



بن باديس مستغانم.

جامعة عبد الحميد

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

قسم مالية و محاسبة.

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي.

تخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

الشعبة: مالية و محاسبة

دور التدقيق الجبائي في ضبط التحصيل الضريبي

دراسة حالة بالمديرية الولائية للضرائب بمستغانم (2016-2019)

إشراف الأستاذ:

الهروشي خطاب.

مقدمة من طرف الطالب

دريع أمير

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بن عامر مصطفى	أستاذ	جامعة مستغانم
مقررا	الهروشي خطاب	أستاذ	جامعة مستغانم
مناقشا	بوطغان محمد عبد الرزاق	أستاذ	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2019/2020.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
خَلَقَ الْمَوَدَّعَةَ
وَالْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
خَلَقَ الْمَوَدَّعَةَ
وَالْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
خَلَقَ الْمَوَدَّعَةَ
وَالْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
خَلَقَ الْمَوَدَّعَةَ

إهداء

نحمد الله حمدا يليق بجمال وجهه و عظيم سلطانه
أنه لا يسعني في هذا المقام إلا أن أهدي ثمرة جهدي هذا إلى:
النبوع الذي لا يمل العطاء.... إلى ينبوع الصبر و الأمل
إلى من حكما سعادتني بخيوط منسوجة..
إلى أطيب نعمتين أهداهما الله إلينا الخالق إلى من أعطيناني عمرهما من
دون جمود
إلى جدي و جدتي أطال الله عمرهما.
إلى أمي و أبي أطال الله عمرهما.
إلى إخوتي الأعزاء.
إلى كل أساتذتي و أصدقائي و زملائي .

دريغ أمير

شكر و عرفان

نحمد الله تعالى الذي أمدنا بالقوة و ألهمنا الصبر و الثبات و وفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع و نسأله التوفيق فيه.

أتقدم بجزيل الشكر و العرفان إلى أستاذي الفاضل: "الهروشي خطاب" و "مشهود عبد القادر"

الذي لم يبخل علينا من وقته و على كل ما قدمه من توجيهات و ملاحظات أفادتني كثيرا في إنجاز عملي.

كما أتقدم بالشكر المسبق لكافة أعضاء لجنة المناقشة بخالص الاحترام و التقدير، الذين تحملوا عناء قراءتها و مناقشتها و على مجهوداتهم و تصحيحاتهم للأخطاء و النقائص لتحصيل أكبر استفادة من الدراسة.

و بالشكر العميق لك من ساهم من قريب أو بعيد في إتمام هذا العمل المتواضع. أشكر كل هؤلاء و جزاهم الله عني كل خير.

دريغ أمير

الصفحة	فهرس المحتويات
-	إهداء
-	شكرو عرفان
-	قائمة الجداول
-	قائمة الأشكال
-	قائمة المختصرات.
4-1	مقدمة
الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الجبائي.	
المبحث الأول: ماهية التدقيق.	
07	• المطلب الأول: لمحة تاريخية حول تطور و مفهوم التدقيق.
11	• المطلب الثاني: عناصر و فروض التدقيق و مبادئ لسير عملية التدقيق.
14	• المطلب الثالث: أهداف و أهمية التدقيق.
19	• المطلب الرابع: التقسيمات المختلفة للتدقيق.
المبحث الثاني: المفاهيم الأساسية للتدقيق الجبائي.	
26	• المطلب الأول: مفاهيم أساسية في الجباية.
38	• المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الجبائي و أهدافه.
41	• المطلب الثالث: أسباب إجراء التدقيق الجبائي، مبادئه و مراحلها.
46	• المطلب الرابع: أشكال التدقيق الجبائي.
المبحث الثالث: الإطار التنظيمي و القانوني للتدقيق الجبائي.	
52	• المطلب الأول: الوسائل الهيكلية المكلفة بالتدقيق الجبائي.
68	• المطلب الثاني: الوسائل البشرية المكلفة بالتدقيق الجبائي.
70	• المطلب الثالث: الوسائل القانونية المخصصة للتدقيق الجبائي.
77	خلاصة الفصل الأول.
الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للتحصيل الضريبي و التهرب الضريبي.	
83	مقدمة الفصل.
المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التحصيل الضريبي.	
84	• المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي.
87	• المطلب الثاني: أهداف و أهمية عملية التحصيل الضريبي.
88	• المطلب الثالث: الهيئة المختصة بالتحصيل و مصادرها.
95	• المطلب الرابع: طرق و ضمانات التحصيل الضريبي.

المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي.	
98	• المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي.
102	• المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي.
104	• المطلب الثالث: أشكال وطرق التهرب الضريبي.
107	• المطلب الرابع: آثار التهرب الضريبي و الحلول والإجراءات الوقائية.
المبحث الثالث: علاقة التدقيق الجبائي بالتحصيل الضريبي.	
117	• المطلب الأول: التحقيق في المحاسبة.
120	• المطلب الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة.
121	• المطلب الثالث: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.
124	خلاصة الفصل.
الفصل الثالث: دراسة حالة ميدانية بالمديرية الولائية للضرائب بمستغانم.	
126	مقدمة الفصل.
المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية مستغانم.	
127	• المطلب الأول: نبذة عن مديرية الضرائب لولاية مستغانم.
128	• المطلب الثاني: مهام المديرية الولائية للضرائب.
129	• المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم.
المبحث الثاني: دراسة حالة ميدانية.	
134	• المطلب الأول: الرقابة على الوثائق.
140	• المطلب الثاني: التحقيق في المحاسبة.
151	• المطلب الثالث: دراسة حالة خاصة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.
158	خاتمة الفصل.
163	خاتمة.
165	قائمة المصادر والمراجع.
173	قائمة الملاحق.

قائمة الجداول		
الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
09	المراحل التي مر بها التدقيق	01
20	الفرق بين التدقيق المستمر والتدقيق النهائي	02
22	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي	03
28	الفرق بين الضريبة والرسم	04
34	مزايا وعيوب الضرائب المباشرة وغير المباشرة	05
92	الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل	06
94	الفرق بين الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات	07
102	الفرق بين التهرب الضريبي المشروع والتهرب الغير المشروع	08
139	نسب الزيادات بسبب النقص في التصريح	09
139	حساب الغرامة المالية	10
142	كيفية تحديد أرقام الأعمال	11
143	الوضعية الجبائية للرسم على المشتريات	12
144	تسوية الرسم على القيمة المضافة	13
145	تسوية الرسم على النشاط المهني	14
146	تقويم الدخل الخاضع للضريبة	15
146	الوضعية الجبائية للمكلف لضريبة على أرباح الشركات	16
147	الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة على الدخل الإجمالي	17
147	الوضعية الجبائية للمكلف لجباية الأجور	18
148	غرامة على المشتريات	19
149	غرامة الرسم على القيمة المضافة	20
149	غرامة الرسم على النشاط المهني	21
150	غرامة الضريبة على أرباح الشركات	22
150	غرامة الضريبة على الدخل الإجمالي	23
154	الموازنة بين المصادر والاستخدامات	24
155	الوضعية الجبائية لضريبة على الدخل الإجمالي	25
156	الفارق الواجب دفعه	26
156	حسابات الغرامات المالية	27

قائمة الأشكال		
الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
18	الأطراف الطالبة لنتائج التدقيق	01
25	أنواع مختلفة للتدقيق	02
47	مخطط الرقابة على الوثائق	03
51	أشكال التدقيق الجبائي	04
54	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات	05
56	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	06
59	الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب	07
62	الهيكل التنظيمي لمديرية الولائية للضرائب	08
65	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	09
67	الهيكل التنظيمي للمركز الجوارى للضرائب	10
90	الهيكل التنظيمي لقباطة الضرائب	11
129	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب لولاية مستغانم	12
136	مخطط الرقابة على الوثائق	13

الإختصار/ الرمز	الدلالة باللغة الأصلية وباللغة الفرنسية
V.C	La vérification de comptabilité التحقيق في المحاسبة
V.P	La vérification ponctuel التحقيق المصوب
V.A.S.F.E	La vérification approfondies de situation fiscal d'ensemble التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
D.R.V	Direction de recherches et vérifications مديرية البحث والمرتجعات
D.G.E	Direction des grandes entreprises مديرية كبريات المؤسسات
D.R.I	Direction régionale des impôts المديرية الجهوية للضرائب
D.W.I	Direction de wilaya des impôts المديرية الولائية للضرائب
C.D.I	Centre des impôts مركز الضرائب
C.P.I	Centre proximité des impôts المركز الجوّاري للضرائب
I.R.G	Impôts sur le revenu global الضريبة على الدخل الإجمالي
I.B.S	Impôts sur les bénéfices des société الضريبة على أرباح الشركات
T.V.A	Taxe sur valeur ajouté الرسم على القيمة المضافة
T.A.P	Taxe sur l'activité professionnelle الرسم على النشاط المهني
C.A	Chiffres d'affaire رقم الأعمال
ق.ض.م.م	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
ق.إ.ج	قانون الإجراءات الجبائية
ق.م	قانون المالية

الجريدة الرسمية	ج.ر
الصفحة	ص

مقدمه

تسعى معظم دول العالم إلى اتخاذ سياسات اقتصادية ناجعة وفعالة لتحقيق التوازن الاقتصادي، والقضاء على مشاكل 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 الدول من أموال لذا ولم تجد سوى اللجوء إلى الضرائب لتمويل خزينتها.

فمنذ القدم أجمع معظم علماء المالية بأن الضريبة تعد من إحدى أهم أدوات تنفيذ السياسة المالية في يد الدولة، فهي تساهم بشكل كبير ومباشر في تأثير على النشاط الاقتصادي للبلد، ولطالما كانت الضريبة بمثابة عبء ثقيل يقع على عاتق المكلفين، وهذا ما سبب في توسيع نطاقها وأنواعها مما أدى إلى ارتفاع نسب الغش والتهرب الضريبي.

وعليه فنجد أن الدولة الجزائرية تولي اهتماماً كبيراً للضرائب في القوانين المالية، و خاصة بظهور أزمات اقتصادية أدت إلى فقدانها لمبالغ ضخمة نتيجة لاختلاسات و إغفالات كان لها دوراً في وضع ميزانيتها تحت عجز كبير.

فالتهرب من دفع الضريبة يعتبر من أخطر الآفات وأبرز العقبات التي تستنزف الموارد المالية للدولة، وسعيًا وراء التصدي لهته الظاهرة كلف المشرع الجزائري إدارة الضرائب مسؤولية الحفاظ على حقوق الخزينة العامة بشتى الطرق التشريعية والتنظيمية، وهذا ما استدعى ضرورة العمل على إقامة نظام رقابة جبائية للتصدي لكل الإغفالات، مع التحقق من مدى مصداقية الملفات الجبائية المصرحة وتطابقها مع الواقع. ومن هنا يبرز دور التدقيق الجبائي كأداة فعالة في مكافحة التهرب الضريبي، وذلك بسبب الطابع الردي الذي خول له القانون.

1- إشكالية البحث

من خلال ما تم تقديمه يمكن صياغة إشكالية البحث على النحو الآتي:

ما أثر التدقيق الجبائي على مردودية التحصيل الضريبي؟

انطلاقاً من الإشكالية يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- 1 - ما المقصود بالتدقيق الجبائي وما هي أشكاله وما هي أهدافه ؟
- 2 - ما المقصود بالتحصيل الضريبي والتهرب الضريبي.
- 3 - فيما تتمثل آليات التدقيق الجبائي.

2-فرضيات الدراسة:

للإجابة عن إشكالية الموضوع ومختلف التساؤلات الفرعية التي يطرحها ارتئينا طرح الفرضيات التالية:

- 1 - تعد عملية التدقيق لوثائق وتصريحات المكلفين وسيلة فعالة تساهم بكل أشكالها في صحة ونزاهة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية.
- 2 - يعتبر الغش والتهرب الضريبي من أهم المشاكل التي تواجه التحصيل الضريبي.
- 3 - يعمل التدقيق الجبائي على تحسين مردودية التحصيل الضريبي.

3-أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية البحث في كون الجبائية العادية أصبحت بديلاً ضرورياً من أجل المساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية، وهذا في ظل الانخفاض المستمر لأسعار البترول كون مردود الجبائية البترولية تربطه متغيرات خارجية لا يمكن التحكم فيها، وبالتالي إحداث التوازن المنشود للجبائية العادية دون الاعتماد فقط على الجبائية البترولية، وهذا كله في ظل استفحال ظاهرة التهرب الضريبي إلى درجة أنها أصبحت ظاهرة اقتصادية عالمية تحتاج إلى ضرورة تشخيصها من كل النواحي نظراً لثقلها على الاقتصاد الوطني وإيجاد السبل الكفيلة لمكافحتها.

4-أهداف الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في معرفة الدور الفعال الذي يؤديه التدقيق الجبائي باعتباره من أهم الوسائل الردعية والوقائية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي التي تفشيت وتعددت صورها بشكل سريع وخطير والتي تقف عائقاً أمام عملية التحصيل الضريبي، وعليه تعتبر من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها، مما يستدعي ضرورة مجابهة هذه الظاهرة بشتى السبل والوسائل المتاحة.

5-الدراسات السابقة:

يعتبر هذا البحث تكملة وتعميقاً لدرسات سبقتة في بعض الجوانب المرتبطة بالضريبة وتحصيلها والتهرب الضريبي والرقابة الجبائية،ومن أهم هذه الدراسات الي كانت تصب في نفس السياق:

- بوشرى عبد الغني،فعالية الرقابة وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999- 2009،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية،تخصص مالية وبنوك،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارة،جامعة تلمسان، 2010-2011، حيث تم التوصل من خلالها إلى أن الرقابة الجبائية تتميز بنقص الفعالية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، إضافة إلى النتائج التي حققتها فرغم مساهمتها في زيادة المردودية المالية، إلا أنها ما زالت بعيدة عن الطموحات المعلنة في إطار سياسة الجبائية المنتهجة.
- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية،مذكرة مقدمة ضمن مقتضيات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011-2012، وتم التوصل إلى إقتراح وسيلة قانونية مفروضة على الأشخاص المكلفين بالضريبة،وهي الرقابة الجبائية كإجراء يهدف إلى التحقق من مدى صحة المعلومات عامة والمحاسبية خاصة المصرح بها من قبل المكلفين الخاضعين.
- نوي نجاة،فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999- 2013،مذكرة مقدمة ضمن مقتضيات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ونقود،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003- 2004، وتم التوصل إلى أن الرقابة الجبائية لها فعالية في التحكم في ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

6- منهجية الدراسة:

بناء على الإشكالية المطروحة وبغية الوصول إلى أهداف البحث، وإثبات الفرضيات السابقة قمنا بتقسيم الدراسة إلى قسمين،الأول نظري يقوم على المنهج الوصفي من خلال التطرق إلى المفاهيم النظرية المتعلقة بالتدقيق،الجبائية،التدقيق الجبائي،التحصيل الضريبي،والتهرب الضريبي،والثاني الجانب التطبيقي يقوم على منهج التحليلي "دراسة حالة".

7-حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: تمت الدراسة في المديرية العامة للضرائب لولاية مستغانم.
- الحدود الزمانية: تتضمن الدراسة التدقيق في ملف جبائي لدى المديرية العامة للضرائب للفترة من 2016إلى2019.

8- صعوبات الدراسة:

من الصعوبات التي واجهتنا عند القيام بالبحث:

- قلة الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع بشكل مباشر.
- عدم توفر مراجع مختصة بالتدقيق الجبائي والتحصيل الضريبي في الجزائر
- ضيق الوقت المخصص لإعداد المذكرة بصفة عامة والترصص التطبيقي بصفة خاصة، وذلك بسبب الوضع الصحي الإستثنائي التي يمر بها العالم لانتشار فيروس كورونا (كوفيد 19)، الذي أدى إلى تقليص فترة الترخيص.

9- تقسيمات الدراسة:

لقد قمنا بتقسيم الموضوع إلى ثلاث فصول بالإضافة إلى مقدمة وخاتمة، محاولة منا بالإلمام بكل جوانب التي يمكن عن طريقها إيجاد أجوبة كافية للإشكالية المطروحة، واختبار صحة الفرضيات التي انطلقت منها الدراسة.

وتطرقنا من خلال المقدمة إلى نطاق الدراسة محل البحث كتمهيد لطرح الإشكالية الرئيسية، والتي جاءت تحتها بمجموعة من الأسئلة الفرعية كما وضعنا في المقدمة مجموعة من الفرضيات التي يقوم عليها البحث إضافة إلى أهمية وأهداف، والدراسات السابقة التي تم الاستعانة بها والمنهج المتبع.

أما فيما يخص فصول البحث فقد جاء الفصل الأول تحت "عنوان الإطار العام للتدقيق الجبائي"، والذي بدوره ينقسم إلى ثلاث مباحث يتناول المبحث الأول ماهية التدقيق، فيما يتضمن المبحث الثاني المفاهيم الأساسية للتدقيق الجبائي، فيما يخص المبحث الأخير الإطار التنظيمي والقانوني للتدقيق الجبائي.

أما الفصل الثاني جاء بعنوان "الإطار المفاهيمي للتحصيل الضريبي والتهرب الضريبي"، وجاء تقسيمه على شكل ثلاث مباحث، بحيث يعالج المبحث الأول مفاهيم أساسية حول التحصيل الضريبي، سيما المبحث الثاني يتضمن مفاهيم أساسية للظاهرة التهرب الضريبي، والمبحث الأخير ارتأينا أن نقوم في المبحث الثالث للفصل الأخير علاقة التدقيق الجبائي بالتحصيل الضريبي.

فيما يخص الفصل الأخير ألا وهو الفصل الثالث خصصناه "لدراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية مستغانم".

والذي يحتوي هذا الفصل على مبحثين، خصصنا المبحث الأول بتقديم مديرية الضرائب لولاية مستغانم، والمبحث الأخير دراسة حالة ميدانية.

و احتوت الخاتمة أهم النتائج المتوصل إليها والاقتراحات التي ارتأينا بأنها بمثابة ملخص عام للموضوع.

الفصل الأول

الإطار العام للتدقيق الجبائي

يعد التدقيق الجبائي أحد الأدوات الرقابية الفعالة للمؤسسات ولمصالح الضرائب على حد سواء، وذلك لأهمية البالغة في اتخاذ القرار، وتحليل الوضعية الجبائية للمكلفين وكشف مختلف الانحرافات والمخاطر الضريبية، بالإضافة إلى مكافحة مختلف أنواع الغش والتهرب الضريبي.

وبغرض التعرف أكثر على التدقيق الجبائي قمنا بتقسيم هذا العمل إلى ثلاث مباحث:

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

المبحث الأول: ماهية التدقيق

إن التدقيق وظيفة مهمة وحساسة في المؤسسة وهذه الوظيفة لم تكن وليدة العصر الحديث بل ظهرت منذ القدم، وحتى نتعرف على التدقيق يجب أن نتطرق إلى التطور التاريخي لها، بحيث نصل إلى تعريفها وأهدافها، ومن ثم نتطرق إلى أنواع التدقيق.

المطلب الأول: لمحة تاريخية حول تطور ومفهوم التدقيق

أولاً: لمحة تاريخية حول تطور التدقيق

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتأكد من مطابقتها تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانتا تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات على مدى صحتها، وهكذا نجد كلمة تدقيق "Auditing" مشتقة من الكلمة اللاتينية "Audire" ومعناها يستمع.¹

تم اتسع نطاق التدقيق فشمّل وحدات القطاع الخاص بالاقتصاد من المشاريع والمنشآت المختلفة خصوصاً بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج. فقد أدت سهولة استعمال النظام إلى انتشار تطبيقه، وذلك الانتشار الذي ساعد في تطور المحاسبة والتدقيق.²

فإن الهدف الرئيسي للتدقيق هو اكتشاف الغش والخطأ، ولكن التغيير الذي طرأ هو الاعتراف، والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من صحة القوائم المالية، ما دعت الحاجة للتدقيق سواء في مجال المحاسبي المالي؛ أو حتى في مجال الجباية الضريبية من قبل شخص مستقل ومحيد، وقد نص صراحة على ذلك قانون الشركات الانجليزي لسنة 1862، الأمر الذي أدى إلى تطور مهنة التدقيق، وضرورة وجود أشخاص مؤهلين ومدربين للقيام بهذه المهمة.³

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينسيا بإيطاليا عام 1581، حيث تأسست كلية "Roxonati"، وكانت تتطلب ستة (06) سنوات تجريبية إلى جانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبي، وصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669 شرطاً من شروط مزاولة مهنة التدقيق.

ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة، ف جاء قانون الشركات عام 1863 ينص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم، ولقد دفع هذا القانون بمهمة المراجعة خطوات هامة إلى الأمام حيث ساعد على الاهتمام بها وانتشارها بسبب الحاجة التي نشأت من جراءه، وتفاوتت الدول على تبني

¹ أحمد قايد نور الدين (2015)، "التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية"، الطبعة الأولى، دار لجان للنشر والتوزيع، عمان، ص 07.

² خلف عبد الله الواردات (2014)، "دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA"، الطبعة الأولى، مطبعة الوراق للنشر والتوزيع، ص 26.

³ هادي التميمي (2006)، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية"، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، ص 17.

هذه المهنة، فكانت بريطانيا سنة 1854، ومن ثم في فرنسا سنة 1881، والولايات المتحدة الأمريكية سنة 1882، وألمانيا في 1896.

ففي الفترة ما بين 1934-1940 أي بعد الأزمة الاقتصادية العالمية 1929 تضاعفت وسائل التدقيق، فقد أقامت بورصة نيويورك لجنة خاصة بالسوق المالية، والتي ألزمت كل مؤسسة عضو في البورصة أن تتأكد وتتحقق من حساباتها عند خبراء خارجيين، وذلك بهدف حماية مصالح المساهمين والأطراف الأخرى

وفي عام 1939 ظهرت فضيحة "Mc Kessou and Robins" نتيجة توزيع مزور وخاطئ للميزانية الحالية، مما أدى إلى نشر وثيقة خاصة تعرض بالتفاصيل إجراءات التدقيق، وبالتالي فقد ساهمت الأزمات والفضائح المالية في ترسيخ مفهوم وضرة التدقيق في المؤسسات الاقتصادية، كما أن تضرر السياسة المالية للدول وأخذها بأسلوب فرض الضرائب على الدخل، فقد أظهر نوعاً جديداً من التدقيق وهو التدقيق الجبائي وعلى إثر ذلك توسع مفهوم التدقيق كما تحددت تدريجياً المبادئ والتقنيات التي ساهمت بقسط كبير في تحسين ورفع درجة التحقق والتأكد من نوعية المعلومات في المؤسسات.¹

¹ أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 08.

الجدول رقم: (01)

المراحل التاريخية التي مر بها التدقيق.

الفترة	نواحي التركيز	الأسباب
1950	● التركيز على السرقات واكتشافها.	● عدم وجود أساليب رقابية وإدارة بواسطة المالك.
1960-1950	● التركيز على الفعالية.	● نتائج الحرب العالمية.
1970-1960	● التركيز على دقة التقارير المالية.	● التحول إلى الملكية العامة.
1980-1970	● التركيز على دقة الرقابة الداخلية.	● تدخل الأجهزة الحكومية.
1990-1980	● التركيز على سلوكيات مجال الأعمال وأخطاء التقارير المالية.	● تفشي الأخطاء والانهيار في مجال الأعمال.
2000-1990	● التركيز على التوجهات نحو مجال الأعمال.	● البحث عن أساليب جديدة مثل: العولمة.
2013-2000	● التركيز على المخاطر من خلال بتدقيق العماليات.	● تفشي الأخطار وانهيارات.

المصدر: خلف عبد الله، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، ص 44

لمحة تاريخية عن التدقيق في الجزائر: يعتبر التدقيق مفهوم حديث في الجزائر من الناحية التشريعية، بحيث أن المشرع الجزائري أشار إليه في الأمر الصادر 88-01 الصادر ب22 جمادى الأولى 1408 هـ الموافق ل 12 يناير 1988 م، والذي ألزم فقط بمراقبة التسيير، وترك التدقيق الداخلي أمراً اختيارياً، ولم يصبح هذا الأخير إلزامياً إلا بالأمر 88-09 الصادر ب07 جمادى الثاني 1408 هـ الموافق ل 26 يناير 1988 م، والذي خص هذا الإلزام بالمؤسسات العمومية دون المؤسسات الخاصة.¹

ثانياً: مفهوم التدقيق

التعاريف مختلفة للتدقيق: أولاً علينا التمييز بين المفاهيم التالية:²

- التدقيق في لغة: يعني النظر فيها.
- الرقابة في لغة: الرقيب، الحارس والحافظ، وتعني اشراف، رصد، وتعني مراقبة شيء.
- المراجعة في اللغة: تعني مطابقة، إعادة النظر، فحص، إعادة.

سنستعرض في هذا الفرع مفهوم التدقيق، والتعريف المختلفة لبعض المفكرين وهيئات مختلفة.

تعريف التدقيق :

التعريف الأول : لقد تم نشر تعريف التدقيق سنة 1977 من طرف الاتحاد الأوروبي لخبراء الاقتصاد والمحاسبة : "إن هدف التدقيق من الناحية المالية هو التعبير عن رأي إذا ما كانت هذه النتائج المالية لآخر السنة تعطي صورة صادقة، وحقائقية عن أعمال المؤسسة مع التأكد من تطبيق الإجراءات والقوانين المعتمدة في المؤسسة".³

التعريف الثاني : التدقيق وبصورة رئيسية فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل و محايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني , وقد عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق بأنه : إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالقرارات (الأرصدة) الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية, لتحديد درجة العلاقة بين هذه القرارات، ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين.⁴

¹K. Belamiri (1997), " la mission du commissariat aux comptes", revue algérienne de comptabilité et d'audit Edition cncc, de comptabilité n°14, Le cite

[https://www.google.com/search?sa=X&source=univ&tbn=isch&q=K.+Belamiri+\(1997\),+la+mission+du+commissariat+aux+comptes,+revue+alg%C3%A9rienne+de+comptabilit%C3%A9+et+d'audit+Edition+cncc,+de+comptabilit%C3%A9+n%C2%B014,&ved=2ahUKEwiz1_ey5vnpAhU7C2MBHSq8B7MQsAR6BAglEAE&biw=1093&bih=526](https://www.google.com/search?sa=X&source=univ&tbn=isch&q=K.+Belamiri+(1997),+la+mission+du+commissariat+aux+comptes,+revue+alg%C3%A9rienne+de+comptabilit%C3%A9+et+d'audit+Edition+cncc,+de+comptabilit%C3%A9+n%C2%B014,&ved=2ahUKEwiz1_ey5vnpAhU7C2MBHSq8B7MQsAR6BAglEAE&biw=1093&bih=526) Le12/02/2020 p 04.

²خلف عبد الله الواردات (2014)، "دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA"، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص33- 40 .

³أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 09.

⁴محمد السيد السرايا (2009)، "أصول وقواعد المراجعة والتدقيق"، الطبعة الأولى، دار المعرفة الجامعية، إسكندرية- مصر، ص29

التعريف الثالث : عرف التدقيق بأنه : "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية , وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية , ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية."¹

التعريف الرابع : "التدقيق بمعناه المهني يعني " عملية فحص مستندات و دفاتر و سجلات المنشأة فحوصاً فنياً نتقادياً محايداً للتحقق من صحة العماليات , وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمنشأة معتمداً في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية."²

التعريف الخامس: "إن التدقيق هو ذلك النشاط الذي يشرح بكل استقلالية الإجراءات ومعايير الاختبارات والحسابات, ومدى مطابقتها للواقع وضمن سير جزء؛ أو كل الأنشطة في التنظيم الذي يعكس هذه المعايير."³

التعريف الشامل: من التعاريف السابقة يمكن استخلاص تعريف شامل: "التدقيق هو فحص انتقادي فني محايد من أجل إبداء رأي في شكل تقرير حول المعلومات المالية لأي مؤسسة بغد نظر عن هدفها سواء كان الهدف تجاري وربحي؛ أو شكلها القانوني خلال نهاية فترة زمنية معينة."⁴

المطلب الثاني عناصر وفروض التدقيق ومبادئ لسير عملية التدقيق

أولاً:عناصر التدقيق

1-الفحص (Examen): التأكد من صحة قياس العماليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي للعماليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع.

2-التحقق (Vérification): ويقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم الحالية النهائية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المشروع عن فترة زمنية معينة. وكدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة.

وهكذا فإن الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه الفني المحايد، إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أفضت إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي.

3-التقرير (Rapport): يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق، وإثباتهما في تقرير يقدم إلى من يهيمه الأمر داخل المؤسسة وخارجها، وهو ختام لعملية التدقيق.⁵

¹ غسلان فلاح المطارنة (2006)، "تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)", الطبعة الأولى، دار المسيرة للطباعة والنشر، عمان- الأردن، ص.13.

² أحمد حلبي جمعة (2005)، "المدخل إلى التدقيق الحديث"، الطبعة الثانية، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان-الأردن، ص.07.

³ Carles Bécour, Henri Bouquir(1996), « l'audit opérationnel », 2 édition, économique, paris, p08.

⁴ محمد التهامي طواهر (2003)، "المراجعة وتدقيق الحسابات"، بدونطبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص.11-12.

⁵ أحمد قايد نور الدين، نفس المرجع، ص.10.

ثانياً:فروض التدقيق:

إن إيجاد فروض للتدقيق عملية ضرورية لحل مشاكل التدقيق، والتوصل إلى نتائج، وم من الملاحظ أن فروض التدقيق لم تلق الاهتمام الكافي كما هو الحال في مجال فروض المحاسبة، لذلك فإن وضع مجموعة من الفروض التي تأخذ في الاعتبار طبيعة التدقيق، ونوعية المشاكل التي تتعامل معها، هو بمثابة مجموعة من الفروض التجريبية التي يجب أن تخضع للدراسة إنتقادية حتى يمكن أن تلقى القبول العام من المهنة، وتتمثل فروض التدقيق فيما يلي:¹

1-قابلية البيانات المالية للفحص:

إن لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر لوجود هذه المهنة، وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، والخطوط العريضة التي نترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها، وتتمثل هذه المعايير في:

أ- الملائمة: ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

ب- القابلة للفحص: أي إذا قام شخصان؛ أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنهما لا بد أن يصلوا إلى النتائج نفسها.

ج- البعد عن التحيز: بتسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.

د- القابلية للقياس الكمي: القياس الكمي يضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية، وهي خاصية يجب أن تتحلّى بها المعلومات المحاسبية.

2- عدم وجود تعرض حتمي بين المدقق والإدارة:

من الواضح أنه توجد علاقة تبادلية للمنفعة بين الإدارة ومحافظ الحسابات، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مدقق الحسابات، ولذلك تستفيد من المعلومات التي تم تدقيقها بدرجة كبير، ويجعل من استخدام التدقيق أمراً مستحباً، وأن تكون عملية التدقيق اقتصادية وعملية.

3- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية:

ضرورة هذا الفرض مثل ضرورة الفرض السابق في جعل عملية التدقيق اقتصادية وعملية، فعدم وجود هذا الفرض يتطلب من مدقق الحسابات عند إعداد برنامج التدقيق أن يوسع من اختبارته، وأن يتقصى وراء كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكشف: ل هذه الأخطاء، وهنا تبرز مسؤولية المدقق في اكتشاف

¹ أحمد قايد نور الدين، المرجع السابق، ص12-13.

الأخطاء، لذلك يجب التركيز في هذا المجال على درجة العناية المطلوبة من المدقق أثناء مزاولته لعمله حتى يكون هذا الفرض ذا قيمة حقيقية.

ثالثاً: المبادئ الأساسية لسير عملية التدقيق:

هناك مجموعتين من مبادئ التدقيق، وترتبط هذه المبادئ بكل ركن من أركانه (التأكيد والتقرير)، وبناءً على ذلك فإن المبادئ الأساسية للتدقيق يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما:¹

1-المبادئ المرتبطة بركن التدقيق:

1-1 مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة، وأثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، ولوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

1-2 مبدأ الشمول في مدى التدقيق: ويشير هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية، وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

1-3 مبدأ الموضوعية في التدقيق: ويعني هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقرير الشخصي أثناء التدقيق، وذلك استناداً إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق، وتدعمه خصوصاً تجاه العناصر التي تعتبر أهمية كبيرة نسبياً، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

1-4 مبدأ تدقيق مدى الكفاية الإنسانية: ويشير هذا المبدأ إلى وجوب تدقيق مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة، بجانب تدقيق الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة وهذا المناخ تعبيراً عما تحتويه المنشأة من نظام القيادة والسلطة والحوافز والاتصال.

2-المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

2-1 مبدأ كفاية الاتصال: ويعني هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير مدقق الحسابات أداة لنقل العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية على الثقة بشكل تتحقق الأهداف، وهذا هو غرض من تقارير محافظ الحسابات.

¹ أحمد حلبي جمعة (2009)، "المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث"، بدون الطبعة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، ص 52.

2-2 مبدأ الإفصاح: ويشير هذا المبدأ على أن يفصح المدقق كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف المسطرة للمنشأة/ومدى تطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية.

2-3 مبدأ الإنصاف: ويعني هذا المبدأ إلى أن يشمل التقرير تفسيراً واضح لكل تصرف غير عادي يواجهه المدقق، وأن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.¹

المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق:

أولاً: أهداف التدقيق "Audit objectives"

لقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطور ملحوظ في أهدافها، ومدى التحقق والفحص، وكذلك درجة الاعتماد على الرقابة الداخلية .

فقدما كانت مهنة التدقيق مجرد وسيلة لتحديد ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء كالغش؛ أو التلاعب، أي كان هدفها قاصراً على التأكد من دقة الحسابية للدفاتر والسجلات، وما تحتويه من بيانات ومطابقة للقوائم المالية مع الدفاتر والسجلات دون إبداء رأي في محايد.

لكن هذه النظرة لعملية التدقيق تغيرت عندما قرر القاضي سنة 1897، أن اكتشاف الأخطاء، والغش ليس الهدف الوحيد للتدقيق، وأنه ليس مفروضاً في المدقق أن يكون جاسوساً؛ أو بوليسياً لقد كانت عبارة مشهورة للقاضي "Lopez"، -وهي كالآتي:

" The auditor is a watch-dog not a bloodhound "

على المدقق أن يبدأ عمله وهو يشك فيما يقدم إليه من بيانات عليه، حيث أصبح في تلك الحقبة الزمنية من واجب المدقق القيام بمراجعة نقدية منظمة للدفاتر والسجلات، وإصدار رأي في محايد يضمنه في تقرير الذي يقدمه للمساهمين؛ أو من قام بتعيينه عن نتيجة فحصه، فأصبحت الأهداف كما يلي:

1-1 الأهداف التقليدية:²

- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المؤسسة وسجلاتها، وتقدير مدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي في محايد على أدلة قوية عن مدى مطابقتها للقوائم المالية مع ما هو مقيد بالدفاتر والسجلات.
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط، وإجراءات تحول دون ذلك.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر المحاسبية من أخطاء؛ أو غش.

¹ أحمد حلي جمعة، نفس المرجع، ص53.

² خالد أمين عبد الله (2000). "علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية"، بدون الطبعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، ص13.

- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية، ولاتخاذ قرارات .
- مساعدة على إدارة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- 2- الأهداف الحديثة: أما في الوقت الحالي فقد توسعت أهداف التدقيق في ظل توسع أهداف المؤسسات وهي تشمل:¹
- تدقيق الخطط ومتابعة تقييمها، والتعرف على ما تحققه من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفاً منها.
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.
- تخفيض خطر التدقيق، وذلك لصعوبة تقدير أثر عملية التدقيق على العميل والمنشأة محل التدقيق.

ثانياً: أهمية التدقيق "The importance of audit"²

- هناك فئات عديدة تعتمد على تقرير المدقق لاستخدامه لاتخاذ قرارات معينة مثل: العميل الإدارة والبنوك ومؤسسات الحكومة...إلخ.
- 1- أهمية التدقيق للعميل:

- مصدر أساسي للمعلومات المعتمدة من خلال ملخصات القوائم المالية على فترات دورية.
- أساس الحصول على القروض من البنوك.
- أساس لإعداد الإقرارات الضريبية وتحديد وعاء الضريبي.
- أساس الاستثمارات الإضافية عن طريق تحليل اقتصادي لمركزه التمويلي.
- أساس لتحديد سلامة المركز المالي.
- أساس لتوفير الضوابط والرقابة الداخلية والإشراف على الموظفين، وصحة الدفاتر والسجلات.

¹ أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص12.

² أمرسون هنكي، ويليام توماس (1989)، "الراجعة بين النظرية والتطبيق"، تعرب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، بدون الطبعة، دار المريخ، الرياض- السعودية، الموقع الإلكتروني https://drive.google.com/file/d/1JEEdLjW_wXLTpkvFzNAXBf_x7C-55hn/view، تاريخ الإطلاع 2020/01/26، ص26.

2- أهمية التدقيق للإدارة:

يعتمد مجلس الإدارة على البيانات المحاسبية في وضع خطط ومراقبة تنفيذها واتخاذ القرارات الملائمة، وتقييم وتحديد الانحرافات وأسبابها، وإيجاد الحلول المناسبة لتحقيق أهداف الكيان. وتعتبر مجلس الإدارة تقرير المدقق بمثابة رأي معتمد، ودليلاً لمستخدمي القوائم المالية حول عدالة القوائم المالية كوحدة واحدة.

3- أهمية التدقيق للدائنين والموردين:

يعتمدون على تقرير محافظ الحسابات بسلامة وصحة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي، والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه.

4- أهمية التدقيق للبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:

تلعب هذه دوراً مهماً في تمويل القصير الأجل للمشروعات لمقابلة احتياجاتها وتوسعاتها، ولهذا فإنها تعتمد على تقرير المدقق لدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في تقديم القروض.

5- أهمية التدقيق للمؤسسات الحكومية:

تعتمد هذه القوائم المالية وتقرير محافظ الحسابات للتخطيط والمتابعة والرقابة على الوحدات الاقتصادية، وتأكيد التزامها والتعليمات والإجراءات والتوجيهات، وتحديد الانحرافات وأسبابها.

6- أهمية التدقيق للنقابات العمال:

تعتمد نقابات العمال على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المتعددة في مفاوضاتها مع الإدارة لرسم السياسة العامة للأجور.

7- أهمية التدقيق لرجال الاقتصاد:

ازداد اهتمام رجال الاقتصاد بالقوائم المالية واحتوائه من بيانات محاسبية في تحليلها، وتقدير الدخل القومي، ورسم برامج اقتصادية وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدين عليها.

8- أهمية التدقيق في تخصيص الموارد:

يساعد التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاءة ممكنة لإنتاج السلع والخدمات التي يزيد الطلب عليها، فالموارد النادرة تجذبها الوحدات الاقتصادية القادرة على استخدامها بأفضل كفاءة، والتي تظهرها البيانات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية المعتمدة، إذ أن البيانات والتقارير المحاسبية غير دقيقة والتي لم تخضع للتدقيق تخفي في طياتها إسرافاً، وسوء كفاءة وتحول دون تخصيص موارد النادرة بطريقة رشيدة.

9- أهمية التدقيق للاقتصاد القومي:

يخدم التدقيق الاقتصاد القومي بصفة عامة كنتيجة لخدماته وأهميته للفئات السابقة الذكر، فمهمة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة، وقد ساهمت مساهمة كبيرة في تنمية المجتمع لما تؤديه من خدمات في مجال الاستثمار، وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب، وتوجيه استثمار المدخرات والموارد المتاحة. ويعتبر التدقيق من عوامل النهضة الاقتصادية والمالية، وساعد على الدول في تحقيق أهدافها القومية وخاصة ما يتصل بتنمية اقتصادها، ورفع مستوى معيشة مواطنيها، وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لهم.

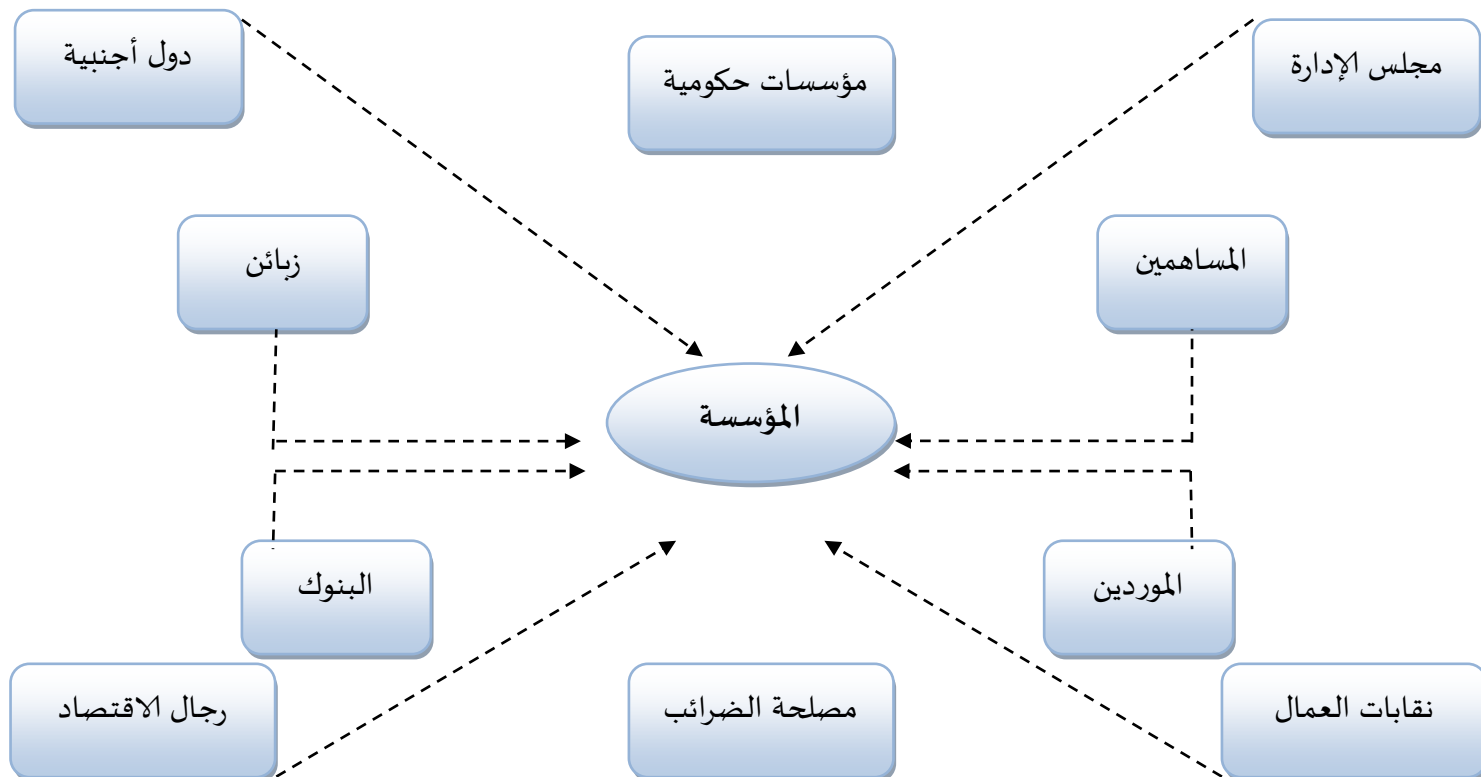
10- أهمية التدقيق لمصلحة الضرائب:

تعتمد مصلحة الضرائب على الحسابات والقوائم المالية لتقليل الإجراءات الروتينية، وحصولها على الكشف الضريبي في الوقت المناسب، وسرعة تحديد الوعاء والتحصيل الضريبي.¹

¹ أمرسون هنكي، ويليام توماس (1989)، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، مرجع سبق ذكره، ص 27.

الشكل رقم (01)

الأطراف الطالبة لنتائج التدقيق



المصدر: الطالب دريع أمير إستناداً إلى المعلومات

المطلب الرابع : التقسيمات المختلفة للتدقيق

يمكن تقسيم التدقيق إلى عدة تبويات، وكل تبويب يتضمن أنواع مختلفة عملية التدقيق؛ أو من حيث التوقيت، ولذلك يمكن تقسيم التدقيق إلى:

1- من حيث حدود عملية التدقيق (Scope of audit):

1-1 التدقيق الكامل (Complète audit): وهو التدقيق الذي يخول للمدقق إطاراً غير محدد للعمل الذي يؤديه، ويقوم المدقق بفحص القيود والسجلات بنسبة 100% وهذا يحصل في المنشآت الصغيرة الحجم، وما يسمى بتدقيقاً كاملاً تفصيلاً (detailed audit)، وقد تطور التدقيق الكامل مع توسع الشركات الصغيرة إلى ما يسمى بالتدقيق كاملاً تفصيلاً (test-check audit)، وبموجب هذا النوع يقوم المدقق بفحص عينات من القيود والسجلات التي تناسب مع أنظمة الرقابة الداخلية تناسباً عكسياً¹.

2-1 التدقيق الجزئي (Partial audit): وهو التدقيق الذي يتضمن وضع بعض القيود على نطاق؛ أو مجال التدقيق، بحيث يقتصر عمل المدقق على بعض العماليات دون غيرها وتحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العماليات على سبيل الحصر، ويتعين على المدقق في هذه الحالة أن يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسؤولياته بوضوح لمستخدمي تلك التقرير، ويتعين وجود إتفاق؛ أو عقد كتابي بين حدود ونطاق التدقيق والهدف المراد تحقيقه².

2- التدقيق من حيث الوقت الذي يتم فيه عملية التدقيق (Timing of audit):³

1-2 التدقيق المستمر (Continuons audit): هو تدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة، حيث يقوم بزيارات متعددة للمنشأة في مهمة التدقيق طوال الفترة التي يدقق فيها، ثم يقوم في نهاية السنة بتدقيق الميزانية والحسابات الختامية، ومن الواضح أن هذا النوع يصلح في تدقيق المنشآت الكبيرة حيث يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي.

2-2 التدقيق النهائي (Final audit): ويكون هذا النوع من التدقيق في نهاية السنة المالية المطلوب تدقيقها للمؤسسة، أي بعد إجراء التسويات وترصيد الحسابات وقوائم المالية، وفي ذلك ضمان بعد حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها لأن الحسابات تكون قد أقيمت مسبقاً، هذه هي الميزة لهذا النوع من التدقيق.

¹ أحمد حلبي جمعة (2009)، "المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث"، بدون الطبعة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، ص42.

² أحمد قايد نور الدين (2015)، "التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية"، الطبعة الأولى، دار لجان للنشر والتوزيع، الخرطوم-السودان، ص18.

³ Christophe Villalonga (2003)، « L'audit Qualité Interne », , Edition Dunod, Cite <https://www.eyrolles.com/Entreprise/Livre/l-audit-qualite-interne-9782100051960/>, Paris ,Le28/01/2020,P14.

جدول رقم: (02)

الفرق بين التدقيق المستمر والتدقيق النهائي

التدقيق النهائي	التدقيق المستمر	البيان
<ul style="list-style-type: none"> - يفضله الكثير من المدققين الذين يتعاملون مع العديد من المنشآت والشركات، وذلك لعدم توفر الوقت الكافي على مدار السنة لممارسة أسلوب التدقيق المستمر. - يقضي إلى حد كبير على حالات التلاعب والغش الذي قد تتم؛ أو التي ترتكب في حالة سير عملية التدقيق المستمر. - يفضله محافظ الحسابات لأنه عملي وواقعي، ويتيح له الفرصة الوقت لتنسيق بينه وبين مساعديه. 	<ul style="list-style-type: none"> - توفير الوقت الكافي مما يساعد على التوسع في عملية التدقيق. - سرعة اكتشاف الغش والأخطاء في وقت قصير بدلاً من تركها حتى نهاية السنة. - تحقيق انتظام التقييد في الدفاتر والسجلات. - توسع نطاق الفحص وتفصيلاته. - المساعدة على عرض القوائم المالية في وقت مبكر. 	المزايا
<ul style="list-style-type: none"> - استغراقه وقتاً طويلاً، وبالتالي التأخير في تقديم التقرير. - الفشل في اكتشاف الأخطاء؛ أو الغش الموجود بالدفاتر أثناء وقوعها. - توقيف العمل لبعض الوقت حتى يقوم المدقق من جمع التأكيدات والأدلة. - التضحية بالدقة اللازمة من أجل الإسراع في القيام بالمهمة. 	<ul style="list-style-type: none"> - احتمال قيام أحد موظفي المنشأة بتغيير؛ أو حذف قيود في السجلات بعد تدقيقها، سواء كان ذلك بحسن النية؛ أو بقصد الغش لتغطية اختلاس، وذلك اعتماداً على أن المدقق لا يعود إليهم ثانية. - احتمال نشوء صداقة وصلات التعارف بين المدقق وموظفي الكيان بسبب كثرة تفرده، مما يسبب حرجاً للمدقق عند اكتشافه للغش أو أخطاء. 	العيوب

La source : Alain Micol et Christophe villange, (1999) «Les Audits Financiers», Sans édition, Edition D'Organisation , Cite

<https://www.eyrolles.com/Entreprise/Livre/les-audits-financiers-9782708123106/>, Paris, Le 29/01/2020,P:10.

