

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 8 ماي 1945 قالمة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير



مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

فرع: علوم التسيير

تخصص: مالية المؤسسات

الموضوع

دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

دراسة تطبيقية في مركز الضرائب -CDI- قالمة للفترة 2020/2017

تحت إشراف الأستاذ:

أ.د. مجلخ سليم

من إعداد الطلبة:

بلحيرش كوثر

بلحيرش ملاك

السنة الجامعية: 2023 – 2024



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## شكر وعرّفان

بسم الله الرحمان الرحيم

"وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ"

الحمد لله والشكر لله عزوجل الذي مدنا بالقوة والصبر على المشاق التي واجهتنا لإنجاز هذا العمل، ونسأله أن يبارك لنا فيه ويجعله سراجاً منيراً لما يأتي بعدنا.

نتقدم بجزيل الشكر والامتنان للأستاذ الدكتور "مجلخ عبد السليم" لتفضله بالإشراف على هذا الموضوع، على توجيهاته، نصائحه، وملاحظته المجدية التي رافقتنا طوال إنجاز هذا العمل وقبله في الدراسة النظرية وهو بذلك مدين لنا بفضل لا ينسى.

كما نتوجه بالشكر والتقدير لكل موظفي مركز الضرائب -CDI- قائمة على حسن الاستقبال والتعاون ونخص بالذكر السيد المؤطر نعمان عبد الجليل.

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر لكافة الأساتذة الذين تكرموا بمناقشة هذه المذكرة وأثروا بمناقشتهم القيمة. وكل من ساعدنا من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا العمل.

"والله ولي التوفيق"

## إهداء

الحمد لله الذي وهبنا التوفيق والسداد ومنحنا الصبر والثبات أما بعد:

أهدي ثمرة جهد السنين إلى من قال فيهما عزوجل: "وَاحْفِضْهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا

رَبَّيْنِي صَغِيرًا" صدق الله العظيم

إلى من ساندتني في صلاتها ودعاتها... إلى الجنة تحت أقدامها... إلى أعظم امرأة في الوجود... أمي الغالية.

إلى من سعى لأجل راحتي وسلامتي... إلى الذي لم ييخل علي شيء... إلى أعظم رجل في الوجود... أبي الغالي.

إلى من قال فيهم: " سَنَشُدُّ عَضُدَكَ بِأَخِيكَ".

إلى شقيقة الروح... إلى توأمي التي خطت معي كل الخطوات... إلى القلب الطيب... روح الروح... أختي.

إلى أعز الناس على قلبي... إلى الرفيق المختلف... إلى الحنون والخلوق... إلى الضلع الثابت لي... أخي.

إلى كل من سكن القلب ونسيه القلم...

كوثر

## إهداء

الحمد لله الذي ما تم جهد ولا ختم سعي إلا بفضلته والحمد لله الذي وهبنا التوفيق والسداد أما بعد:

أهدي ثمرة جهد السنين إلى من قال فيهما الله عزوجل: "وَإِخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا

رَبَّيَانِي صَغِيرًا" صدق الله العظيم

إلى من وسع قلبها كل شيء.. إلى من مدة يدها دون كلل..وقدمت كل شيء في سبيل إتمام مسيرتي...أمي الغالية.

إلى من رعاني وكان عوناً لي في حياتي... إلى مصدر فخري واعتزازي... إلى من معزته لا تعد ولا تحصى...أبي الغالي.

إلى من قال فيهم الله تعالى: " سَنَشُدُّ عَضُدَكَ بِأَخِيكَ"... إلى الحنون الخلق والأمان...أخي.

إلى أنسي وضحكتي...توأم روحي وقلبي...إلى من دعمتني بلا حدود...أختي.

إلى كل شخص عزيز سكن القلب ونسيه القلم...

ملاك

فهرس المحتويات

الصفحة	المكونات
.....	الشكر وعرافان
.....	الإهداء
I .....	فهرس المحتويات
III .....	قائمة الجداول
III .....	قائمة الأشكال
IV .....	قائمة الملاحق
V .....	قائمة المختصرات والرموز
أ-و .....	المقدمة العامة

**الفصل الأول: عموميات حول الضريبة والتهرب الضريبي**

1 .....	تمهيد الفصل الأول
2 .....	المبحث الأول: ماهية الضريبة
2 .....	المطلب الأول: مفهوم الضريبة
5 .....	المطلب الثاني: قواعد الضريبة
6 .....	المطلب الثالث: تصنيفات الضرائب وأهدافها
13 .....	المبحث الثاني: ماهية التهرب الضريبي
13 .....	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي
16 .....	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي
18 .....	المطلب الثالث: مناهج وقياس التهرب الضريبي
22 .....	المبحث الثالث: آثار التهرب الضريبي وطرق مكافحته
22 .....	المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي
26 .....	المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي
28 .....	المطلب الثالث: طرق مكافحة التهرب الضريبي
30 .....	خلاصة الفصل الأول:

## الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كأداة التهرب الضريبي

31	تهميد الفصل الثاني:
32	المبحث الأول: الإطار النظري لرقابة الجبائية
32	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
34	المطلب الثاني: أسباب وأهداف الرقابة الجبائية
35	المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية
39	المبحث الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية
39	المطلب الأول: إجراء التحقيق المحاسبي (v.c)
47	المطلب الثاني: إجراء التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية (vasef)
49	المطلب الثالث: التحقيق المصوب في المحاسبة
51	المبحث الثالث: الإطار القانوني لرقابة الجبائية
51	المطلب الأول: حقوق الإدارة الجبائية
53	المطلب الثاني: واجبات المكلفين بالضريبة
55	المطلب الثالث: الحقوق والضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة
60	خُلَاصَة الفصل الثاني:

## الفصل الثالث: دراسة حالة بمركز الضرائب قائمة-CDI-

61	تهميد الفصل الثالث:
62	المبحث الأول: تقديم عام حول الإدارة الجبائية في الجزائر
62	المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر
65	المطلب الثاني: تقديم عام لمركز الضرائب قائمة-CDI-
67	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب
71	المبحث الثاني: دراسة حالة لإجراء التحقيق المحاسبي
71	المطلب الأول: المرحلة التحضيرية
72	المطلب الثاني: المرحلة التمهيدية
83	المطلب الثالث: المرحلة الختامية
85	خُلَاصَة الفصل الثالث:
86	الخاتمة العامة
89	قائمة المراجع
96	الملاحق

المُلخَص ..... 106

### قائمة الجداول

الصفحة	المكونات
15	الجدول رقم 1: أوجه التشابه والاختلاف بين الغش والتجنب الضريبي
42	الجدول رقم 2: الحالة المقارنة للميزانيات
75	الجدول رقم 3: رقم الأعمال المعتمد ورقم الأعمال المصرح به
76	الجدول رقم 4: الرسم على القيمة المضافة
77	الجدول رقم 5: الرسم على المشتريات المصرح بها والمحسومة
78	الجدول رقم 6: الرسم على النشاط المهني
78	الجدول رقم 7: مختلف الحقوق والإخضاعات
79	الجدول رقم 8: الأرباح المهنية
79	الجدول رقم 9: مجموع المداخل الخاصة بكل سنة
80	الجدول رقم 10: الجدول التصاعدي الخاص بمعدلات الضريبة على الدخل الإجمالي
81	الجدول رقم 11: مختلف الحقوق والعقوبات المترتبة
82	الجدول رقم 12: الأجر الممسوكه والتصريحات الجبائية المكتتبه
82	الجدول رقم 13: مختلف الحقوق المترتبة على صنف المرتبات والأجر
83	الجدول رقم 14: مجريات التحقيق
84	الجدول رقم 15: الحقوق والغرامات الواقعة على عاتق المكلف

### قائمة الأشكال

الصفحة	المكونات
11	الشكل رقم 1: تصنيفات الضريبة
33	الشكل رقم 2: الرقابة الجبائية
38	الشكل رقم 3: أشكال الرقابة الجبائية
59	الشكل رقم 4: طرق الطعن الجبائي
63	الشكل رقم 5: الهيكل التنظيمي للمديرية العامة لضرائب
64	الشكل رقم 6: الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية لضرائب
70	الشكل رقم 7: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية قالمة

قائمة الملاحق

الصفحة	المكونات
96 .....	الملحق رقم 1: إشعار بالتحقيق .....
98 .....	الملحق رقم 2: وصل تسليم الإشعار .....
99 .....	الملحق رقم 2: رد المكلف .....
100 .....	الملحق رقم 3: التبليغ الأولي .....
101 .....	الملحق رقم 4: إشعار لإختتام أشغال التحقيق .....
102 .....	الملحق رقم 5: التبليغ النهائي .....
103 .....	الملحق رقم 6: رد الإدارة على الوثائق .....
104 .....	الملحق رقم 7: البطاقة التلخيصية .....
105 .....	الملحق رقم 8: الحقوق والغرامات .....

قائمة المختصرات والرموز

معنى الرمز المختصر باللغة العربية	معنى الرمز المختصر باللغة الفرنسية	الرمز
قدرة الأداء الجبائية النظرية	Capacité théorique de performance fiscale	Pft
المعدل المتوسط لمجموع نسب الشرائح	Le taux moyen des ratios totaux du segment	TMImi
نسبة الضريبة الثابتة	Taux d'imposition fixe	V.F.F
مجموع الاقتطاعات الضريبية المقدرة	Total des retenues fiscales estimées	P.O.E.S
مجموع الاقتطاعات الضريبية الفعلية	Total des déductions fiscales réelles	P.O. r
الرسم على القيمة المضافة	taxe sur la valeur ajoutée	T.V.A
الرسم على النشاط المهني	Taxe d'activité professionnelle	T.A.P
التحقيق المحاسبي	Vérification comptable	V.C
الضريبة على الدخل الإجمالي	Impôt sur le revenu brut	IRG
مركز الضرائب	Centre des impots	CDI
المركز الجهوي لضرائب	Centre régional des impôts	CPI

## المقدمة العامة

تعتبر الضريبة من الوسائل الهامة التي تعتمد عليها الدولة في سياساتها لتحقيق مختلف أهدافها الموضوعية خاصة تلك الدول التي تفتقر للعديد من الموارد الطبيعية لديها، كما تمثل موردا هاما لخزينة الدولة والتي تعتمد عليها بصفة كبيرة في وضع موازنتها وتغطية نفقاتها. حيث إنه وفي ظل تذبذب أسعار البترول وتراجعها بنسبة كبيرة في السنوات الأخيرة أصبحت الجزائر تولى أهمية كبيرة للضرائب كمصدر إيراد هام لها وتعول عليها للنهوض باقتصادها وفي تمويل نفقاتها. لذلك فالقانون الضريبي يضع على عاتق المكلف إلزامية دفع ما عليهم من ضرائب إلا أنه يواجه فرض الضريبة صعوبات وعراقيل من طرف المكلفين بالضريبة وهذا بامتناعهم عن تسديد مستحقاتهم وتخرب عن دفعها من خلال التلاعب بتصريحاتهم التي يقدمونها كون أن النظام الضريبي الموجود في الجزائر هو نظام تصريحي قائم على قيام المكلفين سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو أشخاص معنويين بالإبلاغ عن أوعيتهم الضريبية وبناءا عليها يتم فرض الضريبة حيث يستخدمون من أجل ذلك عدة طرق حتى لو دفع بهم الأمر إلى استخدام طرق غير قانونية حيث أن تهربهم عن الدفع راجع لعدة أسباب ولعل من أبرز الأسباب ما هو متعلق بعقلية المكلفين بالضريبة أنفسهم.

وظاهرة التهرب الضريبي ليست وليدة عصر الحالي، بل اقترن وجودها بوجود الضريبة نفسها حيث إننا لا تقتصر على منطقة وبلد معين فقط. والدولة الجزائرية على غرار باقي الدول أصبحت تعاني من هذه الظاهرة التي تشهد تنامي كبير في السنوات الأخيرة وتسعى جاهدة لمكافحته والوقوف في وجه كل من يحاول التملص عن دفع ما عليهم من ضرائب ومن أجل ذلك سعت الدولة إلى وضع وخلق العديد من الإجراءات من أجل حماية مواردها من الضياع ومن أهم هذه الإجراءات ما يعرف بالرقابة الجبائية حيث تأخذ عدة أشكال والتي تستخدم كل حسب النوع، المرحلة، والحالة المدقق فيها حيث تساعد الرقابة على تصريحات المكلفين في الكشف على التجاوزات، الإغفالات والأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين سواء كانت مرتكبة بصفة متعمدة أو بصفة غير متعمدة ومن أجل ضمان السير الحسن لعملية الرقابة والتأكد من تحقيق الرقابة الجبائية لأهدافها المرجوة منها منح المشرع الجزائري عدة صلاحيات للمصالح الجبائية والتي يمكن أن تساعد في عملهم وكذا من شأنها أن تنظم العمل الذي تقوم به وفي نفس الوقت قدم المشرع الجزائري العديد من الحقوق للمكلفين من أجل عدم الوقوع في احتمال تعرضهم للظلم. كما سعت الدولة أيضا إلى إنشاء عدة مصالح التي تساهم في عملية الرقابة ودراسة الملفات الجبائية الخاصة بالمكلفين.

## إشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق تبلور لدينا معالم إشكالية دراستنا التي يمكن صياغتها كما يلي:

ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في الكشف والحد من التهرب الضريبي؟

من هذه الإشكالية الرئيسية ارتدنا طرح بعض التساؤلات التالية:

- ماهي الأساليب التي يستخدمها المكلفون بالضريبة من أجل التهرب عن دفع ما عليهم من ضرائب؟
- هل تقتصر الرقابة الجبائية في الرقابة على الوثائق فقط؟
- هل الإدارة الجبائية قادرة على استرداد الحصيلة المتهرب بها أو مهمتها الكشف عن التهرب الضريبي فقط؟

### فرضيات الدراسة:

تتطلب معالجة الإشكالية المطروحة والتساؤلات السابقة وضع فرضيات التالية:

- يقوم المكلفون بالتهرب من الضرائب المفروضة عليهم عن طريق التحايل والتلاعب بحسابات ميزانيتهم أي عن طريق التحايل محاسبيا؛
- الرقابة الجبائية تختص في الرقابة على الوثائق التي يقدمها المكلفين بالضريبة فقط؛
- تقوم الإدارة باسترداد الحصيلة المتهرب بها وإعلام المكلف بها بالإضافة إلى مطالبته بدفعها بصفة إجبارية.

### أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة من أهمية موضوع الدراسة نظرا لما تخلفه ظاهرة التهرب الضريبي من آثار سلبية وكبيرة على العديد من المستويات المختلفة سواء كان على المستوى المالي أو غيره وما يخلفه من آثار وخيمة وكبيرة على الخزينة العمومية وضياع جزء كبير من موارد المالية الذي يؤدي مباشرة إلى إخلال التوازن المالي لدولة خاصة في ظل ما نشهده في السنوات الأخيرة فيما يخص أسعار البترول التي تشهد تذبذب كبير مما يدفع الدولة إلى البحث عن موارد أخرى وحفاظ عليها والتي من بينها الموارد المالية الناتجة عن تحصيل الضرائب والأهمية التي تقوم بها الرقابة الجبائية في الحفاظ على تلك الموارد وحماية المال من الضياع والتسبب والردع كل من يحاول التلاعب في التصريحات التي يقدمونها.

### أهداف الدراسة:

تتجلى الأهداف المرجوة من هذه الدراسة في:

- التعرف على الضريبة ومختلف القواعد والمبادئ التي تعتمد عليها الدولة في النظام الضريبي؛
- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، ومدى تأثرها بالتطورات الاقتصادية، الاجتماعية، والمالية الحاصلة على النظام الضريبي؛

- محاولة فهم الرقابة الجبائية من خلال التطرق لإطارها النظري والقانوني، ومعرفة أشكالها وأهداف التي تسعى إلى تحقيقها؛
- تسليط الضوء على مختلف إجراءات الرقابة الجبائية التي تتبعها الدولة للتقليل والحد من التهرب الضريبي.

#### محددات الدراسة:

فيما يتعلق بحدود الدراسة فقد تم معالجة موضوعنا للفترة ما بين 2017/2020، هذا بالنسبة للحدود الزمنية، أما الحدود المكانية، فقد كان مركز الضرائب لولاية قالمة محل الدراسة التطبيقية باعتباره الولاية الذي ننتمي إليها.

#### مبررات ودوافع اختيار الدراسة:

ترجع أسباب اختيارنا لهذه الدراسة إلى وجود مبررات منها الموضوعية وأخرى الشخصية وهي:

#### المبررات الموضوعية:

- الأهمية التي تكتسبها كل من الضريبة والرقابة الجبائية في الإدارة الجبائية؛
- خطورة ظاهرة التهرب الضريبي على الاقتصاد الوطني؛
- معرفة كيفية التدقيق المحاسبي لملفات المكلفين بالضريبة.

#### المبررات الشخصية:

- الرغبة الشخصية في زيادة رصيدنا العلمي والمعرفي عن الإدارة الجبائية؛
- الرغبة في معرفة كيف تساهم الرقابة الجبائية في الكشف عن حالات التهرب الضريبي؛
- حبنا في العمل في إحدى المصالح المختصة في الحفاظ على الخزينة العمومية.

#### منهج الدراسة:

إعتمدنا في معالجة دراستنا على المزج بين المنهج الوصفي والتحليلي، وذلك من خلال استعراض مختلف المفاهيم الأساسية سواء المتعلقة بالضريبة أو بالرقابة الجبائية، كما قمنا بتحليل ظاهرة التهرب الضريبي من خلال الوقوف على مختلف المناهج لقياس التهرب الضريبي وكذا تحليل وقياس مدى فعالية الرقابة الجبائية من خلال الإجراءات التي تعتمد عليها الدولة في مكافحة التهرب الضريبي.

## الوسائل المستخدمة:

الأدوات المستخدمة في دراستنا هذه تتمثل في القوانين والتشريعات الضريبية المتعلقة بالرقابة الجبائية مع مختلف المراسيم والقرارات التنفيذية، كما استندنا إلى الإحصاءات المتعلقة بالنتائج المتوصل إليها والمستخرجة من الدراسة التطبيقية للبحث.

## الدراسات السابقة:

تعتبر هذه الدراسة تكملة وتعميقا لبعض الدراسات التي سبقته في بعض الجوانب المرتبطة بالضريبة، التهرب الضريبي، وفعالية الرقابة الجبائية. ومن أهم الدراسات التي كانت تصب في سياق هذه الدراسة نجد:

- **الدراسة الأولى:** ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2001-2002.

تدور إشكالية البحث حول كيف يتم تحقيق فعالية لنظام الضريبي، حيث تناول الباحث مقومات النظام الضريبي الفعال، وكيفية معالجة إشكالية التهرب الضريبي وذلك من خلال التطرق لمختلف جوانبها، وكذا إبراز خطورة التهرب الضريبي على الاقتصاد الوطني. تبين في هذه الدراسة أن الأنظمة الضريبية تعمل على مكافحة التهرب الضريبي والتقليل من حدتها وذلك من خلال معالجة أسبابها خاصة ضبط التشريع الضريبي ونشر الوعي الضريبي وتحديث مناهج وأساليب العمل الإداري، مكنتنا هذه المذكرة من التعرف على أهم أدوار التي يقوم به النظام الضريبي في تنمية الاقتصاد الوطني.

- **الدراسة الثانية:** رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي "دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007-2008.

تدور إشكالية البحث حول المستوى الذي بلغه الغش الجبائي في الجزائر خلال الفترة 1991-2002 ومدى فعالية الأدوات التي تحوزها السلطة الجبائية للحد من نمو الظاهرة في ظل الإصلاحات المتتالية.

لقد تناول الباحث أهم القضايا المتعلقة بالضرائب، ثم استعرض قيم النظام الجبائي الجزائري قبل الإصلاحات وبعدها، كما استوقف الباحث تقديم ظاهرة الغش الجبائي من خلال التعرض للمفهوم، الأنواع، الأسباب والأشكال وطرق تقييم ظاهرة، ليتم بعد ذلك إسقاط كافة عناصر الظاهرة على الجزائر. مكنتنا هذه الدراسة

من أخذ صورة شاملة حول ظاهرة التهرب الضريبي، إلا أن الباحث تناول ظاهرة الغش الجبائي من الناحية التقليدية، ولم يتطرق إلى أشكاله الجديدة.

- **الدراسة الثالثة:** لياس فلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية "دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011.

تدور إشكالية البحث حول مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، حيث تناول الباحث أهمية التدقيق المحاسبي بشكل عام والتدقيق المحاسبي لأغراض الجبائية بشكل خاص، وقام بتسليط الضوء على الرقابة الجبائية في الجزائر من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي، التنظيمي، القانوني. حيث توصلت هذه الدراسة إلى تبيان دور العون المدقق الاطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية التدقيق المحاسبي بهدف رسم الخطط المتبعة وتحديد مختلف الضرائب والرسوم، وكذا إتباع كل المراحل والخطوات اللازمة وفقا لدليل المدقق في المحاسبة بشكل منتظم، وعليه يمكننا القول أن هذه الدراسة شكلت لنا إطارا معرفيا واسعا من ناحية التطبيقية نظرا لكونها مذكرة ماجستير موسعة.

## هيكل الدراسة:

قصد الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات الموضوعية قمنا بتقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول، تم تخصيص الفصل الأول لتعرف على الضريبة وأهميتها بالنسبة لنظام الضريبي، حيث تناولنا في المبحث الأول ماهية الضريبة من خلال إبراز مختلف قواعدها وتصنيفاتها وكذا الهدف التي تسماوا إليه، وفي المبحث الثاني ماهية التهرب الضريبي من خلال تبيان أهم أسباب التي تدفع المكلفين بالضريبة إلى التهرب من دفعها ومختلف مناهج والسبل لقياس التهرب الضريبي، المبحث الثالث والأخير تطرقنا إلى آثار التهرب الضريبي وطرق مكافحته؛

أما الفصل الثاني فقد تم تخصيصه لتعرف على كفاءة وفعالية الإدارة الجبائية، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى الإطار النظري لرقابة الجبائية، وتعرضنا في المبحث الثاني إلى أهم الإجراءات التي تتبعها الإدارة الجبائية لتقليل من التهرب الضريبي، بينما المبحث الثالث إلى الإطار القانوني لرقابة الجبائية؛

أما الفصل الثالث والأخير فقد خصصناه لعرض ومناقشة الدراسة التطبيقية التي كانت بمركز الضرائب لولاية قلمة والتي تمت دراسة حالة لكيفية إجراء التحقيق المحاسبي للكشف عن التهرب الضريبي لإثراء عملية البحث، والتوصل إلى تحليل وتفسير النتائج المتوصل إليها بهدف اختبار صحة الفرضيات والإجابة على إشكالية البحث.

وفي الأخير لخصت هذه الدراسة إلى تقديم خاتمة تعكس أهم الأفكار التي تربط بإشكالية الدراسة تم عرض أهم النتائج المتوصل إليها وتقديم التوصيات.

### صعوبات الدراسة:

من أهم الصعوبات التي اعترضتنا أثناء هذه الدراسة هي:

- التغيرات المستمرة التي تمس القوانين والتشريعات الجبائية؛
- قلة المراجع في مكتبة الجامعة خاصة المراجع الأجنبية فهي شبه منعدمة؛
- وقت المقرر من قبل الإدارة لإعداد المذكرة على أكمل وجه غير كافي تماما؛
- صعوبة الحصول على الإحصائيات والمعلومات الخاصة بالرقابة الجبائية بحجة التحفظ والحفاظ على أسرار المكلف.

## الفصل الأول

### عموميات حول الضريبة والتهرب الضريبي

#### تمهيد

إن السعي المستمر للدولة لتحقيق العديد من الأهداف سواء كانت اقتصادية، سياسية أو اجتماعية ومع تزايد نشاطها المستمر يؤدي بها الأمر إلى تزايد النفقات التي تقع على عاتقها والتي يدفعها إلى البحث عن المصادر والموارد اللازمة والملائمة لتغطية تلك النفقات، وهنا تقوم الضريبة بدور هام في تغطيتها حيث تعتبر من أهم الأدوات التي تلجأ إليها الدولة في سياستها المالية لتحقيق مختلف غايتها. إلا أن هذا يبقى معلق بمدى استجابة والتزام المكلفين بدفع ما عليهم، وهذه الاستجابة تكون نسبية في الكثير من الأحيان نتيجة تخلف وتهرب المكلفين بأدائها، وهو ما يعرف بظاهرة التهرب الضريبي التي شهدت نمواً كبيراً عبر الزمن وتعددت صورها وأصبحت مرتبطة بشكل كبير بالضرائب وتأخذ أبعاداً خطيرة وسلبية على سياسات الدولة ومن أجل ضمان حصول الدولة على إيراداتها الضريبية لابد لها أن تركز على دراسة هذه الظاهرة بشكل جيد وتوليها أهمية كبيرة فهي بهذا تحافظ على مواردها من الضياع.

ونتناول هذا الفصل من خلال المباحث الآتية:

- ✓ المبحث الأول: ماهية الضريبة؛
- ✓ المبحث الثاني: ماهية التهرب الضريبي؛
- ✓ المبحث الثالث: آثار التهرب الضريبي وطرق مكافحته.

## المبحث الأول

## ماهية الضريبة

نظرا لأهمية الضريبة والدور الذي تؤديه في مجال الاقتصادي والاجتماعي إذ تعتبر المصدر الرئيسي لتمويل خزينة الدولة ومساهمتها في صياغة السياسة التمويلية، تدفعنا إلى محاولة معالجة مختلف الجوانب الضريبية حتى تتمكن من إعطاء صورة الآليات التي تسيرها والقواعد التي تحكمها، وعلى هذا الأساس قمنا باستعراض ماهية الضرائب وذلك بالوقوف على تعريفاتها المختلفة، إبراز خصائصها، الأهداف والقواعد التي تبني عليها ومختلف تصنيفاتها.

ونتناول هذا المبحث من خلال المطالب الآتية:

- ✓ المطالب الأول: مفهوم الضريبة؛
- ✓ المطالب الثاني: قواعد الضريبة؛
- ✓ المطالب الثالث: تصنيفات الضرائب وأهدافها.

## المطلب الأول: مفهوم الضريبة

تعتبر الضرائب أقدم وأهم مصدر من مصادر الإيرادات لدولة، فهي توفر مبالغ مالية ضخمة للخزينة وقد ازدادت أهميتها مع تنامي حصتها من هيكل الإيرادات العامة، ونظرا لأهمية الضريبة والدور الذي تؤديه من خلال الخصائص التي تكتسبها حصلت على اهتمام العديد من الكتاب حيث سعى كل منهم إلى الإلمام بجميع النواحي التي تتعرض لها.

**1- مفهوم الضريبة:** تعددت تعاريف الضريبة من مؤلف إلى آخر غير أن هذه التعاريف تنصب في اتجاه واحد، وعليه وجب علينا التعرض لجملة من التعريفات التي نجدها أكثر شمولاً.

- ✓ الضريبة هي "فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة بصفة نهائية، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة وعلى أساس من الانتماء والشرعية"<sup>1</sup>؛
- ✓ الضريبة هي "فريضة مالية نقدية تستأديها الدولة جبراً من الأفراد بدون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة وتحقيق الأهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية"<sup>2</sup>؛

<sup>1</sup> سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي "وأثرها على اقتصاديات الدول النامية"، دار المطبوعات الجامعية، مصر، بدون طبعة، 1999، ص 11.

<sup>2</sup> عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، مكتبة الجامعة إترء، الأردن، الطبعة الثانية، 2011، ص 119.

✓ الضريبة هي "فريضة إلزامية يلتزم الممول بأدائها لدى الدولة تبعاً لمقدرته على الدفع بغض النظر على المنافع التي تعود عليه من وراء الخدمات التي تؤديها السلطات العامة".<sup>1</sup>

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن: الضريبة هي إقطاع مالي، نقدي، إجباري ونهائي دون مقابل وفقاً لقواعد قانونية تقتطعها الدولة من أموال الأفراد حسب قدراتهم التكلفة من أجل تغطية أعباء الدولة.

