جامعة يحيي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية في الحد من الغش والتهرب الضريبي

–دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية المدية –

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

اعداد الطالبة:

رحمة اخلاص تومي

إشراف الأستاذ:

د/ زواق كمال

السنة الدراسية: 2023/2022


بسم الله الرحمن الرحيم

الاهداء

الى اغلى واعز ما املك في الدنياء الى جنتي وبسمتي في الحياة الى من كان دعائها سر نجاحي ونور في طريقي

الى مؤنسة روحي امي الحبيبة اطال الله عمرها

الى سندي في الحياة، الى بطلي ونعمة الله على في الدنيا الى الحضن الذي ألجأ اليه دائما ابي الغالي اطال الله عمره

الى من شاركوني طفولتي وكانوا انسي في الحياة اخي العزيز محمد عبد المالك واختاي رفيقتا دربي مونة الله وملاك غفران

والى جدي محمد حفظه الله وادامه تاجا فوق رؤسنا

الى من تعجز الكلمات عن وصفها الى التي من غمرتني بحبها وحنانها الى التي غابت عن الدنيا ولم تغب عن قلبي

الى روح جدتي الطاهرة رحمها الله

الى أرواح جدتي وجدي رحمهما الله

الى جميع افراد عائلتي وبالأخص خالي العزيز سفيان

الى جميع أصدقائي

رحمة اخلاص

شكر وتقدير

نتوجه بالشكر الى المولى عز وجل الذي وفقنا الى هذا وما كنا لنوفق الا باذنه

اتقدم بخالص الشكر والتقدير الى المشرف الفاضل الدكتور" **زواق كمال** "على نصائحه وتوجيهاته القيمة التي افادني بها

وكل الشكر الى اساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الى عمال مديرية الضرائب بالمدية

الى كل من ساهم في انجاز هذا العمل من قريب او بعيد

الملخص:

هدفت هذه الدراسة الى معرفة دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي، وهذا بتسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي باعتبارها من اهم المخاطر التي تمس يالاقتصاد الوطني بشكل عام والخزينة العمومية بشكل خاص، لان الضريبة مصدر أساسي لايرادات التي تعتمد عليها الدولة في تسيير مختلف نفقاتها في سبيل تحقيق المنفعة العامة.

لذلك نجد ان للتحقيق المحاسبي دور مهم في مكافحة التهرب الضريبي باعتباره وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية التي تهدف الى كشف الأخطاء والتجاوزات التي قد تستعمل من طرف المكلفين بالضريبة، من خلال تطبيق مجموعة من الإجراءات الجبائية.

الكلمات المفتاحية: الضريبة، التهرب الضريبي، الرقابة الجبائية، التحقيق المحاسبي.

Résumé :

Cette étude visait à connaître le rôle de l'enquête comptable dans la lutte contre l'évasion fiscale, et ceci en mettant en évidence le phénomène de l'évasion fiscale comme l'un des risques les plus importants affectant l'économie nationale en général et le trésor public en particulier, car les impôts est un élément essentiel source de revenus sur laquelle l'État s'appuie pour gérer ses différentes dépenses afin d'atteindre l'intérêt public.

Par conséquent, nous constatons que l'enquête comptable a un rôle important dans la lutte contre l'évasion fiscale en tant que moyen de contrôle fiscal visant à détecter les erreurs et les abus pouvant être utilisés par les contribuables, à travers l'application d'un ensemble de procédures fiscales.

Mots clés : Impôt, L'évasion fiscale, contrôle fiscal, vérification de comptabilité.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

العنوان	رقم الصفحة
شكر وعرفان	
الاهداء	
المستخلص	
فهرس المحتويات	
قائمة الاشكال والجداول	
مقدمة عامة	أ-و
الفصل الأول: الاطار المفاهيمي للضريبة، التهرب والغش الضريبي	1-25
مقدمة الفصل	2
المبحث الأول: عموميات حول الضريبة	3
المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها	3
المطلب الثاني: القواعد العامة للضريبة	4
المطلب الثالث: أنواع الضريبة وأهدافها	5
المبحث الثاني: مفاهيم حول التهرب الضريبي	12
المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي	12
المطلب الثاني: أسباب وأنواع التهرب الضريبي	13
المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي	18
المبحث الثالث: طرق التهرب الضريبي وسبل مكافحته	20
المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي	20
المطلب الثاني: وسائل مكافحة التهرب الضريبي	23
خلاصة الفصل	25
الفصل الثاني: مدخل للرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي	26-54
تمهيد	27
المبحث الاول: الاطار المفاهيمي، القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية	28
المطلب الاول: الاطار المفاهيمي للرقابة الجبائية	28
المطلب الثاني: الاطار القانوني للرقابة الجبائية	35
المطلب الثالث: الاطار التنظيمي للرقابة الجبائية	41

المبحث الثاني: عقوبات الرقابة الجبائية	45
المطلب الأول: التنسيق بين الإدارات	46
المطلب الثاني: الغرامات والعقوبات	47
المبحث الثالث: عموميات حول التحقيق المحاسبي	49
المطلب الأول: مفهوم التحقيق المحاسبي	49
المطلب الثاني: المراحل الأولية لعملية التحقيق المحاسبة	50
المطلب الثالث: الإجراءات الاختتامية لعملية التحقيق المحاسبي	51
خلاصة الفصل	54
الفصل الثالث: دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية المدية	78-55
مقدمة الفصل	56
المبحث الأول: تقديم عام عن مديرية الضرائب لولاية المدية	57
المطلب الأول: نشاة مديرية الضرائب لولاية المدية	57
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية	58
المطلب الثالث: مهام مديرية الضرائب لولاية المدية	60
المبحث الثاني: الإجراءات الأولية لعملية التحقيق المحاسبي	64
المطلب الأول: الإجراءات التمهيدية للتحقيق	64
المطلب الثاني: دراسة وتحليل الملف الجبائي	66
المطلب الثالث: التحقيق الميداني في المحاسبة	66
المبحث الثالث: إجراءات اختتام عملية التحقيق المحاسبي	67
المطلب الأول: تبليغ النتائج الأولية للمكلف بالضريبة(التبليغ الاولي)	68
المطلب الثاني: تبليغ النتائج النهائية لعملية التحقيق المحاسبي	72
المطلب الثالث: اعداد تقرير عملية التحقيق وارجاع الملف الجبائي	76
خلاصة الفصل	78
خاتمة عامة	79
قائمة المراجع	83
الملاحق	87

قائمة الاشكال والجداول والمختصرات

قائمة الاشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
رقم (01):	اشكال الرقابة الجبائية	35
رقم (02)	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية	59

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
رقم 01	تاسيس رقم الاعمال المستخرج من المشتريات غير مصرح بها –تبليغ اولي–	69
رقم 02	تاسيس رقم الاعمال –تبليغ اولي –	70
رقم 03	الرسم على القيمة المضافة المسترجع –تبليغ اولي –	70
رقم 04	الرسم على القيمة المضافة(TVA)	70
رقم 05	الرسم على النشاط المهني(TAP) –تبليغ اولي–	71
رقم 06	الضريبة على الدخل الاجمالي(IRG)–تبليغ اولي–	71
رقم 07	رقم الاعمال المستخرج من المشتريات غير المصرح بها –تبليغ نهائي–	74
رقم 08	تاسيس رقم الاعمال–تبليغ نهائي–	74
رقم 09	الرسم على القيمة المضافة المسترجع–تبليغ نهائي–	74
رقم 10	الرسم على القيمة المضافة(TVA) –تبليغ نهائي–	75
رقم 11	الرسم على النشاط المهني(TAP) –تبليغ نهائي–	75
رقم 12	الضريبة على الدخل الاجمالي(IRG)–تبليغ نهائي–	76

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
رقم 01	التبليغ الاولي	88
رقم 02	التبليغ النهائي	89

مقدمة عامة

من اهم ما يميز عصرنا الحالي هو تلك الأهمية الكبيرة التي أصبحت تحظى بها الضرائب وذلك نظرا لما تحققه من اهداف اقتصادية، اجتماعية وسياسية. اذ انها تعتبر اهم مورد من الموارد التي تلجا اليها الدولة في سياستها المالية لتحقيق مختلف أهدافها وهذا نظرا لضخامة الإيرادات التي توفرها للخزينة من اجل تمويل نفقاتها العامة.

كما تعتبر الضريبة من اهم عائدات الدولة من الناحية المالية، الا ان هناك معوقات تقلص وتقلل هذه العائدات ونذكر منها ظاهرة التهرب الضريبي.

ان ظاهرة التهرب الضريبي قد تمس الاقتصاد ككل والضريبة بصفة خاصة وهذا نظرا لانتشارها السريع والخطير وذلك لتعدد صورها واشكالها ووسائل المستعملة فيها، وهذا ما يؤدي الى استنزاف الموارد الضريبية التي كان من المفروض ان تستفيد منها خزينة الدولة من اجل تغطية النفقات العامة في سبيل تحقيق المنفعة العامة. وبالرغم من انها ظاهرة قديمة الا انها تفشت عبر الزمن لتشهد في الآونة الأخيرة ابعاد خطيرة فاصبحت ظاهرة عالمية.

وإنّ من اهم الوسائل التي أصبحت تلجا اليها الدولة لمكافحة وردع هذه الظاهرة هي الرقابة الجبائية، ويتجلى دورها في تحصيل الضريبة والتخفيف من التهرب الضريبي، والمحافظة على حقوق الخزينة ، وضمان التوزيع العادل للعبء الضريبي بالنسبة للمكلف بالضريبة.

كما يعد التحقيق المحاسبي من اهم وسائل الرقابة الجبائية الذي يهدف للتاكد من صدق وصحة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين بالضريبة وهذا تطبيقا لمختلف القوانين والإجراءات الجبائية.

وفي هذا السياق وتأسيساً على ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

فيما يتمثل دور التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟

ومن خلال هذه الإشكالية نطرح التساؤلات التالية:

- ماهي الضريبة وما دورها في الاقتصاد؟
- ما هو التهرب الضريبي وماهي طرقه؟
- ما مفهوم الرقابة الجبائية ، وماهي اشكالها؟
- هل يساهم التحقيق العام في المحاسبة في مكافحة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية المدية؟

فرضيات الدراسة:

بعد صياغة الإشكالية وبعض التساؤلات المتعلقة بموضوع الدراسة، يمكن وضع الفرضيات التالية:

- تعتبر الضرائب من اهم واقدم مصادر تمويل الخزينة العمومية؛
- الرقابة الجبائية من اهم الوسائل والاليات التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية لمحاربة التهرب الضريبي؛
- التهرب الضريبي ظاهرة يلجا اليها المكلف بالضريبة لتجنب التزاماته اتجاه الدولة؛
- يساهم التحقيق المحاسبي بمديرية الضرائب لولاية المدية في مكافحة التهرب الضريبة واسترجاع الإيرادات المستنزفة.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في تناولها لمكانة الضرائب ودورها ومساهمتها الكبيرة في الخزينة العمومية. وأيضا في معرفة الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

اهداف الدراسة:

يمكن اختصار اهداف هذه الدراسة في النقاط التالية:

- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، ومعرفة النتائج المترتبة عليها؛
- التعرف على طرق مكافحة التهرب الضريبي؛
- نشر الثقافة الضريبية لدى المكلفين بالضريبة من اجل التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي؛
- تشخيص الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

أسباب اختيار الموضوع:

- الرغبة والميول الشخصي للمواضيع المتعلقة بالجباية؛
- ملائمة الموضوع مع التخصص؛
- استفحال ظاهرة التهرب الضريبي و توضيح اهم وسيلة لمكافحتها والمتمثلة في الرقابة الجبائية؛
- الرغبة في التعرف على الطرق المتبعة من قبل مديرية الضرائب لمواجهة التهرب الضريبي.

منهج الدراسة:

حتى نتمكن من الإجابة على الإشكالية واختبار صحة الفرضيات المصاغة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي والذي يعمل على جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع وتصنيفها وتحليلها، وتشخيص ظاهرة الدراسة والمتمثلة في دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

كما تم استخدام الأدوات المكتبية في دراستنا من خلال الاعتماد على مختلف المصادر والمراجع والكتب والمقالات والقوانين والتشريعات والمنشورات المتعلقة بمتغيرات الدراسة، اما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدت على منهج دراسة حالة لربط الجانب النظري بالواقع العملي.

حدود الدراسة :

الحدود المكانية : تم تحديد الدراسة المكانية بولاية المدية، وبالضبط على مستوى المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية التابعة لمديرية الضرائب لولاية المدية.

الحدود الزمانية: تمثلت الحدود الزمانية في دراسة أحد الملفات الخاضة للرقابة الجبائية مستوى المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية على وذلك للفترة الممتدة من 2017 الى 2020.

صعوبات الدراسة:

- التغيرات التي يطرا اليها النظام الجبائي الجزائري من حيث القوانين والإجراءات الجبائية؛
- نقص المراجع والكتب في كلا الموضوعين الرقابة الجبائية والتحقيق الحاسبي؛
- صعوبة الحصول على معلومات دقيقة حول التهرب الضريبي.

الدراسات السابقة:

– سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014-2015.

هدفت هذه الدراسة الى اكتشاف العلاقة بين فعالية التدقيق الجبائي ومساهمته في الحد من التهرب الضريبي .

– تبوكيوت فاطمة وسماعيلي زهية، دور التحقيق المحاسبي في مكافخة التهرب والغش الضريبين، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2016-2017.

تهدف هذه الدراسة الى معرفة دور التحقيق المحاسبي والأساليب التي يتبعها للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، والحقوق والضمانات التي تلتزم بها الإدارة الجبائية خلال فترة التحقيق المحاسبي، ومختلف الإجراءات القانونية لعملية التحقيق.

– عوادي مصطفى، رحال نصر، عيدة أنور، الرقابة الجبائية ودورها في الحد من الغش والتهرب الضريبي، الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 2، العدد 1، مارس 2019، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر.

تهدف هذه الدراسة الى معرفة عموميات حول الضريبة، ودور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، كما تم التطرق الى مختلف وسائل الرقابة الجبائية.

– خذيري صبرينة، جنينة عمر، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية، العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، مجلد12، العدد 2، ديسمبر 2019، جامعة العربي التبسي، تبسة، الجزائر.

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على مختلف مفاهيم الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها، كما تم التطرق الى مفاهيم حول ظاهرة التهرب الضريبي.

هيكل الدراسة:

تطرقت من خلال هذه الدراسة الى ثلاث فصول:

الفصل الأول: بعنوان الاطار المفاهيمي للضريبة والتهرب الضريبي، حيث تطرقتنا من خلاله الى تقديم عموميات حول الضريبة وكذلك مفاهيم حول ظاهرة التهرب الضريبي وطرق ووسائل مكافحته.

الفصل الثاني: بعنوان مدخل للرقابة الجبائية، حيث تطرقت الى الاطار المفاهيمي للرقابة الجبائية وكذا الاطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية.

الفصل الثالث: يتمثل في دراسة حالة تطبيقية لمديرية الضرائب لولاية المدية وهذا من خلال إعطاء تقديم عام لمديرية الضرائب والتطرق الى إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي

وذلك من اخلال انتقاء احد الملفات الخاضعة للرقابة الجابائية ودراستها وذلك للفترة الممتدة من 2017 الى 2020.

الفصل الأول: الاطار المفاهيمي للضريبة، التهرب والغش الضريبي

مقدمة الفصل:

ان التطور السريع الذي يشهده العالم واتساع نطاق المعاملات التجارية والمالية اجبر مختلف دول العالم على إيجاد وسائل وموارد جديدة لتمويل مشاريعها ونفقاتها العامة، وعليه فتعتبر الضريبة اهم مورد تعتمد عليه الدولة لتغطية متطلباتها الاقتصادية.

وقد كانت ولازالت الضرائب محور الدراسات المالية باعتبارها اهم إيرادات الدولة ووسيلة لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي. الا ان المكلف بها له رأي اخر وهو التهرب من دفعها، لانها بدأت تشكل عبء على عاتقه، كما يسعى جاهدا لايجاد كل الحلول التي تمكنه من التهرب من دفع الالتزامات المترتبة عليه سواء بطرق قانونية او غير قانونية.

تأسيساً على ما سبق سنتطرق في هذا الفصل الى المباحث التالية:

المبحث الأول: عموميات حول الضريبة

المبحث الثاني: مفاهيم حول التهرب الضريبي

المبحث الثالث: طرق التهرب الضريبي وسبل مكافحته

المبحث الأول: عموميات حول الضريبة

تعتبر الضرائب من اهم الإيرادات التي تستعملها الدولة في تمويل نفقاتها العامة، وإذ تحتل مكانة بارزة نظرا لاهميتها البالغة للدولة، كما تعتبر أداة لتحقيق الأهداف المالية للدولة فضلا عن اهداف وغايات متعددة اقتصادية واجتماعية وسياسية.

المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها

واجه مفهوم الضريبة عدة تعاريف بخصوصها، وذلك حسب وجهة نظر كل مفكر وكذا تطور الفكر الاقتصادي، السياسي والاجتماعي، الا انها لم تخرج عن المعنى العام والشامل لها، وفيما يلي نسعرض مختلف التعاريف بالإضافة الى مختلف الخصائص التي تتميز بها الضريبة وهذا وفق الاتي:

التعريف 1: "اقتطاع نقدي، ذو سلطة، نهائي، دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية (الدولة وجماعاتها المحلية) او لصالح الهيئات العمومية والإقليمية".[1]

التعريف 2: "الضريبة هي اقتطاع مالي إلزامي ونهائي تحدده الدولة ودون مقابل بغرض تحقيق اهداف عامة".[2]

التعريف 3: "مبلغ نقدي ذو طابع اجباري ونهائي، دون مقابل، هدفه تغطية الأعباء العامة للدولة او تغطية تدخلات السلطة العمومية في المجتمع".[3]

من خلال التعريفات السابقة يمكن إعطاء تعريف شامل:

تعرف الضريبة بانها فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا الى الدولة، او احدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون ان يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة.[4]

ومن خلال هذه التعريف يمكن تحديد خصائص الضريبة على النحو التالي:[5]

- الضريبة تأدية نقدية، وليست بدلا يدفع عينا او خدمة شخصية يؤديها الملتزم بها، كجزء من حاصلات الأرض او عدد من ساعات الخ.....

---

[1]– محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2015 ، ص145

[2]– حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2010، ص8

[3]– قطاف نبيل، **دور الضرائب و الرسوم في تمويل البلديات**، رسالة ماجستير، جامعة الشهيد محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2008/2007 ، ص4

[4]– سوزي عدلى ناشد، **الوجيز في المالية العامة**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر،2000 ،ص115

[5]– علي زغدود، **المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر،2005، ص177

- وللضريبة طابع اجباري، اكراهي، يدل عليها اسمها نفسه، فالمكلف ملزم بادائها، وليس له أي خيار في أدائها او عدمه ولا في كيفية الدفع وموعده، وفي حال امتناعه عن تاديتها تجبر منه قصرا وبالقوة، وهذه الخاصية تميزها عن المساهمات الطوعية التي يتقدم بها الافراد من تلقاء انفسهم في مناسبات وطنية معينة؛
- تؤدي الضريبة دون أي مقابل فالضريبة لا تستوجب تقديم اية خدمة مقابلة مباشرة، من قبل الدولة؛
- للضريبة صفة نهائية أي ان المكلف لا يمكنه استرداد المال الذي يدفعه على سبيل الضريبة باي شكل من الاشكال؛
- وعاء الضريبة او مطرح الضريبة هو المادة او الموضوع الذي يفرض عليه الضريبة. وقد يكون هذا الموضوع دخل الافراد، او دخل الاعمال، او المبيعات من سلعة او القيمة الكلية لمبيعات شركة ما، او قيمة ممتلكات معينة، او العقار الذي يتركه المتوفى او نتيجة عبور السلع للحدود الجغرافية للدولة (الرسوم الجمركية)؛
- تجبر الضريبة لتحقيق منفعة عامة، فهي لا تحصل لغرض الانفاق على شيء معين بذاته، بل لمواجهة نفقات عامة تخص جميع المواطنين والدولة، فمنفعتها عامة.

المطلب الثاني: القواعد العامة للضريبة

للضريبة مجموعة من القواعد والاسس التي يجب اتباعها ومرعاتها عند وضع أسس النظام الضريبي في الدولة، وهي قواعد ذات فائدة مزدوجة حيث تقوم بالتوفيق بين مصلحتين هما الدولة (الخزينة العمومية) ومصلحة الممولين (المكلف بالضريبة).

- **قاعدة العدالة او المساواة:**

بمعنى انه يجب ان يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي بنسبة الدخل الذي يتمتعون به في حماية الدولة. ولم يكن آدم سميث يعني بهدف القاعدة ان يدفع الجميع الضريبة، بل كان يسلم بإعفاء المعدومين وذوي الدخول الضئيلة جدا منها.[1]

- **قاعدة اليقين:**

بمعنى ان تكون الضريبة المفروضة على فرد مؤكدة لا تحكيمية. فوقت الوفاء وطريقته والمقدار الذي يدفع، كل ذلك ينبغي ان يكون واضحا للمكلف ولإي شخص آخر.[2]

[1]– عبد المنعم فوزي، **المالية العامة والسياسة المالية** ، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 2000، ص95

[2]– المرجع نفسه، ص95

➢ **قاعدة الملائمة في التحصيل:**

يقصد بها ملائمة ميعاد التحصيل مع ميعاد تحقق الإيراد الفعلي، أي ان يكون موعد دفع الضريبة الى خزينة الدولة وقت يسره المالي، ومن هذه الناحية يعتبر الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله اكثر الأوقات ملائمة لدفع الضرائب المفروضة. واحسن مثال على ذلك الضريبة على الدخل الإجمالي وطريقة الحجز من المنبع بالنسبة للإجراء، حيث تقتطع الضريبة عند تحقيق الدخل.[1]

➢ **قاعدة الاقتصاد في النفقة:**

يجب ان تحصل كل ضريبة بطريقة تجعل اقل حجم ممكن من النقود يخرج من ايادي الشعب مقارنة بما يجب ان يرد الى الخزينة العمومية.[2]

وقد أضاف كتاب المالية المحدثين إضافة للقواعد التي وضعها آدم سميث ما يلي:

❖ **قاعدة الثبات:**

ويقصد بها ان لاتتغير حصيلة الضرائب تبعا للتغيرات التي تطرا على الحياة الاقتصادية، وخصوصا في أوقات الكساد وذلك ان حصيلة الضريبة تزداد عادة في أوقات الرخاء بسبب ازدياد الدخول والإنتاج ، بينما نجد ان حصيلة الضريبة تقل عادة في أوقات الكساد مما يعرض السلطات العامة لمضايقات مالية كبيرة بالنسبة لمسؤولياتها التي تزداد في هذه الأوقات.[3]

❖ **قاعدة المرونة:**

ويقصد بها ان يكون تغير الدخل مصحوبا من الناحية الزمنية وقدر الإمكان بتغير في الحصيلة الضريبية وفي نفس الإتجاه، وبمعنى آخر، فالضريبة المرنة هي تزداد حصيلتها نتيجة لازدياد معدلاتها مع عدم انكماش وعائها ومن ثم الي انخفاض حصيلتها.[4]

المطلب الثالث: أنواع الضريبة وأهدافها

تطورت اهداف الضريبة بتطور اهداف الدولة، حيث كان الهدف الوحيد للضريبة الحصول على موارد مالية لتغطية نفقات العامة للدولة. ومع تطور الدولة وازدياد تدخلاتها في الأنشطة وتدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية زادت اهداف الضريبة، واعتبرت الضريبة وسيلة لتحقيق الأهداف اجتماعية و اقتصادية معينة.

