



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة عبد الحميد ابن باديس ولاية مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير

فرع: علوم مالية و محاسبية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص: التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير

دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي

مقدمة من طرف الطالب:

عبد الله

سليمانى

طالب

جميعي

صحراوي

طالب

يوسف

بن شني

الأستاذ

تحت إشراف:

تَشْكُرَات

أشكر الله عز وجل على نعمة وتوفيقه لإتمام هذا العمل.

لا يسعني إلا أن أتقدم برحمة الواسعة للوالدين كرمين

بجزيل الشكر و التقدير للأستاذ الدكتور

بن سني يوسف

على توجهته القيمة و إرشاداته .

وإلى جميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية

وعلوم التسيير.

صحر اوي جميعي

تَشْكُرَات

أشكر الله عز وجل على نعمة وتوفيقه لإتمام هذا العمل.
لا يسعني إلا أن أتقدم برحمة الواسعة للوالد بجزيل الشكر
والتقدير للأستاذ الدكتور

بِن شَيْبِي يَوْسُفَ

على توجهته القيمة و إرشاداته .

وإلى جميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية
وعلوم التسيير.

سَلِيمَانِي عَبْدُ اللَّهِ

الفهرس

أب	مقدمة
	الفصل الأول : التدقيق الجبائي
2	تمهيد
2	المبحث الأول: ماهية التدقيق الجبائي.
3	المطلب الأول: مفهوم وأهداف التدقيق الجبائي
3	الفرع الأول: مفهوم التدقيق الجبائي
5	الفرع الثاني: أهداف التدقيق الجبائي
5	المطلب الثاني: أشكال التدقيق الجبائي
6	الفرع الأول: التدقيق العام
6	الفرع الثاني: التدقيق المعمق
7	المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للتدقيق الجبائي.
8	المطلب الأول: الإطار التنظيمي للتدقيق الجبائي
8	الفرع الأول : الأجهزة المركزية
9	الفرع الثاني: الأجهزة الجهوية
10	الفرع الثالث: الأجهزة المحلية
14	المطلب الثاني : الإطار القانوني للتدقيق الجبائي
14	الفرع الأول: الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية
17	الفرع الثاني : التزامات و ضمانات المكلفين بالضريبة الخاضعين للتدقيق الجبائي
20	المبحث الثالث :مقومات التدقيق الجبائي.
21	المطلب الأول : مراحل سير مهمة التدقيق
21	الفرع الأول : المرحلة الأولى (التحضير للتدقيق)
21	الفرع الثاني: المرحلة الثانية (الإنطلاق في عمليات التدقيق الجبائي)
22	الفرع الثالث : المرحلة الثالثة (سير عملية التدقيق الجبائي)
22	الفرع الرابع : المرحلة الرابعة (نهاية عملية التدقيق)
23	المطلب الثاني : إجراءات التنسيق وعقوبات التدقيق الجبائي
23	الفرع الأول: إجراءات التنسيق بين الإدارات
24	الفرع الثاني : الغرامات والعقوبات الجبائية
26	خلاصة الفصل

الفهرس

الفصل الثاني: دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي.	
28	تمهيد
29	المبحث الأول : تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي.
29	المطلب الأول : ماهية التهرب الضريبي
29	الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي
30	الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي
32	الفرع الثالث: أسباب التهرب الضريبي
34	الفرع ال ا ربع : أشكال التهرب الضريبي
34	الفرع الخامس : آثار التهرب الضريبي
37	المطلب الثاني: مناهج وطرق قياس التهرب الضريبي
37	الفرع الأول: منهج تقدير الإقتصاد السري (الغير الرسمي)
39	الفرع الثاني: منهج تقدير عدم الإلتزام الضريبي
42	المبحث الثاني: طرق معالجة التهرب الضريبي.
42	المطلب الأول: معالجة التهرب الضريبي على المستوى المحلي
42	الفرع الأول: تنمية الوعي الأخلاقي للمواطنين
42	الفرع الثاني: تبسيط النظام الضريبي
43	الفرع الثالث: تحقيق العدالة الضريبية في التطبيق
43	الفرع ال ا ربع: تحسين التشريع الضريبي
43	الفرع الخامس : فرض العقوبات ال ا ردعة
44	الفرع السادس : تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية
44	الفرع السابع : تطوير الرقابة الجبائية
45	المطلب الثاني: معالجة التهرب الضريبي على المستوى الدولي
45	الفرع الأول: الاطلاع على أموال الأفراد في الخارج
45	الفرع الثاني : الإتفاقيات الدولية
47	المبحث الثالث : دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي.
47	المطلب الأول: دور التحقيق المحاسبي في الكشف عن التهرب الضريبي
47	الفرع الأول : إعداد برنامج التدقيق الجبائي
49	الفرع الثاني: المرحلة الميدانية لعملية التدقيق الجبائي
52	الفرع الثالث: التقييم العام لمحاسبة المكلف

الفهرس

53	المطلب الثاني: دور التحقيق المصوب في المحاسبة في الكشف عن التهرب الضريبي
53	الفرع الأول: شروط التحقيق المصوب في المحاسبة
54	الفرع الثاني: نطاق التحقيق المصوب
54	الفرع الثالث: هدف التحقيق المصوب
55	المطلب الثالث: دور التحقيق المعمق للوضعية الشاملة في الكشف عن التهرب الضريبي
55	الفرع الأول : التحضير للتحقيق
56	الفرع الثاني : مباشرة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
56	الفرع الثالث : طرق إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة
58	الفرع ال ا ربع : تبليغ النتائج واقفال الملف
59	خلاصة الفصل
أ	خاتمة
	مراجع

تسعى معظم دول العالم إلى اتخاذ سياسات اقتصادية ناجعة وفعالة لتحقيق التوازن الاقتصادي والقضاء على المشاكل التي تؤدي إلى تحطيم البنية الاقتصادية، فتلجأ إلى رفع مستوى التقدم والتنمية مع الحرص على تجنب المخاطر والأزمات المالية وإيجاد السياسات الأكثر فعالية لتوفير احتياجات الدولة من أموال، لذا ولم تجد من سبل إلا الضرائب لتمويل خزينتها.

فمنذ القدم أجمع معظم علماء المالية العامة بأن الضريبة تعد من إحدى أهم أدوات تنفيذ السياسة المالية في يد الدولة، فهي تساهم بشكل مباشر وكبير في التأثير على النشاط الاقتصادي للبلد، وبالمقابل ولطالما كانت الضريبة بمثابة عبء ثقيل يقع على عاتق المكلفين وهذا بسبب توسع نطاقها وأنواعها، مما أدى إلى ارتفاع نسب الغش والتهرب الضريبي.

وعليه فنجد أن الدولة الجزائرية تولي اهتماما كبيرا للضرائب في قوانين المالية، وخاصة وبظهور أزمات اقتصادية أدت إلى فقدانها لمبالغ ضخمة نتيجة إغفالات واختلاسات كان لها دورا في وضع ميزانيتها تحت عجز كبير، فالتهرب من دفع الضريبة يعتبر من أخطر الأفات وأبرز العقبات التي تستنزف الموارد المالية للدولة، وسعيا وراء مجابهة هاته الظاهرة، كلف المشرع الجزائري إدارة الضرائب مسؤولية الحفاظ على حقوق الخزينة العامة بثتى الطرق التشريعية والتنظيمية، هذا ما استدعى ضرورة العمل على إقامة نظام رقابة جبائية للتصدي لكل الإغفالات، مع التحقق من مدى مصداقية الملفات الجبائية المصرحة وتطبيقها مع الواقع، ومن هنا يبرز دور التدقيق الجبائي كأداة فعالة في مكافحة التهرب الضريبي وذلك بسبب الطابع الردعي الذي خوله له القانون، ومن خلال هذا العرض الموجز تبلورت معالم إشكالية البحث والتي يمكن صياغتها كالتالي:

ما هو دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي؟

تقودنا هذه الإشكالية إلى طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بالتدقيق الجبائي وماهي أشكاله وماهي أهدافه؟
- ماهي المراحل والإجراءات التي تتخذها الإدارة الضريبية في التدقيق الجبائي؟
- إلى أي مدى يساهم التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي؟
- ما مدى نجاعة الأليات التي أقرها المشرع في سبل مكافحة التهرب الضريبي؟

وانطلاقا من طبيعة هذا الموضوع لتحقيق الأهداف المنتظرة منه، وللتمكن من عرضه بطريقة منتظمة ومتناسقة وللإلمام بجوانب الموضوع قدر المستطاع، قسمنا بحثنا هذا إلى فصلين أساسية:

◀ الفصل الأول تناولنا فيه التدقيق الجبائي ويتكون بدوره من ثلاثة مباحث وهي:

- المبحث الأول: تطرقنا فيه إلى ماهية التدقيق الجبائي .
- المبحث الثاني: يتناول الإطار التنظيمي والقانوني للتدقيق الجبائي .
- المبحث الثالث: تم التعرف على مقومات التدقيق الجبائي .

◀ الفصل الثاني كان تحت عنوان دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي مقسم إلى:

- المبحث الأول: تم التطرق فيه إلى تقديم تشخيص لظاهرة التهرب الضريبي.
- المبحث الثاني: يتناول طرق معالجة التهرب الضريبي .
- المبحث الثالث: تناول دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي .

تمهيد:

إن النظام الجبائي في معظم دول العالم مبني على أساس التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى إدارة الضرائب من أجل تحديد الوعاء الضريبي الواجب الدفع، فنجد أن المشرع الجزائري منح الحرية للمكلفين بالضريبة بملأ التصريحات الجبائية من تلقاء أنفسهم، وهذا ما جعله محطة استغلال أمام الكثير خاصة الذين يندم لديهم الوعي الضريبي، للتخلص من عبء الضريبة من خلال التزييف في تصريحاتهم، فكان دور الإدارة الجبائية هنا مراقبة هذه التصريحات للحرص على عدم وقوع هذه الممارسات ومن هنا يمكن القول أن طبيعة العلاقة بين الإدارة الجبائية والخاضعين للضريبة لها تأثير كبير على عملية مراقبة التصريحات، فمن أجل زيادة مردودية الإدارة الجبائية وإعطائها وتيرة تسمح لها بمسايرة التحولات الاقتصادية لابد من وضع سياسات من شأنها تطوير مفهوم الضريبة لدى المكلفين والتقليل من الممارسات الغير الشرعية التي تؤثر على مصالح الخزينة العمومية.

وبما أن الإدارة الجبائية تعتبر نقطة وصل بين المكلفين بالضريبة والخزينة العمومية، خول لها المشرع الضريبي جملة من الأليات القانونية للتصدي لكل الطرق الغير الشرعية والإغفالات التي يمارسها المكلفين بالضريبة من أجل التهرب من دفع الضريبة ومن أهم هذه الأليات التدقيق الجبائي. يعتبر التدقيق الجبائي الوسيلة الأكثر ملائمة لإسترجاع أموال الخزينة العمومية، فبات من الضروري على الدول إجراء تعديلات إستراتيجية للوصول إلى درجة الكفاءة والأداء، لزيادة فعالية هذا الأخير خاصة في ظل استحداث هياكل جديدة وتعزيز الكفاءة المهنية للإدارة الجبائية. انطلاقا مما سبق ومن خلال هذا السياق سنتطرق إلى مع رفة أهم نقاط التدقيق الجبائي من خلال عرضنا لثلاث مباحث:

- المبحث الأول: ماهية التدقيق الجبائي.
- المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للتدقيق الجبائي.
- المبحث الثالث: مقومات التدقيق الجبائي.

المبحث الأول: ماهية التدقيق الجبائي

يعتبر التدقيق الجبائي إحدى الأنواع الحديثة للتدقيق، باعتباره أداة وقائية وردعية في يد الإدارة الجبائية تسمح للمؤسسة باكتشاف نقاط الضعف والقوة بهدف اتخاذ الاحتياطات الضرورية لعدم وقوعها في الخطر الجبائي، وهذا ما يؤدي إلى ضمان حقوق الخزينة العامة من جهة ومن جهة أخرى توفير شروط المنافسة الشريفة بين مختلف الأعوان الاقتصاديين، كما يعتبر التدقيق الجبائي عملية متنوعة تأخذ عدة أشكال تم وضعها بموجب إجراءات ونصوص قانونية حددها المشرع الجزائري، ومن هذه الانطلاقة سنحاول تسليط الضوء على هذه الأداة من خلال الآتي:

المطلب الأول: مفهوم وأهداف التدقيق الجبائي

سنحاول في هذا المطلب إبراز مختلف التعاريف المقدمة للتدقيق الجبائي وكذلك أهداف هذا الأخير.

الفرع الأول: مفهوم التدقيق الجبائي:

قبل التطرق إلى مفهوم التدقيق الجبائي سنتناول مختلف التعاريف الأساسية ذات الصلة بالتدقيق الجبائي:

أولاً: مفاهيم خاصة بالتدقيق والجبائية

1-التدقيق : يقصد بالتدقيق بمعناه الحرفي هو "عملية فحص البيانات أو الأرقام أو السجلات بقصد التحقق من صحتها ، كما يقصد بالتدقيق بمعناه المهني هو الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية بقصد إبداء رأى فني محايد عن مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليه وعن مدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدها المش روع عن نتيجة أعماله من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية فترة محددة".¹

2-الجبائية : الجبائية هي ذلك النظام التشريعي الموضوع حيز التطبيق لضمان إجراءات من أجل تحصيل إيرادات لتغطية نفقات الدولة بصفة مباشرة إذ تحتل مكانة بارزة نظراً لثباتها والزامها.

كما تعرف على أنها مجموعة من القواعد القانونية والإدارية التي تنظم تحصيل الضرائب والرسوم لصالح السلطات العامة من أجل تغطية أعباء الدولة والسلطة المحلية.²

3-الضريبة: هي فريضة مالية يدفعها الفرد جب ا ر على الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة.³

4-النظام الضريبي : يتمثل في مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكمها معا وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين، ويعتبر النظام الضريبي مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيًا متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية.⁴

5-العلاقة بين الجبائية والضريبة : ومنه نستنتج أن مصطلح الجبائية هو مفهوم أوسع من مفهوم الضريبة ، فالجبائية تشمل جميع الموارد و الاقتطاعات التي تمول ميزانيات الجماعات الإقليمية ، بينما الضريبة فهي جزء فقط من الجبائية.

¹- نواف محمد عباس الرمحي ، مراجعة المعاملات المالية ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2009 ، ص 17

²- 2أمال بور ، دور الإختيارات الجبائية في قرارات المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2014- 2015، ص 3.

³- محمد عباس محرز ، اقتصاديات الجبائية والضرائب ، الطبعة ال اربعة ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2008 ، ص 14

⁴- ناصر مراد، " فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق "، ديوان المطبوعات الجامعية ، بليدة ، الجزائر ، 2011 ، ص 19

ثانيا: مفهوم التدقيق الجبائي

هناك عدة تعاريف للتدقيق الجبائي أو ما يسمى " بالرقابة الجبائية "، وكل هذه التعاريف صادرة عن هيئات أو أشخاص متمرسين وسنحاول فيما يلي تقديم بعض منها:

التعريف الأول: عرفه المفكر الاقتصادي الشهير فايول بأنه " التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعه فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويم ومنع تكرارها."

التعريف الثاني: ويمكن كذلك تعريف التدقيق الجبائي أنه " فحص للتصريحات وكل السجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يقوم الشخص المكلف بهذه العملية بالاستعلام، والاستفسار عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها".⁵

التعريف الثالث: " يعتبر التدقيق الجبائي الجانب الجبائي لمهمة الرقابة المحاسبية أو هي مهمة على شكل عقد يهدف إلى فحص لمجمل الوضعية الجبائية للمؤسسة، كما يعرفه البعض أنه اختبار انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة ومدى احترامها للقوانين والتشريعات المعمول بها، فهي العملية التي تهتم بالتأكد والتحقق الضريبية".⁶

التعريف الرابع: أما بالنسبة للمشرع الجزائري فإنه لم يعرف التدقيق الجبائي بمفهومه النظري في أي نص جبائي، وإنما حدد ضوابطه واجراءات ممارسته، فقد جاء حسب المادة 20، الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية 2019 " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في وضعية المكلفين بالضريبة والقيام بكل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها أي مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان".⁷

من خلال التعاريف السابقة يمكننا تعريف التدقيق الجبائي على أنه:

مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة وصدق التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، بغرض إبداء أري عام يسمح من خلاله بتشخيص الوضعية الجبائية بهدف تحسين السير الجبائي للمؤسسة وأيضا المحافظة على حقوق الخزينة.

5- محمد زرقون، سليمان عتير، جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة البديل الإقتصادي، العدد الأول، 2010، ص 4

6- محمد هشام ملوكة، " دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية"، مذكرة ماستر في علوم التسيير، جامعة الوادي، الوادي 2013-2014، ص 48-49

7- كمال سماش، فاطمة الزهراء عياشي، الرقابة الجبائية كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة الباحث الإقتصادي، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، العدد 1 جوان 2018، ص 27

الفرع الثاني : أهداف التدقيق الجبائي:

ومن خلال التعاريف السابقة يمكننا إستخلاص أن التدقيق الجبائي ليس غاية في حد ذاته بقدر ما هو أداة تسعى الجهات المختصة في الدولة من ورائها إلى تحقيق جملة من الأهداف تتمثل فيما يلي:

أولاً: الأهداف الإدارية

يؤدي التدقيق الجبائي دوراً هاماً لإدارة الضريبة من خلال المعلومات التي يقدمها والتي تساهم بشكل ملفت وكبير في زيادة المردودية وهذا بواسطة كشف الأخطاء والتجاوزات التي تساعدها في معرفة الحقائق والإحصائيات وتقييم الآثار الناجمة عن ذلك لإتخاذ القرارات السليمة في سياستها الجبائية.

ثانياً : الأهداف الاجتماعية

يهدف التدقيق الجبائي هنا على مكافحة انحرافات المكلف بمختلف صورها مثل تلاعب والإهمال والتقصير في أداء وتحمل وجباته، وهذا سعياً منها لتكريس مبدأ المساواة بين المكلفين.⁸

ثالثاً: الأهداف القانونية

يتمثل في إجراء عمليات الرقابة المالية ومسايرة مختلف التصرفات التي يقوم بها المكلفين بالضريبة أي أنه يخول للهيئات والأجهزة المسؤولة إصدار العقوبات اللازمة وتوقيع الجزاء عند وقوع أية مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الضريبية.

رابعاً: الأهداف المالية

وذلك من خلال المحافظة على الأموال العامة وحمايتها من العبث والكشف عن انحرافات تقع في هذا الصدد، وما قد يكون في الأداء من قصور وأسباب ذلك، لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، واقتراح وسائل العلاج التي تكفل ضبط إيرادات الدولة ونفقاتها واحكام الرقابة عليها دون تشدد في الإجراءات التي تؤدي إلى كثرة وقوع حوادث الاختلاس.⁹

المطلب الثاني: أشكال التدقيق الجبائي

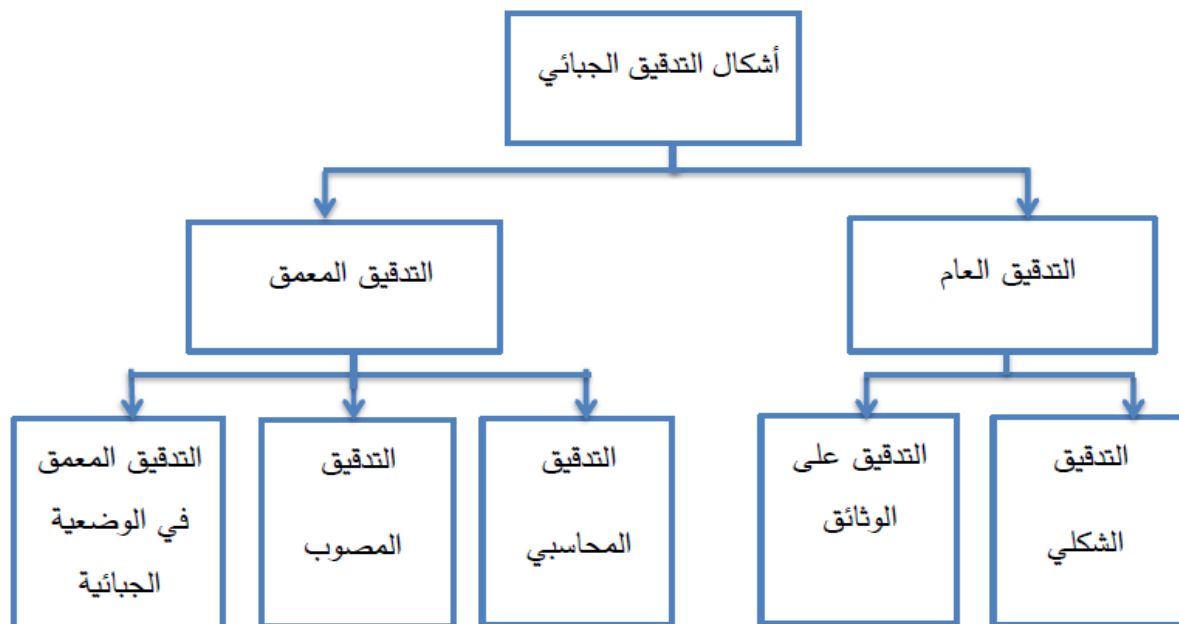
تتمثل أشكال التدقيق الجبائي كما حددها التشريع الجبائي الساري المفعول في عدة أشكال موضحة في الشكل

التالي:

⁸- حفيظة مقرآوي ونوال قصر ، التدقيق المحاسبي ودوره الرقابي في مصلحة الضرائب ، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية جامعة الجبالي بونعامة بخميس مليانة ، عين الدفلة ، 2017 ، ص 15

⁹- عوف محمود الكف اروي ، الرقابة المالية في الإسلام ، الطبعة الثالثة ، مركز الاسكندرية للكتاب ، مصر ، 2006 ، ص 25- 35

الشكل رقم 1-1: أشكال التدقيق الجبائي



الفرع الأول: التدقيق العام (الداخلي)

يتم على مستوى مفتشيات الضرائب على شكل فحص تمهيدي، ويمكن التمييز بين نوعين من التدقيق العام التدقيق الشكلي والتدقيق على الوثائق:

أولاً: التدقيق الشكلي

يعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين ويتم التدقيق في مكاتب المفتشيات عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها من خلال:

- ◀ التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.
- ◀ التأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات.
- ◀ محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريحات.