3-التدقيق من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق (Staff of audit):

3-1التدقيق الداخلي (Internal audit): يمكن تعريفه بأنه فحص لعماليات المنشأة ودفاترها وسجلاتها، ومستنداتها بواسطة قسم داخل المنشأة (المدقق الداخلي)، وهو يشمل جزءاً من نظام الرقابة الداخلية.¹

3-2التدقيق الخارجي (Extern Audit): وهو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية.²

❖ أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

- كل منهما يمثل نظام محاسبي فعال يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية، والتي يمكن الثقة فيها ولاعتماد علمها في إعداد التقارير المالية.

- كل منهما يتطلب وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع حدوث الأخطاء، والتلاعبات والغش كما يوجد أيضاً تعاون بينهما يمكن توضيحه في النقاط التالية:

أ- وجود نظام للتدقيق الداخلي يعني إقلال المدقق الخارجي لكمية الاختبارات التي يقوم بها عند الفحص، وبالتالي توفير الوقت للمدقق.

ب- إن وجود نظام للتدقيق الداخلي لا يغني عن التدقيق الخارجي، وهذا يؤكد صفة التكامل.

❖ أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:³

من حيث الهدف، ومن حيث العلاقة القائمة بالمنشأة، ومن حيث نطاق وحدود العمل، من حيث التوقيت المناسب للأداء، ومن حيث المستهدفين، وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

¹ رضا خلاصي (2013)، "مram المراجعة الداخلية للمؤسسة"، بدون الطبعة، دار الهومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ص32.
² خالد أمين عبد الله (2012)، "التدقيق والرقابة في البنوك"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، الموقع الإلكتروني <https://www.neelwafurat.com/itempage.aspx?id=lbb116280-76442&search=books> تاريخ الإطلاع 2020/02/01 ص19.
³ أحمد حلبي جمعة (2009)، "المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث"، بدون الطبعة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، ص17.

جدول رقم: (03)

أوجه الاختلافات بين التدقيق الداخلي والخارجي

التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي	البيان
إبداء الرأي في عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة، وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.	- تحقق أعلى كفاية إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعبات في الحسابات. - التأكد من صحة المعلومات للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها.	الهدف
شخص طبيعي: أو معنوي مهني من خارج المنشأة (مستقل).	موظف من داخل المنشأة (تابع)	علاقة القائمة بعملية التدقيق بالمنشأة
يتحدد نطاق وحدود العمل وفقاً للعقد الموقع بين المنشأة والمدقق الخارجي والعرف السائد، ومعايير التدقيق المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق.	تحدد الإدارة عمل المدقق، كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص لما لديه من وقت وإمكانيات تساعده على مراجعة عمليات المنشأة.	نطاق وحدود التدقيق
- يتم الفحص بصورة نهائية طوال السنة المالية (مستمرة). - قد يكون كامل أو جزئي. إلزامية وفقاً للقانون السائد.	- يتم الفحص بصورة مستمرة طول السنة المالية. - اختيارية وفقاً لحجم المنشأة.	الوقت المناسب للأداء
- قراءة التقارير المالية. أصحاب المصالح. - إدارة المنشأة.	إدارة المنشأة.	المستفيدون

المصدر: أحمد فايد نور الدين التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، ص 17.

4- من حيث درجة الإلزام بعملية التدقيق (Degrée of compulsion):

1-4 التدقيق الإلزامي (Statutory Audit): وهو التدقيق التي يحتم القانون القيام بها (قانون الشركات، قوانين الضرائب، قانون الاستثمار، وقوانين المالية)، ويتم تعيين المدقق من خلال الجمعية العامة، وهي التي تقدر أتعابه من خلال رسالة المهمة NAA210، وفي حالة تعدد المدققين فإنهم مسؤولون بالتضامن، واستثناء من ذلك يعين مؤسس الشركة المدقق الأول، ومن الضروري أن يكون التدقيق اختياري.¹

2-4 التدقيق غير الإلزامي "الاختياري" (Optional Audit): وهو ذلك الذي يطلبه أصحاب المنشأة دون إلزام قانوني على وجوب القيام به، وتلك هي الحالة بالنسبة للمشروعات الفردية ولشركات الأشخاص (التضامن العادية، التوصية البسيطة)، وقد يكون ذلك كاملاً؛ أو جزئياً حسب رغبة أصحاب المنشأة، وكما هو موضح بالعقد الذي يبرم بين المدقق والعميل.²

5- التدقيق من حيث درجة الشمولية في التنفيذ:³

1-5 التدقيق العادي (Ordinaire Audit): هو فحص البيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر، والتأكد من صحة القوائم المالية ومدى دلالتها لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وإبداء رأي المدقق الفني المحايد حول ذلك، ووفق هذا التدقيق يعتبر المدقق مسؤولاً عن أي تقصير؛ أو إهمال عن ممارسة عمله المهني.

2-5 التدقيق لغرض معين (Investigation): الهدف منه البحث عن الحقيقة معينة؛ أو نتيجة معينة يستهدفها الفحص، ويكون هذا الفحص قد سبقه فحص؛ أو تدقيق عادي، مثل ذلك الفحص الدفاتر بهدف اكتشاف الغش؛ أو اختلاس؛ أو تحديد قيمة السهم.

6- التدقيق من حيث نوع البيانات:⁴

1-6 تدقيق البيانات المالية (Financial Statement Audit): ويتأسس على مبادئ المحاسبة قبولاً عاماً (GAAP) في أمريكا؛ أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كما أن تقرير المدقق يتضمن عدالة البيانات المالية.

2-6 تدقيق الالتزام (Compliance Audit): يتأسس على السياسات الإدارية والقوانين والأنظمة، ويتضمن التقرير عن مدى وجود الالتزام.

3-6 التدقيق التشغيلي (Opérationnel Audit): ويتأسس على الأهداف الموضوعية على الأهداف الموضوعية بواسطة الإدارة، ويتضمن التقرير عن مدى الكفاية والفعالية «Efficiency and effectiveness».

7- أنواع أخرى للتدقيق:

¹ أحمد قايد نور الدين (2015)، مرجع سبق ذكره، ص18.

² محمد التهامي الطواهر (2003)، "المراجعة وتدقيق الحسابات"، دون الطبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص35.

³ أحمد يوسف كلبونة، رأفت سلامة محمود، وآخرون (2011)، "علم تدقيق الحسابات"، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الموقع الإلكتروني - <http://link.qnl.qa/portal/%D8%B9%D9%84%D9%85>، تاريخ الإطلاع 2020/02/02، ص39.

⁴ هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص23.

1-7 التدقيق المالي (Financial Audit): ويقصد به فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحوأة في الدفاتر والسجلات والمستندات والحسابات وتحقق من صحتها، ورفع تقرير متضمن لرأي الفني المحايد حولها إلى الجهات ذات العلاقة.¹

2-7 التدقيق الإداري (Management Audit): ويطلق عليه بتدقيق الكفاءة، ويقصد به تدقيق النواحي الإدارية للمشروع للتأكد من أن الإدارة تسير بالمشروع نحو تحقيق أقصى منفعة؛ أو عائد ممكن وبأقل تكلفة إذ أصبح إلزامياً على المدقق المالي أن يعطي رأياً فنياً مستقلاً حول كفاءة إدارة مشروع.

3-7 تدقيق الأهداف (Effectivités Audit): يقصد به تحسين الأداء، والتحقق من أن أهداف المؤسسة الموضوعة سلفاً قد تحققت فعلاً.

4-7 التدقيق القانوني (Compliance Audit): ويقصد به التأكد من تطبيق النصوص القانونية، والأنظمة الماليو والإدارية التي أصدرتها الحكومات المختلفة، وكذلك التأكد من تطبيق الشركة؛ أو المنشأة لعقدها التأسيسي ونظامها الداخلي.

5-7 التدقيق الاجتماعي (Social Audit): بعد أن أصبح من أهداف قيام المنشأة تحقيق الرفاهية للمجتمع الذي تعمل فيه، وظهر هذا النوع من التدقيق للتأكد من قيام المشروع بهذا الواجب.²

6-7 التدقيق الجبائي (Audit Fiscal): هو عبارة عن عملية فحص انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة، وهنا نميز بين نوعين من الجهات التي تقوم بعملية التدقيق الجبائي:³

أ- التدقيق تقوم به مصلحة الضرائب إذ أنها تعمل على تدقيق لمختلف السجلات المحاسبية، وما يظهر علمياً من معلومات، وتستند في ذلك على التشريعات الجبائية المختلفة، بحيث تعمل معرفة هل أن المؤسسة أثناء إعدادها لتصريحات عملت بما يشرع بها لقانون عند معالجة أي عملية أي عملية، وإذ لوحظ أي انحراف عن هذه التشريعات فإنه قد يكلف للمؤسسة من فقدان عدة امتيازات، وإضافة إلى ذلك تقوم مصلحة الضرائب فرض عقوبات مالية متلاحقة حول الأخطاء الموجودة، بل قد تذهب للتدقيق (المراقبة) حول جميع العماليات التي من الممكن أن تمتد إلى السجلات المحاسبية الخاصة لجميع السنوات السابقة إلى غاية تاريخ نشأة المؤسسة.

ب- أما النوع الثاني من التدقيق الجبائي، فهو التدقيق الذي تقوم به المؤسسة بذاتها من أجل التسيير الجبائي الخاص بها، إذ تعمل على تكليف إما من جهة خارجية من مراقب (المدقق)؛ أو جهة داخلية إذ يكتفي بالتدقيق في القوائم المالية للمؤسسة بالتركيز الكبير على الناحية الجبائية.

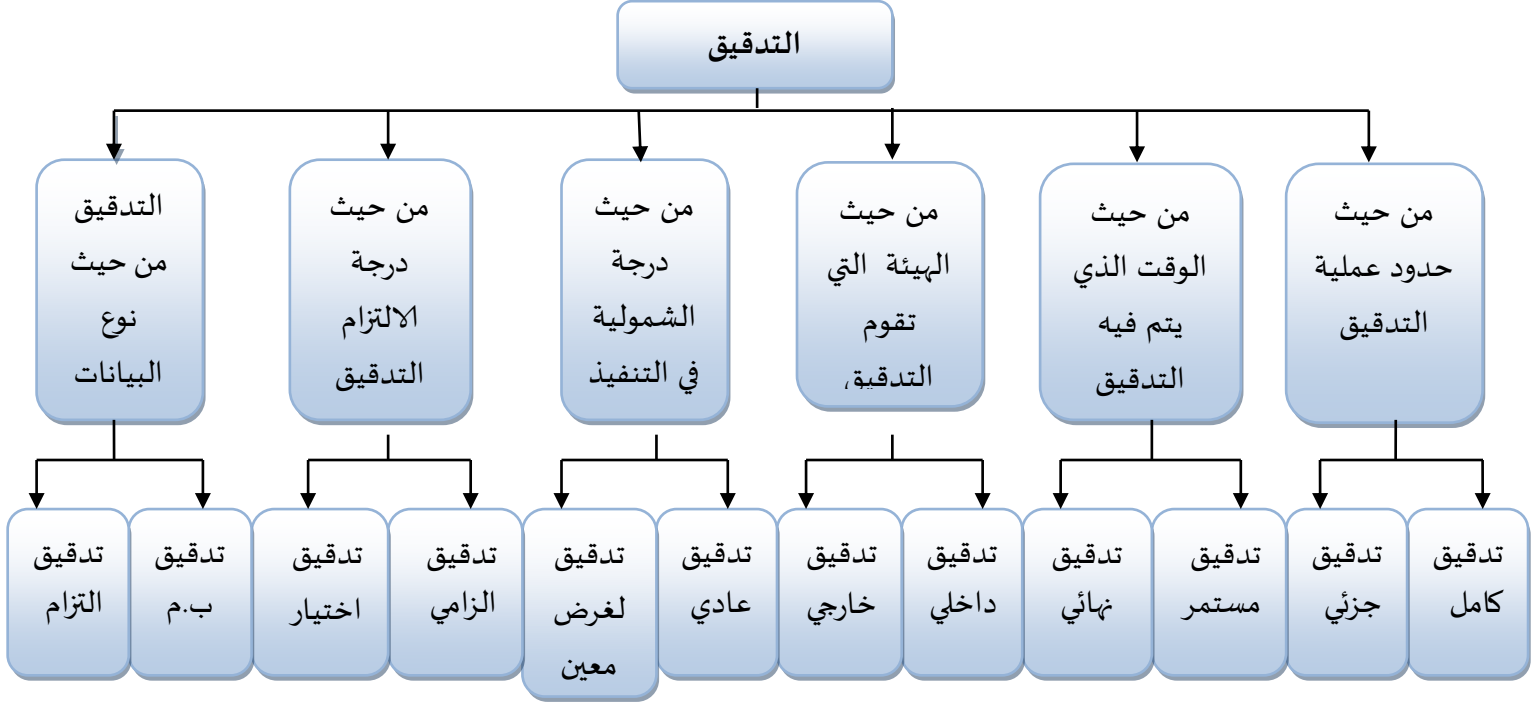
¹ هادي التميمي (2006)، "مدخل إلى التدقيق-من الناحية النظرية والعلمية"، الطبعة الثالثة، داروائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان-الأردن، ص.24.

² أحمد يوسف كلبونة، رأفت سلامة محمود (2011)، مرجع سبق ذكره، ص.40.

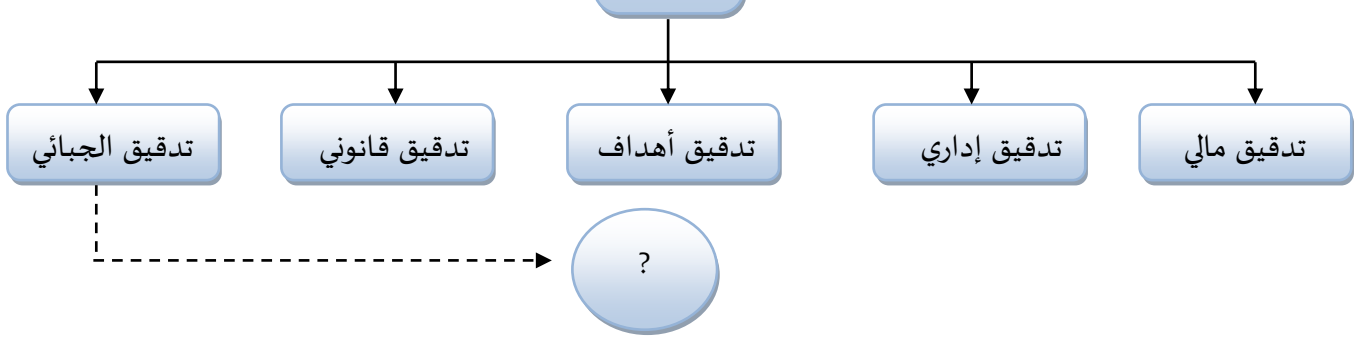
³ هادي التميمي (2006)، نفس المرجع، ص.24.

الشكل رقم: (02)

أنواع مختلفة للتدقيق



أنواع أخرى للتدقيق



المصدر: من إعداد الطالب إستناداً إلى المعلومات السابقة.

المبحث الثاني: المفاهيم الأساسية للتدقيق الجبائي.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية في الجباية.

قبل التطرق إلى التدقيق الجبائي نتعرف على بعض مصطلحات في الجباية.

أولاً: الرسم

نظراً لتداخل مصطلحي الضريبة والرسم في الحياة العملية، فسيتم توضيح الفرق بينهما فيما يلي:

التعريف الأول: يعرف الرسم بأنه: "مبلغ مالي إلزامي يدفعه المستفيدون إلى الخزينة العمومية مقابل خدمة معينة لتحقيق النفع العام؛ أو الخاص، كما عرف أنه: "ذلك المبلغ من المال الذي تجببه الدولة؛ أو أحد الشخصيات العامة الأخرى جبراً من الأفراد مقابل خدمة خاصة تقدمها لهم؛ أو مقابل نفع خاص يعود عليهم من هذه الخدمة".¹

التعريف الثاني: كما يعرف الرسم على أنه: "مبلغ نقدي يدفعه الفرد جبراً للدولة؛ أو إحدى مؤسساتها العمومية مقابل منفعة خاصة يحصل عليها الفرد إلى جانب منفعة عامة تعود على المجتمع".² مما سبق يمكن استخلاص تعريف شامل للرسم، والمتمثل في الآتي: "الرسم هو مبلغ نقدي يقتطع جبراً من الأشخاص بواسطة الدولة؛ أو إحدى هيئاتها المحلية؛ أو تنظيماها الإدارية مقابل منفعة خاصة يحصل عليها الأشخاص الدافعون للرسم، إلى جانب منفعة عامة تعود على كل الأفراد المجتمع".

خصائص الرسم:

مما سبق يمكن استخلاص عدة خصائص للرسم ومنها:³

- يحص لة، وذلك باستنادها إلى مؤسساتها المختلفة.
- يحصل الرسم على شكل مبالغ نقدية.
- يدفع الرسم جبراً بمجرد طلب الفرد للخدمة من الدولة، وحصوله عليها.

¹ رتيبة بوهالي (2017)، "محاضرات في جباية المؤسسة، تخصص السنة الثالثة تخصص إدارة الأعمال"، جامعة محمد الصديق بن يحيى-جيجل 2017-2016 <http://elearning.univ-jijel.dz/elearning/login/index.php>. تاريخ الإطلاع 2020/01/05 ص 04.

² محمد عباس المحرزي (2008)، "اقتصاديات المالية العامة"، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 132.

³ شعباني لطفي (2017)، "جباية المؤسسة، دروس مع أسئلة وتمارين محلولة، بدون الطبعة، مطبعة الأوراق الزرقاء، الجزائر، ص 17.

ثانياً: الضريبة

مفاهيم أساسية حول الضريبة:

لقد تطور مفهوم الضريبة تبعاً لتطور مفهوم الدولة ووظائفها، حيث أصبحت لها أهمية في تمويل إيرادات ميزانية الدولة، وتوجيه نشاطها الاقتصادي إلى استخدام كأداة فعالة في تنفيذ السياسات المالية والاقتصادية، لذا سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى مفهومها، وأهم تصنيفاتها ثم تنظيمها الفني.

مفهوم الضريبة:

تعددت التعاريف التي أوردها الكتاب للضريبة، وبالرغم ذلك التعدد وفي ظل غياب تعريف تشريعي لها تبقى الخصائص المشتقة من تلك التعاريف، لذا كان من الضروري التطرق إلى مفهومها، وخصائصها، وأخيراً الأهداف .

التعريف الأول: " الضريبة استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة"¹

التعريف الثاني: " مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي وبدون مقابل نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية"².

التعريف الثالث: "هي اقتطاع مالي إلزامي ونهائي تحدده الدولة دون مقابل بغرض تحقيق الأهداف العامة"³.

التعريف الرابع: "هي فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة؛ أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية، ومساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفعه للضريبة"⁴

من التعريف السابقة نستخلص: "أن الضريبة تعتبر وسيلة لتوزيع الأعباء العامة بين أفراد المجتمع، على أن يكون هذا التوزيع قانونياً، ومراعياً مقدرتهم التكيفية، ويقصد بالمقدرة التكيفية مقدرة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين على المساهمة عن طريق دخلهم ورواتبهم في تحمل عبء الضريبة".

نظراً لتداخل مصطلحي الضريبة و الرسم في الحياة العملية ، فسنتم توضيح الفرق بينهما فيما يلي:⁵

¹ زتيبة بوهالي، مرجع سبق ذكره، ص04.

² محمد عباس محرز (2006) ، "اقتصاديات الجباية والضرائب ، دار الهومة للنشر والتوزيع" ، الطبعة 2006 ، الجزائر ، ص13.

³ حميدة بوزيدة (2017)، "جباية المؤسسات"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، ص08.

⁴ بوعون يحيى (2010)، "الضرائب الوطنية والدولية"، مطبعة الأوراق الزرقاء، الجزائر، ص11.

الجدول رقم: (04)

الفرق بين الضريبة والرسم

الرسم	الضريبة
- يدفع بصفة إجبارية ونهائية .	- تدفع بصفة إجبارية ونهائية .
- يدفع الرسم نقدا .	- تدفع الضريبة نقدا .
- يدفع لتمويل ميزانية الدولة .	- تدفع لتمويل ميزانية الدولة
- لا تؤخذ بعين الاعتبار المقدرة التكلفة .	- تفرض غالبا على أساس المقدرة التكلفة للفرد .
- تهدف الدولة من خلاله إلى تعزيز الخزينة العمومية بالموارد المالية ، وتنظيم الانتفاع بخدمات بعض الهيئات والإدارات العامة .	- تستهدف أغراضا مالية ، وإجتماعية ، و إقتصادية ، وذات منفعة عامة .

المصدر: شعباني لطفي ، ص19 .

خصائص الضريبة :

يتضح من خلال التعاريف السابقة حول الضريبة مجموعة من مميزات وخصائص متعلقة بها والتي تتمثل في :

1- الضريبة اقتطاع مالي: وهذا يعني أن الضريبة تشكل إقطاعاً مالياً من ثروة المكلف بها، وليست كما في السابق أداء عينياً يتحدد في كمية المحاصيل الزراعية؛ أو ساعات العمل مثل ما كان يستعمل في البلدان التي تعتمد بشكل أساسي على المبادلات العينية، ولا تستخدم النقود إلا في حدود ضيقة، أما في الوقت الحالي فإن الضرائب النقدية تشكل القاعدة العامة للميزانية كونها تعتبر أكثر ملائمة للاقتصاد النقدي، والنظام المالي، الضريبي المعاصر.¹

2_ الضريبة فريضة إجبارية: حيث يجبر على دفع الضريبة عن طريق القانون، وليس بإرادة الأفراد؛ أو الدولة كما تتمتع بحق اللجوء إلى التنفيذ الجبري لتحصيل مقدارها في حال امتناع المكلفين بأداء الضريبة عن دفعها.²

3- الضريبة تدفع بشكل نهائي: إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية، أي بمعنى أن الدولة لا تلتزم بردها لهم؛ أو تعويضهم إياها، وبذلك تختلف الضريبة عن القرض العام الذي تلتزم به الدولة برده إلى المكتتبين فيه، كما تلتزم بدفع الفوائد المترتبة عن مبلغه وإن قيام المكلف بالضريبة بدفعها دون أن يحصل على منفعة خاصة تعود عليه مقابل أدائه للضريبة.³

4- الضريبة تدفع بدون مقابل: يعني أن المكلف بالدفع لا يتمتع بالمقابل؛ أو بمنفعة خاصة من جانب الدولة، وإن كان هذا لا ينفي أن الفرد ينتفع بخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة المرافق العامة، ولا يمكنه النظر إلى مدى ارتفاع الفرد بالخدمات العامة لتقدير هذا المقدار، وذلك يتعين على الفرد باعتباره عضواً في مجتمع سياسي منظم هو الدولة، وأن يساهم بالتضامن مع غيره من الأفراد في تحمل الأعباء عن طريق دفع الضرائب إلى الدولة، بل يتعين أيضاً أن تكون هذه المساهمة بحسب قدرته بالنسبة إلى غيره من الأفراد على تحمل هذه الأعباء العامة.⁴

5- الضريبة تدفع لتحقيق النفع العام: إذا كانت الضريبة لا تفرض مقابل نفع خاص لدافعيها، كما ذكرنا من قبل فإن الدولة تلتزم بتخصيص حصيلتها لتحقيق المنفعة العامة، فهي لا تحصل لغرض الإنفاق على شيء معين بذاته، بل لمواجهة نفقات عامة تخص جميع المواطنين والدولة، وهو الهدف الأساسي للضريبة.⁵

¹ فوزي عطوي (2003)، "المالية العامة- النظم الضريبية وموازنة الدولة"، بدون طبعة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت-لبنان، ص 50-51.

² شعباني لطفي (2017)، "جبائية المؤسسة"، بدون الطبعة، مطبعة الأوراق الزرقاء، الجزائر، ص 16.

³ محمد عباس محرز (2003)، "اقتصاديات الجبائية والضرائب"، الطبعة الأولى، دار الهومة، الجزائر، ص 13.

⁴ تابت خديجة (2012)، "دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص"، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية والعلوم التسيير، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان-الجزائر، 2011/2012، الموقع الإلكتروني <http://dspace.univ-lemcen.dz/bitstream/112/1164/1/Tabri-Khadidja.mag.pdf>، تاريخ الإطلاع 2020/01/08، ص 10.

⁵ أحمد زهير شامية، خالد شحادة الخطيب (2005)، "أسس المالية العامة"، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ص 146.

أهداف الضريبة :

تفرض الضريبة على الأفراد من أجل تحقيق أغراض معينة ، وأهداف معينة يأتي في مقدمتها الهدف التمويلي ، باعتبارها مصدراً هاماً للإيرادات العامة ، بالإضافة إلى الأهداف الاقتصادية ، والاجتماعية وحتى السياسية ، وتتمثل هذه الأهداف في ¹ :

1-الهدف المالي:

لقد كان هذا الهدف قديماً ومازال للوقت الحاضر فعتاد الكلاسيك يعتبره من الأهداف الرئيسية لفرض الضريبة حيث أن معظم الدول تعتمد على محلات الضرائب لتمويل نفقاتها المختلفة ، ومع ازدياد حجم وطبيعة الخدمات المقدمة للأفراد ازداد حجم نفقات الدولة بشكل متسارع ما زاد اعتمادها على فرض ضرائب جديدة ومتنوعة ، وكذا ازدياد المبالغ المحصلة عليها منها .

لكن هذا المفهوم يحصر دور الضريبة في تغذية صناديق الخزينة العمومية، ولكن بتطور الدول لم يصبح هذا الهدف جيد للضريبة بل بدأت إلى أهداف عدة .

2-أهداف اجتماعية :

للضريبة أهداف غير الهدف المالي ذات أهمية تنعكس بشكل مباشر، وإيجابي على المواطنين إذ تم استغلالها بشكل فعال[حيث هناك العديد من الأهداف الاجتماعية خصوصاً بعد ظهور مفهوم العدالة من بينها :

- منع تكتل الثروات في أيدي عدد قليل من أفراد المجتمع أي إعادة توزيع الثروة عن طريق فرض الضريبة على الثروات، وفرض ضرائب عالية على السلع الكمالية.

- توجيه سياسة النسل في الدول، ففي الدول التي ترغب في تحديد النسل تقوم برفع معدل الضرائب على الدخل، ويتناسب طردياً مع عدد أفراد الأسرة؛ أو لا تعفي قوانين الضرائب الحد الأدنى للمعيشة من الضريبة، والعكس في حالة الدولة الراغبة في تشجيع النسل.

- معالجة أزمة السكن بإعفاء رأس المال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب لفترات محددة.

- معالجة بعض الظواهر الاجتماعية كسجائر والمشروبات الكحولية بفرض ضرائب مرتفعة صنعها وبيعها.

3-أهداف اقتصادية:

تعتبر من أهم أهداف الضريبة في عصرنا، فالضريبة لا تستقطع دون تأثير انعكاسات على الاستهلاك والإنتاج والادخار والاستثمار، لذلك تقوم الحكومات الضريبية بتوجيه سياستها الاقتصادية، ولحل الأزمات التي تتعرض لها بتشجيع فروع الإنتاج الضرورية، ومعالجة الكساد، والركود ومحاربة التكتل، والتمركز في بعض القطاعات الإنتاجية، وذلك على النحو التالي:

¹ بوعون يحيوي نصيرة(2010)، "الضرائب الوطنية والدولية"، بدون طبعة، مطبعة الأوراق الزرقاء، الجزائر، ص 28.

1-3 استخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية:

كثير من الدول تستخدم الضريبة كوسيلة لتشجيع قطاعات اقتصادية كالسياحة أو صناعية، ولقد قامت بإعفاء تل: النشاطات من أي الضرائب إما بشكل دائم؛ أو كلي؛ أو جزئي، ولقد استخدم هذا الأسلوب لتشجيع الاستثمار الصناعي؛ أو السياحي؛ أو من أجل جلب رؤوس الأموال للخزينة.

2-3 استخدام الضريبة كمعالجة الركود الاقتصادي:

يمكن اللجوء إلى الضريبة لمعالجة فترات الركود، والآن كما ش حيث عندها يقل الاستهلاك وتنكس المنتجات فتقوم الحكومات بزيادة القوة الشرائية لدى الأفراد ذوي الدخل المتدنية، وذلك بتخفيض معدل الضريبة على الدخل ورفع الإعفاء الضريبي، وزيادة الإعفاءات العائلية، وتخفيض معدلات الضرائب الغير المباشرة، وخصوصاً تلك المتعلقة بالحاجات الأساسية للمواطن كالحبز والحليب ومشتقاته، أما في حالة الازدهار فتقوم الدولة بتقليل الإنفاق الحكومي، ورفع الضرائب على الدخل وعلى السلع لخفض القدرة الشرائية، وتخفيض الضرائب على رأس المال لدفع المشاريع الاقتصادية.¹

تصنيف الضرائب:

نتيجة لتعدد الضرائب واختلاف آليات جبايتها وتحصيلها من المفيد تصنيفها في مجموعات متجانسة، واعتماداً على مجموعة من الأسس والمعايير المتعلقة بفرضها وتحصيلها، إضافة إلى مجموعة من المبادئ القانونية والاقتصادية، ومن أهم هذه التصنيفات نجد :

أولاً: التصنيف الإداري للضرائب

يعتمد هذا التصنيف في المحاسبة الوطنية، وينطلق من زاويتين :

1-الزاوية الأولى: وهي الجهة الإدارية التي تعود إليها حصيلة الضرائب، وفقاً لذلك يتم التمييز بين :

- الضرائب العائدة للحكومة المركزية.
- الضرائب العائدة للجماعات المحلية.
- الضرائب العائدة للهيئات والإدارات الاجتماعية.
- الضرائب العائدة للسلطات فوق الوطنية (في حالة وجود اتحاد اقتصادي كما هو جاري في إطار الاتحاد الأوروبي).

2-الزاوية الثانية: الجهة الإدارية القائمة على التحصيل الضريبي، فيتم التمييز بين :

- الإدارة الضريبية التي تقوم بجباية الضرائب وفق قوائم اسمية في مواعيد دورية محددة على أساس وضعيات تتميز بالديمومة، وتسمى إدارة الضرائب المباشرة.

¹ بوعون يحيواوي نصيرة، نفس المرجع، ص29.

- الإدارة الضريبية التي تقوم بتحصيل الضرائب على أساس وقائع ذات طابع عرضي غير قابلة للتوقع، وتسمى بإدارة الضرائب غير مباشرة.¹

ثانياً: التصنيف الاقتصادي للضرائب

إن الهدف من هذا التصنيف هو الأخذ بعين الاعتبار الطابع الاقتصادي للضريبة، ودون الخلط بين هذا الطابع والدور الاقتصادي للضريبة، وهنا يمكننا التمييز بين:²

1- الضرائب على الدخل: هي تلك الضرائب التي تتخذ من الدخل وعاء لها، أي المادة الخاضعة للضريبة هي الدخل الذي يتولد لدى الشخص الطبيعي؛ أو المعنوي.

2- الضرائب على رأس المال: وهي تلك الضرائب التي تتخذ من رأس المال وعاء لها، ويقصد برأس المال؛ أو الثروة ما بحوزة المكلف من قيمة ستعملية في لحظة زمنية معينة سواء اتخذت هذه القيم شكل سلع مادية كالثبتيات؛ أو حقوق معنوية كالأسهم والسندات؛ أو على شكل نقود وتتخذ الضرائب على رأس المال أنواعاً عديدة مثل: الضريبة العادية على رأس المال التي تفرض على قيمة ثروة المكلف بها كلها؛ أو على بعض عناصرها؛ أو الضريبة على التركات، وهي التي تفرض على ما يملكه الفرد في لحظة زمنية معينة هي لحظة الوفاة.

3- الضرائب على الإنفاق: وهي الضرائب التي تفرض على المكلف عند قيامه باستهلاك السلع والخدمات، وتتعدد صور هذه الضرائب ومن أهم هذه الصور الضرائب الجمركية.

4- الضرائب على التداول والتصرفات: لا تفرض هذه الضرائب على الدخل عند تحققه؛ أو إنفاقه، وإنما تحسب على الدخل والثروة عند تداوله؛ أو التصرف فيه، وبذلك نلاحظ أن التشريعات المالية الحديثة تفرض الضرائب على تداول الأموال؛ أو انتقالها، وكذلك على التصرفات القانونية وتعد ضريبة التسجيل والطابع أمثلة حية لهذا النوع من الضرائب، وإن كانت معظم التشريعات المالية تطلق عليها تسمية الرسوم إلا أنها في الحقيقة هي ضرائب بالمعنى الفني لهذه الضريبة.

¹ عبد المجيد قدي (2011)، "دراسات في علم الضرائب"، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، ص30.

² عادل فليح العلي (2008)، "المالية العامة والتشريع المالي الضريبي"، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن 130-135.

ثالثاً: التصنيف التقني للضرائب

يمكن أن يتم استخدام هذا التصنيف باعتماد أكثر من معيار أهمها:

1- معيار تحمل عبء الضريبي:

1_1 ضرائب مباشرة: وهي ضرائب تورد إلى الخزينة العمومية من قبل المكلف بها، أي بمعنى أن العبء الضريبي يستقر على المكلف بها، ولا يستطيع تحميل عبئها على طرف آخر مهما كانت صفته، فمثلاً ضريبة على الدخل الإجمالي IRG، أم على الشركات كما هو الحال بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات IBS يتحملونها دون نقل عبء إلى غيرهم¹.

2-1 ضرائب غير مباشرة: هي تلك الضرائب التي تفرض على السلع والخدمات عند إنتاجها؛ أو بيعها؛ أو تداولها؛ أو استهلاكها؛ أو عند استيرادها وتصديرها، وتنعكس قيمة هذه الضريبة على الأسعار مباشرة، ويتم تسديدها بطريقة غير مباشرة من قبل الشخص الذي يقوم بالاستهلاك مثل: الرسم على القيمة المضافة، حقوق التسجيل والطابع... إلخ.²

¹ خلاصي رضا(2006)، "النظام الجبائي الجزائري الحديث (جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ص18.

² شعيباني لطفي (2017)، "جباية المؤسسة دروس مع أسئلة وتمارين محلولة"، بدون الطبعة، مطبعة الأوراق الزرقاء، الجزائر، ص28.

جدول رقم: (05)

بوضوح مزايا وعيوب الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة

البيان	المزايا	العيوب
الضرائب المباشرة	<ul style="list-style-type: none"> - ثبات حصيلتها نسبياً وانتظامها. - انخفاض نفقات تحصيلها نظراً لفرضها على عناصر معروفة لدل المصالح الجبائية. - الأقرب لتحقيق العدالة لأخذها بعين الاعتبار المقدر التكليفية للمكلف. - معرفة القيمة من قبل المكلف، والمواعيد وطرق التحصيل، وبهذا تحقق مبدأ اليقين. - سهولة المراقبة نسبياً 	<ul style="list-style-type: none"> - طول مدة التحصيل نظراً لفرضها على أساس سنوي في أغلب الأحيان. - تتطلب إدارة جبائية ذات كفاءة وفعالية لمنع التهرب الجبائي؛ أو الحد منه. - وضوح الضريبة يؤدي إلى شعور المكلف بعبئها مما يجعله يبحث عن التهرب في دفعها. - تتطلب جهازاً إدارياً واسعاً لتحصيلها. - تتميز بعدم العموم نظراً لاختصاصها بنوع معين من الأوعية الجبائية
الضرائب الغير مباشرة	<ul style="list-style-type: none"> - عدم شعور المكلف بعبئها لأنها تدخل ضمن سعر الشراء والسلع والخدمات. - تتميز بالعموم فلا يعفى منها أحد. - تشكل إيراداً دورياً ومستمرراً على مدار السنة. - سهولة التحصيل الناتجة عن تبسيط إجراءاتها. - زيادة الحصيلة في فترة الرخاء نظراً لمرونتها. 	<ul style="list-style-type: none"> - تتميز بعدم العدالة نظراً لعدم أخذها بعين الاعتبار المقدر التكليفية للمكلفين. - عدم وضوحها لدمجها في أسعار السلع. - تتطلب نفقات أكبر، وجهازاً إدارياً محكماً للحد من التهرب الجبائي. - انخفاض حصيلتها في فترة الكساد نظراً لتميزها بالمرونة

المصدر: شعباني لطفي ، ص28.

2- معيار المادة الخاضعة للضريبة: وفق لهذا المعيار تصنف الضرائب إلى:¹

1-2 الضرائب على الأموال: أساس هذه الضرائب هو ما يملكه الشخص، وليس الشخص في حد ذاته، وهذا الأخير قد يملك دخلاً؛ أو رأس مال؛ أو كلاهما، وبالتالي فإن أساس فرض هذا النوع من الضرائب هو الدخل أو رأس المال.

2-2 الضرائب على الأشخاص: إن هذا النوع من الضرائب هو من أقدم الأنواع، بحيث تفرض الضرائب على الأشخاص المقيمين في إقليم معين، كما تدفع حسب الانتماء الإجتماعي لهؤلاء الأشخاص، وتعرف هذه الضريبة في النظام الإسلامي بالجزية.

1 - معيار من حيث المصدر: حسب هذا المعيار يتم التمييز بين:

1-3 نظام الضرائب المتعددة: هذا النظام يعتمد على تخصيص الضريبة لكل نشاط، ونتيجة لهذا النوع نجد أنواع مختلفة ومتعددة من الضرائب باختلاف وتعدد الأنشطة.

2_3 نظام الضريبة الوحيدة: وفق هذا النظام يتم تجميع كل الأنشطة مهما كان نوعها (تجارية؛ أو صناعية؛ أو زراعية؛ أو مالية....)، وإخضاعها إلى ضريبة واحدة.

4- معيار المعدل أو سعر الضريبة: يتم التفريق وفق هذا المعيار بين:²

1-4 الضرائب نسبية: إن الضريبة نسبية تمثل ذلك الاقطاع الذي يفرضه بنسبة واحدة على قيمة الوعاء الضريبي.

2-4 الضرائب التصاعدية: نجد في هذا النوع علاقة طردية بين الدخل والمعدل فكلما زاد الدخل زاد المعدل المطبق، وتفرض هذه الضرائب بنسب تتزايد بتزايد قيمة الوعاء الضريبي، وهذا الأسلوب واسع الانتشار، وهناك أشكال مختلفة للتصاعدية، منها تصاعدية بالطبقات التي ترتب طبقات الممولين تصاعدياً بالنسبة للثروة و الدخل، وتفرض الضريبة نسبية متزايدة كلما انتقلنا إلى طبقة أكثر ثراء؛ أو التصاعدية بالشرائح، حيث يتم تقسيم ادخل الممول إلى عدة أقسام؛ أو الشرائح، ثم تفرض الضريبة بنسب مختلفة تتزايد كلما انتقلنا من شريحة إلى أخرى، وتعتبر هذه الطريقة أكثر عدالة من الأولى كونها تراعي الشرائح السابقة للشريحة التي يقع فيها الدخل.

ثالثاً: الجباية

عرف نظام الجباية الجزائري تطوراً ملحوظاً منذ سنة 1962 إلى غاية يومنا هذا، بحيث أنه عند الاستقلال تم الاعتماد على النصوص الفرنسية إلا في بنودها المنافسة للسيادة الوطنية، ثم في تاريخ 1976/12/09، صدرت

¹ خلاصي رضا، نفس المرجع السابق، ص 19.

² رضا خلاصي، نفس المرجع، ص 20.

حملة النصوص الخاصة بالتشريع الجبائي الجزائري، وكان المشرع في كل مرة يدخل بتعديلات على الأحكام والتدابير، ولعل أهم الإصلاحات التي أراستها الدولة تلك جاء بها قانون المالية

لسنة 1991 و 1992 الذي أسس نظام الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، ونظام الرسم على القيمة المضافة.¹

مفهوم الجباية:

بالنسبة للجباية يوجد مفهومان أحدهما ضيق يتمثل في:

التعريف الأول: "تعرف الرسوم على أنها مورد مالي تحصل عليه الدولة ممن يكون في حاجة إلى خدمة خاصة تنفرد الدولة بأدائها كالرسوم القضائية التي يدفعها من يطلب من الدولة إظهار حقه عن طريق القضاء".²

التعريف الثاني: أما المفهوم الواسع للجباية فيتمثل "في مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين، وفي هذه الحالة تصبح الجباية الترجمة العملية للسياسة الضريبية فهو مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب، وتشكل في مجموعها هيكلاً ضريبياً متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية".³

مما سبق يمكننا استخلاص تعريف شامل والمتمثل في :

"هي القواعد القانونية المفروضة على المكلف بالضريبة، وعلى مؤسسات الدولة المتعلقة بوعاء تصفية وتحصيل الضريبة".

أهداف الجباية:

تتمثل أهداف الجباية فيما يلي:

1- الجباية أداة لجمع موارد الدولة:

من أجل تغطية نفقاتها، كما أن الجباية البترولية كانت تعتبر القاعدة الكبرى لموارد ميزانية الدولة، ولعدم استقرار أسعار المنتجات البترولية تم اللجوء إلى الجباية العادية كمورد إضافي.

¹ كردودي سهام (2016)، "جباية المؤسسة، الضريبة على الدخل الإجمالي، مدعمة بأمثلة وتمازين محلولة"، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية، بسكرة، 2015/2016، الموقع الإلكتروني <https://gulfupload.com/8uth8kagzgzg8>، تاريخ الإطلاع 2020/01/10، ص 03.

² محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلاء (2003)، "المالية العامة، بدون الطبعة، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، ص 60.

³ كردودي سهام، نفس المرجع، ص 03.

2-الجبائية أداة للتوجه الاقتصادي:

أما الهدف الاقتصادي يتمثل في الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي، وأصبحت الضريبة من الناحية الاقتصادية في إطار الدول الحديثة وسيلة للتأثير على الفعاليات الاقتصادية (الاستثمار، الاستهلاك، استيراد، تصدير)، وتحقيق الاستقرار الاقتصادي حيث تشهد الحياة الاقتصادية تقلبات عديدة حيث يمر النشاط الاقتصادي بفترات رواج وانكماش، ويترتب عليها انتشار البطالة، وارتفاع حدة التضخم مما يهدد استقرارها الاقتصادي¹.

3-الجبائية أداة لتوجيه السياسات الاجتماعية:

حيث نجد الدولة تستعمل الضريبة كأداة لتحقيق هذا التوازن، وذلك من خلال إعفاء الضرائب في القطاعات الغير مرغوب فيها، وعلى المؤسسات العاملة في المناطق النائية لتشجيع الاستثمار فيها، ومن بين هذه الأهداف الاجتماعية خصوصاً بعد ظهور مفهوم العدالة الجبائية نجد:

3-1 إعادة توزيع الدخل والثروة ومنع تكتل الثروات بيد فئة قليلة من المجتمع:

حيث تعمل الدولة على زيادة الضرائب على أصحاب الدخول والثروات المرتفعة مع تقرير إعفاءات للدخول المنخفضة مع مراعاة الظروف الشخصية للممول، وزيادة معدل الضرائب على السلع الكمالية التي يقبل عليها بنسبة كبيرة من الأغنياء، وهكذا يتحملون العبء الأكبر من الضرائب.

3-2 توجيه سياسة السكان في الدول:

تستخدم الدول التي تعاني من مشكلة السكان ارتفاعاً؛ أو انخفاضاً فالدول الراغبة في زيادة النسل تعمل على تخفيض معدل الضرائب على الدخل كلما زاد عدد الأبناء.

3-3 تحقيق قاعدة العدالة والمساواة في فرض الضريبة:

وذلك من خلال مساهمة كل فرد في الأعباء والتكاليف العامة، وذلك من حسب مقدرته المالية ومن خلال فرض الضريبة على الطبقات الغنية وتخصيص مواردها لزيادة دخول الطبقات الفقيرة، وهذا ما يسمى بإعادة توزيع الدخل القومي.²

¹ مراد ناصر (2003)، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، الطبعة الأولى، دار هومة، الجزائر، ص58.

² عبد المجيد قدي (2011)، "دراسات في علم الضرائب"، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن، ص116.

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الجبائي وأهدافه

أولاً: تعرف على التدقيق الجبائي

بالنظر على ان التعدد المؤسسات يكون حسب حاجات المجتمع وأن تزايد حجم هذه الاخيرة يؤدي أيضا إلى زيادة حجم المؤسسات وتحقيق الهدف الرئيسي لها، ألا وهو الربح لكن كل هذا التوسع

ينتج عنه زيادة في دفاترها وحساباتها نجد أن كل هذا قد يصعب عليها بعض الأمور مثل تقديم التصريحات الجبائية اللازمة وفي وقتها المحدد أو انتهاج ما يسمى بالتهرب الضريبي لتغطية بعض الثغرات، الأمر الذي يبين عدم التزام المؤسسة بالقوانين الجبائية ويقحمها في دائرة التعرض للتدقيق الجبائي بالإضافة على زيادة بعض التكاليف الناتجة عن المخاطرة.

هناك تعاريف متعددة، سوف نقدم بعضها منها لنصل في الأخير إلى تعريف واحد شامل كالآتي:

تعريف الأول: " يعرف التدقيق الجبائي بأنه "فحص التصريحات و كل للسجلات و الوثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها . سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك قصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية . وهو تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي و التحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات و التصريحات المقدمة ¹ .

تعريف الثاني: " 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 تهتمه بالتأكد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة اتجاه إدارة الضرائب، وكذا تطوير التسيير الضريبي من أجل الاقتصاد من الضريبة ² .

تعريف الثالث: كما يعرفها البعض الآخر بأنها: "هي الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة، وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة والمتبعة في التسيير من جهة أخرى، وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية" ³ .

التعريف الرابع: أما بالنسبة للمشرع الجزائري فإنه لم يعرف التدقيق الجبائي بمفهومه النظري في أي نص جبائي، وإنما حدد ضوابطه وإجراءات ممارسته، فقد جاء حسب المادة، الفقرة من قانون الإجراءات الجبائية

¹ رضا خلاصي(2014)، "شذرات النظرية الجبائية"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، بدون طبعة، الجزائر، ص 213.

² محمد هشام ملوكة(2014)، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم التسيير، جامعة الوادي-الجزائر، 2013/2014، الموقع الإلكتروني <https://www.univ-eloued.dz/images/memoir/file/M.E-020-49>، تاريخ الإطلاع 2020/03/25، ص 48-49.

ولبي بوعلام(2004)، "أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2003/2004، الموقع الإلكتروني <https://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2011/07/%D8%A7%D8%AB%D8%B1-.pdf> ، تاريخ الإطلاع 2020/03/26، ص 09.

"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. ويجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبة بعين المكان".¹

من خلال التعاريف السابقة يمكننا تعريف التدقيق الجبائي على أنه :

هو عملية فحص وتقييم للمعلومات الواردة في تصريحات المكلفين بالضريبة، ولكل الوثائق والسجلات، بهدف التأكد من مدى صحة وموثوقية تلك المعلومات، كما يخضع لعملية التدقيق الجبائي جميع المكلفين سواء كانوا أشخاص طبيعيين؛ أو معنويين بهدف تحسين السير الجبائي، وأيضاً المحافظة على حقوق الخزينة.

ومن خلال هذه التعاريف يمكن أن نستنتج ما يلي:

- التدقيق الجبائي هي عملية من اختصاص الإدارة الضريبية.
- التدقيق الجبائي وسيلة للتخفيف من التهرب الضريبي.
- التدقيق الجبائي تهدف إلى التحقق من مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.

ثانياً: أهداف التدقيق الجبائي

ومن خلال التعاريف السابقة يمكننا استخلاص 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:

1-الهدف القانوني:

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين ، القوانين والأنظمة لذا وحرصاً على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.²

2-الهدف المالي والاقتصادي:

يهدف التدقيق الجبائي(الرقابة الجبائية) إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والاختلاس، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من أشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي

¹ المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية سنة 2020، المديرية العامة للضرائب ص.10

² محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام (2000)، "المالية العامة والنظام المالي في الإسلام"، دار المسيرة، الطبعة الأولى، الأردن، ص166.

زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام، مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية الموجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية¹.

3-الهدف الإداري:

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

- 1-تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء، يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم أثارها، وبالتالي إتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك.
- 2-يساعد التدقيق الجبائي بإعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي.
- 3-إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ، ومحاولة إيجاد حلول لها.²

4-الأهداف الاجتماعية:

تتمثل الأهداف الاجتماعية في هدفين رئيسيين هما :

- 1-تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.
- 2-منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل: الاختلاس والإهمال؛ أو التقصير في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع.³

من خلال ما سبق تم تصنيف أهداف التدقيق الجبائي إلى :

5-أهداف رئيسية:

- التأكد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة تجاه القوانين الجبائية.
- مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات سارية المفعول.
- تقييم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الإمكانيات التي يتيحها المشرع الجبائي.

¹ نوي نجاة (2004)، "فاعلية الرقابة الجبائية في الجزائر"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2003/2004، الموقع الإلكتروني <http://biblio.univ-alger.dz/jspui/handle/1635/5497> ، تاريخ الإطلاع ، تاريخ الإطلاع 2020/03/27، ص36.

² نوي نجاة، نفس المرجع، ص36.

³ منور أوسريير، محمد حمو (2009)، "محاضرات في جباية المؤسسة مع تمارين محلولة"، مكتبة الشركة الجزائرية، الطبعة الأولى، بوداود، ص202 .

6-أهداف ثانوية:

- تقييم الخطر الجبائي الناتج عن التطبيق السيئ للقواعد الجبائية.
- تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن عدم التصريح؛ أو التأخر فيه؛ أو الانتقاص منه.
- توضيح أهمية الخطر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي.
- إبراز نقاط القوة، ونقاط الضعف لمساهمة في اتخاذ القرار.

7-أهداف أخرى:

- الحد من الغش والتهرب الضريبي، وذلك باكتشاف الغش والأخطاء المرتكبة، وكل التلاعبات التي يمكن استعمالها.
- توزيع الوعاء الضريبي بما يسمح بتحصيل موارد إضافية، وتوجيهها إلى تحقيق الأغراض الاقتصادية والاجتماعية¹.

المطلب الثالث: أسباب إجراء التدقيق الجبائي، مبادئه ومراحله.

أولاً: أسباب إجراء التدقيق الجبائي.

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بتدقيق تصريحات المكلفين والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية، ومراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية.

1-حرية المكلف بالضريبة بالتصريح بمداخله:

بما أن المكلف بالضريبة يقوم بتصريح بمداخله من تلقاء نفسه من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه على شكل تصريحات للإدارة الجبائية، باعتبار أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي كغيره من الأنظمة الحديثة، وللتأكد من ذلك وجد التدقيق الجبائي، فحسب المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي تنص على أنه "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي لها صفة التاجر، والتي تدفع أجوراً أو أتعاباً أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءً على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها"².

ومن هنا يتضح أن السبب الأساسي لوجود التدقيق الجبائي هو كون النظام الجبائي نظام تصريحي، ولذلك أوجب المشرع وسيلة قانونية لمراقبة التصريحات والتأكد من مدى توافقها لما هو موجود في الحقيقة.

¹ رضا خلاصي (2014)، "شذرات النظرية الجبائية"، بدون طبعة، دار هومة، الجزائر، ص 215.

² المادة 18 من "قانون الإجراءات الجبائية"، المديرية العامة للضرائب، 2017، ص 09.

2-محااربة التهرب الضرببي:

يسعى بعض المكلفين بالضرببة إلى التهرب من دفعها عن طريق التحايل بشقى الطرق المختلفة، ولقد ازدادت حدة التهرب الضرببي نظراً لضعف التدقيق الجبائي(الرقابة الجبائية)، وقلة إمكانياتها البشرية والمادية بالإضافة إلى ضخامة هذه الظاهرة، وتوسع نطاقها وصعوبة قياسها، وما يترتب عنها آثار مائة واقتصادية خطيرة تتمثل في حرمان الخزينة من موارد مالية ضخمة، كما ينتج عن هذه الظاهرة آثار اجتماعية وسياسية، ولذلك دعت الضرورة إلى وجود آليات رقابية تهدف إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محااربة التهرب الضرببي.¹

ثانياً:مبادئ التدقيق الجبائي:

تمتاز أساليب التدقيق الجبائي بالصرامة من جهة، والردع من جهة أخرى، وتبقى في أمس الحاجة إلى إيجاد المبادئ، والأطر الأساسية التي عن طريقها تكون الضوابط الجبائية ذات فعالية في الميدان، وذلك من خلال العمل على تغيير الجبائية وتربية المواطن. وهكذا شيئاً فشيئاً تتغير ذهنية المكلفين ، وتتضح أخلاقيات المهنة، ولتحقيق ذلك يجب توفر بالمبادئ مهمة للتدقيق الجبائي.

1-مبدأ التدخل والمراقبة:

هو مبدأ يعكس تطور الفكري الضرببي مع تطور جدر الدولة المعاصرة التي تستخدم الضرببة كأداة من أدوات الضبط الاقتصادي والمالي والاجتماعي بما يخدم المصالح العامة كتحفيز الاستثمار، ومحااربة الغش والتهرب الضرببي، وحماية مبادئ الاقتصادية هامة"كمبدأ المنافسة بين الأعوان الاقتصاديين"من خلال مبدأ الرقابة المحايدة والمساءلة:أو من خلال حماية المجتمع من الآفات والاستهلاك الضار كتجارة التبغ، ومخدرات، وغيرها.

2-إرساء تقاليد ضرببية لدى المكلف لجره احترام الإجراءات الجبائية:

وذلك من خلال إعلامه وتوعيته باعتباره أن النظام الجبائي يدفع للتفاعل معه بدوافع نفسية عن كل متغيرات، ومستجدات التشريع الجبائي.²

¹ سليمان عتير، (2012)، "دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، مذكرة مقدمة ضمن مقتضيات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة-الجزائر، 2011/2012 الموقع الإلكتروني <http://thesis.univ-biskra.dz/view/creators/==0639==062A==064A==0631=3A==0633==0644==064A==0645==0627==0646=3A=3A.html> تاريخ الإطلاع

، 84، 2020/04/18

² رضا خلاصي(2014)، "شذرات النظرية الجبائية"، دارهومة، الجزائر، ص.217

3- إقامة نظام ضريبي محكم:

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للتدقيق الجبائي، بحيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة، ومن بينها النظام الضريبي ولذلك فإن تطبيق التدقيق الجبائي (الرقابة الجبائية) يتطلب وجود نظام ضريبي فعال، ومن خلال تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين بالإضافة إلى وجود عدالة ضريبية بين المكلفين.

4- ترقية وتطوير الإدارة الجبائية:

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة، والتي يجب توفرها على مستوى عال من التطور، والكفاءة بالإضافة لتوفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي يمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه بالإضافة إلى إجراء تربيصات لأعوان الإدارة الجبائية، ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التحديات التي يشهدها النظام الجبائي.¹

ثالثاً: 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.

أولاً

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 المديريات الجهوية للضرائب والمصالح المركزية للمديرية العامة للضرائب.

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، ويعد فحص وتحليل مختلف مقترحات التسجيل في برنامج التدقيق تقوم مديرية البحث والمراجعات بتحديد البرنامج النهائي السنوي، والذي 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 النشاطات المهني، والأرباح الصناعية والتجارية؛ أو أرباح المهن غير التجارية.

¹ ساعد نبيلة (2015)، الرقابة الجبائية ودورها في تحصيل الضريبي"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2014/2015 الموقع الإلكتروني <http://dspace.univ-bouira.dz:8080/jspui/handle/123456789/5082>، تاريخ الإطلاع 2020/03/14، ص 04.

- 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 متقدمة، 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 معلومات لكل سنة، والمتعلقة بتغييرات رقم الأعمال، ورقم الأعمال المعفى ومقارنتها مع التصريحات أرقام الأعمال المكتتبه، وكذلك الرسم على القيمة المضافة المسترجعة والمستحقة.¹

ثانياً

المرحلة الثانية (الانطلاق في عمليات التدقيق الجبائي)

إن بدء 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، ويمنح له أجل أدنى للتحضير 10 أيام ابتداء من استلام الإشعار، والذي يجب أن يكون موقع من قبل المدقق، ورئيس مجموعة التدقيق، ويحتوي 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 المعنية، ونعني بها السنوات غير متقدمة التي تذكر حتى، ولو حالة وجود عجز منقول.
- ولقد أتاح المشرع 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 الميزانية هل هي مؤجرة؛ أو مملوكة.
- الروابط الموجودة بين القطاعات الداخلية في المؤسسة، ومع الهيئات الأخرى.
- توضيحات متعلقة بتفصيل المخطط المحاسبي الوطني، والإجراءات المستعملة في المؤسسة.

¹ سميرة بوعكاز (2015)، "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي"، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة-الجزائر، 2014/2015، الموقع الإلكتروني <http://revues.univ-biskra.dz/index.php/rem/article/view/1023>، تاريخ الإطلاع 2020/03/16، ص 105-106.

ويبقى التدقيق الجبائي وسيلة استثنائية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي، ويحرر المدقق محضر نهاية عمليات التدقيق المادية، ويمنح للمكلف؛ أو ممثله¹.

ثالثاً

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 الزيادة الميدانية، والزيادات الأخرى التي تليها هي زيادات تأسيسية للاختبارات القادمة التي اختيرت من قبل المدقق نتيجة لتقييمه المعلومات التي تم الحصول عليها.²

رابعاً

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، وإعداد التقرير للتحقيق الذي من خلاله يسجل كل المعلومات الخاصة بعملية المراقبة التي قام بها، وإصدار جداول الإقطاع لسنوات التحقيق، وتلزم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتحقيق بنتائج التدقيق الجبائي حتى، وإن لم يكن تقويم، ويتم الإبلاغ على النتائج المتحصل عليها إثر تحقيق في المحاسبة عن طريق تبليغ موصى عليه مع وصل الاستلام ويكون مقفلاً ومعللاً، وللمكلف الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره وله أجل أربعين (40) يوم من أجل إرسال موافقة وصياغة ملاحظته، والهدف هو قطع فترة التقادم المحددة قانونياً، والمقدرة ب أربعة (04) سنوات، وعلى المكلف الرد على التبليغ، وقد حدد المشرع أجل أربعين (40) يوم لتلقي رد المكلف، وهذا منة تاريخ استلام الإشعار، وهنا نميز ثلاث حالات :

- 1- استلام الرد في الآجال القانونية: يتم فحص الرد الذي قد تضمن احتجاج المكلف؛ أو قبول الملاحظات.
- 2- استلام الرد بعد الآجال القانونية: لا تقبل الملاحظات بعد أجل أربعين (40) يوم، ويمكن الاستعانة بها عند القيام بتثبيت الاجتماع الضريبي.
- 3- غياب الرد: يعتبر بمثابة قبول ضمني لما جاء في التبليغ.

¹ سميرة بوعكاز، نفس المرجع، ص 108-110

² سليمان الدالي، "دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 37، العدد 01 سوريا، 2015 ص 288، الموقع الإلكتروني

<https://www.google.com/search?ei=iSmfXqqcBNGlwlLnY5A&q=%D8%A7%D9%84%D8%B3%D9%84%BAKABAaoBB2d3cy13aXo&scient=psy->

ويكون الإبلاغ النهائي بعد انقضاء أجل أربعين (40) يوماً على أن تكون التعديلات مبررة، ومدرسة 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 أربعة (04) سنوات ثم ترسل نسخة إلى المكلف ونسخة إلى مفتشية الضرائب ونسخة للحصول لقباضة الضرائب.¹

المطلب الرابع أشكال التدقيق الجبائي

أولاً: أشكال التدقيق الجبائي

يمكن أن يأخذ التدقيق الجبائي عدة أشكال: تدقيق العام، تدقيق المعقم، بالإضافة إلى تدقيق (الرقابة) عن طريق الفرق المختلطة والتدقيق (الرقابة) الفئوي.

1- التدقيق العام (الرقابة العامة)

تتم على مستوى مفتشيات الضرائب حيث يمكن أن التمييز بين نوعين من الرقابة العامة، رقابة شكلية و رقابة على الوثائق

يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص التصريحات المكلفين بالضرائب وتتم المراقبة على شكل الفحص التمهيدي.²

1-1 التدقيق الشكلي (الرقابة الشكلية) " Le contrôle formel"

يتم هذا التدقيق (المراقبة) على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص و التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، وهي تهدف إلى ما يلي:

- التأكد من هوية و عنوان المكلف بالضريبة .
- التأكد من عدم وجود أخطاء مادية في التصريحات .
- محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريح.³

¹ خليفة أسعيد(2014)، "الرقابة الجبائية"، مذكرة مكملة من مقتضيات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون الإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة-الجزائر، 2013/2014 الموقع الإلكتروني-1608/201/formation201/92-<http://univ-biskra.dz/index.php/fr/92-formation201/1608> ، تاريخ الإطلاع 2020/04/21، ص 104-105

² عيسى بولخوخ (2004)، "الرقابة الجبائية كأداة لمحاولة التهرب والغش الضريبي"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة - الجزائر، الموقع الإلكتروني <https://www.ccdz.cerist.dz/admin/notice.php?id=0000000000000321204000000>، ص 57.

³ بوعلام ولبي (2009)، "نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من أثار الأزمة"، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية، وإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية"، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، الموقع الإلكتروني-<https://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2009/12/144-oualhi-boualem.pdf>، تاريخ الإطلاع 2020/02/10، ص 09.

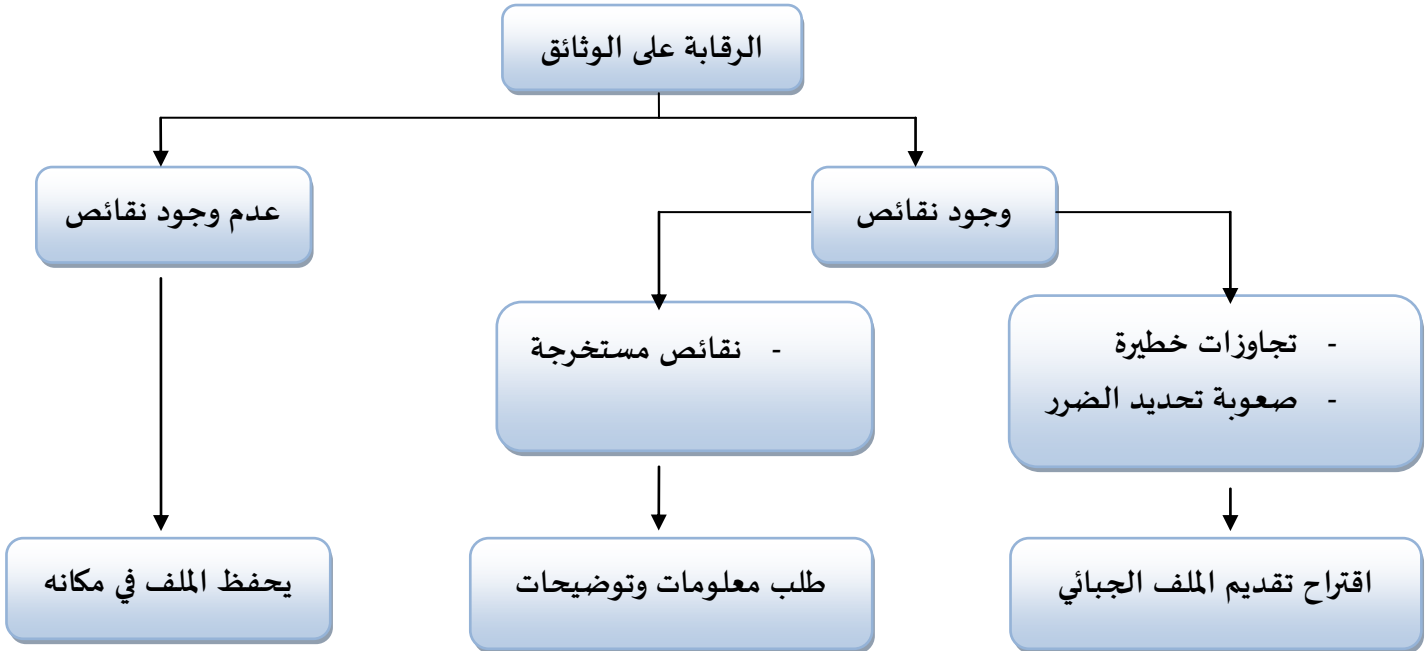
1-2 التدقيق في الوثائق (الرقابة على الوثائق): " Le contrôle sur pièce "

يشترط في هذا النوع من التدقيق (المراقبة) ضرورة وجود الوثائق والسجلات المحاسبية . لأن عملية التدقيق تكون على هذه الوثائق ، حيث يتم مقارنة التصريحات المقدمة مع كل الوثائق والسجلات المرفقة معها وكذلك مقارنتها مع الوثائق الموجودة لدى مصلحة الضرائب، وتتمثل أهداف هذا النوع من التدقيق في :

- فحص جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب.
- قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبة والمقدمة من طرف المكلفين بالضريبة من خلال مقارنتها بالوثائق والمعلومات التي تملكها الإدارة عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف بالضريبة.
- تحليل ومقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها وتطور الذمة المالية لكل مكلف من سنة إلى أخرى .
- طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة أو تبريرات وتوضيحات فيما يخص مبالغ الرسوم المحسوبة والمتعلقة أساسا بالرسم على القيمة المضافة .
- التأكد من المعدلات الضريبية على كل عملية ، زيادة إلى النظر في طبيعتها إن كانت فعلا متعلقة بالعماليات المحققة أو كانت من بين العماليات المخفية¹.

الشكل رقم: (03)

مخطط الرقابة على الوثائق



المصدر: من إعداد الطالب إستنادا على المعلومات من الموقع <https://www.xn--contrlefiscal-tlb.fr/votre-controle-fiscal/controle-sur-pieces/>.

¹ عيسى بولخوخ، نفس المرجع، ص 58.

2-التدقيق المعمق (الرقابة المعمقة)

يحتوي هذا الشكل من التدقيق على نوعين أساسيين هما : الفحص المحاسبي والفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف والذي يطلق عليه " VASFE "، بالإضافة إلى ذلك هناك نوع ثالث من التدقيق يسمى بالتحقيق المصوب في المحاسبة .

1-2الفحص المحاسبي V.C

إن التحقيق في المحاسبة هو مجموعة من العمليات التي تستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مصداقيتها .
وتتمثل هذه الرقابة في إتباع كل الطرق والوسائل التي تساعد في صحة وتنظيم المحاسبة وفقا لقواعد وأسس عملية وعلمية، باعتبار أن المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة، وهي مصدر كل البيانات والمعلومات المالية.
ولهذا اشترط المشرع الجبائي ضرورة إجراء التحقيق المحاسبي، ولقد كان نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية صريحا حيث جاء فيه :
"يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في المحاسبة للمكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس الوعاء الضريبي ومراقبتها".
ويهدف هذا النوع من التدقيق إلى إبراز الأخطاء الممكن إيجادها في محاسبة المكلف وذلك بغية التأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة.

2-2التحقيق المصوب في المحاسبة V.p

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو لعدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة ؛ أو لمجموعة عمليات ؛ أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.
ويتم كذلك التحقيق عندما تشك 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 الجبائية¹.

¹المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية ، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، الجزائر ، لسنة 2020 ، ص10

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

2-3 التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة V.A.S.F.E

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية 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 لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.

في هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى هذه حسب المادتين 6 و 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹.

وتعتبر المعلومات التي توجد بحوزة الإدارة الجبائية المصدر الأول الذي يعتمد عليه العون المحقق والمباشر لهذه العملية بعد أن يجمع كل الوثائق، والعناصر الضرورية والموجودة لدى المصالح والهيئات التي يتعامل معها المكلف بالضريبة، من إدارات وبنوك ومؤسسات وغيرها.

حيث يقوم بترتيبها ويركز على النقاط الهامة والتي تكون لها فاعلية في اكتشاف الأخطاء والتدليسات الممكنة والأرقام المشكوك فيها.²

3- التدقيق عن طريق الفرق المختلطة (الرقابة عن طريق الفرق المختلطة: ضرائب-جمارك-تجارة)
لقد بدأت فرق البحث المختلطة في العمل ابتداء من شهر أفريل 1996 وتم التأسيس لها رسميا بالمرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 1997/07/27. ومن خلال سنة 1999 عرف هيكل التسيير للفرق المختلطة تعديلات جمة بسبب النقائص مما أدى إلى ارتفاع حجم المنازعات بسبب التصحيحات التي تجرئها الفرق لذلك جاء المنشور رقم 293 بتاريخ 1999/06/21 بالتدخل لدى المكلفين من أجل مراقبة مدى احترام التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية في حين تبقى التسويات من مهام مصالح الوعاء.³

4- التدقيق الفئوي (الرقابة على المعاملات العقارية)

إن مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها تشكل أحد أهم الأدوات في مكافحة التهرب الجبائي في هذا الميدان، وهو يخص المعاملات التالية :

- العقارات المبنية.
- العقارات غير المبنية.
- مراقبة المداخل العقارية.

¹ المادة 21، المرجع نفسه.

عيسى بولخوخ، مرجع سبق ذكره، ص 58²

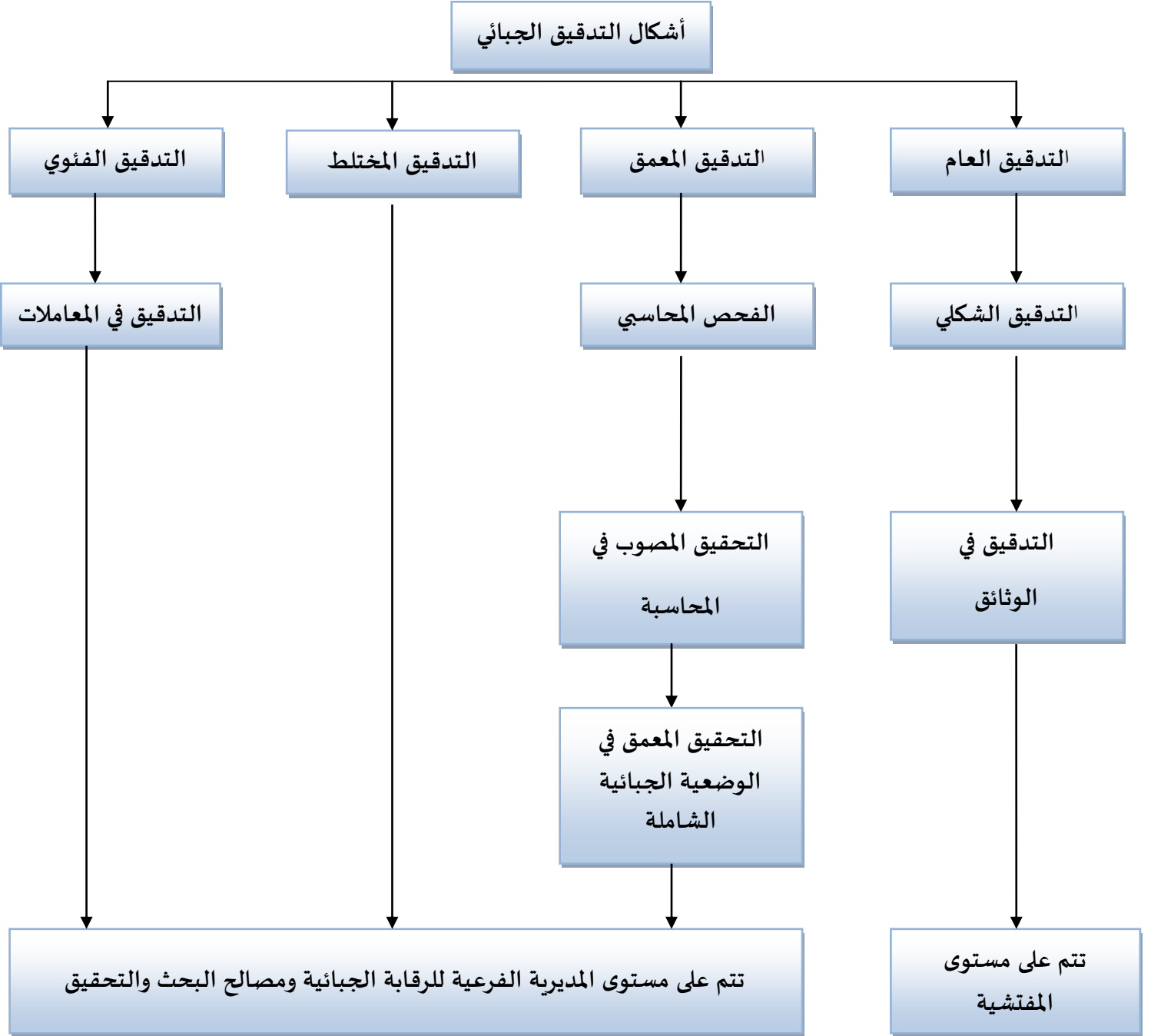
بوعلام ولبي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر، مرجع سبق ذكره ص 12³

وتعتمد مراجعة هذه الأثمان على القيمة العقارية السوقية للعقار أي قيمة العقار في السوق، وهو الثمن الذي من الممكن أن يشتري أو يباع بع العقار، وبعبارة أخرى الثمن المتفاوض عليه في السوق بين البائع والمشتري الخاضع لقانون العرض والطلب أخذا بعين الإعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه العقار ولذلك ينبغي المتابعة الدقيقة الدائمة عن طريق مصالح التسجيل لكل المعاملات العقارية مع رصد كل المعلومات المتأتية من طرف الوكالات والمؤسسات التي تنشط في مجال العقار.¹

بوعلام ولبي، نفس المرجع ¹

الشكل رقم: (04)

أشكال التدقيق الجبائي



المصدر: ولبي بوعلام (2009). "نحو إطار مقترح تفعيل الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية والدولية و الحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، الموقع الإلكتروني <http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2010/01/%D9%86%D8%AD%D9%88-%D8%A5%D8%B7%D8%A7%D8%B1-%D9%88%D9%84%D9%87%D9%8A-%D8%A8%D9%88%D8%B9%D9%84%D8%A7%D9%85.pdf>

المبحث الثالث: الإطار التنظيمي والقانوني للتدقيق الجبائي

يعتبر التدقيق الجبائي أداة فعالة لضمان امتيازات الخزينة العمومية، لهذا قد حدد القانون الجبائي إطاراً تشريعي وتنظيمي للرقابة الجبائية، وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بقيام مهمتها في شروطها قانونية محددة، وكما طلب المكلفين بالضريبة بعد التزامات وفي مقابل منح لهم عدة ضمانات من أجل حمايتهم من تعسف الإدارة والتجاوزات المحتملة.

المطلب الأول: الوسائل الهيكلية المكلفة بالتدقيق الجبائي

يعتمد تنفيذ مختلف الإجراءات المتعلقة بعملية التدقيق الجبائي على مجموعة من الأجهزة والهيكل الإداري المخولة لها قانونياً للقيام بذلك من أجل أن تمارس هذه العملية بطريقة منظمة وفعالة للوصول إلى الأهداف المسطرة، حيث تقسم الهيكل إلى: مصالح مركزية وأخرى لامركزية.

1- المصالح المركزية¹

تعتبر مديرية الأبحاث والمراجعات المحرك الأساسي والمركزي لعملية التحقيق والبحث عن المعلومة الجبائية، حيث أنشأت هذه المديرية وتم تنظيمها ضمن المديرية المركزية التابعة لوزارة المالية.

حيث تتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات وأربع مديريات فرعية، فقد نصت المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15/02/1995 والمعدلة والمتممة بموجب المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13/07/1998 على إحداث مديرية البحث والمراجعات تتبع المديرية العامة للضرائب وتضم:

- المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية .
- المديرية الفرعية للبرمجة .
- المديرية للمراقبة الجبائية .
- المديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات .

بالنسبة للمديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات أصبحت تسمى ب: المديرية الفرعية لمحاربة الغش .

¹ موقع المديرية العامة للضرائب، الموقع الإلكتروني/ <https://www.mfdgi.gov.dz>، تاريخ الإطلاع: 11/02/2020.

أولا

مديرية البحث والمراجعات (D.R.V)

تأسست سنة 1998 وتم تكليفها بدور محاربة التهرب الضريبي، وفي سنة 2007 تمت إعادة هيكلة هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 07 - 364 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، تقوم هذه المديرية بصفتها مصلحة مركزية تابعة للمديرية العامة للضرائب والمركزي، ومكافحة التهرب الجبائي، 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 للجباية .
- متابعة المساعدات الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية.¹

¹ إبراهيم حدوش (2018)، "دراسة قواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، مذكرة شهادة ماستر أكاديمي، في المالية والمحاسبة، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم 2017/2018، الموقع الإلكتروني <http://e-biblio.univ-mosta.dz/handle/123456789/810Kjhvdo>، تاريخ الإطلاع 2020/02/14، ص 69.

الشكل رقم: (05)

الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات

المديرية العامة للضرائب D.G.I

مديرية الأبحاث والمراجعات D.R.V

المديرية الفرعية
لمحاربة الغش

المديرية الفرعية
للمراقبة الجبائية

المديرية الفرعية
للبرمجة

مديرية الأبحاث والتحقيقات

مكتب الإجراءات

مكتب متابعة
التحقيقات

مكتب برمجة
تحقيقات المحاسبية

مكتب التنظيم
والبحث عن المادة
الجبائية

مكتب تنسيق
نشاطات مكافحة
الغش الضريبي

مكتب متابعة
التحقيقات المعمقة

مكتب برمجة ومراقبة
المعاملات

مكتب البطاقية

مكتب متابعة
نشاطات مكافحة
الغش الضريبي

مكتب متابعة
التحصيل والمنازعات

مكتب الإحصائيات

مكتب التحريات
والتحقيقات

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على قرار وزاري مشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009
، الجريدة الرسمية ، العدد 20 الصادرة 29/03/2009 بتاريخ ، ص 19.

2-المصالح اللامركزية:

أولاً

مديريات كبريات المؤسسات (D.G.E)

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

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات .
- المديرية الفرعية للتسيير .
- المديرية الفرعية للرقابة والبطاقية .
- المديرية الفرعية للمنازعات .
- المديرية الفرعية للوسائل .

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

- تنفيذ برامج مراجعة المحاسبة ومتابعتها .
- اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمطابقة .
- البحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها مع إنجاز التحقيقات والتحريات .¹

¹ بلواضح الجيلالي وسعيد يحيى(2014)، "فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي،مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية،العدد12،المسلية،الجزائر،الموقع الالكتروني<http://rist.cerist.dz/spip.php?article2444>، تاريخ الإطلاع 2020/02/13 ص38.

الشكل رقم: (06)

الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات

المديرية العامة للضرائب D.G.I

مديريات كبريات المؤسسات D.G.E

المديرية الفرعية
للجباية المحروقات

المديرية الفرعية
للسائل

المديرية الفرعية
للسائل

المديرية الفرعية
للمراقبة

المديرية
الفرعية

مكتب تسيير
الملفات
الجبائية

مكتب تسيير
الملفات

مكتب
المستخدمين
والتكوين

مكتب
المراجعات

مكتب
الشكاوي

مكتب
المراجعات
الجبائية

مكتب
التدخلات ودعم
التسيير

مكتب
السائل

مكتب البطاقية
والمقارنات
والتحريرات

مكتب لجان
الطعن
والمنازعات
القضائية

مكتب
الإحصائيات
والمخصصات

مكتب مراقبة
التحصيل

مكتب عمليات
الميزانية

مكتب التبليغ
والأمر بالدفع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 2006/09/18. الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ: العدد 20

ثانياً

المصالح الجبهوية للأبحاث والمراجعات

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

وتتكون من ثلاثة أقسام وهي كالتالي:

- قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم .
- قسم المساعدة على الرقابة .
- قسم الوسائل .

وهذه المصالح مكلفة ب :

- تنفيذ برامج التحقيق وبحث ومتابعة الأشغال المتعلقة بها وتقوم بتقييمها الدوري .
- تنفيذ برامج التحقيق ومراقبة النشاطات والمداويل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات وإعداد الصلاحيات اللازمة .
- تطبيق حق الإطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديرتين الضرائب .
- تنفيذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب وكل السلطات المختصة بالإتصال مع المؤسسات والمصالح المعنية .
- ضمان تسيير وسائل تدخل فرق (التحقيق الجبائي) .
- دراسة الشكاوي الناجمة عن التحقيقات المنجزة من طرف الفرق التحقيق الجبائي .
- الفصل في الشكاوي المتعلقة بالمراقبات المنجزة .
- تقسيم المهام بين مصالح الأبحاث والمراجعات والمديرية الفرعية للأبحاث والمراجعات على مستوى المديرية الولائية للضرائب ، بناء على أهمية رقم الأعمال المؤسسات الخاضعة للرقابة أي تلك التي تحقق رقم أعمال سنوي يتجاوز (02) مليون دج 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 للأبحاث والمراجعات .¹

¹ إبراهيم حدوش (2018)، "دراسة قواعد تأسيس وتحصيل الضرائب في الجزائر"، مصدر سبق ذكره، ص69.

ثالثاً

المديريات الجهوية للضرائب (D.R.I)

تم تنظيم هذه المديريات بموجب المرسوم رقم 91-61 بتاريخ 1991/02/23، تضم 09 مديريات على مستوى الوطني وتتواجد في كل من (شلف ، بشار، بليدة ، الجزائر، سطيف ، عنابة ، قسنطينة ، ورقلة ، وهران) وهذه المديريات بدورها تتكون من مديريات فرعية هي:

- المديرية الفرعية للتكوين.
- المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل.
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
- المديرية الفرعية للرقابة.

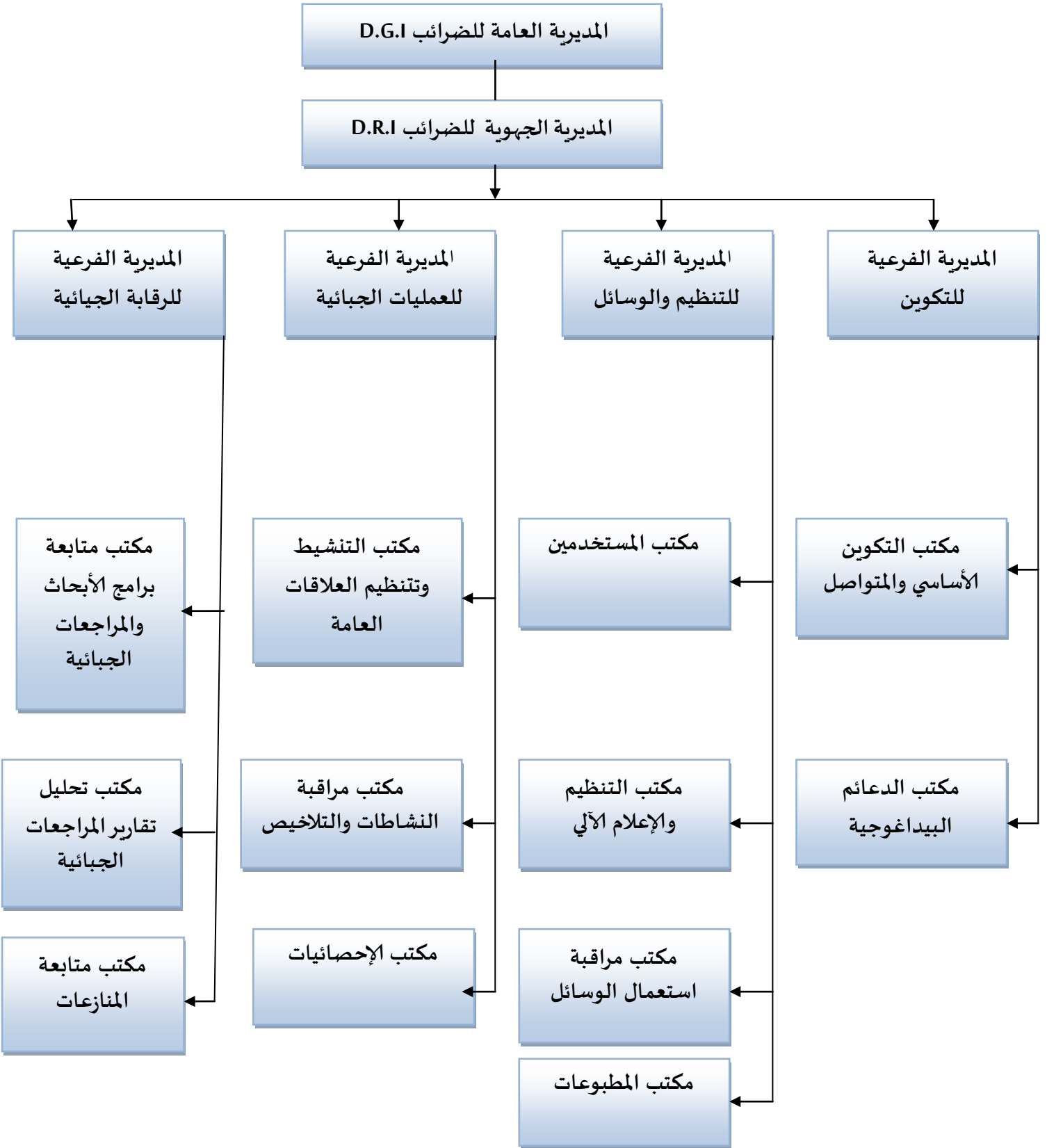
وتتمثل مهام هذه المديريات في :

- ضمان تمثيل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي.
- السهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية.
- ضمان العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية والمديريات الولائية للضرائب.
- تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لإختصاصها الإقليمي وتوجيهه ومراقبته.
- إعداد وبصفة دورية حصيلة وملخصات عن أعمال المصالح الجبائية.
- تقديم مقترحات لتكييف التشريع الجبائي.
- المشاركة في تكوين الأعوان وتحسين مستواهم وتجديد معلوماتهم.
- تقدير احتياجات المصالح الجبائية الجهوية من وسائل بشرية، مادية، تقنية ومالية وإعداد التقارير دورياً عن ظروف سير هذه الوسائل
- تنظيم أشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار والمنشأة على المستوى الجهوي.
- الموافقة على استفادة المكلفين بالضريبة من نظام شراء بالإعفاء حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.¹

¹ المادة 12 من القرار المؤرخ في 1998/07/12، الجريدة الرسمية، العدد 79، سنة 1998.

الشكل رقم: (07)

الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب



المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من الموقع المديرية العامة للضرائب <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/8-contenu-en-francais/actualites>

رابعاً

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 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 .

وتتكلف المراكز الجهوية للإعلام والوثائق بالمهام التالية :

- تنسيق برامج البحث وجمع وتعالج المعلومة الإقتصادية والمالية المحلية .
- تستغل السجلات الأصلية وتنشر الجداول العامة للرسم العقاري ورسوم التطهير والضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات وتنشر الإنذارات الموافقة لها وسجلات السنة المالية الموالية .
- تقدم أوراق النتائج التي تعطي بالسنة للجداول العامة لولاية والبلدية ، وتراجع عدد المكلفين بالضريبة الذين فرضت عليهم الضريبة ، والعناصر الخاضعة للضريبة والنتائج الإجمالي لكل الضريبة أو رسم والحصة التي تعود لكل جماعة عمومية والغرف الحرفية .
- تصدر سندات إيرادات الجداول الضريبة العامة التي تعطي لها المديرية الولائية للضرائب طابعا تنفيذيا
- تقدم كل الوثائق الإحصائية التي تسمح لمديرية الإعلام والوثائق بقياس أثر الأحكام الجبائية الجديدة.¹

¹ سليمان عتير (2012)، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، مصدر سبق ذكره، ص97.

3-الأجهزة المحلية :

أولاً

المديرية الولائية للضرائب(D.W.I)

تلعب المديرية الولائية للضرائب على مستوى كل ولاية من ولايات الوطن دورا رئيسيا في مجال الرقبة الجبائية ، وتتولى بهذه المهمة مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية ، إذ تعد الهيئة المختصة بعملية التدقيق الجبائي لذا تستند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق .

وتضم هذه المديرية 05 مديريات فرعية وهي كالتالي¹:

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

ومن أهم مهام هذه المديرية الفرعية²:

- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، مع متابعة ومراقبة نشاط المصالح الخارجية لتحقيق الأهداف المحددة لها.
- تحليل وتقويم دوريا عمل المصالح الخاضعة لا
- اختصاصها، وإعداد تلخيص عن ذلك، واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.
- مراقبة تطور الدعاوي المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.
- ضمان مديريةية الولائية للضرائب بممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب المراكز الجوارية للضرائب.
- تنظيم وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها.

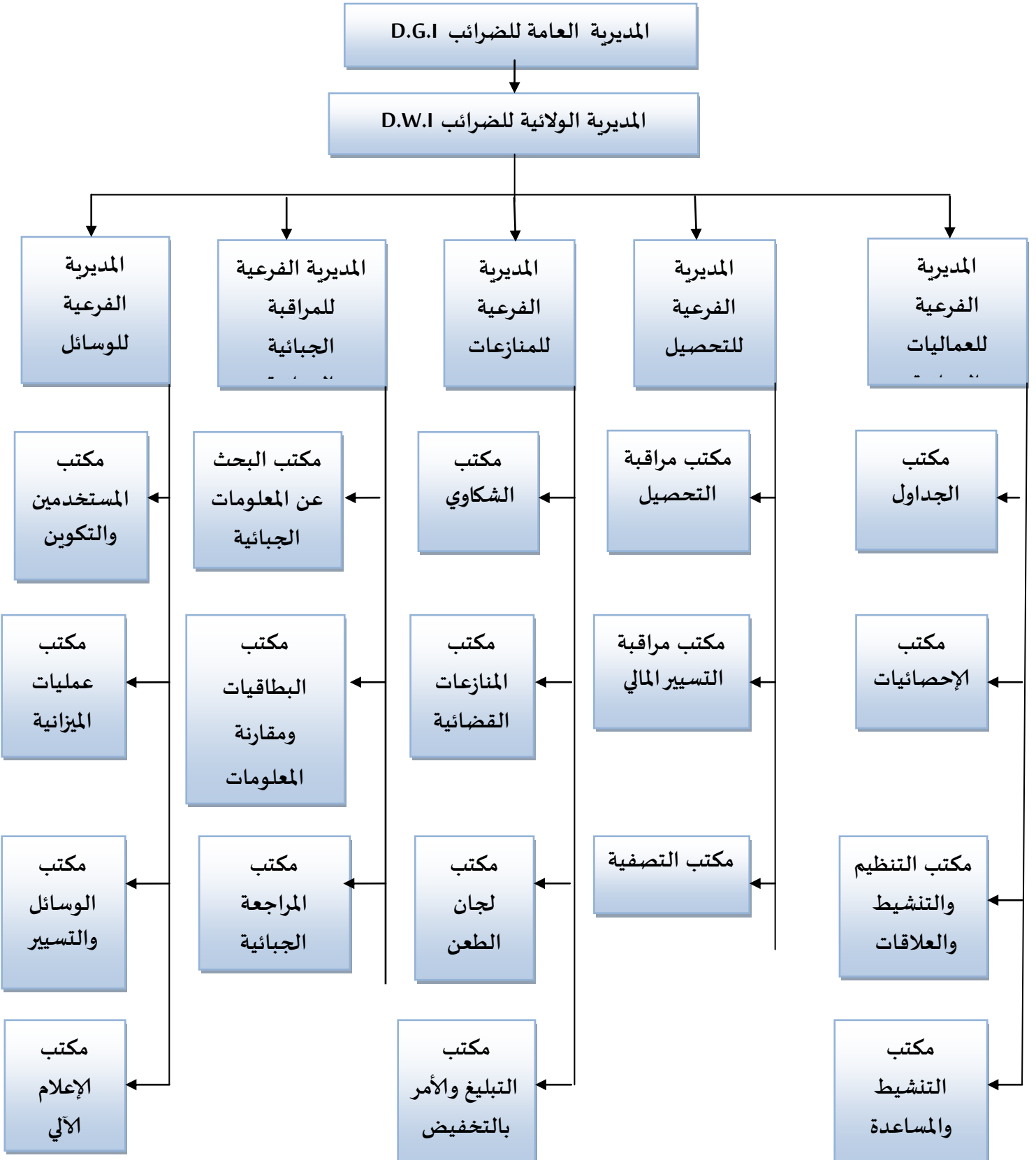
¹ المادة 39 من القرار المؤرخ في 12/07/1998، الجريدة الرسمية، العدد 1998، 79.

² موقع المديرية العامة للضرائب، الموقع الإلكتروني - <http://www.mf.gov.dz/article/2/A-la-Une/382/La-Direction-G%C3%A9n%C3%A9rale->

des-imp%C3%B4ts-lance-la-d%C3%A9claration-fiscale-online.html تاريخ الإطلاع 2020/04/12

الشكل رقم: (08)

الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



4 - في مجال المنازعات :

- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.
- دراسة الشكاوي ومعالجتها.
- تعويض القروض والرسوم.

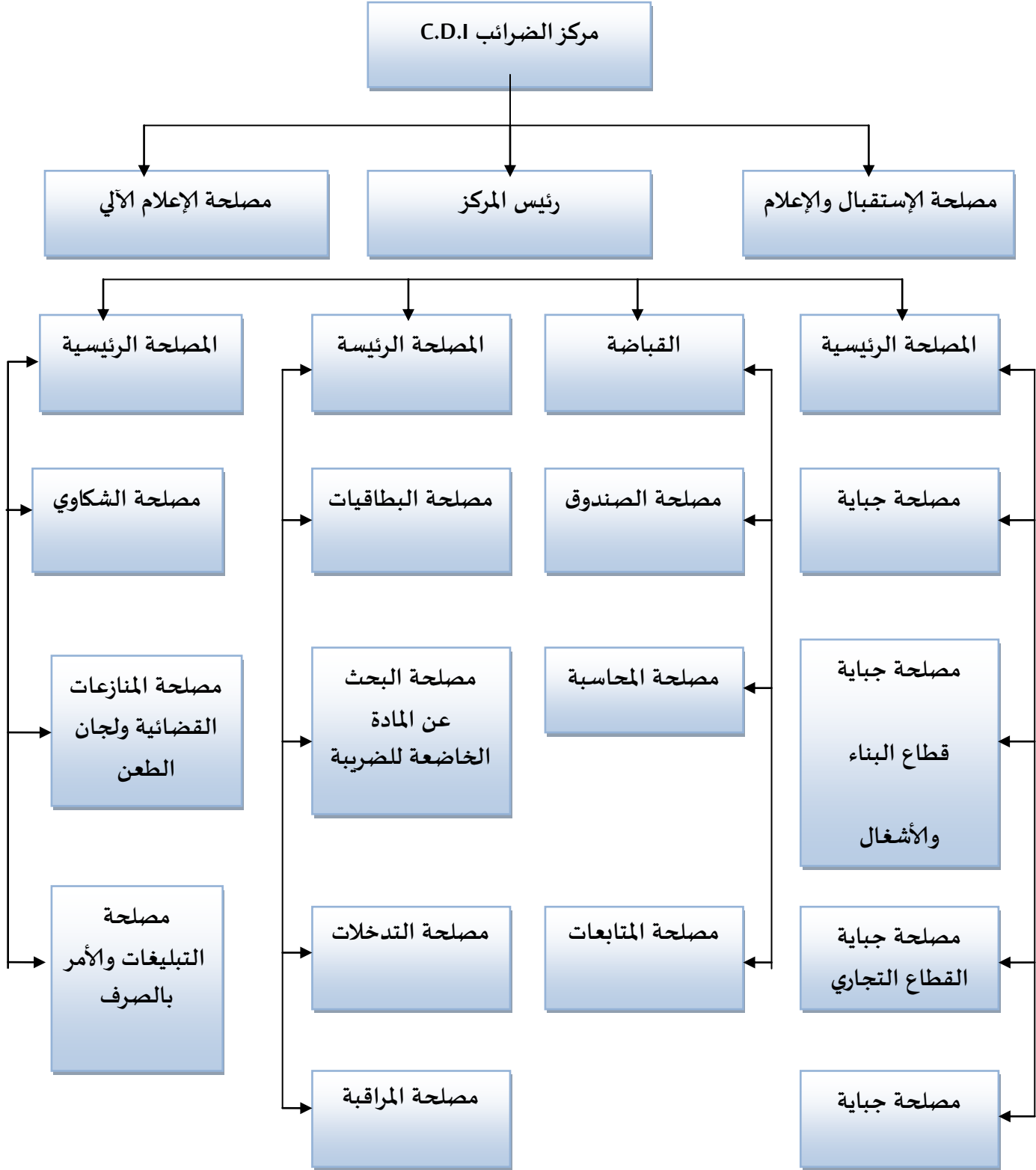
5 - في مجال الإستقبال والإعلام :

- التكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء ، لاسيما المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الأساسي.
- تقديم المعلومات لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مراكز الضرائب.
- ضمان مهمة الاستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.
- تنظيم المواعيد وتسييرها.¹

¹ عبد المجيد قدي (2011)، "دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن، ص288-289.

