم بأعمال

---

1- المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المؤرخ في 25 شعبان عام 1427 هـ الموافق ل 18/09/2006 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المادة 03 منه، الجريدة الرسمية المؤرخة في 01 / رمضان 1427 هـ الموافق د 09 / 24 / 2006 العدد 56

2- نفس المرجع السابق، المادة 32 منه 56

3- تروش مختار، دور مفتشية الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، سيدان الحقوق والعلوم السياسية ، الشعبة الحقوق، التخصص القانون العام للإعمال بجامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2013-2014 ص 23.

التزقيم ومتابعة التصريحات الجبائية والتسديدات والتسجيل المحاسبي للإيرادات والمراقبة وأعمال التحصيل لهذه الفئة من المكلفين. (1)

### 3- أصناف مراكز الضرائب:

تبعاً لمعيار عدد الملفات قسمت مراكز الضرائب إلى ثلاث أصناف هي :

- الصنف الأول : أكثر من 8000 ملف.

- الصنف الثاني : من 4000 إلى 8000 ملف.

- الصنف الثالث : أقل من 4000 ملف .

### 4- الهيكل التنظيمي لمراكز الضرائب:

يمثل الهيكل التنظيمي لمراكز الضرائب فيما يلي:

- المديرية الفرعية لجبائية المحروقات.

- المديرية الفرعية لجبائية المحروقات: وتتمثل في:

• مصلحة البحث عن المادة الخاضعة.

• المديرية الفرعية لجبائية المحروقات.

• المديرية لجبائية المحروقات.

• المديرية الفرعية لجبائية المحروقات.

- المديرية الفرعية لجبائية المحروقات. (2)

### 5- مهام مراكز الضرائب : تنحصر هذه المهام في النقاط التالية:

- التسيير والتكفل الحسن للملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيض من ظاهرة

التهرب والغش الضريبي .

- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتراقب التصريحات .

1- تريش مختار، مرجع سبق ذكره ص 23.

2- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 25 صفر 1430 هـ الموافق 21 فبراير 2009، المواد من 02 إلى 18 منه

- تعد وتتجز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها .
- التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوى الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تحت سلطتها. (1)

### ثالثاً - المراكز الجوارية للضرائب:

#### 1- التعريف بالمراكز الجوارية للضرائب:

تقوم المراكز الجوارية للضرائب بتسيير ملفات صغار المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية بالإضافة إلى إقامة مراكز مختصة في تسيير الجباية العقارية، والمعادن النفيسة والكحول، والتبغ، وكذا الجباية المحلية الفلاحية<sup>(2)</sup>.

وفي هذا الإطار تتولى المراكز الجوارية للضرائب متابعة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المذكورين أسفله وذلك في ما يخص، الوعاء، التحصيل، الرقابة والمنازعات، وعلى كل الضرائب والرسوم المستحقة.

- المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي.
- المستثمرات الفلاحية .
- الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذم المالية وكذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية المبنية وغير المبنية.
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجمعيات أو أي تنظيم الضرائب أو الرسوم المفروضة على الأجور والرواتب المدفوعة، أو جزء آخر من نشاطهم الخاضع للرسم.
- المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات أو مراكز الضرائب برسم الضرائب، أو الرسوم غير المتكفل بها من قبل الهياكل الجبائية التي تخضع لها .

يقسم المركز الجوارى للضرائب مثل مركز الضرائب تماما إلى ثلاث ( 03 ) مصالح رئيسية ومصلحتين ( 02 ) وقباضة.

1- آيت بلقاسم لامية، المرجع السابق، ص50.

2- تريش مختار، مرجع سابق، ص 24.

2- مهام مراكز الضرائب : تتحصر مهام مراكز الضرائب في المجالات الآتية<sup>(1)</sup>:

2-1- في مجال الوعاء:

- تمسك وتسيير الملف للشركات وغيرها من الأشخاص الطبيعيين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات .
- تمسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية .

2-2- في مجال الإحصاء:

- تتكفل بالجدول وسندات الإيرادات، وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم .
- تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود.
- تضبط . الكتابات وتمركز تسليم القيم .

2-3- في مجال الرقابة :

- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها .
- تراقب التصريحات وتنظم التدخلات .

2-4- في مجال المنازعات :

- تدرس الشكاوى وتعالجها .
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية .
- تدرس طلبات التخفيض الإداري .

2-5- في مجال الاستقبال والإعلام:

- تضمن مهمة إستقبال واعلام المكلفين بالضريبة .
- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات أو التصريح بكل تعديل .
- تنظيم المواعيد وتسييرها .

1- سليمان عتير، مرجع سابق، ص ص 109-110.

- نشر المعلومات والأراء للمكلفين بالضريبة التابعين لإختصاص المراكز الجوارية للضرائبية.

#### رابعا - مفتشيات الضرائب:

إن أغلب مصالح الضرائب السالفة الذكر ليست لها علاقة مباشرة بالمكلفين بالضريبة مثل مفتشيات الضرائب، فهي التي تمسك ملفاتهم الجبائية وتتابع وتستلم تصريحاتهم، كما أنها تعتبر المقرر الأول في إعداد برنامج الرقابة الجبائية لكل سنة.

#### 1- التعريف بمفتشيات الضرائب:

تتولى مفتشية الضرائب على وجه الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع الضريبية فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها، ومراقبة التصريحات، وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل<sup>(1)</sup>.

وتشكل المفتشيات حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية الساري العمل به إلى غاية هذا اليوم، وفيما يخص الرقابة تعتبر الحلقة الأكثر أهمية في النظام الجبائي الجزائري وتتقسم إلى<sup>(2)</sup>:

- مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة .
- مصلحة الجباية العقارية مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين .
- مصلحة التدخلات .

#### 2- مهام مفتشية الضرائب:

إعتامادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمراقبة مختلف التصريحات التي تستلمها من المكلف (تصريحات شهرية، سنوية ، خاصة ) وفي حالة وجود خطأ أو نسيان

1- المرسوم التنفيذي رقم 91-60، المرجع السابق المادة 12 منه.

2- عزادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)، الطبعة الأولى، مطبعة كزوار الوادي، الجزائر، 2009، ص42.

أو نقائص ملحوظة تجري مراقبة معمقة، وفحص التصريحات يتم بناء على المعطيات الموجودة في الملف الجبائي أو في كشوف الربط وبطاقات المعلومات<sup>(1)</sup>.

#### خامساً - قباضات الضرائب:

تتكفل قباضات الضرائب خصوصا بجداول الضرائب وسندات القبض وتحصيل الضريبة، ويمكنها زيادة على ذلك:

التسيير المالي للهيئات العمومية حسب الشروط التي يحددها التشريع والتنظيم المعمول بهما<sup>(2)</sup>.

كما تنقسم مصالح التحصيل إلى قسمين هما<sup>(3)</sup>:

- 1- قباضة تحصيل الضرائب.
- 2- قباضة التسيير المالي للبلديات والقطاعات الصحية.

### المطلب الثاني

#### الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية

الأداء مهام الرقابة الجبائية وفرت إدارة الضرائب الإمكانيات البشرية اللازمة لتمارس مهامها على أكمل وجه والتي خول لها القانون معايير إنتقاء الموارد البشرية التي تمتاز بالخبرة والكفاءة المهنية العالية، كما حدد المشرع الجبائي مسؤولياتهم إتجاه الإدارة الجبائية وتجاه المكلفين بالضريبة.

#### الفرع الأول: الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية:

إن الرقابة الجبائية هي حق من حقوق الإدارة الجبائية وحدها التي تمارس من طرف موظفيها إجراء التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل المراجعات الضرورية

1- عزادي مصطفى، المرجع السابق ص39.

2- المرسوم التنفيذي رقم 91-60، المرجع السابق المادة 11 ص354.

3- عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص 39.

للعاء ومراقبة الضريبة<sup>(1)</sup>، كما يجب أن يكون للعون المدقق بطاقة انتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب لإظهارها عند القيام بمسؤوليته، وهي تبين صفة العون المدقق (كالهوية، الرتبة وحتى الوظيفة المسندة إليه)، كما يمكن أن تسحب هذه البطاقة في حالة التوقف عن العمل وترجع له عند الاستئناف<sup>(2)</sup> والموظفين المكلفين بذلك هم<sup>(3)</sup>:

#### أولاً - نائب المدير المكلف بالضريبة:

وهو المسؤول المباشر عن إعداد برنامج المراجعات الممنوحة للمصلحة، كما يراقب أعمال فرق التدقيق الجبائي، ويستقبل في بعض الحالات المكلفين الخاضعين للرقاب الجبائية بصفته ممثل الإدارة، كما يحرص على ضمان، إجراء التدقيق وفقا للأسس القانونية، ويسهر على مدى تطبيق الضمانات الممنوحة للمكلفين في إطار مجالات، التدقيق المحاسبي والجبائي، بالإضافة إلى ذلك يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التدقيق للقيام بدراسة والأعمال المنجزة والمبرمجة، لتقديم الملاحظات والاقتراحات اللازمة بهدف تحسين شروط العمل، كما يعمل على نقل تقارير المراجعات للمديرية الجهوية للضرائب التابعة لها إقليمياً.

#### ثانياً: رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات:

إن القانون يستوجب أن يكون الرئيس مكتب الأبحاث والمراجعات على الأقل رتبة مفتش وخبرة لا تقل عن سنة ( 06 ) سنوات كمدقق جبائي كما يكون تحت سلطته فرق التدقيق لكونه مسؤولاً عن النظام العام داخل فرق التدقيق ويسهر على حضور ومواظبة الأعوان المدققين في أماكن عملهم، مع مسؤولية التكفل بالقضايا المبرمجة والسهر على

1- المادة 20، الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم وفقا للمادة 37 من قانون المالية لسنة 2009، ص12.

2- دليل أخلفيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب المديرية العامة للضرائب ص 3.

3- دليل أخلفيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق، ص 13.

تنفيذها، كما يتدخل أحيانا في مناقشة نتائج التحقيق مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية، وتقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الأعوان المدققين.

### ثالثاً - الأعوان المدققين:

حتى تسند مهمة التدقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين رتبة مفتش ضرائب وهذا التزاما بالتشريع الجبائي، لا يمكن إجراء المراجعة في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل<sup>(1)</sup>، كما يسند إلى الأعوان المدققين مهام التدخل أعمال المراجعة بكل مراحلها مع الإشارة إلى أنه يجب أن تنجز مهامهم في مقرات المكلفين، بإستثناء حالات خاصة مرخصة من طرف المدير الولائي تحت طلب المكلف بالضريبة مع ذكر السبب المقنع للقيام بعملية التدقيق خارج مقره والتي تتم على مستوى مكاتب الأعوان المدققين.

### الفرع الثاني: 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<sup>(2)</sup>.

كما وضع المشرع الجبائي عدة إلتزامات مرتبطة بصفته كممثل للدول نذكر أهمها<sup>(3)</sup>:

- تأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السلمية لكونه قد يكون رئيساً أو مرؤوساً.
- تأدية اليمين أمام المحكمة وواجب الإلتزام بخدم الدولة.
- ممارسة الوظيفة وحدها فقط وبصفة فعلية ومستمرة.

1- المادة 190، الفقرة 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المطبوعة الرسمية الجزائر لسنة 2009، ص 91.  
2- لمادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 90-334 المؤرخ في 27/10/1990 المتضمن القانون الأساسي للعمال التابعين لأملاك الإدارة والمالية.  
3- لياس قلاب ذبيح، المرجع السابق، ص 31.

- تأدية الخدمة بكل استقلالية وحياد تجاه المكلفين بالضريبة.
  - الالتزام بالنزاهة والسر المهني واحترام النظام الداخلي للإدارة .
- كما يترتب على عائق الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات ملخصة في ما يلي<sup>(1)</sup>:

#### أولاً - المسؤولية المدنية :

يتحمل عن الضرائب المسؤولية المدنية عند إلحاق الضرر بالغير، وهي نتيجة لخطأ أو عدم الانتباه أو إهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته وهذا بمقتضى أحكام المادة 124 من القانون المدني الجزائري ولا يكون كل موظف أو عون عمومي مسؤولاً شخصياً عن عمله الذي أضر بالغير إذا قام به تنفيذاً لأوامر صدرت إليه من رئيسة الإداري.

#### ثانياً - المسؤولية الجنائية:

يمكن إعتبار الموظف مسؤولاً من الناحية الجنائية عندما يقوم بإرتكاب جناية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات، ويلغي الإجراء الجنائي المتخذ تجاه العون ألبا الأجراء التأديبي، ومن بين الأعمال التي تعتبر جناية أو جنحة نجد منها: التعسف في إستعمال المنصب، إستغلال النفوذ، الرشوة، اختلاس الأموال، تزوير الوثائق...

#### ثالثاً - المسؤولية التأديبية:

يعتبر الموظف الذي يقوم بإرتكاب خطأ مهني مسؤولاً 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، التوقف المؤقت عن العمل، التنزيل من الدرجة النقل الجبري إلى غاية التسريح.

1- لياس قلاب ذبيح، المرجع السابق، ص33.

## المطلب الثالث

### الوسائل القانونية المخصصة للرقابة الجبائية

#### الفرع الأول: الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية

تتمتع الإدارة الجبائية بوسائل قانونية وبحقوق تسمح لها بالتحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها فهي تسمح برقابة العناصر الخاضعة للضريبة والتي من خلالها يمكن تحديد الضريبة مع ضمان تحصيلها وتتمثل في ما يلي<sup>(1)</sup>:

#### أولاً - حق الزيارة:

خول المشرع الجبائي لأعوان الضرائب حق الزيارة الميدانية لمقرات المكلفين في إطار مباشرة الرقابة المتمثلة في المعاينة المادية، فيمكنهم التحرك بحرية في المقرات المهنية وبالتالي متابعة حركة البضائع عبر مختلف مراحل التسويق ومراقبة الصفقات التي تبرم بين المنتجين وتكون هذه المراقبة عندما توجد القرائن تدل على ممارسات تدليسية، ويكون الترخيص بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاضي يفوضه هذا الأخير، كما أن طلب الترخيص يكون من مسؤول الإدارة الجبائية، تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة، حيث تكون هذه الزيارة حاضراً فيها ضابط من الشرطة القضائية يعينه وكيل الجمهورية معه عونان من الإدارة الجبائية .

#### ثانياً - حق الرقابة:

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الضريبية، حيث تراقب هذه الإدارة تصريحات المكلف والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة،

1- سعدي عبد الحليم، التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، رسالة الماجستير و تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر، 2010 / 2009، ص 31.

كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، ويتعين على المؤسسات أو الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الضريبية بناء على طلبها الدفاتر والوثائق التي تتوفر عليها. وتتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المؤسسات والمنشآت المعنية خلال ساعات فتحها الجمهور وساعات ممارسة نشاطها.

