

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم  
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

الشعبة: مالية ومحاسبة

التدقيق الجبائي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي  
-دراسة حالة المركز الجوّاري للضرائب.

تحت اشراف الاستاد :

بوزيد سفيان

مقدمة من طرف الطالبة:

غوار سعدة

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة
مكاوي محمد الامين	أستاذة محاضر-أ-	رئيسا
بوزيد سفيان	أستاذة محاضر-أ-	مشرفا ومقررا
بادن عبد القادر	أستاذ محاضر-أ-	مناقشا

السنة الجامعية: 2021-2022

شكر وتقدير

# شكر وتقدير

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب

ووفقنا الى انجاز هذا العمل.

نتوجه بجزيل الشكر والامتنان الى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد على انجاز

هذا العمل وفي تذليل ما وجهناه من صعوبات ونخص بالذكر أستاذ بوزيد

سفيان الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة التي كانت عوناً لنا في

إتمام هذا البحث ولا يفوتنا ان نشكر كل موظفي المركز الجواري للضرائب.

كما نتقدم بالشكر الى عمال مكتبة جامعة عبد الحميد ابن باديس للعلوم

المالية والمحاسبة.

الإهداء

# الإهداء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل لولا فضل الله علينا.

أهدي هذا العمل المتواضع الى أمي وأبي العزيزين حفصهما الله لي الذين  
سهرنا وتعبا على تعليمي في إتمام هذا العمل من قريب أو بعيد والى سندي  
في الدنيا ولا أحصي لهم الفضل إخوتي كحلة وناجي والكتكوت علي أيوب  
والى كل الاصدقاء والأحباب من دون استثناء والى اساتذتي الكرام وكل رفقاء

الدراسة.

وفي الاخير ارجوا من الله تعالى أن يجعل عملي نفعاً يستفيد منه جميع الطلبة

المقبلين على التخرج.

الفهرس

الصفحة	الموضوع
أ	مقدمة عامة.
5	الفصل الاول: التدقيق الجبائي.
6	المبحث الاول: الإطار العام للتدقيق الجبائي.
8	المبحث الثاني: أشكال التدقيق الجبائي وإطاره التنظيمي.
20	المبحث الثالث: مقومات التدقيق الجبائي.
25	الفصل الثاني: التهرب الضريبي وعلاقته بالتدقيق الجبائي.
26	المبحث الاول: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي.
30	المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي .
32	المبحث الثالث: علاقة التدقيق الجبائي بالتهرب الضريبي .
41	الفصل الثالث: دراسة حالة المركز الجوارى للضرائب سيدي علي.
42	المبحث الاول: لمحة عن المركز الجوارى للضرائب سيدي علي مستغانم.
46	المبحث الثاني : طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى المركز الجوارى للضرائب.
51	المبحث الثالث : أثر الرقابة الجبائية على التهرب الضريبي على مستوى المركز الجوارى للضرائب .
58	خاتمة عامة .
64	قائمة المراجع .
67	قائمة الملاحق .

قائمة

الجدول



## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
46	البطاقة الفنية للمكلفين بالضريبة الخاصة بسنة 2018.	01
48	تصريحات رقم أعمال للمكلف حسب السنوات .	02
51	نتائج الرقابة الشكلية بالمركز الجوارى للضرائب بسيدي علي .	03
54	نتائج الرقابة على الوثائق بالمركز الجوارى للضرائب بسيدي علي .	04

قائمة

الأشكال

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
8	اشكال التدقيق الجبائي.	01
12	الهيكل التنظيمي لمديرية الابحاث والمراجعات.	02
14	الهيكل التنظيمي لمديرية الجهوية للضرائب.	03
16	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.	04
18	الهيكل التنظيمي لمديريات كبريات المؤسسات.	05
19	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب CDI.	06
37	شكل توضيحي لعملية برمجة الملفات .	07
43	الهيكل الاداري للمديرية العامة للضرائب.	08
45	الهيكل التنظيمي للمركز الجوارى للضرائب .	09
53	نتائج الرقابة الشكلية بالمركز الجوارى للضرائب سيدي علي مستغانم.	10
56	نتائج الرقابة على الوثائق بالمركز الجوارى للضرائب سيدي علي مستغانم .	11

مقدمة عامة:

يعتبر التدقيق الجبائي من أهم الاجراءات التي تسعى من ورائها الادارة الجبائية الى محافظة حقوق الخزينة من خلال محاربة التهريب او التخفيف منه على الاقل، فالتدقيق الجبائي يعد وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المصرح بها لدى المكلفين، ويسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوع جميع المكلفين واقدامهم على المساواة أمام الضريبة.

حيث منح المشرع الجزائري لكل من المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب حقوقا وواجبات من أجل حماية الحقوق العامة والخاصة، وذلك عن طريق الاطلاع على الدفاتر المحاسبية والمستندات الخاصة بالمكلف بالضريبة والتحقق من صحة ونزاهة التصريحات الضريبية، حيث يقوم فيها المكلفون بالإبلاغ عن اوعيتهم انطلاقا من حسن نيتهم حتى يثبتوا العكس إذا يعتبر التدقيق الجبائي والفعال المقابل والضروري لهذا النظام الذي يخول لإدارة الضرائب بتدقيق التصريحات ومعاينة أخطاء والنقائص والاعفالات، وكذلك عدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلفين مما يستدعي ضرورة العمل على إقامة نظام رقابة جبائية للتصدي وردع المكلفين وتحسينهم، مع تحقق من مدى مصداقية المصرحة وتطبيقها مع الواقع، ومن هنا يظهر دور التدقيق الجبائي كأداة فعالة في مكافحة التهريب الضريبي .

وبغية الالمام بهذا الموضوع والخوض فيه بصفة أكثر تفصيلا، سنحاول طرح السؤال الرئيسي التالي :

❖ الاشكالية:

\_ كيف يساهم التدقيق الجبائي في الحد من التهريب الضريبي ؟

❖ التساؤلات الفرعية :

ولتبسيط هذه الاشكالية يمكن طرح الاسئلة الفرعية التالية :

\_ ما المقصود بالتدقيق الجبائي؟ وماهي أشكاله واهدافه ؟

\_ هل للتدقيق الجبائي تأثير للحد من التهريب الضريبي ؟

\_ ما مدى نجاعة آليات التي أقرها المشرع ؟

❖ الفرضيات:

قصد الاجابة على هذه الاسئلة الفرعية سنتبنى الفرضيات التالية :

\_ تعد عملية الفحص الدقيق للوثائق والتصريحات المكلفين وسيلة فعالة تساهم بكل أشكالها من صحة ونزاهة

المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية

\_ التدقيق ليس فعال بالقدر الكافي للحد من ظاهرة التهريب الضريبي بصفته وسيلة وقائية أكثر مما هي ردعية .

\_ ان نجاعة وفعالية تقنية التدقيق الجبائي تساهم بشكل كبير في تحديد حجم التهريب الضريبي .

❖ أسباب اختيار الموضوع:

- \_ البحث عن آلية التدقيق الجبائي الى حد الساعة كبح تنامي ظاهرة التهرب الضريبي رغم الجهود المبذولة ومختلف الوسائل المسخرة لمكافحة هذه الافة .
- \_ موضوع التهرب الضريبي يعتبر موضوع حساس لدى المجتمع الجزائري فعلى الادارة الجبائية البحث عن اساليب جديدة للحد من هذه الظاهرة .
- \_ قلة الدراسات في هذا الموضوع والرغبة في مساهمة بالنشر الضريبي .
- \_ ملائمة الموضوع مع التخصص مع التخصص .

❖ أهداف الدراسة :

- \_ من خلال دراستنا سنحاول تحقيق جملة من الاهداف نلخص أهمها فيما يلي :
- \_ تسليط الضوء على التدقيق الجبائي وابرار الدور الفعال الذي يلعبه في مكافحة التهرب الضريبي .
- \_ محاولة معرفة مختلف طرق التهرب الضريبي ووسائل مكافحته .
- \_ ابراز الاجهزة القائم على مكافحة التهرب الضريبي وأهم الاجراءات المتخذة لذلك .

❖ أهمية الدراسة :

تكتسي الدراسة أهميتها في معرفة الدور الفعال الذي يؤديه التدقيق الجبائي باعتباره من أهم الوسائل الردعية والوقائية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي كونها تعتبر نوع من انواع الجرائم ذات ثقل ، ويعتبر من العقوبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياستها ، مما استدعى الامر ضرورة مجابهة هذه الافة واتخاذ كل سبل العلاج المتاحة ، مما يستدعى ضرورة مجابهة هذه الظاهرة بشتى الطرق والوسائل المتاحة .

❖ حدود الدراسة:

- \_ الحدود الزمانية: تمت على مستوى المركز الجوارى للضرائب
- \_ الحدود المكانية: حددت فترة الدراسة من سنة 2016 حتى 2019

❖ منهجية الدراسة:

للإجابة على اشكالية البحث واختيار الفرضيات اتبعنا المنهج التحليلي الوصفي الذي يتميز بجمع وتحليل المعلومات الموجودة للإمام بكل الجوانب النظرية والتطبيقية، فقد تم الاعتماد على المنهج الدراسة الحالة لعرض فعالية التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي، وقد قمنا بجمع المراجع ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة من كتب ،مجلات، مذكرات ، ثم قمنا بقراءة وتفحص لهذه الاخيرة وتلخيص أهم مضامينها .

انتقلنا الى المركز الجوارى للضرائب محل الدراسة لإسقاط الدراسة النظرية على الواقع من خلال فحص مختلف الاقسام والادارات التي منها المركز الجوارى للضرائب، بعد ذلك قمنا بمعالجة وبتبويب هذه المعلومات التي تخدم أهداف الجمعية باستخدام المناهج العلمية وبطريقة تخدم أهداف الدراسة .

❖ الدراسات السابقة :

1. سميرة بوعكاز-بعنوان "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي" مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير- تخصص محاسبة – جامعة محمد خيضر – بسكرة 2015/2014 تهدف هذه الدراسة الى ابراز فعالية التدقيق الجبائي والكشف عن مواطن التهرب الضريبي واسترجاع مبالغ هامة لخزينة الدولة ، إلا ان هذا يحتاج للكثير من الدعم لتحقيق الفعالية والجودة المطلوبة وتوفير الامكانيات المادية والنسبوية اللازمة ، كما تسمح مؤشرات الاداء بتقييم حجم التهرب الضريبي وتحدي. فئة المكلفين الملتزمين ضريبيا معتمدين في ذلك على دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة وتم الاعتماد على المنهج التفسيري .

2. ولهي بوعلام-بعنوان "أثر المردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر: "مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير-كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير -جامعة الجزائر-2003\_2004 قام الباحث باحث بمعالجة الاشكالية التالية: ما أثر المردودية أسلوب المراجعة الجبائية للتصريحات في مكافحة التهرب الضريبي ؟ وقد توصل الباحث الى جملة من النتائج من أهمها :

✓ تعتبر المراجعة الجبائية إحدى أهم الأدوات التي استحدثت مع الاصلاح الجبائي لغرض مكافحة الغش والتهرب الجبائي وذلك من خلال اقامة العديد من الهياكل و سن القوانين والتشريعات المختلفة .

✓ ان مردودية المراجعة الجبائية ترتكز على مجموعة من عوامل التنظيم والانضباط والاحساس بالمسؤولية قصد الرفع من قدرة الاداء للحد من تنامي ظاهرة التهرب الضريبي .

#### ❖ صعوبات الدراسة :

من بين أهم الصعوبات والعراقيل التي واجهتنا في هذا البحث هي :

- \_ قلة المراجع بهذا الموضوع بحيث ان معظم الدراسات السابقة نسخ طبق الاصل لبعضها .
- \_ ضيق الوقت .
- \_ صعوبة ايجاد موضوع الدراسة لانه يجب ان يتناسق ويتناسب مع التخصص الذي نزاوله وكذلك يجب ان يتناسب مع المؤسسة محل الدراسة .

#### ❖ نموذج الدراسة:

للإجابة على الاشكالية واختبار صحة الفرضيات قمنا بتقسيم موضوع البحث الى ثلاثة فصول :

- \_ الفصل الاول : يحتوي على مفاهيم حول التدقيق الجبائي في كل ما يتعلق بتعريفه وأشكاله واطارته التنظيمي ومقوماته.
- \_ الفصل الثاني : يتناول هذا الفصل ظاهرة التهرب الضريبي وأسبابه وآثاره ومختلف طرقه ، إضافة الى معرفة العلاقة التي تربط بينه وبين التدقيق الجبائي .
- \_ الفصل الثالث : يحتوي على تعريف المركز الجوّاري للضرائب ومهامه وكذلك دراسة تطبيقية من خلال طرق وأثر الرقابة الجبائية على التهرب الضريبي في المركز الجوّاري للضرائب بسيدي علي مستغانم و بالإضافة الى خاتمة .

الفصل الاول

التدقيق الجبائي

## مقدمة الفصل:

ان العلاقة بين المحاسبة والجبائية هي علاقة متينة ,حيث التدقيق الذي كان في بداية الامر معمق في ميدان المحاسبة والمالية استوجب عليه ضروريا مع اتساعه ان ينبعث نحو الجبائية فأصبح أكثر فأكثر ذو مكانة مهمة في حياة المؤسسة مع الاخطار المالية التي تنتج عنها في حالة سوء التسيير للقواعد والقوانين الجبائية في المؤسسة حيث تضع المؤسسة أمام أخطار دقيقة ،هذا ما يؤدي إلزاميا إلى تهيئة وتعبئة طاقم من المهنيين الأكفاء و المؤهلين الذين ينتمون إليها أو من خارجها لمواجهة هذا النوع من الأخطار ومن هنا علينا معرفة التدقيق الجبائي ،تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث كالآتي :

❖ المبحث الاول: الإطار العام للتدقيق الجبائي.

❖ المبحث الثاني: أشكال التدقيق الجبائي وإطاره التنظيمي.

❖ المبحث الثالث: مقومات التدقيق الجبائي.



المبحث الاول: الإطار العام للتدقيق الجبائي.

المطلب الاول: مفهوم تدقيق الجبائي.

➤ التعريف الاول: عرفه البروفيسور م. كولين "التدقيق الجبائي هو الفحص المحاسبي المطبق من طرف الإدارة الجبائية"<sup>1</sup>

➤ كما يعرفه آخرون بأنه الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة وبغرض تعزيز الامن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى وذلك بالتحكم من إمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون مساس بالمصالح الخزينة العمومية.<sup>2</sup>

➤ التدقيق الجبائي عبارة عن مجموعة العمليات المطبقة من قبل المصالح المتخصصة للإدارة الجبائية، حيث لهذا الأخير عدة أشكال لاتخاذها والتعامل بها في إطار منظم تحت نصوص العدالة التي تهدف الى التأكد من احترام القوانين الجبائية وذلك تجنباً لكل مما ينتج من اعتداءات وتجاوزات.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> M.colin<<la vérification Fiscal>>éd « économique,pars 1985,p38

<sup>2</sup> خلاصي رضا - شذرات النظرية الجبائية - دار هومة للنشر، التوزيع الجزائر، 2014، ص 340.

<sup>3</sup> عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار هوم عين مليلة، الجزائر ص 18.

**المطلب الثاني: أهداف التدقيق الجبائي.**

هناك عدة أهداف للتدقيق الجبائي وفي نواحي مختلفة إدارية مالية، اقتصادية وغيرها، ومن أهم هذه الأهداف نذكر منها:

**أولاً: الأهداف الإدارية:**

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

**ثانياً: الأهداف الاجتماعية:**

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

**ثالثاً: الأهداف القانونية:**

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

**رابعاً: الأهداف المالية:**

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 وإحكام الرقابة عليها دون تشدد في الإجراءات التي تؤدي الى كثرة وقوع حوادث الاختلاس.<sup>1</sup>

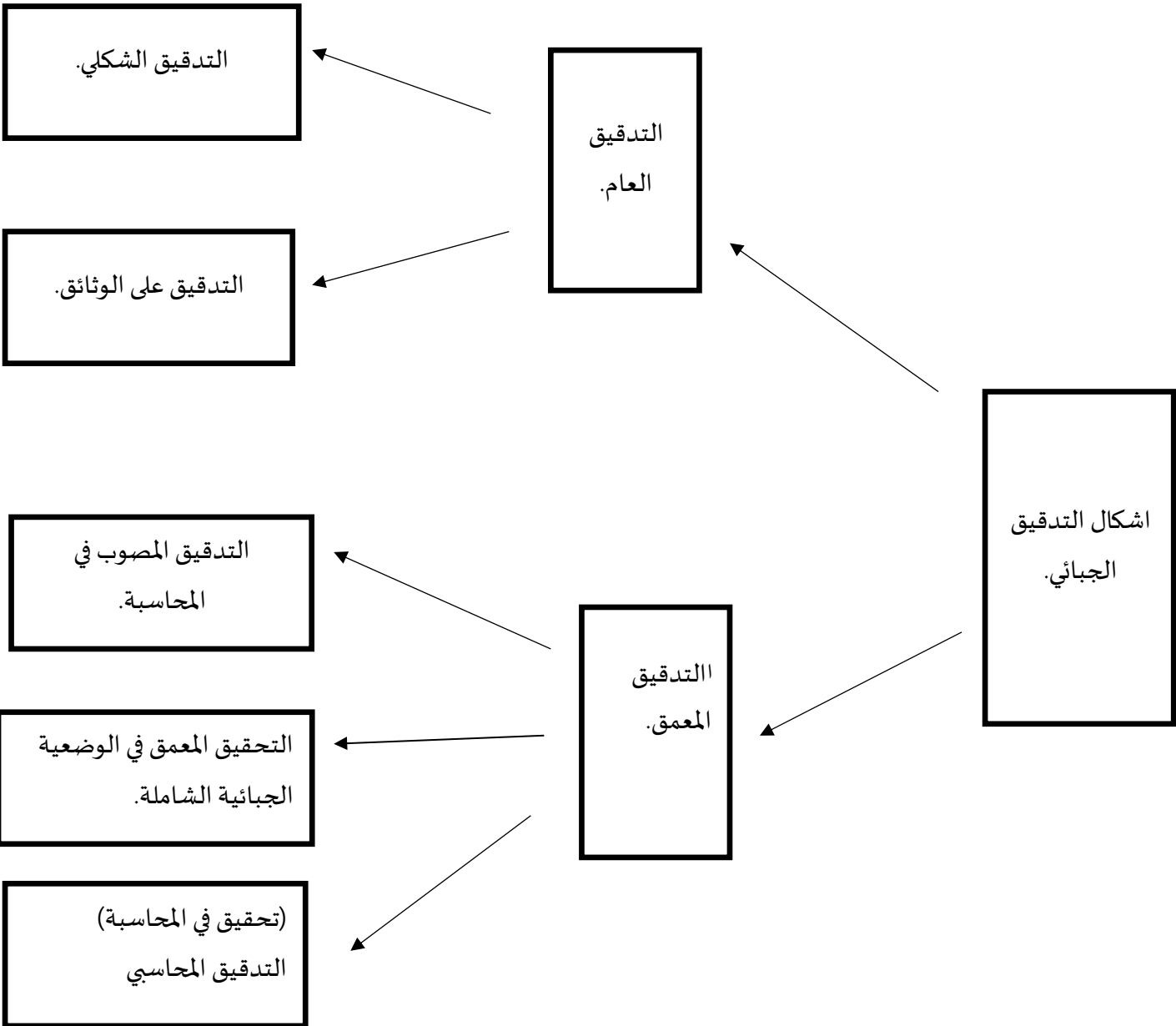
<sup>1</sup>عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، الطبعة الثالثة، مركز الاسكندرية، للكتاب، مصر، 2006 ص 25-35.

