



جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة

الشعبة: مالية ومحاسبة

التسيير

التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي

دراسة حالة بالمديرية الولائية للضرائب بمستغانم

مقدمة من طرف الطالب:

مناد محمد أمين

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بوظراف جيلالي	دكتور	جامعة مستغانم
مقررا	بوشيخي بحوص	دكتور	جامعة مستغانم
مناقشا	يسعد عبد الرحمان	دكتور	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2018/2019

# إهداء

إلى من لا تحلو الحياة بدونهما... و كان العدم مصيري لولا وجودهما إلى من قال فهما الخالق " واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا " إلى اللذان أوقدا شمعتا حياتهما ليضيئنا لي دربا يشيع بنور العلم و المعرفة إلى اللذان كان لي ينبوع الرحمة و الحب و الأمل و الحياة ، أتحنى بقدسية لأهدي بكلمات هذا العمل المتواضع إلى من غمرتني بحنانها وعطفها .إلى من سهرت الليالي إلى من سلكت دروب الأمل لتوفر لي درب الأمل و تحملت وخزات أشواك الحزن لأقطف أنا ورود الفرح و الياسمين إليك يا طيب واعز أم في الدنيا .أطال عمرك . إلى الذين يبنون النفوس و ينشئون العقول ، إلى الذين يكتشفون المواهب و يساهمون في تربية الأجيال الصاعدة إلى كل المدرسين الذين ساهموا في إعدادي من التعليم الابتدائي إلى الجامعي . إلى أساتذة كلية العلوم التجارية الذين ساهموا في انجاز هذا البحث المتواضع إلى كل من أحببتهم و أنست بحبهم وجمعنا حلو الحياة ومرها تحت سقف الأسرة إلى جميع طلبة و عمال جامعة مستغانم .

# التشكرات

أولا الشكر لله عز وجل الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله .

الحمد لله والشكر لله على النعم التي لا يحصيها الفكر ولا يعددها اللسان ولا يدونها القلم،  
فالحمد لله الذي وقفنا بقدرته ورحمته لإتمام هذا العمل المتواضع راجيين من جلا و علا أن يجعله  
في ميزان حسناتنا وأن يكون منبع نور لتساؤلات غيرنا.

نتوجه بالشكر الجزيل والاعتراف الصادق إلى الأستاذ المشرف على كل مقدمته لنا من عطاء وتوجيه  
ولم يبخل علينا بالمعلومة ولا بالفكرة ولا حتى بالكلمة الطيبة لإعداد هذا العمل ونرجو من الله أن  
يوفقك في كل شيء تريده، الأستاذ بحوص بوشيخي .

كما نشكر كل من ساهم من قريب أو من بعيد في إتمام هذا العمل.

مناد محمد أمين

## الفهرس

الصفحة	البيان
.ا	الإهداء
.اا	التشكرات
.ااا	الفهرس
	قائمة الأشكال
	قائمة الجداول
أ-ب-ج	المقدمة العامة
<b>الفصل الأول: النظام الضريبي الجزائري وإشكالية التهرب الضريبي</b>	
01	تمهيد
02	المبحث الأول: عموميات حول الضريبة
02	المطلب الأول: ماهية الضريبة
06	المطلب الثاني: تصنيف الضرائب
09	المطلب الثالث: التنظيم الفني للضريبة
11	المبحث الثاني: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي
11	المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي وأشكاله
18	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي
20	المطلب الثالث: طرق وأثار التهرب الضريبي
27	خلاصة الفصل الأول
<b>الفصل الثاني: الرقابة الجبائية</b>	
28	تمهيد
29	المبحث الأول : الإطار النظري للرقابة الجبائية
29	المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية و أهدافها
32	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

46	المبحث الثاني: دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبيين
46	المطلب الأول: التقييم العام لمحاسبة المكلف
46	المطلب الثاني: إجراء التعديلات والعقوبات المفروضة
53	خلاصة الفصل الثاني
<b>الفصل الثالث:دراسة ميدانية بالمديرية الولائية للضرائب بمستغانم</b>	
54	مقدمة الفصل
55	المبحث الأول: تقديم مديرية للضرائب لولاية مستغانم
55	المطلب الأول: نبذة عن مديرية للضرائب لولاية مستغانم
56	المطلب الثاني : مهام المديرية الولائية للضرائب
57	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية للضرائب لولاية مستغانم
62	المبحث الثاني: نموذج عن إجراءات التحقيق المحاسبي
62	المطلب الأول: المهام الأولية للتحقيق المحاسبي
63	المطلب الثاني: التحقيق المحاسبي ونتائجه
64	المطلب الثالث: نهاية أشغال التحقيق وتحرير التبليغ الأولي لنتائجه
66	المبحث الثالث: تبليغ نتائج التحقيق النهائي
66	المطلب الأول: كيفية تحديد رقم الأعمال
68	المطلب الثاني: إعادة تأسيس فرض الضريبة
72	المطلب الثالث: الاجراءات النهائية للتحقيق
73	خاتمة الفصل
75-74	الخاتمة العامة
77-76	المصادر والمراجع
	الملاحق

## قائمة الاشكال

الصفحة	البيان	رقم الشكل
33	المخطط العام لمراقبة الوثائق	1-1
40	الهيكل التنظيمي لمديرية البحث والمراجعات	2-2
42	الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات	3-3
57	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	1-3

## قائمة الجداول

الصفحة	البيان	رقم الجدول
06	يوضح مزايا وعيوب الضريبة الوحيدة	1-1
07	يوضح مزايا وعيوب الضرائب المتعددة	1-2
08	يوضح مزايا وعيوب الضريبة المباشرة والضريبة الغير مباشرة	1-3



لقد شهدت الجزائر تغيرات عديدة في سياستها الاقتصادية، وذلك من أجل تحسين مستوى النمو وكذا تمويل خزintها ومحاولة الوصول إلى ركب الدول المتقدمة. ومن هذه التغيرات هي الدخول إلى اقتصاد السوق الذي يفرض عليها إعادة النظر في إصلاحاتها الاقتصادية وسيرورة الاقتصاد الوطني وفق المعايير الدولية، وذلك من خلال الاحتفاظ بمواردها وثرواتها والبحث عن مصادر مالية جديدة بعيدة عن الموارد البترولية والجمركية.

وفي ظل هذه الظروف برزت أزمات اقتصادية حادة مثل أزمة 1929 وبغية الحد منها أصبح للدولة دور في الحياة الاقتصادية فأصبحت تتدخل في النشاط الاقتصادي وتوجيهه بعدة طرق نذكر منها السياسة الضريبية.

ونظرا لاحتلال الضريبة مركزا كبيرا وهاما في مالية الدولة فيما يخص إيرادات الميزانية فقد تم اعتبارها مصدرا ماليا ووسيلة للتحكم في سير الحياة الاقتصادية والاجتماعية، ذلك من أجل إنفاقها للصالح العام لتحقيق الرفاهية لمواطنيها، لذلك تسعى الدولة لعمل كل ما في وسعها من سن القوانين والتشريعات التي تنظم عملية جباية وتحصيل الضرائب بما يحافظ على وفرة الجباية لخزينة الدولة مع تحقيق العدالة وعدم زيادة العبء الضريبي على المكلفين. وفي ظل التغيرات الجديدة للاقتصاد الوطني، عمدت الدولة إلى إجراء إصلاحات اقتصادية وجبائية كمحاولة لدفع عجلة التنمية الاقتصادية، هذا لكون النظام الجبائي قبل 1992 لم يحقق الأهداف المرجوة منه، والذي كان يحوي عدة من الثغرات القانونية مما أدى إلى ظهور ما يسمى بالتهرب الضريبي، وهذا الأخير أصبح ظاهرة يجب أن تعنى بالدراسة نتيجة لما يسببه من معوقات في إعداد برامج التنمية الاقتصادية.

وبالرغم من كون ظاهرة التهرب الضريبي قديمة إلا أنها قد تفتشت وتعددت صورها عبر الزمن سواء من حيث الوسائل أو الأساليب المعتمدة، لتشهد في الآونة الأخيرة أبعاد خطيرة، فهي لا تقتصر على منطقة جغرافية محددة، ولا على فترة زمنية معينة، بل أصبحت ظاهرة عالمية لصيقة بالضرائب حيثما وجدت هذه الأخيرة، لذلك تسعى معظم الدول لمحاربتها بشتى الطرق والوسائل.

طرح الإشكالية:

بعد التهرب من دفع الضريبة من أخطر الآفات التي تصيب الضريبة بصفة خاصة، ولاقتصاد بصفة عامة لكونه يؤدي إلى استنزاف الموارد الضريبية التي كان من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة. وبالتالي أصبحت تعتبر من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها، مما يستدعي ضرورة مجابهة هذه الظاهرة سواء على المستوى المحلي أو الدولي. إذ استوجب على مختلف الدول ومنها الجزائر السعي إلى مكافحة هذا الوباء بشتى الطرق التشريعية والتنظيمية، والتي نتج عنها وضع أجهزة مختصة في مكافحة التهرب الضريبي، والمتجسدة في إنشاء مديريات خاصة بالرقابة الجبائية الولائية منها والإقليمية، لذلك يمكن التساؤل عن دور هذه الأجهزة في مكافحة التهرب الضريبي من خلال طرح الإشكالية التالية:

" ما هو دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ؟ "

ومن هذه الإشكالية الرئيسية يمكن أن تتفرع الأسئلة الجزئية التي نرها ضرورية لموضوع بحثنا في:

✓ ما هي أبعاد التهرب الضريبي ؟

- ✓ ما هي الرقابة الجبائية ؟ وما هي أشكالها ووسائلها ؟
- ✓ فيما يتمثل دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ؟

#### فرضيات الدراسة:

- بغية الإجابة عن هذه الإشكالية نقوم باعتماد الفرضيات التالية:
- ✓ تعتبر الضرائب من أهم وأقدم مصادر تمويل الخزينة العمومية.
- ✓ الرقابة الجبائية من أهم وسائل القضاء أو الحد من التهرب الضريبي.
- ✓ محاربة التهرب الضريبي تتطلب تضامناً وتضافرياً بين الإدارة الضريبية والإدارة العمومية (الجمارك، الهيئات العمومية، البنوك).

#### أسباب اختيار الموضوع:

- لقد تم اختيار الموضوع لعدة أسباب ودوافع منطقية وعملية وذاتية تجلت فيما يلي:
- ✓ الضريبة مورد أساسي هام لا يمكن الاستغناء عنه في تمويل النفقات الحكومية.
- ✓ الدور الهام الذي تلعبه في التنمية الاقتصادية وتحفيز الاستثمارات المحلية وكذلك التحكم في الأسعار وترشيد الاستهلاك.
- ✓ الرغبة في معرفة أسباب التهرب الضريبي.
- ✓ الرغبة في التعرف على آليات الرقابة الجبائية في الجزائر.
- ✓ ارتباط الموضوع بمقياس الجباية والذي هو من ضمن التخصص.
- ✓ الرغبة والميول الشخصي لهذا الميدان.
- ✓ نقص الدراسات السابقة في هذا الميدان نظراً للتغيرات المستمرة في النظام الجبائي الجزائري.
- ✓ يتعرض الاقتصاد الوطني بصفة دورية إلى تقلبات عادة ما ينجم عنها عدة آثار سلبية كالتضخم والبطالة مما يستدعي انتهاج سياسة ضريبية فعالة لمعالجة هذه التقلبات.

#### أهمية الدراسة:

تكمن أهمية البحث في كون أن الضرائب أصبحت أحد البدائل التي تساعد الدولة في تحقيق التنمية الاقتصادية بخلاف الإيرادات البترولية التي قد ترتبط بمتغيرات خارجية لا يمكن التحكم فيها، حيث أن استفحال ظاهرة التهرب الضريبي حال دون المراد الحقيقي من الضرائب مما استوجب تشخيص هذه الظاهرة ومحاولة وضع أجهزة فعالة لهذه للحد من آثارها الأخيرة.

#### أهداف الدراسة:

وتنصب إجمالاً في:

- ✓ تشخيص ظاهرة التهرب كمسبب للرقابة الجبائية.
- ✓ تحسيس السلطات العمومية بمخاطر الغش الجبائي على المصالح الوطنية.
- ✓ دفع الإدارة الجبائية إلى تحسين الظروف المادية والمعنوية للأعوان الجبائيين حتى يتمكنوا من دفع التحدي والتغلب على ظاهرة الغش.
- ✓ إبراز دور الرقابة الجبائية كأهم الأجهزة القائمة على مكافحة ظاهرة التهرب.

✓ العمل على تبني طرق حديثة في الرقابة الجبائية بعدما تثبت محدودية الطرق التقليدية المتبعة في الرقابة الجبائية خاصة مع ظهور أنشطة جديدة لم تكن معروفة سابقا.

#### المنهج المتبع:

- المنهج الوصفي التحليلي: وتم الاستعانة به من أجل توظيف التعاريف وسرد الأفكار، إضافة إلى تحليل أسبابا ظاهرة التهرب الضريبي.
- دراسة حالة: وتم الاعتماد عليه في جانب الدراسة الميدانية باختيار مديرية الضرائب لولاية مستغانم للدراسة.

#### هيكل الدراسة:

- الفصل الأول: سنتناول في هذا الفصل مفاهيم عامة حول الضريبة من خلال تعريفها، قواعدها تصنيفها والتنظيم الفني لها، حيث سنتطرق إلى ظاهرة التهرب الضريبي فسنحاول تشخيص هذه الظاهرة من خلال تقديم تعريف وأنواع هذه الظاهرة، وماهي الأسباب التي أدت إلى انتشارها، وما هي الآثار الناتجة عن هذا الانتشار.

- الفصل الثاني: سنحاول في هذا الفصل الإلمام بموضع الرقابة الجبائية من خلال الإطار النظري والتنظيمي، بالإضافة إلى التطرق دور الرقابة وإجراءات سير عملية التحقيق.

- الفصل الثالث: فقد خصص لاستعراض دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي وذلك من خلال دراسة حالة مكلف خضع للرقابة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب بولاية مستغانم، وذلك بعد المرور بكامل الإجراءات القانونية بداية من إشعار بالتحقيق إلى التبليغ النهائي.

وفي الأخير خاتمة عامة التي تحوي على أهم النتائج المتوصل إليها من خلال دراسة وتحليل هذا الموضوع وكذا أهم استنتاجات المستخلصة والاقتراحات.

#### الدراسات السابقة:

- تم الاطلاع على دراسات تتعلق بالموضوع أو بجزء منه، وهي تتجلى في:
- بوزيدة حميد، النظام الضريبي وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005-2006.
- رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2006-2007.
- لياس ذبيح قلاب، مساهمة التدقيق في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2010-2011.
- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جود المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2001-2012.



تمهيد:

تعتبر الضرائب من أهم موارد الدولة في العصر الحديث ، فتأثيرها لا يقتصر على الخزينة العامة ، بل لها تأثيرها أيضا على الجانب السياسي ، الاقتصادي والاجتماعي على الدولة ، هذا وأصبحت الضرائب أداة في يد الدولة تستخدمها للتأثير على الحياة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

وفي ظل التغيرات والتحولات الجذرية الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي اجتاحت العالم في الآونة الأخيرة والتي تهدف في مجملها إلى تحقيق جملة من الأهداف والمتمثلة أهمها في تحقيق التنمية الاقتصادية إذن والجزائر كغيرها من الدول قامت بعدد من الإصلاحات الضريبية، وخاصة منها تلك التي تجسدت في مطلع التسعينيات بغية تكييف نظامها الضريبي مع النظرة الاقتصادية الجديدة، وذلك بإدخال تعديلات على نظامها الضريبي وترشيده من خلال إنشاء ضرائب جديدة أكثر استجابة لمتطلبات التنمية وتحقيقا للأهداف الأخرى.

ولكن هذه الإصلاحات اصطدمت بوجود فئة من المكلفين تعمد إلى إتباع مختلف الطرق الممكنة سواء كانت شرعية أو غير شرعية من أجل التخلص من الأعباء الملقاة على عاتقهم، وهنا تظهر مختلف حالات التهرب الضريبي، ولا يستثنى في ذلك صنف من المكلفين دون آخرين فيمكن أن يكونوا محليين أو يكونوا أجانب يمارسون كل أو بعض من نشاطاتهم، وعليه سنستعرض في هذا الفصل في سبيل الإلمام بجوانب الموضوع المختلفة،

المبحثين التاليين:

المبحث الأول:عموميات حول الضريبة.

المبحث الثاني:تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي.

## المبحث الأول : عموميات حول الضريبة

تعد الضرائب أحد مصادر التمويل لخزينة الدولة من أجل إنفاقها للصالح العام لتحقيق الرفاهية لمواطنيها، لذلك تسعى الدولة لعمل كل ما في وسعها من سن القوانين والتشريعات التي تنظم عملية جباية وتحصيل الضرائب بما يحافظ على وفرة الجباية لخزينة الدولة مع تحقيق العدالة.

## المطلب الأول: ماهية الضريبة

تحتل الضرائب مكان الصدارة بين مصادر الإيرادات العامة، ليس فقط باعتبار ما يمكن أن تقدمه من موارد مالية، ولكن لأهمية الدور الذي تلعبه في تحقيق أغراض السياسة المالية، وما يترتب عليها من آثار اقتصادية واجتماعية.

## الفرع الأول: التطور التاريخي للضريبة

قبل المضي في مفهوم الضريبة والتفاصيل المتعلقة بها، وجب علينا التطرق للسياق التاريخي للضريبة، من أجل معرفة المكانة التي كانت تحتلها في العصور الماضية، حيث اقترن وجود الضريبة بوجود السلطة العامة في المجتمع، وتطورت مع تطور الأهداف السياسية والاقتصادية للدولة، لذا تعتبر الضرائب من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة للدولة، حيث شكلت خلال فترات طويلة العنصر الجوهري في الأعمال والدراسات العلمية المالية.

يظهر تاريخ الضريبة ارتباط طرق وأساليب فرضها وتحصيلها بشكل الاقتصاد، الذي كان سائدا في المجتمع، بل كذلك بالتنظيم الاجتماعي، وبطبيعة الخدمات المقدمة من جانب الدولة.

فمنذ العصور الأولى عرف الإنسان الضريبة، بحيث تدل الدراسات أن الحضارة المصرية و الحضارة الفينيقية كانت نظمها المالية تعتمد على الرسوم التي تفرض على ملكية الأرض، كما عرفت الإمبراطورية الرومانية نظاما ضريبيا محكما كانت فيه الضريبة تمثل عنصر من عناصر السيادة جراء قيامها بالتزامات الخدمة العامة والدفاع<sup>1</sup>.

أما في العصور الوسطى كان تسديد الضرائب من طرف الأفراد يتم في شكل ساعات عمل (السخرة) أو عينا مثل أعمال تعبيد الطرقات، أو التموين بالحبوب والمواد الزراعية وهذا لضمان الحصول على الخدمات التي توفرها السلطة العمومية والمتمثلة أساسا في ضمان الأمن من الاعتداءات الخارجية، وكانت مقتصرة على عامة الشعب دون الطبقات الأخرى.

في العهد الإسلامي عندما هاجر الرسول(ص) إلى المدينة المنورة تكونت الدولة الإسلامية في القرن السادس ميلادي، إذ تم فرض الزكاة في السنة الثانية للهجرة، وهي ثالث ركن في الإسلام، وتعني كلمة الزكاة (البركة، الطهارة، النماء)، وهي عبارة عن قدر معين من المال يأخذ بشروط معينة كبلوغ النصاب و الحول وعليه فان الشريعة الإسلامية تناولت شؤون المال بنظرة مختلفة عما هو عليه الحال في النظم المالية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>. قحطان اليوسفي، اقتصاديات المالية العامة، دار طلاس، دمشق، سوريا، 1989، ص 15 :

<sup>2</sup>. صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1982، ص 98.

إلى جانب الزكاة كانت الدولة الإسلامية تفرض الخراج والمتمثل في الاقتطاع النقدي أو العيني والمحدد بحسب المساحة المزروعة، إضافة إلى فرض الجزية التي يدفعها غير المسلمين كمقابل الحماية التي توفرها لهم الدولة الإسلامية، كما كانت تفرض ضرائب على البضائع التي تدخل وتتمر بأرض الإسلام، يطلق عليها اسم العشور.

### الفرع الثاني: تعريف الضريبة

اختلف الفقهاء والمفكرون الاقتصاديون في تعريفهم للضريبة وذلك بسبب تطور الفكر الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، وقد حاولوا تفسيرهم لفرض الضريبة من قبل الدولة على المواطنين بالرجوع إلى فكرة المنفعة التي تعود إلى الأفراد من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة كالتعليم والصحة وغيرها وتعتبر الضريبة من أهم مصادر إيرادات الدولة، هذه الاختلافات أدت إلى ظهور عدة تعريفات مختلفة نذكر منها:

- **التعريف الأول:** هي فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة.<sup>1</sup>
- **التعريف الثاني:** مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم، عن طريق السلطة، بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية.<sup>2</sup>
- **التعريف الثالث:** هي اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين ودون مقابل لدفعها، وذلك لغرض تحقيق نفع العام.<sup>3</sup>
- **التعريف الرابع:** فريضة إجبارية غير جزائية تؤدي لنقل الموارد من القطاع الخاص إلى القطاع العام، وتفرض بمعايير محددة مسبقا بدون مقابل، وذلك لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية معينة.<sup>4</sup>

### الفرع الثالث: خصائص الضريبة

1. **الضريبة اقتطاع نقدي:** أي بمقدار من النقود وليس بمقدار عيني من سلعة معينة تدفع للدولة كضريبة، وهو ما كان مشاعا قبل استخدام النقود.
2. **الضريبة فريضة جبرية:** الدولة هي الجهة الوحيدة المخولة لفرض الضريبة و يتم ذلك بالقانون وبصيغة جبرية وإن امتنع المكلف عن ذلك يعتبر متهرب من الضريبة.
3. **الضريبة فريضة نهائية:** أي لا يستطيع المكلف المطالبة باسترجاع المبلغ الضريبي المدفوع مهما كانت الظروف والأحوال.
4. **الضريبة تفرض بلا مقابل:** أي المكلف لا يحصل على منفعة خاصة به بل يحصل على منفعة عامة بصفته فرد من المجتمع و لا بد له من الدفع لاستمرار حياة المجتمع.
5. **استخدام الضريبة:** تستخدم الضريبة لتحقيق أهداف عامة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار النشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 10.

<sup>2</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 13.

<sup>3</sup> رفعت محجوب المالية العامة، بيروت لبنان، دار النهضة، 1978، ص 1.

<sup>4</sup> علي محمد خليل - سليمان أحد اللوزي، المالية العامة، دار زهران للنشر عمان، طبعة 1999، ص 175.

## الفرع الرابع: قواعد الضريبة

1. قاعدة العدالة و المساواة : كل دولة يجب أن يشتركوا بتأدية نفقات الحكومية بالنسبة إلى كل الدخل الذي يحصل عليه المكلف في ظل الدولة يقول ادم سميث في هذا الصدد : " يجب أن يسهم رعايا كل دولة في نفقات الحكومية بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان أي بنسبة الدخل الذي يتمتعون به في ظل حماية الدولة "
2. قاعدة الوضوح و الصرامة : و هي أن الضريبة التي يؤديها كل شخص يجب أن تكون معينة و صريحة وغير مفروضة بصورة كيفية كما أن وقت الجباية و شكلها و مقدار المفروض يجب أن تكون كل هذه العناصر محددة و صريحة و معلومة لدى المكلف و عند كل من يهمه الأمر.
3. قاعدة الملائمة : و هي أن كل ضريبة يجب أن تكون في أنسب وقت و أفضل أسلوب عند المكلف بحيث يتجنب إزعاجه و يكون التكليف سهلا عليه. إن قواعد الضريبة التي وضعها آدم سميث هذه تحدد مبادئ الضريبة في علم المالية التقليدي و يعتبرها علماء المال الحديثين صحيحة، بقدر ما لا تتعرض مع مبادئ أخرى أكثر أهمية فكل شيء يتعلق في النهاية بالأهداف التي تضعها للضرائب إن قواعد الضريبة ليس سوى تحديد للأهداف المتوخاة منها بصورة دقيقة.
4. قاعدة الثبات: ويقصد بها أن لا تتغير حصيلة الضرائب تبعا للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية، وخصوصا في أوقات الكساد وذلك أن حصيلة الضريبة تزداد عادة في أوقات الرخاء بسبب ازدياد الدخل والإنتاج بينما نجد أن حصيلة الضريبة تقل عادة في أوقات الكساد مما يعرض السلطات العامة لمضايقات مالية كبيرة بالنسبة لمسؤولياتها التي تزداد في هذه الأوقات.<sup>2</sup>
5. قاعدة الاقتصاد: و هي الفرق بين ما يخرج من جيب المكلف و بين ما يدخل في خزينة الدولة من كل ضريبة يجب أن يكون أقل ما يمكن بحيث أن تتحقق وفرة الضريبة.
6. قاعدة المرونة: ويقصد بها أن يكون تغير الدخل مصحوبا من الناحية الزمنية وقدر الإمكان بتغير في الحصيلة الضريبية وفي نفس الاتجاه ، وبمعنى آخر فالضريبة المرنة هي التي تزداد حصيلتها نتيجة لازدياد معدلاتها مع عدم انكماش وعائها ومن ثم انخفاض حصيلتها.<sup>3</sup>

## الفرع الخامس: أهداف الضريبة

## (1) الأهداف المالية:

حسب النظرية الكلاسيكية، فإن تغطية النفقات العمومية هو الهدف الوحيد للضريبة و التي يجب أن لا يكون لها أي تأثير اقتصادي، إن هذا المفهوم الذي يحصر دور الضريبة في تغذية صناديق الخزينة العمومية ويعطيها وظيفة مالية بحتة بحسب توجه الإيرادات نحو النفقات التالية:

<sup>1</sup> غازي عنابة ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، منشورات دار الكتاب ، الجزائر ، 1998 ، ص 80.