الشكل رقم: (09)

الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى معلومات من قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 فيفري 2009، المصدر سبق ذكره، ص 20.

ثالثا : المراكز الجوارية للضرائب (C.P.I) :

إن مركز الجواري للضرائب هو مركز ذو اختصاص وبنية موحدة يسمح للمكلفين بالضريبة التابعين له لإتمام واجباتهم الجبائية ، والمتمثلين في : المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الجزافي

- الأشخاص الذين يحققون مداخيل مهنية (الضريبة على الدخل الإجمالي).
- الأشخاص الذين يحققون مداخيل عقارية.

ويقوم المركز الجواري للضرائب بتسيير المكلفين بالضريبة غير التابعين لمديرية كبريات المؤسسات ومركز الضرائب ، إذ يعتبر المحور الجبائي الوحيد لهم .

وتنظم المراكز الجوارية للضرائب في ثلاث مصالح رئيسية وقباضة :

- المصلحة الرئيسية للتسيير .
- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث .
- المصلحة الرئيسية للمنازعات ¹.

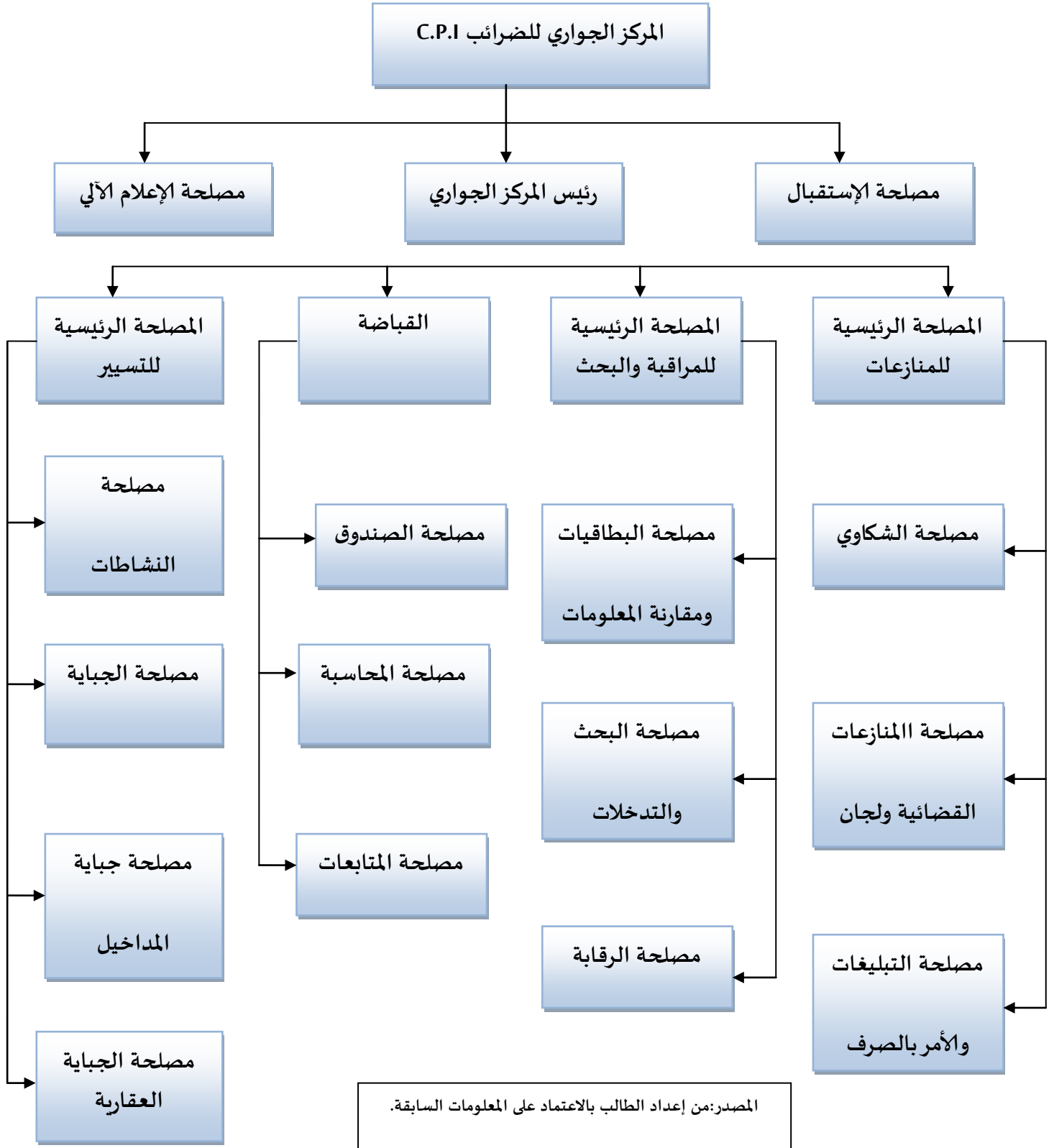
¹ بلال درار، بلال زكري(2017)، "دور الرقابة الجبائية في محاربة التهريب الضريبي، مذكرة شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد

بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016/2017، موقع الإلكتروني-[http://dspace.univ-msila.dz:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/2234/%D8%AF%D9%88%D8%B1%20%D8%A7%D9%84%D8%B1%D9%82%D8%A7%D8%A8%D8%A9%20%D8%A7%D9%84%D8%AC%D8%A8%D8%A7%D8%A6%D9%8A%D8%A9%20%D9%81%D9%8A%20%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B1%D8%A8%D8%A9%20%D8%A7%D9%84%D8%AA%D9%87%D8%B1%D8%A8%D8%A9%20%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B1%D8%A8%D8%A9%20%D8%A7%D9%84%D8%B6%D8%B1%D9%8A%D8%A8%D9%8A](http://dspace.univ-msila.dz:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/2234/%D8%AF%D9%88%D8%B1%20%D8%A7%D9%84%D8%B1%D9%82%D8%A7%D8%A8%D8%A9%20%D8%A7%D9%84%D8%AC%D8%A8%D8%A7%D8%A6%D9%8A%D8%A9%20%D9%81%D9%8A%20%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B1%D8%A8%D8%A9%20%D8%A7%D9%84%D8%AA%D9%87%D8%B1%D8%A8%D8%A9%20%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B1%D8%A8%D8%A9%20%D8%A7%D9%84%D8%AA%D9%87%D8%B1%D8%A8%D8%A9%20%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B1%D8%A8%D8%A9%20%D8%A7%D9%84%D8%B6%D8%B1%D9%8A%D8%A8%D9%8A)

، تاريخ الإطلاع 2020/02/15، ص30.

الشكل رقم: (10)

الهيكل التنظيمي للمركز الجوّاري للضرائب



رابعاً : 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 بالضريبة على مستوى الضرائب والرسوم ومختلف الحقوق خاضعين لها .

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

وتقوم كذلك بتدخلات ميدانية على مختلف المستويات ، سواء بالنسبة للمراقبة الشاملة الخاصة ببعض الضرائب مثل الضرائب المباشرة ، حقوق الطابع ؛ أو عند إجراء عملية الجرد ؛ أو المعاينة

أو في إطار الإحصاء الدوري للعقارات المبنية والمنقولات ، وهذا لأجل إنجاز برامج البحث عن المادة الخاضعة للضريبة ، منافسة مع ماتقوم به نيابة مديرية الرقابة الجبائية عن طريق مصلحة التدخلات¹ .

المطلب الثاني: الوسائل البشرية المكلفة بالتدقيق الجبائي

لأداء مهمة التدقيق الجبائي وفرت إدارة الضرائب الإمكانيات البشرية اللازمة لتمارس مهامها على أكمل وجه ، والتي خول لها القانون معايير انتقاء الموارد البشرية التي تمتاز بالخبرة والكفاءة المهنية العالية ، كما حدد المشرع الجبائي مسؤولياتهم تجاه الإدارة الجبائية وتجاه المكلفين بالضريبة .

أولاً : الأعوان المكلفين بالتدقيق الجبائي (الرقابة الجبائية)

إن الرقابة الجبائية هي من حق الإدارة الجبائية وحده التي تمارس من طرف موظفيها إجراء التدقيق في المحاسبة للمكلفين بالضريبة وإجراء كل المراجعات الضرورية للوعاء والمراقبة الضريبية

كما يجب أن يكون للعون المدقق بطاقة إنتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب

لإظهارها أثناء القيام بوظيفته ، وهي تبين صفة العون المدقق كالهوية (الرتبة وحتى الوظيفة المسندة إليه) ، كما يمكن أن تسحب هذه البطاقة في حالة التوقف عن العمل وترجع له عند الاستئناف ، والموظفين المكلفين بذلك هم² :

¹ ربيع ناقة (2014). "تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر"، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2013/2014 الموقع الإلكتروني [http://bib.univ-](http://bib.univ-dz8080/jspui/bitstream/123456789/1171/1/%D8%AA%D9%82%D9%8A%D9%8A%D9%85%20%D9%81%D8%B9%D8%A7%D9%84%D9%8A%D8%A9%20%D8%A7%D9%84%D8%B1%D9%82%D8%A7%D8%A8%D8%A9%20%D8%A7%D9%84%D8%A5%D8%A8%D8%A7%D8%A6%D9%8A%D8%A9%20%D9%81%D9%8A%20%D8%B8%D9%84%20%D8%A7%D9%84%D8%A5%D8%B5%D9%84%D8%A7%D8%AD%D8%A7%D8%AA%20%D8%A7%D9%84%D8%B6%D8%B1%D9%8A%D8%A8%D9%8A%D8%D8%AC%D8%B2%D8%A7%D8%A6%D8%B1)

[http://bib.univ-](http://bib.univ-dz8080/jspui/bitstream/123456789/1171/1/%D8%AA%D9%82%D9%8A%D9%8A%D9%85%20%D9%81%D8%B9%D8%A7%D9%84%D9%8A%D8%A9%20%D8%A7%D9%84%D8%B1%D9%82%D8%A7%D8%A8%D8%A9%20%D8%A7%D9%84%D8%A5%D8%A8%D8%A7%D8%A6%D9%8A%D8%A9%20%D9%81%D9%8A%20%D8%B8%D9%84%20%D8%A7%D9%84%D8%A5%D8%B5%D9%84%D8%A7%D8%AD%D8%A7%D8%AA%20%D8%A7%D9%84%D8%B6%D8%B1%D9%8A%D8%A8%D9%8A%D8%D8%AC%D8%B2%D8%A7%D8%A6%D8%B1) تاريخ الإطلاع 2020/02/15، ص 60.

² - نوي نجاة، مرجع سبق ذكره، ص 45.

1 - نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية :

هو المسؤول المباشر عن إعداد برنامج المراجعات الممنوحة للمصلحة ، كما يراقب أعمال فرق التدقيق الجبائي ، ويستقبل في بعض الحالات المكلفين الخاضعين للتدقيق الجبائي بصفة ممثل الإدارة ، كما يحرص على ضمان إجراء التدقيق وفقاً للأسس القانونية ، ويسهر على مدى تطبيق الضمانات الممنوحة للمكلفين في إطار مجالات التدقيق المحاسبي والجبائي .

بالإضافة إلى ذلك يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التدقيق للقيام بدراسة الأعمال المنجزة والمبرمجة ، لتقديم الملاحظات والاقتراحات اللازمة بهدف تحسين شروط العمل كما يعمل على نقل تقارير المراجعة للمديرية الجهوية للضرائب التابعة لها إقيميا .

2 - رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات :

إن التشريع يستوجب أن يكون لرئيس مكتب الأبحاث والمراجعات على الأقل رتبة مفتش ، والخبرة المهنية التي لا تقل عن ستة (06) سنوات كمصدق جبائي ، كما يكون تحت سلطته فرق للتدقيق لكونه مسؤولاً عن النظام العام داخل فرق التدقيق ويسهر على حضور ومواظبة الأعوان المدققين في أماكن عملهم ، مع مسؤوليته التكفل بالقضايا المبرمجة والسهر على تنفيذها ، كما يتدخل أحيانا في مناقشة نتائج التدقيق الجبائي مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية وتقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الأعوان المدققين .

3 - الأعوان المدققين :

حتى تسند مهمة التدقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين رتبة مفتش الضرائب وهذا التزاماً بالتشريع الجبائي : " لا يمكن إجراء المراجعات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة المفتش على الأقل".
كما يسند إلى الأعوان المدققين مهام التدخل وأعمال المراجعة بكل مراحلها مع الإشارة إلى أنه يجب أن تنجز مهامهم في مقرات المكلفين ، باستثناء حالات خاصة مرخصة من طرف المدير الولائي تحت طلب المكلف بالضريبة مع ذكر السبب المقنع للقيام بعملية التدقيق الجبائي خارج مقره ، والتي تتم على مستوى مكاتب الأعوان المدققين¹.

ثانيا : مسؤولية الأعوان المكلفين بالتدقيق الجبائي (المراقبة الجبائية)

عند ممارسة أعوان الضرائب مهامهم لاسيما المتعلقة بالرقابة الجبائية يتعين عليهم احترام قواعد أخلاقيات المهنة ، لذلك يرمي توازن بين حقوق وواجبات الأعوان إلى وقايتهم من النزاعات التي تعترضهم ، كما وضع المشرع الجبائي عدة التزامات بصفة كممثل الدولة نذكر أهمها :

- تأدية اليمين أمام المحكمة وواجب الالتزام بخدمة الدولة .

¹ المادة 20 الفقرة من القانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم وفقاً للمادة 37 من قانون المالية لسنة 2009 ، ص 13.

- تأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السلمية لكونه قد يكون رئيساً أو مرؤوساً .
- ممارسة الوظيفة وحدها فقط وبصفة فعلية ومستمرة .
- تأدية الخدمة بكل استقلالية وحياد اتجاه المكلفين بالضريبة .
- الالتزام بالنزاهة ، السهر المهني واحترام النظام الداخلي للمؤسسة .

كما يترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالتدقيق الجبائي عدة مسؤوليات ملخصة فيما يلي:

1 - المسؤولية المدنية :

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

2 - المسؤولية الجنائية :

يمكن اعتبار الموظف مسؤولاً من الناحية الجنائية عندما يقوم بارتكاب جناية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات ، ويلغى الإجراء الجنائي المتخذ تجاه العون آلياً الإجراء التأديبي . ومن بين الأعمال التي تعتبر جناية أو جنحة نجد منها :

- التعسف في استعمال المنصب .
- استغلال النفوذ .
- الرشوة .
- اختلاس الأموال .
- تزوير الوثائق .

المطلب الثالث: الوسائل القانونية المخصصة للتدقيق الجبائي

هناك مجموعة من الوسائل والحقوق التي تعتمد عليها مديرية الضرائب للحفاظ على أموال الدولة من الاختلاس وذلك للحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، ومن هذه الوسائل حق المديرية في المعاينة والمتابعة والتحقيق مع المكلفين بالضريبة ، ويمكن تلخيصها فيما يلي :

أولاً: الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية :

1- 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 ومنها 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 أجلها .

وهذا الحق نصت عليه المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية ، وخولت لمصالح ال من قانون الإجراءات الجبائية ، وخولت لمصالح الجبائية القيام بالتدقيق الجبائي (المراقبة الجبائية) سواء التدقيق على التصريحات أو المستندات المستعملة لفرض الضريبة .

ومراقبة المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر ودفع الأجور ، وأتعاب : أو مراتب من أي طبيعة كانت ، وحق الرقابة ليس محدود فقط على الضرائب والرسوم المباشرة ، ولكن يمتد أيضا إلى الحقوق غير مباشرة والتسجيل ، ويتم التدقيق على مستوى المنشآت ، والمؤسسات المعينة وذلك خلال ساعات ممارسة نشاطها . ونص التشريع على أن يراقب المفتش التصريحات ، ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات ، العماليات والمعطيات التي تخص بعملية التدقيق الجبائي .

كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعاءهم لهذا الغرض ضروري ؛ أو يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفويا ، وعندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي ؛ أو لما يكون الجواب الذي قدمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل جزء من النقاط المطلوب توضيحها ، يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابيا ، لكي يحصل المفتش على التوضيحات أو التبريرات للنقاط التي يراها ضرورية ، ويتوجب على المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوماً¹.

كما يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات لكن عليه قبل ذلك تحت طائلة البطلان إجراءات الإخضاع الضريبي ، وأن يرسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن يبين له بكل الوضوح الأسباب التي دعت إلى ذلك ، ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك ، وكذا أسس الإخضاع الضريبي ، وحساب الضرائب المرتبة .

كما يقوم في نفس الوقت باستدعاء المكلف بالضريبة المعني إلى الإعلان عن موافقته ؛ أو تقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين (30) يوماً ، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة القبول الضمني ، ويرسل الإشعار بإعادة التقييم للمعني في رسالة معها إشعار بالاستلام ؛ أو يسلم معه إشعار بالاستلام ، ويحدد المفتش بعدى انتقاء أجل الرد أساس الإخضاع الضريبي الذي يتم تبليغه أيضاً للمكلف بالضريبة مع مراعاة حق المعني في الاعتراض بعد إعداد جدول التسوية².

2- حق الإطلاع

¹ عبد الباسط علي جاسم الزبيدي(2015)، "التشريع الضريبي" الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص288.

² خديجة غضبان (2015)، "التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش الضريبي"، مذكرة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، جامعة حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2014/2015، الموقع الإلكتروني <https://www.univ-eloued.dz/images/memoir/file/M.E-053-1.pdf>، تاريخ الإطلاع 2020/02/16، ص18-19.

وهو وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية ، فبواسطته يمكن الإطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف ، الذي هو بصدد عملية التدقيق ، وذلك بغية الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكافية لأداء المهمة على أكمل وجه

كما يمكننا القول أن حق الإطلاع هو أداة تدخل في كل إجراء رقابي ، إما لإتمام المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة والتأكد من صحة المعلومات المستخلصة من دراسة الملفات ، وقد أتاح المشرع هذا الحق من خلال النص التالي : " يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية ، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات من مختلف الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات سعياً لجلب المعلومات ، والكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة من المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية " .

وحسب القانون ذاته إن ممارسة هذا الحق يحفظ مصالح الخزينة العمومية على أن تفيد وتساعد كل الجهات المعنية بالإطلاع من استقاء المعلومات اللازمة للسير المحكم لأداء المهمة ، وفي حالة الرفض ؛ أو إخفاء بعض الوثائق ، والمعلومات تسلط عليهم عقوبات مالية ، ون بين هذه الجهات المعنية بالإطلاع نجد :

- الإدارات والهيئات العمومية والجماعات المحلية بمختلف مستوياتها، وحتى المؤسسات التربوية.
- مصالح الضمان الاجتماعي، والمحافظات العقارية مع الجهات القضائية، وحتى الموثقين.
- مختلف الهيئات والمؤسسات ذات طابع مالي كالبنوك، مصالح البريد، الصناديق الخاصة....
- الاطلاع على المؤسسات الخاصة التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمكلف بالضريبة المعني.

3- حق استدراك الخطأ

هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضريبة ، وذلك عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة ، وهذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله ؛ أو إنشاء اقتطاع جديد ، وذلك وفقاً للنص التالي : " يمكن استدراك الإغفالات الكلية ؛ أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق ، الضرائب ، الرسوم ، وكذا النقائص وعدم الصحة ؛ أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب¹ .

4- حق التقادم

نصت المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية الأجل العام الذي يتقادم فيه عمل الإدارة ، بأربع (04) سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية ، وكل إغفال ؛ أو خطأ ؛ أو نقص في الضريبة يتم اكتشافه إثر عملية التدقيق .

أما الآجال الاستثنائية يمكن أن تخص العماليات، والأعباء المتعلقة بسنوات مالية متقدمة، ولكن ذات تأثير على سنوات مالية غير متقدمة محل الرقابة و التسوية تكون بعنوان السنوات غير متقدمة فقط .

¹ المادة 106 والمادة 107 من القانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية 2020، ص36.

حالة وقف التقادم :

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

الحالة الثانية : أما في حالة انقطاع التقادم فلا تحسب المدة السابقة على قيام سبب الانقطاع ، وإنما تبدأ مدة جديدة تسر باعتبار من زوال سبب الانقطاع.¹

ثانيا:التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم

يخضع المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية لالتزامات عديدة ، ويجب عليه أن يكون على دراية تامة ، ومن جهة أخرى منح المشرع الجبائي الجزائري للمكلف ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الجبائية عند استخدامها للحقوق التي في صالحها ، وهذا بهدف خلق نوع من التوازن بين الطرفين.

1-التزامات المكلفين بالضريبة الخاضعين للتدقيق الجبائي (الرقابة الجبائية)

على المكلفين بالضريبة احترام الالتزامات الموجهة إليهم سواء كانت ذات طابع محاسبي ؛ أو ذات طابع جبائي ، وهذا تفادياً لفرض عقوبات عليهم ، وقد تتمثل هذه الالتزامات فيما يلي :

1-1التزامات ذات طابع محاسبي :

قد حدد القانون التجاري الجزائري في مواد من 09 إلى 12 ما مدى التزام التاجر بمسك بمسك الدفاتر المحاسبية بشكل إجباري ، ويشترط الاحتفاظ بها مع الإثباتات القانونية كالفواتير ، وغيرها من المراسلات الرسمية التي يمارس عليها حق التدقيق والإطلاع لمدة عشر (10) سنوات ، أما الدفاتر المحاسبية القانونية ، والملزومة على المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي هي :²

أ - دفتر اليومية :

وهو دفتر موقع ومرقم من طرف القاضي المحكمة المختصة إقليمياً ، ويفرض على كل الأشخاص الطبيعيين ؛ أو المعنويين الذين مصنعين في النظام الحقيقي ، ويمارسون نشاطات تجارية ، وصناعية في حين الأشخاص الذين يمارسون أنشطة غير تجارية كالمهن 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 .

¹ المادة 39 من القانون الإجراءات الجبائية ، نفس المرجع، ص 19.

² لياس قلاب ذبيح (2011)، "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010/2011، الموقع الإلكتروني <http://alqashi.com/th/th154.pdf>، تاريخ الإطلاع 2020/02/16، ص 36.

ب - دفتر الجرد :

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

1-2 التزامات ذات طابع جبائي :

وهي الالتزامات التي فرضها المشرع الجبائي قصد تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، وتنحصر هذه الالتزامات في عدة تصريحات ونوضحها فيما يلي¹:

أ - التصريح بالوجود :

يجب على المكلف بالضريبة أن يقدم التصريح بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليمياً، وذلك في آجال ثلاثين (30) يوماً من بداية النشاط مطابقاً 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 المكلف بالضريبة الجديد.

ب - التصريح الشهري :

هو عبارة عن وثيقة تأخذ مكان إشعار بالضرائب والرسوم التي تدفع نقداً؛ أو عن طريق اقتطاع من المصدر، والخاضعون لهذا التصريحات هم :

- التصريحات من الصنف G50 باللون الأزرق: تلتزم بها المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي على الضرائب .

- التصريحات من الصنف G 50 باللون البني: تلتزم بها المؤسسات غير الخاضعة للرسم على القيمة المضافة TVA

ج- التصريح الفصلي :

يلتزم بهذا التصريح المكلفون بالضريبة الخاضعون للأنظمة التالية :

- النظام المبسط (Régime simplifié) : أي الأشخاص المعنويين، والمؤسسات الفردية، وشركات الأشخاص تحت ضريبة الدخل الإجمالي " IRG " في فئة الأرباح الصناعية، والتجارية، ويتم تحديد الأرباح حسب النظام الحقيقي، والنظام المبسط .

¹ بوشري عبد الغني (2011)، مرجع سبق ذكره، ص 101-102.

- الخاضعون لنظام التصريح المراقب (Déclaration contrôlée) : أي أن أصحاب المهن الحرة الشاملين للضريبة على الدخل الإجمالي " IRG " في فئة الأرباح الغير تجارية ملزمون بكتابة تصريحاتهم ، ويتم تحديد أرباحهم حسب نظام التصريح المراقب.¹

د- التصريح السنوي :

يجب على كل مكلف بالضريبة تقديم الميزانية الجبائية ، وملاحقها المرفقة مع التصريح بالمدخل والأرباح السنوية المحققة ، من خلال ملئ نماذج ، واستمارات مقدمة من طرف الإدارة الجبائية ، ويقدم ذلك حتى في فترة التوقف المؤقت لأن الإدارة لم تعفيه من هذا الالتزام كما يتم إيداع التصريحات السنوية بكل ملحقاتها القانونية ليستخرج الوعاء الخاضع للضريبة ، وهذا قبل الفاتح من شهر أفريل للسنة الموالية من الدورة المقفلة المعينة بالتصريح .

هـ- 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 ، والذي يتبع له مكان وجود مقر الشركة ؛ أو الإقامة الرئيسية حسب الحالة ، وذلك خلال عشر (10) أيام ابتداء من تاريخ توقف عن النشاط ، وفي حالة التنازل يتم اكتتاب التصريح يتضمن تاريخ ، وبيانات المتنازلين ، أما في حالة الوفاة على ذوي الفقيد التصريح بالمدخل الخاضعة للضريبة في أجل ستة (06) أشهر من تاريخ الوفاة .²

2-ضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة الخاضعين للتدقيق الجبائي :

يستفيد المكلف الخاضع للتدقيق الجبائي من عدة ضمانات مخصصة أساساً لمراعاة حقوق الدفاع ومبدأ الوجاهة، ويؤدي الإعتداء على هذه الضمانات بطلان إجراء الغرض الجبائي، وعليه يجب على الإدارة الجبائية احترام حقوق المكلف، وذلك ضماناً للسير الحسن لعملية التدقيق.

2-1الإعلان المسبق أو الإشعار بالتدقيق :

لا يمكن إجراء تدقيق إلا بعد إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً عن طريق إرسال إشعار بالتدقيق مصحوباً 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

¹سمية قحموش (2013). دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية" مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقة، 2012/2013، الموقع الإلكتروني https://bu.univ-ouargla.dz/Kahmouche_Soumia.pdf?idthese=3046، تاريخ الإطلاع 2020/02/16، ص 61-62.

²عفاف بوندير، جمال الدين لوصيف (2016)، "الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي"، مذكرة لنيل شهادة في القانون، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، الجزائر، 2015/2016، الموقع الإلكتروني <http://dspace.univ-guelma.dz:8080/xmlui/handle/123456789/6108>، تاريخ الإطلاع 2020/02/17، ص 192.

السماح لهم بجمع العناصر المتعلقة بمحاسبتهم ، وخمسة عشر (15) يوماً على الأقل للاستعداد للتدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة.¹

1 - عدم إمكانية تجديد التدقيق :

إذا انتهى التدقيق المحاسبي المتعلقة بفترة معينة لمجموعة من الضرائب والرسوم ، ماعدا الحالات التي استعمل فيها المكلف طرق تدليسية ؛ أو قدم معلومات غير صحيحة ؛ أو غير كاملة أثناء التدقيق فإن الإدارة الجبائية لا تستطيع القيام بعملية جديدة في نفس الدفاتر المحاسبية ، وبخصوص نفس الضرائب ، والرسوم المتعلقة بنفس الفترة المدقق فيها.

2 - الاستعانة بمستشار أو وكيل :

يستطيع المكلف بأن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته قصد متابعة سير عمليات التدقيق ، ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب ، وهذا مع بداية عمليات التدقيق (التحقيق) إلى غاية إرسال الإشعار بالتقويم ، ولكن حضوره ليس ضرورياً أثناء الرقابة الجبائية المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها.²

3 - تحديد مدة التدقيق :

لا يكمن تحت طائلة البطلان أن تستغرق مدة التدقيق بعين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية أجلاً محددة ، وهذا طبقاً لرقم الأعمال المحقق سنوياً مع طبيعة نشاط المؤسسة :

- مؤسسات تأدية الخدمات : حددت المدة بأربعة (04) أشهر لرقم أعمال سنوي لا يتعدى 1.00.000 دج ، وستة (06) أشهر لرقم أعمال سنوي أكثر من 1.000.000 دج ، وأقل من 5.000.000 دج .
- المؤسسات الأخرى : حددت المدة بأربعة (04) أشهر لرقم أعمال سنوي لا يتعدى 2.000.000 دج وستة (06) أشهر لرقم أعمال سنوي أكثر من 2.000.000 دج ، وأقل من 1.000.000 دج

أما في الحالات الأخرى مدة التدقيق لا تتعدى مدة سنة واحدة ، باستثناء لما سبق ذكره في حالات استعمال طرق تدليسية مثبتة قانونياً ، أو تقديم معلومات خاطئة ، وغير كاملة ؛ أو عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح ، والتبرير الملزمة ، كما يتم تحديد مدة التدقيق ابتداء من تاريخ التدخل الأول للمدققين.³

¹ المادة 21، الفقرة، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2015، ص 14.

² المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة مالية، 2015، ص 14

³ ميثاق المكلفين بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، طبعة 2003، ص 18.

خلاصة الفصل:

يعتبر التدقيق الجبائي الوسيلة القانونية الممنوحة للإدارة الجبائية، والتي تسعى من خلالها المحافظة على الأموال العمومية، والتحقق من مدى شرعية وصحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة، ومطابقتها مع المداخيل الحقيقية وما تم الحصول عليه من معلومات من مصادر أخرى، والعمل على اكتشاف الأخطاء والانحرافات، والقيام بتصحيحها .

ولتحقيق الأهداف الموجودة فقد عمل المشرع الجزائري على سن جملة من قوانين التي تعد معلماً موحداً في نفس الوقت بالنسبة لكل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، كما منح جملة من الصلاحيات للأعوان المراقبين لأداء مهامهم، وفي نفس الوقت فرض على المكلف بالضريبة عدة التزامات، كما منحه في المقابل حقوق يتمتعها حيث أسند مهمة الرقابة الجبائية إلى أجهزة مختصة تتمثل في مديرية البحث والمراجعات والمديرية الولائية، الجهوية

ومفتشيات الضرائب، بالإضافة إلى هيئات مختصة حديثاً إبتداء من 2002 وهي مديرية كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب.

الفصل الثاني

الإطار المفاهيمي للتحصيل الضريبي
والتهرب الضريبي

مقدمة الفصل:

تعتبر الضريبية من أهم الموارد المالية للدولة لتمويل نفقاتها العمومية، ووسيلة فعالة تمكنها من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وبالتالي فهي تلعب دوراً أساسياً في مجال تجسيد أهداف السياسة للدولة.

ويواجه تحقيق هذه الأهداف استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، وعليه من خلالها تشكل تهديداً للمصالح الاقتصادية، كما تعتبر أهم العراقيل التي تواجهها عملية التحصيل الضريبي، فهو كايح في غاية الأهمية للعمل الجيد للإدارة الجبائية، مما ينجز عنه ضياع أموال معتبرة لخزينة الدولة، وبالتالي التقليل من مردودية التحصيل الضريبي.

وعليه سوف نتطرق في هذا الفصل أهم المشاكل التي تواجهها عملية التحصيل الضريبي والمتمثلة في التهرب الضريبي، وهذا من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التحصيل الضريبي.
- المبحث الثاني: دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي.
- المبحث الثالث: علاقة التدقيق الجبائي بالتحصيل الضريبي.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التحصيل الضريبي :

لقد عرف التحصيل الضريبي تغيرات عديدة على مر الزمن ، بحيث كانت تسلم صلاحية التحصيل إلى شخص خاص : أو شركة فيقوم بدوره بتحويل حصة مالية معينة من هذا التحصيل لصالح خزينة الدولة ، لكن ما يؤخذ عليه أن هؤلاء قد وسعوا من قروتهم على حساب كل من المكلف والإدارة الجبائية ، وبعدها أصبح التحصيل مخولاً لمندوبي المكلفين لكنه لم يكن ناجحاً غير ذلك كان المردود الجبائي ضئيلاً جداً ، ونظراً لعجز التحصيل وفق هذه الأساليب تحولت صلاحيات التحصيل للإدارات المالية للدولة (إدارة الضرائب) ، لكن هذا لا يمنع تدخل هيئات خاصة تساعد على عملية التحصيل ، وذلك تحت رقابة الدولة.

وفي هذا الصدد سنحاول التعرف على مفهوم التحصيل الضريبي

المطلب الأول : مفهوم التحصيل الضريبي

أولاً: تعريف التحصيل الضريبي

من بين التعاريف الخاصة بالتحصيل الضريبي نذكر:

التعريف الأول :

تعتبر عملية التحصيل مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلى مصلحة قباضات الضرائب التابعة لمديرية الضرائب ، والتي تنقل بدورها إلى الخزينة العمومية.¹

التعريف الثاني :

التحصيل الضريبي هو مجموعة من العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع القوانين ، والأنظمة الضريبية موضع التنفيذ ، وبالتالي إيصال حاصلات الضرائب إلى خزينة الدولة.²

التعريف الثالث :

يعني بتحصيل الضريبة مجموعة من الإجراءات، والقواعد المتبعة لنقل الضريبة من المكلف بها إلى الخزينة العمومية على أساس الواقعة المنشأة لها بعد اختيار المادة الخاضعة، تقديرها وحساب مبلغها نصل إلى آخر عملية، وهي تحصيل الضريبة ، والتي تعتبر من مجموعة العمليات التي تستهدف تحويل قيمة الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية ، أي انتقل العنصر المالي من

ومن التعاريف السابقة يمكن إعطاء تعريف شامل للتحصيل الضريبي:

¹ محرز محمد عباس (2003)، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، الطبعة الأولى، الجزائر، دار هومة، ص156.

² علي زغدود (2006)، "المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص230.

التحصيل الضريبي هو مجموعة من الإجراءات الإدارية والتقنية، التي يتم بواسطتها تحويل قيمة الضريبة من ملكية المكلف بها إلى ملكية الخزينة العمومية طبقاً لقواعد قانونية منشأة لها.

ثانياً: أركان التحصيل الضريبي :

حتى تتم عملية التحصيل الضريبي لا بد من توفر مجموعة من الأركان الأساسية و المتمثلة في موعد التسديد، ومكان التسديد، ومن يلتزم بدفع هذه الضريبة

1- موعد التسديد : بعد أن يتم التقدير فعلى السلطة المالية تبليغ المكلف خطياً بدفع الضريبة موضحاً في إخطارها مقدار الضريبة، وتاريخ استحقاقها، ويظهر توقيع المكلف على مذكرة التقدير تبليغاً له بالدفع، وقد أجاز المشرع الجبائي لوزير المالية؛ أو من يخول له إعفاء المكلف من المبلغ الإضافي إذا تأخر عن الدفع جزئياً؛ أو كلياً إذا حصلت لديه قناعة بأن المكلف بالضريبة قد تأخر عن الدفع للأسباب التالية :

- غياب المكلف عن المدينة لا يعتبر مبرراً للإعفاء ؛
- أو مريض المكلف الذي أقعده عن العمل ؛
- أو أي سبب قهري آخر؛¹

2- مكان التسديد : تتم جباية الضريبة وفق تحصيل الديون الحكومية، ويتم تسديد الضريبة عادة في فرع الهيئة التي قدرت الضريبة لأن القاعدة العامة في نطاق الضرائب أن دين الضريبة محمول لا مطلوب بمعنى أن المكلف بالضريبة ملزم بتسديد دين الضريبة من تلقاء نفسه في دائرة ضريبة الدخل دون أن تكون هي ملزمة بالسعي إليه لتحصيل مبلغ الضريبة منه، وتستثنى من ذلك بعض أنواع الدخل التي تتم عن طريق الاقتطاع المباشر كالرواتب، الأجور، المخصصات وأرباح الأسهم.

3- من يلتزم بدفع الضريبة : القاعدة العامة أ، كل شخص ملزم بدفع الضريبة للسلطة المالية ما دام القانون قد كلف بذلك

- المكلف نفسه عن دخله، ودخل زوجته، وأولاده القاصرين.
- إذا افترق الزوجان؛ أو عجز الزوج عن الدفع يجب من الزوجة، والأولاد القاصرين ما يجب عليهم دفعه بالقياس إلى مجموع الضريبة المستحقة.
- الأرملة؛ أو المطلقة عن دخلها، ودخل أولادها الذين هم تحت وصايتها.
- الأشخاص المستخدمين ملزمين بدفع الضريبة المستحقة على مستخدميهم، وكذلك الحال بالنسبة للمبالغ الإضافية.

ثالثاً: قواعد التحصيل الضريبي

نعني بقواعد التحصيل الضريبي تلك القواعد القانونية التي حددها المشرع الجبائي لتحصيل الضريبة، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

¹ عادل فليح العلي، (2008)، "المالية العامة والتشريع المالي الضريبي"، الأردن. دار الحامد للنشر والتوزيع، ص398.

1-الفعل المولد للضريبة : إن عملية تحديد الفعل المولد للضريبة له أهمية قصوى لتحديد الشخصية القانونية للمكلف، وبالتالي تحديد قيمة: أو دين الضريبة التي في ذمة المكلف، وبالفعل المولد للضريبة يعني السلوك المؤدي إلى تحصيل حق الضريبة من طرف مصالح الإدارة الجبائية على حساب المكلف بالضريبة، ويحدد التشريع الجبائي مجموعة من القواعد التي تخص كل حالة على كل مكلف إذا ما توفرت فيه شروط خضوعه للضريبة، وهذا الفعل يختلف باختلاف نوع وطبيعة الضريبة فمثلا فيما يخص الضرائب المباشرة نجد أن الضريبة على الدخل الإجمالي فبموجب دخول القيم المنقولة فإن الفعل المولد لها يتمثل في توزيع إيراد القيم الخاضع للضريبة أي وضعه تحت تصرف مستحقيه أما فيما يخص الضرائب الغير المباشرة فيعتبر مرور السلعة للحدود الإقليمية للدولة هو الفعل المولد للضريبة بالنسبة للاستيراد؛ أو التصدير، ويلعب الفعل المولد دوراً أساسياً في تحديد معدل الضريبة.¹

2-الملائمة في التحصيل الضريبي : حتى يكون التحصيل الضريبي فعال، ونجاح لا بد أن تتميز إجراءاته بالبساطة سواء في المواعيد: أو في أساليب التحصيل فيجب أن تتلاءم مع الظروف التي يعيشها المكلف بالضريبة، حتى لا يتضرر هذا الأخير عند دفعها إذ يجب، إذن في هذا السياق يكون التحصيل الضريبي في وقت مناسب يخدم كلا من الطرفين فلا يضر بالمكلف بالضريبة، ولا يترتب عنه أضرار بالخزينة العمومية.

3-الاقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي : تخفيض نفقات التحصيل تبقى ضرورة حتمية، ولازمة على الإدارة الجبائية بحيث يكون الفرق ما بين ما يدفعه المكلف بالضريبة وما تحصله الإدارة الجبائية أقل ما يمكن لأن أي زيادة في نفقات الضريبة سيؤثر سلباً على التحصيل الضريبي وبالتالي على إيرادات الخزينة العمومية؛ أو بتعبير آخر كلما قلت نفقات التحصيل الضريبي كلما كانت المردودية الجبائية أحسن وأهم، وعلى هذا الأساس يهدف مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي إلى زيادة، ووفرة حصيلة الضريبة إلا أن هذا المبدأ يبقى تطبيقه نسبياً، وهذا راجع إلى أن التنظيم التقني للضرائب يتطلب عدة عمليات، وتقنيات جد معقدة في بعض الأحيان، إذ يشمل على تحديد وعاء الضريبة ثم تصفيتهما، وبعد ذلك تأتي عملية التحصيل الضريبي، بالإضافة إلى عملية المراقبة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى المصالح الإدارية الجبائية.²

4-قاعدة سنوية :

يتم فرض وتحصيل الضرائب سنوياً بهدف تجنب تراكم الضريبة لعدة سنوات ولازمتها بالفترة المالية للشركات الاستثمارية، حيث تحسب عادة كل سنة الأرباح التي حققتها كما تعد دفاتر الحسابات، والميزانية العامة لها إضافة إلى أن ذلك هو الأنسب حتى بالنسبة للدولة كون الضريبة من أهم الإيرادات العامة، وهذا

¹ داودي محمد (2006)، "الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر"، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص المالية العامة، جامعة تلمسان، 2006/2005، الموقع الإلكتروني <http://dspace.univ-tlemcen.dz/handle/112/3194>، تاريخ الإطلاع 2020/04/15، ص 16.

² داودي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 19.

هو الأصل لكن هناك ما يسمى بالدفع الشهري، وذلك خلال العشرين (20) يوماً الأولى للشهر الموالي للشهر الذي تستحق فيه الضريبة، كما أن تدفع خلال كل ثلاثي¹.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية عملية التحصيل الضريبي

إن للعملية الجبائية أهمية بالغة في العديد من المجالات الاقتصادية، والسياسية، والاجتماعية، وتسعى في هذا الصدد إدارة الضرائب من وراء عملية التحصيل الضريبي إلى تحقيق عدة أهداف

أولاً: أهداف التحصيل الضريبي :

تعتبر الضرائب من أهم الموارد المالية للدولة، حيث تغذي الخزينة العمومية بمختلف إيراداتها، وهذه الأخيرة تقوم بدورها بتغطية مختلف النفقات العامة، وتسعى لتحقيق التوازن الاقتصادي، والاجتماعي ومن هنا يمكننا أن نستخلص أهم الأهداف التي تسعى لتحقيقها الدولة من وراء عملية التحصيل :

- 1 - الحفاظ على الاقتصاد الوطني بالتمويل المتواصل لميزانية الدولة.
- 2 - تحصيل الضريبة سنوياً كونها من أهم إيرادات التي تعتمد عليها الدولة التي تساهم في تحقيق التوازن بين الإيرادات العامة للدولة ونفقاتها.
- 3 - كما أن بواسطة التحصيل تستطيع المصالح المؤهلة قانونياً بتحويل مبالغ الضريبة المتأتية من أموال، وممتلكات المدينين إلى خزينة الدولة.
- 4 - يساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية في الدول النامية، وذلك بزيادة الادخار من خلال الحد من الاستهلاك الغير الضروري، وذلك بفرض ضرائب مرتفعة، وتحصيلها بأنجع الطرق والوسائل، وتستعمل في هذه الحالة كأداة لتشجيع الاستثمار من خلال منح الإعفاءات، وتخفيضات.
- 5 - إعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة المحدودة الدخل.
- 6 - إعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة المحدودة الدخل.²

ثانياً: أهمية عملية التحصيل الضريبي :

- 1 - تعد الضرائب من أهم الموارد المالية التي تساهم في تمويل ميزانية الدولة، والجماعات المحلية.
- 2 - تعد مرحلة التحصيل أهم مرحلة لسببين ففيها يتم جمع الحصيلة التيتم تقديرها سالفاً، كما أنها تجعل جميع الخطوات السابقة لها لا قيمة لها في حالة عدم إتمام التحصيل.

¹ شبيطة هاني محمدحسن، (2006)، "حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكبفين" أطروحة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، الموقع الإلكتروني https://scholar.najah.edu/sites/default/files/all-thesis/balance_limits_between_tax_authorities_and_tax_payers.pdf، تاريخ الإطلاع 2020/04/15، ص12.

² بن أحمد لخضر ناصر، (2001)، "دراسة مقارنة للضريبة والزكاة"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر، 2001/2000، الموقع الإلكتروني <https://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2009/06/d8afd8b1d8a7d8b3d8a9-d985d982d8a7d8b1d986d8a9-d984d984d8b6d8b1d98ad8a8d8a9-d988d8a7d984d8b2d983d8a7d8a9-d985d8a7.pdf>، تاريخ الإطلاع 2020/04/15، ص84-85.

- 3 - إن الإخفاق في عملية التحصيل، ومهما كان سببه يضر بالخزينة العمومية، وقد يؤدي حتى إلى العجز في الموازنة.
- 4 - عدم لجوء الدول إلى القروض، وذلك كون عملية التحصيل تساعد على تحقيق اكتفاءها الذاتي.
- 5 - نجاح عملية التحصيل تؤدي إلى زيادة في حجم الاستثمارات، وبدورها التي تحقق تنمية الدولة.

المطلب الثالث: الهيئة المختصة بالتحصيل ومصادره

أولاً: الهيئة المختصة بالتحصيل

قبل الشروع في تعريف الهيئة المختصة بالتحصيل توجب علينا البدء بالهيئة المشرفة على هذه المصلحة ألا وهي الإدارة الجبائية التي تعمل تحت إدارة وتسيير، وزارة المالية، فوزير المالية هو من يبادر بأي نص؛ أو اقتراح يتعلق بتسييرها، بهدف توفير الموارد المالية للدولة بطريقة دائمة ومنتظمة، وتقوم هذه الهيئة بفرض وتحصيل المقدار المستحق على المكلف، وذلك من خلال السلطة التي خولها القانون إياها، كما تتم على مستواها كل عمليات حساب، ومراقبة أغلبية الضرائب وتحصيلها، ونجد مصلحة قباضات الضرائب وتعتبر هذه الأخيرة الهيئة المكلفة بعملية التحصيل الضريبي.

1- قباضات الضرائب:

تسهر هذه الهيئة على إعداد كل من جداول الضرائب وسندات التحصيل، كما يمكنها القيام بالتسيير المالي للهيئات العمومية حسب الشروط التي يحددها التشريع الجبائي، والتنظيم المعمول بهما، فهي تقوم بجباية كل من الرسوم، والغرامات بمختلف أنواعها وفق إجراءات منصوص عليها في القانون الجبائي ويمثل هذه المصلحة عضوين قابض الضرائب ونائبه، والقابض هو المسؤول عن أموال الخزينة العمومية ومن مهامه أنه :

- يوزع المهام بين الأعوان الخاضعين للسلطة.
- يشرف على تحسين القباضة.
- يضمن تحصيل كافة الضرائب والرسوم التي تم تحديدها.
- يصدر إحصائيات (شهرية، ثلاثية، سداسية، سنوية) ويقدمها للمديرية الفرعية للتحصيل؛ أو لأمين الخزينة العمومية على مستوى الولاية؛ أو إلى الولاية (مجلس المحاسبة).
- في نهاية كل سنة يقوم بجرد عام لمجموع الضرائب، والرسوم، والغرامات التي لم يتم تحصيلها ليتم تحصيلها في السنة المقبلة.
- يسعى إلى ضمان تحويل الأموال المحصلة إلى حساب الخزينة العمومية.

للقباضة مصالغ عدة أهمها :

1-مصلحة الصندوق:

فيه يقوم المكلف بدفع المبلغ المحدد عليه فيسجل العون المبلغ المقبوض من الممول، ويسجله في وصلين أحدهما يبقى لدى الصندوق، والآخر يقدم للمكلف فهو كدليل لدفع المكلف بالضريبة.

2-مصلحة المحاسبة

تقدم هذه المصلحة بمتابعة صحة العمليات التي يقوم بها أمين الصندوق، وتتكون هذه الأخيرة من ثلاث مكاتب (مكتب المعاينة، مكتب الإحصاء، ومكتب التحرير) والذي يحتوي على دفتر اليومية حيث يوضح فيه مجموع المداخل اليومية للقباضة.

