وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم مالية ومحاسبة

الموضـــــوع:

دور التحقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي

دراسة حالة مؤسسة مديرية الضرائب لولاية المدية للفترة2017-2020

مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة ماستر في علوم المالية والمحاسبة

تخصص :محاسبة

من إعداد الطالبين:

- طيب الرحماني هشام
- بن سالم هانية

تحت إشراف الأستاذ:

د. علي عبد الصمد عمر

السنة الجامعية 2022/2021


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

أولا وقبل كل شيء نحمد الله حمدا كثيرا يليق بمقامه والصلاة والسلام على نبينا وحبيبنا سيد الخلق وخاتم المرسلين والشكر لله العلي العظيم على حسن توفيقه وكريم عونه.

بداية نتوجه بعظيم الشكر والتقدير والاحترام إلى أستاذنا الفاضل" عمر علي عبد الصمد" الذي تكرم بقبوله الإشراف على هذه المذكرة فكان له الفضل الكبير في إنجازه.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة، الذين شرفونا بالاطلاع على هذا العمل وقبول مناقشته وتصويبه.

كما يسرنا ويشرفنا أن نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساعدنا في هذه العمل العلمي ومد لنا يد العون سواء من قريب أو من بعيد دون أن ننسى كافة أساتذتنا طيلة المشوار الدراسي بجامعة يحي فارس بالمدية.

الإهـــداء

أنه لا يسعني في هذه المقام إلا أن أهدي ثمرة جهدي هذه إلى:

الينبوع الذي لا يمل العطاء... إلى ينبوع الصبر والأمل... إلى من حكى سعادتي بخيوط منسوجة

إلى أطيب نعمتي أهداهما إلينا الخالق إلى من أعطياني عمرهما من دون جحود

*****

إلى أمي وأبي أطال الله في عمرهما إلى أخوتي وأخواتي وجميع أفراد عائلتي بدون أن أنسى براعم الصغار كل بإسمه

إلى كل أصدقائنا وزملائنا وبالخصوص زميلي الذي رافقني طول مشوار دراستي

******

إلى كل من ساعدونا في مشوارنا العلمي ولو بكلمة طيبة

وفي الأخير نرجو من الله تعالى أن يجعل هذا العمل عملا نافعا ينتفع به.

هانية

أهدي هذا العمل القيم الذي هو ثمرة جهدي

إلى أعز ماأملك في هذه الوجود وأنار لي درب الحياة وكانا السبب في وصولي إلى ما وصلت إليه

******

إلى من علماني الصبر على الأشياء سبيل الظفر بها إلى أمي وأبي الغاليين

****

إلى سندي في الحياة أخوتي إلى كل أفراد عائلتي الكريمة إلى كل الأهل والأقارب سواء من قريب أو من بعيد إلى جميع الزملاء وكل الأصدقاء الذين تعرفت عليهم في حياتي

****

إلى زميلتي التي رفقتني في مشواري الدراسي وكانت سند لي

****

إلى كل من حملتهم ذاكرتي ولم تحملهم مذكرتي

****

إلى كل هؤلاء وبأسمى معاني الحب الوفاء أهديهم هذا العمل

هشام

ملخـــــص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور التحقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي، حيث يعتبر موضوع التهرب الضريبي من المواضيع الحساسة باعتباره أفة خطيرة متنامية يمتد جذورها استنادا للظروف الاجتماعية والاقتصادية وكذا السياسية منها مما يتجسد عليها تأثريات سلبية على الاقتصاد الوطني بشكل عام والخزينة بشكل خاص،

لذلك نجد أن للتحقيق الجبائي دورا هاما في مكافحة التهرب الضريبي باعتباره عنصر هام ضمن النظام الضريبي التصريحي، وكذا وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية المعمقة، التي يعتمد عليها لمعرفة مدى التزام المكلفين بالضريبة بتطبيق القوانين الجبائية والمحاسبية، من خلال مجموعة من الإجراءات التي تسمح لنا بالتأكد من صحة ومصداقية المعلومات الواردة في تصريحاتهم الجبائية بهدف كشفQQالأخطاء والإغفالات وكذا التجاوزات التي قد تستعمل من طرف المكلفين سواء بقصد أو بدون قصد، بحيث يسعى المحققين من خلال التحقيق الجبائي إلى حماية حقوق الخزينة العمومية من جهة وتحقيق العدالة الضريبية من جهة أخرى،

الكلمات المفتاحية: التهرب الضريبي، التحقيق الجبائي.

Cette étude visait à identifier le rôle de l’enquête fiscale dans la lutte contre l’évasion fiscale car la question de l’évasion fiscale est un sujet sensible car c’est un ravageur dangereux et croissant dont les racines s’étendent selon les conditions sociales, économique et politiques qu’il incarne, les effets négatifs sur l’enquête nationale en général et le trésor public en particulier, Par conséquent, l’enquête fiscale joue un rôle important dans la lutte contre l’évasion fiscale joue un réimportant dans la lutte contre l’évasion fiscale, car c’est une composante importante du système fiscale déclaratif, ainsi qu’ un moyen de contrôle fiscale approfondi qui nous intéresse, la détermination du degré de conformité des contribuables s’appuie sur un ensemble de procédures qui nous permettent de vérifier la crédibilité des informations de revenus afin de détecter les erreurs et les abus utilises par les contribuables, les enquêtes cherchent à protéger les droits du Trésor public et a obtenir la justice fiscale.

Mots clés : enquête fiscale/ évasion fiscale

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

العنوان	رقم الصفحة
شكر وعرفان	
الاهداء	
الملخص	
فهرس المحتويات	
قائمة الاشكال	
قائمة الجداول	
قائمة الملاحق	
قائمة المختصرات	
مقدمة	أ- ث
الفصل الاول : الاطار المفاهيمي للتهرب الضريبي	
تمهيد	02
المبحث الاول :ماهية التهرب الضريبي	03
المطلب الاول :مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه	03
المطلب الثاني : أسباب التهرب الضريبي وأثاره	10
المبحث الثاني : منا هج وطرق قياس التهرب الضريبي	16
المطلب الاول : طرق قياس التهرب الضريبي	16
المطلب الثاني : مناهج قياس التهرب الضريبي	17
المبحث الثالث:اليات مكافحة التهرب الضريبي	28
المطلب الاول :اليات وقائية	28
المطلب الثاني : اليات رقابية	31
خلاصة الفصل	35
الفصل الثاني التحقيق الجبائي وإسهاماته في مكافحة التهرب الضريبي	
تمهيد	37
المبحث الاول :مدخل للتحقيق الجبائي	38
المطلب الاول :مفهوم التحقيق الجبائي وأهدافه	38
المطلب الثاني :اشكال التحقيق التحقيق الجبائي	41

المطلب الثالث :هياكل التحقيق الجبائي	45
المبحث الثاني : حقوق والتزامات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق الجبائي	57
المطلب الاول :حقوق وضمانات المكلف بالضريبة	57
المطلب الثاني : الالتزامات المحاسبية للمكلفين بالضريبة	60
المطلب الثالث :الالتزامات الجبائية للمكلفين بالضريبة	61
المبحث الثالث :اسهامات التحقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي	63
المطلب الاول :مساهمة التحقيق الجبائي في الكشف عن التهرب الضريبي	63
المطلب الثاني :مساهمة التحقيق المصوب في المحاسبة في الكشف عن التهرب الضريبي	68
المطلب الثالث :مساهمة التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة في الكشف عن التهرب الضريبي	70
خلاصة الفصل	74
الفصل الثالث دراسة حالة للتحقيق العام في المحاسبة	
تمهيد	76
المبحث الاول : التعريف بالمؤسسة محل الدراسة	77
المطلب الاول :نشأة مديرية الضرائب لولاية المدية ومهامها	77
المطلب الثاني :الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية	78
المبحث الثاني :اجراءات سير عملية التحقيق في المحاسبة	83
المطلب الاول :التحضير لعملية التحقيق	83
المطلب الثاني :دراسة وتحليل الملف الجبائي	85
المطلب الثالث : التحقيق الميداني في المحاسبة	86
المبحث الثالث : اجراءات اختتام عملية التحقيق في المحاسبة	89
المطلب الاول : تبليغ النتائج الاولية لعملية التحقيق للمكلف بالضريبة	89
المطلب الثاني : تبليغ النتائج النهائية لعملية التحقيق	96
المطلب الثالث : اعداد تقرير عملية التحقيق وإرجاع الملف الجبائي	104
خلاصة الفصل	106
خاتمة	108
قائمة المراجع	113
الملاحق	119

قائمة الاشكال الجداول الملاحق والمختصرات

قائمة الاشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01	انواع التهرب الضريبي	09
02	اشكال التحقيق الجبائي	41
03	الهيكل التنظيمي لمديرية الابحاث والمراجعات	46
04	الهيكل التنظيمي للمصالح الجهوية	48
05	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية	50
06	الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب	51
07	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	53
08	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	54
09	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية	82

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
01	اوجه التشابه والاختلاف بين التهرب الضريبي والغش الضريبي	04
02	العناصر المشتركة والمختلفة بين انواع التحقيقات الجبائية	44
03	مدة التحقيق العام في المحاسبة والمدة قانونيا	58
04	التعريف بالمكلف محل التحقيق العام في المحاسبة	84
05	مضمون الاشعار بالتحقيق	84
06	الدفاتر المحاسبية للمكلف الضريبة	87
07	جدول تأسيس رقم الاعمال	93
08	جدول تأسيس المقبوضات	93
09	جدول تأسيس الرسم على القيمة المضافة (TVA)	94
10	جدول الرسم على المشتريات المسترجعة	95
11	جدول تأسيس الضريبة على الدخل الاجمالي (IRG)	96
12	جدول تأسيس رقم الاعمال	99
13	جدول تأسيس المقبوضات	100
14	جدول الرسم على النشاط المهني (TAP)	100
15	جدول تأسيس الرسم على القيمة المضافة (TVA)	101
16	جدول الرسم على القيمة المضافة للمشتريات المسترجعة	102
17	جدول الضريبة على الدخل الاجمالي (IRG)	103

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
01	استمارة سحب الملف	119
02	الاشعار بالتحقيق المحاسبي	120
03	محضر المعاينة المادية لعناصر الاستغلال	121
04	محضر نهاية اشغال التحقيق بعين المكان	122
05	التبليغ الاولي لإعادة التقويم للتحقيق في المحاسبة	123
06	التبليغ النهائي لإعادة التقويم للتحقيق في المحاسبة	124
07	تقرير التحقيق في المحاسبة	125
08	استمارة ارجاع الملف الجبائي	126

قائمة المختصرات

المختصر	معنى المختصر	الترجمة
V.C	La vérification de comptabilité	التحقيق في المحاسبة
V.P	La vérification ponctuelle	التحقيق المصوب
V.A.S.F.E	La vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
D.R.V	Direction de recherches et vérifications	مديرية البحث و المراجعات
D.G.E	Direction des grandes entreprises	مديرية كبريات المؤسسات
D.R.I	Direction régional des impôts	المديرية الجهوية للضرائب
D.W.I	Direction de wilaya des impôts	المديرية الولائية للضرائب
C.P.I	Centre proximité des impôts	المركز الجواري للضرائب
C.D.I	Centre des impôts	مركز الضرائب
T.V.A	Taxe sur valeur ajoute	الرسم على القيمة المضافة
T.A.P	Taxe sur l'activité professionnelle	الرسم على النشاط المهني
IRG/S	Impôt sur les salaires et traitements	الضريبة على الاجور والمرتبات
I.R.G	Impôts sur le revenu global	الضريبة على الدخل الاجمالي
I.B.S	Impôts sur les bénéfices sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
I.F.U	Impôts forfaitaire unique	الضريبة الجزافية الوحيدة
A.P.S.I	Agence nationale de promotion des investissements	الوكالة الوطنية لتدعيم الاستثمارات
A.N.S.E.J	Agence national d'appui a la jeunesse	الوكالة الوطنية لتدعيم الشباب
B.R.I.F	Bureau de recherche d informations fiscales	مكتب البحث عن المعلومة الجبائية
B.F.R	Bureau de carte et comparaison d'informations	مكتب البطاقية ومقارنة المعلومات
B.V.C.E	Bureau des enquêtes et des	مكتب التحقيقات ومراقبة التقييمات

	évaluations de suivi	

مقدمة

تعتبر الضريبة من الوسائل الهامة من الناحية السياسية والاقتصادية والاجتماعية للدولة، إذ أنها تمثل موردا هاما وهذا نظرا لضخامة الأموال التي توفرها للخزينة من أجل تمويل نفقاتها العامة، لذلك فإن ديمومة اعتماد الدولة على الضريبة واستمرارها متوقف على مدى استجابة و التزام المكلفين بالضريبة و التهرب منها ،وهذا بالاعتماد على كل الأساليب المتاحة سواء بطريقة مشروعة " التهرب الضريبي " أو بطريقة غير مشروعة " الغش الضريبي "، بالرغم من كون ظاهرة التهرب الضريبي قديمة إلا أن صورها قد تعددت عبر الزمن سواء من حيث الوسائل أو الأساليب المعتمدة، و نظرا لأهمية الموضوع و كثرة أبعاده فقد اختلفت الآراء في تحديد أسباب هذه الظاهرة، فمنهم من أرجعها إلى وجود ثغرات في التشريعات الاقتصادية التي يقوم المكلف باستغلالها لصالحه الخاص، ومنهم من أرجعها إلى ضعف الإدارة الضريبية و سوء التسيير فيها، أما الرأي الثالث فله نظرة سيكولوجية للتهرب الضريبي متعلقة بسوء نية المكلف للتهرب من الضريبة.

يعد التحقيق الجبائي أحد أهم الإجراءات التي تسعى من وراءها الإدارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة الغش والتهرب الضريبي أو التخفيف من حدتهما على الأقل، فالتحقيق الجبائي يعتبر من انجع الاجهزة الرقابية و وسيلة للإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين عن طريق هياكل مختصة ووفق قواعد قانونية تضبط فيها الاجراءات المتبعة التي تراعي حقوق وواجبات المكلفين بالضرائب.

من خلال هذا العرض الموجز تبلورت معالم إشكالية بحثنا و التي يمكن صياغتها كالتالي :

فيما يتمثل دور التحقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي ؟

وللالمام بجوانب الاشكالية المطروحة ارتأينا الى طرح جملة من الاسئلة الفرعية تمثلت في:

- ما لمقصود بالتهرب الضريبي ؟
- ما هي طرق التهرب الضريبي ؟
- ما هي أهداف التحقي الجبائي والتزامات المكلفين به، وكذا الضمانات الممنوحة له ؟
- هل يساهم التحقيق العام في المحاسبة في مكافحة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية المدية ؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة عن الاسئلة المطروحة السابقة ومن ثم الاجابة على مشكلة الدراسة تمت صياغة الفرضيات التالية:

- هي ظاهرة تمكن المكلف كليا أو جزئيا من تأدية الضرائب المستحقة عليه، وذلك عبر ممارسة الغش والتزوير على القيود ومخالفة القوانين و الأنظمة الضريبية المعتمدة.
- التهرب الضريبي ظاهرة متعددة الأنواع و متشبعة الطرق وتعتبر من الأساليب التي يلجأ إليها المكلف لتجنب التزاماته اتجاه الدولة
- إن التحقيقات الجبائية تتم على عدة مستويات ويقوم بتنفيذها مفتشين ومراقبين مختصين في هذا المجال.
- يساهم التحقيق العام في المحاسبة في مكافحة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية المدية من خلال المراقبة المحاسبية للتصريحات الجبائية للمكلفين.

أهمية الدراسة:

أهمية دراستنا تمثلت في معرفة الدور الفعال الذي يؤديه التحقيق الجبائي، باعتباره من أنجع الأجهزة الرقابية والوقائية لمكافحة التهرب الضريبي.

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة لتحقيق هدف أساسي يتمثل في معرفة الدور الذي يلعبه التحقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي، وينبثق عن هذا الهدف مجموعة من الأهداف الفرعية وهي كالتالي:

- ❖ تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، مع معرفة أشكالها وأسبابها والنتائج المترتبة عليها.
- ❖ الإلمام بمختلف المناهج والطرق للتهرب الضريبي، والأليات المعتمدة لمكافحة هذه الظاهرة.
- ❖ التعريف بموضوع التحقيق الجبائي المطبق من طرف المصالح الجبائية، ودوره في الكشف عن مختلف الإغفالات والتلاعبات.
- ❖ ابرام معالم مدى مساهمة التحقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي.

أسباب اختيار الموضوع:

إن الدوافع الرئيسية التي أدت إلى إختيار ومعالجة هذا الموضوع دون غيره من المواضيع تكمن في:

- ❖ الرغبة الشخصية في التعرف على الموضوع.
- ❖ ملائمة الموضوع مع التخصص.

- ❖ تعزيز المكتبة الجامعية بهذا الموضوع وتوضيحه للباحث.
- ❖ البحث عن أليات التهرب الضريبي التي لم تستطيع الى حد الساعة ككبح تنامي ظاهرة التهرب الضريبي رغم وجود الوسائل لمكافحة هذه الظاهرة.

منهج الدراسة:

نظرا لطبيعة الموضوع المدروس ومن أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات المذكورة سالفا، يتم الاعتماد على المنهج الاستنباطي، وذلك باتباع الأسلوب الوصفي التحليلي، حيث تم استخدام الوصف في التطرق لمختلف المفاهيم المتعلقة بالتهرب الضريبي والتحقيق الجبائي، اما الأسلوب التحليلي تم استخدامه في تحليل النتائج المتعلقة بعملية التحقيق الجبائي، و كما تم استخدام الأدوات المكتبية في دراستنا من خلال الاعتماد على مختلف المصادر والمراجع و الكتب والمقالات والبحوث والقوانين والتشريعات والمنشورات المتعلقة بمتغيرات الدراسة، وكذا استخدام أسلوب دراسة حالة لربط الجانب النظري بالواقع العملي.

حدود الدراسة:

- ❖ **الحدود المكانية:** تم تحديد الدراسة المكانية بالجزائر، بالمديرية الفرعية للمراقبة الجبائية التابعة لمديرية الضرائب لولاية المدية.
- ❖ **الحدود الزمانية:** تمثلت الحدود الزمانية في الفترة الممتدة من2017 إلى غاية 2020.

دراسات السابقة:

- لياس قلاب(2010-2011)، مساهم التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دؤاسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، قام اباحث من خلال هذه الدراسة إبراز مكونات النظام الضريبي الجزائري وواقع التهرب الضريبي، كما تطرق إلى الرقابة الجبائية بإطار القانوني والتنظيمي، وقدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية، وخلص إلى أن التحكم السليم في مكونات التدقيق المحاسبي قد تسترجع حقوق الخزينة العامة و الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية.
- دراسة سيد أعمر محمد" **الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء فترة التحقيق الجبائي** "مجلة الواحات للبحوث و الدراسات، المجلد 13، العدد 02، 2020، جامعة غرداية، الجزائر، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الضمانات التي يقدمها المشرع للإدارة الجبائية في إطار إجراءات المراقبة الضريبية، من أجل التأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، وهذا من أجل تحقيق مبدأ المساوات بين الخاضعين للضريبة، والتوزيع العادل للعبء الضريبي، بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، إضافة إلى الاستعانة بالمنهج المقارن وكذا الإسناد إلى الأحكام الفقهية و الاجتهادات القضائية لمحكمة النقض الفرنسية بهدف التعويض للنقص الشرعي و افقهي الجزائري وقد توصلت الدراسات إلى أن المكلف بالضريبة الذي يحترم مختلف التزاماته الجبائية سواء التصريحية أو المحاسبية منها

فإنه يخضع لإجراء التصحيح الجبائي الذي تحترم بموجبه مختلف الضمانات القانونية التي يستجوبها التحقيق(المحاسبي، المعمق، المصوب)، وأوضحت الدراسة بإلزامية منح المكلف كل الضمانات الممنوحة له أثناء القيام بإجراء التحقيق، وهذا الضمان حسن وصحة هذه الإجراءات و إلا وقعت تحت طائلة البطلان، وكذا ضرورة القيام بتكوين فعال للمفتشين الجبائيين وهذا من أجل القيام بعملهم بأحسن وجه.

1. دراسة خالدي فيصل دور التحقيق الجبائي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة مشروع مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص محاسبة وتدقيق جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر 2018-2019 حيث هدفت هذه الدراسة الى ابراز اهمية التحقيق الجبائي والدور الذي يقوم به المحقق في النهوض بجودة المعلومة المحاسبية من خلال دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة ومعالجة الموضوع في الميدان اعتمادا على ادوات اهمها المقابلات الشخصية وجمع الملاحظات والوثائق والبيانات بالاعتماد على المنهج الاستنباطي وذلك باتباع الاسلوب الوصفي التحليلي وخلصت الدراسة الى اهم النقاط: تعتمد المصالح الجبائية في تحديد وحساب مختلف الضرائب والرسوم الواجب تسديدها من طرف المكلفين ،على عناصر ومعطيات يتم إستخراجها من المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تصريحاتهم، للتأكد من مدى صحة المعلومات المحاسبية يتم التحقيق فيها لمعرفة مدى جودتها عن طريق الرقابة الجبائية، وتتم عملية الرقابة الجبائية من طرف مصالح جبائية مخولة قانونا بذلك بحيث تتبع طرق واجراءات اهمها الرقابة العامة والتي تتم على مستوى مفتشيات الضرائب ،كما تتعداها إلى الرقابة المعمقة والمتمثلة في التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب في المحاسبة والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة والتي تتم على مستوى مديرية الضرائب.

هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية و الأسئلة الفرعية ومحاولة منا الإلمام بحيثيات الموضوع قمنا بتقسيم بحثنا إلى فصلين نظريين وفصل تطبيقي، إضافة الى مقدمة الموضوع والخاتمة كما يلي:

الفصل الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى مفهوم التهرب الضريبي و أشكاله والأسباب المؤدية له، وفي المبحث الثاني إلى مناهج وطرق التهرب الضريبي، أما المبحث الثالث فتم التطرق إلى أليات المكافحة للتهرب الضريبي.

الفصل الثاني: فشمل كل من في المبحث الأول، مدخل إلى التحقيق الجبائي الذي تطرق إلى المفهوم والأهداف بالإضافة إلى الأشكال والهياكل للتحقيق الجبائي، أما المبحث الثاني احتوى على كل من الحقوق والالتزامات للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق الجبائي، وفي المبحث الثالث تناول إسهامات التحقيق الجبائي في محاربة التهرب الضريبي.

الفصل الثالث: خصص هذا الفصل لدراسة حالة للتحقيق العام في المحاسبة بالمديرية الفرعية للمراقبة الجبائية لولاية المدية، حيث تم التعريف بالمؤسسة محل الد ا رسة في المبحث الأول، ثم التطرق إلى الإجراءات الميدانية لسير عملية التحقيق في المبحث الثاني، وأخيرا التطرق إلى إجراءات اختتام أشغال التحقيق في المحاسبة.

الفصل الاول:

الاطار النظري للتهرب الضريبي

تمهيد

تسعى الدولة جاهدة من أجل تأمين حياة كريمة ومتعة لأفراد المجتمع، إلا أن تحقيق هذا الهدف يكلف الدولة كثيرا من الموارد لكي تدعم الخزينة بما يلزمها من أجل تحقيق التنمية الاجتماعية والاقتصادية.

وكما تعتبر الضرائب من أحد أهم الموارد التي تعتمد عليها الدولة، وخاصة الدول التي لا تمتلك الموارد الطبيعية، لذلك فإن الدولة ليس لها حل سوا فرض الضرائب لتحصيل المبالغ من أجل القيام بأنشطتها المختلفة.

إلا أن المكلف بالضريبة كان له رأي أخر وهو التهرب من دفعها، لأنها بدأت تشكل عبئ على عاتقه، كما يسعى جاهدا لإيجاد كل الحلول التي تمكنه من التهرب من دفع الالتزامات المترتبة عليه سواء بطرق قانونية أوغير قانونية.

وعليه سوف نتطرق في هذا الفصل إلى الايطار المفاهيمي للتهرب الضريبي من خلال ثلاثة مباحث وهي كالتالي:

- **المبحث الأول**:ماهية التهرب الضريبي.
- **المبحث الثاني**: طرق التهرب الضريبي و مناهج قياسه.
- **المبحث الثالث**: أليات مكافحة التهرب الضريبي.

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي.

إن ظاهرة التهرب الضريبي أصبحت من اكبر التساؤلات والانشغالات للدول من جهة، و الباحثين من جهة أخرى كون أنها مثلت إساءة للحياة الاقتصادية للمجتمع، خاصة مع تطور النشاط الاقتصادي حيث أخذت هذه الظاهرة عدة أشكال وأوجه بحكم أنها نتجت إثر عدة أسباب، وفيما يلي أهم التعريفات لهذه الظاهرة وأنواعها.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي و أنواعه.

من خلال هذا المطلب سنحاول تقديم مفهوم للتهرب الضريبي وأنواعه، حيث اختلف المحاسبين في تقديم تعريف شامل وموحد له والذي يتم إدراجه تحت عدة تعريفات.

أولا: مفهوم التهرب الضريبي.

عرف الدكتور **فليح خلف**: "أن التهرب الضريبي يعني عدم دفع الضريبة كليا أو جزئيا من قبل المكلف بدفعها قانونا، ودون نقل عبئها إلى غيره بحيث لا تحصل الدولة نتيجة لذلك على الإيرادات الضريبية كليا أو جزئيا".[1]

عرف **Cartou Louis** التهرب الضريبي على أنه: " مجموع العمليات التي يقوم بها المكلف من أجل وضع مادته الخاضعة للضريبة في متناول النظام الجبائي الذي يمنحه أحسن وأكثر الامتيازات سواء داخل المؤسسة أو خارجها".[2]

و كما عرف أيضا " هو عبارة عن جميع المخالفات القانونية التي تعني عدم الامتثال للتشريع الضريبي، أو استعمال فجوات قانونية لصالح التملص من دفع الواجب الضريبي بجميع الوسائل و الأشكال سواء تعلق الأمر في الحركات المادية والعمليات المحاسبية بكل أو بجزء المبلغ الواجب الدفع لخزينة الدولة التي تستعمله من أجل تغطية نفقاتها الاجتماعية وأهدافها الاقتصادية من اجل الوصول بالمجتمع والاقتصاد الوطني إلى التنمية الاقتصادية و الاجتماعية". [13]

---

[1] فليح حسن خلف، **"المالية العامة"**، عالم الكتب الحديث، الأدن،2017،ص194

[2] رحال نصر، موفق سهام، **"الضغط الضريبي كحافز للتهرب و الغش الضريبي، مجلة العلوم الإدارية و المالية"**، المجلد2، العدد1، جامعة لخضر-الوادي- الجزائر، جوان 2018،ص234

[3]. بوعون يحياوي نصيرة،**" الضرائب الوطنية و الدولية"**، الجزائر2010،ص42

ويعرف كذلك على أنه" التخلص من الالتزام بدفع الضريبة، رغم تحقق الواقعة المنشأة للضريبة فيعتمد على سلوك احتيالي للتخلص من عبئها.[2]

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن إعطاء تعريف شامل للتهرب الضريبي حيث عرف على أنه مجموع الطرق التي يسلكها المكلف بالضريبة من أجل عدم دفع الضريبة المترتبة عليه

ومنه يمكن إظهار أوجه الشبه والاختلاف بين التهرب الضريبي والغش الضريبي كما يلي:

الجدول رقم (01):اوجه الشبه والاختلاف بين التهرب الضريبي والغش الضريبي.

<table>
<tr><td colspan="2">أوجه التشابه</td></tr>
<tr><td colspan="2">- كل منهما له هدف التخلص من الدفع الضريبي جزئيا أو كليا
- كل منهما يسبب في انخفاض حصيلة الخزينة
- كل منهما سلوك غير أخلاقي</td></tr>
<tr><td colspan="2">أوجه الاختلاف</td></tr>
<tr><td>التهرب الضريبي</td><td>الغش الضريبي</td></tr>
<tr><td>يتم باستعمال تقنيات قانونية والتغيرات الموجودة في التشريع الضريبي</td><td>يتم استعمال أساليب مخالفة للتشريع القانوني يعتبره القانون جريمة ويعاقب على ارتكابها</td></tr>
</table>

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على المعلومات الموجودة أعلاه

[2]- حميد بوزيدة، **"جباية المؤسسات"**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص39

ثانيا: أنواع التهرب الضريبي

تعددت واختلفت أنواع التهرب الضريبي، حيث يمكن تصنيفها حسب عدة معايير منها، حسب معيار درجة التعقد، معيار المنطقة الجغرافية، وكما أن للغش الضريبي صور مختلفة ومتنوعة سيتم التطرق إليها كما يلي:

أ- حسب معيار المشروعية

من خلال هذا المعيار نجد التهرب الضريبي المشروع والتهرب الضريبي الغير مشروع.

1- **التهرب الضريبي المشروع**: يقصد به استغلال المكلف بالضريبة بعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه وعدم الالتزام بها، أي أن الشخص يتمكن من التخلص بالتزامه على دفع الضريبة دون أن يضع نفسه في مركز مخالف للقانون، ويكون ذلك ناتج عن سوء النية، كما يمكن للتهرب الضريبي المشروع أن يحدث وذلك عن طريق تجنب الواقعة المنشأة للضريبة.[1]

و من خلال هذا يمكن أن نجد ثلاثة أنواع للتهرب الضريبي المشروع نلخصها فيما يلي:

1-1- **التهرب الضريبي الناتج عن سلوك المكلف**:وذلك من خلال بعض السلوكيات التي يتخذها المكلف بحيث يكون الهدف منها تجنب الضريبة كليا أو جزئيا، وذلك بامتناعه عن استهلاك[2] أو انتاج السلع التي تفرض عليها الضريبة المرتفعة، أو ترك النشاط الإنتاجي التي يخضع إلى الضريبة المرتفعة و الانتقال إلى نشاط أخر خاضع لضريبة أقل، فقد تقوم بعض الشركات بتوزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية للمساهمين قصد التخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، وبهذا قد تتجنب دفع الضريبة بصفة جزئية،[3] كما نجد أيضا بعض الأشخاص قد يلجؤون إلى تقسيم أملاكهم وهم على قيد الحياة للورثة من اجل عدم دفع الضريبية، وفي هذه الحالة قد تجنبوا دفع الضريبة بصفة كلية.[4]

[1] بكري عبد الرحمان، الحوكمة الضريبية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الدراسات الجبائية، المجلد 4، العدد 1، سنة 2016، جامعة لويسي علي2 البليدة، ص 17.

[2]

[3] كركودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2001، ص 08.

1-2- **التهرب الضريبي ينظمه التشريع الضريبي**: يعتمد المشرع الجزائري في بعض الأحيان في وجود التهرب الضريبي ذلك بغرض تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية و سياسية، كإخضاعه مثلا للأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خاص 12.5% بدلا من 25% قصد تشجيع الاستثمار،[1] أو يفرض ضريبة على الدخل الإجمالي على جميع الأرباح الصناعية والتجارية ثم تستثنى منها أرباح بعض المؤسسات الصناعية ضمن شروط معينة لتشجيع أنشائها خصوصا في المناطق المعزولة.[2]

1-3- **التهرب الضريبي الناتج عن إهمال المشرع الجزائري**: يتحقق هذا التهرب نتيجة وجود ثغرات في القانون الضريبي، كإغفال تنظيم الضريبة عن طريق الهبة من طرف المشرع ، فيمكن للشخص أن ينقل ملكية أمواله إلى ورثته عن طريق عقد صوري خلال حياته تهربا من خضوع أمواله إلى ضريبة التركات بعد وفاته. طبقا لما نصت عليه المادة 01 من قانون العقوبات **"لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون"** .

ب- التهرب الضريبي الغير مشروع(الغش الضريبي)

تعددت التعاريف و المفاهيم للغش الضريبي من طرف المؤلفين نذكر منها:

تعريف مارك داسيس وباسكال مين " إن التهرب من الضرائب يعني بالضرورة انتهاكا لقانون الضرائب من أجل الهروب كليا أو جزئيا من الضرائب، أو حتى الحصول على مبالغ مستوردة من الضرائب التي لا يحق لنا الحصول عليها.