### ثالثا - الحق في الاطلاع:

يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات<sup>(1)</sup>، ومن الإدارات والهيئات والمؤسسات التي يمكن للإدارة الجبائية أن يحصلوا منها على المعلومات المطلوبة نذكر:

- إدارات الدولة والولايات والبلديات، المؤسسات والهيئات الخاضعة لمراقبة الدولة وأي سلطة إدارية أخرى.
- مصالح الضمان الاجتماعي.
- السلطات القضائية ومختلف هيئاتها.
- التجار والشركات التجارية.
- المؤسسات والهيئات المالية<sup>(2)</sup>.

### رابعا - الحق في المعاينة:

يمكن للإدارة الجبائية الحق في المعاينة الذي أقرته المادة 74 من قانون المالية لسنة 2001 ويكون ذلك بعد أمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض مفوض عنه، حيث تعطي الإدارة الجبائية ترخيص لأعوانها الذين لهم رتبة مراقب على الأقل القيام بإجراء

1- المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- سليمان عتير، المرجع السابق، ص 84.

ات المعاينة في كل المجالات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم والعناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التخلص من الوعاء والمراقبة والدفع، ويجوز لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل التحقيقات والمعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المجالات المهنية للمكلفين بالضريبة، وعملية المعاينة يجب أن تتم بحضور الشخص المعني أو ممثله الذي يكون قد أعلم مسبقا بهذه العملية.<sup>(1)</sup>

#### خامس - حق التقادم:

نصت عليه المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية ويسمى أيضا بحق إستدراك الخطأ والتي حددت الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية والمحدودة بأربع ( 04 ) سنوات إلا في حدود مناورات تدليسية<sup>(2)</sup>.

#### الفرع الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم

إن الصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق وضمانات أعطاهها المشرع الجبائي إلى المكلفين الخاضعين لهاته الرقابة وهي كالاتي:

#### أولاً - والإعلام المسبق وأجال التحضير:

إن أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون إجراء أي رقابة جبائية بدون إرسال إشعار بالمراقبة في مقابل إشعار بالاستلام من المكلف مرفقا بميثاق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة من أجل إعلامه، وهذا الأخير له أجل عشرة ( 10 ) أيام لتحضير محاسبته في حال مراقبة المحاسبة<sup>(3)</sup>. وأجل خمسة عشر ( 15 ) يوم في حال المراقبة كحد أدنى في حالة

1- المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية.

3- المادة 21 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، وعلى كل حال يمكن للمكلف أن يطلب تمديد الأجل بناء على طلب يقدمه ( وهذا لا يمنع المحققين من القيام بزيارة مفاجئة في عين المكان لمعاينة العناصر المادية ووجود الوثائق المحاسبية للمكلف<sup>(1)</sup>).

#### ثانياً - الاستعانة بمستشار:

يكون للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية الحق في الاستعانة بمستشار يختاره بمحض إرادته أثناء عملية الرقابة وهذا ما نصت عليه المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية...<sup>(2)</sup>، المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية الرقابة بمستشار يختاره هو، ويمكن للمكلف أن يعين ممثلاً عنه في فترة المراقبة لأن غيابه لا يمنع من إجراء عملية المراقبة التي تفقد قيمتها إذا لم يتم إجرائها.

#### ثالثاً - الإستحالة إعادة الرقابة:

في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائياً، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، سواء كان نمط الرقابة تحقيقاً محاسبياً، أو إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، ولا يجوز للإدارة الضريبية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة إلا إذا أدلي المكلف بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد إستعمل أساليب تدليسية.

#### رابعا - محدودية مدة الرقابة:

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في ما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاث أشهر في ما يخص:<sup>(3)</sup>

1- المادة 21 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية

2- المادة 20 والفقرة 07 نفس القانون

3- المادة 20 والفقرة 08 من قانون الإجراءات الجبائية

- مؤسسة تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمال أعماله السنوي لا يتجاوز 1000.000.00 دج بالنسبة لك سنة مالية محقق فيه.

- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي 2000.000.00 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

يمدد هذا الآجال إلى ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000.00 دج و 10.000.000.00 بالنية كل سنة مالية محقق فيها. يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في الحالات الأخرى تسعة أشهر وعلى كل حال، يمكن أن تتجاوز هذه الآجال عندما يعطي المكلف خلال عمليات الرقابة الجبائية معلومات ناقصة أو غير دقيقة أو لم يرد على طلبات التوضيح في الآجال المحددة قانونا كما يجب الإشارة إلى أن فترة الرقابة في عين المكان تبدأ من تاريخ أول حل مكور في إشعار بالمراقبة الأولى.

#### خامساً - الإجراء الاعتراضي:

الإجراء الاعتراضي أو كما يسمى بحق الرد، هو عبارة عن نقاش شفوي أو كتابي يتم بين المحقق والمكلف من أجل السماح لهذا الأخير بالاستعلام حول سير أشغال عملية الرقابة الجبائية من ناحية وتسمح له بمعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات التي أجريت من ناحية أخرى، كما يمنح هذا الإجراء جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع للرقابة وضمان مقابلة مختلف الوضعيات بينهما ويسمح أيضا بتقليل عدد المنازعات الجبائية مستقبلا.

#### سادساً - السر المهني:

تبعاً إلى أحكام المواد 65 إلى 69 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على الالتزام بالسر المهني حيث تنص المادة 65 منه، يلزم السر المهني بمقتضى أحكام المادة

301 من قانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص يدعوا أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم إلى النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة وحق الطابع المذكور في التشريع الجبائي المعمول بها<sup>(1)</sup>.

### سابعاً - اللجوء النزاعي أو اللجوء الودي:

إن تصرفات وسلوكيات المكلفين ذوي السلوك الجبائي السيئ هم دائماً مطالبون من قبل الإدارة الجبائية بتسديد الضريبة والعقوبات التأخيرية، على كل حال وبسبب هذه السلوكيات فإن القانون الجبائي منح لهذا النوع من المكلفين وتحت طائلة بطلان الإجراءات بعض الحقوق والضمانات في حال خضوع المكلف للرقابة الجبائية من قبل مصالح الوعاء، حيث يوجد بعض الضرائب المؤسسة من قبل المفتش المحقق قد يحتج عليها المكلف وخول المشرع الجبائي للمكلف اللجوء إلى السلطة الأعلى المديرية (الولائية) واستئناف الإجراءات الاعتراضية وطرق الاستئناف هي:

- اللجوء النزاعي الذي يهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء..
- اللجوء الودي الذي يسمح للمكلفين الذين يوجدون في حالة عسر مالي ويستحيل عليهم تسديد دينهم الجبائي للاستفادة من تخفيض أو تعديل للحقوق المعروضة<sup>(2)</sup>.

1- المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- نصر رجال، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب أطروحة مقدمة لنيل الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2013/2014، ص143.

## خلاصة الفصل

في إطار الإصلاحات التي قامت بها الدولة الجزائرية للنظام الضريبي والتي تهدف أساسا إلى معالجة ظاهرة التهرب والغش الضريبي التي تبقى كنقطة سوداء واقفة أمام تحقيق الهدف الاقتصادي وهو زيادة إيرادات الخزينة العمومية ومن ثم تحقيق الرفاهية للمجتمع. وتعتبر الرقابة الجبائية من أهم الوسائل لمكافحة هذه الظاهرة لكونها أسلوب وقائي وعقابي في نفس الوقت، وهذا بالتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف والعمل على الكشف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وإعادة تقويمها لكون طبيعة النظام نظام تصريحي خاضع للرقابة.

ولتحقيق الأهداف المرجوة من هذه الوسيلة، فقد عمل المشرع الجبائي على تنظيم سيرها ودعمها بأسس قانونية وهذا بإسنادها لأجهزة مختصة في هذا المجال من المديرية الفرعية الولائية للرقابة الجبائية على المستوى المحلي وكذا مديرية الأبحاث والمراجعات على المستوى المركزي عن طريق مصالحها الجهوية وتعزيزا لهذه الأخيرة الحالية تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب في إطار عصنة الإدارة الجبائية وهذا ما أكده المدير العام للضرائب على أنه على المستوى التشريعي مكنت أحكام قانون المالية لسنة 2009 لنظام التحريات من أجل مكافحة التهرب والغش الضريبي.

الفصل الثاني

التهرب والغش الضريبي

وآليات مكافحة

## الفصل الثاني

## التهرب والغش الضريبي وآليات مكافحة

إن من أشد الظواهر تأثيراً على الاقتصاد ظاهرتا التهرب والغش الضريبي، لأنهما تستطيعان القضاء على توازن النظام الجبائي، وتؤديان إلى التخفيض المعتبر للمداخيل الجبائية مما يؤثر بشكل كبير على توازن الميزانية العامة. ويكون له السبب المباشر في العجز الذي يصعب تقاديه، ولعدم وجود دراسات متخصصة يصعب معرفة التهرب والغش الضريبي والتدقيق في أرقامه ونسبه، ونظراً لخطورة هذه الظاهرة فقد تم تخصيص هذا الفصل الدراسة معاني الظاهرة وآليات مكافحتها، وسنتطرق إلى مفاهيم عامة حول التهرب الضريبي (المبحث الأول)، وآليات مكافحة الغش والتهرب الضريبي (المبحث الثاني).

## المبحث الأول

### مفاهيم عامة حول التهرب الضريبي

لقد تعددت التعاريف والمفاهيم التي جاء بها المختصين بتبيان ماهية التهرب والغش الضريبي فهناك من يرى أنه محاولة الخاضع للضريبة التخلص من عبئها وذلك بعدم الزام بأدائها، وسنتناول تعريف وأنواع التهريب والغش الضريبي في (المطلب الأول)، وأسباب وآثار التهرب والغش الضريبي (المطلب الثاني)، ونحاول التطرق إلى أشكال التهرب والغش الضريبي (المطلب الثالث).

### المطلب الأول

#### تعريف وأنواع التهريب والغش الضريبي

يعتمد المكلف على الغش والتهرب الضريبيين لتجنب دفع ما عليه من حقوق ضريبية وعادة ما تستعمل العبارات الدالة على الغش والتهرب الضريبي نظرا لمعناهما المتقارب ولارتباطهما بسلوك الأفراد منه سنتطرق إلى تعريف التهريب والغش الضريبي في (الفرع الأول) وأنواع التهريب والغش الضريبي ( الفرع الثاني).

#### الفرع الأول: تعريف التهريب والغش الضريبي

ومن بين التعاريف والمفاهيم المختلفة حول التهريب اله الضريبي نجد:

ويرى الدكتور رفعت محجوب أن التهريب والغش الضريبي هو عدم دفع الضريبة من طرف المكلف سواء بصفة كلية أو جزئية وذلك باستعمال وسائل وطرق تمكنهم من الاستفادة من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية سعيا منه إلى التخفيف من هذه الأعباء أو التخلص منها نهائيا، ويعود سبب وجود هذه الثغرات إلى النقص في التشريع وسوء صياغته أو امتناعه التطرق إلى أشياء معينة، فهذا التهريب غير مخالف للقوانين كأن يلجأ المكلف

إلى ممارسة نشاط يخضع للضريبة أقل أو معفي، والابتعاد عن ممارسة النشاطات التي تخضع للضريبة أكبر. (1)

والتهرب من الضريبة هي ظاهرة يدول المكلف بالضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً بعد تحقق واقعها المنشئة. والتهرب قد يكون مشروعاً والذي يطلق عليه تجنب الضريبة وهو الذي لا يتضمن مخالفة قانونية، أو تهرباً غير مشروع وهو الذي يتضمن مخالفة قانونية وهو الذي يقصد به في الدراسات المالية بالتهرب (2)

إن التهرب الضريبي، هو عدم قيام المكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية أو من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة بعبارة أخرى أن المكلف يتخلص من دفع الضريبة إما بشكل كلي أو بشكل جزئي. (3)

من خلال الآراء السابقة يظهر أن التهرب الضريبي يكون على شكلين، فيمكن أن يكون باستعمال وسائل مشروعة فيسمى بالتهرب المشروع أو التجنب الضريبي، أو يكون باستعمال وسائل غير مشروعة فيسمى بالتهرب غير الشرعي أو الغش الضريبي.

### الفرع الثاني: أنواع التهرب والغش الضريبي

يتخذ التهرب والغش الضريبي الشكلين التاليين التهرب المشروع (أولاً)، التهرب الغير المشروع (ثانياً):

1- رفعت محبوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، 1979، ص319.

2- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2007، ص123.

3- خالد شحادة الخطيب، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، ط2، الأردن، 2007، ص215.

أولاً: التهرب المشروع:

التهرب المشروع لا يتضمن أي مخالفة قانونية وذلك بالاستفادة من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي نتيجة عدم صياغة بعض الأحكام القانونية بدقة وبهذا لا يترك المكلف أي مخالف قانونية وبالتالي لا يمكن ملاحقته أو فرض أي عقوبة عليها<sup>(1)</sup>.  
 يكون التهرب مشروعاً إذا كان راجعاً إلى ثغرات موجودة في القانون الضريبي مما يساعد الأفراد على تقليب النصوص على وجوه متعددة تسمح لهم بالتهرب الضريبي<sup>(2)</sup>.  
 التهرب المشروع لا جرم فيه حيث يتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية فيستعين المكلف بأهل الخبرة والاختصاص لمعرفة طرق التخلص من الضريبة مستندياً في ذلك إلى خلل وثغرات في التشريع الضريبي<sup>(3)</sup>.  
 والأمثلة الأكثر شيوعاً في التهرب المشروع: عندما يهب الشخص أمواله خلال حياته إلى ورثته تهرباً من دفع ضريبة التركات بعد وفاته، أو كأن تفرض ضرائب عالية على الأملاك العقارية فيمتنع الشخص عن اقتناء العقارات وبذلك لا يدفع الضريبة.  
 أيضاً المشرع يقوم بفرض الضريبة على أرباح أصحاب المنشآت التجارية أو الصناعية وفي المقابل فإنه يعفي عوائد الودائع، حسابات التوفير بالبنوك، وبالتالي إذا قام الشخص بإيداع ثروته في أحد البنوك وتجنب تأسيس منشأة تجارية أو صناعية فإنه بذلك يكون قد تجنب دفع الضريبة لأنه امتنع عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة.

ثانياً: التهرب الغير المشروع:

• التهرب الغير المشروع هو التهرب الذي يتضمن عشا واحتيالاً يلجأ إليه المكلف بالضريبة للتخلص منها<sup>(4)</sup>.

1- محمد طاقة، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة، ط1، الأردن، 2007، ص118.

2- السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، 2000، ص 810.

3- خالد شحادة الخطيب، المرجع السابق، ص 215.

4- عادل فليح العلي، المرجع السابق، ص 122.

• ويقصد به أيضا التخلص من أداء الضريبة بالمخالفة الصريحة لنصوص القوانين الضريبية وهوما يطلق عليه أحيانا بالغش الضريبي، وتختلف أشكاله باختلاف نوع الضريبة التي يراد التهرب عنها، وما إذا كانت ضريبة مباشرة أو غير مباشرة وكذلك باختلاف هدف التهرب وما إذا كان هربا جزئيا أو كلياً<sup>(1)</sup>.