ثانياً: التدقيق على الوثائق

هي مجموعة الأعمال المنجزة والتي من خلالها يتم القيام بفحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتماداً على المعلومات المكونة للملف الجبائي وبصفة خاصة تلك التي تمثل زيادة في رقم الأعمال، بحيث تقارن كل محتويات التصريحات بالوثائق الملحقة به ومجموع المعلومات التي هي بحوزة المصلحة والتي تتحصل عليها من مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة من المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة على الوثائق.¹⁰

الفرع الثاني: التدقيق العميق

يهدف هذا النوع من التدقيق إلى استدراك التهرب الجبائي، على مستوى المديرية الضرائب الولائية وهو استمرار للرقابة على الوثائق ويمكن التمييز هنا بين ثلاثة أنواع من التدقيق وهي:

¹⁰- عائشة بن عثمان ، بوعلام ولهي ، فعالية الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء ، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، 2017 . ، ص 148 / المسئلة ، العدد 1

أولاً: التحقيق في المحاسبة (V.C)

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانوناً)، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها والهدف الأساسي من التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات هو تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، سواء كان ذلك في حالة القبول الصريح من طرف المكلف، أو إعادة التقويم من طرف المحققين، أو في حالة التقويم التلقائي إثر رفض المحاسبة.¹¹

ثانياً: التحقيق المصوب (V.P)

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوّب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، ويتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية ، وبصفة عامة التدقيق المصوب هو إجراء رقابي مصوب ، أقل شمولاً، سريع وأقل بعداً من التدقيق المحاسبي.¹²

ثالثاً: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (V.A.S.F.E)

ويتمثل في مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام، أي أن نوع الضريبة المدقق فيها فقط IRG. تتمثل فيم الضريبة على الدخل الإجمالي يمكن لأعوان الإدارة الجبائية في الجزائر أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي ، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديه التزامات متعلقة بالضريبة وفيه يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة و الحالة المالية من جهة أخرى ، ولا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل بحيث يتوجب عليهم إعلان المكلف مسبقاً بهذا التحقيق من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة ومنحه أجلاً أدنى للتحضير لمدة 15 يوم ابتداءً من تاريخ الاستلام ولا يمكن أن يمتد التحقيق طيلة فترة تفوق سنة واحدة .¹³

المبحث الثاني : الإطار التنظيمي والقانوني للتدقيق الجبائي

يعتبر التدقيق الجبائي أداة فعالة لضمان امتيازات الخزينة العمومية، لهذا قد حدد القانون الجبائي إطار تشريعي وتنظيمي للرقابة الجبائية، وذلك نظراً لصعوبة المهمة التي يؤديها مصالح التدقيق الجبائي، وهذا راجع لطبيعة وتشعب وتعقد هذه المهمة، فأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط

¹¹- العبد صالحى ، الوجيز في شرح قانون الإح ا روات الجبائية ، الطبعة الثالثة ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الج ا زئر ، 2008 ، ص 37

¹²- أنظر المادة 20 - مكرر من " قانون الإح ا روات الجبائية 2019 " ، ص 1

¹³- أنظر المادة 21 من " قانون الإح ا روات الجبائية 2019 " ، ص 1

قانونية محددة، وعليه سنحاول من خلال هذا المبحث توضيح كل الوسائل والأجهزة التي سخرها المشرع للقيام بعملية التدقيق الجبائي والتي تسعى إلى هدف واحد وهو مكافحة التهرب الضريبي.

المطلب الأول : الإطار التنظيمي للتدقيق الجبائي

سيعرض في هذا المطلب مختلف الأجهزة التي تقوم بمهمة التدقيق الجبائي

الفرع الأول: الأجهزة المركزية

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

تأسست سنة 1998 وتم تكليفها بدور محاربة التهرب الضريبي، في سنة 2007 تمت إعادة هيكلة هذه 364 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007، والمتضمن التنظيم الإداري -المديرية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 07 المركزي لوزارة المالية، تقوم هذه المديرية بصفقتها مصلحة مركزية تابعة للمديرية العامة للضرائب وباعتبارها صاحبة سلطة واسعة على المستوى الوطني، بتسيير عملية التدقيق الجبائي على المستوى المركزي، ومكافحة التهرب الضريبي، حيث أصبحت المديرية المركزية للأبحاث والتدقيقات مكلفة بما يلي:

- إنجاز وتدقيق محاسبة المؤسسات الخارجية عن نطاق اختصاص مديرية كبريات المؤسسات .
- تطبيق حق التحقيق والتفتيش لمحاربة الغش الجبائي بمساعدة مصالح العدالة والأمن الوطني.
- مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين في إطار إخضاع المداخل الخفية للجبائية.
- متابعة المساعدات الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية.

ثانياً: مديرية كبريات المؤسسات (D.G.E)

تم تأسيسها بموجب القرار الو ا زري المشترك المؤرخ في 07 جويلية 2005 المحدد لتنظيم المديريات الفرعية لمديرية كبريات المؤسسات، وتتكون هذه المديرية من خمس مديريات فرعية وهي:

- المديرية الفرعية لجبائية المحروقات.
- المديرية الفرعية للتيسير.
- المديرية الفرعية للرقابة والبطاقية.
- المديرية الفرعية للمنازعات .
- المديرية الفرعية للوسائل .

وسوف نركز على المديرية الفرعية للرقابة والبطاقية بصفقتها المسؤولة عن مكافحة التهرب الضريبي، حيث أنها مكلفة بما يلي:

- تنفيذ برامج مراجعة المحاسبة ومتابعتها.
- اقتراح التسجيل في الب ا رمج السنوية للمراقبة .
- البحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها مع إنجاز التدقيقات والتحريات.¹⁴

¹⁴- بلواضح الجبلاني وسعيد يحيى، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المسيلة، 2014 . ، ص 38 ، العدد 1

الفرع الثاني: الأجهزة الجهوية

أولاً: المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات

يوجد ثلاث مصالح جهوية للأبحاث والمراجعات لها صلاحيات على المستوى الوطني، وهي متواجدة في المناطق التالية: وهران، قسنطينة، الجزائر، كما أنها تتمتع بصلاحيات على المستوى الجهوي، وتتكلف بالقيام بالمهام التالية:

تنفيذ برامج البحث والتحقيق ومراقبة النشاطات والمداخل التي تضبطها مديرية الأبحاث والمراجعات واعداد الإحصائيات اللازمة.

- ضمان تسير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي .
- دراسة الشكاوى الناجمة عن تحقيقات المنجزة من طرف فرق التحقيق الجبائي .
- تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقوم بتقييمها الدوري.
- الفصل في الشكاوى المتعلقة بالمراجعات المنجزة .

تقسم المهام بين مصالح الأبحاث والمراجعات والمديرية الفرعية للأبحاث والمراجعات على مستوى المديرية الولائية للضرائب، بناء على أهمية رقم أعمال المؤسسات الخاضعة للرقابة أي تلك التي تحقق رقم أعمال سنوي يتجاوز (02 مليون دج بالنسبة لأنشطة الإنتاج أو التجارة و) 01 (مليون دج بالنسبة لمؤدي الخدمات يتبعون مصالح الأبحاث والمراجعات، وفي المقابل تلك التي تحقق أرقام أعمال لا تتجاوز الحدود المذكورة يتبعون للمصالح المحلية لأبحاث والمراجعات.¹⁵

ثانياً: المديرية الجهوية للضرائب

تتواجد المديرية الجهوية للضرائب في كل من (شلف ، بشار ، بليدة ، الحج الزئر ، سطيف ، عنابة ، قسنطينة، و ورقلة ، وهران) ، فإن هذه المديرية تمثل الإدارة المركزية على المستوى المحلي ذلك بغرض الإشراف عن قرب المديرية الولائية، كون أن دورها يكمن في تنشيط وتوجيه ومراقبة أنشطة المديرية الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي.

علاوة على ذلك فإن دور هذه الأخيرة يكمن في الفحص والتنسيق والسهر على تصحيح النقائص والأخطاء المسجلة، خاصة تلك المتعلقة بالتدقيق الجبائي وتحصيل الضرائب ومعالجة المنازعات، كما أنها تضم كذلك ثلاث مكاتب، وتتكفل بالقيام بالمهام التالية:

- ✓ السهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية .
- ✓ تقديم اقتراحات لتكييف التشريع الجبائي .
- ✓ إعداد التقرير الدوري لاحتياجات المصالح الجهوية المتعلقة بالوسائل البشرية والمالية والتقنية¹⁶.

¹⁵- إبراهيم حدوش، دراسة قواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، مذكرة شهادة ماستر أكاديمي، في المالية والمحاسبة، جامعة عبد الحميد بن 2018 . ، ص 69 - باديس ، مستغانم ، 2017

¹⁶- سبيلية بوكموش ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهريب الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق ، جامعة عبد الرحمن ميرة ، بجاية ، 2017، ص 10-11

ثالثا : المراكز الجهوية للإعلام والوثائق

تعتبر المراكز الجهوية للإعلام والوثائق من المراكز المنتشرة عبر الوطن ذات اختصاص إقليمي جهوي وهي من الإدارات الجبائية التي لها صلاحيات جبائية جهوية، حيث تنتشر عبر الوطن في أربع مراكز جهوية، توجد في كل من الجزائر، وهران، قسنطينة، ورقلة، وكل مركز جهوي للإعلام والوثائق يتبع له عدد من المديريات الولائية للضرائب.

تتكلف المراكز الجهوية للإعلام والوثائق بالمهام التالية:

- ✓ تنسيق برامج البحث وتجمع وتعالج المعلومة الاقتصادية والمالية المحلية .
- ✓ تستغل السجلات الأصلية وتنتشر الجداول العامة للرسم العقاري ورسم التطهير والضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات وتنتشر الإنذارات الموافقة لها وسجلات السنة المالية الموالية.
- ✓ تقدم أوراق النتائج التي تعطي، بالنسبة للجداول العامة لبلدية بكاملها وولاية، وتراجع عدد المكلفين بالضريبة الذين فرضت عليهم الضريبة وأسس العناصر الخاضعة للضريبة والنتائج الإجمالي لكل ضريبة أو رسم والحصص التي تعود لكل جماعة عمومية والغرف الحرفية.
- ✓ تصدر سندات إيرادات الجداول الضريبية العامة التي تعطي لها المديريات الولائية للضرائب طابعا تنفيذيا
- ✓ تعد الكشوف الملحقة المتعلقة بالخاضعين للضريبة المفقودين وبالحصص الكبيرة وبالأرصدة السلبية .
- ✓ تقدم كل الوثائق الإحصائية التي تسمح لمديرية الإعلام والوثائق بقياس أثر الأحكام الجبائية الجديدة.
- ✓ تعرض مؤشرات المحيط المترتبة عن معالجة المراجع الاقتصادية والاجتماعية المحلية وذلك في إطار مسعى التسيير حسب الأهداف (تشخيص/ مخطط عمل¹⁷).

الفرع الثالث: الأجهزة المحلية

أولا : المديرية الولائية للضرائب (D.W.I)

تلعب المديرية الولائية للضرائب، على مستوى كل ولاية من ولايات الوطن، دورا رئيسيا في مجال الرقابة الجبائية وتتولى بهذه المهمة مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية إذ تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة لذا تستند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق، بحيث تضم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية أربع مكاتب:

- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية .
- مكتب البطاقات والمقارنات .
- مكتب المراجعات الجبائية .
- مكتب مراقبة التقييمات .

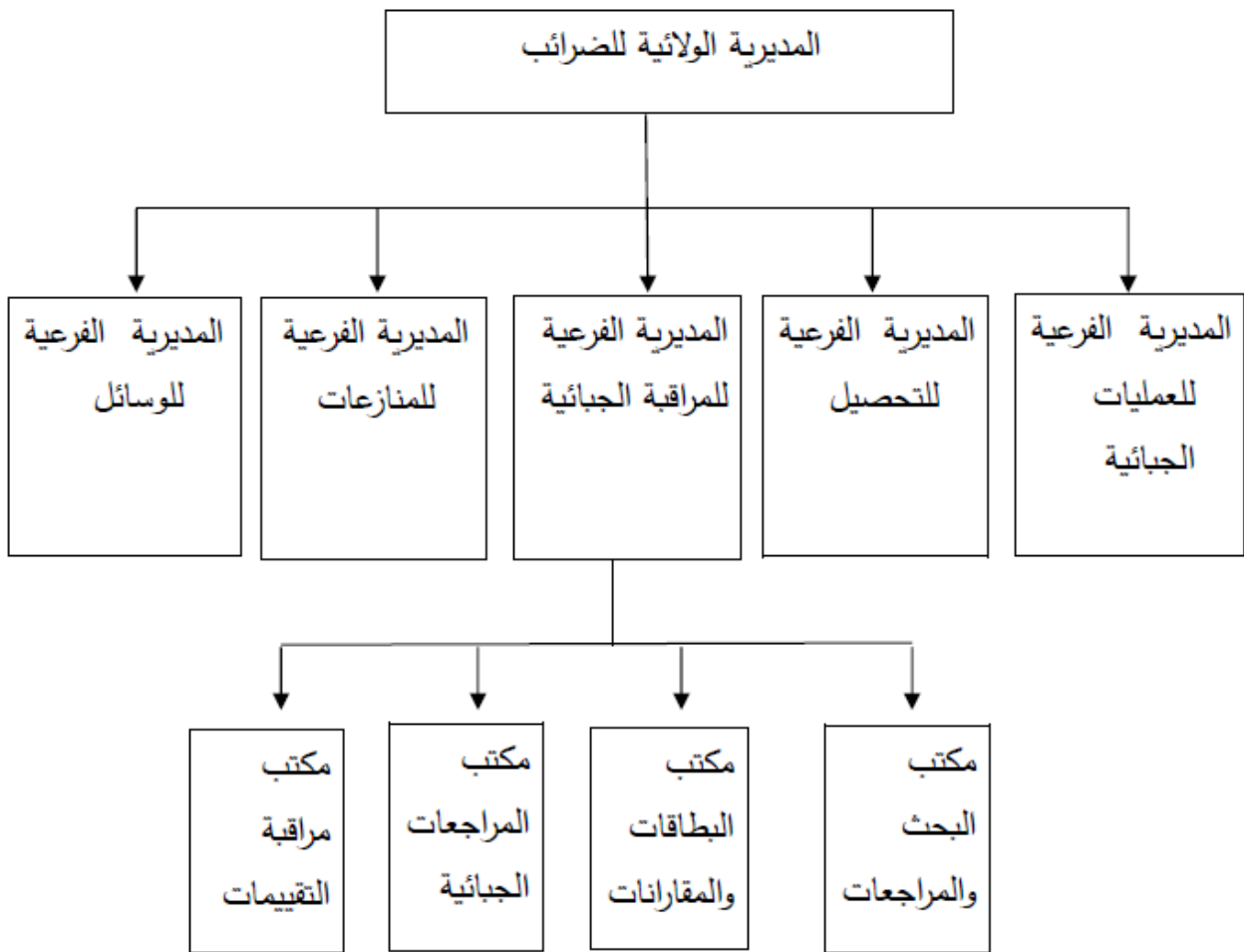
وتتكون المديرية الولائية للضرائب من خمسة مديريات فرعية:

¹⁷- 1 سليمان عتير ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة 2012 .
ص 97 ،

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية .
- المديرية الفرعية للتحصيل .
- المديرية الفرعية للمنازعات .
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية .
- المديرية الفرعية للوسائل .

والشكل الموالي يبين مما تتكون المديرية الولائية للضرائب وقد ميزنا المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية كونها المختصة في محاربة التهرب الضريبي.

الشكل رقم 1-2: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



ثانيا: المراكز الجوارية للضرائب

تنظم المراكز الجوارية للضرائب في ثلاث مصالح رئيسية وقباضة:

- المصلحة الرئيسية للتسيير .

- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث
- المصلحة الرئيسية للمنازعات¹⁸.

ثالثا : مراكز الضرائب (C.D.I)

مركز الضرائب، هو مركز تسيير موحد يجمع، تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير والتحصيل والمراقبة والمنازعات التي تتكفل بها حاليا المتقشيات والقبضات ومديريات الضرائب الولائية، بهذا الصدد يشكل مركز الضرائب المحور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه وهو:

✓ المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي والنظام المبسط .

✓ المهن الحرة .

✓ المؤسسات غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبيريات المؤسسات .

تعتبر مراكز الضرائب من الهياكل الجديدة المستحدثة في الإدارة الجبائية، غير أنه لم يتم تعميمها بعد على كامل التراب الوطني، واقتصر وجودها على بعض المناطق، وفي انتظار تعميمها على كل الوطن تواصل مفتشيات وقبضات الضرائب عملها بصفة انتقالية في انتظار إدماجها الكلي حسب الحالة في مراكز الضرائب¹⁹.

وتنحصر مهام مراكز الضرائب في مجال الرقابة الجبائية في ما يلي:

1-في مجال الوعاء:

- ✓ مسك وتسيير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.
- ✓ مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية.
- ✓ إصدار الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها .

2-في مجال التحصيل:

- ✓ التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى .
- ✓ تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود .

¹⁸- بلال د ارر ، بلال زكري ، دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي ، مذكرة شهادة ماستر اكاديمي في العلوم الاقتصادية ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2016-2017، ص30.

¹⁹- حياة تيسوكاي ، صبرينة سعودي ، حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق ، جامعة عبد الرحمن ميرة ، بجاية ، 2014 ، ص ص 27-29

3- في مجال الرقابة:

- ✓ البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات .
- ✓ إعداد وانجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها .

4- في مجال المنازعات:

- ✓ دراسة الشكاوى ومعالجتها .
- ✓ متابعة المنازعات الإدارية والقضائية .
- ✓ تعويض قروض الرسوم .

في مجال الاستقبال والإعلام:

- ✓ ضمان مهمة الاستقبال واعلام المكلفين بالضريبة.
- ✓ التكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لاسيما المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الأساسي .
- ✓ تنظيم المواعيد وتسييرها .
- ✓ تقديم المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مراكز الضرائب²⁰ .

رابعا : مفتشيات الضرائب

لقد تم إنشاء مفتشيات الضرائب المتعددة الاختصاص سنة 1994، وذلك إثر عملية توحيد هيكل الوعاء وهي هيكل وعاء للمراقبة والتدخل، وفي هذا المستوى فهي تقوم بتقدير الضريبة أي القيام بتحديد الأسس الخاضعة للضريبة للمكلفين على مستوى الضرائب والرسوم ومختلف الحقوق الخاضعين لها.

تقوم بمراقبة التصريحات المسجلة من طرف المكلفين في الإطار الرسمي عندما تستقبل التصريحات، أو في إطار المراقبة المعمقة للملفات على أساس برنامج متعدد سنويا.

تقوم بتدخلات ميدانية على مختلف المستويات، سواء بالنسبة للمراقبة الدقيقة الخاصة ببعض الضرائب مثل الضرائب المباشرة، حقوق الطابع أو عند إجراء عملية الجرد أو المعاينة، أو في إطار الإحصاء الدوري للعقارات المبنية والمنقولات وكذا النشاطات، وهذا لأجل إنجاز برامج بحث عن المادة الخاضعة للضريبة منافسة مع ما تقوم به نيابة مديرية الرقابة الجبائية عن طريق مصلحة التدخلات²¹.

²⁰ - عبد المجيد قدي ، دراسات في علم الضرائب ، الطبعة الأولى ، دار جرير للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2011 ، ، ص 288-289

²¹ - ربيع ناقة ، تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، 2004 ، ، ص 6

ملاحظة: إلا أن التقسيمات المكانية في بعض الأجهزة المذكورة أعلاه، اقتصر وجودها على بعض المناطق فقط، غير ذلك لقد تم إضافة أجهزة أخرى في بعض الولايات في السنوات الأخيرة، وفي انتظار تعميمها على كل الوطن وعملية تعميمها لا يزال قيد التنفيذ إلى وقتنا الحالي.

المطلب الثاني: الإطار القانوني للتدقيق الجبائي:

هناك مجموعة من الوسائل والحقوق التي تعتمد عليها مديرية الضرائب للحفاظ على أموال الدولة من السرقة والاختلاس وذلك لتخفيف من حدة ظاهرة التهرب الضريبي، ومن هذه الوسائل حق المديرية في المعاينة والمتابعة والتحقيق مع المكلفين بالضريبة، يمكن إيجازها فيما يلي:

الفرع الأول: الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية

أولاً: حق المعاينة

وتتم المعاينة بالانتقال إلى محل عمل المكلف من خلال معاينة النشاط الذي يمارسه المكلف وفي هذه المرحلة تتمتع السلطة المالية بسلطات تقديرية واسعة منها استخدام أية وسيلة تساعد على إجراء المعاينة والبحث عن الدفاتر والمستندات الخاصة بدخل المكلف الحقيقي ولا يجوز التفتيش إلا بحثاً عن الأشياء التي أجري التفتيش من أجلها²².

وهذا الحق نصت عليه المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية، وخولت لمصالح الإدارة الجبائية القيام بالرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو رسم، ومراقبة المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر ودفع أجور وأتعاب أو مراتب من أي طبيعة كانت، وحق الرقابة ليس محدود، فقط بالضرائب والرسوم المباشرة ولكن يمتد أيضاً إلى الحقوق غير المباشرة والتسجيل وتتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها.

وكذلك نص القانون على أن يراقب المفتش التصريحات، وتطلب التوضيحات والتبريرات كتابياً، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة.

كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعاءهم لهذا الغرض ضروري أو يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية وعندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابياً يجب لأن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراقبها المفتش ضرورة للحصول على التوضيحات أو التبريرات وتكاليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين 30 يوماً.

22- 1 عبد الباسط على جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 288.

يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات، لكن عليه قبل ذلك، تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي، أن يرسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن يبين له بكل وضوح، بالنسبة لكل إعادة تقييم، الأسباب التي دعت إلى ذلك ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك، وكذا أسس الإخضاع الضريبي وحساب الضرائب المترتبة، كما يقوم في نفس الوقت، بدعوة المكلف بالضريبة المعني إلى الإعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين (30) يوماً، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني ، يرسل الإشعار بإعادة التقييم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام ، ويحدد المفتش ، بعد إنقضاء أجل الرد، أساس الإخضاع الضريبي الذي يتم تبليغه أيضاً للمكلف بالضريبة مع مراعاة حق المعني في الاعتراض بعد إعداد جدول التسوية²³.

ثانياً: حق الإطلاع

حق الإطلاع من الحقوق التي خول لمصالح الإدارة الضريبية القيام بها لمعاونتهم على أداء مهام وظائفهم، وقد نص عليه القانون وبشكل موسع حتى يمكن مصلحة الضرائب من الحصول على أكبر قدر من المعلومات الخاصة بالمكلف وهي بصدد محاسبته عن نشاطه ومهنته.