<sup>2</sup> محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 26.

<sup>3</sup> غازي عنابة، مرجع سابق، ص 90.

- الإنفاق على الاستهلاك الجماعي (خدمات الدفاع و الأمن، العدالة، التعليم، الصحة).
- الإنفاق على الاستثمارات غير الإنتاجية ذات مصلحة عامة و مشتركة.
- الإنفاق على الاستثمارات غير الإنتاجية ذات الصالح العام لتحويل المؤسسات العمومية و لكي يكون يجب أن يتحقق مبدأ توازن الميزانية، أي تتساوى جملة الإيرادات العامة مع جملة النفقات العامة إذا زاد إجمالي النفقات العامة عن إجمالي الإيرادات العامة فهذا يعبر عن وجود عجز في الميزانية. إن شرط توازن الميزانية من شروط تحقيق التوازن النقدي بل المالي ككل، و تقوم الضريبة بالمساهمة في التحقيق من عبء المديونية الخارجية.<sup>1</sup>

### (2) الأهداف الاقتصادية:

في الوهلة الأولى تظهر الضريبة وكأنها أداة لعرقلة الاقتصاد، إن فرضت على الدخل مثلا فستؤدي إلى انخفاض الادخار المدخرات الأفراد، و بالتالي يقل الاستثمار و إن فرضت على الاستهلاك فسيؤدي إلى ارتفاع الأسعار فينخفض الدخل الحقيقي للفرد إلا أن هذه الأوجه لا تشكل سوى وجه واحد من أوجه الضريبة لأنه يمكن أن تؤدي إلى عكس هذه النتائج تماما فيمكنها أن تحقق أهداف اقتصادية في الاستقرار و النمو و التوزيع من خلال التأثير على الدخل والاستثمار و الادخار و هذا ما تراه المدرسة الحديثة. و بالتالي للضريبة دور اقتصادي يمكن في بعض الأحيان أن يخلق عادات اقتصادية و اجتماعية جديدة للمنتج و للمستهلك.

- التأثير على مستوى الاستهلاك العام: إن تغير مستوى الاستهلاك العام بصفة مباشرة أو في بعض الأحيان بصفة مفاجئة يحدث نتيجة الضرائب المباشرة المفروضة على السلع محل تغيير استهلاكها.
- التأثير على الادخار و الدخل: إن تعبئة الادخار بزيادة رأسمال و توجيه الاستثمار عناصر تتأثر بالضريبة فزيادة رأس مال يتوقف على الضغط الضريبي و ذلك بإخضاع وسائل و عوامل الإنتاج مما يؤدي إلى زيادة الدخل و بالتالي توفير موارد إضافية لتشجيع الاستثمار.<sup>2</sup>

### (3) الأهداف الاجتماعية:

- يمكن أن نلخص الدور الاجتماعي فيما يلي:
- إعادة توزيع الدخل الوطني عند فرض ضرائب مرتفعة على ذوي الدخل الكبيرة و ذلك لزيادة دخول الطبقات الفقيرة فإن ذلك يعتبر إعادة توزيع الدخل الوطني بما ينفق مع العدالة الاجتماعية.
- قد تساهم الضريبة في المحافظة على إمكانية اقتناء بعض السلع ذات الاستهلاك الواسع تفرض ضرائب منخفضة المعدل على السلع الاستهلاكية كالخبز و الحليب، أو تفرض ضرائب مرتفعة المعدل على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار صحية كالمشروبات الكحولية و التبغ.

<sup>1</sup> حسين مصطفى حسن، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 43.

<sup>2</sup> صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، منشورات المركز الثقافي العربي، درا البيضاء، 1998 ص 199.

وهكذا نجد أن الضريبة تعتبر أداة من الأدوات التي نلجأ إليها الدولة لتحقيق الرفاهية العامة في الميادين الاجتماعية.

#### (4) الأهداف السياسية:

لأهداف الضريبة إلى توفير المواد اللازمة لخزينة الدولة و التأثير على الأوضاع الاجتماعية والاقتصادية فقط، بل يمتد تأثيرها على الأوضاع السياسية لكثير من الدول مثلا على ذلك ما وجدت في بريطانيا و الولايات المتحدة الأمريكية و فرنسا و روسيا من ثورات أدت إلى تغيير أساليب الحكم.

ثورة كرومويل و المطالبة بعدم فرض أي ضريبة دون إذن البرلمان و إصدار وثيقة الحقوق سنة 1928 و دستور الحقوق سنة 1988 ، و قيام الثورة الفرنسية و الروسية للقضاء على الفوارق الاجتماعية و الاقتصادية و ذلك يمنع إعفاءات و تخفيضات ضريبية لتنمية أو تشجيع الاستثمارات في المناطق المعزولة.<sup>1</sup>

#### المطلب الثاني: تصنيف الضرائب

تختلف الصورة الفنية للضرائب و تصنيفها بإخلاف الزمان و المكان، و لكل نوع مزايا و عيوب لذلك الدول الحديثة تحاول اختيار مزيجا متكاملا، من أنواع الضرائب أكثر صور الإقطاع الفني ملائمة لتحقيق أهداف المجتمع و رسم سياسة ضريبية مناسبة و توجد عدة تقنيات للضرائب.

#### الفرع الأول: من حيث تحمل عبء الضريبة

##### 1. الضريبة الوحيدة:

يقصد بها أن فرض ضريبة موحدة على الدخل المتولد على مختلف المصادر، بعد خصم جميع التكاليف اللازمة للحصول على الدخل، وعبارة أخرى يجمع ما يحصل عليه الشخص الواحد من الدخول المختلفة على أنها وعاء واحد.

##### • مزايا و عيوب الضريبة الوحيدة:

#### جدول رقم (1 - 1): يوضح مزايا و عيوب الضريبة الوحيدة

عيوب الضريبة الوحيدة	مزايا الضريبة الوحيدة
- لا تصيب إلا جزءا من الثروة أو مظهرا من مظاهر النشاط الاقتصادي.	- سهولة تحصيلها وقلّة نفقات جبايتها.
- الضريبة الوحيدة ثقيلة العبء على المكلفين، حيث تؤدي إلى إرهاق وعاء الضريبة وتجعلهم يتهربون من دفعها.	- تأخذ بعين الاعتبار كل إمكانيات المكلف وكذا مختلف أعبائه.
	- تمتاز بالوضوح.

المصدر: حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، طبعة 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص18

ولهذه الأسباب وأسباب أخرى، فالضريبة الوحيدة لم تطبق في بلد ما وأغلب الدول لجأت إلى نظام الضرائب المتعددة التي تفرض على عدد لا حصر له من النشاطات الاقتصادية في المجتمع.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> علي محمد خليل - سليمان أحد اللوزي، مرجع سابق، ص180.

## 2. الضرائب المتعددة:

يعني نظام الضرائب المتعددة إخضاع الممولين لأنواع مختلفة من الضرائب، أي أن لم تعد دول العالم تعمل بنظام الضريبة الوحيدة، نظرا لعيوبه التي ذكرت سابقا و بالمقابل تبنت نظام الضرائب المتعددة الذي يحقق توزيع العبء الضريبي على الأفراد و بالتالي التخفيف من التهرب الضريبي.

وبالرغم من ذلك فنظام الضرائب المتعددة، وإن كان أكثر تماشيا مع التطور الاقتصادي، إلا أن الإفراط في التعدد قد يؤدي إلى صعوبات ومشاكل عديدة بالنسبة للمكلفين بها وإدارة الضرائب على السواء.<sup>2</sup>

## • مزايا وعيوب الضرائب المتعددة:

## جدول رقم: (1 - 2) يوضح مزايا وعيوب الضرائب المتعددة

عيوب الضرائب المتعددة	مزايا الضرائب المتعددة
- إن الإفراط في تعدد الضرائب يؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي وإلى عرقلة سير النشاط الاقتصادي.	- يقلل من ظاهرة التهرب الضريبي، حيث أنه إذا افلح الممول من التهرب بالضريبة الوحيدة، ولم يتحمل نصيبه من الأعباء العامة، فإنه في ظل هذا النظام يستحيل عليه التهرب من كافة الضرائب. - يقلل العبء الضريبي على المكلفين، إذ لا يؤدي إلى إرهاق الممول.

المصدر: حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، طبعة 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 20

## 3. معيار الواقعة المنشئة للضريبة:

## أ) الضرائب على رأس المال:

هي الضرائب التي تنشأ عن واقعة تملك رأس المال، حيث يعرف رأس المال على أنه "مجموع الأموال العقارية والمنقولة التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة سواء كانت منتجة لدخل نقدي أو عيني أو لخدمات أم غير منتجة لأي دخل في لحظة معينة"<sup>3</sup>، إذ تفرض هذه الضريبة على رأس المال وتدفع من الدخل المحقق منه وتتميز بأنها تتخذ رأس المال نفسه وعاء للضريبة.

## ب) الضرائب على الدخل:

والتي تتولد عن واقعة تحقق الدخل، ويعرف الدخل على أنه كل "ما يحصل عليه الشخص من إيراد مقابل السلع التي ينتجها"، أو الخدمة التي يقدمها، وبذلك تكون مصادر الدخل الأساسية هي: العمل، رأس المال، العمل ورأس المال معا، وللعمل عائد هو الأجر الذي تفرض عليه الضريبة على الأجور، بينما عائد رأس المال هي الفوائد تفرض عليها الضريبة على الدخل، ويدر العمل ورأس المال معا ربحا تفرض عليه على الأرباح.

## ج) الضرائب على الإستهلاك:

<sup>1</sup> خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005، ص 162.

<sup>2</sup> حسين مصطفى حسين، "المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 53.

<sup>3</sup> محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 98.

هذه الضرائب هي ناتجة عن واقعة الاستهلاك، ويقصد بالضرائب على الاستهلاك " هي الضرائب التي تفرض T.V.A. على المكلف عند قيامه باستهلاك السلع والخدمات<sup>1</sup>، وخير مثال الرسم على القيمة المضافة

4. معيار تحمل العبء الضريبي:

لقد تم اعتماد عدة معايير للتمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وقد ظل المعيار القائم على أساس وجود قواعد قانونية مميزة لكل منهما هو الأساس المعمول به عند الكثير من المختصين، حيث يتم تسديد الضرائب المباشرة بناء على جداول فردية لكل مكلف بها تتضمن أساس الضريبة، مقدارها وتاريخ تسديدها، في حين أن الضرائب غير المباشرة تستند فقط على الحدث المنشئ للضريبة من أجل تأسيسها وتحصيلها.

(أ) الضرائب المباشرة:

هي الضرائب التي يتحملها المكلف مباشرة، ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر بأي حال، فمثلا ضريبة الدخل سواء كانت الدخل الإجمالي IRG، أم على الشركات كما هو الحال بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات IBS يتحملونها دون نقل العبء إلى غيرهم.

(ب) الضرائب غير المباشرة:

وهي عكس الضريبة المباشرة، أي أن المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر مثل الحقوق والرسوم الجمركية التي تكون متضمنة على التكاليف عند تحديد الأسعار.

جدول رقم (3-1): يوضح مزايا وعيوب الضريبة المباشرة والضريبة الغير مباشرة

المزايا	العيوب
<ul style="list-style-type: none"> <li>-سهولة التحصيل.</li> <li>-ثابتة المردودية نسبيا.</li> <li>-مرئية ومعروفة القيمة من طرف المكلف بالضريبة.</li> <li>-سهولة المراقبة نسبيا.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-طول مدة التحصيل.</li> <li>-مرونة اقتصادية ضعيفة.</li> <li>-مقبولة بشكل سيئ من طرف المكلفين بالضريبة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>-مدفوعة بشكل سهل من طرف المكلف بالضريبة</li> <li>-جد منتجة.</li> <li>-مرونة اقتصادية قوية.</li> <li>-سرعة التحصيل.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-ثقيلة المراقبة.</li> <li>-غير مستقرة المردودية.</li> <li>-تحصيل ناقص (غش ضريبي).</li> </ul>

المصدر: محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للنشر والتوزيع"، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2008، ص 71.

#### 5. معيار معدل أو سعر الضريبة:

"يعرف سعر الضريبة هو نسبة الضريبة إلى وعائها"<sup>2</sup>، ويتحدد معدل الضريبة بشكل عام من طرف السلطات العامة بناء على احتياجاتها من تغطية أعبائها.

#### (أ) الضريبة النسبية:

<sup>1</sup> صباح نعوش، مرجع سابق، ص 210.

<sup>2</sup> حسين مصطفى حسين، مرجع سابق، ص 106.

وهي تلك الضرائب التي تحسب على أساس معدل ثابت مهما كان حجم المادة الخاضع للضريبة، ومن الأمثلة الضريبة على أرباح الشركات والتي تفرض بمعدل 25% على الأنشطة التجارية والخدمية.<sup>1</sup>

#### ب) الضريبة التصاعدية:

وتعني ارتفاع المعدل مع تزايد المادة الخاضعة للضريبة، وقد برر المليون المعاصرون الأخذ بالضريبة التصاعدية كونها تراعي مبادئ العدالة والظروف الشخصية لكل مكلف بالضريبة، كما أنها وسيلة فعالة لتقليل التفاوت بين دخول الأفراد ورفع مستوى الفئات المحرومة، وتستخدم الضرائب التصاعدية لمعالجة الأزمات الاقتصادية وخاصة في فترات الإنكماش.<sup>2</sup>

#### ب-1 - الضريبة التصاعدية الإجمالية:

وفق هذه الطريقة يتم تقسيم دخول الممولين إلى عدة طبقات، وترتب هذه الأخيرة تصاعديا، ثم تفرض الضريبة بمعدل متزايد كلما انتقلنا من طبقة أكبر. ويعاب على هذا الشكل أن معدل الضريبة يعرف قفزة فجائية قاسية بمجرد ازدياد مقدار الوعاء الضريبي زيادة ضعيفة، مما قد يجعل المكلف يضطر إلى عدم التصريح بالزيادة في دخله.

#### ب-2 - الضريبة التصاعدية بالشرائح:

تجنبنا لعيوب الضريبة التصاعدية الإجمالية، قد وجد نمط التصاعدية بالشرائح ويتضمن هذا الأسلوب إعفاء الحد الأدنى الضروري للمعيشة، أي مراعاة أوضاع المكلف الشخصية، وفي هذا الأسلوب لا ينظر إلى إجمالي الدخل بل يقسم إلى شرائح وكل شريحة تعامل معاملة خاصة ويطبق عليها معدل مختلف وفي النهاية يخضع الدخل لعدة معدلات وفقا لما يحتويه من شرائح، ومثال على ذلك الضريبة على الدخل الإجمالي المطبقة في النظام الضريبي الجزائري.

#### المطلب الثالث : التنظيم الفني للضريبة.

التنظيم الفني للضريبة يتناول كيفية قياس المادة الخاضعة للضريبة وربط وتحصيل الضريبة.

#### الفرع الأول : وعاء الضريبة

##### 1. تعريف وعاء الضريبة:

لقد اختلف أغلب المؤلفين في تحديد مفهوم الوعاء، منهم من اعتبره ذلك الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة، أي المادة التي تفرض عليها الضريبة، ومن ثم كان هناك استبعاد للمقدرة التكلفة، وهناك فريق آخر نجده قد ركز على المقدرة التكلفة، بحيث يجب الأخذ بعين الاعتبار مقدرة المكلف المالية وهذا ما يدل على أن وعاء الضريبة هو ذلك الجزء الذي يخضع للضريبة، ويتأثر الوعاء الضريبي بدرجة التطور والنمو الاقتصادي.

##### 2. طرق تقدير وعاء الضريبة:

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 150 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

<sup>2</sup> صباح نعوش، مرجع سابق، ص 210.

يتم تقدير وعاء الضريبة إما عن طريق السلطة الضريبة وإما عن طريق المكلف ذاته، لأن حجم الحصيلة الضريبة يتوقف على الطريقة المتبعة في تحديد الوعاء الضريبي والتي تراعي المقدرة التكلفة لممول وتطبيق مبدأ العدالة أكثر من أي شيء حيث يمكن الاعتماد على أكثر من طريقة.

### 1- التقدير غير المباشر<sup>1</sup>:

1-1- طريقة التقدير بواسطة المظاهر الخارجية: حسب هذه الطريقة يتم تقدير وعاء الضريبة بالاعتماد على بعض المظاهر الخارجية التي يسهل معرفتها مثل عدد العمال أو الآلات المستخدمة، عدد السيارات التي يمتلكها ... الخ.

تمتاز هذه الطريقة بالسهولة في التطبيق والتقليل من حالات الغش والتهرب من دفع الضريبة، وخصوصا إذا أحسن اختيار المظاهر الخارجية.

وما يعاب على هذه الطريقة أنها لا تحقق العدالة الضريبية، حيث أنه من الممكن أن تساوي المظاهر الخارجية بالنسبة للمولين بالرغم من اختلاف مستوى دخولهم، كما أن هذه الأخيرة قد ترتفع دون أن تتغير المظاهر الخارجية مما يقلل من حصيلة الضرائب الممكن الحصول عليها نتيجة ارتفاع مستوى الدخل.

2-1- طريقة التقدير الجزافي: حسب هذه الطريقة يتم تقدير وعاء الضريبة تقديرا جزافيا على أساس بعض القرائن مثل القيمة الإيجابية إذ تعد قرينة لتحديد دخل صاحب العقار، رقم الأعمال لتحديد ربح التاجر، ساعات عمل المحامي لتحديد دخله.

هنالك عدة أسس لهذه الطريقة كأن تحدد هذه القرائن قانونيا ويطلق عليها بالجزاف القانوني وإما أن تحدد بصورة اتفاقية بين إدارة الضرائب والمكلف وغالبا ما يتم الاتفاق على رقم معين يمثل مقدار دخله، وتسمى هذه الطريقة بالجزاف الإتفاقي أو (الجزاف الإداري).

إن عيوب هذه الطريقة هي نفسها عيوب الطريقة الأولى أي أنهما لا تستندان على أسس دقيقة في تقدير وعاء الضريبة يعني ذلك أنهما لا تطبقان مبدأ العدالة.

### 2- التقدير المباشر:

1-2- التقدير بواسطة المكلف: حسب هذه الطريقة يلتزم المكلف بتقديم إقرار للإدارة الضريبية عن نتيجة أعماله كما هو مثبت في دفاتره ومستنداته في موعد يحدده القانون.

وما يعاب على هذه الطريقة عجزها على تحديد الوعاء الحقيقي، جراء لجوء الممول للتقليل من قيمة المادة الخاضعة للضريبة المصرحة من خلال إخفاء بعض العمليات، وبذلك يستطيع أن يتهرب جزئيا من الضريبة.

لذلك يمنح القانون الضريبي الجزائري الحق لأعوان الإدارة الضريبية في " مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته "<sup>2</sup>.

### 2-2- التصريح المقدم من الغير:

<sup>1</sup>. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 31.

<sup>2</sup>. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية.

قد يلزم المشرع شخص آخر غير المكلف بتقديم الإقرار إلى الإدارة الضريبية ويشترط أن تكون هناك علاقة قانونية تربط بين المكلف والشخص الغير، كصاحب العمل الذي يقدم إقرار إلى الإدارة المالية بالمبالغ المستحقة لديه للعاملين عنده والخاضعة للضريبة على الأجور والمرتببات.

لذلك نجد أن القانون الضريبي الجزائري " وفيما يخص العمليات المنجزة حسب شروط البيع بالجملة كما هو محدد أدناه، يجب دعم التصريح بجدول بما في ذلك سند الإعلام الآلي المتضمن المعلومات التالية عن كل زبون: رقم التعريف الجبائي؛ رقم المادة الخاضعة للضريبة؛ الإسم واللقب (الألقاب) أو العنوان التجاري؛ العنوان الصحيح للزبون؛ مبلغ عمليات البيع المنجز خلال السنة المدنية؛ رقم التسجيل في السجل التجاري؛ مبلغ الرسم على القيمة المضافة المفوترة"<sup>1</sup>.

### 3- تحصيل الضريبة

تعد مرحلة تحصيل الضريبة المرحلة النهائية وأهم مرحلة وأخطر مرحلة حيث ان أخفاق الإدارة الضريبية في تحصيل الضريبة، ناهيك عما قد يترتب على ذلك من ارتباك في تنفيذ خطط الموازنة العامة للدولة.

3-1- مفهوم تحصيل الضريبة: يعني به "مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والضريبية المطبقة في هذا الإطار"<sup>2</sup>.

3-2- طرق تحصيل الضريبة: يجب على الإدارة الضريبة أن تتبع طرق مختلفة لتحصيل الضريبة بحيث تختار طريقة التحصيل المناسبة التي تحقق كل من الاقتصاد في النفقات الجبائية و الملائمة في تحديد مواعيد.

#### أ) طريق التوريد المباشر:

بعد قيام مصلحة الضرائب بتحديد دين الضريبة تخطر الممول بمقدار الضريبة ومواعيد الوفاء بهذا الدين ومقر الإدارة الضريبية، يقوم الممول بتوريد الضريبة في الأوقات المحددة بقباضات الضرائب المختلفة.

#### ب) طريقة الأقساط المقدمة:

تمتاز هذه الطريقة بتوفير موارد متجددة للخزينة، مما يساعدها في تلبية احتياجات الإنفاق، فطريقة الأقساط المقدمة تجعل العبء الضريبي موزع على عدة أقساط مما يجعله أخف نسبيا على الممول.

وخير مثال على ذلك في النظام الضريبي الجزائري حيث نجد أنه "يترتب عن الضريبة على أرباح الشركات أداء ثلاثة تسبيقات من 20 فبراير إلى 20 مارس، و من 20 مايو إلى 20 يونيو، ومن 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر"<sup>3</sup>.

#### ج) طريقة الحجز من المنبع:

في هذه الطريقة يتطلب وسيطا ثالثا بين الفرد والإدارة الضريبية فيقوم بخصم هذه الضريبة ودفعها للخزينة العمومية، ولعل هذه الطريقة من أهم طرق التحصيل حيث تنعدم فرصة التهرب الجبائي من قبل الممول إذ أن هذه الأخير يحصل على الدخل الصافي بعد أن تدفع الضريبة بواسطة شخص آخر.

## المبحث الثاني: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 244 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص156.

<sup>3</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 356 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تواجهها السياسة الضريبية فحاولنا التقرب من هذه الظاهرة بالغوص في مفهومها والتي تعود لعدة أسباب مترابطة فيما بينها تؤدي إلى التملص الكلي أو الجزئي للمكلفين وهذا باللجوء إلى طرق وأساليب متنوعة ومختلفة.

### المطلب الأول : تعريف التهرب الضريبي وأشكاله

#### الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي عدة تعاريف تختلف من حيث الشرح لكن كلها لها نفس الدلالة، وذلك لتنوع أساليب التهرب الضريبي وصوره، إن التهرب الضريبي يعني تخلص المكلف من دفع ما عليه من حقوق ضريبية دون الخروج عن النطاق القانوني الضريبي.

حسب M.DUXERGE "يمكننا التهرب من الضريبة بالاعتماد على القانون"<sup>1</sup>.

حسب LOUIS CARTON "التهرب الضريبي هو مجموعة من العمليات التي يقوم بها الممول من أجل عدم وضع مادته الخاضعة للضريبة في متناول النظام الجبائي الذي يمنحه أحسن وأكثر الامتيازات سواء في داخلها أو خارجها"<sup>2</sup>.

وعرفه أحسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش: "التهرب من الضريبة يعني أن يتخلص المكلف من دفع الضريبة المتوجبة عليه كلياً أو جزئياً دون أن يعكس عبئها على الغير"<sup>3</sup>.

من التعاريف السابقة يمكن تعريف التهرب الضريبي (هو التخلص جزئياً أو كلياً من دفع الضرائب المستحقة على المكلف وبشتى الطرق والأساليب وهذا باستعمال طرق تدليسية وغير مشروعة يعاقب عليها القانون).

إن النظرة السلبية للضريبة على أنها عبارة عن عبئ، تدفع بالمكلف على مقاومتها من خلال التخلص منها، ومن أجل ذلك يتخذ المكلف عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة، وعلى هذا الأساس يمكن التمييز بين شكلين للتهرب الضريبي كما يلي:

- تهرب ضريبي بدون انتهاك القانون الضريبي وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي.
- رب ضريبي بانتهاك القانون الضريبي وهو ما يعرف بالغش الضريبي.
- أما من الناحية الإقليمية يمكن التمييز بين شكلين للتهرب الضريبي، فيوجد المحلي و الدولي.

### الفرع الثاني : أشكال التهرب الضريبي

#### 1- التجنب الضريبي:

التعريف الأول: "سعي المكلف إلى تخفيض أو التخلص من مستحقاته الجبائية باللجوء إلى وسائل تمكنه من الاستفادة من الثغرات الموجودة في التشريعات الضريبية"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> . M.duxerger,finance publique,P-V-E.Paris, 1995,p120

<sup>2</sup> محمد مرسي فبهي وسيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، القاهرة1999 ، ص301.

<sup>3</sup> عواضة أحسن وعبد الرؤوف قطيش، المالية العامة ، دار الخلود للصحافة ، 1995 ، ص391.

<sup>4</sup> . سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الدولي وأثاره على اقتصاديات الدول النامية، ديوان المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1994 ، ص25.

التعريف الثاني: " وسيلة من وسائل التخلص من الضريبة، وهو لا ينطوي حتما على العبث بالقانون أو الإخلال بأحكامه لأنه قد ينحصر في التجنب العمل أو التصرف الذي قد يؤدي إلى تحصيل الضريبة " <sup>1</sup>.

التعريف الثالث: " تخلص المكلف من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع القائم"، وفي هذا الحالة يمكن التمييز بين ثلاثة حالات لذلك التهرب هي: <sup>2</sup>

(أ) تهرب ناتج عن تغير سلوك المكلف:

وذلك من خلال بعض السلوكيات التي يتخذها المكلف بغرض تجنب الضريبة والتي تتمثل:

- الامتناع من استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد تفادي دفعها.
  - ترك نشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة، والانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل.
- نلاحظ أن هذا التهرب يرتكز على إرادة المكلف الذي يجب أن يكون على علم بمختلف الضرائب المفروضة.