أما **حبيب عيادي** عرفه على أنه "مخالفة مباشرة ، واعية أم لا ، لقانون الضرائب ويتم تحليلها على أنها مجموعة من المجموعات القانونية و المحاسبية و المادية المصممة للتهرب من الضرائب ".[3]

ينقسم هذا النوع من التهرب بدوره إلى: التهرب غير العمدي و التهرب العمدي، فالتهرب غير العمدي هو خرق مباشر للقانون الضريبي ويكون عن غفلة وعن غير قصد ويسمى بالتهرب

[1]- كركودي سهام، مرجع سبق ذكره، ص09.

[2]- علام ليلة، أليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون، فرع القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولودي معمري تيزي وزو، 2016، ص40.

[3] -tabli Abdelhak, Ycini Hakim, Le Control Fiscal outil de lutte contre La Fraude fiscal, Mémoire De Master en science De gestion, Specialite: Finance et comptabilité Option ; comptabilité contrôle, Université Abderrahmane Mira ,Bejaia, 2013, p33.

الواقع، بينما يشترط في التهرب العمدي حصوله باستخدام طرق احتيالية تنتهك القوانين عمدا، لذا يعرف بأنه قيام الممول بسرقة أو إخفاء مقدار الضريبة المستحقة بأية وسيلة احتيالية.[1]

وقد تمكن الدكتور أحسن بوسقيعة بجمع الأعمال التالية واعتبرها طرق احتيالية وقام بتصنيفها كما يلي:

أ- الطرق التي تهدف مباشرة وحالا إلى أداء أقل مما هو واجب أداءه والى عدم دفع شيء ويتعلق الأمر بالطرق التالية:[2]

- الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح عن الدخل.
- إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم المفروضة، فغالبا ما يمسك الغشاشين محاسبتين، محاسبة صحيحة مخصصة للاستعمال الشخصي له بمثابة من تطورات مؤسسته، ومحاسبة أخرى مزورة وهي مخصصة للمصالح الضريبية.
- قيام المكلف بالضريبة بتدبير إعسار أو عمل على مناورات أخرى وذلك لعرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها(يتعلق الأمر هنا بتحصيل الضريبة وليس بإقامتها كما كان الحال في الصورة السابقة).

ب- الطرق التي يمكنها أن تؤدي بصفة غير مباشرة إلى غش ضريبي ويتعلق الأمر أساس بالطريقتين الأتيتين:

- الإغفال عن قصد عن التسجيل أو الأمر بتسجيلات غير صحيحة أو صورية في السجل اليومي أو في سجل الجرد أو في الوثائق، التي تحل محلها عندما تتعلق الأخطاء بالسندات المالية التي أقفلت حساباتها.
- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعيما لطلبات ترمي إلى الحصول أو تخفيضات أو الإعفاء منها أو استرجاعها وإما إلى الاستفادة من المزايا الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.[3]

[1]- المادة 2/193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

[2]- بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائي الخاص(الجرائم ضد الأشخاص، الجرائم ضد الأموال، الجرائم الخاصة)، الجزء الأول، الطبعة 18، دار هومة لطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2015.

[3]- بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الخاص(الجرائم ضد الأشخاص، الجرائم ضد الأموال، الجرائم الخاصة)، مرجع سبق ذكره، ص 470-472

ج- التهرب الضريبي من حيث نطاق غير ارتكابه

يمكن لنا أن نقسم التهرب الضريبي وفقا لمكان وقوعه سواء على إقليم الدولة أو خارجها إلى تهرب داخلي وتهرب خارجي(دولي).

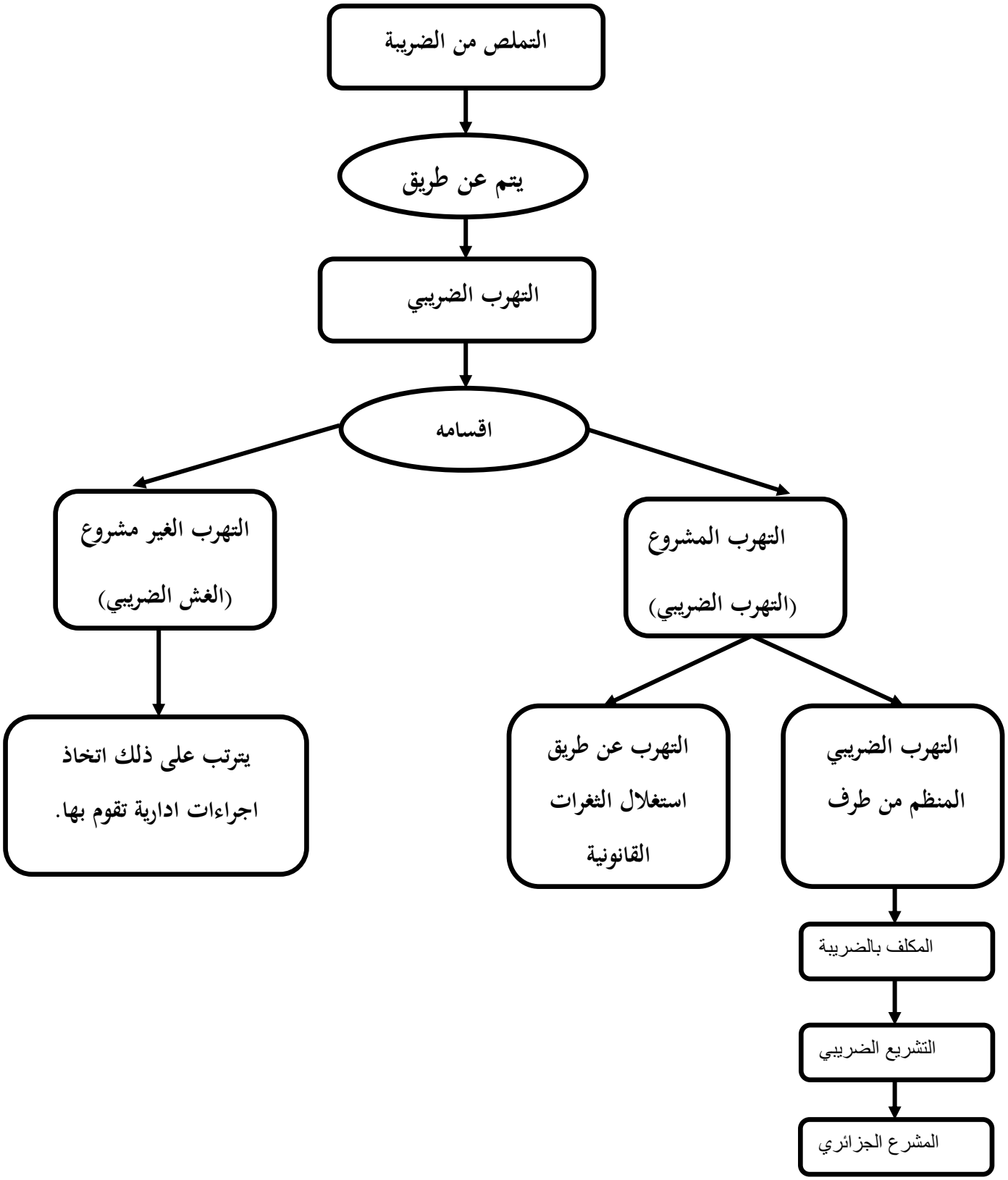
1- التهرب الضريبي الداخلي: فهذا النوع من التهرب أسبق في الظهور من التهرب الضريبي الدولي كما يعتبر أيضا أكثر شيوعا في العالم من التهرب الضريبي الدولي بل لا تكاد تخلو منه أي دولة في العالم مهما اختلفت درجة تقدمها و نموها.[1]

2- التهرب الضريبي الدولي: يكون التهرب الضريبي الدولي في شكل تجنب الخضوع للضريبة في دولة ذات ضغط جبائي مرتفع و تأديتها في دولة أخرى ذات ضغط جبائي منخفض، ويتم عادة باستغلال التسهيلات والإعفاءات التي تمنحها بعض الدول أو المناطق والتي يطلق عليها بالجنات الضريبية، و التي تتميز أساسا بالسرية المصرفية وغياب الرقابة على غير المقيمين.

ويمكن القول في الأخير أن نميز بين نوعين، فالتهرب الداخلي يكون بمخالفة القواعد التشريعية داخل إقليم الدولة ، و تكمن الوقاية منه عن طريق تشريعات ضريبية داخلية والتي تستطيع الدولة في هذه الحالة أن تتحكم فيه، أما التهرب الضريبي الدولي هو تهرب من الضريبية من البلد إذ يسعى المكلف بالضريبة دائما إلى التخلص من التزامه المتمثل في دفع الضريبة باستعماله مختلف السبل سواء كانت مشروعة أو غير مشروعة، بصفة كلية أو جزئية سواء على المستوى الداخلي أو الدولي.

[1]-سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008، ص 01.

الشكل (01) : يلخص أنواع التهرب الضريبي:



المصدر: من إعداد الطالبين

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي وأثاره

الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي.

أ- **ذات الطابع التشريعي**: لقد زادت في تعقيد القواعد التشريعية للنظام الضريبي من احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب الضريبة أو الإعفاءات أو التخفيضات، و من هنا يمكن حصر أهم الأسباب التشريعية في ظهور عيوب التشريع الضريبي في النقاط التالية:[1]

– نظام جبائي معقد وهذا لتعقد التشريع الضريبي(عدم وضوح الصياغة) و وجود بعض الثغرات ما يؤدي إلى خلق مشاكل الإدارة المالية وزيادة احتمال التهرب.

– نظام جبائي غير مرن أي غير مرتبط بالتنمية وطبيعة تطور الأنشطة الاقتصادية لذلك يجب تتبع أساليب عمل مرنة تتلاءم مع الظروف الاقتصادية العامة.

– تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضريبة وترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة.

–عدم استقرار التشريعات هذا راجع إلى التغيرات الدائمة التي تحدث في مجال التقنين الجبائي مما يصعب على المكلفين من جهة مسايرة التغيرات التي تطرأ على النظام و القواعد المعمول بها، ومن جهة أخرى تؤدي حالة حساسية من الضريبة، تدفع بهم إلى رفض كل مشروع لإصلاح الضريبي و بالتالي زيادة ميولهم للتهرب الضريبي.

–إن ارتفاع نسبة الضريبة وزيادة عبئها، يؤدي إلى حدوث ضغط جبائي.

و منه يمكن تعريف الضغط الجبائي على أنه " العلاقة التي تقدم النسبة المئوية للدخل المقتطع في شكل ضرائب و رسوم على الدخول المحققة من طرف كل فرد مكلف بالضريبة أو من طرف الدولة في حد ذاتها".[2]

[1]- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسية المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 2000، ص 255.
[2]- محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هوم، الجزائر،2004، ص 284.

ثانيا: الأسباب الغير مباشرة.

أ- ذات الطابع الشخصي.

ترجع الأسباب الشخصية بصورة أساسية الى العلاقة بين الدولة والمواطن. أو بتعبير آخر بين إدارة الضرائب والمكلف , حيث ان الحديث عن " ضعف الوعي الضريبي " لدى المكلفين يصبح حديثا قليل الأهمية ، إذا ما تم مقارنته بالفنون التي يتقنها المكلفون للتهرب الضريبي أو الغش الضريبي ورغم هذا فلا شك ان ثمة ضرورة ملحة لنشر الوعي الضريبي بين المكلفين, كما أن شعور المكلف بثقل أعباء الملفات الضريبية على عاتقه يجعله مضطرا للبحث عن الثغرات القانونية التي تتيح له مجالات التهرب من الضريبة لا مدى عدالتها وتوافقها مع القدرة التكليفية. وتلجأ في أحوال كثيرة إلى رفع المعدلات الضريبية التي لا تلقى صدى طيبا في نفوس المكلفين.[1]

ب- ذات الطابع النفسي.

إن الثقافة الجبائية في المجتمع تعاني من نقص شديد إذ أن أغلبية الأفراد لا يحسون بالذنب أو ارتكابهم للخطأ عندما يقومون بمعالجة مصلحة الضرائب من خلال عدم إيفائهم بالتزاماتهم الجبائية ومحاولتهم إخفاء مدا خيلهم أو التخلص من الواجب الذي يجب عليهم القيام به اتجاه الدولة في تحملهم لجزء من النفقات العامة وهذا يعود الى نقص الوعي الضريبي الذي يتمثل في :"شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقى عليها من أعباء " كما أن بعض الدول كفرنسا والدول المتأثرة بها المكلف الذي يسرق الدولة التي تسرقه لتشكل سرقة، وهو ما تنطوي عليه العبارة الفرنسية الشهيرة"voler le fiscale n’est pas voie" اي أن " السرقة الضريبة ليست بسرقة".[2]

[1]- مليكاوي مولود، أساسيات في الضريبة المحلية والدولية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2018، ص 65.
[2]- رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص422.

ج- ذات الطابع الإداري.

عند تحقيق الأهداف السياسية يتطلب ذلك إمكانيات التطبيق ، فقد لا يكون مجديا فرض الضرائب الجديدة أو رفع معدلات الضرائب اذا كانت تفتقر الى وسائل تنفيذها ،لان هذا سيزيد الأمر تعقيدا، فالأمر هنا يتعلق بكفاءة الإدارة الضريبة ،إذ أن النقائص الموجودة فيها هي التي تحد من كفاءتها ،ومنه تدفع بالمكلف الى التهرب الضريبي وتتجلى أهم هذه النقائص فيما يلي:[1]

- ضعف الوسائل المادية والمالية (النقل، الرواتب، الحوافز) و التي مازالت لا تشبع رغبة العاملين مما يدفعهم الى الانحراف او التقصير في الاطلاع بمسؤوليتهم الوظيفية على اكمل وجه.
- ضعف الإمكانيات البشرية سواء من الجانب الكمي المتمثل في نقص عدد المستخدمين(أعوان الرقابية) مقارنة مع نقص المدارس المختصة في تكوين إطارات في التحقيق والرقابة الجبائية.
- تعقد وكثرة الإجراءات الروتينية تغرس روح الكراهية اتجاه الضريبة.
- تعقد النظام الجبائي لدرجة أن مصلحة الضرائب تجد فيه صعوبات لفهمه وتطبيقه ، وهو ما يعطي الفرصة للمكلفين في استغلال النقائص والثغرات التي تخلله لتحقيق أغراضهم دون المساس بالقانون أو مخالفته.
- نقص التوعية وضعف العلاقة بين الإدارة والمكلف.
- من ناحية الكفاءة من اخطر الوسائل التي يلجأ إليها الموظف هي الرشوة التي تظهر أساسا الجانب السلبي له أي عدم وجود وعي مهني.
- العدد الهائل المكلفين الخاضعين للضريبة و الملفات المعروضة للضريبة

[1]- عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 1995، ص215.

د- ذات الطابع الاقتصادي:

عندما تكون الظروف التي يمر بها الممولين جدية، حيث تنتعش الأسواق وتزداد الدخول عندهم. ينخفض نسبيا حجم التهرب الضريبي مقارنة بظروف الركود الاقتصادي. وصعوبة توفير متطلبات المعيشية اليومية من قبل الممولين. فيلجؤون الى التهرب من الضرائب باستعمال الثغرات القانونية لتخفيف من أعبائها و المفروض أن يخفف العبء الضريبي في هذه الظروف ولكن مرة أخرى فان عدم كفاءة الإدارة الضريبية أو استخدام أساليب التقرير الجزافي وربما إهمال الدفاتر يساعد على زيادة التهرب الضريبي ، كما تظهر هذه الأسباب على شكلين هما كالتالي:[1]

أ- **الوضعية الاقتصادية للمكلف:** يظهر سلوك المكلف اتجاه الضريبة بشكل واضح في اوقات الأزمات ، حيث تنخفض المداخيل وتصبح الضريبة تشكل عبئا ثقيلا على المكلف ، مما يدفعه إلى التهرب من تسديدها وهذا في حالة الأزمات ، أما في حالة الرخاء الاقتصادي حيث تزداد المداخيل فقد يدفع المكلف بالضريبة ما عليه اتجاه الخزينة ليظهر مظهر المواطن الصالح.

ب- **الوضعية الاقتصادية العامة:** ترتفع مداخيل الأفراد في فترة الانتعاش الاقتصادي وترتفع بذلك القدرة الشرائية فيتحمل بذلك المستهلك النهائي الضرائب التي يجمعها منهم المكلف ويسددها للخزينة ، مما يؤدي الى تقليل التهرب الضريبي ، أما في فترات الركود الاقتصادي ينتشر السوق الموازي ويؤدي الى اختلالات في بنية الاقتصاد الوطني.

هـ- أسباب ذات الطابع الاجتماعي: إن التهرب الضريبي ظاهرة اجتماعية خطيرة تضر بالاقتصاد الوطني ، وتفوت على الدول تنفيذ سياستها المالية لأهدافها و أغراضها التنموية ،نظرا لفقدان الخزينة العامة للدولة لحصائل وموارد مالية من المفروض توفيرها من قبل النظام الضريبي ، كذلك فقد تنعكس أثار التهرب الضريبي في شكل زيادات في أعباء أفراد بعض الفئات من الجمهور ، مما ينافي سيادة مبادئ العدالة الضريبية في التطبيق ، ويحفز بالتالي ممارسة التهرب الضريبي.[2]

[1]- قتال عبد العزيز، أساليب تفعيل الرقابة في الحد من التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، كلية علوم التسيير، جامعة المدية، 2009، ص03.
[2]- غازي عناية، المالية العامة و التشريع الضريبي، دار الميارق، عمان، الطبعة الأولى، 1998، ص184.

الفرع الثاني : أثار التهرب الضريبي.

إن لظاهرة التهرب الضريبي أثار سيئة على الوضع المالي و الاقتصادي و الاجتماعي للدولة، فمن خلال تفشي هذه الظاهرة وتوسعها تتضاءل حصة الدولة من الواردات الضريبية ، الأمر الذي يدفع بها الى تغطية هذا النقص بتقليص حجم نفقاتها العامة الضرورية لتلبية حاجيات المجتمع الاقتصادية منها والاجتماعية ، و هذا من شأنه أن يؤدي الى خفض مستوى التوظيفات المالية وتدني المستوى المعيشي للأفراد.

وأثار التهرب من الضريبة لا تتوقف عند هذا الحد ، فان لم تكفي عملية تقليص حجم النفقات العمومية لتغطية العجز الناتج عن التهرب من تأدية الضرائب ، فقد تضطر الى اللجوء لزيادة إيراداتها العامة عن فرض ضرائب جديدة وزيادة العبء الضريبي على المواطنين ،الأمر الذي يؤدي الى زيادة رغبتهم في اللجوء الى كافة الوسائل و الأساليب للتهرب من تأدية الضرائب ، كما من شأنه فرض الضرائب جديدة أن يجعل العبء الضريبي العام يتراكم على عاتق المواطنين الشرفاء الذين لم يعتادوا على التهرب من الضريبة ، أو على عاتق أصحاب الرواتب والأجور الذين لا يستطيعون ممارسة التهرب الضريبي بسبب خضوعهم للضريبة عن طريق الحجز من المنبع ، مما يساهم في عدم توزيع الأعباء الضريبية توزيعا عادلا على كافة المواطنين القادرين عليها.[1]

أولا: الأثار الاقتصادية.

تعتبر الضريبة هي المورد الأساسي لخدمة الأهداف التنموية في الدولة ، حيث ترتفع هذه الأخيرة بارتفاع مداخيل الضريبة وتنخفض بانخفاضها ، وبالتالي فان التهرب الضريبي له أثار وخيمة على إضعاف قدرة الدولة التنموية لزيادة الاستثمار ، نظرا لنقص إيرادات الدولة بسبب التهرب و الغش الضريبي لا يسمح بتكوين ادخار عام و هذا ما يحد من قدرة الدولة على القيام بمشاريع استثمارية التي تفتضيها التنمية بالإضافة الى ذلك فان انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في اطار ترقية الاستثمار ، ويترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات البطالة والتضخم ، يعمل التهرب الضريبي على الإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهربة افضل من تلك التي

[1]- غازي عناية، المالية العامة و التشريع الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 184.

تؤدي واجباتها الضريبية ، كما أن التهرب الضريبي يساهم في توجيه عناصر الإنتاج الى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب حتى و إن كانت ذو إنتاجية ضعيفة.

ثانيا: الأثار المالية.

تتمثل الأثار المالية للتهرب الضريبي في أنه يلحق بخزينة الدولة خسائر كبيرة تتمثل في الأموال الطائلة التي تضيع منها وتكدس من طرف المكلفين المتملصين من دفع الضرائب ، كما أنه يؤدي الى تخفيض الدخل القومي وحتما منها سينخفض من ذلك مستوى الدخل افردي ، بالإضافة الى ذلك فان التهرب الضريبي يؤدي لى انخفاض قيمة العملة الوطنية ، وذلك بسبب عملية الاكتناز الغير مصرح بها ،والتي تتسبب في وجود التضخم النقدي على مستوى السوق النقدي.[1]

ثالثا: الأثار الاجتماعية.

بغياب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية ، بالإضافة الى ذلك فإن التهرب الضريبي يخل بإعادة توزيع المداخيل بين طبقات المجتمع و يزيد الفوارق الطبقية بينهما ، و يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء نظرا لسقوط العبء الضريبي كله عليهم ، فانتشار الغش و الخداع بين مختلف الطبقات في المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس الجبائي وغياب الوعي الفردي لدى المكلفين وتغيب الثقة في سياسة الدولة الاقتصادية و الاجتماعية يفضل بذلك المكلفين النفع الخاص عن النفع العام فيمتنعون عن الضرائب و المشاركة في النفقات العمومية.[2]

ومن خلال ما سبق ذكره يمكن إبراز أهم الأثار الاجتماعية فيما يلي:[3]

- عدم المساوات بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي ومن ثمة عدم عدالة التوزيع للعبء الضريبي.
- إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع.
- تعميم الفوارق الاجتماعية بين مختلف الطبقات الاجتماعية,
- انتشار الفساد ولأخلاق بين الموظفين في القطاع(الرشوة) ، أو بين المكلفين المتملصين من الضريبة.

[1]- حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثانية، 2007، ص52.
[2]- حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص52.
[3]- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2007، ص 161.

المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي ومنهاجه.

تعد الضريبة من أهم الموارد التي تستفيد منها الخزينة، إلا أن المكلف يسعى دائما للتهرب من دفعها ومن خلال ما يلي:

سيتم التطرق إلى أنواع الطرق التي يتبعها المكلف من أجل التهرب من دفعها ومناهج قياس مقدار هذا التهرب الضريبي،

المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي.

أولا: التهرب عن طريق تقديم معلومات محاسبية غير حقيقية : وذلك بلجوء المكلف إلى تقديم إقرار ضريبي استنادا الى دفاتر وسجلات وحسابات مصطنعة مخالفة للدفاتر والسجلات الحقيقية ، بهدف التقليل من الإيرادات وزيادة النفقات، ومن أمثلة ذلك نذكر منه:[1]

- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع.
- توزيع أرباح الشركات وهميين أي غير موجودين أصلا.
- التناسبي المعتمد لبعض المبيعات التي تتم يدا بيد أي دون تحرير فواتير، ويتم التسديد نقدا.
- التسجيل الوهمي لمبيعات المسترجعة أو خصومات تجارية ممنوحة.
- التسجيل لقيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي يتواطأ مع الزبون.

ثانيا: التهرب عن طريق إخفاء الممتلكات: يعتمد هذا النوع من التهرب على الإخفاء المعتمد لبعض الممتلكات مثل: المخزونات، و هذا الإخفاء قد يكون كلي أو جزئي ، و من الأمثلة لهذه الطريقة من طرف التهرب الجبائي ما يلي:

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

ثالثا: التهرب عن طريق استغلال القانون: يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالا وتنظيما و الأرقى تقنية، إذ يتم التهرب عن طريق الثغرات القانونية من خلال استغلال بعض النقائص

[1]- نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004، ص09.

الموجودة في النظام الجبائي أو التجاري لصالح المكلف، وبذلك لا يستطيع المشرع الجبائي فرض أي عقوبة على مرتكبيها، حيث يستعين المتهرب الضريبي بأهل الخبرة و الاختصاص لاستنباط طرق التحايل مستندين بذلك الى نصوص قانونية، ويتجلى ذلك في حالات قانونية تسمح للمكلف بالضريبة الاستفادة منها ومن أمثلة ذلك نذكر مايلي :

- تحقيق عدة مداخيل يصرح بها في عناوين مختلفة لإخضاعها لمعدلات منخفضة.
- الحصول على امتيازات جبائية وشبه جبائية في اطار الوكالة الوطنية لتدعيم الاستثماراتAPSI أو الوكالة الوطنية لتدعيم الشبابAINSEJ ، ثم القيام بعد ذلك بالتنازل عن هذه الاستثمارات للترهب من قيمة الضريبة التي تترتب عليها، مما يفوت على الخزينة مبالغ ضخمة.
- تسجيل عملية بيع لأصل من الأصول على أنها هبة.

المطلب الثاني: مناهج قياس التهرب الضريبي.

تعتمد هذه الطريقة على مختلف التصريحات و الإقرارات الضريبية التي تبين مدى التزام المكلف بدفع الضريبة، أي بناء على تقدير ما كان يجب أن يحصل من الضرائب، وما تم تحصيله فعليا، وذلك وفق أربعة مناهج أساسية:

- منهج نسبة الضريبة الثابتة،
- منهج الإعفاءات الضريبية الخاصة،
- منهج الضريبة القانونية المحتملة،
- منهج الرقابة الجبائية،

أولا : منهج نسبة الضريبة الثابتة

يستند هذا المنهج إلى معياري الضريبة و الدخل الوطني الخام، وذلك عن طريق حساب الضريبة التقديرية لسنة الأساس، هذه السنة التي يكون فيها حجم التهرب الضريبي في حده الأدنى بالنسبة للدخل الوطني الخام للسنة قيد الدراسة، و الذي يعرف بالمعدل للاقتطاعات الإجبارية.[1]

و الذي يحسب كما يلي:

المعدل العام للاقتطاعات =(مجموع الاقتطاعات الإجبارية المحققة/الدخل الوطني الخام)*100

وبالتالي عند الحصول على النتائج يتم اختيار سنة الأساس، أين يكون معدل الاقتطاعات الإجبارية ثابتة، ومنه يتم حساب الاقتطاعات الإجبارية المقدرة كما يلي:

مجموع الاقتطاعات الإجبارية المقدرة = الدخل الوطني الخام* النسبة الثابتة

وكما يتم حساب حجم التهرب الضريبي كالتالي:

حجم التهرب الضريبي= مجموع الاقتطاعات الإجبارية المقدرة – مجموع الاقتطاعات الإجبارية المحققة.

لكن الانتقاد الذي يلاحظ في هذا المنهج، أنه يقيس حجم التهرب الضريبي الإضافي وليس حجم التهرب الضريبي الإجمالي، أي يقيس التطور وليس الحجم، وبالتالي عدم الوصول إلى التقدير الجيد حجم التهرب الضريبي، فضلا على أن فرضية ثبات نسبة الضريبة إلى الدخل الوطني في سنة الأساس بمعنى التغير الحاصل لإجمالي الدخل الوطني الخام يكون مساويا تماما للتغير النسبي في الضريبة، أي المرونة الضريبية تساوي واحد، لا يعتمد عليها باعتبارها ليست دائمة على الدوام.[2]

[1]- خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2008/2007، ص117.

[2]- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراهفي العلون الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 303.

ثانيا: منهج الإعفاءات الضريبية الخاصة.

يقدر حجم التهرب الضريبي حسب هذا المنهج عن طريق حساب الفرق بين ما تم التصريح به خلال مدة الإعفاءات الضريبية الجارية و ما هو مصرح بيه قبل الاستفادة من الإعفاءات الضريبية، وعلى أساس تلك التصريحات تتم عملية المقارنة ومن ثم يمكن قياس حجم التهرب من خلال الفرق المستخرج، أي أن الفرق يعبر عن حجم التهرب الضريبي في جزء مداخيل غير مصرح بها و الذي نذكر منه:[1]

حجم التهرب الضريبي= المداخيل المصرح بها قبل الاستفادة من الإعفاءات الضريبية – المداخيل المصرحة خلال الاستفادة من الإعفاءات

بالرغم من ميزة المنهج على أنه يقوم على أساس استغلال المعلومات التي تتضمنها التصريحات الضريبية من خلال منح إعفاءات من بعض الغرامات والعقوبات التي تمنح للمكلف بغرض تشجيعه بالتصريح بدخله و أرقام أعماله الحقيقي، لكن يعاقب عليه أيضا جملة من النقائص يمكن حصرها فيما يلي:

- رغم خصوصية المقدمة من هذا المنهج، يفضل بعض المكلفين عدم الإعلان عن دخلهم أو رقم أعمالهم الحقيقي حتى في ظل الإعفاءات لشعورهم الدائم بأنه بمجرد تسجيل أنفسهم لدى الإدارة الضريبية و يكونوا ملزمين بدفع ضريبة منتظمة و هو ما يعتبرونه عبئا ثقيلا.
- أن تكرر منهج الإعفاءات الضريبية ، يدفع بعض المكلفين الى تأجيل التصريح بمداخيلهم في انتظار تشريع إعفاء جديد لأجل لاحق، مما ينتج عنه نتائج ضعيفة بعدد المكلفين المصرحين بمداخيلهم.[2]

ثالثا : منهج الضريبة القانونية المحتملة.

في هذا المنهج تعتبر قدرة الأداء الجبائية (الجهد الجبائي) هي الأساس الخاضع للضريبة، ويقصد بقدرة الأداء الجبائية مجموع الثروات المتواجدة في متناول الشخص الطبيعي أو المعنوي الخاضع للقانون العام للدولة.[3]

[1]- عيسى بلخوخ، الرقابة الجبائية كأداة للتهرب والغش الضريبي دراسة حالة ولاية باتنة، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، /2003/2004، ص42.

[2]-

[3]- خلاصي رضا، تحليل ظاهر الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر في الفترة1991-2002، مرجع سبق ذكره، ص117.

وتنقسم قدرة الأداء الجبائية إلى قسمين:

أ- **قدرة الأداء الجبائية القانونية(النظرية):** تتمثل في مجموع الضرائب التي كانت من المفترض الحصول عليها اذ دفع كل المكلفين ما عليهم من ضرائب ، وتساوي مجموع قواعد التأسيس لمختلف أنواع الضرائب مضروبة في متوسط معدلاتها لسنة معينة ، ويعبر عنها كالتالي M

$$pft= \sum_{i=1}^{n} \quad BIMi*TMImi$$

PFt: قدرة الأداء الجبائية النظرية (potentiel fiscale théorique)

BIM: قاعدة التأمين لضريبة معينة (Base d'imposition d'un impôt)

TMIm : المعدل المتوسط لمجموع نسب الشرائح (Taux Moyen d'imposition)

ب- قدرة الأداء الجبائية الحقيقة(الفعلية): هي مجموع إيرادات الضرائب التي تم تحصيلها فعلا من المكلفين من طرف الإدارة الضريبية، ومنه يتم حساب الضرائب غير المدفوعة كما يلي:

الضريبة غير المدفوع = قدرة الأداء الجبائية النظرية – قدرة الأداء الجبائية الحقيقة

لكن يبقى لهذا المنهج عيوب يمكن إدراجها كما يلي:

- تبنى هذه الطريقة على أساس عامل عدم الالتزام الضريبي و كفاءة الجهاز الضريبي،
- افتراض صحة التقدير الرسمي للدخل الوطني، دون الأخذ بعين الاعتبار المداخيل غير مدرجة في هذا الأخير الناتجة عن الاقتصاد الموازي، مبررين مصدر الإحصائيات الرسمية للثقة المتوفرة في استقصائيات الأسر بالنسبة لكل شريحة موجودة في الدولة.