---

[1]– شعباني لطفي، **جباية المؤسسة** ،الورقة الزرقاء ،الجزائر، 2017 ، ص20

[2]– محمد عباس محرزي ، **اقتصاديات الجباية و الضرائب** ، دار الهومة، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2003، ص24

[3]– حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص11

[4]– المرجع نفسه، ص11

الفرع الأول: اهداف الضريبة

يهدف فرض وتحصيل الضرائب الى تحقيق العديد من الغايات والمقاصد أهمها:

أولاً: الأهداف المالية

ويقصد به تغطية الأعباء العامة أي ان الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها تجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لافراد المجتمع.[1]

والذي يتمثل في تغطية النفقات العمومية بالأساس.

ثانياً: الأهداف الاقتصادية

ويقصد بها ان الضريبة تستخدم بهدف الوصول الى حالة الاستقرار الاقتصادي، غير مشوب بالتضخم او بالإنكماش وأصبحت في إطار الدولة الحديثة أداة للتأثير في الأوضاع الاقتصادية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي.

ويمكن ايجاز اهم الأهداف الإقتصادية فيما يلي:

- تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة فتعفيها من الضرائب كليا او جزئيا؛
- حماية الصناعات الوطنية ومعالجة العجز في ميدان المدفوعات ويتم ذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج وباعفاء الصادرات من الضرائب كليا او جزئيا؛
- استعمال حصيلة الضرائب المفروضة على أصحاب الدخول المرتفعة لتمويل النفقات الحكومية مما يعمل على زيادة الإستهلاك، وبالتالي يعمل على رفع الطلب الكلي وهذا من اجل تحقيق التشغيل الكامل.[2]

ثالثاً: الأهداف الاجتماعية

تعمل الضريبة على تحقيق بعض الأغراض الاجتماعية والتي من أهمها:[3]

- تخفيف حدة التفاوت بين الدخول والثروات المرتفعة وذلك بان تعتمد الدولة على زيادة الضرائب على أصحاب الدخول والثروات المرتفعة ثم تقوم بإعادة توزيع حصيلتها على أصحاب الدخول المنخفظة؛

---

[1]– عوادي مصطفى وآخرون، **الرقابة الجبائية ودورها في الحد من الغش والتهرب الضريبي**، الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 2، العدد 1، 2019، جامعة الشهيد حمه لخضر ، الوادي ، الجزائر، ص70

[2]– حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص12

[3]– عوادي مصطفى وآخرون، مرجع سبق ذكره ، ص70

- ان تطور وظائف الدولة وتقدم نظريات المالية العامة قد أدى الى اتساع مجال الضريبة وتنوع اساليبها وتعدد استخداماتها لتحقق الى جانب وظيفتها التمويلية أهدافا أخرى إقتصادية واجتماعية؛
- على سبيل المثال ان يقرر المشرع الضريبي تخفيف الأعباء الضريبية كإعفاء بعض المؤسسات والجمعيات التي تقدم خدمات إجتماعية من الضرائب .

رابعاً: الأهداف السياسية[1]

- أي ان الضريبة أصبحت مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الإقتصادية والإجتماعية العامة ، ففرض رسوم جمركية مرتفعة على بعض منتجات بعض الدول، وتخفيضها عدة منتجات أخرى يعتبر استعمالا للضريبة لاهداف سياسية ،كما هو الحال في الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة (اليابان والولايات المتحدة الامريكية).

الفرع الثاني: انواع الضرائب

تتعدد أنواع الضرائب وتختلف صورها الفنية باختلاف المكان والزمان ، ولذلك لا تقتصر النظم الضريبية الحديثة على نوع من هذه الأنواع فقط، بل تحاول كل دولة ان تختار مزيجا متكامل من الضرائب، وان تصاغ في شكل صور تنظيمية فنية ملائمة لتحقيق اهداف المجتمع.

أولاً: معيار المادة الخاضعة للضريبة (الوعاء الضريبي):

وتنقسم حسب هذا المعيار الى ضرائب على الأشخاص وضرائب على الأموال.

1. الضرائب على الأشخاص:[2]

يقصد بها ان يؤخذ الانسان بحد ذاته كاساس لحساب وتحديد قيمة الضريبة ،فتفرض على الأشخاص بحكم وجودهم في إقليم الدولة وحدودها، وهذا بغض النظر عن الدخل المحقق من قبله.

وقد فرض هذا النوع من الضرائب في المجتمعات البدائية على الاشخاص بمقدار ثابت ودون تمييز، وكانت تعرف بالجزية، او الضريبة على الرؤوس.

يلاحظ ان هذه الضريبة على الأشخاص لا تأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكليفية للأشخاص، وهذا ما يفسر اختفاءها، حيث تكاد تخلو التشريعات الجبائية حاليا في العديد من الدول من هذا النوع من الضرائب، نظرا لانها لا تحقق احد مبادئها، والمتمثل في العدالة بين المكلفين بها. ولقد عوضت

[1]– حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره ، ص13

[2]– شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره ، ص24

الضريبة على الأشخاص بالضريبة على الأموال، أي اتخاذ المال كاساس لحساب الضريبة بدلا من الأشخاص.

2. الضرائب على الأموال:[1]

نظرا للعيوب سالفة الذكر بشان الضرائب على الأشخاص، تم التوجه نحو اختيار الأموال كاساس لفرض الضريبة، وأصبحت الثروة هي وعاء الضريبة في النظم المالية العامة المعاصرة، وهذه الثروة او الأموال يمكن ان تأخذ شكل راسمال او الدخل.

فراس المال هو مجموع ما يمتلكه الافراد من قيم استعمال في لحظة معينة، سواء اخذت شكلا عينيا كقطعة ارض او مبنى او سلعا استهلاكية او أوراقا مالية كالاسهم والسندات ام مبلغا من النقود.

اما الدخل فهو كل ما يحصل عليه الفرد بصورة دورية منتظمة على نحو مستمر من مصدر معين، وقد يتمثل في ملكية الشخص لوسائل الإنتاج او في عمله او كليهما معا، وقد يأخذ الدخل صورة نقدية او عينية.

مما تقدم يستنتج ان الضرائب على الأموال هي الاكثر تحقيقا لمبدا العدالة من الضرائب على الأشخاص، لانها تقتطع من الدخول المرتفعة، فهي تعمل على الحد من الثروات الكبيرة، وتخفض من حدة التفاوت بين الطبقات.

إضافة الى ان الضرائب على الأموال تأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكليفية للفرد عكس الضرائب على الأشخاص.

- ✓ وتنقسم أيضا حسب هذا المعيار الى:[2]

3. الضريبة الوحيدة:

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

وقد لقي نظام الضريبة الوحيدة قديما انصارا كثيرون خاصة عند الطبيعيين (الفيزيوقراط)، الذين نادوا بفرض ضريبة واحدة(الضريبة الفذة)على الناتج من الأرض الزراعي، وذلك لاعتقادهم ان الأرض هي المصدر الوحيد للثروة .

وتمتاز الضريبة الوحيدة بما يلي:

---

[1]– شعباني لطفي ، مرجع سبق ذكره ، ص 25

[2]– حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص 18ص19

- سهولة تحصيلها وقلة نفقات جبايتها؛
- تأخذ بعين الاعتبار كل إمكانيات المكلف ، وكذا مختلف اعبائه؛
- تمتاز بالوضوح.

ويؤخذ عليها التالي:

- لاتصيب الا جزءا من الثروة او مظهرا واحدا من مظاهر النشاط الاقتصادي؛
- الضريبة الوحيدة ثقيلة العبء على المكلفين، حيث تؤدي الى ارهاق وعاء الضريبة وتجعل المكلفين يتهربون من دفعها.

4. الضريبة المتعددة:

يعني نظام الضرائب المتعددة اخضاع الممولين لانواع مختلفة من الضرائب. فحسب هذا النظام، تعتمد الدولة على أنواع متعددة من الضرائب التي يخضع لها المكلفون، ومن ثن تعدد وتختلف الاوعية الضريبية. ويبرر اللجوء الى هذا النظام لاختلاف مصادر الثروة، وتكاليف تحقيق الدخل. ولهذا النوع من الضرائب عدة مزايا أهمها:

- يقلل من ظاهرة التهرب الضريبي، حيث انه اذا نجح الممول من التهرب من الضريبة الوحيدة ،ولم يتحمل نصيبه من الأعباء العامة فانه في ظل هذا النظام يستحيل عليه التهرب من كافة الضرائب؛
- يقلل من العبء الضريبي على المكلفين، اذا لا يؤدي الى ارهاق الممول كما هو الشأن في الضريبة الوحيدة .

وبالرغم من هذه المزايا نسجل على هذا النوع من الضرائب كثرة الافراط في تعدد الضرائب على المكلفين والذي يؤدي الى تعقيد نظام الضريبي والي عرقلة سير النشاط الاقتصادي وزيادة نفقات الجباية.

ثانياً: معيار تحمل العبء الضريبي

وفقا لهذا المعيار نميز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة بما يلي:[1]

1. الضرائب المباشرة:

هي الضرائب التي يتحملها المكلف مباشرة، ولا يستطيع نقل عبئها الى شخص اخر باي حال، فمثلا ضريبة الدخل سواء كانت على الأشخاص كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي (I.R.G) ام على الشركات كما هو الحال بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات (I.B.S) يتحملونها مباشرة دون استطاعتهم نقل العبء لغيرهم.

[1]– حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص21 ص22

2. الضرائب غير المباشرة:

وهي عكس الضريبة المباشرة، أي ان المكلف يستطيع نقل عبئها الى شخص اخر مثل ضرائب الجمارك، التي تكون متضمنة على التكاليف عند تحديد الأسعار، وكذا الرسم الداخلي على الاستهلاك. وبذلك فدافع هذه الضرائب (التاجر) يستطيع نقل عبئها الى المستهلكين .

ومن الأمثلة لهذه الضرائب غير المباشرة نذكر:

الحقوق والرسوم الجمركية على الواردات، والضريبة على المبيعات والضرائب على الإنتاج.

ثالثاً: معيار الواقعة المنشئة للضريبة[1]

وفقا لهذا المعيار نميز بين الوقائع المنشئة للضريبة وفق الاتي:

1. **واقعة تملك راسمال:** بمعنى انتقال راسمال شخص اخر يترتب عنه تكليف ضريبي فمثلا انتقال المال من المالك الى الوارث يجعل هذا الأخير خاضع للضريبة على راس المال.
2. **من حيث واقعة الإنتاج:** ان المادة الأولية التي تخضع الى تعديلات وتحويلات بغرض الحصول على منتوج سواء تام او نصف مصنع تنشا عنها ضريبة على الإنتاج.
3. **واقعة الاستهلاك:** ان التكليف الضريبي عن واقعة الاستهلاك مجسد في مختلف أنواع الضرائب غير مباشرة وعلى راسها الرسم على القيمة المضافة فعرض او توجيه أي سلعة للاستهلاك سواء كان للاستهلاك النهائي او للاستهلاك الإنتاجي يترتب عنه تكليف ضريبي وهو الرسم على القيمة المضافة.
4. **واقعة تحقيق الدخل:** بمجرد تحقيق دخل معين بالنسبة للشخص الطبيعي او المعنوي يجعله خاضعا للتكليف الضريبي، فبالنسبة للشخص الطبيعي يحقق اجر اذا كان عاملا او يحقق دخل سنوي اذا كان صاحب نشاط ما.

رابعاً: معيار معدل او سعر الضريبة[2]

تنقسم الضرائب حسب هذا المعيار الى ضريبة توزيعية وضريبة قياسية.

1. الضريبة التوزيعية:

يهدف المشرع من خلال اتباع هذا الأسلوب الى تحديد مقدار الحصيلة الضريبية بغض النظر عن نسبتها الى الوعاء الضريبي وتتميز بعدة خصائص فحصيلتها ثابتة مهما تغيرت الظروف

---

[1]– خضراوي الهادي، سعيداني محمد السعيد، **الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي**، الدراسات القانونية والسياسية ، العدد 2 ، 2015 ، جامعة الاغواط ، الاغواط ، الجزائر، ص40

[2]– شعباني لطفي ، مرجع سبق ذكره ، ص29 ص30

الاقتصادية، ولا تتأثر حصيلة هذه الضريبة بعجز بعض الافراد، او امتناعهم عن الدفع او تهربهم، ذلك لان نصيب هؤلاء جميعا يتحمله الباقون، وهذا يجعل لكل مكلف مصلحة شخصية في الرقابة على غيره.

الا ان المكلف بهذه الضريبة لا يعرف على وجه التحديد مقدار الضريبة المطلوب منه الا بعد ان يتم توزيع الذي قد يختلف من سنة الى أخرى ،وهذا مايتناقض مع مبدا اليقين، كما تتصف بانخفاض درجة مرونة حصيلتها وعدم استجابتها لمبدا العدالة، وقد أدت كل هذه العيوب الي التخلي معظم الدول عنها واستعمال الضريبة القياسية.

2. الضريبة القياسية:

الضرائب القياسية هي تلك الضرائب التي يحدد المشرع معدلها مقدما دون ان يحدد حصيلتها الاجمالية بصورة نهائية، تاركا امر تحديدها للظروف الاقتصادية، ويتم تحديد الضريبة القياسية بغرض معدل معين يتناسب مع قيمة المادة الخاضعة للضريبة، اما في صورة نسب مئوية على اجمالي وعاء الضريبة واما في صورة مبلغ معين يتم تحصيله عن كل عنصر من عناصر المادة الخاضعة للضريبة، وبذلك فان المكلف بها يعلم مقدما مقدار الضريبة الواجب دفعها.

هذا وتنقسم الضرائب القياسية الى نوعين هما:

- **الضريبة النسبية:**

ويقصد بها تلك الضريبة المحسوبة على أساس معدل ثابت مهما كان حجم المادة الخاضعة للضريبة ، ومن امثلة الضرائب النسبية ، الضرائب على أرباح الشركات التي تفرض بمعدل 30% على قيمة أرباح الشركات، والرسم على القيمة المضافة الذي يفرض بمعدل 7% او 17%على رقم الاعمال....الخ.[1]

- **الضريبة التصاعدية:**[2]

نجد هناك علاقة طردية بين الدخل والمعدل فكلما زاد الدخل زاد المعدل المطبق، تفرض هذه الضرائب بنسبة تتزايد بتزايد قيمة الوعاء الضريبي وهذا الأسلوب هو الأكثر انتشارا.

كما أن الضريبة التصاعدية تأخذ شكلين هما:

أ- **التصاعدية بالطبقات:** تترتب طبقات الممولين تصاعديا بنسبة للثروة والدخل ثم تفرض الضريبة بنسبة تتزايد كلما انتقلنا الى طبقة اكثر ثراء.

[1]- حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص25

[2]- خضراوي الهادي، سعيداني محمد السعيد، مرجع سبق ذكره ، ص41

ب-التصاعدية بالشرائح: يتم تقسيم دخل كل ممول على حدى الى عدة اقسام او شرائح ثم تفرض الضريبة بنسبة متزايدة كلما انتقلنا من شريحة الى أخرى وتعتبر هذه الطريقة الأكثر عدالة من الأولى.

المبحث الثاني: مفاهيم حول التهرب الضريبي

سبق ان تحدثنا عن الضريبة وقلنا بأنها فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا للدولة وذلك دون مقابل هدفها تحقيق المنفعة العامة، واعتبر المكلفين بان الضريبة تشكل عبئا على عاتقهم او اقتطاعا اجباريا من ثروتهم لصالح الدولة مما تدفعهم اللجوء الى شتى الطرق للتهرب من الدفع بصفة كلية او جزئية، حيث ان التهرب الضريبي ظاهرة عالمية توجد حيثما توجد الضرائب ويترتب عليها اختلالات هيكلية تؤثر على الاقتصادية الجزئية او الكلية.

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي

من خلال هذا المطلب سنحاول تقديم مفهوم التهرب الضريبي وانواعه، حيث اختلف الفقهاء والاكادميين وحتى التشريعات الضريبية في تقديم تعريف شامل ودقيق للتهرب الضريبي والذي يتم ادراجه تحت عدة تعريفات، أهمها:

- **التعريف 1:** "هو السبيل الذي يسلكه المكلف بدفع الضريبة من اجل التخلص منها بصورة كلية او بجزء منها على الأقل، كما وعرف بانه الإفلات من الضريبة المستحقة على المكلف كلها اوبعضها".[1]
- **التعريف 2:** "هو عدم اقرار المكلف بواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال عدم تقديم البيانات اللازمة طبقا للقوانين او تقديم بيانات مضللة وغير كاملة للدوائر المالية، والرغبة في حرمان الدولة من إيراداتها المالية من الضريبة".[2]

ومن التعريفين السابقين يمكن تلخيص مفهوم التهرب الضريبي في التعريف التالي:

"هو تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي، او الثغرات الموجودة في القانون من اجل التخلص من أداء واجب الضريبي بجميع الوسائل والاشكال سواء تعلق الامر

[1]- محمد عبده موفق، **التهرب الضريبي في الفقه الاقتصادي الإسلامي**، دار الجنان، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008، ص4

[2] -بن بعلاش خاليدة ، **مكافحة الغش والتهرب الضريبي** ، المستقبل للدراسات القانونية والسياسية ، مجلد 5 ، العدد2، نوفمبر 2021 ، جامعة تيارت، الجزائر، ص32

بالعمليات المحاسبية، او الحركات المادية، وذلك بكل او بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها، وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية".[1]

المطلب الثاني: أسباب وأنواع التهرب الضريبي

يمكن التفصيل في أسباب وأنواع التهرب الضريبي وفق الاتي:

الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي

تعددت وتشبعت وتداخلت أسباب التهرب الضريبي، وهذا لان ظاهرة التهرب الضريبي مرتبطة بالكثير من العوامل التي ساعدتها على تفشيها واستفحالها، حيث قام العديد من الباحثين الى أسباب مباشرة وغير مباشرة.

أولاً: الأسباب المباشرة

وتنقسم الي قسمين وهما:

1- **الاسباب التشريعية:** من أهم الأسباب نجد العيوب التشريعية والتي قد نجدها في تعدد الضرائب وتعقيد في التشريعات الضريبية (قوانين الإعفاءات والتخفيضات) ونقص في التشريع وعدم صياغته بشكل محكم من مختصين كما هو الحال في الدول النامية، كل ذلك يساعد المكلف على إيجاد ثغرات ينفذ منها للتخلص من دفع الضريبة.[2]

ويمكن حصر اهم الأسباب التشريعية في عيوب التشريع الضريبي في النقاط التالية:[3]

- نظام جبائي معقد وهذا التعقيد في التشريع الضريبي وعدم وضوح الصياغة ووجود بعض الثغرات ما يؤدي الى خلق مشاكل الإدارة المالية وتزايد احتمال التهرب الضريبي؛
- نظام جبائي غير مرن أي انه غير مرتبط بالتنمية وطبيعة تطور الأنشطة الاقتصادية لذلك يجب تتبع أساليب عمل مرنة تتلائم مع الظروف الاقتصادية العامة؛
- تعدد الضرائب مما يؤدي الى ارهاق المكلف بالضريبة وترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة؛
- عدم استقرار التشريعات هذا راجع الى التغيرات الدائمة التي تحدث في مجال التقنين الجبائي مما يصعب على المكلفين من جهة مسايرة التغيرات التي تطرأ على النظام

---

[1] –حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص39

[2]– ترعي زكريا ، **دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش والتهرب الضريبي** ، مذكرة ماستر ، جامعة الشهيد محمد خيضر، بسكرة ، الجزائر ،2019/2018 ، ص20

[3]– سميرة بوعكاز ، **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي** ،أطروحة دكتوراه ، جامعة الشهيد محمد خيضر ، بسكرة ،الجزائر ،2015/2014، ص29 ص30

والقواعد المعمول بها، ومن جهة أخرى تؤدي الى خلق حالة حساسية من الضريبة، تدفع بهم الى رفض كل مشروع للإصلاح الضريبي وبالتالي ميلهم للتهرب الضريبي.

2- الأسباب الإدارية: (عيوب في الإدارة) هذا العامل يتعلق بالعاملين في الدوائر الضريبية فقد نجدهم غير اكفاء وقد نجدهم يعقدون الإجراءات المتبعة في التحصيل الضريبي وقد لايعدلون في تطبيق القوانين الضريبية.[1]

اذ ان النقائص الموجودة فيها تحد من كفاءتها وتدفع بالمكلف الى التهرب الضريبي، وتتجلى اهم هذه النقائص في:[2]

- ضعف الوسائل المادية والمالية، النقل، الرواتب، والحوافز والتي مازالت لا تشبع رغبة العاملين مما يدفعون للانحراف او التقصير في الاضطلاع بمسؤولياتهم الوظيفية باكمل وجه.
- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي والذي يكون جزافيا بأكثر من القيمة الفعلية مما يؤثر معنويا على المكلف وقد يدفعه الى التهرب.
- العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة والملفات المعروضة للدراسة.
- ضعف الإمكانات المادية من خلال نقص الوسائل المادية حيث ان جميع المؤسسات والقطاعات قد استفادت من مشاريع عمرانية تعكس الواقع الا ان القطاع الجبائي لم يتحصل على أي اصلاح كونه يزاول عمله في منشئات موروثة من قبل الاستعمار.
- من ناحية الكفاءة من اخطر الوسائل التي يلجا اليها الموظف وهي الرشوة التي تظهر أساسا الجانب السلبي له أي عدم وجود وعي مهني .
- تعقد وكثرة الإجراءات الروتينية تغرس روح الكراهية تجاه الضريبة.
- نقص التوعية وضعف العلاقة بين الإدارة والمكلف .