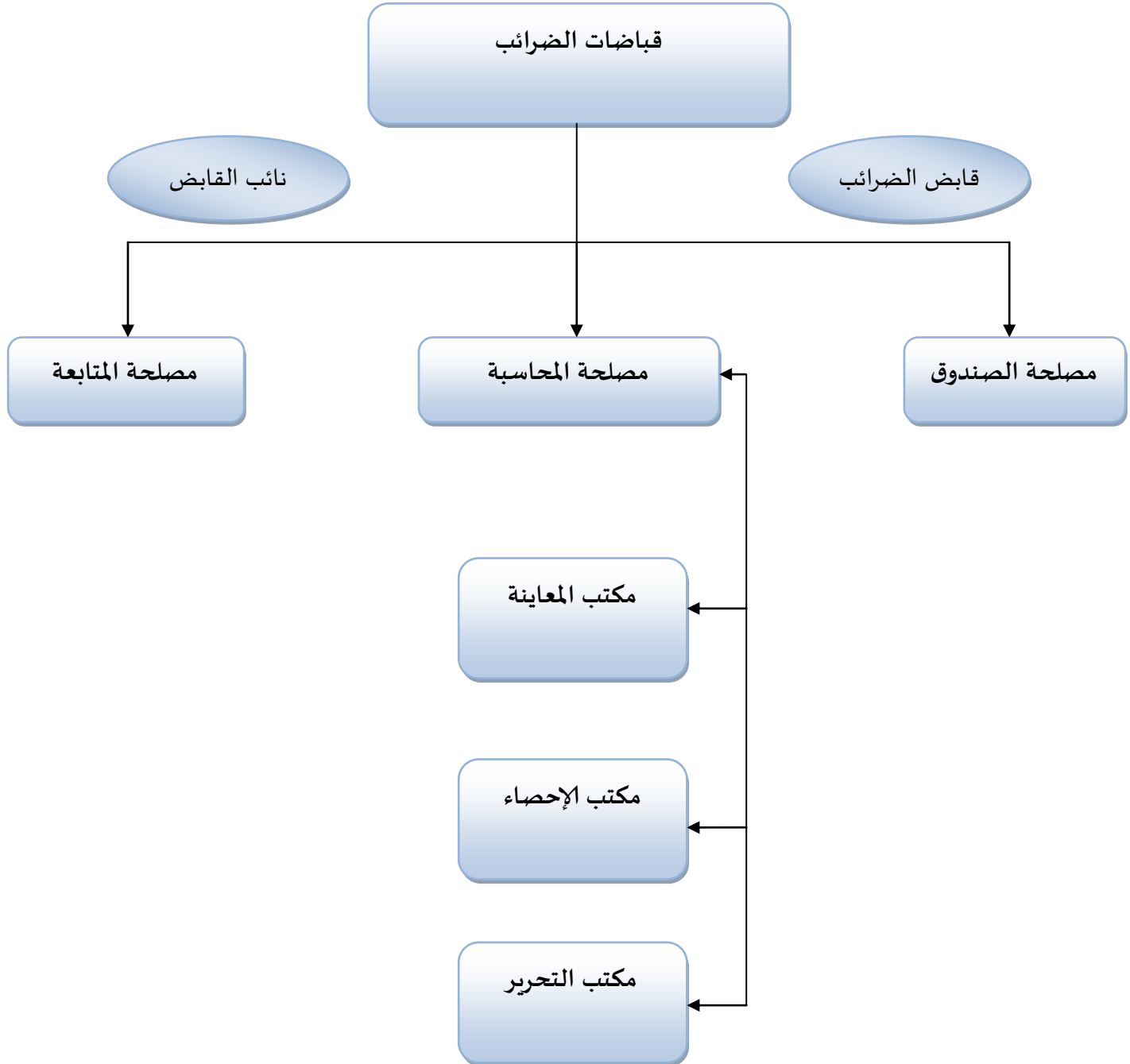
3-مصلحة المتابعة

تحصل الضرائب ميدانيا فلداهم قائمة المكلفين بالضريبة الذين لدهم مبالغ غير محصلة، وفي حالة عدم الدفع تحدد غرامة جبائية، وذلك بعد مرور اليوم الأول من الشهر الثالث للشهر الذي تستحق فيه الضريبة، فتقوم بإرسال الإشعارات للدفع بعدها الإنذارات، والتنبيهات ، وفي حالة عدم الدفع تقوم بالحجز على أمواله، وممتلكاته ثم بيعها في المزاد فتحصل بذلك جبراً¹.

¹ داودي محمد(2006).مرجع سبق ذكره،ص129.

شكل رقم: (11)

الهيكل التنظيمي لقبضة الضرائب



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات من المرسوم التنفيذي رقم 91/160 المؤرخ في 1991/02/23، الجريدة الرسمية، العدد 09، الصادرة في 1991/02/27، ص 06.

2-مكلف بالضريبة :

يمثل المكلف أحد أطراف العلاقة الضريبية، فهو كل شخص ملزم بدفع ديونه من الضرائب والرسوم أمام قباضات الضرائب، ومن هنا يمكن لنا القول أن اسم المكلف استخلص من التكليف والالتزام الذي يفرضه القانون الجبائي على الأفراد المخاطبين بأحكامه فكل شخص ملزم بدفع الضريبة يعتبر مكلفاً، ويمكن لهذا الأخير أن يكون إما شخصاً طبيعياً؛ أو شخصاً معنوياً.¹

1-المكلف شخص طبيعي:

يمثل المكلف الفرد؛ أو الشريك في شركة التضامن، وشركة التوصية البسيطة؛ أو أي شركة يحددها القانون، ويشترط فيه أن يكون له ذمة مالية مستقلة باستثناء شركة التضامن حيث فيها الشركاء متضامنين، كما يشترط أن يكون كامل الأهلية، والتميز، والإرادة الواعية، والأهلية المطلوبة هنا هي أهلية الأداء، وليس أهلية الوجوب.²

2-المكلف شخص معنوي :

الأشخاص المعنوية الخاصة تخضع لقواعد القانون الخاص فهو اجتماع عدة أشخاص لتحقيق هدف معين، فتمثل كل إدارة؛ أو مؤسسة يمنحها القانون شخصية معنوية كشركات المساهمة باختلاف أنواعها، وكذا الشركات ذات المسؤولية المحدودة، وشركات التوصية بالأسهم، وشركات الأجنبية .

¹ غضيفي عبد الرزاق(2013)، "ضمانات المكلف بالضريبة أثناء خضوعه للرقابة الجبائية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم الس

ثانياً: مصادر التحصيل الضريبي

إن اختلاف المكلفين بالضريبة يؤدي حتماً إلى تنوع الأموال التي تفرض عليها الضريبة، فيمكن أن تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي، كما يمكن أن تفرض على أرباح الشركات، وهذا في حالة ما إذا كان المكلف شخصاً معنوياً، كما يمكن أن تحصل من القيمة المضافة.

1- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

يعرف الدخل على أنه كل مال نقدي قابل للتقدير يحصل عليه الفرد بصفة دورية، ومنتظمة، وذلك م من مصدر مستمر؛ أو قابل للاستمرار تفرض على هذا الدخل ضريبة سنوية وحيدة تخضع لهذه الضريبة مجموع المداخيل الصافية للأصناف التالية¹:

- الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية.
- أرباح المهن غير تجارية.
- عائدات المستثمرات الفلاحية.
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية، وغير المبنية كما تنص عليها المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- الرواتب، والأجور، والمعاشات.

الجدول رقم: (06)

الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (بالدينار)
%0	لا يتجاوز 120.000
%20	من 120.001 إلى 360.000
%30	من 360.001 إلى 1.440.000
%35	يفوق 1.440.000

المصدر: القانون الجبائي 2017

¹ المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، ص 09.

ومن التعريف السابق يمكننا استخلاص عدة خصائص المفروضة على الدخل:

- أنها ضريبة سنوية: كونها تستحق سنوياً على الدخل الذي يحققه الخاضع للضريبة إلا أنها تدفع شهرياً بالنسبة لأجور العمال .
- أنها ضريبة إجمالية: تخص الدخل الإجمالي الصافي الذي يتم الحصول عليه بعد طرح جميع الأعباء التي يسمح بها القانون .
- أنها ضريبة تصاعدية: فهي تحسب وفق جدول يستعمل تصاعدياً مقسم إلى فئات مداخيل، والذي يسمح بتطبيق معدلات تصاعدية. أنظر الجدول السابق .

2- الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

تمثل أرباح الشركات مجموع الأرباح والمداخيل المحققة من طرف المؤسسات، والأشخاص المعنوية، بحيث تفرض عليها ضريبة سنوية وحيدة عامة نسبية وتصريحية، ويخضع لهذه الضريبة الربح الصافي المحقق حسب نتيجة مختلف العمليات أي كانت طبيعتها من طرف كل مؤسسة.

من هذا التعريف نستخلص أهم مميزات الضريبة المفروضة على أرباح الشركات:

- أنها ضريبة سنوية: لأن وعاءها يتضمن ربح سنة واحدة.
- أنها ضريبة وحيدة: فالأشخاص المعنويين ملزمين بدفع ضريبة واحدة على أرباحهم.
- أنها ضريبة عامة: لأنها شاملة لمختلف الأرباح دون تمييز.
- أنها ضريبة تصريحية: كون المكلفين بها ملزمين على التصريح بالربح السنوي قبل واحد (01) أبريل من كل سنة.¹

¹ المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة، نفس المرجع السابق، ص.32.

جدول رقم: (07)

جدول يبين الفرق الضريبية على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات

IBS	IRG	
شركة أموال ليست أشخاص بعد تقديم الطلب لإخضاع IBS+شركات مدنية بعد تقديم طلب الإخضاع	كل الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون النشاط المهني وشركة الأشخاص إذ لم يتم تقديم طلب الإخضاع	الأشخاص الخاضعين
سنوية	سنوية	طبيعتها
نسبية	تصاعدية	خاصيتها
نشاط الإنتاج: 19% نشاط أشغال البناء والري والأشغال العمومية- إنشاء وكالات سياحية: 23% باقي النشاطات: 26%	جدول المداخيل السنوية	معدل الإخضاع
تدفع على شكل تسبيقات : 30% ، 30% ، 30% ثم صافي الدفع قبل أفريل n+1	تقوم مصلحة الضرائب بإحضار المكلف بالضريبة عن طريق شعار بالدفع وفي حالة اقتطاع من المصدر تدفع تلقائياً عن طريق G50	طريقة التحصيل
سنوي G04، G11، G50، G15 ، G51	سنوي G04	التصريح

المصدر: من إعداد الطالب دريع أمير بناء على معلومات السابقة.

3- الرسم على القيمة المضافة (TVA)

تعرف على أنها ذلك الفرق بين قيمة السلع عند إنتاجها وقيمة هذه السلع عند تسويقها، وتداولها؛ أو استهلاكها، تعتبر هذه الأخيرة نوع من أنواع الضرائب غير المباشرة. وتخضع لهذه الضريبة عمليات البيع، والأعمال العقارية، والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاضعة، التي تكتسب طابعاً صناعياً؛ أو تجارياً؛ أو حرفي، ويتم إنجازها في الجزائر بصفة اعتيادية، كما تخضع له كذلك عمليات الاستيراد.¹

¹ المادة 01 من قانون الرسم على القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، ص 09.

المطلب الرابع: طرق وضمانات التحصيل الضريبي

من خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى أهم طرق التحصيل الضريبي، والمتمثلة في التحصيل الودي للضريبة والتحصيل الجبري، بالإضافة إلى الضمانات الواسعة التي حددها التشريع الجبائي للخرينة العمومية حتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها من الضرائب.

أولاً: طرق التحصيل الضريبي

1-1 التحصيل الودي للضريبة (الطريقة العادية)

ونرى أن هذه الطريقة هي الأصل في دفع قيمة الضريبة من المكلفين إلى صناديق الخزينة العامة، بحيث أنه في الحالة يتم تحصيل الضريبة وفق العديد من الطرق، والتقنيات يمكن حصر أهمها فيما يلي :

1-1 التحصيل المباشر :

وذلك بأن يقوم المكلف بالضريبة بدفع قيمتها إلى الجهات الضريبية طواعية، ومن تلقاء نفسه وهذا هو الأصل طالما أن المكلف يقوم بتقديم إقراراته إلى الإدارة الجبائية، والتي بناءً عليها يتم تحديد قيمة الضريبة ما لم يكن هناك تدليس، وتضليل بخصوص الإقرارات.¹

1-2 التحصيل عن طريق الأقساط المقدمة :

في إطار تخفيف العبء الجبائي على المكلفين بالضريبة تلجأ الإدارة الجبائية إلى وضع تقنية الأقساط، حيث تتيح أمام المكلف دفع قيمة الضريبة التي سوف تستحق في شكل أقساط قد تكون شهرية ؛ أو ثلاثية ؛ أو سداسية، حيث بموجبها يلتزم المكلف بدفع هذه الأقساط في الأجل محددة من طرف الإدارة الجبائية، وفي نهاية السنة تجري عملية المقاصة بين قيمة الإقساط المدفوعة وقيمة الضريبة المستحقة من خلال قسط التسوية ما تجدر الإشارة إليه أن المشرع قد أخذ بهذه التقنية في العديد من الضرائب المفروضة على غرار الضريبة على أرباح الشركات (IBS) والضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)..... إلخ

هذه الطريقة تخفف من الضغط الجبائي على المكلف، وتجعل أدائها سهلاً وميسوراً، كما أنها تضمن للخرينة موارد مالية مستمرة على مدار السنة.²

1-3 التحصيل عن طريق الحجز من المنبع (الاقتطاع من المصدر)

كما تلجأ الإدارة الجبائية بصدد تحصيل من المنبع التي تتميز عن غيرها من طرق التحصيل من ناحية لجوء الإدارة الجبائية إلى تطبيقها في اللحظة التي يحصل فيها الممول على الدخل الأمر الذي يؤدي إلى تزويد الدولة بحصيلة ضريبية مستمرة، وتنطوي طريقة الحجز من المنبع على تكليف " شخص ثالث " تربطه بالممول

¹ حميدة بوزيد، بدون سنة النشر، "جبائية المؤسسات"، الطبعة الثانية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، ص37.

² نفس المرجع، ص38.

الحقيقي، فيقوم بحجز قيمة الضريبة المستحقة وتزويدها للخبزينة العمومية، وتكون هذا لعلاقة إما علاقة دين كما في حالة إيرادات القيم المنقولة (صكوك مالية) حيث تعتبر الشركة الموزعة لأرباح الأسهم بمثابة مدين مستفيد؛ أو تكون علاقة تبعية كما في حالة إستحقاق الأجور والرواتب فتواجه الإدارة الضريبية بصدده الطريقة شخصين مختلفين؛ أو لهما الممول الحقيقي الذي يقع عليه عبء الضريبة، وثانيتها المكلف بجباية الضريبة وتزويدها للخبزينة العمومية، وتعتبر هذه الطريقة أكثر طرق جبائية ملائمة للخبزينة لما تحققه من وفرة الحصيلة لما تزودها على مدار السنة.¹

2-التحصيل الجبري للضريبة (الطريقة غير عادية)

عند استحالة استفاء الإدارة الضريبية لدين الضريبة من مال المكلف تلجأ إلى الطريقة الثانية، وهي طريقة التحصيل القسري؛ أو الإجباري، وفي هذه الحالة فإن إدارة الضرائب تقوم بتحصيل دين الضريبة بقوة القانون، وفي بعض الأحيان الاستعانة بالقوة العمومية، وليس بإرادة المكلفين، وهذه الطريقة لها العديد من الآليات والأنماط وتختلف من دولة إلى أخرى وتتمثل إجراءاته فيما يلي :

2-1الغلق المؤقت للمحلات تجارية :

في حالة عدم تسوية الضريبة ودياً، تبدأ عملية التحصيل الجبري بوسائل شتى تبدأ بالتنبيه، وهو الذي يسمح لقاطب الضرائب المختص في استعمال الإجراءات الردعية، ويتضمن هذا التنبيه ببعض البيانات وهي : اسم ولقب المدين بالضريبة، سنة فرض الضريبة، نوع الضريبة، العقوبات، إمضاء قاطب الضرائب، وفي حالة ما لم تجد هذه الوسيلة نفعاً يلجأ قاطب الضرائب إلى وسيلة الغلق المؤقت للمحلات تجارية كأحد وسائل ردعية .

وهذا ما يعتبر من الإجراءات الاستثنائية التي منحها المشرع لإدارة الضرائب لتمكينها من تحصيل أموال الخبزينة العمومية بمقتضى قانون المالية لسنة 1998، والتي عدل بموجبها المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والخاصة بالغلق المؤقت للمحل التجاري: أو المهني المكلف بالضريبة وكرسها في المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية فيما يلي " يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية كل حسب اختصاصه بناءً على تقرير يقدمه من طرف المحاسب المتابع ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة (06) أشهر".

ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونياً؛ أو المحضر القضائي، وإذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني بدينه الجبائي؛ أو لم يكتب سجلاً للاستحقاقات يوافق عليه قاطب الضرائب صراحة في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ يقوم محضر القضائي؛ أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت.

يمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في هذا القرار، وذلك بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً الذي بدوره يفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجالي بعد

¹ يونس أحمد بطريق (2003)، "النظم الضريبية"، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، ص80.

سماع الإدارة الجبائية، واستدعائها قانونياً لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت بعد الاقتراح المقدم من طرف قابض الضرائب الرامي إلى غلق المحل التجاري يصدر المدير ولائي للضرائب قرار غلق المحل التجاري: أو المهني.

2-2 الحجز الإداري:

يعرف الحجز الإداري بالإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بوضع المال تحت يدها وبيعه لاستيفاء حقوقها بموجب قرار يصدر من المدير ولائي للضرائب . وتعتبر إجراءات الحجز الإداري والبيع الجبري نظاماً خاصاً وضعه المشرع ليسهل على إدارة الضرائب تحصيل ديونها من أموال المكلفين بالضريبة، ومن خلال ذلك تكون السلطة العامة خصماً وحكماً في نفس الوقت فهي الدائن " طالب التنفيذ"، وهي السلطة التي تشرف على إجراءات التنفيذ لتحصيل ديونها التي بحوزة المكلف بالضريبة المعني، وذلك يظل للقاضي الإداري الاختصاص للنظر، والفصل في المنازعات المتعلقة ب، وتعتبر إجراءات الحجز الإداري والبيع الجبري نظاماً خاصاً وضعه المشرع ليسهل على إدارة الضرائب تحصيل ديونها من أموال المكلفين بالضريبة، ومن خلال ذلك تكون السلطة العامة خصماً وحكماً في نفس الوقت فهي الدائن " طالب التنفيذ"، وهي السلطة التي تشرف على إجراءات التنفيذ لتحصيل ديونها التي بحوزة المكلف بالضريبة المعني، وذلك يظل للقاضي الإداري الاختصاص للنظر، والفصل في المنازعات المتعلقة بإجراءات الحجز الإداري أو إلغائها .

2-3 بيع المحجوزات في المزاد العلني :

يعتبر بيع المحجوزات آخر مرحلة من مراحل التحصيل، ويكون البيع الجبري في الحجز الإدارية من سلطات إدارة الضرائب وفقاً للمادة 151 الفقرة الأولى والثانية من قانون الإجراءات الجبائية، ويتم وفقاً للمادة 152 من نفس القانون .

والهدف من البيع هو الحصول على مبالغ تستوفي الجهة الحاجزة "إدارة الضرائب" حقها في ثمن الأموال المحجوزة.¹

ثانياً: ضمانات التحصيل الضريبي

كما هو معلوم فإن التحصيل الضريبي يعني جباية المحصول الضريبي، وإدخال الإيرادات الجبائية إلى خزينة الدولة، هذه الأخيرة لديها التزامات تتمثل في تغطية نفقاتها العامة، وحتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها من الضرائب، فقد حدد التشريع الجبائي للخزينة العمومية العديد من الضمانات، ومن أهمها: النص على حق الامتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى، حيث يستوفي دين الضريبة قبل غيره من الديون الأخرى، ويكون للخزينة العمومية حق المتابعة للحصول على مبالغ المستحقة ضماناً للتحصيل.

¹ المادة 151 من " القانون الإجراءات الجبائية"، المديرية العامة للضرائب، الوزارة المالية، لسنة 2020، ص.42.

- 1 - تقرير حق إصدار أمر بالحجز الإداري على الأموال ضد المكلفين بالضريبة الذين يتأخرون عن سداد الضريبة، ويعتبر الحجز هنا تحفظياً، ولا يجوز التصرف في هذه الأموال إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة؛ أو بقرار من المدير العام للضرائب.
- 2 - منح المشرع الجزائري للموظفين المختصين على مستوى المصالح الضريبة حق الاطلاع على الوثائق، والأوراق، والدفاتر المحاسبية الموجودة لدى المكلف بالضريبة؛ أو الغير من أجل تمكينهم من تحديد دين الضريبة بل ويجوز للنيابة العامة أن تطلعهم على ملفات أية دعوى مدنية؛ أو جناية تساعدهم في تحديد مبلغ الدين، وقد وضع المشرع سلسلة من العقوبات على من يعرقل استخدام هذا الحق سواء بالامتناع؛ أو الإلتفاف قبل انقضاء مدة التقادم التي يسقط بعدها حق إدارة الضرائب.
- 3 - تفرض قاعدة " الدفع ثم الاسترداد " وهي قاعدة مقررة في التشريع الجبائي، حيث يلتزم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الجهة المختصة، ثم يستطيع أن يطعن في فرض أساساً؛ أو في مقدارها؛ أو حتى استردادها.
- 4 - والغرض من ذلك استقرار المعاملات الضريبية، ومراعاة مصلحة خزينة الدولة، وحتى لا يستغل المكلفون حقهم في الطعن، ويتأخرون بذلك عن دفع دين الضريبة.¹

المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

إن توسع نطاق وأنواع الضريبة أدى إلى ظهور ظاهرة التهرب الضريبي التي تعد من أخطر المشكلات التي تواجهها الدول، وهذا راجع 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 والأساليب التي جاءت به، وكيفية قياس حجم خطورته، والأساليب المطبقة لمكافحته

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي

أولاً: تعريف التهرب الضريبي

هناك عدة تعاريف للتهرب الضريبي نذكر منها:

التعريف الأول: " يعرف التهرب الضريبي على أن يسعى الملزم بالضريبة للتخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة فيعتمد إلى سلوك احتيالي للتخلص من عبئها"

التعريف الثاني: "التهرب الجبائي هو الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف، وذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية التسيير تسمح له باختيار وضعية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة".

¹ محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص 160.

التعريف الثالث: "تخلص المكلف مندفع الضريبة المفروضة عليه كلياً؛ أو جزئياً ويتم التهرب قبل بدء فترة الدفع؛ أو خلالها باستخدام وسائل معينة غير مشروعة".

التعريف الرابع: يقصد به التهرب الضريبي تجنب دفع الضريبة بطرق غير مشروعة، وعدم مخالفة النظام الضريبي، كأن يبسعي المكلف إلى التخليص مندفع الضريبة بأسلوب لا ينطوي على مخالفة لأحكام النظام الضريبي".

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 مستنديين في ذلك طرق مشروعة؛ أو غير مشروعة مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة، ويضيع عليها حقها

ثانياً: أنواع التهرب الضريبي

يوجد نوعين من التهرب الضريبي تهرب مشروع وهرب غير مشروع

1- التهرب المشروع (التجنب الضريبي)

وهو الذي لا يتضمن أية مخالفة قانونية، وذلك باستعمال بعض الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي نتيجة عدم صياغة بعض الأحكام القانونية بدقة، وبهذا لا يترك المكلف أية مخالفة قانونية، وبالتالي لا يمكن ملاحقته؛ أو فرض عليه عقوبة، كتخلص الشركات المساهمة من الضريبة على الأرباح عن طريق زيادة النفقات العمومية، ونفقات السفر، والإعانات... إلخ؛ أو تجنب تطبيق المعدلات التصاعديّة بتحويل جزء من الأرباح إلى رواتب وأجور.¹

يمكننا التمييز بين ثلاث حالات لهذا النوع من التهرب في:

1-1 تهرب ناتج عن تغيير سلوك المكلف:

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

2-1 تهرب ضريبي ينظمه التشريع الجبائي:

¹ محمد طاقة، هدى العزاوي (2010)، "اقتصاديات المالية العامة"، الطبعة الثانية، عمان-الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.

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 الأجل: يحسب مبلغها في حدود 70% من الربح الخاضع للضريبة.

إذا تعلق الأمر بفوائض قيم طويلة الأجل: يحسب مبلغها في حدود 35% من الربح الخاضع للضريبة.

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 (03) سنوات حتى يستفيد من تخفيض الوعاء الضريبي قدره 65% بدلاً من أن يتنازل عليه في مدة لا تتعدى ثلاث (03) سنوات أين معدل التخفيض مقدر بـ : 35% وبهذا يكون المكلف قد تهرب من دفع ما قيمته على خزينة الدولة 40% كتحصيل ضريبي كان من المفروض أن يتحقق.

1-3- التهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الجبائي:

قد يتحقق التهرب الضريبي نتيجة وجود ثغرات في القانون الجبائي، وهو ناتج عن إهمال المشرع وفي هذه الحالة يقوم المكلف باستغلال ثغرات التشريع الجبائي، ومن أجل ذلك قد يستعين المكلف بأهل الخبرة والاختصاص لاكتشاف تلك الثغرات.¹

2- التهرب الغير المشروع (الغش الضريبي)

ولقد 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 تصفية، كلياً أو جزئياً"

ويقصد بالغش الضريبي التهرب القانوني، بمعنى أن الممارسات التي تتم في هذا الصدد تخرج عن إطار القانون وحدوده أي أنها ممارسات غير مشروعة. يمثل الغش عدم التزام إرادي بأنه انتهاك لروح القانون، وذلك باستخدام طرق احتيالية تدليسية من جانب مكلف بعد التخلص من عبئ الضريبة وذلك بتقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة الوعاء الضريبي؛ أو تفوق المركز المالي للمكلف.²

¹ عبد القادر مرغاد (2017)، "التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016/2017. الموقع الإلكتروني <http://archives.univ-biskra.dz/handle/123456789/10225>، تاريخ الإطلاع 2020/03/24، ص 31-32.

² المادة 303، من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة"، 2019، ص 68.

ومنه نجد أن الغش الضريبي يتضمن مخالفة لأحكام القوانين والأنظمة فتدرج بذلك تحت كل طرق الغش المالي، وما تنطوي عليه هذه الطرق من الالتجاء إلى طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة، وقد يقع التهرب الغير المشروع عند تحديد وعاء الضريبة؛ أو عند تحصيلها، ومن أمثلة التهرب في الحالة الأولى أن يتمتع المكلف عن تقديم إقرار بدخله طبقاً 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.

جدول رقم: (08)

الفرق بين التهرب الضريبي المشروع والتهرب الضريبي الغير مشروع

التهرب الضريبي المشروع (تجنب الضريبي)	التهرب الضريبي الغير المشروع (الغش الضريبي)
- يسلك المكلف في سبيل طرق مشروعة عن طريق ثغرات قانونية.	- يسلك المكلف طرق غير مشروعة كالتدليس والاحتيال.
- لا يقع على المكلف أي عقوبة .	- يعاقب عليه القانون.
- تخفيض لعبي الضريبي والتخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً.	- تخفيض لعبي الضريبة والامتناع عن تسديدها بشكل كلي أو جزئي.
- سوء النية والنقص الوعي الضريبي.	- سوء النية ونقص الوعي الضريبي.
- التأثير على الحصيلة الضريبة للـخزينة -الدولة.	- تأثير على حصيلة الضريبة للـخزينة الدولة.

المصدر: من إعداد الطالب من خلال التعاريف السابقة.

المطلب الثاني:أسباب التهرب الضريبي

إن أسباب التهرب الضريبي عديدة ومتشعبة ومتداخلة في بعضها البعض، وهذا لأن ظاهرة التهرب الضريبي مرتبطة بالكثير من العوامل التي ساعدت على تفشيها واستفحالها، فلا تعرف حدوداً ولا تعترف بالأقاليم، وأسباب هذه الظاهرة ترتبط ببعض الأطراف ذات الصلة بالعملية الجبائية، بالإضافة إلى عوامل أخرى نوجز كل ذلك في النقاط التالية:

1-الأسباب الأخلاقية:

ويقصد المستوى الأخلاقي ودرجة الوعي الوطني والثقافي السائد في الدولة، فكلما كان هذا المستوى مرتفعاً لدى الأفراد كلما كانوا يتمتعوا بشعور عال من المسؤولية ويجب مراعاة للمصلحة العامة وسعي نحو أداء واجباتهم التي تحددها الأنظمة والقوانين نحوى الجماعة، وفي مقدمتها الأداء الضريبي وذلك إحدى الطرق المحافظة على كيان الدولة في رقيتها وتقدمها في تقديم أفضل الخدمات إلى كل أفراد المجتمع.

ويرجع ضعف الوعي إلى عوامل منها:

- شعور بعض المكلفين بعدم عدالة النظام ، وبالظلم الواقع عليهم من فرض الضريبة فهي تحد من حريتهم، أي أن هناك فئات أخرى من المجتمع هي التي يقع على عاتقها دفع الضريبة.
- اعتقاد أن المتهرب من الضرائب هو سارق شريف يقوم بسرقة الدولة، وهي شخص معنوي.
- اتساع أشكال مختلفة من الممارسات الفاسدة في قطاعات المجتمع، مما أدى إلى ضياع البنية الأخلاقية، والقيم الاجتماعية، وسهل على الغالبية ممارسة الفساد، وقبوله كمكون شبه طبيعي في الحياة العامة.

2- الأسباب التنظيمية الفنية:

توجد عدة عوامل إدارية وفنية تؤثر في التهرب الضريبي، ون هذه العوامل ما يلي:

2-1 ثقل العبء الضريبي: قد اشتد وطأة الضرائب بصورة ضخمة في العصر الحديث بسبب تزايد النفقات العامة من ناحية، وبسبب استخدام الضرائب كأداة من أدوات السياسة، الاجتماعية والاقتصادية في معظم الدول من ناحية أخرى، حيث يميل المكلف إلى التهرب بدرجة أكبر كلما زادت وطأة الضرائب، فزيادة العبء الضريبي عن الحد المعقول قد يولد لدى المكلف شعوراً بالظلم مما يدفعه إلى محاولة التهرب من دفع الضرائب.¹

2-2 تعقد النظام الضريبي: حيث تزداد فرص تهرب المكلف كلما زاد النظام الضريبي تعقيداً، ففي الماضي عندما كان وعاء الضرائب وبصفة خاصة الدخل يقدر على أساس المظاهر الخارجية، كانت فرص المكلف في التهرب محدودة، حيث كان بإمكان الدوائر المالية أن تراقب هذه الظواهر بسهولة، أما بعد أن أصبح تصريح المكلف هو الطريق الأساسي لتقدير قيمة الضرائب زادت فرص التهرب أمام المكلف، وكذلك فإن طرق تقدير الضريبة تؤدي دوراً في التهرب، ففي الحالات التي يصعب فيها تقدير سعر الضريبة تقدر جزافياً استناداً لتعليمات لا تستند إلى أي نص، وخصوصاً إذا لم يكن للقضاء أي دور يشعر المكلف بعدم صحة الضريبة التي يدفعها مما يدفعه للتهرب منها لعدم اقتناعه بها، كما أدى استخدام أسلوب التمييز في المعاملة الضريبية تبعاً لأوجه النشاط؛ أو أشكال المشروعات، وعدم المساواة في المعاملة بين المكلفين إلى زيادة فرص التهرب من الضرائب دون الوقوع تحت طائلة القانون.

2-3 نوع الضريبة: حيث تقل فرص التهرب بصفة عامة في نطاق الضرائب الغير مباشرة أكثر منه في نطاق الضرائب المباشرة، وبصفة خاصة ضرائب الدخل، وكذلك مختلف ضرائب الدخل فيما بينها اختلافاً كبيراً من هذه الناحية فمثلاً تزيد فرص التهرب كقاعدة عامة في نطاق الضرائب المهن غير التجارية عنها في نطاق

¹ خالد خطيب (2002، "التهرب الضريبي"، مجلة دمشق، كلية الاقتصاد، سوريا، مجلة 16، العدد 02، الموقع الإلكتروني

https://shamra.sy/uploads/documents/document_640e75a57b02184add363ede3b3e12.pdf تاريخ الاطلاع

2020/03/25، ص168.

ضرائب المهن التجارية، وتزيد فرص التهرب زيادة واضحة في ضريبة الدخل المقطوع عنها في ضريبة الأرباح الحقيقية، لأن المكلفين بضريبة الدخل المقطوع غير ملزمين بمسك الدفاتر في أغلب الأحيان.

4-2 طرق تحصيل الضريبة: من المؤكد أن استخدام طريقة الحجز من المنبع قد أدى إلى تقليل فرص التهرب أمام المكلفين، وهناك اتجاه عام نحو توسيع في هذه الطريقة كلما سمحت الظروف الفنية للضريبة بذلك كما أن إجراءات التكاليف والجباية تدفع المكلف إلى التهرب من الضريبة.

3- لإدارة الضريبة:

للإدارة الضريبية دوراً كبيراً في التوسع؛ أو التضييق من التهرب الضريبي، فإن 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، والذين ليس لهم القدرة الكافية لمواجهة هذا الظلم إلا عن طريق التهرب الضريبي.

4- التشريع الضريبي:

ينظم كل العمليات المتعلقة بالجباية جملة من التشريعات الضريبية، ابتداء من تحديد الأوعية والمعدلات الضريبية، وانتهاء بتحصيلها من المكلفين بها، وما يميز هذه التشريعات بعض العيوب في بعض الجوانب، مما يساهم وبشكل كبير في وجود ظاهرة التهرب الضريبي وانتشارها، ونلخص هذه العيوب في النقاط التالية:¹

- عدم استقرار التشريعات الجبائية بسبب التعديلات المتتالية والمختلفة، وكذا إلغاء بعض الأحكام الجبائية التي نستحدث بمناسبة قوانين المالية السنوية والتكميلية، مما ينجز عنه عدم تمكن المكلفين بالضريبة، ولا موظفي الإدارة الجبائية من استيعاب مضموم النظام الضريبي.
- تعقد التشريعات والقواعد الضريبية (الإعفاءات، التخفيضات، الإضافات)، وهذا ما يترك مجالاً لتأويلات كبيرة، وخاصة أثناء التطبيق، كما أن التشريعات غير منسجمة وغير مترابطة وتحتوي الكثير من الإبهام والتعقيدات والثغرات الأمر الذي يترك مجالاً للتهرب والغش الضريبي.

5- العوامل السياسية

تلعب السياسة التي تتبعها الدولة دوراً هاماً في التهرب الضريبي فإذا أنفقت الدولة حصيلة الضرائب التي تجنيها في وجوه نافعة فإن الأفراد يشعرون أن ما يدفعونه يعود عليهم بالفائدة، فيقلل بذلك تهربهم مندفع الضرائب المفروضة عليهم، أما إذا بددت الدولة حصيلة الضرائب في وجوه لا تعود بالنفع على المواطنين فإنهم سيبدلون قصاري جهدهم للتهرب من الضريبة أي أن الدولة قد لا تظهر أي تغيير على صعيد التطوير

¹ سليمان عتير (2012)، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة ضمن مقتضيات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة- الجزائر، 2012/2011، الموقع الإلكتروني: <http://thesis.univ-biskra.dz/472/>. تاريخ الإطلاع: 2020/04/06، ص77.

العام للدولة، وللقطاع الخدمات العامة بحيث لا يشعر المواطنون بالفائدة لدى دفعهم الضريبة، وحينها سيتهربون من دفعها.

6- الظروف الاقتصادية

وهنا مستوى المعيشة والوضع الاقتصادي العام يفرض دوراً في الالتزام بالضريبة، فالوضع الاقتصادي الجديد، ووفرة رؤوس الأموال تؤدي إلى عدم التهرب الضريبي، والعكس صحيح.

ويمكن تلخيص هذه الظروف في النقاط التالية:

- يزيد التهرب الضريبي في أوقات الكساد التي يمر بها الاقتصاد العام للدولة، ويقل في أوقات وفترات إرخائه.
- تؤثر الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف على التهرب، حيث نجد أن ميل المكلف نحو التهرب من دفع الضريبة يزيد كلما ساء مركزه المالي والعكس صحيح.

المطلب الثالث: أشكال وطرق التهرب الضريبي

تتعدد أشكال التهرب الضريبي في اختلاف نوع نشاط ومهارة المتهرب، وقد أدى التفتح والتطور التكنولوجي، وزيادة التعليمات الاقتصادية إلى تطور الطرق والأساليب المتبعة في التهرب الضريبي، ومن أبرز هذه الطرق والأساليب المستعملة في ذلك ما يلي:

1- التهرب عن طريق العماليات المحاسبية "التلاعب المحاسبي"

تقوم معظم التشريعات الجبائية على مبدأ الإقرار، أي أن المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات حول أرباحه ومداخيله، حيث أن البيانات الواردة في التصريحات المقدمة هي مخرجات النظام المحاسبي الذي بدوره يقوم بتسجيل كل العماليات الخاصة بنشاط المكلف في شكل قوائم مالية، وبذلك فإن المكلف بالضريبة قد يقوم بإحداث تغييرات في تلك المعلومات، وذلك عن طريق التلاعب المحاسبي والذي قد يكون إما زيادة التكاليف؛ أو بتخفيض الإيرادات.

1-1 زيادة التكاليف:

يعتمد النظام الضريبي على تصريحات المكلفين في تحديد وعاء الضريبة، ومن خلال ذلك يمكن للمكلف التهرب عن طريق التقليل من وعاء الضريبة، ويكون ذلك بزيادة التكاليف، غير أن المشرع الجبائي سمح للمكلف بخصم الأعباء، والتكاليف ولكن وفق شروط محددة، وتتمثل هذه الشروط فيما يلي:

- أن تكون هذه الأعباء متعلقة بالسير العادي لنشاط المؤسسة.
- أن تكون هذه الأعباء مرفقة بمبررات، ووثائق رسمية.
- أن تكون تعمل تخفيض أصول المؤسسة.

- أن تكون مرتبطة بدورة الاستغلال.¹
- غير أن المكلف بالضريبة لا يلتزم بهذه الشروط ويتعمد على مخالفتها عن طريق إدخال نفقات أخرى وإن كانت وهمية، ومن بين الأساليب التي يلجأ إليها المكلف في ذلك ما يلي:
- تقييد النفقات الشخصية غير قابلة للخصم ضمن مصاريف المحاسبة العامة، مثل تسجيل تكاليف إصلاح وصيانة السيارات الشخصية باسم المؤسسة، وهي في الواقع تستعمل لأغراض شخصية من طرف مسيرين المؤسسة.
- تسجيل ترميمات المباني الخاصة بالمؤسسة وهي في الواقع متعلقة بمساكن مسيرها.
- تسجيل مصاريف السفر إلى الخارج على أساس أنها تتعلق بمهمة في إطار الوظيفة، وهي في الواقع مصاريف إضافية لا ترتبط بنشاط المؤسسة.
- تسجيل مشتريات في حساب المؤسسة، وهي في الواقع خاصة بمسيرها ومن أمثلتها الأثاث المنزلي.²
- 1 - 2 العمال الوهميين: إذ يقوم المكلف بتشكيل ملفات لعمال وهميين، أي بعبارة أخرى على الوثائق فقط ويقوم بتسجيل أجورهم ومرتباتهم في محاسبته لتضخيم التكاليف، وهذه الأجور والمرتبات المسجلة في المحاسبة تعمل على تخفيض الربح الخاضع للضريبة، والذي يؤدي بدوره إلى تخفيض الضريبة.
- 1 - 3 التكاليف غير مبررة: يلجأ المكلف هنا إلى تسجيل مختلف التكاليف الخاصة بممتلكات مسيري الشركة، وأعمالهم الخاصة ضمن التكاليف التي يتم خصمها كإدراج مصاريف إصلاح السيارة الشخصية؛ أو ترميم المنزل.... إلخ، فهذه المصاريف هي غير مبررة لأنها لا تخص نشاط المؤسسة.
- 1 - 4 تقنية الإهلاك: يقصد بالإهلاك تدني؛ أو نقص قيمة الاستثمارات نتيجة للاستعمال والتقدم، بعبارة أخرى يمثل القيمة المفقودة تدريجياً للموجودات الثابتة، وفي غالب الأحيان لا يلتزم المكلف بهذه التقنية من أجل الزيادة في التكاليف، ويتم ذلك بإتباع إحدى الطريقتين:
- تطبيق معدلات أو نسب مرتفعة غير مسموح بها قانونياً بغرض تضخيم مخصصات الإهلاك السنوية، وبالتالي تخفيض الربح الخاضع للضريبة.
- تطبيق الإهلاك على أساس ثمن الشراء؛ أو الحصول عليه مضافاً إليه مبلغ الرسم على القيمة المضافة المسترجع لتضخيم القيمة الأصلية التي تعتمد كأساس لحساب الأقساط السنوية

¹ بشرى عبد الغني (2011)، "فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية والبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2010/2011، الموقع الإلكتروني <http://dspace.univ-tlemcen.dz/handle/112/768>، تاريخ الإطلاع: 28/03/2020، ص 59

² بوكري سهام فوزية، "التدقيق المحاسبي كألية للحد من الهرب الضريبي"، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم، الجزائر، 2018/2019، الموقع الإلكتروني <http://e-biblio.univ-mosta.dz/bitstream/handle/123456789/12536/547.pdf?sequence=1&isAllowed=y>، تاريخ الإطلاع: 10/04/2020، ص 10

للاهلاك، في حين كان يجب خصم مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع من قيمة الشراء.

- 1 - 5 تخفيض الإيرادات: تعد هذه الطريقة من أكثر الطرق التي يستعملها المكلف من أجل التهرب من دفع مبلغ الضريبة المستحق، حيث يقوم بتسجيل المبيعات بأقل من قيمتها الحقيقية، فمثلا المحامون والأطباء لا يصرحون بقيمة مداخيلهم الحقيقية، كما يمكن للتجار أيضاً تخفيض إيراداتهم، ويكون ذلك عن طريق البيع دون فواتير؛ أو شيكات تثبت حصول عملية البيع.¹
- 2 - التهرب عن طريق إخفاء الممتلكات:

يعتمد هذا النوع من التهرب عن إخفاء متعمد لبعض الممتلكات مثل: المخزونات، وهذا الإخفاء قد يكون كلي؛ أو جزئي، ومن الأمثلة العملية لهذه الطريقة من طرف التهرب الضريبي ما يلي:

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

3- التهرب عن طريق استغلال القانون

يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالاً وتنظيماً والأرقى تقنية، إذ يتم التهرب عن طريق ثغرات القانون من خلال استغلال بعض النقائص الموجودة في النظام الجبائي؛ أو التجاري لصالح المكلف، وبذلك لا يستطيع المشرع الجبائي فرض أي عقوبة على مرتكبها، بحيث يستعين المتهرب الضريبي بأهل الخبرة والاختصاص لاستنباط طرق التحايل مسندين بذلك إلى نصوص قانونية، ويتجلى ذلك في حالات قانونية تسمح للمكلف بالضريبة الاستفادة من مزايا ليس له الحق في الاستفادة منها، ومن الأمثلة الحية عن ذلك :

- تحقيق عدة مداخيل يصرح بها في عناوين مختلفة لإخضاعها لمعدلات منخفضة.
- الحصول على امتيازات جبائية وشبه جبائية في إطار الوكالة الوطنية لتدعيم الاستثمارات (ANSI)؛ أو الوكالة الوطنية لتدعيم الشباب (ANSEJ)، ثم القيام بعد ذلك بالتنازل عن هذه الاستثمارات للتهرب من قيمة الضريبة التي تترتب عليها، مما يفوت على خزينة الدولة مبالغ ضخمة.
- تسجيل عملية بيع لأصل من الأصول على أنها هبة.²

¹ بوكري سهام فوزية، نفس المرجع، ص11.

² ونادي رشيد(2002)، " دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش حالة الجزائر"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002/2001، الموقع الإلكتروني <https://www.ccdz.cerist.dz/admin/notice.php?id=43>، تاريخ الإطلاع: 2020/04/01، ص43.

المطلب الرابع: آثار التهرب الضريبي والحلول والإجراءات الوقائية

أولاً: آثار التهرب الضريبي

تترتب على الغش والتهرب الضريبي آثار سلبية خطيرة من النواحي المالية والاقتصادية والاجتماعية، ومن الطبيعي أن تتناسب طردياً مع حجم التهرب الضريبي فكلما زاد حجم التهرب الضريبي زادت آثاره السلبية على مجمل النواحي والعكس صحيح، سنحاول شرح كل من هذه الآثار كلا على حده كما يلي:

1 - الآثار المالية:

ينتج عن التهرب الضريبي من الناحية المالية خسارة كبيرة تحلق بالخبزينة العامة للدولة لعدم دخول حصيلة الضريبة إليها، الأمر الذي يؤدي إلى عجز الدولة؛ أو السلطة على القيام بمواصلة إنفاقها على مختلف المرافق الضرورية للمجتمع¹،

مما يجعلها تبحث عن بدائل تمويلية أخرى لسد العجز المالي بإحدى الوسائل التالية :

- الإصدار النقدي دون تغطية، أي خلق نقود جديدة من عملة البلد دون مقابل من السلع والخدمات في السوق، وبالتالي زيادة التضخم.
- رفع سعر الضريبة المفروضة، وفرض ضريبة جديدة لتعويض الحكومة عن النقص الحاصل نتيجة التهرب الضريبي.
- اللجوء إلى القروض الداخلية والخارجية، مما يجعل الدولة تحت سيطرة المديونية².

2 - الآثار الاقتصادية

تعتبر الضريبة ذو حدين يؤثر في الظواهر الاقتصادية من إنتاج الثروة؛ أو توزيعها، وتعتبر حافزاً على النهوض الصناعة وتقدمها، وتترتب على التهرب الضريبي آثار بعيدة المدى في النواحي الاقتصادية، فتحدث الاضطرابات العينية بين أوجه النشاط التجاري، والصناعي الأمر الذي يترتب عليه تعديل توزيع الأعباء الضريبية، ومن ثم ينشأ عن ذلك توازن غير عادل بين أنواع النشاطات المختلفة في الدولة³ ، ويمكن تحليل الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي كما يلي:

2-1 التأثير على المنافسة: يقود التهرب الضريبي بإخلال بقواعد المنافسة حيث تكون المؤسسات المتهربة من دفع الضرائب أحسن وضعياً من المؤسسات التي تلتزم بأداء وجباتها الضريبية، وخاصة عندما تكون

¹ بوعون يحيى ناصية (2010)، " الضرائب الوطنية والدولية"، مطبعة الأوراق الزرقاء، الجزائر، ص 176.

² لابد لزرق، " ظاهرة التهرب الضريبي وانعكساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد- تلمسان، 2012/2011، الموقع الإلكتروني: <http://dspace.univ-tlemcen.dz/bitstream/112/1253/1/Labed-lazregu.mag.pdf>، تاريخ الإطلاع: 2020/04/08، ص 60.

³ بوعون يحيى ناصية (2010)، " الضرائب الوطنية والدولية"، مرجع سبق ذكره، ص 176.

الضرائب مرتفعة، وذلك عن طريق الاستفادة من مبالغ الضرائب غير المتقطعة ومساهمتها في التمويل وتقوية مكانتها في السوق

إضافة إلى حصولها على تكاليف منخفضة تسمح لها بطرح أسعار منخفضة تمكنها من اقنص الزبائن، وهو ما يؤدي إلى إزاحة المؤسسات الأخرى، ويخلق جواً من المنافسة غير مشروعة.

2-2 التأثير على توجه النشاط الاقتصادي: يؤدي التهرب الضريبي إلى جذب عناصر الإنتاج نحو الأنشطة التي تكثر فيها هذه الظاهرة، بحيث يقوم المكلفون باختيار النشاط بناءً على اعتبارات جبائية كمعدل الضرائب الخاصة بالنشاط، وطريقة التحصيل ودرجة الحساسية تجاه التهرب الضريبي وتوفر طرق التهرب من دفع الضريبة، ولديه إمكانية الإفلات من قبضة الرقابة الجبائية وهو ما يوجه النشاط الاقتصادي إلى وجهة قد لا تخدم سياسة الدولة في توظيفها للضريبة.