رابعا: منهج الرقابة الجبائية: يقدر حجم التهرب الضريبي حسب هذا المنهج عن طريق حساب الفرق بين المبالغ المستخرجة من خلال إجراء عملية المراجعة الجبائية والمبالغ المصرح بها من طرف المكلفين خلال السنة، أي يتم قياس التهرب الضريبي من واقع حجم الدخل الخاضع للضريبة غير المصرح به، وبهذا يمكن القول أن:

التهرب الضريبي = قيمة المبالغ المستخرجة من خلال المراجعة – قيمة المبالغ المصرح بها

ومن بين الأنماط المستعملة في هذا المنهج:

- طريقة التحقيقات الجبائية.
- التحقيق في المحاسبة.
- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

1- **طريقة التحقيقات الجبائية الخاصة**: يتم حساب حجم التهرب الضريبي حسب هذه الطريقة بالاعتماد على حجم الضريبة المدفوعة انطلاقا من نتائج المراجعة الخاصة، فضلا على مدى التزام المكلف بالقانون الضريبي، أي درجة الوعي الضريبي للمكلف، والتي تمثل النسبة بين عدد المكلفين غير المصرحين بدقة عن مداخيلهم وعدد المكلفين المصرحين بدقة عن مداخيلهم حيث:

$$\text{درجة الوعي الضريبي} = \frac{\text{المكلفين غير المصرحين بدقة عن مداخيلهم}}{\text{المكلفين المصرحين بدقة عن مداخيلهم}}$$

حتى نتوصل لنتيجة التهرب الضريبي بضرب قيمة الضريبة المقدرة بطريقة التحقيقات الجبائية الخاصة في درجة الوعي الضريبي كما يلي:

حجم التهرب الضريبي = قيمة الضريبة المقدرة × درجة الوعي الضريبي

ولكن لهذا المنهج عيوب أن عينة برنامج المراجعة الخاصة مأخوذة من المكلفين المصرحين بدقة عن مداخيلهم لدى إدارة الضرائب، و بالتالي استبعاد المكلفين غير المصرحين بدقة عن مداخيلهم سواء من حيث النشاط أو مصدر الدخل، وهذا الاستبعاد يؤدي إلى إضعاف من مصداقية هذه الطريقة.[1]

2- **طريقة التحقق في المحاسبة**: وهي مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو فحص شخص معين، ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف

[1]- عيسى بولخوخ ، الرقابة الجبائية كأداة للتهرب والغش الضريبي دراسة حالة ولاية باتنة

مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبة، وعند اقتضاء الحال يمكن اللجوء الى الإجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة.[1]

وفي هذا السياق ، فان حجم التهرب الضريبي يكمن في اكتشاف عدم مطابقة التصريحات الجبائية مع ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية للمكلفين، و المتمثل في الفرق بين مبلغ المعاد تأسيسه و المبلغ المصرح به كما يلي:

حجم التهرب الضريبي = موجودات المتوفرة للمكلف خلال فترة التحقيق – موجودات المستعملة خلال نفس الفترة

3-طريقة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية : يقوم هذا التحقيق بمراقبة المكلف بالضريبة للتأكد من أن تصريح المكلف لمداخيله تتوافق مع وضعية ثروته ونمو أملاكه، حيث تقوم على مراقبة الأشخاص الذين يمارسون نشاط مهني غير تجاري(المهن الحرة) وتسمح بمتابعة تطور نمو أملاك وأموال المكلف ومقارنتها مع المداخيل المصرح بها، حيث تسمح باستخراج فارق الدخل المكلف بين المصرح به والدخل الحقيقي له و الموجودات المستعملة والتي تمثل مجموع النفقات التي تحملها هذا المكلف كما يلي:

حجم التهرب الضريبي للمكلف = موجودات المتوفرة للمكلف خلال فترة التحقيق – موجوداته المستعملة خلال نفس الفترة

2-2 منهجية القياس بالاعتماد على منهج الاقتصاد الموازي.

يعتمد هذا المنهج على تحديد حجم الاقتصاد الموازي، وعلى تقديرات حسابات المحاسبة الوطنية ذات العلاقة بالمصالح الأخرى ، كوزارتي الصناعة والتجارة ، فضلا عن تصريحات المكلفين،

ويقصد بالاقتصاد الموازي أنه "الاقتصاد الذي لا يخضع للرقابة الحكومية و لا تدخل مدخلاته ومخرجاته في الحسابات الوطنية، ولا يعترف بالتشريعات الصادرة، وهو لا يشمل الأنشطة غير المشروعة فقط، بل يشمل أيضا أشكال الدخل الغير المصرح بها والمحصلة من انتاج السلع و الخدمات المشروعة".[2]

[1] -Daniel Riche Les procédures fiscal ,PUF, fran , 1990,p2225

[2] -بولادي علي، مشكلة الاقتصاد الخفي في الجزائي: الأسباب والحلول، مجلة علوم الإنسانية، السنة الخامسة، العدد37.

ويتم قياس حجم الاقتصاد الموزي كالتالي:

أولا: منهج التفاوت أو التباين

ويعتمد هذا المنهج في تطبيقه على مؤشرات الاقتصاد الكلي(الدخل الوطني الخام) و مؤشرات الاقتصاد الجزئي(الدخل الفردي) و نجد طريقتين كالتالي:

أ- **منهج التفاوت على مستوى الدخل الوطني الخام**: ويتمثل في مجموع مداخيله المحققة غير المصرح بها لدى المصالح الضريبية أو غير مدونة في الحسابات الوطنية أو العكس أي وجود مداخيل ضمن الحسابات الوطنية غير مدونة لدى المصالح الضريبية.

و بالتالي فإن حساب التهرب الضريبي حسب هذا المنهج ينظر له من وجهتين:

- **الوجهة الأولى**: تتمثل في حساب الفرق ما بين تقديرات الدخل في الحسابات الوطنية و تقديرات الدخل لدى مصالح الضرائب.

حجم التهرب الضريبي = مداخيل الحسابات الوطنية – مداخيل المصالح الضريبية

لكن هذه الطريقة لها عيوب نتج عنها عدم إعطاء نتائج واقعية نذكر منها:[1]

- إن الناتج الوطني يستمد حسابه من البيانات الضريبية في الكثير من الدول،
- إن الدخل الفردي لحساب الناتج الوطني يشمل كل دخل يكسبه الفرد، بغض النظر عن كونه خاضعا للضريبة أم لا في حين أن الدخل حسب هذه الطريقة يكمن في مقر التصريحات الضريبية فقط.

- **أما الوجهة الثانية**: فتعتمد أساسا على الإنفاق، أي أن الدخل المتهرب منه سوف يظهر على شكل إنفاق عاجلا أم أجلا.

لذا تقوم هذه الطريقة بحساب الناتج الوطني بطريقتي الدخل والإنفاق، و في الأخير نقوم بحساب الفرق بين نتيجة الطريقتين، و الذي يعبر عن الدخل المهرب منه،

ولكن تبقى لهذه الطريقة عيوب نذكر منها:

[1]- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص20.

- أن الدخل المصرح به ليس بالضرورة تم إنفاقه، حيث يمكن أن يدخر إلى نقود.
- الناتج الوطني الخام يستند فقط على بيانات المحاسبة الوطنية ، دون بيانات المصالح الضريبية.

ب- **منهج التفاوت على مستوى الدخل الشخصي(الدخل الفردي)**: يعتمد هذا المنهج على الفروقات المكشوفة بين إنفاق القطاع العائلي و دخله، لأن الأفراد الذي يقل دخلهم المعلن عن إنفاقهم ربما يخفون جانبا من دخلهم و الذي قد يرجع إلى مولدة أصلا في الاقتصاد الموازي، وعليه فإن هذا الأسلوب قائم على أساس أن معاملات الاقتصاد الموازي لن تظهر في صورة الدخل، ولكنها ستظهر في صورة إنفاق و النتيجة المتحصل عليها تظهر حجم التهرب الضريبي .[1]

ثانيا: منهج إحصاء القوة العاملة(سوق العمل): يتم تقدير حجم الاقتصاد الموازي على أساس حجم العمالة المشاركة في الاقتصاد الرسمي، هدا الحجم الذي يفترض أن يكون ثابتا.

وتستند هذه الطريقة على حساب الفروق بين عدد السكان الذين يفترض أنهم جزء من قوة العمل الاقتصادية بناءا على الإحصائيات السكانية، وعدد السكان المسجلين رسميا باعتبارهم قوة العمل الفعلية للدولة ، لأجل إحصاء عدد عمال الاقتصاد الموازي من أجل حساب العدد الإجمالي لساعات عملهم والناتج يتم تحويله إلى رقم نقدي، وعليه:

الدخل المتهرب منه = عدد ساعات العمل في الاقتصاد الموازي × متوسط الإنتاجية للعامين في هذا القطاع

لكن ما يعاب في هذا المنهج أنه يحسب الدخل الموازي على فرضية عامل إنتاجي واحد (حجم العمالة) في حساب الناتج الوطني، مع إهمال العوامل الأخرى(رؤوس الأموال.....) كما أن صحة هذا المنهج يعتمد على مدى الدقة في كيفية إحصاء عدد العمال وساعات عملهم في الاقتصاد الموازي، وكيفية حساب متوسط إنتاجيتهم في هذا الأخير.

ثالثا: المنهج النقدي: يتسم الاقتصاد الموازي، بإخفاء مختلف معاملات التي تتم بين أطراف المتعاملين فيه ، لكن الإقبال على العملة السائلة من قبل هؤلاء المتعاملين يعتبر دليل كافي على وجود

[1]-نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية للفترة1999-2003، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2004/2003، ص119.

اقتصاد موازي، لذا يقوم هذا المنتج على فرضية أساسية مفادها أن معاملات الاقتصاد الموازي تتم أساسا باستعمال نقود سائلة ، وأن تغيير الطلب عليها هو نتيجة التغيير في أنشطة الاقتصاد الموازي سواء بالزيادة او بالنقصان ، هذا التغير الذي من خلاله نستطيع حساب حجم التهرب الضريبي، حيث توجد لهذا المنهج عدة أشكال نذكر منها:[1]

أ- **منهج معدل السيولة(المعدل النقدي الثابت):** يفترض هذا المنتج أن تقدير حجم الاقتصاد الموازي يكمن في تغيير نسبة بين النقود المتداولة و الودائع لأجل(تحت الطلب) في البنوك، و هذا ما يعرف بمعدل السيولة، هذه النسبة التي من المفروض أن تبقى ثابتة، و أن أي زيادة في هذه النسبة تعكس الزيادة في طلب النقود السائلة لتمويل معاملات الاقتصاد الموازي

ومن أجل معرفة مقدار هذا التغيير يستلزم تحديد السنة المرجعية لهذه النسبة، التي على أساسها نقارن معدل السيولة للسنة المدروسة، باعتبار أن الفرق بينهما يعبر عن وجود كتلة نقدية زائدة نتيجة الاقتصاد الموازي.

حيث يتم حساب حجم الاقتصاد الموازي حسب هذا المنهج كما يلي:[2]

$$PNB/M2 \times AEST = M2 - M1$$

لنصل في الأخير إلى تحديد حجم التهرب الضريبي بتطبيق المعادلة التالية:

$$VFF = AEST \times Tm/M2$$

ولكن يبقى هذا المنهج محدود في دقة النتائج المتواصل إليها لجملة من العيوب يمكن حصرها فيما يلي:

- عدم ديمومة صحة الفرضية تعادل سرعة دوران النقود في الاقتصاد الموازي هي نفس السرعة في الاقتصاد الرسمي ، نظرا لاحتمال سرعة دوران النقود في الاقتصاد الموازي اقل من سرعة دوران النقود الاقتصادي الرسمي
- عدم صحة فرضية ثبات معدل السيولة للسنة المرجعية(باعتبار أن في هذه السنة لا يوجد اقتصاد موازي)، لأن التهرب الضريبي مرتبط أيضا بالسنة المرجعية ولا يمكن إنكار وجوده، كما

[1]- نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية للفترة 1999-2003، مرجع سبق ذكره، ص 25.
[2]- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص20.

أن الزيادة في النقود السائلة ليس دائما مردد إلى زيادة في النمو الاقتصاد الموازي فقط، بل هناك متغيرات أخرى كالزيادة في الدخل و الاستهلاك .

- إن الفرضية القائمة على أن جل المعاملات تتم نقدا ليست صحيحة، باعتبار أن هناك معاملات تتم بأوراق تجارية أو حتى بالمقايضة، مما ينعكس على سرعة دوران النقود بفقدان جزء من نتائجه.

ب- **منهج معادلة النقدية**: إن الفكرة الأساسية التي قام عليها هذا المنهج ، هو أن وجود اقتصاد موازي دليل على ارتفاع معدلات الضرائب، كما نفترض أن العملة تتم نقدا ووسيلة لتسيير الاقتصاد الموازي وتخزين الثروة الاستراتيجية.

ويسمح هذا الشكل من قياس أثر تغيرات الضريبة على الاقتصاد الموازي ووضع تقديرات لحيازة العملة، حيث يوضح تقريران أحدهما في وجود الضرائب m3، والتقدير الثاني في عدم وجود الضراب$m2$، والفرق بينهما يشكل لنا عملة غير مشروعة، ومنه فإن حساب حجم الاقتصاد الموازي وفق المعادلة التالية:

$$AEST = M3 - M2 \times PNB/M0$$

M2: الكتلة النقدية في ظل عدم وجود الضرائب

M3 : الكتلة النقدية في وجود الضرائب

PNB/M0: العملة المشروعة، La Monnaie illégale

M3-M2: العملة الغير المشروعة في الاقتصاد، La Monnaie Illégale

و بافتراض تساوي سرعة دوران النقود المشروعة في الاقتصاد الرسمي وغير المشروعة في الاقتصاد الموازي، نضرب معادلة حجم الاقتصاد الموازي في المعدل الضريبي المتوسط المفروض Tm وفق المعادلة التالي:

$$VFF=[M3-M2\times PNB/M0]\times Tm$$

نقائص هذا المنهج تكمن في افتراض ان سرعة دوران العملة غير الشرعية هي نفس سرعة العملة الشرعية، وهذا ليس دوما صحيحا ، إضافة الى ان هذا المنهج ينقص من قيمة التهرب الضريبي لأنه لا يأخذ بعين الاعتبار إلا التهرب الضريبي المرتبط بتوظيف العملة في الاقتصاد الموازي، ويهمل الطرق الأخرى للتهرب، كالاستفادة من الإعفاءات الضريبية.[1]

ت- **منهج متغير فئات العملة**: حسب هذا المنتج، يفترض أن التداول النقدي للاقتصاد الموازي مرتبط بأوراق نقدية معنية، حيث يستند تقييم حجم الاقتصاد الموازي إلى تغيير في عدد الأوراق النقدية، وبالتالي من المتوقع زيادة نسبة الأوراق ذات فئات نقدية مرتفعة لتسهيل عملية تسوية معاملات في الاقتصاد الموازي، ويقوم هذا الأسلوب على أساس اشتقاق حجم الاقتصاد الموازي من خلال نسبة وحدات النقدية ذات فئات مرتفعة إلى باقي فئات عملية.

لكن هذا المنهج يفقد فعاليته بصعوبة ربط ارتفاع معدل وحدات النقدية إلى وجود اقتصاد موازي فقط ، وذلك لتعلقه بعوامل أخرى، مثل: زيادة معدل التضخم، التدهور المستمر في القوة الشرائية للعملة النقدية الأمر الذي يجعل ضرورة إبرام المعاملات بين المتعاملين يتم باستخدام وحدات ذات قيمة نقدية، سواء تم ذلك في الاقتصاد الرسمي أو الموازي.

وفي هذا الصدد، فإن المنهج المتبع في النظام الضريبي الجزائري يعتمد على منهج الرقابة الجبائية من خلال عملياتها على مستوى مصالح البحث والتحقيق طبقا لما هو محدد في القانون الضريبي.[2]

[1] Cecile. Bazert. Op. Cit. P64
[2] Cecile. Bazert. Op. Cit. P64

المبحث الثالث: آليات مكافحة التهرب الضريبي.

إن ظاهرة التهرب الضريبي ظهرت منذ القدم و لا زالت إلى يومنا هذا حيث كانت من بين اهتمامات الدول والحكومات ، من خلال البحث عن إجراءات للحد منها أو التقليل من حدتها لأنها بدأت مكلفة جدا على خزينة الدولة ، ومن أجل سد هذه الظاهرة أو الحد منها يجب في المرحلة الأولى تطبيق إجراءات وقائية وفي المرحلة الثانية إجراءات رقابية ويتم التطرق إليها فيما يلي.

المطلب الأول: أليات وقائية.

تعتبر الآليات الوقائية من اهم الوسائل المعتمدة لمواجهة التهرب الضريبي ، لهذا سوف نقوم في هذا المطلب بذكر البعض منها كما يلي :

أولا: العمل على تحسين التشريع الضريبي و استقراره.

يتم العمل على تحسين التشريع الضريبي و استقراره من خلال ما يلي:

- **العمل على تحسين التشريع الضريبي** : إن العمل على تحسين التشريع الضريبي يكون من خلال الصياغة القانونية الجيدة بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها و كذلك موظفي الضرائب ، وتبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بفرض الضريبة وحساب مقدارها و تحصيلها. وبالتالي يجب إحكام صياغة النصوص التشريع الضريبي حتى يفوت على المكلف للاستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي، وعليه سد منافذ التهرب الضريبي،[1]

وأن يتسم بالبساطة والوضوح و المرونة لان صياغة القانون الضريبي تلعب دورا رئيسيا في نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب،

[1]- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 165.

- **العمل على استقرار التشريع الضريبي**: التشريع الضريبي يتعقد لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه ، فالمشرع من خلال المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قام بفرض الضريبة الجزافية(IFU)، وهي ضريبة جمعت بين عدد من الضرائب بالنسبة للمكلفين الخاضعين لنظام التقدير الجزافي ،وهي الضريبة على الدخل الإجمالي(IRG)، و الضريبة على أرباح الشركات(IBS)، بالإضافة الى الرسم على القيمة المضافة(TVA)، و الرسم على النشاط المهني(TAP)، فالمكلف بهذا التعديل يدفع ضريبة جزافية وحيدة(IFU) الى مصلحة الضرائب التابعة لمكان نشاطه فقط وهذا قد قام به المشرع بتجنب المكلف دفع الضريبة مرتين. هذا الإجراء يتميز بالإيجابية ليس على المكلف فقط بل على موظفي الضرائب، كذلك من خلال بساطة الإجراءات وتيسير المتابعة الجيدة للملفات الجبائية للمكلفين.[1]

ثانيا: على مستوى الإدارة الجبائية.

قام المشرع الجزائري بوضع عدة إجراءات يجب على الإدارة الضريبية اتخاذها ، وسيتم طرحها من خلال:

- **الجانب البشري** : من أهم الإجراءات البشرية التي يجب توفيرها هي:
  - رفع مستوى موظفي الجهاز من خلال التكوين المتخصص الذي يعمل على رفع مستوى تأهيل وتدريب تلك العناصر.[2]
  - تحسين علاقة الإدارة بالممولين وذلك باعتبارهم زبائن لديها ، و ان التعاون لابد ان يكون السائد فضلا عن الاستماع لانشغالاتهم و الأخذ بعين الاعتبار لمقترحاتهم.[3]
  - تقرير تعداد الموظفين المعنيين بالرقابة وتحسين مردوديتهم.
  - تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين بإدارة الضريبة قصد غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم فالإدارة تضمن أحسن تطبيق للنظام الضريبي.
- **الجانب المادي** : من اجل ان تتماشى الإدارة مع بعض الإصلاحات الاقتصادية اتخذ المشرع الجبائي في هذا المجال بعض التعديلات الهيكلية على المستوى المحلي والمركزي حيث:

[1]- ناصر مراد، الغش والتهرب الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص 30
[2]- ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، محلة الباحث، العدد الثاني، جامعة ورقلة، 2003، ص 181.
[3]- عبد المجيد قدي، دراسات علم الضرائب، الطبعة 01، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان(الأردن)، 2008، ص 229.

- قام بتحويل الإدارة المركزية الى المديرية العامة للضرائب ، وذلك بموجب المرسوم التنفيذي 190/90.
- إدماج مفتشية الضرائب المباشر و غير المباشرة في مديرية واحدة.
- تجهيز مختلف المصالح الإدارية بالإعلام الآلي ، بحيث خصصت له نفقات تقدر ب 29.000.000 مليون يورو خلال الفترة 2009-2012.

ومن جهة أخرى يعتبر نقص الوسائل المادية من بين العراقيل الرئيسية التي تحد من فعالية الإدارة الجبائية، وذلك لطبيعة عملها حيث يتطلب الحركية الدائمة في مهامها سواء العادية أو المتمثلة في إحصاء المكلفين، والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

ثالثا : على مستوى المكلف بالضريبة.

حيث أخذت عدت إجراءات من جهة توعية المكلف بالضريبة ومن جهة أخرى العمل على تحسين العلاقة بينه وبين الإدارة الضريبية.

أ- **توعية المكلف بالضريبة**: إعلام المكلف بحقوقه في طلب الإعفاء من الضريبة أو التنزيل و كذلك حقه في الاعتراض على الإجراءات وعلى التقدير. وذلك من أجل الوصول إلى مكلف يقدر واجبه الضريبي ينبغي إقناعه بأن ما يدفعه من التزامات ماهي إلا مساهمات ضرورية في مالية الدولة التي تتخصص في إنشاء المرافق العامة لتجسيد ذلك على أرض الواقع من خلال انتهاج سياسة رشيدة في الإنشاء للموارد تعيد الثقة في الدولة.

ب- **إزالة التوتر بين الإدارة والمكلف**: تسعى الإصلاحات الضريبية دائما لتخفيض حدة التوتر بين المكلف والإدارة الضريبية ،و هذا من شأنه أن يقلل من حالات التهرب الضريبي ، وذلك لكسب ثقة المكلف كثمرة لعلاقة حسنة. فالعلاقة بينهما لا يجب أن تكون علاقة عداء بل على العكس علاقة ثقة وتعاون في سبيل الخير العام.[1]

[1]- غازي حسن عناية، النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، دون طبعة، دار هوم للطباعة والنشر و التوزيع، الجزائر، 2003، ص 345-346.

المطلب الثاني: آليات رقابية.

وتنقسم الآليات الرقابية إلى رقابة بسيطة ورقابة جبائية الذي اعتمد عليهما المشرع الجزائري ، وسيتم توضيحها كالتالي:

أولا: الرقابة البسيطة: تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة.

حيث يراقب المفتش التصريحات، و طلب التوضيحات،و التبريرات كتابيا ، كما يمكنه أن يصحح التصريحات مع إرسال التصحيح الملزم القيام به للمكلف بالضريبة[1]. والرقابة العامة أو البسيطة تتم على مستوى مفتشية الضرائب، وفي هذا المستوى يتم التمييز بين نوعين من الرقابة، الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق ، يتم القيام بهذين النوعين من الرقابة الجبائية بدون التنقل الى مقر نشاط المكلف.

أ- **الرقابة الشكلية**: تعتبر الرقابة الشكلية هي أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف تتم على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة ، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات ، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات ، وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجائية.

ب- **الرقابة على الوثائق** : و هي المرحلة التي تلي الرقابة الشكلية ، حيث تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة ، كما يقوم المفتش بمراقبة التصريحات

[1]- المادة 08 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2017.

، وطلب التوضيحات و التبريرات كتابيا كما يمكنه أن يصحح التصريحات ، ولكن على المفتش وتحت طائلة بطلان الإجراءات أن يرسل للمكلف بالضريبة التصحيح المزعم القيام به.[1]

وعليه فالإدارة الجبائية تقوم بتحليل ومقارنة هذه المعلومات عن طريق دراسة ترابطها وتطور الذمة المالية لكل مكلف بالضريبة من سنة الى أخرى، وفي هذا الصدد تطلب الإدارة الجبائية معلومات إضافية من المكلف بالضريبة أو تبريرات وتوضيحات فيما يخص مبالغ الرسوم المخصومة والمتعلقة بالرسم على القيمة المضافة والتأكد من المعدلات المطبقة على كل عملية ، زيادة الى النظر في طبيعتها ان كانت فعلا متعلقة بالعمليات المحققة او كانت من بين العمليات المعنية، وينحصر هذا الشكل من الرقابة على الوثائق على طلب المعلومات وطلب التوضيحات و التبريرات.

ثانيا: التحقيق الجبائي.

ويتم التحقيق الجبائي من خلال ثلاثة مراحل، وهي كالتالي:

- مرحلة التحقيق في المحاسبة.
- التحقيق المصوب في المحاسبة.
- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية.

أولا: التحقيق في المحاسبة: وهي مجموعة من العمليات التي تهدف الى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة، وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها، حتى لو كانت بطريقة معلوماتية، والتأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيها، حيث يسمح هذا الشكل من التحقي قمن التأكد من صحة ثبوتية التقييدات المحاسبية أو في إجراء المقارنة بين التصريحات الجبائية،[2]

ويمر التحقيق في المحاسبة بمراحل يمكن تلخيصها فيما يلي:

أ- **مرحلة التحضير للتحقيق:** لا يمكن الشروع في أي تحقيق في المحاسبة دون إعلان المكلف بالضريبة مسبقا ، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا

[1] المديرية العامة للضرائب، إجراءات الرقابة الجبائية، الجزائر، 2017، ص 01.
[2]- المديرية العامة للضرائب، مرجع سبق ذكره، ص01.

بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته على أن يستفيد من أجل مدته 10 أيام ابتداءا من تاريخ استلام الإشعار .[1]

ب- **مدة إجراء التحقيق**: أما مدة تحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية، وتحت طائلة بطلان الإجراء وفقا لما جاء في المادة 20 فقرة 05 من ق. إ. ج، لا يمكن أن تستغرق أكثر من 03 أشهر فيما يخص:

مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000.00دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000.00دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

يمدد هذا الأجل الى 06 أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000.00دج و 10.000.000.00دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

يجب ألا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى 09 أشهر.[2]

ج- **إجراءات التحقيق المحاسبي**: بعد إشعار المكلف وإنهاء المدة الممنوحة له لتحضير محاسبته وتنظيمها ينتقل العون المحقق إلى عين المكان ويبدأ عمله بفحص الوثائق المحاسبية كي يستطيع التقدير الجيد لوضعية المكلف، وجمع مختلف المعلومات التي تفيده في ذلك كطبيعة النشاط، أهداف وشروط الاستغلال(الزبائن، الموردين، دوران المخزون، أسعار البيع، أسعار التكلفة .....إلخ)، وسائل الإنتاج المستخدمة، عدد المستخدمين أو الموظفين، دراسة مختلف أقسام الميزانية.[3]

د-**نتائج التحقيق المحاسبي**: عند الوصول إلى نتائج التحقيق في المحاسبة وتبليغها للمكلف تنتهي مهمة العون المحقق، وعليه احترام كل إجراءات القانونية والالتزام السر المهني.

ثانيا: التحقيق المصوب في المحاسبة

[1] - المادة 20 فقرة 04، من قانون إجراءات الرقابة الجبائية، الجزائر، 2017، ص 02.
[2] - أ. د. بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2016، ص 140.
[3] - المادة 33-34-35 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره،

هو مراقبة محددة الهدف، أقل شمولية أكثر سرعة وأقل كثافة من التحقيق في المحاسبة، يرتكز على فحص الوثائق التبريرية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب أو بعض العمليات المحاسبية وفي مدة محددة والتي يمكن حتى أن تكون من سنة إلى غاية 06 أشهر وكل مدة غير متقادمة.[1]

ثالثا: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

هو مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف و الدخل المصرح به، ويستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخيل المصرح بها بالمداخيل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف حالة الخزينة. [2]

[1]- أ. د. بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 140.
[2]- العيد صالحي، الوجيز في شرح القانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الطبعة الثانية، الجزائر، 2006، ص 46.

خلاصة الفصل:

نستخلص من دراستنا للفصل الأولل أن ظاهرة التهرب الضريبي تعتبر كأحد أهم التحديات التي تواجهها الدولة في تطبيقها لسياستها الاقتصادية، كما أن هذه الظاهرة تعود لعدة أسباب ناتجة عن تصرفات المكلفين بالضريبة، وذلك باستعمال طرق وأساليب تمكنه من التخلص مما عليهم من أعباء بشكل كلي أو جزئي، وكما أن هذه الدراسة الظاهر مجموعة من الأساليب والعوامل المتداخلة فيما بينهم مما أدى إلى نشوء عدة أثار سلبية في كل المجالات الاقتصادية والاجتماعية والمالة.

الفصل الثاني:

التحقيق الجبائي وإسهاماته في مكافحة التهرب الضريبي

تمهيد:

يعد التحقيق الجبائي أحد أهم وأنجع الوسائل الرقابية الجبائية وأهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية حق التأكد من صحة وصدق المعلومات الواردة في تصريحات المكلفين بالضريبة، وكذا تطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية، إذ يعتبر أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية والتي تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والإغفالات والمخالفات الممكن إرتكابها بقصد أو بدون قصد بهدف تصحيحها وتقويمها وهذا مايسمح بتحقيق مبدأ المساواة أمام الضريبة والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية، وكذلك ضبط المعاملات المالية والاقتصادية للمكلفين بالضريبة لضمان التوازن الاقتصادي.

وللإلمام بالجوانب المختلفة المتعلقة بالتحقيق الجبائي، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث وهي كالتالي:

المبحث الأول: مدخل إلى التحقيق الجبائي.

المبحث الثاني: حقوق وإلتزامات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق الجبائي.

المبحث الثالث: إسهامات التحقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي.

المبحث ألأول : مدخل الى التحقيق الجبائي

يعتبر التحقيق الجبائي وسيلة للوصول الى الاهداف المسطرة و العامة ، و غاية سامية بحيث يجب ان تتم تهيئة الظروف والمناخ المناسب لهذه الوسيلة حتى تكون في مستوى الهدف المنشود ،من خلال الاطلاع ومعرفة مفهوم التحقيق في حد ذاته والعدة والعتاد المستعمل وكذا معرفة اشكاله.

المطلب الأول : مفهوم التحقيق الجبائي و اهدافه

يعد التحقيق الجبائي اهم تقنية من تقنيات الرقابة الجبائية المعمقة التي يعتمد عليها للتأكد من صحة وصدق التصريحات المكتتب فيها من طرف المكلفين بالضريبة وتحقيق الاهداف المسطرة .

أولا: تعريف التحقيق الجبائي.

- **التعريف الأول** : التحقيق الجبائي " هو مجموعة من العمليات المطبقة من قبل المصالح المتخصصة للإدارة الجبائية ،وهذا الاخير بإمكانه اتخاذ عدة اشكال و المعاملة في اطار منظم تحت نصوص قانونية ،التي تهدف الى التأكد من احترام القوانين الجبائية وذلك لتجنب كل ما قد ينتج من اعتداءات و تجاوزات ".[1]
- **التعريف الثاني** : يعرف أيضا على انه "جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح بها من قبل المكلفين بالضريبة ، بموجب التصريحات الضريبية المقدمة من قبلهم لتحديد فيما اذا كانت هذه الاخيرة صحيحة بشكل جوهري في ضوء القوانين والأنظمة الجبائية والتقرير عن ذلك ،و يجب اداء عملية التحقيق من قبل محقق أو فريق يتصف بالكفاءة والموضوعية "[2].
- **التعريف الثالث** : يعرف أيضا على أنه " وسيلة ضرورية لضمان المساواة بين الافراد في دفع الضريبة بحيث تشكل شرطا اساسيا من شروط تحقيق المنافسة الشريفة و العادلة بين المؤسسات ". [3]

تعريف شامل: انطلاقا مما سبق يمكن اعطاء تعريف شامل للتحقيق الجبائي على أنه" يعد التحقيق الجبائي وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية التي يعتمد عليها لمعرفة مدى التزام المكلفين بالضريبة بتطبيق القوانين الجبائية والمحاسبية، وذلك من خلال مجموعة العمليات و الاجراءات التي تسمح بتأكد من صحة وصدق المعلومات الواردة في تصريحاتهم الجبائية ، بهدف تصحيح الاخطاء التي تتضمنها من قبل محققين يتصفون

[1]- بن صغير محمد، **" دور التحقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي"**، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية" جامعة محمد خضير، بسكرة، 2018، ص21.