ثانياً: الأسباب غير المباشرة

وتنقسم الى:

1- الأسباب النفسية: هناك العوامل النفسية يشعر بها المكلف تجعله يتهرب من دفع الضريبة لاعتقاده بعدم وجود عدالة الضريبة او شعوره بعدم الانتماء .... الخ بالإضافة الى:[3]

- الاعتقاد السائد بان الضريبة أداة اغتصاب الشعوب وافقارهم، فالتهرب من دفعها في هذه الحالة هو نوع من أنواع المقاومة، وبالتالي كان هذا المفهوم حافزا لتنامي الكراهية للضريبة، لتصبح هذه الأخيرة وكانها جزء من التكوين الوراثي البشري؛

[1]- ترعي زكريا، مرجع سبق ذكره ،ص21

[2]- سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره ، ص32 ص33

[3]- المرجع نفسه، ص33-34

- سوء فهم مصطلح الاقتطاع الضريبي الذي يراه البعض مجرد أموال ضائعة بدون مردودية ،فهي خسارة شخصية لابد من تخفيضها كلما سمحت الفرصة بذلك؛
- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة ،لانها لا تستند على منطلقات عائلية بعكس الزكاة التي تعتبر من اركان الإسلام.

2- الأسباب السياسية: انعدام الاستقرار السياسي والاقتصادي داخل الدولة عادة ما يكون سببا لشيوع التهرب الضريبي لانه يولد الإحساس لدى الافراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها وبالتالي:

- عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزماتهم الضريبية حيث تبين الدراسات ان التهرب يرتفع كلما ساد المجتمع حالة من السخط العام على الضرائب؛
- زيادة الشكوى من عدم انفاق حصيلة الضرائب في المنافع العامة؛
- عدم وجود عدالة في توزيع الدخل القومي او في توزيع الخدمات الاجتماعية التي تقوم بتاديتها الحكومة والقطاع العام، خاصة اذا شاع بينهم ان حصيلة الضرائب انما تذهب للانفاق على قلة من صفوة المجتمع الذي يعتبرونه من اكثر المتهربين من دفع الضرائب ، وكذلك تذهب للانفاق على أغراض مظهرية لا لزوم لها.[1]

3- الأسباب الاقتصادية: مما لاشك فيه ان حالة الكساد والركود الاقتصادي يترتب عليه زيادة التهرب الضريبي وذلك لامرين غاية الخطورة وهما:[2]

- ان الدولة تلجا في سبيل مواجهة احتياجاتها النقدية الناجمة عن الظروف الاقتصادية السائدة الى فرض ضرائب جديدة ،مما يزيد العبء الضريبي على المكلفين؛
- ان مقدرة المكلفين على دفع الضرائب المستحقة تكون ضعيفة نتيجة لصعوبة الأوضاع الاقتصادية العامة، مما يزيد عبئها عليهم و كلتا الحالتين سيحاول المكلف التخلص من الضريبة عن طريق التهرب من اداءها.

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي

يمكن تقسيم أنواع التهرب الضريبي الى عدة اشكال وأنواع حيث يمكن تصنيفها حسب عدة معايير، منها حسب درجة التعقيد، معيار المنطقة الجغرافية، وحسب المعيار القانوني.

---

[1]- سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره ، ص34

[2]- تبوكيوت فاطمة، سماعيلي زهية، **دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبين** ، مذكرة ماستر، جامعة بومرداس، الجزائر، 2017/2016 ، ص4

أولاً: التهرب حسب المعيار القانوني

يقسم هذا النوع الى صنفين، صنف لا يتم من خلاله خرق القانون، فلا يترتب عليه عقوبات ويسمى بالغش الجبائي القانوني، وصنف يتم فيه تجاوز النصوص والقوانين الجبائية، وهذا يترتب عليه عقوبات ويسمى الغش الجبائي غير القانوني.

1- التهرب المشروع (التجنب الضريبي):[1]

وهو تخلص المكلف من أداة الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي الذي ينتج عنه التخلص من دفع الضريبة دون ان تكون هناك مخالفات للنصوص القانونية (قد يكون مقصودا من طرف المشرع لتحقيق بعض الغايات الاقتصادية والاجتماعية، كأن تفرض ضريبة دخل جميع الأرباح الصناعية والتجارية ثم تستثنى منها أرباح بعض المؤسسات الصناعية ضمن شروط معينة تشجيعا لانشاء هذه المؤسسات) والمنصوص عنها في القانون تجنب الأداء ضريبة الإنتاج او التهرب من ضريبة الشركات ذلك عن طريق توزيع هذه الأخيرة على شكل هبات للذين تربطهم بصاحب الشركة قرابة من الدرجة الأولى وهو على قيد الحياة حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الأموال لضريبة الشركات.

2- التهرب غير المشروع (الغش الضريبي):[2]

هو تهرب غير مقصود من طرف المكلفين وذلك عن طريق مخالفتهم لاحكام القانون الجبائي قصدا منهم لعدم دفع الضريبة المستحقة عليهم إما الامتناع عن تقديم تصريح بارباحه او بتقديم تصريح ناقص او كاذب او اعداد سجلات وقيود مزيفة، او الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع الدوائر المالية الاطلاع على حقيقة الأرباح او إخفاء قسم منها، أي التخلص من الضريبة بشكل غير مشروع ويتضمن مخالفة للقانون قد تقع عند تحديد الوعاء الضريبي، يلحق بالخزينة خسارة محققة لذلك تسعى جميع الأنظمة الضريبية الى محاربتها.

ثانياً: التهرب حسب درجة التعقيد

التهرب حسب درجة التعقيد يقسم الى قسمين غش بسيط ومركب، وكليهما يضر بخزينة الدولة، فالاول يفرض عليه عقوبات جبائية، اما الثاني الى عقوبات جنائية إضافة الى العقوبات الجبائية:

[1]- خضراوي الهادي ، سعيداني محمد السعيد ، مرجع سبق ذكره ، ص43

[2]- المرجع نفسه، ص44

1- التهرب الجبائي البسيط[1]

هو كل تصرف او محاولة تضليل بحسن النية لاجل التخلص من الضريبة او تخفيض الضريبة الى اقل قدر ممكن، من خلال تقديم تصريحات خاطئة عمدا، التاخير او عدم تقديمها أصلا، وهذا النوع من التهرب يشبه الغش، فالمكلف في هذه الحالة يحاول خداع الإدارة الجبائية من خلال تقديم تصريحات خاطئة كانت او ناقصة، اما حصول الغش دون نية قصد من قبيل الغش الخطا.

2- الغش المركب: [2]

ان استعمال الطرق التدليسية ليس فقط عند الهروب من دفع الضريبة، كذلك محاولة تضليل الرقابة مثل تقديم فواتير مزورة ناتجة عن نية تجنب الضريب، تضخيم قيمة الأعباء وتخفيض الإيرادات، فالغش المركب هو كل محاولة ارادية يقوم بها المكلف بسوء نية مستعملا طرقا تدليسية في إقرار أساس الضريبة،

ثالثاً: التهرب حسب المكان

يصنف التهرب الجبائي حسب المكان او الحدود الى تهرب وطني (محلي) وتهرب دولي.

1- التهرب الدولي: [3]

تجنب الخضوع للضريبة في دولة ذات ضغط جبائي منخفض، وهذا ما يطلق عليه تسمية التهرب الضريبي الدولي المشروع الذي يتم عادة باستغلال التسهيلات والاعفاءات التي تمنحها بعض الدول او المناطق المعبر عنها بتسمية الجنات الضريبية او الملاذات الضريبية او النظم الجبائية التفضيلية ، التي تتميز أساسا بالسرية المصرفية المطلقة وغياب الرقابة على غير المقيمين وسهولة انشاء المؤسسات وتوفر قطاع مصرفي وقضائي متطور.

---

[1]- امير جازية، **نجاعة النظام الجبائي واشكالية الغش**، أطروحة دكتوراه، جامعة يحي فارس بالمدية، الجزائر، 2019/2018، ص59 ص60

[2] -بكريتي بومدين ، يوسفي رشيد، **دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي** ، دراسات جبائية ، العدد4 ، 1 جوان 2015 ، جامعة البليدة 2، الجزائر، ص41

[3]- بن بعلاش خاليدة ، **مكافحة الغش والتهرب الضريبي** ، المستقبل للدراسات القانونية والسياسية ، مجلد 5 ، العدد2، نوفمبر 2021 ، جامعة تيارت، الجزائر، ص33

2- **التهرب المحلي:**[1]

تهرب مرتبط بحدود إقليم الدولة، فلا يتعدى الى دولة أخرى وهو اكثر أنواع التهرب انتشارا اما باستغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي او عن طريق امتناع الافراد عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة.

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي

من خلال تفشي ظاهرة التهرب الضريبي تتضاءل حصيلة الإيرادات الواردة عن الضرائب، حيث يترتب عن هذه الظاهرة العديد من الاثار الضارة سواء من الناحية المالية او الاقتصادية او من الناحية الاقتصادية او الاجتماعية ويمكن ايجاز هذه الاثار على النحو التالي:

أولاً: الاثار المالية [2]

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

ثانياً: الاثار الاجتماعية والنفسية [3]

- عدم المساواة في التهرب الضريبي يخل اخلالا كبيرا بفكرة العدالة في توزيع الضرائب اذ يتحمل العبء الأكبر منها دائما المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب او الحريصون على أداء واجبهم الاجتماعي والوطني في أداء الضريبة؛
- شعور غير القادرين على التهرب بعدم المساواة في دفع الضريبة مما يدفعه للتفكير بالتهرب مما يزيد من حدة عجز الميزانية وتدهور الحس الجبائي لدى المكلف؛
- تدهور عامل الصدق في المعاملات؛
- تعميق الفوارق الاجتماعية.

---

[1]- المرجع نفسه، ص3

[2]- حميدة بوزيد، مرجع سبق ذكره ، ص52

[3]- سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص37

ثالثاً: الآثار الاقتصادية[1]

تشمل الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي العناصر الاتية:

1- اثر التهرب في الاستهلاك و الادخار: يتوقف اثر الضرائب على الاستهلاك و الادخار على عوامل المحددة لكل منها، و من المعلوم ان الحجم الاستهلاك يتوقف على مستوى الدخل من جهة وعلى الميل للاستهلاك من جهة الأخرى وهو يتوقف عل العوامل المحددة للسلوك الانفاقي لأفراد المجتمع.

وليس ثمة شك ان القرار الذي يتخذه الفرد بالاستهلاك هو نفس الوقت قرار بتحديد مستوى الادخار. وكما نعلم ان الدخل الفردي يوزع بين الاستهلاك والادخار، فالضرائب بكافة أنواعها وكقاعدة عامة ستؤدي الى خفض حجم الدخل المتاح للأشخاص، وبالتالي تؤدي الى انخفاض كل من الاستهلاك والادخار، ولكن تكون نسبة الانخفاض في الادخار اكبر من نسبة الانخفاض في الادخار.

2- اثر التهرب الضريبي في الاستثمار:

يمكن التوسع في البرامج الاستثمارية الحكومية الى حد كبير وتعالج قصور الادخار والاستثمار الخاص، وأن التهرب في بعض الفعاليات الاقتصادية يستهوى اكثر المستثمرين نحو الفعالية، وذلك فيما كانت غير مثمرة (مثل العقارات) والسلطة العامة لا تريد تطويرها لان هؤلاء الذين لديهم رؤوس الأموال يفضلون استثمارها في هذا المجال ،حيث انه يسهل عليهم التهرب من الضريبة مما يسمح لهم بزيادة دخلهم بنسبة الضريبة المهربة، بحيث يختل التوازن في تطور الأنشطة الاقتصادية في هذه الدول، ولهذا نجد التهرب الضريبي اثار سلبية على الاستثمار الخاص والاستثمار القومي.

3- اثر التهرب الضريبي على قواعد الناقسة:

حيث تصبح المؤسسات المتهربة من الضريبة افضل من تلك التي يؤديها من من حيث إمكانية تحسين الجهاز الإنتاجي، و تقوية مكانتها في السوق، اذ يؤدي التهرب الضريبي الى تدهور شروط المنافسة بين المشروعات حيث تكون الفرصة اكبر المشروعات الأكثر مقدرة على التهرب الضريبي، يحقق لها التفوق على غيرها من المشروعات التي قد تكون اكثر انتاجا او فائدة المجتمع، حيث تنخفض بالنسبة لها نفقات الإنتاج بمقدار ما تهربت منه ضريبيا، وهو ما يحقق لها ميزة انخفاض التكاليف مقارنة مع غيرها من المشروعات التي تعمل بحكم القانون بامتثالها للضريبة ،وتتنافس بطريقة غير متكافئة، الامر الذي يشجع المشاريع الأخرى الممتثلة للضريبةعلى التهرب منها لمواجهة المنافسة غير المتكافئة والاستمرار في السوق .

---

[1]- ترعي زكريا، **دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش والتهرب الضريبي**، مذكرة ماستر، جامعة، بسكرة ، الجزائر، 2019/2018 ، ص31 ص32

المبحث الثالث: طرق التهرب الضريبي وسبل مكافحته

تعد الضريبة من اهم الموارد التي تستفيد منها الخزينة، الا ان المكلف يسعى دائما للتهرب من دفعها، من خلال استعمال عدة طرق وأساليب متبعة .تسعى الدولة دائما الى محاربة التهرب الضريبي من خلال التحري عن الأسباب والكشف عن هذه الوسائل والطرق والسعي الى القضاء عليها.

المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي

نتطرق في هذا المطلب الي أنواع الطرق التي يتبعها المكلف للتهرب من الضرائب، وهي:

الفرع الأول: التهرب عن طريق التحايل المحاسبي

ويتم بطريقتين:

أولاً- تضخيم التكاليف:

لقد سمح المشرع للمكلف بخصم الأعباء اللتي يتحملها فعلا في اطار نشاط مؤسسة شرط ان تكون هذه التكاليف مرتبة مباشرة بالاستغلال وفي حدود السقف المسموح به الذي وضعه القانون ،لكن بعض المكلفين يدخلون أعباء ليست لها علاقة بالنشاط الرئيسي للمؤسسة، ويتم ذلك بعدة طرق منها:

1- التسجيل المحاسبي للنفقات الشخصية والمصاريف غير المبررة:

وذلك بتقييد النفقات الشخصية الغير قابلة للخصم ضمن المحاسبة العامة للمصاريف التي تعتبر بطريقتها قابلة للخصم من الربح المحقق قبل الاخضاع الضريبي مثلا: اصلاح السيارة الشخصية واعتبارها مصاريف اصلاح سيارة المؤسسة ،وبذلك يتم التخفيض قدر المستطاع من الربح الصافي الخاضع للضريبة، وهو يسمح للممولين من الإفلات كليا او جزئيا من الضريبة على أرباح المؤسسة[1].

2- المستخدمون الوهميون:

يلجا المكلف من خلالها الى تسجيل أجور ورواتب في كشوف المحاسبة للمستخدمين لا وجود لهم في الأصل، هذه الرواتب و الأجور تسمح بتضخيم الأعباء وبالتالي تقليص من مبلغ الضريبة وهناك أيضا حالة الرواتب المسجلة من طرف المؤسسة لصالح اشخاص حقيقيين من المفروض ان يقوموا بأداء اعمال بالمؤسسة، ولكنهم في الواقع لم يقوموا باي نشاط، كمايتم في بعض الأحيان تسجيل أجور و مرتبات بمبالغ كبيرة لاشخاص موجودين فعلا داخل المؤسسة لكنهم يؤدون اعمال ثانوية لا غير. [2]

---

[1]- تبوكيوت فاطمة ، سماعيلي زهية ، مرجع سبق ذكره ، ص6

[2]- حميدة بوزيدة، مرجع سبق ذكره ، ص46

3- تقنية الاهتلاك:[1]

كما هو معلوم فان الاهتلاك المالي هو انخفاض قيمة عنصر نشيط على اثر استعماله، او مرور الزمن عليه، او التعرض الى أي تغيير تقني يطرا عليه، وحتى يتم قبول مخصصات الاهتلاكات كاعباء يجب توفر مايلي:

- يجب ان يكون العنصر مقيد في المحاسبة ضمن أصول المؤسسة؛
- ان يكون أساس اهتلاك خارج الرسم على القيمة المضافة (HT) بالنسبة للمكلفين الخاضعين لهذا الرسم؛
- ان تكون طريقة الاهتلاك واضحة، مع مراعاة السلم الخاص بمعدلات لاهتلاكات لكل نوع من الأصول؛
- الانتباه الى الحدود القصوى الممحونة جبائيا للبعض منها مثل السيارات السياحية (1000.000دج) وبالرغم من هذه الشروط التي قام المشروع بوضعها الا ان المكلف يحاول دائما التلاعب فيها بطرق متعددة نذكر منها:
  - تطبيق معدلات اهتلاك مرتفعة لاتتعلق بالاصل المهتلك ،لتضخيم مخصصات الاهتلاك؛
  - التلاعب في أساس الاهتلاك وذلك بحسب قسط الاهتلاك انطلاقا من تكلفة الشراء .

ثانياً- تخفيض الارادات والأرباح:

تعتبر هذه الطريقة من الأوجه التقليدية للغش الضريبي حيث يتمثل في عدم اجراء التسجيل المحاسبي بصفة كلية او جزئية للايرادات المحققة وذلك باستعمال طرق ووسائل مختلفة.

كما تعد هذه الطريقة الاحسن والأكثر استعمالا، فمن خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كليا يتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقدا ولا يترك اثر للعملية، هذه الطريقة تمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم اعماله وكذلك تسجيل قيمة العمليات باقل من قيمتها الحقيقية وهذا بعد الاتفاق المبرم مع الزبون.

ومن اكثر الطرق الشائعة فيما يتعلق بتخفيض الايرادات نذكر مايلي:

- التناسي العمدي لبعض المبيعات التي تتم أي دون أي فواتير ،ويتم الدفع نقدا؛
- التخفيض من مبلغ المبيعات محاسبيا، حيث يقوم المكلف بتسجيل بضاعة مسترجعة وهمية، او خصومات تجارية ممنوحة بشكل مبالغ، مع انه لم يكن هناك استيراد للبضائع ولا خصم تجاري؛
- عدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة؛

[1]- تبوكيوت فاطمة ، سماعيلي زهية ،مرجع سبق ذكره ، ص7

- يلجا بعض المكلفين بالضريبة الى تسجيل قيمة المبيعات باقل من ثمنها الحقيقي وذلك بالتواطؤ مع الزبون؛
- يقوم المكلف بتخفيض الواردات مما يجنبه أداء الرسم على رقم الاعمال وكذا ضريبة الربح المحقق من المبيعات من جهة أخرى؛
- ومن جملة المفارقات المعتمدة من قبل المكلف التي تبرز الغس جليا،عندما تنخفض قيمة المبيعات دون ان يقابلها تخفيض في قيمة المشتريات بشكل كبير يؤدي الى التباين في الربح الإجمالي،و الشيء الذي يلفت انتباه المحقق الجبائي. [1]

ثالثاً- التحايل المادي:

يعتبر التحايل ماديا عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية بحيث يتمثل هذا التحاليل في عدم التصريخ القانوني بجزء من المواد و المنتجات و البضائع او الأرباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي سواءا كان هذا التحايل عبارة عن إخفاء جزئي او إخفاء كلي وكلاهما يساهمان بطريقة غير قانونية في انشاء اقتصاد غير شرعي.[2]

رابعاً- التهرب عن طريق العمليات القانونية (الاخفاء القانوني):[3]

تعتبر هذه الطريقة من اكثر الطرق تنظيما مقارنة بالغش عن طريق العمليات المادية ،ويمكن تعريفه بانه الاخفاء القانوني الذي يسميه المدينون بالتظاهر،وهو العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، او هو إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلفين بالاستفادة من مزايا و هم أساسا ليس لهم الحق في الاستفادة منها ويمكن ان يأخذ هذا النوع من التهرب شكلين هما:

1- التهرب عن طريق عمليات وهمية:

التحقيقات الجبائية تقوم على أساس المطابقة للكتابات والوثائق المحاسبية المقدمة، يستغل المكلف هذه الثغرة القانونية ليمارس نوعا من الغش وهذا في مجال TVA والذي يتمثل في اعداد فواتير مزيفة من خلالها على حق خصم الرسوم. لهذا يقوم الممول بتاسيس نظام تهرب قائم على كتابات محاسبية متكاملة فيما بينها مبررا ذلك بفواتير وهمية، ومادامت الوثائق الثبوتية تتمتع بالشرعية القانونية وبغض النظر عن مصدرها فان خطر الرقابة يبقى بعيدا.

---

[1]- ترعي زكريا، مرجع سبق ذكره، ص35 ص36

[2]- حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص44

[3]- ترعي زكريا، مرجع سبق ذكره ،ص 39-40

2- التهرب عن طريق التلاعب فب تصنيف الحالات القانونية:

قد لا يكون التلاعب في تصنيف الحالات القانونية عاملا من عوامل التهرب الضريبي وذلك بتزييف المكلف بالضريبة لوضعية قانونية خاضعة للضريبة و تكييفها مع وضعية أخرى معفاة او اقل خضوعا للاقتطاع، ويظهر ذلك جليا في جباية حقوق التسجيل اين تمر بها حالة البيع على انها هبة او عملية التوزيع للارباح التي تقوم بها السركة على المساهمين في شكل رواتب واجور لينخفض بذلك معدل الضريبة لكونه يتعلق بالرواتب و الأجور.

قد تعد طرق التحايل هذه من ابرزها لانها تبقى على سبيل المثال لا الحصر، ويبقى المكلف واسع الخيال في ابتكار منافذ جديدة للتهرب فالمسلم به ان خيال المتهرب خصب وطرق التهرب لا تحصى.

ومن امثلة ذلك:

- قد يقوم المكلف بتمرير حالة البيع على أساس انها هبة، وذلك من اجل التخلص من دفع حقوق التسجيل؛
- تستغل الشركات متعددة الجنسيات وضعيتها القانونية بامتلاكها لفروع في الخارج حيث تتهرب من دفع الضريبة، وذلك بتحويل الأرباح لفروعها المتواجدة في بلدان رسومها اقل ، متلاعبة في سعر العبور ،وعدم توزيع مداخيلها المجمعة في فروعها .