**2- خصائص الضريبة:** من خلال التعاريف السابقة التي تعرضنا لها نجد أن للضرائب مجموعة من الخصائص تتمثل في:

**2-1- الضريبة إقطاع نقدي:** فالضريبة في العصر الحديث إقطاع نقدي من ثروة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين. ولم يكن الحال كذلك دائماً في جميع العصور، ففي العصور القديمة والوسطى كانت الضرائب تدفع عينا محاصيل زراعية مثلاً أو خدمات جبرية كالسخرة. وكانت هذه الأشكال لفرض وجباية الضرائب تتفق وطبيعة الاقتصاديات العينية، التي كانت سائدة حينئذ، والتي كانت تسود فيها المبادلات العينية، وبالتالي عدم انتشار استخدام النقود. أما في العصر الحديث حيث تسود الاقتصاديات النقدية مما يستتبع انتشار استخدام النقود فإن الأصل أن تجبى الضرائب وتحصل في شكل نقدي. ولا تكاد تأخذ الضرائب الصور العينية إلا في أحوال استثنائية كإلزام الأفراد بالقيام ببعض الأعمال جبراً أو التنازل عن بعض ممتلكاتهم وتكاد تقتصر هذه الأحوال الاستثنائية على حالة الحروب والأزمات.<sup>2</sup>

**2-2- الضريبة تدفع جبراً:** إن صفة الإلزام في الضريبة ذات صبغة قانونية بمعنى أن الإلزام هنا إجبار قانوني وليس معنوياً يجد مصدره في القانون وليس في إرادة الأفراد والدولة. وبناء عليه يكون الفرد مجبراً على دفع الضريبة دون أخذ رغبته أو استعداده للدفع في الاعتبار.<sup>3</sup> فهي إذن تستند إلى الجبر من جهة والاكراه من جهة ثانية:<sup>4</sup>

✓ إنها تستند إلى الجبر: لأن الدولة تتفرد في وضع النظام القانوني الضريبي فتتحدد بنفسها ودون أن تتفاوض مع المكلف وعاء الضريبة وكيفية جبايتها ومما يعزز جبرية الضريبة كونها نابعة من موافقة أعضاء السلطة التشريعية في الأنظمة البرلمانية والديمقراطية ومن تجسيد هذه الموافقة في نصوص قانونية ملزمة، وفي المقابل وخوفاً من إساءة السلطة التنفيذية تطبيق التكاليف الضريبي، فقد نصت كافة الدساتير على ألا تفرض ضريبة أو تلغى أو تعدل إلا بقانون يوافق عليه أغلبية ممثلي الأمة؛

✓ وهي تستند إلى الإكراه: فيما إذا تمتع المكلف عن أدائها حيث تستطيع الدولة اللجوء إلى وسائل التنفيذ الجبرية لأجل إستدائها.

<sup>1</sup> عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، مصر، بدون طبعة، بدون سنة نشر، ص 88.

<sup>2</sup> زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، دار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 1998، ص 121.

<sup>3</sup> سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، مصر، بدون طبعة، 2000، ص 117.

<sup>4</sup> فوزي عطوي، المالية العامة "النظم الضريبية وموازنة الدولة"، دار منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، بدون طبعة، 2003، ص 53.

**2-3- الضريبة تجبر بصورة نهائية:** إذ أن الضريبة تفرض وتجبى من المكلف بصورة نهائية لا عودة عنها، خصوصا وأنها ليست قرضا يرد ويسدد مع حلول أجله، ولو كانت الضريبة تجبى بصورة مؤقتة لكان في ذلك سبب من أسباب الخلل في إعداد الموازنات العامة، أو في قطع الحسابات، خصوصا إذا ما اتضح أن ما جبي لم يكن مطابقا لما هو متوقع، سواء تمثل عدم المطابقة في الزيادة أو في النقصان.<sup>1</sup>

**2-4- الضريبة تدفع دون مقابل:** يقوم المكلف بدفع الضريبة دون أن يحصل على نفع خاص يعود عليه وحده مقابل أدائه للضريبة، ويدفع المكلف الضريبة مساهمة منه كعضو داخل المجتمع في تحمل الأعباء والتكاليف العامة. وغنى عن البيان أن الفرد ينتفع بالخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة مرافقها العامة المختلفة، وأن الدولة تستخدم حصيلة الضرائب إيراداتها الأخرى لتسيير هذه المرافق. إلا أن الفرد يتمتع بهذه الخدمات، كالدفاع والأمن والقضاء... إلخ ليس باعتباره مكلفا بأداء الضريبة، بل لكون عضوا في الجماعة السياسية التي ينتمي إليها (المجتمع). وهذا النفع ليس حكرا عليه وحده، ولكنه يعود على الجميع أعضاء المجتمع.

واستنادا على ما تقدم، فإن الضريبة لا تدفع مقابل نفع خاص، كما أن تقديرها لا يتم بناء على مدى إنتفاع الفرد بالخدمات العامة، بل يتم وفقا للمقدرة التكلفة للفرد.<sup>2</sup>

**2-5- الضريبة تحقق النفع العام:** إن الدولة لا تلتزم كما ذكرنا بتقديم خدمة معينة أو نفع خاص إلى المكلف بدفع الضريبة، بل أنها تحصل على حصيلة الضرائب بالإضافة إلى غيرها من الإيرادات العامة من أجل القيام باستخدامها في أوجه الانفاق العام الذي يترتب على القيام بها تحقيق منافع عامة للمجتمع. بالإضافة إلى هذا فقد أصبحت الضريبة تستخدم في الآونة الراهنة، حيث تزداد درجات التدخل الاقتصادي والاجتماعي للدولة، في تحقيق أغراض إقتصادية وإجتماعية مختلفة لا شك في نفعها العام.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> فوزي عطوي، مرجع سبق ذكره، ص 62.

<sup>2</sup> سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة "النفقات العامة- الإيرادات العامة- الميزانية العامة"، دار المنشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، الطبعة الأولى، 2008، ص ص 120-121.

<sup>3</sup> زينب حسين عوض الله، مرجع سبق ذكره، ص ص 123-124.

## المطلب الثاني: قواعد الضريبة

تتضمن الضريبة مجموعة من القواعد والمبادئ التي تعتمد عليها الدولة في النظام الضريبي، وأخذها بعين الاعتبار عند تحصيل الضريبة من المكلفين بدفعها، حتى يتسنى لها تحقيق الأهداف التي تسعى إلى الوصول لها. وقد استقرت مبادئ الضريبة في أربعة مبادئ شهيرة الذي وضعها آدم سميث في كتابه " ثروة الأمم " تتمثل هذه القواعد في:<sup>1</sup>

**1- قاعدة العدالة:** على مواطني كل دولة أن يساهموا في نفقات الحكومة قدر ما يمكن مع قدراتهم التكليفية، بمعنى تناسباً مع الدخل الذين يتمتعون به تحت حماية الدولة، تماثل نفقة الحكومة اتجاه أفراد نفس الأمة، مصاريف الإدارة إتجاه الملاك في ملكية كبيرة، الذين يجدون أنفسهم مجبرين جميعاً على المساهمة في هذه المصاريف تناسباً مع الفائدة التي يتمتعون بها في هذه الملكية.

**2- قاعدة اليقين:** ويقصد بها أن تكون الضريبة محددة بصورة قاطعة دون أي غموض أو إبهام، والهدف من ذلك أن يكون المكلف متيقناً بمدى التزامه بأدائه بصورة واضحة لا لبس فيها، ومن ثم يمكنه أن يعرف مسبقاً موقفه الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها ومعدلها وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها وغير ذلك من المسائل التقنية المتعلقة بالضريبة. إلى جانب معرفته لحقوقه نحو إرادة الضرائب والدفاع عنها. حيث إن عدم الوضوح يؤدي إلى حذر المكلفين من النظام الضريبي. فعلى سبيل المثال الـ poll Tax التي تم تأسيسها كإجراء ضريبي محلي من طرف حكومة المحافظين برئاسة " مارغريت تاتشر " في بريطانيا العظمى سنة 1990، واجهتها معارضة شديدة مع نتائج سياسية فادحة لأن تخصيصها ومزاياها كانت مبهمه وغير مؤكدة، وبالتالي وصفت بعدم عدالتها.

**3- قاعدة الملائمة في الدفع:** ويقصد بهذه القاعدة ضرورة تنظيم أحكام الضريبة بصورة تلائم ظروف المكلفين بها، وتسيير دفعها وخاصة فيما يتعلق بميعاد التحصيل وطريقته وإجراءاته، وتهدف هذه القاعدة في حقيقة الأمر إلى عدم تعسف الإدارة المالية في إستعمال سلطتها فيما يتعلق بإجراءات الربط والتحصيل، وتدعوا اعتبارات الملائمة أن تكون القواعد المتعلقة بكل ضريبة متفقة مع طبيعتها الذاتية والأشخاص الخاضعين لها، من أجل تجنب العديد من المشاكل التي يمكن أن تثور في حالة مخالفة هذه القاعدة، وقد نتج عن هذه القاعدة قاعدة "الحجز عند المنبع" وذلك بصدد الضريبة على الدخل باعتبار أن الاقتران عند المنبع أكثر ملائمة ويسر بالنسبة للمكلف والإدارة المالية في ذات الوقت.

**4- قاعدة الاقتصاد في النفقة:** ويقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل والطرق التي لا تكلف إدارة الضرائب مبالغ كبيرة، خاصة إذا سادت إجراءات وتدابير إدارية في غاية التعقيد مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضريبة ذاتها. ومراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام معتمد عليه الدولة دون ضياع جزء منه من أجل الحصول عليه.

<sup>1</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار الهومة، الجزائر، الطبعة الأولى، 2003، ص ص 29-30.

### المطلب الثالث: تصنيفات الضرائب وأهدافها

توجد للضرائب العديد من التصنيفات وأنواع متعددة تختلف كل واحدة منها من حيث سعرها والمادة الخاضعة لها، كما أنه ومع التطور الذي يحصل دائما أصبح يعتمد على الضريبة بشكل كبير لتحقيق العديد من الأهداف وفي العديد من النواحي المختلفة.

#### 1- تصنيفات الضريبة: يمكن تصنيف الضرائب بالاستناد إلى عدة معايير:

##### 1-1- معيار وعاء الضريبة: حسب هذا المعيار نجد الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة:<sup>1</sup>

أ- الضريبة الوحيدة: يقصد بها أن فرض الضريبة موحدة على الدخل المتولد على مختلف المصادر بعد خصم جميع التكاليف اللازمة للحصول على الدخل وبعبارة أخرى يجمع ما يحصل عليه الشخص الواحد من الدخل مختلفة على أنها واحد. وقد لقي نظام الضريبة الوحيدة في الماضي أنصارا كثيرون خاصة عند الطبيعيين (الفيزيوقراط) الذين نادوا بفرض ضريبة واحدة (الضريبة الفذة) على الناتج من الأرض الزراعي وذلك لإعتقادهم أن الأرض هي مصدر الوحيد للثروة. وتمتاز الضريبة الوحيدة بما يلي:

✓ سهولة تحصيلها وقلة نفقات جبايتها؛

✓ تأخذ بعين الاعتبار كل الإمكانيات المكلف وكذا مختلف أعبائه؛

✓ تمتاز بالوضوح.

ويؤخذ عليها التالي:

✓ لا تصيب إلا جزءا من الثروة أو مظهرا واحدا من المظاهر النشاط الاقتصادي؛

✓ الضريبة الوحيدة ثقيلة العبء على المكلفين، حيث تؤدي إلى إرهاق وعاء الضريبة وتجعل المكلفين يتهربون من دفعها.

ب- الضريبة المتعددة: يعني نظام الضرائب المتعددة، إخضاع الممولين لأنواع مختلفة من الضرائب. فحسب هذا النظام تعتمد الدولة على أنواع متعددة من الضرائب التي يخضع لها المكلفون، ومن ثم تتعدد وتختلف الأوعية الضريبية ويبرر اللجوء إلى هذا النظام اختلاف مصادر الثروة وتكاليف تحقيق الدخل. ولهذا النوع من الضرائب عدة مزايا أهمها:

✓ يقلل من ظاهرة التهرب الضريبي حيث إنه إذا أفلح الممول من التهرب من الضريبة الوحيدة ولم يتحمل

نصيبه من الأعباء العامة فإنه في ظل هذا النظام يستحيل عليه التهرب من كافة الضرائب؛

✓ يقلل من العبء الضريبي على المكلفين إذ لا يؤدي إلى إرهاق الممول كما هو الشأن في الضريبة الوحيدة.

<sup>1</sup> حميد بوزيدة، جباية المؤسسات "دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2007، ص ص 18-20.

وبالرغم من هذه المزايا نسجل على هذا النوع من الضرائب ما يلي:

✓ إن الإفراط في تعدد الضرائب يؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي وإلى عرقلة سير النشاط الاقتصادي وزيادة نفقات الجباية.

**1-2- معيار معدل أو سعر الضريبة:** وتبعاً لمعيار معدل الضريبة نجد الضريبة التصاعدية والنسبية والتنازلية:

**أ- الضريبة التصاعدية:** تفرض بمعدلات مختلفة بإختلاف قيمة المادة الخاضعة لها والعكس صحيح، أي تزداد الحصيلة الضريبية التصاعدية بنسبة أكبر من زيادة قيمة المادة الخاضعة لها، ومن المتصور أن يقسم المشرع وعاء الضريبة إلى عدة شرائح على أن تطبق على كل شريحة معدل خاص بها وفقاً للأسلوب التقني المتبع في تطبيق المعدل التصاعدي.<sup>1</sup>

**ب- الضريبة النسبية:** تفرض الضريبة وفقاً للضرائب النسبية على الدخل الخاضع للضريبة بسعر نسبي محدد، بمعنى أن الضرائب النسبية لا تقسم الدخل الخاضع للضريبة إلى شرائح ثم تفرض الضريبة على كل شريحة بسعر متنازل أو متصاعد كما هو الحال في الضرائب التنازلية أو التصاعدية، بل تحدد الدخل الخاضع للضريبة ثم تقطع نسبة منه يتم تحديدها تبعاً لسياسة الدولة.<sup>2</sup>

**ت- الضريبة التنازلية:** تقسم الضرائب التنازلية الدخل الخاضع للضريبة إلى شرائح Brackets وتفرض الضريبة على كل شريحة بسعر متنازل Régressive tax rate يختلف عن السعر المطبق على الشريحة السابقة، أي أن الضرائب التنازلية تقوم على تخفيض مقدار الضريبة المستحقة على المكلف كلما زاد دخله. بمعنى أن العلاقة بين الضريبة المستحقة والدخل الخاضع لها علاقة عكسية فكلما زاد دخل الشخص قلت الضريبة المفروضة عليه.<sup>3</sup>

**1-3- معيار تحمل العبء الضريبي:** اتخذ كثير من الكتاب معيار تحمل العبء لتقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة.<sup>4</sup>

والمقصود بالضريبة المباشرة هي تلك الضريبة التي يتحمل عبئها في النهاية من يقوم بتوريدها للخزينة العامة، أما الضريبة غير المباشرة هي التي يستطيع من يقوم بتوريدها للخزينة نقل عبئها إلى غيره فيكون بمثابة الوسيط.

وقد عرف بعض الكتاب الضرائب المباشرة بأنها الضريبة التي تفرض على عناصر تتمتع نسبياً بالدوام والاستقرار (رأس المال العمل)، أما الضرائب غير المباشرة فتعتمد أساساً على وقائع ليست لها صفة الثبات كالاستيراد، التصدير، الإنتاج، والاستهلاك.

<sup>1</sup> محمد عباس محززي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة السادسة، 2015، ص 192.

<sup>2</sup> خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الضريبية، مكتبة الجامعة إثراء، الأردن، الطبعة الأولى، 2010، ص 22.

<sup>3</sup> مرجع سابق، ص ص 21-22.

<sup>4</sup> حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون طبعة، 1999، ص 49.

ومن أمثلة الضرائب المباشرة: ضريبة الدخل، ضريبة كسب العمل، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، والضريبة العقارية. ومن أمثلة الضرائب غير المباشرة: الرسوم الجمركية، ضريبة الإنتاج، وضريبة الاستهلاك.

### 1-3-1- مزايا وعيوب الضرائب المباشرة: يمكن تلخيص مختلف مزايا وعيوب الضرائب المباشرة على النحو التالي:<sup>1</sup>

#### أ- مزايا الضرائب المباشرة: نلخصها في الآتي:

- ✓ الثبات النسبي لحصيلة الضرائب المباشرة وانتظامها، وذلك كونها تفرض على عناصر معظمها ثابتة نسبيا؛
- ✓ تحقق هذه الضرائب نوعا من العدالة في توزيع العائدات العامة، وذلك لما تتمتع به من مسايرة لظروف الممولين، وفيها تنقرر الإعفاءات الإجتماعية وإعفاءات غير القادرين عليها؛
- ✓ هناك علاقة مباشرة بين الدولة والممولين، فهي على بينة بظروفهم وتحديد مواعيد الدفع الملائمة لهم أو تقسيطها؛
- ✓ بسبب وضوحها وثبات حصيلتها نسبيا، فإن الدولة تستطيع أن تزيد من سعرها فتزداد حصيلتها خاصة في أوقات الحروب، أو حدوث عجز في ميزانيتها؛
- ✓ تتميز بمرونة كبيرة، كونها تتميز بديمومة طرحها الضريبي، وكذا بإمكانية الحساب المسبق لمقدار المداخيل الجديدة في حين رفع معدلها.

#### ب- عيوب الضرائب مباشرة: نلخصها في الآتي:

- ✓ تحصيل هذه الضريبة يتطلب جهازا إداريا واسعا، مما يزيد في أعباء تحصيلها؛
- ✓ قد يؤدي إحساس المكلف بتحميله عبئا ماليا يدفعه مرة واحدة في وقت معين من السنة إلى التملص من دفع الضريبة.

### 1-3-2- مزايا وعيوب الضرائب غير المباشرة: يمكن تلخيص مختلف مزايا وعيوب الضرائب غير المباشرة على

النحو التالي:<sup>2</sup>

#### أ- مزايا الضرائب غير المباشرة: نلخصها في الآتي:

- ✓ سهولة دفعها: فالمكلف بالضريبة غير المباشرة لا يحس بثقل وطأها، لأنه لا يدفعها مباشرة إلى الخزينة وإنما تحتفي هذه الضريبة في ثنايا أثمان السلع التي يحصل عليها. إن المكلف لا يفكر بالتجزئة ما يدفعه عن هذه السلع إلى ثمن أصلي وإلى ضريبة مزیدة على هذا الثمن، ولذلك فإن الضريبة غير المباشرة تذوب في الإنفاق، لما كانت السلع التي يحصل عليها المكلف متعددة الأنواع فينتجم عن ذلك ارتفاع الحصيلة الضريبية منها؛

<sup>1</sup> مصطفى عوادي، نصر رحال، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مكتبة بن موسى السعيد، الجزائر، بدون طبعة، 2010، ص ص 7-8.

<sup>2</sup> فوزي عطوي، مرجع سبق ذكره، ص ص 87-88.

- ✓ استمرارية تحصيلها: وهذه الاستمرارية متحققة طوال السنة المالية وهي مفيدة جدا ولا سيما في أولى شهور السنة في تمويل الموازنة العامة وذلك خلافا للضريبة المباشرة التي لا تتحقق ولا تجب إلا مرة واحدة في السنة المالية؛
- ✓ مرونة حصيلتها: وهذا يعني أن حصيلتها مرنة فهي تزداد تلقائيا في فترة الازدهار والانتعاش بسبب ازدياد حجم الإنتاج، الاستهلاك، وتداول الثروة. وهي بالطبع تنخفض في فترات إنكماش والكساد.

#### ب- عيوب الضرائب غير المباشرة: نلخصها في الآتي:

- ✓ سرعة تأثيرها بالانكماش الاقتصادي، فقد رأينا من قبل أن من مزايا الضرائب إتصافها بالمرونة، ولكن مرونتها تشكل سلاحا ذو حدين فهي باستجابتها للتقلبات الاقتصادية، لكن مرونتها نفسها من شأنها أن تفضي إلى انخفاض سريع في محاصيلها الضريبية في حالات الانكماش الاقتصادي فتصبح مرونة الضريبة غير المباشرة، في مثل هذه الحالة مأخذا يحسب عليها، لا مزية تحصى لمصلحتها؛
- ✓ تعدد إجراءاتها وشكلياتها، وهو مأخذا لا يقتصر في الحقيقة على هذا النوع من الضرائب فحسب، إذ أن حرص الإدارة الضريبية على إغلاق أبواب التهرب أو الغش أمام المكلفين يستلزم منها إتباع عدد من الشكليات والاجراءات التي تعيق الانتاج وتداول الثروة سواء بالنسبة إلى الضرائب غير المباشرة أو بالنسبة إلى الضرائب المباشرة من باب أولى؛
- ✓ عدم تناسبها مع القدرة التكاليفية، فلكل مكلف قدرة تستوجب أن تكون هي موضع التكاليف الضريبي، إلا أن الملاحظ بالنسبة للضرائب غير المباشرة أنها لا تتصف فقط بعدم التناسب عن مقدرة التكاليفية وإنما تتجه الى التناسب معها تناسبا عكسيا، فمن المعروف أن الحصيلة الكبرى من الضرائب غير المباشرة تتأتى مما يفرض منها على السلع الضرورية، وهذه السلع تستوعب القسط الأكبر من المداخيل المنخفضة، بحيث يتضح أن الضرائب غير مباشرة تصبح أشد عبئا على الطبقات الاجتماعية الفقيرة.

#### 1-4-4- معيار منشأة الضريبة: طبقا لهذا المعيار نميز بين الضريبة على رأس المال، الضريبة على الدخل، والضريبة على الاستهلاك:

- 1-4-4-1- الضرائب على رأس المال: وهي الضرائب التي تفرض على الثروة أو رأس المال ونقصد به ما يمتلكه الفرد من أموال عقارية أو منقولة في لحظة زمنية معينة سواء كانت هذه الأموال منتجة أو غير منتجة كالأراضي، العقارات المبنية، النقود، الأسهم، السندات، والضريبة تفرض على رأس المال نفسه وليس على الدخل الناجم منه.<sup>1</sup>
- 1-4-4-2- الضرائب على الدخل: يقصد بالدخل بمعناه الواسع كل زيادة في القيمة الإيجابية للممول، أي كل زيادة في ذمته المالية، ومن ثم فهو عبارة عما يحصل عليه الشخص من مصدر معين قد يكون ملكيه وسيلة انتاج (مصنع) أو يكون عمله ومهنته أو هما معا. آخذا بذلك العديد من الصور والأشكال أجور، فوائد، أرباح... إلخ،

<sup>1</sup> عبد الحليم كراجة، هيثم العبادي، المحاسبة الضريبية، دار صفاء، الأردن، الطبعة الأولى، 2000، ص 15.

كما يقصد به في معناه الضيق كل ما يحصل عليه الفرد من نقود أو خدمات بصورة منتظمة ومستمرة طبقاً لنظرية المنبع (la source)<sup>1</sup>. ويمكن تقسيم الدخل إلى:

- ✓ دخل إجمالي: يتمثل فيما يحصل عليه الممول من إيرادات دون خصم لتكاليفها؛
- ✓ دخل صاف: الذي يتحدد بعد خصم التكاليف اللازمة للحصول على ذلك الدخل، وهو أكثر دلالة على المقدرة التكاليفية للممول وأكثر عدالة.

**1-4-3- الضرائب على الاستهلاك:** وهي الضريبة التي تفرض على قيمة ما يشتري لأغراض الاستهلاك أو الاستعمال من قبل الفرد وهي نوعان:<sup>2</sup>

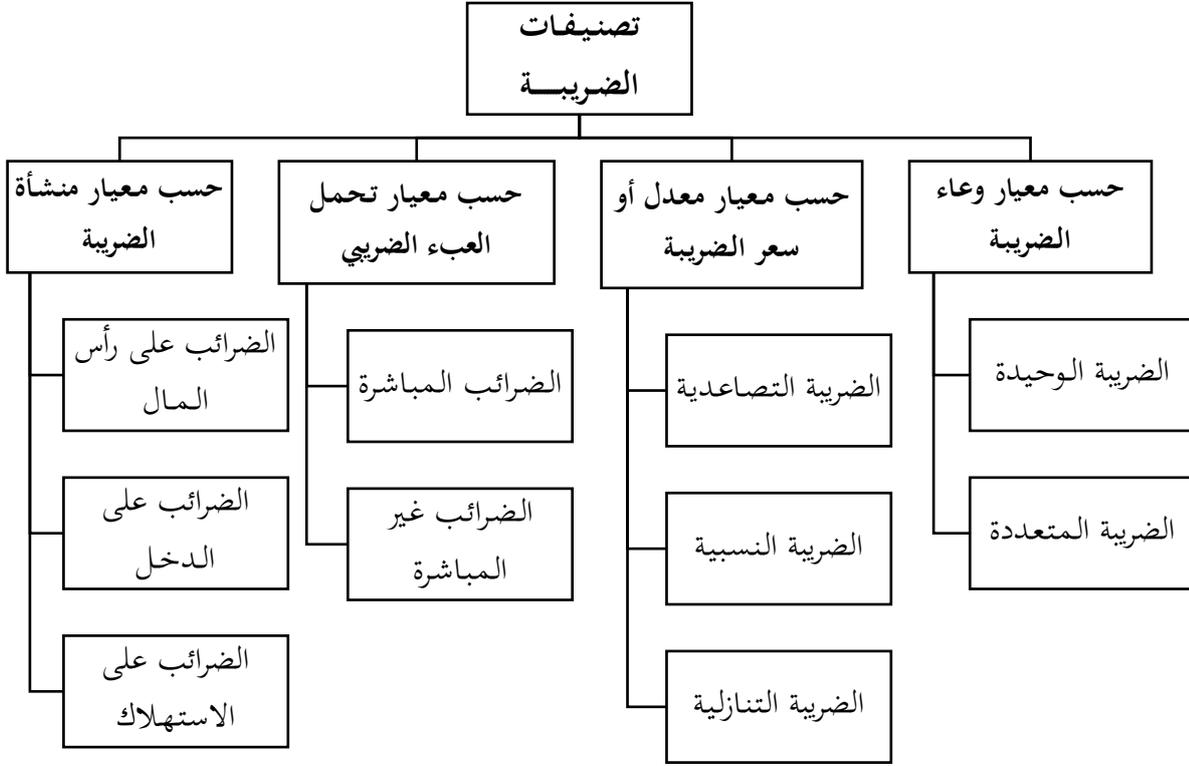
- ✓ ضرائب جمركية: وتفرض هذه الضرائب السلع المستورة من خارج الحدود الدولة أو حتى على السلع المصدرة لخارج حدود الدولة؛
- ✓ ضرائب الإنتاج: وهي ضريبة تفرض على السلع عند إتمام إنتاجها أو عند أي مرحلة من مراحل الإنتاج وقد تستعوض بعض الدول عن ضريبة الإنتاج بضريبة المبيعات التي تفرض سعر الضريبة عند إتمام بيع السلعة وليس عند إنتاجها.

أما الشكل التالي يوضح مختلف التصنيفات والتقسيمات للضرائب حسب اختلاف كل معيار من ناحية خصائصه، مميزاته، أو ما يؤخذ عليه. التي تم تحديده وفق لنظام الضريبي الجزائري.

<sup>1</sup> محمد صغير بعلي، يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، بدون طبعة، 2003، ص 70.

<sup>2</sup> وليد زكريا صيام وآخرون، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة، الأردن، دون الطبعة، بدون سنة نشر، ص ص 27-28.

الشكل رقم(01): تصنيفات الضريبة



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على المعلومات السابقة.

2- أهداف الضريبة: تساهم الضريبة في تحقيق مجموعة من الأهداف، منها (المالية، الاجتماعية والاقتصادية):

2-1- الأهداف المالية: لقد نادى التقليديون بحصر الضريبة على تغطية الأعباء والنفقات العامة والوصول في كل الظروف إلى توازن الميزانية، ولذلك يعتبر المردود المالي هو الوظيفة الأولية للضريبة خاصة في البلدان النامية التي تسعى لتمويل مشاريعها اعتمادا على مصادرها الداخلية، بعدما تبين أن اللجوء إلى القروض الخارجية أصبح خطرا يهدد الاستقلال السياسي بالنظر للقيود التي تفرضها الدول المانحة لها.<sup>1</sup>

2-2- الأهداف الاجتماعية: لا تسعى الضرائب إلى الحصول على إيرادات مالية فحسب إنما إلى أهداف إجتماعية عدة تتمثل فيما يلي:<sup>2</sup>

- ✓ تهدف الضرائب والسياسة الضريبية بصفة عامة إلى القضاء على بعض السلوكيات الاجتماعية غير المرغوب فيها لاسيما من خلال تخفيض معدلات استهلاك المنتجات الضارة كالسجائر والخمور... إلخ؛
- ✓ المساهمة في التوجيه لسياسة النسل بتشبيطه أو تشجيعه من خلال فرض ضرائب أو حذفها؛
- ✓ تشجيع المؤسسات والشركات التي تقدم خدمات عامة بتقديم تسهيلات ضريبية؛
- ✓ تهدف الضرائب إلى إعادة توزيع الدخل والثروات بين أفراد المجتمع لتحقيق العدالة بإستخدام سياسة الضرائب التصاعديّة بالشرائح تمس جميع مداخيل، الطبقات وكذلك خفض معدلات استهلاك السلع الكمالية.

2-3- الأهداف الاقتصادية: وهو الوصول إلى حالة استقرار اقتصادي غير مشوب بالتضخم أو بالانكماش، ففي حالة التضخم تستخدم الضريبة كأداة للعلاج الاقتصادي عن طريق رفع نسبتها والتوسع في فرضها بغرض امتصاص كمية النقد الزائدة، وفي حالة الانكماش تخفض أسعارها وتزداد الإعفاءات مما يزيد من الادخار وبالتالي التوسع في الاستثمار، وبذلك تكون الضريبة لها فاعليتها في علاج يساوي الدورة التجارية وما ينجم عنها من آثار سيئة، كما أن زيادة نسبة الضريبة أو فرضها بالنسبة لقطاع معين وخفضها أو الغائها بالنسبة لقطاع آخر تعتبر في هذه تشجيعا لزيادة انتاج معين وخفض انتاج آخر، مما يجعل الموارد الاقتصادية للدولة تستغل بالشكل الذي تحدده السياسة العامة لدول.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> مصطفى عوادي، نصر رحال، مرجع سبق ذكره، ص 12.