[2]- محمد أمين ذبيح، بوعلام ولهى، **مدى التزام مفتشية الضرائب بقواعد سلوك وأداء ممارسة مهنة التدقيق الجبائي**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مجلد 19، العدد 1، ديسمبر 2019، ص 191.

[3]- مراح فاروق، **" دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي"**، مذكرة ماستر في كلية العلوم المالية والمحاسبية بسكرة، 2010-2011، ص 25.

[1]بالكفاءة والموضوعية من اجل حماية حقوق الخزينة العمومية من جهة، وتحقيق العدالة الضريبية بما يضمن المنافسة الشريفة و العادلة بين المكلفين من جهة أخرى".

ثانيا : أهداف التحقيق الجبائي.

تشكل عملية التحقيق الجبائي هدفا أساسيا بالنسبة لإدارة الضرائب ، والتي تعمل على مراقبة صحة التصريحات و ذلك لتحقيق اهدافها و التي يختلف تصنيفها باختلاف النظرة و الابعاد التي يرمي اليها ،فهناك من يصنفها الى اهداف خاصة وعامة وكذلك تصنف الى اقتصادية، مالية، اجتماعية و قانونية ،وأيضا الى اهداف مباشرة واهداف غير مباشرة وعلى العموم يمكن ان نشير الى بعض الاهداف الاساسية التالية:

– التحقيق الجبائي لا يتطلب بالضرورة فحص جميع القيود او الكتابات المحاسبية للسنوات المحقق فيها ،و انما هدف المحقق هو اما الكشف عن الاخطاء و المخالفات لاسيما تلك التي لها تأثير جبائي معين يلحق الضرر بحقوق الخزينة العمومية.[2]

–وإما لإيجاد الأخطاء و الاغفالات التي تزيل للمحاسبة طابعها المقنع، وبالتالي رفض المحاسبة وتعديل الاسس الخاضعة للضريبة

- يعمل التحقيق الجبائي على اكتشاف وتحليل اسباب عدم الالتزام الجبائي لوضع الحلول المناسبة لها مستقبلا ، وبالتالي فالتحقيق الجبائي يمثل وسيلة رقابية وقائية تجعل المكلفين بالضريبة يعلمون بان العمليات التي يقومون بها سوف تكون محل فحص من قبل شخص مهني متخصص ومحايد و هو العون المحقق ، مما يجعلهم يحرصون على العمل بحذر شديد اثناء قيامهم بالمعالجة المحاسبية للعمليات المالية التي تحدث وهذا الحذر قد يمنع حدوث بعض الاخطاء او تصحيحها ان وجدت مستقبلا.[3]
- تحقيق مكاسب للخزينة العمومية ، من خلال استرجاع الحقوق المغفلة وتطبيق العقوبات و الغرامات و توعيت الخاضعين للتحقيق بإيداع تصريحات اكثر نزاهة وتسديد المستحقات في اوقاتها.[4]

---

[2]- خالدي فيصل،" **دور التحقيق الجبائي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**" مذكرة ماستر في كلية العلوم المالية والاقتصادية بسكرة، 2018-2019، ص06.

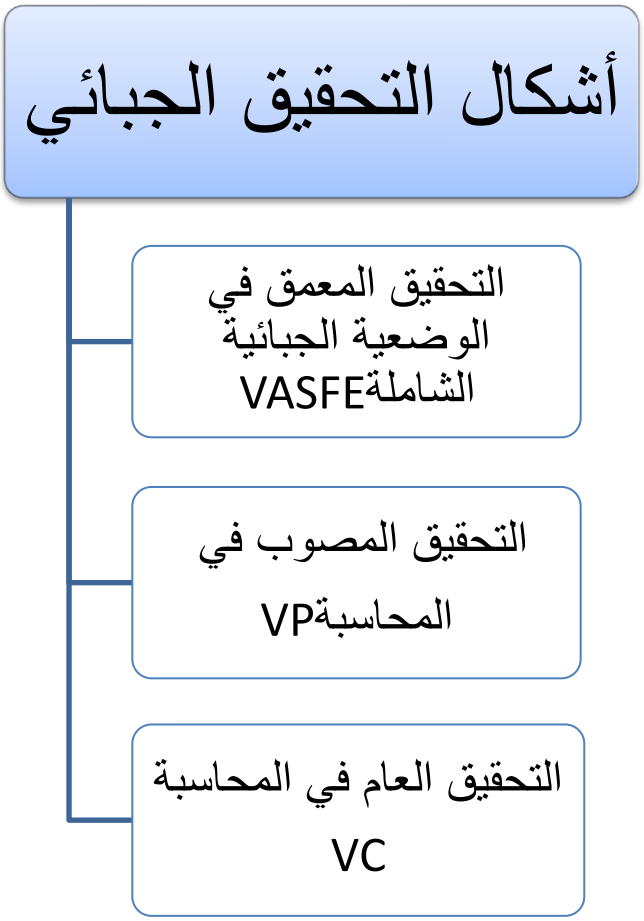
[3]- سعاد مالح،" **قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر**"، مجلة القانون العام الجزائري والمقارن، العدد04، 2016، ص91-92.

- قمع ومكافحة التهرب الضريبي ، من خلال مختلف اجراءات عملية التحري الواسعة لدى المؤسسات المالية مثل البنوك ومختلف المتعاملين الاقتصاديين لاسيما الزبائن و الموردين و مقارنتها مع تلك الواردة او المسجلة لدى المؤسسة الخاضعة للتحقيق .
- تصحيح التصريحات الجبائية ،من خلال مقارنة مختلف المعلومات المتوفرة.
- مراقبة مدى الانظباط في تطبيق القوانين و التشريعات المنظمة لعملية ممارسة التجارة منها المحاسبية والجبائية والتجارية.[1]
- كشف المداخيل المخفية والغير مصرح بها ، من خلال التأكد من انسجام محاصيل المداخيل المصرح بها من جهة ، والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة اخرى.

[1]- بن صغير محمد،" **دور التحقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي**"، مرجع سبق ذكره، ص22.

المطلب الثاني : أشكال التحقيق الجبائي.

الشكل (02): أشكال التحقيق الجبائي



المصدر: من إعداد الطالبين

أولا: التحقيق العام في المحاسبة(VC).

ان التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة العمليات الرامية الى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مقفلة ، يجب ان يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلفين بالضريبة، يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة او في حالة قوة قاهرة يتم اقرارها قانونا

من طرف المصلحة.[1] كذلك لا يمكن اجراء تحقيقات في المحاسبة إلا من طرف اعوان الادارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.[2]

وتمارس الادارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات ،بحيث اذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الاعلام الالي يمكن ان تشمل المراقبة مجمل المعلومات و المعطيات و المعالجات التي تساهم بصفة مباشرة او غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية او الجبائية ،و يكمن ان تتم عملية التحقيق اما في عين المكان باستعمال تجهيزات الاعلام الالي ملك مكلفين بالضريبة او على مستوى المصلحة بناءا على طلب صريح من المكلف بالضريبة كما هو منصوص عليه في احكام المادة 20-1 ، وفي هذه الحالة يجب عل المكلف بالضريبة ان يضع تحت تصرف الادارة كل النسخ و الدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الألي.[3]

ثانيا : التحقيق المصوب في المحاسبة(vp)

استحدث هذا النوع من الرقابة بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008(الجريدة الرسمية.2008) وهذا من اجل تقوية جهاز الرقابة الجبائية ، فالتحقيق المصوب حسب المادة 22 من قانون المالية تكميلي لسنة 2008 ، هو تحقيق في محاسبة المكلفين 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.[4]

وكذلك يتم التحقيق عندما تشكك الادارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم ابرامها من طرف المكلفين بالضريبة ،والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف الى تجنب او تخفيض الاعباء الجبائية ، وأثناء هذا التحقيق يمكن ان يطلب المكلفين بالضريبة المحقق معهم اثناء هذا التحقيق تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبيات او التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق ، حيث لا يمكن ان ينتج عن هذا التحقيق بأي حال من الأحوال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.[5]

[1]- المادة 20-1/ من قانون الإجراءات الجبائية، مديرية العامة للضرائب، 2022، ص11.
[2]- المادة 20-2/ من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 11
[3]- المادة 20-3/ من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 11.
[4]- الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفي مكافحة التهرب الضريبي وتنمية الايرادات الجبائية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، مجلد12، العدد02، 2019، ص 325.
[5]- المادة 20 مكرر 01 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص13.

وكذلك يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام في المحاسبة.

ثالثا: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة(VASFE).

يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجائية مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به ،اي بصفة عامة تاكد من تصريحات الدخل الاجمالي(المداخيل العقارية المحققة خارج الجزائر ، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية والغير مبنية .... إلخ).[1]

يمكن لأعوان الادارة الجبائية ان يشرعوا في التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي ، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا ، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة ومن هذا التحقيق يتاكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة و الذمة أو الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى ،وهذا حسب المادتين 6و 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وكذلك يمكن القيام بتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية ونمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا ، مع وجود أنشطة ومداخيل متملصة من الضريبة.[2]

[1]- بن تومي بمحمد و لعلاوي أحمد،" دور الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي"، مذكرة مقدرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2020/2019، ص10.

[2]- المادة 21-01/ من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص14-15.

الجدول(02): جدول يلخص أهم العناصر المشتركة و المختلفة بين أنواع التحقيقات الجبائية.

البيان	التحقيق في المحاسبة	التحقيق المصوب في المحاسبة	التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
أجل بداية التحقيق	10 أيام	10 أيام	15 يوم
أنواع الضرائب	كل	نوع أو كل	ضريبة على الدخل الاجمالي
فترة التحقيق 4 سنوات	كل	جزء أو كل	كل
مدة التحقيق بعين المكان	3 أو 6 أشهر رقم أعمال 9 أشهر كأقصى حد	شهرين	سنة تمدد بطلب من المكلف بالضريبة
تمديد التحقيق	6أشهر لطلب معلومات مساعدة من إدارة جبائية أخرى	6 أشهر لطلب معلومات مساعدة من إدارة جبائية أخرى	30 يوم /م 19ق. إ ج 30 يوم لطلب معلومات تمدد الى سنتين باكتشاف نشاط خفي
أجل الرد	40 يوم	30 يوم	40 يوم
تكرار التحقيق	لا يمكن إلا استعمال مناورات تدليسية	يمكن	لا يمكن

المصدر : من اعداد الطالبان بالاستعانة على المواد من ق. إ. ج.

المطلب الثالث : هياكل التحقيق الجبائي

يعتمد تنفيذ التحقيق الجبائي على مجموعة من الهياكل والأجهزة المخولة قانونيا للقيام بذلك حتى يمارس بطريقة منظمة وفعالة وتعزيزا لذلك ،فقد منح المشرع لاعوان هذه الهياكل مجموعة من الصلاحيات والحقوق التي لابد من الاستناد عليها لاداء مهمة التحقيق الموكلة اليهم.

اولا : الوسائل الهيكلية للتحقيق الجبائي:

تستند عملية التحقيق الجبائي تحت قيادة مديرية الابحاث و التحقيقات الى المصالح الجهوية للبحث والتحقيقات ،المديرية الفرعية للرقابة و البطاقيات على مستوى مديرية كبريات المؤسسات ،المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب ، و المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث على مستوى مركز الضرائب.[1]

أ/ على المستوى المركزي نجد :

1- **مديرية الابحاث والمراجعات(DRV)** : تعتبر مديرية البحث و المراجعات اعلى هيئات الرقابة الجبائية على المستوى الوطني حيث تسهر على ضمان استمرارية وتوحيد اجراءات الرقابة الجبائية عبر التراب الوطني.[2]

انشات هذه المديرية المركزية ،بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/198-الصادر في 1998/07/13 ، والمتضمن التنظيم الاداري المركزي لوزارة المالية ،حيث جاءت هذه المديرية لتدعيم باقي المديريات الاخرى في الرقابة الجبائية على المستوى المحلي كما ان اختصاصها يمتد عبر التراب الوطني .

وبغض النظر عن دورها التوحيدي و الرقابي فهي مكلفة بما يلي :

- انجاز التحقيق في المحاسبة للمؤسسات التي هي خارج اختصاص مديرية كبريات المؤسسات.
- اجراء حق التحقيق والمعاينة في اطار مكافحة التهرب الضريبي .

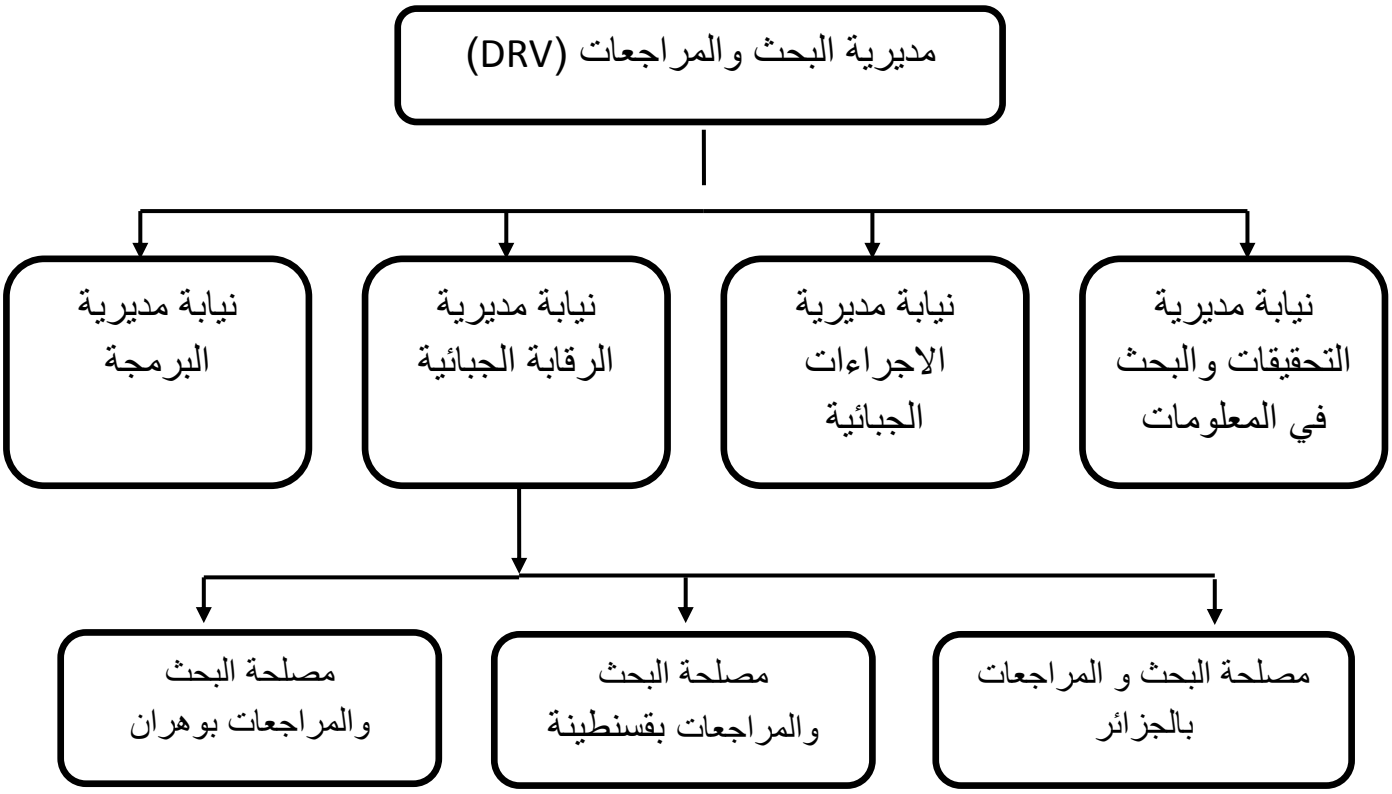
[1] -La Lattre de la DGI,N°64-2012, Le control fiscal :points d'étapes et orientation stratégique république algérienne démpublique et populaire, ministère des finances p02.

[2]-مهدي رزيقة ونابي فتيحة،: دور التحقيق الجبائي في تفعيل متطلبات حكومة المؤسسات،

– مراقبة مداخيل الأشخاص الطبيعيين من خلال علامات الثراء الخارجية ،ونمط المعيشة ،و الممتلكات في اطار جباية المداخيل الخفية.

– متابعة المساعدات الدولية المتبادلة ،والمنصوص عليها في الاتفاقية الجبائية الدولية.[1]

الشكل(03): الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات (DRV)



المصدر: . لياس قلاب ذبيح ،" **مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية**"، رسالة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2011، ص 27.

[1] -www.mfdji.jov.dz.direction des recherches et vérification (DRV) –DGI, consulté. 17.43p, 03-03-2022

ب– على المستوى الجهوي نجد :

- **المصالح الجهوية للأبحاث والتحقيقات** :يوجد على المستوى الجهوي هياكل تنظيمية تسند لها عملية الرقابة الجبائية والتي جاءت تحت عنوان المصالح الخارجية للإدارة الجبائية ،وتتمثل في كل المصالح الجهوية للبحث و المراجعات و المديريات الجهوية للضرائب.[1]

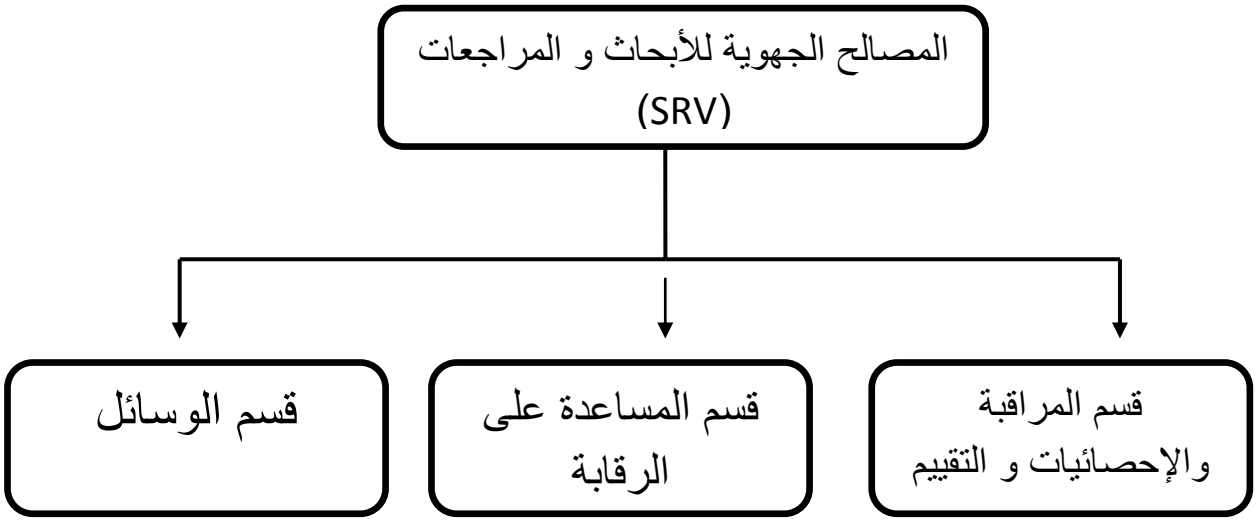
ولتعزيز فعالية الرقابة الجبائية على المستوى الوطني نجد (3) ثلاث مصالح جهوية للأبحاث و المراجعات وتكلف بالمهام التالية :

- تنفيذ برامج التحقيق و البحث و المراجعات ومراقبة النشاطات و المداخيل التي تضبطها مديرية البحث و المراجعات .
- تضمن تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي.
- تنفيذ برامج التحقيق و البحث و متابعة و مراقبة الاشغال المتعلقة بها .
- تطبيق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديريتين ولائيتين للضرائب او اكثر.
- تنفيذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب و كل السلطات المختصة بالتعاون مع المؤسسات و المصالح المعنية.

تقسم كل مصلحة جهوية للأبحاث و المراجعات الى (3) ثلاث مصالح كما يلي :

[1]- المرسوم التنفيذي رقم06-327 المؤرخ في 2006/09/18، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، الجريدة الرسمية- العدد59، الصادرة 2006/09/24، المادة 02، ص07.

الشكل رقم (04) :الهيكل التنظيمي للمصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات



المصدر: سليمان عتيق،" **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**"، مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة،2012/2011، ص96.

أ- **على المستوى المحلي :**

- **المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية (SDCF)** :تعتبر المديرية الولائية للضرائب المكلف الرسمي و الحصري بالرقابة الجبائية على المستوى المحلي ، وذلك بتكفل مديرية فرعية مهتمة بهذا المجال و المتمثلة في المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية ، بحيث تعد الهيئة المختصة بهذه المهمة عبر اقليمها.[1]

كما انها مكلفة بتطبيق برامج المراجعة و المصادق عليها من مديرية الابحاث و المراجعات و التي تكون في اقليم الولاية ،بشرط ان يكون المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية محققين رقم اعمال سنوي اقل من 4000.000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات ورقم اعمال سنوي اقل من 1000.000 دج لباقي المؤسسات الأخرى.

ومن اهم المهام المسندة اليها ما يلي[2] :

- إعداد بطاقيات لمختلف الإدارات و الهيئات التي لديها معلومات عن تأسيس الوعاء الضريبي .

[1]-

[2]- دا بن عمارة منصور،" نواع وإجراءات الرقابية الجبائية" لطلبة جامعات المدارس العليا وكل المختصين الاقتصاديين، دار هومة، الطبعة الثانية، ص32.

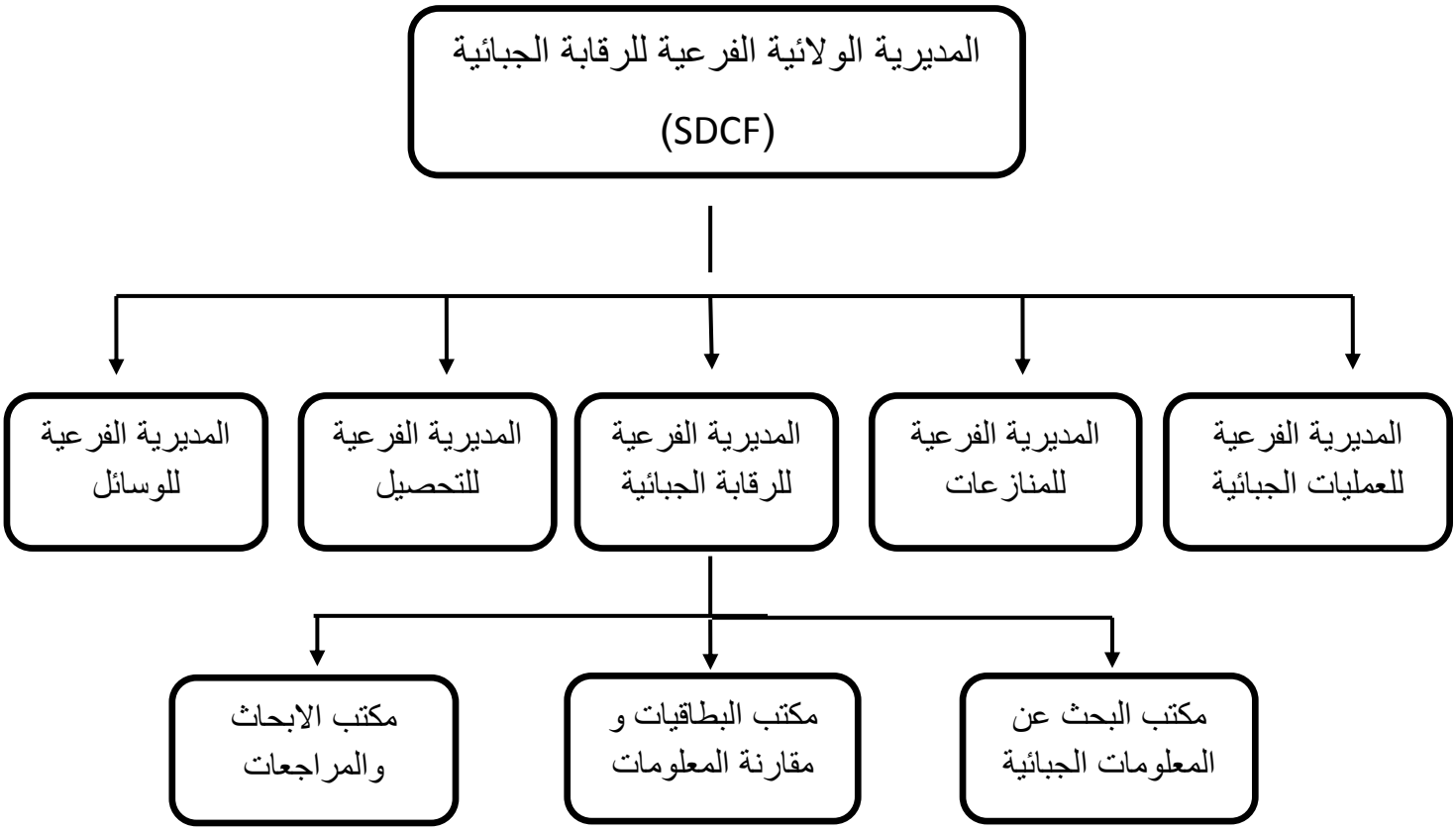
- تنسيق و تنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية .
- البرمجة و التحقيق في كل نقطة في حدود الولاية وإجراء تحقيقات الرقابة الجبائية .
- متابعة المعطيات المتعلقة بالعمليات الصناعية و التجارية و الخدماتية .
- برمجة التدخلات الواجب القيام بها من قبل فرق التحقيق و الابحاث .
- القيام بتحقيق معمق حول المعلومات المجمعة .
- السهر على تحصيل ضرائب ورسوم عملية التحقيق و ارسال تقارير التحقيق للادارة المركزية .

وتتشكل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى كل ولاية من (3) مكاتب تتمثل في :

- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية (BRIF)
- مكتب البطاقية و مقارنة المعلومات (BFR)
- مكتب التحقيقات و مراقبة التقييمات (BVCE)

ويتمثل الهيكل التنظيمي لهذا الجهاز في ما يلي :

الشكل رقم (05):الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية(SDCF)



المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 43، المؤرخة2005/06/22، ص20.

مفتشية الضرائب: تعتبر مفتشية الضرائب من بين الهياكل التي لها علاقة مباشرة بالمكلفين بالضريبة ، فهي التي تمسك ملفاتهم الجبائية وتتابع وتستلم تصريحاتهم ،كما انها تعتبر المقرر الاول في اعداد برنامج الرقابة الجبائية لكل سنة فتتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة ، فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل ،كما تشكل المفتشيات حجر الأساس في تنظيم الادارة الجبائية الساري العمل به الى غاية هذا اليوم . وتعتبر الحلقة الأكثر أهمية في النظام الجبائي الجزائري وهي تنقسم الى [1]:

1. مصلحة جباية المؤسسات و المهن الحرة.

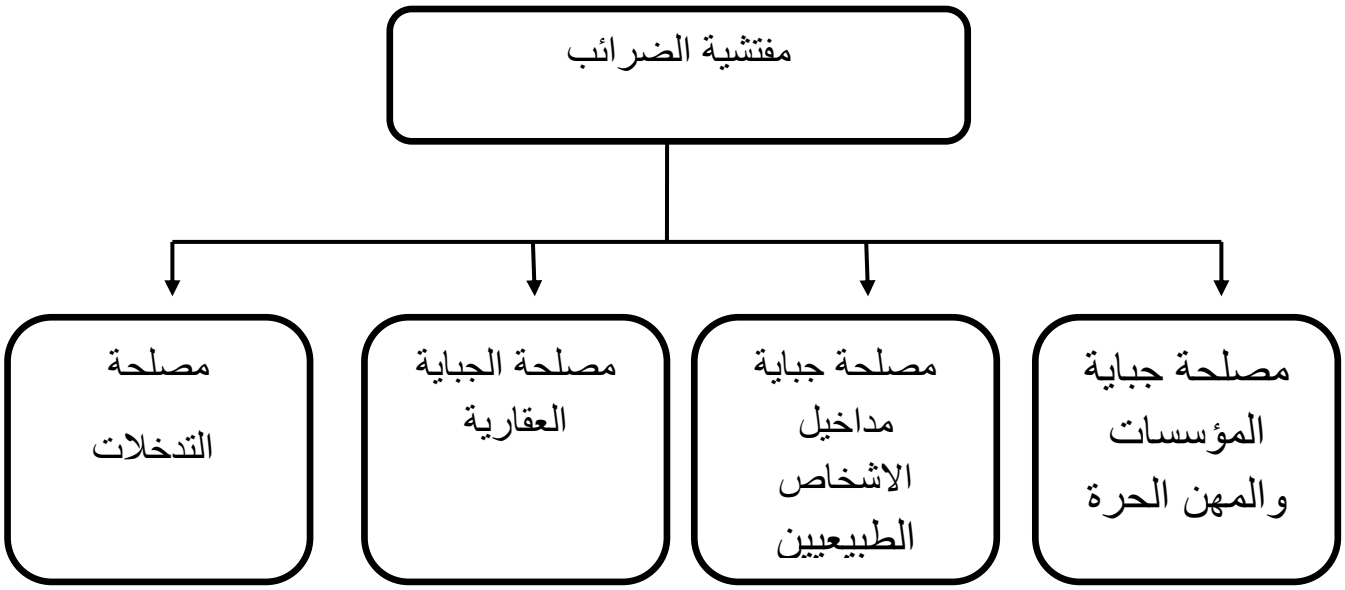
[1]- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة معلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير قسم العلوم التسيير، مرجع سبق ذكره، ص110.

2. مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين.
3. مصلحة الجباية العقارية.
4. مصلحة التدخلات .

فتتمثل مهام مفتشية الضرائب في مراقبة مختلف التصريحات التي تستلمها من المكلف (تصريحات شهرية سنوية خاصة)، وفي حال وجود خطا او نسيان او نقائص ملحوظة تجرى مراقبة معمقة وفحص التصريحات يتم بناءا على المعطيات الموجودة في الملف الجبائي او في كشوف الربط وبطاقات المعلومات.

أما الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب فيتمثل في الشكل التالي :

الشكل رقم (06) : الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب.



المصدر: سليمان عتير، "**دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة معلومات المحاسبية**"، مرجع سبق ذكره، ص111.

بهدف مواكبة التطورات الحديثة و التحكم بشكل فعال في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة قامت الادارة الجبائية بالتكيف مع المعطيات الجديدة ،حيث قامت بإنشاء هياكل إدارية تنظيمية جديدة ابتداءا من سنة 2002 ،وهذا تعزيزا للأجهزة الرقابية السابقة و تقليص الضغط عليها و المتمثلة في :

- مديرية كبريات المؤسسات (DGE)
- مراكز الضرائب(CDI)

- المراكز الجوارية للضرائب (CPI).