المطلب الثاني: وسائل مكافحة التهرب الضريبي

اذا كان التهرب الضريبي يرجع لعوامل أخلاقية وسياسية واقتصادية وفنية فينبغي معالجة هذه العوامل على نحو يكفل مكافحة التهرب الضريبي وذلك على النحو التالي:[1]

1- **تنمية الوعي الأخلاقي:** اذا كان ضعف المستوى الأخلاقي للافراد تجاه الالتزام الضريبي هو احد أسباب التهرب الضريبي فينبغي ان يتم معالجة ذلك عن طريق تنمية الوعي والاحساس لدى الافراد بان دفع الضرائب هو التزام أخلاقي قبل ان يكون التزاما قانونيا، لان فيه التعبير الحقيقي عن التضامن الاجتماعي بين افراد المجتمع.
2- **ضرورة توافر الجزاءات الضريبية المناسبة على التهرب الضريبي** : من العوامل التي تساعد على شيوع التهرب الضريبي عدم وجود العقوبات الكافية على هذه الجريمة او توجد عقوبات ولكنها غير رادعة لذلك ينبغي تقرير العقوبات الكافية والرادعة على التهرب الضريبي.
3- **من الناحية الفنية:** ينبغي صياغة القوانين الضريبية على نحو سليم بطريقة محكمة بحيث لاتوجد الثغرات القانونية التي تفتح الباب امام التهرب كذلك يجب تدريب العناصر الكافية والمدربة تدريبا كافيا للعمل في المجال الضريبي على نحو يكفل لها الوقوف على حدث

[1]- سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره ، ص55 ص56

الأساليب والوسائل الفنية المستخدمة في الحق الضريبي كذلك ينبغي تمكين موظفي مصلحة الضرائب على الاطلاع على ما يردون الاطلاع عليه من الوثائق والأوراق التي تساعد على ربط الضريبة على الوجه الصحيح.

4- **من الناحية السياسي:** ينبغي ان تحرص الحكومات على تطبيق النظام الضريبي على نحو عادل بحيث لا يكون شديد الوطأة على بعض الطبقات وسهلا وميسورا على طبقات أخرى. كذلك يجب ضمان الاستقرار السياسي والعمل على عدم كثرة التعديلات الضريبية وذلك حتى يتحقق الاستقرار في النظام الضريبي وكذلك العاملين فيه.

5- **من الناحية الاقتصادية** : ينبغي ان تعمل الحكومات جاهدة على توجيه الحصيلة الضريبية الى الأوجه المفيدة للمجتمع وعليها كذلك ان يشعر افراد المجتمع بان قيامهم بدفع الضريبى له فوائده المحسومة لكل منهم.

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق يتعين لنا ان الضريبة مورد هام تعتمد عليه الدولة أساسا في تغطية النفقات العمومية ووسيلة من وسائل السياسة الاقتصادية.

ويعتبر التهرب الضريبي ظاهرة من الظواهر الخطيرة سواء كانت على المستوى المحلي او الدولي، مما يؤدي الى احداث أضرار على اقتصاد الدولة عامة وخزينة الدولة خاصة.

ومن اجل محاربة هذه الظاهرة وجب اتباع ما يعرف بالرقابة الجبائية ومنحها كل الصلاحيات بقوة القانون وهذا ما ساتطرق له في الفصل الثاني.

الفصل الثاني: مدخل للرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي

تمهيد:

يسعى المشرع الجبائي الى ايجاد وسيلة ردعية ووقائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك من خلال تطبيق مجموعة من الاجراءات لتنظيم العلاقة بين الادارة والمكلف بالضريبة من بينها الرقابة الجبائية.

وعليه ان الرقابة الجبائية من اهم الوسائل التي تعتمد عليها الادارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، وتتمثل غايتها في مراقبة حقيقة التصريحات الجبائية المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة وذلك من خلال فحص المستندات المحاسبية والتحقق من صحة المعلومات الواردة فيها.

ومن اشكال الرقابة الجبائية التي تلجا اليها الإدارة الجبائية التحقيق المحاسبي لانه يدرس محاسبة المكلف بالضريبة دراسة دقيقة بغية التحقق من المعلومات المصرح بها.

وبغية التعرف على الرقابة الجبائية قمت بتقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث وهي:

المبحث الاول: الاطار المفاهيمي، القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية

المبحث الثاني: عقوبات الرقابة الجبائية

المبحث الثالث: عموميات حول التحقيق المحاسبي

المبحث الاول: الاطار المفاهيمي، القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية

تواجه الانظمة الضريبية تحديات كبيرة اهمها ظاهرة التهرب الضريبي، لهذا اصبحت الرقابة الجبائية صرورية لردع وحماية النظام الضريبي، حيث تسعى الى اكتشاف كافة الاخطاء والانحرافات المحتمل حدوثها واتخاذ كافة الاجراءات العقابية لمن يمتنع عن دفع الضريبة او التهرب منها، وهذا ما ساتطرق اليه من حلال هذا المبحث.

المطلب الاول: الاطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

تعددت وتنوعت التعاريف المرتبطة بالرقابة الجبائية، لذا ساحاول تحديد مفهوم الرقابة الجبائية باعتبارها وظيفة تقوم بها الادارة الجبائية بغرض مكافحة التهرب الضريبي، ومعرفة اسبابها.

الفرع الاول: مفهموم الرقابة الجبائية

ومن التعريفات المتعددة للرقابة الجبائية نذكر مايلي:

التعريف1: "يمكن تعريفها حسب المفهوم القانوني على انها السلطة المخولة للادارة الجبائية بمراقبة التصريحات الجبائية والمحاسبية والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة او رسم او حق او اتاوة، كما يمكنها ان تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع اجورا او اتعابا او مرتبات مهما كانت طبيعتها.

تهدف الرقابة الجبائية الى اكتشاف النقائص وتصحيح الاخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا فحص المحاسبة مهما كانت الدعامة المستعملة لحفظ الوثائق، وقبل التطرق الى مختلف انواع الرقابة الجبائية يجب اولا تحديد الاسباب الرئيسية لاجراء عمليات الرقابة الجبائية ".[1]

التعريف2: "الرقابة الجبائية هي الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية. من جهة وتعزيز الامن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة

اخرى. وذلك بالتحكم في الامكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية".[2]

---

[1]– مصطفى عوادي واخرون، التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر،اقتصاد المال والاعمال ، المجلد الأول ، العدد الأول،ديسمبر 2016 جامعة الشهيد حمه لخضر،الوادي ،الجزائر، ص32.

[2]– خذيري صبرينة ، جنينة عمر، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية ،العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، مجلد12 ، العدد 2،ديسمبر 2019 ، جامعة العربي التبسي ، تبسة ،الجزائر،ص323

من خلال التعريفين السابقين يمكن استخلاص تعريف شامل للرقابة الجبائية وهو" مجموعة الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية لتتاكد من صحة التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، في اطار قوانين محددة تهدف الى التقليل من الغش الضريبي، وكل التجاوزات الجبائية المهددة للاقتصاد الوطني". أي ان الرقابة الجبائية هي مراقبة سير النظام الجبائي التصريحي بهدف التقليل من الغش الضريبي، وكذا تحقيق العدالة بين المكلفين بالضريبة والمحافظة على موارد الخزينة.[1]

الفرع الثاني: اسباب الرقابة الجبائية

هناك عدة اسباب ادت الى ضرورة اتخاذ نظام يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية.

اولا: الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي، لان المكلف هو من يحدد بنفسه اسس فرض الضريبة وقيمة الضريبة المدفوعة لادارة الضرائب ويصرح بها للادارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التاكد من صحة هذه التصريحات المكتتبة وضمان صدقيتها، بالاضافة الى ذلك فان الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدا العدالة امام الضريبة.[2]

ثانيا: الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي:

نظرا لاسباب متعددة يلجا بعض المكلفين بالضريبة الى التخلص او تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والاساليب الشرعية وغير الشرعية وهي ما تعرف بظاهرة الغش والتهرب الضريبي، لذلك فان عمليات مكافحة هذه الممارسات يعتبر من اولويات الادارة الجبائية، والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة وعلى مختلف اصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ووسيلة ضمان مصلحة الخزينة العمومية.[3]

---

[1]– ناصر شارفي، **فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي**، الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، الجزائر،29 أكتوبر 2015، ص2.

[2]– مصطفى عوادي واخرون، مرجع سبق ذكره، ص32.

[3]– عوادي مصطفى واخرون، **الرقابة الجبائية ودورها في الحد من الغش والتهرب الضريبي**، الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 2، العدد 1، مارس 2019، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، ص76.

الفرع الثالث: اهداف الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية عدة اهداف قانونية، ادارية، اجتماعية ومالية يمكن ايجازها فيما يلي:

اولا: الاهداف القانونية:

ويتمثل في التاكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف العمليات الخاصة بالمكلفين مع القوانين الجبائية المختلفة، وحرصا على ذلك تركز الرقابة الجبائية على مبدا المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة على ارتكاب أي مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.[1]

ثانيا: الاهداف الادارية: وتتمثل في: [2]

- تحديد الانحرافات وكشف الاخطاء مما يساعد الادارة على معرفة وتقييم ادائها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك؛
- تسمح الرقابة الجبائية باعداد الاحصائيات الخاصة بجميع انواع الضرائب وتقدير حجم الغش الضريبي ومدى تاثيره على المؤشرات الاقتصادية؛
- تساعد الرقابة الجبائية على امكانية كشف الثغرات القانونية والنقص الموجود في التشريعات المعمول بها مما يساعد الادارة الجبائية على اتخاذ الاجراءات الصحيحة لتفادي ذلك النقص وايجاد حلول له.

ثالثا: الاهداف الاجتماعية: وتتمثل في هدفين هما:[3]

- تحقيق العدالة بين المكلفين بالضريبة وهذا بارساء مبدا اساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة امام الضريبة؛
- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والاهمال او تفسيره في اداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع

---

[1]– لياس قلاب ذبيح، **مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية**، رسالة ماجستير، جامعة الشهيد محمد خيضر، بسكرة، الجزائر،2011/2010، ص20

[2]– عوادي مصطفى واخرون، مرجع سبق ذكره، ص77.

[3]– سليمان عيتر، **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، رسالة ماجستير، جامعة الشهيد محمد خيضر، بسكرة، الجزائر 2012/2011، ص83.

رابعا: الاهداف المالية والاقتصادية:

تهدف الرقابة الجبائية الى المحافظة على الاموال العامة من الضياع بمختلف اشكاله بغرض ايرادات الخزينة العمومية وبالتالي زيادة الاموال المتاحة للانفاق مما يؤدي الى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ككل.[1]

الفرع الرابع: اشكال الرقابة الجبائية

تختلف اشكال الرقابة الجبائية حسب الاهداف المراد تحقيقها من خلالها وكذلك حسب مستويات الجهات القائمة بعملية التحقيق.

اولا: الرقابة الشاملة

ويتمثل هذا النوع من الرقابة في فحص الوثائق الموجودة في حوزة المصالح الجبائية، ويتم هذا النوع من الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب، وبهذا فان الامر يتعلق ب:

1- **الرقابة الشكلية:**[2]

ويتم انجاز هذا النوع من الرقابة بصفة دورية سنويا على مستوى مفتشية الضرائب دائرة الاختصاص والتابعة لمكان مزاولة المكلف لنشاطه وتقتصر على تصحيح الاخطاء المادية الواضحة والمكتشفة عند الاطلاع على التصريحات.

وتعتبر كمرحلة تمهيدية للتحضير للمراقبة على الوثائق وتهدف للتاكد من المعلومات التالية:

- هوية وعنوان المكلف بالضريبة؛
- التحقق من عدم وجود اخطاء مادية على التصريحات (اخطاء الجمع الترحيل ملء التصريحات...الخ)؛
- اكتشاف الاخطاء المغفلة والطلب من المكلف تصحيحها.

[1]- امير جازية، **نجاعة النظام الجبائي واشكالية الغش**، أطروحة دكتوراه، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر، 2019/2018، ص110.

[2]- تبوكيوت فاطمة واخرون، مرجع سبق ذكره، ص15.

2- الرقابة على الوثائق:[1]

تقوم الرقابة على الوثائق بالفحص الشامل والدقيق للتحقق من جميع تفاصيل المعلومات المصرح بها والتاكد من سلامتها من خلال مقارنتها مع المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الادارة الجبائية. حيث يتجاوز الامر بمجرد الرقابة السطحية للتصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين، الى الفحص شامل وعميق لهذه التصريحات، وذلك من خلال مقارنتها بمختلف الوثائق والمعلومات التي هي بحوزة الادارة الجبائية انطلاقا من مفاهيم الخاصة، وكذلك مختلف المعلومات الواردة من جهات اخرى كالايرادات العمومية، الجمارك...الخ

ثانيا: الرقابة الجبائية المعمقة

تعتبر الرقابة المعمقة استمرار للرقابة على الوثائق، حيث يحق لاعوان الادارة الجبائية اللجوء اليها في حالة اكتشاف غش او تهرب ضريبي مرتكب من طرف المكلف بالضريبة. نميز بين ثلاثة انواع من الرقابة وهي: التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة، التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

1- التحقيق في المحاسبة:[2]

وفقا للمادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية: "يمكن لاعوان الادارة الجبائية اجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة واجراء كل التحريات الضرورية لتاسيس وعاء الضريبة ومراقبتها".

- يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية الى مراقبة التصريحات الجبائية من طرف المكلفين بالضريبة؛
- يجب ان يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة او في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة؛
- لا يمكن اجراء التحقيقات المحاسبية الا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل؛
- لا يمكن الشروع في اجراء تحقيق في المحاسبة دون اعلام المكلف بالضريبة مسبقا، عن طريق ارسال او تسليم اشعار بالتحقيق مقابل اشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات

[1]- ناصر شارفي، مرجع سبق ذكره، ص7.

[2]- المادة 20من قانون الإجراءات الجبائية، سنة 2021، ص11.

المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على انه يستفيد من اجل ادنى للتحضير، مدته (10) أيام ابتداءا من تاريخ استلام هذا الاشعار؛

- يجب ان يبين الاشعار بالتحقيق القاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة اول تدخل والقوة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والاتاوى المعينة وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها؛
- لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع الا بعد مرور اجل التحضير المذكور سابقا؛
- لا يمكن تحت طائلة بطلان الاجراء، ان تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية اكثر من ثلاث (03) اشهر، فيما يخص:

- مؤسسات تادية الخدمات، اذا كان رقم اعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛
- كل المؤسسات الأخرى، اذا كان رقم اعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛

يمدد هذا الاجل الى ستة (06) اشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، اذا كان رقم اعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و10.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

- يجب الا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى، تسعة (09) اشهر.

2- **التحقيق المصوب في المحاسبة:**[1]

وفق المادة 20مكرر 01 من قانون الاجراءات الجبائية "يمكن لاعوان الادارة الجبائية اجراء تحقيق مصوب في المحاسبة للمكلفين بالضريبة لنوع او عدة انواع من الضرائب، لفترة كاملة او لجزء منها غير متقادمة او لمجموعة عمليات او معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية".

- ويتم كذلك التحقيق عندما تشكك الادارة الجبائية في صدق المستندات او الاتفاقية التي تم ابرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف الى تجنب او تخفيض الاعباء الجبائية.

فبالاستناد الى نص المادة 20 مكرر 2 من قانون الاجراءات الجبائية يمكن استنتاج بعض الشروط التي وضعها المشرع الجزائري، والتي ينبغي مراعاتها عند اجراء هذا النوع من التحقيق، والتي تمييزه نوعا ما عن التحقيق المحاسبي فيما يلي:

[1]- المادة 20 مكرر 01 من قانون الإجراءات الجبائية، ص13.

- تقتصر عملية التحقيق المصوب على نوع او عدة انواع من الضرائب والرسوم وما يرتبط بها من معلومات محاسبية، وفترة محددة؛
- لا يمكن ان تستغرق مدة التحقيق المصوب في المحاسبة في عين المكان اكثر من شهرين (02)، على عكس التحقيق المحاسبي الذي تختلف فيه مدة التحقق باختلاف رقم الاعمال، فقد تستغرق ثلاث (03) اشهر او ستة (06) اشهر، او (09) اشهر؛
- يمنح المكلف بالضريبة اجال (30) يوما لارسال ملاحظاته او قبوله ابتداءا من تاريخ تسليم الاشعار باعادة التقويم المتعلق بالتحقيق المصوب، اما في التحقيق المحاسبي يتمتع المكلف بالضريبة بآجال (40) يوم؛
- عند ممارسة التحقيق المصوب، تتمكن الادارة الجبائية من اجراء تحقيق معمق والرجوع الى الفترة التي تمت فيها عملية التحقيق والاخذ بكل الحقوق المطالب بها، نتيجة لاعادة التقويم المتمم عند التحقيق المصوب، اما في التحقيق المحاسبي فيمنع عن الادارة الجبائية القيام بمراقبة جديدة عند الانتهاء من هذا التحقيق، باستثناء الحالة التي يرتكب فيها المكلف بالضريبة اخطاء وتجاوزات عند استعماله لطرق واعمال احتمالية خلال التحقيق والتي من شانها ان تؤدي الى اعادة التحقيق.

3- **التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية:**[1]

يمثل التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية مجموع العمليات الخاصة بالبحث والتقصي من اجل الكشف عن الفروقات بين المداخيل المصرح بها من طرف المكلف (شخص طبيعي) وبين المداخيل المحققة فعلا، وهي تهدف الى تحقيق ما يلي:

- التحقق من صحة المداخيل المصرح بها كاساس للضريبة على الدخل؛
- مراقبة تجانس هذه المداخيل مع صحة الذمة المالية ووضعية الخزينة، عناصر الثراء الخارجية.

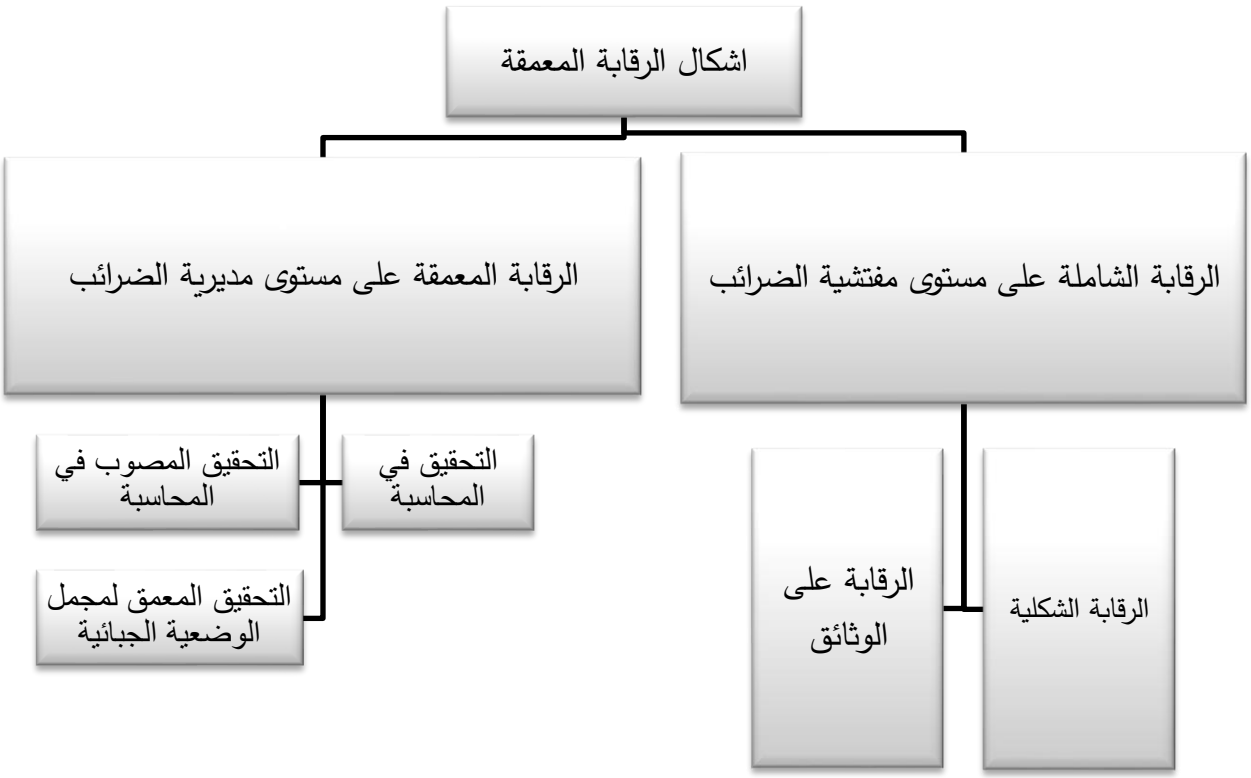
معايير اختيار الاشخاص الخاضعين لهذا النوع من الرقابة فتتمثل فيما يلي:

- الاشخاص الذين يبين التحقيق في ملفاتهم الخاصة بالضريبة على الدخل الاجمالي (TVA) وجود تناقضات بين الدخل المصرح به والمصاريف الهامة والجلية التي قاموا بها؛
- الاشخاص الذين خضعوا للرقابة الجبائية في المحاسبة ولم ينتج عنها تسويات مقبولة الحقيقة؛

[1]- امير جازية، مرجع سبق ذكره، ص117.

- الاشخاص الذين ليس لديهم ملف جبائي غير ان مسار حياتهم يظهر مؤشرات ودلائل تبرز مداخيل هامة مخفية، مع العلم ان هذه المعايير ليست الوحيدة فالادارة لها الحق في اختيار الاشخاص الخاضعين تبعا لمعايير تراها مناسبة.

الشكل رقم:(01) : اشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من اعداد الطالبة بناءا على معلومات مديرية الضرائ

المطلب الثاني: الاطار القانوني للرقابة الجبائية

حفاظا على ايرادات الخزينة العمومية من أي تلاعبات او اختلاس من طرف المكلف بالضريبة، اوجب المشرع الجزائري من خلال الاطار القانوني للرقابة الجبائية كافة المراقبين الجبائيين باتباع اجراءات معينة، كما حدد القانون الجبائي الحقوق الممنوحة للمكلفين بالضريبة وواجباتهم والعقوبات المفروضة عليهم في حالة مخالفتهم للقانون الجبائي.