(ب) تهرب ضريبي ينظمه التشريع الضريبي:

يستند هذا التهرب كون أن الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف - مالية، اقتصادية و اجتماعية - لذلك ينظم المشرع هذا النوع لتحقيق أهداف معينة مثل: التخفيضات الممنوحة بمناسبة تحقيق فوائض القيم الخاصة بالتنازل عن الأصول الثابتة ونبين ذلك في: <sup>3</sup>

- ✓ إذا تعلق الأمر بفوائض قيم قصيرة الأمد، يحسب مبلغها في حدود 70% من الربح الخاضع للضريبة .
- ✓ إذا تعلق الأمر بفوائض قيم طويلة الأمد، يحسب مبلغها في حدود 35% من الربح الخاضع للضريبة . في هذا المثال إن التهرب المشروع يتم من هذا المنظور عن طريق لجوء المكلف إلى التخلص من دفع الضريبة جزئيا، وذلك بالاحتفاظ بالعناصر المكتسبة في أصول المؤسسة مدة تتجاوز ثلاث سنوات حتى يستفيد من تخفيض الوعاء الضريبي قدره 65% بدلا من أن يتنازل عليه في مدة لا تتعدى ثلاث لسنوات أين معدل التخفيض مقدر ب 35% وهذا يكون المكلف قد هرب من دفع ما قيمته 40% على خزينة الدولة كتحصيل ضريبي كان من المفروض أن يتحقق.

(ج) تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الضريبي:

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

2- الغش الضريبي:

التعريف الأول: يعتبر الغش الضريبي من أنواع التهرب الجبائي (الضريبي) والذي يتضمن المخالفة الصريحة للقوانين والأحكام والتشريعات الجبائية.

<sup>1</sup> دولار علي، عبد المنعم فوزي، مالية الدولة، منشأة المعارف، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 1962، ص 120 .

<sup>2</sup> ناصر مراد، التهرب الضريبي والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2009، ص 8 .

<sup>3</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 173-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

التعريف الثاني: ويقصد به امتناع الممول الذي توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة عن الوفاء بها، مستعينا في ذلك بكافة أنواع الغش، وبعبارة أخرى هو محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا بإتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل طابع الغش.<sup>1</sup>

التعريف الثالث: اعتبر A.Margairaz الغش الضريبي بأنه التخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مظلل، ومن أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش والاحتيال (تدليسية) مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون، كما حاول Camille Rosier إعطاء تعريف دقيق يجمع فيه كل الطرق التي يلجأ إليها المكلف للتخلص من الضريبة، فيذكر أن الغش الضريبي يحتوي على كل الحركات المادية، وكل التدابير والمناورات والترتيبات التي يلجأ إليها المكلف أو غيره من أجل التخلص من دفع الضريبة.<sup>2</sup>

التعريف الرابع: تطرق التشريع الجزائري أيضا للتهرب الضريبي وذلك في المادة 117 من (ق ض م) يعاقب طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية، وباستعمال طرق تدليسية، من أساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها.<sup>3</sup>

التعريف الخامس: " هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي قصدا منه لعدم دفع الضرائب المستحقة عليهم وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخيله، أو تقديم تصريح ناقص أو كاذب، أو إعداد قيود وتسجيلات مزيفة "<sup>4</sup>.

وتوجد عدة مظاهر للغش الضريبي نذكر منها:

- ✓ عدم تقديم المكلف القانوني تصريح ضريبي عن النشاط الخاضع للضريبة، معتمدا في ذلك على عدم وجود مقرا لنشاطه.
  - ✓ إدخال السلع المستوردة من الخارج خفية أي عدم التصريح بها لدى الجمارك حتى لا يدفع عليها الضريبة الجمركية.
  - ✓ تقديم المكلف بالضريبة تصريح ضريبي لدى إدارة الضرائب مخالف للحقيقة حتى تفرض عليه ضريبة أقل، كأن يذكر في تصريحه دخلا أقل من دخله الحقيقي.
- وبهذا يهدف هذا التهرب إلى تخفيف أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانوني، ولتحقيقه يتوفر شرطان هما: العنصر المادي والعنصر المعنوي (النية السيئة أو القصد).
- العنصر المادي: يتمثل في تخفيف أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية، وهو عبارة عن إخلال المكلف بواجباته الضريبية التي يملها عليه المشرع.

<sup>1</sup> د.عبد الله الصعدي، علم المالية العامة النفقات العامة الإيرادات العامة الموازنة العامة للدولة، دار النهضة العربية 32 شارع عبد الخالق ثروت القاهرة، 2008، ص 210.

<sup>2</sup> بلوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية جامعة باتنة، 2003 / 2004، ص 1.

<sup>3</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 117 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>4</sup> حميد بوزيد، مرجع سابق، ص 40.

- **العنصر المعنوي** : يتمثل هذا الركن في عنصر القصد (النية) للغش الضريبي، وذلك بمخالفة قوانين واضحة وصريحة، غير أن إثبات هذه النية تبقى صعبة بالنسبة للإدارة الجبائية لأنها تفترض توفر النية الحسنة لدى أغلب المكلفين بالضريبة، ولقد أوجب المشرع في هذا الركن توفر نوعين من القصد:
- **القصد العام** : ويفترض في القصد العام علم المكلف فعلا بارتكابه الاحتيال قصد التخلص من الضريبة.
- **القصد الخاص** : ويفترض فيه أن يتجه المكلف إلى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها.<sup>1</sup>
- 3- **التهرب الضريبي المحلي**:

يحدث التهرب الضريبي المحلي داخل حدود الدولة، بحيث عمليات الغش والتدليس لا تتجاوز إقليم الدولة، ويواجه المكلف المعني سلطة جبائية وحيدة تبعا للدولة محل التهرب بغض النظر عن جنسية المكلف، فالعبارة ليست الجنسية بل ما يترتب من خسارة في موارد الدولة، حيث سنتطرق في البداية إلى ميادين التهرب الضريبي في الجزائر ومن ثما طرق التهرب الضريبي.

#### أ- ميادين التهرب الضريبي في الجزائر:

- أ-1- **قطاع النشاط التجاري**: ويتكون من تجار الجملة، والمستوردين والمصدرين، وتجار التجزئة، ويستحوذ على النسبة الكبيرة في الجزائر بين القطاعات الأخرى حيث وصلت 38.7% بالنسبة للأشخاص المعنويين (9.80%، 22.40%، 6.50%) على التوالي، وذلك حسب إحصائيات المركز الوطني للسجل بتاريخ: 2013/09/30<sup>2</sup>، ونسبة 45.5% بالنسبة للأشخاص الطبيعيين بنفس التاريخ.<sup>3</sup>
- أ-2- **قطاع الخدمات**: لقد بينت إحصائيات المركز الوطني للسجل التجاري نهاية أوت 2013 قطاع الخدمات يحتل نسبة 31,2% من إجمالي الأنشطة الممارسة في الجزائر بالنسبة للأشخاص المعنويين، ما جعله يحتل المرتبة الثانية حيث أصبح هذا القطاع أكثر استقطابا لرجال الأعمال والشركات الأجنبية وبالخصوص في مجال الاتصالات، ولذلك قد يشكل هذا القطاع مصدرا للتهرب الضريبي إذا لم تتدارك أجهزة الرقابة هذا الأمر.
- أ-3- **قطاع المهن الحرة**: إن قطاع المهن الحرة يشمل بصفة خاصة الأطباء، المحامين، الموثقين، المحضرين القضائيين المستشارين، المحاسبين، مكاتب الدراسات، مكاتب الخبرة...، إن التهرب الضريبي في هذا القطاع يكون لأسباب منها:

- ✓ بعض من منتسب هذا القطاع لا يصرحون بحقيقة أرقام أعمالهم.
- ✓ عدم مسك البعض منهم للدفاتر والسجلات القانونية.
- ✓ عدم استقرار أحكام القانون الضريبي من سنة لأخرى بخصوص هذه الفئة.

<sup>1</sup> عجلان العياشي، ولبي بوعلام، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، العدد 08، لسنة 2008، ص 148 – 149.

<sup>2</sup> توزيع الشركات الموجودة حسب قطاع النشاط إلى غاية 2013/09/30، موقع المركز الوطني للسجل التجاري، اطلع عليه 2014/02/24. [www.cnrc.org.dz/ar/stats/statistiques\\_neuf\\_premier\\_mois\\_2013/stats\\_2013\\_9MOIS\\_lien02.html](http://www.cnrc.org.dz/ar/stats/statistiques_neuf_premier_mois_2013/stats_2013_9MOIS_lien02.html)

<sup>3</sup> توزيع الشركات الموجودة حسب قطاع النشاط إلى غاية 2013/09/30، موقع المركز الوطني للسجل التجاري، اطلع عليه 2014/02/24. [www.cnrc.org.dz/ar/stats/statistiques\\_neuf\\_premier\\_mois\\_2013/stats\\_2013\\_9MOIS\\_lien01.html](http://www.cnrc.org.dz/ar/stats/statistiques_neuf_premier_mois_2013/stats_2013_9MOIS_lien01.html)

أ- 4- قطاع الأشغال العمومية: إن هذا القطاع يعرف هو الآخر تهربا ضريبيا، نظرا لكونه مرتبط بالبناء بكل أصنافه، إضافة إلى تعدد الضرائب والرسوم المفروضة على المكلف المنتم إلى هذا القطاع، و يتضح التهرب أساسا في:

✓ البيع الغير شرعي لم واد البناء

✓ استخدام فواتير شراء وهمية مزورة قصد الاستفادة من الرسوم المحملة على المشتريات.

أ- 5- قطاع المعاملات العقارية: يشهد هذا القطاع تهربا ضريبيا يتزايد من سنة لأخرى خصوصا المتعلق بحقوق التسجيل والضريبة على الدخل الإجمالي، وذلك نظرا لارتباطه بفئة واسعة من الجمهور من جهة، وضعف إمكانيات الإدارة الجبائية في المتابعة والمراقبة من جهة أخرى.

ب- أشكال التهرب الضريبي<sup>1</sup>:

لقد تضمن العدد 2013/68 – التلبس الجبائي – من رسائل المديرية العامة على حالات التلبس والمتمثلة في:

- ممارسة نشاط ما دون أن يتم التصريح به لدى المصالح الجبائية.
- إصدار فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتطابق مع البضائع أو الخدمات التي تم تسليمها فعلا.
- ارتكاب مخالفة بيع وشراء البضائع دون فواتير، وهذا مهما كان مكان امتلاكها وإيداعها.
- تقديم وثائق و مستندات محاسبية تنتزع من المحاسبة قيمتها الإثباتية وكذا استعمال برامج محاسبية لأغراض الغش.
- ارتكاب المخالفات المرتبطة بالتشريع والتنظيم التجاري وكذا الخاص بالعمل.
- تحويل الامتيازات الجبائية الممنوحة بصدد الأنظمة الخاصة.

ويمكن تصنيف طرق التهرب الضريبي على المستوى المحلي ضمن ثلاث أشكال هي<sup>2</sup>:

ب - 1 - التهرب الضريبي عن طريق العمليات القانونية: يتمثل في إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلفين بالاستفادة من مزايا ضريبية ليست لهم الحق فيها، وذلك من خلال إيجاد وضعية قانونية صورية محل وضعية قانونية حقيقية، مثل إظهار وضعية إعادة استثمار الأرباح دون أن يتم ذلك فعلا، قصد تخفيض معدل الضريبة.

ب - 2 - التهرب الضريبي عن طريق العمليات المادية: يتم عن طريق إخفاء النشاط كليا، بحيث لا يتم التصريح به لدى إدارة الضرائب، وبالتالي لا يدفع المكلف أي ضريبة، مثل مكاتب الخدمات والمحلات التجارية التي تنشط دون سجل تجاري ودون التعامل بالفواتير.

ب - 3 - التهرب الضريبي عن طريق العمليات المحاسبية: يتم عن طريق عمليات تدليسية في المحاسبة الممسوكة من طرف المكلف، بحيث تبدو هذه المحاسبة قانونية إلا أنها تتضمن احتيال قصد التهرب من الضريبة، ويمكن تصنيف هذه العمليات إلى ثلاث أصناف:

<sup>1</sup> DGI, la lettre de la DGI N° 68/2013, LA FLAGRANCE FISCALE- Pour un contrôle fiscal plus efficace, p 7.

<sup>2</sup> ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 11.

- ✓ التهرب عن طريق تخفيض الإيرادات: وذلك من خلال عدم تسجيل جزء من إيرادات المؤسسة في الدفاتر المحاسبية قصد تخفيض الدخل الخاضع للضريبة، وتمثل هذه الإيرادات في المبيعات، الفوائد الممنوحة، المكافآت وعمولات لصالح المؤسسة.
- ✓ التهرب الضريبي عن طريق زيادة الأعباء: وذلك تسجيل نفقات ليس لها صلة مع نشاط المؤسسة أو تسجيل نفقات وهمية أي لا وجود لها إلا على الوثائق المحاسبية، أو تضخيم النفقات في الدفاتر المحاسبية، قصد تخفيض الدخل الخاضع للضريبة، وبالتالي التهرب من الضريبة.
- ✓ التهرب عن طريق التلاعب بحسابات الميزانية: يسعى المكلف إلى التهرب من الضريبة عن طريق زيادة الخصوم وتخفيض الأصول، قصد تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة، وذلك من خلال تكوين احتياطات وهمية، تخفيض قيمة المخزونات، بالإضافة إلى تضخيم الحقوق المشكوك فيها.

#### 4- التهرب الضريبي الدولي:

إن التهرب الضريبي الدولي عموماً شكل من أشكال التهرب الضريبي، إلا أنه يحدث خارج حدود الدولة والمكلف هنا يستفيد من مبدأ إقليمية الضريبة، الذي يعني حق الدولة في فرض ضرائب على الدخل والنشاطات داخل نطاق الولاية الإقليمية، لكن مع اتساع نطاق البيئة العالمية يفقد هذا المبدأ فاعليته. لهذا فالمكلف يحاول التخفيف من حدة عبئه الضريبي بالطرائق المشروعة أو غير المشروعة بنقل سلعه أو إقامته إلى إقليم أجنبي لإمكانية التملص من الضريبة، وفي هذه الحالة يستفيد من هذا الإقليم إما لانخفاض معدل الضريبة مقارنة بالبلد أو من الإعفاءات أو الامتيازات الضريبية الممنوحة له من الدول المضيفة خصوصاً مع انتشار الآن ما يسمى بدول الجنات الضريبية التي توفر المناخ المناسب والملائم لنشاط الشركات متعددة الجنسيات، حيث تقوم الشركة الأم بإنشاء فروع لها للاستفادة بأكبر قدر ممكن من المزايا التي يقرها النظام الضريبي للأنشطة الممارسة في تلك الدولة، وكذلك في ظل العولمة نلاحظ أن هذه الظاهرة قد انتشرت مع زيادة حجم الاستثمارات والتجارة الدولية<sup>1</sup>، وسمحت بظهور فرص جديدة للتهرب نتيجة للأهمية التي تكتسبها في المجتمع.

#### (أ) التهرب الضريبي عبر الشركات متعددة الجنسيات:

تسبب المعاملات التجارية داخل الشركات متعددة الجنسيات مشكلات لسلطات الضرائب الوطنية، بسبب إمكانية إساءة استخدام أسعار التحويل من طرف هذه الشركات بما في ذلك القروض المتبادلة فيما بينها، وتحديد قيمة العلامات التجارية وبراءات الاختراع، في هذا المجال تتلاعب بعض المؤسسات في الأسعار وذلك بنقل الأرباح من أوعية عالية الضريبة إلى أوعية أخرى منخفضة الضريبة.

#### (ب) التسوق من الخارج:

<sup>1</sup> زهرة حبو، الياس نجمة، التهرب الضريبي الدولي، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد 27، العدد الأول، سوريا، 2011، ص420.

في ظل العولمة نلاحظ زيادة السفر إلى الخارج قصد التسوق من أماكن تنخفض فيها الضرائب على المبيعات، مثل الأفراد الذين يعبرون الحدود قصد شراء السلع كالسيارات من بلدان تكون فيها الضرائب أقل في هذا المجال تلجأ الدول الصغيرة إلى تخفيض الضرائب غير المباشرة لجذب المشتريين الأجانب، يؤدي إلى التقليل من مستوى الحرية المتاحة للدول لفرض الضرائب غير المباشرة على المنتجات التي يسهل نقلها.

#### ج) التهرب الضريبي عبر التجارة الإلكترونية:

في التجارة الإلكترونية لا يمكن تعيين مكان وزمان المتعاملين، وكذلك الكمية ونوعية السلع، وإنما نجدنا منشورة عبر الانترنت لمن يريد أن يشتري، والبائع والمشتري يحددان المكان والزمان لهذه الصفقة. لذا تعرف التجارة الإلكترونية : أن المنظمة العالمية للتجارة عرفتها على (إنتاج، ترويج، بيع، توزيع) للمنتجات خلال شبكة الاتصالات " <sup>1</sup>.

#### • المشاكل الضريبية للتجارة الإلكترونية:

عادة لا تخلف المعاملات التجارية في عالم التجارة الإلكترونية والناشئة عبر شبكة الانترنت أي دليل أو أثر مادي يثبتها، مما يسمح للأشخاص وباستخدامهم لتكنولوجيا الانترنت من تحقيق معاملات وصفقات تجارية بعيدة عن سلطة وعين الإدارة الضريبية، خاصة المعاملات الخاصة التي تتم عبر شبكة الانترنت ويتم تسليمها إلكترونياً، حيث لا تخضع عملية التسليم لنقطة جمركية حاكمة، وأمام تطور أسلوب الدفع الإلكتروني <sup>2</sup>. الأمر الذي يصعب على جهاز الضرائب فرض رقابة على البضائع أو حتى على أطراف الصفقة الذين يقومون بهذه الأعمال، إنما تعتمد الإدارة على ما يقر به المتعامل من تصريحات، بدون معاينة مكانية، وربما قد تكون الصفقة خارج حدود الوطن، أو ربما تكون في أيام العطل لديهم، وبالتالي من الصعب السيطرة على هذه التجارة الإلكترونية، إذ نجد كلما توسعت التجارة الإلكترونية توسعت معها ظاهرة التهرب الضريبي.

#### د) التهرب الضريبي عبر الجنات الضريبية:

كل دولة وسعيها منها لتحقيق أهدافها المسطرة تقوم بوضع أنظمة ضريبية جذابة، تقدم من خلالها جملة من الحوافز والامتيازات، هذه الحوافز والامتيازات ذات المعدلات الضريبية المنخفضة جداً تارة والمنعدمة تارة أخرى التي تمنح لغرض جلب الاستثمار تسمى بالجنات الضريبية، والتي يمكن تعريفها بأنها "دول ذات سيادة يقرر تشريعها الضريبي العديد من المزايا والإعفاءات الضريبية بالنسبة للدخول الأجنبية، مما يؤثر بالسلب على الإيرادات الضريبية لها بالمقارنة مع الدول الأخرى" <sup>3</sup>.

#### المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي

<sup>1</sup> حراق مصباح، المعالجة الجبائية للتجارة الإلكترونية، الملتقى الدولي الرابع حول عصنة نظام الدفع في الجزائر وإشكالية اعتماد التجارة الإلكترونية في الجزائر-عرض تجارب دولية، المركز الجامعي خميس مليانة، 26 - 27 أبريل 2011، ص3.

<sup>2</sup> فارس فضيل، حمزة ضويفي، "الأبعاد القانونية والضريبية للتجارة الإلكترونية في ظل وسائل الدفع المعتمدة، الملتقى الدولي الرابع حول عصنة نظام الدفع في الجزائر وإشكالية اعتماد التجارة الإلكترونية في الجزائر-عرض تجارب دولية، المركز الجامعي خميس مليانة 26-27. أبريل 2011، ص2.

<sup>3</sup> سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الدولي وأثاره على اقتصاديات الدول النامية، مرجع سابق، ص 129.

يرجع انتشار ظاهرة التهرب الضريبي إلى وجود بيئة توفرت فيها الشروط الملائمة لها، والتي ساعدت في نموها واتساعها، لذلك يعتبر وجود التهرب نتيجة توفر أسباب معينة والتي ترتبط بالملكف وطبيعة النظام الضريبي المطبق والظروف الاقتصادية السائدة.

### الفرع الأول: الأسباب المتعلقة بالملكف

غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى الملكف في حد ذاته، والتي تندرج في إطار اعتبارات نفسية وأخلاقية و مالية.

#### 1. ضعف المستوى الخلقي:

والذي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب الضريبي، لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة.

#### 2. ضعف الوعي الضريبي:

يقصد بالوعي الضريبي شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من توضيحات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء، ويعتبر ضعف الوعي الضريبي في المجتمع من أبرز أسباب التهرب الضريبي بحيث نقص شعور الأفراد بواجبهم تجاه الدولة يدفعهم إلى التهرب الضريبي، وذلك لوجود بعض الاعتقادات الخاطئة عن الضريبة والتي نجملها فيما يلي:

- ✓ اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، وبالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد.
- ✓ اعتقاد أن المتهرب من الضرائب إنما هو سارق شريف لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي، وبالتالي فهو لا يضر بالآخرين كما هو الحال في السارق أو الخائن أو المخالف لقانون المرور.
- ✓ سوء تخصيص النفقات العامة، والذي يؤدي بالأفراد إلى الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة.

ونشير أن الاعتبارات السابقة تختلف من شخص إلى آخر بحيث أن الملكف الذي يعتقد أن الضريبة المحملة عليه منصفة وعادلة أقل عبئا عليه لذلك يتقبلها، بعكس الذي يعتقد أنها ظلما وتعسفا، نجدها تشكل عبئا ثقيلا عليه لذلك يرفضها ويسعى إلى التهرب منها.

#### 3. الوضعية المالية السيئة للمكلف:

تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب ونطاقه، بحيث نجد أن ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه وساء مركزه المالي.

### الفرع الثاني: الأسباب المرتبطة بطبيعة النظام الضريبي

توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب الجبائي ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الضريبي ومدى استقرار التشريع الضريبي، حيث نذكر منها:

#### (أ) تعقد النظام الضريبي:

وذلك من حيث تنوع وتعدد معدلات الرسوم والضرائب من جهة، ومن جهة أخرى يجد المكلف نفسه أمام أعوان تنقصهم الكفاءة وبوسائل بدائية.

### ب) عدم استقرار التشريع الضريبي:

إن عدم الاستقرار هذا راجع بالدرجة الأولى إلى التغيرات العديدة التي تحدث على قوانين المالية السنوية وقوانين المالية التكميلية، مما خلق نوعا من التذبذب في استمرارية المنظومة التشريعية الضريبية.

### الفرع الثالث : الأسباب السياسية

إن سياسة الإنفاق العام في الدولة تؤدي دورا أساسيا في التهرب الضريبي، فكلما أحسنت الدولة استخدام الأموال العامة قل ميل المكلفين نحو التهرب من الضريبة، إذ إن استخدام الضريبة في أغراض غير مالية أو اقتصادية يجعل الطبقات التي تتحمل من الضرائب أكثر من غيرها تشعر بالظلم مما قد يدفعها إلى التهرب كوسيلة لمقاومة هذا الظلم، كما أن عدم الاستقرار الاجتماعي والاقتصادي للدولة يؤدي إلى التهرب من الضرائب<sup>1</sup>.

### الفرع الرابع : الأسباب المرتبطة بالظروف الاقتصادية السائدة

من المسلم به أن ارتفاع القدرة الشرائية للأفراد وزيادة دخول المكلفين في أي اقتصاد يجعل إمكانية التهرب الجبائي قليلة جدا، الشيء الذي يسمح للمنتجين بنقل عبء الضريبة إلى المستهلكين بسهولة، غير أنه إذا تأملنا وضعية الاقتصاد الوطني المتسم بانتشار الاقتصاد الموازي، الذي نتج عنه عدم ضبط سوق السلع والخدمات، إضافة إلى عدم حرية المنافسة وفوضى الاستيراد، هذه الخصوصية قد ساهمت في زيادة حجم التهرب الجبائي بشكل واضح.

### المطلب الثالث: طرق وأثار التهرب الضريبي.

#### الفرع الأول: طرق التهرب الضريبي.

حتى الربع الأول من القرن العشرين كان التهرب الضريبي يتم على المستوى الحرفي فقط، أما بعد ذلك فقد تعددت وتتطور الطرق والأساليب المتبعة في التهرب الجبائي بصورة ملحوظة، واختلفت باختلاف النشاط الممارس، فمنهم من يعتمد على التلاعب في العمليات المحاسبية، ومنهم من يعتمد على استغلال الثغرات القانونية والعمليات المادية، والنتيجة من كل هذا واحدة، وهي التخلص من دفع الضريبة سواء كان ذلك جزئيا أو كليا، ومن هذه الطرق والأساليب نذكر:

أولا: التهرب عن طريق العمليات المحاسبية:

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

يتضح هذا الإخفاء بالتلاعب في التصريحات التي قُدمها المكلف، كأني يلجأ إلى تخفيض الإيرادات، أو إلى تضخيم التكاليف عن طريق السهو العمدي لبعض الإيرادات، أو عدم التسجيل المحاسبي لبعض العمليات، أو تقييم التكاليف عن طريق مصاريف عامة غير مبررة.. الخ.

### 1. تخفيض الإيرادات:

تعد الطريقة الأكثر شيوعاً واستعمالاً والتي من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض إيراداته وإخفاء جزء من الوعاء الضريبي أو التخلص منه كلياً، وهذه الطريقة غالباً ما تعتمد من طرف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي والذين هم مجبرون على مسك محاسبة حقيقية.