• ونجد أيضا التهرب الغير مشروع يعتمد فيه بعض المكلفين إلى إتباع بعض أساليب الغش والخداع مخالفين بذلك أحكام التشريع الضريبي بقصد الامتناع أو تخفيف القيمة الحقيقية للضريبة.<sup>(2)</sup>

ومن الأمثلة على التهرب الغير المشروع نجد:

• وعدم تقديم المكلف تصريحا ضريبيا عن النشاط الخاضع للضريبة ومعتمدا في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه، أو يعتمد على نقل نشاطه من جهة إلى أخرى وفي هذه الحالة يكون التهرب شبه تام.

• إدخال السلع المستوردة دون أن تمر بالمراكز الجمركية للتهرب من دفع الرسوم الجمركية أو أن يلجأ المستورد إلى الحصول على فواتير ومستندات من البلد بأقل من القيمة الحقيقية البضاعة المستوردة.

• الامتناع عن تقديم الإقرار المالي عن ثروته ودخوله أو بإخفاء الواقعة المنشئة للضريبة أو بالتعديل في أركانها وشروطها كالإنكار بوجود ثروة.

• عدم دفع الضريبة المترتبة على المكلف وذلك عندما يهرب المكلف خارج البلاد وبالتالي يصعب على السلطات تحصيل الضريبة المترتبة عليه.

1- غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، 2006، ص 342.

2- يونس أحمد البطريق، المالية العامة: الضرائب والنفقات العامة، الدار الجامعية بالإسكندرية، ص 43.

## المطلب الثاني

### أسباب والتهرب الضريبي

إن أسباب التهرب الضريبي متعددة ومتنوعة ولا تعود لعامل واحد فقط، فهناك عامل التشريع المالي والدوائر المالية وحامل مسؤول عن المكلف، كما نجد أن الطرق والسبل التي يلجأ إليها المكلف من أجل التخلص من أداء الضريبة والإفلات من التزاماته الجبائية عديدة، وسوف نتطرق إلى أسباب التهرب والغش الضريبي (الفرع الأول)، وآثاره في (الفرع الثاني).

#### الفرع الأول: أسباب التهرب والغش الضريبي

يعود التهرب الضريبي لأسباب عدة نذكر منها:

**أولاً: الأسباب المباشرة:** أهم أسباب التهرب مدى ما تتطوي عليه الضرائب من عبء يزيد عن توقعات المكلفين واستعدادهم النفسي لتحمله، بالإضافة إلى ذلك سببان رئيسيان للتهرب والغش الضريبي، يتعلق الأول بالتشريع والثاني بالإدارة الضريبية، ومن ثمة يعتبر التشريع الضريبي والإدارة الجبائية من أهم الأسباب المباشرة التي تجعل التهرب والغش الضريبي يتفشى بصورة كبيرة.

#### 1- الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي:

تتمثل هذه الأسباب في تعقد النظام الجبائي، وعدم استقرار تشريعاته هذا من جهة ومن جهة أخرى الضغط الجبائي.

#### أ- تعقيد النظام الجبائي: إذ ما ميز النظام الجبائي قبل الإصلاحات لم يكن سمة تخص

الجزائر لوحدها وإنما كان ذلك عاملاً مشتركاً بين مختلف الدول النامية التي تتصف كذلك بتعقد أنظمتها الجبائية في معظمها، حيث يصعب إدارتها والامتثال لأحكامها مما يزيد من فرص التهرب، هذا كان حافزاً أساسياً للإصلاح الجبائي الذي جاء للإجابة عن العديد من التساؤلات حول كيفية تبسيط النظام الجبائي وجعله منا حيث يرفع من المردودية الجبائية ويمكن الوصول إلى درجة أكبر من العدالة الاجتماعية، ورغم

الإصلاحات السطحية التي عرفها هذا النظام إلا أن الازدواجية في الضريبة زادتته تعقيدا لأن كل نوع من هذه الضرائب يتطلب تقنية ضريبية في مجال تطبيقه بالإضافة إلى ذلك كثرة الإعفاءات والتخفيضات وطرق التقييم للمادة الخاضعة للضريبة، فكل هذه التعقيدات تخلق مشاكل للإدارة الجبائية وتزيد من احتمالات التهرب.<sup>(1)</sup>

ب- **عدم استقرار التشريع الضريبي:** إن الثغرات المستمرة والمتوالية التي تحدث على النظام والتشريعات الجبائية والتي تظهر في القوانين التكميلية لها، وإن هذا ما يؤدي إلى خلق صعوبات كبيرة للعمل في الإدارة الجبائية في مهامه وهذا نظرا للمنشورات والقوانين والقرارات التي يتلقاها تقريبا كل سنة أو أقل، كما يصعب على الخاضع مسايرة هذه التغيرات والتعديلات الكثيرة نتيجة نقص الإعلام وهذا يؤدي به إلى محاولة تجنب الضريبة وتفاديها، فيرى بعض المختصين أن التغيرات الدائمة والمستمرة التي تحدث في مجال التنظيم الجبائي والتي تجعل النظام الجبائي دوما غامضا بسبب تجاوز الحد المعقول في تعدد القوانين.<sup>(2)</sup>

ج- **الضغط الجبائي:** إن ارتفاع نسبة الضريبة وزيادة عبئها يؤدي إلى حدوث ضغط جدائي والذي يعرفه BARRERE Alain بأنه " ذلك التأثير الذي يحدثه فرض الضرائب المختلفة، والذي يختلف تبعا لحجم الاقتطاعات الضريبية من جهة، وصور التركيب الفني للهيكل الضريبي من جهة أخرى، ويعبر الضغط الضريبي على العبء الذي يحدثه الاقتطاع الضريبي على الاقتصاد الوطني ".<sup>(3)</sup>

وبلاحظ أن الارتفاع في الضغط الجبائي يؤدي إلى ظاهرة التهرب الضريبي حيث أن كل زيادة في حجم الاقتطاعات الضريبية، ستؤدي إلى التقليل من حجم الخل التي يحصل عليه المكلف ومنه محاولة هذا الأخير التملص من دفع الضريبة والتخفيض من وعاء وبالتالي فإن المقاومة الضريبية في نمو:

1- عبد المنعم فوري، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1973، ص121.

2 -A. Margairaz, La Fraude Fiscale et ses succédané, la Nouvelle Ecole de Loussone. Edition (2). 1977.P 175.

ويمكن أن تميز نوعين من الضغط الضريبي فهناك:

- **الضغط الضريبي بالنسبة للخاضع:** وهو العلاقة بين مجموع الضرائب التي يتحملها

$$\frac{\text{مج الضرائب}}{\text{مج المداخل}} = \text{ضج}$$

الخاضع ومجموع مداخله ويعبر عنه بالعلاقة التالية:

- **الضغط الضريبي بالنسبة للدولة:** وهو المقارنة بين الاقتطاعات الإجبارية والنتاج الوطني

$$\frac{\text{مج الاقتطاعات العامة}}{\text{مج الناتج الوطني العام}} = \text{ضج}$$

الخام (PNB) المعبر عنه بالعلاقة التالية: (1)

## 2- الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية:

تعتبر الإدارة الجبائية كوسيط بين السلطة التشريعية والخاضع للضريبة فهي عبارة عن سلطة تنفيذية تقوم بتطبيق وتنفيذ النصوص والتشريعات الجبائية على الخاضع للضريبة.

### أ - الإمكانيات المادية والبشرية:

- **الإمكانيات المادية:** تعاني الإدارة الجبائية في الجزائر نقصا في جميع الوسائل التي تساعدها على أداء مهامها على أكمل وجه، فمعظم مقرات الجباية عبارة عن بنايات قديمة من مخلفات الإدارة الاستعمارية، مكاتب ضيقة ووسائل تقليدية لا يتوفر بعضها على أدنى شروط العمل الفعال والمريح، إضافة إلى ذلك انعدام تقنيات معالجة المعطيات الإحصائية التي وصلت إليها الدول المتقدمة، فرغم الإصلاحات والتعديلات فإن الإعلام الآلي لم يجد مكانته الحقيقية، إذ أن بطئ وثيرة تعميم استخدام الإعلام الآلي في جميع مصالح الإدارة الجبائية يشكل عائقا أمام تحسين طرق التسيير. (2)

- **الإمكانيات البشرية:** يجسد ضعف الإمكانيات البشرية في إدارات البلدان النامية في مظهرين اثنين أحدهما يغطي الجانب الكمي أو العددي والآخر يغطي الجانب النوعي (الكيفي).

1- نوي نجاة، المرجع السابق، ص7.

2- عبد المنعم فوري، المرجع السابق، ص123.

■ **الجانب الكمي:** من الضروري أن يكون عدد موظفي الإدارة الضريبية مناسباً وملائم لعدد المكلفين بالضريبة أو بصفة أخرى، أن يكون ملائماً لعدد الملفات المطروحة للمعالجة فإن اختلال التوازن بين هاذين العاملين، عدد الموظفين والملفات المطروحة يؤدي بالضرورة إلى نتائج سلبية ولعل من أهم أشكال النقص الكمي ما يلي:

- نقص المراقبين المتخصصين الذين تتوفر عليهم الإدارة الجبائية.
- النقص الفادح في الأعوان الإداريين وخاصة من جانب تغطية العمليات الجبائية من تحقيق ورقابة وتحصيل... الخ.
- نقص حملات المتابعة والمراقبة الشيء الذي يشجع المتهربين ويجعلهم في مأمن من حملات الرقابة لفترات طويلة، وذلك نتيجة لنقص المراقبين الجبائيين.

■ **الجانب النوعي ( الكفاءة ):** إن وراثتة بعض الدول النامية لإدارة مشلولة من الاستعمار، الأمر الذي استوح تعويضا بالموظفين لقليلي الخبرة والتأهيل وهو ما انعكس سلبا على فعالية النظم الضريبية، غير أن العامل الاستعماري ودوره في توريث إدارة جبائية قاصرة يبقى عاملا نسبيا، ويبقى العامل الأساسي متمثلا في الاعتماد على سياسة ضريبية لا تعطي الكفاءة والمهارة للقيام بالدور الفعال في الميدان.

فتعقد الملفات المعالجة وتشبعها إضافة إلى الإمكانيات المتاحة للإدارة من حيث الكفاءات والمهارات، أورثت الإدارة رداءة في التسيير، فمن المفروض أن يكون العون الإداري على دراية تامة وواسعة بمختلف الضرائب والرسوم التي يحتويها النظام الجبائي.

ب- **تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية:** غالبا ما تغرس الإجراءات الروتينية المعقدة روح الكراهية تجاه الضريبة، مما يدفع بالمكلفين إلى اللجوء إلى الغش والتهرب، وهوما يجب على الإدارة المالية تقادية بالعمل على التبسيط والتسهيل لتلك الإجراءات والمعاملات.

ج- **عدم المساواة في تطبيق الإجراءات الإدارية:** يجدر بنا أن نفرق بين العدالة القانونية والعدالة الفعلية، فقد تكون الضريبة عادلة من الوجهة القانونية كما أرادها المشرع المالي ثم تجيء صعوبات التطبيق فتقتضي على هذه العدالة ولا شك أن الضريبة لا تعتبر

عادلة إلا إذا استوفت ركني العدالة أي عدالة تقدير الضريبية وعدالة تطبيقها، والأخيرة منوطة بكفاية الإدارة المالية ومن الثابت أن عدد المساواة في التطبيق، تضعف الثقة العامة بعدالة الضريبة وتكون من دواعي التهرب منها.

د- **صعوبة تقدير وعاء الضريبة:** لا شك أن الصعوبات التي تلاقىها الإدارة المالية في تقدير بعض أوعية الضرائب هي مما يشجع الممول على التهرب، وقد تعتمد الإدارة إلى ربط الضريبة جزافاً بأقل من القيمة الحقيقية أو بأكثر من قيمتها الحقيقية مما يؤدي إلى إحداث آثار معنوية تشجع الغش.

هـ - **تعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بتحصيل الضريبة:** فالإجراءات الروتينية المعقدة كثيراً ما تزرع روح الكراهية للضريبة وهوما يجب على الإدارة المالية أن تقوم به وذلك بتيسير إجراءات التحصيل.

و- **عدم التشدد في الجزاءات على المتهربين:** إن التهاون في تطبيق الجزاءات المنصوص عليها قانوناً بشأن المتهربين يشجعهم على الاستمرار في ارتكاب أعمال احتيالية للتخلص من أداء الضريبة.<sup>(1)</sup>

### ثانياً: الأسباب الغير المباشرة:

إن خطورة الظاهرة - ظاهرة التهرب والغش الضريبي - ولما لها من آثار فهي تكون نتيجة أسباب منها المباشرة السالفة الذكر، ومنها ما هو غير مباشر يعمل على تفشي الظاهرة بصورة أخرى، منها ما هو متعلق بنفسية المكلف وطابعه المدني، ومنها ما هو متعلق بمحيطه الاجتماعي والاقتصادي، بالإضافة إلى المحيط السياسي السائد، كل ذلك له الإفرازات الخاصة والتأثير على تأدية الضرائب.

1- عبد المنعم فوري، المرجع السابق، ص ص 124-125.

ذلك المحيط سواء الاقتصادي أو السياسي أو الاجتماعي أو العوامل النفسية ذاتها، تعمل على خلق وتكوين وعي لدى الفرد، ومن ثمة المساهمة في قبول، أو رفض الضريبة الثقافية المكونة لدى الفرد، وحسب ذلك المحيط أو الوضع المؤثر فيه.<sup>(1)</sup> ومنه يمكن تقسيم تلك الأسباب الغير المباشرة إلى:

### 1- الأسباب الأخلاقية:

ملاحظ في كثير من الدول أن الشعور الأخلاقي، اتجاه الالتزام الضريبي مازال ضعيفا للغاية، لدرجة الاعتقاد السائد لدى الكثير من الأفراد أن سرقة الخزنة العامة للدولة عن طريق التهرب الضريبي لا تعد سرقة وبالتالي يلاحظ أن هناك قلة من الأفراد هي التي تسعى للوفاء بالتزاماتها الضريبية احتراما منها للالتزام الأخلاقي بضرورة المساهمة في تحمل الأعباء العامة للدولة.

ومن الخطورة أن يتناس بعض الأفراد أن تهريبهم من دفع الضرائب المفروضة عليهم إنما يؤدي الأمانة الذين يؤدون ما عليهم من ضرائب، فضلا عن أنه قد يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي على هؤلاء الأمانة تعويضا للحصيلة الضريبية التي تم التهرب منها. لذلك يلاحظ أنه كلما زاد الوعي والنضج الأخلاقي لدى الأفراد أصبح مقبولا لديهم بل محببا إلى نفوسهم دفع الضرائب طوعية واختيارا وذلك شأنه المحافظة على كيان دولتهم وللعمل على دوام نهضتها.