المبحث الثاني: أشكال التدقيق الجبائي وإطاره التنظيمي

المطلب الأول: أشكال التدقيق الجبائي

للتدقيق الجبائي عدة أشكال كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل I-01: اشكال التدقيق الجبائي.



المصدر: من إعداد الطالبة.

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

1. التدقيق الشكلي: يعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات مقدمة من طرف المكلفين ويتم التدقيق في مكاتب مفتشيات عن طريق الفحص الشكلي لعناصر مصرح بها من خلال:
  - التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.
  - التأكد من عدم وجود أخطاء مادية في التصريحات.
  - محاولة خصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريحات.
2. التدقيق على الوثائق:

هي مجموعة الأعمال المنجزة التي من خلالها يتم القيام بفحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتمادا على المعلومات المكونة للملف الجبائي وبصفة خاصة تلك تمثل زيادة في رقم أعمال، بحيث تقارن كل محتويات التصريحات بالوثائق الملحقة به ومجموع المعلومات التي هي بحوزة المصلحة، والتي تتحصل عليها من مختلف الهيئات والمؤسسات متعاملة من المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة على الوثائق.<sup>1</sup>

ثانياً: التدقيق المعمق:

يهدف هذا النوع من التدقيق الى استدراك التهرب الضريبي، على مستوى مديرية الضرائب الولائية وهو استمرار للرقابة على الوثائق ويمكن التمييز من ثلاثة أنواع من التدقيق :

#### 1. التحقيق في المحاسبة : VC

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي تستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبة، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها والهدف الأساسي من التحقيق من محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء التحريات، هو تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها سواء كان ذلك في حالة القبول الصريح من طرف المكلف أو إعادة تقويم من طرف المحققين أو في حالة تقييم تلقائي إثر رفض المحاسبة.<sup>2</sup>

#### 2. التحقيق المصوب في المحاسبة:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة المكلفين بضريبة 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 التحقق عندما تشكل الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي مضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف الى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية أثناء هذا التحقيق، يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية و الوثائق التوضيحية على غرار الفواتير

<sup>1</sup> بوعلام ولي، عائشة بن عثمان، فعالية الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء، مكتبة العلوم الاقتصادية والتسيير و علوم تجارية، عدد 17، 2017، مسيلة ص 148.

<sup>2</sup> عيد صالح، الوجيز في شرح قانون إجراءات جبائية طبعة 3 دار هومة، الطباعة والنشر، الجزائر 2008 ص 37.

والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق أن ينتج عن هذا التحقيق، بأية حال من الأحوال، فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.<sup>1</sup>

3. التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعية بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصحح بها من جهة والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى وهذا حسب المادتين 6 و98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ويمكن القيام بتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر النمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا، وجود أنشطة أو مداخل متملصبة من الضريبة، ولا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم في رتبة مفتش على الأقل.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> قانون إجراءات الجبائية ص 131 مادة 20 .

<sup>2</sup> المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية ص 14-15.

## المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للتدقيق الجبائي.

يتم تنفيذ مختلف الإجراءات المتعلقة في عملية التدقيق الجبائي على مجموعة من الأجهزة والهيكل الإدارية المخول لها قانونيا والقيام بذلك من أجل أن تمارس هذه العملية بطريقة منظمة وفعالة للوصول الى الأهداف المسطرة، حيث تقسم هذه الهيكل الى مصالح مركزية ومصالح لا مركزية.

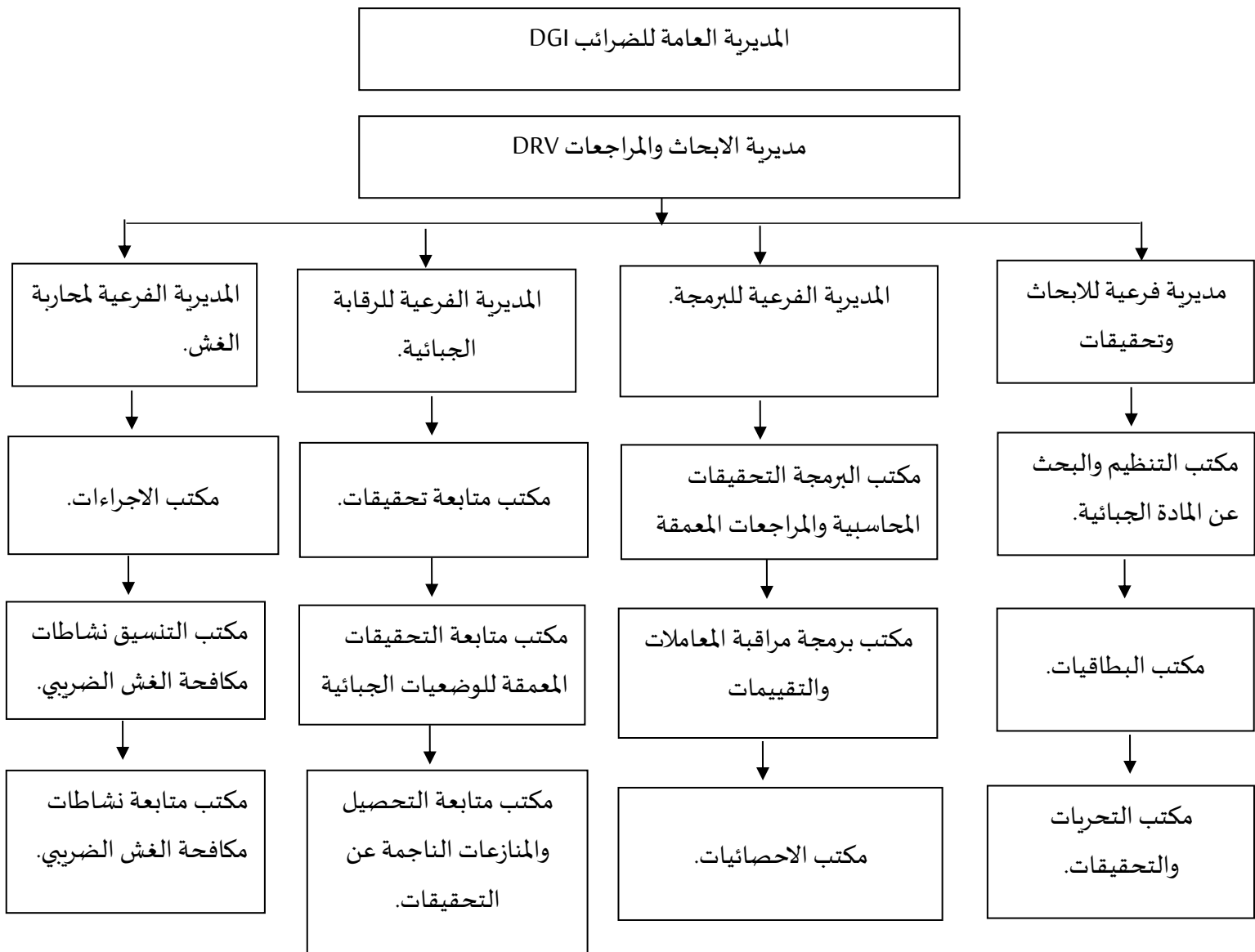
## الفرع الأول: المصالح المركزية.

ان مديرية الابحاث والمراجعات هي المحرك الأساسي والمركزي لعملية التحقيق والبحث عن المعلومة الجبائية حيث أنشأت هذه المديرية وتم تنظيمها ضمن مديريات المركزية التابعة لوزارة المالية حيث تتضمن 3 مصالح جهوية للبحث والمراجعات و4 مديريات فرعية حيث تم أحداث مديرية البحث والمراجعات تتبع المديرية العامة للضرائب وتضم:

- \_ المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث على المعلومات الجبائية.
- \_ المديرية الفرعية للبرمجة.
- \_ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- \_ المديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات، حيث أصبحت تسمى بالمديرية<sup>1</sup>

<sup>1</sup> سعدي أحلام، التدقيق الجبائي كوسيلة للحد من النهب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية، جامعة مسيلة، 2014، ص 15-16.

الشكل I-2: الهيكل التنظيمي لمديرية الابحاث والمراجعات.



المصدر: الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 59 المؤرخة 2006/09/24 الجزائر ص 09.

فرع 02: المصالح اللامركزية:

وتسمى ايضا بالمصالح الخارجية صلاحيتها مستقلة نسبيا عن الادارة المركزية وتتكون من:

(1) المديرية الجهوية للضرائب:

تم تنظيم هذه المديريات بموجب المرسوم 91.61 بتاريخ 1991/02/23 وهي تضم 09 مديريات على مستوى الوطن

وهذه المديريات بدورها تتكون من مديريات فرعية هي:

-المديرية الفرعية للتكوين.

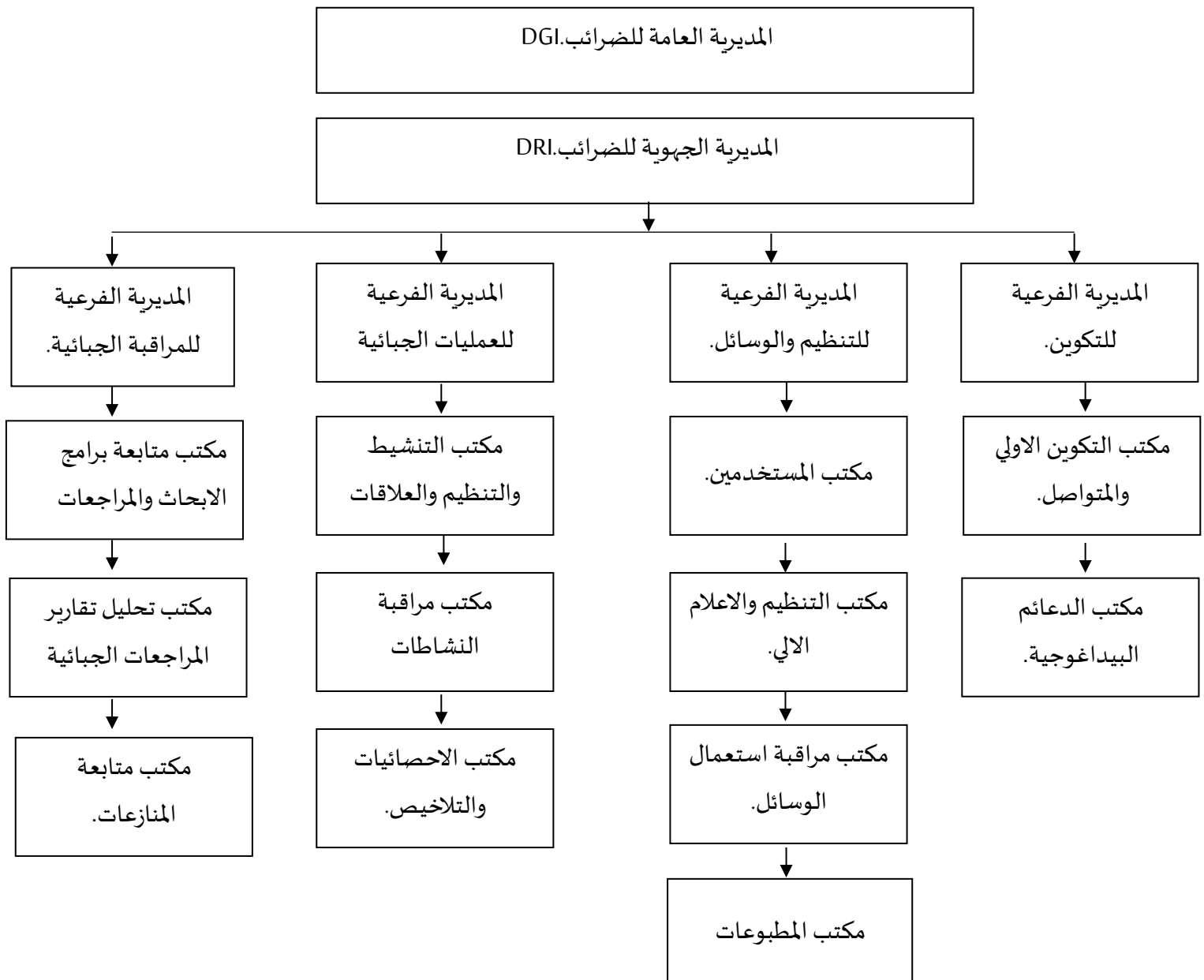
- المديرية الفرعية العمليات الجبائية.

- المديرية الفرعية للرقابة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> المادة 12 من قرار المؤرخ في 12/07/1998 الجريدة الرسمية 1998.



الشكل I - 03 : الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب.



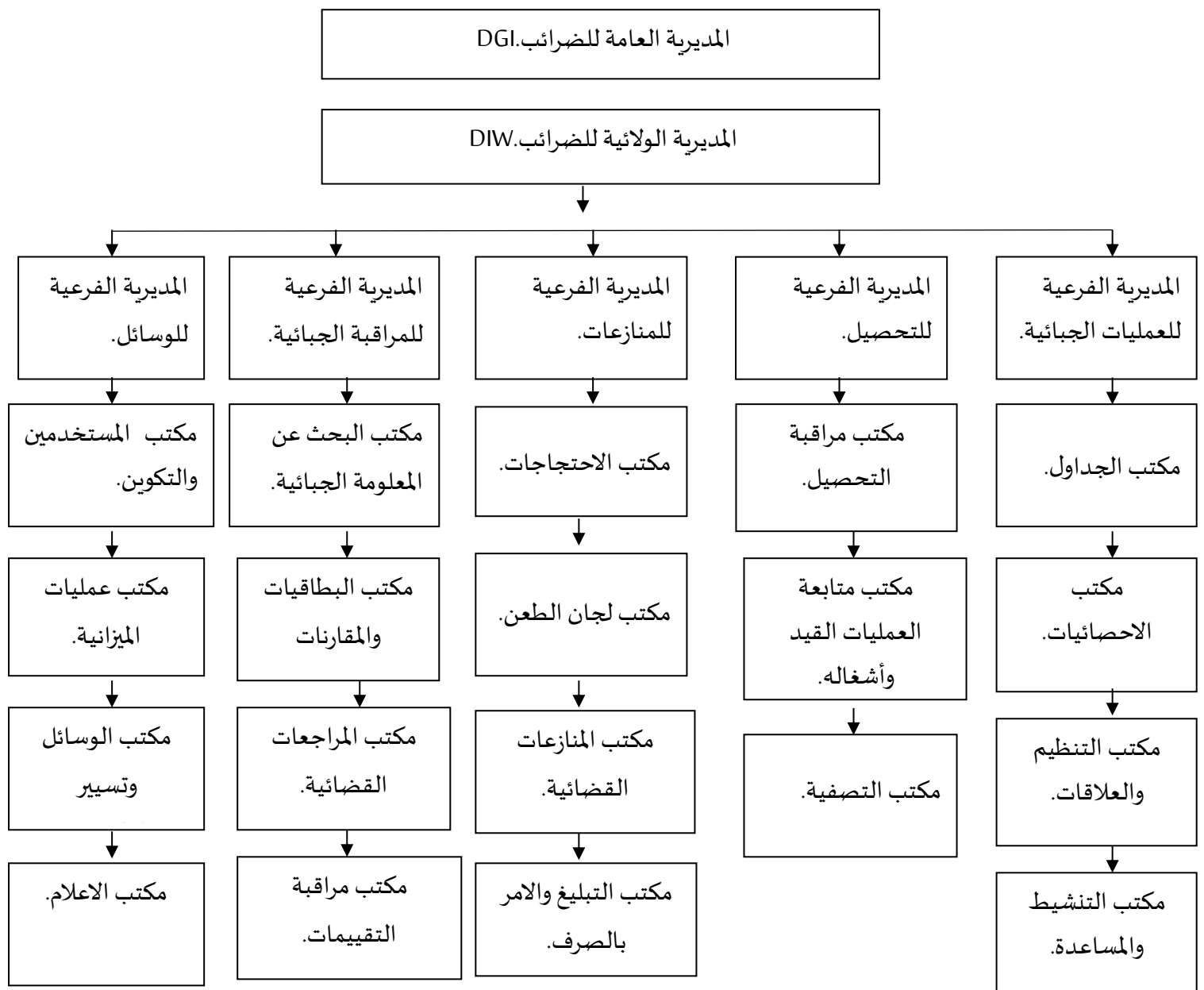
المصدر: الجريدة الرسمية العدد 79 المؤرخ 1998.