أ- مديرية كبريات المؤسسات (DGE) :هي مديرية توجد بالجزائر العاصمة وتكون وطنيا حيث انشات بموجب المادة 22 من قانون المالية لسنة 2002 في اطار البرنامج الشامل لتحديث الادارة الجبائية سواء من الناحية التنظيمية او العملية وهي تقوم بتسيير ومراقبة الملفات الجبائية بالمؤسسة التابعة للقانون الجزائري و الخضعة للضريبة على أرباح الشركات و التي يساوي او يفوق رقم اعمالها السنوي مبلغا يحدد بموجب قرار من وزير المالية ,الشركات البترولية ,وكذا الشركات الاجنبية التي ليس لديها اقامة مهنية في الجزائر.[1]

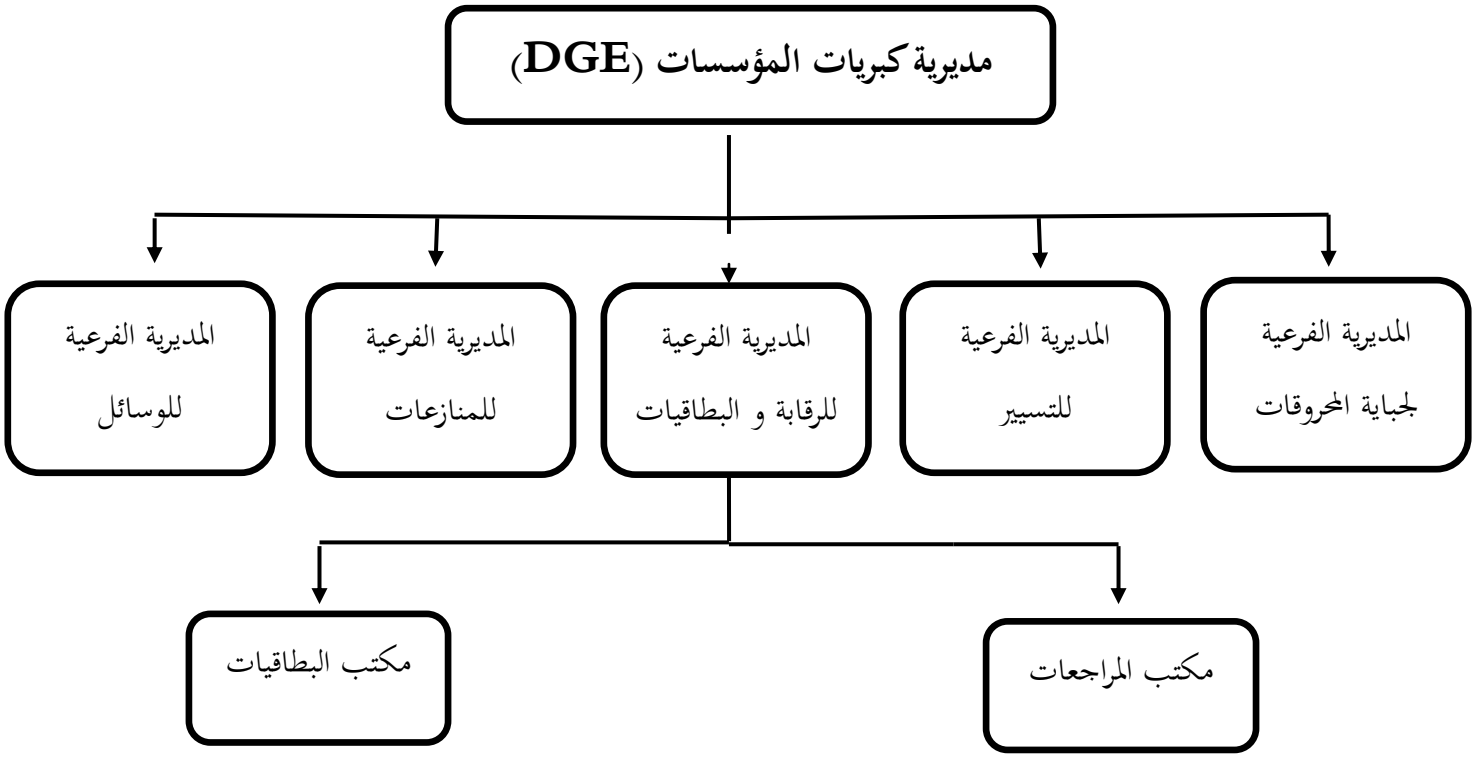
وتقوم مديرية كبريات المؤسسات على مجموعة من المهام المسندة اليها في مجال اختصاصها على المستوى الوطني ومدى حجم الملفات الجبائية التي بحوزتها نجدها عديدة نذكر منها :

- مسك ومتابعة مستمرة و دقيقة لكل ملف جبائي خاص بالمكلفين المتواجدين تحت سلطتها .
- البحث عن المعلومات الجبائية من مختلف المصادر لجمعها وتبويبها بغرض الاستغلال الامثل .
- اعداد وانجاز برامج التدخلات و الرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج .
- التحقيق في التظلمات و الشكاوي ومعالجتها ضمن متابعة المنازعات الادارية منها والقضائية .

ويتشكل الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات من (05)خمس مديريات فرعية تتمثل في الشكل التالي :

[1]- دا بن عمارة منصور،" أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية لطلبة جامعات المدارس العليا وكل مختصين الاقتصاديين" مرجع سبق ذكره، ص 34

الشكل رقم (07) : الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات (DGE)



المصدر: من أعداد الطالبان بالاستعانة بالمرسوم التنفيذي رقم 327/06

مركز الضرائب :مركز الضرائب هو مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ،ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب ،وهي مكلفة بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي الذي لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 100.000.000 دج ، بالإضافة الى المهن الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء الى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية و المنازعات في حدود صلاحياته ،وكذا انجاز عمليات التحقيق في عين المكان (التحقيق الميداني).[1]

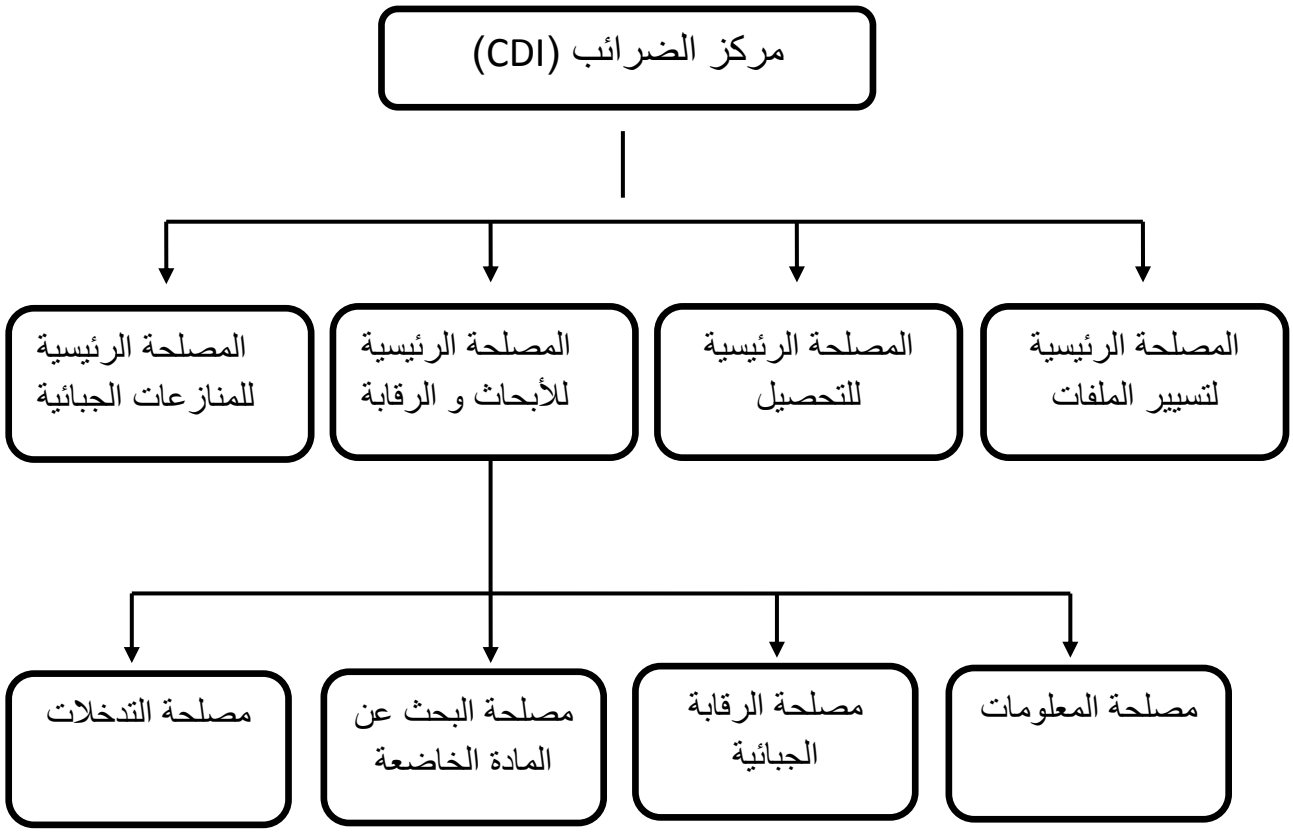
ونظرا لقرب و تواجد مراكز الضرائب للمكلفين، فلها عدة مهام على كل المستويات يمكن ايجازها في ما يلي[2] :

- التسيير والتكفل الحسن بملفات المكلفين و مراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي.
- القيام بالبحث عن المعلومات الجبائية و المادة الخاضعة للضريبة لجمعها واستغلالها بشكل امثل.

[1]- مهدي رزيقة ونابي فتيحة: دور التحقيق الجبائي في تفعيل متطلبات حكومة المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص18.
[2]- أيت بلقاسم لامية، أليات وإجراءات الرقابية في الجزائر ودورها في الحد من التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص50،

- اعداد و انجاز برامج التدخلات و الرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج المحصلة .
- التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية و الشكاوي الخاصة بالمكلفين بالضريبة و التي تحت سلطتها،علما ان عدد المراكز المبرمج انشاءها هو (65)مركز عبر التراب الوطني.

الشكل رقم (08) :الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب (CDI):



المصدر: المرسوم التنفيذي، 6-327، نفس المصدر، ص22.

ج- المركز الجواري للضرائب [1]:يقوم المركز الجواري للضرائب على نفس المبادئ التي يقوم عليها مركز الضرائب ، ويضم كل الأشخاص الطبيعيين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، ويمارسون نشاطهم داخل اقليم المركز الجواري للضرائب التابعين له و توزيع هذه المراكز عبر اقليم الولاية .

حيث يضم المركز الجواري للضرائب (03) ثلاث مصالح رئيسية، وقباضة للضرائب و مصلحتين.

[1]- مهدي رزيقة و نايل أمينة، دور التحقيق الجبائي في تفعيل متطلبات حكومة المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 18-19.

ويتطلب اعداد البرامج السنوية للرقابة من طرف المصالح العليا مع وجود هيكل ميداني يقوم بتطبيقها ،بحيث ان المصالح الخارجية القريبة من المكلفين هي القاعدة الأساسية المنوطة بمكافحة التهرب الضريبي ،وتعتبر مراكز الضرائب الهياكل القاعدية لكل المراقبات ومركز مكافحة المتهربين من الضرائب وذلك بسبب ما يلي:

- استقبالها لكل تصريحات المكلفين بالضريبة.
- علاقتها المباشرة مع المكلفين بالضريبة.
- تسييرها لملف جبائي وحيد يحتوي على مجموعة من الضرائب و الرسوم .

ثانيا :الوسائل البشرية المكلفة بالتحقيق الجبائي :

من اجل اداء مهمة التحقيق الجبائي على اكمل وجه ،منح القانون للادارة الجبائية معايير انتقاء الاعوان الذين يمتازون بالخبرة والكفاءة العالية للقيام بهذه العملية.

أ- **المدير الفرعي للمراقبة الجبائية** : هو المسؤول المباشر عن إعداد برنامج التحقيق الجبائي ،كما يحرص على ضمان إجراء التحقيق وفقا للأسس القانونية، من خلال مراقبة اعمال فرق التحقيق يستقبل في بعض الحالات المكلفين الخاضعين لعملية التحقيق الجبائي بصفته ممثل الادارة ويسهر على مدى تطبيق الضمانات الممنوحة لهم في اطار مجالات التحقيق، بالإضافة الى ذلك يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التحقيق للقيام بدراسة الاعمال المنجزة لتقديم الملاحظات و الاقتراحات اللازمة بهدف تحسين شروط العمل، كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب التابعة لها إقليميا.[1]

ب- **رئيس فرقة التحقيقات الجبائية** : يستوجب القانون ان يكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش رئيسي على الأقل وخبرة لا تقل عن خمسة سنوات كمحقق جبائيا وهو يعتبر المسؤول عن النظام العام داخل فرقته، فهو يشرف على انطلاق اشغال التحقيق ومناقشة نتائجه، ويعتبر رئيس الفرقة مسؤولا مع المحققين على القضايا المبرمجة لهم من حيث اجراء عملية التحقيق وكذلك النتائج المتوصل اليها.

ت- **الأعوان المحققون**[2] : هم الاعوان الذين يقومون بالعمل الميداني، من خلال التدخل بالمقرات المهنية للمكلفين المبرمجين للتحقيق وانجاز اشغال التحقيق بكل مراحلها، ويجب ان يكون المحقق حامل لرتبة مفتش على الأقل وذو كفاءة لإجراء التحقيق، وان يكون حاملا لبطاقة انتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب لإظهارها عند القيام بوظيفته، فهي تبين صفة العون المحقق

[1]-مهدي رزيقة و نايل أمينة، دور التحقيق الجبائي في تفعيل متطلبات حكومة المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 18-19.
[2]- أيت بلقاسم لامية، أليات وإجرات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية ، جامعة أكلي محند او الحاج، البويرة، 2014/2013، ص51.

فيما يخص الهوية، الرتبة، وحتى الوظيفة المسندة اليه ويمكن ان تسحب هذه البطاقة في حالة التوقف عن العمل وترجع له عند الاستئناف.

وبما ان نتائج التحقيق الجبائي مرتبطة بكفاءة وقدرات المحققين، نجد ان الادارة الجبائية في سنة 2012من اجل تحسين أداء التحقيق الجبائي وتعزيز مصالحها بمحققين جدد اشترطت ان يكونوا:

- حاملين لرتبة مفتش قسم او مفتش مركزي.
- اثبات لمدة ثلاث (03)سنوات من الخدمة الفعلية.
- التمتع بخبرة خاصة في مجال المراقبة و التسيير.
- يتم الاختيار من بين الموظفين ذوي الامكانيات العالية والذين يتم الاعتراف بكفاءتهم على المستوى التقني والشخصي.
- يتم إخضاعهم للتكوين والإشراف من اجل توجيههم نحو مستوى مقبول من الجودة.
- يخضع المحققون المختارون بعد فترة اختبار مدتها (12)شهرا لاختبار من طرف المصالح المختصة لمديرية الأبحاث والتحقيقات بهدف تأكيدهم في وظيفة محقق.

عند ممارسة هؤلاء الاعوان لمهمتهم يتعين عليهم احترام قواعد اخلاقيات المهنة التي ترمي الى التوازن بين حقوقهم وواجباتهم ووقايتهم من النزاعات التي تعترضهم وقد وضع المشرع الجبائي عدة التزامات مرتبطة بصفتهم كممثل لإدارة الضرائب أهمها :

- تأدية الخدمة في اطار احترام العلاقات السلمية لكونه قد يكون رئيسا او مرؤوسا.
- تأدية اليمين إمام المحكمة وواجب الالتزام بخدمة الدولة.
- ممارسة الوظيفة وحدها فقط وبصفة فعلية ومستقرة.
- تأدية الخدمة بكل استقلالية وحياد اتجاه المكلفين بالضريبة .
- الالتزام بالنزاهة والسر المهني واحترام النظام الداخلي للادارة .

المبحث الثاني : حقوق و التزامات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق الجبائي :

تتمثل العلاقة بين المكلف بالضريبة و الادارة الجبائية في التزامات تقع على كل منهما، و نجد ان المشرع الجبائي عمل على التوفيق بين طرفي هذه العلاقة و تحسينها ،وذلك من خلال تحديد التزامات وواجبات المكلف بالضريبة ،بالمقابل اقر ضمانات معينة لحمايته والزم الادارة الجبائية باحترامها، وهذا من اجل السير الحسن لعملية التحقيق الجبائي.

المطلب الأول : حقوق وضمانات المكلف بالضريبة.

إن الصلاحيات و السلطات الواسعة الممنوحة للادارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابله حقوق و ضمانات اعطاهما المشرع الجزائري الى المكلفين الخاضعين لهذه الرقابة وهي كالتالي :

1- **الإعلام المسبق واجل التحضير** :إن أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون اجراء اي مراقبة جبائية بدون ارسال إشعار بالمراقبة في مقابل اشعار بالاستلام من المكلف، مرفقا بميثاق حقوق و التزامات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية من اجل اعلامه ،وهذا الأخير له اجل (10) ايام لتحضير محاسبته في حال التحقيق المصوب للمحاسبة.

واجل (15) يوما في حال المراقبة المعمقة كحد ادنى و على كل حال يمكن للمكلف ان يطلب تمديد الاجل بناءا على طلب، وهذا لا يمنع المحققين من القيام بشكل مفاجئ بمراقبات في عين المكان تخص معاينة العناصر المادية للاستغلال ووجود الوثائق المحاسبية للمكلف .[1]

2- **الاستعانة بمستشار** :يمكن لكل مكلف خاضع للرقابة ان يستعين بمستشار من اختياره (محامي، محاسب، مستشار جبائي) ;كما يمكن لهذا المستشار الانابة عن المكلف بالضريبة اثناء عمليات التحقيق الجبائي ،لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجأة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما اذا تم تأجيلها.[2]

3- **تحديد مدة التحقيق بعين المكان** [3]:لا يمكن تحت طائلة بطلان الاجراءات ان تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في الوثائق و الدفاترالمحاسبية اجالا محددة.

- بالنسبة للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية لا تتعدى مدته (01) سنة .

[1]- مصطفي عوادي و نصر رحال، التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال ،المجلد 01، العدد 01، 2016/12، ص 37

[2]- قندور صبرين، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الجبائي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية، جامعة البويرة ،2016، ص39.

[3]- المادة 20-05 من قانون الاجراءات الجبائية 2022، مرجع سبق ذكره، ص 11.

- بالنسبة للتحقيق المصوب في المحاسبة لا تتعدى مدته (02)شهرين.
- بالنسبة للتحقيق العام في المحاسبة، تكون مدته محددة طبقا لرقم الاعمال المحدد سنويا و طبيعة لنشاط كما هو مبين في الجدول ادناه :

جدول رقم (03) : يبين مدة التحقيق العام في المحاسبة و المدة قانونيا

طبيعة النشاط الممارس	رقم الاعمال السنوي	مدة التحقيق
تأدية الخدمات	لا يتجاوز 1000.000 دج 1000.000دج رقم الأعمال 5000.000 دج اكبر من 5000.000 دج	(03) ثلاثة اشهر (06) ستة اشهر لا يتجاوز(09) تسعة اشهر
كل النشاطات الاخرى	لا يتجاوز 2000.000 دج 2000.000دج رقم الأعمال 10.000.000دج اكبر من 10.000.000 دج	(03) ثلاثة اشهر (06) ستة اشهر لا يتجاوز(09) تسعة اشهر

المصدر: من إعداد الطالبان بالاستعانة على نص المادة 20-05 من ق. إ. ج

استنادا لما سبق فان مدة التحقيق المبينة أعلاه لا تطبق في الحالات التالية [1]:

- استعمال طرق تدليسيه مثبتة قانونا ،او اذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة، او غير صحيحة اثناء عملية التحقيق، او اذا لم يرد في الاجال على طلبات التوضيح و التبرير.
- دراسة العرائض او الملاحظات التي يقدمها المكلف بالضريبة بعد نهاية التحقيق بعين المكان، يتم تمديد مدة التحقيق بعين المكان ابتداءا من تاريخ التدخل الاول بعين المكان للمحققين المذكور في الاشعار بالتحقيق.

4- **عدم تحديد التحقيق** :اذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلق بفترة معينة خاص بضريبة او رسم او مجموعة من الضرائب و الرسوم وفيما عدا الحالات التي يستعمل فيها المكلف بالضريبة طرقا تدليسيه وقدم

[1]- سيد أعمر محمد،" ضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء فترة التحقيق الجبائي"، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات، مجلد 13، العدد 02، 2020، ص 515.

معلومات غير صحيحة او غير كاملة أثناء التحقيق، فان الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر بخصوص نفس الضرائب و الرسوم المتعلقة بنفس المادة.

ويعتبر التحقيق منتهي تماما اذا تم تحديد مبالغ التقويمات بصفة نهائية مع اصدار جدول التسوية ،وفي حالة انعدام اعادة التقويم ينتهي التحقيق اثر إبلاغ المكلف بوضعيته.[1]

5- **حق طلب المترتبة عن قبول التقويمات** :لكل مكلف بالضريبة في محاسبته الحق في طلب النتائج المترتبة عن القبول المتفق حول مجمل الحقوق و الضرائب، وهذا الحق غير ممنوح من طرف التشريعات او القوانين وإنما يدخل ضمن الضمانات المقبولة لحساب الممول المحقق في وضعيته.[2]

6- **حق الرد** :للمكلف بالضريبة اجل (40) يوما ليرسل ملاحظاته او قبوله ويعد عدم الرد في هذا الاجل بمثابة قبول ضمني قبل انقضاء اجل الرد، بحيث يجب على العون المحقق ان يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ اذا طلب المكلف ذلك كما يمكنه بعد الرد الاستماع الى المكلف بالضريبة اذا تبين ان سماعه مجد او اذا طلب هذا الاخير تفسيرات تكميلية.

[1]- ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة، 2017، ص14.
[2]- المادة 20-06 من قانون إجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 12.

المطلب الثاني : الالتزامات المحاسبية للمكلفين بالضريبة

ينص القانون التجاري على "لتسهيل مهمة الادارة الجبائية أثناء قيامها بعملية التحقيق المحاسبي، نص المشرع على مجموعة من الالتزامات التي يجب على المكلفين اتباعها ،حيث هناك التزامات جبائية و أخرى محاسبية نذكر منها [1]:

1- الالتزامات المحاسبية :

ان المكلف الخاضع للنظام الحقيقي ملزم بمسك محاسبة منتظة ،وكاملة ،و متسلسلة ،وصحيحة ،ومقنعة حسب الطرق التي نص عليها المخطط الوطني المحاسبي، بالإضافة الى ذلك فقد الزم القانون التجاري التجار بمسك السجلات المحاسبية التالية:

أ- مسك الدفاتر المحاسبية :

وذلك من خلال مسك دفتر اليومية، و دفتر الجرد بحسب التاريخ دون ترك البياض او تغيير من أي نوع كان او النقل الى الهامش و ترقيم صفحات كل من الدفترين، ويوقع عليها من طرف قاضي المحكمة حسب الاجراء المعتاد وتضمن هذه الدفاتر في مايلي :

- دفتر اليومية .
- دفتر الجرد .
- حفظ دفاتر المحاسبية ووسائل الإثبات.

يتم الاحتفاظ بالدفاتر المذكورة في المادتين 09/10 من القانون التجاري وكذا وسائل الاثبات لمدة (10) سنوات، نظرا لأهمية هذه الوثائق في عملية التحقيق ومساهمته في المطابقة مع التصريحات، حيث انه يجب الاحتفاظ بالدفاتر المنصوص عليها سواء في التشريع الجبائي او في القانون التجاري و الوثائق المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية لاسيما فواتير الشراء التي تدرس و التي يمارس عليها حق المراقبة و الاطلاع و التحقيق لاجل مدته (10)سنوات منصوص عليها في المادة 12 من القانون التجاري، وهذا ابتداءا من اخر تاريخ كتابة فيما يخص الدفاتر وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية .[2]

[1]-بن صغير محمد،" دور التحقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي"، مرجع سبق ذكره، ص 29.
[2]- المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ص 84

المطلب الثالث :الالتزامات الجبائية للمكلفين بالضريبة .

كون ان النظام الجبائي الجزائري يعتمد على التصريح التلقائي للمكلفين بالضريبة هذا ما يستوجب التزام هؤلاء بمجموعة من التصريحات وهي :

1- التصريح بالوجود: يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على ارباح الشركات، و الضريبة على الدخل الاجمالي، او الضريبة الجزافية الوحيدة، ان يتقدموا في الشهر الأول من بداية النشاط الى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها تصريحا مطابقا للنموذج المقدم من طرف الادارة .

يجب ان يحتوي هذا التصريح المدعم بنسخة مطابقة قانونا لشهادة الازدياد معدة قانونا ومستخرجة من مصالح الحالة المدنية التابعة للبلدية التي ولد فيها المكلفون بالضريبة ذو الجنسية الجزائرية او الاجنبية، بالنسبة للذين ولدوا فوق التراب الوطني خاصة على الاسماء و الالقاب و العنوان التجاري و العنوان بالجزائر و خارج الجزائر اذا تعلق الأمر بأشخاص طبيعيين او معنويين يحملون الجنسية الاجنبية .

كما يجب تدعيم التصريح بنسخة مطابقة لعقد ،او عقود الدراسات، او الاشغال التي يتولى هؤلاء الاشخاص الاجانب انجازها بالجزائر، عندما يكون الخاضع للضريبة مالكا الى جانب مقره الرئيسي وحدة، او عدة وحدات يجب تقديم تصريح شامل بالوجود عن المؤسسة الى مفتشية الضرائب المباشرة المختصة.

ويجب ان يشير هذا التصريح الشامل الى كل المعلومات المذكورة أعلاه من مكونات المؤسسة.[1]

أ- **ايداع التصريحات الشهرية** :على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم ان يسلم او يرسل قبل (20)العشرين يوما من كل شهر الى قابض الضرائب الذي يوجد مقره او اقامته الرئيسية في دائرة تخصصه كشفا يبين فيه مبلغ العمليات المحققة من طرف مجمل مؤسساته خلال الشهر السابق.

و يشمل هذا الكشف او التصريح نموذج (G50) على الضرائب و الرسوم الواجبة، خلال تلك الفترة (20) عشرون يوما و المحققة خلال الشهر السابق خاصة الرسم على النشاط المهني (TAP)، الرسم على القيمة المضافة (TVA)، اقتطاعات الضريبة على الاجور و المرتبات (IRG /S)، حق الطابع (DT)، الرسم الداخلي على الاستهلاك (TIC) [2].

[1]- المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص48.
[2]- المادة 76-01 من قانون الرسم على رقم الاعمال لسنة 2019، ص 29.

ب- **ايداع التصريحات السنوية** :يجب على الاشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الاجمالي، حتى يتسنى إقرار هذه الضريبة ان يكتبوا او يرسلوا على الأكثر يوم (30) افريل من كل سنة الى مستشار الضرائب بمكان اقامتهم تصريحا بدخلهم الاجمالي الذي تقدم مطبوعاته من قبل الادارة الجبائية .[1]

يتعين على الأشخاص المعنويين ان يكتبوا قبل (30) افريل على الاكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب، الذي يتبع له مكان تواجد المقر الشركة او الاقامة الرئيسية لها تصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة .[2]

عندما ينتهي اجل ايداع التصريح يوم العطلة القانوني باجل تاريخ المستحقات الى اليوم الاول الحالي .

ت- **التصريح بالاجراء و المستخدمين** :يجب على كل شخص طبيعي او اعتباري دفع المرتبات او الاجور او التعويضات او الاتعاب او المعاشات او ريوعا عمرية، ان يقدم لمفتش الضرائب المباشرة لمكان وجود سكنه او مقر مؤسسته او المكتب الذي اجرى الدفعة خلال السنة السابقة على الاكثر يوم (30) افريل من كل سنة جدولا بما فيها على حامل معلوماتي يتضمن بالنسبة لكل واحد من المستفيدين البيانات التالية :

- الاسم و اللقب و العنوان والعمل.
- الحالة العائلية .
- المبلغ الاجمالي قبل خصم الاشتراكات .
- مبالغ الاقتطاعات .
- الفترة التي تطبق عليها المدفوعات و الاقتطاعات عندما ينتهي اجل ايداع التصريح يوم العطلة القانونية يأجل تاريخ مستحقات الى اليوم الأول الموالي .[3]

ث- **التصريح بإيقاف النشاط** :في حالة التنازل او التوقف عن جزء او كل النشاط الخاضع للضريبة تأسس مباشرة الضرائب و الرسوم المستحقة، التي مازالت لم تفرض عليها الضرائب و الرسوم .

[1]- المادة 99-01 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 25
[2]- المادة 99-01 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 25.
[3]- المادة 151-01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 40.

ويعد فسخ العقد ايجار الممتلكات المبنية من قبل اشخاص طبيعيين توقفا عن النشاط كما يعد سحب الاعتماد المقرر في قانون الفرض و النقد توقفا عن النشاط، وعلى المكلفين بالضريبة ان يشعرو مفتش الضرائب في غضون اجل مدة (10) عشرة أيام.[1]

المبحث الثالث : اسهامات التحقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي

تكمن فعالية التحقيق الجبائي في وضع الفروقات، التي تكون على مستوى الملفات الجبائية و المعطيات المتحصل عليها من مختلف المصادر الداعمة للإدارة الجبائية ،للحصول على صورة واضحة لوضعية المكلفين باتخاذ الاجراءات القانونية المنصوص عليها، بحيث يتم التطرق الى الاليات التي تتبعها الادارة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي .

المطلب الأول : مساهمة التحقيق الجبائي في الكشف عن التهرب الضريبي :

تتميز اجراءات التحقيق في المحاسبة بالتركيب سواء من حيث المراحل، او من حيث اجراءات المرحلة في حد ذاتها، وفيما يلي المراحل التي يقوم بها العون المحقق اثناء القيام بالمهام المكلف بها :

أ- **تحضير مراقبة المحاسبة او التحقيق**

1- اعداد برنامج التحقيق المحاسبي: ان اعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل التحقيق تتم من قبل المديرية الولائية للضرائب التي لها علاقة مباشرة بالمكلفين، حيث يكلف رؤساء المتفشيات كل نهاية فترة زمنية معينة (سداسية او سنوية)، بأرسال اقتراحات الى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية ويقوم المدير الولائي للضرائب وبالتشاور مع المصلحة بتحديد القائمة النهائية و الاخذ بعين الاعتبار معايير الانتقاء (أهمية رقم الأعمال المصرح به، تكرار الخسارة في النتائج ،او الربح الضعيف الزيادة المذهلة في المستوى المعيشي للمكلف)، وتوجيهات المصالح المركزية ملفات جبائية للمكلفين تحتوي على اخطاء وحالات نسيان الانشطة المحتكرة وغير تنافسية مع السلع المستوردة)، ومن ناحية أخرى الإمكانيات المتوفرة وبعد فحص وتحليل مختلف الاقتراحات واختيار المكلفين المعنيين بالعملية ،يتم ادراجهم ضمن القائمة الاسمية للبرنامج السنوي المقترح ويرسل للمديرية الجهوية للضرائب ترسل

[1]- المادة 75-03 من ثانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص20.

الى المديرية المركزية وفق الرزنامة المعمول بها ،ثم تقوم بعد ذلك الإدارة المركزية (مديرية الأبحاث و التحقيقات)، بتحديد البرنامج النهائي السنوي الذي سينفذ من قبل المصالح المكلفة بالتحقيق.[1]

2- **سحب و دراسة الملف الجبائي للمكلف:** يقوم العون المحقق قبل القيام باي تحقيق بسحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف، وهذا لاحتوائه على كل الوثائق و البيانات المتعلقة بالمكلف، كما يتضمن كل التصريحات و الاتصالات و المراسلات الموجهة اليه مع وجود الهوية الجبائية الكاملة للمكلف سواء كان شخصا طبيعيا أومعنويا.[2]

ب- **المرحلة الميدانية لعملية التحقيق الجبائي:** بعد عملية البرمجة وقبل بداية عمليات التحقيق، يقوم المحقق بمجموعة من الاجراءات التي تساعده أثناء القيام بعملية التحقيق:

1- **إشعار المكلف:** لا يمكن البدء في إجراءات التحقيق في المحاسبة دون اعلام المكلف بالضريبة مسبقا ،عن طريق ارسال او تسليم اشعار بالتحقيق مقابل اشعار بالوصول ،مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة ،وهي وثيقة ملخصة بطريقة جيدة و موضحة للقواعد الاساسية للرقابة الجبائية ،وكذا حقوق وواجبات المكلفين على ان يستفيد من اجل ادنى للتحضير مدته (10)عشرة أيام ،ابتداء من تاريخ استلام هذا الاشعار ذلك من اجل منح المكلف مدة لتحضير محاسبته وهذا تحت طائلة البطلان.[3]

2- **استمارات التحقيق المحاسبي المتعلقة بالنشاط المهني:** من اجل السير الحسن لعملية التحقيق المحاسبي ،يقوم المحقق بملا الوثائق المحاسبية التالية:

- **إعداد كشف المحاسبة** : يتضمن هذا الكشف ملخص حسابات النتائج للسنوات محل التحقيق ،والهدف منه متابعة التغيرات لكل من رقم الاعمال الاعباء و الربح الصافي.
- **اعداد كشف حالة المقارنة للميزانية** : تظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (**الأصول–الخصوم**) الخاص بالسنوات (04)الأربعة السابقة محل التحقيق، ويحتوي على (05) أعمدة حيث ان العمود الاول يعبر عن السنة المرجعية للمقارنة وغير معنية بالتحقيق،

[1]- بوشاقور محمد و بن وسار يوسف،: مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهربي الضريبي" مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة،2020/2019، ص 19.
[2]- أحلام بن سفي الدين،" الرقابة الجبائية"، مذكرة ماجستير في اطار مدرسة الدكتوراه، جامعة الجزائر،2014/2013، ص33.
[3]- المادة 20-04 من قانون الإجراءات الجبائية 2019، ص12

والهدف منه دراسة التغيرات الحاصلة في اصول وخصوم المؤسسة خاصة فيما يتعلق بالإهتلاكات، المؤونات، وحركة القروض.[1]

3- **المعاينة المادية للمؤسسة** : يمنح القانون للعون المحقق حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من اجل ممارسة معاينات مادية قبل التحقيق المحاسبي، ومن اجل فحص الوثائق التقنية بنشاط المؤسسة كالمعاينة المادية لوسائل الانتاج، و المخزون، والوسائل البشرية، وكذا كشف اسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة فضلا عن معاينة وجود الوثائق المحاسبية وقيم الصندوق.