### 2 - الأسباب السياسية:

فعندما يشعر الأفراد بثقل وطأة الضرائب المفروضة عليهم وعدم عدالتها فان ذلك يكون دافعا للتهرب الضريبي، ويظهر ذلك بوضوح في حالة عدم استشعار الأفراد للمردود الاقتصادي والاجتماعي للضرائب المدفوعة، فمن المسلم به في المالية المعاصرة أن الضرائب تستخدم كأداة لإعادة توزيع الدخل القومي فإن شعر الأفراد هذا الهدف في حياتهم

1- عيسى بلخوخ، الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، باتنة، 2003 2004، من ص ص 22-24.

واقعية ورأوا أن الدولة تقوم بالفعل بإعادة توزيع الدخل لصالح الطبقات الفقيرة، فضلا عن قيامها بالخدمات الاجتماعية اللازمة لهم، قام الممولون بدفع الضرائب المقررة عليهم، والعكس صحيح لا سيما إن شاع بين الأفراد أن حصيلة الضرائب إنما تذهب للإنفاق على فئة من المجتمع أو تذهب للإنفاق على أغراض مظهرية لا لزوم لها، تذهب للإنفاق على الكماليات.

وما يتصل بالناحية السياسية أيضا أن الطبقات ذات النفوذ السياسي عادة ما تستفيد من نفوذها في التهرب الضريبي، وشيع ذلك بكثرة في الدول النامية، أما في الدول المتقدمة فإن ذلك يقل بصورة كبيرة.

كذلك فإن انعدام الاستقرار السياسي داخل الدولة عادة يكون سببا لشيوع التهرب لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظائفها وبالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية.<sup>(1)</sup>

### 3- الأسباب الاقتصادية:

من الناحية الاقتصادية، تؤثر كل من الظروف الاقتصادية الخاصة بالمول والظروف الاقتصادية العامة على التهرب ونطاقه فإذا ما وضعنا جانبا التيارات الخلقية، نجد أن ميل الممول نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه، وكلما ساء مركزه المالي والعكس بالعكس، كذلك يزيد التهرب في فترات الكساد ويقل في فترات الرخاء وبالطبع فإن نطاق التهرب الضريبي يختلف من دولة لأخرى باختلاف بنيانها الاقتصادي وبالاختلاف بنيان الدخل فيها، ففي الدول التي تحل فيها الزراعة مكانة هامة تزيد نسبة التهرب الضريبي، وكذلك يقل التهرب بصفة عامة في الاقتصاديات التي تسيطر فيها الدخل الفردية.<sup>(2)</sup>

1- السيد عطية عبد الواحد، المرجع السابق، ص 813 - 814.

2- زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية، الدار الجامعية، دط، د ت، ص 186.

#### 4- الأسباب الاجتماعية:

إن للمحيط الاجتماعي أثر بالغ في رسوخ ظاهرة الغش الضريبي حيث أن المواطن الذي يولد في مجتمع الأصل فيه الغش والتهرب من الالتزامات الجبائية لا ينتهج إلا مثل هذا المسلك لان الذهنية الجبائية السائدة تعد احد قوائم الإحساس بالمسؤولية واللامبالاة أمام كل ما يرمي به عند ارتكاب مثل هذه الأعمال ما دامت مطبوعة بالشرعية والبداهة، والذكاء الفائق إلى جانب هذا فان سوء تخصيص وصرف النفقات العامة يعتبر دافعا للأفراد إلى انتهاج الوسائل الاحتياطية فإحساس الفرد بغياب المقابل وذلك لاعتقاده أن الدولة تأخذ منه أكثر مما تعطيه، وذلك باعتبار أن الضرائب تتفق في غير وجوه النفع العام، إضافة إلى محاباة الحكومة لبعض الطبقات بتخصيص الخدمات العامة لفائدتها مما يدفع الطبقات الأخرى إلى الغش.<sup>(1)</sup>

#### الفرع الثاني: آثار التهرب الضريبي

إذا كانت خزينة الدولة هي جيوب رعاياها أو بالأحرى جيوب منيها بصورة أساسية ، فان بإمكاننا تصور الآثار السلبية التي تتعكس على تلك الخزينة إذ عمد الرعايا بمعنى المكلفين بالتهرب المشروع وغير المشروع للضرائب بحيث يحجبون عن الخزينة جانبا كبيرا وهاما من مواردها العامة وهذا الجانب المتمثل في الحصائل الضريبية وبالتالي للتهرب الضريبي آثار سلبية وذلك على كل المستويات في كل الميادين .<sup>(2)</sup>

#### أولاً: آثار مالية

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العمومية للدولة بها يفوت على الدولة جزء هاما من الموارد المالية ، ويترتب عن ذلك عدم قيام الدولة بالإتفاق العام على الوجه الأكمل وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية اتجاه مواطنيها، وفي ظل

1- عيسى بلخوج، المرجع السابق، ص28.

2- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص ص 45-46.

عجز الميزانية تضطر الدولة اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض.

فاعتماد كثير من الدول بدرجة كبيرة على الضرائب التي تمثل مداخيل و موارد التغطية نفقاتها المتزايدة خاصة أمام تراجع الموارد الأولية ، والأساسية المصدرة إلى الأسواق العالمية وتدهور قيمة العملات العالمية مع انخفاض مرد ودية الجبائية البترولية لبعض الدول بعد أن كانت تغطي جانبا من إيرادات الميزانية ، ولذلك نجد فجوات تسجلها الميزانية تعود في أغلب الأحيان إلى نقص في المردود الضريبي الناتج عن الغش ولسد تلك الفجوات، و الإختلالات المالية تلجأ هذه الدول إلى البحث عن مصادر أخرى لتمويل تكون بالتأكيد ضغط على التنمية الاقتصادية كما تشكل من آثار سيئة ومن بين هذه المصادر: (1)

#### 1-الإصدار النقدي:

هو ضخ قدر من النقود " الكتلة النقدية " ويطلق عليه كذلك التمويل بالتضخم وينتج عنه مايلي:

- زيادة مفرطة للأسعار، ارتفاع غير طبيعي، دون أن يقابله زيادة في الإنتاج.
- ظهور التضخم باختلاف أنواعه.
- نقص القدرة الشرائية للمواطنين وتدهورها.
- تغير نمط الاستهلاك.
- انخفاض الصادرات في البلاد الذي يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الصعبة.
- اختلال التوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع وظهور السوق السوداء.

1- عيسى بلخوج، المرجع السابق، ص ص 31-33.

## 2- الدين العام:

- إن اللجوء إلى الدين العام باختلاف مصدره ( داخلي أو خارجي) ومدته ( طويلة أو قصيرة )، وطريقة الاكتتاب ( عام أو عن طريق البنك ) يؤدي إلى آثار وخيمة تتمثل في:
- عبء على ميزان المدفوعات، وذلك في حالة السداد، وتحمل الآجال المستقبلية أعباء هذه القروض العامة خاصة إذا استخدمت كمصاريف، استهلاكية، إما إذا استخدمت المشروعات الاستثمارية، فإن هذا العبء يكون ضعيفا عليها.
  - استنزاف ووجوب تدبير الدولة للمورد المالي لتسديد القروض، مما ينتج عنه ضغط على عناصر الإنفاق العام، مما يقلل القدرة الشرائية للمستفيدين من هذا النوع من الإنفاق.
  - تقلص النشاط الإنتاجي نتيجة الاستخدام للأموال أو قرضها للدولة بغية الحصول على فوائد وضمان سدادها، وحصول المقرضين على مزايا. فقدان الثقة في الدولة نتيجة لعدم القدرة على سداد ديونها وبالتالي عزوف الهيئات المائية والأفراد عن قرضها.
  - التدخل في الشؤون الخاصة، من طرف الدول الأجنبية نتيجة عدم القدرة على تسديد الديون الخارجية، وبالتالي الخضوع للتبعية الأجنبية أو فرض قيود اقتصادية على هذه الدولة.
  - إن تراكم الديون على الدول النامية أصبحت في الوقت الحاضر تشكل أهم خطر يهدد اقتصاديتها وكل ذلك يساهم في تقليص الإنفاق العام.

## 3- أثره على التجارة الخارجية:

لارتباط الدولة بالمحيط الدولي فإنها تعمل على ترقية التجارة الخارجية من خلال فتح السوق الوطنية على الأسواق العالمية، وذلك من أجل تمويل وارداتها الضرورية من السلع الرأسمالية وكذلك العمل على تصدير منتجاتها الوطنية لجلب العملة الصعبة لكن المشكلة تكمن في الدول النامية أثناء اعتمادها على تصدير المواد الأولية بأسعار منخفضة واستيراد سلع التجهيزات بأسعار مرتفعة.

وبالتالي اللجوء إلى الخزينة العمومية لتغطية النقص، ففي حالة العجز في الخزينة نفسها فإن ذلك يؤثر سلباً على التجارة الخارجية نفسها، وبالتالي تضطر الدولة إلى جلب رؤوس الأموال الخارجية لتنشيط وتعجيل عملية التنمية الاقتصادية، ويبقى ذلك العجز أو اللجوء إلى الموارد المالية الأخرى له أثر بالغ على المكلف بالضريبة فيما بعد حيث " يؤدي بالدولة إلى زيادة سعر الضرائب أو فرض ضرائب جديدة، فيزداد عبؤها على الذي لا يتهرب وذلك من أجل تغطية العجز الحاصل.

### ثانياً: آثار اقتصادية

من الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي هو أن هذه الظاهرة تحدث اعوجاجاً بالنسبة للاقتصاد الوطني وتتمثل فيما يلي: (1)

#### 1- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها:

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى إنقاص الإيرادات الضريبية، فتلجأ الدولة بذلك إلى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات وبالإضافة في عدد الضرائب ورفع معدلاتها، فإن التهرب الضريبي سوف يسبب في التحويل الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية، وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية.

#### 2- إعاقة المنافسة الاقتصادية:

إن المؤسسة التي تتخلص من دفع الضرائب تحقق أرباحاً وتكون وضعيتها المالية أحسن من المؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة، فالمؤسسات الأقل إنتاجية هي التي تقوم في أغلب الأحيان بعملية التهرب من دفع الضرائب فهي لا تحاول تحسين الإنتاجية، أو تحقيق التقدم الاقتصادي لتحقيق أرباح أكبر، وإنما تقوم بعملية التهرب الضريبي للحصول على موارد للتمويل وبذلك تبيع منتوجاتها بأسعار منخفضة مقارنة مع الأسعار المعمول بها في السوق وذلك للحاق بالمستوى العالي الذي تتميز به نظيرتها.

1- حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص ص 50-51.

### 3- إعاقة التقدم الاقتصادي:

إن الأثر المتمثل في إعاقة المنافسة والتي يترتب على التهرب الضريبي يؤدي بدوره إلى تأخير التطور الاقتصادي وإعاقة التقدم الاقتصادي.

### 4- التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي:

قد يلجأ الأعوان الاقتصاديون إلى أنشطة اقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي ولا يأخذون بعين الاعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الاقتصادية وتزيد القيمة المضافة والدخل الوطني، أي أنهم لا يتوجهون إلى الأنشطة الاقتصادية التي تخلق ثروات إضافية، وبذلك فالتهرب الضريبي يصبح نسبياً في الركود الاقتصادي والتخلف.

### 5- ظهور أزمة رؤوس الأموال:

إن عملية التهرب الضريبي تتمثل في أغلب الأحيان في إخفاء المكلف رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية وتتم هذه العملية إما عن طريق الاكتناز، أو على شكل أوراق أو على شكل معادن كالذهب بالإضافة إلى ذلك فإن بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن وتهريب رؤوس الأموال الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص إيرادات الدولة، وإضعاف الموجودات الاقتصادية بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يضعف من مبالغ الادخارات العمومية وبالتالي إضعاف الاستثمار والتقليل من إمكانيات الدولة في مجال الإنفاق العمومي مثل التعمير، بناء مسكن، مدارس... الخ .

### ثالثاً: آثار اجتماعية

لا تجد الدولة أمام الخسائر المتصاعدة إلا منفذاً واحداً، وهو رفع معدلات الاقتطاع محافظة بذلك على الحد الأدنى من الأمان المالي، فيلاحظ بوضوح عند إعداد الميزانية السنوية حيث أن العجز الذي تسجله الإدارة الجبائية في تحصيل مختلف المداخيل ناتج عن التهرب، ولتغطية هذا العجز الحاصل تعمد هذه الأخيرة إلى الرفع من مستوى معدلات بعض أصناف الضريبة، أو استحداث ضرائب جديدة، والملاحظ أن الضرائب المطبقة في البلدان

النامية تكون طبيعة مواردها متفاوتة النسبة بين مختلف أصناف الضريبة، وتبقى تلك الإجراءات لا تمس إلا فئة معينة من المكلفين النزهاء، مما يجعل عدم المساواة بين الأفراد فيتحملها البعض ويتخلص منها الذين أفلحوا في التهرب منها. وعليه تتجلى آثار الظاهرة من الناحية الاجتماعية في العناصر التالية: (1)

### 1- آثاره على المكلف:

" يحد التهرب الضريبي من سلطة الدولة، بل ويحطمها، وذلك بتعويد المواطن على العيش في مخالفة دائمة " ساعيا إلى تعميق التفاوت أمام الدولة وتحويل عبئها على عاتق المكلفين النزهاء، وتعميق الهوة بين الطبقات الاجتماعية المختلفة، مساهما في خلق جو من الخدام بين أفراد المجتمع الواحد واستفحال مظاهر الانحطاط المدني فيما بينهم وجعله بذلك، أسلوب وعادة متفشية في المجتمع.

### 2- آثاره على أفراد وطبقات المجتمع:

إن اعتماد الدول النامية على الضرائب غير المباشرة بالدرجة الأولى، وهذا النوع من الضرائب الذي يفرض على السلع الاستهلاكية (أفراده) الذين يساهمون بقسط وافر في دعم خزينة الدولة، الشيء الذي ينمي لديهم الإحساس بالقهر والاستغلال من طرف النظام الجبائي حيث يتزا هذا الشعور لدى هذه الفئات بسكوت الدولة على مختلف التجاوزات التي تقتربها أيادي أصحاب النفوذ بتهريبهم الدائم، وهو ما يجعل الجو مضطرب في العلاقات بين أفراد المجتمع وظهور الفوارق الاجتماعية.

يؤدي التهرب والغش الضريبي إلى عرقلة الاستثمارات وبطء التنمية مما يؤثر بصفة غير مباشرة على أفراد المجتمع بسبب نقص الموارد الجبائية، هذا من جهة، ومن جهة أخرى زيادة البطالة والتأثير على الوضعية الاجتماعية للفرد.

1- عيسى بلخوج، المرجع السابق، ص 38.

### المطلب الثالث

#### أشكال التهرب والغش الضريبي

سنحاول التطرق في هذا المطلب إلى الطرق التي يلجأ إليها المكلف من أجل الوصول إلى غايته وبذلك الإفلات من التزاماته الجبائية، نظرا لاختلاف وتنوع الإجراءات المستعملة نكتفي ببعض النماذج والتي تستعمل غالبا وبكثرة، التحليل المحاسبي (الفرع الأول)، والتحليل المادي (الفرع الثاني). وكذا التحليل القانوني (الفرع الثالث).