(2) المديرية الولائية للضرائب: تضم هذه المديرية 5 مديريات فرعية :

- \_ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
- \_ المديرية الفرعية للتحصيل.
- \_ المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.
- \_ المديرية الفرعية للوسائل.
- \_ المديرية الفرعية للمنازعات.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> المادة 39 من القرار المؤرخ في 12 / 07 / 1998.

الشكل I - 04 : الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.



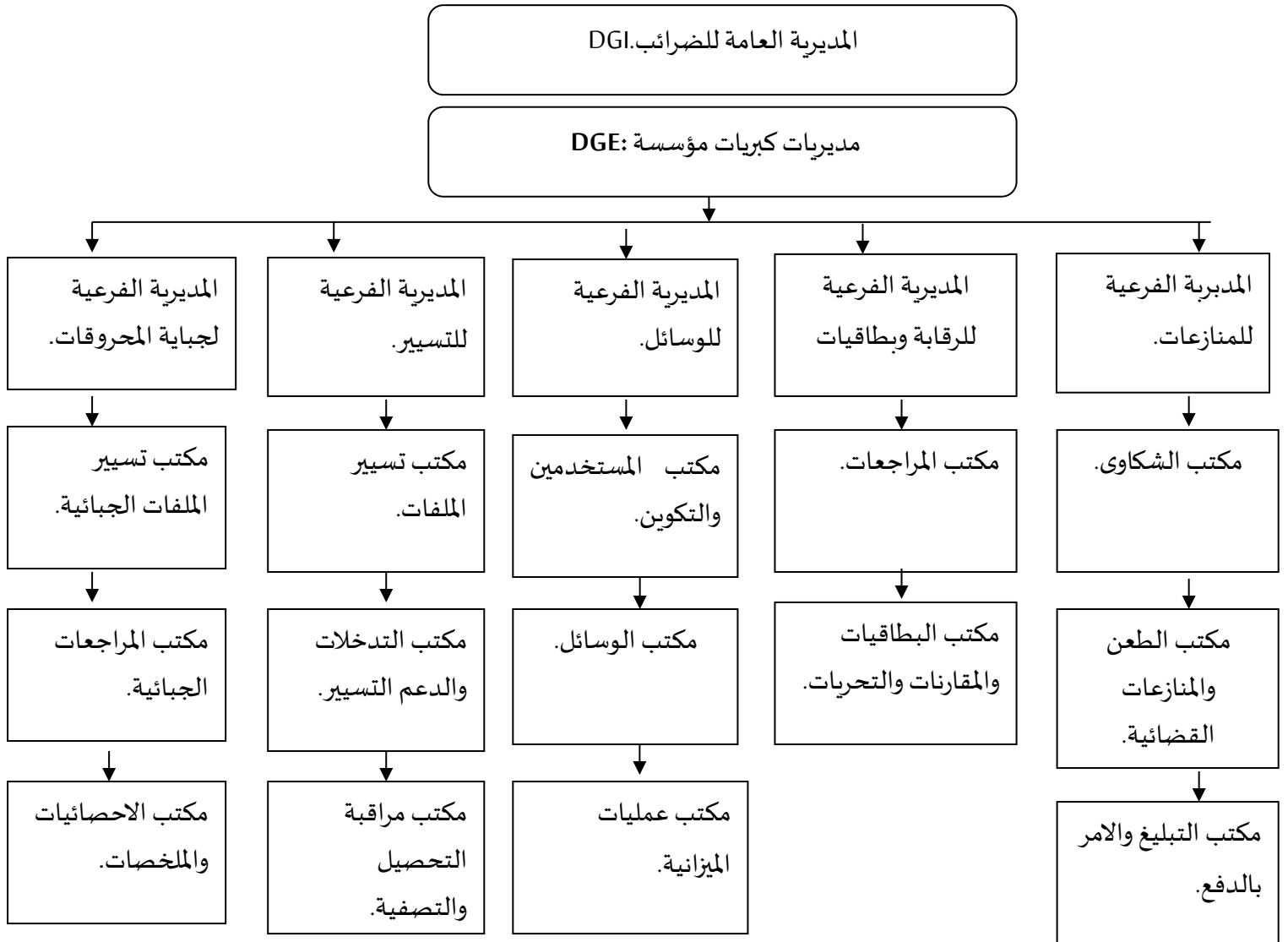
المصدر: الجريدة الرسمية 17 العدد 20 المؤرخ 2009/03/29.

## (3) مديريات كبريات مؤسسة:

- \_ المديرية الفرعية لجباية المحروقات.
- \_ المديرية الفرعية للتسيير.
- \_ المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات.
- \_ المديرية الفرعية للمنازعات.
- \_ المديرية الفرعية للوسائل<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> المادة 1 من قرار الوزاري المشترك مؤرخ في 2005/6/7 الجريدة الرسمية العدد 43 الصادر في تاريخ 2009/5/22 ص 2.

الشكل I - 05 : الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات.



المصدر: المرسوم التنفيذي رقم 327-06 المؤرخ في 18/09/2006 الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 29/03/2009

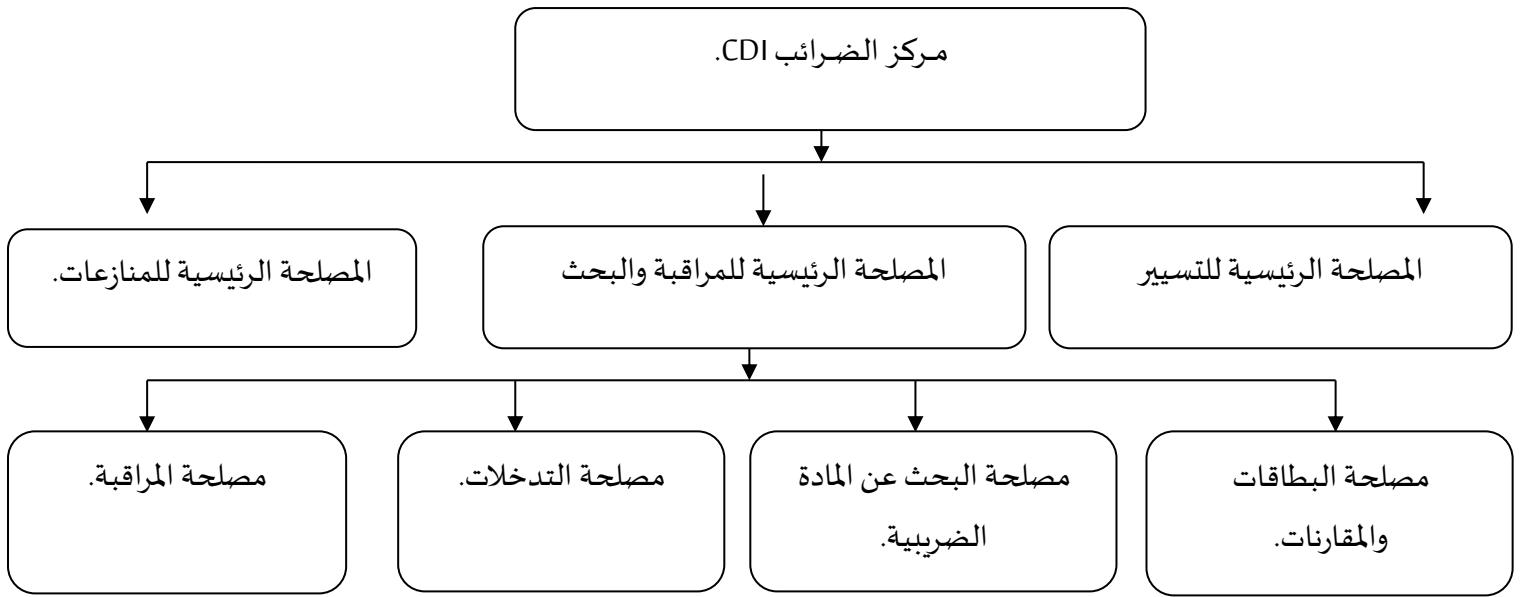
العدد 20.

4) المراكز الجوية للضرائب :CPI

تنظم المراكز الجوية للضرائب في ثلاث مصالح رئيسية وقباضة:

- \_ المصلحة الرئيسية للتسيير.
- \_ المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث .
- \_ المصلحة الرئيسية للمنازعات<sup>1</sup>.

الشكل I - 06: الهيكل التنظيمي لمراكز الضرائب CDI.



المصدر: المرسوم التنفيذي رقم 06/327 المؤرخ في 2005/09/18.

<sup>1</sup> المادة 1 من قرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2005/06/07. الجريدة الرسمية العدد 47 الصادرة بتاريخ 2009/05/22 – ص 2.

## المبحث الثالث: مقومات التدقيق الجبائي

سيقوم بعرض أهم معلومات التدقيق الجبائي من خلال التطرق الى معايير ومراحل سير عمل مهمة التدقيق الجبائي.

المطلب الاول: معايير التدقيق الجبائي.

أولاً: المعايير الشخصية: يحتوي على صفات شخصية للمدقق الجبائي ويتكون من ثلاث معايير

المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملية للمدقق فيما يلي :

• التأهيل العلمي والخبرة المهنية.

• الخبرة العلمية في مجال ممارسة العملية للتدقيق واستمرار التعلم أثناء ممارسة مع تلقي تدريبات الكافية الرسمية وغير الرسمية.

المعيار الثاني: تتوقف على استقلالية وحيادية في إبداء رأيه ولا يوجد درجات في عدم إستقلال ويوجد نوعين من استقلال، الأول استقلالي المهني وهو ضروري كممارسة المهنية والثاني استقلال التدقيق فهو مرتبط بعملية إبداء الرأي في القوائم المالية.

المعيار الثالث: قاعدة العناية المهنية الملائمة:

تتعلق هذه القاعدة بما يقوم به المدقق الجبائي وعلى درجة ودقة القيام بمهامه ويسترشد المدقق الجبائي في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية والمهنية.<sup>1</sup>

ثانياً: معايير العمل الميداني: وهي التي تخص العمل الميداني والمعايير المطبقة والمعتمدة ميدانياً في تطبيق التدقيق الجبائي وفي الايطار نجد:

المعيار الأول: قاعدة التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم مع المساعدين، تتطلب اختيار مساعدين مناسبين ثم ضرورة تنفيذ عملية التدقيق الجبائي وفقاً لخطة ملائمة، ومسؤولية القيام بقدر كاف مع التخطيط المسبق تقع على المدقق الجبائي ومساعديه ولذلك لتوفير أساس سليم لعملية التدقيق الجبائي الفعال.

المعيار الثاني: قاعدة كفاية وملائمة أدلة الإثبات :

ضرورة حصول مدقق الجبائي على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات الملائمة لتكون أساساً سليماً يرتكز عليها عند التغيير عن التقارير المالية وذلك عن طريق الفحص المستندي والتدقيق الحسابي و الانتقادي والملاحظة والاستفسارات و المصادقات.

المعيار الثالث: توثيق العمل :

يوثق عمل التدقيق الجبائي دوماً بملفات عمل يتم مسكها بغرض توثيق التدقيقات التي تم القيام بها وتدعيم النتائج المتوصل إليها، هذه الملفات تسمح بتنظيم أفضل للمهمة وتعطي دلائل على اتخاذ الاحتياطات والاحترازمات الضرورية قبل الوصول الى نتائج والأحكام الأحكام النهائية.

<sup>1</sup> خالد رغب الخطيب - خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية للتدقيق الحسابات المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 1998، ص 8-9.

معيار قواعد وضع التقرير: وهو يتضمن الاجراءات المتبعة في كتابة التقرير النهائي للمدقق الجبائي ونجد فيه المعايير التالية:

**المعيار الاول: استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها :**

يتضمن التقرير إشارة الى أن الحسابات والقوائم المالية قد أعدت وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، كما يتطلب على المدقق ابداء الرأي فيها إذا كانت المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد الحسابات ختامية وقوائم المالية مبادئ متعارف عليها.

**المعيار الثاني: قاعدة تجانس استخدام مبادئ محاسبية :**

يجب ان يتضمن التدقيق إشارة الى مدى تجانس أو ثبات تطبيق استخدام المبادئ المحاسبية من فترة الى أخرى وتهدف هذه القاعدة الى ضمان قابلية القائمة المالية للمقارنة وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ وأثرها على هذه القوائم.

**المعيار الثالث : قاعدة الافصاح الكامل في القوائم المالية :**

يتضمن هذا التقرير التحقق من كفاية وملائمة الافصاح كما تعبر عنها القوائم المالية التي ينبغي أن تشمل على بيانات ومعلومات العرض السليم للقوائم ومدى كفاية البيانان والدقة في ترتيبها وتوضيح كافة المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم.

**المعيار الرابع: قاعد ابداء الرأي في القوائم المالية :** يجب على المدقق الجبائي التعبير عن رأيه عن القوائم المالية كوحدة واحدة، كما يتخذ المدقق الجبائي في مجال التعبير عن رأيه في القوائم أخذ أربعة مواقف طبقا لقواعد التدقيق الجبائي :

- إبداء رأي دون تحفظات.
- إبداء رأي ينطوي على تحفظات.
- إبداء رأي مخالف<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية تدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة لنيل شهادة دكتوراه تخصص محاسبة 2015 جامعة بسكرة من 102-103.



المطلب الثاني : مراحل التدقيق الجبائي

يتم التدقيق الجبائي وفق المراحل التالية :

أولا : المرحلة الاولى : التحضير للتدقيق.

ان برمجة المكلفين الذين سيخضعون للعمليات تدقيق المحاسبة يخضع الى قواعد إجرائية والى معايير انتقاء محددة من قبل الإدارة المركزية ، إعداد هذه البرامج ومتابعة تنفيذها تتم من قبل المديرية الجهوية للضرائب والمصالح المركزية للمديرية العامة للضرائب.<sup>1</sup>

ثانيا : المرحلة الثانية : الانطلاق في عمليات التدقيق الجبائي.

ان البدء في عمليات التدقيق الجبائي لمحاسبة المكلف لا يمكن أن يتم من قبل إعلام المكلف مسبقا عن طريق إرسال إشعار بإجراء التدقيق مع وصل استلام مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للتدقيق ويمنح له أجل أدنى للتحضير 10 أيام ابتداء من استلام الإشعار.<sup>2</sup>

ثالثا : المرحلة الثالثة : سير عملية التدقيق الجبائي :

وتهدف هذه المرحلة مصداقية المنشأة محل التدقيق والتحقق من أن السجلات والأشخاص القائمين عليها يقومون بتدقيق الضريبة ، أي أن الزيادة الميدانية والزيارات الأخرى التي تلمها هي زيارات تأسيسية للاختبارات القائمة التي اختبرت من قبل المدقق نتيجة لتقييمه المعلومات التي تم الحصول عليها.<sup>3</sup>

رابعا : 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 الذي من خلاله يسجل كل المعلومات الخاصة بعملية المراقبة التي قام بها وإصدار جداول الإقطاع لسنوات التحقيق وتلتزم بها الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتحقيق بنتائج التدقيق الجبائي ، حتى وان لم يكن هناك تقويم ، ويتم الإبلاغ عن النتائج التي تحصل عليها إثر التحقيق في المحاسبة عن طريق تبليغ موصى عليه مع وصل الاستلام ويكون مقفلا ومعلل ، للمكلف الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره وله أجل 40 يوما من أجل إرسال موافقته وصياغة الملاحظات وحساب الأسس الضريبية يتم تحرير التبليغ النهائي المعبر عن الوضعية الجبائية للمكلف وتوضع نسخة من نتائج التحقيق في ملف المكلف ونسخة ترسل الى المديرية الجهوية للضرائب وبعدها يتم إصدار الجداول الإضافية المتضمنة كل الرسوم خلال 4 سنوات ثم نرسل نسخة الى المكلف ونسخة الى مفتشية الضرائب ونسخة للتحصيل لقباضة الضرائب.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> خالد راغب الخطيب - خاليل محمود الرفاعي - الأصول العلمية للتدقيق الحسابات - المستقبل للنشر والتوزيع - عمان الأردن - 1998 ص 10 .

<sup>2</sup> سفيان الدالي ، التدقيق الضريبي في إكتشاف التهرب الضريبي - مجلة جامعة التكوين للبحوث والدراسات العلمية - سوريا - العدد الأول 2015 ص 288 .

<sup>3</sup> سعد شبانكي ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني المحاسبي ، ديوان المطبوعات - الجزائر - 1997 ص 123 .

<sup>4</sup> محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2003 ص 99 .