حيث يظهر هذا التخفيض عن طريق الشراء بدون فواتير والبيع دون فواتير نقداً، أي أن عمليات البيع لا تتم عن طريق الحسابات المصرفية لكل من المورد والزبون، وهذا يؤدي إلى تسجيل عمليات بيع أقل بكثير مما هو محقق فعلاً<sup>1</sup>، وهذا دون ترك أية أثر نتيجة قيامهم بالعملية دون أية فواتير أو صكوك بنكية.

مثال على ذلك شراء بضاعة كميتهما 100 وحدة بقيمة 500 دج للوحدة الواحدة، حيث يصرح المكلف بأنه قد تنازل عنها بسعر بيع يقدر ب 700 دج للوحدة، أما سعر البيع الفعلي والحقيقي فهو 900 دج.

### جدول رقم ( 1 - 4 ) مثال حول التهرب عن طريق تخفيض الإيرادات

البيانات	الإيراد المصرح به	الإيراد الفعلي
سعر الشراء " التكلفة "	50000 دج	50000 دج
سعر البيع " الإيراد "	70000 دج	90000 دج
الربح الصافي	20000 دج	40000 دج

المصدر: أعد من طرف الطالب

من خلال المثال جد أن المكلف قام بتخفيض إيراداته بما قيمته 20000 دج، وهذا المبلغ لا يظهر في محاسبة المكلف أي أنه لا يخضع للضريبة، وهنا تبرز قدرة المكلف على التلاعب بالحقائق.

### 2. تضخيم التكاليف:

إن من أبرز الطرق في الغش الضريبي هي تضخيم الأعباء والتكاليف، وبالتالي تقليص الربح الحقيقي الذي يؤدي بدوره إلى إخفاء جزء كبير من الوعاء الضريبي، وهي الغاية التي يسعى إليها المكلف.

و باعتبار أن معظم التشريعات الضريبية تعتمد أساساً على نظام التصريح والإقرار الإداري للمكلفين في تحديد وعاء الضريبة، كما أن تجيز وترخص للمكلف بخصم بعض التكاليف المتعلقة بنشاط المؤسسة لتحديد ذلك الوعاء.

إلا أن المشرع الجزائري لم يعطي الحرية التامة للمكلف في ذلك حيث أتاح له خصم هذه التكاليف وفق شروط حددها وهي:

- ✓ أن تكون هذه الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة .
- ✓ أن تكون هذه الأعباء في صالح نشاط المؤسسة وأن تتعلق بالسير العادي لها.

<sup>1</sup>. ونادي رشيدة، مرجع سابق، ص40

✓ أن تكون هذه الأعباء مرفقة بمبررات ووثائق رسمية، وأن تتصل بأعباء فعلية.  
 ✓ أن تعمل على تخفيض الأصول الصافية وأن تمارس خلال السنة المالية<sup>1</sup>.  
 غير أن المكلف لا يلتزم هذه الشروط في أغلب الأحيان، ويتعمد مخالفاً<sup>2</sup> عن طريق المبالغة في التكاليف المشروعة وذلك باستعمال التقنيات التالية:

#### أ) المستخدممين الوهميين:

يلجأ المكلف في هذه الحالة إلى الكشوفات المحاسبية، حيث يقوم بتسجيل أجور ورواتب مستخدمين يشغلون مناصب ثانوية على أساس أهم إدارات ومسيرين، كأن يسجل عون إداري على أنه رئيس مصلحة وهذا بغرض تضخيم رواتبهم، أو أن يقوم بتسجيل أجور عمال وهميين أي لا وجود لهؤلاء العمال في حقيقة الأمر، وهذا من أجل تضخيم الكتلة الأجرية وتضخيم التكاليف والتي سوف تخصص في النهاية من الربح الخاضع للضريبة، مما يؤدي إلى تخفيض مبلغ الضريبة الواجبة الأداء.

#### ب) تقنية الإهلاك:

يعرف الإهلاك على أنه: القيمة المفقودة تدريجياً للموجودات الثابتة أو هو تناقص قيمة الأصول الثابتة التي تحوزها المؤسسة والمتمثلة في العقارات المباني والتجهيزات<sup>2</sup> .... ، وهو من الناحية المحاسبية عبئاً نظرياً تتحمله المؤسسة، لذلك فإن المشرع سمح للمكلف بالضريبة خصمه من الأرباح المحققة مقترناً بالشروط التالية:<sup>3</sup>

- ✓ الإهلاك يمس الأصول الثابتة .
- ✓ أن تكون هذه الأصول محل الاستغلال .
- ✓ أن لا تتجاوز الإهلاكات المتراكمة القيمة الاسمية للأصل الممتلك .
- ✓ يجب أن يكون الأصل المستثمر والخاضع للإهلاك مسجلاً محاسبياً، ومن خلال تنوع الأصول المهلكة وفترة بقائها، فإن لكل أصل معدل إهلاك خاص به وذلك حسب المدة اللازمة له لتفادياً لتضخيم الأعباء، كما يحسب الإهلاك بثمن الشراء خارج الرسم معدل الإهلاك = ثمن الشراء باستثناء الرسم (TVA) / عدد السنوات = ثمن الشراء (HT) \* معدل الإهلاك.

غير أن المكلف بالضريبة يلجأ إلى التحايل على القانون، وذلك بحساب قيمة الإهلاكات بواسطة إضافة الرسم على القيمة المضافة TVA مع استرجاعه له، أو أن يطبق الإهلاك على أصول مهلكة، أو أن يطبق الإهلاك على أصول قد تنازل عنها، كما قد يلجأ إلى تقييد مؤونات غير مبررة، أو التلاعب في معدلات الإهلاك بوسائل متعددة من خلال تطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل الممتلك.... وغيرها....

#### ج) الأعباء والمصاريف غير المبررة:

<sup>1</sup> ونادي رشيدة، مرجع سابق، ص40

<sup>2</sup> بلخوخ عيسى، مرجع سابق، ص12

<sup>3</sup> ونادي رشيدة، مرجع سابق، ص42

إن المكلف يستغل القانون الذي يعطيه الحق بخصم بعض الأعباء المتعلقة بالنشاط، لتسجيل أعباء خارج النشاط من أجل تخفيض نسبة الضريبة، لذلك قد نجد أن المكلف قد بالغ في النفقات التي قد صرح بها أو أنها غير مبررة أو ليس لها علاقة بنشاط المؤسسة والتي ينتج عنها ارتفاع أو تضخيم في التكاليف والتي سوف تخصم في نهاية الأمر من الربح الخاضع للضريبة وتخفيض مبلغ الضريبة ومن أشهر هذه الحالات ما يلي:

- ✓ المبالغة في تقديم المكافآت والهدايا.
- ✓ تحميل مصاريف صيانة سيارة أو منزل خاص بصاحب المؤسسة.
- ✓ تحميل تكاليف الكهرباء والغاز والهاتف أو تكاليف أخرى تخص صاحب المؤسسة.
- ✓ شراء لمستلزمات خاصة، ولأغراض شخصية مسجلين إياها على حساب المؤسسة.

ثانياً: التهرب عن طريق العمليات القانونية والمادية:

بالإضافة إلى التلاعب المحاسبي، يلجأ المكلف إلى استعمال طرق وأساليب أخرى للتملص من الضريبة، بحيث يمتنع المكلف عن التصريح بجزء أو بكل مبيعاته أو منتجاته وكذلك المواد الأولية في التصريح المقدم للإدارة الجبائية وهذه عملية تحايل مادي، ومن جهة أخرى يمكن أن ينصب التحايل في قالب قانوني أي بمعنى أن المكلف لا يخرج عن القانون لكنه يتحايل فيه حتى يستفيد من وضعية أكثر امتيازاً تسمح له أن يخضع لضريبة أقل ونوضح ذلك كما يلي:

#### 1. التهرب عن طريق العمليات القانونية:

يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر تنظيماً والأرق تقنية، إذ يتم التهرب عن طريق التحايل القانوني من خلال استغلال بعض النقائص الموجودة في القانون الجبائي أو التجاري لصالح المكلف، وبذلك لا يستطيع المشرع الجبائي فرض أية عقوبة على مرتكبيها، حيث يستعين المتهرب بأهل الخبرة والاختصاص لاستنباط طرق التحايل مستندين بذلك إلى نصوص قانونية، ويتجلى ذلك في إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلف بالضريبة الاستفادة من مزايا ليس له الحق في الاستفادة منها<sup>1</sup>.

حيث يعتمد المتهرب في ذلك ممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة لمشتريات دون فواتير أو فواتير دون شراء أو بيع، أو كأن يقوم بإخفاء عملية توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة التي تقع عليه في حالة توزيع الأرباح، وقد يعتمد في ذلك أيضاً على التلاعب في تصنيف حالات قانونية كأن يقوم بتمويه وضعية غير قانونية وراء وضعية قانونية مشابهة لها أقل إخضاعاً للضريبة منها، أو تزيف حالة أو وضعية قانونية خاضعة للضريبة أساساً إلى وضعية قانونية تجعلها معفاة من الضريبة. وتجدر الإشارة إلى أن هذه الطريقة يتم اعتمادها بكثرة من طرف المتهربين من الضريبة في الوقت الحالي، وذلك لصعوبة اكتشافها من طرف مراقبي الإدارة الجبائية.

#### 2. التهرب عن طريق العمليات المادية :

إن التلاعب المادي يتمثل في إخفاء المكلف للسلع والمنتجات والمواد الخاضعة في الواقع للضريبة، وجعلها بعيداً عن مراقبة أعوان الإدارة الجبائية، وهذا النوع يعد من أخطر أشكال التهرب الضريبي وذلك لآثاره في إرساء قواعد ودعائم للاقتصاد السري أو كما يسمى الاقتصاد الغير رسمي " الموازي".

<sup>1</sup>. بوشري عبد الغني، مرجع سابق، ص62

حيث يقول GILBERT TIXIER بأنه: " العمل الذي يتم سريرا من خلال الأسواق السوداء والسوق السوداء هي السوق التي يتم فيها تبادل المواد والسلع بعيد عن كل مراقبة من طرف الإدارة الجبائية، حيث تواجه هذه الأخيرة صعوبات لإخضاع هذه المبادلات للضريبة<sup>1</sup>.  
وقد يكون هذا الإخفاء جزئيا يؤدي فقط إلى التقليل من عبء الضريبة للمكلف، أو كليا يجعل المكلف يتهرب من مجمل الضريبة، ونبين هذه الصور فيما يلي:

(أ) الإخفاء الجزئي:

في هذه الحالة يحرص المكلف على إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة تهربا من دفع جزئ منها، أي إخفاء جزء من أملاكه أو جزء من المخزونات التي هي في الواقع تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك في السوق السوداء، حيث يتم هذا الإخفاء بعدة طرق أهمها:

- ✓ التخفيض في التصريحات بكميات المواد المستعملة في الإنتاج للتقليل من كمية الإنتاج وبالتالي التخفيض في المبيعات .
- ✓ حالة ممارسة نشاطات خفية إلى جانب النشاط الرئيسي.
- ✓ إخفاء المكلف لجزء من البضائع المستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية.

(ب) الإخفاء الكلي:

يتجسد هذا الشكل في قيام المكلف بممارسة أنشطة دون أو تكون للإدارة الجبائية علم هذه الأنشطة، ويرجع ذلك إلى امتناع المكلف التصريح بها من جهة، ومن جهة أخرى نقص الرقابة الجبائية، حيث يحدث هذا الإخفاء عندما يمتنع المكلف عن تقديم تصريح بدخله طبقا للنصوص القانونية السارية المفعول، فالإدارة الجبائية لا تجد حينئذ لديه ما يمكن من استيفاء الضريبة منه حيث يقوم المكلف بإنشاء مصانع أو محلات لإيداع السلع في أحياء تكون جديدة أو غير أهلة بالسكان فيقوم بالإنتاج وكذلك البيع، في الخفاء دون ترك أي أثر، ويفر من هذه الأماكن عندما يشعر بمجيء مصالح الرقابة الجبائية، إن من صور التهرب الضريبي بواسطة الإخفاء المادي الكلي هي عدم التصريح بالوجود أصلا عند بداية النشاط.

#### الفرع الثاني: آثار التهرب الضريبي.

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف مالية اقتصادية و اجتماعية، لذلك فإن الإخلال بالواجب الجبائي يؤثر على الدور المنوط بها، و عليه فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى عدة آثار سلبية يمكن تصنيفها:

#### أولا: الآثار المالية:

إن التهرب الضريبي يحرم الدولة من مصدر هام من مصادر التمويل ولعله يكون الأهم، والذي يضمن لها حرية قرارها السياسي، خلافا على لجوئها للاقتراض الخارجي أو إلى طبع نقود دون مقابل والذي ينتج عنه ارتفاع

<sup>1</sup> لبد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاسها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2012/2011، ص. 97.

في نسبة التضخم، أو قد تلجأ الدولة أيضا إلى رفع الضغط الجبائي وهو أيضا له عدة آثار سلبية على المكلفين الملتزمين.

#### أ) الإصدار النقدي:

- هو ضخ قدر من النقود " الكتلة النقدية"، وطلق عليه كذلك التمويل بالتضخم، وينتج عليه:
- ✓ زيادة مفرطة للأسعار، ارتفاع غير طبيعي دون أن يقابله زيادة في الإنتاج.
  - ✓ ظهور التضخم باختلاف أنواعه.
  - ✓ نقص القدرة الشرائية للمواطنين وتدهورها.
  - ✓ تغيير نمط الاستهلاك .
  - ✓ انخفاض الصادرات في البلاد والذي يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الصعبة.
  - ✓ اختلال التوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع، وظهور السوق السوداء<sup>1</sup>.

#### ب) الدين العام:

باعتبار أن الدين العام من بين وسائل التمويل للدولة، حيث يمكن أن يكون داخليا أو خارجيا، أو تكون مدته طويلة أو قصيرة، وطريقة الاكتتاب عام أو على طريق البنك، فإن اللجوء إليه يؤدي إلى آثار سلبية وتمثل في:

- ✓ يشكل الدين العام عبئا على ميزان المدفوعات في حالة التسديد وتحمل الأجيال المستقبلية أعباء هذه القروض خاصة إذا كانت موجهة في أغراض استهلاكية لا تعود بالفائدة على الأجيال التالية، كما هو الحال في الجزائر.
- ✓ نقص الإنفاق العام الناتج عن تسديد القروض، وضعف القدرة الشرائية للأفراد.
- ✓ تقلص النشاط الإنتاجي نتيجة استخدام الأموال أو إقراضها للدولة بغية الحصول على فوائد في الأجل القصير أو المتوسط .
- ✓ فقدان الثقة في الدولة وعزوف الهيئات المالية والأفراد عن منح القروض .

#### ج) زيادة الضغط الجبائي:

قد تلجأ الدولة لتمويل الخزينة العمومية ولتعويض النقص المالي الذي نتج عن التهرب الضريبي، بطريقة أخرى لها آثار سلبية على المكلفين الملتزمين بأداء واجباتهم الضريبية، كأن تقوم الدولة بزيادة سعر الضريبة أو فرض ضرائب جديدة مما يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي على المكلفين الملتزمين بواجباتهم الجبائية وبالتالي يزداد عليه الضغط الجبائي وهذا ما يؤدي:

- ✓ ما إلى عزوف هؤلاء الملتزمين على دفع الضريبة مما يؤدي إلى زيادة المهربين من الضريبة كما سبق لنا الذكر، وهنا تتحقق معادلة ( "لا فير"، "Laffer" " كثرة الضرائب تقتل الضرائب).
- ✓ أو انتقال هذه الأموال في الأخير إلى المهربين من دفع الضريبة بطريقة غير مباشرة.

#### ثانيا: الآثار الاقتصادية:

<sup>1</sup>. بلخوخ عيسى، مرجع سابق، ص 31 - 32 .

إن للضريبة دور اقتصادي دور هام كونها منظم وأداة للتدخل الاقتصادي للدولة، لذلك فإن التملص من هذه الضريبة له انعكاسات سلبية على اقتصاد الدولة من عدة جوانب و نخص بالذكر ما يلي:

#### أ) التأثير على المنافسة:

عند الأخذ بعين الاعتبار وجود ضرائب مرتفعة على المؤسسات و التجار، فإن المؤسسات التي تتملص من الضريبة تكون دائما في وضعية اقتصادية حسنة مقارنة مع تلك التي لا تتهرب من الضريبة، وبالتالي تستطيع فرض أسعارها التنافسية، وأحسن مثال على ذلك المؤسسات الوطنية التي لا تستطيع منافسة بعض مؤسسات القطاع الخاص، كالتالي لا تتردد في إجراء صفقاتها التجارية بدون فواتير، وبالتالي فإن أسعارها تكون منخفضة لعدم احتوائها على الرسم على القيمة المضافة لذلك فإن التهرب الضريبي يساهم في الحد من القدرة التنافسية للمؤسسات التي تعمل ضمن ضوابط التسيير الجيد لمواردها، والتي تهدف إلى رفع معدلات أرباحها طبقا لقواعد السوق، على عكس المؤسسات التي تلجأ إلى التهرب للحصول على وسائل التمويل، ومن ثم التأثير على أسعار المواد المباعة في السوق مما يقوي مركزها التنافسي<sup>1</sup>.

#### ب) عرقلة النمو الاقتصادي:

يشكل التهرب الضريبي عائقا أمام تحقيق النمو الاقتصادي، إذ أن أثر إعاقة المنافسة الاقتصادية يؤدي إلى كبح التطور والنمو الاقتصادي، كما أن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب الضريبي لا يسمح بتكوين ادخار عام، وهو ما يحد من إمكانية القيام بالمشاريع الاستثمارية، وتجدر الإشارة إلى أن انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمارات، ويترب عن ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدل التضخم وزيادة حدة البطالة، كما تؤدي زيادة التهرب الضريبي إلى تخفيض الاستهلاك والتأثير السلبي على سوق العمل، وبذلك فإن التهرب الضريبي يعتبر من أبرز مظاهر الفساد الاقتصادي<sup>2</sup>.

#### ج) التأثير على النشاط الاقتصادي وإعادة توجيهه:

إن التهرب الضريبي يساهم في إعادة توجيهه للأنشطة الاقتصادية، حيث يصبح الشغل الشاغل للمكلفين هو توجيه نشاطاتهم الاقتصادية حسب الاعتبارات الجبائية أكثر من الاعتبارات الاقتصادية وفي الجزائر نلاحظ هذا، فالأنشطة الاقتصادية تتوجه عامة نحو القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي، دون أن تتوجه إلى النشاطات التي تخلق الثروات وتساهم في تكوين القيمة.

أيضا يلاحظ في المؤسسات أنه ومن أجل ضمان مدخول جيد يفكر مدير المؤسسة في كيفية التهرب من الضريبة أكثر من التفكير في تنمية أعماله ومؤسسته، وبالتالي يمكن القول أن التهرب الضريبي هو إذن مسبب للركود الاقتصادي.

<sup>1</sup>. ولبي بوعلام، أ.عجلان العياشي، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، العدد 08 لسنة 2008، ص155

<sup>2</sup>. بوشري عبد الغني، مرجع سابق، ص81

و يؤثر التهرب الضريبي أيضا في إعادة توزيع الدخل و نذرت الأموال وكذلك على الادخار والاستثمار تأثيرا سلبيا على الاستقرار الاقتصادي للدولة.

### ثالثا : الآثار الاجتماعية:

يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا التهرب منها إلى عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، وتؤدي كثرة التهرب الضريبي للجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة، فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة، لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي.<sup>1</sup>

ومما سبق فإننا نبرز أهم الآثار الاجتماعية في ما يلي:

- ✓ عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة ومن ثم عدم عدالة توزيع العبء الضريبي .
- ✓ إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع.
- ✓ تعميق الفوارق الاجتماعية بين مختلف الطبقات الاجتماعية.
- ✓ انتشار الفساد الأخلاقي بين موظفي القطاع الضريبي (ظاهرة الرشوة)، أو بين المكلفين للتملص من الضريبة.

### خلاصة الفصل:

<sup>1</sup> . لبيد لزرق، مرجع سابق، ص60

لقد قمنا في هذا الفصل بتقديم النظام الضريبي الجزائري، وقد تم ذلك من خلال تتبع مراحل تطور النظام الضريبي الجزائري وخاصة فترة ما قبل الإصلاحات، وقد عرّجنا أيضا على أهم دوافع هذه الإصلاحات وبالإضافة الى أهم جوانب الإصلاحات، ناهيك عن العوامل أدت إلى كبح عمل هذا النظام نتيجة تطور طرق التهرب الضريبي نتيجة التطورات الهائلة في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وحتميات تفرضها العولمة الاقتصادية، مما زاد من صعوبة وضع إطار مفاهيمي لهذه الظاهرة، حيث حولنا أيضا تشخيص هذه الظاهرة من خلال محاولة الوصول إلى أسبابها الجوهرية، خلصنا إلى أنها تعود لعدة أسباب متداخلة ومتراصة فيما بينها، تتعلق أساسا بتفكير المكلف، وبطبيعة الظرف الاقتصادي، وكذا الجانب الإداري لمصلحة الضرائب.

غير أنه مهما كانت الأسباب وراء التهرب الضريبي فإن النتيجة واحدة، وتتمثل في الآثار السلبية التي تخلفها هذه الظاهرة على عدة مستويات: المالية، والاقتصادية، والاجتماعية والسياسية، ونتيجة لهذه الآثار السيئة التي خلفتها ظاهرة التهرب الضريبي، استوجب على الدولة وضع كيان رادع ووقائي لهذا النزيف الذي ينخر الاقتصاد الوطني و يفوت عليه فرصة الاستفادة من موارد مالية هامة، هذا الكيان بكل مكوناته وهياكله وأدواته سنحاول معرفته في الفصل القادم.

## الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

تمهيد:

تعد الرقابة الجبائية أحد أهم الإجراءات التي تسعى من خلالها الإدارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الخزينة ، وتكتسي أهمية بالغة أكثر ، نظرا لأن النظام الجبائي نظام تصريحي ، أي أنه يمنح الحرية النسبية للمكلف بالضريبة في التصريح بمدخله من تلقاء نفسه ، لذا تعتبر الرقابة على هذه التصريحات المكتتبة لازمة ، لأنها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة وصادقة ، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء على حسن نية أو سوء نية بهدف التملص من دفع الضريبة.

كما أن الرقابة الجبائية رمز من رموز الديمقراطية ، بحيث أن حرية التصريح التي يتمتع بها العنصر الجبائي ضمن النظام الجبائي التصريحي تجعله يحدد أسس الإخضاع الجبائي بنفسه ، ويصرح بالمعلومات اللازمة التي تحدد الأوعية الضريبية إلى الإدارة ، وهو الأمر الذي يمكن التأكد منه عن طريق الرقابة اللاحقة لهذه المعطيات المصرح بها.

حيث سنتطرق في هذا الفصل للمباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

### المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية:

تعد الرقابة جزء من عمل المؤسسة التي تريد أن تعظم أرباحها، فالرقابة لها دور فعال في تحقيق أهداف المؤسسة، فهي تقوم بتقييم عملها، وذلك بإعطاء نتائج أعمالها ولا تختلف الرقابة المالية في المؤسسة عن الرقابة الجبائية كثيراً، فالرقابة المالية تحافظ على أموال المؤسسة والرقابة الجبائية تحافظ على أموال الخزينة وتحارب من يخلتسها، وللتعرف أكثر على وظيفة الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية و أهدافها.

الفرع الأول : مفهوم الرقابة الجبائية.

تعد الرقابة الجبائية جزء لا يتجزأ من الرقابة العامة التي تفرضها الدولة للحفاظ على مصادر تمويل الخزينة العمومية، إلا أن لها بعض الخصوصيات والميزات تتصف بها عن باقي أنواع الرقابة.

أولاً : تعريف الرقابة:

قبل التعرف على مفهوم الرقابة يجب توضيح معنى الرقابة في اللغة

1-تعريف لغة: [رَقَبَ رَقْبَهُ ، رَقَابَةً \_ رَقُوبًا وَرُقُوبًا وَرَقَابَةً وَرَقْبَانًا وَرَقْبَةً وَرَقْبَةً ] حرسه \_ انتظره \_ حاذره \_

لاحظه . [راقبه] حرسه . راقب الله في أمره : خافه<sup>1</sup>

وهي تعني في اللغة الفرنسية وفقاً لقاموس أميل ليتري "EMEL LITRE" ضد العمل إذ أن أصلها يعود أو ينقسم إلى شقين، الأول "CONTRE" وتعني فيه المواجهة، والشق الثاني "ROLE" أي السجل أو القائمة، وقد فقدت هذا المعنى بتطور الزمن و أصبحت تعني الإشراف والمتابعة<sup>2</sup>.

2-تعريف في الاصطلاح بعدة تعاريف نذكر منها:

تعريف هنري فايول الذي أشار إلى أن "الرقابة هي التحقيق كما إذا كان كل شيء يحدث طبقاً للخطة الموضوعة والتعليمات الصادرة

والمبادئ المحددة وأن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها كما أنها تطبق على كل شيء - الأشياء - الناس الأفعال<sup>3</sup>."

ثانياً : مفهوم الرقابة الجبائية

ليس هناك اختلاف شاسع بين تعريف الرقابة الجبائية وتعريف الرقابة في أشكالها الأخرى "الرقابة المالية، الإدارية".... لأن الرقابة الجبائية تعتبر هي الوظيفة الأكثر فعالية ونجاعة في الكشف وملاحظة وقياس التهرب الضريبي، حيث عرفت الرقابة الجبائية بعدة تعاريف هي الأخرى ونذكر منها:

<sup>1</sup> - معجم الطلاب، دار المشرق، توزيع المكتبة الشرقية ساحة النجمة -ص 1986 ، المطبعة الكاثوليكية، طبعة 11 لبنان ، 1981 ، ص 256

<sup>2</sup> - السعيد بلوم، أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة منتوري ، قسنطينة 2007/2008، ص 14.

<sup>3</sup> - السعيد بلوم، نفس المرجع السابق، ص 14.