2-3 التأثير على الصناعة الوطنية: يؤدي التهرب الضريبي إلى زيادة حجم النقد المتاح في أيدي المهريين، مما يدفعهم على زيادة إنفاقهم الاستهلاكي وزيادة إقبالهم على السلع المستوردة، والأجنبية أحياناً والتي يسعى المشرع في الدول النامية إلى حماية الإنتاج الوطني منها، وذلك نظير تمتعها بعامل الجودة والتنوع، وهو ما تفقده الصناعة الوطنية في بداية نشأتها مما يؤدي إلى انخفاض حجم الطلب عليها بما يؤثر على سير تلك المشروعات، ويضعف من صمودها أمام منافسة السلع الأجنبية.¹

2-4 إعاقة التقدم الاقتصادي: إن التهرب الضريبي يساهم في إبطاء وتأخير النمو الاقتصادي حيث أن التهرب الضريبي يثبط الجهود التي تسعى إلى رفع الإنتاجية، فالمستثمر الذي يطمح زيادة مداخيله عن طريق وضع إجراءات تنظيمية لعملية الإنتاج وعملية التسيير يهدف خفض التكاليف فإنه لا يتردد في ممارسة التهرب الضريبي من أجل الوصول إلى مبتغاه.²

2-5 ندرة الأموال: إن التهرب الضريبي يخلق ندرة لرؤوس الأموال، لأن المكلف عند إخفاء الأرباح عن الضريبة يعمل بكل حذر إخفاء رؤوس الأموال التي يكتسبها عن مراقبة الجبائية، والعمل على إنفاقها بغية عدم الاكتشاف، فالمتملص يعمل على الاكتناز عن طريق حفظ أمواله خارج السوق المالي، وبالتالي ستكون هناك ندرة في السيولة النقدية على المستوى الاقتصادي الوطني ككل، بالإضافة إلى أن التسديد عن طريق النقود السائلة يكون دائماً مفضلاً على النقود الاعتبارية، لأن المبادلات البنكية سهلة المراقبة من قبل الإدارة الجبائية باستعمال الصلاحيات القانونية، وخصوصاً حق الإطلاع لدى مؤسسات البنكية.³

¹ بوشري عبد الغني، "فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية والبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2010/2011، الموقع الإلكتروني <http://dspace.univ-tlemcen.dz/handle/112/768>، تاريخ الإطلاع: 2020/04/09، ص 80-81.

² نصر رحال (2007)، "محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، الجزائر، 2006/2007، الموقع الإلكتروني <https://dspace.univ-ouargla.dz/jspui/>، تاريخ الإطلاع: 2020/04/10، ص 90.

³ نصر رحال، مرجع سبق ذكره، ص 91.

3 - الآثار الاجتماعية

لا يقتصر أثر التهرب الضريبي على الناحية الاقتصادية والمالية بل يتعداها إلى النواحي الاجتماعية بترابط لا يمكن فصله.

فالضريبة تعتبر سلاحاً بيد الأنظمة الاجتماعية والسياسية في توجيه الاقتصاد والمجتمع باتجاه دون آخر، كما أن المفروض من هدف الدولة في فرض الضرائب هو تحقيق العدالة في توزيع الثروات بين أفراد المجتمع، ورفع المستوى المعيشي للفئات الفقيرة، وتقليل التفاوت بين طبقات المجتمع، كذلك يهدف إلى إنقاص القوة الشرائية للفئات، وتحويلها إلى الطبقات الفقيرة عن طريق الإنفاق العام والخدمات المختلفة التي نمارسها إلا أن التهرب الضريبي يضعف من قدرة الدولة في تحقيق أهدافها الاجتماعية.¹

ويعمل التهرب الضريبي على إحداث الآثار الاجتماعية التالية:

- عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبئ الضريبة، ومن ثم عدم عدالة توزيع العبء الضريبي.
- انتشار الفساد الأخلاقي مثل ظاهرة الرشوة بين موظفي القطاع.
- إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع.
- تعميق الفوارق الاجتماعية بين م إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع.²

ثانياً: الحلول والإجراءات الوقائية:

نظراً للآثار التهرب الضريبي التي تترتب على التهرب الضريبي فإن التشريعات الجبائية المختلفة تحاول بشتى الوسائل مكافحة هذه الظاهرة، وذلك عن طريق الحلول التالية:

1 - معالجة التهرب الضريبي على المستوى المحلي:

1-1 تنمية الوعي الأخلاقي للمواطنين

والمقصود هنا تحسيس المكلف بدور الضريبة في التنمية الاقتصادية، وبدوره اتجاه هذه التنمية، وإقناعه 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 التيتم تحصيلها.

¹ بوعون يحيوي نصيرة (2010)، "الضرائب الوطنية والدولية"، مطبعة الأوراق الزرقاء، الجزائر، ص 181.

² وليي بوعلام، عجلان العياشي، (2008) "التهرب الضريبي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 08، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف- مسيلة - الجزائر، الموقع الإلكتروني <http://dspace.univ-setif.dz:8888/jspui/handle/123456789/676>، تاريخ الإطلاع: 2020/04/09، ص 156.

- 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 التراض على الإجراءات، وعلى التقدير.
- رفع التهرب الضريبي إلى جناية تؤدي إل الحرمان من الحقوق المدنية والسياسية.¹

2-1 إزالة التوترين الإدارية والمكلف

إن تعسف الإدارة وتجاهلها للمكلف سوف يخلق جواً من التوتر في العلاقة بينهما، إذ يربط المكلف نظريته للضريبة بالإدارة كجهاز تنفيذي لا غير، كما يمكن أن نفسر التهرب على أساسه التاريخي، والنفسي بالإضافة إلى تدهور المستوى الخلفي لدى موظفي الإدارة في انعدام اللباقة في تعاملهم مع المكلفين، ولتحسين هذه العلاقة قامت إدارة الضرائب بإنشاء مصلحة الاستقبال بقصد تحسين صورتها، وتضم المصلحة :

➤ الاستقبال الهاتفي

وذلك للاتصال في أي وقت حول أي تفسير ضمن فريق ذو كفاءة عالية، حيث تهدف الخدمة إلى:

- تمكين المكلف من الاتصال بالإدارة في أي وقت.
- تجنب المكلف للتنقل.
- تجنب الاكتظاظ في مكاتب الإدارة.

➤ الاستقبال الشخصي

وذلك بوضع مكتب الاستقبال في مدخل المبنى الخاص بالإدارة يسيره عونين برتبة مراقب لتوجيه المكلفين، مع مسك سجل الشكاوى.²

¹ إبراهيم طرشى (2015)، "التهرب الضريبي وأليات مكافحته"، مذكرة ماجستير أكاديمي في الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة-الجزائر، 2015/2014، الموقع الإلكتروني https://bu.univ-ouargla.dz/master/pdf/Toureach_i_brahim.pdf، تاريخ الإطلاع: 2020/04/11، ص 26.

² إبراهيم طرشى، نفس المرجع، ص 27.

3-1 تبسيط النظام الضريبي:

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلاً عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها، يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب، وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزائي، ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات المتعلقة بالتحصيل، بينما يتعقد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه، كما أن تعقد 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.¹

4-1 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.
- اعتدال معدل الضريبة.
- تجنب الازدواج الضريبي.
- إعفاءات ضريبية مدروسة.

بالإضافة إلى ذلك يجب تحقيق المساواة التامة بين جميع الممولين أمام قانون الضريبة، وذلك بعدم التمييز، أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها ما لم يكن ذلك سبباً لأسباب موضوعية.²

¹ مراد ناصر، (2003)، "فعالي النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، دارهومة، الجزائر، 2003، ص 164-165.

² مليكة معاشو (2016)، "آليات مكافحة التهرب الضريبي"، مذكرة ماستر في القانون، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة-الجزائر، 2015/2016، الموقع الإلكتروني https://pmb.univ-saida.dz/budspopac/doc_num.php?explnum_id=889 . تاريخ الإطلاع 2020/04/11، ص 38.

5-1 تحسين التشريع الضريبي:

إن التشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمترايط، عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالاً للتهرب، وبالتالي يجب إحكام صياغة نصوص التشريع الضريبي، ومنه سد منافذ للتهرب الضريبي ضيق إلى ذلك يجب إدخال المرونة على قواعد الضريبي حتى نتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية، وطبيعة الضرائب الجديدة، ومدى تكييفها مع مستجدات النمو الاقتصادي.¹

6-1 فرض العقوبات الرادعة:

نظراً لخطورة جريمة التهرب الضريبي التي انعكست سلباً على الخزينة العمومية والتنمية الاقتصادية، ون 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 تطورات فكرة العقاب الضريبي، فأصبحت أخف مما كانت عليه من قبل (غرامات مالية، عقوبات مقيدة للحرية... إلخ)، وسعيًا من طرف القانون لمعاقبة وفرض جزاءات على مرتكبي هذه الجريمة رسم المشرع إطاراً قانونياً يجب على الدولة بإتباعه بهدف الحد منها ، وبالتالي عند اكتشاف الأعوان المحققين للمخالفات، والاعفالات وكل الأخطاء الجبائية تطبق عقوبات تجاه المكلّف الخاضع للتدقيق الجبائي (الرقابة الجبائية)، وتختلف هذه العقوبات من كونها عقوبات جبائية، وأخرى جزائية.²

¹ مليكة معاشو، مرجع سبق ذكره، ص39.

² حيزية بوزوررة، كاهنة بوزيدي، (2018)، "التهرب الضريبي في الجزائر وأليات مكافحته"، مذكرة نيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية- الجزائر، 2018/2017، الموقع الإلكتروني <http://www.univ-bejaia.dz/vrpr/soutenance/#>، تاريخ الإطلاع: 2020/04/12، ص77.

1-7- تطوير الرقابة الجبائية:

كما رأينا سابقاً وبشكل مفصل أن التدقيق الجبائي يعد أهم الإجراءات التي تسعى من وراءها الإدارة الجبائية إلى المحافظة على الحقوق الخزينة، من أجل محاربة التهرب الضريبي، والتخفيف على الأقل من حدته، فالرقابة الجبائية تعتبر الوسيلة الأهم للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين، وتسمح لها أيضاً بإرساء مبدأ أساسي للإقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع الممولين على قدم المساواة أمام الضريبة¹، وتحقق هذه الرقابة بأشكال متعددة نذكر منها:

- يجيز المشرع للموظفين الماليين حق الإطلاع على أوراق ومستندات ودفاتر المكلف وعقود البيع، وما إلى ذلك من الوثائق النافعة عند تقدير الضريبة، وباعتبار أن الدفاتر تسجل حركة الأعمال في المنشآت تسجيلاً صحيحاً.
- تلزم الإدارة المالية الأشخاص والهيئات التي تعمل مع مكلفين بالإبلاغ عن المعلومات؛ أو التصرفات التي تتم مع هؤلاء، وعن غيرها من الوقائع التي تساعد في تكليفهم بالضريبة، وللحكومة أيضاً 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 تراعي المصالح العامة بجانب المصالح الخاصة للمكلفين على سواء، ويحتاج ذلك إلى إصدار خاص بتعديل بعض الأحكام القائمة على تنظيم المهنة.
- نشر البيانات المالية سواء عن طريق الصحف، الإذاعة و التلفزيون، بعقد الندوات وعرض الأفلام التثقيفية السريعة حتى يشعر المكلفون بالخدمات التي تؤديها لهم الدولة، وأن الإنفاق الحكومي لا يحوي إسرافاً وتبذيراً، وإنما يستهدف لصالح المجتمع.²

¹ أحمد بساس، (2013)، "مكافحة التهرب والغش الضريبي في الجزائر: حصر لأهم الإجراءات الجبائية الردعية للفترة الممتدة من 2008/2013"، مجلة علمية محكمة، جامعة عمارثليجي، العدد، 20، الأغواط-الجزائر، الموقع الإلكتروني <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/89880>، تاريخ الإطلاع: 2020/04/13، ص 209.

² يسرى مهدي حسن السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، (2012) "تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي"، مجلة جامعة النبار للعلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد 04، العدد 09، جامعة بغداد، العراق، الموقع الإلكتروني <https://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&ald=69041>، تاريخ الإطلاع: 2020/04/13، ص 142-143.

2- معالجة التهرب الضريبي على المستوى الدولي:

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

2-1 الإطلاع على أموال الأفراد في الخارج:

ذلك بتقديم اقرارهم المالية عن دخولهم، وإيراداتهم المحققة؛ أو الموجودة في الخارج، وإحكام الرقابة على تلك الإقرارات والإطلاع على ملفات الأفراد، وكذلك تقديم الإقرارات والإطلاع على ملفات الأفراد وأوراقهم المالية، وكذلك تقديم الإقرارات والبيانات من قبل المصارف عند دخول الأفراد وأموالهم التي تعمل بها المصارف؛ أو تتم بواسطة هذه المصارف بخصم الضرائب المستحقة على عملائها، وتوريدها للخزينة العمومية مباشرة.¹

2-2 إتفاقيات الدولية:

في إطار جهود مكافحة التهرب الدولي لقد تم إنشاء عدة منظمات كان لها دوراً كبيراً على الصعيد الولي، 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، وبدورها عقدت المنظمة مع منظمات أوروبية اتفاقيات ثنائية قصد التقليل من ظاهرة التهرب الدولي خوفاً مع الأزمة المالية التي مر بها العالم في أواخر 2008، التي أدت إلى إفلاس أكبر الشركات والمصارف.²

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 آليات متعددة في مواجهة التهرب الضريبي على النطاق الدولي أهمها التنسيق الضريبي، ومعاملة المستثمر الأجنبي بمثل ما يعامل به المستثمر الوطني، والشفافية في تبادل المعلومات والتعاون في مجال التحصيل الضريبي.³

¹ قتال عبد العزيز (2009)، "أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي الدكتور يحي فارس، المدينة-الجزائر، 2008/2009، ص 24، الموقع الإلكتروني <http://www.univ-medea.dz/fr>، 2020/04/14.

² زهرة حيو (2011)، "التهرب الضريبي الدولي"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الأول، ص 431، الموقع الإلكتروني <http://new.damascusuniversity.edu.sy/mag/law/images/stories/417-439.pdf>، تاريخ الإطلاع 2020/04/14.

³ عبد القادر مهداوي (2015)، "الآليات القانونية الإتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي"، مجلة دفاتر السياسية والقانونية، العدد 12، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة-الجزائر، ص 06، الموقع الإلكتروني <https://revues.univ-ouargla.dz/index.php/numero-12-2015-dafatir/2211-2015-01>، تاريخ الإطلاع 2020/04/15، 14-08-18-20.

2-3التنسيق الضريبي:

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

وإذا كانت بعض الدول تسعى إلى استقطاب الاستثمارات الأجنبية عن طريق حوافز جبائية الممنوحة للمستثمرين الأجانب، فإن تنسيق السياسات الجبائية يؤدي إلى تحقيق ميزات اقتصادية عديدة، أهمها تحقيق التكامل الاقتصادي وتشجيع الاستثمارات المشتركة وتنميتها.

2-4المساواة في المعاملة:

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

2-5الشفافية الضريبية:

تعني الشفافية تمكين المكلفين من الإطلاع على القوانين والأنظمة، التعليمات 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.

2-6الشفافية المصرفية:

نتيجة تزايد الأعمال الجريمة العابرة للحدود، واتساع نطاق المعاملات الإلكترونية المرتبطة بتبييض العائدات الإجرامية أضحي مطلب الشفافية المصرفية ملحاً 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 الاتفاقيات النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في المجال الاقتصادي هو ضرورة تضمين الاتفاقيات بنوداً تتعلق بالشفافية المصرفية.

2-7المساعدة الإدارية 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، وأسراره التجارية والصناعية نصت الاتفاقية الإطارية على واجب حماية خصوصيات المكلف، وعدم استغلالها إلا لأغراض جبائية.¹

المبحث الثالث: علاقة التدقيق الجبائي بالتحصيل الضريبي

كما سبق الذكر، يتناول هذا النوع من الرقابة الفحص الدقيق والمميز لمحتوى الملف الجبائي سواء على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية؛ أو المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات حسب الاختصاص متمثلة في عدة فرق مختصة، أما التمييز بين أنواع الرقابة الجبائية يكمن في حجم الامكانيات المستعملة والأهداف المسطرة، في حين المعايير المعتمدة في إحالة الملف الجبائي على الرقابة المعمقة فهي عديدة أهمها التصريح بالعجز المكرر، النقص المستمر في الربح المحقق، إشارة واضحة بوجود تلاعبات وتجاوزات يتم كشفها عن الرقابة الشاملة للفصل فيها، وتتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في:

- 1 - التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة (V.C).
- 2 - التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين (V.A.S.F.E).
- 3 - التدقيق المصوب في المحاسبة، وتم استحدثته بموجب قانون المالية 2010 (V.C.P).

المطلب الأول: التحقيق في المحاسبة

يشمل هذا النوع من التدقيق مجموع الطرق والأساليب التي تساعد على التأكد من صحة وتنظيم محاسبة المكلف، وسيرها وفقاً لقواعد وأسس علمية وإيجاد الأخطاء والتلاعبات المحاسبية.

أولاً

مفهوم التحقيق في المحاسبة

هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتم معرفة على مدى مصداقيتها.²

كما عرفته المادة الفقرة من قانون الإجراءات الجبائية على أنه "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة."³

¹ عبد القادر مهداوي (2015)، "الآليات الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مرجع سبق ذكره، ص 07-08.

² العيد الصالحي (2006)، "الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية"، بدون الطبعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ص 37.

³ المادة 20 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم وفقاً للمادة 15 من قانون المالية لسنة 2019، ص 11.

ثانياً

شروط التحقيق في المحاسبة

وضع المشرع الجبائي مجموعة من الشروط والإجراءات يجب مراعاتها قبل وأثناء إجراء هذا النوع من التحقيق، ويمكن تلخيصه في النقاط التالية:¹

- يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابياً وتقبله المصلحة؛ أو في حالة قوة قاهرة يتم إفرازها قانونياً من طرف المصلحة.
- لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.
- تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات.
- إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، ويمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة؛ أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية؛ أو الجبائية.
- لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً عن طريق إرسال؛ أو تسليم إشعار بالتحقيق.
- يمكن أن تتم عملية التحقيق في عين المكان باستعمال أجهزة إعلام الآلي ملك للمكلف بالضريبة؛ أو على مستوى المصلحة، وذلك بناءً على طلب المكلف المعني.
- في حالة تم استبدال المحققين يجب إعلان المكلف بالضريبة بذلك.
- يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات تسعة (09) أشهر.
- في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة للعناصر الطبيعية لاستغلال؛ أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، ويتم تسليم إشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عماليات أعمال التدقيق.
- لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر.

¹ المادة من ق.إ.ج، ص12.

ثالثاً

خطوات التحقيق في المحاسبة

إن إعداد برنامج التحقيق المحاسبي هو الخطوة الأولى في عملية التحقيق، ولذلك يجب أن تتم وفق خصائص عقلانية موضوعية، بحيث تقوم لجنة إعداد البرنامج السنوي للمراجعات الجبائية باقتراح وبرمجة الملفات التي ستخضع إلى للتحقيق المحاسبي عن طريق:¹

- اقتراح ملفات المكلفين للمراقبة في مفتشية الضرائب ثم إرسالها للمديرية الولائية للضرائب ثم المديرية الجهوية قصد المصادقة عليها.
- إرسال قائمة برنامج المراقبة إلى مديرية البحث والمراجعات لقبولها للتحقيق، وتنفيذها للبرنامج.
- تنفيذ برنامج المراقبة من طرف المديرية الولائية من خلال المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
- استخراج جداول التسوية.
- إرسال الجداول الضريبية إلى قبضة التحصيل.
- يقوم المكلف بتسديد الغرامات والحقوق.
- تنفيذ المراقبة لدى المكلفين.

عند انتهاء من إعداد برنامج التحقيق، تأتي جملة من الإجراءات تتعلق بدراسة ملف المكلف الخاضع لهذا التحقيق ثم إعلام المكلف بالضريبة بالمعينة الميدانية للمؤسسة، وتفحص استمارات التحقيق المتعلقة بالنشاط المني، وهذا ما بينه المشرع في نصه "لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً عن طريق إرسال؛ أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى لتحضير مدة عشرة (10) أيام

ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار".

بعد انتهاء مهلة التحضير تنطلق عملية التحقيق من خلال قيام العون المحقق بالتدخل في عين المكان لفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون، ومن ثم إعادة تكوين أسس الضريبة التي تختلف بحسب نوع ونشاط المؤسسة .

في الأخير يقوم العون المحقق بإعداد التقرير الذي يقدم للمدير الفرعي للرقابة الجبائية للإطلاع عليه، ومن جهة أخرى إرساله للمكلف الخاضع للرقابة، ولنص في الأخير لإقفال ملف تقرير عمليات التحقيق وإرسال

¹ بوشري عبد الغاني (2011)، "فعالية الرقابة الجبائية ولأثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 199-2009"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، تخصص ماليو وبنوك، جامعة تلمسان، 2010-2011، الموقع الإلكتروني <http://dspace.univ-tlemcen.dz/bitstream/112/5878/1/zettam-Amine.pdf> HVD0، تاريخ الإطلاع: 2020/04/16، ص108.

نسخة إلى كل من المديرية الجهوية للضرائب والملف الضريبي للمكلف لدى إدارة الضرائب التابع لها ليحفظ في الأرشيف.¹

المطلب الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة

إذا كان التحقيق في المحاسبة السابق المذكور يقوم بالتدقيق في كل المعلومات المحاسبية التي لها علاقة بالمكلف محل التحقيق، وفي كل الضرائب والرسوم المعني بها فإن التحقيق المصوب في المحاسبة خلاف ذلك حيث تقتصر عملية التحقيق فيه على أنواع: أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم وما يرتبط بها من معلومات محاسبية.

أولاً

مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة

التحقيق المصوب في المحاسبة تم استحداثه في ق.م لسنة 2010، ولقد نصت 20 المادة الفقرة 01 على أنه "يمكن للأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة؛ أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة؛ أو لجزء منها غير متقدمة؛ أو لمجموعة عمليات؛ أو معطيات محاسبة لمدة نقل عن سنة جبائية، ويتم كذلك التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات؛ أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة، والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد، وذلك عن طريق بنود تهدف إلى تجنب؛ أو تخفيض الأعباء الجبائية".²

ثانياً

شروط التحقيق المصوب في المحاسبة

وضع المشرع مجموعة من الشروط التي يجب مراعاتها، واحترامها وهي كالاتي:³

- يمكن أنه يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصل الطلبات؛ أو التسليم المرتبط بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق.
- يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام المذكور سابقاً.
- لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.
- يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة، توضيح طابع التصويب في التحقيق، كما يجب إعلامه بطبيعة العماليات المحقق فيها.

¹ المادة 20 الفقرة 03 من ق.م.، نفس المرجع السابق، ص.10.

² المادة 20 مكرر الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص.11.

³ المادة 20 مكرر، نفس المرجع السابق، ص.11-12.

- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين (02).
- يملك للمكلف بالضريبة أجل ثلاثين (30) يوماً لإرسال ملاحظاته؛ أو قبوله ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقييم.
- لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال؛ أو تسليم الإشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.
- إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقاً، والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب.

المطلب الثالث: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

يختص التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالأشخاص الطبيعيين دون سواهم، وفي كثير من الأحيان يكون تحقيقاً مكماً لأحد التحقيقين السابقين الذكر (التحقيق في المحاسبة، التحقيق مصوب في المحاسبة)، حيث يحقق في أنواع ومصادر مداخل الأشخاص الطبيعيين وما يرتبط بها من معلومات قيد تفيد في إجراءات أحد التحقيقين السابقين.

أولاً

مفهوم التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

على غرار التحقيق في المحاسبة الذي تباشره مصالح الرقابة الجبائية، فإنه أستحدث ما يسمى بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، وذلك مساندة للإصلاحات الجبائية، فالتحقيق المعمق يعتبر امتداداً منطقياً للتحقيق في المحاسبة، والذي يخص بالتحديد الضريبة على الدخل الإجمالي.

1-تعريف التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

وفقاً لأحكام المادة الفقرة من قانون الإجراءات الجبائية والتي عرفت التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة على أنه "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية 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، وعندما تكون لديهم التزامات متعلقة بالضريبة"¹.

¹ المادة 21 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، ص 14.

ويتضح من الهدف إجراء هذا التحقيق تأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى كما يمكن القيام بهذا التحقيق عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائياً، وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة.

2- معايير انتقاء المكلفين للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

تتبع الإدارة الجبائية جملة من المعايير يتم على أساسها اختيار الأشخاص الطبيعيين الذين سيخضعون لهذا النوع من التحقيق، ومن بين هذه المعايير كالتالي:¹

- الأشخاص الذين لاحظت عليهم مفتشية الضرائب عدم تجانس بين المداخل المصرح بها سنوياً؛ أو لم تؤدي إلى تعديلات معتبرة.
- عندما تكشف مفتشية الضرائب أثناء مراقبة المحاسبة مؤشرات لعدم مصداقية التصريحات المكتتبه.
- الأشخاص الذين يعتقد أنهم يمارسون عمليات الغش الكبير، وكون المراقبة المحاسبية لم تؤدي إلى تعديلات؛ أو لم تؤدي إلى تعديلات معتبرة.
- عندما يكون الفارق معتبراً بين المداخل المصرح بها من قبل الشركاء والحائزون على الحصص الاجتماعية، والمداخل الحقيقية المحققة بعد مراقبة المحاسبة.
- الأشخاص الذين يمتلكون مداخل غير محددة (كتبييض الأموال).

ثانياً

إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

هذا النوع من التحقيقات كغيره من التحقيقات الجبائية له مجموعة من الإجراءات التي يتبعها المحقق تحقيقاً لأهداف الموجودة في هذا التحقيق، ومن أهم هذه الإجراءات:²

- الإطلاع على الملف الجبائي للمكلف المعني بهذا نوع من التحقيق.
- البحث عن المعلومات تخص بمكلف المعني لدى أطراف أخرى (وفقاً لحق الإطلاع) باستعمال كشوف الربط وبطاقات المعلومات.
- الإطلاع على كل الملفات التي بحوزة الإدارة الجبائية، والتي تخص أفراد عائلة المكلف المعني والمؤسسات التي لها علاقة به.

¹ سليمان عتير (2012)، مرجع سبق ذكره، ص 137-138.

² قاشي يوسف (2015)، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محند أو لحاج، البويرة-الجزائر، 2014-2015 الموقع الإلكتروني

<file:///C:/Users/ibsdz/Downloads/%D9%85%D8%B7%D8%A8%D9%88%D8%B9%D8%A9-%D9%81%D9%8A-> تاريخ

- إرسال إشعار بالتدقيق مع وصل استلام إلى المكلف المعني، وتمنح له مهلة للتحضير بخمسة عشر (15) يوم ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.
- الطلب من المكلف المعني التصريح بكافة ممتلكاته في استمارة خاصة (بطاقة وضعية الممتلكات).
- يجوز للمدقق الجبائي أن يطلب من المكلف المعني إفادته بكل التبريرات والتوضيحات اللازمة لاستكمال التحقيق.

خلاصة الفصل:

إن المصالح المكلفة بالتحصيل على مستوى مختلف مصالح الجبائية لا تزال تعاني من عدم الفعالية في مجال اللجوء إلى الوسائل القهرية المنصوص عليها في التشريع الجبائي، من أجل تحصيل الحقوق الضريبية المتكفل بها والتي لم تتم تصفيتها.

إن عدم الصرامة في التكفل بالتحصيل الضريبي، ومتابعته مرتبط أساساً بالنقائص الناتجة عن تنظيم الإدارة الجبائية، كما أن ممارسات المشرع في سن القوانين وتطبيق القرارات كانت تتميز في بعض الأحيان بالعشوائية مما نتج عنه ترك ثغرات القانونية، حيث يستغلها المكلف بالضريبة من أجل الغش والتهرب من دفع الضرائب، وهذا سيؤدي حتماً إلى تقليص الحصيلة الجبائية، والتحصيل الضريبي في الجزائر.

الفصل الثالث

دراسة حالة ميدانية بالمديرية الولائية للضرائب بمستغانم

بعد أن تطرقنا في الجانب النظري إلى التدقيق الجبائي في الفصل الأول والتحصيل الضريبي في الفصل الثاني، لا بد من تعزيز ذلك بدراسة ميدانية بالمديرية الولائية للضرائب بمستغانم لدراسة ملف جبائي معين يخضع للرقابة الجبائية على مستوى المديرية.، حيث تم تقسيم الفصل الثالث إلى مباحث كالتالي:

- المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية مستغانم.
- المبحث الثاني:دراسة حالة ميدانية.

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية مستغانم

قبل أن نتطرق إلى الملف الجبائي للمكلف وما سيجري عليه من خلال مراحل وإجراءات التدقيق والمراقبة، يلزمنا أولاً إعطاء عموميات حول مكان الدراسة؛ يث قمنا بزيارة ميدانية إلى مديرية العامة لولاية مستغانم، ومفتشية الضرائب بسيدي علي.

المطلب الأول: نبذة عن مديرية الضرائب لولاية مستغانم

إن المديرية الولائية للضرائب هي عبارة على مؤسسة مالية تهتم بتحصيل وجباية مختلف الضرائب والرسوم، وتعتبر وسيط بين الدولة والمكلفين بالضريبة.

تم بناء دار المالية سنة 1997، وقام السيد وزير التجارة والمالية بتدشينها في 19 رجب 1419 هـ الموافق لـ 09 نوفمبر 1998، حيث كانت تتواجد في المركز المالي بوسط المدينة، وتحتوي دار المالية على ثلاث فروع:

➤ الفرع الأول: أملاك الدولة.

➤ الفرع الثاني: الضرائب.

➤ الفرع الثالث: مسح الأراضي.

إن المديرية الولائية لمستغانم تشرف على:

- مركز الضرائب متواجد في مستغانم.
- المركز الجوّاري لسيدي علي، ويضم:
- مفتشية و قباضة سيدي علي.
- مفتشية و قباضة سيدي لخضر.
- المركز الجوّاري لعين تادلس، ويضم:
- مفتشية و قباضة عين تادلس.
- مفتشية و قباضة خير الدين.
- مفتشية و قباضة ماسرى.
- مفتشية و قباضة عين نويصي.
- مفتشية و قباضة بوقيراط.
- مفتشية و قباضة عشعاشة.
- مفتشية و قباضة حاسي ماماش.

المطلب الثاني: مهام مديرية الولائية للضرائب:

تتمثل مهام المديرية الولائية للضرائب فيما يلي:¹

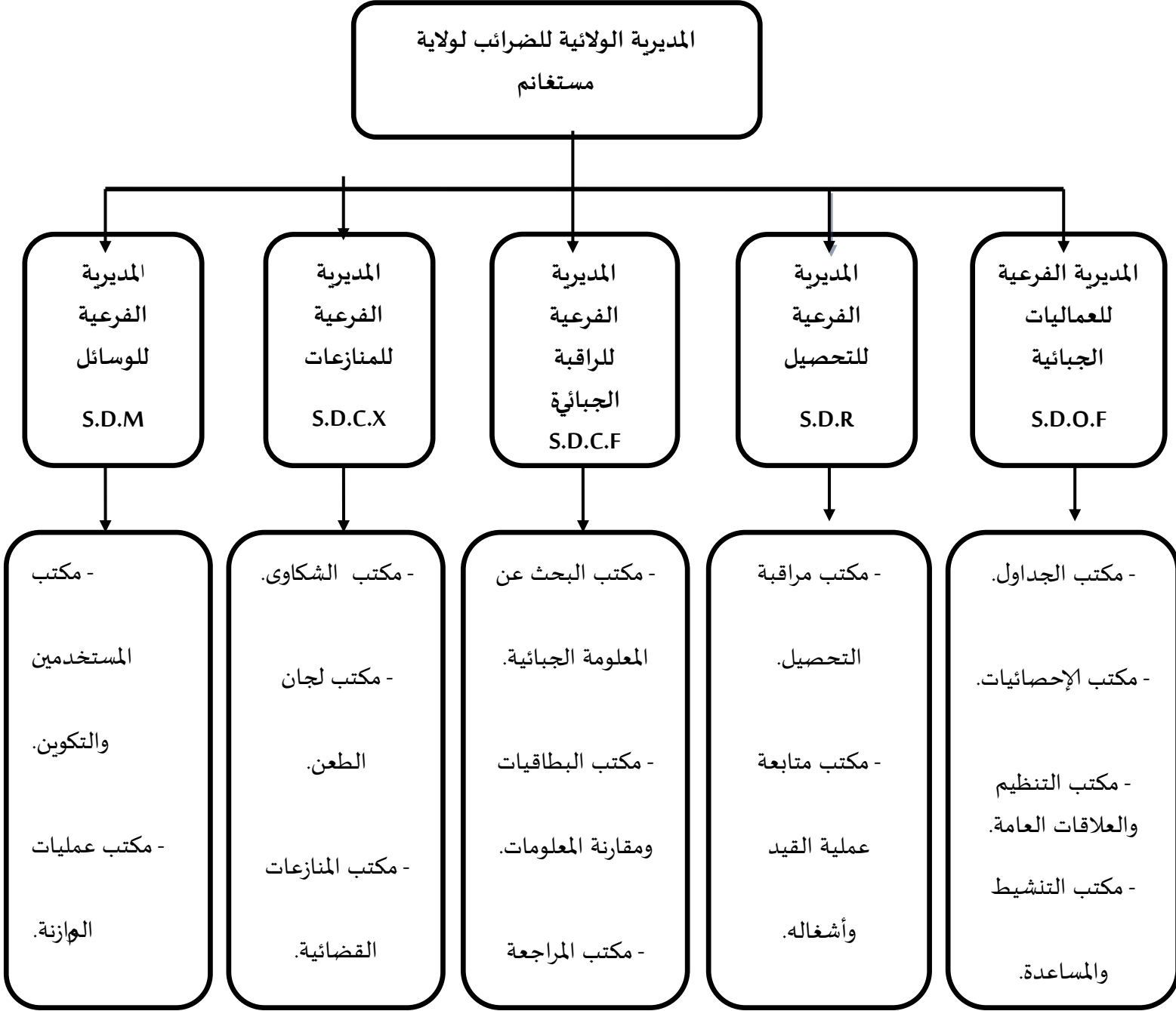
- ضمان ممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب، والمراكز الجوية للضرائب.
- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.
- إصدار جداول وقوائم المنتجات وشهادات الإلغاء؛ أو التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها وتقييم النتائج، وإعداد الحصيلة الدورية.
- إصدار الجداول وسندات الإيرادات، وتحصيل الضرائب.
- تنظيم وجمع العناصر اللازمة للتقديرات الجبائية.
- تحليل وتقويم عمل المصالح الخاضعة لتخصصها دورياً، وإعداد تلخيص عن ذلك، واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.
- متابعة تطور دعاوي المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.
- مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل من مصلحة القباضة، ومتابعة تسوية ذلك.
- تنظيم جميع المعلومات الجبائية، واستغلالها.
- إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة، ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها.
- وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار، وتأذن بالزيادة إن اقتض الأمر إلى ذلك.
- متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة.
- تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية، وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.
- ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح.
- توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.
- تنظيم وتطبيق أعمال التكوين، وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب.
- تكوين رصيماً وثائقياً للمديرية الولائية، وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه.
- السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة، كما السهر على صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها.
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

¹ <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/246-2014-05-28-14-16-02>, le 20/05/2020.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم

الشكل رقم: (12)

الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب لولاية مستغانم



Source :Direction des impôts de (D.I.W.M) 5/05/2020..

,le cite <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/com-smartslider3/2014-03-24-14-21-47/services-externiers/113-direction-des-impots-de-wilaya>

تتكون المديرية الولائية للضرائب "D.G.E" من خمس (05) مديريات فرعية:

أولاً: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية (S.D.O.F):

وتتكفل بما يلي:¹

- التكفل بطلبات اعتماد حصص اقتناء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، ومراقبتها.
- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار.
- متابعة أنظمة الإعفاء، والامتيازات الجبائية الخاصة.

وتتكون المديرية الفرعية للعمليات الجبائية من أربعة (04) مكاتب هي:

1- مكتب الجداول: ومكلف ب:

- التكفل بالجداول العامة، والمصادقة عليهما.
- التكفل بمصفوفات الجداول العامة، وسندات التحصيل.

2- مكتب الإحصائيات: ومكلف ب:

- التركيز على الوضعيات الإحصائية الدورية، وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.
- استلام إحصائيات الهياكل الأخرى إلى المديرية الولائية للضرائب.
- التركيز على المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل.

3- مكتب التنظيم والعلاقات العامة: ومكلف ب:

- استلام ودراسة طلبات الإعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتمادات.
- نشر المعلومة الجبائية الخاصة، والامتيازية.
- نشر المعلومات الجبائية، واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.

4- مكتب التنشيط والمساعدة: ومكلف ب:

- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية للضرائب، وكذا بتنشيط مع المصالح المحلية.
- مساعدة المديريات الجهوية والمحلية قصد تحسين مناهج عملها، وانسجامها.
- متابعة تقارير التحقيق في التسيير، ومعالجتها.

¹ المادة 60 من القرار الوزاري مشترك مؤرخ في 21 فيفري 2009، الجريدة الرسمية، العدد 20، الصادرة بتاريخ 2009/03/29، ص 17.

ثانياً: المديرية الفرعية للتحصيل (S.D.R): وتكلف لا سيما بما يأتي¹:

- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل، وتنشيط قابضات الضرائب في تصفية الحسابات، وكذلك التحصيل الجبري للضريبة.
- التكفل بالجدول و سندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها، وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر؛ أو أتوي .
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل الضريبي، وتحليل النقائص لا سيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها تحسن الناتج الجبائي.
- مراقبة القابضات ومساعدتها بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.
- وتتكون المديرية الفرعية للتحصيل من ثلاثة (03) مكاتب هي:

1- مكتب مراقبة التحصيل: ويعمل على:

- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة، وعند إرجاع فائض المدفوعات.
- إعداد عناصر جبائية الضرورية لوضع الميزانية، وتبليغها للجماعات المحلية والهيئات المعنية.

2- مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله: ويعمل على:

- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق، وحركة الحسابات المالية .
- التكفل الفعلي بالتوصيات التي يقدمها المحققون بخصوص مهام المراقبة، وتنفيذها.
- متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول، وسندات الإيرادات المتكفل بها.
- ضمان إعداد وتأشير عمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

3- مكتب التصفية: ويكلف بضمان:

- استلام الإحصائيات التي يعدها قابضو الضرائب، والمصادقة عليها.
- مراقبة التكفل بالجدول العامة، وسندات التحصيل؛ أو الإيرادات المتعلقة مستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية.
- التركيز على حسابات التسيير الخزينة، ومستندات الملحقة.

ثالثاً: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية (S.D.C.F): ومكلفة بإعداد برامج البحث، ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.

¹ المادة 60 من قرار الوزاري مشترك مؤرخ في 21 فيفري 2009، مرجع سبق ذكره، ص17.

وتتكون المديرية الفرعية للرقابة الجبائية من أربعة (04) مكاتب هي:¹

1-مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: والذي يعمل في شكل فرق، ومكلفة ب:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها.
- تنفيذ برامج التداخلات والبحث، والتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

2-مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات: ومكلف بما يلي:

- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.
- مراقبة استغلال المصالح المعنية للمعلومات التي تمت مقارنتها، وإعداد وضعيات إحصائية وحصيلة دورية لتقييم نشاطات المكتب.

3-مكتب المراجعات الجبائية: والذي يعمل كذلك في شكل فرق، ويعمل هذا الفريق على:

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة.
- إعداد التقارير الدورية التقييمية.
- تسجيل المكلفين بالضريبة الذين هم تحت المراقبة.

4-مكتب مراقبة التقييمات: والذي هو أيضاً يعمل على شكل فرق، ويعمل على:

- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.
- المشاركة في أعمال التحيين للمعايير المرجعية.

رابعاً: المديرية الفرعية للمنازعات (S.D.C.X): وتعمل على:²

- معالجة الشكاوى المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي؛ أو المرحلة الاعفائية، وتبليغ القرارات المتخذة، والأمر بالصرف الإعفاءات والتخفيضات الممنوحة.
- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة.
- تشكيل ملفات طعون الاستئناف، والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

¹ المادة 74 من قرار وزاري مشترك، مؤرخ في 21 فيفري 2009، مرجع سبق الذكر، ص19.

² المادة 69، نفس المرجع السابق، ص18.

وتتكون المديرية الفرعية للمنازعات من ثلاثة (03) مكاتب هي:

1-مكتب الشكاوي: ومكلف ب:

- استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق؛ أو إلغاء القرارات الملاحقة؛ أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة.
- استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

2-مكتب لجان الطعن: ومكلف ب:

- دراسة الشكاوي؛ أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة، وتقديمها للجان الطعن.
- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعد إمكانية التحصيل على لجان الطعن.
- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارة الجبائية عند الاحتجاج على فرض الضريبة.

3-مكتب المنازعات القضائية: ومكلف ب:

- إعداد ملفات إيداع الشكاوي لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة.
- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارة الجبائية عند الاحتجاج على فرض الضريبة.

4-مكتب التبليغ والأمر بالصرف: ومكلف بما يلي:

- الأمر بصرف الإعفاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.
- تبليغ المكلفين بالضريبة، والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن.

خامساً: المديرية الفرعية للوسائل (S.D.M): وتسهر على¹

- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها، وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية، والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.
- تسيير المستخدمين والميزانية، والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب.
- السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات في حالة التشغيل.

وتتكون المديرية الفرعية للوسائل من أربعة (04) مكاتب هي:

¹ المادة 79 من قرار وزاري مشترك، مؤرخ في 21 فيفري 2009، مرجع سبق ذكره، ص19.

1-مكتب المستخدمين والتكوين: ومكلفة بما يلي:

- السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين.
- إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

2-مكتب عمليات الميزانية: وتعمل على:

- تحرير أمر بالصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب التي هي محل النزاع والموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب..
- القيام في حدود صلاحياته بتنفيذ العمليات الميزانية.
- إعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

3-مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف: ومكلف بما يلي:

- تسيير مخزن المطبوعات، وأرشيف المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب
- تنفيذ التدابير المشروعة فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين، والهياكل والعتاد والتجهيزات، مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

4_مكتب الإعلام الآلي: ويعمل على:

- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي.
- المحافظة في حالة أشغال للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

المبحث الثاني: دراسة حالة ميدانية

في ما سيأتي سنتناول دراسة حالة ميدانية لأشكال الرقابة الجبائية، لمراقبة ملف جبائي وهي الرقابة على الوثائق، والتدقيق المحاسبي.

حيث الحالة الأولى من الرقابة تمت معالجتها على مستوى مفتشية الضرائب، أما الثانية فتم معالجتها في المركز الضرائب بولاية مستغانم.

المطلب الأول: الرقابة على الوثائق.

تتم هذه الرقابة لدى مفتشية الضرائب حيث يقوم المحقق برقابة شكلية. ورقابة على الوثائق من خلال الخطوات التي يقوم بها مفتش الضرائب لرقابة هذا الملف.

أولاً: التعريف بطبيعة ونوع نشاط المكلف محل الرقابة:

على المدقق معرفة المعلومات المتعلقة بالمكلف المعني، والمعلومات المتمثلة في:

- المكلف المعني مؤسسة (د.س) شخص معنوي.
- طبيعة ونوع نشاطه فيمثل في أشغال البناء.
- رقم الأعمال المصرح خلال سنة 2019 هو: 7.000.000 دج.

ثانياً: الإجراءات المتخذة لمراقبة ملف المكلف المعني.

بعد أن تمت برمجة ملف المعني للرقابة، سنستعرض في الآتي مراحل عملية الرقابة الجبائية على الوثائق، وكيف تمت معالجتها:

1-مرحلة فحص الملفات:

- قيام المكلف المعني بتقديم التصريحات الجبائية الشهرية G50 من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم التدقيق في رقم الأعمال.
 - بعد ذلك قيام القباضة بإرسال كل التصريحات الخاصة بالمكلفين لمفتشية الضرائب لمباشرة أعمال الرقابة الجبائية لبرنامج مصادق عليه من طرف مصالح المديرية الولائية للضرائب بالولاية.
 - من خلال ذلك سيتم دراسة واقع عملي للرقابة الجبائية، وهذا بتفحص ملف هذه المؤسسة المتمثلة في مؤسسة ذات شخص معنوي (د.س)، نشاطها يتمثل في النشاط المذكور سابقاً.
 - إرسال إشعار بالتدقيق على الوثائق للمكلف بالضريبة المتضمن للمعلومات الخاصة بالمكلف.
- حيث يقوم المحقق برقابة شكلية أولاً على الوثائق في الملف الجبائي.

أولاً: يقوم المحقق برقابة شكلية للملف الجبائي:

تعتبر مرحلة تمهيدية للرقابة حيث يتأكد المحقق من:

- هوية وعنوان المكلف بالضريبة.
- يقوم المحقق بالإطلاع ويراقب الأخطاء المادية الموجودة في التصريحات الجبائية الشهرية والسنوية.
- التحقيق في معدل الضريبة والرسوم المفروضة عليه.
- التدقيق في الحسابات المثبتة بالميزانية الجبائية السنوية.
- مقارنة التصريحات الجبائية مع الوثائق والمعلومات التي بحوزة المصلحة (وصل الشراء، وصل الدفع).
- مراقبة التصريحات الجبائية ومقارنتها بالمحاضر المعايينة بعين المكان.
- مقارنة التصريحات الجبائية مع بعضها البعض (مقارنة التصريحات الشهرية بنظيرتها السنوية).

وفي نهاية هذه الرقابة يعلم مفتش الضرائب المكلف المعني بالأخطاء، والإغفالات الموجودة في تصريحاته بواسطة C2 أي :

➤ طلب تزوير الأخطاء.

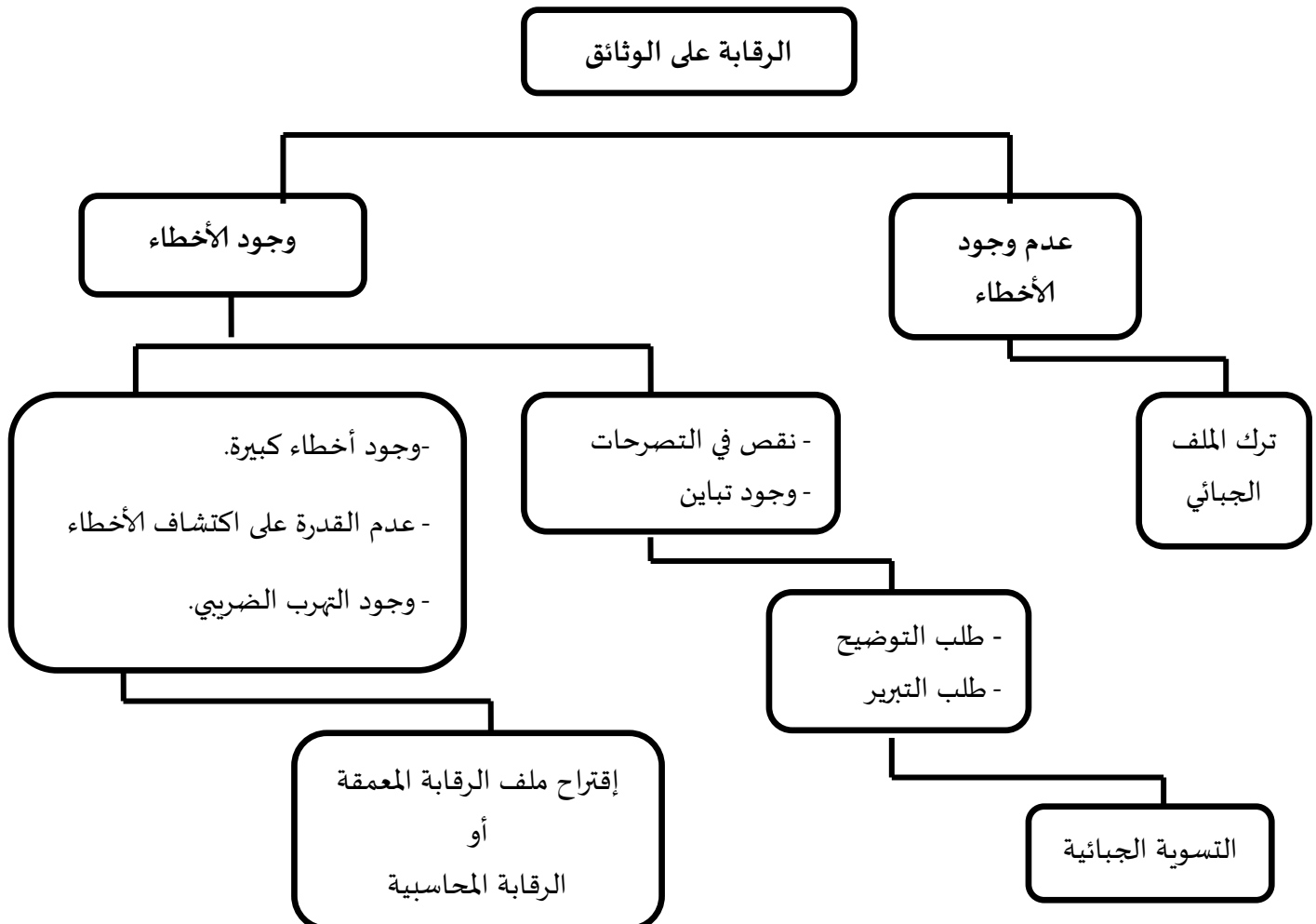
➤ طلب التوضيح.