<sup>2</sup> حمزة العراي وآخرون، أثر الضرائب غير المباشرة على النمو الاقتصادي في الجزائر رؤية تحليلية قياسية خلال الفترة (1990-2013)، مجلة معارف علمية محكمة، جامعة البويرة، الجزائر، العدد 20، 2016، ص 417.

<sup>3</sup> حسين مصطفى حسين، مرجع سبق ذكره، ص 47.

## المبحث الثاني

### ماهية التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة من أهم إيرادات الدولة حيث تعمل الدولة على فرضها وإشراك المكلفين في الأعباء العامة، إلا أن العديد من الأفراد والمؤسسات تسعى إلى التخلص من هذه الضرائب وعدم القيام بها نظرا لتعددتها والتفكير أنها مجرد عبئ عليه كما أنه يرى أن العديد من تلك الضرائب المفروضة مبالغ فيها فيسعى إلى التخلص منها بكل الطرق الممكنة سواء كانت مشروعة أو حتى باللجوء إلى طرق أخرى قد تكون غير مشروعة. وعلى هذا الأساس نتناول في هذا المبحث إلى ما المقصود بالتهرب الضريبي بدقة، ماهي الأسباب التي تدفع بالمكلفين بها إلى محاولة التخلص منها إضافة إلى معرفة أقسام التهرب الضريبي، ومناهج قياس التهرب.

وذلك من خلال المطالب الآتية:

- ✓ المطالب الأول: مفهوم التهرب الضريبي؛
- ✓ المطالب الثاني: أسباب التهرب الضريبي؛
- ✓ المطالب الثالث: مناهج قياس التهرب الضريبي.

### المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي

تنتشر ظاهرة التهرب الضريبي على نطاق واسع في جميع البلدان، لا سيما في البلدان النامية. مع وجود أنواع مختلفة من التهرب الضريبي في مختلف البلدان، حيث يرتبط التهرب الضريبي بمدى إبداع دافعي الضرائب في التهرب من أعبائهم الضريبية، ويمكن أن يتم ذلك بعدة طرق.

**1- مفهوم التهرب الضريبي:** لقد تعددت المفاهيم والتعاريف التي جاء بها الباحثين حول مفهوم التهرب الضريبي ومن بين التعاريف نجد:

- ✓ إن التهرب الضريبي "يعني عدم دفع الضريبة كلياً أو جزئياً من قبل المكلف بدفعها قانونياً، ودون نقل عبئها إلى غيره، وبحيث لا تحصل الدولة نتيجة لذلك على الإيرادات الضريبة كلياً أو جزئياً في حالة التهرب الضريبي، في حين أن نقل عبئها لا يفقد الدولة حصيلة الضريبة".<sup>1</sup>
- ✓ يعرف التهرب من الضريبة "أن يسعى الملزم بالضريبة إلى التخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة فيعتمد إلى سلوك احتياطي للتخلص من عبئها".<sup>2</sup>

<sup>1</sup> فليح حسن خلف، المالية العامة، دار عالم للكتب الحديث، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص 194.

<sup>2</sup> علي زغودو، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون طبعة، 2005، ص ص 209-210.

✓ التهرب من الضريبة "يعني إفلات الممول من الضريبة المفروضة عليه، وذلك عن طريق الغش ومخالفة القانون، وقد يحدث التهرب الضريبي وقت تحديد وعاء الضريبة وذلك عن طريق إخفاء الممول لبعض المادة الخاضعة للضريبة أو بتقديم إقرار غير صحيح، وأيضا قد يكون التهرب بمناسبة تحصيل الضريبة وذلك كما لو قام الممول بإخفاء ثروته".<sup>1</sup>

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن: التهرب الضريبي هو تخلص المكلف من دفع الضريبة المتوجبة عليه سواء كليا أو جزئيا دون أن يعكس عبئها على الغير.

**2- أقسام التهرب الضريبي:** نظرا للثقل الذي يشعر به المكلفين بالضريبة يسعى العديد منهم إلى التقليل والتخلص منها ويبدلون من أجل ذلك جهدهم في السعي إلى دراسة وإيجاد أفضل الأساليب التي تساعدهم بشكل جيد لتحقيق ذلك، سواء كانت تلك الأساليب مشروعة أو غير مشروعة.

**2-1- التهرب الضريبي المشروع:** هو تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة من أعباء الضريبة وعدم الالتزام الموجودة في التشريع الضريبي الذي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية (قد يكون مقصودا من طرف المشرع لتحقيق بعض الغايات الاقتصادية والاجتماعية كأن تفرض ضريبة دخل على جميع الأرباح الصناعية والتجارية ثم تستثني منها أرباح بعض المؤسسات الصناعية ضمن شروط معينة تشجعا لإنشاء هذه المؤسسات). فالتهرب المشروع هو طريقة طبيعية يقره القانون مثل أن يعلم فرض أن هناك سلعة ما فرضت عليها ضريبة غير مباشرة سوف يتحملها لو اشترى تلك السلعة ولذلك يمتنع عن شرائها أو قد يرى أن نشاطا ما لا يخضع للضريبة فيمارسه ويستثمر فيه أمواله كالمشاريع الزراعية والحيوانية وغيرها وقد يجد ثغرة في التشريع الضريبي ينفذ منها للابتعاد عن مجال الضريبة وهو ما يطلق عليه التخطيط الضريبي ومن نماذج التهرب المشروع:<sup>2</sup>

✓ تجزئة الشركة الأم إلى شركات صغيرة مستقلة قانونيا وبترخيص من القانون التجاري؛

✓ يرفض إستيراد بعض السلع الأجنبية لتفادي الضرائب الجمركية؛

✓ إعطاء بعض الأنشطة صفة غير تجارية؛

✓ إعطاء الاستثمار الأرباح غير موزعة مستفيدا من تخفيضات عليها، دون القيام فعلا بإعادة استثمارها؛

✓ زيادة النفقات عن طريق تضخيمها؛

✓ تقديم مساعدات وإعانات للغير؛

✓ يرفض استهلاك السجائر حتى يتجنب دفع الضريبة؛

<sup>1</sup> حسين مصطفى حسين، مرجع سبق ذكره، ص 58.

<sup>2</sup> سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي "دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية والتسيير، جامعة محمد خيضر، الجزائر، بسكرة، 2014-2015، ص ص 26-27.

✓ تقديم الهيئات مثل توزيع المالك ثروته على كل الورثة الشرعيين وهو على قيد الحياة في شكل هيئات حتى لا تخضع أمواله لضريبة التركات.

2-2- التهرب الضريبي غير المشروع: يتضمن مخالفة لأحكام القوانين والأنظمة حيث يعتمد المكلفين لإتباع بعض أساليب الغش والخداع لذلك يطلق عليه إصطلاح الغش الضريبي. ويتخذ الغش الضريبي أشكالا، صورا مختلفة ومتنوعة من الصعب تحديدها، نذكر على سبيل المثال قيام المكلف بالامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحه، تقديم تصاريح ناقصة أو كاذبة، إعداد سجلات، قيود مزيفة، أو إدخال بعض السلع المستوردة دون أن تمر بالمراكز الجمركية للتهرب من دفع الرسوم الجمركية... إلخ.<sup>1</sup> ومن التهرب الضريبي غير المشروع ما يلي:<sup>2</sup>

- ✓ بيع المكلف لممتلكاته بيعا صوريا، أو إنشاء عقود غير حقيقية؛
- ✓ فتح اعتمادات بأسماء وهمية أو نقل أمواله إلى الخارج؛
- ✓ تزوير الوثائق (إعداد سجلات وقيود مزيفة)؛
- ✓ تقديم تصريح ناقص أو كاذب؛
- ✓ التهرب على الحدود تجنبا للحوافز الجمركية.

والجدول الموالي يلخص أهم نقاط التشابه والاختلاف بين التهرب الضريبي المشروع والغير المشروع.

الجدول رقم(01): أوجه التشابه والاختلاف بين الغش والتجنب الضريبي

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه
- التهرب يتم دون مخالفة القانون الجبائي على عكس الغش.	- كل منهما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي.
- التهرب الضريبي لا يوقع على المكلف أية عقوبة أو جزاء على غرار الغش الجبائي.	- كل منهما ناجم عن انعدام الحس المدني.
	- كل منهما ناجم عن سوء النية.

المصدر: نوي نجة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر "1999-2003"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003-2004، ص 04.

<sup>1</sup> محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة، الأردن، الطبعة الأولى، 2007، ص 119.

<sup>2</sup> سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص 28.

### المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي

توجد العديد من العوامل والأسباب التي تدفع المعنيين بالضريبة إلى الشعور بالثقل أثناء دفعها والرغبة في التهرب منها وعدم دفع ما عليهم، حيث تختلف تلك الأسباب فمنها ما هو متعلق بالمكلف نفسه ومنها ما يتعلق بعوامل أخرى مثل التشريع الضريبي، الإدارة الضريبية وغيرها من الأمور التي تشعره بعدم الرغبة بالالتزام بها.

**1- الأسباب المتعلقة بالمكلف:** غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته والتي تندرج في النقاط التالية:

- ✓ ضعف الوعي الضريبي: وهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني بتحمل المسؤولية في أعباء الدولة، وكلما ارتفع المستوى للوعي الضريبي، كلما قلت ظواهر التهرب الضريبي، وهذه مسؤولية الحكومات في الدول. وغالبا ما يلاحظ التخلف في الوعي الضريبي في الدول المتخلفة، والتي لم تكتمل أجهزتها، وأنظمتها الضريبية، وكذلك لم تتضح أهداف وسائل الإعلام في تحقيق الوعي الضريبي؛<sup>1</sup>
- ✓ الإحساس بالنفور إتجاه الضريبة والنتائج عن خاصية الإلزام والنقدية، تدعم أيضا بغياب مقابل محدد وبالمقابل فإن المكلف يحس ويشعر دائما بأنه لا يستفيد شيئا مقابل مساهمته الضريبية.<sup>2</sup>
- 2- الأسباب المتعلقة بالتشريعات الضريبية:** وتظهر بالأخص في العيوب التالية:<sup>3</sup>

- ✓ تعقد تشريعات الضرائب وعدم وضوحها: خاصة فيما يتعلق بنظام الإعفاءات الضريبية وما تملكه الإدارة الضريبية من سلطة تقديرية في ذلك. وكذلك تعدد طرق تقدير الضريبة وما قد تمارسه الإدارة من تجاوزات مما يدفع الأفراد إلى التهرب من الضريبة (طريقة التقدير الجغرافي مثلا)؛
- ✓ المغالاة في تعدد الضرائب وفي ارتفاع أسعارها: فمما لا شك فيه أن تعدد الضرائب يؤدي إلى زيادة تكلفة تحصيلها بالنسبة للممول وللإدارة كما يترك عددا من الثغرات التي تمكن المكلفين من التهرب من الضرائب كما أن زيادة عدد الضرائب وارتفاع أسعارها يؤديان إلى زيادة عبء الضرائب على الأفراد مما يدفعها إلى التهرب منها؛
- ✓ كثرة تعديل تشريعات الضرائب: عدم استقرار الإدارات الضريبية وصعوبة تكيف العاملين بها مع تشريعات الجديدة مما قد يؤدي إلى سوء التطبيق ويدفع الأفراد إلى التهرب من الضريبة خاصة إذا تضمنت التشريعات الجديدة أو زيادة في أسعار الضرائب السابقة؛

<sup>1</sup> غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر الإسلامي "دراسة مقارنة"، مؤسسة شباب الجامعة، بدون البلد، بدون طبعة، 2003، ص 344.

<sup>2</sup> ناصر شارفي، التهرب الضريبي آثاره وسبل مكافحته بالإشارة إلى حالة الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، في علوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011-2012، ص 101.

<sup>3</sup> منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، لبنان، الطبعة الأولى، 1991، ص 183.

✓ عدم تضمن التشريعات الضريبية لعقوبات قاسية تردع المتهربين عن دفع الضرائب، فمن لا يشعر بواجبه نحو الجماعة ويسعى للتهرب منه يمكن للقانون ردعه على العقوبات المناسبة والرادعة لمثله.

3- الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية: يتعلق بكفاءة الإدارة الضريبية إذ أن النقائص الموجودة فيها تعد من كفاءتها ومنه تدفع المكلف إلى التهرب الضريبي وتتجلى هذه النقائص فيما يلي:<sup>1</sup>

- ✓ العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة والملفات المعروضة للدراسة؛
- ✓ نقص عدد الموظفين ونقص كفاءتهم المهنية، مما يترتب عليه صعوبة الحصر التدقيق للمكلفين وللأوعية الضريبية؛
- ✓ ضالة المرتبات وغياب المكافآت المحفزة مما يجعل الموظفين يتواطؤون مع المكلفين لمساعدتهم على التهرب مقابل رشاي؛
- ✓ صعوبة تقدير الوعاء الضريبي وإعتماد إدارة الضرائب على النظام الجزائي الذي يقدر قيمة الضريبة بأقل من القيمة الحقيقية أو أكثر من قيمتها.

4- الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية: إن فترات الكساد والأزمات التي يشهدها البلد تعمل على انتشار التهرب الضريبي وزيادته بسبب قلة النقود وانخفاض دخول المكلفين وتدهور القدرة الشرائية للأفراد وبالتالي زيادة حساسيتهم لإرتفاع الأسعار مما يصعب على المكلفين نقل عبء الضريبة لذا يدفعهم التهرب الضريبي باستخدام مختلف الطرق المتاحة بينما في فترات الرخاء والانتعاش الاقتصادي يقل ميل المكلفين للتهرب الضريبي بسبب كثرة النقود وارتفاع الدخل وتحسن القدرة الشرائية للأفراد مما يسمح للمنتجين نقل عبء الضريبة إلى المستهلكين عن طريق رفع أسعار منتجاتهم لذا يكون الدافع النفسي للتهرب لدى منخفضا.<sup>2</sup>

5- الأسباب السياسية: إن سياسة الإنفاق العام في الدولة تؤدي دورا أساسيا في التهرب الضريبي، فكلما أحسنت الدولة استخدام الأموال العامة قل ميل المكلفين نحو التهرب من الضريبة. إذ إن استخدام الضريبة في أغراض غير مالية أو اقتصادية يجعل الطبقات التي تتحمل من الضرائب أكثر من غيرها تشعر بالظلم مما قد يدفعها إلى التهرب كوسيلة لمقاومة هذا الظلم. ولقد دافع بعضهم عن التهرب في هذه الحالات باعتباره الوسيلة الوحيدة المتاحة لمقاومة الظلم الذي يعد تقديره مسألة شخصية بالدرجة الأولى حيث لا توجد معايير موضوعية متفق عليها في هذا الشأن، كما أن عدم الاستقرار الاجتماعي والاقتصادي للدولة يؤدي إلى التهرب من الضرائب، ويساعد عدم الترابط بين أجهزة الدولة وتضارب البلاغات بين الوزارات المختلفة في التهرب الضريبي.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص ص 43-44.

<sup>2</sup> ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون طبعة، 2011، ص 159.

<sup>3</sup> خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، سوريا، المجلد 16، العدد 02، 2000، ص 167.

### المطلب الثالث: مناهج قياس التهرب الضريبي

يبدو أن عملية رصد التهرب الضريبي وقياسه بطريقة إحصائية دقيقة صعبة للغاية إن لم تكن مستحيلة من ناحية العملية، ومن ناحية أخرى يمكن أن يحدث التهرب الضريبي في أي مرحلة من مراحل عملية التسوية الضريبية. بدءا من حصر دافعي الضرائب وأنشطتهم من قبل السلطات الضريبية ويتفاقم هذا الأمر بسبب نقص وضعف الإحصاءات المالية المتاحة وعلى الرغم من هذه الصعوبات إلا أنه توجد بعض طرق يمكن من خلالها قياس حجم التهرب الضريبي نذكر منها.

**1- أسلوب تقدير عن طريق الاقتصاد:** يوجد دائما الكثير من الخلط في طريقة تقدير الاقتصاد الخفي ففي بعض الحالات يستندون إلى الضرائب غير المدفوعة أو الإنقاص في أدلة الحسابات الوطنية ويمكن أن يكون التهرب الضريبي دون إنقاص أو إخفاء في الحسابات الوطنية، ولما كانت تقديرات الاقتصاد السري تستند إلى بيانات إجمالي الناتج الوطني الخام فإنها تتضمن المغالاة في المداخل التي تفلت من الضرائب قانونيا ونستطيع معرفة ذلك بتطبيق مجموع أو معدل فرض الضريبة أثناء التقديرات إذ يضم هذا التقييم:<sup>1</sup>

**1-1- المنهج النقدي:** هذا المنهج نشأ من محاولات قياس حجم الاقتصاد السري وله ثلاثة أشكال:

✓ **النسبة الثابتة:** هذا الشكل مؤسس على فرضية وجود كتلة نقدية متداولة تبقى ثابتة لولا الاقتصاد السري ومن أجل تطبيق هذا المتغير يستوجب تحديد الفترة الأساسية (السنة القاعدية) التي يكاد ينعدم التهرب الضريبي فيها وغياب الاقتصاد السري فيها وتقدر نسبتها النقدية التي تقارن مع الفترة محل الدراسة فإذا كانت أعلى من هذه الفترة تصبح هذه الكتلة النقدية الزائدة هي نتيجة للاقتصاد السري؛

أما الانتقادات التي تعرض لها هذا المنهج أنه لا يوجد سبب لبقاء الكتلة النقدية ثابتة مدة طويلة كما تبقى النتائج المرتبطة باختيار فترة الأساس لا تقوم على أساس علمي ومنطقي.

النسبة الثابتة لحجم التهرب الضريبي هو حاصل ضرب الإيرادات حجم الاقتصاد غير الرسمي بمتوسط معدل الاخضاع وتكون في العلاقة التالية:

$$\frac{\text{حجم الاقتصاد السري}}{\text{الكتلة النقدية ن1-الكتلة النقدية ن}} * \text{الناتج الوطني الاجمالي} = \text{الكتلة النقدية ن}$$

<sup>1</sup> خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي "دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007-2008، ص ص 118-119.

الكتلة النقدية ن1: الكتلة النقدية لسنة الأساس؛

الكتلة النقدية ن: الكتلة النقدية لسنة الدراسة؛

الناتج الوطني الإجمالي / الكتلة النقدية ن: سرعة دوران النقود خلال سنة الدراسة.

$$\text{حجم التهرب الضريبي} = \text{حجم الاقتصاد السري} * \text{معدل الاخضاع}$$

لا يتم تطبيق هذه الطريقة لاعتمادها على معطيات غير حقيقية.

✓ **فئات العملة:** ويفترض أن التداول النقدي في الاقتصاد السري مرتبط بأوراق نقدية معينة حيث يستند تقييم حجم الاقتصاد إلى التغير في عدد هذه الأوراق، ومن عيوب هذه الطريقة أنها لا تأخذ بعين الاعتبار الارتفاع النسبي لنمو الحقيقي والتضخم، أن زيادة الاقتصاد السري لا يستوجب الزيادة في استخدام النقود؛

✓ **معادلة العملة:** هذا الشكل المؤسس على فكرة أن النتيجة المباشرة للضرائب المرتفعة هو الاقتصاد السري وما العملة إلا وسيلة لإجراء مثل هذه المعاملات وتخزين الثروة المتراكمة، ويسمح هذا الشكل من قياس أثر التغيرات الضريبية على الاقتصاد السري ووضع تقديرات لحيازة العملة، ولحساب حجم الاقتصاد السري نلجأ أولاً لاستخراج سرعة التداول النقدي القانونية أو الشرعية بقسمة إجمالي الناتج الوطني على نسبة النقود المشروعة وبضرب هذه السرعة في النقود غير المشروعة نجد حجم الاقتصاد السري، إلا أن نقطة ضعف هذا الشكل تكمن عند افتراض تساوي سرعة تداول النقود المشروعة وغير المشروعة وهو تقديم ينقص من قيمة الغش لأنه لا يراعي الغش الناتج عن استخدام العملة أو الاقتصاد السري مثل إدعاء وجود الإعفاءات في الاقتطاع معين.

**1-2- منهج سوق العمل:** نشأ هذا المنهج في إيطاليا في فترة الخمسينات أين انخفض المعدل الرسمي للقوى العاملة مقارنة بالمعادلات غير الرسمية التي تثبت العكس، الفرق الشاسع بين المعدلين يبين النسبة الكبيرة من اليد العاملة تدر دخلا معتبرا في إطار النشاطات غير المعلن عنها، ويقوم هذا المنهج أساسا على تقدير اليد العاملة غير المعلنة عن طريق الاستقصاء ومتوسط إنتاجها ومنها حجم الاقتصاد غير المحسوب. ما يؤخذ عنه أنه يحسب الدخل من القوة العاملة وحدها مهملا أهم عامل من عوامل الإنتاج وتحصيل الدخل والمتمثل في رأس المال.

**2- أسلوب تقدير عن طريق عدم الالتزام الضريبي:** لقد تعددت طرق احتساب التهرب الضريبي وكل منهم يؤدي إلى نتائج متقاربة من الحقيقة وأسلوب عدم الالتزام هو أسلوب يعتمد على النظام الضريبي حيث يضم هذا التقييم مجموعة من النماذج نذكر من بينها:

2-1- **منهج الضريبة القانونية المحتملة:** في هذا المنهج تعتبر قدرة الأداء الجبائي هي الأساس الخاضع للضريبة، ويقصد بقدرة الأداء الجبائية مجموع الثروات المتواجدة في متناول شخص طبيعي أو معنوي خاضع للقانون العام للدولة. وتقسم قدرة الأداء الجبائية إلى قسمين: قدرة أداء جبائية قانونية (نظرية)، وقدرة أداء جبائية حقيقية:<sup>1</sup>

✓ **قدرة الأداء الجبائية القانونية (النظرية):** وتتمثل في مجموعة الضرائب الذي كان من المفترض الحصول عليها إذا دفع كل المكلفين ما عليهم من ضرائب، وتساوي مجموع القواعد التأسيس لمختلف أنواع الضرائب مضروبة في متوسط معدلاتها لسنة معينة.

$$PFt = \sum_{i=1}^n BI_{mi} * TM_{mi} \quad \text{ويمكن التعبير عنها رياضيا:}$$

PFt: قدرة الأداء الجبائية النظرية (Potentiel fiscale théorique)؛

BI<sub>mi</sub>: قاعدة التأمين لضريبة معينة (Base d'imposition dun impôt)

TM<sub>mi</sub>: المعدل المتوسط لمجموع نسب الشرائح (Taux Moyen d'imposition).

✓ **قدرة الأداء الجبائية الحقيقية (الفعالية):** هي مجموع الإيرادات الضرائب التي تم تحصيلها فعلا من المكلفين من طرف الإدارة الضريبية. ومنه يتم حساب الضرائب غير المدفوعة كما يلي:

$$\text{الضريبة غير المدفوعة} = \text{قدرة الأداء الجبائية النظرية} - \text{قدرة الأداء الجبائية الحقيقية}$$

لكن يبقى لهذا المنهج عيوب يمكن إدراجها فيما يلي:

- ✓ تبنى هذه الطريقة على أساس عامل عدم الالتزام الضريبي للمكلف دون التكلم عن العوامل الأخرى المؤثرة على التهرب الضريبي مثل: مدى فعالية النظام الضريبي وكفاءة الجهاز الضريبي؛
- ✓ افتراض صحة التقدير الرسمي للدخل الوطني، دون الأخذ بعين الاعتبار المداخل غير المدرجة في هذا الأخير.

2-2- **منهج نسبة الضريبة الثابتة:** يركز مضمون هذا المنهج على أن حجم التهرب الضريبي يساوي الفرق بين الضريبة المقدرة والضريبة الفعلية لسنة معينة كما توضح المعادلة التالية:<sup>2</sup>

$$V.F.F = POES - Por$$

حيث أن: POES: يمثل مجموع الاقتطاعات الضريبية المقدرة؛

Por: يمثل مجموع الاقتطاعات الضريبية الفعلية.

<sup>1</sup> سفيان بوزيد، التهرب الضريبي "مفهوم وقياس"، مجلة المالية والأسواق، الجزائر، المجلد 02، العدد 01، 2015، ص ص 128-129.

<sup>2</sup> ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2001-2002، ص ص 302-303.

لإيجاد الضريبة التقديرية نحدد سنة تمثيلية بحيث يكون فيها التهرب الضريبي عند الحد الأدنى، ثم نطبق نسبة الضريبة إلى إجمالي الناتج الداخلي الخاص بالسنة التمثيلية على إجمالي الناتج الداخلي للسنة المدروسة. ولقد وجهت إلى هذا المنهج عدة انتقادات نجمالها فيما يلي:

- ✓ يسمح هذا المنهج بتقدير حجم التهرب الضريبي الإضافي، وليس التهرب الضريبي الكلي لذلك يفيد في إبراز مدى تدهور أداء الإدارة الضريبية؛
- ✓ إن فرضية النسبة الثابتة بين الضريبة وإجمالي الناتج المحلي تكون صحيحة في حالة افتراض أن مرونة الضريبة تكون مساوية للواحد أي أن التغير الحاصل لإجمالي الناتج المحلي يكون مساويا للتغير النسبي في الضريبة.

## المبحث الثالث

## آثار التهرب الضريبي وطرق مكافحته

قصد التهرب من أداء الواجب الضريبي يستعمل المتهرب العديد من الطرق المختلفة للقيام بعمليات الإخفاء وتديليس ولهذا أصبحت تشكل ظاهرة التهرب الضريبي مصدر قلق كبير في العديد من البلدان، ويرجع ذلك نتيجة الآثار الكبيرة التي يترتب عليه وعلى وجه الخصوص أنها تؤثر على الخزائن الوطنية وما ينتج عنه أيضا من آثار وخيمة من تعرقل السياسات التي تتبعها الدولة وغيرها من الآثار، حيث أصبحت الدول تعمل على إيجاد السبل والطرق المناسبة من أجل مواجهتها والحفاظ على مصادر أموالها التي تعتمد عليها في العديد من الأمور. وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى مختلف الطرق التي يستعملها المتهربون عن دفع الضرائب والآثار التي تنجم عن أفعالهم وسبل مكافحته.

ونتناول في هذا المبحث من خلال المطالب الآتية:

- ✓ المطالب الأول: طرق التهرب الضريبي؛
- ✓ المطالب الثاني: آثار التهرب الضريبي؛
- ✓ المطالب الثالث: طرق مكافحة التهرب الضريبي.

## المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي

ليس بإمكاننا حصر جميع طرق التهرب الضريبي نظرا لأن التهرب هنا مرتبط بمدى براعة وتفنن المكلفين في التخلص من عبء الضريبة سالكين بذلك عدة طرق، فمنهم من يعتمد على التلاعب عن طريق العمليات المحاسبية الذي يعمل فيه المكلف على تضخيم الأعباء من جهة وتخفيض إيراداته من جهة أخرى، وكذلك التهرب عن طريق الوسائل المادية والقانونية.

**1- التهرب عن طريق الاخفاء المحاسبي:** بما أن الضرائب تعتمد على تصريح المكلف عن دخله بواسطة الإقرار المقدم منه للدوائر الضريبي فإن المكلف يلجأ أحيانا ويهدف أو نية التهرب من الضريبة إلى هذا النوع من الغش حيث يقوم بإخفاء أو عدم التصريح عن الجزء الأكبر من أرباحه حيث غالبا ما يكون للتاجر حسابان أحدهما يقوم بإرساله إلى دوائر الضريبة أما الآخر فإنه يحتوي حساباته الحقيقية فيبقى هذا الحساب لديه. وكذلك قد يتخذ التهرب شكلا سلبيا وذلك مثل الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي للدخل أو الثروة أو إخفاء الواقعة المنشأة للضريبة

أو تعديل أركانها وشروطها كإنكار الثروة أو بعض الرتب أو تخفيض قيمتها الحقيقية. وقد يقوم المكلف بإخفاء بعض الحقائق أو عن طريق تخفيض الإيرادات وزيادة النفقات أو المصروفات.<sup>1</sup>

### 1-1- تضخيم النفقات: يقوم المكلف بتضخيم النفقات عن طريق العديد من الطرق من بينها:<sup>2</sup>

أ- العمال الوهميين: هذه الطريقة تحتوي على تسجيل أجور ورواتب لعمال لا وجود لهم إلا في الوثائق المحاسبية تؤدي إلى تضخيم الأعباء وبالتالي إلى تخفيض نسبة الضريبة كما يمكن للمكلف أن يدفع أجورا باهضة لأشخاص حقيقيين دون أن تتناسب هذه الأجور مع وظائفهم التي غالبا ما تكون أقل مما يجب أن تكون بالنظر إلى المرتبات المدفوعة والملاحظ أن هؤلاء العمال المعنيين يردون للمكلف فوائض الأجور الحقيقية مقابل مبلغ يدفع لهم لقيامهم بهذه الخدمة.

ب- الأعباء العامة غير المبررة: يمكن تعريف الأعباء العامة غير المبررة على "أنها عبارة عن نفقات تدفع من أجل الحصول على دخل المؤسسة وهي تترجم بتخفيض للأصل الصافي للمؤسسة أي من ثروتها". وخصم الأعباء العامة من النتيجة الخاضعة للضريبة يتوقف على ثلاث شروط هي كالتالي:

✓ يجب أن تتعلق الأعباء بالتسيير العادي للمؤسسة وتنفق لمصالحها؛

✓ يجب أن تحتسب الأعباء بصفة عادية ومنتظمة ومبررة بالوثائق اللازمة لها مثل الفواتير؛

✓ يجب أن تعبر الأعباء عن تخفيض في المحصول الصافي للمؤسسة.