## الفصل الثاني:

### الرقابة الجبائية

تعريف المديرية العامة للضرائب "هي الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة، وتشكل شرطا من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات<sup>1</sup>."

وقد عرّفها مكتب المحاسبة الحكومي الأمريكي بأنها:"المراجعة الجبائية هي جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح بها بموجب البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف، لتحديد فيما إذا قام بتسديد مبلغ الضريبة الصحيح"، حيث اعتبرت الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة (ATIC) المراجعة الجبائية كمجموعة متنوعة من المراجعات العملية من خلال اقتراح التعريف التالي: "تمثل المراجعة الجبائية في إبداء رأي حول مجموعة الهياكل الجبائية للوحدة وطريقة عملها، وبالتالي فحماية الوحدة بكل أشكالها هي هدف المراجعة الجبائية"، وعرفت أيضا على أنها "عبارة عن فحص انتقادي موجه للتحقق من أن نشاط المؤسسة معبر عنه بصدق في حسابات المؤسسة السنوية، مع مراعاة القواعد والمبادئ الضريبية"<sup>2</sup>

ويمكن تعريفها أيضا: "تلك العمليات المنتظمة التي تقوم بها الإدارة الجبائية بغية التأكد من التصريحات الجبائية للمكلف ومطابقتها مع ما هو موجود في الواقع بهدف الكشف عن مواقع الغش والتهرب من أداء الدين الضريبي المستحق على عاتق المكلفين بالضريبة تجاه الخزينة العمومية واسترداد قيمته في حالة حدوث ذلك"<sup>3</sup>

ومن الناحية القانونية فقد عرفت الرقابة الجبائية على أنها: "مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وذلك من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية، وهذا الحق محفوظ بنصوص ومواد التشريع الجبائي"<sup>4</sup>

عرفها التشريع الجزائري على أنها" 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 أجورا أو أتعايا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها<sup>5</sup>.

ومن خلال هذه التعاريف نستخلص الصفات التالية للرقابة الجبائية:

-الرقابة الجبائية حق من حقوق الدولة تمارسه الإدارة الجبائية في صورة منظمة وقانونية

-تستهدف التحقيق في مختلف التصريحات الجبائية للمكلف ومطابقتها لما هو موجود في الواقع للتأكد من مصداقيتها

-هدف الرقابة الجبائية هو الكشف عن مواقع الغش والتهرب الضريبي واسترداد حقوق الدولة الواجبة التحصيل

-ينصب اهتمام الرقابة الجبائية في المحافظة على موارد الخزينة العمومية.

<sup>1</sup> - لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011/2010، ص19.

<sup>2</sup> - قحמוש سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية جامعة قاصدي مرباح ورقلة. 2012/2011، ص16.

<sup>3</sup> - محمد عاشور العيداني، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، جامعة المدية، 2004، ص50.

<sup>4</sup> - سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012/2011، ص81.

<sup>5</sup> - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة18-1 من "قانون الإجراءات الجبائية" لسنة 2016

## الفصل الثاني:

### الرقابة الجبائية

#### الفرع الثاني : اهداف الرقابة الجبائية.

للرقابة الجبائية عدة أهداف من نواحي مختلفة ترمي لتحقيقها، فللرقابة الجبائية أهداف من الناحية القانونية، الاقتصادية والمالية، الإدارية وأخيرا من الناحية الاجتماعية ويمكن تلخيصها في الآتي:

أولا: من الناحية القانونية: ويتمثل في مقارنة والتأكد من مدى مطابقتها ومسايرة مختلف العمليات المالية والمادية الخاصة بالمكلفين مع القوانين والتشريعات الجبائية المختلفة، وحرصا على ذلك تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة على أية تجاوزات ومخالفات يمارسونها للتهرب من دفع التزاماتهم الضريبية<sup>1</sup> وتتمثل هذه الأهداف في ما يلي<sup>2</sup>:

✓ التحقق من مدى شرعية وصحة مختلف العمليات المالية المسجلة في دفاتر المكلفين ومقارنة تطابقها مع ما تم التصريح به للإدارة الجبائية.

✓ التأكد من تنفيذ وتحصيل الضريبة وفقا للتشريع الجبائي .

✓ مراقبة وتطبيق التشريعات والقوانين الضريبية وفقا لمبادئ الضريبة وتعميمها على كل المكلفين<sup>3</sup>، وذلك من خلال تأديتهم لالتزاماتهم الضريبية وضمان حصولهم واستفادتهم من حقوقهم الضريبية بشكل قانوني.

ثانيا: من الناحية الاقتصادية والمالية: تهدف الرقابة إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله سواء أكان سرقة، تلاعب أو تهرب، بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية، مما يؤدي إلى زيادة الموارد المتاحة للإنفاق العمومي والمزيد من الرفاهية للمجتمع في عدة مجالات سواء اقتصادية أو غيرها.

ثالثا: من الناحية الإدارية: تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية ويتمثل ذلك في زيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها ويمكن أن نلم بهذا الدور في النقاط التالية<sup>3</sup>:

✓ تساعد الرقابة الجبائية على إمكانية كشف الثغرات القانونية والنقائص الموجودة في التشريعات المعمول بها، مما يساعد الإدارة الضريبية على اتخاذ إجراءات تصحيحية وإيجاد حلول لهذه الثغرات والنقائص.

✓ تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لتفادي الوقوع فيها مرة أخرى.

تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات الخاصة بجميع أنواع الضرائب وتقدير التهرب الضريبي، ومدى تأثيره على المؤشرات الاقتصادية الأخرى.

رابعا: من الناحية الاجتماعية: تتمثل في هدفين رئيسيين هما:

<sup>1</sup> - لياس قلاب الذبيح، مرجع سابق، ص20

<sup>2</sup> - بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر(1999-2009)، مذكرة ماجستير، جامعة تلمسان، 2011/2010، ص89.

<sup>3</sup> - العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في التسيير معهد العلوم الاقتصادية. التسيير والتجارة المركز الجامعي الدكتور يحي فارس المدينة، أكتوبر 2008، ص 104 .

## الفصل الثاني:

### الرقابة الجبائية

- ✓ تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.
- ✓ منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع<sup>1</sup>.

#### المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية:

نظرا للعدد المتزايد للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين والخاضعين للرقابة الجبائية، تحتم على الإدارة الجبائية تنوع نشاطها باستعمال نوعين من الرقابة الجبائية وهي الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية حيث يقصد ب<sup>2</sup>.

#### الفرع الأول: الرقابة الداخلية:

ويقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة في المكتب بناء على الوثائق التي في حوزتهم ومفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من الرقابة دوريا ولأهداف مسطرة مسبقا ويمكن أن تكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق.

#### أولا : الرقابة الشكلية:

تبدأ هذه الرقابة منذ استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين، وتتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير انتقائية وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء إن وجدت، وتتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G50A) و (G50) وتلك المذكورة في التصريح السنوي، ومع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوفات الربط وبطاقات المعلومات وقائمة الزبائن التي تمتلكها، وتهدف إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات، وذلك وفق الإجراءات التالية:

- المكلف: يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات التالية: السجل التجاري - بطاقة إثبات الهوية، شهادة الإقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الإحصائية، فضلا عن كل مراسلات المكلف.
- النشاط: يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي، والتصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.
- الأخطاء المادية: التأكد من أن إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية في آجالها المحددة، كما يتم التأكد أيضا من أن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات وبدون وجود أخطاء في العمليات الحسابية فضلا على أن البيانات المشار إليها في الخانة صحيحة، وان كل بيان يخص الخانة المتعلقة بها.

<sup>1</sup> - سليمان عتير، مرجع سابق، ص 82 - 83.

<sup>2</sup> - مصطفى عوادي، "الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة"، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009، ص 12:

## الفصل الثاني:

### الرقابة الجبائية

#### • عيوب الرقابة الشكلية:

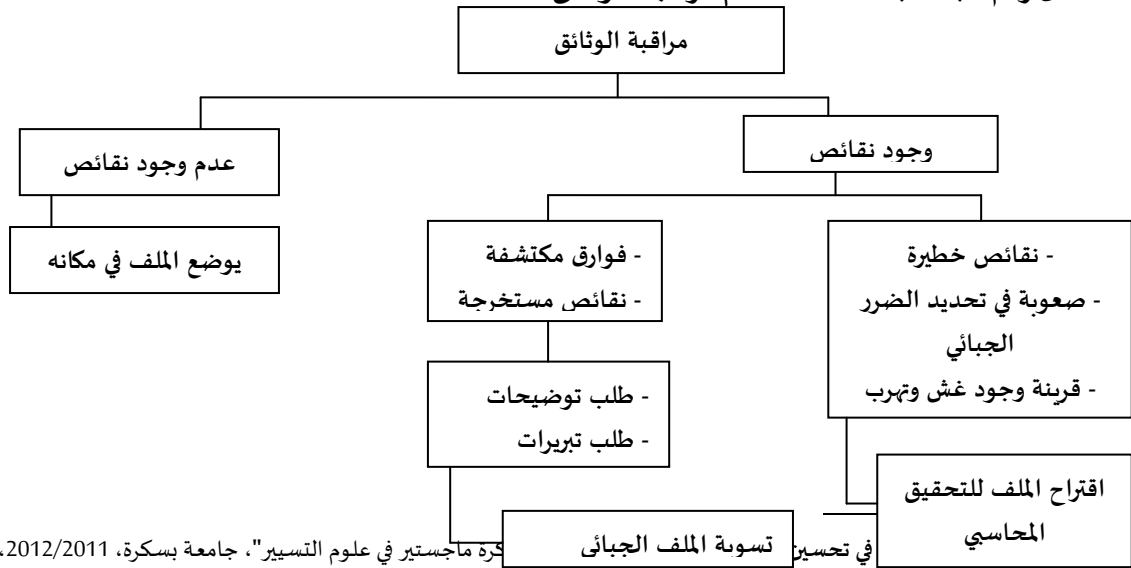
من العيوب التي تواجه لهذا النوع من الرقابة، أنه لا يعتمد على صحة الأرقام المصرح بها بقدر ما يعتمد على الكيفية التي تم بها ملء هذه التصريحات وما تحتويه من معلومات تعريفية بالمكلف، ومحاسبية أي أن هذه الرقابة تهدف إلى النظر في الشكل الذي جاءت به التصريحات والتي يتم معاينتها في المرحلة الثانية دون تصحيح ما صرح به المكلف، فالرقابة الشكلية ما هي إلا فحص شكلي لجميع التصريحات المقدمة من قبل المكلفين<sup>1</sup>.

#### ثانيا: الرقابة على الوثائق:

على العكس من الرقابة الشكلية، فإن الرقابة على المستندات يجب أن تكون شاملة وهذا ما يتطلب الفحص الانتقادي لجميع عناصر التصريح الجبائي ومقارنتها بالمستندات الملحققة للتصريح وكذا المعلومات و البيانات التي في حوزة المصلحة وبصفة عامة فإن هذه الرقابة تتم على الملف و داخل المكتب حيث تتركز أهداف الرقابة على الوثائق:

- فحص جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب.
- قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبة والمقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.
- تحليل ومقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها و تطور ذمة المالية لكل مكلف.
- طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة، او 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 بالعمليات المحققة أو كانت من بين العمليات المخفية<sup>2</sup>.

#### - الشكل رقم : (II - 1) المخطط العام لمراقبة الوثائق



<sup>1</sup> - سليمان ص 124.

<sup>2</sup> - سهام كردودي، "الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق"، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 50.

## الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

المصدر: سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، بدون تاريخ، ص 47

### الفرع الثاني : الرقابة الخارجية:

تتمثل الرقابة الخارجية في التدخلات المباشرة للأعوان المحققون للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية، وكذا جميع الوثائق الملحقة وتبريراتها اللازمة في محاولة كشف احتمالاته للتهرب، وكذلك بهدف مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع، ويمكن أن تأخذ الصور التالية: التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية.

#### أ - التحقيق المحاسبي:

تنص المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية على أن التحقيق الجبائي هو عبارة عن مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة<sup>1</sup> و يهدف التحقيق المحاسبي إلى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المحقق فيها فحسب بل يسمح كذلك بإطلاع هذه الأخيرة على واجباتها الجبائية، و يُطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي قد ترتكب أحيانا على حسابه. في هذه الحالة، يمكنه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيارات نتيجة لهذه الأخطاء ويطلع المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة.

#### • سير التحقيق المحاسبي:

سيتم التطرق إليه بأكثر تفصيل في المبحثين القادمين.

#### ب - التحقيق المصوب في المحاسبة:

التحقيق المصوب في المحاسبة هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم استحداثها مؤخرا ضمن قانون المالية لسنة 2010 حيث تقتصر عملية التحقيق فيه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم وما يرتبط<sup>2</sup> بها من معلومات محاسبية

#### • سير التحقيق المصوب:

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي والمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي، غير أن طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق يوجب على الأعوان المحققين توضيحه على إشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المديرية العامة للضرائب، المادة 20-1 من "قانون الإجراءات الجبائية".

<sup>2</sup> - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة"، منشورات 2013، ص 31.

## الفصل الثاني:

### الرقابة الجبائية

#### a- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

يعتبر التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية امتدادا للتحقيق المحاسبي، كما يمكن أن يكون مستقلا عن هذا الأخير إذا تعلق الأمر بمكلف لا يملك ملف جبائيا، تم نصه لأول مرة في قانون المالية لسنة 1992 مساندة لحركة الإصلاحات التي عرفتها السياسة الجبائية في الجزائر، وقد عرفه المشرع الجبائي 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، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة"<sup>1</sup>

إذن يهدف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إلى:

- التحقق من صحة المداخل المصروح بها بالنسبة للضريبة على الدخل.
- مراقبة تجانس هذا المدخول مع الذمة المالية، وضعية الخزينة، وعناصر الثراء.

#### • سير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

#### - التحضير لعملية التحقيق:

إن البرنامج التنفيذي للمديرية العامة للضرائب لسنة 2000 يهدف إلى تحقيق نسبة 5% من الملفات المعروضة، وهذا العدد قابل للزيادة حسب الكفاءات والإمكانات المتاحة للمصالح الضريبية، إضافة إلى أن الأشخاص الخاضعين للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يجب اختيارهم عن طريق ومؤشرات معايير موضوعية وهادفة منها<sup>2</sup>

✓ الأشخاص الذين سجلت المفتشية في ملفاتهم عدم التوافق وفروقات هامة بين المداخل المكتتبه في التصريحات السنوية والنفقات المستعملة.

✓ لما تبعاً للتحقيق المعمق من قبل المفتشية للملف الذي بحوزتها تحصل على مؤشرات ودلائل تضع التصريحات المقدمة في موضع شك.

✓ الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي، وفي مسار حياتهم اليومية تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخل مخفية هامة .

✓ لما في خلال عملية التحقيق المحاسبي استغلال بعض عناصر الميزانية (الحساب الجاري للشركاء الأرباح الموزعة...)، تظهر منها فوارق بين الدخول المصرحة بها والدخول الحقيقية المحققة.

#### - الانطلاق في عملية التحقيق:

بعد الانتهاء من مرحلة التحضير تأتي مرحلة انطلاق أعمال التحقيق المحاسبي بدءا بعملية إشعار المكلف بذلك، ومرورا بالقيام بعملية البحث عن المعلومات المتعلقة بالمكلف قيد التحقيق، و مع الأخذ بعين الاعتبار فترة

<sup>1</sup> - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المديرية العامة للضرائب، المادة 20-1 من "قانون الإجراءات الجبائية".

<sup>2</sup> - République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances, DGI, Circulaire N°

135/MF/DGI, du 15/02/2000.

## الفصل الثاني:

### الرقابة الجبائية

التحقيق المبرمجة لذلك، حيث يحصل المراقب على مختلف المعلومات وكشوفات الحسابات يقوم بفحصها وتحليلها ومقارنتها مع تلك التصريحات بهدف استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة.

أما بالنسبة لإعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة فإن إعادة تكوين المداخيل المحققة من قبل المكلف هي نتيجة استغلال المعطيات المتعلقة بوضعية الذمة المالية وعناصر مسار الحياة، وهذا بهدف كشف الدخول غير المصرحة وإعادة إخضاعها للضريبة.

**المطلب الثالث: مبادئ الرقابة الجبائية وأسبابها وأهميتها.**

#### الفرع الأول: مبادئ الرقابة الجبائية:

إن الرقابة الجبائية تسعى لتحقيق عدة أهداف كما ذكرنا في السابق، ولعل أهمها هو المحافظة على الأموال العامة من كل ضياع أيا كان شكله وخاصة التهرب الضريبي، لأنه من الظواهر التي يصعب التحكم فيها، وهذا من أجل زيادة إيرادات الخزينة العمومية، ولتحقيق هذه الأهداف لابد من أن تتوفر الرقابة الجبائية على مبادئ أساسية التي من خلالها تكون الضوابط الجبائية فعالة في الميدان، وتتمثل هذه المبادئ في ما يلي:

#### أولاً: إقامة نظام ضريبي محكم:

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي، فبقدر ما يتوفر لديها من خبرات وكفاءات بقدر ما يستطيع أن يلمس الحبكة الفنية في أنظمتها الضريبية، وبقدر ما يتأثر بالعوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

كما أن التهرب الضريبي يعود إلى عدم إحكام القوانين والتشريعات من حيث تعقد النظام الضريبي وعدم استقراره ولذلك يجب تحسين فعالية النظام الضريبي من خلال ما يلي<sup>1</sup>:

أ - تبسيط وتحسين التشريع الضريبي: يؤدي غموض النظام الجبائي وتعقد نصوصه إلى تشجيع الغش الضريبي وعليه فإن تعديل النظام الجبائي يعد من المبادئ الهامة التي تعمل على الحد من هذه الظاهرة لهذا فمعظم التشريعات تهدف إلى إرساء هيكل ضريبي محكم يتماشى وتحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق صياغة التشريعات الجبائية صياغة تتسم بالبساطة والاستقرار والمرونة ومن ثمة لابد من<sup>2</sup>:

ب - تحقيق العدالة الضريبية: تعتبر العدالة الضريبية من المبادئ الأساسية للضريبة وتتحدد من خلال التوزيع الأمثل للعبء الضريبي، وإعادة التوزيع العادل للدخول والثروات على أفراد المجتمع، ولذلك يصعب قياسها ويبقى تقديرها مرتبط بمدى تقبل واقتناع أفراد المجتمع بعدالة النظام الجبائي المطبق عليه وتسعى الدولة إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال الرقابة الجبائية، حيث يتضمن المفهوم المعاصر للعدالة الضريبية فرعين:

✓ العدالة الأفقية ويقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساوين في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة ضريبية متساوية .

<sup>1</sup> - بشري عبد الغني، مرجع سابق، ص 92

<sup>2</sup> - العثماني مصطفى، مرجع سابق، ص 109

## الفصل الثاني:

### الرقابة الجبائية

✓ العدالة العمودية تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة .

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

ثانيا- ترقية وتطوير الإدارة الجبائية:

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة، حيث أن تبعة التهرب الضريبي لا تقع على المشرع المالي و المكلف وحدها وإنما تقع كذلك على الإدارة الجبائية، التي يجب توفيرها على مستوى عال من التطور و الكفاءة إضافة إلى نوفرها على الإمكانيات البشرية و المادية و اللازمة، و التي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الجبائية و الضرائب و المراقبة الجبائية، إضافة إلى إجراء تربيصات لموظفي وأعاون الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعطي انطبعا جيدا لدى الموظفين، إضافة إلى توفير أجهزة الإعلام الآلي ووسائل الاتصال الحديثة، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم وتوفير الخدمات اللازمة لهم.

تعتمد الرقابة الجبائية على جملة من المبادئ ترتبط بالضريبة و النظام الضريبي ينبغي توفرها لضمان السير الحسن للرقابة الجبائية والوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة منها، حيث يؤدي تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي إضافة إلى ضعف الإدارة الجبائية وقلة إمكانياتها البشرية و المادية إلى الاعتماد على نظام ضريبي غير فعال و يلقي بعبئه على المكلفين بالضريبة، كما يمتد إلى موظفي الإدارة الجبائية مما يؤدي إلى عدم القدرة على التطبيق الجيد للرقابة الجبائية وبذلك تترك الحرية للمتهربين من دفع الضريبة في سلوك كل الطرق المتاحة للتهرب دون وجود عقاب أو رادع وذلك نتيجة لضعف الرقابة الجبائية<sup>1</sup>.

#### ثالثا: إرساء الحس الجبائي لدى المكلفين:

يتم ذلك من خلال تقديم الإدارة يد المساعدة للمكلفين والمؤسسات في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، ووضع تحت تصرفاتهم مطويات إعلامية تتضمن مستجدات وتغييرات التشريع الجبائي، ومذكرات توضيحية للقوانين الضريبية بلغة بسيطة وسهلة في متناول عامة المكلفين بالضريبة، وكذلك شرح الإجراءات الجبائية كمواقيت التصريح وكيفية الدفع وأساليب الطعن والمنازعات إضافة إلى تبليغهم بالمستندات اللازمة لإجراء التحقيق والمراقبة وذلك، أي بصفة توعية تتمتع بحقوقه والتزاماته الضريبية وأيضا حقوق الإدارة الجبائية من خلال انتهاج جملة من السياسات الإعلامية والتي تتمثل في:

✓ إعلام المكلف بالضريبة.

<sup>1</sup> - بشري عبد الغني، مرجع سابق، ص 94-93.

## الفصل الثاني:

### الرقابة الجبائية

✓ تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية.

#### الفرع الثاني : أسباب قيام الرقابة الجبائية:

هناك سببين أساسيين يدعوان لإجراء وقيام الرقابة الجبائية في الجزائر وفي الآتي تفصيلهما:

#### أولا : حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمدخله:

بما أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي كغيره من الأنظمة الحديثة، حيث يسمح من خلاله للمكلف بالضريبة بتقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه وإيراداته في شكل تصريحات تقدم للإدارة الجبائية في أوقات حددها المشرع في قانون الإجراءات الجبائية، ويحدد على أساس هذه التصريحات الوعاء الخاضع للضريبة وهذا ما يفتح المجال للمكلف بتقديم تصريحات كاذبة أو مغالطة لما هو محقق فعليا من إيرادات، ولهذا فقد أعطت المادة [1-18] من قانون الإجراءات الجبائية الحق للإدارة الجبائية في مراقبة تصريحات المكلفين  
المادة [1-18] : [تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة.....<sup>1</sup>]

إذن من هنا يتضح بما أن النظام الجبائي تصريحي، فقد أوجب المشرع الرقابة الجبائية على هذه التصريحات للتأكد من صحتها ومطابقتها لما هو محقق فعليا.

#### ثانيا :مكافحة التهرب الضريبي:

لاشك أنه يسعى بعض المكلفين للتهرب من دفع التزاماتهم الضريبية وذلك بشتى الطرق سواء كانت قانونية أو غير ذلك " التديليس"، وقد ازدادت حدة هذه الظاهرة مع الزمن نظرا لضعف الإدارة الجبائية وقلة إمكانياتها سواء كانت مادية أو بشرية " كمية أو نوعية"، بالإضافة إلى صعوبة قياس هذه الظاهرة وكذلك سرعة تأقلم وتطور وسائل التهرب لدى المكلفين، مما أدى إلى توسع نطاق هذه الظاهرة وهذا ما أجبر المشرع والإدارة الجبائية على وجوب إيجاد حلول فعالة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، لما تحدثه من آثار على الدولة وخزينة الدولة كما سبق وأن ذكرنا في الفصل الأول، ولذلك دعت الضرورة إلى وجود آلية رقابية تهدف لحماية موارد خزينة الدولة وهو ما تمثل في أجهزة الرقابة الجبائية.

#### الفرع الثالث :أهمية الرقابة الجبائية.

تمثل المراجعة الجبائية عملية منظمة وممنهجة على أسس علمية وعملية وخبرة كاملة في القوانين الجبائية، وهذا ما يؤكد أهمية المراجعة الجبائية واعتبارها علما قائما بذاته له معايير، ويستمد أحكامه من قوانين الضرائب السائدة ومن المعايير المهنية الأخرى. أما بالنسبة للمراجع الجبائي فإن عدم معرفته بتفاصيل القانون وإعداده البيانات المالية دون كفاءة علمية معتمدا على معايير ترتكز عليها عملية المراجعة الجبائية، فإن هذا سيوقعه في مشاكل كبيرة لأن هدفه النهائي هو تحقيق الضريبة المناسبة وفي الوقت المناسب.  
حيث تكمن أهمية المراجعة الجبائية في كونها وسيلة لا غاية، تهدف إلى توفير المعلومات حول المكلفين والتي لا بد أن تتسم بالدقة، والكمية المناسبة لعمل المراجع الجبائي، والمساعدة في حصر المجتمع الضريبي بشكل دقيق

<sup>1</sup> - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية 2012، ص 10.

## الفصل الثاني:

### الرقابة الجبائية

والتأكيد للمكلفين الذين يقدمون التصريحات الجبائية، والتقارير المالية أن التشريع الضريبي ينفذ بعدالة دون تمييز بينهم في ذلك.

كما تهدف لخدمة الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق المكلفين والدولة جنبا إلى جنب بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له، وتقليل حالات التهرب الضريبي وأشكاله، وزيادة حصيلة الضريبة، وكلها تساند النظام الضريبي في تحقيق أهدافه المالية والاقتصادية والاجتماعية<sup>1</sup>.

المطلب الرابع : الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية.

تعد مكافحة التهرب والغش الضريبيين أولوية قصوى بالنسبة للإدارة الجبائية، وهذه المهمة ليست سهلة، لذلك عليها أن تفرض وجودها عن طريق التدخلات المستمرة وعمليات الإحصاء والمتابعة وتقوم هذه الأخيرة بالرقابة الجبائية عن طريق المصالح المكلفة بالوعاء، والتحقق والتحصيل لمختلف الضرائب والرسوم.