## خلاصة الفصل:

من خلال دراسة هذا الفصل اتضح لنا ان التدقيق الجبائي هو التأكد من صدق وصحة التصريحات الجبائية للمؤسسة، وهو فحص للوضعية الجبائية بهدف تكوين رأي عام يسمح بتشخيص هذه الوضعية، حيث يسمح للمشروع الجبائي على حماية المكلف بمنحه جملة من الضمانات سواء تلك المتعلقة بسير التحقيق او بإجراءات التقويم.

## الفصل الثاني

التهرب الضريبي وعلاقته بالتدقيق الجبائي

## مقدمة الفصل:

يعتبر التهرب الضريبي من أهم الأسباب التي تؤدي الى تقليص الحصيلة الضريبية بحيث تحرم الدول سنويا من مبالغ هائلة، تحول دون إنجاز المشاريع العمومية وتنعكس على العجز في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية فيها لذلك بات إلزاما وجود الحل الأمثل لحل هذه المشاكل ومحاولة الحد من مخاطر هذه الظاهرة ومن أثارها المختلفة وهذا سنتناوله من خلال هذا الفصل حيث تم تقسيمه الى ثلاثة مباحث كالآتي:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي.

المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي.

المبحث الثالث: علاقة التدقيق الجبائي بالتهرب الضريبي.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي.

هناك عدة تعاريف للتهرب الضريبي نذكر من بينها:

**التعريف الأول:** يقصد بالتهرب الضريبي تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل وأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية وذلك بكل أو جزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها وتحقيق أهدافها الاقتصادية واجتماعية.<sup>1</sup>

**التعريف الثاني:** يعرف 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 آثار سيئة للخزينة العامة وأثار غير سيئة على المكلفين آخرين حيث يتحملون عبء الضريبة بينما يفلت آخرون منها مما سيؤدي الى عدم تطبيق العدالة في توزيع الأعباء المالية.<sup>2</sup>

**التعريف الثالث:** يعني التهرب من الضريبة أن يتخلص المكلف من دفع الضريبة المتوجبة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينعكس عبثها عن غير.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> حميد بوزيدة ، جباية مؤسسات، ديوان مطبوعات الجامعية ، بن عكنون الجزائر ، 2010 ص 39...

<sup>2</sup> عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها دراسة مقارنة ، الطبعة الاولى، دار الكتب والوثائق القومية ، الاردن ، 2015 ص 121.

<sup>3</sup> عوضة أحسن وعبد الرؤوف قطيش، المالية العامة، دار خلود للصحافة ، 1995 ص 391...

المطلب الثاني: أسباب وأثار التهرب الضريبي .

الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي :

1. الأسباب المتعلقة بالمكلف :

غالباً ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته والتي تندرج في إطار اعتبارات نفسية وأخلاقية ومالية.

◆ ضعف المستوى الخلقى :

يحفز ضعف المستوى الخلقى المكلفين على التهرب من أداء واجهم الضريبي ، لذلك فهويتنتسب عكسياً مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع مع شعور بالمسؤولية في تحمل أعباء العمل

◆ ضعف الوعي الضريبي :

✓ اعتقاد أن الضريبة هي اقتطاع مالي دون مقابل .

✓ اعتقاد عدم شرعية الضريبة من الناحية الدينية .

✓ سوء تخصيص النفقات العامة .

◆ الوضعية المالية السيئة للمكلف : تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب ونطاقه بحيث نجد أن ميل مكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء ضريبة عليه وساد مركزه المالي .

2. الأسباب المرتبطة بطبيعة النظام الضريبي :

◆ تعقد النظام الضريبي : وذلك من حيث تنوع وتعدد معدلات الرسوم والضرائب من جهة ، ومن جهة أخرى يجد المكلف نفسه أمام أعوام تنقصهم الكفاءة ووسائل بدائية.

◆ عدم استقرار التشريع الضريبي : إن عدم استقرار هذا راجع بالدرجة الأولى إلى التغيرات العديدة التي تحدث على قوانين مالية ومئوية وقوانين مالية تكميلية مما خلق نوعاً من التذبذب في إستمرارية المنظومة التشريعية الضريبية .

3. الأسباب السياسية :

إن سياسة الإتفاق العام في الدولة تؤدي دوراً أساسياً في التهرب الضريبي فكلما أحسنت الدولة استخدام الأموال العامة أقل من المكلفين نحو التهرب من الضريبة ، إذ أن استخدام الضريبة في أغراض غير مالية أو إقتصادية يجعل الطبقات التي تتحمل من الضرائب أكثر من غيرها نشعر بالظلم مما قد تدفعها إلى التهرب ، كوسيلة لمقاومة هذا الظلم ، كما أن عدم استقرار اجتماعي<sup>1</sup>

4. الأسباب المرتبطة بالظروف الإقتصادية :

إن فترات الكساد والأزمات التي شاهدها العالم تعمل على انتشار التهرب الضريبي وزيادته بسبب قلة النقود وإنخفاض دخول المكلفين ، وتدهور القدرة الشرائية للأفراد ، وبالتالي زيادة حساسيتهم لإرتفاع الأسعار مما يصعب على المنتجين نقل عبء الضريبة لذا يدفعهم للتهرب الضريبي باستخدام طرق المتاحة بينما في فترات الرخاء وانتعاش

<sup>1</sup> خالد الخطيب، مرجع سابق ص 167.

الإقتصادي يقل ميل مكلفين للتهرب الضريبي بسبب كثرة نقود وارتفاع الدخل وتحسن القدرة الشرائية للأفراد، مما يسمح للمنتجين نقل عبء الضريبة الى المستهلكين عن طريق رفع أسعار منتجاتهم لذا يكون الدافع النفسي للتهرب لدى المكلف منخفضا، كما عدم تنظيم الإقتصاد الوطني وانتشار الإقتصاد الموازي يؤدي الى استمرارية وزيادة حجم التهرب<sup>1</sup>.

الفرع الثاني: أثار التهرب الضريبي :

للتهرب الضريبي أثار سلبية وذلك على كل مستويات وفي كل الميادين

❖ الأثار الإقتصادية: من الأثار الإقتصادية للتهرب الضريبي هو أن هذه الظاهرة تحدث انعكاسات سلبية

بالنسبة للإقتصاد الوطني وتمثل في مايلي :

- ✓ إعاقة المنافسة الإقتصادية .
- ✓ إعاقة التقدم الإقتصادي .
- ✓ التوجيه الوهمي للنشاط الإقتصادي .
- ✓ ظهور أزمة رؤوس الأموال.

1. ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها :

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي الى انقاص الإيرادات الضريبية فتلجأ الدولة بذلك الى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات وبالإضافة في عدد الضرائب وارتفاع معدلاتها، فإن التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية، وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الإجتماعية .

2. إعاقة التقدم الإقتصادي :

إن الأثر المتمثل في إعاقة المنافسة والذي يترتب عليها التهرب الضريبي يؤدي بدوره لتأخير التطور الإقتصادي وإعاقة التقدم الإقتصادي .

3. التوجيه الوهمي للنشاط الإقتصادي :

قد يلجأ الأعوان الإقتصاديون الأنشطة الإقتصادية في القطاعات الأكثر الحساسية للتهرب الضريبي ولا يأخذون بعين الإعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الإقتصادية وتزيد القيمة المضافة والدخل الوطني، أي أنهم لا يتوجهون الى الأنشطة الإقتصادية التي تخلق ثروات إضافية، وبذلك فالتهرب الضريبي يصبح نسبيا في الركود الإقتصادي والتخلف .

<sup>1</sup> - ناصر مراد، التهرب الضريبي والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، طبعة ثانية، الجزائر، 2009، ص 159.

## 4. ظهور أزمة رؤوس الأموال:

إن عملية التهرب الضريبي تتمثل في أغلب الأحيان في إخفاء المكلف رقم أعماله وأرباحه الحقيقية وتتم هذه العملية إما عن طريق الإكتناز، أو على شكل أوراق نقدية أو على شكل معادن كالذهب بالإضافة الى ذلك فإن بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن وتهرب رؤوس الأموال الشيء الذي يؤدي الى إنقاص إيرادات الدولة، وإضعاف الموجودات الإقتصادية، بالإضافة الى ذلك فإن التهرب الضريبي يضعف من مبالغ الإدخارات العمومية وبالتالي إضعاف الإستثمار والتقليل من إمكانيات الدولة في مجال الإنفاق العمومي مثل التعمير، بناء، مساكن، مدارس..... الخ<sup>1</sup>

## ❖ الأثار المالية:

تتمثل النتائج المالية للتهرب الضريبي في أنه يلحق بالخزينة الدولة خسائر كبيرة تتمثل في الأموال الطائلة التي تضيع منها وتكدس من طرف المكلفين المتملصين من دفع الضرائب، كما انه يؤدي الى تخفيض الدخل الفردي، بالإضافة الى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤدي الى انخفاض قيمة العملة الوطنية وذلك بسبب عملية اكتناز الأموال غير المصرح بها، والتي تسبب في دورها في وجود التضخم النقدي على مستوى السوق النقدية

## ❖ الأثار الاجتماعية:

بغياب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية بالإضافة الى ذلك فإن التهرب الضريبي يخل بإعادة توزيع المداخل بين الطبقات المجتمع ويزيد الفوارق طبقية بينها، بالإضافة الى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء نظرا لسقوط العبء الضريبي كله عليهم، فانتشار الغش والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي الى تدهور الحس الجبائي وغياب الوعي الفردي لدى المكلفين وتغيب الثقة في سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية ويفضل بذلك الممولين الدفع العام ويمتنعون عن دفع الضرائب والمشاركة في النفقات العمومية.

## إعاقه منافسة الاقتصادية:

إن مؤسسة التي تتخلص من دفع الضرائب تحقق أرباحا وتكون وضعيتها المالية أحسن من المؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة فالمؤسسات الأقل إنتاجية هي التي تقوم في أغلب الأحيان بعملية التهرب من دفع الضرائب فهي لا تحاول تحسين الإنتاجية أو تحقيق التقدم الاقتصادي لتحقيق الأرباح أكبر، وإنما تقوم بعملية التهرب الضريبي للحصول على موارد للتمويل وبذلك تتبع منتجاتها بأسعار منخفضة من الأسعار المعمول بها في السوق وذلك للحاق بالمستوى العالي الذي تتميز به نظيراتها أي المؤسسات الأخرى التي تسعى لتحسين وضعيتها الاقتصادية والمالية عن طريق الزيادة في الإنتاج.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - حميد بوزيدة، مرجع سابق ص 52.

<sup>2</sup> - حميد بوزيدة، مرجع سابق ص 50.



المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي ووسائل مكافحته:

المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي:

تتعدد أشكال التهرب الضريبي باختلاف نوع النشاط ومهارة المتهرب، وقد أدى التفتح والتطور التكنولوجي وزيادة التعاملات الاقتصادية الى تطور الطرق والأساليب المتبعة في التهرب الضريبي ومن أبرز هذه الطرق والأساليب المستعملة في ذلك ما يلي:

أولاً: التهرب الضريبي عن طريق تقديم معلومات محاسبية غير حقيقية:

وذلك باللجوء المكلف الى تقديم إقرار ضريبي استناداً الى دفاتر وسجلات وحسابات مصطنعة مخالفة للدفاتر والسجلات الحقيقية بهدف التقليل من الإيرادات وزيادة النفقات، ومن الأمثلة العملية لهذه الطريقة من التهرب

- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع.
- توزيع الأرباح على شركاء وهميين أي غير موجودين أصلاً.
- التسجيل الوهبي لمبيعات مسترجعة أو خصومات تجارية ممنوحة.
- تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي بالتواطؤ مع الزبون.

ثانياً: التهرب عن طريق إخفاء الممتلكات:

يعتمد هذا النوع من التهرب على الإخفاء المتعمد لبعض الممتلكات مثل المخزونات وهذا يكون كلي أو جزئي، ومن الأمثلة العملية لهذه الطريقة من الطرق الجبائي فيما يلي :

- إخفاء جزء من المخزونات وبيعها سرا في السوق الموازية.
- عدم التصريح بكل الأنشطة الممارسة من قبل المكلف.

ثالثاً: التهرب عن طريق استغلال القانون:

ويتم ذلك باستغلال الامتيازات القانونية الممنوحة لبعض العمليات والنشاطات حيث يقوم بعض المكلفين بإدراج جزء من أنشطتهم ضمن الأنشطة المعنية أو التي لها إعفاء جزئي، ومن الأمثلة الحية عن ذلك:

- تسجيل عملية بيع أصل من الأصول على أنها هبة.
- اعتبارات عمليات توزيع الأرباح على المساهمين أنها رواتب وأجور<sup>1</sup>

<sup>1</sup> حمودي وفاء، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر، جامعة أبي بكر بلقايد "تلمسان" 2015 - 2016 ص 36.

## المطلب الثاني : طرق مكافحة التهرب الضريبي

يوجد هناك أكبر من طريقة لمكافحة التهرب الضريبي، وذلك بعد معرفة السبب للتهرب وتختلف كل طريقة من دولة لأخرى مع الأخذ بعين الإعتبار أن هذه الطرق لا تمنع من التهرب الضريبي وتقضي عليه بل قد تحد من انتشاره ومن هذه الطرق:

1. حق الإطلاع: يجوز لموظفي الضرائب الإطلاع على الوثائق والملفات التي يجوز المكلف وذلك ضمن القانون. ، مما يجعل المكلف أن يقدم معلومات صحيحة
2. تقديم اقرار مؤيد باليمين: تلجأ بعض التشريعات الى الطلب من المكلف حلف اليمين شأن صحة المعلومات التي يقدمها للدوائر الضريبية، كما يحصل في فرنسا، هذه الطريقة لا تصلح في جميع الدول لذا فإن استخدامها محدود.
3. التبليغ بواسطة الغير: تجيز بعض القوانين في بعض الأحوال لكل شخص أن يدلي الى الدوائر المالية بمعلومات من شأنها أن تساعد في اكتشاف التهرب الضريبي.
4. عدم مبالغة في تعدد الضرائب: يجب أن تفرض الضرائب بالسعر والعدد القابل للتطبيق وأن تتلائم مع الوضع الإقتصادي السائد وإمكانيات مواطنين فليس من المنطق ان تكثر من الضرائب في الوقت الذي لا يستطيع المواطن تحمل أعبائه، ومن هنا هذا تلجأ الكثير من الدول الى إعادة صياغة القوانين الضريبية بما يتلائم مع التغيرات الإقتصادية والإجتماعية والسياسية والمالية.
5. الجباية من المصدر: تلجأ بعض الدول الى جباية الضريبة من منتجها وذلك كي تضمن توريدها للخزانة وتقليل احتمالات التهرب كأن تقتطع الضريبة على دخل الموظف من رب العمل قبل توزيعه على العاملين أو إقتطاع ضريبة الإنتاج من المصنع، قد يلجأ المشرع الضريبي الى هذا الأسلوب، حيث يوجد موظفي الضريبة في نفس مصانع الإنتاج لمراقبته وفرض الضريبة عليه.
6. توقيع عقوبات على المتأخرين عن الدفع والمتهربين<sup>1</sup>

<sup>1</sup> حميد بوزيدة، جباية مؤسسات، مرجع سابق، ص53، 54.

المبحث الثالث: علاقة التدقيق الجبائي بالتهرب الضريبي .

المطلب الأول : دور التحقيق المحاسبي في الكشف عن التهرب الضريبي .

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

#### 1. 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 إقتراحات الى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية .ويقوم المدير الولائي للضرائب وبالتشاور مع المصلحة يحدد القائمة النهائية وبأخذ بعين الإعتبار معايير الانتقاء وتوجهات المصالح المركزية ومن ناحية أخرى الإمكانيات المتوفرة وبعد فحص وتحليل مختلف الاقتراحات واختيار المكلفين المعنيين بالعملية .

#### 1. معايير انتقاء المكلفين :

ان عملية إنتقاء المكلفين سيخضعون للرقابة الجبائية وبالتحديد التدقيق في محاسبة المكلفين تتم استنادا الى بعض الأسس والمعايير التي تنتهجها الادارة الجبائية والأجهزة المختصة في ذلك ،ومن أهمها :

- أهمية رقم الاعمال المصريح به من طرف المكلف بالضريبة خلال الأربع سنوات الأخيرة .
- تكرار الخسارة في النتائج أو الربح الضعيف مقارنة بطبيعة النشاط الممارس ورقم الأعمال المصريح به.
- الزيادة المذهلة في المستوى المعيشي للمكلف بالضريبة .
- ملفات جبائية للمكلفين تحتوي على أخطاء وحالات نسيان خطيرة مكتشفة عند التدقيق في المكتب .
- الأنشطة المحتركة وغير تنافسية مع السلع المستوردة .

#### 2. المرحلة الميدانية لعملية التدقيق الجبائي :

بعد عملية البرمجة وقبل بداية عمليات التحقيق ،يقوم المحقق بمجموعة من الإجراءات التي تساعده أثناء القيام

بعملية التحقيق

#### (1) إشعار المكلف :

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا ،عن طريقة إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته ،على أن يستفيد من أجل أدنى للتخصير ،مدته (10)أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الأشعار<sup>1</sup>

<sup>1</sup> المادة 4 10 من قانون الإجراءات الجبائية ،ص 11.

## (2) 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 الشركة) 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 التواريخ إيداع هذه التصريحات سواء كونها تصريحات مودعة قانونا وبطريقة منتظمة، أو حتى لم تودع أصلا.