كما أن الالتزام بمراعاة سر المهنة هو الواجهة الأخرى للحق في الإطلاع المقرر لموظفي مصلحة الضرائب فقد فرض المشرع الضريبي على هؤلاء الموظفين التزام بالحفاظ على سر المهنة وعدم إفشاء أية بيانات أو معلومات علم بها بمقتضى وظيفته، ولا يجوز لأي من العاملين بمصلحة الضرائب ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضرائب إعطاء أي بيانات أو إطلاع الغير على أي ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا في الأحوال المصرح بها قانوناً، وبمقابل هذا هنالك التزامات على الجهات الحكومية وغيرها من الهيئات والشركات، يتمثل في تمكين موظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية من الإطلاع على ما يكون لديها من بيانات أو وثائق أو دفاتر خاصة بالمكلفين بغرض ربط الضريبة المقررة عليهم بمقتضى القانون ويتم الإطلاع بالمكان الموجود به الدفاتر والمستندات والمحركات ولا يخضع لأي قواعد شكلية ولا يلزم بشأنه الحاجة إلى إخطار سابق، ويجرى أثناء ساعات العمل العادية ولا يشترط القانون أو اللائحة التنفيذية حضور المكلف نفسه عملية الإطلاع ولذلك فإن غيابه لا يبطل أو يحول بين أمور الضرائب ويبين قيامه بوظيفته .²⁴

ثالثاً: حق إجراء التحقيق أو البحث

يلزم كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، بتقديم كل المبررات اللازمة لتحديد رقم الأعمال، سواء على مستوى مؤسسته الرئيسية أو فروعها أو وكلائها، إلى أعوان الضرائب المعنيين بالأمر

²³- خديجة غضبان ، التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش الضريبي ، مذكرة ماستر أكاديمي في علوم التسيير ، جامعة حمه لخضر ، الوادي ، -2015

2014، ص 18-19

²⁴- سنية أحمد يوسف ، الإطار القانوني للملف الضريبي دراسة تأصيلية لمستندات الملف الضريبي واجراءاته ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الاسكندرية ، مصر ، 2004 ، ص ص 91-93.

الخاضعين للضريبة، بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية، ومن الشروط الواجب توفرها في المحقق هو عمل بطاقة انتداب (يجب أن يكون المحقق حاملا بطاقة انتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب تبين صفته)، وهذه البطاقة يجب إظهارها عند القيام بوظيفته وهي تبين مهنته ورتبته، ويتم سحب هذه البطاقة منه في حالة التوقف عن العمل ونرجع له عند استئنائه لمهنته.

وعليه يجب أن يكون لأعوان الضرائب شخص يتراهم تحت رتبة مفتش على الأقل، لدى المعنيين بالرسم على القيمة المضافة، وهذا عند قيامهم بكل التحقيقات والتحريرات اللازمة لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها ولهذا الغرض، يمكنهم طلب تسليم الفواتير والمحاسبة المادية والدفترية، وكذا كل دعامة والسجلات والوثائق المهنية التي يمكن أن تكون لها صلة بالعمليات التي تمت أو يمكن أن تتم عن وضع فاتورة والشرع في معاينة العناصر المادية للمؤسسة، من أجل ذلك يحق لهم الدخول خلال ساعات النشاط ومن الساعة الثامنة صباحا إلى غاية الساعة الثامنة مساء، إلى المحلات ذات الاستعمال المهني ووسائل نقل البضائع، وكذا حملتها، كما يمكنهم طلب تسليم نسخة من المستندات المتعلقة بالعمليات التي تمت، ويتم على إثر كل تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت، والمخالفات الملاحظة، كما يسجل فيه جرد ال وثائق التي سلمها المكلف بالضريبة، وخلال التدخل الأول يتم إعلام المكلف بالضريبة عن طريق إشعار بإجراء التحقيق وفي حالة غياب المكلف بالضريبة أو ممثله يتم تحرير محضر في ذلك، يؤدي إلى الإخلال بقواعد الفوترة الملاحظة أثناء ممارسة الحق في التحقيق إلى تطبيق العقوبات الجبائية²⁵.

رابعا: حق التقادم

نصت المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية والتي حدد فيه أجل تقادم عمل الإدارة الجبائية بأربع سنوات، مع استثناء وجود مناورات تدليسيه، وهذا بالنسبة لما يأتي:

- ✓ تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها.
- ✓ القيام بأعمال الرقابة.
- ✓ قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات.
- ✓ إذا أجاز المشرع الجبائي للإدارة الضريبية تصحيح حالات النسيان، أو محل السهو أو الإعفاءات لتصريحات المكلفين.
- ✓ وحق التقادم هو حق قانوني بموجبه تستطيع الإدارة تصحيح حالات النسيان أو النقائص أو الإغفالات وانقضاء أجل التقادم لا يعد عائقا لممارسة حق الرقابة.

السر المهني: المحقق ملزم بكتمان السر المهني للمدين (المكلف) فإذا أفشى السر يتعرض المحقق إلى عقوبات جنائية، وتكون ذلك من خلال تأدية مهامه الوظيفية، من خلال إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضريبة

25- عبد العزيز قتال، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائي في الحد من التهرب والغش الضريبيين، مذكرة ماجستير في علوم التدبير، المركز الجامعي الدكتور يحيى فارس، المدينة، 2008-2009، ص 49-50.

على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة، وكاستثناء في حالة نزاع يرخص لأعوان الإدارة الجبائية الإدلاء بالمعلومات التي في حوزتهم ولها أهمية²⁶.

حالة وقف التقادم أو انقطاعه :

الحالة الأولى: في حالة وقف التقادم نضيف المدة السابقة على الوقف إلى المدة التي تبدأ بعد زوال سبب الوقف ومن مجموعهما تحتسب مدة التقادم التي نص عليه القانون.

الحالة الثانية: أما في حالة انقطاع التقادم فلا تحتسب المدة السابقة على قيام سبب الانقطاع وإنما تبدأ مدة جديدة تسري اعتباراً من زوال سبب الانقطاع²⁷.

الفرع الثاني: التزامات و ضمانات المكلفين بالضريبة الخاضعين للتدقيق الجبائي

أولاً: التزامات المكلفين بالضريبة

على المكلفين بالضريبة احترام القوانين والالتزامات الموجهة لهم وذلك تفادياً لفرض عقوبات جبائية عليهم وتتمثل هذه الالتزامات فيما يلي:

1-التزامات ذات طابع محاسبي:

أوجب القانون التجاري على التجار مسك الدفاتر المحاسبية القانونية بشكل إجباري والاحتفاظ بها لكي يمارس عليها حق الرقابة والاطلاع وتتمثل هذه الدفاتر فيما يلي:

أ - دفتر اليومية : وهو دفتر موقع ومرقم من طرف القاضي لدى المحكمة المختصة إقليمياً ويفرض على كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين مصنفيين في النظام الحقيقي ويمارسون نشاطات تجارية وصناعية في حين الأشخاص الذين يمارسون أنشطة غير تجارية كالمهنة الحرة فدفتر يوميتهم موقع من طرف رئيس مفتشية الضرائب التابعين له إقليمياً ، كما يعزز قيد كل عملية مسجلة بسند قانوني يثبت صحتها ويقدم عند طلب الإدارة الجبائية ، أما غيابه يشكل سبباً كافياً لإلغاء ورفض محاسبة المكلف.

ب - دفتر الجرد : إن إلزامية مسك دفتر الجرد نتائج عن الأهمية التي يكتسبها هذا الدفتر الذي يسمح لنا برصد جميع الحسابات المعنية بالدورة من أجل إنجاز القوائم المالية في نهاية السنة المالية، كما يجب أن يكون دفتر الجرد مؤشراً من طرف قاضي المحكمة حتى يحمل الصبغة القانونية، وأن يخلو من كل فراغ أو بياض ويمنع الكتابة في الهوامش ومنع الشطب أو التزوير.

²⁶- خليفة أسعيد ، الرقابة الجبائية ، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 014 2013 ، ص- 90

²⁷- سنية أحمد يوسف ، الإطار القانوني للملف الضريبي دراسة تأصيلية لمستندات الملف الضريبي وإجراءاته ، مرجع سبق ذكره ، ص11

2-التزامات ذات طابع جبائي:

فرض المشرع الجبائي مجموعة من الالتزامات لتنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة وتتنحصر هذه الإلتزامات في عدة تصريحات نذكرها بإيجاز:

أ-**التصريح بالوجود:** يجب على المكلف بالضريبة أن يقدم التصريح بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليميا وذلك في أجل ثلاثين يوما من بداية النشاط مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة الجبائية، والذي يحتوي على اسم ولقب المكلف، طبيعة النشاط، العنوان، تاريخ بداية النشاط، لأن هذا التصريح له أهمية كبيرة لكونه يعطي للإدارة الجبائية معلومات كافية عن المكلفين.²⁸

ب-**التصريح الشهري:** هو عبارة عن وثيقة، تأخذ مكان إشعار بالضرائب والرسوم التي تدفع نقدا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر، والخاضعون لهذا التصريح هم:

- التصريحات من الصنف G50 باللون الأزرق: تلتزم بها المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي على الضرائب.
- التصريحات من الصنف G50 باللون البني: تلتزم بها المؤسسات غير الخاضعة للرسم على القيمة المضافة TVA.

ج-التصريح الفصلي: يلتزم بهذا التصريح المكفون بالضريبة الخاضعون للأنظمة التالية:

- **النظام المبسط (Régime simplifié):** أي الأشخاص المعنويين، المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص تحت ضريبة الدخل الإجمالي في فئة الأرباح الصناعية والتجارية ويتم تحديد الأرباح حسب النظام الحقيقي والنظام المبسط.
- **الخاضعون لنظام التصريح المراقب (Déclaration Contrôlée):** أي أن أصحاب المهن الحرة الشاملين للضريبة على الدخل الإجمالي في فئة الأرباح الغير تجارية ملزمون بكتابة تصريحاتهم، ويتم تحديد أرباحهم حسب نظام التصريح المراقب²⁹.

د-التصريح السنوي:

يتعين على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للرسم، أن يكتب سنويا لدى مفتش الضرائب التابع لمكان فرض الضريبة، تصريحا بمبلغ رقم الأعمال المحققة أو الإيرادات المهنية الإجمالية، حسب الحالة، في الفترة الخاضعة للضريبة، وذلك في نفس الوقت الذي تكتب فيه التصريحات، يجب أن يبرر التصريح بوضوح جزء رقم

²⁸ - 1 لياس قلاب ذبيح ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2010-2011

²⁹ - سمية قحموش ، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، جامعة قاصدي مرباح ، 2012-2013 ، ص 61-62.

الأعمال الذي قد يستفيد من التخفيض، تحرر هذه التصريحات على مطبوعات خاصة وترسل إلى إدارة الضرائب، ويجب على المفتش أن يسلم وصلا للمكلف بالضريبة بعد الالتزام بها.

ه-التصريح بالتنازل أو توقف عن النشاط:

يتعين على الأشخاص المعنويين والأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة حسب ربحهم الحقيقي، أن يقدموا تصريحاتهم بالتنازل أو بالتوقف عن النشاط إلى مفتش الضرائب المباشرة الذي يتبع له مكان وجود مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية حسب الحالة، وذلك خلال 10 أيام ابتداء من تاريخ التوقف عن النشاط وفي حالة التنازل يتم اكتتاب تصريح يتضمن تاريخ التنازل وبيانات المتنازلين، أما في حالة الوفاة على ذوي الفقيد التصريح بالمداخل الخاضعة للضريبة في أجل 6 أشهر من تاريخ الوفاة.³⁰

ثانيا: ضمانات المكلفين بالضريبة

يستفيد المكلف الخاضع للتدقيق الجبائي من عدة ضمانات مخصصة أساسا لم ا رعاة حقوق الدفاع ومبدأ الوجاهة ويؤدي الاعتداء على هذه الضمانات بطلان إجراء الفرض الضريبي، وعليه يجب على الإدارة الجبائية احترام حقوق المكلف وذلك ضمانا للسير الحسن لعملية التدقيق.

1-الإعلان المسبق:

لا يمكن إجراء تدقيق إلا بعد إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق إرسال إشعار بالتدقيق مصحوبا بميثاق المكلف بالضريبة، فيجب أن يتضمن الإشعار السنوات التي ستكون محل التدقيق كما يجب أن يبين الإشعار ألقاب وأسماء ورتب المدققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التدقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والعوائد للأطراف المعنية ، ويمنح القانون للمكلفين بالضريبة المعنيين بالرقابة عشرة (10) أيام من تاريخ الاستلام كأجل أدنى للاستعداد للتدقيق في المحاسبة قصد السماح لهم بجمع العناصر المتعلقة بمحاسبتهم ، و 15 يوما على الأقل للاستعداد للتدقيق المعمق للوضعية الضريبية الشاملة.³¹

ويتم إرسال إشعار التحقق إلى دافعي الضرائب عن طريق البريد المسجل بواسطة خطاب مسجل به إشعار استلام، إما عن طريق التسليم اليدوي عن طريق شهادة خصم وضعت في نسخ مزدوجة منها يتم إعطاء نسخة موقعة حسب الأصول إلى دافعي الضرائب، يجب أن يتم إخطار العنوان المبين من قبل دافعي الضرائب في تصريحاته أو أفعاله أو مراسلاته إلى إدارة الضرائب، يعتبر بمثابة إشعار صحيح بعد تسليمه في حالة تغيير مراجعي الحسابات، يتم إعلام دافعي الضرائب.

³⁰- عفاف بوبندير ، جمال الدين لوصيف ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون ، جامعة 08 ماي 1945 ، قالمة ، 2015-2016 ، ص 13-14.

³¹- أحمد فنيديس ، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي ، التواصل في الإقتصاد والإدارة والقانون ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة 08 ماي 1945 ، قالمة ، العدد ، سبتمبر 2013 ، ص 192.

2- عدم إمكانية تجديد التحقيق:

عند مراجعة الحسابات لفترة محددة فيما يتعلق بالضريبة أو مجموعة من الضرائب، في حالة ما إذا كان دافع الضرائب قد استخدم الاحتيال أو قدم معلومات غير كاملة أو غير دقيقة أثناء المراجعة، لا تقوم الإدارة المختصة بإجراء تحقيق جديد فيما يتعلق بنفس الضرائب لنفس الفترة.

3- تحديد مدة التحقيق:

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية اجالا محددة طبقا لرقم العمال المحقق سنويا أو طبيعة نشاط المؤسسة، فمثلا بالنسبة لمؤسسة تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي المصرح به 1.000.000 دج لكل سنة مالية تحدد مدة التحقيق ب 04 أشهر، أما إذا كان رقم الأعمال يتعدى 10.000.000 دج وأقل من 5.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها تتحدد مدة التحقيق ب 06 أشهر.

أما في حالة التحقيق المعمق لمجل الوضعية الجبائية لا يمكن أن تمتد فترة التحقيق أكثر من سنة من تاريخ استلام الإشعار.

4- الحق في الاستعانة بمستشار أو وكيل:

تحت طائلة بطلان الإجراءات، لكل مكلف بالضريبة الحق في أن يستعين بوكيل من اختياره ويمكن أن يكون محاميا أو خبيرا أو محاسبا أو محافظ حسابات كما يمكن للمكلف حضور المناقشة إلى جانب وكيله للرد على الاستفسارات واعطاء التوضيحات.³²

المبحث الثالث: مقومات التدقيق الجبائي

يعتبر التدقيق الجبائي أداة فعالة لضمان امتيازات الخزينة وتحقيق العدالة المالية، وذلك من خلال الاعتماد على أسس ومقومات خول للمصالح الجبائية القيام بها بكفاءة ومهارة عالية لاكتشاف مواطن القوة والضعف و الانحرافات والتهرب والغش الضريبي في إطار تدعيم الرقابة الجبائية وتحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة ومختلف الهيئات والإدارات، و انطلاقا من هذا المبحث سنقوم بعرض أهم مقومات التدقيق الجبائي من خلال التعرف على مختلف مراحل سير العملية وما يقابلها من الإجراءات والعقوبات المطبقة على المكلفين بالضريبة.

³² Omar Madani et Abdenour Rahmani , **Le contrôle fiscal d'une société** , mémoire de master finance et comptabilité , université Abderrahmane Mira , Bejaia , 2017 , PP 23-25.

المطلب الأول: مراحل سير مهمة التدقيق الجبائي

تمثل مراحل التدقيق الجبائي مجموعة من العمليات التي يجب على المدقق القيام بها بكفاءة ومهارة عالية لتحقيق هدفه وهذا ما يتم تناوله في هذا المطلب.

الفرع الأول: المرحلة الأولى (التحضير للتدقيق)

إن برمجة المكلفين الذين سيخضعون لعمليات تدقيق المحاسبة يخضع إلى قواعد إجرائية وإلى معايير انتقاء محددة من قبل الإدارة المركزية، إعداد هذه البرامج ومتابعة تنفيذها تتم من قبل المديرية الجهوية للضرائب والمصالح المركزية للمديرية العامة للضرائب.

أولاً : إعداد برامج مراقبة المحاسبة

من خلال إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل التدقيق تحت معايير وتوجيهات معينة يقوم بتحديد المصالح المركزية والتي تتعلق عموماً بحالات ظرفية، وبعد فحص وتحليل مختلف اقتراحات التسجيل في برنامج التدقيق تقوم مديرية البحث والمراجعات بتحديد البرنامج النهائي السنوي الذي سينفذ من قبل المصالح المكلفة بالتدقيق، وإن عملية فحص الملفات الجبائية للمكلفين تكون من خلال فحص ما يلي:

- ✓ الملف الجبائي المفتوح باسم المؤسسة بخصوص الرسم على رقم الأعمال والرسم على النشاط المهني والأرباح الصناعية والتجارية أو أرباح المهن غير التجارية.
- ✓ الملف الشخصي للضرائب على أرباح الشركات للمستغل أو المسيرين الأساسيين.

كما يقوم المدقق بالتدقيق في تواريخ إيداع التصريحات الجبائية وفحص التصريحات السنوية، في حالة الإيداع المتأخر والتأكد من كشوفات فرض الضريبة والرسوم التي يخضع لها المكلفين غير متقادمة، ويجب عليه أيضاً بفحص الملف الشخصي بخصوص الضريبة على دخل المكلف، وبعدها يقوم المدقق بتجميع كشوفات رقم الأعمال المتعلقة بالفترة فيها، في شكل جدول يحتوي على المعلومات لكل سنة والمتعلقة بتغييرات رقم الأعمال، ورقم الأعمال المعفى ومقارنتها مع تصريحات أرقام الأعمال المكتتبه، وكذلك الرسم على القيمة المضافة المسترجع والمستحق.

الفرع الثاني: المرحلة الثانية (الانطلاق في عمليات التدقيق الجبائي)

إن البدء في عمليات التدقيق الجبائي لمحاسبة المكلف لا يمكن أن يتم قبل إعلام المكلف مسبقاً عن طريق إرسال إشعار بإجراء التدقيق مع وصل استلام، مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للتدقيق وبيمنح له أجل أدنى للتحضير 10 أيام إبتداءاً من استلام الإشعار، الذي يجب أن يكون موقع من قبل المدقق ورئيس مجموعة التدقيق يحتوي الإشعار على ما يلي:

- اسم أو المقر الاجتماعي للمكلف الخاضع للضريبة مع العنوان الصحيح.

- تاريخ وساعة بدء التدخل في عين المكان .
- إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره .
- مختلف الضرائب والرسوم المحقق فيها.
- السنوات المعينة ونعني بها السنوات غير المتقدمة التي تذكر حتى ولو حالة وجود عجز منقول .

ولقد أتاح القانون الجبائي للمدقق أن يجري تدقيق مفاجئ لمعاينة العناصر المادية للمكلف وحالة الوثائق المحاسبية، دون أن يجري فحص نقدي، وعليه أن يضع مجموعة من التساؤلات لمعرفة:

- الإطار القانوني للمؤسسة .
- كشوفات الربط الداخلية (سجل الإنتاج) .
- الاستثمارات الحالية ووسائل الإنتاج .
- المحلات المسجلة في أصول المي ا زنية هل هي مؤجرة أم مملوكة.
- الروابط الموجودة بين القطاعات الداخلية في المؤسسة ومع الهيئات الأخرى .
- توضيحات متعلقة بتفصيل المخطط المحاسبي الوطني والإجراءات المستعملة في المؤسسة .

ويبقى التدقيق وسيلة استثنائية لمكافحة الغش الضريبي، ويحرر المدقق محضر نهاية عمليات التدقيق المادية ويمنح للمكلف أو لممثله³³.

الفرع الثالث: المرحلة الثالثة (سير عملية التدقيق الجبائي)

وتهدف هذه المرحلة إلى تحقيق مصداقية المنشأة محل التدقيق، والتحقق من أن السجلات والأشخاص القائمين عليها يقومون بتدقيق الضريبة، أي أن الزيارة الميدانية والزيارات الأخرى التي تليها هي زيارات تأسيسية للاختبارات القادمة التي اختيرت من قبل المدقق نتيجة لتقييمه المعلومات التي تم الحصول عليها.³⁴

الفرع الرابع: المرحلة الرابعة (نهاية عملية التدقيق)

تعد هذه المرحلة خلاصة عمل المدقق حيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق وهذا عن طريق الإبلاغ الأول والنهائي وكخطوة أخيرة يقوم بكتابة التقرير النهائي واعداد التقرير للتحقيق الذي من خلاله يسجل كل المعلومات الخاصة بعملية المراقبة التي قام بها واصدار جداول الإقطاع لسنوات التحقيق، وتلتزم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتحقيق بنتائج التدقيق الجبائي حتى وان لم يكن هناك تقويم ويتم الإبلاغ على النتائج المتحصل عليها إثر تحقيق في المحاسبة عن طريق تبليغ موصى عليه مع وصل الاستلام ويكون مقفلا ومعللا ، وللمكلف الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره وله أجل 40 يوم من أجل إرسال موافقته وصياغة ملاحظاته والهدف هو قطع

³³ - 1سيرة بوعكاز ، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي ، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة 2014-2015، ص 108-110.

³⁴ - 1سليمان الدالي ، دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي ، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية ، سورية ، العدد الأول ، 19 جانفي 2015، ص288 .

فترة التقادم المحددة قانونيا والمقدرة ب 4 سنوات. على المكلف الرد على التبليغ وقد حدد الشرع أجل 40 يوم لتلقي رد المكلف وهذا من تاريخ استلام الإشعار وهنا نميز ثلاث حالات:

- ✚ استلام الرد في الأجال القانونية: يتم فحص الرد الذي قد يتضمن احتجاج المكلف أو قبول الملاحظات .
- ✚ استلام الرد بعد الأجال القانونية: لا تقبل الملاحظات بعد أجل 40 يوم ويمكن الاستعانة بها عند القيام بتثبيت الاجتماع الضريبي.
- ✚ غياب الرد: يعتبر بمثابة قبول ضمني لما جاء في التبليغ .