4- **سير عملية التحقيق في المحاسبة** : يمارس التحقيق المحاسبي في عين المكان باستخدام عتاد الاعلام الالي للمؤسسة محل التحقيق، وفي حالة قبول طلب ممارسة التحقيق المحاسبي خارج المحل التجاري يتم جلب الوثائق المحاسبية و الدفاتر و الاوراق الثبوتية وكذا الفواتير وكشوف الارصدة البنكية وكل الوثائق المتعلقة بسنوات المراقبة الى المصلحة مع تحرير وصل بالاستلام تبقى نسخة منه لدى المصلحة.[2]

ومن خلال سير عملية التحقيق في الملف الجبائي و الوثائق المحاسبية، يتم دراستهما دراسة شاملة حتى تمكن هذه القراءة من اعطاء نظرة عامة تمكن من تحديد الاهداف و المشاكل وكذا طريقة العمل ففي بادئ الامر يقوم المحقق بمراسلة الادارة العامة و المؤسسات التجارية و البنوك عبر الوكن التي اثبتت المحاسبة تعاملهم معه او وجود شك في التعامل معهم وذلك لمعرفة مدى صدق الاكتتابات و التصريحات ومدى اخفاء التعاملات ويكون اما بالمراسلة او الانتقال مباشرة وفي المرحلة الثانية يقوم المحقق بتحديد طريقة التحقيق بخطة عمل يختار فيها احدى الطريقتين :

- ✓ **طريقة مادية** : وتكون بالمتابعة المادية لجميع حركات الاموال و المواد خلال (04) اربع سنوات المراقبة مع امكانية الاطلاع على السنوات المتقادمة و السنة الموالية (سنة التحقيق) وهي طريقة صعبة لا يتم اتباعها إلا في حالة قصور الطريقة المحاسبية خصوصا امام المؤسسات الكبرى.
- ✓ **طريقة محاسبية** : وتعتمد على مراقبة مدى صحة الاكتتابات المحاسبية وحركة الاموال و المواد في الارصدة المحاسبية و حركتها بين الارصدة ومدى مطابقتها للقانون المحاسبي المالي

[1]- نور الدين طاهرة، التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2016/2015، ص23-24.

[2]- فوزي أزيدي، نصر الدين شيروف،" تدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، مذكرة ماستر في القانون، جامعة 08ماي 1945، قالمة، 2017/2016، ص15/14.

والتحقيق في كل حساب على حدى او مدى مطابقة الأوراق الثبوتية للتشريعات بالإضافة الى التحقيق في الاكتتابات المحاسبية من حيث الشرعية و الدقة الصحة و الاغفالات.[1]

يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيره وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الاخير التوقيع.

وتمدد مهلة التحقيق في عين المكان وفق الاجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه بموجب المادة 21 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية للإجابة على طلبات التوضيح او التبرير في حالة وجود عمليات تحويل غير مباشرة للأرباح بمفهوم المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.[2]

ج- **التقييم العام لمحاسبة المكلف**: في هذه المرحلة يقوم العون المحقق بتقييم محاسبة المكلف بان يتم قبولها شكلا و مضمونا او يتم رفضها حسب القواعد والقوانين المعمول بها .

1- **قبول المحاسبة** :ان تأكدت الإدارة الضريبية من صحة ما جاء بالإقرار من بيانات ومعلومات فتقوم بربط الضريبة على أساس ما جاء في المحاسبة دون احداث اي تعديل او تصحيح ,اذ تنظر السلطة المالية في التقارير المقدمة لها من قبل المكلف اذا رات إنها صحيحة فتقبلها وتقدر الضريبة بمقتضاه ويمكن ان يكون صريح او نسبي .

2- **رفض المحاسبة** : اذا تبين للادارة الضريبة عدم صحة ما جاء في تقرير المكلف من معلومات حول دخله الخاضع للضريبة بحيث لا يتفق و المركز المالي الحقيقي للمكلف تلجا الادارة الضريبية الى التقدير اعتمادا على اسس لتحديد ارباح المكلف ويكون هذا في الحالات التالية : [3]

- ✓ مسك دفاتر غير مطابقة لأحكام القانون ولشروط النظام المحاسبي المالي ولا تحتوي المحاسبة على اية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية.
- ✓ تتضمن المحاسبة اخطاء او معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة .

3- **إعادة تشكيل رقم الأعمال(القاعدة الضريبية)** :

عندما يتبين ان المراقبة التي أجريت على المحاسبة لا جدوى منها لان هذه الاخيرة غير مقنعة ومنتظمة، وبالتالي تكون غير مقبولة فيلجا المحقق الى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع

[1]- العيد نسيغة،" ارقابة الجبائية في التشريع الجبائي"، مذكرة ماستر في الحقوق جامعة عباس لخضر، خنشلة، 2017، ص80-82.
[2]- المادة 20-05 من قانون الاجراءات الجبائية 2019، ص12.
[3]- عبد الباسط على جاسم الزبيدي،" التشريع الضريبي"، الطبعة 01، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2015، ص289-290.

للضريبة انطلاقا من العناصر الكمية المقبوضات (الإيرادات) أساس الفتورة مصاريف الإنتاج ودراسة السعر، بالإضافة الى وجود مؤشرات اخرى فمثلا الاعتماد على سجل الشرطة الذي يسجل فيه اسماء و القاب الماكثين بالفنادق وعليه لدى المحقق كل الحرية في اختيار أسلوب إعادة تأسيس رقم الأعمال.

4- **نهاية التحقيق** : عند الانتهاء من عملية التحقيق والتي مست اربع سنوات متقادمة في محاسبة المكلف بالضريبة يقوم هذا الأخير بإبلاغ المكلف بنتائج المراقبة في نهاية تحقيقه، حيث يرسل اشعار بتبليغ النتائج في رسالة موصى عليها مع اشعار بالاستلام او يسلم له مع اشعار الاستلام وهذا بمثابة تبليغ اولي وللمكلف اجل مدته (40)اربعين يوما كحد اقصى ليرسل ملاحظاته او قبوله لنتائج التحقيق ويعد عدم رده في هذا الاجل بمثابة قبول ضمني.

5- **التبليغ النهائي بالنتائج** : بمجرد تقديم المكلف لملاحظاته في الأجل المحدد يبدا المحقق في دراستها دراسة معمقة ودقيقة ثم تحليلها نقطة بنقطة للتأكد من إنها مؤسسة فعلا وهذا من اجل اخذها بعين الاعتبار عند تحرير التبليغ وبعد دراسة الملاحظات وحساب اسس الضريبة يتم تحرير التبليغ النهائي مباشرة وهذا الاخير يعبر عن الوضعية الجبائية الحقيقية للمكلف المحقق معه.

6- **اقفال التحقيق** : اقفال التحقيق متعلق بتدوين كل عناصر الإخضاع وإعداد تقرير التحقيق وذلك ببلورة نتائج الفحص و التحقيق لهذا يجب ان يحتوي التقرير على جميع المعلومات التي تسمح بضمان احترام عملية التحقيق التقييم والحكم على نتائج المراقبة، في النهاية يجب على المحقق اصدار جداول الاخضاع التي تتضمن كل الضرائب والرسوم المطلوب تسديدها والخاصة بالسنوات الأربع التي شملها التحقيق.[1]

[1]- خالد بن معتوقو محمد الأمين ميلي،" إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية"، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2017/2016، ص 28-29.

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

تم استحداث شكل اخر من اشكال التحقيق الجبائي و المسمى بالتحقيق المصوب في محاسبة المكلفين 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 والمنصوص عليه في المادة 20مكرر من قانون الاجراءات الجبائية.

أ – شروط التحقيق المصوب في المحاسبة. [1]

يجب على الادارة الجبائية و المكلفين بالضريبة قبل البدء في التحقيق المصوب التقيد بالشروط الأتية :

- ✓ جب ان لا يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم اثناء هذا التحقيق تقديم الوثائق المحاسبية و الوثائق التوضيحية على غرار الفواتير و العقود ووصل الطلبيات او التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب و الرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق.
- ✓ لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون اعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق ارسال او تسليم اشعار بالتحقيق مقابل اشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته على ان يستفيد من اجل ادنى للتحضير مدته عشرة أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الاشعار.
- ✓ جب ان يشمل الاشعاربالتحقيق بالإضافة الى العناصر المشترطة اثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب اعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.
- ✓ يمكن لاعوان الادارة الجبائية اجراء تحقيق في محاسبة المكلفين وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها لمدة تقل عن سنة جبائية واحدة .
- ✓ لا يمكن إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة الا من طرف أعوان الادارة الجبائية برتبة مفتش على الاقل.
- ✓ يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس قواعد التحقيق بشكل عام باستثناء بعض النصوص.
- ✓ لا يمكن تحت طائلة بطلان الاجراء ان تستغرق مدة التحقيق مدة التحقيق في عين المكان الدفاتر و الوثائق المحاسبية اكثر من شهرين.

[1]- بوعلام ولهى، محاضرات في قياس الرقابة و المنازعة الجبائية، المسيلة ،2015/2014،ص 49.

- ✓ يمنح المكلف مدة (30) ثلاثين يوما لإرسال ملاحظاته او قبوله ابتداءا من تاريخ تسليم الاشعار بالتقويم.

ان ممارسة التحقيق المصوب لا يمنع الإدارة الجبائية من امكانية اجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا و الرجوع الى الفترة التي تمت فيها عملية التحقيق ولكن يجب ان تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة اعادة التقييم المتمم عند التحقيق المصوب .

ثانيا : **نطاق التحقيق المصوب**

يتمحور التحقيق المصوب أساسا حول[1] :

- ✓ المراقبة القانونية للحسومات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة واصل التسبيقات والحصص الممنوحة والنسب المطبقة والاستردادات الملتمسة.
- ✓ مراقبة عناصر المحاسبة بناءا على التصريح بالنتيجة (أعباء الاهتلاكات والمؤمنات) .
- ✓ مراقبة العجز المتكرر والامتيازات الجبائية الممنوحة والأرباح المعاد استثمارها.
- ✓ مراقبة استرداد القروض الضريبية.
- ✓ مراقبة نوع واحد أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم أو عملية حسابية أو أرصدة محاسبية قد تكون أُقل من سنة وتشمل كل المدة الغير متقادمة.[2]

ثالثا :هدف التحقيق المصوب: يكمن الهدف الرئيسي للتحقيق المصوب في السماح للمصالح الجبائية بالرفع من عدد عمليات الرقابة مع التخفيض من عدد المعاينات بعين المكان اذ يسعى الى تصحيح الاغفالات و الاخطاء و النقائص التي يتم الكشف عنها، ويعتبر هذا الاجراء اقل الزاما بالنسبة للمكلف بالضريبة، حيث لا يجبر هذا الأخير على تقديم الوثائق المحاسبية لتبرير ارقام الاعمال و النتائج المصرح بها كما تقتصر مطالبة المكلف بالضريبة الا بالوثائق التي تخص عناوين الضرائب للفترة المستهدفة للرقابة.

وفي هذا السياق و بالرغم من ان الية التحقيق المصوب في المحاسبة الية حديثة العهد فهي لا تختلف كثيرا عن ألية التحقيق في المحاسبة من حيث المراحل و الاجراءات التي يقوم بها المحققين غير انه لا يؤدي الى فحص

[1]- هاجر العطافي،" مساهمة المدقق الخارجي في كشف مخاطر تدقيق الجبائي، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية جامعة محمد بوضياف، المسيلة،2015/2014، ص49.

[2]- أ- د. بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص79.

معمق لكل محاسبة المكلف اي انه يتضمن رقابة سطحية اقل شمولية واكثر سرعة وذو نطاق من التحقيق المحاسبي الذي بدوره يكون تحقيقا اشمل واعمق في محاسبة المكلف.

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

هذا النوع من التحقيق هو عبارة مجموعة من العمليات التي تهدف إلى الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيق للمكلف بالضريبية والدخل المصرح به أي بصفة عامة، التأكد من التصريحات على الدخل العام(المداخيل المحققة خارج الجزائر– فوائض قيمة الناتجة عن التنازل بمقابل العقارات المبنية والغير مبنية إلخ ....).[1]

أ– التحضير للتحقيق.[2]

تقوم هذه المرحلة على اساس قيام المحقق الجبائي من خلالها بجمع المعلومات عن وضعية المكلف بغرض تشكيل الملف الجبائي له وذلك عن طريق اقامة روابط مع مختلف الادارات ليقوم بمباشرة الاشغال التمهيدية للمراقبة ولضمان فعالية ممارسة المراقبة المعمقة يجب ان يتم احترام الاجراء المنصوص عليه في هذا الصدد لذلك فان الإدارة الجبائية وبالأخص المصالح المكلفة بالرقابة تقوم بإعداد برنامج سنوي للمراقبة المعمقة و مباشرة الاشغال التمهيدية للمراقبة .

1– **مراقبة التصريحات** : يجب على المحقق ان يسعى الى مراقبة التصريحات المكتتبة خلال السنة التي يقوم فيها بالمراقبة بالإضافة الى السنوات التي لم يمر عليها امد التقادم القانوني بحسب اهمية المداخيل المصرح بها.

- ✓ تراقب الادارة الجبائية التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة، او حق، او رسم، او اتاوة.
- ✓ كما يمكنها ان تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع اجورا او مرتبات او اتعابا مهما كانت طبيعتها.
- ✓ يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية ان تقدم للإدارة الجبائية بناءا على طلبها الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها

[1]- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث و التدقيقات، 2016، ص31.
[2]- - بوشاقور محمد و بن وسار يوسف،: مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهربي الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 24.

2-**اعداد برنامج التحقيق المعمق** : من خلال هذه المرحلة يتم برمجة المكلفين بالضريبة اللذين سيخضعون للمراقبة الجبائية اذ يعد رئيس مفتشية الضرائب قائمة تمهيدية بالمكلفين بالضريبة والذين من المحتمل ان يخضع للمراقبة المعمقة، وهذا بعد دراسة كاملة لملفاتهم ثم ترسل قائمة بذلك الى المديرية الولائية للضرائب من اجل دراستها، وهذه الاخيرة تعد قائمة نهائية وترسلها الى رئيس مكتب المراقبة لتنفيذها كما يتم ارسال نسخة الى المديرية الجهوية للضرائب للإعلام، هذه الاخيرة بدورها ترسلها الى الادارة المركزية للمصادقة عليها .

3-**سحب الملف الجبائي للمكلف** : بعدها يقوم الأعوان المراقبون المختصون بسحب الملف الجبائي للمكلف المعني بالتحقيق، وهذا على مستوى المفتشية التي يقيم بها لفحص المعلومات التي يضمها اضافة الى امكانية فحصهم لمختلف الملفات الجبائية للأشخاص الذين يعيشون مع هذا المكلف ثم يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة.

ب- مباشرة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.[1]

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

1- **الإشعار بقيام اعمال التحقيق المعمق** : يتم ذلك من خلال ارسال اشعار بالتحقيق او تسليمه للمكلف مع إشعار بالاستلام مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف ومنحه اجلا ادنى للتحضير (15)يوما ابتداءا من تاريخ الاستلام، كما يجب ان يذكر في الاشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وان يشير صراحة تحت طائلة بطلان الاجراء ان المكلف بالضريبة له الحق في ان يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو.

2- **انطلاق البحث عن المعلومة الجبائية** : بالرغم من المراجعة الخارجية الأن عملية التحقيق المعمق تتم داخل مصالح الادارة الجبائية وذلك من اجل عدم مضايقة المكلف في حياته الخاصة، ويتم من خلال جمع المعلومات والتي تشكل هذه الخطوة دعامة اساسية لتطبيق اجراءات التحقيق المعمق ونظرا لتنوع المعلومات ومصادرها فان البحث يتم بشكل متعدد وعلى عدة مستويات.

[1]- رفاد حمومي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب و الغش الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة بلقايد تلمسان، 2017/2016،ص 119.

- ✓ **بطاقة وضعية ممتلكات المكلف** : يتم ذلك من خلال ملئ استمارة **Série 07 Bis**)الخاصة بوضع ممتلكاته وكذا الحسابات البنكية واي معلومة جبائيه تفيد في معرفة وضعية ممتلكات المكلف.
- ✓ **طلبات التوضيح و التبرير** : يراقب المفتش تصريحات المكلف، ويطلب منه التوضيحات او التبريرات كتابيا كما يمكن ان يطلب منه دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات موضوع الرقابة ، كما يستمع للمهنيين اذا تبين ان استدعائهم لهذا الغرض ضروري او لما يطلب هؤلاء تقديم توضيح شفوي.
- ✓ **طلبات كشوفات الربط** : التأكد من ان كشوفات الربط مستغلة بكيفية صحيحة تهدف الى مراقبة، وتكملة الحصول على المعلومات التي تساعد المحقق في اداء مهنته.
- ✓ **البحث عن المعلومة الجبائية عن طريق التدخل في عين المكان** : في حالة ما اذا كانت اجراءات بطاقة المعلومات للمكلف غير كافية في معرفة الوضعية المالية للمكلف يجب القيام بجملة من الاجراءات الميدانية الاساسية التي تحدد الفرق في حجم الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)بالنسبة للمكلف.
- ✓ **فترة التحقيق المعمق للوضعية الجبائية** : تحت طائلة بطلان فرض الضريبة لا يمكن ان يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق (01)الواحد سنة اعتبارا من تاريخ استلام الاشعار بالتحقيق او تاريخ تسليمه، وتمتد هذه الفترة باجل يمنح عند الاقتضاء للمكلف بالضريبة، وبناءا على طلبه للرد على طلبات التوضيح، وتبرير الأرصدة، ومداخيل الأرصدة في الخارج، كما تمتد هذه الفترة بثلاثين يوم للادارة بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف تقديمها وتمتد الى سنتين في حالة اكتشاف نشاط خفي عند اجراء التحقيق .

ث- طرق اعادة تكوين الاسس الخاضعة للضريبة:

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

1. **تقييم العناصر العينية المحددة لدخل المكلف** : يتعين على العون المحقق من اجل اعادة تكوين المداخيل المحققة من قبل المكلف مراقبة العناصر العينية المحددة للذمة المالية للمكلف وهذا بهدف كشف الدخول غير المصرحة وإعادة إخضاعها للضريبة.
2. **تقييم العناصر المالية المحددة لدخل المكلف** : يسمح للعون المحقق بتحليل الحسابات المالية للمكلف من اجل كشف مصدر مداخيله غير المصرح بها، وذلك بإتباع طريقتين طريقة مقارنة الكشوفات البنكية مع المداخيل المصرح بها وطريقة انشاء رصيد الحساب النقدي.
3. **تحليل الحسابات المالية (دائن , مدين)** : يتلخص تحليل الحسابات البنكية في تحليل حساب البنك بجانبه المدين و الدائن بهدف اكتشاف المساهمات المالية للمكلف ومقارنتها مع المداخيل المصرح بها، كما يسمح بفحص العمليات المدينة للمكلف، وفي حالة وجود فروقات واختلالات يجب تبريرها من طرف المكلف وإعادة إخضاعها للضريبة.
4. **تحليل الحسابات المالية باستخدام الموازين** : يتم بعد جمع المعلومات السابقة المتعلقة بالحسابات المالية وتستخدم الموازين التي تسمح بمقارنة المداخيل المحققة مع المداخيل المصرح بها.

رابعا : تبليغ النتائج و إقفال الملف.[1]

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

ومنه نستطيع القول ان الاساليب الثلاث المستعملة في التحقيق الجبائي تساهم بشكل كبير في الكشف عن الاغفالات التي يقوم بها المكلفين بالضريبة، وان كل اسلوب يعتمد على نتائج اسلوب سبقه فلا تستطيع الادارة الجبائية اجراء تحقيق محاسبي سواء تحقيق في المحاسبة او تحقيق مصوب، وتقف عند نتائجه دون اجراء التحقيق المعمق للوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة.

[1]- رفاد حمومي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب و الغش الضريبي، مرجع سبق ذكره.

خلاصة الفصل:

بعد دراستنا لهذا الفصل والتطرق إلى مختلف جوانب التحقيق الجبائي، تم التوصل إلى أن هذا الأخير يمثل أداة فعالة لضمان امتيازات الخزينة العمومية وتحقيق العدالة والمساواة، والتي عمل المشرع الجبائي على وضعها في إطار قانوني وتنظيمي محدد يضمن حسن سيرها، من خلال إسناد مهمة القيام بها لأجهزة وأعوان متخصصين ومتأهلين مكلفين بها، مع منحهم جملة من الصلاحيات والحقوق تسمح لهم بأداء مهمتهم في أحسن الظروف وبالمقابل منع تعسف هذه الأجهزة والأعوان واستغلال الحقوق والصلاحيات الممنوحة لهم، وكذا حماية المكلف قيد التحقيق بمنحه جملة من الضمانات سواء ما تعلق بسير عملية التحقيق أو بالإجراءات المتعلقة بعملية إعادة التقويم، والتي خولها المشرع الجبائي للإدارة الجبائية لتمكينها من التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة ومدى امتثالهم للقواعد الجبائية وتأدية واجباتهم الضريبية، كما تسمح عملية التحقيق الجبائي باكتشاف مواطن الأخطاء والمخالفات ومعاينة النقائص والإغفالات التي يقوم بها المتهربين من دفع الضريبة.

الفصل الثالث:

دراسة حالة للتحقيق العام في المحاسبة

تمهيد:

بعد الانتهاء من الشق النظري للبحث، والذي تطرقنا فيه إلى دور التحقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي من خلال جملة من الأدوات والأليات التي تتبعها الإدارة الجبائية في هذا الشأن. وسنقوم في هذا الفصل بإسقاط هذه الإجراءات على الواقع وكنموذج للدراسة تم اختيار مصلحة من المصالح الجبائية المتنوعة، حيث وقع الاختيار على مديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية المدية، وهذا لارتباطها واتصالها المباشر بالمكلفين الخاضعين، من خلال دراسة حالة مؤسسة للتحقيق العام في المحاسبة للسنوات 2017-2020، أي تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: تعريف المؤسسة محل الدراسة.

المبحث الثاني: إجراءات سير عملية التحقيق في المحاسبة.

المبحث الثالث: إجراءات اختتام عملية التحقيق في المحاسبة.

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

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

المطلب الأول : نشأة مديرية الضرائب لولاية المدية و مهامها :

اولا : نشاة المديرية

تأسست مديرية الضرائب لولاية المدية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91- 60 المؤرخ في 23 فيفري 1991 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية حيث ان المصالح الجبائية في الجزائر تنقسم الى مصالح مركزية مصالح جهوية ومصالح ولائية (محلية) . ونجد ان المديرية الولائية للضرائب لولاية المدية تابعة جهويا الى المديرية الجهوية للضرائب بالبليدة وهي تمثل الادارة الجبائية على مستوى الولاية يوجد مقرها بنزل المالية شارع جيش التحرير بالمدية.

ثانيا : مهام المديرية

تتمثل المهام الاساسية للمديرية في ما يلي:

- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح التابعة لها وتحقيق الاهداف المحددة.
- تنظيم جميع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.
- العمل دوريا على تحليل وتقويم عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها وإعداد تلخيص عن ذلك واقتراح اي اجراء من شانه ان يحسن عملها.
- تنظيم وتطبيق اعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب.
- توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة اخرى لتعيينهم.
- ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح .
- تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها.
- ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين .

- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة اما القضاء في مجال منازعة التحصيل .
- متابعة تطور القضايا المرفوعة امام القضاء في مجال وعاء الضريبة .
- تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية المادية التقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.
- اعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة وكتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها .
- السهر على مسك ملفات جرد الاملاك العقارية والمنقولة كما السهر على صيانة هذه الاملاك والمحافظة عليها .
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وأعلامهم.
- نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة .
- الرد على استفسارات المديرية الجهوية للضرائب وتزويدها بكافة الجداول الاحصائية الدورية وكل التقارير والمحاضر .
- تكوين رصيدا وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه .

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية

تتكون مديرية الضرائب لولاية المدية من مصالح خارجية ومصالح داخلية وهي :

اولا : المصالح الخارجية

تمثل المصالح الخارجية للمديرية فيما يلي :

- **متفشيات الضرائب**: توجد ستة عشر (16) مفتشية موزعة على مستوى اقليم ولاية المدية، وهي تمثل مصالح الوعاء مكلفة بتسيير الملفات الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة وفرض الضرائب و الرسوم.
- **قابضات الضرائب**: توجد احدى عشر (11) قباضة موزعة على مستوى اقليم الولاية، وهي تمثل مصالح التحصيل مكلفة بعملية متابعة وتحصيل الضرائب و الرسوم المفروضة على المكلفين بالضريبة.

ثانيا : المصالح الداخلية

تتمثل المصالح الداخلية للمديرية في خمس (05)مديريات فرعية وهي :

1- **المديرية الفرعية للعمليات الجبائية** : وهي مكلفة بالمهام التالية

- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار.
- اعداد طلبات حصص الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها و مراقبتها .
- متابعة انظمة الاعفاء و الامتيازات الجبائية الخاصة.

وهي تتكون من (04) أربعة مكاتب كما يلي :

- مكتب التنشيط و المساعدة.
- كتب التنظيم والعلاقات العامة .
- كتب الجداول .
- مكتب الاحصائيات .

2- **المديرية الفرعية للتحصيل** : وهي مكلفة بما يلي:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها، وكذلك بوضعية تحصيل الضرائب و الرسوم وكل ناتج اخر.
- متابعة العمليات و القيود المحاسبية، المراقبة الدورية لمصالح التحصيل، تنشيط ومراقبة قابضات الضرائب في مجال تنفيذ اعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذالك التحصيل الجبري للضرائب .
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص, لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شانها تحسين الناتج الجبائي.

وتتكون هذه المديرية الفرعية من (03)مكاتب وهي :

- مكتب مراقبة التحصيل .
- مكتب متابعة عملية القيد وإشغاله .
- مكتب التصفية .

3- **المديرية الفرعية للوسائل:** وتكلف بما يلي:

- تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة الغير منقولة للمديرية.
- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها.

- السهر على ابقاء المنشات التحتية و التطبيقات المعلوماتية في حالة التشغيل .

وهي تتكون من أربعة (04) مكاتب وهي :

- مكتب المستخدمين والتكوين.
- مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات و الارشيف .
- مكتب عمليات الميزانية.
- مكتب الاعلام الالي .

4- **المديرية الفرعية للمنازعات**: وهي مكلفة بما يلي

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الاعفائية وتبليغ القرارات المتخذة و الامر بصرف الالغاءات والتخفيضات الممنوحة.
- معالجة الطلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة.
- تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف، والدفاع امام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الادارة الجبائية.

تتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب وهي :

- مكتب الاحتجاجات.
- مكتب لجان الطعن .
- مكتب المنازعات القضائية.
- مكتب التبليغ و الامر بالصرف .

5- **المديرية الفرعية للرقابة الجبائية**: وهي مكلفة باعداد برامج البحث والتحقيق ومراقبة التقويمات ومتابعة إنجازه، وتتكون من (04) اربعة مكاتب وهي :

- **مكتب البحث عن المعلومة الجبائية** :يعمل هذا المكتب في شكل فرق ويكلف بما يلي :
  - تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات، التي تعني بوعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها.
  - تنفيذ برامج التدخلات و البحث، وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق المعاينة بالتنسيق مع المصالح و المؤسسات المعنية.
- **مكتب البطاقيات و المقارنات** : ويكلف بما يلي
  - تكوين وتسيير مختلف البطاقيات الممسوكة .

- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة .
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة ،اعداد وضعيات احصائية دورية لتقييم نشاطات الكتب .

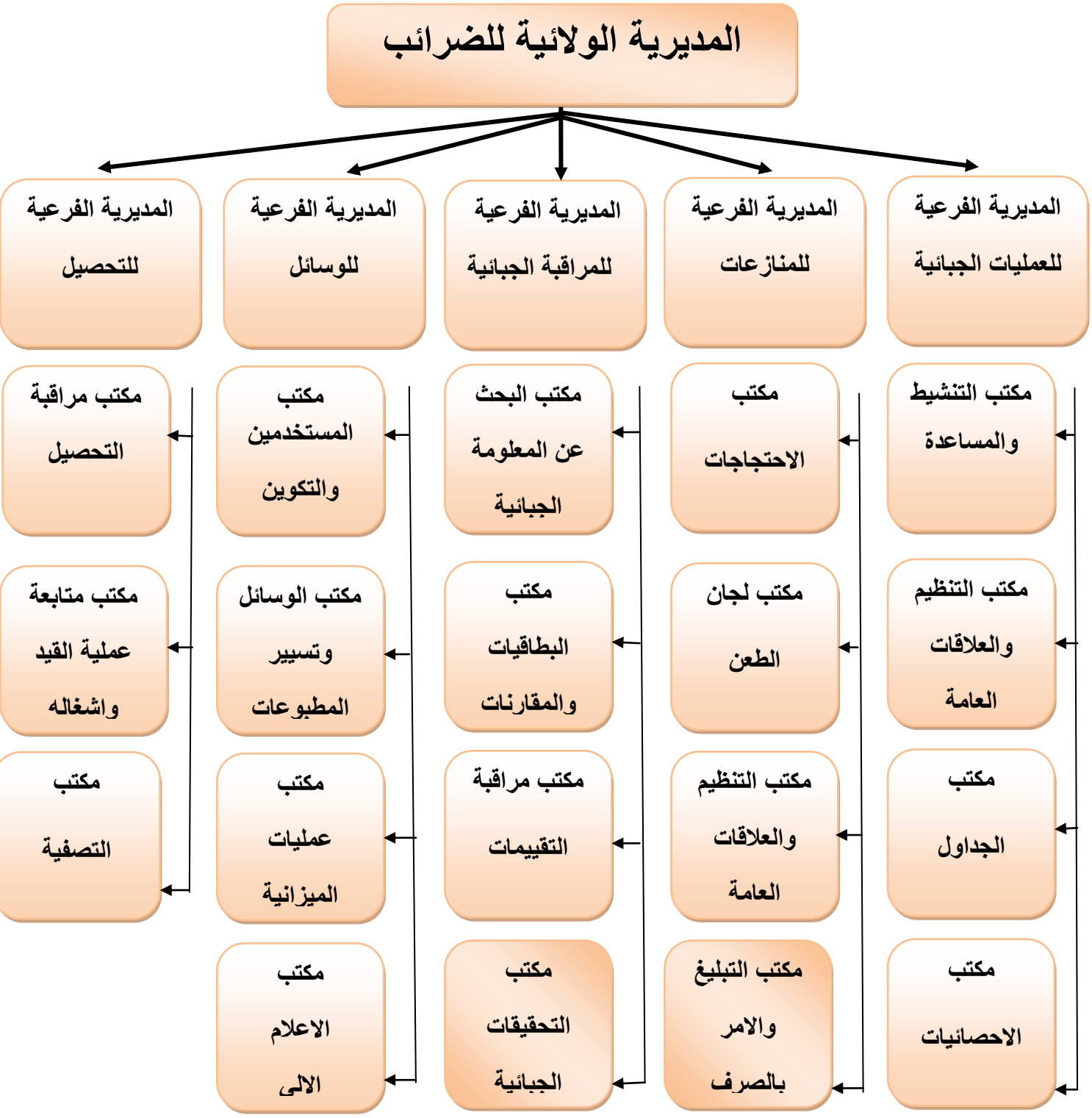
- **مكتب مراقبة التقويمات** : يعمل في شكل فرق ويكلف بمايلي :
  - استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل او مجانا.
  - المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية.
  - متابعة اشغال الخبرة في اطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.
- **مكتب التحقيقات الجبائية** : يعمل هذا المكتب في شكل فرق، وهو يضم ستة عشر (16) محقق لهم رتبة مفتش مركزي على الاقل موزعين على فرقتين للتحقيق، بحيث كل فرقة تتكون من رئيس فرقة يشرف على اربع (04) مهمات, وكل مهمة تتكون من محققان .