## (3) 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، فضلا عن معاينة وجود الوثائق المحاسبية وقيم الصندوق.

## (4) استمارات التدقيق المحاسبي المتعلقة بالنشاط المهني :

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

- (1) إعداد كشف المحاسبة : يتضمن هذا الكشف ملخص الحسابات النتائج للسنوات محل التدقيق والهدف منه متابعة التغيرات لكل من رقم الأعمال، الأعباء والريح الصافي .
- (2) إعداد كشف حالة المقارنة للميزانية : تظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (الأصول-الخصوم) الخاص بالسنوات الأربعة محل التدقيق ويحتوي على (05) أعمدة حيث العمدة الأول يعبر عن السنة المرجعية للمقارنة وغير معنية بالتدقيق والمتبقية للسنوات المعنية بالتدقيق والهدف منه دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالاستهلاكات، المودونات وحركة القروض<sup>1</sup>.

من خلال سير عملية التدقيق في الملف الجبائي والوثائق المحاسبية يتم دراستها دراسة شاملة حتى تتمكن هذه القراءة من إعطاء نظرة عامة تمكن من تحديد الأهداف والمشاكل وكذا طريقة العمل، ففي بادئ الأمر يقوم المدقق بمراسلة الإدارة العامة و المؤسسات 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، وفي المرحلة الثانية يقوم المدقق بتحديد طريقة التدقيق بخطة عمل يختار فيها إحدى الطريقتين<sup>2</sup>

طريقة مادية : وتكون بالمتابعة المادية لجميع حركات الأموال والمواد خلال أربع سنوات المراقبة مع إمكانية الإطلاع على السنوات المتقدمة والسنة الموالية (سنة التدقيق) وهي طريقة صعبة لا يتم اتباعها إلا في حالة قصور الطريقة المحاسبية خصوصا أمان المؤسسات الكبرى .

<sup>1</sup> 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

<sup>2</sup> العيد نسيغة، الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر في الحقوق عباس لغرور، خنشلة 2017 ص 80-82

طريقة محاسبية: وتعتمد على مراقبة مدى صحة الاككتابات المحاسبية وحركة الاموال والمواد في الارصدة المحاسبية وحركتها بين الارصدة، ومدى مطابقتها للقانون المحاسبي المالي، والتدقيق في كل حساب على حدى، أو مدى مطابقة الاوراق الثبوتية للتشريعات بالاضافة الى التدقيق في الاككتابات المحاسبية من حيث الشرعية، الدقة، الصحة والاعفالات.

يجب معاينة نهاية عمليات التدقيق في عين المكان، عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيرته، وتوضيح الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الاخير التوقيع وتمدد مهلة التدقيق في عين المكان وفق الاجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه بموجب المادة 21 مكرر 1 من قانون الاجراءات الجبائية للاجابة على طلبات التوضيح او التبرير في حالة وجود عمليات تحويل غير مباشر للارباح بمفهوم المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

1

3. التقييم العام للمحاسبة المكلف: في هذه المرحلة يقوم المدقق بتقييم محاسبة المكلف بأن يتم قبولها شكلا او مضمونا او رفضها حسب القوانين المعمول بها.

➤ قبول المحاسبة: ان تأكدت الادارة الجبائية من صحة ما جاء بالاقرار من بيانات ومعلومات فتقوم بربط الضريبة على أساس ما جاء في المحاسبة دون إحداث اي تعديل او تصحيح، إذا رأت تنظر السلطة المالية في التقارير المقدمة لها من قبل المكلف اذا رأت صحيحة فتقبلها وتقدر الضريبة بمقتضاة يمكن ان يكون صريح او نسبي.

➤ رفض المحاسبة: اذ تبين للادارة الضريبية عدم صحة ما جاء في تقرير المكلف من المعلومات حول دخله الخاضع للضريبة، لا يتفق والمركز المالي الحقيقي للمكلف تلجأ الادارة الضريبية الى التقدير اعتمادا على أسس لتحديد أرباح المكلف، ويكون هذا في الحالات التالية<sup>2</sup>

✓ مسك دفاتر غير مطابقة لأحكام القانون ولشروط النظام المحاسبي المالي، و لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية.

✓ تتضمن المحاسبة أخطاء أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة.

➤ إعادة تشكيل رقم الأعمال (القاعدة الضريبية)

عندما يتبين أن المراقبة التي أجريت على المحاسبة لا جدوى منها لأن هذه الاخيرة غير مقنعة ومنظمة، وبالتالي تكون غير مقبولة فيلجأ المحقق الى إعادة تأسيس رقم الاعمال الخاضع للضريبة انطلاقا من العناصر الكمية (الحساب المادي)، المقبوضات الايرادات)، أساس الفوترة، مصاريف الإنتاج ودراسة السعر، بالاضافة الى وجود مؤشرات أخرى.

➤ نهاية التحقيق:

عند الانتهاء من عملية التحقيق والتي مست أربع سنوات متقدمة في محاسبة المكلف بالضريبة يقوم هذا الاخير بإبلاغ المكلف نتائج المراقبة، في نهاية تحقيقه، حيث يرسل إشعار بتبليغ النتائج في رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام او سليم له مع إشعار الاستلام وهذا بمثابة تليغ أولي.

<sup>1</sup> المادة 5-20 قانون الاجراءات الجبائية، ص12

<sup>2</sup> عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، الطبعة الاولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2015 ص 289-290

## ➤ التبليغ النهائي بالنتائج :

بمجرد تقييم المكلف لملاحظاته في الأجل المحدد أو بعده ،يبدأ المحقق في دراستها دراسة معمقة ودقيقة ثم تحليلها نقطة بنقطة ،للتأكد من أنها مؤسسة فعلا ،وهذا من أجل أخذها بعين الاعتبار عند تحرير التبليغ النهائي مباشرة وهذا الاخير يعبر عن الوضعية الجبائية الحقيقية للمكلف المحقق معه .

## ➤ إقفال التحقيق :

اقفال التحقيق متعلق بتدوين كل عناصر الاخضاع وإعداد تقرير التحقيق ،و ذلك ببلورة نتائج الفحص والتحقيق ،ويتم إعداد التقرير في وثيقة يتم من خلالها ختم التحقيق ، لهذا يجب أن يحتوي على جميع المعلومات التي تسمح بضمان احترام عملية التحقيق ،التقييم والحكم على نتائج المراقبة وفي نهاية عملية المراقبة يجب على المحقق إصدار جداول الإخضاع التي تتضمن كل الضرائب والرسوم المطلوب تسديدها والخاصة بالسنوات الأربع التي شملها التحقيق<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> خالد بن معتوف ،محمد الأمين ميلي ، اجراءات التحقيق المحاسبي في ايطار الرقابة الجبائية ،مذكرة ماستر أكاديمي في علوم تجارية ،جامعة محمد بوضياف ،مسيلة 2017.

المطلب الثاني : دور التحقيق المعمق في الكشف عن التهرب الضريبي.

التحقيق المعمق هو مجموعة العمليات الخاصة بالبحث والتقصي من أجل الكشف عن الفروقات ما بين المداخل الفعلية المحققة .

هذه العمليات تهدف الى تحقيق ما يلي :

❖ التحقق من صحة المداخل المصرح بها.

❖ مراقبة تجانس هذه المداخل مع صحة الذمة المالية ووضعية الخزينة .

أولاً : التحضير لعملية التدقيق على المحاسبة تتم حسب خطوات عدة كالتالي :

أ. البرمجة : وتتم وفق مرحلتين :

(1) إختيار الملفات :

حيث يقوم المحقق بمراقبة التصريحات المكتتبه خلال السنة الجارية بالاضافة الى السنوات غير المتقدمة بحسب

أهمية المداخل المصرح بها .

(2) تحضير البرامج :

قبل نهاية كل سنة يعد رئيس مفتشية الضرائب قائمة تمهيدية بالمكلفين الذين من المحتمل أن يخضعوا للتدقيق

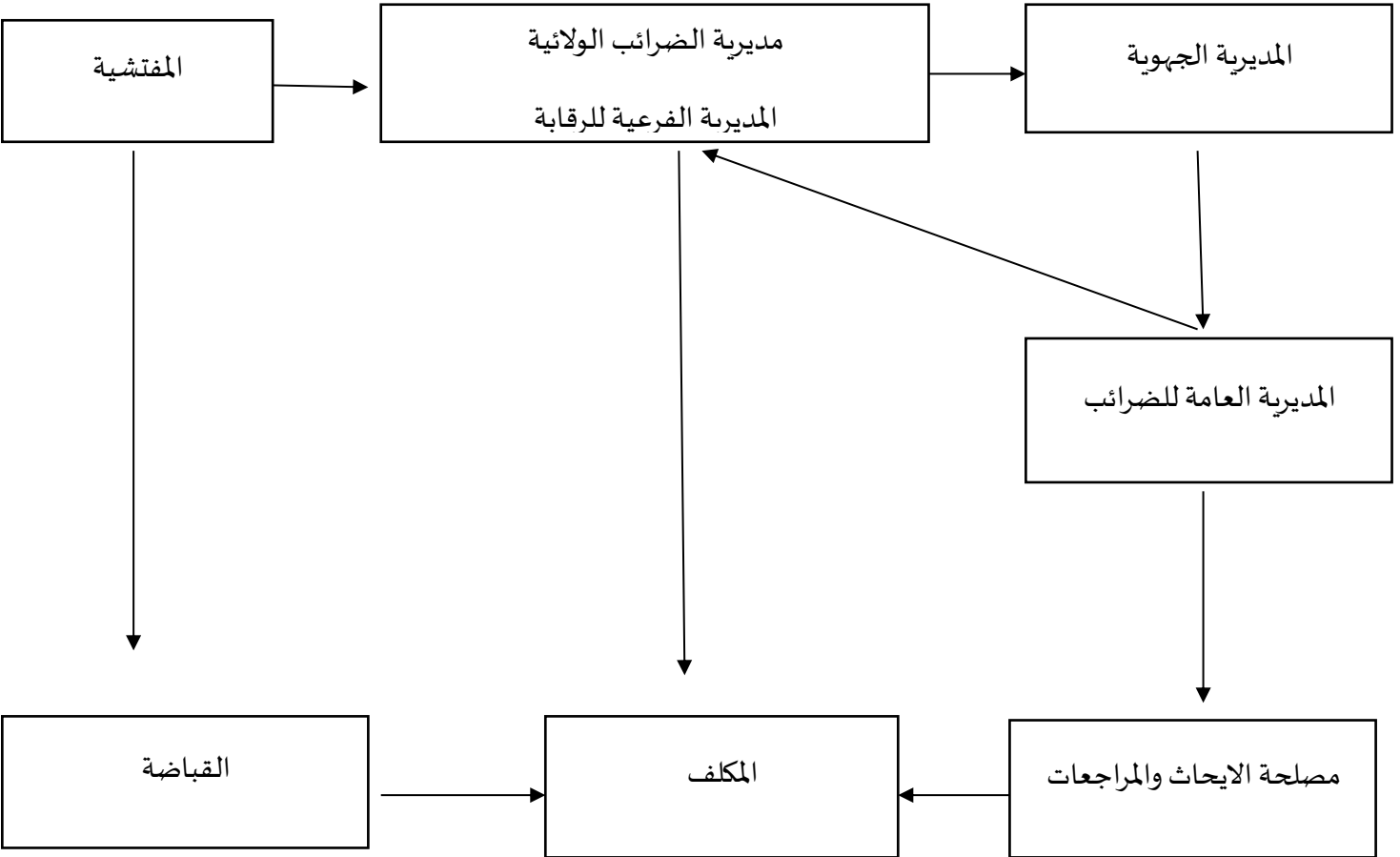
المعمق بعد دراسة كاملة للملفات ، وبعد ذلك ترسل القائمة الى المديرية الولائية للضرائب المختصة إقليميا من أجل دراستها

، حيث تقوم هذه الاخيرة باعداد قائمة نهائية ترسلها الى رئيس مكتب المراقبة الجبائية لتنفيذها وترسل نسخة الى مديرية

الجهوية للضرائب للإعلام ، وهي بدورها ترسلها الى الادارة المركزية من أجل المصادقة عاها ويمكن تلخيص إجراءات المراقبة

في الشكل التالي :

الشكل رقم II - 07: شكل توضيحي لعملية برمجة الملفات



المصدر: سعدي احلام - التدقيق الجبائي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي - مرجع سبق ذكره ص 70.



١١. معايير اختيار الأشخاص الخاضعين للتدقيق المعمق :

- الاشخاص الذين يبين التحقيق في ملفاتهم الخاصة بالضريبة على الدخل الاجمالي (IRG) وجود تناقضات بين الدخل المصرح به والمصاريف الهامة والجلية التي قاموا بها .
- الاشخاص الذين خضعوا للتدقيق الجبائي في المحاسبة ، ولم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس الحقيقة .
- الاشخاص الذين ليس لديهم ملف جبائي غير ان مسار حياتهم يظهر مؤشرات ودلائل تبرز مداخل هامة مخفية .

ثانيا : سير عملية التدقيق المعمق

وتتم وفق المراحل التالية :

- إرسال الاشعار بالتحقيق إذ تحدد المدة 15 يوم مع ضرورة وجود مستشار قانوني
- المقابلة مع المكلف حيث يجب أن يطرح المحقق بعض الاسئلة على المكلف ، وتتمثل هذه الاسئلة في :  
ماهي هوايته ، تاريخ الميلاد ، الاسم الشائع به ، الوضعية الاجتماعية ، مكان الإقامة الرئيسي ، عدد السيارات ... الخ
- الإبلاغ بالنتائج ، حيث بعد ان ينهي المدقق عليه التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لابد له ان يبلغ المكلف بكل النتائج التي توصل اليها من خلال عملية التحقيق<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> سعبيدي احلام، التدقيق الجبائي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي، مرجع سابق ص..71

## خلاصة الفصل :

على ضوء ما قدمناه في هذا الفصل من دراسة التهرب الضريبي وعلاقته بالتدقيق الجبائي لاحظنا ان التهرب الضريبي يخلق آثار سلبية على مستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي ، حيث يؤدي الى الاضرار بالخزينة العمومية نتيجة حرمانها من جزء هام من موارد مالية ، كما يؤدي الى اختلال الى المنافسة الاقتصادية وانتشار التعاون بين الطبقات الاجتماعية حيث تسعى الدولة جاهدة لمكافحة بمختلف الطرق والاساليب المشروعة .

يكمن دور التدقيق الجبائي في وضع الفروقات التي تكون على مستوى الملفات الجبائية والمعطيات المتحصل عليها وذلك للحصول على صورة واضحة لوضعية المكلفين باتخاذ اجراءات القانونية المنصوص عليها .

## الفصل الثالث

دراسة حالة المركز الجوي للضرائب سيدي

علي

## مقدمة الفصل:

سنحاول في هذا الفصل تجسيد الجانب النظري الذي تطرقنا له في الفصلين السابقين مع الواقع العملي وذلك من خلال دراسة على حالة المركز الجوّاري للضرائب لبلدية سيدي علي لولاية مستغانم ، حيث سنحاول من خلال هذه الدراسة الدور الذي يلعبه التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي وذلك من خلال جملة من الأدوات والسياسات التي تتبعها الإدارة الجبائية في هذا الشأن ، قمنا بالتركيز على الرقابة الجبائية باعتبارها آلية فعالة في الكشف ومحاربة الغش والتهرب الضريبي ، كما تمحورت الدراسة التطبيقية في أثر وطرق الرقابة الجبائية على التهرب الضريبي ، وعلى ضوء ذلك تم تقسيم هذا الفصل. الى :

المبحث الاول : لمحة عن المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم .

المبحث الثاني : طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى المركز الجوّاري للضرائب.

المبحث الثالث : أثر الرقابة الجبائية على التهرب الضريبي على مستوى المركز الجوّاري للضرائب .