ويكون الإبلاغ النهائي بعد انقضاء أجل 40 يوما على أن تكون التعديلات مبررة ومدروسة دراسة معمقة ودقيقة وبعد دراسة الملاحظات وحساب الأسس الضريبية يتم تحرير التبليغ النهائي المعبر عن الوضعية الجبائية للمكلف وتوضع نسخة من نتائج التحقيق في ملف المكلف ونسخة ترسل إلى المديرية الجهوية للضرائب، وبعدها يتم إصدار الجداول الإضافية متضمنة كل الرسوم خلال 4 سنوات ثم ترسل نسخة إلى المكلف ونسخة إلى مفتشية الضرائب ونسخة للحصول لقبضة الضرائب.³⁵

المطلب الثاني: إجراءات التنسيق وعقوبات التدقيق الجبائي

يتناول هذا المطلب كل من الإجراءات والعقوبات المطبقة على كل من يخالف قانون الأعمال الضريبي.

الفرع الأول: إجراءات التنسيق بين الإدارات

إن مستوى الإدارة الجبائية وحدها دون غيرها من الإدارة الحكومية لا يكفي لتمكينها من تطبيق أحكام قوانين الضرائب المختلفة على أكمل، فيتطلب وجود تعاون وثيق بين الإدارة الجبائية وغيرها من الإدارة كالجمارك ومديرية التجارة وهذا من أجل تحقيق مردود أفضل، وذلك من خلال اطلاعها على المعلومات التجارية وفي هذا الصدد وضعت سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية (ضرائب، جمارك، تجارة) وذلك بتأسيس لجان التنسيق بين الإدارات الثلاثة على مستوى المركزي والجهوي والمحلي والتكلفة مباشرة بتطبيق برنامج مكافحة الغش والتهرب الضريبي.

أولا: تنسيق الرقابة بين الإدارات (جبائية ، تجارية ، جمركية)

نظرا لتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي في وقتنا الحالي ما ينتج عنه خسائر كبيرة للخزينة العامة، الذي انعكس سلبا على الاقتصاد الوطني، لا سيما وأن الجازن شرعت في تطبيق نظام اقتصاد السوق الذي يتأسس على حرية التجارة مما ازد في عدد المستوردين ، و قصد زيارة مردودية الإدارة الجبائية إعطائها وتيرة تسمح لها بمسايرة التحولات الاقتصادية، والدور المنوط بها في التنمية الاقتصادية وفي إطار دعم مكافحة التهرب الضريبي بات من الضروري وضع سياسة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية (تجارة ، جمارك، ضرائب) لأن الكثير من

³⁵- خليفة أسعيد ، الرقابة الجبائية ، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق ، مرجع سبق ذكره ، ص 104-105.

الاقتصاديين يرجعون المشكلة الرئيسية للتهرب الضريبي إلى عدم وجود تنسيق محكم بين الإدارات على المستوى المركزي، الجهودي وكذا الولائي.

ثانيا : أشكال التنسيق بين الإدارات الجبائية والإدارات الأخرى

إن نقص أو غياب المعلومات أو البيانات الخاصة ببعض المكلفين يعد سببا يعرقل الإدارة الجبائية في تأدية مهامها على أحسن وجه ومن أجل توجيه البحث والمراقبة أصبح توطيد العلاقة بين الإدارات أو الهيئات الأخرى أمرا حتميا ذلك يرجع إلى أن هذه الإدارات أو الهيئات يمكن أن تساعد في تبادل المعلومات الموجودة بحوزتهم ووضعها تحت خدمة المصالح الجبائية المختصة.

إن وضع سياسة لمحاربة التهرب الضريبي يتطلب التنسيق بين الإدارات المعنية التي يتم من خلالها التنسيق في برامج التدخل بعين المكان، خاصة في إطار تدخل الفرق الموحدة ضرائب، جمارك، تجارة ومصالح الأمن، وهذا الإجراء يعد ضروريا خاصة عندما يتعلق الأمر بالبحوث الخارجية المنظمة لكشف الأنشطة المخفاة والأشخاص الذين يمارسونها، هذا التدخل المشترك يمكن أن يسفر عن نتائج إيجابية انطلاقا من المعلومات المجمعة لدى كل هيئة أو إدارة يمكن استغلالها بنتيجة مشتركة ومقنعة، التي تلعب دور هام في تشخيص المتهربين الموجودين ويكون هذا التنسيق كما يلي:

- **التنسيق بين إدارة الجبائية ومصالح الجمارك:** باعتبار مصالح الجمارك حلقة وصل بين الداخل والخارج ولها إمكانيات استقصاء المعلومات بشأن حركة رؤوس الأموال والتحويلات.
- **التنسيق مع مصالح التجارة:** قصد إيجاد تجاوب من شأنه أن يقلل من حالات التهرب وتساعد في تبليغ عن المخالفات التي يرتكبها بعض المكلفين .³⁶

الفرع الثاني: الغرامات والعقوبات الجبائية

فرض المشرع الضريبي الجزائي عدة إجراءات عقابية كل من يخالف قانون الأعمال الضريبي لضمان التحصيل الجيد للضريبة، وزيادة مردوديتها، وهته الأخيرة يمكن إيجازها فيما يلي: تتمثل العقوبات الجبائية في فرض زيادات مالية على المكلف المعني، ويختلف حجم هذه الزيادات على المكلف المعني، ويختلف حجم هذه الزيادات حسب طبيعة المخالفة ويتضح ذلك كما يلي:

حسب نص المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

✚ يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود، المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون بدفع غرامة جبائية محددة ب 30.000 دج وهذا دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون.

³⁶- غزة مبروك ، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2016 ، ص54-53.

✚ يخضع الأشخاص المعنويين الآخرين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات الذين يدفعون إما مباشرة أو عن طريق الغير، إلى أشخاص لا يكشفون عن هويتهم ضمن الشروط المقررة لدفع غرامة جبائية تحسب بتطبيق ضعف النسبة القصوى للضريبة على الدخل الإجمالي على المبالغ المدفوعة أو الموزعة.

✚ يعاقب بغرامة تقدر ب 5.000 دج المكلفين بالضريبة المنتمين للنظام الجزائي أو التقدير الإداري والذين لا 12 و 30 من هذا القانون - .يمسكون الدفاتر المرقمة والمسجلة المنصوص عليها في المادتين 15 يعاقب بغرامة جبائية قدرها % 50 من مبلغ كل عملية مصرح بها، المكلفون بالضريبة الذين لا يقومون قبل إنجاز هذه العمليات، بالتأكد من صحة أرقام السجلات التجارية وأرقام التعريف الجبائي لشركائهم.³⁷

ووفقا للمادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

✚ فإنه تفرض الضريبة تلقائيا على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم صاحب التصريح السنوي، حسب الحالة إما بصدد الضريبة على الدخل وأما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة % 25 ، وتخفيض هذه الزيادة إلى % 10 أو % 20 ، وإذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره 30 يوما اعتبارا من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام والقاضي بوجوب % . تقديم هذا التصريح في هذا الأجل، تطبق نسبة 35

✚ يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الأجل المحددة، أو عند إثبات تصريحه، الوثائق 180 من القانون، دفع غرامة جبائية قدرها 1.000 دج-153- والمعلومات المطلوبة بموجب المواد 152 وهذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها.

في حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل ثلاثين 30 يوما ابتداء من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعنى بالأمر، في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام، تفرض الضريبة تلقائيا ويضاعف مبلغ الحقوق إلى غاية % 25 ، كما يترتب عبء تقديم أو الإيداع الغير الكامل للوثائق المطلوبة خلال أجل قدره 30 يوما ابتداء من تاريخ التبليغ ، في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام ، تطبيق غرامة بمبلغ 2.000.000 دج إذا لم تحترم المؤسسة إلزامية التصريح وتعرضت للمراقبة ، فإنه زيادة على الغرامة السالفة الذكر ، يتم فرض غرامة إضافية تساوي % 25 من الأرباح المخولة بطريقة غير مباشرة.³⁸

³⁷- أنظر المادة 194 من " قانون الضريبة المباشرة والرسوم المماثلة "، 2019، ص 51-52.

³⁸- أنظر المادة 192 من " قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2019 " ، ص 50

خلاصة الفصل:

بعد دراسة مختلف جوانب التدقيق الجبائي نلخص أن هذا الأخير يمثل أداة فعالة لضمان امتيازات الخزينة العمومية وذلك من خلال الإجراءات التي حولها المشرع الجزائري للإدارة الجبائية لتمكينها من التأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة ومدى امتثالهم للقواعد الجبائية وتأدية واجباتهم الضريبية، كما تسمح عملية التدقيق الجبائي باكتشاف الأخطاء والمخالفات ومعاينة الأخطار والنقائص والإغفلات التي قام بها المتهربين.

ومن أجل التقليل من التهرب والغش الضريبي والوصول إلى الأهداف السابقة قام المشرع من خلال القوانين والإجراءات التي تنظم سير عملية التدقيق الجبائي بتنظيم هياكل إدارية، وأسند لكل هذه المصالح مهام تقوم بها وفي المقابل منح للمكلفين الخاضعين للضريبة حقوق وضمانات تحميهم.

كما توصلنا إلى أن عملية التدقيق الجبائي تعد وظيفة صعبة وحساسة على مصالح الضرائب ذلك لأن العون المحقق يجب عليه الحرص على تطبيقها وفقا للمعايير المنصوص عليها، مع ضمان توفير شروط المنافسة الشريفة والتنسيق الجيد بين مختلف أعوان الإدارة الضريبية ، وحتى تكون عملية التدقيق الجبائي سليمة يجب م ا رعاة السير الحسن لمختلف م ا رحل العملية المتعرف عليها ، انطلاقا من برمجة الملف محل التدقيق ثم التعرف على المؤسسة وبيئتها ومراقبة الملفات المعنية إلى غاية كشف الأخطاء و التدليسات وصولا إلى نهاية عملية التحقيق وكتابة التقرير الذي يحتوي على النتائج الي توصل إليها المدقق الجبائي أثناء أداء مهمته، التي تمكنه من ردع المكلفين المدلسين بعقوبات جنائية موافقة بحسب طبيعة المخالفة.

تمهيد:

إن الاتجاه المتزايد نحو العولمة واتساع نطاق المعاملات التجارية والمالية أجبر مختلف دول العالم على إيجاد وسائل وموارد جديدة لتمويل مشاريعهم ومن بينها الموارد الضريبية التي تلجأ إليها الدولة لتغطية متطلباتها الاقتصادية، لكن كثيراً ما يعتقد أن الضريبة عبء إضافي يتحمله المواطنون بشكل عام، لذلك فإنهم يحاولون بأي شكل التخلص من هذا العبء وهذا ما أدى إلى ظهور ظاهرة التهرب الضريبي.

يعد التهرب الضريبي شكل من الأشكال التي يلجأ إليها المكلفين للتخلص من دفع الضريبة المستحق دفعها وربما يمكن اعتبار هذا الأخير من أبرز الجرائم الاقتصادية المعاصرة، إذ لا يخلو أي بلد مهما كانت درجة تطوره الاقتصادي من انخفاض الإيرادات الجبائية الناجمة عن التهرب الضريبي، فنجد أن الكثير من الدول تشكو من عدم فعالية الجهاز الضريبي، مما جعلها تسعى جاهدة لإيجاد الحلول المناسبة للحد من هذه الظاهرة وذلك لما ينطوي عليها من انعكاسات سلبية من شأنها أن تحدث إخلالات في موازنات الدول.

وللحد من هذه الظاهرة لابد على الإدارة الجبائية أن تعتمد منهجا متميزا لتفعيل نظام رقابي قوي يعتمد على استراتيجية محكمة تمكن من الاستفادة وتعبئة الموارد المالية والمحافظة عليها من الفساد المالي والإداري من أجل سحب الذريعة التي يتذرع بها المتهربون.

لذلك ارتأينا في هذا الفصل العناصر التالية:

- ✓ تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي.
- ✓ طرق معالجة التهرب الضريبي.
- ✓ دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي.

المبحث الأول: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي

إن توسع نطاق وأنواع الضريبة أدى إلى ظهور ظاهرة التهرب الضريبي التي تعد من أخطر المشكلات التي تواجهها الدول، وهذا يرجع للتحايل الذي يقوم به المكلفين بالضريبة مستخدمين في ذلك عدة طرق، للتملص من دفع الضريبة المفروضة عليهم، فتسعى الإدارة الجبائية لمعالجة هذه الظاهرة وتطبيق مختلف الأساليب الوقائية والردعية على المكلفين للسيطرة عليهم، وحتى نفهم موضوع التهرب الضريبي لا بد أن نحدد مضمون هذا الأخير والأسباب التي جاءت به، وكيفية قياس حجم خطورته، والأساليب المطبقة لمكافحته عبر منظومة متكاملة ومتناغمة من التشريعات، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي

سنتناول في هذا المطلب كل من مفهوم وأنواع والأسباب المؤدية إلى تنامي ظاهرة التهرب الضريبي مع تبيان مختلف الأشكال التي تظهر عليها، والآثار المترتبة عنها على المستوى الاقتصادي والمالي والأخلاقي.

الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي

التعريف الأول: عرفه الدكتور عادل أحمد حشيش على أنه " محاولة المكلف الذي تتوفر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، مما يؤدي إلى عدم تحصل أية ضريبة، ويحدث التهرب غالباً حينما يعتمد المكلف إلى مخالفة نص من نصوص القانون بأي طريقة، وخاصة في مرحلة تحديد الوعاء الضريبي، كأن يقوم المكلف بإخفاء جزء كبير من المادة الخاضعة للضريبة عن أعين الإدارة، أو يقوم بإظهار قدر ضئيل جداً من تلك المادة خلافاً للحقيقة".¹

التعريف الثاني: يعرف عبد الباسط علي جاسم الزبيدي التهرب الضريبي بأنه " عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية أم من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة وينجم عن ذلك أثار سيئة للخزينة العامة وأثار سيئة على المكلفين الآخرين حيث يتحملون عبء الضريبة بينما يفلت آخرون منها مما سيؤدي إلى عدم تطبيق العدالة في توزيع الأعباء المالية".²

التعريف الثالث: "التهرب الضريبي هو فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي"³، أو " هو عبارة عن تقديم معلومات ناقصة من طرف المكلفين مما ينتج عن ذلك عدم تحصيل الدولة للإيرادات الضريبية"⁴.

1 - عادل أحمد حشيش، أصول الفن المالي للاقتصاد العام مدخل لدراسة أساسيات المالية العامة، دار المعرفة الجامعية، بيروت، 1997، ص200.
2 - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، دار الكتب والوثائق القومية، الأردن، 2015، ص121.
3 - راشد أمين، دور التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي، مجلة رؤى إقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، العدد 12، جوان 2017، ص486-487.
4 - حسن سالم محسن، الحصر الضريبي ومدى مساهمته في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الدنانير، جامعة المستنصرية، الع ارق، العدد 9، 2016، ص512.

لذلك يمكننا أن نوجز من مختلف التعاريف السابقة تعريفاً للتهرب الضريبي بأنه امتناع المكلفين عن دفع الضريبة المستحقة عليهم سواء بشكل جزئي أو كلي، ومخالفة النصوص القانونية بالالتجاء إلى مختلف الأساليب الاحتيالية مستندين في ذلك إلى طرق مشروعة أو غير مشروعة، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها.

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي

لذلك يوجد نوعين من التهرب الضريبي، تهرب مشروع وتهرب غير مشروع.

أولاً: التهرب المشروع (التجنب الضريبي)

وهو الذي لا يتضمن أية مخالفة قانونية وذلك باستغلال بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي نتيجة عدم صياغة بعض الأحكام القانونية بدقة، وبهذا لا يترك المكلف أية مخالفة قانونية وبالتالي لا يمكن ملاحقته أو فرض عليه أية عقوبة، مثال ذلك التهرب من ضريبة الدخل عن طريق تجزئة الشركة الكبرى إلى عدة شركات صغيرة بحيث تكون مستقلة إحداهما عن الأخرى من الناحية القانونية أو تخلص الشركات المساهمة من الضريبة على الأرباح عن طريق زيادة النفقات العمومية ونفقات السفر والولائم الخاصة بالعمل والإعانات ... إلخ، أو تجنب تطبيق المعدلات التصاعديّة بتحويل جزء من الأرباح إلى رواتب وأجور.⁵

وفي هذا يمكن التمييز بين ثلاث حالات لهذا التهرب هي:

1-تهرب ناتج عن تغير سلوك المكلف:

وذلك من خلال بعض السلوكيات التي يتخذها المكلف بغرض تجنب الضريبة مثل الامتناع من استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد تفادي دفعها، وأيضاً ترك نشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة، والانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل، نلاحظ أن هذا التهرب يركز على إرادة المكلف الذي يجب أن يكون على علم بمختلف الضرائب المفروضة.

2-تهرب ضريبي ينظمه التشريع الضريبي:

يستند هذا التهرب كون أن الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف مالية، اقتصادية واجتماعية، لذلك ينظم المشرع هذا النوع لتحقيق أهداف معينة مثل: التخفيضات الممنوحة بمناسبة تحقيق فوائض القيم الخاصة بالتنازل عن الأصول الثابتة، ونبين ذلك في:

- إذا تعلق الأمر بفوائض قيم قصيرة الأمد، يحسب مبلغها في حدود 70 % من الربح الخاضع للضريبة.
- إذا تعلق الأمر بفوائض قيم طويلة الأمد، يحسب مبلغها في حدود 35 % من الربح الخاضع للضريبة.

⁵ - محمد طاقة ، هدى العازوي ، إقتصاديات المالية العامة ، الطبعة الثانية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ، الأردن ، 2010 ، ص 118-119.

في هذا المثال إن التهرب المشروع يتم من هذا المنظور عن طريق لجوء المكلف إلى التخلص من دفع الضريبة جزئياً، وذلك بالاحتفاظ بالعناصر المكتسبة في أصول المؤسسة مدة تتجاوز ثلاث سنوات حتى يستفيد من تخفيض الوعاء الضريبي قدره % 65 بدلا من أن يتنازل عليه في مدة لا تتعدى ثلاث سنوات أين معدل التخفيض مقدر ب % 35 وبهذا يكون المكلف قد تهرب من دفع ما قيمته % 40 على خزينة الدولة كتحصيل ضريبي كان من المفروض أن يتحقق.

3-تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الضريبي:

قد يتحقق التهرب الضريبي نتيجة وجود ثغرات في القانون الضريبي، وهو ناتج عن إهمال المشرع وفي هذه الحالة يقوم المكلف باستغلال ثغرات التشريع الضريبي، ومن أجل ذلك قد يستعين المكلف بأهل الخبرة والاختصاص لاكتشاف تلك الثغرات.⁶

ثانيا: التهرب الغير المشروع (الغش الضريبي)

لقد نص التشريع الجزائري على هذا النوع من التهرب الضريبي وذلك في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " يعاقب كل تملص أو من حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كليا أو جزئيا² " ⁷، ومنه نجد أن الغش الضريبي يتضمن مخالفة لأحكام القوانين والأنظمة، فتندرج بذلك تحته كل طرق الغش المالي وما تنطوي عليه هذه الطرق من الالتجاء الى طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة، وقد يقع التهرب الغير المشروع عند تحديد وعاء الضريبة وربطها أو عند تحصيلها : ومن أمثلة التهرب في الحالة الأولى أن يتمتع المكلف عن تقديم اقرار بدخله طبقا للقانون أو يقدم إقرار غير صحيح يتضمن بيانات خاطئة لتقدير الضريبة على أساسها، أما التهرب عند تحصيل الضريبة فيكون بإخفاء الشخص أمواله بحيث يتعذر على مصلحة الضرائب أن تستوفي من تلك الأموال مبلغ الضريبة التي تم ربطها على المكلف.⁸

وفيما يلي جدول يبين أوجه الاختلاف والتشابه بين التجنب الضريبي والغش الضريبي:

الجدول رقم 2-1: التفرقة بين التجنب الضريبي والغش الضريبي

التهرب المشروع (التجنب الضريبي)	التهرب الغير مشروع (الغش الضريبي)
❖ يسلك المكلف في سبيل ذلك طرق مشروعة عن طريق ثغرات القانون.	❖ يسلك المكلف طرق غير مشروعة التدليس والاحتيال.
❖ لا يقع على المكلف أي عقوبة أو جزاء .	❖ يعاقب عليه القانون .

⁶ - 1 عبد القادر مرغاد ، التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي ، مذكرة ماستر في علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2016-2017 ، ص 31-32.

⁷ - أنظر المادة 303، من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة"، 2019 ، ص82 .

⁸ - 1محمد مسعد محيي، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، الطبعة الأولى، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، مصر، 2000 ، ص319 .

<ul style="list-style-type: none"> ❖ تخفيض العبء الضريبي والامتناع عن تسديد الضريبة بشكل كلي أو جزئي. ❖ سوء النية ونقص الوعي الضريبي . ❖ التأثير على الحصيلة الضريبية للدولة. 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ تخفيض العبء الضريبي والتخلص من دفع الضريبة كليا أو جزئيا. ❖ سوء النية ونقص الوعي الضريبي . ❖ التأثير على الحصيلة الضريبية للدولة.
--	---

الفرع الثالث: أسباب التهرب الضريبي

أسند الفقه التهرب الضريبي إلى عدة أسباب وهي:

أولا: عامل نفسي وأخلاقي وظروف تاريخية

أيا كان التبرير لفرض الضريبة إلى أن الفرد محب لماله وحريص عليه، وهذا يرجع إلى عامل نفسي مغروس في طبيعة الإنسان، وزاد هذا الشعور أن الضرائب في العصور القديمة كانت تتصف بالظلم واستخدام أقسى وسائل الإكراه في تحصيلها مما دفع آدم سميث إلى القول " ليس أثقل على نفوس الناس من ظل الضرائب".

فالظروف التاريخية التي صاحبت فرض الضرائب أثرت تأثيرا كبيرا في ترك الانطباع بالكراهية للضرائب من قبل الأفراد.

ففي أوروبا ومنذ عهد الرومان ورغم أنه في وجدانهم أن الضرائب تعتبر عملا من أعمال السيادة تجريه السلطة المركزية لصالح الدولة، إلا أن تاريخ فرض هذه الضرائب كان يتصف بالظلم سواء من حيث طريقة فرضها أو تحصيلها مما جعل الكراهية للضرائب تستمر عبر التاريخ، ومن الملاحظ أن الثورة الفرنسية كان من أول أهدافها تغيير النظام الضريبي.