وفي حالة عدم تقديم التوضيحات والإثباتات القانونية في الآجال المحددة في المادة 19 من القانون الإجراءات الجبائية، والمتمثلة في ثلاثين (30) يوماً فإن اقتراحات التسوية الجبائية ستأخذ بعين الاعتبار وسيتم تثبتها، وكما أنه سيتم تبليغ المكلف مرة ثانية بواسطة تبليغ نهائي C04.

- في حالة عدم وجود أخطاء يتم التخلي عن الملف الجبائي.
- أما في حالة وجود أخطاء كبيرة يتم اقتراح ملف المكلف للرقابة المعمقة؛ أو للرقابة المحاسبية، وتهدف هذه الرقابة إلى تصحيح الأخطاء المادية المحتملة والمثبتة على التصريحات.

الشكل رقم: (13)

مخطط الرقابة على الوثائق



المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على المعلومات من الموقع المديرية العامة للضرائب من الموقع الإلكتروني:
<https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/vous-etes-un-professionnel/53-vos-preoccupations/321-controle-fiscal>، تم الإطلاع عليه بتاريخ 2020/05/20 على الساعة 23:30.

ثانياً: الرقابة الشكلية لا تتطلب على الوثائق أما الرقابة على الوثائق حيث يطلب من المكلف إحضار الوثائق والسجلات اللازمة مثل:

- إحضار الكشف البنكي لمعرفة رقم أعماله.
- فواتير الشراء للتدقيق في كل المشتريات.

حيث تكون الرقابة شاملة على مضمون التصريحات الجبائية المقدمة/ومن خلال مراقبة الملف مراقبة شاملة وجد أن المكلف المعني واقع في بعض الإغفالات وذلك من خلال وجود المؤشرات التالية:

- تملص وإخفاء الضريبة، وذلك لاكتشاف المكلف أنه متهرباً ضريبياً ذلك بعد وصول فاتورة الشراء بمبلغ 350.000.00 دج.

2- إرسال التبليغ C2 طلب معلومات:

في نهاية السنة قام أعوان لمفتشية الضرائب بإرسال إشعار بالتبليغ طلب المعلومات من المكلف المعني على تقديم فواتير الاقتناء.

3- نتائج التحقيق:

3-1 تشكيل رقم الأعمال:

رقم الأعمال = المشتريات * هامش الربح

رقم الأعمال = 35000000 * 25%.

رقم الأعمال = 875000 دج

ومنه: المبلغ الخاضع للضريبة

المبلغ الخاضع للضريبة = رقم الأعمال +

المبلغ الخاضع للضريبة = 875000 + 350000.00.

المبلغ الخاضع للضريبة = 4375000

3-2 التسوية الجبائية:

حساب الرسم على القيمة المضافة TVA بنسبة 19%

الرسم على القيمة المضافة = المبلغ الخاضع للضريبة

الرسم على القيمة المضافة = DA831250

- حساب الضريبة على النشاط المني TAP حيث تخضع المؤسسة للضريبة على مجموع المبيعات المحققة، وحسب ما تنص عليه المادتين 21، 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال فيما يخص الضرائب المباشرة أنهم خاضعون للرسم على النشاط المني بنسبة 02%

الرسم على النشاط المني = المبلغ الخاضع للضريبة *

= 02% * 4375000

الرسم على النشاط المني = DA 87500

- تخضع المؤسسة كذلك إلى الضريبة على أرباح الشركات IBS بنسبة 23%

= 23% * 4375000

الضريبة على أرباح الشركات = DA 1006250

- حسب المادة 45 من ق.ض.م ولا سيما المادة 55 من نفس المرجع تنص بأن كل النواتج المحصلة نتيجة استثمار الأسهم والسندات في إطار شركات الأسهم والأشخاص والشركات المدنية، وذلك بمعدل 10% على الشريك الوطني و15% على الأجانب. ومنه الشركاء خاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي IRG بنسبة 10%.

الضريبة على الدخل الإجمالي = المبلغ الخاضع للضريبة - الضريبة على أرباح الشركات * 10

DA 3368750 = 1006250 - 4375000

DA 336875 = 10% * 3368750

3- حساب الغرامات المالية:

إذا كان هناك فرق بين ماهو مصرح به وما وجده المحقق، يكون هناك تغريم مباشرة حسب السلم التالي:

جدول رقم: (09)

يبين نسب الزيادات بسبب نقص في التصريح

المعدل	الشرائح
-10%	- لا يتجاوز 50.000 دج
-15%	- من 50.000 دج إلى 200.000 دج
-25%	- يفوق 200.000 دج

المصدر: المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، لسنة 2020، ص45.

جدول رقم: (10)

حساب الغرامة المالية

الغرامة المالية	المعدل	المبالغ	الحقوق المتملص منها
207812.5	25%	831250	TVA
DA13125	15%	87500	TAP
251562.5	25%	1006250	IBS
84218.75	25%	336875	IRG
DA556718.75	-	2261875DA	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب.

$$4523750=(556718.75+2261875)$$

المبلغ الواجب دفعة لمصلحة الضرائب هو: DA 4523750

وبالتالي :

4-تبليغ بنتائج التدقيق:

تم إرسال التبليغ النهائي بواسطة النهائية تتضمن نتائج التحقيق التي توصل إليها أعوان المفتشية، وذلك خلال المدة القانونية ثلاثين (30) يوماً، لم يتم الرد من طرف المكلف، وذلك يعتبر قبول ضمني لنتائج وتبقى أسس فرض الضريبة على حالها.

5-التبليغ النهائي:

قام العون بتسليم التبليغ النهائي، ويحتوي على النتائج التي تم توصل إليها، وذلك تبعاً لتبليغ السابق:

- تم إبقاء على نفس أسس فرض الضريبة.
- إرسال نسخة عن هذا التبليغ إلى المديرية الولائية للضرائب لمستغانم.
- إرسال الإشعار للمكلف لدفع المستحقات في القباضة.

المطلب الثاني: التحقيق في المحاسبة

بناءً على المادة من ق.إ.ج يمكن للإدارة الجبائية أن تقوم بالتدقيق في محاسبة المكلفين بالضرائب للسنوات الغير متقدمة، وقبل القيام بهذه العملية يضبط برنامج خاص بالمكلفين الذين سيتم التدقيق في محاسبتهم، بحيث يتم ضبط البرنامج النهائي المطلوب تنفيذه من طرف المصالح المختصة، إلا أن تنفيذ هذا البرنامج لا يتم وفق إجراءات جبائية محددة وفقاً للمادة المذكورة أعلاه التي من خلالها تبدأ فوراً في إجراء التدقيق.

أولاً

المرحلة التحضيرية

الإجراءات التحضيرية هي أولى الأشغال التي يقوم بها عون المحقق قبل أن يبدأ عمله، والتي تنحصر في الحصول على المعلومات اللازمة عن حالة المكلف المعني، والتزويد بالمعلومات والتوضيحات المعتبرة من مختلف المصادر وبعدها يقوم المحقق ب:

- سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب المسيرة للملف مقابل وصل استلام بعد تحرير طلب السحب، وهذا بغرض دراسة الملف مع استغلال المعلومات والوثائق الموجودة فيه.
- التعرف على هوية الجبائية للمكلف بالضريبة حيث الملف المسحوب يحتوي هلى هويته والمتمثلة في:

(مؤسسة تمارس نشاط بيع بالجملة، ذات شخص معنوي)

ثانياً

المرحلة التمهيدية

- بعد الاطلاع على الهوية الجبائية للمكلف بالضريبة والمعطيات السابقة، بحيث قام المحقق بالإجراءات التالية:
- يتم إرسال إشعار بالتدقيق في المحاسبة إلى المكلف المعني بالتحقيق، بحيث يرفق الإشعار بالمعلومات التالية:
 - هوية المكلف بالضريبة.
 - السنوات المدقق فيها.
 - جميع الضرائب والرسوم الخاضع لها.
 - نوع النشاط الذي يمارسه.
 - اليوم والساعة التي فيها التدخل.
 - المعلومات الخاصة بالشخص، والمعلومات التي يتم التحقيق فيها.
 - الوثائق التي يتم التحقيق فيها.
 - أسماء الأشخاص الذين يقومون بعملية التحقيق.
 - المدة القانونية وهي عشرة (10) أيام.
- يتم إرسال الإشعار عن طريق البريد مع إعلامه بالمدة التي يمنحها له القانون وهي عشرة (10) أيام، وبإمكان المكلف بالضريبة الاستعانة بوكيل: أو مستشار له من اختياره، وعلى المكلف خلال هذه الأيام لتجهيز الوثائق والدفاتر المحاسبية المطلوبة منه للتحقيق فيها.
- يمكن أن تكون هذه رقابة بصفة مفاجأة، إذ يمنح القانون في إطار التدقيقات المحاسبية التدخلات المفاجأة في المؤسسة، إذ يسلم الإشعار يوم التدقيق.
- وبعد من انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق، انتقل أعوان المحققين إلى مقر المكلف، ولهذا الأخير لهم الحق في الإطلاع على المحاسبة في شكلها فقط.
- وبعدها اتفق كل من المكلف والمحقق على مكان دراسة محاسبته، وذلك يكون من اختيار المكلف بالضريبة، وتكون قراءة المحاسبة في عين المكان؛ أو الإدارة، وهذه الأخيرة تكون عن طريق رسالة موصى عليها.
- بداية أعمال التحقيق، مع إعطاء اختيار المكلف لدراسة محاسبته.

ثالثاً

المرحلة الميدانية

- بعد انقضاء المهلة القانونية من تبليغ الإشعار انتقل الأعوان المحققين إلى مقر المكلف المعني، وسيتم الاتفاق على مكان دراسة محاسبته.
- بعد قيام العون المحقق بالإجراءات التمهيدية، وجمع المعلومات مباشرة مهامه في الفحص والتحقيق في الملف الجبائي، والمستندات والوثائق المحاسبية:

- فحص مختلف الوثائق والتصريحات التي يضمنها الملف الجبائي.
- فحص وثيقة مراقبة التصريحات الشهرية G50، والتي تعتبر وثيقة ملخصة للتصريحات المقدمة من طرف المكلف، وذلك لمتابعة لرقم الأعمال الخاضع ورقم الأعمال المعفي مع الرسوم المتعلقة به كالرسم كلى النشاط المني TAP والرسم على القيمة المضافة TVA.
- تقديم المكلف للمحقق الوثائق التالية:
 - سجل مركزي مؤشرو مؤرخ في 2017/07/09 تحت رقم 2017-148.
 - سجل الجرد مؤشرو مؤرخ في 2017/07/09 تحت رقم 2017-148.
 - دفتر الأجرة مؤشرو مؤرخ في 2017/07/09 تحت رقم 2017-148.
 - تصريحات الضمان الاجتماعي.
 - فواتير الشراء والبيع، والكشف البنكي.
 - مختلف التقارير المصرفية.
- وبعد فحص على جميع الكشوفات والبيانات اللازمة، وجد المحقق عدة تجاوزات واغفالات أهمها:
 - الفواتير مفروضة في الشكل في جميع السنوات المدقق فيها، وذلك من خلال الختم.
 - وجود أخطاء مادية في بعض فواتير الشراء.
 - تصريحات النشاط الممارس لسنة 2017 ولسنة 2019 ناقص غير مقربة للحقيقة.
 - إخفاء بعض المشتريات للسنوات المدقق فيها.
- ومن خلال ما سبق تم قبول المحاسبة في الشكل والمضمون مع بعض الاختلالات.

رابعاً

نتائج التحقيق

❖ تحديد الأسس الخاضعة:

1-كيفية تحديد رقم الأعمال:

إن تحديد أرقام الأعمال تم بإدماج فوارق المشتريات المطبقة بهامش ربح، باعتبارها مشتريات تم التدليس فيها كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم: (11)
يبين كيفية تحديد أرقام الأعمال

السنوات	2016	2017	2018	2019
مشتريات المصرح بها	72516250	62362976	48108614	12473614
مشتريات المقومة	71829795	58081600	45830620	12353500
فارق في المشتريات	686455	4281376	2277994	120114
معدل هـ . ر 20% من %1.20	%1.20	%1.20	%1.20	%1.20
فارق رقم الأعمال	823746	5137651	2733592	144136
رأ المصرح به	81262370	60143900	50963671	13835918
رأ المقوم	82086116	65281515	53697263	13980054

المصدر: من إعداد الطال بناء على معلومات مقدمة من المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية S.D.C.

2-تقويم الوضعية الجبائية للرسم على المشتريات:

جدول رقم:(12)

يبين الوضعية الجبائية للرسم على المشتريات

السنوات	2016	2017	2018	2019
الرسوم المقومة	12864260	10093667	7132417	2100000
الرسوم م.م	12959630	10093667	7237103	2100000
الرسوم المدمجة	95370	لا شيء	104686	لا شيء

المصدر: من إعداد الطال بناء على معلومات مقدمة من المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية S.D.C.

- (2017 و 2019):الرسوم المقدمة من طرف الإدارة هي نفسها الرسوم المسترجعة من طرف المكلف، بحيث كانت مقبولة "لا شيء" يعني على صحتها.
- (2016 و 2018):هناك رسوم سيتم إدماجها، وهي حاصلة ما بين المبلغ الإجمالي المقوم والمسترجع، وذلك بناء على رفض الفواتير من حيث الشكل:
 - كالأخطاء المادية.
 - فواتير وهمية غير مقيدة.
 - المعلومات الخاصة بالختم الفاتورة، أي لا تتناسب مع الفاتورة.

3-تسوية الرسم على القيمة المضافة TVA:

جدول رقم: (13)

تسوية الرسم على القيمة المضافة TVA

السنوات	2016	2017	2018	2019
رقم أعمال مقوم	82086116	65281551	53697263	13980054
رقم أعمال مصحح	81262370	60143900	50963671	13835918
الفارق	823746	5137651	2733592	144136
حقوق ر.ق.م	140036	873400	464710	24503

المصدر: من إعداد الطال بناء على معلومات مقدمة من المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية S.D.C.

4-تسوية الرسم على النشاط المهني TAP:

إن أرقام الأعمال التي يتم إخضاعها للرسم على النشاط المهني TAP هي نفسها التي يتم إخضاعها للرسم على القيمة المضافة TVA.

جدول رقم: (14)

تسوية الرسم على النشاط المهني TAP

السنوات	2016	2017	2018	2019
ر.أ.المقوم	82086116	65281551	53697263	13980054
ر.أ.المصرح به	81262370	60143900	50963671	13835918
الفارق	823746	5137651	2733592	144136
ح.ر.ع.ن.م	16474	102753	54671	2882

المصدر: من إعداد الطال بناء على معلومات مقدمة من المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية S.D.C.

❖ تحديد أسس الدخل الخاضع للضريبة:

1- حساب قاعدة الدخل الخاضع للضريبة:

قام المحقق عند تقويم الدخل الخاضع بإضافة 20% فوارق المشتريات المهمشة كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم: (15)

تقويم الدخل الخاضع للضريبة

السنوات	2016	2017	2018	2019
الدخل المصرح به	2748740	3049244	1651719	451001
إدماج 20% من ق.ر.أ.ج	164749	1027530	546718	28827
حسم الرسم على ن . م	16474	102753	54671	2882
مجموع الادماجات	2897015	3974021	2143766	476946
الدخل المقوم	5645755	7023265	3795485	927947

المصدر: المديرية العامة للضرائب لمستغانم D.G.I.M .

1-ضريبة على أرباح الشركات IBS:

حساب ض.ع.أ.ش (باعتبار الشخص معنوي)، والجدول الآتي يوضح الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة في هذا المجال:

جدول رقم: (16)

الوضعية الجبائية للمكلف لضريبة على أرباح الشركات IBS

السنوات	2016	2017	2018	2019
ف.خ.ض	2897015	3974021	2143766	476946
م.ر.ض.ع.أ.ش	%25	%25	%23	%26
ح.ض.ع.أ.ش	724253.75	993505.75	493066.18	124005.96

المصدر: المديرية العامة للضرائب لمستغانم D.G.I.M .

2-الضريبة على الدخل الإجمالي IRG:

العلاقة التالية توضح كيفية إيجاد الدخل الصافي الخاضع للضريبة:

(فارق الخاضع للضريبة - حق الضريبة على أرباح الشركات)*10=

الجدول رقم: (17)

الوضعية الجبائية للمكلف لضريبة على الدخل الإجمالي IRG

السنوات	2016	2017	2018	2019
ف.خ. ض	2897015	3974021	2143766	476946
ح. ض. ع. أ. ش	724253.75	993505.25	493066.18	124005.96
الدخل الخاضع	2172761.25	2980515.75	1650699.82	352940.04
معدل ض. ع. د. إ.	%10	%10	%10	%10
ض. ع. د. إ. (IRG)	217276.125	298051.575	165069.982	35249.004

المصدر: المديرية العامة للضرائب لمستغانم D.G.I.M .

1-2 حساب جباية الأجور:

بعد فرز التصريحات المتعلقة بكتلة الأجور، ومنها التصريح (301)، وعليه تم تحديد كتلة الأجور الخاضعة، وعليه فإن الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة فيما يخص جباية الأجور على النحو التالي:

الجدول رقم: (18)

الوضعية الجبائية للمكلف لجباية الأجرور.

السنوات	2016	2017	2018	2019
أجرور مقومة	573300	226580	612430	696150
أجرور مصرحة	573300	226580	612430	696150
الفارق	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
ح.ض.ع.د.إ	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء

المصدر: المديرية العامة للضرائب لمستغانم D.G.I.M .

كتلة الأجرور التي تم التصريح بها من طرف المكلف هي نفسها التي تم تقويمها من طرف المديرية.

ملاحظة: الفوارق التي تم ضبطها من طرف المحقق، بحيث أن جميع الحقوق سيتم إتباعها بغرامات التأخير وفقاً

للقوانين والتشريعات المعمول بها.

❖ حساب الغرامات:

إذا كان هناك فرق بين ما هو مصرح به وما وجدته المحقق، يكون هناك عليه تغريم مباشرة، حسب السلم المذكور أعلاه.

❖ الجداول التالية توضح حساب الغرامات:

جدول رقم: (19)

غرامة الرسم على المشتريات.

2019	2018	2017	2016	السنوات
لا شيء	104686	لا شيء	95370	ح.ر.ع.م
-	%15	-	%15	المعدل
-	15702.9	-	14305.5	الغرامة
-	120388.9	-	109675.5	الحق واجب دفعه

المصدر: من إعداد الطال بناء على معلومات مقدمة من المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية S.D.C.

الجدول رقم: (20)

غرامة الرسم على القيمة المضافة TVA.

2019	2018	2017	2016	السنوات
244503	464710	873400	140036	ح.ر.ع.ق.م
%10	%25	%25	%15	المعدل
2450.3	116177.5	218350	21005.4	الغرامة
26953.3	580887.5	1091750	161041.4	ح.و.د

المصدر: من إعداد الطال بناء على معلومات مقدمة من المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية S.D.C.

الجدول رقم: (21)

غرامة الرسم على النشاط المني TAP.

2019	2018	2017	2016	السنوات
2822	54671	102753.02	16474.92	ح . ر . ع . ن . م
%10	%15	%15	%10	المعدل
288.2	8200.65	15412.953	1647.492	الغرامة
3170.2	62871.65	118165.973	18122.412	ح . و . د

المصدر: من إعداد الطال بناء على معلومات مقدمة من المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية S.D.C.

الجدول رقم: (22)

غرامة الضريبة على أرباح الشركات IBS.

2019	2018	2017	2016	السنوات
124005.96	493066.18	993505.25	724253.75	ح . ض . ع . أ . ش
%15	%25	%25	%25	المعدل
18600.894	123666.545	24837633125	181063.4375	الغرامة
142606.854	616332.725	1241881.5625	905317.1875	ح . و . د

المصدر: من إعداد الطال بناء على معلومات مقدمة من المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية S.D.C.

جدول رقم: (23)

غرامة الضريبة على الدخل الإجمالي IRG.

2019	2018	2017	2016	السنوات
35294.004	165069.982	298051.575	217276.125	ح.ض.ع.د.إ.
%10	%15	%25	%25	المعدل
3529.4004	24760.4973	74512.89375	54319.03125	الغرامة
38823.4044	189830.4793	372564.46875	271595.15625	ح.و.د.

المصدر: من إعداد الطال بناء على معلومات مقدمة من المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية S.D.C.

خامساً

التبليغ بنتائج التحقيق

على العون المحقق تبليغ المكلف بالنتائج للسنوات المدقق فيها، وذلك من خلال تقديم إشعار بالتقويم برسالة موصى عليها بحيث يتم تبليغه من خلال الإشعار بالحق في تحديد جلسة عمل كما له الحق بإحضار مستشاره، وكذلك يتم تبليغه بالمدة القانونية، والتي لا تتجاوز أربعون (40) يوماً يظهر فيها جميع التبريرات المتعلقة بالنقاط المحتج عليها.

سادساً

التبليغ النهائي

بعد الرد المكلف المعني على التقويم الأولي، وكانت موافقة على النتائج التي تم التوصل لها من طرف المحقق، بعدها قام العون بتسليم التبليغ النهائي، والمتضمن أهم الملاحظات والنتائج بعد الفحص وذلك تبعاً للتبليغ الإبتدائي:

- تم الإبقاء على نفس الأسس التي وردت في التبليغ الإبتدائي.
- إرسال النتائج إلى قبضة الضرائب للتحصيل.

يعتبر التحقيق المحاسبي أهم طريقة يعتمد عليها المراقب الجبائي إلى أن هناك بعض الحالات يقضي فيها هذا النوع إلى نتائج رغم بروز مظاهر التهرب والغش الضريبي، وفي هذه الحالة يلجأ المراقب إلى إخضاع المكلف إلى تدقيق أكثر تعمقاً لاكتشاف الغش والتهرب الضريبي، ومن خلال ما سبق سنتطرق إلى التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

المطلب الثالث: دراسة حالة خاصة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

تختلف المراقبة الجبائية عن المراقبة المحاسبية من حيث أنها تختص فقط للأشخاص الطبيعيين، وبالتالي فإن الضريبة الوحيدة محل التدقيق هي الضريبة على الدخل الإجمالي، ولقد كانت لي فرصة أن قمت بالزيارات الميدانية التي قمت بها على مستوى المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمستغانم، وذلك بالاطلاع على مهام هذه المصلحة والإجراءات التي تقوم بها من أجل محاربة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي من خلال عملية التحقيق (المعمق، وقد تعرضنا من خلال ذلك للمراقبة المعمقة لبعض المكلفين، بحث تمت دراسة على النحو التالي:

تمت برمجة أحد المكلفين بالضريبة وهو:

- تاجر بولاية مستغانم.
- يخضع لعملية التحقيق المعمق للسنوات التالية: 2016-2017-2018-2019.

أولاً: إجراءات العملية الأولى.

✓ تم سحب الملف الجبائي الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي من قبل مفتشية الضرائب التي تابعة له إقليمياً.

✓ تم الإطلاع على الملف فيما يخص تصريحات ض . د . إ.

✓ تم إرسال إشعار بالتدقيق إلى مكلف مرفوق بميثاق المكلف بالضريبة.

تعتمد عملية التحقيق على التحريات عبر مختلف المؤسسات التي يمكن أن تكون لها علاقة مع المكلف، وكذا مراسلة مختلف الهيئات، وأهم هذه الهيئات:

- مؤسسات المالية (البنوك، البريد).

- شركات التأمين.

- مديرية سونلغاز وشركة المياه.

- مصلحة البطاقات الرمادية على مستوى الولاية.

- المحافظات العقارية.

كما يحق للمحقق استدعاء المكلف بالضريبة كلما دعت الضرورة لذلك بغرض استفسار؛ أو طلب وثيقة جديدة، كما يمكن للمكلف الاستعانة بمستشار؛ أو خبير من اختياره.

ثانياً: المعلومات الخاصة بالمكلف المعني لتحديد الدخل الخاضع.

بعد انقضاء المدة الزمنية التي يراها المحقق كافية بحيث تكون نسبة المعلومات التحصل عليها كبيرة، وتسمح للمحقق بمعرفة مجمل مصادر إيرادات المكلف بالضريبة ومختلف تكاليفه، بعدها يقوم المحقق بالمقارنة بينهما، واعتمد في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، وتقويم جميع المصاريف الشخصية المنجزة خلال السنوات المدقق فيها، وقد كانت المعلومات المتحصل عليها خلال دراسة هذا الملف كالاتي:

❖ المداخيل المصرح بها:

- سنة 2016: 1.000.000 دج

- سنة: 2017: 2.000.000 دج

- سنة 2018: 15.000.00 دج.

- سنة 2019: 3.000.000 دج.

- باع المكلف سيارة من Clio4 بقيمة 2.000.000 دج خلال سنة 2016.

- قام المكلف ببيع محل تجاري بقيمة 32.000.00 دج حسب عقد محرر من طرف موثق

معتمد مصاريف الهاتف بلغت خلال سنة 2016 بقيمة 18000 دج، وسنة 2017 بقيمة

15000 دج، وسنة 2018 بقيمة 25000 دج، وسنة 2019 خلال سنة 2017.

- يملك المكلف شهادة العضوية في جيش التحرير الوطني بحيث يتقاضاها شهرياً بقيمة 20000 دج
- وكذلك قام ببيع سيارة من Hyundai i10 بقيمة 12.000.00 دج.

❖ المصاريف:

1. مصاريف الاقتناء:

- في سنة 2016 اشترى سكن بقيمة 75.000.000 دج حسب عقد محرر من طرف موثق معتمد.
- في سنة 2017 اشترى قطعة أرض مساحته 08 هكتار بقيمة 7.000.000 دج وفق عقد محرر من طرف- موثق معتمد.
- في سنة 2018 اشترى بناية طور الانجاز مساحتها 05 هكتار بقيمة 8.000.000 دج وفق عقد محرر من طرف موثق معتمد.

2. مصاريف المعيشة:

من خلال المحضر الذي قام به المدقق مع المكلف حيث صرح هذا الأخير بالمصاريف اليومية فكانت:

- خلال سنة 2016 وسنة 2019 بلغت المصاريف اليومية 3.000.00 دج، وسنة 2017 بقيمة 350000 دج، وسنة 2018 بلغت 250000 دج.
- أما مصاريف المناسبات فكانت خلال سنة 2016 بقيمة 150000 دج، وسنة 2017 قدرت ب 250000 دج، وسنة 2018 بقيمة 180000 دج، وسنة 2019 قدرت ب 3.000.00 دج.

3. مصاريف اخرى:

- قام المكلف بتأدية مناسك الحج خلال سنة 2016 فكانت المصاريف 5.000.00 دج.
- قام المكلف بتأدية عمرة في سنة 2017 بقيمة 2.000.00 دج.
- قام المكلف بالسفر خارج البلاد خلال سنة 2017 دج بقيمة 2.000.000 دج.
- مصاريف الغاز والكهرباء بلغت خلال سنة 2016 و 2017 بقيمة 20000 دج، وخلال 2018 فكانت 25000 دج، وسنة 2019 قدرت ب 30000 دج، وذلك وفق للفواتير محررة.
- مصاريف الهاتف بلغت خلال سنة 2016 بقيمة 18000 دج، وسنة 2017 بقيمة 15000 دج، وسنة 2018 بقيمة 25000 دج، وسنة 2019 بقيمة 10000 دج، وذلك من خلال فواتير محررة.

ثالثاً: نتائج التحقيق.

بعد الفحص الدقيق للملف الجبائي والحصول على المعلومات الخاصة بنشاط المكلف ومسار حياته وتكاليفه الشخصية والعائلية، يقوم المحقق بعملية المقارنة بين مداخيل المكلف ومصاريفه، وذلك من أجل اكتشاف المبالغ المخفية والتعرف على مصادرها/والجدول التالي يوضحه:

جدول رقم: (24)

جدول الموازنة بين المصادر والاستخدامات.

السنوات	2016	2017	2018	2019
المصادر:				
- الدخل الخاضع المصرح به	1.000.000	2.000.000	15.000.00	3.000.000
- بيع سيارة من نوع Clio4	2.000.000	لا شيء	لا شيء	لا شيء
- بيع المكلف المحل التجاري.	لا شيء	7.000.000	لا شيء	لا شيء
- منحة العضوية.	20000	20000	20000	20000
- بيع سيارة من نوع Stepway	لا شيء	لا شيء	لا شيء	12.000.00
مجموع المصادر	3020000	9020000	1520000	4220000
المستخدامات:				
1-مصاريف الاقتناء:				
- شراء سكن جاهز.	75.000.000	لا شيء	لا شيء	لا شيء
- شراء قطعة أرض.	لا شيء	7.000.000	لا شيء	8.000.000
- شراء بناية طور الانجاز.	لا شيء	لا شيء	10.000.000	لا شيء
2-مصاريف المعيشة:				
- مصاريف يومية.	3.000.00	350.000	250.000	300.000
- مصاريف مناسبات.	150.000	250.000	180.000	300.000
3-مصاريف أخرى:				
- مصاريف الحج.	5.000.00	لا شيء	500.000	لا شيء
- مصاريف العمرة.	لا شيء	200.000	لا شيء	لا شيء
- تأشيرة سفر.	لا شيء	2000.000	لا شيء	لا شيء
- الغاز والكهرباء.	20000	20000	25.000	300.00
- مصاريف الهاتف.	18000	15000	25.000	100.00
4-الضريبة على الدخل	240.000	568.000	393.000	918.000
المصرح به IRG				
مجوع الاستخدامات	8720000	10403000	11373000	9558000

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من مقدمة من طرف المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية S.D.

من خلال الجدول الموازنة نلاحظ أن مجموع الاستخدامات للسنوات اللمدقق فيها كان أكثر من مجموع المصادر، وبناء على المعادلة التالية:

$$\text{الفارق} = \text{مجموع المصادر} - \text{مجموع الاستخدامات}$$

نستنتج ثلاث حالات:

- الفارق موجب (+): أي الاستخدامات أقل من المصادر ومعناه:
 - 1- إما المدقق لم يقوم ببحث دقيق في مختلف المصاريف الشخصية.
 - 2- تضطر الإدارة الجبائية إلى إضافة الفارق في السنة (n+1).
 - الفارق يساوي الصفر (=0): معناه مصاريف المقومة تعادل دخلاً غطى جميع هذه المصاريف المقومة.
 - الفارق سالب (-): أي أن المصادر المقومة لم تغطي مجموع الاستخدامات المقومة والفارق هو عبارة عن دخل غير مصرح به، ويتم إضافته.
- جدول الموالي يوضح الوضعية الجبائية فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي.

جدول رقم: (25)

الوضعية الجبائية فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي IRG.

السنوات	2016	2017	2018	209
دخل مصرح به	1000000	2000000	1500000	3000000
الفارق الخاضع	5700000	1383000	9853000	5338000
الدخل المقوم	6700000	3383000	11353000	8338000

المصدر: من إعداد الطال بناء على معلومات مقدمة من المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية S.D.C

حساب الضريبة:

الجدول الآتي يبين لنا الفارق الواجب دفعه حيث تم حساب الضريبة على الدخل المقوم ونطرح منها الضريبة المسددة من الدخل المصرح به.

جدول رقم: (26)

الفارق وجب دفعه

السنوات	2016	2017	2018	2019
الدخل المقوم	6700000	3383000	11353000	8338000
ح. و. د	2213000	1052050	3841550	2786300
حقوق المسددة	240000	568000	393000	918000
فارق واجب دفعه	1973000	484050	448550	1868300

المصدر: من إعداد الطال بناء على معلومات مقدمة من المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية S.D.C.

ملاحظة:

إن الفوارق الخاضعة التي تم ضبطها من طرف المحققين بحث أن جميع الحقوق سيتم إتباعها بغرامات التأخير، وذلك وفقاً للقوانين والتشريعات المعمول بها.

جدول رقم: (27)

حساب الغرامات المالية

السنوات	2016	2017	2018	2019
فارق واجب دفعه	1973000	484050	3448550	186800
المعدل	%25	%25	%25	%25
حق الغرامة	121012	862137	82137	467075
الحق واجب دفعه	2466250	605062	4310687	653875

المصدر: من إعداد الطال بناء على معلومات مقدمة من المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية S.D.C.

رابعاً: تبليغ الأولي بالنتائج.

قام المحقق بإرسال الإشعار بالتقويم للمكلف، والمتضمن لجميع النتائج التي تم التوصل إليها من طرفه، حيث يتم منحه مهلة لا تتجاوز أربعين (40) يوم، ويمكن للمكلف إحضار مستشار قانوني والوثائق التبريرية اللازمة في حال لم يوافق على النتائج التي توصل إليها المحقق، كما يمكن للمكلف تحديد جلسة عمل لمناقشة النتائج.

وفي حالة عدم الرد في الأجل المحدد له يعد ذلك بمثابة قبول ضمني، وبالتالي تبقى الأسس المعدلة من طرف المراقب على حالها، وتعتبر أساس لفرض الضريبة.

خامساً: التبليغ النهائي.

يقوم المراقب بإعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق، وذلك بعد نهاية المدة القانونية للإشعار بالتقويم في هذه الحالة قام المكلف بالرد وكان ذلك بموافقة على النتائج، وبالتالي تبقى الأسس المعدلة من طرف المحقق كما هي في التبليغ الأولي، ويتم إرسال النتائج إلى مصلحة التحصيل الضريبي.

التقويم الشخصي:

تمحورت هذه الدراسة التطبيقية على التدقيق في الملفات الجبائية المشكوك فيها، والتي قد برمجت للرقابة فيها، وذلك لكشف الثغرات التي يمكن للمكلف الخاضع لعملية التحقيق أن يتخذها للقيام بعمليات التزوير والغش من أجل تقليل نسبة الإخضاع الضريبي.

ومن خلال هذه الدراسة الميدانية التي قمت بها في مديرية العامة للضرائب والمصالح المتبعة لها وصولاً إلى المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والتي تعرفنا فيها على أنواع المراقبة الجبائية، بحيث تم أخذ ملف كعينة ليتم مراقبته حيث تعرفت من خلاله على إجراءات التحقيق في المحاسبة فتطرفت إلى دراسة محاسبة المكلف بالضريبة، وذلك لسنوات الأربعة الأخيرة المدقق فيها، ليتم في الأخير تأسيس رقم الأعمال واسترجاع الرسوم المستحقة.

تبين لنا أن في بعض الحالات يلجأ المحقق إلى إخضاع المكلف إلى تدقيق أكثر تعمقاً لاكتشاف الغش والتهرب الضريبي، ولذلك تم اختيار ملف آخر تم إخضاعه إلى الرقابة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة، ومن خلال ذلك تعرفت على الإجراءات المتبعة لهذا النوع من التدقيق الجبائي، كما قمت بالزيارة إلى مفتشية الضرائب لمعرفة نوع الرقابة، أي يراقب المدقق الملفات الخاضعة للرقابة على الوثائق، والذي من خلاله يتم مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف بحيث يتم التدقيق من عدم وجود أخطاء مادية.

من خلال محاولتنا لإيجاد المعلومات السابقة تعرضت لبعض الصعوبات وتكمن في عدم تقديم المعلومات الخاصة بالمكلفين، وذلك لسرية المهنة.

خلاصة الفصل:

يعتبر التدقيق الجبائي الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية من أجل مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة، كما تعد الرقابة بعين المكان أفضل طريقة يتم الغتتماد عليها لاكتشاف سلوكيات المكلف للتهرب من دفع الضريبة من خلال تطبيق أشكال المراقبة الجبائية، الرقابة العامة والرقابة المعمقة.

تتم عملية الرقابة العامة من خلال فحص الملفات من حيث الشكل ومن حيث الوثائق، ومن خلال ذلك يقوم المراقب إذا ما كانت أخطاء أو لا، فإذا انعدمت الأخطاء يقوم المدقق الداخلي بالتخلي على الملف الجبائي، وإذا كانت أخطاء جسيمة يقوم المراقب بعرضها على الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة؛ لأو التحقيق المحاسبي، بحيث تتم عملية التدقيق المحاسبي من خلال الإجراءات فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون، وبعدها يقوم المراقب بإبداء رأيه بالقبول أو الرفض حول مدى صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، وتطابقها ما تم الحصول عليه أثناء التدخل بعين المكان، ثم يقوم بعد ذلك بتبليغ المكلف بنتائج التحقيق.

يرتكز التدقيق الجبائي على مجموعة من الإجراءات القانونية ولعملية تنظم تدخل مراقبي الإدارة الجبائية، وتضمن هذه الأخيرة حقوق المكلفين بالضريبة، ويؤدي مخالفتها وعدم الالتزام بها إلى بطلان عملية التدقيق الجبائي.

الخاتمة العامة

يشمل التدقيق الجبائي كل عمليات التحقيق التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتحقيق في الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة، قصد الكشف عن مختلف الطرق والوسائل الاحتيالية التي يقوم بها المكلفين للمتلص من دفع الضريبة، والتي بدورها تمثل مصدراً أساسياً ودائماً لتغطية النفقات العامة للدولة.

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

وحتى تكون هناك إجابة على الإشكالية المطروحة فيما سبق، كانت الدراسة شاملة على كل المفاهيم المرتبطة بالتدقيق الجبائي، فتناولنا في بداية الدراسة أهم النقاط المتعلقة به، كونه المقياس الجوهرية الذي تعتمد عليه الإدارة الجبائية لضبط التحصيل الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي، هذا الأخير الذي كانت له آثار سلبية جعلت أموالاً طائلة تتداول بكل حرية نتيجة تأثرها بالتطورات الاقتصادية والاجتماعية والمالية، وكذلك الظروف التي تسود الاقتصاد الغير الرسمي، وما ينتج عنه آثار سلبية.

كما تبين لنا أن ظاهرة التهرب الضريبي توسعت واتخذت أشكالاً كثيرة مما أدى إلى صعوبة مجابهتها، ورغم ذلك يبقى التدقيق الجبائي الوسيلة الوحيدة الأكثر نجاعة للتصدي لهذه الآفة.

ومن خلال دراستنا التي تمت بمديرية العامة للضرائب لمستغانم ارتأينا على مدى أهمية التحقيق الجبائي في محاسبة المكلفين، والتي تتم عبر عدة مراحل، فهدفت الدراسة إلى معرفة هذه المراحل التي يقوم بها المحققين في المصلحة المختصة، ومحاولة منا للوصول إل الهدف الأساسي ألا وهو إبراز الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق الجبائي التي يسعى من خلاله إلى مراقبة المكلفين من تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها وبالتالي استرجاع حقوق ومبالغ معتبرة يمكن من خلالها للإدارة الجبائية من تحسين مردودية ضرائبها؛ أو بالأحرى أن ترفع من قدرتها على التحصيل الضريبي.

ومن خلال هذه الدراسة حولنا الاحاطة قد راإمكان بمختلف جوانب الموضوع،والإجابة على الاشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية حيث تم التوصل إلى النتائج التالية:

أولاً: نتائج إختبار فرضيات البحث

من خلال البحث توصلنا إلى استخلاص بعض النتائج وهي:

- الفرضية الأولى: إن طبيعة العلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية قائمة على أساس التصريحات والمعلومات المقدمة،لذلك خول للمصالح الجبائية مجموعة من الأسس والإجراءات التي يجب اتباعها في إطار تدعيم نظام الرقابة الجبائية ،وتحسين العلاقة القائمة بين الإدارة والمكلف فعدم وجود تنسيق بين الإدارة والمكلفين دليل على ضعف وهشاشة نظام الرقابة الجبائية الأمر الذي يؤدي إلى إنتاج تصريحات تشوبها العديد من النقائص والعيوب،ولذلك فإن صحة ومصداقية التصريحات ترجمة فعلية للدور الذي تلعبه الإدارة الجبائية في إدار التدقيق الجبائي،وهو ماثبتت صحة الفرضية الأولى.

- الفرضية الثانية: يعتبر التهرب الضريبي أهم المشاكل التي يواجهها التحصيل الضريبي،فقد تحققت وهذا ما توصلنا إليه من خلال الفصل الثاني بسبب ما يخلفه التهرب الضريبي من أثارعلى المستوى المالي والاقتصادي،بحيث يؤدي بالإضرار بالخزينة العمومية نتيجة حرمانها من جزء هام من مواردها المالية ،مما يؤثرعلى الدور الذي تلعبه الضريبة في تمويل نفقات الدولةوتحقيق أهدافها السياسية ،المالية والاقتصادية.

- الفرضية الثالثة: إن التدقيق الجبائي يساهم في تحسين مردودية التحصيل الضريبي،قد تحققت حيث رأينا في الفصل الثالث النتائج الاجابية التي حققتها الإدارة الجبائية إثرقيامها بالرقابة الجبائية بجميع أنواعها (المراقبة على الوثائق،التحقيق في المحاسبة،التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة)،حيث تمكنت من استرجاع حقوق ومبالغ مالية معتبرة ساهمت بشكل كبير في زيادة ورفع قدراتها على التحصيل الضريبي.

ثانياً:النتائج العامة للبحث

1-عدم الالتزام بالواجبات الجبائية:

- انعدام الوعي الضريبي: إن انعدام الوعي الضريبي يعود إلى أسباب متعددة كالنظرة السلبية إتجاه الضريبة:أو ثقل عبء الضريبة:أو ضعف التشريعات الجبائية،وحتماً يؤدي لانعدام الوعي إلى التأثير السلبي على التحصيل الضريبي.
- عدم وجود ثقافة ضريبية: في ظل غياب ثقافة جبائية واضحة سوف تجد مصالح الإدارة الجبائية صعوبة كبيرة في التعامل مع مختلف المكلفين،وهذا سوف يؤثر سلباً على تقبل المجتمع لفكرة الضرائب.
- غياب عامل الثقة: عدم وجود صدق في الابلاغ لدى الخاضعين في تصريحاتهم الجبائية،وهذا ما يخلق مشاكل مستقبلية تعرقل عمل الإدارة الجبائية.

- التهرب الضريبي: إن ضعف فعالية النظام الجبائي، والذي يعود إلى عبء الضريبي على المكلف بالضريبة من خلال المعدلات الضريبية المتعددة ومراجعة نظام الاقتطاع من المصدر لما له من أهمية في مكافحة التهرب الضريبي.
- كثرة التصريحات: إن كثرة التصريحات الجبائية تعرقل عمل الإدارة الجبائية في تفعيل حقها في التدقيق الجبائي بجميع أشكاله.

2- ضعف عمليات التحصيل:

- التحصيل الودي: وجود نسبة ضئيلة من الخاضعين يقومون بسداد الضريبة المستحقة عليهم في آجالها القانونية.
- التحصيل الاجباري: وذلك باستعمال العقوبات والمتابعات القضائية لتحصيل الضريبة المفروضة على مختلف المكلفين، ونلاحظ أيضاً ضعف المتابعة في التحصيل.

3- كثرة القوانين وتعديلاتها وتجديدها:

فنلاحظ من خلال تتبع مختلف القوانين الجبائية والمالية أن النظام الجزائري لم يتمكن من تحقيق الاستقرار، مما أدى إلى عدم وضوح الرؤية لدى الخاضعين وأعوان الجبائية.

1 - وجود تفاوتات كثيرة في الإصلاحات الجديدة:

ففي تعتمد على المركزية، ومثال عن ذلك: مديرية كبريات الشركات، مراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضريبة

ثالثاً: التوصيات

إن النتائج التي توصلنا إليها تدفعنا إلى تقديم جملة من الاقتراحات نراها ضرورية، وفي نفس الوقت كفيلة بزيادة فعالية التدقيق الجبائي وتدعيم عملية التحصيل الضريبي.

- ضرورة تطبيق العدالة والمساواة بصفة قانونية أمام تحمل العبء الضريبي بين الأفراد.
- إنماء الوعي الضريبي بين المواطنين لتعزيز الثقة بين الدولة والمكلفين بالضريبة.
- العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بتأسيس الضريبة وتحصيلها.
- إنشاء لجنة لدى المديرية العامة للضرائب توكل لها مهمة مراجعة التشريع الجبائي قصد تحديد مختلف الثغرات التي يتضمنها النظام الضريبي الجزائري ومن ثم العمل على معالجتها.
- ينبغي صياغة القوانين الضريبية على النحو السليم حتى لا تكون هناك ثغرات مفتوحة أمام المتهربين من الضرائب. التنفيذ الصارم للعقوبات والغرامات الجبائية التي يفرضها التشريع الجبائي من أجل امتناع المكلفين عن التهرب الضريبي.

- التنفيذ الصارم للعقوبات والغرامات الجبائية التي يفرضها التشريع الجبائي من أجل امتناع المكلفين عن التهرب الضريبي.
- إن تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة من الإجراءات الهامة الواجب اتخاذها للتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي، وبالتالي تحسين مردودية التحصيل الضريبي.
- توفير الجو الرقابي الفعال غير المعرقل للنشاط يساعد على بلوغ الأهداف بدرجات عالية من الفعالية والكفاءة.
- إن التنسيق التام بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى يلعب دوراً فعالاً في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها، وهذا من شأنه تعزيز إستراتيجيات مكافحة التهرب الضريبي.
- التنسيق بين وزارة المالية ووزارة التجارة من أجل إمكانية تجديد السجلات التجارية في كل سنة للمكلفين بالضريبة بغية الحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.
- الاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في مجال تفعيل الرقابة الجبائية من خلال برمجة إدارتها الجبائية.
- وضع وسائل الاتصال المعلوماتية (الانترنت، البريد الإلكتروني)، تحت تصرف أعوان الضرائب من أجل تسهيل الاستفادة من الخدمات المقدمة من طرف الإدارة الجبائية لمعاونيها، أعوانها فيما بينهم، وكذا الوصول إلى المعلومات الموجودة في المواقع الإلكترونية.

رابعاً: أفاق الدراسة:

- من خلال البحث المتواضع الذي قمنا به، نرى أن هناك العديد من جوانب الموضوع شملت الدراسة بصورة تتوافق وما يخدم ويناسب موضوع الدراسة، إلا أن هذه الجوانب؛ أو المواضيع ما هي إلا بمثابة قاعدة؛ أو نقطة انطلاقاً لدراسات جديدة أخرى، ومن أهم المواضيع التي يمكن طرحها للدراسة هي:
- دراسة مقارنة لدور الجباية العادية والجبائية البترولية في التنمية الاقتصادية.
 - أهمية التكنولوجيا والإعلام في تحسين عمل المدقق الجبائي.
 - التدقيق الجبائي والتنسيق الضريبي في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي الدولي.

قائمة المصادر و المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

الكتب

- 1 - أحمد حلي جمعة (2005)، "المدخل إلى التدقيق الحديث"، الطبعة الثانية، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان-الأردن، ص 07.
- 2 - أحمد حلي جمعة (2009)، "المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث"، بدون الطبعة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، ص 42.
- 3 - أحمد خالد أمين عبد الله (2000)، "علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية"، بدون الطبعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، ص 13.
- 4 - أحمد زهير شامية، خالد شحادة الخطيب (2005)، "أسس المالية العامة"، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن.
- 5 - أحمد قايد نور الدين (2015)، "التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية"، الطبعة الأولى، دار لجان للنشر والتوزيع، عمان،
- 6 - بوعون يحيوي نصيرة (2010)، "الضرائب الوطنية والدولية"، مطبعة الأوراق الزرقاء، الجزائر
- 7 - حميدة بوزيد، بدون سنة النشر، "جباية المؤسسات"، الطبعة الثانية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية،
- 8 - حميدة بوزيدة (2017)، "جباية المؤسسات"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، ص 08.
- 9 - خلاصي رضا (2006)، "النظام الجبائي الجزائري الحديث (جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)"، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر،
- 10 - خلف عبد الله الواردات (2014)، "دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA"، الطبعة الأولى، مطبعة الوراق للنشر والتوزيع،
- 11 - خلف عبد الله الواردات (2014)، "دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA"، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن
- 12 - رضا خلاصي (2013)، "مرايم المراجعة الداخلية للمؤسسة"، بدون الطبعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر.
- 13 - رضا خلاصي (2014)، "شذرات النظرية الجبائية"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، بدون طبعة، الجزائر.
- 14 - شعباني لطفي (2017)، "جباية المؤسسة"، بدون الطبعة، مطبعة الأوراق الزرقاء، الجزائر، .