الفرع الأول : أجهزة الرقابة الجبائية

أولا : المستوى المركزي

أ - مديرية الأبحاث والمراجعات

تنظيم مديرية الأبحاث والمراجعات: 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، وقد جاء تنظيم هذه المديرية متجاوبا بشكل فعال لمحاربة التهرب والغش الضريبيين، حيث تتكون مديرية البحث والمراجعات من ثلاث (03) مصالح جهوية، وأربعة مديريات فرعية.

- نيابة مديرية البرمجة.

- نيابة مديرية الرقابة الجبائية.

- نيابة مديرية الإجراءات الجبائية.

- نيابة مديرية التحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية.

حيث تهتم هذه المديرية بـ:

- التعريف بالعمليات الدائمة الواجب تحقيقها من أجل تجميع، استغلال، الاحتفاظ ومراقبة استعمال

المعلومة الجبائية.

- برمجة وتحقيق على المستوى الوطني لكل تحقيق أو بحث برمجة وتحقيق على المستوى الوطني لكل

تحقيق أو بحث متعلقة بالتحقيقات الجبائية.

- توجيه، تعاون، وتقييم نشاطات مصالح التحقيقات المحاسبية و الجبائية المتواجدة على المستوى

الجهوي والمحلي.

مهام مديرية الأبحاث والمراجعات:

<sup>1</sup> - قحموش سمية، مرجع سابق، ص 21، 22.

## الفصل الثاني:

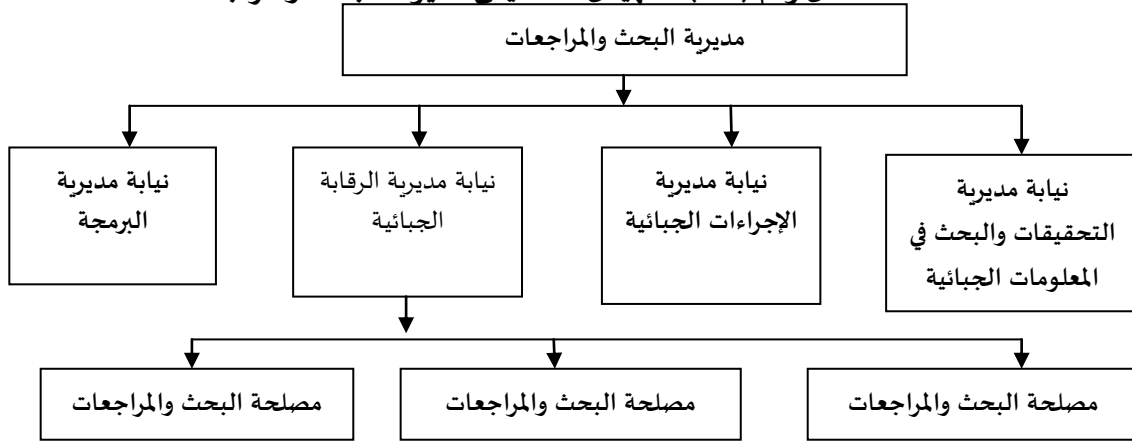
### الرقابة الجبائية

طبقا لتعليمة رقم/ 268 وم/م ع ض المؤرخة 15/09/1998 يتم تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التحقيق من خلال برنامج مسبق، حيث يكون انتقاء الملفات عن طريق وضع برنامج لذلك وهذا باقتراح الملفات المراد مراقبتها والتحقيق فيها من طرف مفتشيات الضرائب أولا، ثم نيابة مديرية الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب الولائية، ثم يصادق على البرنامج أو يغير من طرف مديرية البحث والمراجعات كما تم تحديد مستوى رقم الأعمال للأربع السنوات الأخيرة، والتي هي محل التحقيق بأن يفوق أو يساوي 4.000.000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات والنشاطات الحرة، وبـ 10.000.000 دج بالنسبة للمؤسسات الأخرى، حتى تسند مهمة تحقيق هاته المؤسسات إلى مديرية البحث والمراجعات.

واعتمادًا على صلاحيات (DRV) في إطار البحث والتحقيق فهي مكلفة بـ :

- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي.
- جعل الرقابة أكثر شفافية مع الأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار.
- إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب، وتحسين المردودية الجبائية العامة.

الشكل رقم (2-II) : الهيكل التنظيمي لمديرية البحث والمراجعات



المصدر: نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص 40.

ثانيا : على المستوى الجهوي:

أ - المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات:

متواجدة حاليا بالجزائر، وهران وقسنطينة، وتتمتع بصلاحيات التدخل على المستوى الوطني للتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة لأهمية نشاطهم، حيث تنظم هذه المصلحة في ثلاثة (03) أقسام<sup>1</sup> :

أ-1- قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم: يعمل في شكل فرق، ويكلف بتنفيذ برامج المراقبة في عين المكان التي تحددها مديرية الأبحاث والمراجعات مع إعداد الوضعيات الإحصائية المتصلة بذلك، وتنفيذ برامج

<sup>1</sup> - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 42 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/09/21، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 20، الصادرة بتاريخ 2009/03/29.

## الفصل الثاني:

### الرقابة الجبائية

تجميع المعلومات الجبائية التي تفيد مراقبة النشاطات والمداخيل، وكذا تنفيذ كل التحقيقات والتحريرات، وتنفيذ . حق الزيارة في إطار العمليات الجبهوية وما بين الجبهوية<sup>1</sup> .

أ - 2- قسم المساعدة على الرقابة :يكلف لاسيما بمساعدة المحققين في إطار القيام بمهامهم وكذا بمناسبة فحص المحاسبات الآلية<sup>2</sup> .

أ - 3- قسم الوسائل :ويكلف بتزويد المصلحة بالوسائل الضرورية لإنجاز المهام المخولة لها، وتسيير الوسائل والدعائم والمطبوعات الموجهة للمحققين والمكلفين بالضريبة، وتصنيف ملفات المراجعة وحفظها<sup>3</sup>  
ب - المديرية الجبهوية للضرائب:

تتواجد مديريات الضرائب الجبهوية في كل من الجزائر، وهران، قسنطينة، عنابة، البليدة، سطيف شلف، ورقلة، بشار، هذه المديريات هي امتداد للمستوى المحلي للإدارة المركزية، حيث أن دورها الأساسي يتمثل في إعطاء دفع قوي وفعال لمديريات الضرائب الولائية الواقعة تحت دائرة اختصاصها الإقليمي، وفي هذا الإطار، فهي مكلفة بالإنعاش والتوجيه ومراقبة نشاطات المصالح الجبائية المتواجدة في حدود إقليمها<sup>4</sup> .

وتنظم مديرية الضرائب الجبهوية إلى أربع مديريات فرعية<sup>5</sup>، من بينها المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات، التي تكلف بتنفيذ توجيهات الإدارة المركزية وبالمهام الموكلة إليها على المستوى المحلي وذلك في مجال المراقبة الجبائية والمنازعات، حيث تتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاثة مكاتب:

- مكتب متابعة برامج الأبحاث والمراجعات الجبائية والتقييم.
- مكتب تحليل تقارير المراجعات الجبائية والتقييمات.
- مكتب متابعة المنازعات.

### ثالثا : على المستوى الولائي:

#### أ - المديرية الولائية للضرائب:

تنظم هذه المديرية في خمس ( 05 ) مديريات فرعية<sup>6</sup>:

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

<sup>1</sup> - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 43 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/09/21.

<sup>2</sup> - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 44 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/09/21.

<sup>3</sup> - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 45 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/09/21.

<sup>4</sup> - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 327-06 المؤرخ في 2006/09/18، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 59، الصادرة بتاريخ 2006/09/24.

<sup>5</sup> - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 25 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/09/21.

<sup>6</sup> - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 59 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/09/21.

## الفصل الثاني:

### الرقابة الجبائية

- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

وهذه الأخير مكلفة بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة انجازها، وتتكون هذه

المديرية الفرعية من أربعة مكاتب:

- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية.

- مكتب البطاقات والمقارنات.

- مكتب المراجعات الجبائية.

- مكتب مراقبة التقييمات.

حيث سيتم التطرق إلى مهام كل مكتب بتفصيل أكثر في الفصل التطبيقي.

ب - مفتشيات الضرائب:

وضعت هذه المفتشيات أساسا لتسيير ومراقبة الوضعيات الجبائية للمكلفين، وقمع ظاهرة الغش الجبائي من خلال مهامها، حيث تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة، فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل، حيث تتكون من وتتكون من مصلحة جبائية المؤسسات والمهن الحرة، مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين، ومصلحة الجباية العقارية، ومصلحة التدخلات.

واعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمراقبة مختلف التصريحات التي تستلمها من المكلف (تصريحات شهرية، سنوية، خاصة)، وفي حال وجود خطأ أو النسيان أو نقائص ملحوظة تجرى مراقبة معمقة، وفحص التصريحات يتم بناء على المعطيات الموجودة في الملف الجبائي أو في كشوفات الربط وبطاقات المعلومات.

ج - قباضات الضرائب:

تتكفل قباضات الضرائب خصوصا بجداول الضرائب وتحصيل الضريبة، وتنقسم إلى:  
قباضة تحصيل الضرائب، و قباضة التسيير المالي للبلديات والقطاعات الصحية<sup>1</sup>

رابعا: الهياكل الجديدة المستحدثة للرقابة الجبائية:

تعزيزا لهياكل الرقابة الجبائية من اجل تحسين فعاليتها، قامت المديرية العامة للضرائب باستحداث جهاز ثالث تدعيما لهما في مكافحة التهرب الضريبي والمتمثل في مديرية كبريات المؤسسات وهذا بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/202 المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق ل 28 سبتمبر 2002 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، تنظم مديرية كبريات المؤسسات في خمس (05) مديريات فرعية، حيث تتمثل مهامها فيما يخص المكلفين التابعين لمجالها في:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص39

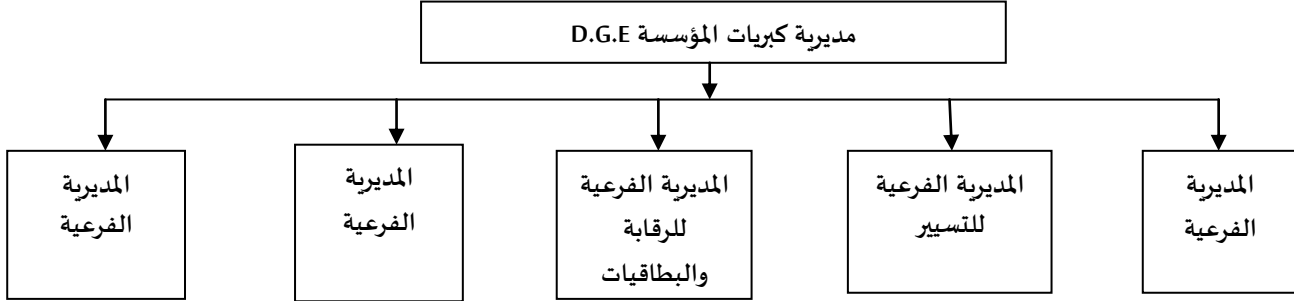
<sup>2</sup> - République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances, DGI, la lettre de la DGI N° 65/2013, LA DIRECTION DES GRANDES ENTREPRISES: **Une structure tournée vers la performance**, p8.

## الفصل الثاني:

### الرقابة الجبائية

التسيير الثابت للملفات الجبائية، رقابة جبائية محكمة، دراسة سريعة وفعالة للمنازعات، التحصيل، الاستقبال.

الشكل رقم (3-II): الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: لياس ذبيح قلاب، مساهمة التدقيق في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة 2011/2012، ص 91.

#### الفرع الثاني: الوسائل البشرية

من أجل تحقيق الأغراض التي تهدف الرقابة الجبائية إلى تحقيقها، فإنه ينبغي وجود جهاز من الموظفين ذوي خبرة عالية ويزاولون نشاطهم على مستوى رفيع من الجودة، كما ينبغي أن يكون المراجع الجبائي على أتم الوعي والاستعداد لتحقيق المراجعة.

#### الأعوان المكلفين بالرقابة

نائب المدير: هو المسؤول عن الإعداد وفي أحسن الظروف الممكنة لبرنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة، وفي هذا المجال يراقب أعمال فرق التحقيق الجبائي، كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة المكلفين بالضريبة لحضورهم المحتمل للمجلس بصفته الممثل للإدارة أمام المكلفين، حيث يحرص على ضمان إجراء التحقيق وفقا للقانون، ويرى مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التحقيق. بالإضافة إلى أنه يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وقرق التحقيق للقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة وتقديم الملاحظات حول برامج التحقيق المنجزة، ووضع وتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في 30 يوما بعد إرسال كل إبلاغ نهائي. رئيس فرقة البحث والتحقيق: إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة (06) سنوات كمحقق جبائي.

ويكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولا عن النظام العام داخل فرقتة ويسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم، وهو مسؤول أيضا مع المحققين على القضايا المبرمجة لصالح فرقتهم، ويتدخل أحيانا عند أول تدخل في مناقشة نتائج التحقيق، وبصفة عامة كلما كان هناك تقييم نافع لضمان السير الحسن للأعمال في إطار ضمان تنفيذ برنامج التحقيق يستطيع رئيس فرقة التحقيق أن يقوم بمهمة أحد المحققين. المحققين: حتى تسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملي:

- الأقل له رتبة مراقب وهذا التزاما بالتشريع؛
- الكفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية؛
- بطاقة انتداب تسلم لهم من المديرية العامة للضرائب تبين صفاتهم.

## الفصل الثاني:

### الرقابة الجبائية

المحققين الذين تسند إليهم مهام التدخل، هم وحدهم المكلفين بأعمال التحقيق مراقبة النتائج وحسابها مع إرسال التقويمات، ومعالجة الملاحظات الاحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه، وإقفال التحقيق تحت إدارة وحضور رئيس فرقة التحقيقات، مع الإشارة إلى أنه يجب أن تتم أعمال التحقيق في مقار المكلفين باستثناء حالات خاصة ومرخصة من طرف المسؤول (نائب المدير) تحت طلب من المكلف للقيام بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية<sup>1</sup>

#### 2. معايير المراجع الجبائي.

يعد العنصر البشري من أهم الموارد المتاحة في عملية الرقابة الجبائية، فيجب على المراجع الجبائي أن يكون ملما بالمعايير والقواعد المتعارف عليها في علمي المحاسبة والمراجعة، وتقديم رأيه بشكل محايد عن عدالة البيانات المالية، وذلك كخطوة أولى من أجل الحد من التهرب الضريبي، لذلك تتطلب إجراءات عملية الرقابة الجبائية ضمان مجموعة من المعايير والآليات التي يجب توفرها في المراجع والمتمثلة في:<sup>2</sup>

✓ التدريب والكفاءة) التأهيل العلمي والعملي: (يجب أن يقوم بالمراجعة شخص، أو أشخاص حائزون على التدريب الفني الملائم، والكفاية اللازمة في المراجعة الجبائية، حيث يفضل أن يمتلك المراجع الجبائي التأهيل العلمي، والكفاءة المهنية الملائمة من أجل إتمام عملية المراجعة الجبائية، كما يحتاج أن يكون على صلة بعلوم، مثل: المحاسبة والإحصاء، والقانون والاقتصاد لذلك على الإدارة الضريبية أن تضمن برنامج تكوين متخصص في هذا المجال للمراجعين الجبائيين.

✓ الاستقلال (الحياد): على المراجع الجبائي أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي تمت و بمستوى المهمة المنوطة له؛ حيث تشير الدراسات إلى أن استقلال المراجعين الجبائيين يتطلب استقلال في الحقيقة والمظهر، أي أنه يجب أن يكون مستقلا ظاهريا، وموضوعيا، فليس من الضروري أن يحافظ المراجع على اتجاه الاستقلال في الاضطلاع بمسؤولياته فقط، وإنما من المهم أيضا أن تثق الإدارة الضريبية والمكلفون في توافر ذلك الاستقلال، ويحدث الاستقلال فعلا عندما يتمكن المراجع من الحفاظ على اتجاه غير متحيز عند أداء المراجعة الجبائية في كافة مراحلها.

✓ العناية الواجبة (الحذر المهني المعقول): على المراجع الجبائي أن يبذل العناية المهنية الواجبة في عملية المراجعة، ووضع التقرير النهائي، وهذه العناية تفرض اكتمال أوراق العمل، وكفاية أدلة الإثبات وموضوعية تقرير المراجعة كما يجب أن يتجنب المراجع كمهني الإهمال لأنه يكون مسؤولا أمام الإدارة الضريبية عن هذا الإهمال، وسوء النية، وعدم الأمانة، وعن أية خسائر تنتج عن خطئه في عملية التقدير الضريبي.

<sup>1</sup> - كردودي سهام، مرجع سابق، ص:56-57.

<sup>2</sup> - بساس أحمد، رنان مختار، " أهمية المراجعة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف"، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق في ظل الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة الأغواط، أيام 20-21 نوفمبر 2013، ص:13.

## الفصل الثاني:

### الرقابة الجبائية

✓ السر المهني: إن طبيعة عمل المراجع تعطيه الشرعية في الدخول أو الحصول على كم مهم من المعلومات التي تعتبر سرية، فلا يمكنه تخطي القاعدة التي ينطوي تحتها كل من لديهم أسرار مهنية و يلزم بالسر المهني. كما تتطلب العناية المهنية إلمام المراجع بكل جوانب القانون الضريبي الذي يحكم عملية المراجعة الجبائية، وعليه أن يعرف وعاء الضريبة، ونسبتها، وكيفية احتساب الربح الضريبي، بالإضافة إلى الإعفاءات، والخصومات على كل شريحة ضريبية، وعليه أن يوضح للمكلفين الغرامات التي تفرض عليهم في حالة التهرب الضريبي.

#### 3 . مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية:

يترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات ملخصة فيما يلي<sup>1</sup>

أ - المسؤولية المدنية: يتحمل عون الضرائب المسؤولية المدنية، عند إلحاق الضرر وهي نتيجة لخطأ أو عدم الانتباه أو إهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته وهذا بمقتضى 129 من القانون المدني الجزائري، ولا يكون كل موظف أو عون عمومي مسئولاً شخصياً عن عمله الذي أضر بالغير إذا قام به تنفيذاً لأوامر من رئيسه الإداري

ب- 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 جنائية أو جنحة نجد منها التعسف في استعمال المنصب، استغلال النفوذ، الرشوة اختلاس الأموال... الخ.

ج - المسؤولية التأديبية: يعتبر الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسؤولاً من الناحية التأديبية ويتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ المرتكب، والمصنفة بأربعة درجات مختلفة، وهذا بحسب درجة الخطأ المرتكب أما العقوبات التي حددها القانون نجد: التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ،.... ، إلى غاية التسريح.

#### 4 . العوامل المؤثرة في قرارات المراجع:

قد تختلف مردودية المراجع من فترة وذلك نتيجة لعدة عوامل منها:

##### 1-3- العوامل المرتبطة بالإدارة الضريبية:

وهذه العوامل تتمثل في رغبة الإدارة في زيادة التحصيلات الضريبية من أجل تحسين صورها أمام الإدارة العامة وذلك بالضغط على المراجع الجبائي، مما يؤدي إلى إلحاق الضرر بالأهداف الاجتماعية والاقتصادية، والمالية لعملية المراجعة الجبائية، حيث إن ضغط الإدارة على المراجع الجبائي من أجل زيادة التحصيلات الضريبية، الأمر الذي يعد جوراً بحق المراجع الجبائي الذي يلتزم بزيادة التحصيلات الضريبية مع استمرار الظروف على ما هي عليه، وبالتالي فإن كثرة المهام المفروضة من الإدارة على المراجع الجبائي تؤدي إلى قرارات متسرعة من قبله وتكون بعيدة عن الموضوعية في أغلب الأحيان.

##### 2-3 - العوامل المرتبطة بالمراجع الجبائي:

<sup>1</sup> - لياس ذبيح قلاب، مرجع سابق، ص-ص32-33.

## الفصل الثاني:

### الرقابة الجبائية

وتشمل رغبة المراجع في إنجاز أكبر عدد من الملفات في سبيل إرضاء الإدارة، الأمر الذي يدفعه لإنجاز العدد المطلوب، ولكن بقرارات متسارعة وبعبدة عن الموضوعية المطلوبة وقد يؤثر مدى إلمام المراجع بمواد التشريع الضريبي على قراره، فالمراجع الذي يلم ببند القوانين المختلفة يستطيع إيجاد الحلول، والمخارج القانونية لمعالجة مشكلات التقدير التي قد تواجهه، كما يمكن أن يؤثر التأهيل الفني والمحاسبي على قرار المراجع الجبائي، فمن الضروري أن يكون المراجع مؤهلاً علمياً وعملياً وعلى معرفة كافية في مجال المحاسبة، وقد تؤثر

الخبرة الشخصية للمراجع في قراراته، إذ أن توفر الخبرة للمراجع ضرورية من أجل الإحاطة بالأساليب التي قد يلجأ إليها المكلفون للتهرب من دفع الضريبة وبالتالي التركيز عليها عند فحص حسابات<sup>2</sup>م، كما قد يؤثر روتين العمل المتكرر على قرار المراجع الجبائي الذي يقوم بنفس الأعمال بشكل يومي مما يصيبه شعور بالملل، وبالتالي قد يؤثر ذلك على قراراته.

#### 3-3 - العوامل المرتبطة بالمكلفين:

وتتمثل في رغبة بعض المكلفين بعدم التعاون مع المراجع، وذلك من خلال إحساسهم بأن المراجع الجبائي جاء ليأخذ أموالهم، فمنهم من يعمل كل جهده لعدم دفع الضريبة المترتبة عليه مما يؤدي إلى عدم الثقة بين المكلف والمراجع الجبائي، كما تؤثر طبيعة نشاطات المكلف، وتنوعها على قرار المراجع الجبائي، فكلما زادت هذه النشاطات وتداخلت فيما بينها أصبح عمل المراجع أصعب في تحديد الوعاء الضريبي الصحيح<sup>1</sup>

#### المبحث الثاني: دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبيين.

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

#### المطلب الأول: التقييم العام لمحاسبة المكلف

بالاعتماد على النصوص التشريعية والتنظيمية) النظام المالي والمحاسبي، القانون التجاري، والقوانين الجبائية (يعطي العون تقييمه لمحاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية.

#### أولاً: قبول المحاسبة

<sup>1</sup> - بسام أحمد، رنان مختار، مرجع سابق، ص 12.

## الفصل الثاني:

### الرقابة الجبائية

يقبل المحقق محاسبة المكلف إذا كانت مطابقة لأحكام القانون التجاري ومبادئ النظام المالي المحاسبي وصحيحة من حيث المضمون، حيث يمكن تمييز نوعين من القبول:

#### 1-1- قبول صريح:

عند مطابقة المحاسبة المسوكة للشروط السابقة الذكر يتم الحكم عليها بأنها منظمة وتامة ومثبتة ودقيقة محاسبيا، وبذلك يقوم المراقب بتبليغ المكلف بنتائج التحقيق دون إجراء أي تقويمات.

#### 2-1- قبول نسبي:

عندما يكون هناك ارتياب طفيف أو وجود لبعض الانحرافات البسيطة، والتي يستنتج المحقق بأنها غير ناتجة عن نية وقصد للتهرب من دفع الضريبة، يتم إخضاع المكلف إلى إجراءات التقويم الثنائي من خلال الاتفاق بين المحقق والمكلف مع مراعاة التزام بتقديم تصريحاته في آجالها القانونية.

#### ثانيا: رفض المحاسبة

نظرا لجسامة الآثار التي قد تنجم نتيجة رفض المحاسبة، لهذا قام المشرع بتقنين إجراءات المراجعة الجبائية من أجل تجنب الأخطاء التي قد تنتج أثناء هاته المراجعة، وتنص المادة 43 من ق.إ.ج " لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها، إلا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع وذلك عندما<sup>1</sup> :

- يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابقة لأحكام المواد 9 إلى 11 من القانون التجاري وللنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها؛
- تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.

#### المطلب الثاني: إجراء التعديلات والعقوبات المفروضة

إن إجراء التعديلات يعتمد على درجة احترام، المكلف للالتزامات الجبائية والمحاسبية، وهذه التعديلات تكون اعتراضية أو أحادية الجانب.

#### أولا: إجراء التعديلات

#### 1-1- الإجراءات الاعتراضية:

وهي تتعلق بالمكلفين الذين يحترمون الالتزامات الجبائية والمحاسبية، وقد تجري محادثة اعتراضية بين المكلف والإدارة حول النتائج المبلغ، و التبليغ يجب أن يوجه عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار استلام، وتسلم للمكلف شخصا، بحيث يجب أن يكون مفصلا حتى يتمكن المكلف من إرسال قبوله أو تقديم ملاحظاته، وعندما يرفض المحقق هذه الملاحظات يجب أن يبلغه عن طريق مراسلة أيضا.

وتنص المادة 20-7 من (ق.إ.ج) على أنه " في حالة قبول التصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو

<sup>1</sup> - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 43 من " قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " لسنة 2016.

## الفصل الثاني:

### الرقابة الجبائية

أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف<sup>1</sup>.

#### 2-1- الإجراءات الأحادية الجانب:

يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ إلى التحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة في الحالات التالية<sup>2</sup>:

- رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية، التحقيقات والمعاينة سواء من قبله أو من تدخل أو حضور أي شخص بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان القيام بمهامهم؛
- عندما لا يصرح في الأجال المحددة قانونياً بالمداخل (الربح الصناعي التجاري وغير التجاري والتصريحات الخاصة بالضرائب على أرباح الشركات أو التصريحات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المنصوص عليها في المواد (76) و (77) من (ق.ر.ر.) بعد على الأقل شهر من إعلامه من قبل المصالح الجبائية بتسوية وضعيته؛

- لم تقدم الدفاتر الحسابية أو تم رفض هذه الأخيرة للأسباب محددة قانوناً ويتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها، دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في نصوص أخرى، وذلك عندما تستحيل المراقبة أو التحقيق أو حق المعاينة بسبب فعله أو فعل الغير.