#### الفرع الأول: التحليل المحاسبي (الإخفاء المحاسبي)

تعتبر هذه الطريقة من بين الطرق الأكثر انتشارا في ميدان التهرب الضريبي والتي تمتد من التخفيض المبالغ المبيعات أو الإيرادات دون تصريح، إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبيا مرورًا بتضخيم الأعباء القابلة للخصم.

#### أولاً: تضخيم التكاليف

من أجل أن تكون التكاليف والأعباء التي خصمها من الربح الخاضع لضريبة قانونية فقد أوجب القانون أن تستوفي هذه الأعباء شروطا معينة هي: (1)

- أن تكون موظفة في صالح نشاط المؤسسة وان تتعلق بالسير العادي لها أن تكون لها علاقة بنشاط المؤسسة.

- أن تتصل بأعباء فعلية، مرفقة بمبررات ووثائق رسمية.

- أن تعمل على تخفيض الأصيل الصافية للمؤسسة.

- أن تكون تلك التكاليف مدرجة خلال تلك السنة.

إلا أنه يحدث أن لا تراعى هذه الشروط من طرف المكلف، الذي يسعى دوما إلى أحداث تخفيضات من ربحه الخاضع للضريبة عن طريق تضخيم التكاليف والأعباء.

1 - J C. Martinez, la fraude fiscale P.U.F. 1984. P 72.

إذ يرى مارتناز MARTINEZ أن من أبرز مظاهر التهرب الضريبي وأكثرها شيوعاً تلك الت تخفيض من قاعدة الاقتطاع من مبالغ الأرباح ورقم الأعمال أوفي الزيادة والتضخيم من تكاليف ونفقات الخصم.

وأهم أشكال التحايل المحاسبي الذي يقوم به المكلف من أجل التهرب من التزاماته الجبائية والتي تتمثل في التضخيم من قيمة النفقات هو استعماله لأساليب عديدة منها : (1)

### 1- المستخدمين الوهميين :

يلجأ المكلف من خلالها إلى تسجيل أجور ورواتب في الكشوف المحاسبية المستخدمين لا وجود لهم في الأصل، هذه الرواتب والأجور تسمح بتضخيم الأعباء وبالتالي التقليل من مبلغ الضريبة، وهناك أيضا حالة الرواتب المسجلة من طرف المؤسسة لصالح أشخاص حقيقيين من المفروض أن يقوموا بأداء أعمال بالمؤسسة ولكنهم في الواقع لم يقوموا بأي نشاط، كما يتم في بعض الأحيان تسجيل أجور ومرتببات بمبالغ كبيرة للأشخاص موجودين فعلا داخل المؤسسة لكنهم يؤدون ثانوية وغيره.

### 2- النفقات والمصاريف غير المبررة :

لقد سمح المشرع المكلفة بخصم بعض الأعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة ولكن المكلف يستغل في بعض الأحيان هذه الفرصة لتسجيل أعباء أخرى خارج نشان المؤسسة أي نفقات ومصاريف متعلقة بمالكي أو مسيري المؤسسة، وذلك بهدف تحييض الأعباء المتعلقة بالاستغلال وكمثال على ذلك صيانة سيارة خاصة بأحد الم نشرة وتسجيل النفقات باسم المؤسسة.

### 3- تقنية الاهتلاكات :

لقد قام المشرع الجبالي الجزائري بوضع سلم خاص بمعدلات الإهلاك و ذلك حسب نوع الأصول والجدول يوضح ذلك.

1- حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص50.

الجدول رقم ( 1 ): بعض معدلات الإهلاك

معدل الإهلاك	مدة الاستخدام السنوات	الاستثمارات
1% ————— 2%	50 ————— 100	مباني صناعية
2% ————— 5%	25 ————— 50	مباني إدارية
10% ————— 20%	10 ————— 20	معدات وأدوات
20% ————— 25%	04 ————— 05	معدات نقل
10%	10 سنوات	تجهيزات أخرى

المصدر: حميدة بوزيدة.

وبالرغم من هذه المعدات التي قام المشرع بوضعها إلا أن المكلف يحاول دوماً التلاعب فيها بوسائل متعددة، أما بتطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهلك أو برفع قيمتها، كما بلجاً إلى التلاعب في قيمة الأصل وذلك بحساب ثمن الشراء مضافاً إليه الرسم حساب قيمة الإهلاك يقوم المكلف بتطبيق العلاقة التالية:

$$\text{قسط الإهلاك} = (\text{ثمن الشراء} + \text{TVA}) \times \text{معدل الإهلاك}$$

رغم أن الصيغة الصحيحة العلاقة هي ثمن الشراء خارج الرسم  $\times$  معدل الإهلاك.

مثال:

$$\text{ثمن الشراء} = 2000000 \text{ معدل الإهلاك} = 20\% ، \text{TVA} = 17\%$$

$$\text{تكلفة الشراء} = 2000000 + (2000000 \times 0.17) = 2340000$$

$$\text{قسط الإهلاك} = 2340000 \times 20\% = 468000$$

لكن الطريقة الصحيحة لحساب الإهلاك = ثمن الشراء  $\times$  معدل الإهلاك.

$$\text{قسط الإهلاك} = 2000000 \times 0.2 = 400000 \text{ وبذلك فإن المكلف قام بتقليص مبلغ}$$

$$\text{الضريبة بمقدار } 468000 - 400000 = 68000 \text{ دج.}$$

وبالتالي فإن قسط الاهتلاك المحسوب على ثمن الشراء المتضمن للرسم يؤدي إلى تضخيم حصة الاهتلاك، ومن أجل نفس الهدف وهو تخفيض نسبة الضريبة المكلف إلى تخفض أعبائه بالاستمرار في خصم اهتلاكات معدات وأدوات ثم بيعها أو إضافة قيمة إهتلاكات أخرى لأصول غير موجودة أي وهمية.

### ثانياً: تخفيض الإيرادات

تعد هذه الطريقة تقليدية يتبعها المكلف لتخلص من التريبة وأساس أمرا الدفاتر المحاسبية شكلي فقط ويعمل المكلف فيها إلى تقليص الوعاء الضريبي وذلك بتفادي الإعلان من إيراداته الحقيقية.

مثال: مؤسسة (x) تقوم ببيع منتجات تامة الصنع، وتظهر وضعيتها كما يلي:

الحالة الحقيقية (مبيعات) = 300.000 دج

العدل التكلفة = 150.000 دج

الربح الإجمالي = رع - سعر التكلفة = الربح إجمالي = 150.000

الحالة المصرح بها: المبيعات 250.000 دج

سعر التكلفة = 150.000 دج.

الربح الإجمالي = رع - سعر التكلفة = الربح الإجمالي = 100.000

$$\text{هامش الربح} = \frac{\text{المبيعات}}{\text{الربح الإجمالي}}$$

الحالة الأولى = هامش الربح =  $150000 \div 300000 = 50\%$

الحالة الثانية = هامش الربح =  $100000 \div 250000 = 40\%$

ومنه نلاحظ الفرق بين نسبي هامش الربح وهو 10% مع أنه قام بالاحتفاظ بقيمة الأعباء.<sup>(1)</sup>

1- حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص 46-49.

## الفرع الثاني: التحليل المادي ( التهرب عن طريق عمليات مادية)

يعتبر هذا النوع من أخطر أشكال التهرب الضريبي لمساهمته في إرساء مجال اقتصاد سري غير شرعي بعيدا عن المراقبة، ذلك ما يحدث في كثير من الأحيان حين يلجأ البعض إلى ممارسة أنشطة دون أن تكون الإدارة الجبائية على علم بذلك، الشيء الذي يؤدي إلى إيجاد اقتصاد سري، لكن يحدث أن يكون المتهرب في وضع شرعي بمزاويلته لنشاط معين في إطاره القانوني ولكن بمبادرة وجهود فردية، كان يخفي جزءا أملاكه أو قسما من مخزون بضاعته مع الإعلان عن جلبه لمواد أولية غير كافية إيراد بيعها بعد ذلك بطريقة غير شرعية.

ومن بين أكثر الإجراءات انتشارا في ميدان التهرب عن طريق العمليات المادية، تستعملها الورشات الصناعية التي يمتلكنا الخواص، خاصة في ميدان الصناعات النسيجية حيث أن جزءا منها يعاد بيعه على شكل مواد أولية تدخل في صناعات أخرى ومثال عن ذلك، يمكن معاينة هذا النوع من التهرب في حالات عدم احترام بعض المقاييس والمقايير التي تدخل في بعض الصناعات أين يتم إخفاء جزء هام من المواد الأولية التي يتم إدخالها في عملية الإنتاج، لتباع بعد ذلك في السوق الموازية بأموال لا تخضع لأي اقتطاع ضريبي.

## الفرع الثالث: التحليل القانوني (التهرب عن طريق عمليات قانونية)

يعتبر التهرب أو التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالا وتنظيما والأرقى تقنية، فتقد عرفه ( Brumo ) على أنه " العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية " .

ويمكن ذكر شكلين أساسيين لتتحايل القانوني وهما: (1)

### أولاً: الإخفاء عن طريق التلاعب في تكيف الحالات القانونية

- ويتمثل هذا الإخفاء القانوني في تحريف حالة حقيقية بتزييف المكلف لحالة أو وضعية قانونية ما خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى محل إعفاء ومن الأمثلة عن ذلك:
- تغيير عقد البيع بسرعة إلى عقد هبة لتفادي دفع ضرائب على العقد الأول.
  - توزيع الشركة للأرباح على المساهمين في شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة.

### ثانياً: الإخفاء عن طريق عمليات وهمية

تستعمل هذا النوع من الإخفاء غالباً في مجال الرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات الشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات حيث يلجأ إلى انتهاج مثل هذه التقنية ضناً منه أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة، ولأجل ذلك فإن المتهربين يقومون بتأسيس نظام تهرب قائم على كتابات حسابية متناقصة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية وهذا ما يسمح بالاستفادة من:

- تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاصة برقم الأعمال، وهذا التخفيض يكون بمقدار قيمة الرسم الوهمي المسجل في الفواتير المزورة ومادامت الوثائق التبريرية.
- تتمتع بالشرعية والقانونية بغض النظر عن مصدرها فإن خطر المراقبة يبقى بعيداً.

## المبحث الثاني

## آليات مكافحة الغش والتهرب الضريبي

يؤدي الغش والتهرب الضريبي إلى عدّة آثار سلبية بما فيها الاقتصادية المالية والاجتماعية بذلك تعمل الدولة على مكافحة هذه الظاهرة على المستويات المحلية والدولية ويتم ذلك عن طريق معالجة أسباب هذه الظاهرة بطرق عديدة إما أن تكون وقائية تتعلق بالنظام والتشريع الجبائين، أو رقابية بأشكالها المختلفة تشكيلية أو رقابة على الوثائق أو معمقة على مجمل الوظيفة الجبائية، وسنتطرق إلى الأساليب الوقائية لمعالجة التهرب والغش الضريبي (المطلب الأول)، وكذلك الرقابة الجبائية (المطلب الثاني)، وأشكال الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبين (المطلب الثالث).

## المطلب الأول

## الأساليب الوقائية لمعالجة التهرب والغش الضريبي

أولى الخطوات التي تتبع من أجل مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والتخفيف من أثرها تبدأ من إتباع حلول وقائية وتتضمن هذه الوقاية إرساء أخلاقيات جبائية، فهي تعتبر ضرورية ومهمة لأن أهمية الوعي الجبائي لدى أي شعب كان ونظرته للإدارة والاقتطاع الضريبي تبرز بشكل ملموس عندما تعلم أنه حتى نظم وطرق المراقبة الجبائية المنظمة لا يسعها الاستغناء عن تسامح المكلفين بتشجيعهم على الأقل للحد من التهرب الضريبي، وحيث نستعرض إرساء نظام جبائي محكم (الفرع الأول)، وامكانيات اصلاح وتحسين الجهاز الإداري (الفرع الثاني).

## الفرع الأول: إرساء نظام جبائي محكم

إن تعديل النظام الجبائي وتحسين جهازه الإداري يعد من الإجراءات التي تعمل على الحد من هذه الظاهرة لذلك نجد معظم التشريعات تهدف إلى إرساء هيكل ضريبي محكم يتماشى مع تحقيق العدالة الاجتماعية أمام جميع المكلفين بالضريبة، وذلك بتقليص الفوارق

بين مختلف الطبقات الاجتماعية عن طريق صياغة التشريعات الجبائية صياغة بسيطة تتسم بالاستقرار والمرونة في نفس الوقت لتحقيق بذلك أهداف الإصلاحات الاقتصادية.

### أولاً: نظام جبائي عادل

جميع الدول تسعى إلى إرساء نظام ضريبي عادل يتماشى مع النمط الاقتصادي ويحقق بذلك عدالة اجتماعية بالتقليص من التفاوت الطبقي، غير أن ذلك لا يكون إلا على نحو تقريبي، حيث تنقص هذه الدول وسائل التحقق من العبء الواقع على كل فرد، وذلك بإلقاء العبء على عاتق المكلفين النزهاء، فغياب العدالة أمام الضريبة يؤدي إلى الشعور بالظلم لدي المكلف بالضريبة، والذي بدوره يؤثر سلباً على سلوكه وروح المسؤولية في أداء التزاماته الجبائية ويفسح المجال بذلك إلى تدعيم فرص التهرب الضريبي.

لكن عملية تبسيط النظام الجبائي وجعله مرناً وعادلاً مع زيادة مردود يته تبقى حبيسة القدرة على تنفيذها، فقد تكون الضريبة عادلة من الناحية القانونية غير أن صعوبات تطبعها تبقى دون تجسيدها ميدانياً.

علاوة على ذلك فإن التقييم والحكم على إمكانية تحقيق العدالة للجميع أمام الضريبة من خلال الإصلاحات الجبائية مسألة يصعب تحقيقها وتتطلب دراسات وتحاليل واسعة ومدة تطبيق أطول دون أن ننفي الرغبة الجامحة لدى كل دولة أثناء التزامها بتطبيق إصلاح ما. ومن الأهداف المراد تحقيقها والمبرمجة إقامة نظام جبائي يعتمد على فرض ضرائب يراعى فيها مبدأ العدالة الضريبية لأنه لا وجود لواجب جبائي دوين جباية عادلة ضامنة الحقوق.<sup>(1)</sup>

### ثانياً: بساطة النظام الجبائي

حيث تعتمد الدولة سياسة اقتصادية، مالية واضحة تكون أساس سياسة ضريبية مستوحاة من حاجات البلاد، ومتجاوبة مع الاقتصاد الوطني، فلا بد من إعادة دراسة

1 - J C. Martinez.op. Cit. P 59.