ويكلف هذا المكتب بما يلي :

- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج التحقيق والمراقبة.
- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والتحقيق.
- اعداد الوضعيات الاحصائية و التقارير.

والشكل التالي يلخص الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية

الشكل رقم (06) : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية



المصدر: من اعداد الطالبان بناءا على معلومات مديرية الضرائب لولاية المدية

المبحث الثاني : اجراءات سير عملية التحقيق في المحاسبة

تمت برمجة الملف الجبائي الخاص بالمكلف محل الدراسة للتحقيق العام في المحاسبة، بموجب برنامج التحقيق لسنة 2021.المقترح من طرف المديرية الفرعية للمراقبة الجبائي، والموافقة عليه من طرف مديرية الابحاث والتحقيقات. ليتم تنفيذه من قبل الاعوان المكلفين بعملية التحقيق وهم المحققون ورؤساء فرق التحقيق .

المطلب الاول : التحضير لعملية التحقيق

بعد استلام المدير الفرعي للرقابة الجبائية لبرنامج التحقيق الجبائي , المصادق عليه من طرف مديرية الابحاث والتحقيقات , تم توزيعه على رئيسي فرقة التحقيق , ليتم بعدها كل رئيس فرقة بتوزيع القضايا على المحققين حيث اوكلت قضية المكلف قيد الدراسة الى محققين لتنفيذ مهمة التحقيق .

اولا : التعريف بالمكلف محل التحقيق

بعدا استلام المحققان للقضايا الموكلة لهما من قبل رئيس فرقة التحقيق المسؤول عنهما , والتي من بينها القضية رقم **/2021 محل الدراسة .قاما المحققان بملأ استمارة سحب الملف الجبائي بتاريخ2021/06/01. وتنقلا الى مقر المفتشية المكلفة بتسيير الملف الجبائي التابع لها المكلف , حيث تم تسليم استمارة سحب الملف الى رئيس المفتشية وإحضار الملف الى مكتب التحقيق مع وصل بالاستلام.

من خلال الاطلاع على الملف الجبائي يمكن تعريف المكلف المعني بالتحقيق في المحاسبة , كما هو مبين في الجدول ادناه :

الجدول رقم (03) : التعريف بالمكلف محل التحقيق العام في المحاسبة

البيانات	التعريف بالمكلف
الشكل القانوني للمكلف	شخص طبيعي
طبيعة النشاط الممارس	مقاولة اشغال البناء
المقر الاجتماعي	ولاية المدية
تاريخ بداية النشاط	27/06/1998
النظام الجبائي	نظام الربح الحقيقي
الضرائب و الرسوم الخاضع لها	TAP, IRG/S , IRG , TVA

المصدر : من اعداد الطالبان بالاعتماد على معلومات من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

ثانيا : اشعار المكلف بعملية التحقيق

تطبيقا لنص المادة 20 الفقرة 04 من قانون الاجراءات الجبائية, التي تنص على انه لايمكن الشروع في اجراء اي تحقيق في المحاسبة دون اعلام مسبق للمكلف بالضريبة بذلك .قاما المحققان باعداد الاشعار بالتحقيق بتاريخ01 /2021/06 المسجل تحت رقم : ***/2021 .يتضمن ما يلي :

الجدول رقم(04) : مضمون الاشعار بالتحقيق

البيان	المعلومات
تسمية الشركة	مؤسسة اشغال البناء
النشاط الممارس	مقاولة اشغال البناء
عنوان الشركة بدقة	بلدية المدية ولاية المدية
تاريخ وساعة اول تدخل بعين المكان	2021/07/01 على الساعة العاشرة صباحا
السنوات المحقق فيها	2020 2019 2018 2017
الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق	TVA, TAP, IRG, IRG/S

المصدر : اعداد الطالبان بناءا على الاشعار بالتحقيق في المحاسبة .

اضافة الى المعلومات الواردة في الجدول اعلاه, يتضمن ايضا الاشعار بالتحقيق الاشارة الى امكانية المكلف الاستعانة بمستشار من اختياره خلال فترة التحقيق , وكذلك اسم ولقب ورتبة رئيس فرقة التحقيق والمحققان.

بعد إعداد الإشعار بالتحقيق وإمضائه من طرف المحققان ورئيس فرقة التحقيق، تم إرساله إلى المكلف بالضريبة بتاريخ 2021/06/01 مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته، مع رسالة موصى عليها بإشعار بالاستلام.

المطلب الثاني : دراسة وتحليل الملف الجبائي

خلال مدة العشرة (10) أيام التي يمنحها القانون للمكلف بالضريبة, لتحضير الدفاتر والوثائق المحاسبية الخاصة بمؤسسته لأربع (04) سنوات غير الساقطة بالتقادم (المعنية بالتحقيق) , يقوم المحققان خلال هذه الفترة بدراسة وتحليل الملف الجبائي.

اولا : 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 للميزانيات :** تتعلق هذه الاستمارة بجانبي الاصول والخصوم للشركة , وهي مقسمة الى قسمين قسم علوي وقسم سفلي للخصوم , وكل قسم يضم خمسة اعمدة يتم ملأها بناءا على ميزانيات السنوات الاربع المعنية بالتحقيق غير الساقطة بالتقادم وهي 2017, 2018 ,2019, 2020 , اضافة الى ميزانية آخر سنة متقادمة تعتبر ميزانية افتتاحية لفترة التحقيق وهي ميزانية سنة 2016.تسمح هذه الاستمارة للمحقق بتوجيه عملية التحقيق الى بعض الحسابات المهمة.اذ خلال ملا هذه الاستمارة لفت انتباه المحققان المبالغ المهمة لحساب المخزونات , الزبائن حساب الموردين, وحساب ديون اخرى ,اضافة الى ضعف مبالغ حسابات الخزينة.
- **اعداد كشف المحاسبة :** يتعلق هذا الكشف بحسابات التسيير , فهو يضم اربعة اعمدة يتم ملاها بناءا على جدول حسابات النتائج للسنوات المحقق فيها وهي 2017, 2018, 2019, 2020, يسمح هذا الكشف بمعرفة رقم الاعمال الاجمالي المحقق من طرف المؤسسة خلال كل سنة , وملاحظ التطور او التراجع في هذا الحساب , كما يظهر هذا الكشف الاستهلاكات من البضاعة والمواد الاولية لكل نشاط , لتحديد معدل الربح الاجمالي والقيمة المضافة . وكذلك الاعباء الخاصة بالاستغلال مثل مصاريف المستخدمين ,

الاهتلاكات, الضرائب و الرسوم, وغيرها لتحديد نتيجة الاستغلال . اضافة الى نواتج وأعباء خارج الاستغلال وفي الاخير يتم تحديد النتيجة الصافية ومعدلها.

- **اعداد تلخيص للتصريحات الشهرية (G50)** : هي عبارة عن جداول تظهر جميع المعلومات المتعلقة بالتصريحات الشهرية فيما يخص الرسم على النشاط المهني (TAP) ,الرسم على القيمة المضافة (TVA), الضريبة على المرتبات والأجور (IRG/S), والضريبة على الدخل الاجمالي(IRG).
- **ثانيا : اطلاق عملية البحث عن المعلومة الجبائية:** تأخذ عملية البحث عن المعلومة الجبائية اهمية كبيرة في عملية التحقيق لهذا يقوم المحققان بإرسال اكبر قدر ممكن من طلبات المعلومات في اطار حق الاطلاع الممنوح لهما قانونيا لممارسة مهمتهم. وفي هذه القضية تم ارسال طلبات معلومات الى كل من البنوك والمؤسسات والإدارات العمومية التي لها علاقة بنشاط المكلف والى الموردين والزبائن بتاريخ :2021/09/07، بعد بدأ التحقيق الميداني وفحص فواتير الشراء والبيع ومعرفة الموردين والزبائن المتعامل معهم.

المطلب الثالث : التحقيق الميداني في المحاسبة

بعد انقضاء الاجال القانونية المحددة لتحضير الدفاتر والوثائق المحاسبية، للسنوات المعنية بالتحقيق المقدرة بعشرة (10) أيام إبتداء من تاريخ استلام المكلف للإشعار بالتحقيق. يبدا التحقيق الميداني في محاسبة المكلف وذلك من خلال التدخل الاول بعين المكان.

اولا : التدخل الاول بعين المكان

بوصول تاريخ التدخل الاول المذكور في الاشعار بالتحقيق وهو 2021/07/01، انتقل كل من المحققان ورئيس فرقة التحقيق الى مقر الشركة على الساعة العاشرة صباحا كما هو مبين في الاشعار. حيث تم استقبالهم من طرف مسير المؤسسة .

يعتبر التدخل الاول بمثابة اول اتصال بين المحققين والمكلف بالضريبي، يتم فيه شرح كل الاجراءات المتعلقة بعملية التحقيق للمكلف بالضريبة والإجابة عن كل التساؤلات والانشغالات التي يطرحها، وهذا لتحسين الاجواء وتلطيفها وإزالة الغموض والتوتر الذي يكتنف المكلف بالضريبة، ليتم بعدها معاينة مقر المؤسسة و ورشات العمل والمخازن وتحرير محضر خاص بالمعاينة الميدانية بحيث يذكر فيه كل الاشياء التي تم معاينتها من مساحة المؤسسة وملكيتها، معدات وأدوات المكاتب، المواد الاولية، عدد العمال، معدات النقل،بالإضافة الى التصريحات التي

قدمها المكلف فيما يخص عملية انجاز الاشغال. ويتم امضاء المحضر من طرف المحققان ورئيس فرقة التحقيق والمكلف بالضريبة، أما في حالة امتناع المكلف بالضريبة عن امضاء المحضر يتم ذكر عبارة (امتنع عن التوقيع في المحضر).

ثانيا :التحقيق في المحاسبة.بعد انقضاء اجال التحضير في المدة المقدرة بعشرة (10) أيام ليقوم المكلف بالضريبة بتقديم طلب إجراء عملية التحقيق على مستوى إدارة الضرائب بتاريخ 2021/07/12، وذلك نظرا لعدم وجود ظروف تسمح للمحققين بإجراء عملية التحقيق بعين المكان ليتم دراسة الطلب من طرف إدارة الضرائب و قبوله بتاريخ 2021/07/13. يبدأ المحققان بمباشرة التحقيق لفحص ودراسة محاسبة المكلف بالضريبة شكلا ومضمونا، ومطابقتها مع المعلومات والبيانات الخارجية المتعلقة بها.

- **فحص المحاسبة من الناحية الشكلية :** تحتوي محاسبة المكلف على الدفاتر والسجلات التالية كما هو مبين في الجدول ادناه.

الجدول رقم (05) : الدفاتر المحاسبية للمكلف بالضريبة

الدفاتر	المصادق عنها
دفتر اليومية العامة	يحتوي على 94 ورقة مرقمة ومؤشر عليه من طرف محكمة المدية بتاريخ 2010/03/15.
دفتر الجرد	يحتوي على 98 ورقة مرقم ومؤشر عليه من طرف محكمة المدية بتاريخ 1995/10/18.
دفتر الاجرة	يحتوي على 90 ورقة مرقم ومؤشر عليه من طرف محكمة المدية بتاريخ 2010/03/15.
الدفتر الكبير	عبارة عن أوراق مستخرجة باستخدام نظام الإعلام الآلي في شكل دفاتر
الدفاتر المساعدة	تتمثل في المبيعات ,المشتريات، البنك، الصندوق والعمليات المختلفة .وهي أيضا عبارة عن أوراق مستخرجة باستخدام نظام الإعلام الآلي في شكل دفاتر

المصدر : اعداد الطالبان بناءا على معلومات واردة في التبليغ الاولي لإعادة التقويم.

إضافة إلى الدفاتر المحاسبية المبينة أعلاه ، فان محاسبة المكلف تحتوي على جميع الوثائق الثبوتية المتمثلة في فواتير البيع، فواتير الشراء، الكشوف البنكية والفواتير الخاصة بأعباء الكهرباء والغاز ، التأمينات، النقل وغيرها من الأعباء الأخرى إضافة التصريحات الجبائية وشبه الجبائية.

بعد فحص الدفاتر والوثائق المحاسبية، تبين أن محاسبة المكلف ممسوكة بطريقة قانونية وفقا للنظام المحاسبي المالي ووفقا لإحكام القانون التجاري ممثلا في المواد من 9 إلى11.

- **فحص المحاسبة من الناحية الموضوعية** :تم فحص كل الحسابات الظاهرة في الميزانية من أصول وخصوم وكذلك الحسابات الظاهرة في جدول حسابات النتائج فحصا محاسبيا وجبائيا.

بعد التأكد من التسجيل المحاسبي لكل الفواتير في اليوميات المساعدة للمشتريات، المبيعات، واستخراج المبلغ الإجمالي السنوي للمشتريات والرسم على القيمة المضافة الخاص بها لكل سنة ولكل نشاط، ونفس الشيء بالنسبة لرقم الأعمال.كما تم فحص حركة المخزونات سواء بالنسبة للمواد الأولية أو أشغال قيد التحقيق، ليتم بعدها فحص حساب البنك من خلال فحص المبالغ الظاهرة في الكشف البنكي مع ما هو مسجل في اليومية المساعدة للبنك، و فحص حساب الصندوق، والتأكد من الترحيل الصحيح لأرصدة الحسابات نهاية كل شهر إلى اليومية العامة .ليتم بعدها تدقيق الدفتر الكبير لمعرفة حركة الحسابات خاصة تلك الحسابات التي تظهر بها مبالغ مهمة في الميزانية كحساب الموردين على سبيل المثال، وكذلك التحقيق في حسابات الأعباء محاسبيا وجبائيا .تم فحص أيضا دفتر الأجرة للتأكد من تكاليف المستخدمين وكتلة الأجور والضريبة المسددة على الأجور والمرتبات لكل سنة من سنوات التحقيق.

أثناء عملية التحقيق يقوم المحققان بتدوين كل الملاحظات والنقائص المسجلة لعرضها ومناقشتها مع مسير الشركة والمحاسب.

المبحث الثالث :إجراءات اختتام عملية التحقيق في المحاسبة

تتمثل إجراءات الاختتام في تبليغ نتائج التحقيق للمكلف بالضريبة، عن طريق التبليغ الأولي لإعادة التقويم ثم التبليغ النهائي، وتحرير تقرير عملية التحقيق ثم إرجاع الملف الجبائي إلى المصلحة المكلفة بتسييره ، كما سنوضحه في هذا المبحث.

المطلب الأول :تبليغ النتائج الأولية للمكلف بالضريبة.

تبليغ نتائج التحقيق حق من حقوق المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، وهو إجراء قانوني يجب على المحققين التقيد به قبل تبليغ هذه النتائج إلى المكلف عن طريق التبليغ الأولي يقوم المحققان بتحديد النقائص والملاحظات والاختلالات ومناقشتها معه.

أولا : تحديد النقائص ومناقشتها مع المكلف: بعد التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية وكذلك التصريحات الشهرية والسنوية، ومقارنتها مع المعلومات الخارجية الوارد من مختلف الهيئات والمؤسسات العمومية وكذا الزبائن والموردين، الذين تتعامل معهم الشركة من خلال الرد على طلبات المعلومات المرسلة في بداية عملية التحقيق من طرف المحققان .تم تسجيل بعض الاختلالات والأخطاء بالنسبة لكل سنة من سنوات التحقيق نلخصها فيما يلي:

- وجود رقم أعمال غير مصرح به، ناتج عن الفرق بين مبلغ رقم الأعمال المصرح به في جدول حسابات النتائج ورقم الاعمال الوارد الى المصلحة بناءا على طلبات المعلومات.
- وجود مقبوضات غير مصرح به في مادة الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة، ناتج عن الفرق بين مبلغ المقبوضات المصرح به بواسطة التصريحات الشهرية .G50 والمقبوضات المستخرجة من الكشف البنكي .
- وجود حسم غير قانوني للرسم على القيمة المضافة للمشتريات، بناءا على نص المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
- وجود مساهمات نقدية غير مبررة عن طريق الصندوق، يطلب تبريرها.
- وجود تخفيض في حساب الصندوق غير مبرر.

بعد التحقيق في محاسبة المكلف شكلا ومضمونا مع استغلال المعلومات الواردة إلى المصلحة(طلب إجابات المعلومات) واستخراج كل النقائص والأخطاء والملاحظات المتعلقة بعملية التحقيق، و تم عقد اجتماع لمناقشتها بحضور كل من رئيس فرقة التحقيق، المحققان، مسير المؤسسة ومحاسبها، وهذا لمنح مسير المؤسسة

تقديم تفسيرات وتبريرات لهذه النقائص والملاحظات قبل إعداد التبليغ الأولي لإعادة التقويم نظرا لعدم تقديم أي تبريرات او توضيحات من قبل مسير المؤسسة و محاسبه بخصوص النقائص والملاحظات المذكورة اعلاه، فقد تم إدراجها في التبليغ الأولي لإعادة التقويم وتبليغها للمكلف بالضريبة للرد عليها.

في نهاية الاجتماع تم تحرير محضر مناقشة، وتم التوقيع عليه من طرف جميع الأعضاء الحاضرة في الاجتماع.

ثانيا : اعداد التبليغ الاولي لإعادة التقويم: تم اعداد تبليغ اولي بتاريخ 2021/12/20. بخصوص القضية محل التحقيق لسنوات 2017, 2018, 2019, 2020 سلمت يدا بيد إلى المكلف بالضريبة بتاريخ 2021/12/21. مع إمضاء وختم المكلف بالضريبة كما يلي :

النظام الجبائي : بما ان نشاطكم يتمثل في مقاولة اشغال البناء فانتم خاضعون للضرائب والرسوم التالية :

- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) طبقا للمواد من 85 الى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- الرسم على النشاط المهني (TAP) بنسبة 2% طبقا للمواد من 217 الى 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- الضريبة على الرواتب والأجور (IRG/S) طبقا للمادة 104 من نفس قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- الرسم عى القيمة المضافة (TVA) طبقا للمواد 21 و 23 من قانون الرسوم على رقم الاعمال .

المحاسبة من الناحية الشكلية : تحتوي على الدفاتر المحاسبية التالية :

- سجل اليومية العامة : يحتوي على 94 ورقة مرقمة ومؤشر عليها من طرف رئيس محكمة المدية بتاريخ 2010/03/15.
- دفتر الاجرة : يحتوي على 90 صفحة مرقمة ومؤشر عليه من طرف رئيس محكمة المدية بتاريخ 2010/03/15.
- دفتر الجرد : يحتوي على 98 صفحة مرقمة ومؤشر عليه من طرف رئيس محكمة المدية بتاريخ 2010/03/15.

- دفتر الكبير : عبارة عن أوراق مستخرجة باستخدام نظام الإعلام الآلي في شكل دفاتر.
- الدفاتر المساعدة : تتمثل في المبيعات ,المشتريات، البنك، الصندوق والعمليات المختلفة، وهي أيضا عبارة عن أوراق مستخرجة باستخدام نظام الإعلام الآلي في شكل دفاتر.

المحاسبة من الناحية الموضوعية : سجلت عليها النقائص التالية :

- **سنة 2017** :

1- وجود مساهمة غير مبررة بمبلغ 2.418.820.00 دج في الصندوق، حيث تم ايداع المبلغ في حساب الصندوق بحساب 421 حساب الاجور.

- **سنة 2018** :

1- استرجاع مبلغ 277.461.00 دج الرسم على القيمة المضافة للمشتريات، ودمج مبلغ 1.460.336.00 دج في الربح، والمتعلق بالفواتير المسددة بالدفع البنكي والتي يتجاوز مبلغها 300.000.00 دج واللاتي نذكرها :

- فاتورة رقم 101 بتاريخ 2018/09/01. للمورد شركة X، مبلغ الفاتورة خارج الرسم 363.120.00 دج ، ومبلغ الرسم على القيمة المضافة 68.992.00 دج، ومبلغ الفاتورة بكل الرسوم 432.112.00 دج.
- فاتورة رقم 124 بتاريخ 03 /2018/10، للمورد شركة X مبلغ الفاتورة خارج الرسم 274.304.00 دج، ومبلغ الرسم على القيمة المضافة 52.117.00 دج، ومبلغ الفاتورة بكل الرسوم 326.422.00 دج .
- فاتورة رقم 140 بتاريخ 2018/10/21. للمورد شركة التضامن Xمبلغ الفاتورة خارج الرسم 274.304.00 دج ،ومبلغ الرسم على القيمة المضافة 52.117.00 دج، ومبلغ الفاتورة بكل الرسوم 326.422.00 دج.
- فاتورة رقم 157 بتاريخ 2018/11/22. للمورد شركة التضامن X مبلغ الفاتورة خارج الرسم 548.608.00 دج، ومبلغ الرسم على القيمة المضافة 104.235.00 دج، ومبلغ الفاتورة بكل الرسوم 652.844.00 دج.

2- وجود فرق في المقبوضات بمبلغ 748.858.00 دج غير مصرح به في مادة الرسم على القيمة المضافة (TVA) ناتج عن مبلغ 71.422.878.00 دج خارج الرسم المقبوضات المستخرجة من الكشف البنكي، ومبلغ 70.674.020.00 دج خارج الرسم المقبوضات المصرح بها في مادة الرسم على القيمة المضافة في G50 .

3- وجود فرق مبلغ 13.185.828.00 دج خارج الرسم في المقبوضات في مادة الرسم على النشاط المهني (TAP) . ناتج عن الفرق بين مبلغ 71.422.878.00 دج خارج الرسم المقبوضات المستخرجة من الكشف البنكي ومبلغ 58.237.050.00 دج خارج الرسم المقبوضات المصرح بها في مادة الرسم على النشاط المهني G50 .

- **سنة 2019** :

1- وجود فاتورة الشراء رقم 4793 بتاريخ رقم 4793 بتاريخ 2019/11/27 للمورد X بمبلغ 802.200.00 دج بكل الرسوم مسددة مرتين.

- المرة الاولى مسددة من حساب البنك بتاريخ 2019/11/27.
- المرة الثانية مسددة من حساب الصندوق بتاريخ 2019/12/31.

وعليه فإنها تعتبر مصاريف غير مبررة تدمج في الربح.

- **سنة 2020** :

1- استرجاع مبلغ 124.633.00 دج الرسم على القيمة المضافة للمشتريات، ودمج مبلغ 655.968.00 دج في الربح للفاتورة المسددة نقدا وتتجاوز مبلغ 300.000.00 دج، والمتعلق بالفاتورة رقم 216 بتاريخ 2020/09/04 للمورد شركة X مبلغ الفاتورة خارج الرسم 655.968.00 دج، ومبلغ الرسم على القيمة المضافة 124.633.00 دج، ومبلغ الفاتورة بكل الرسوم 780.601.00 دج.

2- وجود وضعية الاشغال رقم 04 ببلدية خميس مليانة بمبلغ 4.805.479.00 دج بكل الرسوم اي مبلغ 4.038.217.00 دج خارج الرسم غير مصرح بها في رقم الاعمال.

ومما سبق تصبح النتائج كما يلي :

بناءا على النقائص المسجلة في المحاسبة من الناحية الموضوعية وتطبيقا لأحكام المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية، يتم تأسيس رقم الاعمال والربح كما يلي :

الجدول رقم (06) : جدول تأسيس رقم الاعمال و الربح :

البيان	2017	2018	2019	2020
رقم الاعمال المصرح به	138 398 200	57 332 220	28 289 050	29 180 633
رقم الاعمال الغير مصرح به	-	-	-	4 038 217
رقم الاعمال المستخرج	138 398 200	57 332 220	28 289 050	33 218850

الجدول رقم (07) : جدول تأسيس المقبوضات

البيان	2017	2018	2019	2020
المقبوضات المصرح به	130 435 030	70 674 020	28 289 050	28 585 500
المقبوضات الغير مصرحة	-	748 858	-	-
المقبوضات المستخرجة	130 435 030	71 422 878	28 289 050	28 585 500

الجدول رقم (08) : جدول يبين الرسم على القيمة المضافة (TVA) :

البيان	2017	2018	2019	2020
المقبوضات المستخرجة	130 434 170	71 422 878	28 289 049	28 585 500
المقبوضات المصرح بها	130 434 170	70 674 020	28 289 049	28 585 500
الفرق	-	748 858	-	-
المقبوضات المستخرجة	130 435 030	71 422 878	28 289 049	28 585 500
- بمعدل 19	110 244 380	45 855 112	28 289 049	28 585 500
- بمعدل 17	20 190 650	25 567 766	00	-
المقبوضات المصرح بها	130 435 030	70 674 020	28 289 049	28 585 500
- بمعدل 19	110 244 380	70 674 020	28 289 049	28 585 500
- بمعدل 17	20 190 650	00	00	-
المقبوضات المصرح بها بالزيادة	-	24 818 908	-	-
الحقوق المستخرجة	130 732 030	13 058 991	5 195 720	5 431 245
- بمعدل 19	130 732 030	8 712 471	5 195 720	5 431 245
- بمعدل 17	-	4 346 520	-	-
الحقوق المصرح بها	130 732 030	13 428 063	5 195 720	5 431 245
- بمعدل 19	130 732 030	-	5 195 720	5 431 245
- بمعدل 17	-	369 072	-	-
الحقوق المصرح بها بالزيادة	-	-	-	-
الحقوق المستحقة	-	-	-	-
- بمعدل 19	-	-	-	-
- بمعدل 17	-	-	-	-
الزيادات	-	-	-	-
المجموع	-	-	-	-

الجدول رقم (09) : جدول الرسم على المشتريات المسترجع :

البيان	2017	2018	2019	2020
الرسم المسترجع	-	277 461	-	124 633
الزيادات	-	96 365	-	18 695
المجموع	-	346 826	-	143 328

الجدول رقم (10) جدول الضريبة على الدخل الاجمالي(IRG)

البيان	2017	2018	2019	2020
الربح المصرح به	6 674 763	3 246 127	2 984 948	3 818 880
التعديلات				
- مساهمات غير مبررة في الصندوق	2 418 820	–	–	–
- فواتير مسددة نقدا التي يتجاوز مبلغها 300 000	–	1 460 336	–	655 968
- مصاريف غير مبررة	–	–	802 200	–
- رقم الاعمال الغير مصرح به	–	–	–	4 038 217
مجموع التعديلات	2 418 820	1 460 336	802 200	4 694 185
الربح المستخرج الاجمالي	9 039 583	4 706 463	3 787 148	8 513 065
خصم				
حقوق الرسم على النشاط المهني (TAP)	–	77 173	–	–
الربح المستخرج الصافي	9 093 583	4 629 290	3 787 148	8 513 065
الربح المصرح به	6 674 763	3 246 127	2 984 948	3 818 880
النسبة	سلم	سلم	سلم	سلم
الحقوق المستخرجة	3 050 754	1 488 251	1 193 502	2 847 573
الحقوق المصرح بها	2 204 167	1004 144	912 732	1 204 608
الحقوق المستحقة	846 586	484 107	280 770	1 642 965
الغرامات	211 646	121 026	70 193	410 742
المجموع	1 058 233	605 134	350 963	2 053 707

المطلب الثاني : تبليغ النتائج النهائية لعملية التحقيق

بعد رد المكلف عن التبليغين الأوليين لإعادة التقويم ، وانقضاء الآجال القانونية المحددة لذلك والمقدرة ب 40 يوم لكل تبليغ أولي .قام المحققان بدراسة الردين وفحص الوثائق التبريرية المرفقة بهم ، ليتم بعدها تبليغ النتائج النهائية للمكلف عن طريق التبليغ النهائي.

أولا : د ارسة رد المكلف على البليغين الأوليين لإعادة التقويم.

بتاريخ2022/01/20، قدم المكلف بالضريبة رده على التبليغ الاولي الخاص بالسنوات المحقق فيها 2017، 2018، 2019، 2020، المسجل تحت رقم *** المؤرخ في 2021/12/20 وتضمن الردين التبريرات والملاحظات التالية .

- **سنة 2017** :

1- بخصوص مبلغ 2.418.820.00 دج المساهمة الغير مبررة في الصندوق، يقول المكلف انه تم ايداع المبلغ في حساب الصندوق بحساب الاجور، وان هذا المبلغ كان في الجانب المدين سنة 2016، وهذا بعد وقوع خطا بتسديد قيمة الاجور بالزيادة، وبالتالي عوض ان تكون في الجانب الدائن تم وضعها في جانب المدين وبالتالي تم تصحيح الخطأ سنة 2017، واعادة رصيد حساب الصندوق الى حقيقته وعليه تطلبون الغاء الاخضاع.

- **سنة 2018** :

1- بخصوص المشتريات المتعلقة بالفواتير المسددة عن طريق الدفع البنكي والتي يتجاوز مبلغها 300.000.00 دج يقول المكلف انها كانت مع شركات وطنية والتي بدورها قامت بتحرير الفواتير وتسليمها لكم دون علمكم بالمادة التي تمنع التعامل بالدفع البنكي، وعليه تطلبون الغاء التسوية.

- **سنة 2020** :

2- بخصوص المشتريات المتعلقة بالفواتير والمسددة عن طريق الدفع البنكي والتي يتجاوز مبلغها 300.000.00 دج، يقول المكلف انها كانت مع شركات وطنية والتي بدورها قامت بتحرير

الفواتير وتسليمها لكم دون علمكم بالمادة التي تمنع التعامل بالدفع البنكي، وعليه تطلبون الغاء التسوية.

3- بخصوص وضعية الاشغال رقم 04 ببلدية خميس الخشنة غير المصرح بها في رقم الاعمال بمبلغ 4.805.479.00 دج بكل الرسوم، يقول المكلف انه تم انجازها سنة 2021 وليس سنة 2020، وتقولون انه تم التصريح بها في الميزانية المالية لسنة 2021 وترفقون نسخة من وضعية الاشغال والميزانية ودفتر الاستاذ لحساب الزبائن والكشف البنكي، وعليه تطلبون الغاء التسوية.

بعد دراسة ردي المكلف على التبليغين الأوليين من طرف المحققان ومناقشتهما مع رئيس فرقة التحقيق، تم استدعاء مسير الشركة لحضور اجتماع نهاية اشغال التحقيق بتاريخ 2022/01/27 على الساعة العاشرة صباحا، من اجل مناقشة النقاط المدرجة في رده وتقديم كل التوضيحات المتعلقة بها واختتام أشغال التحقيق في المحاسبة الخاص بملفه الجبائي في نهاية الاجتماع تم تحرير محضر اختتام أشغال التحقيق وتم التوقيع عليه من طرف المحققان ورئيس فرقة التحقيق بالإضافة إلى مسير الشركة، محاسبها الذين حضروا الاجتماع

ثانيا :إعداد التبليغ النهائي

تم تحرير التبليغ النهائي الخاص بنتائج عملية التحقيق لسنوات الأربع المحقق فيه 2017، 2018، 2019، 2020، تحت رقم ***بتاريخ 2022/02/07 .

و تضمنت ما يلي:

ردا على إجابتيكم الواردتين إلى مديرية الضرائب لولاية المدية بتاريخ 2022/01/20، والمسجلة تحت رقم*** والى المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بتاريخ 2022/01/23، والمسجلة تحت رقم *** والمتضمنة الملاحظات والتبريرات التالية.