الفرع الاول: حقوق الادارة الجبائية

لقد خول القانون الجبائي للادارة الجبائية العديد من السلطات يمكن ايجازها فيما يلي:

اولا: حق الاطلاع:[1]

الحق في الاطلاع يعني انه يجوز لموظفي ادارة الضرائب الاطلاع على سجلات ودفاتر وملفات المكلف ووثائقه الخاصة، للتمكن من ربط الضريبة بشكل دقيق واكتشاف ما قد يحدث من مخالفات بهدف التخلص من الضريبة

ويظهر جليا هذا الحق من خلال قانون الاجراءات الجبائية (المادة85)، والذي ينص على: " يسمح حق الاطلاع لاعوان الادراة الجبائية قصد تاسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات"، ومن الادارات والهيئات والمؤسسات التي يمكن لموظفي الادارة الجبائية ان يحصلوا منها على المعلومات المطلوبة نذكر:

- ادارات الدولة والولايات والبلديات، والمؤسسات والهيئات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات، واي سلطة ادارية اخرى؛
- مصالح الضمان الاجتماعي؛
- السلطة القضائية ومختلف هيئاتها؛
- التجار والشركات التجارية؛
- المؤسسات والهيئات المالية مثل البنوك، مؤسسات التامين...الخ

ثانيا: حق الرقابة: [2]

تراقب الادارة الجبائية التصريحات الجبائية والمحاسبية والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة او رسم او حق او اتاوة، كما يمكنها ان تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع اجورا او اتعابا او مرتبات مهما كانت طبيعتها. يتعين على المؤسسات والهيئات المعينة تقدم للادارة الجبائية بناءا على طالبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.

تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشئات والمؤسسات المعينة، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها.

[1]– سليمان عيتر، مرجع سبق ذكره، ص84

[2]– المادة 18 من قانون الاجراءات الجبائية، ص8.

ثالثا: حق المعاينة:[1]

حيث يجوز لاعوان الادارة الجبائية القيام بكل التحقيقات والمعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة، واذا وجدت قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للادارة الجبائية ان ترخص ضمن شروط معينة للاعوان الذين لهم على الاقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونا، القيام باجراءات المعاينة في كل المجالات قصد البحث والحصول وحجز المستندات والوثائق والدعائم او العناصر المادية التي من شانها ان تبرر التصرفات الهادفة الى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة.

رابعا: حق استدراك الاخطاء الادارية:[2]

هي الوسيلة الممنوحة للادارة باجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب عندما يقدم المكلف لها عناصر غير كاملة وخاطئة ويتمثل هذا الحق في اعادة النظر في الاقتطاع سواء في تعديله او في انشاء اقتطاع جديد، يجوز استدراك كل خطا يترتب سواء من نوع الضريبة او مكان فرضها بالنسبة لاي كان من الضرائب والرسوم في المؤسسة عن طريق الجداول، وقد حدد الاجل القانوني لاستدراك الاخطاء الى اربع سنوات كما جاء في المادة 326 الفقرة الاولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

خامسا: حق التقادم: [3]

حيث ان كل اغفال او خطا او نقص في فرض الضريبة يتم اكتشافه إثر تحقيق جبائي مهما كانت طبيعته، يمكن تسويته قبل انقضاء السنة الاولى الي تلي سنة اقتراح الرفع في الضريبة بالنسبة للسنة المالية المتقادمة، وقد حدد الاجل الذي يتقادم فيه عمل الادارة باربعة(4) سنوات، الا في حالة وجود مناورات تدليسية.

الفرع الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية

يخضع المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية لالتزامات عديدة يجب ان يكون على دراية تامة بها، للاستفادة من الحقوق الممنوحة له وعدم التعرض للعقوبات في حالة مخالفة هذه الالتزامات.

[1]– امير جازية، مرجع سبق ذكره، ص122.

[2]– خضراوي الهادي واخرون، مرجع سبق ذكره، ص51.

[3]– امير جازية مرجع سبق ذكره، ص122

أولا: التزامات ذات طابع محاسبي:

حدد المشرع الجزائري هذه الالتزامات من خلال القانون التجاري الذي ينص على مسك مجموعة من الوثائق والسجلات المحاسبية، ويمكن ايجاز هذه السجلات المحاسبية فيما يلي:

1- **دفتر اليومية:** كل شخص طبيعي او معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيها يوما بيوم عمليات المقاولة او ان يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط ان يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا.[1]

2- **دفتر الجرد:** يجب عليه أيضا سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وان يقفل كافة حساباته بقصد اعداد الميزانية وحساب النتائج.[2]

كما لايجب ان يحوي أي من الدفترين (اليومية والجرد) على فراغ او بياض او شطب او كتابة هامشية، كما يجب ان يكون مرقمي الصفحات وموشرين من طرف قاضي المحكمة، ولابد على المكلف الاحتفاظ بالدفاتر لمدة عشر(10) سنوات ابتداءا من تاريخ اقفال السنة المالية.

ثانيا: التزامات ذات طابع جبائي:

بما ان النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي يستوجب على المكلف بالضريبة ان يلتزم بمجموعة التصريحات يمكن ايجازها فيما يلي:

1- تصريح بالوجود:[3]

يخضع لهذا التصريح المكلفين بالضريبة الجدد، والذين يخضعون للضريبة الجزافية الوحيدة والضريبة على الدخل الإجمالي، او الضريبة على أرباح الشركات، ويتم اكتتاب التصريح بالوجود في اجل أقصاه (30) يوما من بدا النشاط، حيث يتم التصريح به لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط، ويجب ان يتضمن معلومات حول الاسم واللقب والعنوان.

[1] –المادة 09 من القانون التجاري، ص4.

[2] – المادة 10، نفس المرجع السابق، ص4

[3] – امير جازية، مرجع سبق ذكره، ص127

2- تصريح الشهري او الثلاثي لرقم الاعمال:[1]

يجب على المكلفين الممارسين لنشاط ما والخاضعين للضرائب والرسوم التصريح برقم أعمالهم خلال كل شهر او ثلاثي صنف (G50) لدى المصالح المختصة إقليميا حسب طبيعة المؤسسة ونوع النشاط، حيث يتم تقديم هذا التصريح الى قباضة الضرائب التي يتبع لها إقليميا مقر المكلف ليتم من خلاله تحصيل دين الضريبة قبل العشرين (20) يوما الموالية للشهر او الفصل المعني وفقا للنموذج الذي تحدده إدارة الضرائب.

3- التصريح السنوي:[2]

يجب على المكلف بالضريبة تقديم الميزانية الجبائية وملاحقها المرفقة، مع التصريح بالمداخيل والارباح السنوية المحققة، من خلال ملء نماذج واستمارات مقدمة من طرف الإدارة الجبائية، ويقدم ذلك حتى في فترة التوقف المؤقت لان الإدارة لم تعفيه من هذا الالتزام، كما يتم إيداع التصريحات السنوية بكل ملحقاتها القانونية ليستخرج الوعاء الخضع للضريبة وهذا قبل الفاتح من شهر افريل للسنة الموالية من الدورة المقفلة المعينة بالتصريح.

4- تصريح بالتنازل، او التوقف عن النشاط او الوفاة:[3]

في حالة التنازل او التوقف الكلي او الجزئي للمكلفين عن نشاطاتهم وجب عليهم اجل ثلاثين (30) يوما على الأكثر اكتتاب تصريح بذلك يعلم فيه مفتش الضرائب التابع له إقليميا عن تاريخ توقف النشاط وكذا أسماء والقاب وعناوين المتنازلين عن نشاط الشركة.

5- تدوين رقم التعريف الجبائي:[4]

تلزم الشركة عند كل تصريح جدول يبين فيه بالنسبة لكل هيئة رقم التعريف الجبائي للهيئات، التعين، وعنوان وبلدية وولاية محل الإقامة كما يتعين على جميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المزاولين نشاطا صناعيا او تجاريا او حرا او تقليديا، ان يشيروا الى رقم التعريف الاحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم.

---

[1]- عز الدين محمد نجيب ،تاثير النظام المحاسبي المالي على فعالية الرقابة الجبائية ، أطروحة دكتوراه ،جامعة يحي فارس،المدية ،الجزائر 2021/2020، ص 81.

[2]- لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص37.

[3]- نفس المرجع السابق، ص37

[4]- عز الدين محمد نجيب، مرجع سبق ذكره، ص82.

الفرع الثالث: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

نظرا للصلاحيات التي منحها المشرع الجزائري للإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية قام بمقابلها منح ضمانات الى المكلفين الخاضعين لهذه الرقابة وهي كالتالي:

أولا: الاعلام المسبق:

ان أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون اجراء أي مراقبة جبائية بدون ارسال اشعار بالمراقبة في مقابل اشعار بالاستلام من المكلف مرفقا بميثاق حقوق واجبات المكلف الخاضع للرقابة من اجل اعلامه، وهذا الأخير له اجل 10 أيام لتحضير محاسبته في حال التحقيق المصوب في المحاسبة، ومن اجل 15 يوما في حال المراقبة المعمقة كحد ادنى، وعلى كل حال يمكن للمكلف ان يطلب تمديد الاجل (بناءا على طلب)، وهذا لايمنع المحققين من القيام بشكل مفاجئ بمراقبات في عين المكان تخص معاينة العناصر المادية للاستغلال ووجود الوثائق المحاسبية للمكلف[1].

ثانيا: الاستعانة بمستشار:

لكل مكلف بالضريبة الحق في ان يستعين اثناء التحقيق بمستشار من اختياره، وذلك من اول تدخل الى غاية نهاية اشغال التحقيق بعين المكان، قبل التبليغ النهائي بإعادة التقويم، وكذا اثناء المحادثة اذا طلب المكلف بالضريبة المحقق معه التحكيم من اول مسؤول للمصلحة التي يتبع لها أعوان التحقيق، ويمكنه بالتالي مناقشة اقتراحات إعادة التقويم وكذا الأسئلة المتعلقة بالوقائع، او مشاركة النقاش الحضوري والشفوي الاختتامي لاشغال التحقيق في عين المكان[2].

ثالثا: عدم إمكانية إعادة الرقابة:

اذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلق بفترة معينة خاص بضريبة او رسم او مجموعة من الضرائب والرسوم، وما فيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرقا تدليسية او قدم معلومات غير صحيحة او غير كاملة اثناء التحقيق فان الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر، بخصوص نفس الضرائب والرسوم المتعلقة بنفس المادة، تعتبر المراجعة منتهية تماما اذا تم تحديد مبالغ التقويمات بصفة نهائية، اما اذا مس التحقيق بعض العمليات دون الأخرى فان هذه الأخيرة يمكن مراجعتها في وقت اخر بشرط احترام مدة التقادم المنصوص عيلها قانونا[3].

[1]– مصطفى عوادي واخرون، مرجع سبق ذكره، ص37.

[2] –امير جازية، مرجع سبق ذكره، ص123.

[3]– عز الدين محمد نجيب، مرجع سبق ذكره، ص83.

رابعا: محدودية فترة الرقابة في عين المكان:[1]

- لا يمكن تحت طائلة بطلان الاجراء ان تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق اكثر من شهرين؛
- وعلى كل حال، يمكنه ان تتجاوز هذه الاجال عندما يعطي المكلف خلال عمليات الرقابة الجبائية معلومات ناقصة او غير دقيقة او لم يرد على طلبات التوضيح في الآجال المحددة قانونا؛
- كما يجب ان نشير ان فترة الرقابة في عين المكان تبدا من تاريخ اول تدخل مذكور في اشعار بالمراقبة الأولى، وتتم اعمال الرقابة في محلات المكلف، ماعدا عند تحرير طلبات من المكلفين باجرائها في مكاتب المصالح الجبائية وتقبل من طرفها.

خامسا: الالتزام بالسر المهني:

حيث يلزم بالسر المهني إزاء المكلفين بالضريبة كل شخص مدعو اثناء أداء وظائفه او صلاحياته للتدخل في اعداد او تحصيل او المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به[2].

سادسا: حق الاطلاع والرد على نتائج الرقابة الجبائية:

من حق المكلف الذي خضع لإجراءات الرقابة الجبائية مهما كان نوعها، ان يطلع على النتائج هذه الرقابة وبشكل مفصل، وفي هذا الاطار يجوز له ابداء كل الملاحظات والانتقادات التي يراها ضرورية حول هذه النتائج في غضون 40 يوم[3].

المطلب الثالث: الاطار التنظيمي للرقابة الجبائية

لتحقيق الأهداف المرجوة من الرقابة الجبائية وفي مقدمتها محاربة الغش والتهرب الضريبي، قام المشرع الجزائري بتسخير العديد من الإمكانيات البشرية والهيكلية وذلك لزيادة فعالية الرقابة الجبائية.

[1] –مصطفى عوادي واخرون، مرجع سبق ذكره، ص 37.

[2] –امير جازية، مرجع سبق ذكره، ص125

[3]– سليمان عيتر، مرجع سبق ذكره، ص86

الفرع الأول: الهياكل المختصة بالرقابة الجبائية: تنقسم الى:

أولا: الأجهزة المختصة حاليا بالرقابة الجبائية: نذكر منها ما يلي:

1) مديرية االبحث والمراجعات:[1]

انشئت هذه المديرية المركزية بوجب المرسوم التنفيذي رقم 288/98 الصادر في 1998/07/13، و المتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطائها كما ان اختصاصها يمتد عبر التراب الوطني، وتنحصر مهامها في تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التدقيق من خلال برنامج مسبق لانتقاء الملفات الجبائية، وهذا باقتراح من مفتشيات الضرائب المعينة بالملفات ثم المديرية الولائية القرعية للرقابة الجبائية لتصادق على البرنامج المقترح او تعديله.

كما تستند لمديرية الأبحاث والمراجعة مهمة الرقابة الجبائية بتوفر شرط مستوى رقم الاعمال لاربع سنوات الأخيرة محل التدقيق، اما الهدف الرئيسي لهذا الجهاز هو سد منافذ التهرب الضريبي واسترجاع حقوق الخزينة العمومية بوضع استراتيجية عمل على ذلك، وتتمثل في:

- الكشف عن التيار الكبير للتهرب الضريبي، مما يستوجب الأولوية في برمجة الملفات الضخمة؛
- جعل الرقابة الجبائية اكثر شفافية لحماية امتيازات الخزينة العمومية من جهة وحماية حقوق المكلفين من جهة أخرى؛
- اجراء سلسلة من العمليات لتقييم أداء المصالح الجبائية بهدف رفع نوعية التدقيق الى افضل مستوى؛
- الالتزام والعمل بجدية وكفاءة عالية في عمليات التدقيق لتساهم في تقليص حجم المنازعات الجبائية.

2) المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

ان القضاء على الجريمة الضريبية تقتضي مشاركات كل مصالح المراقبة العاملة على تحقيق الأهداف المنوطة بها، لذا نجد ان المديرية الولائية للضرائب هي كذلك تتدخل في هذا الاطار للقيام بعملية الرقابة الجبائية، حيث تسند ذلك الى خمسة (05) مديريات فرعية، بحيث تتكفل بهذه المهمة هيئة متخصصة في هذا المجال والمتمثلة أساسا في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية،

[1]– ترعي زكريا، مرجع سبق ذكره، ص60.

وتوكل مهمة ذلك الى مجموعة من الاعوان المحققين، وتتم هذه المراقبات في حدود الولاية وعندما تتجاوز هذه الحدود يتطلب ذلك ترخيص من المدير الجهوي للضرائب بالإضافة الى ذلك فلقد وكلت المديرية الولاية للضرائب ، بمهمة التحقيق المصادق عليها من قبل مديريات الأبحاث والمراجعات.[1]

ثانيا: الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية: نذكر منها ما يلي:

1) مديرية كبريات المؤسسات:

أنشئت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 2002/09/28 (تم الغاؤه) المعدل المتمم بالمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 494/02 المؤرخ في 2005/12/26 اما المكلفين بالضريبة الخاضعين لهذه المديرية هم مختلف الشركات العاملة في مجال المحروقات والشركات بمختلف طبيعتها التي يساوي او يفوق رقم اعماله السنوي 100.000.000 دج، ومن اهداف انشاء هذه المديرية هو التحكم الجيد في تسيير ملفات الجبائية المهمة والمتمثلة في حجم النشاطات المكلفين بالضريبة من حيث الإيرادات الجبائية.[2]

اما المهام المسندة لمديرية كبريات المؤسسات في مجال اختصاصها على المستوى الوطني ومدى حجم الملفات الجبائية التي بحوزتها نجد عديدة نذكر منها:[3]

- مسك ومتابعة مستمرة ودقيقة لكل ملف جبائي خاص بالمكلفين المتواجدين تحت سلطتها؛
- البحث عن المعلومات الجبائية من مختلف المصادر لجمعها وتبويبها بغرض الاستغلال الأمثل؛
- اعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج؛
- التحقيق في التظلمات والشكاوي ومعالجتها ضمن متابعة المنازعات الإدارية منها والقضائية.

2) مركز الضرائب:

يعتبر مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب، تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة متوسطي الحجم.

---

[1]– عز الدين محمد نجيب، مرجع سبق ذكره، ص77.

[2]– ترعي زكريا، مرجع سبق ذكره، ص65.

[3]– لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص29.

ويطمح مركز الضرائب المنشا بهدف تقديم خدمة نوعية، الى تطوير شراكة جديدة تجمعه بالمكلفين بالضريبة تقوم أساسا على التواجد، الاستماع، الاستجابة، ومعالجة السريعة لكل الطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة، وفيما يتعلق بالرقابة الجبائية توجد بمركز الضرائب مصلحة رئيسية للمراقبة والبحث مكلفة بإنجاز اجراءاتالبحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من اجل استغلالها، واقتراح عمليات المراقبة وانجازها بعنوان المراجعات في عين المكان، والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب، مع اعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية.[1]

3) مركز الجواري:

تقوم المراكز الجوارية للضرائب بتسيير ملفات صغار المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية، بالإضافة الى إقامة مراكز متخصصة في تسيير الجباية العقارية، والمعادن النفيسة، الكحول، التبغ، وكذا الجباية المحلية والفلاحية.[2]

الفرع الثاني: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية

تسخر المديرية الولائية للضرائب إمكانيات البشرية اللازمة المكلفة بالرقابة الجبائية، وتتكفل مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية بمهمة ذلك، اذ تعد الهيئة المختصة بالرقابة الجبائية.

يتولى القيام بعملية الرقابة الجبائية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمديرية الولائية فرقة التحقيق المتكونة من:

أولا: رئيس فرقة البحث والتحقيق

ان القانون يستوجب ان يكون لرئيس فرقة البحث والتحقيق على الأقل رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة(06) سنوات كمحقق جبائي، كما يكون تحت سلطته فرق للتدقيق لكونه مسؤولا عن النظام العام داخل فرق التدقيق ويسهر على حضور ومواظبة الاعوان المدققين في أماكن عملهم، مع مسؤولية التكفل بالقضايا المبرمجة والسهر على تنفيذها، كما يتدخل أحيانا في مناقشة نتائج التدقيق مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية وتقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الاعوان المدققين.[3]

[1]– امير جازية، مرجع سبق ذكره، ص134.

[2]– عز الدين محمد نجيب، مرجع سبق ذكره، ص79.

[3]– لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص.32

ثانيا: المحققين

حتى تسند مهمة التحقيق لاعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل ان يكونوا حاملي ل:

1- رتبة مراقب وهذا التزاما يالتشريع الجبائي، فكل عون للإدارة الجبائية الذي له رتبة مراقب على الأقل له الكفاءة على اجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية؛
2- بطاقة انتداب تسلم لهم من المديرية العامة للضرائب تبين صفتهم.

المحققين الذين تسند اليهم مهام التدخل، هم وحدهم المكلفين باعمال التحقيق ومراقبة النتائج وحسابها، مع ارسال التقويمات، ومعالجة الملاحظات الاحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه، واقفال التحقيق تحت إدارة وحضور رئيس فرقة التحقيقات مع الإشارة الى انه يجب ان تتم اعمال التحقيق في مقرات المكلفين، باستثناء حالات خاصة ومرخصة من طرف المسؤول (نائب المدير) تحت طلب المكلف للقيام بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية.[1]

ثالثا: نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية

هو المسؤول المباشر عن اعداد برنامج المراجعات الممنوحة للمصلحة، كما يراقب اعمال فرق التدقيق الجبائي، ويستقبل في بعض الحالات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بصفته ممثل الإدارة، كما يحرص على ضمان اجراء التدقيق وفقا للاسس القانونية، ويسهر على مدى تطبيق الضمانات الممنوحة للمكلفين في اطار مجالات التدقيق المحاسبي والجبائي.

بالإضافة الى ذلك يقوم بصفة دورية يجمع فيها رؤساء وفرق التدقيق للقيام بدراسة الاعمال المنجزة والمبرمجة، لتقديم الملاحظات والاقتراحات اللازمة بهدف تحسين شروط العمل كما يعمل على نقل تقارير المراجعات للمديرية الجهوية للضرائب التابعة لها إقليميا.[2]

المبحث الثاني: عقوبات الرقابة الجبائية

تختلف الطرق المستعملة في التحقيق باختلاف اشكال الرقابة الجبائية، لانها تصب في هدف واحد وهو حماية حقوق الخزينة، وفي هذا الصدد تقوم الإدارة الجبائية بفرض عقوبات وغرامات على المتهربين من دفع الضريبة وذلك بعد تلقي نتائج التحقيقات اعتمادا على معلومات المقدمة من مختلف الادارات العمومية المساعدة في التحقيق، وهذا ما ساتطرق اليه من خلال هذا المبحث،

[1]- سليمان عيتر، مرجع سبق ذكره، ص105.

[2]- لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص31.