المبحث الأول : لمحة عن المركز الجوّاري للضرائب

المطلب الأول :التعريف بالمركز الجوّاري للضرائب

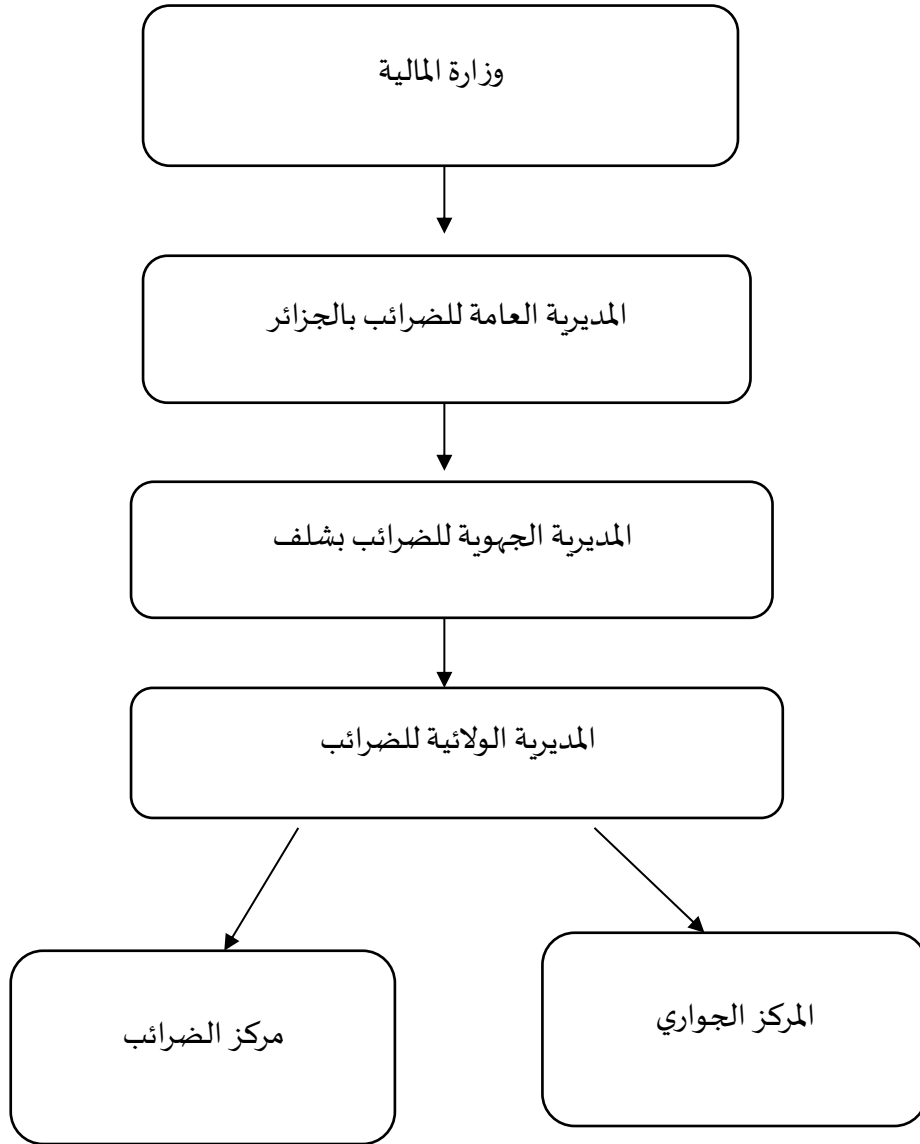
من خلال دراستنا لموضوع التنظيم الإداري الحديث لإدارة الضرائب على مستوى المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي التابعة لولاية مستغانم تبين أن هذه المؤسسة تابعة لمديرية الجهوية بشلف ، اذ يعتبر المركز الثاني متواجد على مستوى هذه الولاية وقد وجد هذا المركز من أجل الإلمام والمتابعة بشكل أحسن للمعلومات والتصريحات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة يتواجد هذا المركز الجوّاري للضرائب بدائرة سيدي علي ،والذي هو تنظيم إداري حديث لإدارة الضرائب جاء ليحل محل المفتشية والقباضة وإن صح التعبير من أجل الجمع بين المصلحتين ،الهدف من انشائه هو العصرية وتقريب الإدارة من المواطن ،وزيادة حجم المردودية لفائدة الدولة وقد خصص المركز الجوّاري سيدي علي للتحصيل لدائرة سيدي علي وبلدياتها المتمثلة في بلدية تازقايت وبلدية أولاد مع الله وأيضا دائرة سيدي لخضر وبلدياتها المتمثلة في بلدية حجاج وبلدية بن عبد المالك رمضان.

يحتوي المركز الجوّاري للضرائب على 52 عاملا موزعين على ثلاث مصالح رئيسية وهي : المصلحة الرئيسية للتسيير ،المصلحة الرئيسية للمنازعات ،وثلاث مصالح ثانوية وهي : مصلحة الاستقبال والاعلام ،مصلحة الآلي والوسائل والقباضة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> موقع المديرية العامة للضرائب :www/mfdgi/gov/dz

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي والتعليق عليه :

الشكل III - 08: الهيكل الاداري للمديرية العامة للضرائب



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المركز الجوي للضرائب سيدي علي مستغانم .

التعليق عليه :

بعد وزارة المالية تدرج المديرية العامة للضرائب وتلها المديرية الجهوية وعددها 09 مقسمة على أساس الاقليم وموضوعية من وزارة المالية ،وتضم المديرية الجهوية بشلف والتي تضم المديريات الولائية المجاورة لها : تيارت ،تيسمسيلت ،غليزان ،عين الدفلى هذا بالاضافة الى المديرية الولائية بمستغانم وتضم المديرية الولائية بدورها مركز الضرائب والمركز الجوّاري للضرائب .

يضم مركز عمال مقسمين على مصالحها ولأجل تسهيل العمل في المركز قد قسم الى 3 مصالح رئيسية وقباضة ومصالحتين للقيام بعمليات محددة وهذه المصالح تتمثل في :

أ. المصلحة الرئيسية للتسيير: وتنقسم الى أربع مصالح :

1. مصلحة جباية النشاطات التجارية.
2. مصلحة الجباية الزراعية.
3. مصلحة جباية المداخيل والممتلكات.
4. مصلحة الجباية العقارية .

ب. المصلحة الرئيسية للمرآقة والبحث : وتنقسم الى ثلاث مصالح وهي :

1. مصلحة البطاقات والمقارنات.
2. مصلحة البحث والتدخلات.
3. مصلحة المراقبة.

ت. المصلحة الرئيسية للمنازعات : وتنقسم الى ثلاث مصالح :

1. مصلحة الاحتجاجات
2. مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية
3. مصلحة التبليغ والامر بالصرف .

ث. القباضة :

1. مصلحة الصندوق
2. مصلحة المحاسبة
3. مصلحة المتابعات

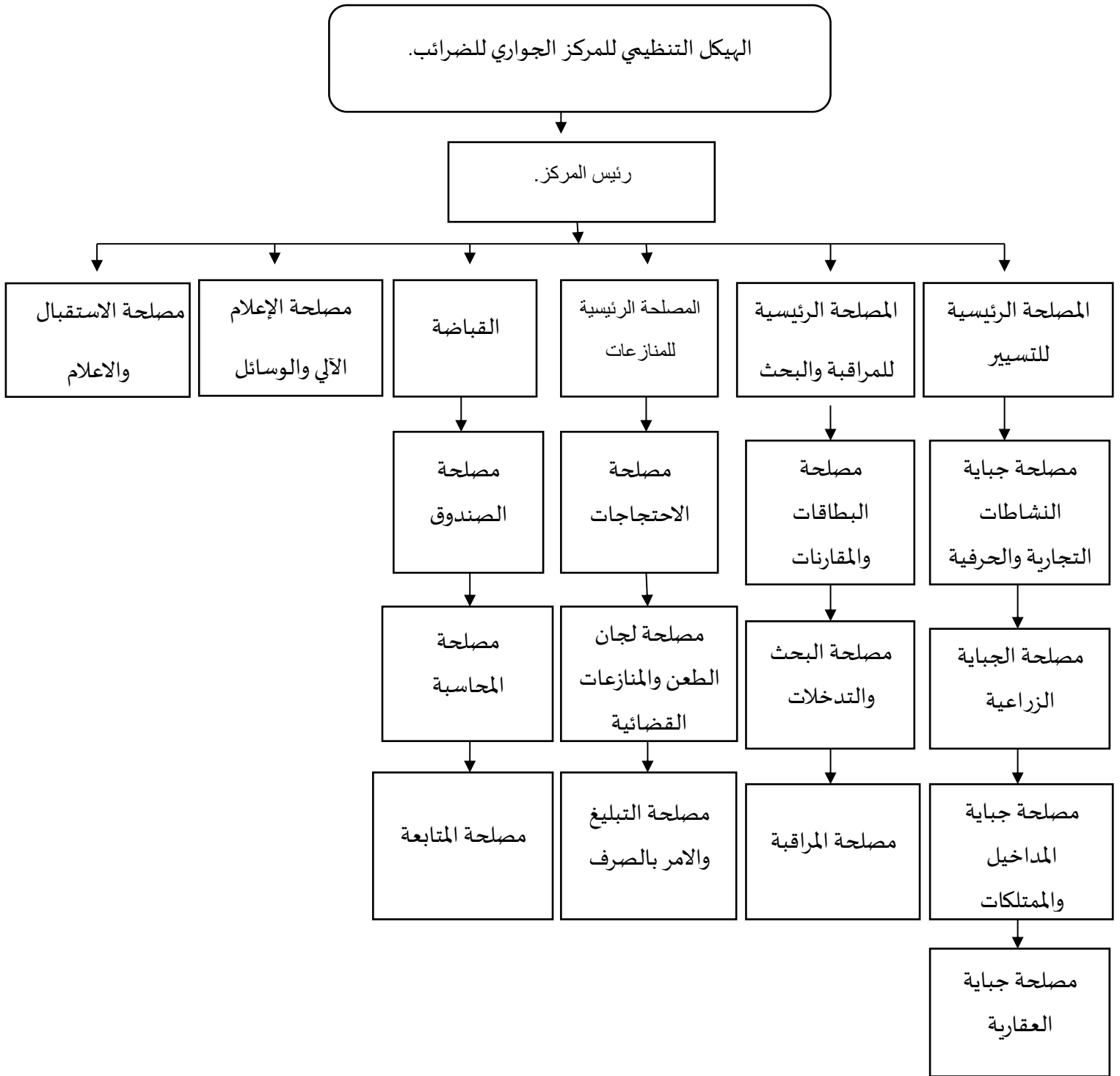
ج. مصلحة الاعلام الالي والوسائل

ح. مصلحة الاستقبال والاعلام

وبالتالي فان هيكل الاداري للمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي عبارة عن سلسلة متكاملة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> معلومات صادرة من المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي .

الشكل III - 09: الهيكل التنظيمي للمركز الجوّاري للضرائب.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم.



المبحث الثاني: طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم  
 فيما سيأتي سنتناول طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي (الرقابة الشكلية  
 والرقابة على الوثائق) والتي سبق التطرق إليها. حيث سنكتفي بأخذ حالة واحدة عن كل طريقة من طرق الرقابة الجبائية  
 المطلوب الأول: الرقابة الشكلية بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم :  
 تركز الرقابة الشكلية على مجموعة المعلومات المتوفرة لدى المركز ومتواجدة ضمن الملف المكلفين منها تصريح المكلف  
 ومحضر المعاينة، سنقوم بعرض حال ثلاث مكلفين حسب الوضعيات مختلفة ونشاطات مختلفة وبعد جمع المعطيات في  
 شكل بطاقة فنية للمكلفين يظهر جدول توضيحي على النحو التالي :

جدول (01): البطاقة الفنية للمكلفين بالضريبة الخاصة بسنة 2018

رقم الاعمال المحتسب	تصريح المكلف حسب محضر معاينة	تصريح المكلف حسب G12	معدل الضريبة	نوع النشاط	
1500000	5000 دج يوميا	800000	5%	بيع مواد البناء	المكلف الاول
لا توجد تسوية	2500 دج يوميا	800000	5%	حرفي صناعة الاواني المنزلية	المكلف الثاني
600000	لا يوجد محضر معاينة	لا شيء	12%	نقل البضائع	المكلف الثالث

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم

ملاحظة: رقم الاعمال المحتسب = تصريح المكلف حسب محضر المعاينة × 300 يوم

فيما يخص المكلف الثاني لا تقوم المصلحة بتسوية وضعيته لأن رقم الاعمال المصرح به يتناسب مع نشاطه وتصريحاته  
 لأعوان المعاينة

فيما يخص المكلف الثالث فإن رقم الاعمال المحتسب يتم فرضه تلقائيا حسب المادة 44 من قانون الاجراءات الجبائية  
 لتوفر شرطين الاساسين وهما مسك المكلف محاسبة قانونية إضافة الى تعذر القيام بمعاينة النشاط المعني.

التعليق واحتساب الضرائب :

على ضوء ما تبين ذكره و بالاعتماد على الاجراءات المنصوص عليها في المادة 18 من قانون الاجراءات الجبائية ، قامت المصلحة المختصة بالمركز الجوي للضرائب بتحرير إشعار أولي بالتسوية C04 لكل مكلف على حدي كما يلي :

➤ المكلف الاول :

\_ حساب الحقوق :

الضريبة الجزافية الوحيدة : 1500000- 800000 = 700000 × 05% = 35000 دج

\_ حساب الغرامات :

\_ طبقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تطبق زيادة بسبب نقص في التصريح تقدر ب : 10% من الحقوق المتملص منها

$$35000 \times 10\% = 3500 \text{ دج}$$

\_ حساب المبلغ الاجمالي :

$$38500 = 3500 + 35000$$

➤ المكلف الثالث :

\_ حساب الحقوق

الضريبة الجزافية الوحيدة : 600000 × 12% = 72000 دج

\_ حساب الغرامات :

طبقا للمادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تطبق زيادة بسبب عدم التصريح تقدر ب : 25% من الحقوق المتملص منها :

$$72000 \times 25\% = 18000 \text{ دج}$$

\_ حساب المبلغ الاجمالي :

$$90000 = 18000 + 72000$$

وحسب المادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية تمنح المكلف مهلة 30 يوما للإجابة على الاشعار وذلك ابتداء من تاريخ استلامه ، بعدها تقوم الادارة إما في حالة إجابته على الاشعار بدراسة ملاحظاته أو في حالة عدم رده على الاشعار بتحرير إشعار نهائي بالحقوق المستردة وكذا تحرير دور بمجموع المبالغ الواجب دفعها .

المطلب الثاني : الرقابة على الوثائق بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم :  
بعد اقتراح المركز للقائمة الاسمية للمكلفين بالضريبة الذين سيخضعون للرقابة على الوثائق ترسل هذه القائمة الى المديرية الولائية للضرائب للاطلاع عليها واعتمادها وذلك قبل سنة من تاريخ إجراء الرقابة . فيما يلي سنقون بعرض حال مكلف خضع للرقابة على الوثائق ، مع العلم ان المعني لديه مكتب دراسات .  
وبعد الاطلاع على الملف الجبائي للمكلف تبين ما يلي :

جدول (02):تصريحات رقم الاعمال للمكلف حسب السنوات.

السنوات المعنية بالرقابة	التصريح السنوي	نوع الوثيقة	رقم الاعمال المحتسب
2016	400000 دج	كشف التحري	1000000 دج
2017	200000 دج	محضر معاينة	600000 دج
2018	300000 دج	حساب البنكي	1200000 دج
2018	عدم ايداع التصريح	محضر معاينة	500000 دج

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم

ملاحظة :

كشف التحري هو وثيقة إدارية تشمل جميع المعاملات المالية للمكلف مع المؤسسات والادارات العمومية .  
التعليق واحتساب الضرائب :

بعد الاطلاع على المستندات تقوم الادارة بارسال وثيقة طلب المعلومات C02 للمعني قصد تقديم الوثائق والمعلومات في غضون مدة لا تتجاوز 10 أيام وإعلامه أنه سيخضع للرقابة على الوثائق لمدة 04 سنوات كالتالي: 2019-2018-2017-2016  
وبعد تقديم المكلف لهذه الوثائق تقوم الادارة الجبائية بدراستها .

وعلى ضوء ما تبين ذكره وبالاعتماد على الاجراءات المنصوص عليها في المادة 18 و19 من قانون الاجراءات الجبائية تقوم المصالح المختصة بالمركز الجوّاري للضرائب ، بتحرير إشعار أولي بالتسوية C04 يتضمن ما يلي :

◆ توضيح المعني بمصدر المعلومات التي سيتم إخضاعه لها

◆ تذكير المعني بأنه لم يتم بتسديد الحقوق الواجبة .

وعليه تصح وضعية المكلف كالاتي :

➤ بالنسبة لسنة 2016:

\_ حساب الحقوق :

الضريبة الجزافية الوحيدة :  $1000000 - 400000 = 600000 \times 12\% = 72000$  دج

\_ حساب الغرامات :

طبقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تطبق زيادة بسبب نقص في التصريح تقدر ب : 15% من الحقوق المتملص منها :

$$72000 \times 15\% = 10800 \text{ دج}$$

\_ حساب المبلغ الاجمالي :

$$72000 + 10800 = 82800 \text{ دج}$$

➤ بالنسبة لسنة 2017

\_ حساب الحقوق :

الضريبة الجزافية الوحيدة :  $(300 \times 2000) - 200000 = 400000 \times 12\% = 48000$  دج

\_ حساب الغرامات ::

طبقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تطبق زيادة بسبب نقص في التصريح تقدر ب : 10% من الحقوق المتملص منها :

$$48000 \times 10\% = 4800 \text{ دج}$$

\_ حساب المبلغ الاجمالي :

$$48000 + 4800 = 52800 \text{ دج}$$

➤ بالنسبة لسنة 2018:

\_ حساب الحقوق :

الضريبة الجزافية الوحيدة :  $1200000 - 300000 = 900000 \times 12\% = 108000$

\_ حساب الغرامات :

طبقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تطبق زيادة بسبب نقص في التصريح تقدر ب : 15% من الحقوق الشتمتلص منها :

$$108000 + 16200 = 124200 \text{ دج}$$

➤ بالنسبة لسنة 2019:

\_ حساب الحقوق :

الضريبة الجزافية الوحيدة :  $500000 \times 12\% = 60000$  دج

\_ حساب الغرامات :

طبقا للمادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تطبق زيادة بسبب عدم التصريح تقدر ب : 25% من الحقوق المتملص منها :

$$15000 = 25\% \times 60000$$

\_ حساب المبلغ الاجمالي :

$$75000 = 15000 + 60000 \text{ دج}$$

الاجراءات :

بعد الانتهاء من تحرير الاشعار الاولي بالتسوية تقوم المصلحة بارساله للمكلف مع إشعار بالتوصية وانتظار المدة القانونية للرد والتي حددها المشرع الجبائي في قانون الاجراءات الجبائية ب 30 يوم من تاريخ استلام الاشعار .  
بعد انقضاء المدة القانونية نميز ثلاث حالات :

• الحالة الاولى: رد المكلف بمبررات قانونية في هذه الحالة لا تتم التسوية .