وعلى الرغم من تطور النظم الضريبية الحديثة من حيث العدالة في فرضها بموافقة البرلمان باعتبارها ممثل الشعب على فرضها، مما ترتب عليه تقيد الحكومات في فرض الضرائب، إلا أنه ينقص ذلك وخاصة في دول العالم الثالث الوعي الضريبي.

ثانيا: الإدارة الضريبية

للإدارة الضريبية دورا كبيرا في التوسع أو التضييق من التهرب الضريبي، فإذا كانت الإدارة الضريبية على درجة كبيرة من الكفاية والنزاهة في فرض الضريبة، فإن ذلك سوف يحد من التهرب الضريبي، في حين عدم كفاية الإدارة الضريبية، وانتشار الفساد في هذه الإدارة الذي بدوره سوف يؤدي إلى إيقاع الظلم على المكلفين، الذين ليس أمامهم في مواجهة هذا الظلم إلا عن طريق التهرب الضريبي.

ثالثا: التشريع الضريبي

لنصوص القانون دورا كبيرا في مسألة التهرب الضريبي، فعدم مراعاة المشرع عند فرض ضريبة أو زيادة سعر ضريبة مدى العبء الضريبي الذي يتحمله الفرد، سوف يؤدي بالفرد إلى مواجهة هذا العبء عن طريق التهرب الضريبي، كما أن ضعف الجزاءات التي توقع على المتهرب من دفع الضريبة تكون حافزا على التهرب الضريبي.

رابعا: الظروف الاقتصادية

فالمشاهد أن التهرب الضريبي يقل في أوقات الرخاء لتوفر الأموال، في حين يزداد في أوقات الأزمات.⁹

خامسا: العوامل السياسية

يعتبر عدم إتاحة الفرصة الكافية للمواطنين للمشاركة في الحياة السياسية وصنع القوانين التي تحكم شؤونهم الحياتية بما في ذلك القوانين الضريبية باعنا هاما للتهرب الضريبي، ويمكن القول هنا أن التهرب الضريبي ينتشر ويستفحل أمره في أجواء الأنظمة الديكتاتورية ويتضاءل كلما أخذت الأمة والدولة بالأسباب الديمقراطية وكلما تمكن الجمهور من الرقابة بالوسائل المختلفة وكلما توفرت له الوسائل للاضطلاع وابداء رأيه في السياسات المالية وسياسات الإنفاق.

كما يعتبر عدم إشراك المواطنين في صنع القرار السياسي للدولة، وحرمانهم من حريتهم في التعبير عن آرائهم السياسية بحرية، وكذلك المشاركة في صياغة القوانين التي تسيّر أمور حياتهم بما فيها القوانين الضريبية، كل ذلك يعتبر دافعا قويا، للمواطن للتعبير عن عدم رضاهم عن النظام السياسي، ويضعف عندهم روح الولاء للوطن والدولة والشعب.

وكذلك يوجد أسباب سياسية خارجية للتهرب من الضريبة، عندما تقوم الدولة المحتلة بجباية الضريبة من المواطنين، ويعتبر المواطنون إن التهرب من الضريبة وسيلة شريفة من وسائل النضال والتحرر ضد الدولة المستعمرة.¹⁰

وفي رأي الباحث، ومن النقاط السابقة، يمكن تلخيص الأسباب المؤدية إلى ممارسة آفة التهرب الضريبي في النقاط الأربعة التالية:

- ✚ قلة الخبرة وعدم كفاءة موظفي مصالح الضرائب مما ينتج عنه ضعف الوعي الضريبي عند المواطنين.
- ✚ التعقيدات التي يشهدها التشريع الضريبي.
- ✚ عدم إعطاء اهتمام كافي للضريبة وما تلعبه من دور في التنمية الاقتصادية.

9 - 1 سالم محمد الشوابكة، المالية العامة والتشريعات الضريبية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 130-131.
10 - طارق حمدي حمدان أبو سنينه، العوامل المؤثرة في التهرب الضريبي والتجنب الضريبي وعلاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق والمحاسبة والشكل القانوني للشركة، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2008، ص 52.

✚ تعارض المصالح بين المكلف والدولة.

الفرع الرابع: أشكال التهرب الضريبي

أولا: الامتناع

في هذه الحالة لا يدفع المكلفين أية ضريبة على الإطلاق، أي أنه يمتنع عن القيام بالواقعة أو التصرف الذي تفرض على أساسه الضريبة ويعتبر هذا أكثر الوسائل بساطة، ومثال ذلك امتناع شخص عن استهلاك سلعة ما خاضعة لضريبة مرتفعة فرضها المشرع مراعاة لاعتبارات اقتصادية أو اجتماعية للحد من استيرادها توفيراً للعملة الأجنبية أو حفاظاً على الصحة العامة، كما يستطيع المكلف توظيف كل ثروته في سندات قروض أصدرتها الدولة وأعفته أعفت دخله من الضرائب لتشجيع الاكتتاب فيه فالمكلف لا يدفع أي ضريبة على ثروته.

ثانيا: الإحلال

ويتمثل في اتجاه المكلفين إلى أنشطة لا تفرض عليها ضريبة ويتجسد ذلك مثلاً في الاستثمار في القطاع الفلاحي، حيث ألقى المشرع المهتمين بهذا الميدان من الضرائب وغالبا ما يكون هذا الإعفاء لمدة معينة لتشجيع الأفراد نحو الإنتاج الزراعي من أجل تحقيق الاكتفاء الذاتي وخلق مناصب شغل والتقليل من البطالة وهذا الإعفاء قد يمس أحيانا الإنتاج التقليدي أو الحرفي لما له من أهمية على الصعيد الثقافي والحضاري.

ثالثا: الاستفادة من ثغرات القانون

يتمثل هذا في لجوء المكلف إلى الثغرات التي يحتويها القانون الجبائي نتيجة لعدم إحكام النصوص والتي من خلالها يقوم المتهرب بتحقيق غرضه في التخلص من أداء الضريبة مقابل الحصول على أرباح ومثال هذه الأرباح أن تقوم شركة ما بتوزيع جزء من أرباحها على المساهمين ليس في الصورة العادية أي توزيع مبلغ نقدي على كل مساهم ولكن في صورة أخرى هي زيادة رأسمالها بمقدار هذا الجزء من الأرباح وإصدار أسهم بها توزع مجاناً على المساهمين كل بقدر نصيبه من الأرباح، وما يستنتج من هذه الحالة هو توفر سوء نية المكلف المتهرب من تحمله لنصيبه من الأعباء العامة.¹¹

الفرع الخامس: آثار التهرب الضريبي

أولا: آثار اقتصادية

فالتهرب يؤدي إلى عرقلة مشاريع الدولة والحكومات في التنمية الاقتصادية والنهوض بالبلد، كما أنه يؤثر على إدارة المشروعات بحيث يقوم أصحاب العمل باجتئاب أموالهم وتخصيص أموال الضريبة التي لم تدفع كربح مما يخفض نفقة الإنتاج، فالشركة التي لا تدفع الضريبة تقل تكلفتها إنتاجها بالنسبة لتكلفة إنتاج الشركات الدافعة

11 - ليندة قرموش، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014، ص 31-33.

للضريبة فنذهب أموال الضريبة كإيراد لها وهذا يجعل لها ميزة تنافسية على حساب غيرها ، كما يؤثر التهرب الضريبي على الصناعة الوطنية، فالمتهربين من الضرائب من الشركات المنتجة تزداد رؤوس الأموال بين أيديهم، مما يحفزهم على استيراد السلع الأجنبية وهذا يشغف الصناعة المحلية ولو تم التصنيع محليا فسيكون منخفض الجودة.¹² ويمكن تحليل الآثار الاقتصادية للتهرب كما يلي:

1- تأثير على المنافسة:

يقود التهرب الضريبي بالإخلال بقواعد المنافسة حيث تكون المؤسسات المتهربة، من دفع الضرائب أحسن وضعية من المؤسسات التي تلتزم بأداء واجباتها الضريبية، خاصة عندما تكون الضرائب مرتفعة، وذلك عن طريق الاستفادة من مبالغ الضرائب غير المتقطعة ومساهمتها في التمويل ومقوية مكانتها في السوق.

2- التأثير على الصناعة الوطنية:

يؤدي التهرب الضريبي إلى زيادة حجم النقد المتاح في أيدي المتهربين، مما يدفعهم على زيادة إنفاقهم الاستهلاكي وزيادة إقبالهم على السلع المستوردة، والتي يسعى المشرع في الدول النامية إلى حماية الإنتاج الوطني منها وذلك نظير تمتعها بعامل الجودة والتنوع، وهو ما تفتقده الصناعة الوطنية في بداية نشأتها، وهو ما يؤدي إلى إخفاض حجم الطلب عليها، بما يؤثر على سير تلك المشروعات وبضعف صمودها أمام منافسة السلع الأجنبية.

3- إعاقة التقدم الاقتصادي:

حيث أن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب، لا يسمح بتكوين ادخار عام، لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تفتضيها التنمية بالإضافة إلى ذلك، فإن انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمار، ويترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة، كما أن لجوء بعض المؤسسات للتهرب يسمح لها بالبقاء رغم قلة إنتاجها وضعف مردوديتها، وفي المقابل يخلق مشاكل للمؤسسة المنتجة، وذات المردودية المرتفعة ويثبط الجهود التي تهدف إلى رفع الإنتاجية، وهذا ما يسبب إعاقة المنافسة الاقتصادية ونتيجة لذلك كله إعاقة التقدم الاقتصادي.

4- التوجه الوهمي للنشاط الاقتصادي:

يعطي التهرب الضريبي توجيهها وهميا للنشاط الاقتصادي، حيث يؤدي إلى توجه عناصر الإنتاج إلى أنشطة لا تحظى بالأولوية (بل يتم تصنيفها ضمن نشاطات الاقتصاد الموازي) ، وهي في الغالب أنشطة يسهل فيها التهرب الضريبي وذات إنتاجية ضعيفة ، وهذا على حساب الأنشطة التي تسعى أي دولة كانت إلى توجيه عناصر الإنتاج إليها، وفي إطار سياستها الاقتصادية العامة.

12 - أحمد عبد السميع علام ، المالية العامة المفاهيم والتحليل الاقتصادي والتطبيق ، الطبعة الأولى ، مكتبة الوفاء القانونية ، الإسكندرية ، 2012 ، ص 174-184.

5-ندرة رؤوس الأموال :

ويحدث ذلك نتيجة لأحد المستويين التاليين:

- ✓ **على المستوى الداخلي:** عند قيام الممولين المتهربين بإكتناز حصيلة التهرب على شكل أوراق نقدية أو على شكل معدن كالذهب، وهذا ما ينقص في موجودات الاقتصاد من رؤوس الأموال.
- ✓ **على المستوى الداخلي:** عند قيام الممولين بفتح حسابات بنكية خارج الوطن، وتحويل الأرباح التي يتم إخفاؤها إليها، وبذلك تهرب رؤوس الأموال، وهذا ما يحدث نزيف للاقتصاد الوطني.¹³

ثانيا: آثار مالية

هنا يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العمومية وبالممولين، فالضرر على الخزينة العمومية يكون فانخفاض حجم الإيرادات العامة مما يؤدي إلى عدم قيام الدولة بوظائفها على أكمل وجه، وبالتالي انخفاض الاستثمارات فتدني قطاع الخدمات، أما الضرر على الممولين فإنه يؤدي إلى المساس بالعدالة الجبائية نظرا لأن البعض يدفع الضريبة، بينما يتهرب منها آخرون جزائيا أو كليا، مما يضر المتهربين.¹⁴

ثالثا: آثار اجتماعية

يؤدي التهرب الضريبي إلى أضرار وخيمة بالمجتمع تتجسد في إضعاف أخلاق الأفرد وتلاشي العدالة الجبائية بين المكلفين وجعل الجو السائد بينهم مشحونا بالكراهية والعدوانية مما ينتج إلى زيادة الفقر والحرمان ومعاناة الطبقة الفقيرة والمتوسطة، كما يؤدي إلى تدهور الحس الجبائي الذي يولد انعدام الثقة بين المتعاملين بصفة خاصة والمجتمع بصفة عامة، إذ أن المكلفين النزهاء سيشعرون بأنهم موضوع استغلال من طرف النظام الجبائي خاصة في ظل غياب الإدارة الجبائية لمحاربة هذا التهرب فلا يجدون منفذا لتخفيف هذا العبء سوى باللجوء إلى الغش والتهرب الضريبي.¹⁵

ومن خلال كل ما قمنا بعرضه يرى الباحث، أن كون الضرائب مصدرا أساسيا للإيرادات الدولة وأنها أداة فعالة تستعملها للنهوض بأعبائها العامة فإن التهرب منها يكون له تأثيرا سلبيا كبيرا على الحصيلة الضريبية للدولة وبالتالي انخفاض الاستثمار، مما يؤدي إلى تدني قطاع الخدمات ومنه إضعاف الحس الجبائي بين المواطنين.

¹³ - فاطمة تيوكوت ، زهية سماعيل ، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبيين ، مذكرة ماستر في علوم التسيير ، جامعة بومرداس ، جوان 2017 ، ص11-12.

¹⁴ - محمد شريف ، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة أبي بكر بلقايد ، تلمسان ، 2009-2010 ، ص65-66.

¹⁵ - صهيب بن يوسف ، محمد عبد السلام ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية ، جامعة الجبالي بونعامة ، خميس مليانة ، 2016-2017 ، ص15.

المطلب الثاني: مناهج وطرق قياس التهرب الضريبي

إن مسؤوليات المشرع الجزائري تنحصر وبصورة عامة ضمن نطاق تحديد الوضعية الجبائية للمتهربين من الضريبة، لذلك كان من الصعب قياس حجم التهرب الضريبي بدقة وذلك لطبيعته السرية، فكيف يمكن أن نجعل من شيء يتم في الخفاء شيئاً قابلاً للقياس؟ وفيما يلي نعرض عينة من المناهج المعروفة والمقترحة على الأقل لمعرفة حجم الظاهرة ومدى تأثيرها على الخزينة العمومية.

الفرع الأول: منهج تقدير الاقتصاد السري (الغير الرسمي)

يعتبر العمل الغير الرسمي أو بالأحرى الأنشطة غير المصرح بها والغير المدرجة ضمن الناتج الخام، هي بمثابة رد فعل للمبالغات القانونية المفروضة من قبل الإدارة الجبائية فإن تحديد حجم الاقتصاد السري يسمح بحساب حجم التهرب الضريبي، ويستند الاقتصاد السري على معطيات الناتج الوطني الخام بالإضافة إلى المعطيات النقدية وسوق العمل وعوامل الإنتاج، على عكس الاقتصاد الرسمي الذي يقوم على تسيير الإنتاج وإعادة توزيع الثروة التي يحتاج إليها المجتمع، وذلك وفقاً لمبادئ العدالة وقوانين السوق داخل الحدود الذي يسمح بها المحيط، إن طبيعة العلاقات بين القطاعين الرسمي والغير الرسمي متعددة وتأخذ في الحسبان شساعة الأنشطة الغير الرسمية، هذه الأخيرة تتواجد داخل مجموعة القطاعات السوسيو-اقتصادية (الفلاحة، التعليم، الصحة، النقل، الحرف، الخدمات...) ¹⁶.

أولاً: منهج إحصاءات القوى العاملة (سوق العمل)

في هذا المنهج يعتمد على حساب الفرق بين عدد السكان الذين يفترض أنهم جزء من قوة العمل الاقتصادية بناءاً على الإحصاءات السكانية، وعدد العمال المسجلين رسمياً باعتبارهم قوة العمل الفعلية في الدولة. ¹⁷

وبتفصيل أكثر، أنه يعتمد على انخفاض مشاركة العمالة في الاقتصاد الرسمي كمؤشر على زيادة أنشطة الاقتصاد غير الرسمي، وذلك مع افتراض أن القوى العاملة تشارك بنسبة ثابتة عموماً، وبالتالي فإن انخفاض حجم المشاركة في الاقتصاد الرسمي يمكن اعتباره مؤشراً على تزايد الأنشطة في الاقتصاد الغير الرسمي، وأحد نقاط ضعف هذا المنهج تكمن في أن الاختلافات في نسب المشاركة يمكن أن يرجع إلى أسباب أخرى غير الاقتصاد غير الرسمي، إضافة إلى كون الأشخاص يمكن أن يشاركوا في الاقتصاد غير الرسمي ويملكون وظائف في الاقتصاد الرسمي في نفس الوقت. ¹⁸

16 - ملاك قارة، إشكالية الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر مع عرض ومقارنة تجارب: المكسيك، تونس والسنغال، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2009-2010، ص 37-41

17 - محمد زعلاني، شمولية الاقتصاد الموازي بالإشارة إلى الاقتصاد الجزائري، (تأصيل المعنى- بحث في الأسباب والآثار)، أبحاث إقتصادية وإدارية جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد العاشر، ديسمبر 2011، ص 201.

18 - رشيدة حمودة، إستراتيجيات إدارة الاقتصاد غير الرسمي في ظل التخطيط للتنمية المستدامة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011-2012، ص 29.

ثانيا: منهج المدخلات المادية (استهلاك الكهرباء)

حيث يتم تقدير النمو في الاقتصاد السري من واقع استهلاك الكهرباء، على افتراض أن استهلاك هذه الأخيرة هو أفضل مؤشر مادي للنشاط الاقتصادي ككل، ثم طرح معدل نمو إجمالي الناتج المحلي الرسمي من معدل نمو استهلاك الكهرباء الكلي، وارجاع الفرق بينهما إلى نمو الاقتصاد السري، ولكن ليس بالضرورة أن زيادة استهلاك الكهرباء ناجمة عن زيادة نمو الاقتصاد السري، فقد ترجع لعدة عوامل أخرى كالتبذير.¹⁹

ثالثا: المنهج النقدي

يعد هذا الأسلوب النقدي من أكثر الأساليب التي استخدمت في تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي كما أنه أكثر عرضة للانتقاد في ذات الوقت، ويقوم على افتراض أساسي مفاده أن معاملات الاقتصاد غير الرسمي يتم أساسا باستخدام النقود السائلة، وذلك في محاولة من جانب المتعاملين في الاقتصاد لإخفاء معاملاته، والتي يمكن اكتشافها إذا تمت هذه المعاملات بوسائل دفع أخرى مثل الشيكات، ومن ثم يفترض أن كبير حجم الاقتصاد غير الرسمي لا بد وأن ينعكس في شكل ارتفاع مستوى الطلب على النقود السائلة، ويمكننا أن نميز بين طريقتين من هذا المنهج:

1- طريقة الطلب على النقود : تقوم هذه الطريقة على أن الزيادة في الاقتصاد غير الرسمي تؤدي بالضرورة

إلى زيادة الطلب على النقود. ومن أجل معرفة الحجم الزائد من طلب النقود الناتج عن زيادة الاقتصاد غير الرسمي، لا بد من تقدير حجم الطلب على النقود في فترة معينة ولقد توصل الباحثون إلى أن معدل الضريبة ذو أثر معنوي موجب على الكمية التي يحتفظ بها الأفراد من النقود السائلة، ففي حالة ما إذا كانت معاملات الاقتصاد غير الرسمي تتم باستخدام النقود السائلة فقط، وأن الاقتصاد غير الرسمي ينشأ بسبب الرغبة في التهرب الضريبي، فإن تغيير معدل الضريبة في النموذج لا بد وأن يعطي تقديرا لكمية النقود السائلة المرتبطة بوجود الاقتصاد غير الرسمي.²⁰

2- طريقة المعاملات :تقوم هذه الطريقة في فكرتها على افتراض أن هناك علاقة ثابتة بين حجم الصفقات والناتج

القومي، وتنطلق هذه الطريقة من معادلة فيشر الكمية $(mv=pt)$ ، إذ أن m عرض النقد v سرعة دوران النقد، p الأسعار و t المعاملات ومن خلال هذه الطريقة يمكن استخراج الناتج t الأسعار p ، سرعة دوران النقد v النقد القومي الإجمالي للاقتصاد غير الرسمي وذلك من خلال طرح الناتج القومي الرسمي من الناتج القومي الفعلي.²¹

19 - وفاء حمومي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2016-2017، ص45.

20 - حورية بورعدة، الاقتصاد غير الرسمي في الجازنر، مذكرة ماجستير في الاقتصاد، جامعة وهران، 2014-2015، ص 45-51.

21 - 1أيهاب علي الموسوي، كاظم أحمد البطاط، صفاء عبد الجبار الموسوري، الإقتصاد الموازي، الطبعة الأولى، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2016، ص114.

رابعاً : منهج النموذج (المتغير الكامن)

وتقوم فكرة هذا النموذج على تقدير حجم اقتصاد الظل كدالة للمتغيرات المشاهدة التي يفترض تأثيرها على اقتصاد الظل كالعبء الضريبي وعبء القواعد التنظيمية الحكومية والمتغيرات التي تتأثر بأنشطة اقتصاد الظل كالسيولة، ساعات العمل الرسمية والبطالة، وما إلى ذلك، وتتميز هذه الطريقة عن غيرها لكونها تنظر في العديد من أسباب والآثار في أن واحد.²²

الفرع الثاني :منهج تقدير عدم الالتزام الضريبي

بالإضافة إلى المناهج السابقة الذكر، هناك مجموعة من المناهج الأخرى المكملة التي يستند إليها في التقدير ومن بينها:

أولاً : منهج الضريبة القانونية المحتملة

يستند هذا المنهج على صحة الناتج الوطني الرسمي، لذلك نتخذها كأساس لحساب ضريبة الدخل التي يفترض تحصيلها، وبمقارنة هذه الأخيرة مع حجم الضريبة المحصلة فعلا تحصل على حجم التهرب الضريبي، ويمكن توضيح ذلك بالمعادلة التالية:

$$L.N.P = P.F.L - P.F.R$$

حيث أن:

- L.N.P : تمثل الضريبة القانونية المحتملة.
- P.F.L : تمثل الضريبة المتهرب منها.
- P.F.R : تمثل الضريبة المحققة.

وتمثل هذه الانتقادات التي وجهت إلى هذا المنهج في العناصر التالية:

- ✓ أن هذا المنهج يهمل الاقتصاد غير الرسمي، وبالتالي لا يقيس الدخل المتهرب من الضريبة الذي أغفل في التقدير الرسمي الإجمالي الناتج الوطني.
- ✓ يعتمد في قياس حجم التهرب الضريبي على مبدأ الالتزام الضريبي أكثر من التهرب الضريبي.
- ✓ يعتمد التقدير في هذا المنهج على افتراض أن توزيع الدخل يستند إلى استقصاء الأسرة، ودرجة الثقة فيه.
- ✓ يتطلب هذا المنهج التزام ووعي ضريبي عال جداً، ووجود إدارة ضريبية لها درجة من الكفاءة والقدرة على التحصيل وهذا ليس دوماً متوفراً.