المطلب الأول: التنسيق بين الإدارات:

لتطبيق احكام وقوانين الضرائب المختلفة على اكمل وجه ومراقبة أنشطة المكلفين بالضريبة، يتطلب وجود تعاون وثيق بين الإدارة الجبائية وغيرها من الإدارات العمومية، لهذا قامت بوضع سياسة منسجمة لتنسيق بين إدارات معينة (ضرائب، جمارك، تجارة) وذلك بتاسيس لجان التنسيق بين الإدارات الثلاث على المستوى المركزي والجهوي والمحلي والمكلفة مباشرة بتطبيق برنامج مكافحة الغش والتهرب الضريبي والممارسات المشبوهة، غير ان نجاح مهام هذه اللجان مرتبط بتحقيق الشروط التالية:

- اختيار أعضاء هذه الفرق من بين الاحسن الاعوان واكثرهم تجربة وذلك من الإدارات الثلاث ويجب ان يتمتع كل عضو منها بالنزاهة ولا تقل رتبته عن مراقب وله الأقل ثلاث سنوات خبرة عمل؛
- نظرا للعمل المكلف بين هذه الإدارات يجب مكافاة أعضاء هذه الفرق.[1]

أولا: التنسيق بين الإدارة الجبائية ومصالح الجمارك:

يجب على الإدارة الجبائية اللجوء الى مصادرها لمدها بالمعلومات اللازمة لمصالح الجمارك باعتبارها حلقة وصل بين الداخل والخارج ونظرا لما لها من إمكانيات استقصاء المعلومات القيمة بشان حركة رؤوس الأموال والتحويلات، وهذا كله بداعي الكشف عن حالات التهرب الضريبي، بالإضافة الى ذلك يجب على مصالح الجمارك التبليغ التلقائي بكل المعلومات التي تخص الاستيرادات الخاصة بالمكلف.[2]

ثانيا: التنسيق بين الإدارة الجبائية ومصالح التجارة:

قصد إيجاد تجاوب من شانه ان يقلل من حالات التهرب الضريبي اصبح من الضروري التنسيق بين الإدارة الجبائية والمصالح التجارية خاصة مديرية المنافسة والاسعار ومديرية الإحصاءات التي تساعدها في التبليغ عن أسعار السلع والخدمات.[3]

---

[1] –ترعي زكريا، مرجع سبق ذكره، ص83.

[2] –المرجع نفسه، ص84.

[3] – ترعي زكريا، مرجع سبق ذكره، ص84.

المطلب الثاني: الغرامات والعقوبات

قام المشرع الجزائري بفرض عدة إجراءات عقابية لكل من يخالف القانون الضريبي، وهذا ضمانا لسير عملية التحصيل الضريبي، وزيادة مردوديتها، ومنه نجد نوعين من الغرامات وهي : غرامات جبائية وغرامات جنائية.

الفرع الأول: الغرامات الجبائية

هي عبارة عن عقوبات مادية تطبق تلقائيا ومباشرة من طرف الإدارة الجبائية على كل من يخالف القانون الجبائي وتعويض ما سببه من اختلال من مداخيل في نفس الوقت.

كما ينص القانون الجبائي على طبيعة المخالفات المرتكبة في حق كل أنواع واصناف الضرائب وذلك العقوبات المقرر لها،

أولا: الغرامات المتعلقة بسبب النقص في التصريح السنوي:

وفقا للقانون الجزائري وتبعا للمادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فانه "تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة،اما بصدد الضريبة على الدخل واما بصدد الضريبة على أرباح الشركات. ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25% ".[1]

كما نص أيضا فالفقرة اللثانية من نفس المادة على ان " يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الآجال المحددة، او عند اثبات تصريحه، الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب المواد 152 و153 و180 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، دفع غرامة جبائية قدرها 1000 دج وهذا في كل مرة يسجل فيها اغفال الوثائق المقدمة او عدم صحتها".[2]

ثانيا: الغرامات المتعلقة بسبب النقص في التصريح:

حسب ما ورد في الفقرة الأولى من المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فان التصريحات المتضمنة معلومات ناقصة تؤدي الى غرامات مالية قيمتها تختلف حسب المبلغ المتلاعب، حيث يتضاعف مبلغ الحقوق المنقوصة كما يلي:[3]

[1] –المادة 192 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2023، ص74.

[2] –الفقرة02 من نفس القانون، ص74.

[3] – المادة 193 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ص75.

- 10% اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج او بساويه؛
- 15% اذا كان مبلغ الحقوق المنقوص يفوق 50.000 دج، ويقل عن مبلغ 200.000 دج او يساويه؛
- 40% اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

ثالثا: الغرامات المتعلقة بالتاخر في تقديم التصريح:

في حالة التاخر في المواعيد المحددة للتصريح، هذا يترتب عنه دفع غرامة مالية تختلف باختلاف المدة المتاخرة وطبيعة الضريبة المستحقة فالبنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضرائب على أرباح الشركات وكانت الغرامات المالية كالاتي:

- 10% اذ لم تتعد مدة التاخير شهر واحد؛
- 20% اذا لم تتعد مدة التاخير شهرين؛
- 40% اذ لم يصل التصريح الى الإدارة ضمن اجل 30 يوم ابتداءا من تاريخ التبليغ ؛

اما بالتسبة للرسم على القيمة المضافة فانه يترتب عن الإيداع المتاخر لبيان رقم الاعمال تطبق غرامة نسبتها 10% وترفع هذه الغرامة الى 25% بعد قيام الإدارة الجبائية باعذار المدين بالضريبة، عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل استلام، بتسوية وضعيته من اجل شهر واحد.[1]

الفرع الثاني: العقوبات الجنائية:

نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على هذه العقوبات كما يلي:[2]

فصلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص او حاول التملص باللجوء الى اعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة او حق او رسم خاضع له، او تصفيته كليا او جزئيا بما يأتي:

- غرامة مالية من 50.000دج الى100.000 دج عندما لايفوق مبلغ الحقوق المتملص منها100.000 دج؛
- الحبس من (06) اشهر الى سنتين (02) وغرامة مالية من100.000 دج الى500.000 دج ، او بإحدى هذه العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها1.000.000 دج ولا يتجاوز5.000.000 دج؛

[1]– ترعي زكريا، مرجع سبق ذكره، ص85

[2]– المادة303 الفقرة 01 منقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ص113

- الحبس من (02) اشهر الى خمس (05) سنوات وغرامة مالية من2.000.000 دج الى 5.000.000دج ، او بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج؛
- الحبس من (05) سنوات الى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من5.000.000 دج الى10.000.000 دج ، او بإحدى هذه العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها10.000.000 دج.

المبحث الثالث: عموميات حول التحقيق المحاسبي

مع اختلاف اشكال الرقابة الجبائية تختلف الطريقة المتبعة في التحقيق، وهذا حسب الصلاحيات التي منحها المشرع الجزائري للإدارة الجبائية، ومن اهم الطرق التي تعتمدها الرقابة الجبائية هي التحقيق المحاسبي والذي يتعلق بالوضعية المحاسبية للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق.

المطلب الأول: مفهوم التحقيق المحاسبي

التحقيق في المحاسبة تحقيق معمق بالنظر الى حجم المعلومات المحاسبية التي يدقق فيها، كما انه يحقق في مبالغ كل الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف

الفرع الأول: تعريف التحقيق المحاسبي

ان التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة العمليات الرامية الى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مقفلة. كما يجب ان يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية في عين المكان، ماعدا في حالة الطلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة او في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.[1]

الفرع الثاني: معايير انتقاء المكلفين الخاضعين للتحقيق المحاسبي

ان اختيار المكلفين االذين سيخضعون لبرنامج التحقيق في المحاسبة يتم وفقا للمعايير التالية:[2]

1. مدى احترام المكلف لالتزاماته الجبائية (مسك محاسبة، إيداع التصريحات)؛
2. أهمية الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع ارقام الاعمال المحققة؛

[1]– المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، ص13.

[2]– سليمان عيتر، مرجع سبق ذكره، ص128.

3. مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل، او المسير، او الشركاء؛
4. العجز المتكرر؛
5. طبيعة النشاط الممارس واهمية المنتوج في السوق؛
6. التغير المستمر لمكان النشاط التجاري؛
7. التعديلات في القوانين الأساسية للمؤسسة او الشركة بشكل مستمر مما يوحي بوجود نية للتهرب الجبائي.

المطلب الثاني: المراحل الأولية لعملية التحقيق المحاسبة

يمر لتحقيق المحاسبي في البداية لمرحلتين نذكرهما:

الفرع الأول: مرحلة التمهيدية لعملية الرقابة الجبائية

أولا: برمجة الملفات الخاضعة للرقابة المحاسبية

بعد اعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل الرقابة، والتي تم الموافقة عليها من طرف المديرية المركزية، يتم برمجة ملف من بين الملفات االتي ستخضع من اجل اجراء التحقيق المحاسبي له.[1]

ثانيا: سحب ودراسة ملف الجبائي

ثم سحب الملف الجبائي الخاص بالشركة من مفتشية الضرائب بهدف إجراء دراسة تحليلية الوثائق التي يحتوي عليها هذا الملف من أجل التأكد من مدى التزام هذه الشركة لوجباتها الجبائية فيما يخص التصريحات المقدمة[2].

[1]– عوادي مصطفى واخرون، ورجع سبق ذكره، ص77.

[2]– سيف الدين عطية واخرون، دور التحقيق المحاسبي في فعالية الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر، جامعة يحيى فارس، المدية، الجزائر،2021/2020، ص66.

الفرع الثاني: مرحلة الميدانية للعملية التحقيق المحاسبي

أولا: ارسال الاشعار[1]

قبل البدء في عملية التحقيق المحاسبي يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، حيث يرفق هذا الإشعار بميثاق المكلف بالضريبة، ومنح للمكلف مهلة (10) أيام من أجل تحضير الوثائق والدفاتر المحاسبة ويضمن الإشعار على:

- اسم المؤسسة الخاضعة للتحقيق؛
- تاريخ إرسال الإشعار بالتحقيق؛
- السنوات الأربعة بالتحقيق؛
- الضرائب التي يمسها.

ثانيا: اعداد استمارات التحقيق

1. كشف المحاسبة:

وفقا للجداول المقدمة من طرف المكلف بالضريبة المتعلقة بحساب النتيجة الخاصة بالسنوات التي يتم التحقيق فيها، يتم اعداد كشف المحاسبة من قبل مصلحة التحقيق وهو عبارة عن ملخص للنتيجة المالية لهذه الشركة للسنوات التي حقق فيها.[2]

2. الحالة المقارنة الميزانيات:

هذه الوثيقة تحتوي على اسطر واعمدة تسجل عليها مختلف الأصول والخصوم للسنوات الأربعة قيد التحقيق وشمل دراسة التغيرات الحاصلة في الأصول والخصوم المتعلقة بالمؤسسة، خاصة فيما يتعلق بحركة العقارات، الاهتلاكات، والمؤونات، التأكد من عناصر الأصول المتنازل عنها نتائج رهن التخصيص، التغيرات في مخزون السلع ومقارنتها بالزيادة العامة للأسعار.[3]

[1]– نفس المرجع السابق، ص55.

[2]– لبنى بن الرقية، ألية التحقيق المحاسبي ودورها في الحوكمة الضريبية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة، جامعة يحيى فارس، المدية، الجزائر، 2022/2021،ص30.

[3]– حمومي وفاء، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص اقتصاد نقدي ومالي، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان الجزائر، 2016/2015، ص109.

المطلب الثالث: الإجراءات الاختتامية لعملية التحقيق المحاسبي

الفرع الأول: مرحلة المراقبة الفعلية

أولا: التدخل الاولي

حيث يتم التدخل بعين المكان والقيام بمعاينة الشركة والاستفسار عن كيفية تسيير وتنظيم العمل داخل الشركة وكذلك معاينة وجرد للمخازن ومكاتب الشركة، وهذا التدخل يكون بعد انتهاء المدة القانونية (10) أيام من إرسال الإشعار بالتحقيق، واخذ الملف المحاسبي من أجل فحصه.[1]

ثانيا: فحص المحاسبة[2]

أ. فحص المحاسبة من حيث الشكل

بعد الاستفادة من المدة القانونية 10 أيام من تاريخ استلام الشركة لإشعار التحقيق تنقلت الفرقة إلى مقر الشركة تم الإطلاع على المستندات والدفاتر المحاسبة الإجبارية (دفاتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأجور .....)، والتأكد مطابقتها للتنظيمات المنصوص عليها.

وبما أن الشركة تحترم أحكام المادتين 09 و10 من القانون التجاري، وكذلك احكام النظام المالي المحاسبي الجديد فإن محاسبتها مقبولة.

ب . فحص المحاسبة من حيث المضمون

هو مراقبة كل ما هو موجود بالوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل البحث، ومن خلال الإطلاع على حسابات المؤسسة في البنوك والمؤسسات ذات الأطراف الخارجية، من أجل اكتشاف العمليات التي تتضمن السهو المتعمد أو غير المتعمد وكذا إثبات شرعية وصدق الحسابات، ومن خلال لأطلاع من طرف المحققين وجدت عدة نقائص وإغفالات من قبل المكلف.

ثالثا: إعادة تأسيس رقم الاعمال

بعدما ينتهي المحققون من فحص المحاسبة شكلا ومضمونا والوصول الى قرارات بشان هذه المحاسبة سواء بالقبول او الرفض، تاتي مرحلة إعادة تشكيل رقم الاعمال الخاضعة للضريبة.[1]

[1]– سيف الدين عطية واخرون، مرجع سبق ذكره، ص66.

[2]– نفس المرجع السابق، ص67.

الفرع الثاني: مرحلة مابعد التقويم

أولا: التبليغ الاولي

بعد إتمام المحققون لعملية التحقيق، واجراء التقويمات اللازمة يتم تبليغ المكلف بنتائج التحقيق عن طريق ارسال اشعار، بالتقويم الاولي يبين المحققون ان المكلف بالضريبة يستفيد من حق قانوني والمتمثل في 40 يوما تبدا من يوم استلام الاشعار الإجابة والادلاء برايه وملاحظاته حول الأسس المقدرة حيث يحتوي الاشعار على مايلي:

- اسم وامضاء ورتبة العون المرسل؛
- الضرائب والرسوم والحقوق والوثائق التي يطلع عليها والفترة محل الرقابة؛
- تواريخ بداية ونهاية عمليات التحقيق بعين المكان، تاريخ ارسال الاشعار.[2]

ثانيا: التبليغ النهائي

بعد التبليغ الاولي المسلم للمؤسسة والذي من خلاله تم ابلاغها بنتائج التحقيق وبعد إعطائها المهلة القانونية المقدرة ب 40 يوما من اجل الرد على نتائج التحقيق، تقوم المؤسسة ابداء ملاحظات او اعتراضات حول نتائج التحقيق المحاسبي الجبائي في التبليغ الاولي، وبعد دراسة المحقق للاعتراضات يقوم باعداد نتائج التحقيق النهائية في التبليغ النهائي زفي الأخير اصدار جدول الاخضاع، وارسال نسخة منه لقباضة الضرائب لمتابعة التحصيل، ونسخة أخرى للمكلف الخاضع للتحقيق.[3]

[1]– عوادي مصطفى واخرون، مرجع سبق ذكره، ص81.

[2]– المرجع نفسه، ص81.

[3]– سيف الدين عطية واخرون، مرحع سبق ذكره، ص67.

خلاصة الفصل:

تعتبر الرقابة الجبائية من اهم الإجراءات التي تتخذها الإدارة الجبائية لتتاكد من صحة التصريحات الجبائية واكتشاف الأخطاء والتلاعب الذي يتسبب فيه المكلف بالضريبة وذلك لمكافحة التهرب الضريبي.

ولتحقيق الأهداف المرجوة من عملية الرقابة الجبائية عمل المشرع على تنظيم كافة مراحله وادواره في هذا المجال، وهذا لضمان السير الجيد لعملية الرقابة الجبائية وتحقيق اقصى درجة من الفعالية.

ونظرا للدور الهام الذي يلعبه التحقيق المحاسبي في استرجاع الإيرادات المهربة من الخزينة العمومية، كما انه يعطي صورة فعلية للمؤسسة من الناحية المالية والجبائية ومدى دقة وصدق بياناتها المحاسبية.

الفصل الثالث: دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية المدية

مقدمة الفصل:

بعد الانتهاء من الجانب النظري للدراسة، والذي تطرقتنا فيه الى ظاهرة التهرب الضريبي، والوسيلة التي تنتهجها الإدارة الجبائية للحد من هذه الظواهر، الا وهي الرقابة الجبائية بمختلف اشكالها، وذلك بالتركيز على التحقيق المحاسبي حيث تم التعرف على مفهومه ومختلف اجراءاته والدور الذي يؤديه للحد من الغش والتهرب الضريبي، وبغية اسقاط هذا الجانب النظري على الجانب التطبيقي قمنا بدراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية المدية وبالضبط بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية .

وتأسيساً على ما سبق سنتطرق في هذا الفصل الى المباحث التالية:

المبحث الأول : تقديم عام عن مديرية الضرائب لولاية المدية

المبحث الثاني : الإجراءات الأولية لعملية التحقيق المحاسبي

المبحث الثالث : إجراءات اختتام عملية التحقيق

المبحث الأول: تقديم عام عن مديرية الضرائب لولاية المدية

نقوم في هذا المبحث بتقديم المؤسسة محل الدراسة، المتمثلة في مديرية الضرائب لولاية المدية، مع التركيز على المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية كونها المكلفة بعملية التحقيق الجبائي.

المطلب الأول: نشاة مديرية الضرائب لولاية الدية

أولاً: نشاة المديرية

بموجب مرسوم تنفيذي رقم 91 /60 المؤرخ في 1991/02/23 المعدل والمتمم تم إنشاء المديرية الولائية للضرائب وتم هيكلتها وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 2006/09/18 وكذا القرار المؤرخ في 2009/02/21 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، وذلك على إثر التقسيم الإقليمي والجغرافي الجديد بعدما كانت المصالح الجبائية ممركزة.

المقر الاجتماعي: شارع 5 جويلية المدية .

الإقليم: يمتد إقليم المديرية على كامل تراب الولايـة .

ثانيا: المهام

تتلخص المهام المنوطة بمختلف مصالح مديرية الضرائب فيما يلي:

- ✓ ضمان المديريات الولائية للضرائب بممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب؛
- ✓ السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها؛
- ✓ تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية؛
- ✓ إصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها وتقوّم النتائج وتعد الحصيلة الدورية؛
- ✓ تحليل وتقوّيم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، إعداد تلخيصا عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها؛
- ✓ الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى؛
- ✓ مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك؛
- ✓ متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل؛
- ✓ ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين؛

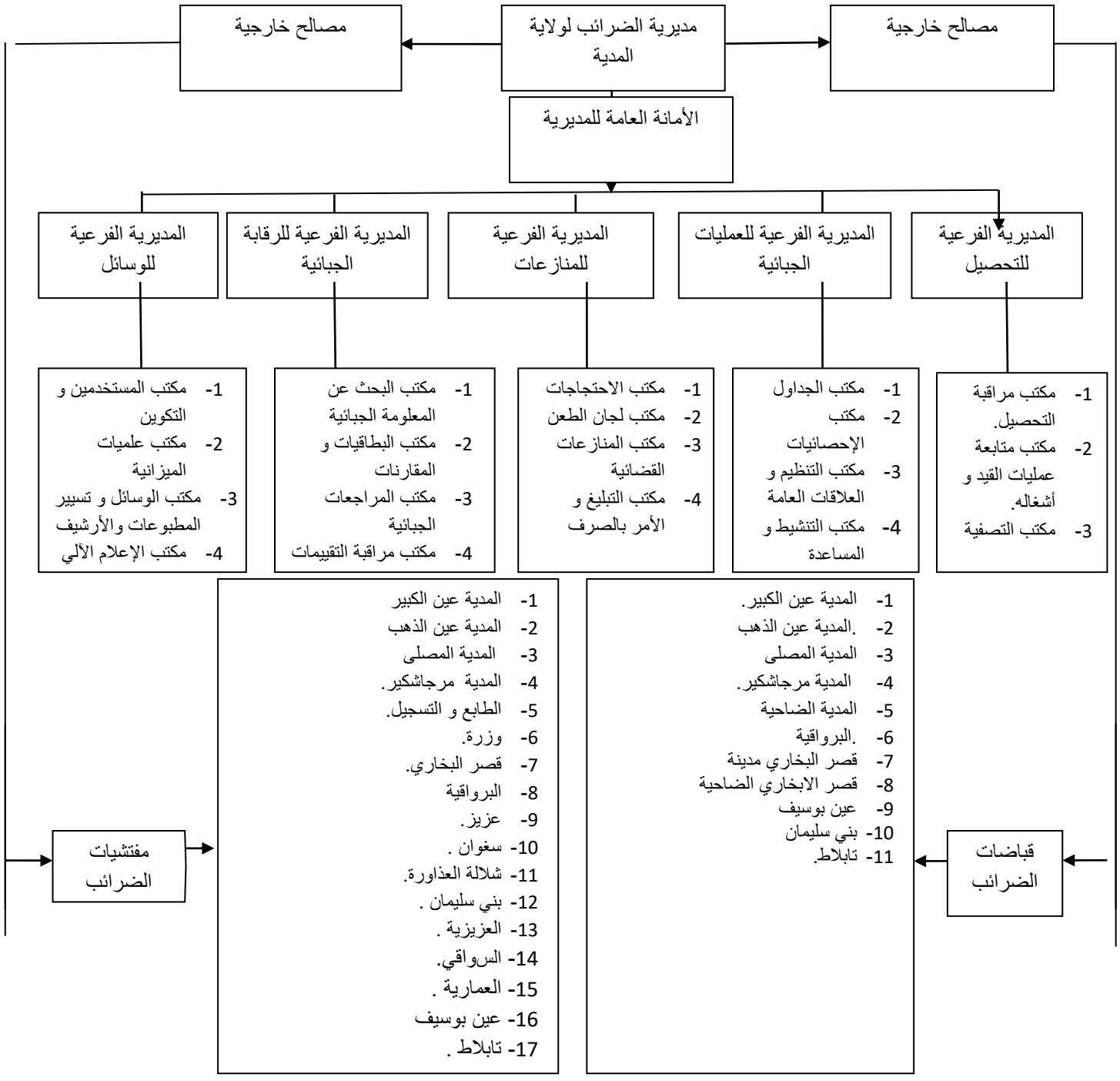
- ✓ تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها؛
- ✓ إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقوّيم نتائجها؛
- ✓ وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك؛
- ✓ دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة؛
- ✓ متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة؛
- ✓ تقدّير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك؛
- ✓ ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح؛
- ✓ توظيف وتعيّين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم؛
- ✓ تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب؛
- ✓ تكوّين رصيدا وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه؛
- ✓ السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما السهر على صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها؛
- ✓ تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
- ✓ نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية

تتكون مديرية الضرائب لولاية المدية من خمسة (05) مديريات فرعية ممثلة في سبعة عشرة (17) مكتب, ومصالح خارجية. وفيما يلي شكل ملخص للمديريات الفرعية والمصالح الخارجية والمشكلة لمديرية الضرائب لولاية المدية:[1]

[1]–الوثائق الداخلية لمديرية الضرائب بولاية المدية.