• الحالة الثانية: رد المكلف يكون غير مبرر قانونيا ، يتم إرسال إشعار نهائي بالتسوية

• الحالة الثالثة : عدم الرد يعتبر قبول ضمني من قبل المكلف بالتسوية المقترحة .

بعد انتظار المصلحة الاجال القانونية للرد ، لم يتم المكلف بالرد وعليه تم إشعاره بالتبليغ النهائي للتسوية وتحرير الجدول الفردي ويمضي ويسجل على مستوى المركز الجوّاري للضرائب ثم يرسل الى قباضة الضرائب في نفس المركز ، والتي بدورها ترسله الى المكلف قصد تحصيله .

المبحث الثالث: أثر الرقابة الجبائية على التهرب الضريبي بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم لسنوات (2016-2019).

سيتم دراسة أثر الرقابة الجبائية على التهرب الضريبي من خلال تحليل وتقييم أثر الأشكال المختلفة للرقابة الجبائية المستعملة على مستوى المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي بولاية مستغانم، حيث سوف يتم التركيز على كل من الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق باعتبارهما الأكثر فعالية في اكتشاف محاولات الغش و التهرب الضريبي، وتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات الجبائية ومقارنتها بالمعلومات المتوفرة لدى المركز

المطلب الأول: أثر الرقابة الشكلية على التهرب الضريبي بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم

ههي اول عملية تخضع لها التصريحات المكتتبه وتشكل مجمل التدخلات التي تهدف الى احداث تصحيحات مادية للاخطاء والنقائص المرتكبة أثناء كتابة وتقديم المكلفين لتصريحاتهم، والتحقق من هوية وعنوان المكلف وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد وعاء الضريبة والغرض من هذا النوع من الرقابة هو التصحيح الشكلي للتصريحات دون اجراء اية مقارنة بين ما تحمله من محتويات وتلك التي تتوفر لدى الادارة كما لا تهدف الى التأكد من صحة المعطيات والمعلومات التي تحملها. وانما تركز على ما جاء فيها من معطيات و معلومات وسنقوم بعرض الاحصائيات الخاصة بنتائج الرقابة الشكلية في شكل جدول والقيام بتحليلها .

الجدول رقم (03) : نتائج الرقابة الشكلية بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم :

سنوات الرقابة	عدد الأشخاص الخاضعين للرقابة	التحصيل قبل الرقابة	حقوق مسترجعة من عملية الرقابة	التهرب الضريبي	نسبة التهرب الضريبي
2016	74	5439123	17846888	12407765	69.95%
2017	58	1634830	4030292	2395462	59.94%
2018	46	471425	1276144	804719	63.05%
2019	81	371000	7789780	7418780	95.23%

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معلومات المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم.

من خلال الجدول رقم (03) الخاص بنتائج الرقابة الشكلية، نلاحظ ان عدد الملفات الخاضعة للرقابة جد قليل فمثلا: في سنة 2016 تم برمجة فقط 74 ملف، حيث بلغت قيمة المبالغ المسترجعة من عملية الرقابة حوالي أكثر من 17 مليون دينار جزائري في حين بلغ التهرب حوالي 0,12 دينار جزائري بنسبة 69,95 وهي نسبة جد مرتفعة مقارنة ما تم تحصيله قبل عملية الرقابة حيث بلغ حوالي أكثر من 5 مليون دينار جزائري .

في سنة 2017 تم برمجة 58 ملف، حيث لاحظنا تراجع ملحوظ في المبالغ المسترجعة من عملية الرقابة حيث بلغت حوالي أكثر من 4 مليون دينار جزائري، في حين ان التهرب سجل التعرب حوالي أكثر من مليون دينار جزائري بمعدل يقدر ب 59,94% لتشهد المبالغ المحصلة قبل عملية الرقابة انخفاضا محسوسا حيث بلغت حوالي أكثر من مليون دينار جزائري وهي نسبة منخفضة مقارنة مع سنة 2016.

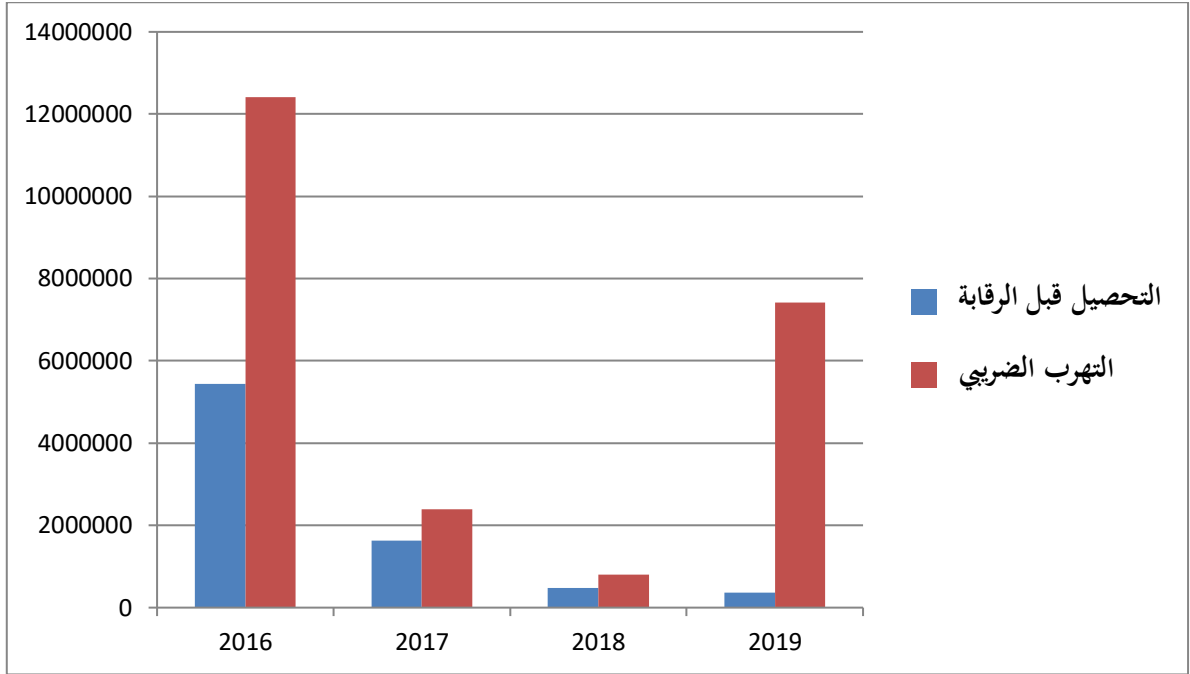
في سنة 2018 تم برمجة 46 ملف، حيث شهدت هذه السنة كذلك تراجع ملحوظ في المبالغ المسترجعة من عملية الرقابة حيث بلغت حوالي أكثر من مليون دينار جزائري لتشهد الأخرى التهرب 0.6 مليون دينار جزائري بمعدل يثرب 63,05%، في حين سجلت المبالغ المحصلة من قبل عملية الرقابة انخفاضا حيث بلغت حوالي 0,4 مليون دينار جزائري .

في سنة 2019 بلغت عدد الملفات المبرمجة للرقابة 81 ملف، تم استرجاع منها حوالي أكثر من 7 مليون دينار جزائري، في حين بلغ التهرب حوالي 7 مليون دينار جزائري وهي نسبة جد مرتفعة مقارنة مع السنوات الفائتة، كما بلغت المبالغ المحصلة قبل عملية الرقابة حوالي أكثر من 0,3 مليون دينار جزائري .

ما يستخلص من هذه الأرقام :

- هناك علاقة طردية بين عدد الملفات المدروسة والحقوق المسترجعة منها وتعتبر علاقة منطقية نظرا لاهمية الرقابة في استرجاع الحقوق المتملص منها .
  - نقص كبير في عدد الملفات المدروسة مقارنة مع عدد الملفات الاجمالية التي يحوزها المركز والبالغ عددها أكثر من 6000 ملف وهذا راجع الى نقص الامكانيات المتوفرة لدى المركز سواء على مستوى المادي او حتى البشري .
- والشكل البياني الموالي يوضح دراسة مقارنة بين المبالغ تحصيل قبل الرقابة والتهرب الضريبي .

شكل III - 10: نتائج الرقابة الشكلية بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم



المصدر: من اعداد الطالبة انطلاقا من المعطيات في الجدول اعلاه.



المطلب الثاني: أثر الرقابة على الوثائق على التهرب الضريبي بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم .  
ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية هو الرقابة على الوثائق ويتجلى دور هذه الرقابة في مجموعة اعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى مصلحة الرقابة، والتي تقوم من خلالها الإدارة بمقارنة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف، والمعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارات والهيئات والتي تكون في شكل كشوفات التحريات وسنقوم بعرض الاحصائيات الخاصة بنتائج الرقابة على الوثائق والقيام بتحليلها .

الجدول رقم (04) : نتائج الرقابة على الوثائق بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم .

سنوات الرقابة	عدد الأشخاص الخاضعين للرقابة	التحصيل قبل الرقابة	حقوق مسترجعة	التهرب الضريبي	نسبة التهرب الضريبي
2016	74	654450	14500663	13846213	%95.48
2017	58	1144415	8103546	6959131	%85.87
2018	46	3721421	12789477	9068056	%70.90
2019	81	13088123	18695851	5607728	%29.99

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على معطيات المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم .

- من خلال الجدول رقم (04) الخاص بنتائج الرقابة على الوثائق. وقبل التطرق لتحليل هذه النتائج لابد من توضيح ان عدد الملفات الخاضعة لهذا النوع من الرقابة يتم اختيارها وبرمجتها من طرف رئيس مركز الجوّاري للضرائب سيدي علي وذلك قبل سنة من سنوات التحقيق المدرجة أي سنة 2015 ثم ترسل الى المديرية الولائية للضرائب بمستغانم قصد المصادقة عليها ثم اعادتها قصد مباشرة عمليات التحقيق.  
نلاحظ في سنة 2016 عدد الملفات المبرمجة بلغ 74 ملف للرقابة، حيث بلغت قيمة المبالغ المسترجعة من عملية الرقابة أكثر من 14 مليون دينار جزائري، فيحين بلغ التهرب أكثر من مليون دينار جزائري بمعدل يقدر ب %95,48 وهي نسبة مرتفعة مقارنة مع ما تم تحصيله قبل عملية الرقابة حيث بلغت أكثر من 0,6 دينار جزائري .

في سنة 2017 تم برمجة 58 ملف حيث لاحظنا تراجع ملحوظ في المبالغ المسترجعة من عملية الرقابة حيث بلغت حوالي أكثر من مليون جزائري في حين بلغ التهرب 6 مايون بمعدل 85.87% لتشهد المبالغ المحصلة قبل عملية الرقابة ارتفاعا حيث بلغت حوالي أكثر من مليون دينار جزائري .

في سنة 2018 تم برمجة 46 ملف حيث شهدت هذه السنة ورغم الملفات المحقق فيها الا ان المبالغ المسترجعة من عملية الرقابة ارتفاعا نسبيا حيث بلغت حوالي أكثر من 12 مايون دينار جزائري ، في حين بلغ التهرب أكثر من مليون دينار جزائري بمعدل 70% منخفض مقارنة مع سنة الفاتنة .

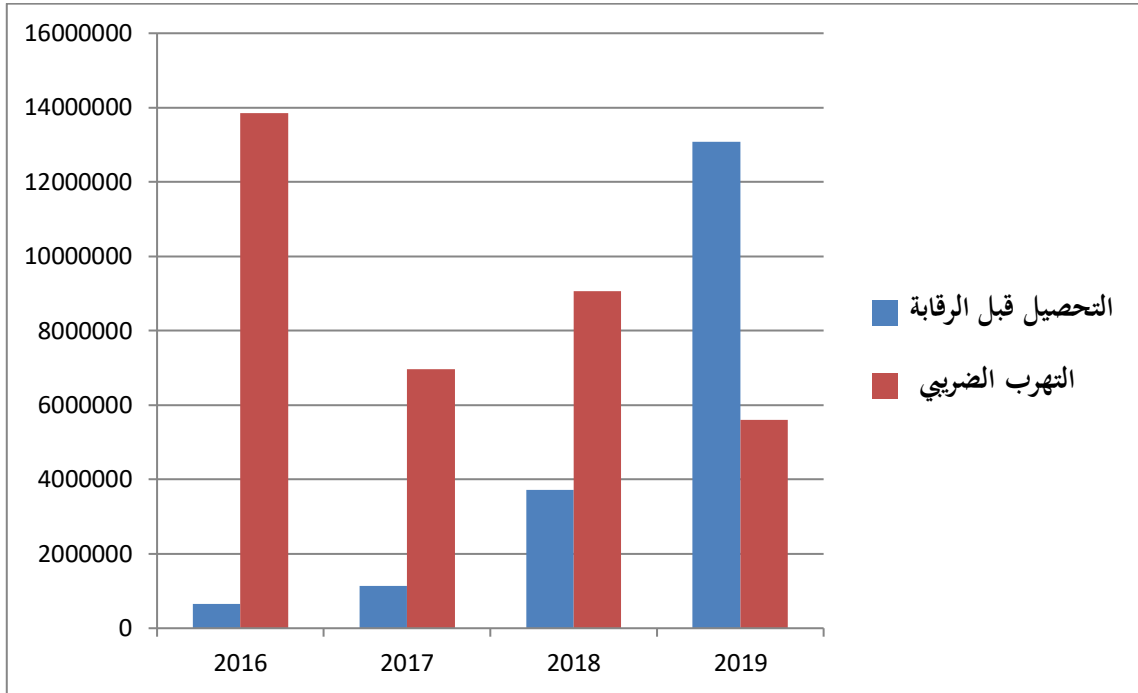
في سنة 2019 بلغت عدد الملفات المبرمجة للرقابة 81 ملف ، تم استرجاع منها مبلغ قياسي قدر حوالي تقريبا 19 مليون دينار جزائري وبالرغم من هذا الرقم شهدت المبالغ المسترجعة حوالي 19 مليون دينار جزائري ، في حين شهد التهرب حوالي أكثر من مليون دينار جزائري بنسبة 29,99% وهي نسبة الاقل في جميع السنوات لتسجل المبالغ المحصلة قبل عملية الرقابة ارتفاعا قياسي حيث بلغت أكثر من 13 مليون دينار جزائري .

ما يمكن استنتاجه من هذه الاحصائيات ما يلي :

- نقص كبير في عدد ملفات الخاضعة للرقابة على الوثائق مقارنة مع عدد الملفات الاجمالية .
- ان المبالغ المسترجعة من هذا النوع من الرقابة جد مهم مقارنة مع الرقابة الشكلية ويرجع ذلك الى المعلومات التي تتوفر في هذا النوع من الرقابة .

والشكل البياني الموالي يوضح دراسة مقارنة بين التحصيل قبل الرقابة والتهرب الضريبي.

شكل III - 11 نتائج الرقابة على الوثائق بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم



المصدر: من اعداد الطالبة انطلاقا من معلومات الجدول.

## خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل الى التعريف بالمركز الجوّاري للضرائب وهيكله التنظيمي، حيث تناول هذا الفصل الرقابة الجبائية كونها آلية فعالة التدقيق الجبائي للكشف ومحاربة التهرب الضريبي، حيث تم التطرق الى طرق وأثر الرقابة الجبائية على التهرب الضريبي، نستنتج ان لعملية الرقابة الجبائية دور مهم في استرجاع الحقوق المتملص منها وهذا ما اكدته الاحصائيات التي قمنا بها، سواء فيما يخص الرقابة الشكلية او الرقابة على الوثائق.

### خاتمة عامة:

تعتمد الادارة الجبائية على التدقيق الجبائي لكونه عملية مراجعة والتأكد من مدى مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين ويعتبر أول وسيلة يمكن من خلالها الحد والتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي وذلك بعد تصحيح الاخطاء التي يرتكبها.

من خلال ما قدمناه في الجانب التطبيقي والنظري تبين لنا ان التدقيق الجبائي يساهم بشكل كبير في الحد ومكافحة التهرب الضريبي، من خلال الدور الفعال الذي يلعبه كونه القاعدة الاساسية التي تتركز عليها الادارة الجبائية للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، حيث سخرت الادارة الجبائية أعوان مهنيين مختصين ذوي كفاءات، بالإضافة الى الصلاحيات والحقوق المخولة لهم للقيام بالمهمة، وبالرغم من كل الاجراءات المسخرة يبقى نظام الرقابة الجبائية عاجز امام العديد من النقائص، ما يؤدي فتح الابواب للمكلفين الى التحايل والتهرب الضريبي.

### ❖ اختبار الفرضيات:

بعد عرض وتحليل مختلف جوانب الموضوع بطوره النظري توصلنا الى النتائج المرتبطة بالفرضيات الموضوعية مسبقا كما يلي:

- \_ التدقيق الجبائي له أهمية فعالة للحد من التهرب الضريبي عن طريق تدقيق في التصريحات حيث يتم تصحيح الاخطاء التي يقدمها المكلفين ومن هذا يعتبر الاكثر فعالة للتصدي لهذه الافة .
- \_ تركز فعالية التدقيق في مدى كفاءة الادارة الجبائية في اكتشاف العمليات غير قانونية واتخاذ التدابير والاجراءات اللازمة عن طريق تطبيق القوانين الجبائية لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي.