التشريعات الأجنبية والسعي لوضعها في نظام ضريبي منسجم ومترايط خال من التعقيد والإبهام، لا يتضمن ثغرات تترك مجالات للتهرب وبخلاف ذلك فلن تعدد وعدم وضوح النصوص الضريبية يجعل الموظفين في المصالح الضريبية غير قادرين وعاجزين عن المتابعة اليومية للإجراءات التشريعية والقانونية المسندة إليها من طرف الإدارة المركزية. وبالتالي لا بد من تحديد وتحقيق أهدافه مسطرة لتبسيط النظام الجبائي ويكون ذلك من خلال<sup>(1)</sup>:

➤ القيام بتعديلات جديدة وهادفة.

➤ إلغاء التعقيدات ويكون ذلك عن طريق:

- تقليص عدد الضرائب ومعدلاتها.
- العمل على إيجاد ضرائب بسيطة وسهلة في نصوصها ومعدلاتها، بدلا من تلك الضرائب المعقدة.
- تبسيط أحكام وقوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها وبالإضافة إلى توضيح الإعفاءات وتحديد غايتها

الفرع الثاني: اصلاح وتحسين الجهاز الإداري

يرجع بعض فقهاء الجباية مشكلة الغش الضريبي إلى عدم فعالية النظام الجبائي التي تستلزم وجود هيكل إداري منظم وعصري بعيدا عن كل ملامح التخلف والإهمال، فضلا عن نقص الوعي والتأطى.

ومن ثم لا بد من القيام بإصلاحات وتعديلات تؤدي إلى تحسين وترقية الجهاز الإداري لكي يتحقق ذلك على أحسن وجه، وجب تزويد هذه الإدارة بكل الوسائل المادية والبشرية المؤهلة والتي يمكنها سد الفراغ الداخلي الذي تعاني منه.

1- عيسى بلخوج، المرجع السابق، ص 62.

### أولاً: الإمكانيات البشرية

تعاني الإدارة الجبائية ضعف في الإمكانيات البشرية تعيقها أمام الانفتاح الاقتصادي، سمح به من توسع وارتفاع في عدد المتعاملين الاقتصاديين وما ينتج عنه من زيادة عدد المكلفين والملفات المعروضة للدراسة وجدت الإدارة الجبائية نفسها أمام عدد متواضع من الموظفين أو أعوان الجبائية، ففي سنة 1994 بلغ عدد المكلفين 730.000 مكلف والملفات المراقبة سنويا 500 ملف.

والاختلال أصبح واضحا بين وظائف الإدارة الجبائية وإمكانياتها البشرية، إذ أصبح من أكبر العوائق التي تحول دون قيامها بالمهام المخولة لها، وهذا بسبب النقص الملحوظ في برامج التكوين ونص الخبرة في مجال الرقابة الجبائية، ولسد هذا النقص تعمدت الوزارة المعنية إلى وضع برنامج من أجل تحديث وتطوير الإدارة سواء من الجانب الهيكلي أو من الجانب المادي، وكما لجأت السلطات المعنية إلى إيجاد وتكوين موظفين ذوي كفاءات عالية وتوظيف إطارات مؤهلة تسمح بإعداد برامج على مختلف المستويات ولا يأتي ذلك إلا باتخاذ إجراءات كفيلة للوصول إلى المبتغى المنشود، تتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

- تحسين أوضاع العاملين بالإدارة الجبائية.
- توفير قدر من الحماية والأمن اللازمين لضمان الأداء الجيد لمهام الموظفين في مجال الرقابة الجبائية.
- وضع نظام سليم لمتابعة الموظفين وتسليط عقوبات لمن يثبت في حقهم سلوك مخالف للقانون أو منافية للأخلاقيات المهنية كالرشوة والاختلاس.
- وضع سياسة تكوينية محكمة من خلال تنظيم تربيصات دورية وندوات كتكوين الأعوان الإداريين.
- فتح مراكز متخصصة عبر مختلف جهات الوطن في مجال الضرائب وتزويدها بالوسائل اللازمة لتسهيل مهامها.

## ثانياً: الإمكانيات المادية

تعد الإمكانيات والوسائل المادية من المتطلبات الضرورية للإدارة الجبائية التي تضمن لها حركتها الدائمة والمستمرة في تنفيذ مهامها، إلا أن نقص هذه الوسائل يعتبر من العراقيل الرئيسية التي تحد من فعالية الإدارة وذلك لأن طبيعة عملها تتطلب الحركة الدائمة أداء مهامها المتمثلة في إحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة، وتحديد وعائها بإجراء حملات الرقابة في عين المكان، إذ أن التحقيق في التسيير أو المحاسبة يقتضي التنقل، لكن الإدارة الجبائية تبقى تقتصر إلى أبسط الوسائل لتأدية مهامها، مما يعرقل في غالب الأحيان إمكانية إجراء حملات الرقابة في مناطق معزولة وعلاوة على ذلك النقص الفادح في المقرات، حيث أن هذه المقرات ناقصة و يمكنها أن تعمل على تحسين ظروف العمل بصفة جيدة، و لذا يجب إدخال لوازم تتكيف مع متطلبات الأعمال الإدارية .

وحسب مقتضيات العصر فإن أول ما يتبادر إلى الأذهان عند ذكر مصطلح التجهيز هو المعالجة المعلوماتية أو الإعلام الآلي ، فالكثير يرى أن تصميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الإدارة الجبائية هو العلاج الناجح و الفعال ضد كل أشكال التهرب فهو يحفظ السرية الجبائية التي تعتبر أهم خاصية يجب على الإدارة الجبائية التحلي بها ، كما تفتح آفاق كبيرة للتخلص من بعض التجاوزات كتلف الملفات و ضياعها و الإعلان التلقائي للتأخيرات في الدفع عن آجالها المحددة فالبرمجة الواقية والملائمة تجعل من الصعب الاطلاع بطريقة غير شرعية للموظفين على بعض الملفات قصد إدخال بعض التعديلات عليها ، و لهذا عمدت المصالح المختصة لاقتناء أجهزة الإعلام الآلي لتجهيز المكاتب الولائية ، و هذا يجلب أكبر عدد ممكن من المعلومات الجبائية. (1)

1- قاسي كمال مساعد سعود رضوان ، التهرب الضريبي وآليات مكافحته ، مذكرة ليسانس ، جامعة بومراس ، 2005 ، ص48.

### الفرع الثالث : إرساء الحس الضريبي لدى المكلف بالضريبة

لكي يتصرف المكلف بإيجابية مراعاة النظام الجبائي وسلبية نحو التهرب الجبائي يجب على الإدارة توعيته ، فكثيرا ما يتم التساؤل ، هل يمكن محاربة التهرب الضريبي وبفعالية ؟

وذلك بتشجيع المكلف على التصريح بضرائبه ، فأحساس المتهرب بخطر قد يترقبه ، يكون له تأثير تربوي في الجانب الاجتماعي ، فيدفعه بذلك إلى عدم المجازفة بمكانته الاجتماعية . يجب على الإدارة تقديم يد المساعدة للمواطنين و المؤسسات في تحديد الوعاء الخاضع الضريبة و من واجبها أن تضع في تصرفهم إرشادات إعلامية و كتيبات لشرح بعض الإجراءات الخاصة بالضريبة ، و عليه فإن توجيه المكلف بالضريبة يأتي كمرحلة ابتدائية في منذ بداية تعامله مع الإدارة الجبائية لأن تصرفه لا يخضع لأي حساب عملي وإنما يخضع إلى دوافع نفسية، ولذلك وجب إعلام جميع المكلفين بالضريبة بكل تغيرات ومستجدات التشريع الجبائي وعن كل الإجراءات الجبائية كمواقيت التصريح والدفع، وكيفية ملء الوثائق وأساليب الطعن وطرق المنازعات زيادة على الوثائق والمستندات اللازمة لإجراء التحقيق والمراقبة وعلى ضوء ما سبق نتناول العنصرين التاليين<sup>(1)</sup>:

#### 1- إعلام المكلف بالضريبة

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

- تجنيد مختلف الوسائل العصرية من أجل الاحتكاك بالمكلف مباشرة وتمثل في:
- الوسائل المرئية التي يتم فيها برمجة موائد مستديرة وحصص تخص المجال الجبائي.
- ووسائل الإعلام والاتصال الأخرى كالوسائل المكتوبة من الاشهارات الدورية التي تبرز دور الجباية.

1- عيسى بلخوج، المرجع السابق، ص 61.

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

## 2- تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف بالضريبة

إن التعديلات والتغيرات في الهيكل الإداري تبقى ناقصة الفعالية إذا كان الجو الذي يسود العلاقة بين الإدارة والمكلف بالضريبة مشحوناً، لذلك العلاقة على مبدأ العلاقات الإنسانية بعيداً عن العداوة والحساسيات، وموجهة نحو إضفاء روح التعاون والتضامن بين المكلف والإدارة سعياً للإرساء القيم المثلى، مع عدالة اجتماعية في إطار ديمقراطي حديث يتماشى مع طموحات الشعوب، بعيداً عن كل تفلسف وبيروقراطية.

وتعود هذه العلاقة السيئة إلى السبب التقليدي الذي يتمثل في: (1)

- نظرة المكلف إزاء الضريبة الجبائية على أنها أداة اغتصاب لأمواله.
- المعاملة الغير اللائقة للمكلفين من طرف بعض موظفي الإدارة الجبائية لفقدانهم المبادئ المعاملات اللياقة والاقتصار تكوينهم على الجانب القانوني والاقتصادي فقط، وكإجراء ميداني لتحسين وتلطيف هذه العلاقة المكهرية، يجب إنشاء مكتب العلاقات العامة، يقوم بمساعدة المكلفين وإرشادهم التفسيرات الصحيحة لأحكام وقوانين الضرائب والى طرق تحديد حساب قيمتها ومواعيد سدادها.

1- عيسى بلخوج، المرجع السابق، ص 63-64.

## المطلب الثاني

## الرقابة الجبائية

إن النظام الضريبي الجزائري طبق الكثير من الأنظمة المطبقة في معظم الدول المتقدمة يقوم على أساس التصريح من أجل التأكد من صحة ومصداقية التصريحات الجبائية المكتبة من طرف المكلفين بالضريبة، ولذا لجأت الدولة إلى وسان ردية كفيلة بإيقاف المكلف المتهرب عند حده هذا في حالة قصور الإجراءات الوقائية عن تأدية الدور المنوط بها، وهو التخفيف على الأقل من حدة التهرب الضريبي، والهدف من هذه الإجراءات هو ردع كل من يسعى إلى اتخاذ التهرب وسيلة للثراء، وسنتناول الإطار القانوني للرقابة الجبائية (الفرع الأول)، والرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة للتهرب والغش الضريبيين (الفرع الثاني).

## الفرع الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية هي عبارة عن فحص التصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك قصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام والاستفسار والاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها، ولا يكفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى.

وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود وكذلك تجنب ظاهرة الازدواج الضريبي، وتحقيق المساواة بين جميع المكلفين أمام القوانين والتشريعات الجبائية وعدم محاباة بعض المكلفين على الآخرين<sup>(1)</sup>.

(1) - محي محمد سعد، العلاقة القانونية بين ممول الإدارة و الإدارة الضريبية ، مكتبة و طبعة الاشعاع الفنية ، 2002،

كما أن العدالة في التشريع الجبائي تقتضي أن يرى المواطن الواجب ما ينبغي أن يكون واجبا عليه فعلا ، وكذلك طلب منهم احترام القانون السلطة العليا فإذا ضمن المشرع هذه المنزلة التشريعية في نفوس أفراد سهل عليهم تحقيق ما أمكن من عبء الالتزام الناتج عن هذا التشريع الجبائي، وعلى هذا يمكن القول بأن فكرة العدالة تقوم على ثلاث أسس وهي (1) :  
 الشعور باحترام التشريع الجبائي.  
 الشعور بأهداف التشريع الجبائي.  
 إمكانية تحمل عبء هذا التشريع الجبائي.

### الفرع الثاني : الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة للتهرب والغش الضريبيين

تهدف الرقابة الجبائية إلى جعل المكلفين بالضريبة يلتزمون باحترام القوانين والتشريعات الجبائية أثناء إعدادهم وإدلائهم للتصريحات الجبائية، وذلك بتطبيق مجموعة من العمليات من قبل مصالح الإدارة الجبائية في إطار منظم لتتجنب كل ما قد ينتج من تجاوزات، كما تمكن كذلك الرقابة الجبائية إلى فحص انسجام التصريحات ومقارنتها مع المحاسبية والوثائق المثبتة للحقيقة الاقتصادية والمالية، وهكذا فهي تعتبر وسيلة لمكافحة الغش والتهرب الضريبيين.

#### أولا : الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي لأن المكلف بالضريبة يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، فعملية تتم لتأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه وضمان مصداقيتها(2).  
 وبما أن هناك العديد من التصريحات التي يلتزم بها المكلفون تجاه الإدارة الجبائية وجب مراقبتها حتى تكون مطابقة للنظم والتشريعات المعمول بها .وحتى يتسنى هذا سنعرض أهم التصريحات التي يجب على المكلفين القيام بها:

(1) -ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ،دار هومة ، الجزائر، 2003، ص 116

(2) -رحال نصر ،مرجع سابق، ص60

1- **التصريح بالوجود**: يقصد التصريح بالوجود التصريح الذي يقدمه المكلف بالضريبة إلى الإدارة الجبائية والذي يعتبر كتاريخ لبداية خضوعه للضريبة، ولا يعني عدم تقديم هذا التصريح عند ممارسة النشاط سواء كان تجاريا وصناعيا أو غير ذلك أنه لا تترتب عنه التزامات جبائية، بل تترتب عليه عقوبات مخالفة التشريع إضافة إلى كل الضرائب التي تقرها الإدارة الجبائية، ويلتزم المكلفون الخاضعون لجميع الضرائب بتقديم هذا التصريح خلال ثلاثين يوما من بداية النشاط أو العمليات لدى مفتشيات الضرائب المختصة<sup>(1)</sup>، ويذكر في هذا التصريح لجميع المعلومات المذكورة في المادة 51 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

2- **التصريحات الدورية**: وهي التصريحات الشهرية أو الفصلية التي يلتزم بها المكلفون وهي:

2-1: **الضريبة على الدخل الإجمالي**: يجب على المكلف بالضريبة اكتتاب التصريح الإجمالي للمداخيل (G01) على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة إلى مفتشية الضرائب التابع لها ويتم اكتتاب هذا التصريح من طرف<sup>(2)</sup>:

- الأشخاص الطبيعيين التابعين للنظام الحقيقي الممارسين لنشاط صناعي أو تجاري أو غير تجاري أو فلاحي.
  - الأشخاص الطبيعيين المحققون لمداخيل من تأجير العقارات المبنية وغير المبنية.
  - الأشخاص المحققون لمداخيل من رؤوس الأموال المنقولة.
  - الأجراء الذين يتحصلون على مداخيل أجرية أو غير أجرية زيادة على أجرتهم الرئيسية.
- كما يجب أن يتضمن التصريح كل المعلومات الضرورية المتعلقة بالحالة الجبائية والعناصر التي تم على أساسها تحديد الدخل الخاضع لضريبة.