الشكل رقم3-1: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 1991/02/23

المطلب الثالث: مهام مديرية الضرائب لولاية المدية

نتعرف على هذه المهام من خلال ذكر مهام كل مديرية فرعية على حدى، فمديرية الضرائب منظمة في خمسة (05) مديريات فرعية: [1]

1-المديرية الفرعية للتحصيل: وتكلف لا سيما بما يلي:

- التكفل بالجداول و سندات الإيرادات و مراقبتها و ومتابعتها و كذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج أو أتاوى؛
- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة؛
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لا سيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها ان تحسن الناتج الجبائي؛
- مراقبة القباضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قباضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.

و تتكون المديرية الفرعية للتحصيل من ثلاثة (03) مكاتب:

أ- **مكتب مراقبة التحصيل:** ويكلف بما يلي:

- دفع نشاطات التحصيل؛
- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات؛
- إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا هيئات المعنية.

ب- **مكتب متابعة عمليات القيد و أشغاله:** و يكلف بما يلي:

- متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها؛
- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة؛
- التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها؛
- إعداد و تأشير عمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

ج- **مكتب التصفية:** ويكلف بما يلي:

[1]- الوثائق الداخلية لمديرية الضرائب بولاية المدية.

- مراقبة التكفل بالجداول العامة وبسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية؛
- استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها؛
- مركزة حسابات تسيير الخزينة و المستندات الملحقة؛
- التكفل بجداول القبول في الإرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات، الخزينة و سجل الترحيل و مراقبة كل ذلك.

2- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: وتكلف لاسيما بما يلي:

- تنشيط المصالح و إعداد الإحصائيات و تجميعها ,كما تكلف بأشغال الإصدار ؛
- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعة هذه الطلبات و مراقبتها؛
- متابعة نظم الإعفاء والامتيازات الجبائية؛

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

أ-مكتب الجدول: ويكلف بما يلي:

- التكفل بالجداول العامة و إصدارها؛
- التكفل بمصفوفات الجداول العامة و سندات التحصيل.

ب-مكتب الاحصائيات: ويكلف بمايلي:

- استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية؛
- مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل؛
- مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.

ج- مكتب التنظيم و العلاقات العامة: ويكلف بما يلي:

- استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ودراسة هذه الطلبات مع تسليم هذه الاعتمادات؛
- متابعة النظم الجبائية الخاصة و الامتيازية؛
- نشر المعلومة الجبائية و استقبال الجمهور و إعلامه و توجيهه.

د- مكتب التنشيط و المساعدة : ويكلف بما يلي:

- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وكذا بتنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها؛
- متابعة ومعالجة تقارير التحقيق في التسيير .

3- المديرية الفرعية للمنازعات: وتكلف لا سيما بما يلي:

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الاداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الاعفائية وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة؛
- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة؛
- تشكيل ملفات ايدع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

و تتكون المديرية الفرعية للمنازعات من أربعة (04) مكاتب:

أ- **مكتب الاحتجاجات:** ويكلف بما يلي:

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

ب-مكتب لجان الطعن: و يكلف بما يلي:

- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الاعفائي المختصة؛
- 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 الاعفائي المختصة.

ج- **مكتب المنازعات القضائية :** ويكلف بما يلي:

- إعداد و تكوين ملفات ايداع الشكاوي لدى الهيئات القضائية الجزئية المختصة؛
- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الادارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.

4- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية: وتكلف بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة انجازه، وتتكون المديرية الفرعية للرقابة الجبائية من أربعة (04) مكاتب:

أ- **مكتب البحث عن المعلومة الجبائية:** والذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بما يلي:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها؛
- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيادة وبالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

ب-مكتب البطاقيات و المقارنات: ويكلف بما يلي:

- تكوين وتسيير مختلف البطاقيات الممسوكة؛

- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة؛
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

ج- **مكتب المراجعات الجبائية:** والذي يعمل في شكل فرق ويكلف لاسيما بضمان:

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة؛
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة؛
- إعداد الوضعيات الاحصائية و التقارير الدورية التقيمية؛

د- **مكتب مراقبة التقييمات:** والذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بما يلي:

- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا؛
- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية (التنطيق)؛
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

5- المديرية الفرعية للوسائل: وتكلف لاسيما بما يلي:

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

وتتكون المديرية الفرعية للوسائل من أربعة (04) مكاتب:

أ- **مكتب المستخدمين والتكوين:** ويكلف بما يلي:

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

ب-مكتب عمليات الميزانية: ويكلف بما يلي:

- القيام في حدود صلاحياته بتنفيذ العمليات الميزانية؛
- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول له؛
- تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب؛
- الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية .

ج- **مكتب الوسائل و تسيير المطبوعات و الأرشيف:** ويكلف بما يلي:

- تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة كذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب؛
- تنفيذ التدابير المروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك؛

د- **مكتب الإعلام الآلي:** ويكلف بما يلي:

- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي؛
- المحافظة في حالة شغل للمنشئات التحتية التكنولوجية ومواردها؛
- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الاعفائي المختصة؛
- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل وإخلاء المسؤلية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير ؛
- قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الاعفائي المختصة .

المبحث الثاني: الإجراءات الأولية لعملية التحقيق المحاسبي

لتوضيح إجراءات سير عملية التحقيق المحاسبي سنعتمد على ملف كعينة مختارة من بين الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي لدى مديرية الضرائب، وقد تمت برمجة الملف الجبائي الخاص بالمكلف محل الدراسة للتحقيق العام في المحاسبة، بموجب برنامج التحقيق لسنة 2021، المقترح من طرف المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، والموافقة عليه من طرف مديرية الأبحاث والتحقيقات ليتم تنفيذه من قبل الاعوان المكلفين بعملية التحقيق وهم المحققون ورؤساء فرق التحقيق.

المطلب الأول: الإجراءات التمهيدية للتحقيق

بعد حصول المحقق على الامر بالمهمة ممضاة من المدير الفرعي للرقابة الجبائية وتكليفهم بالقضية، وبعد سحبهم للملف الجبائي للمكلف من المفتشية، يقوم الاعوان المحققون خلال المرحلة الأولى من التحقيق باشعار المكلف بالتحقيق، مع منحه مهلة عشرة (10) أيام ابتداءا من تاريخ استلامه للاشعار من اجل تحضير مختلف الدفاتر والوثائق الاجبارية والمتعلقة بسنوات التحقيق. وبعد انقضاء المهلة القانونية للاشعار بالتحقيق يتم تحرير بطاقة بداية التحقيق fiche début de travaux وقبل بدء الدراسة الميدانية لاعمال التحقيق، سنقدم تعريفا موجزا للمؤسسة موضوع التحقيق:

الفرع الأول: تعريف بالمؤسسة محل التحقيق

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

- **الشكل القانوني:** شخص طبيعي
- **ملف جبائي للسيد:** غ.م
- **النشاط الممارس:** الانتاج الصناعي للاحذية
- **العنوان:** ولاية المدية
- **تاريخ بداية النشاط:** /
- **النظام الجبائي:** النظام الحقيقي
- **الضرائب والرسوم الخاضع لها:** TAP ,IRG/S ,IRG ,TVA
- **الموردون:** مختلف الموردون من داخل وخارج الوطن
- **الزبائن:** مختلف الزبائن من داخل وخارج الوطن

الفرع الثاني: اشعار المكلف بعملية التحقيق

تم اشعار المؤسسة محل التحقيق حسب الإجراءات القانونية بتاريخ 2021/05/20 عن طريق اشعار بالتحقيق رقم "935" وهذا لسنوات الأربع المعنية 2017،2018،2019،2020 ويتضمن هذا الاشعار كل المعلومات طبقا لنصوص احكام قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمتمثلة في: الاسم واللقب، نشاط المكلف، العنوان، رقم الاشعار، تاريخ ارسال الاشعار، أنواع الضرائب الخاضعة للتحقيق، سنوات التحقيق، عبارة "تجدون رفقة هذا الاشعار ميثاق المكلف بالضريبة" وعبارة " لكم الحق في اختيار مستشار جبائي"، امضاء المحققان ورئيس فرقة التحقيقات.

الفرع الثالث: تحديد أنواع الضرائب والرسوم الخاضع لها المكلف بالضريبة

بما ان النشاط متمثل في الإنتاج الصناعي للاحذية، فهو يخضع لما يلي:

- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)
- الرسم على النشاط المهني (TAP)
- الضرائب على الرواتب والأجور (IRG/S)
- الرسم على القيمة المضافة (TVA)

المطلب الثاني: دراسة وتحليل الملف الجبائي

خلال مدة العشرة (10) أيام التي يمنحها القانون للمكلف بالضريبة لتحضير الدفاتر والوثائق المحاسبية الخاصة بالمؤسسة لاربع (4) سنوات المعينة بالتحقيق، يقوم المحققان خلال هذه الفترة بدراسة وتحليل الملف الجبائي .

أولاً- اعداد استمارات التحقيق: بعد فحص ودراسة مختلف الوثائق والتصريحات الشهرية والسنوية الموجودة في الملف الجبائي، يقوم المحققان بملأ الاستمارات الخاصة بعملية التحقيق والمتمثلة في:

- **حالة المقارنة بين الميزانيات:** هي وثيقة تظهر جانبي الأصول والخصوم للمؤسسة الخاصة بالسنوات الأربع المعينة بالتحقيق 2017،2018،2019،2020 بالاضافة الى ميزانية 2016، حيث تسمح بدراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة في يتعلق بحساب المخزونات، زبائن، موردون، وحسابات ديون أخرى إضافة الى حسابات الخزينة.

اعداد كشف المحاسبة: وثيقة يقوم المحقق بملء معلوماتها بناءا على جدول حسابات النتائج للسنوات الأربع المعينة بالتحقيق 2017،2018،2019،2020، وتسمح هذه الوثيقة بمعرفة وتقدير رقم الاعمال ومختلف الأعباء وتحديد النتيجة الصافية ومعدلها.

- **اعداد تلخيص التصريحات الشهرية (G50):** هي وثيقة تظهر جميع المعلومات المتعلقة بالتصريحات الشهرية فيما يخص الرسم على النشاط المهني (TAP)، الرسم على القيمة المضافة (TVA)، الضرائب على المرتبات والأجور (IRG/S) والضريبة على الدخل الإجمالي (IRG).

ثانيا- اطلاق عملية البحث عن المعلومة الجبائية:

تأخذ عملية البحث عن المعلومة الجبائية أهمية كبيرة في عملية التحقيق لهذا يقوم المحققان بارسال اكبر قدر ممكن من طلبات المعلومات في اطار حق الاطلاع الممنوح لهما قانونيا لممارسة مهنتهم، وفي هذه القضية يتم ارسال طلبات معلومات الى كل البنوك والإدارات العمومية التي لها علاقة بنشاط المكلف والى الموردين والزبائن، وهذا بعد بدء التحقيق الميداني وفحص فواتير الشراء والبيع ومعرفة الموردين والزبائن المتعامل معهم.

المطلب الثالث: التحقيق الميداني في المحاسبة

بعد مرور مختلف المراحل القانونية التي تسبق البدء في عملية التحقيق، بدءً من الاشعار بالتحقيق ودراسة ملفه الجبائي من خلال المهلة الممنوحة له، والتي بعد انقضائها يتم الشروع في عملية التحقيق والتي تمر بعدة مراحل:

أولا: بداية التحقيق

بعد ارسال الاشعار بالتحقيق واستلامه من طرف المكلف بتاريخ 2021/05/20 وانقضاء المدة القانونية والمقدرة بعشرة (10) أيام، كان التدخل الميداني يوم 2021/06/03 للمحققان ورئيس فرقة التحقيقات ومن خلال هذا التدخل يتم تحضير محضر معاينة يتضمن كل الموجودات من تجهيزات مخزونات، وأصول سواء كانت عقارية او منقولة، ويمضى هذا المحضر من طرف المكلف بنفس اليوم وبعدها يتم سحب الوثائق المحاسبية.

ثانيا: التحقيق في المحاسبة

ويتم هذا من خلال التحقيق في شكل المحاسبة ومضمونها.

- **التحقيق في شكل المحاسبة:** وهذا بعد سحب الوثائق المحاسبية التالية:
  - وجود دفتر يومية عامة مرقم ومؤشر عليه من طرف رئيس محكمة المدية بتاريخ؛
  - وجود دفتر جرد مرقم ومؤشر عليه من طرف رئيس محكمة المدية؛
  - وجود دفتر أجور مرقم ومؤشر عليه من طرف رئيس محكمة المدية؛
  - **اليوميات المساعدة (الصندوق، البنك ، المشتريات ، المبيعات ، عمليات مختلفة):** عبارة عن أوراق مستخرجة باستخدام نظام الاعلام الآلي.

بعد التحقيق في شكل المحاسبة، والتي غالبا ما تكون مطابقة للقواعد القانونية، حيث يحاول بعض المكلفين بالضريبة اظهار الوجه الحسن لمحاسبتهم قصد تغليط المحققين من جهة ومن جهة ثانية لعدم سهولة كشف الانحرافات فيها، بعدها يتم التوجه الى جوهر عملية التحقيق وهو التحقيق في مضمون المحاسبة التي من خلالها يتم اكتشاف مختلف الأخطاء والانحرافات التي يقوم بها المكلفين بالضريبة ان وجدت.

- **التحقيق في مضمون المحاسبة:** حيث يقوم المحقق بدراسة معمقة وفحص كامل لكل الحسابات الرئيسية الظاهرة في الميزانية من أصول وخصوم وحسابات التسيير والنتائج، حيث يتم التركيز على المشتريات والمبيعات والتكاليف والمخزونات، وذلك لانها تعتبر من اهم العناصر التي يلجا اليها المكلف لاخفاء وعائه الضريبي والتهرب من دفع الضريبة.

المبحث الثالث: إجراءات اختتام عملية التحقيق المحاسبي

تتمثل إجراءات الاختتام في تبليغ نتائج التحقيق للمكلف بالضريبة عن طريق التبليغ الاولي، وعند قيام المكلف بطعن في التبليغ الاولي قمنا بإعادة تقويمه، ثم اعداد التبليغ النهائي، وتحرير تقرير عملية التحقيق ثم ارجاع الملف الجبائي الى المصلحة المكلفة بتسييره، كما سنوضحه في هذا المبحث.

المطلب الأول: تبليغ النتائج الأولية للمكلف بالضريبة(التبليغ الاولي)

لقد نتج عن التحقيق المحاسبي والجبائي الخاص بالنشاط المتمثل في انتاج الصناعي للاحذية والذي انطلق بتاريخ 2021/06/03 وفقا لاشعار بالمراجعة رقم"935" المؤرخ بتاريخ2021/05/20 وهذا للسنوات المتعلقة بالتحقيق 2017،2018،2019،2020. قمنا باعداد التبليغ الاولي الصادر ب 2021/12/20 رقم "4144" المتضمن النقاط التالية:

1- النظام الجبائي : بما أن النشاط متمثل في الإنتاج الصناعي للاحذية، فهو يخضع لما يلي:

- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) طبقا للمواد 85 الى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- الرسم على النشاط المهني (TAP) بنسبة 01 % طبقا للمواد من 217 الى 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ؛
- الضرائب على الرواتب والأجور (IRG/S) طبقا للمادة 104 من نفس القانون؛
- الرسم على القيمة المضافة(TVA) بنسبة 07%/ 17% وأيضا 09%/ 19% طبقا للمادتين 21_23 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.

2- المحاسبة من الناحية الشكلية: تحتوي على السجلات التالية:

- **اليومية العامة** : تحتوي على سجل واحد مرقم ومؤشر عليه من طرف رئيس محكمة المدية بتاريخ 2002/01/22 يضم 199 ورقة؛
- **دفتر الجرد:** تحتوي على سجل واحد مرقم ومؤشر عليه من طرف رئيس محكمة المدية بتاريخ 2005/03/15 يضم 91 ورقة؛
- **دفتر الأجور**: يحتوي سجل واحد مرقم ومؤشر عليه من طرف رئيس محكمة المدية بتاريخ 2010/10/19 يضم 86 ورقة؛
- **اليوميات المساعدة** (الصندوق، البنك ، المشتريات ، المبيعات ، عمليات مختلفة) عبارة عن أوراق مستخرجة باستخدام نظام الاعلام الآلي

3- المحاسبة من الناحية الموضوعية : سجلت النقائص التالية :

➢ **<u>سنة 2017:</u>**

1. استهلاكات بالزيادة بمبلغ: 193.200.00 دج خارج الرسم الناتجة عن ادراجكم لفاتورة رقم: 2017/67 محررة بتاريخ: 2017/11/27 من طرف المورد "SARL F.C.B" بمبلغ: 299.908.00 دج بكل الرسوم في استهلاكات الدورة في حين وحسب كشف المعلومات الوارد من طرف هذا المورد لا يحتوي على هذه الفاتورة .

2. استرجاع الرسم على القيمة المضافة بمبلغ: 36.708.00 دج المتعلق بالفاتورة رقم: 2017/67 المذكورة في النقطة 01.
3. اخضاع مبلغ: 928.200.60 دج للرسم على النشاط المهني وذلك لعدم امتلاككم للحق في التخفيض طبقا لنص المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

- **سنة 2018:**

1. مشتريات غير مصرح بها بمبلغ: 409.360.00 دج بكل الرسوم المتمثلة في الفاتورة رقم: 2018/66 المحررة بتاريخ: 2018/12/31 من طرف المورد AKHAL HANAFI حسب كشف المعلومات الوارد للمصلحة.

- **سنة 2019:**

1. استهلاكات بالزيادة بمبلغ: 344.000 دج خارج الرسم متمثلة في الفاتورة رقم: 2018/48 المحررة بتاريخ: 2018/10/28 من طرف المورد AKHAL HANAFI حيث ان هذه الفاتورة مدرجة ضمن استهلاكات دورة 2018.
2. استرجاع الرسم على القيمة المضافة بمبلغ: 65.360.00 دج المتعلق بالفاتورة رقم: 2018/48 المذكور في النقطة رقم 01.

- **سنة 2020:** لم يسجل أي نقائص.
- **تأسيس رقم الاعمال والربح:**

بناءا على النقائص المستخرجة من المحاسبة من الناحية الموضوعية وطبقا للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية نعيد تأسيس رقم الاعمال والربح كالاتي:

الجدول رقم1 : تاسيس رقم الاعمال المستخرج من المشتريات غير مصرح بها –تبليغ اولي–

البيان	2017	2018	2019	2020
المشتريات غير المصرح بها	–	344.000	–	–
المعامل	–	2.03	–	–
رقم الاعمال المستخرج من المشتريات غير المصرح بها	–	698.320	–	–

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

الجدول رقم2 : تاسيس رقم الاعمال –تبليغ اولي–

البيان	2017	2018	2019	2020
رقم الاعمال المصرح به رقم الاعمال غير المصرح به	20.396.358 –	15.693.629 698.320	13.335.221 –	ض ج و
رقم الاعمال المستخرج	20.396.358	16.391.949	13.355.221	

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

الجدول رقم3 : الرسم على القيمة المضافة المسترجع –تبليغ اولي–

البيان	2017	2018	2019	2020
الرسم المسترجع الزيادات	36.708 3.671	– –	– –	– –
المجموع	40.379	–	–	–

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

الجدول رقم 4: الرسم على القيمة المضافة(TVA)

البيان	الفوترة المستخرجة	الفوترة المصرح بها	الفرق	النسبة	الحقوق	الزيادات
2017	20.396.358	20.396.358	–	19%	–	–
2018	16.391.949	15.693.629	698.320	19%	132.681	19.902
2019	13.355.221	13.355.221	–	19%	–	–
2020	–	–	–	ض ج و	–	–

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

الجدول رقم 5: الرسم على النشاط المهني(TAP) –تبليغ اولي–

البيان	الفوترة المستخرجة	الفوترة المصرح بها	الفرق	النسبة	الحقوق	الزيادات
2017	20.396.358	19.468.158	928.200	1%	9.282	928
2018	16.391.949	15.693.629	698.320	1%	6.983	698
2019	13.355.221	13.355.221	–	1%	–	–
2020	–	–	–	ض ج و	–	–

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

الجدول رقم6 : الضريبة على الدخل الاجمالي(IRG)–تبليغ اولي–

البيان	2017	2018	2019	2020
الربح المصرح به	1.206.529	132.962	(527.410–)	ض ج و
استهلاكات بالزيادة	193.200	–	344.000	
الربح المستخرج من المشتريات غير المصرح بها	–	6.983	–	
مجموع التعديلات	193.200	6.983	344.000	
الربح المستخرج الجديد	1.339.729	139.945	(183.410–)	
خصم حقوق الرسم على النشاط المهني TAP	9.282	6.983	–	
الربح الخاضع الجديد	1.390.447	132.962	(183.410–)	
الحقوق المستخرجة	357.134	10.000	10.000	
الحقوق المصرح بها	301.959	10.000	10.000	
الفرق	55.175	00	00	
الزيادات	8.276	00	00	
المجموع	63.451	00	00	

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

المطلب الثاني: تبليغ النتائج النهائية لعملية التحقيق المحاسبي

بعد رد المكلف عن التبليغ الاولي، وانقضاء الاجال القانونية المحددة لذلك والمقدرة ب 40 يوم لكل تبليغ اولي. قام المحققان بدراسة الرد وفحص الوثائق التبريرية المرفقة بهم، ليتم بعدها تبليغ النتائج النهائية للمكلف عن طريق التبليغ النهائي

أولاً: دراسة رد المكلف على التبليغ الاولي

بتاريخ 2022/01/02 قدم المكلف بالضريبة رده على التبليغ الاولي الخاص بالسنوات 2017 ،2018 ،2019، 2020 المسجل برقم"***" الصادر في 2021/12/20 ونص الرد على البريرات والملاحظات التالية :

- **سنة 2017 :**

1. تقولون بخصوص الاستهلاكات بالزيادة بمبلغ 193.200.000 دج بان الفاتورة رقم 2017/67 المحررة بتاريخ 2017/11/27 من طرف المورد "SARL F.C.B " بأنّها تحمل جميع المواصفات القانونية المطلوبة وليست بالفاتورة المدلسة، وأنّكم لستم معنيون ان وقعت سهوا من طرف المورد والمؤسسة هي وحدها المسؤولة عنها ان كانت مقيدة محاسبيا.
2. تقولون بخصوص استرجاع الرسم على القيمة المضافة بالمبلغ: 36.708.00 دج والمتعلق بالفاتورة رقم: 2017/67 المذكورة في النقطة رقم 01، بان الفاتورة تحمل جميع المواصفات القانونية المطلوبة، لذا وجب علينا خصم الرسم على القيمة المضافة المتعلقة بها لانها من الناحية القانونية مقبولة ومن ناحية المؤسسة مقبولة لانها تعتبر من المواد الأولية.