يتحایل المكلف في هذه الحالة بإضافة مصاريف الشخصية كمصاريف سيارته الخاصة أو المتعلقة بمسكنه إلى الأعباء العامة المتصلة بنشاطه التجاري أو الصناعي وغالبا ما يببالغ فيها وفي تسجيلها رغم عدم ربطها بنشاط المؤسسة ولهذا السبب تبقى التكاليف العامة دائما موضوع تحقيق معمق من طرف الإدارة الجبائية للتأكد من حقيقتها.

ت- تقنية الإهلاك: يعرف الإهلاك على أنه "عبارة عن نفقات محتسبة معبرة عن التقليل من قيمة المال الثابت من جراء الاستعمال ومرور الزمن عليه". وبعبارة أخرى فهو يمثل القيمة المفقودة تدريجيا للموجودات الثابتة أي الأصول المملوكة للمؤسسة والمتمثلة في المباني، العقارات، التجهيزات، وسائل النقل ومعدات المكاتب. ويعتبر الإهلاك أحد عناصر المكونة للربح الخاضع للضريبة كونه يدخل ضمن قائمة الأعباء المخصومة من إيرادات المؤسسة وهو عبء من أعباء الاستغلال ولكي تكون هذه الإهلاكات قابلة للخصم لا بد أن تخضع لشروط معينة هي كما يلي:

✓ أن يصنف الأصل المهلك ضمن عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة والتي تتقادم مع مرور الزمن؛

✓ ألا تتعدى الإهلاكات المتراكمة قيمة الأصل المهلك؛

<sup>1</sup> إيهاب خضر أحمد المنصور، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب الضريبي من ضريبة الدخل في فلسطين، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2003-2004، ص ص 73-74.

<sup>2</sup> أوهيب بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002-2003، ص ص 56-57.

✓ أن تكون هذه الأصول محل الاستغلال ومسجلة في سجلات المحاسبة وهكذا يقوم المكلف بالتلاعب بالنسب المحددة من قبل العرف والممارسات التجارية والواجب تطبيقها على الوسائل القابلة للإهلاك بتطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهلك أو يحاول الرفع منها علاوة على ذلك يحاول التلاعب حتى في قيمة الأصل المهلك فيضيف الرسم إلى ثمن الشراء مع أنه مع من الأصح أن يحسب بثمن الشراء باستثناء الرسم ومن أجل تضخيم الأعباء يقوم المكلف بإضافة قيمة اهتلاك أخرى لأصول غير موجود مثل اهتلاك أصول تم بيعها أو اهتلاكه.

**1-2- تخفيض الإيرادات:** عملية تخفيض الإيرادات هي أسلوب قديم في التهرب الضريبي وتتمثل في عدم إجراء التسجيل المحاسبي بصفة جزئية أو كلية للمداخيل المحققة وهذا باستعمال الأساليب مختلفة من بينها ما يلي:<sup>1</sup>

✓ إهمال المبيعات وذلك عن طريق البيع نقدا من دون فواتير أو شيكات حتى لا يكون أي أثر لعملية البيع؛  
✓ تسجيل العود الوهمية للبضائع مع أنه لم تكن هناك أي عودة أو استرداد للبضائع؛

✓ عدم التسجيل المحاسبي للإيرادات الملحققة أو الاستثنائية الناتجة عن التنازل عن عناصر الأصول؛  
✓ التخفيض في الفوترة، مما يسمح بالتهرب من أداء الرسم على رقم الأعمال من جهة والضريبة على الأرباح المحققة من جهة أخرى، وهي تقنية جد معقدة وصعبة نوعا ما لأنها تتجاوز الحدود الوطنية أي تدخل حيث تكون معدلات و (paradis fiscal) ضمن التهرب الدولي وبالتحديد مع البلد الذي يدعى اللجنة الضريبية نسب الضرائب والرسوم جد منخفضة وأحيانا مساوية للصفر بالنسبة لمداخيل الشركات الأجنبية.

**2- التهرب الضريبي عن طريق التحايل القانوني:** يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالا وتنظيما والأرقى تقنية، فلقد عرفه Brumo على أنه العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية. ويمكن ذكر شكلين أساسيين للتحايل القانوني وهما:<sup>2</sup>

**1-2- الاخفاء عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية:** ويتمثل هذا الاخفاء القانوني في تحريف حالة حقيقية بتزييف المكلف لحالة أو وضعية قانونية ما خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى محل إعفاء ومن أمثلة عن ذلك:

✓ تغيير عقد البيع بعجله عقد هبه لتفادي دفع ضرائب على العقد الأول؛  
✓ توزيع الشركة للأرباح على المساهمين في شكل رواتب وأجور ينخفض بذلك معدل الضريبة.

<sup>1</sup> جمعي عبد القادر، التهرب الضريبي وأثره على التنمية المحلية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004-2005، ص 33.

<sup>2</sup> حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص ص 45-46.

2-2- الإخفاء عن طريق العمليات الوهمية: ويتم ذلك كالاتي:

- ✓ يستعمل هذا النوع من الإخفاء غالبا في مجال الرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات حيث يلجأ إلى انتهاج مثل هذه التقنية ظنا منه أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة ولأجل ذلك فإن المتهربين يقومون بتأسيس نظام تهرب قائم على كتابات حسابية متناقضة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية وهذا ما يسمح بالاستفادة من:
- ✓ تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال وهذا التخفيض يكون بمقدار قيمة الرسم الوهمي المسجل في الفواتير المزورة وما دامت الوثائق التبريرية تتمتع بالشرعية والقانونية بغض النظر عن مصدرها فإن خطر المراقبة يبقى بعيدا.

3- التهرب الضريبي عن طريق الإخفاء المادي: تتمثل في إخفاء السلع أو مواد الأولية التي في الواقع خاضعة للضريبة سواء كان هذا الإخفاء جزئي أو كلي.<sup>1</sup>

3-1- الإخفاء الجزئي: يتمثل في إخفاء جزء من أملاكه أو جزء من المخزونات التي هي في الواقع تخضع للضريبة لإعادة بيعها بعد ذلك في السوق السوداء.

3-2- الإخفاء الكلي: يقوم أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية ليصعب الوصول إليها فالإنتاج المحصل عليه منها يباع دون فواتير بعيد عن كل مراقبة وهكذا تحرم خزينة الدولة من إيرادات مالية لتمويل مشاريعها.

<sup>1</sup> علاء سعيد حسين سعد، تقييم دور نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من وجهة نظر مكاتب المحاسبة والدوائر الضريبية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2013-2014، ص ص 28-29.

## المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي

تعتبر الضرائب الممول الرئيسي لخزينة الدولة لذلك فإن محاولة التملص من دفعها يؤدي إلى عدة آثار سلبية، يمكن تصنيفها إلى آثار مالية، اقتصادية، اجتماعية، وذلك على النحو التالي:

### 1- آثار التهرب الضريبي من الناحية الاقتصادية: لتهرب الضريبي آثار اقتصادية سلبية أهمها:<sup>1</sup>

**1-1- أثر التهرب الضريبي على التنمية:** إن التهرب الضريبي يؤدي إلى تخفيض الإيرادات العامة وبالتالي تؤثر سلباً على الخزينة العامة للحكومة ويترتب على العجز في الخزينة العامة الناتج عن التهرب الضريبي عرقلة برامج الإنفاق العام للدولة وما يؤدي إليه من زيادة فجوة التهرب الضريبي نتيجة لانخفاض إنفاق الدولة وبالتالي ضعف ثقة المكلفين بالحكومة. كذلك يشكل التهرب الضريبي أحد معوقات تحقيق التنمية الاقتصادية لكون الضريبة من الوسائل الرئيسية لتمويل التنمية الاقتصادية عن طريق:

✓ توفير الموارد المالية اللازمة لتنفيذ ودعم المشروعات الاستثمارية وجذب رؤوس الأموال لبناء البنية التحتية، وحيث أن بعض المشاريع التنموية تحتاج إلى رؤوس أموال ضخمة لا يستطيع القطاع الخاص توفيرها أو أن مردودها قليل واسترداده طويل الأمد لذلك تبقى الوسيلة الوحيدة لتمويل تلك المشاريع عن طريق الدولة وخاصة في الدول النامية التي تعتبر التنمية الاقتصادية من الأهداف الرئيسية لحكوماتها وهذا يدفع الدولة إلى تعبئة هذه الموارد عن طريق الضريبة كإحدى تلك الموارد التمويلية غير التضخمية؛

✓ تعاني الدول النامية من انخفاض معدلات الادخار والتخلف والاختلال في سوق رأس المال التي تؤثر سلباً على توفير التمويل اللازم للمستثمرين في القطاع الخاص. وفي هذا المجال تستخدم حصيلة الضريبة في دعم قدرة الجهاز المصرفي على خلق الائتمان الضروري لتمويل الفرص الاستثمارية المتاحة للقطاع الخاص. وبهذا فإن أي نقص يصيب حصيلة الضرائب الناجم عن التهرب منها يؤدي إلى كبح جهود الحكومة وقدرتها على تمويل المشاريع الاستثمارية الأساسية نتيجة لانخفاض قدرتها على زيادة الاحتياطات النقدية لدى البنوك، وبما أن الدول النامية ما تزال في مراحلها الأولى من عمليات التنمية الاقتصادية وهي بأمر الحاجة إلى الإيرادات لتمويل النفقات العامة والإنفاق على المشاريع التنموية لذلك ستكون نتائج التهرب الضريبي على البلدان النامية أكبر منها على الدول المتقدمة في الغالب.

**1-2- أثر التهرب الضريبي على الإنتاج القومي:** إن انخفاض الإيرادات الضريبية الناتجة من التهرب الضريبي تدفع الحكومة إلى إيجاد وسائل جديدة للمحافظة على حجم إيراداتها ومن هذه الوسائل زيادة الأسعار الضريبية أو التوسيع

<sup>1</sup> عيسى هاوكر رمضان، تحليل أسباب وأثر ظاهرة التهرب الضريبي وطرق معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة دهوك، العراق، المجلد 20، العدد 02، 2017، ص ص 140-141.

في حجم الوعاء الضريبي وهذه الضرائب الجديدة من شأنها أن تؤثر على الناتج القومي من خلال إضعاف الحافز على زيادة الناتج من قبل المنتجين.

**1-3- أثر التهرب الضريبي على دعم الأسعار:** في بعض الأحيان تلجأ الحكومة إلى تقليص دعمها لأسعار السلع والخدمات التي تقدمها الحكومة لتعويض النقص في الإيرادات الناجمة من التهرب الضريبي. وهذا يؤدي إلى زيادة أسعار هذه السلع على المواطنين وخاصة ذوي الدخل المحدودة وتؤثر في مستواهم المعيشي والتأثير على معدل الادخارات ومن ثم الاستثمارات القومية بالمحصلة ظهور بوادر ركود اقتصادي.

**1-4- أثر التهرب الضريبي على التخطيط الاقتصادي:** حيث يؤثر التهرب الضريبي سلباً على التوازن القطاعي في الاقتصاد القومي، فوجود فرص للتهرب الضريبي في أنشطة اقتصادية معينة يجذب المستثمرين إليها وتتوسع هذا النشاط وقد يكون هذا التوسع غير مفيد للاقتصاد الوطني إلى في حدود معينة حسب التخطيط الاقتصادي للبلد، فيؤدي إلى تشوه الاقتصاد بحيث تكون أحد القطاعات متقدمة على القطاعات الأخرى ويكون الاقتصاد غير متكافئ وأحادي الجانب ويعرضه للأزمات الاقتصادية وبهذا يفقد الضريبة خاصيتها كأداة للتوجيه السياسية الاقتصادية. كذلك وجود التهرب الضريبي في أنشطة ومشاريع معينة تحد من شروط المنافسة بين المشاريع التي هي في الأساس تحسين الانتاجية حيث تكون فرصة المشروعات الأكثر مقدرة على التهرب الضريبي أكبر على المشروعات الأكثر تنظيماً، إنتاجاً وفائدة للمجتمع. وذلك لما تحققه من تخفيض نفقة الإنتاج بسبب عدم وجود دفعها للضرائب، وبهذا فهي تسيطر على السوق بمنافسة غيرها من المشاريع الملتزمة بدفع الضريبة.

**1-5- أثر التهرب الضريبي في معالجة التضخم:** إن السياسة الضريبية ستفشل في معالجة مشكلة التضخم في حالة وجود التهرب الضريبي فعلى الرغم كون السياسة الضريبية أحد الأدوات الرئيسية التي تستخدمها الحكومة لمعالجة التضخم عن طريق سحب القوة الشرائية الزائدة من المستهلكين المسببة لارتفاع الاسعار، ولكن وجود التهرب الضريبي يؤدي إلى فشل فعالية هذا الأداة لتحقيق هذا الهدف.

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

<sup>1</sup> ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 296.

3- آثار التهرب الضريبي من الناحية المالية: إن أول نتائج السلبية للتهرب الضريبي تتمثل في الأضرار على الخزينة العامة، حيث تنخفض الإيرادات الضريبية وهو ما يقود إلى عجز الموارد التي تعتمد عليها الدولة في تغطية انفاقها العام. وهذا ما يحدث عجزاً في الموازنة العامة، المسألة التي تدفع بالحكومة إلى البحث عن وسائل لتوفير موارد جديدة، قد تتمثل في فرض ضرائب جديدة أو زيادة أسعار الضرائب الموجودة، وهو ما يقود بالتالي إلى زيادة على المكلفين الشرفاء الذين يحترمون القانون وكذلك الذين لم يتمكنوا من التهرب من دفع الضريبة. ومن جانب آخر فإن انخفاض حصيلته الإيرادات الضريبية نتيجة للتهرب قد يدفع بالحكومة إلى الاقتراض أو إصدار النقد الجديد الذي قد ترافقه أخطار كبيرة نتيجة لما قد يقود إليه من تضخم كبير ينعكس سلباً على القوة الشرائية لأفراد المجتمع. علاوة على مواكب القروض الخارجية من ضغوط سياسية تهدد الأمن الاقتصادي والسياسي للدولة هذا بالإضافة لما يقود إليه التمويل بالعجز من إخلال بقواعد العدالة الاجتماعية وتحميل أصحاب الدخل الثابتة المزيد من أعباء نتيجة الارتفاع الأسعار.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: طرق مكافحة التهرب الضريبي

يوجد هناك أكثر من طريقة لمكافحة التهرب الضريبي وذلك بعد معرفة السبب للتهرب وتختلف كل طريقة من دولة لأخرى مع الأخذ بعين الاعتبار أن هذه الطرق لا تمنع من التهرب وتقضي عليه، بل قد تحد من انتشاره، ومن هذه الطرق:<sup>2</sup>

1- حق الاطلاع: يجوز لموظفي الضريبة الاطلاع على الوثائق والملفات التي بحوزة المكلف وذلك ضمن القانون مما يجعل المكلف أن يقدم معلومات صحيح.

2- تقديم إقرار مقيد باليمين: تلجأ بعض التشريعات الضريبية إلى الطلب من المكلف حلف يمين بشأن صحة المعلومات التي يقدمها للدوائر الضريبية كما يحصل في فرنسا هذه الطريقة لا تصلح في جميع الدول لذلك فإن استخدامها محدود.

3- التبليغ بواسطة الغير: تجيز بعض القوانين في بعض الأحوال لكل شخص أن يدي إلى الدوائر المالية بمعلومات من شأنها أن تساعد في اكتشاف التهرب الضريبي.

4- عدم المبالغة في تعدد الضرائب: يجب أن تفرض الضرائب بالسعر والعدد القابل للتطبيق وأن تلائم مع الوضع الاقتصادي السائد وإمكانيات المواطنين. فليس من المنطق أن نكثر من الضرائب في الوقت الذي لا يستطيع المواطن تحمل أعبائه. من هنا تلجأ العديد من الدول إلى صياغة القوانين الضريبية بما يلائم مع المتغيرات الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية والمالية.

<sup>1</sup> عطية المهدي الفيتوري، عيسى حمد الفارسي، النظام الضريبي في ليبيا، منشورات أكاديمية الدراسات العليا، ليبيا، الطبعة الأولى، 2003، ص 193.

<sup>2</sup> طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص ص 85-86.

5- الجباية من المصدر: تلجأ بعض الدول إلى جباية الضريبة من منبعها وذلك كي تضمن توريدها للخزينة وتقليل احتمالية التهرب. كأن تقتطع الضريبة على دخل الموظف من رب العمل قبل توزيعه على العاملين أو اقتطاع ضريبة الإنتاج من المصنع.

6- توقع عقوبات على المتخلف عن الدفع: تلجأ معظم التشريعات الضريبية إلى وضع غرامات تأخير على المكلفين الذين يمتنعون عن توريد الضريبة بموعدها.

## خلاصة الفصل

من خلال ما عرضناه سابقا نستخلص أن الضرائب هي اقتطاعات مالية، إجبارية، ونهائية، تقتطع دون أن يتوقع دافعها أن يحصل على مقابل بعدها. حيث تعتبر هذه من أبرز خصائصها والتي تقتطع وفق قواعد قانونية محددة ومن أموال الأفراد كل حسب قدرته، وذلك لتغطية أعبائها وفي نفس الوقت لإشراك الأفراد فيها. ولها عدة تصنيفات كما يجب مراعاة عدة قواعد (العدالة، اليقين، الملائمة في الدفع، وقاعدة الاقتصاد في النفقة). وتستخدم الدولة الإيرادات الضريبية المحصلة لتحقيق مختلف الأهداف. كما توصلنا لمعرفة الأسباب الكامنة وراء السعي المستمر للمكلفين إلى محاولة التهرب عن دفع ما عليهم من ضرائب، وهي أسباب المتداخلة والمتراطة فيما بينها والمتعلقة أساسا (بعقلية دافع الضريبة في حد ذاته، فعالية القانون الضريبي، طبيعة الوضع الاقتصادي وكذلك أسباب متعلق بالإدارة الضريبية أيضا). كما تبين أن هناك شكلين من التهرب الضريبي، التهرب الضريبي المشروع المعروف بالتخطيط الضريبي وهو الذي يسمح بها القانون مثل إيجاد ثغرات في القانون الضريبي والتهرب من خلالها، في حين أن الشكل الآخر يعتبر أخطر شكل وغير مشروع والذي يتضمن مخالفات لأحكام القانونية والأنظمة حيث يعتمد المكلفين لإتباع بعض أساليب الغش والخداع عن طريق الإخفاء المادي، والتحايل القانون (تلاعب في تكييف الحالة القانونية، العمليات الوهمية) وعن طريق الإخفاء المحاسبي (تضخيم النفقات، تخفيض التكاليف، وتلاعب بالإهلاك)

وأيا كانت الأسباب الكامنة وراء التهرب الضريبي، فالنتيجة واحدة وهي أن التهرب الضريبي له تأثير سلبي في عدة جوانب وعلى عدة مستويات، ولهذا تسعى الدول إلى الحد من هذه الظاهرة حيث تعتمد على عدة طرق لقياس حجمه ومستواه. كما تم تطوير طرق للحد منه، كالجباية من المصدر، عدم المبالغة في فرض الضريبة، إعطاء حق الاطلاع للمصالح المعنية، وغيرها من الطرق والتي من بينها الرقابة الجبائية والتي سيتم التطرق لها في الفصل التالي والتي تعتبر من أهم الآليات التي تستعمل حاليا.

## الفصل الثاني

### عموميات حول الرقابة الجبائية

#### تمهيد

نظرا لكون النظام الضريبي في الجزائر ذو طابع تصريحي يعتمد على المكلف في تحديد أسس فرض الضريبة بنفسه اعتمادا على النصوص المعمول بها والمحاولات المستمرة للمكلفين إلى التهرب عن دفع ما عليهم من ضرائب باستخدام العديد من الطرق سواء كانت المشروعة منها أو غير المشروعة، الأمر الذي دفع الدولة إلى العمل على خلق وإيجاد وسائل وطرق ملائمة للوقوف في وجه هذه الظواهر وهذه التجاوزات من أجل الحفاظ على مواردها ومصالحها من الضياع ومن بين هذه الوسائل ما يعرف بالرقابة الجبائية، حيث أنه ومع تزايد حالات التهرب أصبح من الضروري إجراء رقابة دورية وبأشكال مختلفة على المكلفين مع ضرورة تكاتف جهود المصالح الإدارية من أجل تحقيق ذلك. حيث سمح المشرع للإدارة الضريبية بالقيام بعمليات المراقبة على التصريحات المقدمة لها من خلال إعطائها للعديد من الصلاحيات والسلطات أثناء قيامهم بعمليات المراقبة سعيا منهم إلى حث المكلفين بالضريبة للانضباط والالتزام بالقوانين الموضوعة لهم وكذا الالتزام بواجباتهم المحددة، إلا أنه وفي نفس الوقت أعطى المشرع للمكلفين حقوق وجب على الجهات المعنية والتي تقوم بعملية الرقابة احترامها أثناء قيامهم بمهامهم. وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل لأهم الجوانب في الرقابة الجبائية.

قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

- ✓ المبحث الأول: الإطار النظري لرقابة الجبائية؛
- ✓ المبحث الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية؛
- ✓ المبحث الثالث: الإطار القانوني لرقابة الجبائية.

## المبحث الأول

## الإطار النظري لرقابة الجبائية

تقوم الرقابة بدور كبير وهام في أي مؤسسة وأي نظام سواء كان مالي أو إداري حيث أنه يساهم بشكل فعال في الكشف عن الأخطاء والانحرافات ويعمل على تصحيحها، كما أن الرقابة الجبائية لا تقل أهمية عن أي نوع آخر من أنواع الرقابة إذ تساهم في العديد من النواحي، ومع تزايد أهميتها وإدراك المشرع الجزائري لدور الذي يقوم به نظام الرقابة الجبائية فقد أصبح تطبيقها أحد الأولويات الرئيسية لسلطات العمومية وعمل على تعزيزه وتقويته ووضع قواعد له، كما يمكن أن تتخذ الإدارة الضريبية أشكالاً عديدة يجب استعمالها في الوقت المناسب وحسب القواعد الموضوعية.

وعلى هذا الأساس نتناول في هذا المبحث من خلال المطالب الآتية:

✓ المطالب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية؛

✓ المطالب الثاني: أسباب الرقابة الجبائية وأهدافها؛

✓ المطالب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية.

## المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم العمليات التي تعتمد عليها الدولة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي كمرحلة أولى والقضاء عليه كمرحلة ثانية، لذا وجب إعطاء الرقابة الجبائية مفهومها الخاص كباقي النظم المتعارف عليها، وللإحاطة بمفهوم الرقابة الجبائية فإننا نقدم بعض تعاريف الرقابة بشكل عام ثم نتعرض إلى التعاريف التي تحدد مفهوم الرقابة الجبائية بشكل خاص.

**1- تعريف الرقابة:** "هي التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة لتبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها فهي الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء وتقويمها"<sup>1</sup>، كما يمكن تعريفها أيضاً على أنها "الوسيلة المجدية لقياس الأداء من أجل التأكد من أن الأهداف قد تحققت وأن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة كما أنها تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه من الانحرافات قبل وقوعها ليتم التنفيذ وفقاً لمقاييس مقررته"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> العياشي عجلان، ترشيده الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحكومة أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر، الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، جامعة المسيلة، الجزائر، أيام 20-21 أكتوبر، 2009، ص 03.

<sup>2</sup> وليام توماس، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، الأردن، بدون طبعة، 1989، ص 14.

وعليه نستخلص مما سبق أن الرقابة ما هي إلا وسيلة تهدف إلى التعرف على الانحرافات والأخطاء قبل وقوعها من أجل معالجتها وتصحيحها بالشكل اللازم.

2- تعريف الرقابة الجبائية: هناك عدة مفاهيم متعددة ومتنوعة لرقابة الجبائية، ولإمام بها يمكن أخذ التعاريف التي تعتبر شاملة لجميع المفاهيم من بينها:

✓ بما أن الإدارة الجبائية إحدى هذه السلطات المختصة فإن رقابتها حسب الاقتصادي Claude Laurent "تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء الملاحظة"<sup>1</sup>؛

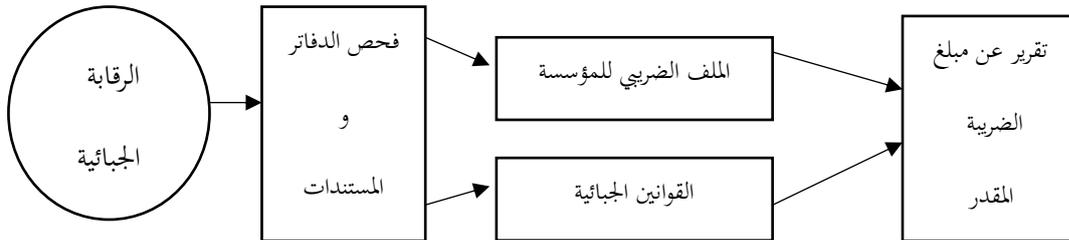
✓ تعرف الرقابة الجبائية "بأنها نشاط إداري تضمن الإدارة من خلاله صدق واكتمال التصريحات التي يصدرها دافعوا الضرائب"<sup>2</sup>؛

✓ ويمكن تعريفها أيضا على أنها "تلك الإجراءات التي يقوم بها المفتش للتحقق من مدى صحة ومصداقية المحاسبة من حيث الشكل والمضمون، ومن خلالها يقيم المحقق نوعية المحاسبة في المضمون لمؤسسة ما، ويتحقق من صحة ودقة العمليات وأرصدة الحسابات المقيدة في الوثائق المحاسبية وكذا التأكد من وعاء مختلف الضرائب خلال سنوات التحقيق وإجراء التعديلات المصرح بها"<sup>3</sup>.

من خلال ما سبق يمكن القول أن الرقابة الجبائية هي "مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الإدارة المكلفة بالرقابة الجبائية لتأكد من صحة وصدق المعلومات المقدمة من طرف المكلفين بدفع الضريبة للحد وتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي".

كما يمكن توضيح التعاريف السابقة في الشكل التالي:

الشكل رقم(02): الرقابة الجبائية



المصدر: سمية براهيم، ميادة بلعاش، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، مقال حول اقتصاديات عربية، المجلد 21، العدد 67-68، أيام 30 سبتمبر، 2014، ص 242.

<sup>1</sup> Claude Laurent, **contrôle fiscale**, -la vérification personnelle-, Bayausaine, France, 1995, p 13.

<sup>2</sup> Roland atange fongue, **controle fiscal et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement structurel**, France , 2008, p 07.

<sup>3</sup> بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار الهومة، الجزائر، بدون طبعة، 2011، ص 12.

### المطلب الثاني: أسباب وأهداف الرقابة الجبائية

نظرا لثقل عبئ الضريبة على المكلفين وسعيهم لتخلص منها بكل الطرق الممكنة تم العمل على وضع نظام رقابة يسعى لتحقيق العديد من الأمور كما تم العمل كذلك على توفير ووضع مبادئ أساسية لها لكي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها المرجوة وبشكل فعال.

**1- أسباب الرئيسية لإجراء عمليات الرقابة الجبائية:** يوجد سببين رئيسيين لإجراء عمليات الرقابة الجبائية على التصريحات المكلفين وهما كالتالي:<sup>1</sup>

**1-1- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:** تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة التصريحات المكتتبة وضمان صدقيتها، بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة.

**1-2- الرقابة الجبائية كوسيلة مكافحة الغش الضريبي:** نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التخلص أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأسباب الشرعية وغير الشرعية وهي ما تعرف بظاهرة الغش والتهرب الضريبي، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدلسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية، والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة وعلى مختلف أصناف المكلفين والتي بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة الغش الضريبي ووسيلة ضمان مصلحة الخزينة العمومية.

**2- أهداف الرقابة الجبائية:** من خلال التعريف الرقابة الجبائية يمكن استخلاص بعض الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها وتمثلة في:<sup>2</sup>

**1-2- الهدف القانوني:** تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة على أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

**2-2- الهدف الإداري:** تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات مما يساعد الإدارة على اتخاذ الإجراءات التصحيحية، وتحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في معرفه أسبابها والتقييم آثارها.

<sup>1</sup> عوادى مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مكتبة بن موسى، الجزائر، الطبعة الثانية، 2011، ص 11.

<sup>2</sup> طولوش فارس، علوان رمزي، الرقابة الجبائية كآلية من آليات تفعيل الحكومة الضريبية "دراسة ميدانية للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية خنشلة"، مجلة الاقتصاد والتنمية، جامعة خنشلة، الجزائر، المجلد 10، العدد 01، 2022، ص ص 36-37.