22 - عبي ارت مقدم ، أحمد بساس ، الاقتصاد غير الرسمي " اقتصاد الظل " كشكل من أشكال التهرب الضريبي ، مجلة البحوث والدراسات ، جامعة الأغواط ، العدد الرابع ، يناير 2007 ، ص 178.

ثانيا : منهج نسبة الضريبة الثابتة

يرتكز مضمون هذا المنهج على أن حجم التهرب الضريب يساوي الفرق بين الضريبة المقدرة والضريبة الفعلية لسنة معينة كما توضح المعادلة التالية:

$$V.F.F = POES-POR$$

حيث أن:

P.O.E.S : يمثل مجموع الاقتطاعات الضريبية المقدرة.

P.O.R : . يمثل مجموع الاقتطاعات الضريبية الفعلية.

ولإيجاد الضريبة التقديرية نحدد سنة تمثيلية، بحيث يكون فيها التهرب الضريبي عند الحد الأدنى، ثم نطبق نسبة الضريبة إلى إجمالي الناتج الداخلي الخاص بالسنة التمثيلية على إجمالي الناتج الداخلي للسنة المدروسة.²³

ثالثا : منهج الإعفاءات الضريبية

حيث يقدر حجم التهرب الضريبي في هذا المنهج على تصاريح المكلفين بالضريبة أثناء فترة الإعفاء الضريبي ومقارنتها بالتصاريح المقدمة قبل فترة الإعفاء والفرق بينهما يمثل مبلغ التهرب، إلا أن بعض الممولين المصرحين بمدخلهم يفضلون عدم الوقوع في حقل الإعفاءات الجبائية، لأنه يقع عليهم دفع ضرائب من جهة، في حين يرغب آخرون بتأجيل التصريح بمدخلهم منظرين إعفاء جديد من جهة ثانية.

رابعا: منهج المراجعات الخاصة

يستعمل هذا المنهج من قبل الولايات المتحدة الأمريكية ويدعى برنامج قياس تكيف الضريبة ويتم بموجبه تحديد الاقتطاعات الواجبة الدفع عن طريق التدقيق في التصريحات،²⁴ أي أنه يستخدم في تقدير حجم الاقتصاد الخفي عن طريق المراجعة الضريبية المكثفة لعينة من المكلفين الذين تقدموا بإقراراتهم الضريبية للتأكد من مدى صحة هذه الإقرارات، ويعتمد هذا المنهج الحصول على المعلومات عن حجم الاقتصاد السري على الجهود التي تبذلها الإدارات الضريبية من أجل كشف الدخل التي لا يتم الإفصاح عنها، ويقوم هذا المدخل على أساس اختيار عينة عشوائية من المكلفين أو دافعي الضرائب في المجتمع، ثم إخضاع إقرارات هؤلاء الأشخاص للفحص الدقيق والمراجعة، من أجل اكتشاف نسبة التهرب الضريبي، ثم تعميم هذه النتائج على المستوى القومي ويتميز هذا الأسلوب بأنه يعطي تقديرا دقيقا لعناصر الدخل التي يتم إخفاؤها من قبل المكلفين.²⁵

²³ - لزرقي لآيد، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الإقتصاد الرسمي في الجازنر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011-2012، ص 79-80.

²⁴ - 1أمنة حمداوي، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2017-2018، ص 23.

²⁵ - 2صفوت عبد السلام عوض الله، الإقتصاد السري دراسة أليات الإقتصاد الخفي وطرق علاجه، دار النهضة العربية، القاهرة، 2002، ص 3.

ويجدر بنا القول من خلال ما قدمناه أنه رغم تعدد و اختلاف مناهج تقدير حجم التهرب الضريبي وبالنظر للتأثير الإيجابي الذي تحدثه في تحديد حجم التهرب، إلا أنها محدودة الفعالية، وقاصرة أمام الامتداد والتطور الذي تشهده هذه الظاهرة ولهذا يمكن القول أنه لا يوجد منهج متكامل من المناهج المذكورة يقيس حجم هذه الظاهرة لأنه من أكبر الصعوبات معرفة أمر سري وقياسه كمياً وليس من المتوقع أن يقدم شخصاً يعمل في الاقتصاد الغير الرسمي معلومات عن نشاطاته الغير القانونية، والمناهج السابقة الذكر ماهي إلا تقدير نسبي للآثار التي يخلفها أصحاب المشاريع الغير مشروعة.

المبحث الثاني: طرق معالجة التهرب الضريبي

من خلال ما سبق نرى أن للتهرب الضريبي انعكاسات سلبية متعددة تضر الاقتصاد القومي وتؤدي إلى تقليص الحصيلة الضريبية، الأمر الذي جعل مختلف الأنظمة الضريبية تهدف إلى مكافحة هذه الظاهرة للتقليل من حدتها وذلك من خلال عدة إجراءات تعمل على معالجة أسبابها خاصة التشريع الضريبي ونشر الوعي الضريبي بين المواطنين وتكثيف الرقابة الجبائية باعتبارها أكثر الأدوات فعالية لاكتشاف حالات التهرب، كما أنها تزداد أثارها على الاقتصاديات الدولية خاصة في ظل التطورات الاقتصادية والتكنولوجية التي يشهدها العالم، وتختلف وسائل مكافحة التهرب الضريبي باختلاف النظام المالي في كل دولة كما تختلف من ضريبة لأخرى في النظام المالي الواحد، مما يتوجب وجود آليات وطرق وقائية ردعية للتصدي لهذه الظاهرة على الصعيد المحلي والدولي وهذا ما سنتناوله في هذا المبحث.

المطلب الأول: معالجة التهرب الضريبي على المستوى المحلي

يتناول هذا المطلب المعالجة المحلية في إجراءات عديدة منها:

الفرع الأول: تنمية الوعي الأخلاقي للمواطنين

والمقصود هنا تحسيس المكلف بدور الضريبة في التنمية الاقتصادية وبدوره اتجاه هذه التنمية، واقناعه بواجبه الضريبي، ومن أجل إرساء الوعي بين أفراد المجتمع يجب تحقيق المفاهيم التالية:

- ✚ تعريف الأفراد بواجبهم الضريبي بشتى الوسائل المسموعة والمرئية والمقروءة، وكذا تنظيم الندوات لشرح بنود القوانين، فيما يتعلق بكيفية حسابها وتحصيلها.
- ✚ الإشادة بالبرامج الحكومية المحققة من العائدات الضريبية التي تم تحصيلها .
- ✚ إقناع المكلف بأن الضريبة من أهم صفات المواطنة وأنها تعود بالفائدة عليه وعلى وطنه، وأن عدم دفعها إلى تحميل عبئها للغير.
- ✚ إعلام المكلف بحقوقه في طلب الإعفاء من الضريبة وكذلك حقه في الاعتراض على الإجراءات وعلى التقدير.
- ✚ رفع التهرب الضريبي إلى جناية تؤدي إلى الحرمان من الحقوق المدنية والسياسية.²⁶

الفرع الثاني: تبسيط النظام الضريبي

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها ، يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب،

²⁶ - 1 إبراهيم طرشي ، التهرب الضريبي وآليات مكافحته ، مذكرة ماستر أكاديمي في الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2014 - 2015، ص 26-27.

وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزافي ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل، بينما يتعدّد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه، كما أن تعدّد وعدم استقرار التشريع الضريبي يؤدي إلى نشوء حالة من الحساسية تجاه الضريبة ، لذلك يجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية واستقرارها- بالإضافة إلى وضوحها بالقدر اللازم من أجل مكافحة التهرب الضريبي.

الفرع الثالث: تحقيق العدالة الضريبية في التطبيق

يشكل الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، ولمعالجة ذلك الوضع، يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل، وذلك من خلال مراعاة ما يلي:

◀ الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة .

◀ شمولية الضريبة، واعتدال معدل الضريبة.

◀ تجنب الازدواج الضريبي.

◀ إعفاءات ضريبية مدروسة.

بالإضافة إلى ذلك يجب تحقيق المساواة التامة بين جميع الممولين أمام قانون الضريبة، وذلك بعدم تمييز أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها ما لم يكن ذلك سببا لأسباب موضوعية.

الفرع الرابع: تحسين التشريع الضريبي

إن التشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمترايط، عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالا للتهرب، وبالتالي يجب إحكام صياغة نصوص التشريع الضريبي، ومنه سد منافذ التهرب الضريبي، ضف إلى ذلك يجب إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي، حتى نتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة، ومدى تكيفها مع مستجدات النمو الاقتصادي.²⁷

الفرع الخامس: فرض العقوبات الرادعة

نظرا لخطورة جريمة التهرب الضريبي التي انعكست سلبا على الخزينة العمومية والتنمية الاقتصادية، ومن أجل مصالح الدولة والحفاظ على استقرارها، عملت التشريعات الضريبية على قمع وردع الجريمة الضريبية وذلك بفرض عقوبات بالغة الشدة على كل من يرتكبها بحيث أنها يمكن أن تصل إلى حد الإعدام، ولكن تطورت فكرة العقاب الضريبي، فأصبحت أخف مما كانت عليه من قبل) غرامات مالية، عقوبات مقيدة للحرية إلخ (، وسعيا من طرف القانون لمعاقبة وفرض جزاءات على مرتكبي هذه الجريمة، رسم المشرع إطارا قانونيا يجب على الدولة إتباعه بهدف الحد من هذه الظاهرة، وبالتالي عند اكتشاف الأعدان المحققين للمخالفات والإغفالات وكل الأخطاء الجبائية تطبق

²⁷ - مليكة معاشو ، آليات مكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة ماستر في القانون ، جامعة الطاهر مولاي ، سعيدة ، 2015-2016، ص 37-39.

عقوبات تجاه المكلف الخاضع للرقابة، وتختلف هذه العقوبات من كونها عقوبات جبائية وأخرى جزائية، والتي سبق وأن تناولناها.²⁸

الفرع السادس: تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية

فعندما تكون العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية قائمة على أساس الخصومة تسعى كل منهما للضرر بالأخر، أما إذا كان المكلف يشعر بأنه يؤدي واجبا وطنيا بدفع الضريبة وتعمل الإدارة على مساعدته في قيامه بهذا الواجب التضامني، يزداد الوعي الضريبي عند الممول والكفاءة الفنية للإدارة فتخفف وطأة التهرب.²⁹

الفرع السابع: تطوير الرقابة الجبائية

كما رأينا سابقا وبشكل مفصل أن الرقابة الجبائية تعد من أحد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الخزينة، من أجل محاربة التهرب الضريبي والتخفيف على الأقل من حدته، فالرقابة تعتبر الوسيلة الأهم للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين، وتسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع الممولين على قدم المساواة أمام الضريبة.³⁰ وتتحقق هذه الرقابة بأشكال متعددة نذكر منها:

يجيز المشرع للموظفين الماليين حق الاطلاع على أوراق ومستندات ودفاتر المكلف وعقود البيع وما إلى ذلك من الوثائق النافعة عند تقدير الضريبة، وباعتبار أن الدفاتر ووثائق تسجل حركة الأعمال في المنشآت المختلفة فممارسة الرقابة عليها يؤدي إلى تسجيل حركة أعمال المنشآت تسجيلا صحيحا.

تلزم الإدارة المالية الأشخاص والهيئات التي تتعامل مع المكلفين بالإبلاغ عن المعلومات أو التصرفات التي تتم مع هؤلاء وعن غيرها من الوقائع التي تساعد في تكليفهم بالضريبة، وللحكومة أيضا حق التحكم في البضاعة المستوردة بالقيمة التي حددها لها المستورد حتى لا يبالغ في تخفيض تلك القيمة.

إشراك محاسبي وخبراء الضرائب في مسؤولية تطبيق القوانين الضريبية وتطوير مفهوم مهنتهم، مهنة تراعى الصالح العام بجانب الصالح الخاص للمكلفين على السواء، وذلك بتعديل بعض الأحكام القائمة على تنظيم المهنة.

²⁸ - حيزية بوزرورة ، كاهنة بوزيدي ، التهرب الضريبي في الجازنر وأليات مكافحته ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق ، جامعة عبد الرحمن ميرة ، بجاية ، 2017-2018 ، ص 77.

²⁹ - أحمد كاظم سندو الحسنواي ، القانون الضريبي وأثره في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية ، العراق المجلد 19 ، العدد 2 ، 2017 ، 437.

³⁰ - أحمد بساس ، مكافحة التهرب والغش الضريبي في الجازنر : حصر لأهم الأجرارات الجبائية الردعية للفترة الممتدة من 2008-2013 ، مجلة علمية محكمة ، جامعة عمار ثلجي ، الأغواط ، العدد 20 ، ماي 2013 ، ص 209.

نشر البيانات المالية سواء عن طريق الصحف والاذاعة والتلفزيون، بعقد الندوات وعرض الافلام التثقيفية السريعة حتى يشعر المكلفون بالخدمات التي تؤديها لهم الدولة، وأن الإنفاق الحكومي لا يحوي إسرافاً وتبذيراً وإنما يستهدف صالح المجتمع عامة.³¹

ومن خلال ما سبق يرى الباحث أن أهم الوسائل لتحقيق الأهداف العامة من الضريبية ما يتمتع به المواطنون من روح الجماعة والولاء والوعي والاستعداد النفسي للمساهمة في تطوير خدمات الدولة وغايتها الاقتصادية والمالية والاجتماعية.

المطلب الثاني: معالجة التهرب الضريبي على المستوى الدولي

بالإضافة إلى الطرق المحلية السابقة لمعالجة التهرب الضريبي هناك طرق أخرى تعالج التهرب الضريبي ولكن على المستوى الدولي.

الفرع الأول: الاطلاع على أموال الأفراد في الخارج

ذلك بتقديم إقراراتهم المالية عن دخولهم وإيراداتهم المحققة أو الموجودة في الخارج، واحكام الرقابة على تلك الإقرارات والاطلاع على ملفات الأفراد وأوراقهم المالية، وكذلك تقديم الإقرارات والاطلاع على ملفات الأفراد وأوراقهم المالية، وكذلك تقديم الإقرارات والبيانات من قبل المصارف عن دخول الأفراد وأموالهم التي تعمل بها المصارف، أو تتم بواسطته هذه المصارف بخصم الضرائب المستحقة على عملائها وتوريدها للخزينة العامة مباشرة.³²

الفرع الثاني: الاتفاقيات الدولية

في إطار جهود مكافحة التهرب الدولي لقد تم إنشاء عدة منظمات كان لها دور كبير في الصعيد الدولي ففي سنة 2001 اقترح خبراء منظمة الأمم المتحدة المتخصصون بإنشاء شبكة عالمية متكاملة للضرائب هدفها المساعدة التقنية في جباية الضرائب كما تم إنشاء منظمة دولية للضرائب OCDE للحد من نطاق التهرب من الضرائب المستحقة على الإيرادات الاستثمارية المحققة في الخارج، و بدورها عقدت المنظمة مع منظمات أوروبية اتفاقيات ثنائية قصد التقليل من ظاهرة التهرب الدولي خصوصاً مع الأزمة المالية التي مر بها العالم في أواخر 2008، التي أدت إلى إفلاس أكبر الشركات والمصارف.³³ فإذا كانت الأنظمة الضريبية في مختلف دول العالم تحدد قواعد التجريم والعقاب على المخالفات الضريبية وتحدد الأشخاص المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية، والجهات القضائية والإدارية المختصة بالنظر في التهرب الضريبي، فإن التعاون الدولي يعتمد أليات متعددة في مواجهة التهرب الضريبي

³¹ - يسرى مهدي حسن السام الرئي، زهرة خضير عباس العبيدي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي الع رقي، مجلة جامعة النبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد 4، العدد 9، 2012، ص 142-143.

³² - عبد العزيز قتال، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائي في الحد من التهرب والغش الضريبيين، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي الدكتور يحي فارس، المدينة، 2008-2009، ص 29.

³³ - زهرة حبو، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد 27، العدد الأول، 2011، ص 431.

على النطاق الدولي أهمها التنسيق الضريبي ومعاملة المستثمر الأجنبي بمثل ما يعامل به المستثمر الوطني والشفافية في تبادل المعلومات والتعاون في مجال التحصيل الضريبي.

أولاً: التنسيق الضريبي

يمثل التنسيق الضريبي بين مجموعة من الدول أحد أهم الوسائل القانونية المبتكرة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، ويتمثل في تنسيق النظم والتشريعات الضريبية بحيث تصبح متناغمة ومتقاربة، الأمر الذي يساوي بين مناخ الاستثمار في تلك الدول.

ثانياً: المساواة في المعاملة

تنص أغلب الاتفاقيات الجبائية الثنائية على ضمان المساواة في المعاملة بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين لكلا الدولتين في مجال الخضوع للضريبة، فلا يمكن تحميل المتعامل الأجنبي عبئاً ضريبياً أكثر مما يتحمله حاملون لجنسية الدولة الذين يوجدون في نفس الوضعية.

ثالثاً: الشفافية الضريبية

تعني الشفافية تمكين المكلفين من الاطلاع على القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية، وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم، فتعتبر الشفافية وسيلة ناجعة للحد من الفساد الضريبي حيث تمنع الموظفين من التلاعب بمقدار الضريبة.

رابعاً: الشفافية المصرفية

نتيجة تزايد الأعمال الجرمية العابرة للحدود واتساع نطاق المعاملات الإلكترونية المرتبطة بتبييض العائدات الإجرامية أضحت مطلب الشفافية المصرفية ملحا لأجل حماية التعاملات الاقتصادية وتمكين الأجهزة الضريبية من تحصيل الضرائب المترتبة على الثروة والمداخيل، لهذا الغرض عمدت أغلب الدول إلى سن قوانين الشفافية المصرفية، وكان من أهم ما سعت إليه الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في المجال الاقتصادي هو ضرورة تضمين الاتفاقيات الثنائية بنوداً تتعلق بالشفافية المصرفية.

خامساً: المساعدة الإدارية المتبادلة في المجال الضريبي

نظراً للنقائص التي اعترت أغلب الاتفاقيات الثنائية المتعلقة بالحد من التهرب الضريبي عملت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على إبرام اتفاقية المساعدة الإدارية المتبادلة في المجال الجبائي التي دخلت حيز النفاذ في 01 جوان 2011 التي كان من أهم بنودها تحديد نطاق المساعدة الإدارية المتبادلة، وبالنظر لأهمية حماية المعلومات

الخاصة للمكلف وأسواره التجارية والصناعية نصت الاتفاقية الإطارية على واجب حماية خصوصيات المكلف وعدم استغلالها إلا لأغراض جبائية بحتة.³⁴

وفي النهاية ومن رأي الباحث أنه إذا كان التهرب الضريبي راجع لعوامل أخلاقية وسياسية واقتصادية وفنية فينبغي معالجة هذه الظاهرة على نحو يكفل مكافحة التهرب الضريبي ورغم تعدد واختلاف هذه الطرق وانسجامها مع بعضها البعض إلا أنها تعتبر كآليات وقائية فقط للتخفيف من هذه الظاهرة وتبقى مشكلة التهرب الضريبي قضية عالمية تختلف حدتها من دولة إلى أخرى.

المبحث الثالث: دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي

كما هو معروف أن التدقيق الجبائي وسيلة هامة لكشف المناورات التدليسية والإغفالات الضريبية ومكافحة كل العمليات الغير القانونية التي تضر بالخزينة العمومية ، وتكمن فعالية هذا الأخير في وضع الفروقات التي تكون على مستوى الملفات الجبائية والمعطيات المتحصل عليها من مختلف المصادر الداعمة للإدارة الجبائية للحصول على صورة واضحة لوضعية المكلفين باتخاذ الإجراءات القانونية المنصوص عليها، كما أنه يتم إتباع عدة خطوات في تحديد وضعية المكلف بالضريبة من خلال إجراء رقابة جبائية معمقة سواء تحقيق في محاسبة المكلفين أو بإجراء معاينة ميدانية في مكان نشاط المكلف، وسنرى في هذا المبحث الآليات التي تتبعها الإدارة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي.

المطلب الأول: دور التحقيق المحاسبي في الكشف عن التهرب الضريبي

تتميز الإجراءات في التحقيق في المحاسبة بالتركيب سواء من حيث المراحل أو من حيث الإجراءات في المرحلة في حد ذاتها وفيما يلي المراحل التي يقوم بها العون المدقق أثناء القيام بالمهام المكلف بها.

الفرع الأول: إعداد برنامج التدقيق الجبائي

إن إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل التدقيق تتم من قبل المديرية الولائية للضرائب التي لها علاقة مباشرة بالمكلفين، حيث يكلف رؤساء المفتشيات كل نهاية فترة زمنية معينة (سداسية أو سنوية) بإرسال اقتراحات إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية، ويقوم المدير الولائي للضرائب وبالتشاور مع المصلحة يحدد القائمة النهائية وأخذ بعين الاعتبار معايير الانتقاء وتوجيهات المصالح المركزية، ومن ناحية أخرى الإمكانيات المتوفرة وبعد فحص وتحليل مختلف الاقتراحات واختيار المكلفين المعنيين بالعملية ، يتم إدراجهم ضمن القائمة الإسمية للبرنامج السنوي المقترح، ويرسل للمديرية الجهوية للضرائب، ترسل إلى المديرية المركزية وفق الرزنامة المعمول بها، تقوم بعد ذلك الإدارة المركزية (مديرية الأبحاث و التدقيقات) بتحديد البرنامج النهائي السنوي ، لذي سينفذ من

³⁴ - عبد القادر مهداوي ، الآليات القانونية الإتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي ، مجلة دفاتر السياسة والقانون ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، العدد 12 ، جانفي 2015 ، ص 6-8.

قبل المصالح المكلفة بالتدقيق، ويمكن للإدارة المركزية أن تطلب في أي لحظة تسجيل مكلف ما في تدقيق في المحاسبة خارج البرنامج السنوي بناء على المعطيات أو بيانات خاصة في حوزتها أو مرسله إلى المصالح المعنية.

أولاً: معايير انتقاء المكلفين

إن عملية انتقاء المكلفين الذين سيخضعون للرقابة الجبائية وبالتحديد التدقيق في محاسبة المكلفين تتم استناداً إلى بعض الأسس والمعايير التي تنتهجها الإدارة الجبائية والأجهزة المختصة في ذلك، ومن أهمها:

- أهمية رقم الأعمال المصرح به من طرف المكلف بالضريبة خلال الأربع سنوات الأخيرة.
- تكرار الخسارة في النتائج أو الربح الضعيف مقارنة بطبيعة النشاط الممارس ورقم الأعمال المصرح به.
- الزيادة المذهلة في المستوى المعيشي للمكلف بالضريبة.
- ملفات جبائية للمكلفين تحتوي على أخطاء وحالات نسيان خطيرة مكتشفة عند التدقيق في المكتب ولم تفهم بشكل مناسب إلا بإجراء تدقيق في عين المكان.
- الأنشطة المحكرة وغير تنافسية مع السلع المستوردة.