2-2: **الضريبة على أرباح الشركات**: يجب اكتتاب التصريح السنوي على المكلفين بالضريبة على أرباح الشركات على الأكثر يوم 30 أبريل من السنة، بخصوص الأرباح

(1) -المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، 2018

(2) - الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب ، 2018 ، ص65

المحققة في السنة الماضية، ويقدم هذا التصريح إلى مفتشية الضرائب التي يكون بها مقر الشركة أو المقر الرئيسي للشركة إذا كان لها عدة فروع.

2-3: الضريبة الجزائرية الوحيدة : يكتب التصريح الخاص بالمكلفين بالضريبة الجزائرية الوحيدة في استمارة (G12) ويرسل إلى مفتش الضرائب مكان ممارسة النشاط وذلك قبل الأول من فيفري كل سنة.

2-4 : الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة : يتوجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين لهذين الرسمين القيام بتصريحاتهم الدورية سلسلة (G50) حيث تتضمن هذه التصريحات كشفا برقم الأعمال المحقق وكذا الرسم على القيمة المضافة المستحق، فالمكلفون الخاضعون للنظام الحقيقي والقيام بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة يجب أن يرسلوا تصريحاتهم قبل العشرين يوما الأولى من كل شهر.

3-التصريح في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة<sup>(1)</sup> : عند توقف المكلف

بالضريبة عن ممارسة النشاط أو أي عمل موجب للضريبة لا بد من القيام بالتصريح.

3-1: حالة التنازل أو التوقف عن النشاط :في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمؤسسة عن النشاط أو التوقف عن ممارسة المهنة الحرة فالمكلف عليه اكتابة تصريح بإجمالي مداخله في أجل لا يتجاوز عشرة أيام ابتداء من تاريخ التوقف أو التنازل لدى مفتشية الضرائب التي ينبع لاختصاصها مقر المؤسسة.

3-2 : حالة الوفاة : عند وفاة المكلف يجب أن تكون كل المداخل المحصلة من طرفه والخاضعة للضريبة محل تصريح إجمالي في أجل لا يتجاوز عشرة أيام ابتداء من تاريخ إثبات الوفاة في الحالة المدنية.

ثانيا :الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة الغش والتهرب الضريبيين :

لقد سبق وأن أرينا أن الرقابة الجبائية حظيت باهتمام السلطات المعنية لكونها أنجع وسيلة لمكافحة الغش والتهرب الضريبيين، وذلك من خلال إتباعها جملة من الآليات لذا وجب الأمر توضيح دورها في مكافحة الغش والتهرب الضريبيين وذلك من خلال إبراز دورها

(1) - الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ، ص 70،71.

المباشر كأداة لمحاربة الغش والتهرب الضريبيين ودورها في حماية المال العام إضافة إلى دورها في التحصيل الضريبي:

1- الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش والتهرب الضريبيين: إن ما للغش والتهرب الضريبيين من إلحاق الضرر المباشر بالخزينة العمومية للدولة وأثرهما الخطير على الاقتصاد الوطني ككل، وذلك نتيجة للنقص الكبير من المواد التي يحرمون منها الخزينة العامة وذلك راجع إلى تقاعس المكلفين عن دفع ضرائبهم كلياً أو جزئياً عن طريق الغش والتهرب الضريبيين لذلك أولت الإدارة الجبائية اهتماماً كبيراً في محاربة هذه الظاهرة خولت لها العديد من السلطات والصلاحيات من بينها الرقابة الجبائية، التي لها الدور الفعال في القضاء على ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين من خلال التحقيق والتدقيق في صحة ومصداقية المعلومات والتصريحات المودعة من طرف المكلفين، واكتتاب كل المناورات والطرق التديسية التي من شأنها أن تؤدي إلى التهرب من دفع الضريبة، فهي بذلك تشكل الوسيلة الضامنة لتحقيق مصالح الخزينة العمومية من خلال استرجاع الأموال المتلاعب بها<sup>(1)</sup>.

## 2- الرقابة الجبائية كأداة لحماية المال العام:

إنَّ أهم ما يميز ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين هو إنهما اعتداء على المال العام، والمعلوم أن هذه الأموال الضائعة أو المتلاعب بها تشكل جزءاً من مصادر النفقات العامة التي تقود الدولة بإنفاقها على المشروعات والاستثمارات لغرض تحقيق النفع العام. وعلى هذا الأساس فإن ضمان حماية المال العام ضرورة ملحة، فدعت هذه الضرورة إلى وجود آلية رقابية للمحافظة على حقوق الخزينة العمومية ومكافحة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين، وتتمثل هذه الآلية في الرقابة الجبائية المخولة للإدارة الجبائية في المحافظة على المال العام من الضياع والحفاظ على إيرادات الخزينة بشكل يزيد من الأموال المتاحة للإنفاق العام وهذا ما يوضح لنا الدور الإيجابي الذي تلعبه الرقابة من حماية المال العام من خلال الإجراءات الرقابية والعقابية التي تسعى من خلالها الإدارة الجبائية لردع المتهربين وقمع هذه الظاهرة.

(1) - رجال نصر ، مرجع سابق، ص 95

3 دور الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي: إنَّ أكبر عائق للتحصيل الضريبي هي ظاهرة التهرب والغش الضريبيين، ومن أجل زيادة هذا التحصيل تبذل الإدارة الجبائية مجهودات معتبرة لتحقيق ذلك وتعتمد على العديد من الطرق من بينها طريقة التسديد المباشر وطريقة التسديد على أقساط وطريقة الاقتطاع من المصدر وهي من بين الطرق التي تتعدم فيها فرص التهرب الضريبي<sup>(1)</sup>، وتتم هذه الطرق في التحصيل للضريبة، أما بعد أن تقوم الإدارة الجبائية بكل عمليات الرقابة والتحقيق وفشل التحصيل الجبري ويكون ذلك بعد إرسال تنبيه للمكلف بالضريبة وفي حالة عدم الاستجابة يوجه له إنذار من نفس المصلحة وعند امتثال المكلف بالضريبة بعد ثمانية أيام يتعرض للحجز الذي يعتبر آخر إجراء تقوم به الإدارة الجبائية، فتبادر بتعيين محضر قضائي بهدف حجز ممتلكات المكلف، كما يمكن للمسير الولائي للضرائب غلق محلات المتهربين وحجز ما لديهم في البنوك ومراكز الصكوك البريدية<sup>(2)</sup> كل هذه الإجراءات والطرق تبرر دور الرقابة الجبائية في زيادة المداخل المتأتية من التحصيل الضريبي.

4- دور الرقابة الجبائية في مكافحة الفساد: كما سبق وأن شخصنا أسباب ظاهرة الغش والتهرب الضريبي في هذا البحث والتي من بينها الرشوة والمحسوبية أو ما يعبر عنه بالفساد الذي أصبح يتداول في نطاق واسع في الإدارة الجبائية وذلك من خلال تلقي رشاوى من بعض الموظفين أو حتى المسؤولين للمكلفين الذين يتم التستر على عملياتهم التديسية أو منحهم إعفاءات ضريبية، وكل هذه العمليات يتم اكتشافها من طرف المحققين عند قيامهم بالرقابة الجبائية، وهذا ما يبين الدور الفعال للرقابة الجبائية في وضع حد لهذه الآفة طالما أنها تقوم بتحقيقات في هذا المجال<sup>(3)</sup>.

(1) - محمد علي أحمد قطب، حماية المال العام (وفقا لأحكام القانون المدني والإداري والجنائي والتشريع الإسلامي وأراء الفقه . وأحكام القضاء وآثار الخصخصة في ذلك)، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2006، ص 499.

(2) - وردية أكرتش، المقتضية العامة للمصالح الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2017، ص 177

(3) - سيلية بوكموش، دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص القانون العام للأعمال، جامعة بجاية 2016/2017، ص 61.

## المطلب الثالث

## أشكال الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبيين

يقوم النظام الجبائي الجزائري على أساس التصريح، وللتأكد من صحة ومصادقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، قام المشرع الجبائي بإعطاء حق الرقابة الجبائية لإدارة الضرائب كوسيلة لحمايتها من الغش والتهرب الضريبيين، وذلك عن طريق فحص التصريحات والوثائق والمستندات سواء كان المكلفين بالضريبة أشخاص طبيعيين أو معنويين وهذا ما يعرف بالرقابة الداخلية أو العامة، أما النوع الثاني من الرقابة الجبائية هي الرقابة العميقة بنوعها، رقابة المحاسبة أو الرقابة المعمقة مجمل الوضعية الجبائية وسنتناول الرقابة الداخلية أو العامة (الفرع الأول)،

## الفرع الأول: الرقابة الداخلية أو العامة:

هي الرقابة التي تكون على مستويات مفتشيات الضرائب، يقوم بها أعوان الإدارة الجبائية بناء على الوثائق التي تجوز تهم وتنقسم الى:

## أولاً: الرقابة الشكلية

ويقصد بها الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها، وتكون عند استلام الإدارة الجبائية للتصريحات المودعة من قبل المكلفين بالضريبة، سواء أكانت التصريحات مهنية أو شخصية حيث تتم مراقبتها بطريقة منتظمة، وهذا النوع من الرقابة لا يعني على الإطلاق الاهتمام بصحة وسلامة المعطيات المكتتبه على التصريحات الجبائية وإنما يهتم بالطريقة والشكل الذي قدمت به، فعلى هذا الأساس يتم تسوية الأخطاء إن وجدت كما تتم من المعلومات المتأتية من التصريحات (G50) و (G50A) وتلك المذكورة في التصريح السنوي، ولذلك فإن الرقابة الشكلية تهدف إلى التصحيح المادي للأخطاء المرتكبة تقديم التصريحات، والتي تتم معانيها في مرحلة ثانية والمتمثلة في الرقابة على الوثائق.<sup>(1)</sup>

(1) - مصطفى عوادي والزين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي بالجزائري، مكتبة بن موسى السعيد، الجزائر، ط2، 2010-2011، ص12.

### ثانيا: الرقابة على الوثائق

تعد الرقابة على الوثائق الإجراء الثاني الذي تقوم فيه الإدارة الجبائية وتتم كذلك على مستوى المفتشيات، وهو إجراء انتقائي غير منتظم يشمل التصريحات الشخصية أو مجمل التصريحات المهنية وهذا من أجل التوصل إلى مراقبة كل الأرقام والمبالغ المصرح بها، حيث تطلب مفتشية الضرائب من المكلف إحضار جميع الوثائق والسجلات المحاسبية لكي يقوم الأعوان بعملية الفحص النقدي للتصريحات الجبائية المكتتبه وتلاؤمها وتجانسها مع المداخل المصرح بها ومقارنتها بالمعلومات والوثائق التي تحوزها المصلحة وكذلك بالمعلومات التي لدى المؤسسات والمكاتب التي يتعامل معها المكلف، وفي حالة نقصان بعض المعلومات تقوم المصلحة بطلب إيضاحات أو تبريرات من المكلفين.<sup>(1)</sup>

### الفرع الثاني : الرقابة الخارجية

ويقصد بها الرقابة التي تتطلب إجراء معاينات خارج مكاتب الإدارة الجبائية ويتم هذا النوع من الرقابة وفق برمجة سنوية وتكتسي شكلين و هما<sup>(2)</sup>:

#### أولاً: الرقابة المحاسبية

ويقصد بها جمع العمليات الدراسية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين وتخص محاسبتها والتأكد من مدى مطابقتها تعامل مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها<sup>(3)</sup>. حيث نصت المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية على أنها مجمل العمليات التي تتمثل في الفحص في عين المكان للمحاسبة والوثائق الأخرى للمؤسسة أو الشركة ومقارنتها بالتصريحات المكتتبه وبطاقات المعلومات إن وجدت، وكذا المعاينات الميدانية التي يجريها أعوان الإدارة الجبائين (المحققون) وهذه الرقابة يمكن أن تكون عامة أو أن تركز على ضريبة أو رسم معين، وتكون هذه الرقابة على المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي فرضها القانون التجاري والجبائي، أي بغياب هذه الوثائق لا يمكن القيام بهذا النوع من الرقابة.

(1) - مصطفى عوادي ويونس الزين، مرجع سابق، ص 12

(2) - المادة 22 من قانون الاجراءات الجبائية. 2018

(3) - سهام كردودي : الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011 ، ص 6.

## ثانيا: الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية

تعتبر الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية أهم نوع من الرقابة في الكشف عن حالات الغش والتهرب الضريبيين، وفي تحديد الحالة المالية الحقيقية للمكلفين مقارنة بما يصرحون به وما يدفعونه من ضرائب، ولذا أنشئ هذا النوع من الرقابة بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 1992 ، ونصت عليه المادة 1-12 من قانون الإجراءات الجبائية، وهي مجمل عمليات البحث والتفتيش المعمق بهدف الكشف عن فروقات محتملة بين المداخيل المصرح بها من قبل المكلفين مقارنة مع ما لدى المصالح الجبائية من معطيات ومعلومات عنه، وتتعلق بجميع المكلفين الخاضعين للضريبة<sup>(1)</sup>، ويشرع في الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل للتأكد من الانسجام بين المداخيل المصرح بها والمداخيل الحقيقية للمكلف، ويتم هذا النوع من الرقابة عن طريق الإعلام المسبق للمكلف بعملية الرقابة، مع إعلامه باستفادته من الضمانات الممنوحة له من قانونا.

(1) - المادة 1-22 من قانون الإجراءات الجبائية، 2018.

## خلاصة الفصل

كخلاصة لما سبق توصلنا إلى أن التهرب والغش الضريبي ظاهرتين تستهدف مداخل الخزينة العمومية من العائدات الضريبية، يقوم بهما المكلف عن طريق إمتناعه عن دفع التزاماته الضريبية المفروضة عليه سواء بصفة قانونية يجيزها المشرع وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي أو عن طريق مخالفة التشريع الجبائي بإستعمال الغش الضريبي، مستعينا في ذلك بعدة طرق سواء بإخفاء المحاسبة أو عن طريق العمليات المادية وذلك بإخفاء المكلفين لكل أجزء من ثروتهم وإستغلالها في أنشطة وأماكن بعيدة عن رقابة الإدارة الجبائية، أو عن طريق العمليات القانونية كأن يكيف المكلفين نشاطهم على أساس نشاط غير خاضع للضريبة ، أو أن يخضعوه لضريبة أقل، ولا يمكن أن يصل المكلفين إلى هذه الدرجة من الكفاءة ، إلا إذا توفرت أسباب متعلقة بالنظام الجبائي تسهل عليهم تملصهم، أو أخرى متعلقة بالإدارة الجبائية تجعل من الرقابة على نشاطهم أمرا مستبعدا، وللد من تفحل هذه الظاهرة، انتهجت السلطات الضريبية أساليب وقائية متمثلة في إصلاح التشريعات الجبائية، و تحسين وضعية الإدارة الجبائية، و كذلك اعتماد الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة الغش و التهرب الضريبيين ، وذلك بمتابعة التصريحات الجبائية للمكلفين، أو القيام بمختلف أشكال الرقابة الجبائية، الداخلية و الخارجية.