2-3- **الهدف المالي والاقتصادي:** هو الحفاظ على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، لأجل ضمان دخول الإيرادات أكبر للخبزينة، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع. وهو منع ومحاربة انحرافات المكلف بالضريبة بمختلف صورها مثل السرقة أو تقصيره في أداء واجباته اتجاه المجتمع، وتحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، وهذا مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة الضريبية

### المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية

تستخدم السلطات الضريبية عدة نماذج وأشكال لتحقيق في اقرارات دافعي الضرائب وجمع المعلومات اللازمة لإثبات شرعية الإقرار وتستخدم هذه النماذج حسب الحالة ونوع الشخص الذي يتم التحقيق معه ومكان إجراء عملية الرقابة الجبائية إن كان على مستوى الأجهزة المختصة في هذا المجال وذلك بالاعتماد على ما تم الحصول عليه من معلومات في الملف الجبائي أو إذا كانت عملية الرقابة تتم في مقر المكلفين بالضريبة.

1- **الرقابة العامة:** يمكن أن نسميها كذلك الرقابة الداخلية أو المراقبة من المكتب، تتم على مستوى مفتشيات الضرائب ويمكن التمييز بين نوعين من الرقابة العامة، الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق وتتم هذه المراقبة على شكل تمهيدي وهو ينجز من غير تنقل أو إجراء أبحاث خاصة.<sup>1</sup>

1-1- **الرقابة الشكلية Contrôle formel:** أول عملية رقابة للتصريحات تهدف إلى معالجة الأخطاء الشكلية الموجودة في التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة من خلال التأكد من جملة من النقاط أهمها:<sup>2</sup>

- ✓ التأكد من هوية عنوان المكلف بالضريبة ومراقبة العناصر في تحديد الوعاء الضريبي؛
- ✓ التأكد من أن جميع الضرائب والرسوم الواجبة على المكلف بالضريبة، قد تم التصريح بها؛
- ✓ التأكد من المجاميع واستخراج الأخطاء المحاسبية، والتركيز على الطريقة التي تم بها اعتماد هذه الأرقام؛
- ✓ التأكد من المعادلات المطبقة؛
- ✓ مراقبة التصريحات المكرر فيها إشارة "لا شيء" والمطالبة بالتفسيرات والتوضيحات؛
- ✓ التأكد من أن رقم الأعمال المعفى من الرسم على القيمة المضافة، يكون مبررا عن طريق وثيقة إعفاء؛

<sup>1</sup> بن عثمان عائشة، ولهي بوعلام، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء "دراسة حالة المديرية الفرعية لرقابة الجبائية للفترة (2011-2015)"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 17، 2017، ص 148.

<sup>2</sup> مغني ناصر، دراسة تقييمية لنهيب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء حالة ولاية المسيلة خلال الفترة (2004-2008)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية والتسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2009-2010، ص 89-90.

- ✓ مراقبة الهوامش في نشاطات الشراء والبيع لأربع سنوات الماضية، وإن كانت هناك تغير محسوس، تطلب الإدارة الجبائية التفسيرات والتبريرات؛
- ✓ مقارنة أرقام الأعمال، الضرائب، الرسوم المصرح بها شهريا مع ما صرح به سنويا، مع الأخذ بعين الاعتبار الحدث المنشأ لـ (TAP) و (TVA)؛
- ✓ التأكد من أن الرسم على القيمة المضافة (TVA) على الشراء قد تم استرجاعه وفقا لمبدأ احترام مدة الاسترجاع، حيث الرسم على القيمة المضافة لعملية شراء المواد وتأدية الخدمات يسترجع في الشهر الموالي، والرسم على القيمة المضافة لاقتناء الاستثمارات المهتلكة يسترجع في نفس الشهر؛
- ✓ التأكد من أن (TVA) على الاستثمارات المهتلكة تكون مطابقة للاستثمارات المنشأة أو التي حازت عليها المؤسسة والظاهرة في الملاحق التابعة للميزانية.

وحسب Phillipe colin فإن الرقابة الشكلية تعطي جميع التدخلات التي لها هدف تصحيح الأخطاء المادية الملاحظة في التصريحات.<sup>1</sup>

أما في حالة نقص المعلومات المقدمة من طرف المكلفين أو ظهور معطيات تثير الشك في مصداقية التصريحات يقوم المفتش بطلب المزيد من المعلومات والتوضيحات وذلك بالاتصال المباشر مع المكلف في أجل لا يقل عن 30 يوم بتقديم الرد، بهدف تقديم الرقابة الشكلية فكرة أولية عن الملف الجبائي ليتم من خلاله إعطاء قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات سواء بقبوله أو بتحويله إلى الرقابة على الوثائق، أي أن الرقابة الأولى تعتبر تمهيدا للرقابة الجبائية الموالية.<sup>2</sup>

**1-2- الرقابة على الوثائق Contrôle sur pièces:** يعد هذا النوع من الرقابة ثاني إجراء تقوم به الإدارة الضريبية بعد الرقابة الشكلية، يتمثل دور هذه الرقابة في مجموعة الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، والتي تقوم من خلالها الإدارة بمقارنة المعلومات المصرحة من المكلف والمعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارات والهيئات والمؤسسات العامة والخاصة، والمتعلقة بالمعاملات أو الصفقات المبرمة بين المكلف وهذه الهيئات، تكون في شكل كشوفات تعرف بـ Bulletin de recoupement وللمحقق طلب بعض التوضيحات والتبريرات إذا لزم الأمر، ولاسيما فيما يتعلق بنمط المعيشة أو بعض الأعباء المخصصة. ويتم طلب المعلومات كالتالي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Phillipe Colin, -la vérification fiscale-, édition economica, France, 1979, p 08.

<sup>2</sup> لباس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق الخاسي في دعم الرقابة الجبائية "دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011-2012، ص 22.

<sup>3</sup> قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من الغش والتهرب الضريبيين حالة الجزائر للفترة (2003-2008)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في العلوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الدكتور يحيى فارس، المدينة، الجزائر، 2008-2009، ص ص 38-39.

✓ **طلب المعلومات:** يتسنى لمصلحة الضريبة التي تحقق في تصريحات المكلفين أن تتقدم بطلب المعلومات حول النقاط أو المسائل التي بها غموض، ويمكن لهذه الأخيرة أن تكون كتابية أو شفوية، لا تخضع المكلف بالضريبة لأي عقوبة في حالة عدم الرد على هذا الطلب، لكن قد تلجأ الإدارة إلى مراسلته لطلب من أجل التوضيح والتبرير؛

✓ **التوضيحات:** تنص المادة 15 من قانون المالية سنة 1996م على ما يلي: "يحق للمفتش في التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، كما يمكن أن يطلب الاطلاع على الوثائق المحاسبية المتعلقة بها" يستوجب في الطلبات المكتوبة أن تبين بوضوح المسائل التي يرى المفتش أنه من الضروري الحصول على توضيحات أو تبريرات من شأنها، ويجدد المكلف بالضريبة أجلا لا يقل عن 30 يوما من أجل تقديم رده، وإذا ما انقضت هذه المدة دون أي رد يحدد المفتش أسس فرض الضريبة، وفي حالة عدم تجاوب هذه الإجراءات مع التساؤلات المطروحة يلجأ المحقق إلى نوع آخر من الرقابة والمتمثلة في الرقابة بعين المكان.

**2- الرقابة المعمقة:** وهي رقابة ميدانية للأمكنة التي يزاول فيها المكلفين أنشطتهم بهدف التأكد من صحة المعلومات المصرح بها، عن طريق فحص الدفاتر والوثائق المحاسبية. حيث تعتبر الرقابة المعمقة رقابة خارجية تؤدي إليها رقابة الوثائق، وتقوم على انتقال الأعوان إلى أماكن مزاولة المكلف بالضريبة لنشاطه للتأكد من صحة ونزاهة المعلومات المصرح بها.<sup>1</sup>

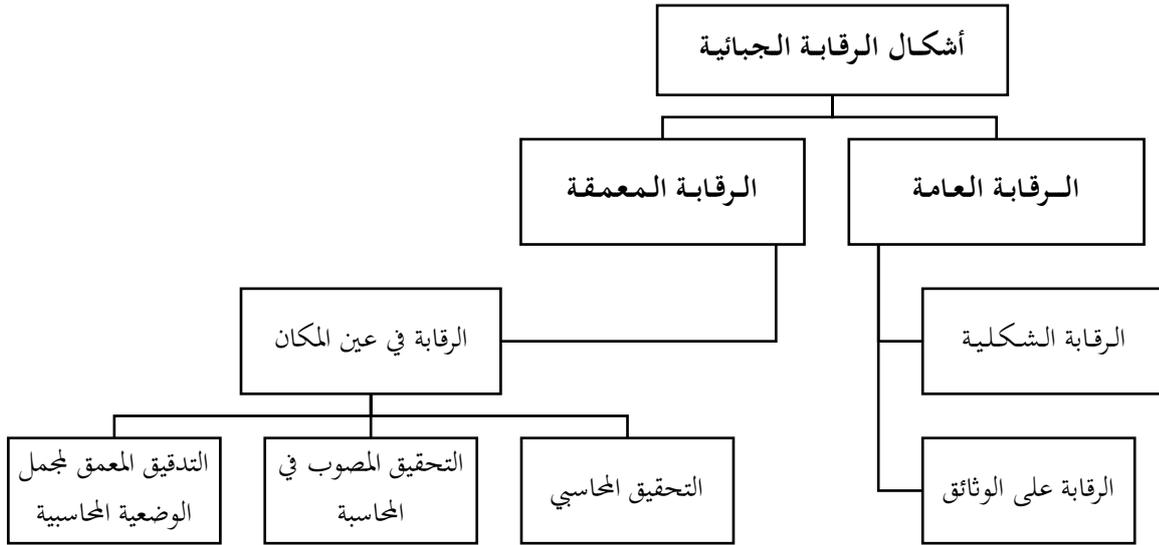
**2-1- الرقابة في عين المكان:** على خلاف الرقابة على الوثائق، فإن مثل هذه الرقابة تتم خارج مكاتب الإدارة الجبائية مما يسمح بإجراء بحوث ميدانية للتأكد من صحة المعلومات المصرح بها وذلك بالتنقل إلى المقر المهني للمكلف، وذلك من خلال مراقبتها للصفقات المبرمة بين المنتجين والمسوقين متابعة حركات البضائع في مختلف مراحل التسويق وبعد هذا الإجراء المنهج الوحيد الذي يسمح لنا بمعرفة رقم الأعمال الحقيقي للمكلف، فإن هذه الرقابة تعد أكثر فعالية بالنسبة للإدارة الجبائية حيث تساعدها على التأكد من صحة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين وكشف حالات التهرب والغش الضريبي. ولقد كرس النظام الجبائي الجزائري هذا النوع من الرقابة ليشمل التحقيق المحاسبي، التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، والتحقيق المصوب في المحاسبة التي سنتطرق إليها بالتفصيل في المبحث الموالي.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> نعيمة آكلي، فعالية الرقابة الجبائية في ظل نظام المعلوماتي الجبائي، ملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة قلمة، أيام 28-29 أكتوبر، 2015، ص ص 6-7.

<sup>2</sup> مصطفى عوادي وآخرون، الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي "دراسة حالة المديرية الولائية لضرائب بالوادي"، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، الجزائر، المجلد 02، العدد 01، 2019، ص 76.

وسنلخص في الشكل الموالي أشكال الرقابة الجبائية.

الشكل رقم (03): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على المعلومات السابقة.

## المبحث الثاني

## إجراءات الرقابة الجبائية

تساهم الرقابة الجبائية في الحفاظ على موارد الدولة والتقليل من محاولات تملص المكلفين عن دفع ما عليهم، حيث تستعملها الإدارة الضريبية كوسيلة ضرورية أثناء قيامها بدراسة وفحص التصريحات والمعلومات المقدمة لها، إلا أن نجاح عملية الرقابة مرتبط بوجود إجراءات واضحة، منضمة وثابتة تنظم العمليات التي تقوم بها الإدارة الضريبية وفي نفس الوقت تعطي حماية وصورة واضحة للمكلفين، وتختلف هذه الإجراءات حسب نوع والحالة المراد التحقيق فيها إن كان تحقيق في المحاسبة، التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية أو التحقيق المصوب في المحاسبة.

وعلى هذا الأساس سنتناول في هذا المبحث العناصر الآتية:

- ✓ المطلب الأول: إجراءات التحقيق المحاسبي؛
- ✓ المطلب الثاني: إجراءات التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية؛
- ✓ المطلب الثالث: إجراءات التحقيق المصوب في المحاسبة.

## المطلب الأول: إجراء التحقيق المحاسبي (V.C)

انطلاقاً من الملفات المحاسبية التي يقر بها المكلف بالضريبة والتي عن طريقها يقدم تصريحاته، يأتي دور التحقيق المحاسبي لمراجعة هذه الملفات والدفاتر والاطلاع عليها في عين المكان. وهو ما يسمح للإدارة الجبائية فحص صحة وقانونية الكتابات المحاسبية. ومقارنتها بالوضعية الحقيقية للنشاط المزاولة من طرف المكلف بالضريبة. ولا يمكن إجراء التحقيق الجبائي إلا على المكلفين بالضريبة الملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي نص عليها القانون الضريبي والقانون التجاري. فبغيا هذه الوثائق والملفات لا يكون للتحقيق الجبائي أي مدلول.<sup>1</sup>

**1- تحضير لعملية الرقابة:** يعتبر هذا الإجراء من أهم الإجراءات في مسار التحقيق المحاسبي بحيث يجب إتباع جميع الخطوات التالية:

**1-1- إعداد برنامج التحقيق الجبائي:** تعتبر عملية إعداد برنامج التحقيق المحاسبي الخطوة الأولى لهذا يجب أن تتم وفق خصائص عقلانية وموضوعية، إن قائمة المكلفين الذين يكونون موضوع تحقيق محاسبي بعين المكان يتم ضبطها من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للولاية آخذا بعين الاعتبار اقتراحات رؤساء مراكز الضرائب المتواجدة عبر الولاية، ثم ترسل هذه القائمة إلى مديرية البحث والمراجعات على المستوى المركزي التي تقوم بدورها بإعداد القائمة

<sup>1</sup> فضيل كوسة، التحقيق الجبائي في ضوء اجتهاد مجلس الدولة، مجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، جامعة بومرداس، الجزائر، العدد 03، 2013، ص 154.

النهائية للبرنامج الجهوي والمحلي للتحقيق المحاسبي، بناء على اقتراحات المديريات الولائية ويتم انتقاء وبرمجة الملفات الواجب مراقبتها والتحقق فيها بناء على عدة مؤشرات ومعايير أهمها:<sup>1</sup>

- ✓ أهمية أرقام الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين؛
- ✓ التصريح بعجز متكرر أو ربح ضعيف مقارنة بأهمية رقم الأعمال المصرح به وطبيعة النشاط الممارس؛
- ✓ ضعف الهامش الإجمالي المصرح به مقارنة بالهامش الحقيقي الذي من المفروض أن يطبق؛
- ✓ مظاهر الثراء والعلامات الخارجية للمكلف بالضريبة ومقارنتها مع الدخل المصرح به؛
- ✓ يجب أن يمس برنامج التحقيق المحاسبي كل إقليم الولاية دون استثناء، وأن يمس جميع الإقليم الوطني دون استثناء أي ولاية أو وجهة معينة؛
- ✓ أن برنامج التحقيق المحاسبي يجب أن يمس مختلف القطاعات والنشاطات دون استثناء، وخاصة تلك التي تتميز بالتهرب الضريبي؛
- ✓ أن تكون المؤسسة محترمة لالتزاماتها الضريبية؛
- ✓ النقص المستمر في الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة؛
- ✓ طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتج في السوق؛
- ✓ التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري؛
- ✓ التعديلات المتكررة للقوانين الأساسية للشركة.

مما سبق يتضح جليا أن التحقيق المحاسبي يهدف إلى التأكد من صحة التصريحات الضريبية ومقارنتها مع مصادر خارجية.

**1-2- القيام بالأعمال التمهيديّة:** بعد تسليم الأعوان المحققين الإشعار بالتحقيق من طرف رئيس المكتب وإمضائه يقومون ببعض الإجراءات الأولية، وهذا حتى يتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه إذ تتيح لهم أخذ صورة مستوفية عن المكلف المعني بعملية الرقابة، وتتجسد هذه الإجراءات فيما يلي:<sup>2</sup>

أ- سحب الملف الجبائي للمكلف من مفتشية الضرائب المسيرة: إذ يمثل المصدر الأول بالنسبة للمحقق، وهذا لإحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة حيث يتضمن كل تصريحاته وكل الاتصالات والمراسلات الموجهة إليه وتجدد الإشارة إلى أن الملف الجبائي يختلف في بياناته حسب طبيعة المكلف بالضريبة.

✓ بالنسبة للشخص الطبيعي يضم: الحالة الشخصية، طبيعة النشاط الخاضع للفحص، الوضعية العائلية، مقر السكن، ومصدر العائدات والتصريحات؛

<sup>1</sup> الجيلاني بلواضح، محاضرات في مقياس الرقابة الجبائية، نقلا عن الرابط الإلكتروني: <https://elearning.univ-msila.dz> ، تاريخ الإطلاع: 09/04/2024، 2016/2015، ص ص 49-50.

<sup>2</sup> صالح حميداتو، محاضرات في مقياس الرقابة الجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمه لخضر، نقلا عن الرابط الإلكتروني: <https://elearning.univ-eloued.dz>، تاريخ الإطلاع: 09/04/2024، 2021/2020، ص ص 88-91.

✓ بالنسبة للشركات يحتوي: طبيعة نشاطها، رأس مالها الاجتماعي، عنوان مقرها الرئيسي، وحداتها، اسم المسير وحصته من رأس المال.

ب- **إبلاغ المكلف بالضريبة:** يقوم العون المحقق بإرسال إشعار بالتحقيق للمكلف يعلمه فيه بعملية خضوعه للرقابة مع منحه مدة 10 أيام للتحضير ويجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً إذ يحتوي على عنوان، إسم المكلف الخاضع للتحقيق النشاط الممارس، الفترة المعنية بالتحقيق، الضرائب، الرسوم، الأتاوى الواجب الاطلاع عليها، ألقاب، أسماء، رتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل، مع ذكر وبوضوح تحت طائلة بطلان الاجراء إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره، كما يجب أن يرفق هذا الإشعار بالتحقيق بميثاق المكلفين. وفي حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك. كما لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور أعلاه.

ج- **الرقابة الفجائية:** إذ يمنح القانون في إطار التحقيقات المحاسبية حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية، وبالتالي فالهدف منها هو السماح للإدارة بإجراء بعض المعاينات المادية التي تفقد قيمتها إن أجلت والمتمثلة في:

- ✓ معاينة وسائل الإنتاج (الجرد المادي للوسائل غير المنقولة، الوسائل البشرية)؛
- ✓ معاينة المادية للمخزون (الجرد المادي للمخزون الموجود في تاريخ التدخل)؛
- ✓ معاينة وجود الوثائق المحاسبية، ولكن ليس من حق المحقق فحص مضمونها؛
- ✓ جرد قيم الصندوق؛
- ✓ كشف أسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة.

وهذا كله من أجل جمع المحقق أكبر قدر من المعلومات حول طبيعة النشاط الممارس من طرف المؤسسة ومقارنته بما هو مصرح به. وفي الأخير يقوم المكلف بتحرير محضر المعاينة ويسجل فيه المعلومات التي أسفرت عنها عملية الجرد المادي، ويطلب من المكلف التوقيع عليه وإن رفض هذا الأخير التوقيع، يتم تبين ذلك في محضر المعاينة.

د- **استمارة التحقيق:** استناداً للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية يقوم العون المحقق بملء جدولان هامين في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استلامها، أهمية رأس المال الشركة، تطوراتها وجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة ويتمثلان في:

✓ كشف المحاسبة (Relevé de comptabilité): تملأ هذه الاستمارة من خلال جدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية للأربع سنوات الماضية، التي سوف تكون محل المراقبة حيث تسمح هذه الاستمارة بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة.

✓ الحالة المقارنة للميزانيات (Etat comparatif des bilans): يقوم العون المحقق من دراسة الميزانيات الخاصة بالمؤسسة، والجدول التالي يوضح الحالة المقارنة للميزانيات.

الجدول رقم(02): الحالة المقارنة للميزانيات

إلى 12/31/ن+3	إلى 12/31/ن+2	إلى 12/31/ن+1	إلى 12/31/ن	
				<u>الأصول</u>
				- الاستثمارات
				- المخزونات
				- الحقوق
				نتيجة الدورة(خسارة)
				إجمالي الأصول
				<u>الخصوم</u>
				- الأموال
				الخاصة
				- الديون
				نتيجة الدورة(ربح)
				إجمالي الخصوم

المصدر: المديرية العامة لضرائب.

هذه الوثيقة تحتوي على أسطر وأعمدة تسجل عليها مختلف الأصول والخصوم للسنوات الأربع قيد التحقيق، وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالاهتلاكات، المؤونات، حركة العقارات، وكذا فوائض القيمة المحققة. وبإمكان المحقق ملاحظة الانحرافات والتغير في الميزانيات. وبالتالي مؤشر على مواقع التهرب الضريبي.

و- **التحقيقات الخارجية المساعدة:** لأجل الإحاطة والإلمام أكثر وبصورة جيدة بكل الجوانب المحيطة بالوضعية الحقيقية للمكلف أو المؤسسة المراقبة يعتمد المحقق إلى إجراء بعض البحوث الخارجية على مستوى العديد من المؤسسات. ومنه فالعون المحقق من خلال هذه المرحلة التحضيرية يحاول جمع أكبر قدر من المعلومات التي بوسعها تسهيل عملية التحقيق وذلك باستغلال حق الاطلاع على مستوى المؤسسات العامة منها والخاصة.

2- **الشروع في عملية التحقيق المحاسبي:** بعد أن ينتهي المكلف من تحضير ما يلزم خلال المهلة الممنوحة له يقوم المحققون بتنقل محل المكلف لفحص التصريحات الموجودة في الدفاتر المحاسبية والمستندات والوثائق المقدمة من حيث الشكل والمضمون.

2-1- **التحقيق المحاسبي من حيث الشكل:** يقوم هذا الفحص على التأكد من مدى وجود واحترام التقيد بالعناصر التالية:<sup>1</sup>

أ- **مسك السجلات التجارية:** يقصد بها دفتر اليومية ودفتر الجرد، حيث يجب أن تكون هذه السجلات مؤشرة ومصادق عليها من قبل الهيئات المختصة. كما يجب أن تكون ممسوكة يوما بيوم، وبدون شطب ولا حشو أو كتابات على الهامش.

ب- **دقة ووفرة الوثائق المحاسبية:** يجب على المكلف توفير الوثائق والمستندات التي تثبت قيامه بمختلف العمليات، خاصة فواتير الشراء والمصاريف التي قام بها، حيث يسعى المحققون للتأكد من صحة البيانات المحاسبية من ناحية الدقة وصحة المجاميع.

2-2- **التحقيق المحاسبي من حيث المضمون:** بعد قيام المحققين بالتحقيق في شكل المحاسبة، والتي غالبا ما تكون مطابقة للقواعد القانونية، حيث يسعى المكلف بالضريبة إلى تبيان الوجه الحسن لمحاسبته قصد تغليط وتظليل المحققين، بعدها أتجهوا إلى جوهر عملية التحقيق في مضمون المحاسبة التي من خلالها يتم الكشف عن الأخطاء والانحرافات ويتم ذلك من خلال:

أ- **مراقبة الوثائق المحاسبية على عمليات المؤسسة:** وتمثل في مراقبة مختلف عمليات المؤسسة والتي تساهم أساسا في تكوين الربح الخام (القيمة المضافة) ويمكن حصرها في:

✓ **مراقبة المشتريات:** عند مراقبة العون المحقق لمشتريات يمكن أن يكتشف نوعين من المخالفات، ويتمثل النوع الأول في تضخيم المشتريات بحيث يهدف المكلف من خلالها إلى تخفيض الربح الخام الخاضع للضريبة، وبصفة عامة فإن تضخيم المشتريات يظهر خاصة لدى المكلفين الذين لا يمكنهم إخفاء رقم أعمالهم، كمقاولي الأشغال العمومية العاملين بصفة خاصة لحساب الدولة أو أحد ممثليها. وتتمثل أشكال تضخيم أو زيادة المشتريات في:<sup>2</sup>

- تسجيل نفس الفاتورة في تاريخين مختلفين؛
- تسجيل مشتريات بدون فاتورة؛

<sup>1</sup> جمعة شرقي، مراد كواشي، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، المجلد 2، العدد 1، 2017، ص 169.

<sup>2</sup> عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي "من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن"، دار الهدى، الجزائر، بدون طبعة، 2012، ص ص 122-123.

- تسجيل فواتير وهمية أو تغيير تاريخ إنشائها؛
- تسجيل نفس الفاتورة في يوميتين (دفترين) مساعدتين مختلفتين، يومية المشتريات ويومية العمليات المختلفة.

أما النوع الثاني فهو تخفيض المشتريات، مبدئياً يبدو أن عملية تخفيض قيمة المشتريات ليست منطقية، هذا لأن المكلف يزيد من ربحه، إلا أن تخفيض المشتريات عادة ما يكون مصحوباً بإخفاء للمبيعات، وبالتالي فإذا اعتمدت المؤسسة عدم الكشف عن مجموعة من مبيعاتها والتصريح بكل مشترياتها فإن نسبة الأرباح التي يتم حسابها تظهر ضعيفة بصفة غير عادية هذا ما يلفت نظر العون المحقق.

ويظهر هذا النوع من التجاوزات في أشكال مختلفة من بينها إهمال التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء وذلك بتواطؤ مع المورد، إخفاء مشتريات وضمها إلى الأعباء العامة وتسجيلها على أنها تكاليف قابلة للخصم من النتيجة النهائية، الأخطاء الحسائية المتعمدة (مثل القيام بعمليات طرح وجمع خاطئة)، المشتريات بدون فاتورة، أو تسجيل التخفيضات أو التنزيلات الوهمية محاسبياً بواسطة وثائق ثبوتية مزورة، المشتريات بالتجزئة خاصة لدى المنتجين.

أما المشتريات بدون فاتورة فهي صعبة الاكتشاف عن طريق الفحص المحاسبي وعليه يجب على العون المحقق أن يتتبع مختلف المتعاملين، كالموردين، العملاء، الكشوفات البنكية، ونتائج هذه الكشوفات يجب أن تقارن مع بطاقة المورد أو عميل هذه المؤسسة كما يمكن للعون المحقق أن يراقب السلع الموجودة في المخازن، سند الطلب، سند التصدير، ويتأكد من انتهاء كل المواد المشتريات.

✓ **مراقبة المخزون:** إن مراقبة المخزونات تعد مرحلة أساسية في عملية المراقبة المحاسبية ولذلك ينبغي للمراقب أن يراقب بدقة دفتر الجرد الخاص بالمؤسسة ومدى تطابقه مع مدخلات، مخرجات المخزن كشف المبيعات، المشتريات، المخرجات، بالإضافة إلى مقارنتها مع كمية البضاعة الموجودة فعلاً في مخازن المؤسسة، إذ أن وجود فرق كبير في كمية المخزونات يدل على وجود رأس مال زائد لم يتم تقييده ضمن المخزونات، ومن بين العمليات التي يقوم بها المراقب لكشف التهرب الضريبي من خلال فحص المخزونات ما يلي:<sup>1</sup>

- التأكد من أن المبيعات المسجلة في الدفاتر المحاسبية تتطابق مع المبالغ المسجلة في الفواتير وأن كل التكاليف المباشرة أدرجت في المحاسبة؛
- التقييم الصحيح للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن؛
- قدمت مدى تطابق التسجيلات المحاسبية للموردين مع دفاتر المؤسسة؛
- مراقبة حركة المخزونات من خلال تحقيق المعادلة التالية:

<sup>1</sup> بشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010-2011، ص ص 129-130.

مخزون أول مدة + المشتريات = مخزون آخر مدة + المبيعات

مهما كانت الطرق المستعملة في التلاعب بقيم المخزونات فهي تهدف عموماً إلى تخفيض الربح الخام والربح الصافي ولذلك يجب على المراقب مراقبتها بدقة للتأكد من صحتها.

✓ **مراقبة المبيعات:** للكشف عن الاختلالات الحادثة في المبيعات يعتمد المحقق على فواتير وصولات الإخراج،

الدفاتر المحاسبية لزيائن، وغيرها من الوثائق. ومن أهم المخالفات التي يتم اكتشافها على مستوى المبيعات:<sup>1</sup>

- عدم تسجيل إيرادات نقدية ناتجة عن بعض المبيعات بدون فواتير؛
- تخفيض المبالغ الحقيقية لبعض المبيعات؛
- عدم تسجيل الإيرادات الواردة عن نشاطات بيع المنتجات وبيع الفضلات؛
- التسجيل في جانب المدين لحسابات المبيعات، مردودات وهمية لبضائع، أو إقطاع مبالغ فيه؛
- عدم تسجيل اقتطاعات مبالغ البضائع التي استعملها المستغل لحاجاته الشخصية والعائلية.

ب- **مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير:** يراقب المحقق الحسابات الرئيسية للميزانية من خلال فحص

أصول الميزانية وخصومها، في حين أن مراقبة حسابات التسيير تتضمن حسابات التكاليف، وحسابات الإيرادات.<sup>2</sup>

3- **نتائج التحقيق في محاسبة ونهايته:** بعد الانتهاء من مختلف المراحل والإجراءات الأولية لعملية التحقيق المحاسبي

من ناحية الشكلية ومن حيث المضمون يتوصل المحققين إلى عدة نتائج مرتبطة بهذا التحقيق وبعدها يقوم المحققين بإنهاء التحقيق من خلال عدة إجراءات.