- **سنة 2018 :**

1. تقولون بخصوص المشتريات غير المصرح بها بمبلغ : 409.360.00 بانه وقع منكم سهوا، عدم مسك الفاتورة المحررة من طرف المورد: AKHAL HANAFI، وتطالبون بمراجعة المعدل المحتسب في استخراج رقم الاعمال والذي تعتبرونه جد مرتفع مقارنة بالنشاط المزاول.

- **سنة 2019:**

1. تقولون بخصوص الاستهلاكات بالزيادة بمبلغ: 344.000.00 دج واسترجاع الرسم على القيمة المضافة بمبلغ:65.260.00 دج المتعلق بالفاتورة 2018/48 المحررة بتاريخ 2018/10/28 من طرف المورد AKHAL HANAFI بان الفاتورة المذكورة سابقا لم يتم خصمها خلال سنة 2019، وتم خصمها في سنة 2018 مرة واحدة وخلال الاجال القانونية، وترفقون الرد بجدول يبين الفواتير المخصومة لسنة 2019.

سنة 2020: لم يسجل أي رد.

ثانيا: اعداد التبليغ النهائي

تم تحرير التبليغ النهائي الخاص بنتائج عملية التحقيق للسنوات الأربع 2017، 2018 ، 2019، 2020 تحت رقم "175" بتاريخ 2022/02/24 وتضمنت ما يلي:

ردا على ارسالكم الواردة الى مديرية الضرائب لولاية المدية بتاريخ 2022/01/19 والمسجلة تحت رقم"865" والى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بتاريخ 2022/01/23 والمسجلة تحت رقم "101" المتضمن الرد على التبليغ الاولي رقم "4144" المؤرخ في 2021/12/20 والمتضمنة الملاحظات والتبريرات.

وبعد دراسة الملاحظات والتبريرات المقدمة يكون الرد كما يلي:

- **سنة 2017:**

1. بخصوص الاستهلاكات بالزيادة بمبلغ:193.200.00 دج وبعد دراسة الرد وتفحص الوثائق المرفقة ومقارنتها بما هو بحوزة المصلحة من معلومات (الكشف التفصيلي للمشتريات الوارد من طرف المورد المتطابق مع كشف المعلومات) تاكد عدم وجود هاته الفاتورة ضمن مشتريات الدورة إضافة الى عدم تقديمكم للفاتورة الاصلية، وعليه فان تبريركم مرفوض.
2. بخصوص استرجاع الرسم على القيمة المضافة بمبلغ :36.708.00 دج وبعد دراسة الرد وارتباط هذا النقص بالنقص المشار اليه في النقطة رقم (1)، فانه يبقى مرفوض لنفس الأسباب المذكورة سابقا .

- **سنة 2018:**

1. بخصوص المشتريات غير المصرح بها بمبلغ :409.360.00 دج وبعد دراسة الرد وتاكيدكم لوقوع النقص، وتطبيقا للمعامل المستخرج من تصريحاتكم فسيتم الإبقاء على الاخضاع.

- **سنة 2019:**

1. بخصوص الاستهلاكات بالزيادة بمبلغ: 344.000.00 دج وبعد دراسة الرد فسيتم الإبقاء على الاخضاع.
2. بخصوص استرجاع الرسم على القيمة المضافة بمبلغ :65.360.00 دج وبعد دراسة الرد وتقديمكم للجدول التفصيلي للرسم المحسوم بعنوان سنة 2019 المبين لعدم حسمكم لهذا الرسم مرة ثانية فان تبريركم مقبول .

- **سنة 2020:** لو يسجل فيها أي نقائص.

- **ملاحظة:** بالنسبة للنقاط التي لم تبدو اتجاهها أي رد فسيتم الإبقاء عليها لاعتبارها قبول ضمني تقيدا بنص المادة 20 الفقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية.
- **تأسيس رقم الاعمال والربح:**

بناءا على ما سبق التطرق اليه من خلال دراسة الرد والملاحظات التي ابديتموها والرد عليها فان اخضاعكم يكون وفقا للجداول المبينة ادناه:

الجدول رقم7 : رقم الاعمال المستخرج من المشتريات غير المصرح بها –تبليغ نهائي–

البيان	2017	2018	2019	2020
المشتريات غير المصرح بها	–	344.000	–	–
المعامل	–	2.03	–	–
رقم الاعمال المستخرج من المشتريات غير المصرح بها	–	698.320	–	–

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

الجدول رقم8 : تاسيس رقم الاعمال–تبليغ نهائي–

البيان	2017	2018	2019	2020
رقم الاعمال المصرح به	20.396.358	15.693.629	13.335.221	لم يرد
رقم الاعمال غير المصرح به	–	698.320	–	
رقم الاعمال المستخرج	20.396.358	16.391.949	13.355.221	

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

الجدول **رقم9** : الرسم على القيمة المضافة المسترجع–تبليغ نهائي–

البيان	2017	2018	2019	2020
الرسم المسترجع	36.708	–	65.360	–
الزيادات	3.671	–	9.804	–
المجموع	40.379	–	75.164	–

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

الجدول رقم10 : الرسم على القيمة المضافة(TVA) –تبليغ نهائي–

البيان	2017	2018	2019	2020
الفوترة المستخرجة	20.396.358	16.391.949	13.355.221	–
الفوترة المصرح بها	20.396.358	15.693.629	13.355.221	–
الفرق	–	698.320	–	–
النسبة	%19	%19	%19	ض ج و
الحقوق	–	132.681	–	–
الزيادات	–	19.902	–	–

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

الجدول رقم11 : الرسم على النشاط المهني(TAP) –تبليغ نهائي–

البيان	2017	2018	2019	2020
الفوترة المستخرجة	20.396.358	16.391.949	13.355.221	–
الفوترة المصرح بها	19.468.158	15.693.629	13.355.221	–
الفرق	928.200	698.320	–	–
النسبة	1%	1%	1%	ض ج و
الحقوق	9.282	6.983	–	–
الزيادات	928	698	–	=

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

الجدول رقم12 : الضريبة على الدخل الاجمالي(IRG)-تبليغ نهائي-

البيان	2017	2018	2019	2020
الربح المصرح به استهلاكات بالزيادة الربح المستخرج من المشتريات غير المصرح بها	1.206.529 193.200 -	132.962 - 6.983	(527.410-) 344.000 -	
مجموع التعديلات	193.200	6.983	344.000	
الربح المستخرج الجديد خصم حقوق الرسم على النشاط المهني TAP	1.339.729 9.282	139.945 6.983	(183.410-)	
الربح الخاضع الجديد	1.390.447	132.962	(183.410-)	
الحقوق المستخرجة الحقوق المصرح بها الفرق الزيادات	357.134 301.959 55.175 8.276	10.000 10.000 00 00	10.000 10.000 00 00	
المجموع	63.451	00	00	

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

المطلب الثالث: اعداد تقرير عملية التحقيق وارجاع الملف الجبائي

يمثل اعداد تقرير عملية التحقيق وارجاع الملف الجبائي الى المفتشية المكلفة بتسييره، آخر اجراء يقوم به المحققان في عملية التحقيق الجبائي.

أولا: اعداد التقرير وبطاقية نهاية اشغال التحقيق

في انتظار استلام الجداول الفردية والاعذارات من المديرية الفرعية للعمليات الجبائية ، يقوم المحققان بملأ بطاقية نهاية اشغال التحقيق يتم ذكر فيها رقم القضية، رقم التعريف الجبائي ، تسمية المؤسسة ونشاطها، رقم الاشعار بالتحقيق وتاريخه، تاريخ نهاية اشغال التحقيق بعين المكان، تاريخ التبليغ الاولي لاعادة التقويم وكذا التبليغ النهائي لنتائج عملية التحقيق .

وبعد وصول الجداول الفردية والاعذارات، يقوم المحققان بملأ تقرير عملية التحقيق وارفاقه بنسخة من الوثائق التالية:

- الاشعار بالتحقيق
- التبليغ الاولي لاعادة التقويم
- إجابة المكلف على التبليغ الاولي
- التبليغ النهائي
- الجداول الفردية
- حالة مقارنة للميزانيات
- كشف المحاسبة

يتم ختم وتوقيع كل من بطاقية نهاية اشغال التحقيق وتقرير عملية التحقيق من طرف المحققان ورئيس فرقة التحقيق ثم ارسالهما الى المديرية الجهوية للضرائب البليدة.

ثانيا: ارجاع الملف الجبائي

بعد انتهاء عملية التحقيق وتبليغ النتائج الأولية والنهائية، واعداد تقرير عملية التحقيق، يقوم المحققان بتهميش وثيقة الاخضاع النى تمثل واجهة الملف الجبائي، مع ارفاق هذا الأخير بنسخة من التبليغ الاولي لاعادة التقويم والتبليغ النهائي والاعذارات لارجاع الملف الجبائي الى المفتشية المكلفة بتسييره، وذلك بملأ استمارة ارجاع الملف الجبائي وتسليمها الى رئيس مفتشية الضرائب مع الملف الجبائي مقابل وصل بالاستلام ، وهكذا تكون عملية التحقيق الجبائي لهذه قد انتهت بصفة نهائية.

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة الميدانية على مستوى مديرية الضرائب لولاية المدية، والتي تناولنا من خلالها أحد الملفات كعينة مختارة من بين الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي لدى مديرية الضرائب، وهذا بهدف توضيح إجراءات سير عملية التحقيق المحاسبي، وقد تمت برمجة الملف الجبائي الخاص بالمكلف محل الدراسة للتحقيق العام في المحاسبة، بموجب برنامج التحقيق لسنة 2021، المقترح من طرف المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، أين تم اشعار المؤسسة محل التحقيق حسب الإجراءات القانونية بتاريخ 2021/05/20 عن طريق اشعار بالتحقيق وهذا لسنوات الأربع 2017، 2018، 2019، 2020.

ومن خلال دراسة الملف الجبائي للمكلف نتج:

اكتشاف بعض الأخطاء والانحرافات التي قام بها المكلف للتهرب من دفع الضريبة؛

استرجاع مبالغ مالية مهربة من طرف المكلف بالضريبة؛

تأكيد المحققين الدور الفعال للتحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي وذلك باستعمال مختلف الأدلة والبراهين التي تم اثباتها على المكلفين بالضريبة.

خاتمة عامة

ناقشت الدراسة "دور التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي"، حيث تمت معالجتها في فصلين نظريين وفصل تطبيقي. أين تم التطرق في الفصل الأول الى الاطار المفاهيمي للضريبة باعتبارها المورد الأساسي لتحصيل إيرادات الدولة، ونظرا لاهميتها البالغة لمساهمتها في التنمية الاقتصادية. بالإضافة الى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي حيث يلجا اليها المكلف لتجنب دفع مستحقاته، وتعتبر كوسيلة للتقليل والانقاص من مصادر وايرادات الدولة.

أما الفصل الثاني فتطرقنا فيه الى الرقابة الجبائية لما لها دور كبير وتعتبر الالية الأولى لمكافحة التهرب الضريبي والحفاظ على أموال العمومية، واكتشاف كل الأخطاء والمخالفات بهدف تصحيحها وتقويمها، كما انها تشكل الأداة القانونية في يد الإدارة الجبائية التي تسعى من خلالها الى مراقبة المكلفين بتادية الضرائب.

في حين كان الفصل الثالث عبارة عن دراسة تطبيقية للتحقيق العام في المحاسبة بالمديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بولاية المدية وذلك من اخلال انتقاء احد الملفات الخاضعة للرقابة الجابائية ودراستها وذلك للفترة الممتدة من 2017 الى 2020.

اختبار الفرضيات:

الفرضية 1: التي تنص على ان الضرائب من اهم واقدم مصادر التمويل للخزينة العمومية تعتبر صحيحة لانه بإمكانها احداث تغيرات في النشاط الاقتصادي، وذلك من خلال توجيه الاستثمارات لخدمة التنمية الاقتصادية.

الفرضية 2: التي تنص على ان الرقابة الجبائية من اهم الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية لمحاربة التهرب الضريبي تعتبر صحيحة لانها تساهم في الحفاظ على موارد الخزينة العمومية، وتؤدي الى تحصيل الضرائب بشكل سليم وعادل كما انها تسمح بمراقبة محاسبة المكلف.

الفرضية 3: التي تنص على ان التهرب الضريبي ظاهرة يلجا اليها المكلف لتجنب التزاماته اتجاه الدولة، لان المكلف له الرغبة الدائمة للاحتفاظ باموله وعدم التنازل عنها للدولة وهذا مايثبت صحتها.

الفرضية 4: التي تنص على ان التحقيق عام في المحاسبة يساهم في مكافحة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية المدية، ومن خلال الدراسة التي قمت بها في المديرية استنتجت ان التحقيق المحاسبي يساهم في استرجاع الإيرادات المستنزفة وتحقيق مداخيل معتبرة وهذا ما ياكد صحة الفرصية.

نتائج الدراسة:

- التهرب الضريبي وسيلة للتخلص من دفع الضريبة بعاقب عليها القانون وتاثر على اقتصاد الدولة؛
- تعقيدات النظام الجبائي الذي يعاني من نقص في احكام القوانين التشريعية ، وعدم استقراره بسبب التعديلات وهو الامر الذي يصعب عملية فهم النصوص القانونية الضريبية والالتزام بها؛
- يعد التهرب الضريبي من اهم التحديات التي تواجه النظام الضريبي وهذا راجع لصعوبة قياس حجم هذه الظاهرة من جهة وتطور طرق وأنواع من جهة ،وذلك يمس الاقتصاد الوطني؛
- ان الرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة وتقوم بحماية المكلفين بالضريبة، كما ان عدم الالتزام بها يؤدي الى بطلان الرقابة الجبائية من جهة، ومعاقبة المكلفين من جهة؛
- التنسيق بين الإدارة الجبائية والإدارات والمؤسسات الأخرى وتبادل المعلومات له دورا مهما في مكافحة الغش والتهرب الضريبين من خلال جمعهما واستغلالها؛
- التحقيق العام في المحاسبة من اهم الوسائل الردعية والوقائية لمحاربة التهرب الضريبي.
- تشكل المداخيل الناتجة عن عمليات التحقيق المحاسبي المنفذة من طرف مديرية الضرائب لولاية المدية النسبة الأكبر من مجموع مداخيل أنواع الرقابة الجبائية.
- كما توصلت من خلال المعلومات المقدمة من طرف المديرية ان اكثر الأنشطة لجوءا للغش والتهرب الضريبي هي الأنشطة التجارية والصناعية.

التوصيات:

- صياغة القانون الضريبي بشكل بسيط لسهولة فهمه وتطبيقه من قبل الافراد الخاضعين للضريبة، والسعي لتحقيق استقرار في التشريع الضريبي؛
- نشر الوعي الضريبي من طرف الإدارة الجبائية لتعزيز الثقة بين الدولة والمكلفين بالضريبة؛
- اختيار أعوان محققين ذوي خبرة وقادرين على القيام بالهام المكلفة لهم على اكمل وجه من اجل ضمان فعالية كبيرة في مكافحة التهرب الضريبي؛
- توفير الحماية القانونية للمحقق اثناء تادية مهامه؛
- العمل على سد الثغرات في التشريع الضريبي تجنبا لاستعمالها من طرف المكلف للتهرب من الدفع.

آفاق الدراسة :

من خلال الدراسة التي قمت بها والنتائج المتوصل اليها قد تظهر آفاق جديدة للبحث :

- مدى مساهمة رقمنة الإدارة الجبائية لدعم فعالية الرقابة الجبائية.
- قدرة الإدارة الجبائية على ضبط جودة التصريحات.

قائمة المراجع

باللغة العربية

أولا: الكتب:

1. حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر،2010.
2. سوزي عدلى ناشد، **الوجيز في المالية العامة**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر،2000.
3. شعباني لطفي، **جباية المؤسسة**، الورقة الزرقاء، الجزائر، 2017.
4. عبد المنعم فوزي، **المالية العامة والسياسة المالية**، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان،2000.
5. علي زغدود، **المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر،2005.
6. محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية و الضرائب**، دار الهومة، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2003.
7. محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2015.
8. محمد عبده موفق، **التهرب الضريبي في الفقه الاقتصادي الإسلامي**، دار الجنان، الطبعة الأولى، عمان، الأردن،2008.
9. محمد علي عوض الحرازي، **التشريع الضريبي اليمني**، دار الكتب اليمنية، الطبعة الأولى،2014.

ثانيا: الاطروحات والمذكرات والرسائل الجامعية:

1. امير جازية، **نجاعة النظام الجبائي واشكالية الغش**، أطروحة دكتوراه، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر، 2019/2018.
2. تبوكيوت فاطمة، سماعيلي زهية، **دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبين**، مذكرة ماستر، جامعة بومرداس، الجزائر،2017/2016.
3. ترعي زكريا، **دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش والتهرب الضريبي**، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد محمد خيض، بسكرة ، الجزائر،2019/2018.
4. حمومي وفاء، **دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي**، مذكرة ماستر، تخصص اقتصاد نقدي ومالي، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر،2015/ 2016.

5. سليمان عيتر، **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، رسالة ماجستير، جامعة الشهيد محمد خيضر، بسكرة، الجزائر 2012/2011.
6. سميرة بوعكاز، **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي**، أطروحة دكتوراه، جامعة الشهيد محمد خيضر، بسكرة، الجزائر،2015/2014.
7. سيف الدين عطية، زواوشة جمال، **دور التحقيق المحاسبي في فعالية الرقابة الجبائية**، مذكرة ماستر، جامعية يحيي فارس، المدية، الجزائر، 2021/2020.
8. عز الدين محمد نجيب، **تاثير النظام المحاسبي المالي على فعالية الرقابة الجبائية**، أطروحة دكتوراه، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر 2021/2020.
9. قطاف نبيل، **دور الضرائب و الرسوم في تمويل البلديات**، رسالة ماجستير، جامعة الشهيد محمد خيضر، بسكرة، الجزائر،2008/2007.
10. لبنى بن الرقية، **الية التحقيق المحاسبي ودوره في الحوكمة الضريبية**، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة، جامعة يحيى فارس، المدية، الجزائر،2022/2021.
11. لياس قلاب ذبيح، **مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية**، رسالة ماجستير، جامعة الشهيد محمد خيضر، بسكرة، الجزائر،2011/2010.

ثالثا: المقالات :

1. بكريتي بومدين، يوسفي رشيد، **دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي**، دراسات جبائية، العدد4 ،1 جوان 2015، جامعة البليدة 2، البليدة، الجزائر.
2. بن بعلاش خاليدة، **مكافحة الغش والتهرب الضريبي**، المستقبل للدراسات القانونية والسياسية، مجلد 5، العدد2، نوفمبر 2021، جامعة تيارت، تيارت، الجزائر.
3. خذيري صبرينة، جنينة عمر، **الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية**، العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، مجلد12 ، العدد 2،ديسمبر 2019، جامعة العربي التبسي، تبسة ،الجزائر.
4. خضراوي الهادي، سعيداني محمد السعيد، **الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي**، الدراسات القانونية والسياسية، العدد 2، جوان 2015، جامعة الاغواط، الاغواط، الجزائر.
5. عوادي مصطفى، رحال نصر، عيدة أنور، **الرقابة الجبائية ودورها في الحد من الغش والتهرب الضريبي**، الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 2، العدد 1، مارس 2019، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر.

6. مصطفى عوادي، نصر رحال، **التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر**، اقتصاد المال والاعمال، المجلد الأول، العدد الأول، ديسمبر 2016، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر.

رابعا: المداخلات:

7. ناصر شارفي ،**فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي** ،الرقابة الجبائية في الجزائر جامعة 8 ماي 1945 ،قالمة ،الجزائر،29 أكتوبر 2015.

خامسا: القوانين:

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **امر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم**، المؤرخ في20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975.
2. قانون الإجراءات الجبائية لسنة2021.
3. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2023.

باللغة الأجنبية

1. Guide du vérificateur de comptabilité, ministère de finances.

الملاحق

الملحق رقم 01:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE MEDEA

Référence N°: 4144/DIW26/SDCF /B3/2021

Lettre avec A.R. N°

MEDEA Le 20/12/2021

Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° 935 du 20/5/21 ,vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2017 ,2018 ,2019 ,2020 , se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : TAP - TVA- -IRG/Salaire - IRG- Autre Impôts et Taxes.

En conséquence ,nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certain impôts , droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôt pour les motifs exposés dans la présente notification .

Vous disposer, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de 40 jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressement envisagées. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art 20-6 du Code des Procédures Fiscales).

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de willaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi. Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Art 20-4 du Code des Procédures Fiscales).

La présente notification comporte 05 feuillets y compris celui-ci.

Veuillez agréer Madame, monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade des vérificateurs

الملحق رقم 02:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPÔTS DE MEDEA .

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°: 175 /DIW26/SDCF/B3/2022

Lettre avec A.R.
N°

MEDEA Le 24 فيفري 2022

Notification de redressement définitive
Suite à la vérification de comptabilité
(Réponse aux observations du contribuable)

Madame, Monsieur,

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du 02/01/2022 et du / en réponse à la notification de redressement N° 4144 du 20/12/2021 et la notification complémentaire / rectificative N° / du /

Après un examen de ma part, je vous informe que :

- ☐ Les éléments qui ont été notifiés initialement sont abandonnés en totalité ;
- ☒ Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus partiellement ;
- ☐ Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus en totalité.

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

En cas de contestations de votre part, vous avez la possibilité d'introduire une requête, dans le cadre du recours préalable, auprès de l'administration des impôts, selon le cas, au Directeur des Grandes Entreprises ou au Directeur des Impôts de Wilaya, et ce conformément aux dispositions de l'article 71 du Code des Procédures Fiscales.

La présente lettre comporte 05 feuilles, y compris celle-ci.

Veuillez agréer, madame, monsieur, l'assurance de ma considération distinguée.

Chef de brigade **Nom, Prénom et Grade**