خاتمة

## خاتمة:

إنه لمن الصعوبة بمكان مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، نظرا للتقنيات والحيل التي يصعب حصرها والمستعملة في ذلك من طرف المكلفين للتخلص من عبء الضريبة المفروضة عليهم بموجب القانون لارتباط الظاهرة بتطور الأنشطة الاقتصادية واتساع دائرة المشاريع خاصة في القطاع الخاص الأمر الذي أدى إلى أخذ الظاهرة لأبعاد خطيرة حتى أصبح المكلف يعمل بجهد أكبر وبما أتيح له من قوة على محاولة تخفيض أسس الضريبة أو التخلص منها نهائيا دونها أي اكتراث أو مراعاة منه لما قد ينجم عن فعله هذا من آثار وخيمة. استقرار الدولة وبقلص دورها في التدخل في الحياة الاقتصادية من خلال تدهور العملة الوطنية هذا بالإضافة إلى منح المشرع المكلفين تغييرات في النصوص التشريعية لمساعدتهم عن غير قصد في التهرب من واجباتهم.

من أجل هذا وجب على الدولة التصدي للظاهرة فإن لم يكن القضاء عليها نهائيا وجب على الأقل اتخاذ إجراءات للتخفيف من حدتها لأن القضاء عليها فرض من ضرب الخيال ولا يتأنى هذا إلى بتوافر جريمة جادة من كل الأطراف وعلى جميع المستويات (مشرع، إدارة، مكلف...) من خلال الوقاية من التهرب بصيغة نصوص بسيطة سهلة مفهومة لا تحتاج إلى تأويل سواء من ناحية الإدارة بأن تفرض على المكلف إجراءات هو في غنى عنها أو من ناحية المكلف بأن يلجأ إلى تصرفات من شأنها أن تعرقل مهمة الإدارة أثناء ممارسة الرقابة سواء الداخلية كالرقابة على الوثائق أو الرقابة الشكلية أو الرقابة الخارجية من قبيل التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق. فالتنسيق بين هاته المستويات عامل لا بد منه لمحاربة ظاهرة التهرب والغش الضريبي ومن بين الإدارات ما ذكرناه سابقا مثل إدارة (الجمارك، التجارة، البنوك، الجهات القضائية...) فتبادل المعلومات بين هاته الإدارات أيضا وإدارة الضرائب.

من خلال معالجتنا للموضوع التهرب والغش الضريبي خلصنا إلى بعض التوصيات نجلها فيما يأتي لابد من:

- محاربة ظاهرة الفساد الإدارة قبل التوجه لظاهرة التهرب والغش الضريبي (فمكلف متهرب، موظف، غير كفاء، والموظف غير الكفاء يعتبر عبء على الخزينة).
- تطوير الإدارة الضريبية مع الاقتصاد في الاتفاق على عملية التطوير لكي لا تتجاوز ما تم تحصيله.
- استبدال عقوبة حسب المكلف بعقوبة يكون وقعها أكثر عليه وعلى ذمته المالية، فمتهرب محبوس ليس له أي فائدة للخزينة بل وبعد أن أخل بالتزاماته الضريبية تتم استضافته في المؤسسة العقابية على نفقة المضرور، فهو عبء غير مباشر على الخزينة من خلال توافر شروط معيشية وأمنة داخل المؤسسة فلا يسعنا إلى أن نقول أن المكلف:

- هو حجر الزاوية في العملية
- فمكلف واعى.
- تحصيل أمن .
- مشاريع تنموية .
- منفعة عامة على الجميع.

قائمة المصادر والمراجع:

باللغة العربية:

أولاً - الكتب

1. حمدي سليمان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998.
2. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
3. خالد شحاذة الخطيب، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، ط2، الأردن، 2007.
4. رفعت محبوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، 1979.
5. زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية، الدار الجامعية، ط، د ت.
6. سهام كردودي : الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
7. السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، 2000.
8. صطفى عوادي والزين يونس ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي بالجزائري، مكتبة بن موسى السعيد، الجزائر، ط2010، 2-2011.
9. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2007.
10. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى ميله، د. ط، الجزائر، 2012.
11. عبد المنعم فوري، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1973.
12. عبد المنعم فوري، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1973.
13. عزادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)، الطبعة الأولى، مطبعة كزوار الوادي، الجزائر، 2009.

14. غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، 2006.
15. محمد طاقة، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة، ط1، الأردن، 2007.
16. محمد علي أحمد قطب، حماية المال العام (وفقا لأحكام القانون المدني والإداري والجنائي والتشريع الإسلامي وأراء الفقه . وأحكام القضاء وآثار الخصخصة في ذلك)، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2006.
17. محي محمد سعد، العلاقة القانونية بين ممول الإدارة و الادارة الضريبية ، مكتبة و طبعة الاشعاع الفنية ، 2002.
18. مصطفى عوادي ورحال نصر، الغش والتهرب الضريبي الجزائري - مطبعة صخري حي المنظر الجميل، 2011.
19. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ،دار هومة ، الجزائر، 2003.
20. يونس أحمد البطريق، المالية العامة: الضرائب والنفقات العامة، الدار الجامعية بالإسكندرية.

### ثانياً - الرسائل والمذكرات الجامعية

1. أيت بلقاسم الأمية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص اقتصاديات المالية و البنوك، كع أو ع ت وعت جامعة البويرة، د ت.
2. بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر(1999-2009)، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وبنوك، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010-2011.
3. بوخشة فاطمة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة تخرج ماستر، تخصص محاسبة، جامعة مولاي طاهر، الجزائر، 2013-2014.
4. تريش مختار، دور مفتشية الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، سيدان الحقوق والعلوم السياسية ، الشعبة

- الحقوق، التخصص القانون العام للإعمال بجامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014-2013.
5. سعدي عبد الحليم، التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، رسالة الماجستير و تخصص تنفيذ محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر، 2010 / 2009.
6. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة مقدمة كجزء من نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2011/2012.
7. سيلية بوكموش، دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص القانون العام للأعمال ، جامعة بجاية 2016/2017.
8. عبد الجليل لخذاري، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، مذكرة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة 2014.
9. عزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة نيل شهادة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضر، بسكرة، الجزائر، 2015-2016.
10. عيسى بلخوخ، الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، باتنة، 2003 2004،
11. قاسي كمال مساعد سعود رضوان ، التهرب الضريبي وآليات مكافحته ، مذكرة ليسانس.
12. كردودي سهام، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص : تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009.

13. لباس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير، في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2010-2011.
14. لباس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2011.
15. نصر رحال، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب أطروحة مقدمة لنيل الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2013/2014.
16. نوري نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (199-2003)، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالي ونقود، جامعة الجزائر، 2003-2004.
17. وردية أكرتتش، المفتشية العامة للمصالح الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2017،
18. يحي لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، علوم التسيير فرع استراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف مسيلة، 2006-2007.

### ثالثاً - النصوص القانونية

1. المرسوم التنفيذي رقم 90-334 المؤرخ في 27/10/1990 المتضمن القانون الأساسي للعمال التابعين لأملاك الإدارة والمالية.
2. المرسوم التنفيذي رقم 91/60 المؤرخ في 23/02/1991، والمتضمن قانون مقتنيات الضرائب، الجريدة الرسمية عدد 09، بتاريخ 23/02/1991.
3. المرسوم التنفيذي رقم 98/228، المؤرخ في 13/07/1998، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في إدارة المالية، جريدة رسمية عدد 51، لسنة 1998.

4. المرسوم التنفيذي رقم 02/303 المؤرخ في 28/09/2002 جريدة رسمية عدد 84 سنة 2002 .
5. المرسوم التنفيذي رقم 05/494 المؤرخ في 26/12/2005 جريدة رسمية عدد 84 سنة 2005.
6. المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المؤرخ في 25 شعبان عام 1427 هـ الموافق ل 18/09/2006 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المادة 03 منه، الجريدة الرسمية المؤرخة في 01 / رمضان 1427 هـ الموافق د 24 / 09 / 2006 العدد 56.
7. قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، سنة 2009.
8. قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم وفقا للمادة 37 من قانون المالية لسنة 2009.
9. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المطبوعة الرسمية الجزائر لسنة 2009.

#### القرارات:

1. قرار وزاري مشترك مؤرخ في 25 صفر 1430 هـ الموافق 21 فبراير 2009، المواد من 02 إلى 18 منه.

#### باللغة الفرنسية:

- 1 -A. Margairaz, La Fraude Fiscale et ses succédané, la Nouvelle Ecole de Loussone. Edition (2). 1977.P 175.
- 2J C. Martinez, la fraude fiscale P.U.F. 1984. P 72.

فهرس الموضوعات

شكر وعرفان .....	
مقدمة.....	أ-هـ
<b>الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والتنظيمي للرقابة</b>	
<b>الجبائية في القانون الجزائري</b>	
<b>المبحث الأول: مفاهيم عامة عن الرقابة الجبائية .....</b>	8
المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية .....	8
الفرع الأول: تعريف الرقابة.....	8
الفرع الثاني: تعريف الرقابة الجبائية .....	9
المطلب الثاني: أسباب قيام الرقابة الجبائية وأهدافها .....	10
الفرع الأول: أسباب ومبادئ الرقابة الجبائية .....	10
أولاً: أسباب قيام الرقابة الجبائية .....	10
ثانياً : مبادئ الرقابة الجبائية .....	11
الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية .....	14
المطلب الثالث: أنواع الرقابة الجبائية في الجزائر .....	15
الفرع الأول: الرقابة الجبائية الشاملة (العامة) .....	16
أولاً : الرقابة الشكلية.....	17
ثانياً: الرقابة على الوثائق .....	18
الفرع الثاني: الرقابة المعمقة (الخارجية) .....	19
أولاً: التحقيق المحاسبي: .....	20

20	ثانياً: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة .....
21	<b>المبحث الثاني: الجانب التنظيمي للرقابة الجبائية في الجزائر...</b>
21	المطلب الأول: الوسائل القاعدية المكلفة بالرقابة الجبائية .....
21	الفرع الأول: الأجهزة المختصة حالياً بالرقابة الجبائية .....
21	أولاً: مديرية البحث والمراجعات (D.R.V) .....
23	ثانياً: المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية : .....
25	ثالثاً: مفتشيات الضرائب: .....
27	الفرع الثاني: الأجهزة المختصة حديثاً بالرقابة الجبائية .....
27	أولاً: مديرية كبريات المؤسسات ( D.G.E ) .....
30	ثانياً : مراكز الضرائب : .....
32	ثالثاً: المراكز الجوارية للضرائب: .....
34	رابعاً : مفتشيات الضرائب: .....
35	خامساً: قباضات الضرائب .....
35	المطلب الثاني: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية .....
35	الفرع الأول: الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية .....
36	أولاً: نائب المدير المكلف بالضريبة .....
36	ثانياً: رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات .....
37	ثالثاً: الأعوان المدققين .....
37	الفرع الثاني: مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية .....

38	أولاً: المسؤولية المدنية .....
38	ثانياً: المسؤولية الجنائية .....
38	ثالثاً: المسؤولية التأديبية .....
39	المطلب الثالث: الوسائل القانونية المخصصة للرقابة الجبائية .....
39	الفرع الأول: الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية .....
39	أولاً : حق الزيارة: .....
39	ثانياً: حق الرقابة: .....
40	ثالثاً: الحق في الاطلاع: .....
40	رابعاً: الحق في المعاينة: .....
41	خامساً : حق التقادم.....
41	الفرع الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم .....
41	أولاً: والإعلام المسبق وأجل التحضير: .....
42	ثانياً: الاستعانة بمستشار .....
42	ثالثاً: الإستحالة إعادة الرقابة .....
42	رابعاً: محدودية مدة الرقابة.....
43	خامساً : الإجراء الاعتراضي .....
43	سادساً: السر المهني .....
44	سابعاً: اللجوء النزاعي أو اللجوء الودي .....

45 ..... خلاصة الفصل

## الفصل الثاني

### التهرب والغش الضريبي وآليات مكافحة

48 ..... المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التهرب الضريبي

48 ..... المطلب الأول: تعريف وأنواع التهريب والغش الضريبي

48 ..... الفرع الأول: تعريف التهرب والغش الضريبي

49 ..... الفرع الثاني: أنواع التهرب والغش الضريبي

50 ..... أولاً: التهرب المشروع:

50 ..... ثانياً: التهرب الغير المشروع:

52 ..... المطلب الثاني: أسباب والتهرب الضريبي

52 ..... الفرع الأول: أسباب التهرب والغش الضريبي

52 ..... أولاً: الأسباب المباشرة

56 ..... ثانياً: الأسباب الغير المباشرة

59 ..... الفرع الثاني: أثار التهرب الضريبي

59 ..... أولاً: أثار مالية

62 ..... ثانياً: أثار اقتصادية

63 ..... ثالثاً: أثار اجتماعية

65 ..... المطلب الثالث: أشكال التهرب والغش والضريبي

65 ..... الفرع الأول: التحليل المحاسبي (الإخفاء المحاسبي)

65 ..... أولاً: تضخيم التكاليف

68 ..... ثانياً: تخفيض الإيرادات

69	الفرع الثاني: التحليل المادي ( التهرب عن طريق عمليات مادية) .....
69	الفرع الثالث: التحليل القانوني (التهرب عن طريق عمليات قانونية) .....
70	أولاً: الإخفاء عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية:.....
70	ثانياً: الإخفاء عن طريق عمليات وهمية .....
71	المبحث الثاني: آليات مكافحة الغش والتهرب الضريبي .....
71	المطلب الأول: الأساليب الوقائية لمعالجة التهرب والغش الضريبي .....
71	الفرع الأول: إرساء نظام جبائي محكم .....
72	أولاً: نظام جبائي عادل .....
72	ثانياً: بساطة النظام الجبائي.....
73	الفرع الثاني: اصلاح وتحسين الجهاز الإداري .....
74	أولاً: الإمكانيات البشرية .....
75	ثانياً: الإمكانيات المادية .....
76	الفرع الثالث: إرساء الحس الضريبي لدى المكلف بالضريبة .....
76	أولاً: إعلام المكلف بالضريبة.....
77	ثانياً: تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف بالضريبة .....
78	المطلب الثاني: الرقابة الجبائية .....
78	الفرع الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية.....
79	الفرع الثاني: الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة للتهرب والغش الضريبيين .....
79	أولاً: الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:.....
81	ثانياً: الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة الغش والتهرب الضريبيين:.....
84	المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبيين ....
84	الفرع الأول: الرقابة الداخلية أو العامة:.....
84	أولاً: الرقابة الشكلية.....

85	..... ثانيا: الرقابة على الوثائق
85	..... الفرع الثاني : الرقابة الخارجية
85	..... أولا: الرقابة المحاسبية
86	..... ثانيا: الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية
87	..... خلاصة الفصل
89	..... خاتمة
	..... قائمة المصادر والمراجع
	..... فهرس الموضوعات