3-1- **نتائج التحقيق في المحاسبة:** بعد قيام الأعوان بمعاينة الوثائق والسجلات والدفاتر من حيث الشكل وفحص

حسابات القوائم المالية المقدمة فإنه يكون أمام الحالات التالية:<sup>3</sup>

أ- **قبول المحاسبة:** في حالة غياب الأخطاء المحاسبية أو الجبائية، أو اكتشاف أخطاء أو مخالفات طفيفة تؤثر على

رقم الأعمال أو النتائج، يتم قبول محاسبة المكلف من قبل الأعوان، ويمكن أن يصنف هذا القبول إلى صنفين:

✓ **قبول صريح:** في حالة القبول الصريح لمحاسبة المكلف، يقوم المحقق بإشعار المكلف بنتائج التدقيق وهذا

دون إجراء أي تقويمات، وبالتالي لا توجد في هذه الحالة تسوية جبائية، ويعتبر هذا الإشعار نهائي، كما

توجه للمكلف رسالة شكل نظير التزامه؛

<sup>1</sup> أحلام بن صفية الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، الجزائر، 2013-2014، ص ص 40-41.

<sup>2</sup> مرجع نفسه، ص 41.

<sup>3</sup> محمد أمين ذبيح، "أثر تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، في العلوم المحاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2020-2021، ص ص 112-113.

✓ **قبول نسبي:** إذا لاحظ المحقق أن محاسبة المكلف مقبولة نسبياً، أي أن الأخطاء التي تحتويها ليس بالأخطاء الخطيرة، وأن تأثيرها على رقم الأعمال والنتائج يكون بنسب ضئيلة مقارنة مع رقم الأعمال أو النتائج المحققة، في هذه الحالة يتم استدعاء المكلف في إطار التصحيح الحضورى، ويمكن للمكلف بالضريبة أن يستعين بمستشار من اختياره، خلال هذا اللقاء يتم اجراء التصحيح الشئى، من خلال إبداء الملاحظات والنقاش حول الانحرافات المسجلة، بعد ذلك يقوم المحققون بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي، مع منحه مدة 40 يوماً لرد عليه.

**ب- رفض المحاسبة:** خول القانون للمحققين في المحاسبة رفض محاسبة المكلف عقب التحقيق فيها، إذا أثبتوا طابعها، غير مقنعة وذلك عندما:

✓ يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري والنظام المحاسبي والمالي، وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها؛  
 ✓ تتضمن المحاسبة أخطاء، إغفالات، أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.

**3-2- نهاية التحقيق المحاسبي:** بعد قيام أعوان التحقيق بكل الإجراءات وكخلاصة عن هذا العمل يقوم العون المحقق بتبليغ المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة بالنتائج المتوصل إليها ويمنح المكلف آجالاً للرد عليها ليقوم بعد ذلك بالتبليغ النهائي وتحرير تقرير بعملية الرقابة بهدف إقفال هذه الإجراءات كتابي:

**أ- التبليغ الأولي:** بعد إتمام العون المحقق لعمليات التحقيق وإجراء التقويمات اللازمة يجب على الإدارة الجبائية تبليغ النتائج للمكلفين حتى في حالة عدم إجراء تقويم عن طريق إشعار يرسل لمكلف بالضريبة برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام ويجب أن يكون مفصلاً ومعملاً. كما يجب أن يذكر في التبليغ أن له حق الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع المبلغ أو من أجل الإجابة عليها، وإذا كاف التبليغ في إطار التحقيق المصوب للمحاسبة يجب أن يذكر فيه طابع التصويب. وقد حدد المشرع مدة أربعين يوماً كآجال قانونية تسمح للمكلف الرد على التبليغ الأولي وهذا في حالة التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية أما في حالة التحقيق المصوب فيمنح للمكلف مدة ثلاثون (30) يوماً كآجال للرد على التبليغ الأولي. يكون الرد في شكل مراسلة مع مرافقتها بوثائق وبيانات تبرر عدم رضاه بإعادة التقويم ويدافع عن حقوقه إذا لاحظ أن هناك خلل في تسوية وضعيته الجبائية ويلزم العون المحقق بالرد على التوضيحات المقدمة في مراسلة توجه للمكلف بالضريبة، مع الإشارة بأن التبليغ يهدف إلى قطع مدة التقادم المحددة قانوناً.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> أحلام بن صفة، مرجع سبق ذكره، ص ص 68-70.

بعد انتهاء الآجال القانونية للرد نكون أمام ثلاث حالات:

✓ **الرد خلال الآجال:** إذا قام المكلف بالرد على العناصر التي أشعر بها في الآجال القانونية الممنوحة له فإن العون المحقق مجبر على دراستها وفحصها مهما كانت التبريرات كما يجوز للمكلف طرح تساؤلاته سواء تعلق الأمر بمسائل العمل أو مسائل القانون؛

✓ **الرد خارج الآجال:** يحق لأعوان التحقيق رفض الملاحظات التي تصل إلى المصلحة بعد انقضاء المدة المحددة قانونا كما أنه مطلوب من المحققين عم الرفض القاطع للأجوبة المتأخرة، إذ أنه عندما تكوف الأدلة المقدمة من طرف المكلف مقبولة كليا أو جزئيا يمكن أخذها بعين الاعتبار عند تحديد القواعد والأسس الضريبية أما في حالة النزاع فإن الإجابة تكون لاحقا عن طريق المصالح المكلة بالمنازعات؛

✓ **غياب الرد:** غياب الرد من طرف المكلف لا يمكن اعتباره إلا قبولاً تاماً وضمني للأسس المبلغ بها وبعد نهاية الآجال المحددة قانونا يلزم العون المحقق بإرسال الجداول الإضافية والتبليغ النهائي

ب- **التبليغ النهائي:** بعد دراسة رد المكلف والرد على الملاحظات والاعتراضات مع فحص البيانات والوثائق المرفقة يقرر العون المحقق قبولها أو رفضها وفي حالة القبول يجب عليه تصحيح بعض النقاط التي يراها واجبة التعديل بهدف إجراء تقييم ثاني ونهائي يتم إعلامه للمكلف عن طريق التبليغ النهائي، والذي يكون مكتوباً ومفصلاً بشكل جيد إذ لا يمكن تعديله أو تفسيره إلا إذا اكتشف أن المكلف قد عمد إلى استعمال طرق احتيالية. يعد العون المحقق بطاقة المراقبة لكل الأوعية الضريبية المحققة فيها وهذا بهدف إنهاء عمليات التحقيق، وبعدها يتعين على العون المحقق أن يقوم بتلخيص مجريات التحقيق في استمارة خاصة هي البطاقة التلخيصية، ويقوم بتحرير التقرير النهائي لعملية الرقابة في محاسبة المكلف.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: إجراءات التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية VASFE

عرفته المديرية العامة للضرائب على أنها "مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية والغير مبنية...)). يمكن برمجة التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية إثر القيام بالتدقيق المحاسبي سواء باسم المستغل الشخصي أو صاحب المؤسسة أو الشركاء في الشركة أو كل شخص ملزم قانوناً بتصريح بمجمل دخله ولو لا يملك ملف جبائي ولا سجل تجاري وهذا

<sup>1</sup> أحلام بن صفية، مرجع سبق ذكره، ص 70.

نظرا لثراء الملفت كامتلاك العقارات والمنقولات، أما نوع الضريبة المدقق فيها تتمثل في الضريبة على الدخل الإجمالي IRG فقط.<sup>1</sup>

**1- تحضير البرنامج:** في خلال هذه المرحلة يتم برمجة المكلفين بالضريبة الذين سيخضعون للرقابة الجبائية، ولن يتحقق ذلك إلا قبل أية كل سنة، إذ يعد رئيس مفتشية الضرائب قائمة تمهيدية بالمكلفين بالضريبة والذين من المحتمل أن يخضعوا للمراقبة المعمقة وهذا بعد دراسة كاملة لملفاتهم، ثم ترسل قائمة بذلك إلى المديرية الولائية للضرائب من أجل دراستها وهذه الأخيرة تعد قائمة نهائية وترسلها إلى رئيس مكتب المراقبة لتنفيذها؛ كما يتم إرسال نسخة أيضا إلى المديرية الجهوية للضرائب للإعلام وهذه الأخيرة بدورها ترسلها إلى الإدارة المركزية للمصادقة عليها.<sup>2</sup>

**2- إجراءات سير عملية التحقيق:** للقيام بالتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية يجب إتباع مجموعة من الإجراءات:<sup>3</sup>

- ✓ أول إجراء يقوم به المحققين هو جلب الملف الجبائي الخاضع للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، بحيث يكون هذا الملف خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي؛
- ✓ بعد ذلك يتم إرسال إشعار بالتحقيق للمعني على ألا يتعدى مدة الرد عن 15 يوم؛
- ✓ يوضع في التدخل الأولي (المعاينة الميدانية)، اليوم وتاريخ المعاينة؛
- ✓ تحرير محضر المعاينة الذي يحتوي معلومات عامة تخص المعني بالأمر تتمثل في العقارات المملوكة، المبيعة مع تواريخ بيعها، وسائل النقل النفعية، السياحية، تواريخ اقتنائها أو بيعها، عدد الأفراد العائلة ومصروفهم الشهري.

**3- الإجراءات النهائية للتحقيق:** هناك إجراءات يقوم بها المحقق وتتمثل فيما:<sup>4</sup>

**3-1- التبليغ الأولي:** بعد إتمام عملية المراقبة يقوم المحقق بإبلاغ المكلف بالضريبة بالنتائج المتوصل إليها، إما بوجود تقويمات جديدة او عدم وجود تقويمات جديدة، ففي حالة عدم التوافق ما بين المداخيل المصرحة والمداخيل المستخرجة من طرف المكلف يرسل المحقق الإشعار بالتقويم عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام

<sup>1</sup> سفيان بن عبد العزيز، يوسف مومني، النظام المحاسبي المالي كآلية لتنفيذ الرقابة الجبائية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 07، 2017، ص ص 605-606.

<sup>2</sup> فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2012-2013، ص 162.

<sup>3</sup> طلوش فارس، علوان رمزي، مرجع سبق ذكره، ص 40.

<sup>4</sup> رضوان دوداح، طرق مكافحة التهرب والغش الضريبي، رسالة مقدمة ضمن نيل شهادة الدكتوراه، في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2014-2015، ص ص 129-130.

للمكلف يبلغه بالأسس الجديدة الخاضعة للضريبة حيث يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا وواضحا وتمنح مدة 40 يوم للرد على التسوية الجديدة للوضعية الجبائية.

**3-2- التبليغ النهائي:** بعد فحص الملاحظات والدلائل الجديدة المقدمة من طرف المكلف على التقييمات الجديدة المقترحة يقوم المحقق بالتبليغ النهائي بالأسس الجديدة المقترحة وهذا عن طريق إرسال إشعار بالتقييم نهائي عن طريق رسالة موصى عليها أو تسليمه له مباشرة مع إشعار بالاستلام.

**3-3- إعداد التقرير:** كما هو الحال في مراقبة المحاسبة يقوم المراقب بإعداد تقرير يتضمن مجريات سير التحقيق ويقوم بإعداد الأوردة يتم تسجيله في سجل المعائنات ويتم إرجاع الملف إلى المفتشية.

### المطلب الثالث: التحقيق المصوب في المحاسبة

يختلف التحقيق المصوب عن التحقيق المحاسبي في أن التحقيق المحاسبي كما شاهدنا يقوم بتدقيق في كل الضرائب والرسوم المعني بها في حين أن التحقيق المصوب هو خلاف ذلك حيث يكون موجه لنوع واحد من الضرائب والرسوم وما يرتبط بها من معلومات ووثائق خاصة بها.

**1- مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة:** يمثل التحقيق المصوب في المحاسبة في إجراء رقابي على ضريبة معينة أو بعض الضرائب لجزء من فترة كاملة لم يمسهما التقادم الرباعي<sup>1</sup> والتحقيق المصوب في مضمونه لا يختلف عن التحقيق المحاسبي إذ يقوم على فحص الوثائق العادية والتوضيحية والوثائق المحاسبية كالفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم لكن ما يميز هذا التحقيق هو أنه يخص نوع واحد من أنواع الضرائب أي لا يتم بفحص مجمل محاسبة المكلف وقبل إجراء التحقيق المصوب وجب إعلام المكلف بذلك مسبقا.<sup>2</sup>

**2- قواعد التحقيق المصوب في المحاسبة:** يخضع هذا النوع من التحقيق لجملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها، وهي كما يلي:<sup>3</sup>

- ✓ لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقدي لمجمل مناسبة المكلف بالضريبة؛
- ✓ لا يطلب من المكلف بالضريبة أثناء هذا التحقيق سوى تقديم وقائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم؛

<sup>1</sup> أحمد رحمان، محمد جبوري، التحقيق المصوب في المحاسبة كآلية لتعزيز المراجعة الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، المجلد 08، العدد 01، 2012، ص 67.

<sup>2</sup> سعيدة سليمان، ملاك قارة، التحقيق المصوب في المحاسبة كآلية رقابية لمكافحة الغش الضريبي وتحسين التحصيل الجبائي، مجلة دراسات الجبائية، المجلد 12، العدد 22، 2023، ص 53.

<sup>3</sup> محمد زرقون، سليمان عتيز، جدوة الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة البديل الاقتصادي، المجلد 01، العدد 01، 2014، ص 47.

- ✓ يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام المذكور سابقا؛
- ✓ لا يمكن الشروع في إجراءات التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدة عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار؛
- ✓ يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر المشتركة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكور سابقا، توضيح طابع التصويت في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيه؛
- ✓ لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان وفي الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين؛
- ✓ يتمتع المكلف بالضريبة بأجل (30) يوميا لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم.

## المبحث الثالث

## الإطار القانوني لرقابة الجبائية

تتمتع السلطات الضريبية بعدد من الحقوق للقيام بواجباتها وأداء أنشطتها بأفضل طريقة ممكنة، حيث سعى المشرع الجزائري لضمان تلك الحقوق للإدارة الضريبية، كما أنها منحت لدفعي الضرائب عدد من الضمانات والحقوق التي وجب على المراجعين احترامها وتطبيقها أثناء قيامهم بعملية الرقابة عليهم إلا أنه وفي نفس الوقت وضع للمكلفين بالضرائب العديد من الواجبات وجب عليهم التقيد بها والعمل بها أيضا. وعلى هذا الأساس سنقوم في هذا المبحث بالتعرض للحقوق التي تم منحها للإدارة الجبائية والحقوق التي منحت في نفس الوقت للمكلفين والواجبات التي عليهم القيام بها.

ويتناول هذا المبحث المطالب الآتية:

- ✓ المطالب الأول: حقوق الإدارة الجبائية؛
- ✓ المطالب الثاني: واجبات المكلفين بالضريبة؛
- ✓ المطالب الثالث: الحقوق والضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة.

## المطلب الأول: حقوق الإدارة الجبائية

تتمتع الإدارة الجبائية بحقوق قانونية تسمح لها بقيام بمهامها على أكمل وجه تتمثل فيما يلي:

**1- حق الاطلاع:** وهو حق منصوص عليه في المواد من 309 إلى 316 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويعتبر من الحقوق التي تتمتع بها الإدارة الجبائية، إذ يسمح لها باطلاع على مستندات وملفات المكلف سعياً لجلب المعلومات وبالتالي الكشف عن مختلف المخالفات. وفي هذا الإطار فإن حق الاطلاع يعد وسيلة مساعدة للرقابة الجبائية التي بحوزة الإدارة الجبائية للتأكد من صحة المعلومات المجمعة من دراسة الملفات والمستندات حيث تنص المادة 48 من القانون على أنه يسمح لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء للضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات وبذلك يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يمارسوا هذا الحق على كل المؤسسات والهيئات المماثلة ويجب الإشارة إلى أن حق الطلاع لا يمكن ممارسته إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، ويخضع لحق الاطلاع كل من:<sup>1</sup>

**1-1- حق الاطلاع لدى الإدارات العمومية:** تنص المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة، الولايات، البلديات والمؤسسات الخاضعة لرقابة السلطة الإدارية أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة الجبائية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد بحوزتها

<sup>1</sup> بشرى عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص ص 95-97.

ولتسهيل عملية الاطلاع يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن توافي سنويا الإدارة الجبائية بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي تبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب والمبلغ الإجمالي لها كما هو واردة في أوراق العلاج، وكذا مقدار المبالغ المسددة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له كما يمكن للإدارة الجبائية الاطلاع على المعلومات التي بحوزة السلطة القضائية إذ يجب على هذه الأخيرة أن تطلع الإدارة الجبائية على كل المعلومات التي يمكن أن تحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي سواء كانت مدنية أو جزائية.

**1-2- حق الاطلاع لدى الهيئات المالية:** خول المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية الحق في الاطلاع لدى مختلف الهيئات المالية من بنوك ومؤسسات التأمين من خلال نص المادة 312 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: "أن البنوك والهيئات المالية ملزمة باطلاع أعوان المحققين أثناء أدائهم لمهامهم على كل الدفاتر، الوثائق الملحقة، مستندات إيرادات والنفقات" كما يجب على المؤسسات البنكية التي تصدر صكوكاً بنكية لفائدة الغير وحساب أشخاص غير مواطنين في مقراتها أن ترسل كشفا شهريا عن سندات الدفع هذه إلى مديرية الضرائب بالولاية التي تتبع دائرة اختصاصه اقليمي، ولا يجوز للبنوك اعتراض على ذلك بحجة عدم كشف السر المهني.

**1-3- حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة:** يتعين على جميع المتصرفين في الأموال وغيرهم من التجار الذين تتمثل مهنتهم في دفع الإيرادات عن قيم منقولة، وكذا جميع التجار وجميع الشركات أيا كان غرضها أن تقدم عند كل طلب من مراقبي الإدارة الجبائية الدفاتر التي ينص على مسكها القانون التجاري وكذا جميع الدفاتر والوثائق الملحقة ومستندات الإيرادات والنفقات، ويمارس الحق في اطلاع لغرض الحصول على معلومات تكمل المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة الجبائية والتأكد من مدى صحة وصدق المعلومات المصرح بها من طرف المكلف المعني بالرقابة، ولذا فقد فرض المشرع عقوبة على رفض حق اطلاع من خلال نص المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية: "يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50.000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر أو المستندات والوثائق المنصوص عليها والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها.

**2- حق المعاينة:** يقصد بالمعاينة انتقال مصالح الإدارة الضريبية إلى مكان تواجد المحل أو مكان ممارسة النشاط من أجل المعاينة الميدانية، ويتم ممارسة هذا الإجراءات في حالة وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسيه من طرف المكلف بالضريبة، وحسب نص المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يمكن لإدارة الضرائب الترخيص لأعوانها بالانتقال للمعاينة الميدانية بهدف الحصول على المستندات وحجزها وحجز العناصر المادية التي تبرز التصرفات التي يستعملها

المكلف للتملص عن الخضوع للضريبة. وفي حالة إثبات الممارسات التدلسية المنصوص عليها في المادة 36 من النص القانوني يتم اتخاذ إجراءات المتابعة الجزائية مباشرة من طرف الإدارة الضريبية.<sup>1</sup>

**3- حق استدراك الأخطاء:** الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء المرتكبة من قبل الإدارة الجبائية حدد الأربعة سنوات الأخيرة حيث يعرف هذا الحق على أنه حق ممارس من قبل الإدارة الجبائية من أجل تصحيح حالات النسيان أو نقصان في التصريحات الجبائية المكتتبه، وانقضاء هذا الأجل لا يعد عائقا أمام أعوان الإدارة الجبائية للممارسة حق الرقابة بسبب تقادم الفترات، لكنها تمتد إلى العمليات التي لها آثار على نتائج فترة لاحقة غير مغطاة بهذا الحق.<sup>2</sup>

**4- حق المراقبة:** لا تكتفي الرقابة الجبائية بالاطلاع، بل تقوم بمجموعة من الإجراءات والعمليات التي من شأنها صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، وإجراء مقارنات بعناصر وبيانات الأخرى وتكون في شكل صورتان هما:<sup>3</sup>

- ✓ يطلب تبريرات وتوضيحات من المكلف بالضريبة، وتبدأ هذه العملية داخل مكتب مصالح الضرائب حسب نص المادة 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية؛
- ✓ تقوم بإجراءات التحقيق المحاسبي والجبائي طبقا لنص المادة 20 و 21 لنفس القانون، وتتم هذه العملية خارج مكتب مصالح الرقابة الجبائية.

### المطلب الثاني: واجبات المكلفين بالضريبة

المكلف بدفع الضريبة ملزم ببعض الواجبات والالتزامات كي يستفيد من جميع حقوقه فعليه القيام بجميع التصريحات المكتوبة والمنصوص عليها في آجالها القانونية. فمنها من نص عليها القانون الجبائي التي تتمثل في الواجبات الجبائية ومنها من نص عليها القانون التجاري التي تتمثل في الواجبات المحاسبية.

**1- الواجبات المحاسبية:** يجب على المكلفين بالضريبة مسك الدفاتر المحاسبية والتي من خلالها مراقبة مختلف العمليات التي يقوم بها المكلف بالضريبة ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:<sup>4</sup>

**1-1- دفتر اليومية:** حسب المادة 09 من القانون التجاري فإنه "كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاوله أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا

<sup>1</sup> فهيمه بلول، محمد قلي، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على الموارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 07، العدد 06، 2018، ص ص 159-160.

<sup>2</sup> أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة، مصر، بدون طبعة، 2018، ص 85.

<sup>3</sup> عبود ميلود، الرقابة الجبائية في الجزائر "الإطار العام، الأهداف والطرق، العوامل المعيقة لها والسبل التفعيل"، مجلة المقار لدراسات الاقتصادية، مركز الجامعي تندوف، العدد 02، 2018، ص 315.

<sup>4</sup> حامد نورالدين، أثر الإصلاح النظام الضريبي، دار الزهران، الأردن، الطبعة الأولى، 2016، ص ص 140-141.

بشروط أن يحتفظ في هذه الحالة بكاف: الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا، ويجب أن يقدم هذا الدفتر عند كل طلب من الإدارة الجبائية، كما أن غياب هذا الدفتر يعتبر سببا كافيا لإلغاء ورفض محاسبة الكلف بالضريبة.

**1-2- الدفتر الكبير:** والذي يتضمن مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعنية.

**1-3- دفتر الجرد:** إلزامية مسك دفتر الجرد محددة في القانون التجاري بموجب المادة 10 التي تنص على إجراء الجرد على جميع عناصر الأصول والخصوم سنويا وبصفة مدققة.

إن هذه الدفاتر يجب أن يكونوا مؤشرين من طرف قاضي المحكمة حتى يحملا الصبغة القانونية، ويجب أن يخلوا من كل فراغ أو بياض، ويمنع الكتابة في الهوامش ومنع الشطب والتزوير حسب ما نصت عليه المادة 11 من القانون التجاري ولا بد على المكلف الاحتفاظ بالدفاتر لمدة 10 سنوات تبدأ من تاريخ إقفال السنة المالية.

**1-4- وثائق الثبوتية:** تنص المادة 18 من قانون 07-11 المؤرخ في 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي على أنه "تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصدقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق، وتلخص العمليات من نفس الطبيعة والتي تمت في نفس المكان وفي نفس اليوم في وثيقة محاسبية واحدة.

وعلى العموم فإن وثائق الثبوتية يجب أن تحتوي على مجموعة من التفاصيل الإلزامية المتمثلة في:

- ✓ تاريخ العملية؛
- ✓ طبيعة العملية؛
- ✓ الأطراف المتدخلين؛
- ✓ مقدار حصة العملية (المقدار والقيمة).

**2- الواجبات الجبائية:** على المكلفين أن يكتتبوا في الآجل القانونية عددا من التصريحات المنصوص عليها في التشريع الجبائي وهي:<sup>1</sup>

**2-1- التصريح بالوجود:** إن المكلفين بالضريبة الجدد مطالبون باكتتاب تصريح بالوجود في أجل 30 يوما، ابتداء من تاريخ بداية النشاط لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة، بالنسبة للأنشطة المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات أو الضرائب الأخرى.

<sup>1</sup> مصطفى عوادي، نصر رحال، التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مجلة الاقتصاد المال والأعمال، جامعة الشهيد حمة لخضر، المجلد 01، العدد 01، 2016، ص 39.

**2-2- التصريحات الشهرية بالضرائب والرسوم:** ألزم القانون المكلفين بأن يكتبوا تصريحاً شهرياً أو فصلياً صنف (G50) أو صنف (G50A) بمجمل الضرائب والرسوم المدفوعة نقداً أو عن طريق اقتطاع من المصدر لدى قبضات الضرائب التي يتبعونها قبل اليوم العشرين (20) الموالية للشهر في النموذج الذي تحدده الإدارة.

**2-3- التصريح السنوي بالأرباح والنتائج:** ألزم القانون الجبائي المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أن يكتبوا قبل أول ماي تصريحاً بقيمة الأرباح المحققة خلال السنة الفارطة، أما الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي صنف أرباح صناعية وتجارية فقط ألزمهم بإيداع قبل أول ماي من كل سنة تصريحاً بمبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة التي حققتها المؤسسة أو المكلف والمتعلقة بالدورة السابقة لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة أو في التي يقع في مجالها الإقليمي المقر الرئيسي للمؤسسة، ونفس الشيء بالنسبة للمكلفين الممارسين لمهن تجارية، صناعية، حرفية، فلاحية، أو المهن غير تجارية كذلك هم ملزمون باكتتاب تصريح خاص في إطار مداخلهم الصنفية.

**2-4- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة:** في حالة التنازل أو التوقف (الكلي أو الجزئي) عن النشاط لمكلف خاضع للنظام الحقيقي عليه أن يكتب في أجل عشرة 10 أيام ما يلي:

✓ تصريح إجمالي بالمداخيل التي لم تفرض عليها ضريبة؛

✓ تصريح خاص بالمداخيل الصنفية.

وهذه التصريحات يجب أن توضع في أجل (10) أيام ابتداء من تاريخ التنازل أو التوقف عن النشاط وفي حالة وفاة مستغل خاضع للنظام الحقيقي، فإن المعلومات الضريبية لتأسيس الضريبة تودع من قبل ذوي المتوفي خلال ستة أشهر التي تتبع تاريخ الوفاة.

### المطلب الثالث: الحقوق والضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة

لقد منح المشرع الجزائري مجموعة من الضمانات والحقوق للمكلفين بالضريبة وهذا للحفاظ على حقوقهم من التعسف الإداري، وتنحصر هذه الضمانات بمجموعة من الحقوق منها ما يتعلق بسير عملية التدقيق ومنها ما يتعلق بإجراءات التقويم.

**1- الضمانات المتعلقة بسير عملية التدقيق:** يتمتع المكلف الخاضع لرقابة الجبائية بضمانات تتعلق بسير عملية التدقيق بحيث يجب على الإدارة الجبائية عدم الإخلال بها:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> الساسي هلال، فعالية الرقابة الجبائية في الرفع من تحصيل الإيرادات الضريبية، مجلة مالية ومحاسبة الشركات JFCA، جامعة حمة لخضر، المجلد 03، العدد 01، 2023، ص ص 61-62.

**1-1- الإعلام المسبق:** تحت طائلة بطلان الإجراءات، فإن التحقيق في المحاسبة لا يمكن أن يتم دون إعلام مسبق بحيث يكون المكلف المعني بالتحقيق على دراية عن طريق إرسال إشعار بالرقابة مرفقا بوصل يثبت تأكيد بالاستلام ممضى من طرفه.

**1-2- الاطلاع على ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية:** قبل الخوض في عملية الرقابة يجب وبصفة إجبارية على المراقب أو المفتش الموكل له مهمة الرقابة الجبائية إرسال أو تسليم للمكلف ميثاق حقوق وواجبات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، وتتمثل هذه الوثيقة بأنها ملخصة بطريقة جيدة وواضحة مبينة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين.

**1-3- الاستعانة بمستشار جبائي:** تحت طائلة بطلان الإجراءات يجب أن يشار بصراحة أن المكلف يستطيع الاستعانة بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة لإستشارته أو الإنابة عنه، ولقد نص قانون الإجراءات الجبائية صراحة عن هذا الحق "...فإن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة...."، لكن حضوره ليس ضروريا أثناء الرقابة الجبائية الفجائية لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم إشعاره بذلك.

**1-4- تحديد مدة الرقابة:** حتى لا تكون عملية الرقابة باطلة فإن المشرع قد قام بتحديد المدة الزمنية للرقابة وذلك حسب طبيعة النشاط الممارس ورقم الأعمال المصرح به. فالمادة 20 فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية تنص على أنه لا تستغرق مدة التحقيق أكثر من ثلاثة (03) أشهر:

✓ بخصوص مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛

✓ كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها سنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛

✓ ويمكن أن يمدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم الأعمال لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

وفي جميع الحالات لا تفوق مدة التحقيق في عين المكان مدة تسعة (09) أشهر. أما بالنسبة للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية لا يمكن أن تفوق مدة التحقيق سنة واحدة.