### ❖ النتائج: اظهرت الدراسة جملة من النتائج نوجزها فيما يلي :

- \_ التدقيق الجبائي يسمح بالتقييم بالنجاعة الجبائية.
- \_ التدقيق الجبائي يعتبر أنجح الوسائل لمكافحة التهرب الضريبي الا انه قد حقق نتائج نسبية غير نتائج المنظرة، وهذا كونه قاصر امام العديد من النقائص من خلال جمع عدد كافي من الادلة والقرائن يساعد في كشف التهرب الضريبي .
- \_ تعتمد الادارة الجبائية على وسائل وادوات الازمة للحد من التهرب الضريبي عن طريق مختلف التحقيقات الرقابية وهذا للكشف عن طرق ووسائل الغير مشروعة.
- \_ ضرورة الالتزام المهني من طرف موظفي ادارة الضرائب وخلق معاملاتهم مع المكلفين من الفساد .

### ❖ التوصيات: بعد عرض وتحليل مختلف جوانب الموضوع بطوريه النظري والتطبيقي توصلنا الى النتائج المرتبطة

بالفرضيات الموضوعية مسبقا كما يلي:

- \_ العمل على تحسين العلاقة بين الادارة الجبائية والمكلفين بالضريبة .
- \_ تبسيط وتسهيل النظام الضريبي للمكلفين .
- \_ تفعيل الرقابة الجبائية وزيادة رفع كفاءة موظفي ادارة الضرائب .
- \_ وضع إطار منظم لمكافحة التهرب الضريبي.

\_ التنظيم الصارم للعقوبات والغرامات الجبائية من أجل امتناع المكلفين عن التهرب الضريبي.

آفاق الدراسة:

تناولت الدراسة دور وأهمية التدقيق الجبائي للحد من التهرب الضريبي، وكغيرها الدراسات السابقة فهي لا تخلوا من النقائص، اضافة الى اتساع الموضوع واهميته، تراءت لنا بعض المواضيع التي يمكن ان تكمل هذا العمل نذكر منها:

- ❖ اسهامات التحقيقات في التحصيل الضريبي.
- ❖ فعالية الرقابة الجبائية في مواجهة التهرب الضريبي.
- ❖ دور التكنولوجيا والاعلام في تحسين عمل المدقق الجبائي.

قائمة

المحتويات

## قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
	الفهرس
	قائمة الجداول والاشكال.
	قائمة المختصرات
	شكر وتقدير
	الإهداء
أ	مقدمة
<b>الفصل الأول</b> <b>التدقيق الجبائي</b>	
	مقدمة الفصل
5	
6	المبحث الاول: الإطار العام للتدقيق الجبائي
6	المطلب الاول: مفهوم تدقيق الجبائي
7	المطلب الثاني: أهداف التدقيق الجبائي
8	المبحث الثاني: أشكال التدقيق الجبائي وإطاره التنظيمي
8	المطلب الأول: أشكال التدقيق الجبائي
10	المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للتدقيق الجبائي
20	المبحث الثالث: مقومات التدقيق الجبائي
20	المطلب الاول: معايير التدقيق الجبائي
22	المطلب الثاني: مراحل التدقيق الجبائي
23	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني</b> <b>التهرب الضريبي وعلاقته بالتدقيق الجبائي</b>	
	مقدمة الفصل
25	
26	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي
26	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي
27	المطلب الثاني: أسباب وأثار التهرب الضريبي
30	المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي ووسائل مكافحته
30	المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي
31	المطلب الثاني: طرق مكافحة التهرب الضريبي



## قائمة المحتويات

32	المبحث الثالث: علاقة التدقيق الجبائي بالتهرب الضريبي
32	المطلب الأول: دور التحقيق المحاسبي في الكشف عن التهرب الضريبي
36	المطلب الثاني: دور التحقيق المعمق في الكشف عن التهرب الضريبي
39	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثالث</b>	
<b>دراسة حالة المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي</b>	
41	مقدمة الفصل
42	المبحث الأول: لمحة عن المركز الجوّاري للضرائب
42	المطلب الأول: التعريف بالمركز الجوّاري للضرائب
43	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي والتعليق عليه
46	المبحث الثاني: طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم
46	المطلب الأول: الرقابة الشكلية بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم
48	المطلب الثاني: الرقابة على الوثائق بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم
51	المبحث الثالث: أثر الرقابة الجبائية على التهرب الضريبي بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم لسنوات (2016-2019)
51	المطلب الأول: أثر الرقابة الشكلية على التهرب الضريبي بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم
54	المطلب الثاني: أثر الرقابة على الوثائق على التهرب الضريبي بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم
57	خلاصة الفصل
58	الخاتمة
64	قائمة المراجع
67	قائمة الملاحق

قائمة

المراجع

### قائمة المراجع:

اولا: باللغة العربية.

مؤلفات (الكتب):

- 1) خالد راغب الخطيب ، خاليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية للتدقيق الحسابات ، المستقبل للنشر والتوزيع ، عمان الأردن، 1998.
- 2) خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية ، دار هومة للنشر، التوزيع الجزائر ، 2014 .
- 3) سعد شبابكي، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني المحاسبي ، ديوان المطبوعات ، الجزائر ، 1997 .
- 4) عباس عبد الرزاق ، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي ، دار هوم عين مليلة ، الجزائر .
- 5) عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام ، الطبعة الثالثة ، مركز الاسكندرية، للكتاب ، مصر ، 2006.
- 6) عواضة أحسن وعبد الرؤوف قطيش، المالية العامة، دار خلود للصحافة ، 1995 الجامعية -الجزائر 2003.
- 7) عيد صالح، الوجيز في شرح قانون إجراءات جبائية طبعة 3 دار هومة ، الطباعة والنشر ، الجزائر 2008 .
- 8) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي ، الطبعة الاولى، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2015.
- 9) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها دراسة مقارنة ، الطبعة الاولى، دار الكتب والوثائق القومية ، الاردن ، 2015 .
- 10) محمد بوتين، المراجعة ومراقبة ، ديوان المطبوعات حميد بوزيدة ، جباية مؤسسات ، ديوان مطبوعات الجامعية ، بن عكنون الجزائر ، 2010 .
- 11) ناصر مراد ، التهرب الضريبي والغش الضريبي في الجزائر ، دار قرطبة للنشر والتوزيع ، طبعة ثانية ، الجزائر ، 2009.

### ❖ مذكرات:

- 1) العيد نسيغة ، الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري ، مذكرة ماستر في الحقوق عباس لغرور ، خنشلة 2017.
- 2) خالد بن معتوف ، محمد الأمين ميلي ، اجراءات التحقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية ، مذكرة ماستر أكاديمي في علوم تجارية ، جامعة محمد بوضياف ، مسيلة 2017 نور الدين طاهرة ، التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة ماستر أكاديمي في علوم التسيير ، جامعة قاصدي مرياح ، ورقلة ، 2015-2016 .
- 3) حمودي وفاء ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة ماستر ، جامعة أبي بكر بلقايد " تلمسان " 2015 -2016.
- 4) سعدي أحلام ، التدقيق الجبائي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية ، جامعة مسيلة ، 2014.
- 5) سميرة بوعكاز ، مساهمة فعالية تدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي ، رسالة لنيل شهادة دكتوراه تخصص محاسبة 2015 جامعة بسكرة.

### المجلات:

- \_ بوعلام ولهي، عائشة بن عثمان، فعالية الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير و علوم تجارية، عدد 17، 2017، مسيلة
- \_ سفيان الدالي، التدقيق الضريبي في إكتشاف التهرب الضريبي، مجلة جامعة التكوين للبحوث والدراسات العلمية، سوريا، العدد الأول 2015.

### قانون ومراسيم:

- \_ قانون إجراءات الجبائية ص131 مادة 20.
- \_ المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.
- \_ المادة 12 من قرار المؤرخ في 1998/07/12 الجريدة الرسمية 1998.
- \_ المادة 39 من القرار المؤرخ في 1998/07/12.
- \_ المادة 1 من قرار الوزاري المشترك مؤرخ في 2005/6/7 الجريدة الرسمية العدد 43 الصادر في تاريخ 2009/5/22.
- \_ المادة 1 من قرار الوزاري المشتركة المؤرخ في 2005/06/07. الجريدة الرسمية العدد 47 الصادرة بتاريخ 2009/05/22.
- \_ المادة 4-10 من قانون الإجراءات الجبائية.
- \_ المادة 5-20 قانون الاجراءات الجبائية.
- \_ الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 59 المؤرخة 2006/09/24 الجزائر.

### ❖ مواقع الانترنت:

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

### ثانيا: مؤلفات باللغة الاجنبية.

- \_ M.colin<<la vérification Fiscal >>éd » économique, pars 1985

قائمة

الملاحق





## الملاحق

PAIEMENT DE L'IFU تسديد الضريبة الجزائرية الوحيدة	
<b>Identification du contribuable</b> - Nom, Prénoms / Raison Sociale : ..... - NIF : ..... - Numéro d'article d'imposition : ..... - رقم المادة : .....	
<b>MODALITES DE PAIEMENT DE L'IFU</b> طرق تسديد الضريبة الجزائرية الوحيدة	
<input type="checkbox"/> <b>Paiement intégral de l'IFU</b> التسديد الكلي للضريبة الجزائرية الوحيدة التسديد الكلي للحقوق المستحقة عند إيداع التصريح التقديري في أجل أقصاه 30 جوان للسنة 20..... <b>Paiement total des droits dus lors du dépôt de la déclaration prévisionnelle au plus tard le 30 juin de l'année 20.....</b>	
Montant total de l'IFU acquitté : En chiffres : ..... DA En lettres : ..... DA Quittance N° ..... du ..... Cachet et signature du Caissier :	المبلغ الإجمالي للضريبة الجزائرية الوحيدة المسددة : بالأرقام : ..... دج بالحروف : ..... دج وصل الدفع رقم : ..... في ..... ختم و إمضاء أمين الصندوق :
<input type="checkbox"/> <b>Paiement fractionné de l'IFU</b> التسديد بالتقسيم للضريبة الجزائرية الوحيدة تسديد القسط الأول المقدر ب 50% من الحقوق عند إيداع التصريح في أجل أقصاه 30 جوان للسنة 20..... <b>Paiement de la 1<sup>ère</sup> tranche de 50% des droits au dépôt de la déclaration au plus tard le 30 juin de l'année 20.....</b>	
Montant de l'IFU acquitté : En chiffres : ..... DA En lettres : ..... DA Quittance N° ..... du ..... Cachet et signature du Caissier :	مبلغ الضريبة الجزائرية الوحيدة المسددة : بالأرقام : ..... دج بالحروف : ..... دج وصل الدفع رقم : ..... في ..... ختم و إمضاء أمين الصندوق :
تسديد القسط الثاني المقدر ب 25% من الحقوق من أول إلى 15 سبتمبر لسنة 20..... <b>Paiement de la 2<sup>ème</sup> tranche de 25% des droits du 1<sup>er</sup> au 15 Septembre de l'année 20.....</b>	
Montant de l'IFU acquitté : En chiffres : ..... DA En lettres : ..... DA Quittance N° ..... du ..... Cachet et signature du Caissier :	مبلغ الضريبة الجزائرية الوحيدة المسددة : بالأرقام : ..... دج بالحروف : ..... دج وصل الدفع رقم : ..... في ..... ختم و إمضاء أمين الصندوق :
تسديد القسط الثالث المقدر ب 25% من الحقوق من أول إلى 15 ديسمبر لسنة 20..... <b>Paiement de la 3<sup>ème</sup> tranche de 25% des droits du 1<sup>er</sup> au 15 Décembre de l'année 20.....</b>	
Montant de l'IFU acquitté : En chiffres : ..... DA En lettres : ..... DA Quittance N° ..... du ..... Cachet et signature du Caissier :	مبلغ الضريبة الجزائرية الوحيدة المسددة : بالأرقام : ..... دج بالحروف : ..... دج وصل الدفع رقم : ..... في ..... ختم و إمضاء أمين الصندوق :
التسديد الكلي للحد الأدنى (10.000 دج) في أجل أقصاه 30 جوان للسنة 20..... <b>Paiement intégral du minimum d'imposition (10.000 DA) au plus tard le 30 juin de l'année 20.....</b>	
Montant du minimum d'imposition/IFU acquitté : 10.000 DA Quittance N° ..... du ..... Cachet et signature du Caissier :	مبلغ الحد الأدنى للضريبة الجزائرية الوحيدة المسددة: 10.000 دج وصل الدفع رقم : ..... في ..... ختم و إمضاء أمين الصندوق :

الملحق رقم (2):



**الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**  
**REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE**

Série G N°12

**DIRECTION GENERALE DES IMPOTS**  
**DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE**

المديرية العامة للضرائب  
 مديرية الضرائب لولاية

CPI/Inspection des Impôts de : .....  
 Recette des Impôts de .....  
 Commune de .....

مركز الضرائب الجوارى / مفتشية الضرائب ل:  
 قباضة الضرائب ل:  
 بلدية : .....

- نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة -  
 التصريح التقديري برقم الأعمال أو الإيرادات المهنية لسنة : .....

- REGIME DE L'IMPOT FORFAITAIRE UNIQUE (IFU) -  
 DECLARATION PREVISIONNELLE DU CHIFFRE D'AFFAIRES OU DES RECETTES PROFESSIONNELLES DE L'ANNEE .....

تكتتب لدى قباضة الضرائب في أجل أقصاه 30 جوان للسنة 20.....  
 A souscrire auprès de la recette des impôts au plus tard le 30 juin de l'année 20.....

**I - IDENTIFICATION DU CONTRIBUABLE**

- Nom, Prénoms/ Raison sociale : .....  
 - Activité (s) exercée (s) : .....  
 - Date du début d'activité : .....  
 - Activité exonérée : .....

I - معلومات خاصة بالمكلف بالضريبة  
 - الاسم و القبيل/ إسم المؤسسة:  
 - النشاط أو النشاطات الممارسة:  
 - تاريخ بداية النشاط:  
 - نشاط معفى:

ANADE (Ex-ANSE)  CNAC  ANGEM  Exonération des activités artisanales  Autres exonérations

و.و.د.م  
 ص.و.ت.ب  
 و.و.ت.م  
 إعفاءات أخرى

- Adresse du lieu d'exercice de l'activité : .....  
 - Adresse du domicile du contribuable : .....  
 - Numéro d'Identification Fiscale (NIF) : .....  
 - Numéro d'article d'imposition : .....

- عنوان ممارسة النشاط:  
 - عنوان إقامة المكلف بالضريبة:  
 - رقم التعريف الجبائي:  
 - رقم المادة:

**II - CHIFFRE D'AFFAIRES/RECETTES PROFESSIONNELLES PREVISIONNELS EN (DA)**

II - رقم الأعمال/ الإيرادات المهنية التقديرية بـ (دج)

طبيعة النشاط Nature de l'activité	معدل الضريبة Taux de l'IFU	رقم الأعمال/ الإيرادات المهنية التقديرية Chiffre d'affaires/Recettes professionnelles prévisionnelles			الضريبة الجزائرية الوحيدة المستحقة IFU dû
		الإجمالي Global	خاضع Imposable	معفى Exonéré	
نشاطات الإنتاج أو بيع السلع Activités de production ou de vente de marchandises	5%				
خدمات أو نشاطات أخرى Prestations de services ou autres activités	12%				
المجموع Total					

المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة حسب هامش الربح (1)  
 Contribuables relevant du régime de l'IFU suivant la marge bénéficiaire (1)

**III - MARGE BENEFICIAIRE EN DA**

III - هامش الربح بـ (دج)

طبيعة النشاط Nature de l'activité	معدل الضريبة Taux de l'IFU	رقم الأعمال التقديري Chiffre d'affaires prévisionnel			مبلغ هامش الربح التقديري الخاضع للضريبة Montant de la marge bénéficiaire prévisionnelle imposable	الضريبة الجزائرية الوحيدة المستحقة IFU dû
		الإجمالي Global	خاضع Imposable	معفى Exonéré		
نشاطات الإنتاج أو بيع السلع Activités de production ou de vente de marchandises	5%					

أشهد بصحة المعلومات الواردة في هذا التصريح.  
 J'atteste de l'exactitude des renseignements portés sur la présente déclaration.

في .....  
 A ..... le .....

ختم و إمضاء المكلف بالضريبة:  
 Cachet et signature du contribuable :

(1) Cadre réservé aux contribuables commercialisant exclusivement des produits dont la marge bénéficiaire réglementée est inférieure au taux de l'IFU.









الملحق

DEMANDE	REPONSE
Veuillez agréer, M ..... l'assurance de ma considération distinguée.  Le chef d'Inspection	(signature)

الملحق رقم (6):







### الملخص:

يعتبر التدقيق الجبائي من أهم الوسائل المستخدمة من طرف الادارة الضريبية باعتباره اسلوب وقائي وعقابي في آن واحد، للوقوف في وجه هذه الظاهرة بهدف وضع رقابة على التصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة والتأكد من صحتها وكذلك تهدف الى تبسيط وتسهيل النظام الضريبي على الخاضعين وتحسيسهم بالأهمية والنفعة الذي يعود عليهم وعلى أموال الخزينة العمومية من جهة وحماية الاقتصاد الوطني من جهة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الجبائي، التهرب الضريبي، الادارة الجبائية، الملف بالضريبة.

### Summary:

The fiscal audit is one of the most important means used by the tax administration as it is a preventive and punitive method at the same time to stand up to this phenomenon with the aim of placing oversight on the statements made by taxpayers and ensuring their validity, as well as aiming to simplify and facilitate the tax system for the taxable and make them aware of the importance and benefit That accrues to them. and the public treasury funds on the one hand, and the protection of the national economy on the one hand.

**Keywords:** Fiscal audit, Tax evasion, Fiscal administration, Fax file.