- 15 - شعباني لطفي (2017)، "جباية المؤسسة، دروس مع أسئلة وتمارين محلولة"، بدون الطبعة، مطبعة الأوراق الزرقاء، الجزائر.
- 16 - عادل فليح العلي (2008)، "المالية العامة والتشريع المالي الضريبي"، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن.
- 17 - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي (2015)، "التشريع الضريبي"، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن
- 18 - عبد المجيد قدي (2011)، "دراسات في علم الضرائب"، الطبعة الأولى، دار جريل للنشر والتوزيع، عمان،
- 19 - علي زغدود (2006)، "المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائرية.
- 20 - العيد الصالحي (2006)، "الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية"، بدون الطبعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر.
- 21 - غسلان فلاح المطارنة (2006)، "تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)"، الطبعة الأولى، دار المسيرة للطباعة والنشر، عمان- الأردن، ص 13.
- 22 - فوزي عطوي (2003)، "المالية العامة- النظم الضريبية وموازنة الدولة"، بدون طبعة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت-لبنان، ص 50-51.
- 23 - محرز محمد عباس (2003)، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، الطبعة الأولى، دار هومة، الجزائر.
- 24 - محمد التهامي طواهر (2003)، "المراجعة وتدقيق الحسابات"، بدون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر
- 25 - محمد السيد السرايا (2009)، "أصول وقواعد المراجعة والتدقيق"، الطبعة الأولى، دار المعرفة الجامعية، إسكندرية- مصر، ص 29
- 26 - محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلاء (2003)، "المالية العامة"، بدون الطبعة، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر.
- 27 - محمد عباس المحرزي (2008)، "اقتصاديات المالية العامة"، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،
- 28 - محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام (2000)، "المالية العامة والنظام المالي في الإسلام"، دار المسيرة، الطبعة الأولى، الأردن.
- 29 - مراد ناصر (2003)، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، طبعة الأولى، دار هومة، الجزائر،
- 30 - هادي التميمي (2006)، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية"، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن.

الكتب الإلكترونية:

- 1 - أمرسون هنكي، ويليام توماس (1989)، "الراجعة بين النظرية والتطبيق"، تعرب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، بدون الطبعة، دار المريخ، الرياض-السعودية، الموقع الإلكتروني https://drive.google.com/file/d/1JEEeLjW_wXLTpkvbFzNAxBf_x7C-55hn/view
- 2 - خالد أمين عبد الله (2012)، "التدقيق والرقابة في البنوك"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، الموقع الإلكتروني <https://www.neelwafurat.com/itempage.aspx?id=lbb116280-76442&search=books>، تاريخ

الأطروحات والرسائل الجامعية:

- 1 - بشرى عبد الغني (2011)، " فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية والبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2011/2010، الموقع الإلكتروني <http://dspace.univ-tlemcen.dz/handle/112/768>، تاريخ الإطلاع: 2020/03/28.
- 2 - بن أحمد لخضر ناصر، (2001)، "دراسة مقارنة للضريبة والزكاة"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر، 2001/2000، الموقع الإلكتروني <https://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2009/06/d8afd8b1d8a7d8b3d8a9-d985d982d8a7d8b1d986d8a9-d984d984d8b6d8b1d98ad8a8d8a9-d988d8a7d984d8b2d983d8a7d8a9-d8b1d8b3d8a7d984d8a9-d985d8a7.pdf>
- 3 - بن أحمد لخضر ناصر، (2001)، "دراسة مقارنة للضريبة والزكاة"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر، 2001/2000، الموقع الإلكتروني <https://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2009/06/d8afd8b1d8a7d8b3d8a9-d985d982d8a7d8b1d986d8a9-d984d984d8b6d8b1d98ad8a8d8a9-d988d8a7d984d8b2d983d8a7d8a9-d8b1d8b3d8a7d984d8a9-d985d8a7.pdf>
- 4 - بوكري سهام فوزية، " التدقيق المحاسبي كألية للحد من الهرب الضريبي"، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس- مستغانم، الجزائر، 2019/2018، الموقع الإلكتروني <http://e-biblio.univ-mosta.dz/bitstream/handle/123456789/12536/547.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

- 5 - تابتي خديجة (2012)، "دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص"، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية والعلوم التسيير، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان-الجزائر، 2012/2011، الموقع الإلكتروني-<http://dspace.univ-tlemcen.dz/bitstream/112/1164/1/Tabti-Khadidja.mag.pdf>، حياة تيسوكاي، صبرينة سعودي (2014)، "حقوق و ضمانات المكلّف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، الجزائر، 2014/2013، الموقع الإلكتروني-<http://pmb-int.cuniv-aintemouchent.dz/memoire/%D9%82%D8%A7%D8%B9%D8%AF%D8%A9%20%D8%A8%D9%86%D8%A7%D8%AA%20%D8%A7%D9%84%D8%AD%D9%82%D9%88%D9%82/2019/4967-4968/m%C3%A9moire%20de%20master%20-%2002.pdf>، تاريخ
- 6 - حيزية بوزوررة، كاهنة بوزيدي، (2018)، "التهرب الضريبي في الجزائر وآليات مكافحته"، مذكرة نيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية- الجزائر، 2018/2017، الموقع الإلكتروني-<http://www.univ-bejaia.dz/vrpr/soutenance/#>
- 7 - داودي محمد (2006)، "الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر"، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص المالية العامة، جامعة تلمسان، 2006/2005، الموقع الإلكتروني-<http://dspace.univ-tlemcen.dz/handle/112/3194>
- 8 - ربيع ناقة (2014)، "تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر"، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2014/2013، الموقع الإلكتروني-<http://bib.oeb.dz:8080/jsui/bitstream/123456789/1171/1/%D8%AA%D9%82%D9%8A%D9%8A%D9%85%20%D9%81%D8%B9%D8%A7%D9%84%D9%8A%D8%A9%20%D8%A7%D9%84%D8%B1%D9%82%D8%A7%D8%A8%D8%A9%20%D8%A7%D9%84%D8%AC%D8%A8%D8%A7%D8%A6%D9%8A%D8%A9%20%D9%81%D9%8A%20%D8%B8%D9%84%20%D8%A7%D9%84%D8%A5%D8%B5%D9%84%D8%A7%D8%AD%D8%A7%D8%AA%20%D8%A7%D9%84%D8%B6%D8%B1%D9%8A%D8%A8%D9%8A%D8%A9%20%D9%81%D9%8A%20%D8%A7%D9%84%D8%AC%D8%B2%D8%A7%D8%A6%D8%B1>

- 9 - ساعد نبيلة(2015)، الرقابة الجبائية ودورها في تحصيل الضريبي"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2014/2015 الموقع الإلكتروني <http://dspace.univ-bouira.dz:8080/jspui/handle/123456789/5082>
- 10 - سليمان عتير(2012)، "دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، مذكرة مقدمة ضمن مقتضيات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة- الجزائر، 2011/2012، الموقع الإلكتروني: <http://thesis.univ-biskra.dz/472/>.
- 11 - شبيطة هاني محمدحسن، (2006)، "حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكبفين"، أطروحة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، الموقع الإلكتروني https://scholar.najah.edu/sites/default/files/all-thesis/balance_limits_between_tax_authorities_and_tax_payers.pdf
- 12 - عفاف بوبندير، جمال الدين لوصيف (2016)، "الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي"، مذكرة لنيل شهادة في القانون، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، الجزائر، 2015/2016، الموقع الإلكتروني <http://dspace.univ-guelma.dz:8080/xmlui/handle/123456789/6108>.
- 13 - كردودي سهام (2016)، "جباية المؤسسة، الضريبة على الدخل الإجمالي، مدعمة بأمثلة وتمارين محلولة"، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية، بسكرة، 2015/2016، الموقع الإلكتروني <https://gulfupload.com/8uth8kagzzg8>
- 14 - لابد لزرق، "ظاهرة التهرب الضريبي وانعكساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد- تلمسان، 2011/2012، الموقع الإلكتروني: <http://dspace.univ-tlemcen.dz/bitstream/112/1253/1/Labed-lazregu.mag.pdf>
- 15 - لياس قلاب ذبيح (2011)، "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010/2011، الموقع الإلكتروني <http://alqashi.com/th/th154.pdf>، تاريخ
- 16 - محمد هشام ملوكة(2014)، "دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم التسيير، جامعة الوادي-الجزائر،

<https://www.univ-eloued.dz/images/memoir/file/M.E-020-49> الموقع الإلكتروني 2014/2013
،،1.pdf

17 -ولهي بوعلام(2004)، "أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2003/2004، الموقع الإلكتروني-<https://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2011/07/%D8%A7%D8%AB%D8%B1-.pdf>

18 -ونادي رشيد(2002)، " دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش حالة الجزائر"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001/2002، الموقع الإلكتروني <https://www.ccdz.cerist.dz/admin/notice.php?id>

المجلات

- 1 - أحمد بساس،(2013)، " مكافحة التهرب والغش الضريبي في الجزائر: حصر لأهم الإجراءات الجبائية الردعية للفترة الممتدة من2008/2013"، مجلة علمية محكمة، جامعة عمار ثليجي، العدد، 20، الأغواط-الجزائر، الموقع الإلكتروني <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/89880>.
- 2 - بلواضح الجيلالي وسعيد يحيى(2014)، "فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد12، المسلية، الجزائر، الموقع الإلكتروني <http://rist.cerist.dz/spip.php?article2444>.
- 3 - خالد خطيب (2002)، "التهرب الضريبي"، مجلة دمشق، كلية الاقتصاد، سوريا، مجلة 16، العدد 02، الموقع الإلكتروني https://shamra.sy/uploads/documents/document_640e75a57b02184add363edea3bb12.pdf

- 4 - يسرى مهدي حسن السامراني، زهرة خضير عباس العبيدي،(2012)" تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي"، مجلة جامعة النبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 04، العدد 09، جامعة بغداد، العراق، الموقع الإلكتروني <https://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&ald=69041>

المحاضرات:

1. رتيبة بوهالي (2017)، "محاضرات في جباية المؤسسة، تخصص السنة الثالثة تخصص إدارة الأعمال"، جامعة محمد الصديق بن يحيى_جيجل 2016-2017 <http://elearning.univ-jjel.dz/elearning/login/index.php>

الملتقيات :

- 1 - بوعلام ولهي (2009)، "نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من أثار الأزمة، الملتقى الدولي حول الأزمة المالية، والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية"، جامعة فرحات عباس ، سطيف، الجزائر، الموقع الإلكتروني <https://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2009/12/144-oualhi-boualem.pdf>

القوانين

- 1 - المادة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية.
- 2 - المادة 20 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم وفقا للمادة 15 من قانون المالية لسنة 2019
- 3 - المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة مالية، 2015
- 4 - المادة 39 من القانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية
- 5 - المادة 106 والمادة 107 من القانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية 2020
- 6 - المادة 303، من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة"، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية 2019

القرارات

- 1 - المادة 12 من القرار المؤرخ في 12/07/1998، الجريدة الرسمية، العدد 79، سنة 1998.
- 2 - المادة 79 من قرار وزاري مشترك، مؤرخ في 21 فيفري 2009،، الجريدة الرسمية
- 3 - المادة 60 من القرار الوزاري مشترك مؤرخ في 21 فيفري 2009، الجريدة الرسمية، العدد 20، الصادرة بتاريخ 2009/03/29

المواقع الإلكترونية:

1 - موقع المديرية العامة للضرائب-<http://www.mf.gov.dz/article/2/A-la-Une/382/La-Direction-rale-des-Imp%3%B4ts-lance-la-d%3%A9claration-fiscale-online.html>

ثانياً:المراجع باللغة الفرنسية:

les livres:

- 1- Alain Micol et Christophe villange, (1999) «**Les Audits Financiers** », Sans édition, Edition D'Organisation , Cite <https://www.eyrolles.com/Entreprise/Livre/les-audits-financiers-9782708123106/>
- 2- Carles Bécour, Henri Bouquir(1996), « **l'audit opérationnel** », 2 édition, économique ,paris
- 3- Christophe Villalonga(2003), « **L'audit Qualité Interne** », , Edition Dunod,Cite <https://www.eyrolles.com/Entreprise/Livre/l-audit-qualite-interne-9782100051960/>,Paris,Le28/01/2020,P14.
- 4- K. Belamiri (1997)," la mission du commissariat aux comptes", revue algérienne de comptabilité et d'audit Edition cncc, de comptabilité n°14,Le cite [https://www.google.com/search?sa=X&source=univ&tbn=isch&q=K.+Belamiri+\(1997\),+la+mission+du+commissariat+aux+comptes,+revue+alg%C3%A9rienne+de+comptabilit%C3%A9+e+t+daudit+Edition+cncc,+de+comptabilit%C3%A9+n%C2%B014,&ved=2ahUKEwiz1_ey5vnpAhU7C2MBHSq8B7MQsAR6BAgJEAE&biw=1093&bih=526](https://www.google.com/search?sa=X&source=univ&tbn=isch&q=K.+Belamiri+(1997),+la+mission+du+commissariat+aux+comptes,+revue+alg%C3%A9rienne+de+comptabilit%C3%A9+e+t+daudit+Edition+cncc,+de+comptabilit%C3%A9+n%C2%B014,&ved=2ahUKEwiz1_ey5vnpAhU7C2MBHSq8B7MQsAR6BAgJEAE&biw=1093&bih=526) Le12/02/2020 p 04.

الملاحق

الملحق رقم 01

المتعلق بالتصريحات

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série G n° 12

التصريح برقم الأعمال
(نظام الضريبة الجزائية الوحيدة)

**DECLARATION
DU CHIFFRE D'AFFAIRES**
(REGIME DE L'IMPOT FORFAITAIRE UNIQUE)

يعد قبل 1 فيفري من سنة التكاليف بالحسنة
A renvoyer avant le 1^{er} Février de l'année
d'imposition

المديرية العامة للضرائب
DIRECTION GENERALE DES
IMPOTS
مديرية الضرائب لولاية
DIRECTION DES IMPOTS DE
WILAYA de

مفتشة
بلدية

رقم التعريف الجبائي:
Numéro d'identification fiscale (NIF)
رقم المادة:
N° d'article
رقم السجل التجاري:
N° du registre de commerce
رقم
N° de la carte d'artisan

ختم التاريخ للمصلحة
Timbre à date du service

اللقب : : الاسم - NOM :

Prénoms :

اسم الشركة :

Raison sociale :

طبيعة النشاط :

Nature de l'activité :

عنوان المحل أو المؤسسة :

Adresse de l'établissement ou de l'entreprise :

- إلى 1 جانفي :

- au 1^{er} Janvier

- إلى 1 جانفي :

- au 1^{er} Janvier

عنوان إقامة المصروح :

Adresse du domicile de l'exploitant :

إذا كان العنوان القديم أيضا، في حالة تغير العنوان خلال السنة

En cas de changement d'adresse en cours d'année, mentionner également l'ancienne adresse

رقم الحساب الجاري البنكي أو البريدي :

N° CCB ou du CCP :

رقم الهاتف :

N° d'appel téléphonique :

اسم و عنوان المحاسب (في حالة وجوده) :

Nom et adresse du Comptable (le cas échéant) :

يرجى ملئ الفراغات المبينة أسفله، إذا كنتم تمارسون نشاطا آخر (في حالة تعدد النشاطات، أرفقوا جدولاً مفصلاً بالشكل المطلوب):

Si vous avez une autre activité, veuillez renseigner les champs ci-après indiqués (En cas de multiplicité d'activités joindre un état
dument renseigné) :

اسم الشركة :

Raison sociale :

طبيعة النشاط :

Nature de l'activité :

عنوان المحل أو المؤسسة :

Adresse de l'établissement ou de l'entreprise :

نظرا لأهمية هذا التصريح الذي ينبغي أن يكون قاعدة لتثبيت الضريبة الجزائية الوحيدة - بومس المعلنون - فالمسئولية تكفي المعلومات المطلوبة بدقة وإعادة هذه المسئولية في الأجل المحدد
Compte tenu de l'importance de cette déclaration qui doit servir de base à la fixation de l'impôt forfaitaire unique, il est recommandé au contribuable de fournir les
renseignements demandés avec précision et de renvoyer le présent imprimé dans les délais prescrits.

تصريح خاص بالمكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزائية الوحيدة يقدم قبل 1 فيفري من سنة
التكاليف بالضريبة.

Renseignements divers :

معلومات متنوعة :

- أ - عدد الأشخاص المستخدمين في :
- ب - قيمة الأجور و الأرباح الاجتماعية الممتدة في :
- ج - القيمة السنوية للإيجارات الخاصة لسنة :
- د - السيارات المستعملة:

	Tourisme سياحية	Utilitaire نفعية	
Marque et puissance	سنة الاكتساب
Année d'acquisition	العلامة والقود
Prix total payé	مجموع الثمن المتفوع

Partie à renseigner en cas de cession ou cessation d'activité :

قسم للإستعلام في حصة التنازل أو توقيف النشاط

Nom et prénoms du cessionnaire : اسم ولقب المتنازل له :

Adresse : العنوان :

Cession d'investissement:

التنازل عن الاستثمار:

Nature du bien cédé : طبيعة المالك المتنازل عنه :

Date de cession : تاريخ التنازل : Date d'acquisition : تاريخ الاكتساب :

Prix de réalisation du bien cédé : سعر إنجاز المالك المتنازل عنه :

Prix de revient du bien cédé : سعر تكلفة المالك المتنازل عنه :

Plus value de cession : فائض القيمة عند التنازل :

معلومات متعلقة برقم الأعمال	Renseignements relatifs au Chiffre d'affaires		
مخصص للخدمة Colonne réservée au service	قيمة رقم الأعمال Montant du chiffre d'affaires	معدل الضريبة Taux de l'IFU correspondant	طبيعة العمليات (يتعلق الأمر بالمشاكل المحلولة داخل نفس المؤسسة) Nature des opérations réalisées (Il s'agit des activités réalisées au sein de la même entreprise)
		5%	(1) وبشبهة لتشغلات الإنتاج و بيع السلع (المادة 282 مكرر 6). (1) pour les activités de production et de vente de biens (article 282 sexiès).
		12%	(2) نشاطات أخرى (المادة 282 مكرر 6). (2) autres activités (article 282 sexiès).
	0		مجموع قيمة رقم الأعمال المصرح به Montant total du chiffre d'affaires déclaré (1) + (2)

جدول مفصل للأعباء Etat détaillé des dépenses et frais divers

تعيين	المبالغ Montants	تعيين
مبلغ مشتريات البضائع		Montant des achats de marchandises
مبلغ مشتريات المواد الأولية		Montant des achats de matières premières
أجور الموظفين		Salaires du personnel
الإجراءات الاجتماعية ثوب العمل		Charges sociales patronales
الإيجارات المهنية		Loyers professionnels
الضرائب و الرسوم المدفوعة		Impôts et taxes payés
- رسم الشهير		- Taxe d'enlèvement des ordures ménagères
- ضرائب أخرى (تشكر بالتفصيل)		- Autres impôts (à détailler)
مصاريف أخرى عامة (تشكر بالتفصيل في ورقة منفصلة)		Autres frais généraux (détailler sur feuille séparée)
مجموع	0	TOTAL

Option pour un seul paiement annuel : OUI NON

En cas d'option pour le paiement annuel de l'impôt, celui-ci doit se faire au plus tard le 30 septembre de l'année sans avertissement préalable.

أشهد بأن المعلومات المسجلة على هذه المطبوعة مضبوطة وحقيقية
J'atteste que les renseignements portés sur la présente déclaration sont réels et exacts.

أ : _____ : في Le _____

الإمضاء Signature

سلسلة (1) رقم 11

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

الرقم الاحصائي :

أذكر في الخانة المقابلة حرف ورقم اعادة إخضاعك
للتضريبة المعدة :

بعشرون السنة السابقة.

التصريح بالأرباح الصناعية والتجارية
الضريبة على الدخل الإجمالي
الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية
(نظام الربح الحقيقي)
المرسوم على النشاط المهني
النشاط الصناعي والتجاري

سنة :

لتسليم سنة :

أو السنة المالية المختصة في :

Série G. n° 11 (2010)

إدارة الضرائب

ولاية

بلدية

تصريح يقدم قبل 1 أفريل
إلى مفتش معارسة
النشاط. أو المؤسسة
الرئيسية.
ينبغي تخطيط المطرف إذا
أرسل عن طريق البريد.

ختم التاريخ
للمفتش

الطبعة المرسومة : الجزائر

اسم ولقب المصروح :

تاريخ الميلاد :

طبيعة الصناعة، التجارة أو المهنة :

مقر مديرية المؤسسة أو مكان المؤسسة الرئيسية في الجزائر :

- إلى 1 جانفي

- إلى 1 جانفي

(في حالة تغيير العنوان خلال السنة)

عنوان إقامة المصروح أو الشركاء الأشخاص والرقم الاحصائي لكل منهم :

الرقم الاحصائي	العنوان (1)	حصة الأرباح	الأسماء والألقاب
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

(1) في حالة تغيير العنوان خلال السنة أذكر أيضا العنوان القديم :

مكان مسك المحاسبة :

اسم وعنوان الخبير والمحاسب أو الخيرا، والمحاسبين الذين استعمل المصروح خدماتهم بين إن كان هؤلاء التقنيون جزءا من مستخدمي المؤسسة الأجراء، واذكر الرقم الجبائي لكل منهم :

يقدم هذا التصريح قبل 1 أفريل من ممارسة النشاط أو المؤسسة الرئيسية.

عمود مخصص	السنة المالية الممتدة من : إلى :	
	1 - النتيجة الجبائية :	
	أ) الربح الإجمالي (أنقل قيمة السطر WX الموجود في الجدول رقم 8) منه	_____ و _____
	- أرباح لم يعاد استثمارها	_____ و _____
	- أرباح أعيد استثمارها	_____ و _____
	- أرباح معفاة	_____ و _____
	عجز (أنقل قيمة السطر WX الموجود في الجدول رقم 8)	_____ و _____
	2 - الرسم على النشاط المهني :	
	طبيعة العمليات	القيمة الخام لرقم الاعمال
	العمليات الخاضعة للضريبة :	_____ و _____
	قيمة عمليات البيع بالجملة للمنتجات التي يتضمن سعر بيعها أكثر من 50٪ من الحقوق غير المباشرة.	_____ و _____
	قيمة البيع بالتجزئة لمنتجات يتضمن بيعها أكثر من 50٪ الحقوق غير المباشرة.	_____ و _____
	قيمة عمليات البيع المتجزئة من قبل الوكلاء المرخص لهم بالنشاط طبقاً للمادة ٨٣ من القانون المتعلق بالقرض والتقدم.	_____ و _____
	عمليات البيع بالتجزئة من قبل محمصي القهوة لمنتجاتهم الخاص.	_____ و _____
	عمليات البيع بالجملة.	_____ و _____
	عمليات أخرى تعطي الحق في تخفيض السعر أسس الضريبة	_____ و _____
	بيع وعمليات لا تستفيد من تخفيض أسس الضريبة	_____ و _____
	مجموع قيمة رقم الأعمال الخاضعة للضريبة (1)	
	عمليات معفاة	
	_____ و _____	
	_____ و _____	
	_____ و _____	
	_____ و _____	
	_____ و _____	
	مجموع رقم الأعمال المعفى (2)	
	مجموع قيمة رقم الأعمال (1) + (2)	
	_____ و _____	
	إذا كنتم تعدون التصريح باسم خلافة دافع ضريبة ترفي فإذكمروا تحت إيعانتكم اسمكم ولقنكم وعتوانكم	

ب : في
الإعطاء.

5494 G N° 5 (2009) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية إدارة الضرائب

ولاية : _____

رقم التعريف الجبائي : _____

أذكر في المربع المقابل حروف ورقم العادة التي تخضع بموجبها للضريبة المعدة بعنوان : _____

بلدية : _____

الضريبة على أرباح الشركات

سنة : _____

مبهر القرض الضريبي والرصيد الجبائي (*)

(يرفق تديما للتصريح بالضريبة على أرباح الشركات)

(سنة : أو الفترة من إلى)

- المطبوعة الرسمية -

تعيين وعنوان المسدد أو الطرف الدافع	إسم وعنوان المستفيد
	رقم التعريف الجبائي : _____

طبيعة الإقتطاعات

سنتهم	د.ج	إيرادات رؤوس الأموال المنقولة المقسمة
		(1) إيرادات القيم الثابتة القيمة الخام للتقسيمات الخاضعة للضريبة :
		قيمة الإقتطاعات المنجزة :
		(2) إيرادات الديون على الغير، الودائع والضمانات قيمة الفوائد المدقوعة الخاضعة للضرائب :
		قيمة الإقتطاعات المنجزة :

في
إمضاء وختم الطرف الدافع.

(*) ملاحظة : ينبغي الحاق هذا المبرر بالتصريح بالضريبة على أرباح الشركات (سلسلة خ، رقم 4 المكتتبية من قبل الشركات المستفيدة من إيرادات رؤوس الأموال المنقولة التي مكنت عن اقتطاع من المصدر يخول الحق في القرض الضريبي المطابق.

تاريخ الإستلام	الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية تصريح بالوجود يكتبه المكلف بالضريبة الخاضع إلى : - الضريبة على أرباح الشركات - الضريبة على الدخل الإجمالي } (1)	وزارة المالية المديرية العامة للضرائب مديرية الضرائب ولاية
سلسلة G رقم 8 (2007) المطبوعة الرسمية الجزائر		
الإسم واللقب أو التسمية : اسم الشهرة التجاري : عنوان المقر الإجتماعي : رقم السجل التجاري : ج.ج - البريدي أو البنكي : رقم بطاقة الحرفي أو رقم الاعتماد : الهاتف : رت. الإحصائي : رت الجبائي : عنوان المؤسسة في الجزائر (الشركات الأجنبية) (2) : صفة المصروح : مالك - مستأجر - مسير حر - مسير أجير (1) : تاريخ بدء النشاط :		
الشكل القانوني للشركة (ضع علامة في الخانة المناسبة)		
<input type="checkbox"/> مؤسسة فردية <input type="checkbox"/> شركة فعلية <input type="checkbox"/> شركة التضامن <input type="checkbox"/> شركة مدنية مهنية <input type="checkbox"/> جمعية بالمشاركة <input type="checkbox"/> شركة ذات مسؤولية محدودة <input type="checkbox"/> شركة المساهمة <input type="checkbox"/> شركة أجنبية : أذكر الشكل القانوني :		
<input type="checkbox"/> شركة تعاونية <input type="checkbox"/> مؤسسة عمومية (شركة) <input type="checkbox"/> مؤسسة عمومية <input type="checkbox"/> شركة ذات الإقتصاد المختلط <input type="checkbox"/> وحدة اقتصادية محلية (ولائية أو بلدية) <input type="checkbox"/> أخرى :		
طبيعة النشاط الرئيسي : نشاطات ثانوية أخرى : عناوين المؤسسات الثانوية الأخرى : مكان المسك المحاسبية : إسم وعنوان المحاسب :		
(1) اشطب العلامات غير العلامات (2) بالنسبة لشركات الأجنبية تقدم نسخة طبق الأصل أو عقود الأشغال أو الدراسات يشهد بصحته من طرف المصروح الممضي أسفله الذي يعترف بإعلانه على التزاماته الجبائية. في الإمضاء		
يجب إيداع هذا التصريح في الأيام الثلاثين (30) الأولى الموالية لتاريخ بدء النشاط، لدى مفتشية الضرائب المؤهلة.		

يقدم هذا التصريح إلى مفتشية الضرائب المؤهلة خلال الثلاثين (30) يوما الأولى الموالية لتاريخ بدء النشاط.

حق التصريح - Droit de timbre sur état			
Code	Opérations imposables المعاملات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires imposable رقم المبيعات الخاضعة للضريبة	Taux معدل الضريبة
E 2 E (D)			
4	TOTAL		
Impôts et taxes non repris ci-dessus - الضرائب ورسوم القيمة المضافة			
Code	Opérations imposables المعاملات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires imposable رقم المبيعات الخاضعة للضريبة	Taux معدل الضريبة
5	TOTAL		
RECAPITULATION (EN DA) - ملخص (بدينار)			
1 - TAP	C2500 020/A	Centre révisé au contribuable مركز محاسب في مصلحة الضريبة	Centre révisé à la recette des impôts مركز محاسب في مصلحة الضرائب
2 - AP / BS	C2001 001/M1	شهادة رسمية ومدون مذكور هذا التصريح وإشهاد مع الوثائق الضريبية	Reçu de jeu, le présent déclaration enregistrée sous le numéro Payer - par chèque bancaire N° de libre sur l'Appareil - en numéraire - par chèque postal N° pris en recette par quittance N° de ce jour A le Cachet Le soussigné des impôts signataire, Cachet.
3 - 1 - BRG Salariés	C2001 001/100	Constaté sincère et vérifiable le contenu de la présente déclaration et conforme aux documents comptables. A le Cachet signature	Observation éventuelles:
3 - 2 - BRG Autres rel. sources	C2001 001/101/A/B/C		
3 - 3 - BSU For. à la source	C2001 001/102 et 3		
- TIC	C2001 003/003/A/B		
4 - Droits de timbre	C2001 002/201		
5 - Autres	C1		
6 - TVA	C2500 020/A		
MONTANT TOTAL A PAYER			

Les déclarations d'aires et les revenus sont inscrits en aires, le dernier chiffre étant rattaché au 2100 (exemple : 325 620 DA = 325.620 DA)

تسجيل ارقام الأقاليم و صيغتها بتسلسل متزايد و رقم الأقاليم براداج
المتعلق : 325 620 DA = 325.620 DA

الجمع على القيمة المضافة
TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

أ - رقم الأقاليم الخاضع للتصريح

الرمز Code	عمليات خاضعة للـ TVA	مجموع رقم الأقاليم Chiffre d'affaires total	رقم الأقاليم المعفى Chiffre d'affaires exonéré	رقم الأقاليم الخاضع للتصريح Chiffre d'affaires imposable	القيمة المضافة المدفوعة - (أ) Montant des droits (en DA)
E 3 B 11	عمليات خاضعة للـ TVA				7%
E 3 B 12	توريدات السلع والخدمات الخاضعة للـ TVA				
E 3 B 13	توريدات السلع والخدمات الخاضعة للـ TVA				
E 3 B 14	توريدات السلع والخدمات الخاضعة للـ TVA				
E 3 B 15	توريدات السلع والخدمات الخاضعة للـ TVA				
E 3 B 16	توريدات السلع والخدمات الخاضعة للـ TVA				
E 3 B 21	توريدات السلع والخدمات الخاضعة للـ TVA				17%
E 3 B 22	توريدات السلع والخدمات الخاضعة للـ TVA				
E 3 B 23	توريدات السلع والخدمات الخاضعة للـ TVA				
E 3 B 24	توريدات السلع والخدمات الخاضعة للـ TVA				
E 3 B 25	توريدات السلع والخدمات الخاضعة للـ TVA				
E 3 B 26	توريدات السلع والخدمات الخاضعة للـ TVA				
E 3 B 31	توريدات السلع والخدمات الخاضعة للـ TVA				
E 3 B 32	توريدات السلع والخدمات الخاضعة للـ TVA				
E 3 B 33	توريدات السلع والخدمات الخاضعة للـ TVA				
E 3 B 34	توريدات السلع والخدمات الخاضعة للـ TVA				
E 3 B 35	توريدات السلع والخدمات الخاضعة للـ TVA				
E 3 B 36	توريدات السلع والخدمات الخاضعة للـ TVA				
E 3 B 37	توريدات السلع والخدمات الخاضعة للـ TVA				
TOTAL GENERAL DES CHIFFRES D'AFFAIRES					
B / Déductions à opérer.					
مجموع الخصومات المدفوعة					
E 3 B 91	مجموع الخصومات المدفوعة				
E 3 B 92	مجموع الخصومات المدفوعة				
E 3 B 93	مجموع الخصومات المدفوعة				
E 3 B 94	مجموع الخصومات المدفوعة				
E 3 B 95	مجموع الخصومات المدفوعة				
E 3 B 96	مجموع الخصومات المدفوعة				
TOTAL A. RAPPELÉ (C) - Total des déductions à opérer (B)					
G / TVA à payer					
مجموع القيمة المضافة المدفوعة					
Total des déductions à opérer (B)					
TVA à payer au titre du régime					
Total des déductions à opérer (B)					

الملحق رقم 02

المتعلق بالإشعارات

الضرائب المتنوعة المشار إليها أعلاه فيما يتعلق بالعقود المشمولة بالنفاذ ومصلحة الضار بالنسبة لبلدية وكذلك البلدية التي يقع في دائرتها محل التنفيذ.

أنا الموقع أدناه عامل الملاحقة أمام القضاء للضرائب المتنوعة، وبناء على التفويض المعطى لي، قد نبهت - باسم القانون والعدل على السيد المقيم حيث انتقلت وتخطيت فيه مع (6)

- وفق ما قرر - وتركت للمخاطب معه صورة هذا في ظرف مغلق عليه العنوان والختم وفقاً للقانون. بأن يسده لحصل الضرائب المذكور أعلاه - بمكتبه - مجمل المبالغ الواجبة الأداء الموضحة أسفل الجدول أعلاه. بدون إخلال بما يستحق عليه من جزاءات وغرامات التأخير.

وأذرت به في حالة عدم دفع المبلغ المطلوب في خلال ثلاثة أيام من تاريخ إخطاره. سوف يجبر على ذلك بكافة الطرق القانونية وعلى الأخص حجز وبيع منقولاته ومحاصيله وتركت للمخاطب معه المذكور صورة هذا الخطر.

عامل الملاحقة القضائية }

طريق تسديد الضرائب

أولاً : التسديد النقدي بخزينة محصل البلدية التي تم فيها ربط الضريبة، أو أية بلدية أخرى بعد تقديم الخطار أو تنبيهه.

ثانياً : التسديد في حساب الشيكات البريدية للمحصل المشار إليه أعلاه.

1- نقداً بواسطة حوالة - بنقائية (نموذج رقم 1418 ب الجزائر).

ب - شيك تحويلي (نموذج ش 1440 الجزائر).

ثالثاً : شيك مصرفي مسطر باسم المحصل الواقع في دائرته مقر فرض الضريبة بدون ذكر الإسم الشفهي للمحصل.

رابعاً : تحويل مصرفي يتم بواسطة بنك الجزائر أو بعض مؤسسات الإئتمان المصرح لها خصيصاً بهذا الغرض.

خامساً : حوالة على الخزينة وتصدير بدون مصاريف من جميع مكاتب البريد أو من ساهي البريد ويقوم بالإرسال مقام مخالصة المحصل.

سادساً : حوالة - بنقائية - أو حوالة بريدية عادية.

تنبيه هام جداً :

في جميع الحالات يلزم ذكر إسم البلدية وسنة ربط الضريبة، ومادة الورد وإذا لزم الأمر، الخطاب السابق على هذه المادة وكذلك نوع الضريبة وقيمته.

المادة 402 من مجموعة الضرائب المباشرة.

1- التأخير في تسديد الضرائب التي تحصل بطريق الورد يلزم بقوة القانون إلى تحصيل غرامة مالية قدرها 10 % من قيمة ما يلزم دفعه بعد الحاسبة، إذا تم التسديد بعد التاريخ المحدد للأداء.

ويزداد مقدار هذه الغرامة :

إلى 25 % إذا كان التنبيه بالأداء قد تبعه توقيع حجز.

معلمي من التطبيق
أمر رقم 103/68 المؤرخ
في 6 ماي 1968

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série R, n°

المديرية العامة للضرائب

السيد (ة) :

مديرية الضرائب لولاية

الساكن :

قباضة الضرائب

آخر إشعار للدفع قبل المتابعات

تبعاً للإشعار بالدفع الذي يوجهه أعلمتكم بأنواع ومبالغ الضرائب والرسوم الواقعة على ذمتكم والذي لم تستجيبوا له، طلبت منكم بالرسالة التفضل بالحضور إلى مكتبنا، عندما استقبلتكم يوم ذكرتكم بهدينكم الجبائي المقدر بـ دينار، وطلبت منكم تسديده فوراً، بل وعرضت عليكم جهولاً وأسعاً للدفع على أقساط لتتمكثوا من تسديده تدريجياً من دون شل ناطكم أو دفع مبلغ يفوق طاقاتكم. إنكم لم تستجيبوا لهذه الاقتراحات التي عرضتها عليكم مرة أخرى خلال اللقاء الثاني الذي جمعنا يوم حيث نبهتكم لنتائج التي سترتب عن موقفكم السلبي، ومتمثلة في :

- الغلق المؤقت لمحللاتكم المهنية لمدة 06 أشهر قابلة للتجديد حتى التسديد الكلي لدينكم الجبائي.
- إصدار أمر إلى الغير لحجز أموالكم المودعة في حسابكم البريدي أو البنكي مع إمكانية غلقه إذا ما ثبت عدم كفاية الرصيد.
- حجز أملاككم المنقولة التابعة لنشاطكم أو مسكنكم عندما لا يتفجع إجراء حجز الحساب.
- بيع الأملاك المحجوزة وتحميلكم للأتعاب والمضايقات المترتبة عن ذلك.
- دفع المصاريف المعترسة الناجمة عن تنفيذ هذا الإجراء.
- فقدان إمكانية الحصول على تخفيض أو إلغاء للعقوبات الجبائية.

قباعثباركم لم تولوا أي اهتمام لحرص الإدارة واهتمامها بقضية إيجاد حل لدينكم الجبائي، أعلمكم بأنه سيشرع في أي وقت ما تنفيذ ضدكم الإجراءات الاجبارية المذكورة أعلاه ابتداءً من تاريخ بعث هذا الاشعار. فاعلموا إذن بأنه من دون الدفع الكلي للمبالغ المستحقة، أي محاولة لرفع هذه الإجراءات ولو بالدفع الجزئي، لا تحظى بأي قبول من طرف إدارة الضرائب.

تقبلوا سيدي، تحياتنا الخاصة

القبايض

الملحق رقم 03

المتعلق بالغلق المؤقت

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

DIRECTION DES IMPOTS DE BEJAIA
SOUS DIRECTION DU RECOUVREMENT
RECETTE DES IMPOTS DE ~~FINAN~~
N°...../RIT/02

A
MONSIEUR LE DIRECTEUR DES IMPOTS
DE BEJAIA

O B J E T /- Fermeture du local de Mr.....

R E F E R /- Ordonnance N° 96/31 du XX 30/12/1996 Portant loi de Finance pour 1997.
- Instruction n° 35 du 18/02/1997 relative à l'intensification de l'action de recouvrement et d'assainissement des écritures comptables des recettes des impôts.
P. JOINTES /- 01 Copie du commandement ;
01 Copie de l'extrait de rôle ;
01 Copie de l'A.T.D.

Dans le cadre de l'exécution de la loi de finance et de l'instructions sus-visées, j'ai l'honneur de proposer à Monsieur le Directeur des Impôts de procéder à la fermeture du local de Monsieur exerçant l'activité de ayant son siège à et ce après avoir epuiser toutes les procédures amiables à l'effet de régulariser sa dette fiscale.

OBSERVATIONS /-

BESAIN ~~MAIR~~ LE
LE RECEVEUR /

الملحق رقم 04

المتعلق بالحجوز

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

3

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مدير الضرائب لولاية بجاية

بجاية في

رقم

قباضة الضرائب

محضر حجز تنفيذي

بمقتضى القوانين و المصظيمات الجاري بها العمل و طبقا للمواد 380 ، 381 ، 392 ، 393 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .
تطبيقا لأحكام المادة 70 من القانون رقم 82-14 المؤرخ في 30 ديسمبر 1982 المحدد لتكاليف حراسة الأملاك المنقولة التي تحجزها الإدارة الجبائية .

أنا الممضي أسفله العون..... الوظيفة.....
الحامل لبطاقة أداء اليمين رقم..... الصادرة بتاريخ.....
و المكلف بمهمة حجز ممتلكات السيد :..... و المصظطة في :..... الدين لدى الخزينة ب.....

مررفوا بالسادة :

- 1-
- 2-
- 3-

حيث طلبت منه تسليم الممتلكات الواقع عليها الحجز أين تم تحويلها إلى المحضر العمومي في نفس اليوم و التاريخ المذكورين أعلاه .

عون المتابعة الشاهد الأول الشاهد الثاني جناب المخلص

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

مجلس قضاء بجاية

مكتب الأستاذة/.....

محاضرة قضائية لدى محكمة بجاية

إلى السيد: رئيس محكمة بجاية

طلب استصدار أمر بحجز ما للمدين لدى الغير

و تخصيص المبلغ

لفائدة:.....، الساكن: ببجاية.

ضد:.....، الساكن: ببجاية.

المحجوز لديه:.....، الممثل في شخص مديره:.....

الكائن مقره: ببليدية بجاية.

= سيدي الرئيس =

- عملا بالنسخة التنفيذية للحكم الصادر عن محكمة بجاية بتاريخ: 2015/.../...،

تحت رقم: 2015/.....، فهرس رقم: 2015/.....، عن القسم:.....

- عملا بمحضر تبليغ السند التنفيذي المحرر بتاريخ: 2012/06/17

والموجه إلى، أين كنا مخاطبين مع مصلحة المنازعات.

- عملا بمحضر التكليف بالوفاء المحرر بتاريخ: 2015/06/...

- عملا بمحضر تبليغ التكليف بالوفاء المحرر بتاريخ: 2015/06/.....

- عملا بمحضر عدم التنفيذ المحرر بتاريخ: 2015/07/.....

= لهذه الأسباب =

- نلتمس من سيادتكم سيدي الرئيس استصدار أمر بحجز ما للمدين لدى الغير من أجل إستيفاء

مبلغ الدين المحكوم به و المقدر ب: 80.000,00 دج (ثمانون ألف دينار جزائري)، بالإضافة

إلى مصاريف التنفيذ المترتبة عن ذلك و المقدر ب:.....و ذلك في حسابه المتواجد لدى

الكائن مقره ببجاية و أمر مدير البنك بتخصيص المبلغ الإجمالي المقدر ب:.....

و وضعه تحت تصرف المحضر القضائي.

- بجاية في:

المحاضرة القضائية

الأستاذة.....

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

الديوان العمومي للمحضر القضائي

الأستاذة/.....

محاضرة قضائية لدى محكمة بجاية

الكائن مكتبنا ب08 حي طوبال بجاية

محضر تبليغ أمر على عريضة لحجز تحفظي على أموال منقولةالمواد: 688, 659 من ق.م.إ

بتاريخ:..... من شهر:..... سنة ألفين و

خمسة عشر (...../...../.....)

و على الساعة:.....(...../...../.....)

نحن الأستاذة/ (إسم المحضر القضائي) محاضرة قضائية لدى محكمة بجاية،

الكائن مكتبنا بالعنوان المذكور على الهامش أعلاه والممضية أسفله.

بناء على طلب:

الممثلة من طرف مسيرها القانوني السيد: ممثل إدارة الضرائب

الكائن مقرها ب:

القائمة في حـقها: الأستاذ

بعد الإطلاع على المواد: من 406 إلى 416 و 688, 659 من ق.م.إ.

بلغنا و سلمنا ل: إسم المطالب بالدفع

الممثلة من طرف ممثلها القانوني السيد: إسم المحامي

الكائن مقره ب:

مخاطبين:

نسخة من أمر على عريضة من أجل حجز تحفظي الصادر عن السيد رئيس محكمة بجاية، بتاريخ:

2015/03/22 تحت رقم: .../2015 و المتضمن ما يلي:

« تعييننا من أجل الإنتقال إلى بجاية من أجل توقيع حجز تحفظي على..... المملوكة

للمطلوب ضدها و التي تكفلت بنقل و حفظ البضاعة و هذا لتمكين العارضة من إستيفاء

حقوقها المقررة قانونا.»

لكي لا يجهل ما تقدم

- إثباتا لذلك بلغنا و تكلمنا كما ذكر أعلاه و سلمنا نسخة من هذا المحضر للمخاطب الكل طبقا للقانون.

المحاضرة القضائيةتوقيع أو بصمة المبلغ له

الملحق رقم 05

المتعلق بإجراءات البيع

Série R n°25 (2000)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مصلحة التحصيل

محضر

قبل البيع

ولاية

بلدية

قباضة

تفصيل المبالغ المستحقة

(8)

سنة وفي

بناءً على طلب قاضي الضرائب ل.....

أنا الموقع أسفله عامل الملاحظات التابع

لمكتب الضرائب والموكل قانوناً، وبحضور الشاهدين الأتية أسماؤهم، قد تنقلت إلى مقر سكن

السيد (1) (2) السيد (2)

حارس على المحجوزات التي تمت على حساب السيد

القائل ب..... أو بعد التحدث مع

بنيّة القيام بجرد الحوائج والمنقولات المحجوزة بناً على المحضر الذي حررته يوم

المعفى من التخليص والتسجيل، والذي بموجبها عين حارساً، طلبت

منه إعادة تمثيل كل الحوائج والأشياء المحجوزة الموكلفة له، إثر قيامه بذلك، حرصت على نقل

هذه الحوائج على

للشروع في بيعها طبقاً للقانون حول على الساعة من

وقد دعوت المحجوز عليه للحضور إلى عملية

البيع إذا شاء ذلك.

وعليه، حررت هذا المحضر بحضور ومعونة السادة.....

شهود تمّ إختيارهم من طرف المحجوز عليه والسيد

حارس، وقد وقعوا جميعاً معي.

شهادة الإسماعيل الخازن

11) المحجوز عليه إذا عين حارساً.

12) إنشيط العبارة الغرر مالمسة.

1 - عن طريق النشر في العدد الجاري من الجريدة
الصادرة في

2 - عن طريق المصقات، كما هو محدد في محضر وضع المصقات ؛

3 - عن طريق المناذاة علنا في بالطرق المعتادة.

إثر احترام الإجراءات التي ينص عليها القانون واللوائح وبعد بلوغ المزاديين النصاب الكافي، تم القيام بما يلي :

1 -
بسر محدد د.ج وقد أرمي المزاد بسعر قدره د.ج لصالح السيد
القائم به

2 -
بسر محدد د.ج وقد أرمي المزاد بسعر قدره د.ج لصالح السيد
القائم به

3 -
بسر محدد د.ج وقد أرمي المزاد بسعر قدره د.ج لصالح السيد
القائم به

بناء على ما سبق (2) بلغت القيمة النهائية للمبيعات
الذي يعترف القايض بدفعهم من طرف الأشخاص الراسي عليهم المزاد كل فيما يخصه، وبقي المبلغ بحوزته إلى أن يتم تسديد كل النفقات، والضرائب المستحقة والغرامات والتعويضات الناجمة عن التأخير. أما فيما يخص القايض، إذا وجد، فإن القايض يتكفل بدفعه لمن هو أهل له.

من كل ما سبق، حررت المحضر بعد أن خلوت إلى هذا الشأن من الساعة إلى الساعة ويدون إنقطاع (1) بحضور المدعي، المحارس والسادة
شهود مسخرين وقعوا معي بعد الإطلاع على نص هذه الوثيقة

(1) أشطب على العبارات غير الملائمة.
(2) إذا لم يبقى شيء يباع من الأشياء المحجوزة أو إذا كان ضمن البيع لا يكفي لتغطية المبالغ المستحقة والنفقات، وعليه أعلنت نهاية البيع وأعدت الأشياء التي لم يتم بيعها إلى صاحبها الذي يعترف باستلامها ووقع الوثيقة، ومن ثم أوقفت المجموع إلى حد إلخ

الملخص

الهدف من الدراسة هو اكتشاف العلاقة بين التدقيق الجبائي ومساهمتها في تحسين مردودية التحصيل الضريبي، بحيث أن التدقيق الجبائي عنصر هام ضمن النظام الضريبي التصريحي وذلك بإدارتها بعدالة وفعالية التي تبنى على مدى صحة ومصداقية المعلومات التي يقدمها المكلف بالضريبة، إن التدقيق الجبائي يعمل على اكتشاف المخالفات والتجاوزات المرتكبة بهدف دفع المكلفين إلى التصريح بالمعلومات الكاملة والصحيحة على المداخل الذي يحققونها ويبقى التدقيق الجبائي الوسيلة الوحيدة الفعالة في زيادة الإيرادات والحد من التهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية

الضرائب – التدقيق الجبائي – التحصيل الضريبي – التهرب الضريبي

Abstract

The aim of the study is to discover the relationship between tax auditing and its contribution to improving the cost-effectiveness of tax collection, so that tax auditing is an important component within the declarative tax system by administering it fairly and effectively that is based on the validity and reliability of the information provided by the taxpayer, that the tax audit works to discover violations and transgressions Committed with the aim of prompting the taxpayers to declare complete and correct information on the revenues they achieve

Key Words

Taxes – Tax Audit – Tax Collection – Tax Evasion