ثانياً: سحب ودراسة الملف الضريبي للمكلف

يسحب المدقق هذه الملفات الجبائية من المفتشيات وهي مصلحة مختصة بتسيير ملفات المكلفين، يقوم العون المدقق بفحص ملف المكلف قبل إجراء التدقيق المحاسبي، سواء من حيث كونه ملف ضريبي مفتوح باسم شخص (معنوي) باسم شركة (أو مفتوح باسم شخص طبيعي) ملف شخصي (بالنسبة لصاحب الشركة أو الشركاء، كما يقوم المدقق بفحص ملف المكلف من حيث التصريحات الجبائية السنوية لهذه الأخيرة من حيث مدى ضبط تواريخ إيداع هذه التصريحات، سواء كونها تصريحات مودعة قانوناً وبطريقة منتظمة وفي تاريخها المحدد أو مؤجلة بعد الآجال قانوناً وبطريقة غير منتظمة، أو حتى لم تودع أصلاً.

ثالثاً: المعاينة المادية للمؤسسة

يمنح القانون للمعون المدقق حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل التدقيق المحاسبي، ومن أجل فحص الوثائق التقنية بنشاط المؤسسة كالمعاينة المادية لوسائل الإنتاج والمخزون والوسائل البشرية، وكذا كشف أسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة، فضلاً عن معاينة وجود الوثائق المحاسبية، وقيم الصندوق.

رابعاً: استمارات التدقيق المحاسبي المتعلقة بالنشاط المهني

ومن أجل السير الحسن لعملية التدقيق المحاسبي يقوم المدقق بملأ الوثائق التقنية التالية:

1- إعداد كشف المحاسبة:

يتضمن هذا الكشف ملخص حسابات النتائج للسنوات محل التدقيق والهدف منه متابعة التغيرات لكل من رقم الأعمال، الأعباء والربح الصافي.

2- إعداد كشف حالة المقارنة للمي ازنية:

تظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (الأصول-الخصوم) الخاص بالسنوات الأربعة محل التدقيق ويحتوي على (05) أعمدة حيث العمود الأول يعبر عن السنة المرجعية للمقارنة وغير معنية بالتدقيق والمتبقية السنوات المعنية بالتدقيق والهدف منه دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالاستهلاكات، المؤونات وحركة القروض.³⁵

الفرع الثاني: المرحلة الميدانية لعملية التدقيق الجبائي

بعد عملية البرمجة وقبل بداية عمليات التحقيق يتجه العون المحقق إلى مفتشية الضرائب التابع لها المكلف لسحب ملفه ودراسته، مع الأخذ بعين الاعتبار مجموعة الإجراءات التي تساعد أثناء القيام بعملية التحقيق.

أولاً: إشعار المكلف

لا يمكن البدء في إجراءات التحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة وهي وثيقة ملخصة بطريقة جيدة وموضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين، على أن يستفيد من أجل أدنى للتخصيص مدته عشرة (10) أيام ابتداءً من تاريخ استلام هذا الإشعار، ذلك من أجل منح المكلف مدة لتخصيص محاسبته وهذا تحت طائلة البطلان.³⁶

ثانياً: سحب الملف الجبائي للمكلف

يقوم العون المحقق قبل القيام بأي تحقيق بسحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف، وهذا لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف، كما يتضمن كل التصريحات والاتصالات والمراسلات الموجهة إليه، مع وجود الهوية الجبائية الكاملة للمكلف سواء كان شخص طبيعياً أو معنوياً.³⁷

³⁵ - نور الدين طاهرة، التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015-2016، ص 23-24.

³⁶ - أنظر المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية"، 2019، ص 12.

³⁷ - 3 أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، جامعة الجزائر 1، 2013-2014، ص 33.

ثالثا: مكان إجراء التحقيق

التحقيق في الدفاتر يجب أن يتم في عين المكان، أي المكان الذي يجب أن تمسك فيه المحاسبة، أي مقر الشركة (وعند اللزوم في مسكن المكلف بالضريبة)، أو في مقرها الرئيسي، وفي حالة موافقة المكلف بالضريبة إجراء التدقيق في المحاسبة يمكن أن يتم لدى الخبير المحاسبي للمؤسسة، ولكن في بعض الأحيان يكون حضور العون المكلف بمقر الشركة غير مرغوب فيه، خاصة عندما تكون الشركة تعاني من مشاكل مالية وأيضا للحفاظ على صورة الشركة، وفي هذه الحالة يجب على المكلف بالضريبة تقديم طلب كتابيا وتقبله المصلحة، كما أنه يمكن أن يجري التدقيق في المحاسبة خارج مقر الشركة، في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.

في حالة نقل الوثائق المحاسبية إلى مكتب العون المراقب أو المدقق، ولا يعد هذا الاختيار خدمة للعون المراقب ولكنه راحة للمكلف بالضريبة الذي لا تسمح به مقراته بالحضور المطول لعون مصالح الضرائب كما أن نقل هاتهن الوثائق لا يحرم المكلف بالضريبة من إمكانية الحصول مع العون المحقق على نقاش وجاهي، وأن هذا الطلب الصريح والمكتوب من طرف المكلف بالضريبة يطلب فيه من الإدارة الجبائية إجراء عملية التدقيق على مستوى مكاتب هذه الأخيرة، في هذه الحالة يمكن أخذ الوثائق المحاسبية واعطاء المكلف بالضريبة شهادة مخالصة على هذه الوثائق.³⁸

رابعا: سير عملية التحقيق في المحاسبة

يمارس التحقيق المحاسبي في عين المكان باستخدام عتاد الإعلام الآلي للمؤسسة محل التحقيق وفي حالة قبول طلب ممارسة التحقيق المحاسبي خارج المحل التجاري يتم جلب الوثائق المحاسبية والدفاتر، الأوراق الثبوتية، وكذا الفواتير وكشوف الأرصدة البنكية وكل الوثائق المتعلقة بالسنوات المراقبة إلى المصلحة مع تحرير وصل بالاستلام تبقى نسخة منه لدى المصلحة، كما يجب معاينة المخزونات وطلب جدول الحركة للسنة الموالية لعملية الرقابة مع فواتير البيع والشراء إلى غاية لحظة المعاينة، وتتم هذه المعاينة بمحضر معاينة (محضر المعاينة ذا حجية مطلقة لا يمكن الطعن فيه إلا بالتزوير أمام مختلف جهات الطعن) ويتم أن تكون المعاينة للمخزون في أي وقت قبل اختتام عملية التحقيق.

ومن خلال عملية سير الملف الجبائي والوثائق لمحاسبية يتم دراسة الملف الجبائي والمحاسبة دراسة شاملة حتى تمكن هذه القراءة من إعطاء نظرة عامة تمكن من تحديد الأهداف والمشاكل وكذا طريقة العمل، ففي بادئ الأمر يقوم المحقق بمراسلة الإدارة العامة والمؤسسات التجارية والبنوك عبر الوطن والتي أثبتت المحاسبة تعاملهم معه أو وجود شك في التعامل معهم وذلك لمعرفة مدى صدق الاكتتابات والتصريحات ومدى إخفاء التعاملات، ويكون إما بالمراسلة أو الانتقال مباشرة، وتلتزم جميع العمومية وفق القانون وكذا المؤسسات العامة والخاصة وكل الهيئات بتقديم المعلومات وفق القانون تحت طائلة المسؤولية الشخصية والإدارية والمالية وكذا الجزائية في حالة الامتناع أو الإخفاء

³⁸ - فوزي ازدي، نصر الدين شيروف، التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، مذكرة ماستر في القانون، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2016-2017، ص 14-15.

والتي عالجتها مختلف القوانين الجبائية والجزائية ومن أمثلة ذلك طلب كشوف الأرصدة البنكية من البنوك والتي بموجبها يلتزم البنك في حالة توطين المؤسسة بإرسال الكشوف البنكية وفي حالة عدم وجود توطين برسالة عدم وجود أي رصيد للمؤسسة المراقبة بالبنك تحت طائلة تحمل المسؤولية الشخصية في حالة المخالفة ، وفي المرحلة الثانية يقوم المدقق بتحديد طريقة التدقيق بخطة عمل يختار فيها إحدى الطريقتين:

➤ **طريقة مادية:** وتكون بالمتابعة المادية لجميع حركات الأموال والمواد خلال أربع سنوات المراقبة مع إمكانية الاطلاع على السنوات المتقدمة والسنة المالية (سنة التحقيق) وهي طريقة صعبة لا يتم إتباعها إلا في حالة قصور الطريقة المحاسبية خصوصا أمام المؤسسات الكبرى.

➤ **طريقة محاسبية:** وتعتمد على مراقبة مدى صحة الاككتابات المحاسبية وحركة الأموال والمواد في الأرصدة المحاسبية وحركتها بين الأرصدة، ومدى مطابقتها للقانون المحاسبي المالي، والتدقيق في كل حساب على حدى مثل ذلك شراء حساب بضاعة مراقبة طريقة التسديد (البنك والصندوق) ثم دخولها إلى المخزون ثم خروجها من المخزون بالبيع وطريقة التسديد ومدى قيدها في حساب البنك رقم 512 على الكشوف البنكية أو مدى مطابقة الأوراق الثبوتية للتشريعات، (مثل مراقبة صحة الدفاتر من عتم وتاريخ المحكمة عليها ومدى وجود الشطب والحشو فيها ومدى مطابقتها للاككتاب المحاسبي أو بعبارة أخرى ممارسة أو إعادة ممارسة الرقابة العامة بالإضافة إلى التدقيق في الاككتابات المحاسبية من حيث الش رعية، الدقة، الصحة، الإغفالات.³⁹

خامسا: مدة التحقيق

وبعدما يحصل المحقق على المعلومات اللازمة من المصالح المعنية وتحديد طريقة العمل يقوم بتحديد مدة التحقيق التي حددها المشرع الجزائري في الفقرة 05 من المادة 20 من ق.إ.ج والتي تكون على ما يلي:

✓ ثلاثة 03 أشهر، فيما يخص مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيه أما المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

✓ ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي و 10.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها ، ويجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى، تسعة (09) أشهر.

يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان، عن طريق محضر يستدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيرها، وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الأخير التوقيع.

³⁹ - 1 العيد نسيغة ، الرقابة الجبائية في التشريع الج ا زنري ، مذكرة ماستر في الحقوق ، جامعة عباس لغرور ، خنشلة ، 2017 ، ص 80-82.

وتمدد مهلة التحقيق في عين المكان وفق الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه بموجب المادة 21 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود عمليات تحويل غير مباشر للأرباح بمفهوم المادة 141 من ق.ض.م.ر.م.⁴⁰

الفرع الثالث: التقييم العام لمحاسبة المكلف

في هذه المرحلة يقوم العون المدقق بتقييم محاسبة المكلف بأن يتم قبولها شكلا ومضمونا أو يتم رفضها حسب القواعد القوانين المعمول بها.

أولا: قبول المحاسبة

إن تأكدت الإدارة الضريبية من صحة ما جاء بالإقرار من بيانات ومعلومات فتقوم بربط الضريبة على أساس ما جاء في المحاسبة دون إحداث أي تعديل أو تصحيح، إذن تنتظر السلطة المالية في التقارير المقدمة لها من قبل المكلف إذا رأت أنها صحيحة فتقبلها وتقدر الضريبة بمقتضاه يمكن أن يكون صريح أو نسبي.

ثانيا: رفض المحاسبة

إذا تبين للإدارة الضريبية عدم صحة ما جاء في تقرير المكلف من معلومات حول دخله الخاضع للضريبة بحيث لا يتفق والمركز المالي الحقيقي للمكلف تلجأ الإدارة الضريبية إلى التقدير اعتمادا على أسس لتحديد أرباح المكلف.⁴¹ ويكون هذا في الحالات التالية:

- مسك دفاتر غير مطابقة لأحكام القانون، وللشروط النظام المحاسبي المالي، ولا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية.
- تتضمن المحاسبة أخطاء أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة.

ثالثا: إعادة تشكيل رقم الأعمال (القاعدة الضريبية)

عندما يتبين أن المارقة التي أجريت على المحاسبة لا جدوى منها لأن هذه الأخيرة غير مقنعة ومنتظمة، وبالتالي تكون غير مقبولة فيلجأ المحقق إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة انطلاقا من العناصر الكمية، المقبوضات (الإيرادات)، أساس الفوترة، مصاريف الإنتاج ودراسة السعر.

بالإضافة إلى وجود مؤشرات أخرى، فمثلا الاعتماد على سجل الشرطة الذي يسجل فيه أسماء وألقاب الماكثين بالفنادق، وعليه لدى المحقق كل الحرية في اختيار أسلوب إعادة تأسيس رقم الأعمال.

40 - أنظر المادة 20-5، من قانون الإجراء الجبائية 2019، ص 12.

41 - عبد الباسط على جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 289-290.

رابعاً: نهاية التحقيق

عند الانتهاء من عملية التحقيق والتي مست أربع سنوات متقدمة في محاسبة المكلف بالضريبة، يقوم هذا الأخير بإبلاغ المكلف بنتائج المراقبة، في نهاية تحقيقه، حيث يرسل إشعاراً بتبليغ النتائج، في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار الاستلام وهذا بمثابة تبليغ أولي.

خامساً: التبليغ النهائي بالنتائج

بمجرد تقديم المكلف لملاحظاته في الأجل المحدد أو بعده، يبدأ المحقق في دراستها دراسة معمقة ودقيقة، ثم تحليلها نقطة بنقطة، للتأكد من أنها مؤسسة فعلاً، وهذا من أجل أخذها بعين الاعتبار عند تحرير التبليغ وبعد دراسة الملاحظات وحساب أسس الضريبة يتم تحرير التبليغ النهائي مباشرة وهذا الأخير يعبر عن الوضعية الجبائية الحقيقية للمكلف المحقق معه.

سادساً: إقفال التحقيق

إقفال التحقيق متعلق بتدوين كل عناصر الإخضاع واعداد تقرير التحقيق، وذلك ببلورة نتائج الفحص والتحقيق، ويتم إعداد التقرير في وثيقة يتم من خلالها ختم التحقيق، لهذا يجب أن تحتوي على جميع المعلومات التي تسمح بضمان احترام عملية التحقيق، التقييم والحكم على النتائج المراقبة، في نهاية عملية المراقبة يجب على المحقق إصدار جداول الإخضاع التي تتضمن كل الضرائب والرسوم المطلوب تسديدها والخاصة بالسنوات الأربع التي شملها التحقيق.⁴²

المطلب الثاني: دور التحقيق المصوب في المحاسبة في الكشف عن التهرب الضريبي

تم استحداث شكل آخر من أشكال التدقيق الجبائي والمسمى بالتحقيق المصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، والمنصوص عليه في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الأول: شروط التحقيق المصوب في المحاسبة

يجب على الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة قبل البدء في التحقيق المصوب التقيد بالشروط الآتية:

✓ يجب أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصل الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق.

42 - خالد بن معنوق، محمد الأمين ميلي، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016-2017، ص 28-29.

- ✓ لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة أيام، ابتداءً من تاريخ استلام هذا الإشعار.
- ✓ يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقاً، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.⁴³
- ✓ يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تدقيق في محاسبة المكلفين وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها لمدة تقل عن سنة جبائية واحدة.
- ✓ لا يمكن إجراء التدقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل.
- ✓ يخضع التدقيق المصوب في المحاسبة لنفس قواعد التدقيق بشكل عام باستثناء بعض النصوص .
- ✓ لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من شهرين.
- ✓ يمنح المكلف أجل ثلاثين يوماً لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداءً من تاريخ تسليم الإشعار بالتقويم.

إن ممارسة التدقيق المصوب لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التدقيق المعمق في المحاسبة لاحقاً والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها عملية التدقيق، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة إعادة التقييم المتم عند التدقيق المصوب.⁴⁴

الفرع الثاني: نطاق التحقيق المصوب

يتمحور التحقيق المصوب أساساً حول:

- ◀ مراقبة قانونية للحسومات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة وأصل التسبيقات والحصص الممنوحة والنسب المطبقة والاستردادات الملتزمة.
- ◀ مراقبة عناصر المحاسبة بناءً على التصريح بالنتيجة (أعباء الاستهلاكات والمؤونات).
- ◀ مراقبة العجز المتكرر والامتيازات الجبائية الممنوحة والأرباح المعاد استثمارها .

الفرع الثالث: هدف التحقيق المصوب

يكمن الهدف الرئيسي للتحقيق المصوب في السماح للمصالح الجبائية بالرفع من عدد عمليات الرقابة مع التخفيض من عدد المعاينات بعين المكان، إذ يسعى إلى تصحيح الإغفالات والأخطاء والنقائص التي يتم الكشف عنها، ويعتبر

⁴³ - عبد الكريم برجي ، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة ماستر أكاديمي ، جامعة عبد الحميد ابن باديس ، مستغانم ، 2016-2017، ص 47.

⁴⁴ - هاجر العطاوي ، مساهمة المدقق الخارجي في كشف مخاطر التدقيق الجبائي ، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2014-2015، ص49.

هذا الإجراء أقل إلزاما بالنسبة للمكلف بالضريبة حيث لا يجبر هذا الأخير على تقديم الوثائق المحاسبية لتبرير أرقام الأعمال والنتائج المصرح بها، كما تقتصر مطالبة المكلف بالضريبة إلا بالوثائق التي تخص عناوين الضرائب للفترة المستهدفة للرقابة.⁴⁵

وفي هذا السياق يرى الباحث أنه وبالرغم من أن آلية التحقيق المصوب في المحاسبة آلية حديثة العهد فهي لا تختلف كثيرا عن آلية التحقيق في المحاسبة من حيث المراحل والإجراءات التي يقوم بها المحققين، غير أنه لا يؤدي إلى فحص معمق لكل محاسبة المكلف، أي أنه يتضمن رقابة سطحية أقل شمولية وأكثر سرعة وذو نطاق من التحقيق المحاسبي الذي بدوره يكون تحقيقا أشمل وأعمق في محاسبة المكلف.

المطلب الثالث: دور التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة في الكشف عن التهرب الضريبي

هذا النوع من التدقيق هو عبارة عن امتداد للتدقيق المحاسبي يرمي إلى التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين من خلال الكشف عن الفروقات بين المداخل المصرح بها والحالة المالية الفعلية للمكلف.

الفرع الأول: التحضير للتحقيق

تقوم هذه المرحلة على أساس قيام المحقق الجبائي من خلالها بجمع المعلومات عن وضعية المكلف، بغرض تشكيل الملف الجبائي له، وذلك عن طريق إقامة روابط مع مختلف الإدارات ليقوم بها مباشرة الأشغال التمهيدية للمراقبة، ولضمان فعالية ممارسة المراقبة المعمقة يجب أن يتم احترام الإجراءات المنصوص عليه في هذا الصدد، لذلك فإن الإدارة الجبائية وبالأخص المصالح المكلفة بالرقابة، تقوم بإعداد برنامج سنوي للمراقبة المعمقة ومباشرة الأشغال التمهيدية للمراقبة.

أولاً: التحضير للمراقبة المعمقة

يجب على المحقق أن يسعى إلى مراقبة التصريحات المكتتبه خلال السنة التي تقوم فيها بالمراقبة، بالإضافة إلى السنوات التي لم يمر عليها أمد التقادم القانوني، بحسب أهمية المداخل المصرح بها.

ثانياً: مراقبة التصريحات

- ✓ تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفر كل ضريبة او حق أو رسم أو إتاوة.
- ✓ كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجور أو مرتبات أو أتعابا مهما كانت طبيعتها.
- ✓ يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءا على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.

45 - جلييلة صح ا روي ، كمال سي محمد ، الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية ، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب ، عين تموشنت ، 2015-2016، ص 109.

في خلال هذه المرحلة يتم برمجة المكلفين بالضريبة الذين سيخضعون للمراقبة الجبائية، إذ يعد رئيس مفتشية الضرائب قائمة تمهيدية بالمكلفين بالضريبة والذين من المحتمل أن يخضع للمراقبة المعمقة وهذا بعد دراسة كاملة لملفاتهم ثم ترسل قائمة بذلك إلى المديرية الولائية للضرائب من أجل دراستها وهذه الأخيرة تعد قائمة نهائية وترسلها إلى رئيس مكتب المراقبة لتنفيذها، كما يتم إرسال نسخة إلى المديرية الجهوية للضرائب للإعلام، هذه الأخيرة بدورها ترسلها إلى الإدارة المركزية للمصادقة عليها، وبعدها يقوم الأعدان المراقبون المختصون بسحب الملف الجبائي للمكلف المعني بالتحقيق وهذا على مستوى المفتشية التي يقيم بها لفحص المعلومات التي يضمنها ، إضافة إلى إمكانية فحصهم لمختلف الملفات الجبائية للأشخاص الذين يعيشون مع هذا المكلف، ثم يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة .⁴⁶

الفرع الثاني: مباشرة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

بعد انتهاء فترة التحضير تأتي فترة الانطلاق في أعمال التحقيق المعمق ويتم ذلك من خلال المراحل التالية:

أولاً: الإشعار بقيام أعمال التحقيق المعمق

يتم ذلك من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه للمكلف مع إشعار بالاستلام مرفوقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف، ومنه أجلاً أدنى للتحضير 15 يوم، إبتداءً من تاريخ الاستلام، كما يجب أن يذكر في الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق، وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يتعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو.

ثانياً: انطلاق البحث عن المعلومة الجبائية

بالرغم من أن المراجعة خارجية إلا أن عملية التحقيق المعمق تتم داخل مصالح الإدارة الجبائية، وذلك من أجل عدم مضايقة المكلف في حياته الخاصة، ويتم من خلال جمع المعلومات والتي تشكل هذه الخيرة دعامة أساسية لتطبيق إجراءات التحقيق المعمق، ونظراً لتنوع المعلومات ومصادرها فإن البحث يتم بشكل متعدد وعلى عدة مستويات:

◀ **بطاقة وضعية ممتلكات المكلف:** يتم ذلك من خلال ملئ استمارة (Série 07 Bis) الخاصة بوضع

ممتلكاته المكتسبة وكذا الحسابات البنكية وأي معلومة جبائية تفيد في معرفة وضعية ممتلكات المكلف.

◀ **طلبات التوضيح والتبرير:** يراقب المفتش تصريحات المكلف ويطلب منه التوضيحات أو التبريرات

كتابيا كما يمكن أن يطلب منه دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات موضوع الرقابة،

كما يستمع للمهنيين إذا تبين أن استدعائهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيح

شفوي.