وقد لا تحترم المدة المحددة للتحقيق من طرف الإدارة في حالة استعمال مكلف أثناء التحقيق مناورات تدليسيه، تقديمه معلومات غير كاملة أو غير صحيحة على طلبات التوضيح.

**1-5- عدم إمكانية تجديد الرقابة:** لا يمكن للإدارة أن تقوم بإجراء رقابة جديدة على نفس النوع من الضرائب التي جرت عليها المراقبة السابقة وخلال نفس الفترة. إلا في حالة قيام المكلف بغش واضح أو تقديمه معلومات

خاطئة أثناء الرقابة الأولى، وفي حالة ما إذا وجد المراقب أثناء عمله غش على أنواع أخرى من الضرائب غير المعنية بالإشعار فإنه يمكنه توجيه إشعار آخر للمكلف يتضمن المراقبة في الضرائب الجديدة.

2- الضمانات المتعلقة بإعادة التقييم: يتمتع المكلف الخاضع لضريبة بضمانات متعلقة بإعادة التقييم من بينها:

2-1- الإشعار بنتائج التحقيق: يفرض قانون الإجراءات الجبائية بصورة إلزامية إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق في محاسبته ويملك هذا الأخير حق الرد.<sup>1</sup>

حيث يجب إبلاغ المكلف بالضريبة بنتيجة الرقابة التي خضع لها سواء تعلق الأمر بإعادة التقييم ورفع الضريبة أو حتى في حالة غياب إعادة التقييم. ويتم إجراء التبليغ بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو بتسليم الإشعار إلى المعني مع إشعار بالاستلام.

وينطبق الأمر على التحقيق في المحاسبة أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة. وسواء تعلق الأمر بالتحقيق في المحاسبة أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة فإن المشرع أوجب في إجراء الإشعار بنتائج التحقيق عدة خصائص هي التفصيل، التعليل، والإشارة إلى حق المكلف في الاستعانة بمستشار للرد على النتائج التحقيق المبلغ بها.

لقد اشترط المشرع أن تتم صياغة نتائج التحقيق بشكل مفصل بالقدر الكافي وأن يتضمن التعليل الذي استندت إليه الإدارة الجبائية في الوصول إلى تلك النتائج، هذا التفصيل يسمح بتبسيط النتائج أما التبرير فيمكن المكلف من ملاحظة الأسانيد التي تعتمد عليها الإدارة حتى يتسنى له تقديم ملاحظته بشأنها والرد عليها بالشكل المناسب. وأوجب القانون تحت طائلة البطلان إجراء التحقيق وبالنتيجة قرار فرض الضريبة أن يشار في الإشعار إلى حق المكلف في الاستعانة بمستشاره من أجل مناقشة مقترحات الإدارة الجبائية برفع الضريبة أو الإجابة عليها.

2-2- حق الرد: يوجد في متناول المكلف بالضريبة أجل 40 يوم لتقديم ملاحظات أو قبول نتائج التحقيق، بحيث يمكن للمكلف بالضريبة طلب توضيحات شفوية حول محتوى التبليغ وبعد انقضاء الأجل يمكنه كذلك توضيحات إضافية. وفي حالة ما إذا قدم المكلف بالضريبة موافقته، يعد فرض الضريبة على الأساس الذي تم تبليغه فيصبح نهائي ولا يمكن التشكيك فيه من طرف الإدارة، وفي حالة ما إذا قدم المكلف ملاحظات حول محتوى التبليغ هناك حالتين يجب أخذها بعين الاعتبار:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عادل بن عبد الله، عادل مستاري، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، مجلة المفكر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد 04، 2009، ص 277.

<sup>2</sup> المديرية العامة لضرائب، الرقابة الجبائية وضماناتها، الموقع الرسمي [www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz)، تاريخ التصرف 2024/03/01، على الساعة 06.30.

✓ إن تم إقرار أن ملاحظات المكلف بالضريبة مؤسسة في مجملها أو جزء منها، تتخلى الإدارة أو تعدل مشروع تقييمها؛

✓ إن تم رفض ملاحظات المكلف، يتعين على الإدارة إعلام المكلف عن الرفض عن طريق رد يكون مفصل ومبرر.

بإمكان المكلف بالضريبة أن يلتمس الرد والتحكيم فيما يخص المسائل الفعلية والقانونية حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مصلحة البحث والتحقيق.

غير أنه يتعين أن يرسل له استدعاء يتضمن التاريخ والتوقيت من أجل الدعوة لنقاش الحضورى تختم به أشغال التحقيق، وأيضا يمكن الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف بالضريبة.

**2-3- حق الطعن:** لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة حول نتائج عملية التدقيق منح المشرع للمكلف إمكانية الطعن بهدف استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها والاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي،<sup>1</sup> وذلك بتقديم الشكاوى حسب التدرج:

✓ الطعن الأولي لدى الإدارة الجبائية، يعتبر الطعن الأولي طريقة أولى للطعن وإجراء إجباري في المنازعات. ويتمثل في القيام بشكاوى نزاعية؛<sup>2</sup>

✓ الطعن لدى لجان الطعن، يمنح لدى المكلف بالضريبة طريقة ثانية للطعن وهذا على مستوى لجان الطعن، يكون موجهها لرئيس اللجنة وذلك للاعتراض على قرار الرفض الكلي أو الجزئي للشكاوى النزاعية التي تم التقدم بها مبدئيا؛<sup>3</sup>

✓ الطعن لدى المحكمة الإدارية، يشكل إبلاغ القاضي عن طريق عريضة افتتاح دعوى المرحلة الأخيرة للإجراء النزاع، يدعى بالإجراء القضائي حيث يودع لدى المحكمة الإدارية.<sup>4</sup>

إن كل الطرق السابقة هي عبارة عن حق للمكلف بالضريبة تعبيرا عن رفضه كل التجاوزات والأخطاء من قبل الإدارة الجبائية. والشكل الموالي يوضح ملخص لطرق الطعن.

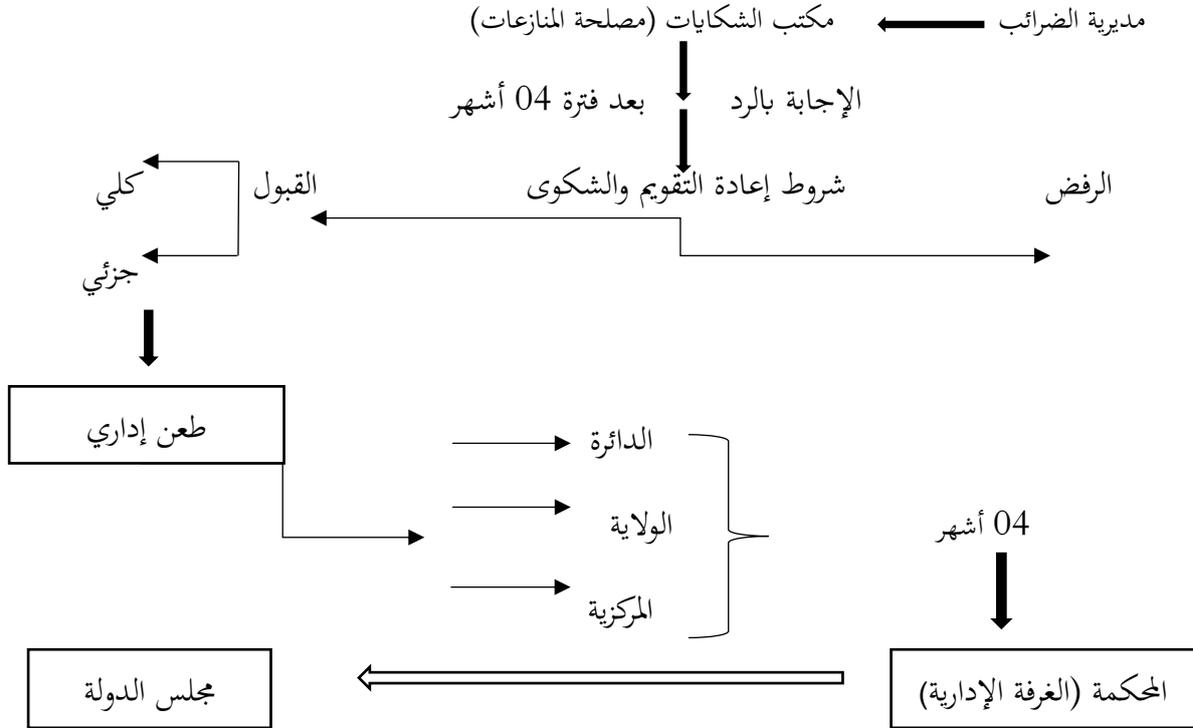
<sup>1</sup> العبد صالحى، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار الهومة، الجزائر، الطبعة الثانية، 2006، ص 85.

<sup>2</sup> المواد رقم 71-79 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الموقع الرسمي [www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz)، 2008، ص ص 38-41.

<sup>3</sup> المواد رقم 80-81 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع نفسه، ص ص 41-45.

<sup>4</sup> المواد رقم 82-89، من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع نفسه، ص ص 45-48.

الشكل رقم(04): طرق الطعن الجبائي



المصدر: عبد الله الحتسي حميد، رداوية معمر، دعم نظم المعلومات بالتكامل والتنسيق وأهميته في اتخاذ القرارات داخل الدوائر الحكومية، حالة المديرية العامة للضرائب، الملتقى العلمي الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، أيام 14-15 أفريل 2009، ص 7.

من خلال الشكل يتضح أنه يمكن للمكلف في حال رغبته بالطعن أن يقوم بأول إجراء المتمثل في تقديم طعن لدى مديرية الضرائب حيث تتكفل مصلحة النزاعات بذلك وبعد فترة أربعة أشهر يتم تقديم رد بالرفض التام للشكوى المقدمة من طرف المكلف أو الرد بقبولها سواء كان كلي أو جزئي. كما يبين شكل طريقة ثانية للطعن والذي يتمثل في الطعن لدى لجان الإدارة حيث تقوم هذه اللجان الإدارية بدراسة الطعون مقدمة لها وتلتزم هذه الأخيرة بتقديم قراراتها حول الشكوى المعروضة عليها في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ الإيداع.

وفي حالة لم يقتنع المكلف بالقرار الصادر من مصلحة النزاعات واللجان الإدارية يحق له تقديم طعن عن أمام المحكمة وبالتحديد تقديمها أمام الغرفة الإدارية لتعيد النظر فيه. وبعد هذا يمكن للمكلف بالضرية أن يقوم بآخر حق له والمتمثل في الطعن على قرار هذا الأخير وتحال الشكوى لدى مجلس الدولة ليقوم بدراستها والفصل فيها بصفة نهائية.

## خلاصة الفصل

تعتمد الإدارة الضريبية بشكل كبير على الرقابة الجبائية كوسيلة وأداة مهمة لمواجهة والكشف عن حالات التهرب الضريبي وتحصيل الضرائب من المكلفين بها. وتستخدم من أجل ذلك عدة أشكال كل حسب الأهمية ونوع الحالة التي تكون أمامهم. تبدأ كمرحلة تمهيدية بالرقابة العامة والتي تقوم فيها بتناول الملف الجبائي للمكلف، الوقوف على الوضعية الجبائية الخاصة به، وتقوم بالرقابة المعمقة من أجل استدراك التهرب الضريبي وأثناء قيامها بعمليات الرقابة على تصريجات المكلفين تقوم بالعديد من الإجراءات المتسلسلة حسب نوع التحقيق الذي تقوم به. ومن أجل ضمان الأهداف وسير العملية بشكل فعال ضمن المشرع للإدارة الجبائية عدة حقوق كحق الاطلاع، حق استدراك الخطأ، حق المعاينة، وغيرها من الحقوق. وفي المقابل تم منح للمكلفين العديد من الضمانات أيضا منها الضمانات المتعلقة بسير عملية التحقيق، والضمانات المتعلقة بإعادة التقييم. وكذلك الواجبات التي عليهم هذا من شأنه أن يحسن طبيعة العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.

## الفصل الثالث

### دراسة تطبيقية في مركز الضرائب -CDI- قالمة

#### تمهيد

بعد التعرف على مختلف جوانب الرقابة الجبائية كجانب نظري والدور الذي تلعبه في الحد من التهرب الضريبي باعتبار هذا الأخير يتسبب في خسائر مالية هائلة للدول ويؤدي إلى حرمان الخزينة العمومية من الموارد التي تحتاجها لتمويل النفقات الحكومية. وكإسقاط ميداني لدور الرقابة الجبائية في الحد والكشف عن حالات التهرب الضريبي خصصنا هذا الفصل للقيام بالدراسة الميدانية بمركز الضرائب CDI بقالمة الذي يعد أحد الهياكل الجبائية المخول لها القيام بعملية الرقابة في تصريحات المكلفين بالضريبة. وعليه قمنا بدراسة أحد الملفات الموجودة لديهم وكشف عن مختلف الاختلالات الموجودة في التصريحات المقدمة من طرف المكلف وإعادة تقييم مختلف الضرائب والرسوم المعني بها.

وعليه قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- ✓ المبحث الأول: تقديم عام حول الإدارة الجبائية في الجزائر؛
- ✓ المبحث الثاني: دراسة حالة لإجراء التحقيق المحاسبي.

## المبحث الأول

### تقديم عام حول الإدارة الجبائية في الجزائر

شهدت الإدارة الضريبية العامة في الجزائر عدة إصلاحات تهدف إلى تحسين، تنظيم الإدارة الضريبية ويتميز التنظيم الجديد لهيكل الإدارة الضريبية بالسمات التالية:

- ✓ إنشاء مديرية العلاقات العمومية والاتصال، ومديرية الاعلام والتوثيق من أجل تحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة؛
- ✓ إنشاء مصلحة التحريات الجبائية والتي تتكون من خمس مديريات جهوية بهدف تدعيم أجهزة الرقابة على مستوى المديريات الجهوية والولائية؛
- ✓ إنشاء المراكز الجوارية -CPI-، ومراكز الضرائب -CDI- لتحقيق إدارة جبائية مركزة على المكلفين بالضريبة. ومن هذا المنطلق سنحاول في هذا المبحث أولاً تعريف بالإدارة الجبائية في الجزائر بصفة عامة، والمركز الضرائب بصفة خاصة باعتباره المركز الذي تم على مستواه القيام بدراسة الميدانية تخص موضوعنا، من خلال المطالب التالية:

✓ **المطلب الأول:** الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر؛

✓ **المطلب الثاني:** تقديم عام لمركز الضرائب -CDI- قلمة؛

✓ **المطلب الثالث:** الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب قلمة.

### المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر

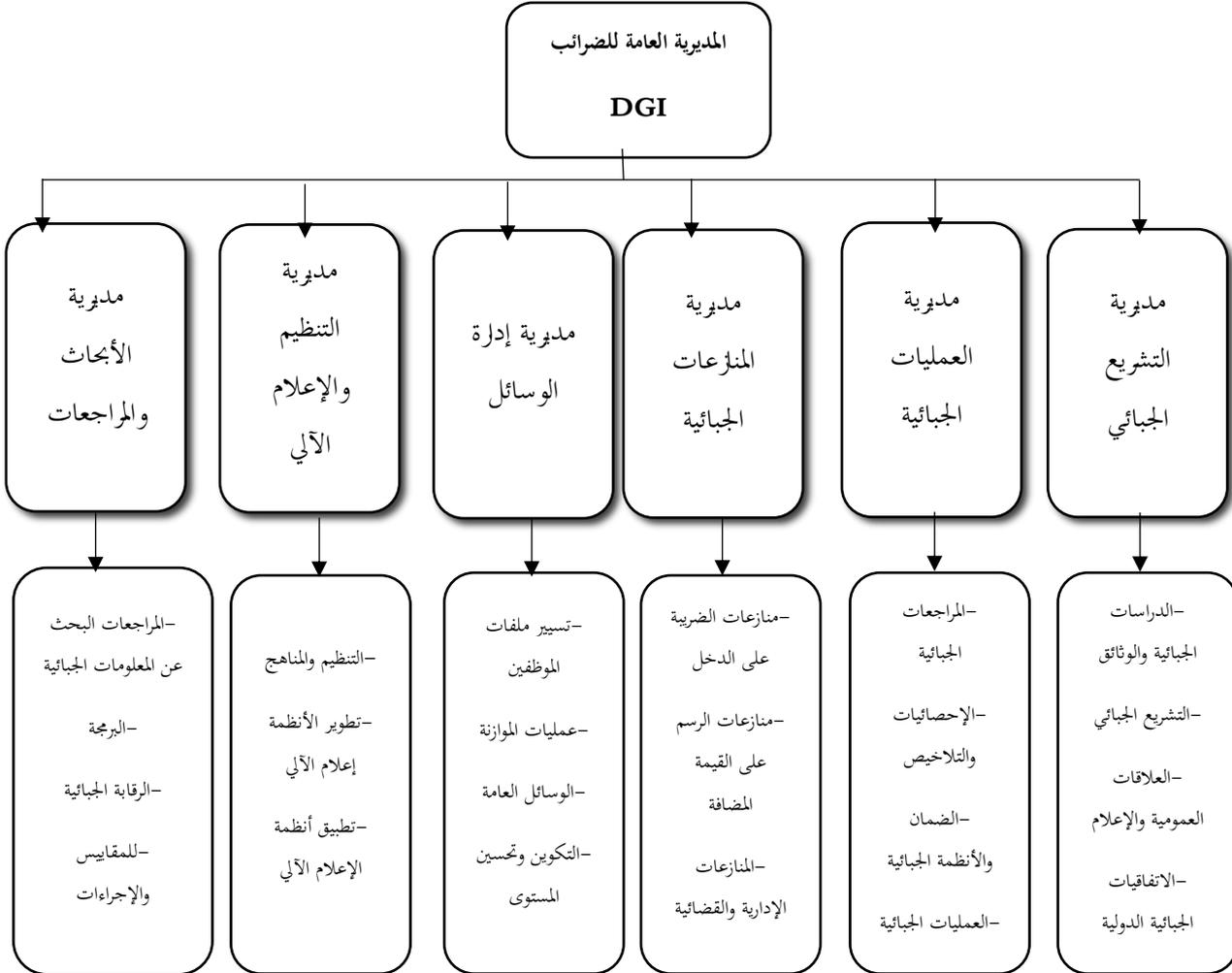
تمت عملية تطوير الإدارة الجبائية تدريجياً في ظل الإصلاحات التي عرفتها الجزائر، كما تمت إعادة هيكلة الإدارة الجبائية على مختلف المستويات، المستوى المركزي، الجهوي، والمستوى الولائي.

**1- المديرية العامة لضرائب:** تعتبر المديرية العامة لضرائب أحد الركائز الأساسية في الاقتصاد الوطني والتي تعتمد عليها الحكومة في تنفيذ برامجها لكونها متعلقة بإدارة النظام الضريبي والتحكم في كل جوانبه من التشريع والتنظيم إلى تنفيذ خطط السياسة الجبائية بهدف تحصيل الموارد التي تعتبر المصدر الرئيسي لخزينة الدولة. فهي مكلفة بـ:

- ✓ السهر على دراسة، اقتراح، إعداد النصوص التشريعية، التنظيمية، وكذا تنفيذ التدابير الضرورية لإعداد وعاء الضرائب، تصفيتهما، تحصيل الضرائب، الحقوق، الرسوم الجبائية وشبه الجبائية؛
- ✓ السهر على تحضير ومناقشة الاتفاقيات الجبائية الدولية التي تحتوي على أحكام جبائية أو شبه جبائية؛
- ✓ تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة الغش والتهرب الجبائين.

وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13/07/1998 المعدل المتمم المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، تتكون المديرية العامة لضرائب على 06 مديريات مركزية وبكل واحدة 04 مديريات فرعية، الموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي للمديرية العامة لضرائب



المصدر: الجريدة الرسمية العدد 51 المؤرخة في 15/07/1998، نقلا عن الموقع الإلكتروني: <https://www.joradp.dz>، ص 12.

من خلال الشكل نلاحظ أن المديرية العامة لضرائب تتكون من ست مديريات فرعية كل واحدة منها تختص بمهام معينة كمديرية الأبحاث والمراجعات فهي تسيير عمليات الرقابة الجبائية على مستوى المركزي حيث تعتبر مصلحة مركزية لها صلاحيات وسلطات على المستوى الوطني، تضم كل من المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومة الجبائية، المديرية الفرعية للبرمجة، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، والمديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات. وهكذا مع باقي المديريات.

2- المديرية الجهوية للضرائب: المديرية الجهوية هي بمثابة الإدارة المركزية على المستوى الجهوي، وهي تمثل الحلقة التي تربط المديرية الولائية للضرائب مع المديرية العامة للضرائب، ويصل عددها إلى تسعة وتغطي مجمل القطر الوطني تتكفل بالتنسيق والمراقبة على عمل المديرية الولائية، وهذه المديرية عدة مهام نذكر من بينها:

- ✓ ضمان تمثيل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي؛
- ✓ ضمان العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية والمديرية الولائية للضرائب؛
- ✓ إعداد بصفة دورية حصيلة وملخصات عن أعمال المصالح الجبائية؛
- ✓ المشاركة في أعمال تكوينية الأعوان وتحسين مستواهم وتحديد معلوماتهم؛
- ✓ الموافقة على استفادة المكلفين بالضريبة من نظام الشراء بالإعفاء حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.

تضم المديرية الجهوية للضرائب والبالغ عددها تسع مديريات جهوية المسؤولة عن 54 مديرية ولائية، التي تحدد اختصاصها الاقليمي بموجب قرار وزاري، كما تتكون كل مديرية جهوية للضرائب على مديريات فرعية لا يتجاوز عددها أربعة ولكل مديرية فرعية مكاتب لا يتجاوز عددها أربعة مكاتب والموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (06): الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب



المصدر: الجريدة الرسمية العدد 79 المؤرخة في 1998/10/25، نقلا عن الموقع الإلكتروني: <https://www.joradp.dz>، ص 14.

من خلال الشكل نلاحظ أن المديرية الجهوية للضرائب هي امتداد للمصالح المركزية على مستوى المحلي ودورها الأساسي يتمثل في تنشيط ومتابعة النشاطات المديرية الولائية حيث تضم أربع مديريات فرعية وهي المديرية

الفرعية لتكوين، المديرية الفرعية لتنظيم والوسائل، المديرية الفرعية للعمليات الجبائية، والمديرية الفرعية لرقابة وهذه الأخيرة مكلفة بفحص وتنسيق وجلب التصحيحات اللازمة لنقائص والأخطاء الملحوظة خاصة فيما يتعلق بالرقابة الجبائية وتحصيل الضرائب ومراقبة المنازعات، من خلال ثلاث مكاتب المبينة في الشكل.

**3- المديرية الولائية للضرائب:** تسهر المديرية الولائية لضرائب على احترام التنظيم والتشريع الجبائين، مع متابعة ومراقبة نشاط المصالح الخارجية لتحقيق الأهداف المحددة لها، كما تعتبر العلاقة بين المديرية الجهوية للضرائب والمديريات الولائية الواقعة ضمن دائرتها الإقليمية علاقات سليمة، وتلتزم المديريات الولائية بإبلاغها بكل الجداول الإحصائية المعدة دوريا والمنصوص عليها في التنظيم المعمول به وتقديم كل البيانات والتقارير التي تخص سير المصالح أو تطبيق التشريع والتنظيم الجبائي. فهي مكلفة أيضا بـ:

- ✓ متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة؛
- ✓ دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة؛
- ✓ إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها؛
- ✓ تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها؛
- ✓ ضمان الرقابة القبيلية وتصفية حسابات تسيير القابضين؛
- ✓ تحليل وتقويم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، إعداد تلخيصها عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها؛
- ✓ تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
- ✓ نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

### المطلب الثاني: تقديم عام حول مركز الضرائب -CDI- ولاية قلمة

نظرا لأهمية التحقيق المحاسبي في مجال الرقابة الجبائية تم اختيار مركز الضرائب لولاية قلمة من أجل تأكيد المعارف النظرية السابقة وإبرازها بدراسة حالة للمكلف الخاضع لتحقيق المحاسبي للكشف عن التهرب الضريبي، حيث كانت الحاجة المتزايدة لتمويل الدولة وتوفير الخدمات العامة إلى إنشاء هذه المراكز لإدارة وتنظيم أفضل.

**1- تعريف مركز الضرائب:** يعتبر مركز الضرائب عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة، يطمح مركز الضرائب المنشأ بهدف تقديم خدمة نوعية، إلى تطوير شراكة جديدة تجمعها بالمكلفين بالضريبة تقوم أساسا على التواجد، الاستماع، الاستجابة، ومعالجة سريعة لكل الطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة.

فلقد تم إنشاؤه حسب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في: 21 فيفري 2009، يتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحتها، وبهذا الصدد يشكل مركز الضرائب المحور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي التابعين لمجال اختصاصه، وهو مركز تسيير موحد يعمل تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير، التحصيل، المراقبة، المنازعات.

**2- مهام مركز الضرائب:** بهذا الصدد ينشط مركز الضرائب في المجالات الرئيسية الآتية:

**2-1- في مجال الوعاء:** فهو مكلف بـ:

- ✓ يمسك ويسير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛
- ✓ مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي للإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح الصناعية، التجارية، والأرباح غير التجارية؛
- ✓ إصدار، معاينة، والمصادقة على الجدول، قوائم التحصيلات، شهادات الإلغاء، أو التخفيض.

**2-2- في مجال التحصيل:** فهو مكلف بـ:

- ✓ التكفل بالجدول، سندات الإيرادات، تحصيل الضرائب، الرسوم، الأتاوى؛
- ✓ التكفل بالعمليات المادية للدفع، التحصيل، وتقدير الأموال النقدية؛
- ✓ ضبط الكتابات، الحسابات، ومركز تسليم القيم.

**2-3- في مجال الرقابة:** فهو مكلف بـ:

- ✓ البحث، التحصيل، استغلال، المعلومات الجبائية، ومراقبة التصريحات؛
- ✓ إعداد، إنجاز برامج التدخلات، المراقبة لدى الخاضعين للضريبة، وتقييم نتائجها.

**2-4- في مجال المنازعات:** فهو مكلف بـ:

- ✓ دراسة ومعالجة الشكاوي؛
- ✓ متابعة المنازعات الإدارية والقضائية؛
- ✓ تسديد قروض الرسوم.

**2-5- في مجال الإستقبال والإعلام:** فهو مكلف بـ:

- ✓ ضمان مهمة إستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛
- ✓ التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء لا سيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل قوانينها الأساسية؛
- ✓ تنظيم وتسيير المواعيد؛

✓ نشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لإختصاص مركز الضرائب.

### المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب

حسب نص المادة 88 من القانون، تنظم مركز الضرائب في ثلاث مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين.

#### 1- المصلحة الرئيسية لتسيير: وتتكفل بما يلي:

- ✓ التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب، في مجال الوعاء، المراقبة الجبائية، متابعة الامتيازات الجبائية، والدراسة الأولية للاحتجاجات؛
  - ✓ المصادقة على الجداول، السندات الإيرادات، وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها بصفته وكيل مفوضا للمدير الولائي للضرائب؛
  - ✓ إقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس السندات أو المراجعة المحاسبية؛
  - ✓ إعداد تقارير دورية وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى، مع الحرص على إنسجامها.
- ويندرج ضمن هذه المصلحة الرئيسية خمس مصالح فرعية وهي:

- المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية؛
- المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري؛
- المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات؛
- المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة.

#### 2- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: وتتكفل بما يلي:

- ✓ إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية، معالجتها، تخزينها، وتوزيعها من أجل إستغلالها؛
- ✓ إقتراح عمليات مراقبة وإنجزها بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية.

وتشمل المصلحة الرئيسية على أربع مصالح فرعية وهي:

#### أ- مصلحة البطاقات والمقارنات: وتكفل بما يأتي:

- ✓ تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والإستعلام الخاصة بوعاء الضريبة وكذا مراقبتها وتحصيلها؛
- ✓ مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية، تخزينها، واستردادها من أجل إستغلالها؛
- ✓ التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.

ب- مصلحة البحث عن المادة الضريبية: والتي من مهامها ما يلي:

- ✓ إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الإطلاع؛
- ✓ إقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين مكان إنطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة.

ج- مصلحة التدخلات: وتكلف بما يأتي:

- ✓ برمجة وإنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيادة والمراقبة عند المرور وكذا إنجاز في عين مكان لكل المعائنات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها؛
- ✓ إقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو للمراقبة على أساس المستندات إنطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة.

هـ- مصلحة المراقبة: من مهامها ما يلي:

- ✓ إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان؛
- ✓ إعداد وضعيات إحصائيات دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقديم مردودها.

3- المصلحة الرئيسية للمنازعات: وتتكلف بما يلي:

- ✓ دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب، وناتج عن فرض ضرائب، زيادات، غرامات، عقوبات قررها المركز، وكذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة؛
  - ✓ متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.
- ويندرج ضمن هذه المصلحة ثلاث مصالح فرعية وهي:

- مصلحة الاحتجاجات؛
- مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية؛
- مصلحة التبليغ والأمر بالدفع.