بعد دراسة الملاحظات والتبريرات المقدمة يكون الرد كما يلي :

- **سنة 2017** :

1- بالنسبة للمساهمة في حساب الصندوق والمقدرة بمبلغ 2.418.820.00 دج بحساب الاجور، تم ايداع المبلغ في حساب الصندوق بحساب الاجور، فهي تعتبر مساهمة غير مبررة، وعليه فان طلبكم مرفوض، ويتم الابقاء على الاخضاع.

- **سنة 2018** :

1- بالنسبة للفواتير المسددة بالدفع البنكي والتي يتجاوز مبلغها 300.000.00 دج، فان طلبكم مرفوض ويتم الابقاء على الاخضاع.

2- بالنسبة لمبلغ 748.858.00 دج HT الذي يمثل مقبوضات غير مصرح بها في مادة الرسم على القيمة المضافة، فأنكم لم تقدموا أي ملاحظة او تبرير وعليه يتم الابقاء على الاخضاع.

3- بالنسبة لمبلغ 13.185.828.00 دج HT . والذي يمثل مقبوضات غير مصرح بها في مادة الرسم على النشاط المهني، فإنكم لم تقدموا أي ملاحظة او تبرير وعليه يتم الابقاء عللى الاخضاع.

- **سنة 2019** :

1- بالنسبة لفاتورة الشراء رقم 4793 بتاريخ 2019/11/27 للمورد شركة Xبمبلغ 802.200.00 دج بكل الرسوم المسددة مرتين. فإنكم لم تقدموا اي ملاحظة او تبرير وعليه يتم الابقاء على الاخضاع.

- **سنة 2020** :

1- بالنسبة للفاتورة المسددة نقدا رقم 216 بتاريخ 2020/09/04 للمورد شركة X لمبلغ 655.968.00 دج المدمج في الربح ومبلغ 124.633.00 دج الرسم على القيمة المضافة المعاد استرجاعه. فانكم لم تقدمو اي ملاحظة او تبرير وعليه يتم الابقاء على الاخضاع.

2- بالنسبة لمبلغ 4.805.479.00 دج TTC لوضعية الاشغال رقم 04 ببلدية خميس الخشنة لسنة 2021 بعد تقديم وضعية الاشغال والإطلاع على الميزانية وجدول حسابات النتائج ودفتر الاستاذ لحساب رقم الاعمال . تبين ان هذه الوضعية تم التصريح بها في رقم الاعمال لسنة 2021. وعليه فان طلبكم مقبول ويتم الغاء الاخضاع.

ومما سبق تصبح النتائج النهائية كما يلي :

الجدول رقم (11) : جدول تأسيس رقم الاعمال :

البيان	2017	2018	2019	2020
رقم الاعمال المصرح به	138 398 200	57 332 220	28 289 050	29 180 633
رقم الاعمال الغير مصرح	-	-	-	4 038 217

رقم الاعمال المستخرج	138 398 200	57 332 220	28 289 050	33 218 850

الجدول رقم (12) : جدول تأسيس المقبوضات

البيان	2017	2018	2019	2020
المقبوضات المصرح به	130 435 030	70 674 020	28 289 050	28 585 500
المقبوضات الغير مصرحة	-	748 858	-	-
المقبوضات المستخرجة	130 435 030	71 422 878	28 289 050	28 585 500

الجدول رقم (13) : جدول يبين الرسم على النشاط المهني (TAP)

البيان	2017	2018	2019	2020
المقبوضات المستخرجة	130 434 170	71 422 878	28 289 049	28 585 500
المقبوضات المصرح بها	130 434 170	58 237 050	28 289 049	28 585 500
الفرق	-	13 185 828	-	-
الحقوق المستخرجة	1 956 518	1 428 450	424 335	571 710
الحقوق المصرح بها	1 956 518	873 555	424 335	571 710
الحقوق المستحقة	-	263 716	-	-
الغرامات	-	65 929	-	-
المجموع	-	329 645	-	-

الجدول رقم (14) :جدول الرسم على القيمة المضافة (TVA)

البيان	2017	2018	2019	2020
المقبوضات المستخرجة	130 434 170	71 422 878	28 289 049	28 585 500
المقبوضات المصرح بها	130 434 170	70 674 020	28 289 049	28 585 500
الفرق	-	748 858	-	-
المقبوضات المستخرجة	**130 435 030**	**71 422 878**	**28 289 049**	**28 585 500**
- بمعدل 19	110 244 380	45 855 112	28 289 049	28 585 500
- بمعدل 17	20 190 650	25 567 766	00	-
المقبوضات المصرح بها	**130 435 030**	**70 674 020**	**28 289 049**	**28 585 500**
- بمعدل 19	110 244 380	70 674 020	28 289 049	28 585 500
- بمعدل 17	20 190 650	00	00	-
المقبوضات المصرح بها بالزيادة	-	24 818 908	-	-
الحقوق المستخرجة	**130 732 030**	**13 058 991**	**5 195 270**	**5 431 245**
- بمعدل 19	130 732 030	8 712 471	5 195 270	5 431 245
- بمعدل 17	-	4 346 520	-	-
الحقوق المصرح بها	**130 732 030**	**13 428 063**	**5 195 270**	**5 431 245**
- بمعدل 19	130 732 030	13 428 063	5195 270	5 431 245
- بمعدل 17	-	-	-	-
الحقوق المصرح بها بالزيادة	-	369 072	-	-
الحقوق المستحقة	-	-	-	-
- بمعدل 19	-	-	-	-

- بمعدل 17	–	–	–	–
الزيادات	–	–	–	–
المجموع	–	–	–	–

الجدول رقم (15): جدول الرسم على القيمة المضافة للمشتريات المسترجع :

البيان	2017	2018	2019	2020
الرسم المسترجع	–	277 461	–	124 633
الزيادات	–	69 365	–	18 695
المجموع	–	346 826	–	143 328

الجدول رقم (16) : جدول الضريبة على الدخل الاجمالي (IRG) :

البيان	2017	2018	2019	2020
الربح المصرح به	6 674 763	3 246 127	2 984 948	3 818 880
التعديلات				
- مساهمة غير مبررة في الصندوق	2 418 820	-	-	-
- فواتير المسددة نقدا التي يتجاوز مبلغها 300.000	-	1 460 336	-	655 968
- مصاريف غير مبررة	-	-	802 200	-
مجموع التعديلات	2 418 820	1 460 336	802 200	655 968
الربح المستخرج الاجمالي	9 039 583	4 706 463	3 787 148	4 474 848
خصم حقوق الرسم على النشاط المهني(TAP)	-	77 173	-	-
الربح المستخرج الصافي	9 093 583	4 629 290	3 787 148	4 474 848
الربح المصرح به	6 674 763	3 246 127	2 984 948	3 818 880
النسبة	سلم	سلم	سلم	سلم
الحقوق المستخرجة	3 050 754 2 204 167	1 488 251	1 193 502	1 434 197

الحقوق المصرح بها		1004 144	912 732	1 204 608
الحقوق المستحقة	846 586	484 107	280 770	229 589
الغرامات	211 646	121 026	70 193	57 398
المجموع	1 058 233	605 134	350 963	286 987

بعد الانتهاء من اعدد التبليغ النهائي وذلك بتاريخ 2022/02/07، وتسليمه إلى مسير المؤسسة يد بيد مع وصل بالاستلام، قام المحققان بإعداد الجداول الفردية والاعذارات في اربعة(04) نسخ، يبين فيهم مبلغ الحقوق والزيادات الخاصة بكل ضريبة أو رسم وبالنسبة لكل سنة من سنوات التحقيق، مع إظهار المبلغ الإجمالي للحقوق والزيادات الخاص بفترة التحقيق كلها ليتم إرسال الجداول والاعذارات بنسخهم الاربعة إلى رئيس مفتشية الضرائب الخاص بتسيير الملف الجبائي للمكلف من اجل التسجيل، هذه الأخيرة تقوم بتحويلهم إلى المديرية الفرعية للعمليات الجبائية وبالضبط إلى مكتب الجداول، ليتم توقيع وختم الجداول الفردية وجميع النسخ من طرف مدير الضرائب الولائي .

- نسخة من الجداول الفردية تبقى لدى مكتب الجداول.
- نسخة من الجداول الفردية ترسل إلى قباضة الضرائب الإقليمية لمكان ممارسة نشاط المكلف
- نسخة من الاعذارات إلى مسير المؤسسة يحدد فيه تاريخ بداية التحصيل والغرامات المطبقة في حالة التأخير.
- اما بقية الجداول ترجع الى المحققين.
  - ترفق مع ملف المكلف وترسل الى رئيس المفتشية.
  - ترفق مع تقرير التحقيق وترسل الى المديرية العامة للضرائب.
  - اما باقي الجداول تحفظ في ملف التحقيق.

وفي الأخير يتم تهميش الملف الجبائي وإرساله الى رئيس المفتشية مرفقا بنسخة من التبليغ الاولي للتقويم ونسخة من التبليغ النهائي ونسخة من الجدول الفردي بتاريخ 2022/05/11 .

المطلب الثالث :إعداد تقرير عملية التحقيق وارجاع الملف الجبائي

يمثل إعداد تقرير عملية التحقيق وإرجاع الملف الجبائي إلى المفتشية المكلفة بتسييره، آخر إجراء يقوم به المحققان في عملية التحقيق الجبائي.

أولا : إعداد التقرير وبطاقية نهاية أشغال التحقيق

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

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

- الإشعار بالتحقيق.
- التبليغ الأولي لإعادة التقويم.
- إجابة المكلف على التبليغ الأولي.
- التبليغ النهائي.
- الجداول الفردية.
- حالة المقارنة للميزانيات.
- كشف المحاسبة.

يتم ختم وتوقيع كل من بطاقية نهاية أشغال التحقيق وتقرير عملية التحقيق من طرف المحققان ورئيس فرقة التحقيق، تم إرسالهما إلى المديرية الجهوية للضرائب بالبليدة.

ثانيا :إرجاع الملف الجبائي.

بعد انتهاء عملية التحقيق وتبليغ النتائج الأولية والنهائية، وإعداد تقرير عملية التحقيق .يقوم المحققان بتهميش وثيقة الإخضاع التي تمثل واجهة الملف الجبائي، مع إرفاق هذا الأخير بنسخة من التبليغ الأولي لإعادة

التقويم والتبليغ النهائي والاعذارات لإرجاع الملف الجبائي إلى المتفشية المكلفة بتسييره، وذلك بملأ استمارة إرجاع الملف الجبائي وتسليمها إلى رئيس مفتشية الضرائب مع الملف الجبائي مقابل وصل بلاستلام، وهكذا تكون عملية التحقيق الجبائي لهذه القضية قد انتهت بصفة نهائية.

خلاصة الفصل:

من حلال الدراسة التي قمنا بها في الجانب التطبيقي بمديرية الضرائب لولاية المدية، تطرقنا في بداية الفصل إلى تعريف المؤسسة المعنية وهيكلها التنظيمي مع ذكر مهام كل مصلة فيها كما اشتملت الدراسة على مبحثين أخرين حيث خصص المبحث الأول إلى الإجراءات سير عملية التحقيق في محاسبة المكلف، أما المبحث الثاني تناولنا فيه إجراءات اختتام عملية التحقيق في المحاسبة.

وأثناء تربصنا الذي كان بمركز الضرائب لولاية المدية، تم التوصل إلى أهم الطرق والإجراءات المتبعة لمختلف المراحل التي تمر بها عملية التحقيق الجبائي والتي تخص كل الضرائب والرسوم المتعلقة بالأربع سنوات الأخيرة للنشاط الخاص بالمؤسسة، حيث توصل فيها المحققون إلى تأكيد الدور الفعال الذي يلعبه التحقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي وذلك باستعمال مختلف الأدلة والبراهين التي تم إثباتها على المكلفين بالضريبة.

ويعد التحقيق الجبائي وسيلة وقائية وأداة فعالة، هدفها ضمان احترام المكلف بالضريبة للتشريعات المعمول بها من أجل الحفاظ عل جزء كبير من الحصيلة الضريبية.

خاتـــمة

من خلال بحثنا وفي ايطار دراستنا لموضوع دور التحقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي كأداة لمراقبة وتصحيح الأخطاء والتلاعبات الموجودة في تصريحات المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق الجبائي من خلال فحص الوثائق الثبوتية وكذا المحاسبية وهذا من أجل قمع وردع التهرب الضريبي، حيث تم التطرق في الفصل الأول إلى الإطار المفاهيمي لمفهوم التهرب الضريبي وأنواعه وكذا الاسباب التي أدت إلى وجوده والأثار المترتبة عليه، إضافة إلى أنواع الطرق التي يتبعها المكلف من أجل التهرب من دفع الضريبة ومناهج قياس مقدار هذا الأخير، مرورا إلى أليات مكافحة هذا التهرب المتمثلة في أليات وقائية وأخرى رقابية.

بعدها تم التطرق إلى الفصل الثاني والذي تمثل في مفهوم التحقيق الجبائي وأهدافه ومختلف الهياكل والأشخاص المكلفة بتطبيقه، ثم حقوق و التزامات المكلفين الخاضعين لهذا التحقيق منها إلتزامات محاسبية وأخرى جبائية، وكذا الإسهامات الجبائية للحد من التهرب الضريبي، تم التفصيل في مختلف الإجراءات العملية والميدانية لسير عملية التحقيق الجبائي .اما الفصل الثالث فتم التطرق فيه إلى دراسة حالة تطبيقية للتحقيق العام في المحاسبة بالمديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بولاية المدية.

أولا: نتائج الدراسة وإختبار الفرضيات.

بعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب هذه الدراسة، توصلنا إلى إستخلاص مجموعة من النتائج بحيث هذه الأخيرة سمحت بتحري مدى قبول فرضيات أو رفضها وذلك من خلال النقاط التالية:

- يقصد التهرب الضريبي هو التخلص من عبئ الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو انتهاك للقانون، حيث يستخدم المكلف حق من حقوقه الدستورية باعتبار أن حرية في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مضمونة دستوريا ومن ثم لا يسأل المكلف بالضريبة عن تصرفه السلبي نظرا لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه، وعليه فإن الفرضية خاطئة.
- التهرب الضريبي متعددة الأنواع ومتشبعة الطرق وتعتبر من الأساليب التي يلجا اليها المكلف لتجنب التزاماته اتجاه الدولة من خلال تحليلنا لظاهرة التهرب الضريبي والتي تعد من اهم العوائق التي تحول دون تحقيق الضريبة لأهدافها، حيث نجد ان للضريبة واقع غير مرغوب فيه لدى المكلفين لذا نجدهم يتهربون من دفعها مستخدمين في ذلك مختلف الطرق والأساليب قصد تجنب التزاماتهم تجاه الدولة. وعليه فان الفرضية صحيحة.

- تعتمد التحقيقات الجبائية على التحقيق المحاسبي بشكل كبير وذلك من خلال فحص محاسبة المكلف، حيث يجب على هذا الأخير ان يبرز العمليات المحاسبية عن طريق تقديم الوثائق والتبريرات اللازمة للتأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية، وذلك بمقارنتها بالمعلومات المسجلة بالدفاتر المحاسبية والتحقق من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة والحالة المالية ومجمل الوضعية الجبائية من جهة أخرى. وعليه فان الفرضية صحيحة.
- يساهم التحقيق العام في المحاسبة في مكافحة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية المدية، من خلال المراقبة المحاسبية للتصريحات الجبائية للمكلفين، وقد تم التأكد من صحة هذه الفرضية من خلال إجراءات التحقيق المحاسبي لتقييم محاسبة المكلف بالضريبة لمؤسسة مقاولة أشغال البناء "شخص طبيعي"، كدراسة حالة واقعية، وهذا لإبراز الدور الذي يأديه التحقيق المحاسبي كونه آلية من آليات الرقابة الجبائية، التي تساهم في استرجاع حقوق الخزينة العمومية ومحاربة التهرب الضريبي، وقد خلصنا الى ان كل الإجراءات المتبعة في التحقيق المحاسبي في هذه الحالة وهي: التحضير لعملية التحقيق المحاسبي، سير عملية التحقيق المحاسبي(فحص المحاسبة من حيث الشكل، فحص المحاسبة من حيث المضمون)، نتائج التحقيق، التبليغ بنتائج التحقيق المحاسبي، قد أفضت الى وجود بعض أوجه التهرب في بعض أنواع الضرائب والرسوم المستحقة على المكلف ومن هذا التحقيق يحمل المكلف بتسديد مبلغ التملص من تسديدها ومنه يكون قد ساهم في مكافحة التهرب الضريبي. وعليه فان الفرضية صحيحة

النتائج المتوصل إليها:

أضافة إلى النتائج أعلاه تم التوصل أيضا من خلال هذه الدراسة إلى:

- ❖ يعتبر التهرب الضريبي وسيلة للتخلص من دفع الضريبة بصفة جزئية أو كلية سواء يسلك المكلف في ذلك طرقا مشروعة أو طرقا غير مشروعة يعاقب عليها القانون.
- ❖ تعتمد الإدارة الجبائية على مختلف الوسائل والأدوات اللازمة للحد من التهرب الضريبي عن طريق مختلف التحقيقات الرقابية التي تتمثل في التحقيق العام في المحاسبة والتحقيق المصوب وكذا التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة في محاسبة المكلفين بالضريبة، و هذا من أجل كشف الطرق الغير مشروعة التي يلجأ إليها الأفراد المكلفين بالضريبة للامتناع عن دفعها.
- ❖ قله عدد موظفي الضرائب بالمقارنة مع عدد المكلفين بالضريبة المتزايد بصفة مستمرة، خاصة نقص عدد الموظفين القائمين بالرقابة و التحقيق من أجل كشف التهرب الضريبي.

الاقتراحات

- التنفيذ الصارم للعقوبات والغرامات الجبائية التي يفرضها التشريع الجبائي من أجل امتناع المكلفين عن التهرب الضريبي.
- إفشاء الوعي الضريبي بين المواطنين لتعزيز الثقة بين الدولة والمكلفين بالضريبة.
- العمل على إعادة النظر في الثغرات التي يتبعها التشريع الجبائي ومحاولة إجراء حلول قانونية لها، وضرورة إيجاد صيغ قانونية جديدة لكل الطرق والأساليب المستخدمة في التهربي.
- ضرورة القيام بتكوين جيد وفعال للمفتشين الجبائيين من أجل القيام بعملهم بكفاءة.
- إلزامية منح المكلف كل الضمانات الممنوحة له أثناء القيام بأجراء التحقيق، وهذا من أجل ضمان صدق وصحة هذه الإجراءات والواقعة تحت طائلة البطلان.
- استحداث أو تفعيل هيئة قانونية يترأسها مختصون في القانون ليشرفوا على عملية التحقيق بالتوازي مع تلك الموجودة بالمنازعات قصد الحرص على عدم الوقوع في المخالفات التي من شأنها إبطال عملية التحقيق وبالتالي ضياع حقوق الخزينة العمومية.
- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية المكلفين بالضريبة وتصوير أساليب والتواصل لكسب ثقة المكلفين بالضريبة.
- عند اختيار الأعوان المحققين من أفضل أن يكون الاختيار مبني على معيار الموضوعية تبرز قدرتهم وكفاءتهم العملية في مجا الضرائب والمحاسبة، لكون مهمة التحقيق الجبائي يتطلب مستوى معين بهدف القدرة على استرجاع حقيق الخزينة العمومية من جهة ومكافحة التهرب الضريبي من جهة أخرى.
- ان الجهود التي تبذل في علية مكافحة التهرب الضريبي يجب أن لا تبقى محلات طرفية ومؤقتة، ولكن يجب أن تكون تدخلات دائمة وبدون انقطاع في اطار منظم.
- توفير الحماية اللازمة المادة والمعنوية والتي من شأنها إعفاء المحقق من اللجوء أو الحماية..... قد تأثر على تأدية مهامه.

ثالثا: أفاق الدراسة.

استكمالا لدراستنا قصد التعمق أكثر في هذا الطرح، نرى أن هناك العديد من الجوانب للموضوع سجلتها الدراسة بصورة تتوافق لما يخدم ويناسب موضوع الدراسة إلا أن هذه الجوانب أو المواضيع ماهي إلا بمثابة قاعدة أو نقطة انطلاق لدراسات جديدة من أهم هذه المواضيع التي يمكن طرحها كالتالي:

- ❖ دور التحقيق الجبائي في ظل عصرنة الإدارة الجبائية.
- ❖ مدى تأثير الهيكلة الجديدة للإدارة الجبائية على التهرب الضريبي.
- ❖ فعالية التحقيق الجبائي في اكتشاف الغش الجبائي في الجزائر.
- ❖ الإنفاق الضريبي ومدى مساهمته في انتشار التهرب الضريبي في الجزائر.
- ❖ إسهامات التحقيق الجبائي في التحصيل الضريبي.

قائمة المراجع

- **الكتب:**

1- أحسن بوسقيعة، **"الوجيز في القانون الجزائي الخاص(الجرائم ضد الأشخاص، الجرائم ضد الأموال، الجرائم الخاصة")**، الجزء الأول، الطبعة 18، دار هومة لطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2015.

2- نصيرة بوعون يحياوي، **الضرائب الوطنية و الدولية**، الجزائر2010.

3- حميدة بوزيدة، **جباية المؤسسات**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثانية، 2007.

4- مولود مليكاوي، **أساسيات في الضريبة المحلية والدولية**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2018.

5- منصور بن عمارة، **أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2016.

6- محمد عباس **محرزي،اقتصاديات الجباية والضرائب**، دار هوم، الجزائر،2004.

7- منصور دا بن عمارة، **أنواع وإجراءات الرقابية الجبائية**، لطلبة جامعات المدارس العليا وكل المختصين الاقتصاديين، دار هومة، الطبعة الثانية.

8- ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2007.

9- ناصر مراد، **الغش والتهرب الضريبي في الجزائر**، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.

10- ناصر مراد، ف**عالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2007.

11- عبد المنعم فوزي، **المالية العامة والسياسية المالية**، دار النهضة العربية، بيروت، 2000.

12-عبد المجيد قدي، **دراسات علم الضرائب**، الطبعة 01، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان(الأردن)، 2008.

13- عبد الباسط على جاسم الزبيدي،" التشريع الضريبي"، الطبعة 01، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2015.

14-سهام كركودي ، **الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق**، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2001.

15- سوزي عدلي ناشد، **ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية**، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008.

16- رضا خلاصي شذرات، **النظرية الجبائية**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
17- غازي حسن عناية، النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، دون طبعة، دار هوم للطباعة والنشر و التوزيع، الجزائر، 2003،
18-العيد صالحي، **الوجيز في شرح القانون الإجراءات الجبائية**، دار هومة، الطبعة الثانية، الجزائر، 2006
19- فليح حسن خلف، **المالية العام"**، عالم الكتب الحديث، الأدن،2017

- **الاطروحات والرسائل:**

1- عبد المجيد قدي، فعالية **التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر،1955.
2- رضا خلاصي ر، **تحليل ظاهرة الغش الجبائي**، دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2008/2007
3- ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002،.
4- أحلام بن سفي الدين، **الرقابة الجبائية**، مذكرة ماجستير في اطار مدرسة الدكتوراه، جامعة الجزائر،2014/2013.
5-
6- ليلة علام ، **آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون، فرع القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولودي معمري تيزي وزو، 2016.
7- نوي نجاة، **فعالية الرقابة الجبائية للفترة1999-2003**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2004/2003.
8- عيسى بلخوخ، **الرقابة الجبائية كأداة للتهرب والغش الضريبي**، دراسة حالة ولاية باتنة، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، /2003/2004،
9- عبد العزيز قتال ، **أساليب تفعيل الرقابة في الحد من التهرب الضريبي**، رسالة ماجستير، كلية علوم التسيير، جامعة المدية، 2009

10- خالد بن معتوقو محمد الأمين ميلي، **إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية**، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2017/2016.

11- محمد بن صغير ، **دور التحقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي**، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية" جامعة محمد خضير، بسكرة، 2018.

12- لامية أيت بلقاسم ،**آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية ، جامعة أكلي محند او الحاج، البويرة، 2014/2013.

13- فيصل خالدي ،**"دور التحقيق الجبائي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماستر في كلية العلوم المالية والاقتصادية بسكرة، 2018-2019، ص06.

14- - مراح فاروق، **دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي**، مذكرة ماستر في كلية العلوم المالية والمحاسبية بسكرة، 2010-2011.

15- بن تومي بمحمد و لعلاوي أحمد، **دور الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي**، مذكرة مقدرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2019-2020.

16- قندور صبرين، **دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الجبائي**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية، جامعة البويرة ،2016

17- بوشاقور محمد و بن وسار يوسف، **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهربي الضريبي**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة،2019-2020.

18- فوزي أزيدي، نصر الدين شيروف، **تدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة**، مذكرة ماستر في القانون، جامعة 08ماي 1945، قالمة، 2017/2016.

19- العيد نسيغة، **الرقابة الجبائية في التشريع الجبائي**، مذكرة ماستر في الحقوق جامعة عباس لخضر، خنشلة، 2017.

20- رفاد حمومي، **دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب و الغش الضريبي**، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة بلقايد تلمسان، 2017/2016.
21- نور الدين طاهرة، **التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية**، مذكرة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2016/2015.

- **المجلات العلمية:**

1-محمد أمين ذبيح، بوعلام ولهى، **مدى التزام مفتشية الضرائب بقواعد سلوك وأداء ممارسة مهنة التدقيق الجبائي**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مجلد 19، العدد 1، ديسمبر 2019.
2-سعاد مالح، **قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر**، مجلة القانون العام الجزائري والمقارن، العدد04، 2016
3- **الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفي مكافحة التهرب الضريبي وتنمية الإيرادات الجبائية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، مجلد12، العدد02، 2019.
4- عبد الرحمان بكري ، **الحوكمة الضريبية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي**، مجلة الدراسات الجبائية، المجلد 4، العدد 1، سنة 2016، جامعة لويسي علي2 البليدة.
5- ناصر مراد، **الإصلاحات الضريبية في الجزائر**، محلة الباحث، العدد الثاني، جامعة ورقلة، 2003.
6- . مصطفي عوادي و نصر رحال، **التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر**، مجلة اقتصاد المال والأعمال ،المجلد 01، العدد 01، 2016/12.
7- رحال نصر، موفق سهام، **الضغط الضريبي كحافز للتهرب و الغش الضريبي**، مجلة العلوم الإدارية و المالية، المجلد2، العدد1، جامعة لخضر-الوادي- الجزائر، جوان 2018.
8- سيد أعمر محمد، **ضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء فترة التحقيق الجبائي**، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات، مجلد 13، العدد 02، 2020

- **القوانين والمراسيم والقرارات:**

1- المادة 2/193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
2- المادة 08 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2017.

3- المديرية العامة للضرائب، إجراءات الرقابة الجبائية، الجزائر، 2017.

4- وزارة المالية ،المديرية العامة للضرائب، قانون إجراءات الرقابة الجبائية، الجزائر، 2017.

5- المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

6- المادة 76-01 من قانون الرسم على رقم الاعمال لسنة 2019.

- **الدلائل:**

1- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث و التدقيقات، 2016.

2- المرسوم التنفيذي رقم06-327 المؤرخ في 2006/09/18، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، الجريدة الرسمية- العدد59، الصادرة 2006/09/24.

- **المحاضرات:**

3- بوعلام ولهى، محاضرات في قياس الرقابة و المنازعة الجبائية، المسيلة ،2015/2014

4- table Abdelhak, Yacine Hakim, Le Control Fiscal outil de lutte contre La Fraude fiscal, Mémoire De Master en science De gestion, Spécialité: Finance et comptabilité Option ; comptabilité contrôle, Université Abderrahmane Mira ,Bejaia, 2013.

5- Daniel Riche Les procédures fiscal ,PUF, fran ,1990

6-La Lattre de la DGI,N°64-2012, Le control fiscal :points d'étapes et orientation stratégique république algérienne république et populaire, ministère des finances

7-www.mfdji.jov.dz.direction des recherches etvérification (DRV) –DGI, consulté. 03-03-2022

قائمة الملاحق

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 8 ter

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

DECHARGE
(Retrait du dossier fiscal)

Le (la) soussigné (e)

Vérificateur (s) de comptabilité exerçant au sein de

Certifie (ent) avoir reçu en main propre le dossier fiscal de

constitués des pièces ci-après désignées :

Envoyer par messagerie | Imprimer le formulaire

Série O n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS المديرية العامة للضرائب

DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE MEDEA

A

Référence N°

Lettre avec A.R N°

Le

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaitre que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre le à 10 H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2014 / 2015 / 2016 / 2017 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés :

Nous vous saurons gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives et dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données et traitements visés à l'article 20-3 du Code des Procédures Fiscales.

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix et de demander toutes les précisions sur la conduite de cette vérification.

Si le contrôle fiscal envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle de tiers, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44-1 du Code des Procédures Fiscales à l'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

☐ (1) Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé dès la remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques et de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du Code des Procédures Fiscales).

Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié.

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade des vérificateurs

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

Envoyer par messagerie | Imprimer le formulaire

Série O n° 19 ter

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Le

Procès Verbal de Constat
Matériel des Eléments Physiques d'Exploitation
(Art. 20/4 CPF)

Nous soussigné (s)
Nous nous sommes rendus en date du à Heures minutes dans les locaux professionnels de sise au représentée par monsieur en sa qualité de
Suite à la remise, contre accusé de réception, de l'avis de vérification N° du nous l'avions informé que nous allons procéder à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation y annexés.

L'intéressé (e) a assisté (e) à ce contrôle inopiné : Oui Non

Nom/ Prénom du gérant ou de son représentant légal (1)	Nom/ Prénom et Grade des vérificateurs

(1) Mention doit être portée sur le PV en cas de refus de signature.

ANNEXE

Envoyer par messagerie | Imprimer le formulaire

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O n° 32

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Procès Verbal

De fin des travaux de vérification sur place

Nous soussignés, Vérificateur (s) de comptabilité dressons par le présent, un PV de constat de fin des travaux de vérification sur place au nom de l'entreprise exerçant l'activité de Sise au , conformément aux dispositions des articles 20/5 et 20/4 bis du Code des Procédures Fiscales, portée à sa connaissance suivant avis de vérification N° du

Fait à le

L'intéressé a signé : Oui Non

Nom/prénom/qualité du signataire vérificateur (s)

Nom/Prénom/Grade de(s)

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

A

Référence N°:

Lettre avec A.R.
N°

Le

Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° du ,vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices , , , , se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés :

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 feuillets y compris celui-ci.

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade des vérificateurs

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 21 sexies

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

A

Référence N°:

Lettre avec A.R.
N°

Le

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 et du en réponse à la notification de redressement N° du 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 feuilles, y compris celle-ci.

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

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade des vérificateurs

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 15

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

Direction générale des impôts

IDENTIFIANT FISCAL

CODE TERRITOIRE

CODE ACTIVITE

NUMERO D'ARTICLE

RAPPORT DE VERIFICATION DE COMPTABILITE

N° **/**

Entreprise vérifiée :

Activité :

Adresse :

Brigade de vérification n°

Agents vérificateurs :.....

Série O n° 15

A/ GENERALITES

1. **Renseignements relatifs à l'entreprise vérifiée** :

- Forme juridique :
- Date de création ou de passage à la forme juridique actuelle :
- Désignation de l'exploitant-directeur général :
- Situation du gérant, s'il s'agit d'une SARL :
  - Associé Majoritaire : ☐
  - Associé Minoritaire : ☐
  - Non Associé : ☐
- Désignation des associés et répartition des actions ou des parts sociales :.....

- Adresse personnelle de l'exploitant ou de l'associé, gérant majoritaire :

Série O n° 15

B/ **CONTROLE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE**

(Direction régionale des impôts)

1°/ Date du contrôle du rapport de vérification :

2°/ Date de l'envoi à l'administration centrale de la fiche de synthèse :

3°/ Observations de la direction régionale des Impôts :.....

4°/ Réponse de la direction des Impôts de Wilaya :.....

5°/ Décision proposée par la D.R.I :.....

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O 8 quater

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

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

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

DECHARGE
(Restitution du dossier fiscal)

Le (la) soussigné (e)
en sa qualité de
certifie avoir reçu en main propre, du (es) vérificateur (s)
exerçant (s) au sein de le dossier fiscal
de constitué des pièces ci-après désignées :

Le responsable du service