46 - وفاء حمومي ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي ، مرجع سبق ذكره ، ص 117-119.

- ◀ طلبات كشوفات الربط: التأكد من أن كشوفات الربط مستغلة بكيفية صحيحة تهدف إلى مراقبة وتكملة الحصول على المعلومات التي تساعد المحقق في أداء مهنته.
- ◀ البحث عن المعلومة الجبائية عن طريق التدخل في عين المكان: في حالة ما إذا كانت إجراءات بطاقة المعلومات للمكلف غير كافية في معرفة الوضعية المالية للمكلف، يجب القيام بجملة من الإجراءات الميدانية الأساسية التي تحدد الفرق في حجم الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) بالنسبة للمكلف.

ثالثا: فترة التحقيق المعمق للوضعية الجبائية

تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة، اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه، وتمتد هذه الفترة بأجل يمنح عن الاقتضاء للمكلف بالضريبة، وبناء على طلبه للرد على طلبات التوضيح وتبرير الأرصدة ومداخيل الأرصدة في الخارج، كما تمتد هذه الفترة بثلاثين يوم للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف تقديمها، عندما يتوفر المكلف على مداخيل في الخارج، وتمتد إلى سنتين في حالة اكتشاف نشاط خفي، عند إجراء التحقيق.

الفرع الثالث: طرق إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة

يتطلب الأمر الرجوع إلى جملة من المعايير المحددة وفقا لنمط معيشة المكلف، هذه المعايير التي يتجلى هدفها في مقارنة المداخيل الفعلية مع تلك المصرح بها، ويعبر الفرق عن مداخيل غير مصرح بها وبالتالي إخضاعها للضريبة، وتتم كما يلي:

أولا: تقييم العناصر العينية المحددة لدخل المكلف

يتعين على العون المحقق من أجل إعادة تكوين المداخيل المحققة من قبل المكلف مراقبة العناصر العينية المحددة للذمة المالية للمكلف وهذا بهدف كشف الدخول غير المصرحة، واعادة إخضاعها للضريبة.

ثانيا: تقييم العناصر المالية المحددة لدخل المكلف

تسمح للعون المحقق بتحليل الحسابات المالية للمكلف، من أجل كشف مصدر مداخيله وكذا مداخيله غير المصرح بها، وذلك باتباع طريقتين، طريقة مقارنة الكشوفات البنكية مع المداخيل المصرح بها وطريقة إنشاء رصيد الحساب النقدي.

ثالثا: تحليل الحسابات المالية (دائن، مدين)

يتلخص تحليل الحسابات البنكية في تحليل حساب البنك بجانبه المدين والدائن بهدف المساهمات المالية للكلف ومقارنته مع المداخل المصرح بها كما يسمح بفحص العمليات المدينة للمكلف، وفي حالة وجود فروقات واختلالات يجب تبريرها من طرف المكلف واعادة إخضاعها للضريبة.

رابعا: تحليل الحسابات المالية باستخدام الموازين

ويتم بعد جمع المعلومات السابقة المتعلقة بالحسابات المالية وتستخدم الموازين التي تسمح بمقارنة المداخل المحققة مع المداخل المصرح بها.

الفرع الرابع: تبليغ النتائج وإقفال الملف

بعد الانتهاء من إعادة التقييم، يتم الشروع في تبليغ النتائج للمكلف، ويتم تبليغ النتائج في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بنفس الطريقة التي يتم إبلاغ النتائج بها في التحقيق المحاسبي وبنفس الخطوات.⁴⁷

ومنه نستطيع القول إن الأساليب الثلاث المستعملة في التدقيق الجبائي تلعب دورا كبيرا في الكشف عن الإغفالات التي يقوم بها المكلفين بالضريبة وأن كل أسلوب يعتمد على نتائج أسلوب سبقة، فلا تستطيع الإدارة الجبائية إجراء تدقيق محاسبي سواء تحقيق في المحاسبة أو تحقيق مصوب أن تقف عند نتائجه دون إجراء التحقيق المعمق للوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة.

47 - هشام لجلط ، الأساليب الحديثة للرقابة الجبائية في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة المدينة ، 2013-2014، ص 73-75.

خلاصة الفصل:

وعلى ضوء ما قدمناه في هذا الفصل من دراسة حول التهرب الضريبي وبشتى الأسباب والأساليب التي تهدف إلى التخفيض من الضريبة الواجبة الأداء، يتبين أن مكافحة هذه الظاهرة ليس بالأمر الهين، نظرا للأشكال التي يتخذها والآثار التي تنجم عنه، وكما تمت الإشارة إليه فالتهرب الضريبي يرجع إلى عدة عوامل منها المتعلقة بمصلحة الضرائب ذاتها، وذلك من قلة كفاءات موظفي الإدارة الجبائية وكذلك الغموض والشبح الدائم الذي تشهده النصوص التشريعية وعوامل أخرى كان المكلف سببا رئيسيا في إعاقة الموارد التي تساهم في تمويل الإنفاق الحكومي، ولا شك أن العلاقة التي تنشأ بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة علاقة متبادلة يسودها عدم التوازي الذي تكون فيه الإدارة الجبائية الطرف المتسلط نظرا لصلاحيات المقدمة لها، في حين يكون المكلف الطرف الضعيف الجاهل في أغلب الأحيان بالنصوص المطبقة عليه وكذلك الحقوق الذي يتمتع بها ، ومن جهة أخرى يتطلب النظام الجبائي وجود تضامن بين المكلف والإدارة من خلال تادية لواجباته الضريبية إلا أنه في أغلب الأحيان ما تكون هناك أساليب تحايل في دفع المستحقات، ومن أجل تفادي ذلك يجب على الإدارة الجبائية إجراء دراسة معمقة حول الدوافع التي تدفع المكلفين للجوء إلى مثل هذه الممارسات أون تحسن صياغة النصوص الجبائية بطريقة سليمة وواضحة حتى لا تكون هناك ثغرات أمام المتملصين وتبقى عملية التوعية الجبائية لازمة قبل كل شيء.

وفي السياق البحث عن أساليب وقائية وردعية للمكافحة هذه الظاهرة، كان لابد من تكثيف التنسيق والتعاون بين مختلف الجهات الإدارية على المستوى الوطني وكذا التنسيق والتعاون الدولي، هذا ما استدعى ضرورة العمل على إقامة نظام رقابة جبائية يقوم على مراقبة التصريحات التي يقدمها المكلفون والتحقق من مدى مصداقيتها وتطابقها مع الواقع، وذلك بهدف تحسين ورفع نسبة التحصيل الضريبي، وبالرغم من تعدد طرق التدقيق الجبائي والتأثير الإيجابي الذي يحدثه على نظام الرقابة الجبائية، لا زالت الإدارة الجبائية تحتاج إلى جهود أكثر للقضاء على مختلف المعوقات والصعوبات التي تقف في وجه التصدي لظاهرة التهرب الضريبي.

يشمل التدقيق الجبائي كل عمليات التحقيق التي تقوم بها الإدارة الجبائي للتحقيق في الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة، قصد الكشف عن مختلف الطرق والوسائل الاحتمالية التي يقوم بها المكلفين للتملص من دفع الضريبة، التي بدورها تمثل مصدرا أساسا ودائما لتغطي النفقات العامة للدولة.

ومن خلال ما قدمناه في هذا البحث تبين لنا في جانبيه النظري والتطبيقي أن التدقيق الجبائي يساهم بشكل كبير في مكافحة التهرب الضريبي، من خلال الدور الفعال الذي يلعبه كونه القاعدة الأساسية التي تتركز عليها الإدارة الجبائية للتأكد من مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والكشف عن الأخطاء سواء المعتمدة منها أو العفوية، وحتى تكون عملية التدقيق في محاسبة المكلفين ناجحة سخرت الإدارة الجبائية أعوان مهنيين مختصين ذوي كفاءات مهنية عالية، بالإضافة إلى الصلاحيات والحقوق المخول لهم للقيام بالمهم على أكمل وجه، إلا أنه وبالرغم من كل هذه الإجراءات المسخرة، يبقى نظام الرقابة الجبائية عاجز أمام العديد من النقائص، ما يؤدي إلى بروز ثغرة يُنظر إليها بمنظار سلبي وتُفتح الأبواب أمام المكلفين للتحايل والتهرب من دفع مستحقاته.

وحتى تكون هناك إجابة على الإشكالية المطروحة فيما سبق، كانت الدراسة شاملة على كل المفاهيم المرتبط بالتدقيق الجبائي، فتناولنا في بداية الدراسة أهم النقاط المتعلقة به، كونه المقياس الجوهرية الذي تعتمد عليه الإدارة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي، هذا الأخير الذي كانت له آثار سيئة جيلت أموالا طائلة تتداول بكل حرية نتيجة تأثرها بالتطورات الاقتصادية والاجتماعية والمالي وكذلك الظروف التي تسود الاقتصاد الغير الرسمي وما ينتج عنه من آثار سلبية، كما تبين لنا أن ظاهرة التهرب الضريبي توسعت واتخذت أشكالا كثيرة، مما أدى إلى صعوبة مجابتهها، ورغم ذلك يبقى التدقيق الجبائي الوسيلة الوحيدة الأكثر فعالية للتصدي لهذه الآفة.

الفصل الأول: التدقيق الجبائي

- 1- نواف محمد عباس الرماحي ، مراجعة المعاملات المالية ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2009 ، ص 17
- 2- أمال بور ، دور الإختيارات الجبائية في قرارات المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2014- 2015، ص 3.
- 3- محمد عباس محرز ، اقتصاديات الجباية والضرائب ، الطبعة ال اربعة ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2008 ، ص 14
- 4- ناصر مراد، " فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق "، ديوان المطبوعات الجامعية ، بليدة ، الجزائر ، 2011 ، ص 19
- 5- محمد زرقون ، سليمان عتير ، جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، مجلة البديل الإقتصادي ، العدد الأول ، 2010 ، ص 4
- 6- محمد هشام ملوكة ، " دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية " ، مذكرة ماستر في علوم التسيير ، جامعة الوادي ، الوادي 2013-2014 - ، ص 48-49
- 7- كمال سماش ، فاطمة الزهراء عياشي ، الرقابة الجبائية كألية للحد من ممارسات إدارة الأرباح ، مجلة الباحث الإقتصادي ، جامعة 20 أوت 1955 ، سكيكدة ، العدد 1 جوان 2018 ، ص 27
- 8- حفيظة مقرابي ونوال قصر ، التدقيق المحاسبي ودوره الرقابي في مصلحة الضرائب، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية جامعة الجبالي بونعامة بخميس مليانة، عين الدفلة، 2017، ص 15
- 9- عوف محمود الكف اروي ، الرقابة المالية في الإسلام ، الطبعة الثالثة ، مركز الاسكندرية للكتاب ، مصر ، 2006 ، ص 25-35
- 10- عائشة بن عثمان ، بوعلام ولهي ، فعالية الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء ، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 2017، ص 148 / المسيلة ، العدد 1
- 11- العيد صالح ، الوجيز في شرح قانون الإجارات الجبائية ، الطبعة الثالثة ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2008 ، ص 37
- 12- أنظر المادة 20 - مكرر من " قانون الإجارات الجبائية 2019 " ، ص 1
- 13- أنظر المادة 21 من " قانون الإجارات الجبائية 2019 " ، ص 1
- 14- بلواض الجبالي وسعيد يحيى ، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المسيلة، 2014، ص 38 ، العدد 1
- 15- إبراهيم حدوش، دراسة قواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، مذكرة شهادة ماستر أكاديمي، في المالية والمحاسبة، جامعة عبد الحميد بن 2018 . ، ص 69 - باديس ، مستغانم ، 2017

- 16- سيلية بوكموش ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق ، جامعة عبد الرحمن ميرة ، بجاية ، 2017 ، ص 10-11
- 17- 1 سليمان عتير ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة 2012 .، ص 97 ،
- 18- بلال دارر ، بلال زكري ، دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي ، مذكرة شهادة ماستر اكايمي في العلوم الاقتصادية ، جامعة محمدب وضياف ، المسيلة ، 2016-2017، ص30.
- 19- حياة تيسوكاي ، صبرينة سعودي ، حقوق وضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق ، جامعة عبد الرحمن ميرة ، بجاية ، 2014 ، ص ص 27-29
- 20- 1 عبد المجيد قدي ، د ا رسات في علم الض ا رب ، الطبعة الأولى ، دار جرير للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2011 ، ص 288-289
- 21- 2 ربيع ناقة ، تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير ، جامعة لعربي بن مهدي ، أم البواقي ، 2004 ، ص6
- 22- عبد الباسط على جاسم الزبيدي ، التشريع الضريبي ، الطبعة الأولى ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2015 ، ص 288.
- 23- خديجة غضبان ، التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش الضريبي ، مذكرة ماستر أكاديمي في علوم التسيير ، جامعة حمه لخضر ، الوادي ، 2014-2015، ص 18-19
- 24- سنية أحمد يوسف ، الإطار القانوني للملف الضريبي دراسة تأصيلية لمستندات الملف الضريبي واج ا رعائه ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الاسكندرية ، مصر ، 2004 ، ص ص 91-93.
- 25- عبد العزيز قتال ، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائي في الحد من التهرب والغش الضريبيين، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، المركز الجامعي الدكتور يحيى فارس، المدية، 2008-2009، ص 49-50.
- 26- خليفة أسعيد ، الرقابة الجبائية ، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2013 ، ص014-90
- 27- سنية أحمد يوسف ، الإطار القانوني للملف الضريبي دراسة تأصيلية لمستندات الملف الضريبي واجراءاته ، مرجع سبق ذكره ، ص11
- 28- لياس قلاب ذبيح ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2010-2011
- 29- سمية قحموش ، دور الم ا رجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، جامعة قاصدي مرباح ، 2012-2013، ص 61-62.
- 30- عفاف بوبندير ، جمال الدين لوصيف ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون ، جامعة 08 ماي 1945 ، قالمة ، 2015-2016، ص 13-14.

- 31- أحمد فنيديس ، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي ، التواصل في الإقتصاد والإدارة والقانون ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة 08 ماي 1945 ، قالمة ، العدد ، سبتمبر 2013 ، ص 192.
- 32- Omar Madani et Abdenour Rahmani , **Le contrôle fiscal d'une société** , mémoire de comptabilité , université Abderrahmane Mira , Bejaia , 2017 , PP 23- 25.
- 33- سميرة بوعكاز ، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي ، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة 2014-2015 ، ص 108-110.
- 34- سليمان الدالي ، دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي ، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية ، سورية ، العدد الأول ، 19 جانفي 2015 ، ص 288 .
- 35- خليفة أسعيد ، الرقابة الجبائية ، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق ، مرجع سبق ذكره ، ص 104-105.
- 36- غزة مبروك ، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2016 ، ص 53-54.
- 37- أنظر المادة 194 من " قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " ، 2019 ، ص 51-52.
- 38- أنظر المادة 192 من " قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2019 " ، ص 50

الفصل الثاني: دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي

- 1- عادل أحمد حشيش ، أصول الفن المالي للاقتصاد العام مدخل لدراسة أساسيات المالية العامة ، دار المعرفة الجامعية ، بيروت ، 1997 ، ص 200.
- 2- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي ، المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها دراسة مقارنة ، الطبعة الأولى ، دار الكتب والوثائق القومية ، الأردن ، 2015 ، ص 121
- 3- راشد أمين ، دور التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي ، مجلة رؤى إقتصادية ، جامعة الشهيد حمه لخضر ، الوادي ، العدد 12 ، جوان 2017 ، ص 486-487.
- 4- حسن سالم محسن ، الحصر الضريبي ومدى مساهمته في الحد من التهرب الضريبي ، مجلة الدنانير ، جامعة المستنصرية ، العراق ، العدد 9 ، 2016 ، ص 512.
- 5- محمد طاقة ، هدى العازوي ، إقتصاديات المالية العامة ، الطبعة الثانية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ، الأردن ، 2010 ، ص 118-119.
- 6- عبد القادر مرغاد ، التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي ، مذكرة ماستر في علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2016-2017 ، ص 31-32.
- 7- أنظر المادة 303 ، من " قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " ، 2019 ، ص 82 .

- 8- محمد مسعد محيي، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، الطبعة الأولى، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، مصر، 2000، ص319 .
- 9- سالم محمد الشوابكة، المالية العامة والتشريعات الضريبية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 130-131.
- 10- طارق حمدي حمدان أبو سنييه، العوامل المؤثرة في التهرب الضريبي والتجنب الضريبي وعلاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق والمحاسبة والشكل القانوني للشركة، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2008، ص52.
- 11- ليندة فرموش، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014، ص ص31-33.
- 12- أحمد عبد السميع علام، المالية العامة المفاهيم والتحليل الإقتصادي والتطبيق، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2012، ص 174-184.
- 13- فاطمة تبوكيوت، زهية سماعيل، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبيين، مذكرة ماستر في علوم التسيير، جامعة بومرداس، جوان 2017، ص11-12.
- 14- محمد شريف، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الإقتصادي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2009-2010، ص65-66.
- 15- صهيب بن يوسف، محمد عبد السلام، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، 2016-2017، ص15.
- 16- ملاك قارة، إشكالية الإقتصاد غير الرسمي في الحج ا زئر مع عرض ومقارنة تجارب : المكسيك، تونس والسنغال، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2009-2010، ص 37-41
- 17- محمد زعلاني، شمولية الإقتصاد الموازي بالإشارة إلى الإقتصاد الحج ا زئري، (تأصيل المعنى- بحث في الأسباب والآثار)، أبحاث إقتصادية وإدارية جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد العاشر، ديسمبر 2011، ص 201.
- 18- رشيدة حمودة، إستراتيجيات إدارة الإقتصاد غير الرسمي في ظل التخطيط للتنمية المستدامة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011-2012، ص29.
- 19- وفاء حمومي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2016-2017، ص45.
- 20- حورية بورعدة، الإقتصاد غير الرسمي في الحج ا زئر، مذكرة ماجستير في الإقتصاد، جامعة وهران، 2014-2015، ص 45-51.
- 21- ايهاب علي الموسوي، كاظم أحمد البطاط، صفاء عبد الجبار الموسوري، الإقتصاد الموازي، الطبعة الأولى، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2016، ص114

- 22- عبارات مقدم ، أحمد بساس ، الاقتصاد غير الرسمي " اقتصاد الظل " كشكل من أشكال التهرب الضريبي ، مجلة البحوث والدراسات ، جامعة الأغواط ، العدد الرابع ، يناير 2007 ، ص 178.
- 23- لزرق عابد ، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة أبي بكر بلقايد ، تلمسان ، 2011-2012 ، ص 79-80.
- 24- أمينة حمداوي ، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسير ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، 2017-2018 ، ص 23.
- 25- صفوت عبد السلام عوض الله ، الاقتصاد السري دراسة أليات الاقتصاد الخفي وطرق علاجه ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2002 ، ص 3.
- 26- إبراهيم طرشي ، التهرب الضريبي وأليات مكافحته ، مذكرة ماستر أكاديمي في الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2014-2015 ، ص 26-27.
- 27- مليكة معاشو ، أليات مكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة ماستر في القانون ، جامعة الطاهر مولاي ، سعيدة ، 2015-2016 ، ص 37-39.
- 28- حيزية بوزرورة ، كاهنة بوزيدي ، التهرب الضريبي في الجزائر وأليات مكافحته ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق ، جامعة عبد الرحمن ميرة ، بجاية ، 2017-2018 ، ص 77.
- 29- أحمد كاظم سندو الحسنوي ، القانون الضريبي وأثره في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية ، العراق المجلد 19 ، العدد 2 ، 2017 ، ص 437.
- 30- أحمد بساس ، مكافحة التهرب والغش الضريبي في الجزائر : حصر لأهم الأجرعات الجبائية الردعية للفترة الممتدة من 2008-2013 ، مجلة علمية محكمة ، جامعة عمار ثليجي ، الأغواط ، العدد 20 ، ماي 2013 ، ص 209.
- 31- يسرى مهدي حسن السامارني ، زهرة خضير عباس العبيدي ، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي ، مجلة جامعة النبار للعلوم الاقتصادية والإدارية ، جامعة بغداد ، المجلد 4 ، العدد 9 ، 2012 ، ص 142-143.
- 32- عبد العزيز قتال ، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين ، مذكرة ماجستير في علوم التسير ، المركز الجامعي الدكتور يحي فارس ، المدينة ، 2008-2009 ، ص 29.
- 33- زهرة حبو ، التهرب الضريبي الدولي ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والإدارية ، جامعة دمشق ، المجلد 27 ، العدد الأول ، 2011 ، ص 431.
- 34- عبد القادر مهداوي ، الأليات القانونية الإتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي ، مجلة دفاتر السياسة والقانون ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، العدد 12 ، جانفي 2015 ، ص 6-8.
- 35- نور الدين طاهرة ، التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة ماستر أكاديمي في علوم التسير ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2015-2016 ، ص 23-24.

- 36- أنظر المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية "، 2019 ، ص 12.
- 37- أحلام بن صفي الدين ، الرقابة الجبائية ، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه ، جامعة الجزائر 1 ، 2013-2014 ، ص 33.
- 38- فوزي ازيدي، نصر الدين شيروف ، التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة ، مذكرة ماستر في القانون ، جامعة 08 ماي 1945 ، قالمة ، 2016-2017 ، ص 14-15.
- 39- العيد نسيغة ، الرقابة الجبائية في التشريع الج ا زري ، مذكرة ماستر في الحقوق ، جامعة عباس لغرور ، خنشلة ، 2017 ، ص 80-82.
- 40- أنظر المادة 20-5 ، من قانون الإاج ا رعاء الجبائية 2019 ، ص 12.
- 41- عبد الباسط على جاسم الزبيدي ، التشريع الضريبي ، الطبعة الأولى ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2015 ، ص 289-290.
- 42- خالد بن معتوق، محمد الأمين ميلي ، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية ، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016-2017 ، ص 28-29.
- 43- عبد الكريم برجى ، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة ماستر أكاديمي ، جامعة عبد الحميد ابن باديس ، مستغانم ، 2016-2017 ، ص 47.
- 44- هاجر العطاوي ، مساهمة المدقق الخارجي في كشف مخاطر التدقيق الجبائي ، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2014-2015 ، ص 49.
- 45- جلييلة صح ا روي ، كمال سي محمد ، الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم الإقتصادية ، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب ، عين تموشنت ، 2015-2016 ، ص 109.
- 46- وفاء حمومي ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي ، مرجع سبق ذكره ، ص 117-119.
- 47- هشام لجلط ، الأساليب الحديثة للرقابة الجبائية في الج ا زئر ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة المدية ، 2013-2014 ، ص 73-75.