#### ثانياً: العقوبات المفروضة

عند اكتشاف ممارسات تدليسية أو أخطاء جبائية من طرف المكلف يطبق المحقق عقوبات اتجاه المكلف الخاضع للرقابة، وتكون إما جبائية أو جزائية وذلك بحسب خطورة المخالفة.

#### 1-2- العقوبات الجبائية: وتتمثل في مايلي:

##### 1-1-2- عقوبات عدم التصريح أو تأخره:

تفرض تلقائياً الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%<sup>3</sup>

#### • ملاحظة:

تخفف هذه الزيادة إلى 10% أو 20% إذا لم تتعد مدة التأخير شهراً، أو عند خلاف ذلك على الترتيب. و يترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات التي تحمل عبارة "لا شيء" والتصريحات التي تكتتب من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاء جبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة، تطبيق الغرامات الآتية<sup>4</sup>:

- 2.500 دج عندما تكون مدة التأخر شهراً واحداً؛

<sup>1</sup> - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 20-7 من "قانون الإجراءات الجبائية" لسنة 2016 .

<sup>2</sup> - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة"، منشورات 2013، ص 19

<sup>3</sup> - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 192-1 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" لسنة 2016

<sup>4</sup> - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 322 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" لسنة 2016

## الفصل الثاني:

### الرقابة الجبائية

-5.000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرا واحدا ويقل عن شهرين؛

-10.000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرين .

ملاحظة: إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره ثلاثين (30) يوما اعتبارا من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام والقاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في هذا الأجل، تطبق زيادة بنسبة 35%. يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الأجل المحددة، أو عند إثبات تصريحه، الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب المواد 152 و 153 و 18 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة دفع غرامة جبائية قدرها 1.000 دج، وهذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها و في حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل ثلاثين (30) يوما إبتداء من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعني بالأمر، في ظرف موصى عليه مع إشعار بالإستلام، تفرض الضريبة تلقائيا وبضاعف مبلغ الحقوق بنسبة<sup>1</sup> 25%.

يترتب على عدم تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المطلوبة بموجب أحكام المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، خلال أجل قدره ثلاثون (30) يوما ابتداء من تاريخ التبليغ، في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام، تطبيق غرامة بمبلغ 500.000 دج.

إذا لم تحترم المؤسسة إلزامية التصريح وتعرضت للمراقبة، فإنه زيادة على الغرامة السالفة الذكر، يتم فرض غرامة إضافية تساوي 25% من الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة، وذلك بمفهوم أحكام المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>2</sup>

#### 2-1-2- عقوبات نقص التصريح أو القيام بأعمال الغش:

تنص المادة 1-193 من (ق.ض.م) على أنه "عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها نسبة:

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه؛

- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج يقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه؛

- 25%. إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج<sup>3</sup>

عند القيام بأعمال تدليسية، تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة، بأن توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة، ولا يمكن أن

<sup>1</sup> - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 2-192 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" لسنة 2016

<sup>2</sup> - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 3-192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" لسنة 2016

<sup>3</sup> - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 1-193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" لسنة 2016

## الفصل الثاني:

### الرقابة الجبائية

تقل هذه الزيادة عن 50% ، وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة ب 100% ، وتطبق نسبة 100% كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر<sup>1</sup> .

#### 2-2-العقوبات الجزائية:

يمكن أن يتعرض المكلف الذي يقوم بأعمال الغش إلى عقوبات جزائية وذلك حسب نص المادة 303 من (ق.ض.م) "فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، ويعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته، كليا أو جزئيا "بما يأتي<sup>2</sup> :

#### جدول رقم : ( II-5) العقوبات الجزائية للمتهربين

الحبس المؤقت	الغرامة (دج)	مبلغ الحقوق المتملص منها (دج)
	100.000 – 50.000	لا يتجاوز 100.000
02شهر - 06شهر	500.000 – 100.000	1000.000 – 100.000
06شهر - 02سنة	2.000.000 -500.000	5000.000 – 1000.000
02سنة - 05سنة	5.000.000 – 2.000.000	10.000.000 -5000.000
05سنة - 10سنة	10.000.000 – 5.000.000	يتجاوز 10.000.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد بنص المادة 303 من " قانون الضرائب والرسوم المماثلة لسنة 2016

•ملاحظة: تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم.

#### المطلب الثالث: إعادة تكوين أسس الضريبة وتبليغ النتائج

بعد انتهاء المحقق من عملية التحقيق المحاسبي المتعلقة بالفحص الشكلي والضميني لنشاط المكلف، تأتي مرحلة إعادة تكوين أسس الضريبة وكذا تبليغ النتائج في الأخير.

#### أولا: إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة

تختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع ونشاط المؤسسة، حيث أن المحقق يقوم باختيار الطريقة التي تناسب مع المعلومات المتحصل عليها حول المؤسسة، وطرق إعادة تأسيس فرض الضريبة الأكثر استعمالا<sup>3</sup>

#### 1-1-إعادة تأسيس بناء على العناصر الكمية ( المواد):

تتسم هذه الطريقة بسهولة و تتلاءم مع معظم الأنشطة الإنتاجية ماعدا المهن الحرة، قطاع البناء والأشغال العمومية، والمؤسسات الكبيرة التي لها سلسلة جد متنوعة من المنتجات والتي تتحدد بسرعة حيث يتم إعادة تأسيس حساب المواد بالنسبة لمؤسسة خلال سنة واحدة كما يلي:

<<مؤسسة إنتاجية>>

<< مؤسسة تجارية>>

المدير	المخزون أول المدة	المدير	المخزون أول المدة
المخزون الأولي للمواد الأولية	(+) مشتريات المادة الأولية.	(+) المشتريات	(+) المشتريات
(-) المخزون النهائي للمواد الأولية.	(-) الإستهلاكات المقدره	(-) مخزون آخر المدة	(-) الإستهلاكات المقدره
(=) الإستهلاكات الخام للمواد الأولية.	(-) الإستهلاكات المصروح بها	(=) الفرق (خسارة أو إخفاء)	(=) الفرق (خسارة أو إخفاء)
(-) الضياع (النسبة المئوية)	(+) المخزون الأولي للمواد الأولية		
(=) الإستهلاكات الصافية للمواد الأولية.	(-) الإستهلاكات المؤسسة للمواد الأولية		
(+) المخزون الأولي للمنتجات التامة محولة إلى مواد أولية			
(-) الإستهلاكات المؤسسة للمواد الأولية			

## الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

### 2-1-إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على الإيرادات و الفوترة

#### 1-2-1-إعادة التأسيس بناء على الإيرادات:

من أجل تحديد الإيرادات المحققة فعلا من طرف المؤسسة التي هي موضع التحقيق، يتعين فتح حساب مالي والذي يشمل مجموع الأرصدة المدينة للصندوق وكذا الأرصدة الدائنة للحسابات البنكية للمؤسسة، مع أخذ بعين الاعتبار تسبيقات العملاء وأرصدة بداية ونهاية السنة، كما يلي:

الصندوق (مجموع الطرف المدين)

(+) الحسابات البنكية (مجموع المدين لحساب المؤسسة أو مجموع الدائن عند البنك)

(=)مجموع تحصيلات الدورة.

(+)تسبيقات العملاء في 1 جانفي

(-)تسبيقات العملاء في 31 ديسمبر

(-)رصيد ح/ عملاء في 1 جانفي

بمقارنة رقم الأعمال المقدر مع رقم الأعمال المصرح به، يمكن معرفة قيمة المبلغ الذي قام المكلف

بإخفائه.

## الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

### 2-2-1-إعادة التأسيس بناء على الفوترة:

تعد الفوترة في مؤسسات الأشغال العمومية أساس فرض الضريبة في مجال الضرائب المباشرة، وإعادة تأسيس الفواتير لا تكمن فقط في التحقق من الأرصدة وتسبيقات الزبائن، وإنما كذلك التسديدات والفواتير المصرح بها وإعادة تأسيس رقم الأعمال المفوتر لمؤسسة أشغال عمومية تتمثل فيما يلي:

المقبوضات المصرح بها

(-)رصيد ح/الزبائن في 01/01/

(+) تسبيقات للزبائن في 01/01/

(+)رصيد الزبائن في 12/31/

(-)تسبيقات الزبائن في 12/31/

(=)الفوترة المقدرة

(-)الفوترة المصرح بها

=الفرق الناتج

تتمثل في مقارنة العلاقات التي توجد بين بعض العناصر المكونة لسعر التكلفة بالكمية و القيمة على المعطيات المستخرجة من المحاسبة، و يكفي تحديد رقم الأعمال المحقق بضرب كميات المواد الأولية (بالأخذ في الحسبان الكمية الحقيقية) في سعر البيع الوحدوي، ونقارنها مع تلك المستخرجة من الوسائل التبريرية.

### 5-1-إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس دراسة الأسعار:

إن دراسة السعر تهدف إلى ضمان صحة معامل الهامش الإجمال المصرح به من قبل المكلف، هذا المعامل يحدد بالعلاقة التالية:

$$\text{المعامل} = \frac{\text{سعر البيع المرجح للوحدة} = (\text{رقم الأعمال}) / (\text{الكمية المباعة})}{\text{سعر شراء المتوسط المرجح للوحدة} = (\text{مخزون أولي} + \text{مشتريات الفترة}) \text{ بالقيمة}} \\ (\text{مخزون أولي} + \text{مشتريات الفترة}) \text{ بالكمية}$$

هذا المعامل يدل على وجود خلل عندما يكون أكبر من المعدل المصرح به، لكن عندما يكون الفرق كبيراً متكرراً خلال 4 سنوات الخاضعة للرقابة، الذي يمكن أن يؤدي إلى رفض المحاسبة.

### 6-1-إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس مؤشرات أخرى:

يملك المحقق عدة مؤشرات أخرى، والتي من الممكن أن يعتمد عليها من أجل إعادة تكوين الإيرادات أو رقم الأعمال المحقق منها:

- مشتريات المشروبات الغازية و الكحولية من أجل إعادة تأسيس الإيرادات المحققة من قبل أصحاب المطاعم؛

## الفصل الثاني: الرقابة الجبائية

- سجل أسماء مرتادي الفنادق<sup>1</sup>

### ثانيا: تبليغ النتائج

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

### 1-2-التبليغ الأولي:

يكون الإشعار بإعادة التقويم (الإشعار الأولي) مفصلا بقدر كاف ومعللا، كما يتعين ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها وذلك في أجل أربعين (40) يوما سارية من تاريخ استلام بإعادة التقويم<sup>3</sup> بالإضافة يجب الإشارة إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عنها.

وبعد انتهاء مدة التبليغ الأولي يواجه العون المحقق حالتين:

- المكلف يرد على الإشعار في المدة المحددة قانونيا، ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التحقيق، أو لاعتراضاته عن الأسس المعدلة؛

- المكلف لا يرد على الإشعار أو يرد بعد الفترة القانونية المحددة، في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها والمحققين ليسوا مسؤولين عن إعلام المكلف، لأنهم يعتبرونه قبولا ضمنيا من قبل المكلف.

### 2-2-التبليغ النهائي:

في حالة قبول صريح تصبح قاعدة فرض الضريبة المحددة نهائية، ولا يمكن الاعتراض عليها من طرف الإدارة، ماعدا حالات استعمال المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو تقديم معلومات غير صحيحة أثناء التحقيق، كما لا يمكن للمكلف بالضريبة أن يتعرض عليها عن طريق الطعن<sup>4</sup>.

إذن فإن التبليغ النهائي للتعديلات يكون بعد انقضاء جميع الإجراءات، بحيث يجب أن تكون و التعديلات المجرات مبررة بشكل كافي ومع الأدلة، ولا يوجد تاريخ محدد من أجل التبليغ النهائي، لكن يجب أن يكون في أجل معقول.

<sup>1</sup> - République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, "Guide de vérificateur de comptabilité", op.cit, p:12

<sup>2</sup> - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 42 من "قانون الإجراءات الجبائية" لسنة 2016

<sup>3</sup> - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة"، منشورات 2013، ص: 17

<sup>4</sup> - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 20-7 من "قانون الإجراءات الجبائية" لسنة 2016

### ثالثا: إقفال التحقيق

إقفال التحقيق متعلق بتدوين كل عناصر الإخضاع وإعداد التقرير<sup>1</sup>، حيث يسمح هذا الأخير لمختلف المصالح بممارسة مهامها في أعمال الرقابة و يحتوي عناصر تنفيذ عمليات التحقيق، ومن أجل هدف التوحيد يوجد نموذج يستعمل من قبل كل المصالح المعنية بالمراقبة، وتودع نسخة من تقرير في الملف الجبائي للمكلف، بينما ترسل نسخة أخرى إلى المديرية الجهوية للضرائب من أجل التحليل و التلخيص.

### خلاصة الفصل

• وعند رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة، فإنه ينبغي عليه أن يعلمه بذلك من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة، وإذا أبرزت هذه المراسلة سببا رئيسيا جديدا بإعادة التقويم أو الأخذ بعين الاعتبار عناصر جديدة لم يتم التطرق لها في الإشعار الأولي، فإنه يمنح أجل إضافي مدته أربعون (40) يوما للمكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته

• تعطي التبليغ الأولي عدة ميزات للمكلف منها:

- يوقف التقادم حسب شروط معينة؛
- يفتح أجل أربعين (40) يوما للمكلف بالضريبة لكي يفحص نتائج تقويم والإبلاغ عن إجابته؛
- يبين للمكلف بالضريبة التعديلات على أسس الضريبة المزعوم إجراءها؛
- تمكن هذه الإجراءات للمكلف بالضريبة أن يعرف مصدر التعديلات، ويستطيع أن يطلب من الإدارة:
- توضيحات مفصلة تمكنه قبول التعديلات على دراية؛
- مدى تأثير قبوله في ما يخص التزاماته الضريبة بصفة عامة.

<sup>1</sup> - سهام كردودي، مرجع سابق، ص92.

## مقدمة الفصل:

بعد التعرض للدراسة النظرية في الفصل الأول والثاني، حيث تم التعرف على مختلف جوانب الرقابة الجبائية،

ثم الوسيلة التي تتبعها الإدارة الجبائية في تحقيق أهدافها ألا وهي التحقيق المحاسبي، حيث تم التعرف على

مفهومه الدور الذي يؤديه للتقليل من مختلف التجاوزات والأخطاء التي يرتكبها المكلفون بالضريبة مختلف

إجراءاته للكشف عن هذه التجاوزات، وعلى ضوء هذا ارتأينا أن تكون هذه الدراسة تقنية ومختصرة لعملية

التحقيق المحاسبي وفهم مختلف المراحل التي يمر بها الأعوان المحققون أثناء عملية الرقابة لهذا تم تقسيم

## الفصل الثالث مباحث كالتالي:

المبحث الأول : تقديم مديرية الضرائب لولاية مستغانم. ②

المبحث الثاني : نموذج عن إجراءات التحقيق المحاسبي. ②

المبحث الثالث : تبليغ نتائج التحقيق النهائي. ②

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية مستغانم 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 والمدينين بالضريبة.

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

- الفرع الأول: أملاك الدولة.
  - الفرع الثاني: الضرائب.
  - الفرع الثالث: مسح الأراضي.
- إن المديرية الولائية لمستغانم تشرف على:

- مركز الضرائب متواجد بمستغانم.
- المركز الجوارى لسيدى علي ويضم:
- مفتشية وقباضة سيدى علي.
- مفتشية وقباضة سيدى لخضر.
- المركز الجوارى لعين تادلس ويضم:
- مفتشية وقباضة عين تادلس.
- مفتشية وقباضة خير الدين.
- مفتشية وقباضة ماسرى.
- مفتشية وقباضة عين نويصي.
- مفتشية قباضة بوقيراط.
- مفتشية وقباضة عشعاشة.
- مفتشية وقباضة حاسي ماماش .

المطلب الثاني: مهام المديرية الولائية للضرائب

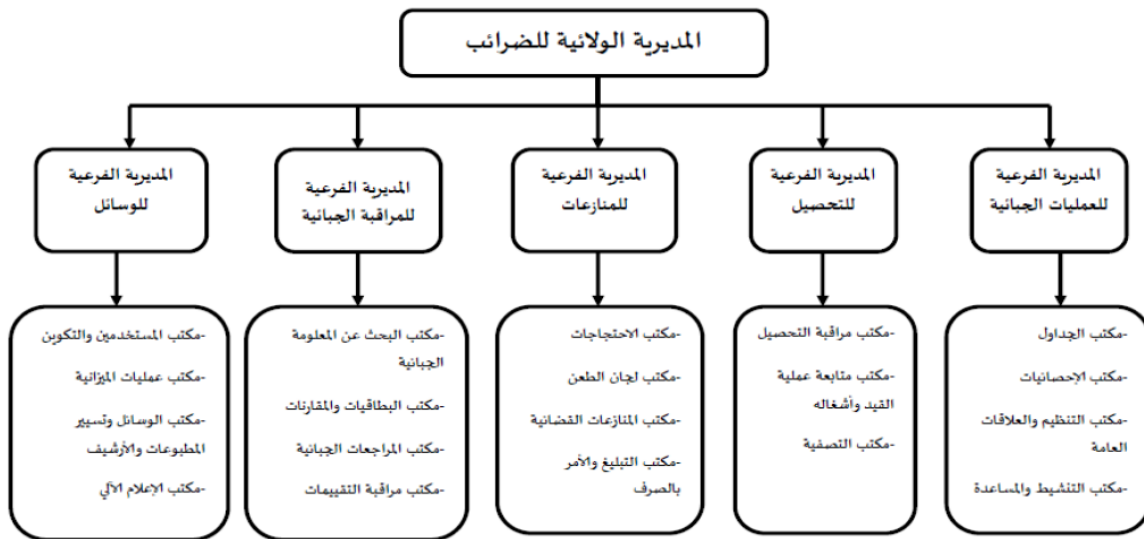
هي مكلفة بالقيام بالمهام التالية:

- ضمان ممارسة السلطة السلمية مراكز الضرائب والمراكز الجوارى للضرائب.
- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.
- تنظيم جمع العناصر اللازمة للعداد التقديرات الجبائية.
- إصدار الجداول وقوائم المنتجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها وتقييم النتائج وإعداد الحصيلة الدورية.
- تحليل وتقييم عمل المصالح الخاضعة لتخصصها دوريا، وإعداد تلخيص عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.
- إصدار الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى.
- مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك.
- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء فمجال منازعات التحصيل.
- ضمان الرقابة القبليّة وتصفية حسابات تسيير القابضين.
- تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها.
- إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقييم نتائجها.
- وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وإعطاء الإذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك.
- دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة.
- متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة.
- تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية وإملايه وإعداد تقديرات الميزانية.
- ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح.
- توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.

- تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى الت يتبادرها المديرية العامة للضرائب.
- تكوين رصيد وثائقي للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيع وتعميمه.
- السهر على مسك ملفات جردا الاملاك العقارية والمنقولة وأعلى صيانة هذه الاملاك والمحافظة عليها.
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم

الشكل رقم : (1-3) الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المواد من 102 الى 118 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 /02 /2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، الصادر بالجريدة الرسمية العدد 20 الصادر ب 29/03/2009، ص-ص 17-20

تتكون المديرية الولائية للضرائب من خمس (05) مديريات فرعية:

أولا/ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: وتكلف ب:

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

تعمل هذه المديرية على تسيير:

- 1 مكتب الجداول: ويكلف ب:

② التكفل بالجداول العامة والتصديق عليها.

② التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل.

- 2 مكتب الإحصائيات: ويكلف ب:

② استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية.

② التركيز على المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل.

② التركيز على الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.

- 3 مكتب التنظيم والعلاقات العامة: ويكلف ب:

② استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع

تسليم هذه الاعتمادات.

② متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة و الامتيازية.

② نشر المعلومة الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه و توجيهه.

- 4 مكتب التنشيط والمساعدة، ويكلف لاسيما، بضمان ما يأتي:

② التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب و كذا بتنشيط المصالح

المحلية

ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل و انسجامها.

② متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.

ثانيا /المديرية الفرعية للتحصيل :وتكلف ب:

-التكفل بالجدول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر أو أتاوى.  
-متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة.  
-التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي.

-مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.

تعمل هذه المديرية على تسيير:

- 1 مكتب مراقبة التحصيل :ويكلف ب:

②دفع نشاطات التحصيل.

②المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات.

②إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.

- 2مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله :ويكلف بضمنان:

②متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات

الإيرادات المتكفل بها.

②المراقبة الدورية لوضعية الصندوق و حركة الحسابات المالية و القيم غير النشطة.

②التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام المراقبة

وتنفيذها.

②ضمنان إعداد و تأشير عمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

- 3مكتب التصفية :ويكلف بضمنان:

②مراقبة التكفل بالجدول العامة وبسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات

ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير

الجبائية.

②استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها؛

التركيز على حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة،

التكفل بجداول القبول في الإرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل، ومراقبة كل ذلك.

ثالثا/ المديرية الفرعية للمنازعات: وتكلف بضممان:

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية، وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة.  
- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة.  
- تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.  
تعمل هذه المديرية على تسيير

- 1 مكتب الاحتجاجات: ويكلف ب:

② استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة.

② استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

- 2 مكتب لجان الطعن: ويكلف ب:

② دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة.

② تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.

- 3 مكتب المنازعات القضائية: ويكلف ب:

② إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة.

② الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.

-4 مكتب التبليغ والأمر بالصرف: ويكلف ب:

②تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن.

②الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.

رابعا /المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: وتكلف ب:

- بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.

تعمل هذه المديرية على تسيير:

– 1مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف ب:

②تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها.

②تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الإطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح

والمؤسسات المعنية.

- 2مكتب البطاقات والمقارنات: ويكلف ب:

②تكوين و تسيير مختلف البطاقات المسوكة.

②التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.

②مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية

لتقييم نشاطات المكتب.

- 3مكتب المراجعات الجبائية: الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بضمنان:

②متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة.

②تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.

②إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

- 4مكتب مراقبة التقييمات: الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف ب:

②استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا.

②المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية (التنطيق).

②متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

خامسا /المديرية الفرعية للوسائل:وتكلف ب:

-تسيير المستخدمين و الميزانية والوسائل المنقولة و غير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب.  
-السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

تعمل هذه المديرية على تسيير:

- 1مكتب المستخدمين والتكوين:ويكلف ب:

②السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين.  
②إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيدها مناصب العمل، التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

- 2مكتب عمليات الميزانية:ويكلف ب:

②القيام في حدود صلاحياته، بتنفيذ العمليات الميزانية.  
②تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول له.

②تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع، الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائبومراكز الضرائب.  
②الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

- 3مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف:ويكلف ب:

②تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات وأرشيفها المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب لتنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

- 4مكتب الإعلام الآلي:ويكلف ب:

②التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي.  
②المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

### المبحث الثاني : نموذج عن إجراءات التحقيق المحاسبي

لقد تم التطرق في الفصل الثاني إلى عملية التحقيق التي تمر عبر عدة مراحل، والمتمثلة في الإجراءات الأولية التي تسبق عملية التحقيق ويلمها التحقيق المحاسبي، وفي النهاية أعمال نهاية التحقيق وإجراءاته الختامية، حيث نتطرق بالتفصيل إلى هذه المراحل من خلال دراستنا لإحدى المؤسسات التي خضعت لعملية التحقيق الجبائي.

#### المطلب الأول : المهام الأولية للتحقيق المحاسبي

بعد حصول المحققين على الأمر بالمهمة ممضاه من طرف المدير الفرعي للرقابة الجبائية، وتكليفهم بالقضية، وبعد سحبهم للملف الجبائي للمكلف من المفتشية . يقوم الأعوان خلال المرحلة الأولى من التحقيق بإرسال إشعار إلى المكلف بالتحقيق، مع منحه مهلة عشرة أيام ( 10 ) ابتداء من تاريخ استلامه الإشعار من أجل تحضير مختلف الدفاتر و الوثائق الاجبارية المتعلقة بسنوات التحقيق ، وبعد انقضاء المهلة القانونية للإشعار بالتحقيق يتم تحرير بطاقة بداية التحقيق.

وقبل مباشرة الدراسة الميدانية لأعمال التحقيق سنقدم تعريفا موجزا للشركة موضوع التحقيق.

#### أولا/تعريف بالمؤسسة محل التحقيق

تم دراسة ملف جبائي لشخص طبيعي صاحب مؤسسة خاصة، لتكون الدراسة من الناحية الجبائية و المحاسبية.

② الشكل القانوني :شخص طبيعي.

②ملف جبائي للسيد( :ي.ب.).

②النشاط الممارس :بيع الأجهزة الكهرومنزلية بالجملة.

②تاريخ بداية النشاط. 2009/04/06 :

②العنوان :ولاية مستغانم.

②أنواع الضرائب و الرسوم التي يخضع لها المكلف:

-الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

-الرسم على النشاط المهني TAP

-الرسم على القيمة المضافة TVA

## ثانيا/الإشعار بالتحقيق

تم إشعار المؤسسة محل التحقيق حسب الإجراءات القانونية بتاريخ 2016/04/10 عن طريق إشعار بالتحقيق وهذا للسنوات الأربع الأخير 2012 ، 2013 ، 2014 ، 2015 ، و يتضمن هذا الإشعار كل المعلومات طبقا لنصوص أحكام قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة كما يلي:

الاسم و اللقب، نشاط المكلف، العنوان، رقم الإشعار، تاريخ إرسال الإشعار، أنواع الضرائب الخاضعة للتحقيق، سنوات التحقيق، عبارة تجدون رفقة هذا الإشعار ميثاق المكلف بالضريبة، وعبارة لكم الحق في اختيار مستشار جبائي، إمضاء المحققان و رئيس فرقة التحقيقات.

## المطلب الثاني : التحقيق المحاسبي و نتائجه

بعد مرور مختلف المراحل القانونية التي تسبق البدء في عملية التحقيق، بدءا من الإشعار بالتحقيق و مراجعة ملفه الجبائي خلال المهلة الممنوحة له ، و التي بعد انقضائها يتم الشروع في عملية التحقيق، هذه الأخيرة تمر بعدة مراحل.

## أولا/بداية التحقيق

بعد إرسال الإشعار بالتحقيق و استلامه من طرف المكلف و بعد انقضاء المهلة القانونية للإشعار بالتحقيق و المقدرة بعشرة ( 10 أيام، يتم تحرير بطاقة بداية التحقيق.

قام المحققان و رئيس فرقة التحقيقات بالتدخل الميداني و من خلال هذا التدخل تم تحرير محضر معاينة يتضمن كل الموجودات ، و امضى هذا المحضر من طرف المكلف بنفس اليوم و بعدها تم سحب الوثائق المحاسبية، و تم إعداد بطاقة بداية أشغال التحقيق.

## ثانيا / التحقيق في المحاسبة

ويتم هذا من خلال التحقيق في شكل المحاسبة و مضمونها:

② التحقيق من حيث شكل المحاسبة : بعد سحب الوثائق المحاسبية و تفحصها تم استخلاص بعض الملاحظات أهمها:

- وجود الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري (دفتر اليومية ، دفتر الجرد و هي م رقمة و مختومة من طرف المحكمة المختصة إقليميا حسب المواد 09 ، 10 ، 11 من القانون التجاري).
- توفر جميع الوثائق المحاسبية الأخرى.
- توفر فواتير إضافة إلى البيانات الخاصة بالتكاليف.
- وجود تصريحات شهرية و سنوية منتظمة.

## التحقيق في مضمون المحاسبة

بعد التحقيق في شكل المحاسبة، والتي غالبا ما تكون مطابقة للقواعد القانونية، حيث يحاول بعض المكلفين بالضريبة إظهار الوجه الحسن لمحاسبتهم قصد تغليب المحققين من جهة و من جهة أخرى لصعوبة كشف الانحرافات، بعدها اتجهوا إلى جوهر عملية التحقيق و هو التحقيق في مضمون المحاسبة التي من خلالها يتم اكتشاف مختلف الأخطاء و الانحرافات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة إن وجدت. يقوم المحققين بالمقارنة بين رقم الأعمال المصرح به و رقم الأعمال الشهري. G50

## المطلب الثالث : نهاية أشغال التحقيق و تحرير التبليغ الأولي لنتائجه

بعد المرور بمختلف المراحل الأولية للتحقيق و مراجعة الملفات الجبائية، و التحقيق في المحاسبة من الناحية الشكلية من حيث مطابقتها للقواعد القانونية المعمول بها و من حيث المضمون وذلك بالتحقيق في الكشوفات المحاسبية و الميزانية و مختلف الدفاتر المحاسبية المسوكة من قبل المكلف بالضريبة تأتي أعمال نهاية التحقيق و المتمثلة في:

## أولا/ إعداد محضر نهاية الأشغال

بعد الحصول على مختلف المعلومات جراء فحص ملف المكلف بالضريبة و مراجعة محاسبته، هذه المعلومات التي على أساسها سيتم التعديل في الأسس، تم تحرير محضر نهاية الأشغال، والذي اعلم من خلاله المكلف بنهاية أشغال التحقيق، هذا المحضر ممضى من طرف المحققان و رئيس فرقة التحقيقات، و يحوي جميع النقاط التي سيتم على أساسها التعديل الجبائي، وقد قبل المكلف بما جاء به المحضر وقام بالإمضاء عليه و تحصل على نسخة منه.

## ثانيا/ التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المحاسبي

بعد تحرير محضر نهاية الأشغال و جمع مختلف المعلومات و استغلالها المتحصل عليها من مختلف المتعاملين مع المكلف، وكذا المؤسسات المالية نتيجة لطلبات المعلومات المرسله، وبعد القيام بفحص و التدقيق في مختلف الوثائق التي تم استلامها، و استغلال محضر المعاينة الميداني و مقارنة مختلف التصريحات، وبعد القيام بالعمليات التالية:

②مقارنة و وثيقة D29 التي تحوي مختلف تصريحات G50 و G51 مع أرقام الأعمال الحقيقية.

②بعد مقارنة النتائج ودراسة كشف المحاسبة الذي تم إعداده من طرف المحققين، والذي يحوي الأرصدة الخاصة بحسابات النتائج للأربع سنوات.

②بعد إعداد قائمة المقارنة و دراستها من خلال مقارنة جميع أرصدة حسابات الأصول و الخصوم للأربع

سنوات، تم إعداد التبليغ أولي لنتائج التحقيق المحاسبي للسنوات 2012-2013-2014-2015، والذي يتضمن جميع التعديلات في نخلف الضرائب و الرسوم الخاضع لها المكلف، كما يحوي التبليغ الحقوق القانونية للمكلف و المتمثلة في:

-الحق في مهلة الأربعون يوما ابتداء من تاريخ استلام هذا الإرسال موافاة الإدارة بالموافقة أو تقديم ملاحظات، كما أن عدم الرد خلال هذه المدة، يعتبر قبولا ضمنيا لما جاء في التبليغ.

-يمكن طلب أي استفسار شفوي متعلق بالتحقيق قبل نهاية المدة المحددة للرد.

-الحق في طلب التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون من السيد المدير الولائي للضرائب.

-الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره لمناقشة هذه الاقتراحات أو الرد عليها.

يتم إعلام المكلف بان الضرائب و الرسوم متبوعة بعقوبات جبائية و فقا للقانون و المتمثلة في ما نصت عليه المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على انه " عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها بنسبة:

10% - إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50000 دج أو يساويه.

15% - إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50000 دج و يقل عن مبلغ 200000 دج أو يساويه.

25% - إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200000 دج

عند محاولة القيام بأعمال الغش، تطبيق زيادة قدرها 100% على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين دينار جزائري.

وبعد انتهاء المدة القانونية الممنوحة للرد و نظرا لعدم رد المكلف فانه يتم تحرير التبليغ النهائي لنتائج التحقيق المحاسبي.

#### المبحث الثالث: تبليغ نتائج التحقيق النهائي

بعد انتهاء المدة القانونية و المقدرة أربعون ( 40 ) يوما لرد المكلف على التبليغ الأولي يتم إعداد التبليغ النهائي و منحه نسخة منه مقابل إشعار بالاستلام أو إرساله عن طريق البريد المؤمن، و إرسال نسخة من هذا التبليغ إلى مفتشية الضرائب التابع لها نشاط المؤسسة بالنسبة للضرائب على رقم الأعمال و نسخة إلى مفتشية الضرائب المقيم في إقليمها المكلف الخاضع للضرائب بالنسبة للضرائب على الدخل من اجل إصدار الوارد.

**المطلب الأول : كيفية تحديد رقم الأعمال**

من خلال تفحص المحاسبة و التدقيق فيها يمكن إعطاء تقييم من حيث شكلها و مضمونها، وهو ما يساعد على تحديد رقم الأعمال الحقيقي المعتمد.

**أولا/ نتائج الرقابة المحاسبية لرقم الأعمال**

من خلال التدقيق في الملف المكلف و التحقق في عين المكان للاطلاع على الممتلكات توصل المحقق إلى النتائج التالية وهذا من خلال المقارنة بين رقم الأعمال المصرح به و التصريحات الشهرية لفترة التحقيق

الجدول رقم(3-1):تحديد رقم الأعمال المقبوض لأربع سنوات (الوحدة: دج)

السنوات	2012	2013	2014	2015
البيان				
رقم الأعمال المحقق	1.573.948	1.630.683	1.886.108	1.88.675
رقم الأعمال المصرح G50	1.553.818	1.603.365	1.709.627	1.861.679
الزيادات	20130	27120	176481	26996

المصدر، من إعداد الطالبة اعتمادا على معلومات مقدمة من المديرية الولائية للضرائب

من خلال الجدول نلاحظ وجود فارق بين رقم الأعمال المحقق ورقم الأعمال المصرح به المعتمد نتيجة التعديل المذكور للسنوات الأربع.

**ثانيا/إعادة تشكيل الربح**

تم تحديد الربح انطلاقا من رقم الأعمال مع خصم الرسوم على النشاط المهني معاد تشكيله كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(2-3): تشكيل الربح ( الوحدة : دج )

البيان	السنوات	2012	2013	2014	2015
الربح المصرح		100.711	110.688	89.194	125.733
الزيادات		120.130	27.120	176.481	26.996
مبلغ الرسم على النشاط المهي المحسوم		404	542	3.530	470
الربح المحقق		120.437	137.266	262.145	152.259
الربح المصرح		100.711	110.688	89.194	125.733
الزيادات		19.726	26.578	172.951	26.526

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معلومات مقدمة من المديرية الولائية للضرائب

#### كيفية حساب الربح المحقق:

بالنسبة لسنة 2012  $(= 120.437 - 404 + 100.701)$

بالنسبة لسنة 2013  $(= 137.266 - 542 + 110.688)$

بالنسبة لسنة 2014  $(= 262.145 - 3.530 + 89.194)$

بالنسبة لسنة 2015  $(= 152.259 - 470 + 125.733)$

من خلال الجدول نلاحظ وجود فرق بين الربح المحقق والربح المصرح به خلال السنوات الأربع.

المطلب الثاني : إعادة تأسيس فرض الضريبة

أولا/إعادة إعادة تشكيل الأسس الضريبية للرسم على النشاط المهني ( TAP ) و حساب الحقوق يتم إعادة تشكيل الرسم على النشاط المهني الواجب دفعه انطلاقا من الزيادة المستخرجة بين رقم الأعمال المصرح به، ورقم الأعمال المعاد تشكيله كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم(3-3): تعديل الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني وحساب الحقوق (الوحدة:دج)

البيان	السنوات	2012	2013	2014	2015
رقم الأعمال المحقق		1.573.948	1.630.603	1.886.108	1.888.675
رقم الأعمال المصرح		1.553.858	1.603.563	1.709.627	1.861.679
الزيادات		20.130	27.120	176.481	26.996
معدل الرسم على النشاط المهني		%2	%2	%2	%2
الحقوق المستحقة		31.479	32.612	37.722	37.774
الحقوق المصرحة		31.076	32.071	34.193	37.234
الحقوق المغفلة		403	541	3.529	540
معدل الغرامة		%10	%10	%10	%10
قيمة الغرامة		40	54	352	54
المجموع		443	594	3.881	594

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معلومات مقدمة من المديرية الولائية للضرائب

تفرض عقوبة جبائية تقدر ب 10% على الحقوق الواجبة بما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي الواجب دفعه.

تم حساب الحقوق المستحقة كالآتي:

بالنسبة لسنة 88 =  $20\% \times (120.000 - 120.437)$  دج 2012

بالنسبة لسنة 3453 =  $20\% \times (120.000 - 137.266)$  دج 2013

بالنسبة لسنة 28429 =  $20\% \times (120.000 - 262.145)$  دج 2014

بالنسبة لسنة 6452 =  $20\% \times (120.000 - 152.259)$  دج 2015

تم حساب الحقوق المصرحة كالآتي:

بالنسبة لسنة 1147 = 20% ( : 125.733 - 120.000 ) دج 2015

رابعاً/الحقوق المطالب بها

يتم حساب الحقوق المطالب بها على المكلف على النحو التالي:

الجدول رقم (3-6): الحقوق المطالب بها (الوحدة: دج)

IRG	TVA	TAP	
37.275	404.123	5.013	مجموع الحقوق
3.728	60.619	500	مجموع الغرامات
41.003	464.742	5.513	المجموع
511.258			المجموع العام

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على معلومات مقدمة من المديرية الولائية للضرائب

?

كيفية حساب مجموع الحقوق للسنوات الأربع:

مجموع الحقوق للسنوات الأربع بالنسبة ل: TAP

$$403 + 541 + 3.529 + 540 = 5.013 \text{ دج}$$

مجموع الحقوق للسنوات الأربع بالنسبة ل: TVA

$$176.217 + 94.219 + 75.113 + 58.574 = 404.123 \text{ دج}$$

مجموع الحقوق للسنوات الأربع بالنسبة ل: IRG

$$88 + 3.453 + 28.429 + 5.305 = 37.275 \text{ دج}$$

كيفية حساب مجموع الغرامات للسنوات الأربع:

مجموع الغرامات للسنوات الأربع بالنسبة ل: TAP

$$40 + 54 + 352 + 54 = 500 \text{ دج}$$

مجموع الغرامات للسنوات الأربع بالنسبة ل: TVA

$$26.433 + 14.133 + 11.267 + 8.786 = 60.619 \text{ دج}$$

مجموع الغرامات للسنوات الأربع بالنسبة ل: IRG

$$9 + 345 + 2.843 + 531 = 3.728 \text{ دج}$$

المطلب الثالث : الإجراءات النهائية للتحقيق

بعد إعادة تأسيس الضريبة ، قامت الفرقة المختصة بالرقابة بإعلام المكلف بالضريبة المراقب بالتعديلات الجديدة، قبل إعادة التقرير و إصدار الأوردة.

أولا /إبلاغ المكلف بالتعديلات الجديدة

يجب على الإدارة الجبائية احترام الإجراءات التناقضية حيث قامت الفرقة المكلفة بالرقابة بإرسال إشعار بالتقويم يتضمن الأسس الجديدة المعاد تشكيلها الى المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، و بعد انتظار الأجال القانونية و المحددة بأربعين ( 40 ) يوم، لم يتقدم المكلف بالضريبة بالرد على التعديلات الجديدة، فما كان على المراقبين إلا اعتبار الأسس الجديدة نهائية.

ثانيا/إعداد التقرير و إصدار الأوردة

بعد الانتهاء من التحقيق، قامت الفرقة المحققين بإعداد تقرير يتضمن سريان أعمال المراقبة من بدايتها إلى نهايتها، ثم قامت بإصدار الأوردة، بعد أن تم تسجيل التقويمات الجديدة في الملف الجبائي.

## خاتمة الفصل:

من خلال الدراسة التي قمنا بها في الجانب التطبيقي بالمديرية الولائية للضرائب لولاية مستغانم والتي تم من خلالها تسليط الضوء على أهم أدوات الرقابة الجبائية و الأكثر نجاعة ألا وهو التحقيق المحاسبي من خلال معرفة مختلف مراحلها، و أثناء دراسة حالة احد الملفات لإحدى المكلفين بالضريبة التي خضعت للتحقيق خلال الفترة الممتدة من سنة 2012 إلى سنة 2015 و الذي يخص كل أنواع الضرائب و الرسوم التي يخضع لها المكلف إضافة إلى بياناته المحاسبية لنشاطه المتعلقة بالأربع سنوات الخاصة بالتحقيق ، إن النتائج المتحصل عليها من خلال الدراسة التطبيقية نتيجة لرقم الأعمال المعتمد و لطبيعة النشاط الممارس هي نتائج مقبولة.

من خلال دراستنا النظرية والميدانية التي تجلت في التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي، وذلك من خلال محاولة حصر أهم ما يتعلق بالموضوع من جانبه النظري والتطبيقي، انطلاقاً من التعرف على أساسيات حول الضريبية بالإضافة إلى محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، ثم التعرض إلى الرقابة الجبائية كونها تشكل الأداة القانونية في يد الإدارة الجبائية التي تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها، حيث تم التركيز على التحقيق المحاسبي في دراسة الحالة وكيفية سيرانه في المديرية الولاية للضرائب.

نتائج الدراسة واختبار صحة الفرضيات:

على ضوء ما سبق تم الوصول إلى النتائج التالية:

- ❖ إن النظام الضريبي والضريبة كأهم عنصر من عناصره، بإمكانها أن تحدث تغييرات في النشاط الاقتصادي، وذلك من خلال توجيه الاستثمارات الخاصة المحلية أو الأجنبية لخدمة التنمية الاقتصادية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى: "تعتبر الضرائب من أهم وأقدم مصادر تمويل الخزينة العمومية".
- ❖ يشكل التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية والاقتصادية نظراً لآثاره السلبية المتعددة.
- ❖ إن ظاهرة التهرب الضريبي تشهد في الوقت الحالي انتشاراً واسعاً، وذلك راجع للآثار المتعددة التي أفرزتها التغييرات والتحويلات الاقتصادية نتيجة زيادة التوجه نحو العولمة وظهور ثورة المعلومات والاتصالات، التي أدت إلى بروز أنواع وطرق جديدة للتهرب الضريبي، كالتهرب الإلكتروني ...
- ❖ من الصعب قياس حجم ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك لطبيعته السرية، حتى المناهج المقترحة في عملية التقدير، اتضح عجزها، نتيجة النقائص التي تعرفها من جهة، ومن جهة أخرى لتطور طرق وأنواع التهرب الضريبي، بالإضافة بالاقتصاد السري الذي يحتل نسبة كبيرة من لاقتصاد الوطني.
- ❖ النتائج التي حققتها الرقابة الجبائية تعتبر دليلاً على أهمية الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية: "الرقابة الجبائية من أهم وسائل القضاء أو الحد من التهرب الضريبي".
- ❖ إن طريقة التحقيق المحاسبي تبقى محدودة الفعالية لأنها لا تستطيع أن تصل إلى كافة المداخل المتحصل عليها من طرف الأشخاص الطبيعيين، وهذا ما أدى إلى تدعيمها بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، والتحقيق المصوب في المحاسبة، بغية التوسيع من صلاحيات أعوان الرقابة الجبائية.
- ❖ 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، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة: " محاربة التهرب الضريبي تتطلب تضامن وتضافريين الإدارة الضريبية والإدارة العمومية ( الجمارك، الهيئات العمومية، البنوك).".

التوصيات والاقتراحات:

(أ) التوصيات:

إنطلاقاً من النتائج المستخلصة يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ❖ يجب أن تكون الجهود التي تبذل في عملية مكافحة التهرب الضريبي، في شكل تكون تدخلات دائمة وبدون انقطاع في إطار منظم، وأن لا تكون في شكل حملات ظرفية ومؤقتة.
- ❖ إيجاد إدارة عصرية فعالة ومرنة، لا تتمثل في الهياكل والتجهيزات فقط، بقدر ما يركز على نوعية الموارد البشرية، إيجاد والأعوان الجبائين ذوي الكفاءة، وحسن الخلق، والقيم الإيجابية العامة.
- ❖ التنسيق والعمل على نشر الثقافة الضريبية والوعي الضريبي لدى الأفراد وتعريف وتبسيط النظام الضريبي لهم.
- ❖ ضرورة التنسيق المحلي والدولي بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى، من أجل تزويدها بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات حول نشاطات المكلفين.

(ب) الاقتراحات:

بالإضافة إلى التوصيات السابقة نقدم أيضاً بعض الاقتراحات، والتي نراها تساعد للوصول إلى نتائج مشجعة في إطار برنامج الرقابة الجبائية وخاصة بالنسبة للمديرية محل الدراسة:

- ❖ ضرورة إدراج عدد كاف من القضايا في كل برنامج، واستناد الملفات المراد مراقبتها إلى معايير موضوعية، بالإضافة إلى عدم الاقتصار على عدد معين منها وأن تصب في كل أوجه الأنشطة الاقتصادية.
- ❖ تحسين الموارد والإمكانيات البشرية لإدارة الرقابة الجبائية عن طريق رفع كفاءة أعوان الرقابة الجبائية والتكوين المستمر بالإضافة إلى التدريب المستمر على أدوات التكنولوجيا المتطورة.
- ❖ تحسين الإمكانيات والوسائل المادية من خلال إنشاء مقرات عمل جديدة، وصيانة القديمة منها وتجهيزها بمختلف التجهيزات توفير وسائل النقل الضرورية لإنجاز المهام الموكلة لأعوان الرقابة خاصة في مناطق البعيدة، بالإضافة إلى استحداث نظام المعلوماتية لتسهيل عمل الأعوان الجبائين.
- ❖ تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة وذلك من خلال ضرورة الاهتمام المتزايد بنشر الوعي الضريبي لدى الممولين، وتحسين أساليب التعامل مع المكلفين من خلال الحد من مشاعر تصغير المكلف أمام الإدارة الجبائية

## الكتب باللغة العربية.:

- 1- قحطان اليوسفي، "اقتصاديات المالية العامة"، دار طلاس، دمشق، سوريا، 1989
- 2- صالح الرويلي، "اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1982
- 3- محمد عباس محززي، "المدخل الى الجباية والضرائب"، دار النشر والتوزيع، الجزائر، 2010
- 4- محمد عباس محززي، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- 5- رفعت محجوب المالية العامة، بيروت لبنان، دار النهضة، 1978
- 6- علي محمد خليل\_سليمان أحد اللوزي، المالية العامة. دار زهران للنشر عمان، طبعة 1999
- 7- غازي عنابة، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات دار الكتاب، الجزائر، 1998
- 8- مصطفى حسن، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999
- 9- صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، منشورات المركز الثقافي العربي، درا البيضاء، 1998
- 10- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005
- 11- حسين مصطفى حسين، "المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001
- 12- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 150 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".
- 13- حميد بوزيدة، "جباية المؤسسات"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007
- "2003، منشورات بغدادي، الجزائر، بدون 14-- ناصر مراد، "الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992 تاريخ النشر
- 15- محمد مرسي فهمي وسيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين، القاهرة 1999،
- 16- عواضة احسن وعبد الرؤوف قطيش، المالية العامة، دار الخلود للصحافة، 1995،
- 17- سوزي عدلي ناشد، "ظاهرة التهرب الدولي وآثاره على اقتصاديات الدول النامية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1994
- 18- دولار علي، عبد المنعم فوزي، "مالية الدولة"، منشأة المعاريف، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 1962
- 19- ناصر مراد، "التهرب الضريبي والغش الضريبي في الجزائر"، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2009
- 20- د.عبد الله الصعيدي، علم المالية العامة النفقات العامة الإيرادات العامة الموازنة العامة للدولة، دار النهضة العربية 32 شارع عبد الخالق ثروت القاهرة، 2008
- 21- ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011

\_\_\_\_\_

- 22- مصطفى عوادي، " الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة"، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009
- 23- سهام كردودي، " الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق"، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر 2011،
- 24- عبد الرحمن عطية، " المحاسبة العامة وفق النظام المالي والمحاسبي"، دار النشر جيطلي، 2009
- الرسائل والأطروحات الجامعية.:
- 1- لبد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاسها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر 2011/
- 2- السعيد بلوم، أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم، 2008/ الإنسانية والاجتماعية، جامعة منتوري قسنطينة 2007
- 3- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة
- 4- قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم
- 2012/ الاقتصادية جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2011.
- 5- محمد عاشور العيداني، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ليسانس،
- جامعة المدية، 2004
- 6- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية،
- 2012/ جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011
- 7- بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999 ) ( 2009 / 2011، مذكرة ماجستير، جامعة تلمسان، 2010
- 8- العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في التسيير معهد العلوم الاقتصادية. التسيير والتجارة المركز الجامعي الدكتور يحي فارس المدية، أكتوبر 2008
- 9- سليمان عتير، " دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، مذكرة ماجستير في علوم - 2012 التسيير"، جامعة بسكرة، 2011
- 10- العياشي عجلان، " ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل"، رسالة ماجستير في 2006-

#### المواقع الالكترونية:

[www.cnrc.org.dz/ar/stats/statistiques\\_neuf\\_premier\\_mois\\_2013/stats\\_2013\\_9MOIS\\_lien02.html](http://www.cnrc.org.dz/ar/stats/statistiques_neuf_premier_mois_2013/stats_2013_9MOIS_lien02.html)

[www.cnrc.org.dz/ar/stats/statistiques\\_neuf\\_premier\\_mois\\_2013/stats\\_2013\\_9MOIS\\_lien01.html](http://www.cnrc.org.dz/ar/stats/statistiques_neuf_premier_mois_2013/stats_2013_9MOIS_lien01.html)

## الملخص

تجلت هذه الدراسة في التحقيق الجبائي كأداة لحد من التهرب الضريبي وذلك من خلال محاولة حصر أهم ما يتعلق بالموضوع من جانبيه النظري والتطبيقي، انطلاقاً من التعرف على أساسيات حول الضريبة وتقديم النظام الضريبي بالإضافة إلى محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي،

ثم التعرض إلى الرقابة الجبائية كونها تشكل الأداة القانونية في يد الإدارة الجبائية التي تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها، حيث تم التركيز على التحقيق المحاسبي في دراسة الحالة وكيفية سيرانه في المديرية الولائية للضرائب.

## الكلمات المفتاحية

التحقيق الجبائي- التهرب الضريبي- الرقابة الجبائية

## Résumé

Cette enquête s'est manifestée dans l'enquête fiscale en tant qu'outil permettant de réduire l'évasion fiscale et de la prévenir en tentant

Les principaux sujets liés au sujet sont théoriques et appliqués, basés sur les bases de la fiscalité et l'introduction du système fiscal, en plus d'essayer de diagnostiquer le phénomène de l'évasion fiscale,

Ensuite, l'exposition au contrôle fiscal, car il constitue l'outil juridique dont dispose l'administration fiscale, qui cherche à contrôler les contribuables dans l'exercice de leurs fonctions fiscales, et à détecter toutes les erreurs et irrégularités enregistrées afin de corriger et d'évaluer, en mettant l'accent sur les enquêtes comptables dans l'étude de cas et la manière de les mener au sein de la Direction. Fiscalité de l'Etat.

## Mots clés

Enquête fiscale - évasion fiscale - contrôle fiscal