4- القباضة: وتتكلف بما يلي:

- ✓ التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل؛
- ✓ تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة؛
- ✓ مسك المحاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

وتتضمن القابضة ثلاث مصالح وهي:

- مصلحة الصندوق؛
- مصلحة المحاسبة؛
- مصلحة المتابعات.

5- مصلحة الاستقبال والإعلام: تحت سلطة المركز، وتتكفل بما يلي:

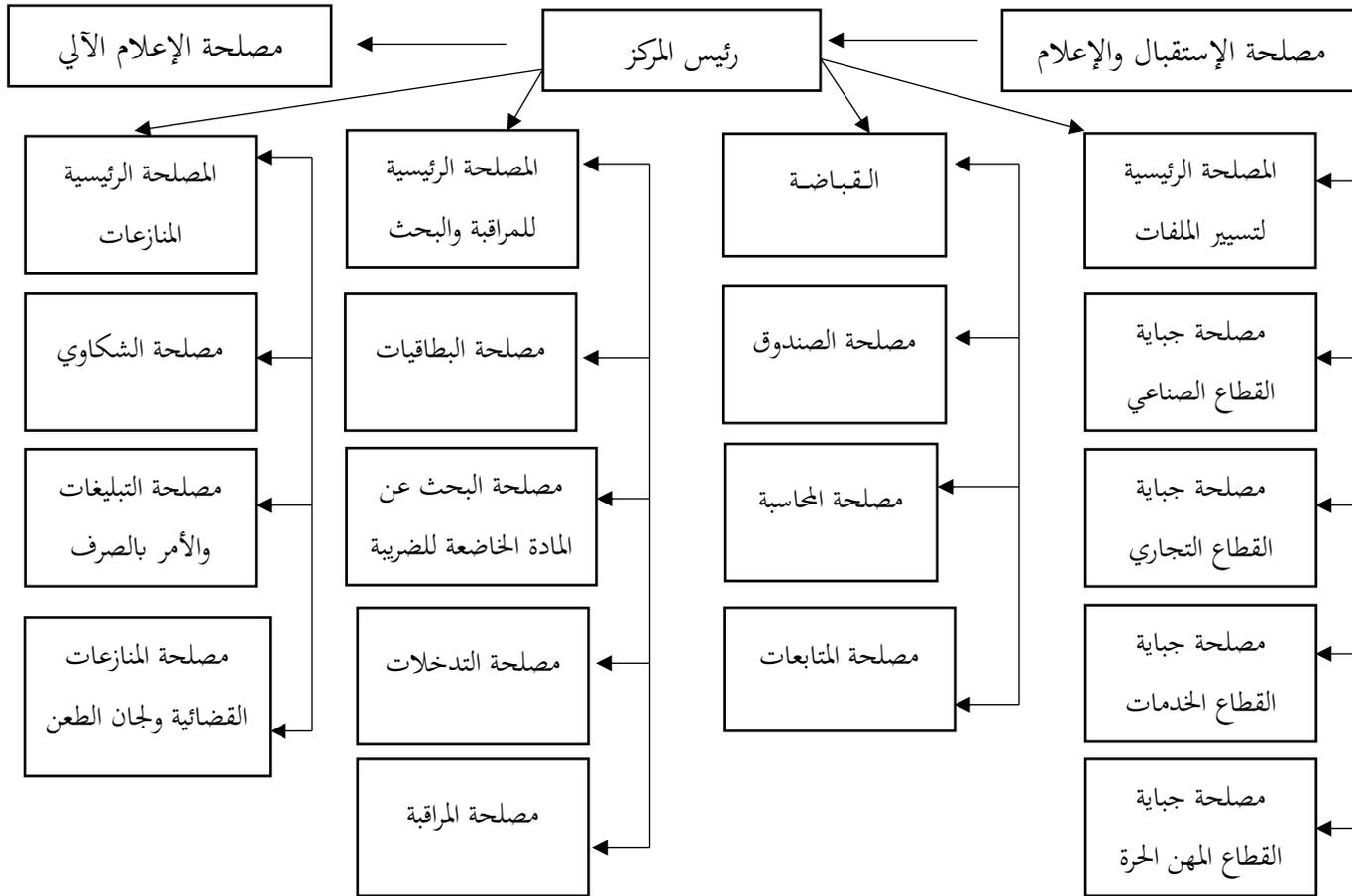
- ✓ تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
- ✓ نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لإختصاص مركز الضرائب.

6- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل: وتتكفل بما يلي:

- ✓ إستغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها، كذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها؛
- ✓ إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى؛
- ✓ الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة وأمن المقرات.

أما الهيكل التنظيمي سنوضحه من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (07): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية قالة



المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مركز الضرائب لولاية قالة.

## المبحث الثاني

## دراسة حالة حول إجراء تحقيق محاسبي

تعتبر عملية فحص محاسبة المكلف بالضريبة من أكثر الوسائل فعالية التي يمكن من خلالها مراقبة التصريحات الجبائية ومقارنتها بالدفاتر المسوكة من قبل المكلف الخاضع لرقابة الجبائية والتي تخص أربع سنوات الأخيرة غير المتقدمة لمختلف الضرائب والرسوم، حيث نتناول هذا المبحث من خلال المطالب الآتية:

✓ المطلب الأول: المرحلة التحضيرية؛

✓ المطلب الثاني: المرحلة الميدانية؛

✓ المطلب الثالث: المرحلة الختامية.

## المطلب الأول: المرحلة التحضيرية

تعتبر المرحلة التحضيرية أولى المراحل التي يقوم بها الأعوان المحققين وتمثل في سحب وجلب الملف الجبائي للقيام بالمعاينة الأولية للمعلومات الخاصة والمبرمجة لعملية الرقابة على مستوى المصلحة الرئيسية لتسيير.

## 1- التعريف بالمكلف بالضريبة: هو:

✓ المكلف السيد -س- مؤسسة أشغال البناء؛

✓ رقم الجبائي XXX؛

✓ الموقع: قلمة؛

✓ خاضع لنظام جبائي حقيقي (متابع من طرف مركز الضرائب قلمة).

## 1-1- الضرائب الخاضع لها: تتمثل في:

✓ الرسم على القيمة المضافة (TVA)؛

✓ الرسم على النشاط المهني (TAP)؛

✓ الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)؛

✓ الضريبة على الدخل الإجمالي - صنف المرتبات والأجور-.

## 1-2- السنوات المعنية بالتحقيق: 2017، 2018، 2019، 2020.

2- أهم الإجراءات التمهيدية التي يقوم بها المدقق: بعد التعرف كليا على المكلف الخاضع لعملية التحقيق المحاسبي يشرع المدقق في الإجراءات التمهيدية لهذه العملية والمتمثلة في:

- ✓ يتم إرسال الإشعار بالتحقيق في محاسبة رقم XX الصادر بتاريخ XX/XX/2021 إلى المكلف -س- مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة (مثل حقهم في الاستعانة بمستشار يختاره يحض إرادته وواجباتهم مسك السجلات)، يتم تسليمه إلى المكلف برسالة موصى بها مبين فيه المدة التي منحها له القانون قدرها 10 أيام لتحضير دفاتر والوثائق المحاسبية؛<sup>1</sup>
- ✓ تبيان الضرائب والرسوم محل التحقيق، TVA، TAP، IRG/S، IRG، والسنوات مراد التحقيق فيها 2017، 2018، 2019، 2020، وفيما يخص مكان التحقيق فإن المكلف أبلغهم بالتحقيق في الوثائق المحاسبية على مستوى إدارة نظرا لظروفه؛<sup>2</sup>
- ✓ بعد وصول الإشعار تبدأ مرحلة الاتصال الأولي حيث يقوم بإطلاع على السجلات، الدفاتر المحاسبية، وإجراء عملية مقارنة بين ما تم إدراجه في الميزانية وما تم التصريح به في التصريحات الشهرية G50، مع الكشوفات البنكية.

#### المطلب الثاني: المرحلة الميدانية

بعد قيام المحققان بالإجراءات التمهيديّة وجمع المعلومات اللازمة لمباشرة مهامها التي لا تتجاوز ثلاث أشهر (03) بالنسبة السنة المالية المحقق فيها وذلك حسب المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية ويمكن تمديدتها من 06 إلى 09 أشهر حسب الرفع في رقم الأعمال من الفحص والتحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية والتي أفرزت عدة نقائص وسيتم إدراجها في محضر محرر من طرف المحققان.

#### 1- التبليغ الأولي: ويشمل:

- ✓ أرسل المدقق التبليغ الأولي رقم XX/2021 الصادر بتاريخ XX/XX/2021، والذي يحتوي على أهم الملاحظات والناتج التي توصل إليها خلال قيامه بمقارنة الميزانيات للسنوات الأربعة (04) وكذا كشف المحاسبة، ومنح للمكلف -س- مهلة قانونية تبلغ (40) يوما ابتداء من تاريخ استلام التبليغ الأولي لإبداء رأيه، ملاحظته، قبوله، أو رفضه لهذا التبليغ، وأن غياب الرد خلال هذه المدة يعني قبول ضمني للناتج كما منح له حق بالاستعانة بمستشار من اختياره لمناقشة التقويمات المرسله له والرد عليها.<sup>3</sup>

تضمن التبليغ الأولي عدة ملاحظات نذكر أهمها فيما يلي:

<sup>1</sup> أنظر الملحق رقم 01.

<sup>2</sup> أنظر الملحق رقم 03.

<sup>3</sup> أنظر الملحق رقم 04.

## 1-1- الالتزامات الجبائية: والتي من بينها:

✓ **الضريبة على الدخل الإجمالي:** إن المداخيل الصافية الناتجة عن ممارسة نشاطكم تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي طبقا لأحكام المواد: 1 و 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وفق الجدول التصاعدي المنصوص عليه في المادة 104 من نفس القانون، وعليه فإنكم ملزمون باكتتاب تصريح سنوي قبل 01 أفريل من كل سنة لمجمل مداخيل الصافية؛

✓ **الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور:** إن المرتبات والأجور التي تدفع للعمال تخضع للاقتطاع من المصدر للضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور، ولهذا إنكم مدينون بهذا الاقتطاع لصالح الخزينة العمومية طبقا للمواد: 75 و 128 إلى 130 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

✓ **الرسم على النشاط المهني:** يستحق هذا الرسم بصدد رقم الأعمال المحقق من ممارسة نشاط تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي أما المعدل الرسم فيقدر 2% طبقا للمادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمعدلة بالمادة رقم: 03 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015، ومكان فرض الرسم فهو مكان تواجد ورشاتكم طبقا للمواد من 217 إلى 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أما طريقة الدفع فتؤدى وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 359 من نفس القانون؛

✓ **الرسم على القيمة المضافة:** إن نشاطكم يعد من العمليات الخاضعة إجباريا للرسم على القيمة المضافة طبقا لأحكام 01-1 و 02 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، غير أن الرسوم التي أثقلت المشتريات تعد قابلة للحسم طبقا لأحكام المواد من 29 إلى 41 من نفس القانون، أما كفاءات الدفع والتصريح فتكون وفق الإجراءات النظام العام المنصوص عليها في المواد من 76 إلى 82 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

## 1-2- الملاحظات المسجلة: نلخصها في الآتي:

1-2-1- مراقبة المحاسبية: بعد مراجعة الوثائق المحاسبية المقدمة وفحصها تم تسجيل عليها الملاحظات التالية:

✓ **من حيث الشكل:** مسك دفاتر المحاسبة الإلزامية (دفتر اليومية، دفتر الأستاذ، ودفتر الجرد) المنصوص عليها في المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري والمادة 20 من القانون المتضمن النظام المالي المحاسبي.

✓ **من حيث المضمون:** نجد:

● **حسابات الميزانية:** وتشمل:

➤ **دراسة حسابات الأصول:** تم تسجيل ملاحظات في الحسابات التالية:

ح/ 411 الزبائن: مقبوض بمبلغ = 2.500.000 دج في سنة 2017 خاص برقم الأعمال مفوتر لسنة 2015؛

ح/ 512000 البنك: مقبوض غير مصرح به في سنة 2020؛

ح/ 53 الصندوق: مقبوض بمبلغ= 2.500.000 دج في سنة 2017، مقبوضات بمبلغ= 1.000.000 دج+ 900.000 دج عن طريق صندوق التوفير والاحتياط CNEP في سنة 2020.

➤ دراسة حسابات الخصوم: لم نسجل أية ملاحظات.

➤ دراسة حسابات التسيير: الأعباء: تم تسجيل بعض الملاحظات على مستوى الحسابات التالية:

ح/ 68 إهلاكات: هناك فارق في مبلغ الإهلاكات لسنة 2017؛

ح/ 704 إنتاج مباع: وضعيات أشغال غير مصرح بها في سنة 2017 و2020.

1-2-2- مراقبة الجبائية: تم تسجيل الملاحظات الآتية:

✓ من حيث الشكل: تشمل:

- التصريجات الجبائية الشهرية مكتتبه بصفة منتظمة؛
- التصريجات الجبائية السنوية مكتتبه بصفة منتظمة؛
- التصريجات السنوية الخاصة بالمرتبات والأجور (سلسلة G29) مكتتبه بصفة منتظمة لسنتي 2019 و2020.

✓ من حيث المضمون: نجد:

- تم تثبيت رقم الأعمال المصرح به.

بعد هذا يتم تقديم دعوة لاختتام الأشغال للمكلف لحضور الاجتماع التحواري وعرض نتائج التحقيق، كما يتم منحه أجل 40 يوما لرد حول النتائج التي تم عرضه عليه وتقديم تبريرات حول الملاحظات المسجلة.<sup>1</sup>

1-3- نتائج التحقيق في المحاسبة: يتم الإشارة في التبليغ الأولي بنتائج التحقيق في محاسبة المكلف حيث كانت نتائج التحقيق في محاسبة المكلف -س- مقبولة من حيث الشكل والمضمون مع ملاحظة بعض الأخطاء.

2- التبليغ النهائي: بعد إعداد التبليغ الأولي وإرساله للمكلف مع الإشارة للحقوق الممنوحة له وعليه قدم المكلف بالضرورية ردا على التبليغ الأولي خلال الآجال المحددة مع التبريرات، وعليه وجب على الإدارة إعادة التقدير وإبلاغ المكلف بالأسس المعتمدة بصفة نهائية فيما يخص الضرائب والرسوم حيث كان رد وتبرير المكلف كما يلي:<sup>2</sup>

✓ بالنسبة لسنة 2017: مبلغ 2.500.000 دج مسجلة محاسبيا في سنة 2015 ومصرح بها في G50

لشهر نوفمبر 2015 بمعدل 17%؛ أما فيما يخص أفساط الإهلاك توجد فاتورة شراء et coudeuse

La cisaille قدمت عن طريق مصاريف الصيانة في سنة 2021.

<sup>1</sup> أنظر الملحق رقم 05.

<sup>2</sup> أنظر الملحق رقم 06.

✓ بالنسبة لسنة 2020: قدم تبرير فيما يخص الحقوق بالنسبة للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني مسددة في سنة 2021 وهي مقبوضة في سنة 2021 حسب الكشف البنكي مع طلب تطبيق معدل 10% بدلا من 12%.

بعدها تقوم الإدارة بفحص الوثائق والتوضيحات المقدمة من طرف المكلف والرد عليها سواء بقبول أو رفضها وعليه تقرر ما يلي:<sup>1</sup>

✓ بالنسبة لسنة 2017: تم قبول وتبرير المبلغ 2.500.000 دج، أما فيما يخص أقساط الإهلاك فيبقى الفارق يقدر ب: 202.910 دج غير مبرر لعدم تقديم الفواتير التي تبرره.

✓ بالنسبة لسنة 2020: الحقوق بالنسبة للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني مسددة في سنة 2021 وهي مقبوضة في سنة 2021 حسب الكشف البنكي غير مصرح بهما في رقم الأعمال المفوتر، تطبيق هامش ربح يقدر ب 11% يدمج مع الربح المصرح به.

وعليه تكون نتائج التحقيق كما يلي:

#### 1- بالنسبة لرقم الأعمال المعتمد: الجدول الموالي يوضح ذلك

الجدول رقم (03): يوضح رقم الأعمال المعتمد ورقم الأعمال المصرح به

البيان	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المعتمد الخاضع لمقاولة أشغال البناء	23.997.242	16.885.841	31.362.725	41.553.121
رقم الأعمال المعتمد الخاضع لتأدية الخدمات	478.992	0	0	322.000
المجموع	24.476.234	16.885.841	31.362.725	41.875.121
رقم الأعمال المصرح به الخاضع لمقاولة أشغال البناء	23.997.243	16.759.790	31.362.725	16.989.058
رقم الأعمال المصرح الخاضع لتأدية الخدمات	478.991	0	0	322.000
المجموع	24.476.234	16.759.790	31.362.725	17.311.058
الفرق	0	126.051	0	24.564.063

المصدر: مستخرج من التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه يوجد فرق في رقم الأعمال لسنة 2018 حيث إن المكلف صرح في رقم أعمال الخاضع لمقاولة أشغال بناء بمبلغ 16.759.790 دج في حين أن رقم الأعمال المراقب والمعتمد هو 16.885.841 دج أي أنه يوجد فرق ورفع في رقم الأعمال بمبلغ 126.051 دج.

<sup>1</sup> أنظر الملحق رقم 07.

كما يوجد فرق في رقم الأعمال لسنة 2020 حيث صرح المكلف برقم أعمال الخاضع لمقاولة أشغال بناء بمبلغ 16.989.058 دج في حين أن رقم الأعمال المعتمد عليه فعلا يقدر بـ 41.553.121 دج أي أنه يوجد فرق في رقم الأعمال بمبلغ 24.564.063 دج.

2- الرسوم على رقم الأعمال: نلخصها في الآتي:

2-1- للرسم على القيمة المضافة: الجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (04): يوضح الرسم على القيمة المضافة

2020	2019	2018	2017	البيان
0	17.950.041	11.670.678	14.966.876	رقم أعمال المعتمد الخاضع لـ 17%
9.856.266	6.971.631	16.708.985	13.037.598	رقم أعمال المعتمد الخاضع لـ 19%
682.243	0	0	10.436.598	رقم أعمال المعتمد الخاضع لـ 07%
8.899.079	0	0	0	رقم أعمال المعتمد الخاضع لـ 09%
19.437.588	24.921.672	28.379.662	38.440.924	المجموع
	17.950.041	11.670.678	14.966.876	رقم أعمال المعتمد الخاضع لـ 17%
8.176.348	6.971.631	16.708.985	13.037.598	رقم أعمال المصرح به الخاضع لـ 19%
682.243	0	0	10.436.450	رقم أعمال المصرح به الخاضع لـ 07%
8.899.079	0	0	0	رقم أعمال المصرح به الخاضع لـ 09%
17.757.670	24.921.672	28.379.663	38.440.924	المجموع
0	0	0	0	الفرق لـ 17%
1.679.918	0	0	0	الفرق لـ 19%
0	0	0	0	الفرق لـ 07%
0	0	0	0	الفرق لـ 09%
319.184	0	0	0	الحقوق المغفلة

المصدر: مستخرج من التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة.

من خلال الجدول أعلاه وفي السنوات 2017، 2018، 2019 نلاحظ أن الرقم الأعمال الذي تم الاعتماد عليه هو نفسه الذي تم التصريح به من قبل المكلف دون وجود فروقات بينهم وعلى هذا لا يطبق عليه أي شيء في هذه السنوات. في حين نلاحظ أنه يوجد إخلال في سنة 2020 بالنسبة لرقم الأعمال الخاضع لـ 19%. حيث إن رقم الأعمال المحقق فعلا والذي تعتمد عليه الإدارة مقدر بمبلغ 9.856.266 دج لكن تم التصريح بمبلغ

8.176.348 دج أي أنه يوجد فرق بمبلغ 1.679.918 دج. فالفرق في رأس المال يطبق عليه رسم بـ 19%. وهو يمثل الحقوق المغفلة حيث قدر بـ 319.184 دج.

## 2-2- الرسوم على المشتريات: الجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (05): يوضح الرسم على المشتريات المصرح بها والمحسومة

البيان	2017	2018	2019	2020
الرصيد	1.210.321	515.721	0	0
الرسوم على المشتريات	5.075.464	4.260.140	4.369.407	2.726.546
رسوم على المبيعات	5.752.064	5.158.722	4.376.117	2.402.180
رسوم معاد إدراجها	0	0	0	0
رسوم مدفوعة	0	382.863	6710	0
الحقوق المغفلة	0	0	0	319.184
رسوم للقرض	515.721	0	0	5.181
الحقوق المستدركة	0	0	0	0
العقوبة	0	0	0	0
مجموع الحقوق	0	0	0	0

المصدر: مستخرج من التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة.

يتم في هذا الجدول تحديد جميع الرسوم على المشتريات الخاصة بكل سنة ورسوم على المبيعات. بعدها يتم جمع الرصيد الواقع على عاتق المكلف مع الرسوم المدفوعة ورسوم المشتريات التي تم تحديدها وطرحها من قيمة رسوم المبيعات التي تكون مضاف لها قيمة الحقوق المغفلة في حال إذا ما كانت قيمة الرسوم على المشتريات أكبر من قيمة الرسوم على المبيعات هذا يعني أن المكلف لازال مدين (رسوم للقرض) وهو ما عليه الأمر في سنة 2019 و 2020 قيمة الرسوم للقرض تعتبر كرسيد في السنة الموالية.

## 3- الضرائب المباشرة: وتتشكل من:

3-1- بالنسبة للرسم على النشاط المهني: يتم فرض هذا النوع من الرسوم في مكان ممارسة النشاط وتأخذ البلدية الممارس فيها النشاط حصة منه. والجدول الموالي يوضح ذلك:

## الجدول رقم (06): يوضح الرسم على النشاط المهني

2020	2019	2018	2017	البيان
19.437.588	24.921.672	28.379.663	38.440.924	رقم الأعمال المعتمد
17.757.670	24.921.672	28.379.663	38.440.924	رقم الأعمال المصرح به
1.679.918	0	0	0	الفرق

المصدر: مستخرج من التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن هناك فرق في رقم الأعمال المعتمد لسنة 2020 ورقم الأعمال المصرح به حيث إن رقم الأعمال المعتمد كان مقدراً بمبلغ 19.4375.588 دج في حين تم التصريح بمبلغ 17.757.670 دج فقط أي بفرق قدره 1.679.918 دج.

## 4- مراجعة الإخضاعات: التي قام بها المكلف وما تحصلت عليه الإدارة، والجدول الموالي يوضح ذلك:

## الجدول رقم (07): يوضح مختلف الحقوق والإخضاعات

2020	2019	2018	2017	الحقوق
291,564	373.825	425.695	576.614	الحقوق الواجبة
266.365	373.825	425.695	576.614	الحقوق المثبتة
25199	0	0	0	الحقوق المستدركة
2520	0	0	0	العقوبة
27719	0	0	0	مجموع الحقوق

المصدر: مستخرج من التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة.

نلاحظ من خلال الجدول أنه يوجد فرق في الحقوق الواجبة والمثبتة لسنة 2020 حيث أن قيمة الحقوق الواجبة تقدر بـ 291.564 دج في حين تم تثبيت 266.365 دج فقط أي أن هناك فرق وحقوق مستدركة بقيمة 251.999 دج تم فرض عقوبة عليها قدرت بنسبة 10% وكان مبلغ العقوبة بـ 2520 دج لتصبح قيمة الحقوق في النهاية مقدراً بـ 27.719 دج.

## 5- بالنسبة للأرباح المهنية: والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (08): يوضح الأرباح المهنية

2020	2019	2018	2017	البيان
865.552	1.568.136	8.37.990	1.223.811	الربح المصرح به
2.702.047	0	126.051	0	الرفع في رقم الأعمال
0	0	0	202.910	أعباء غير مبررة (أقساط الإهلاك)
23.950	0	0	0	الرسم على النشاط المهني المستدرك
3.543.649	1.568.136	964.041	1.426.721	النتيجة المعتمدة

المصدر: مستخرج من التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة.

من خلال الجدول نلاحظ هناك فرق بين الربح المعتمد عليه والربح المصرح به ماعدا سنة 2019 حيث:

✓ في سنة 2017: تم التصريح بـ 1.223.811 دج في حين أنه من المفترض أن يكون مقدر بـ 1.426.721 دج وهذا راجع إلى وجود أعباء غير مبررة (أقساط الإهلاك) بمبلغ 202.910 دج والتي لم يتم تقديم التبرير اللازم لها من طرف المكلف؛

✓ في سنة 2018: تم التصريح بـ 837.990 دج في حين أن من المفترض أن يكون مقدر بـ 964.041 دج وهذا راجع إلى وجود رفع في رقم الأعمال مقدر بـ 126.051 دج ناتجة عن فاتورة غير مصرح بها؛

✓ في سنة 2020: تم التصريح بـ 865.552 دج في حين أن من المفترض أن يكون مقدر بـ 3.543.649 دج وهذا راجع إلى وجود رسم على النشاط المهني المستدرك بمبلغ 23.950 دج رفع في رقم الأعمال مقدر بـ 2.702.047 دج ناتج عن تطبيق هامش ربح يقدر بـ 11% على وضعية الأشغال رقم xxx/xx (2.702.047 = 11% x 24.564.063 دج)

## 6- بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي: تخضع الأرباح المحددة أعلاه لضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح المهنية

الجدول رقم (09): يوضح مجموع المداخل الخاصة بكل سنة

2020	2019	2018	2017	البيان
3543649	1568136	964041	1426721	دخل النشاط الخاضع
0	0	0	0	مداخل أخرى
3543649	1568136	964041	1426721	مجموع المداخل

المصدر: مستخرج من التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة.

تخضع هذه الأرباح لضريبة على الدخل الإجمالي حسب الجدول التصاعدي المنصوص عليه في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمتمثل كالاتي:

الجدول رقم (10): الجدول التصاعدي الخاص بمعدلات الضريبة على الدخل الإجمالي

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

المصدر: المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية.

تطبيق الضريبة على الأرباح المسجلة:

✓ سنة 2017: الدخل الخاضع للضريبة لهذه السنة كما هو موضح في جدول الدخل هو 1.426.721 دج يطرح منه مبلغ 360.000 دج ليصبح مقدر بـ 1.066.721 دج هذا المبلغ يطبق عليه نسبة 30% فنحصل على 320.016 دج.

$$(120.000 - 360.000) \text{ يطبق عليه نسبة } 20\% = 48.000 \text{ دج}$$

$$368.016 = 48.000 + 320016,3 \text{ دج}$$

✓ سنة 2018: الدخل الخاضع للضريبة لهذه السنة هو 964.041 دج يطرح منه مبلغ 360.000 دج ليصبح مقدر بـ 604.041 دج هذا المبلغ يطبق عليه نسبة 30% فنحصل على 181.212 دج.

$$(120.000 - 360.000) \text{ يطبق عليه نسبة } 20\% = 48.000 \text{ دج}$$

$$229.212 = 48000 + 181.2123 \text{ دج}$$

✓ سنة 2019: الدخل الخاضع للضريبة لهذه السنة هو 1.568.136 دج يطرح منه مبلغ 1.440.000 دج ليصبح مقدر بـ 128.136 دج هذا المبلغ يطبق عليه نسبة 35% فنحصل على مبلغ 44.847 دج.

$$(360.000 - 1.440.000) \text{ يطبق عليه نسبة } 30\% = 324.000 \text{ دج}$$

$$(120000 - 36000) \text{ يطبق عليه نسبة } 20\% = 48.000 \text{ دج}$$

$$416.848 = 48000 + 324.000 + 44.847 \text{ دج}$$

✓ سنة 2020: الدخل الخاضع للضريبة لهذه السنة هو 3.543.649 دج يطرح منه مبلغ 1.440.000 دج ليصبح مقدر بـ 2.103.649 دج هذا المبلغ يطبق عليه نسبة 35% فنحصل على مبلغ 736.277 دج.

$$(360.000 - 1.440.000) \text{ يطبق عليه نسبة } 30\% = 324.000 \text{ دج}$$

$$(120000 - 36000) \text{ يطبق عليه نسبة } 20\% = 48000 \text{ دج}$$

$$1.108.277 = 48000 + 324.000 + 736.277 \text{ دج}$$

7- الحقوق الواجبة: يمكن تلخيص النتائج في الجدول كالتالي:

البيان	2017	2018	2019	2020
المداحيل	1.426.721	964.041	1.568.136	3.543.649
الحقوق الواجبة	368.016	229.212	416.848	1.108.277

المصدر: من إعداد الطلبات بالاعتماد على المعلومات المقدمة في التبليغ النهائي

8- مراجعة الإخضاعات: الجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (11): يوضح مختلف الحقوق والعقوبات المترتبة

البيان	2017	2018	2019	2020
الحقوق الواجبة	368.016	229.212	416.848	1.108.277
الحقوق المثبتة	307.143	191.397	416.848	199.666
الحقوق المستدركة	60.873	37.815	0	908.612
العقوبة	9.131	3.782	0	227.153
مجموع الحقوق	70.004	41.597	0	1.135.765

المصدر: مستخرج من التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة.

من خلال الجدول نلاحظ:

- ✓ سنة 2017: هناك حقوق واجبة الدفع تقدر بـ 368.016 دج في حين أن الحقوق المثبتة تقدر بـ 307.143 دج. هناك حقوق متبقية بقيمة 60.873 دج تم فرض عقوبة بقيمة 9131 دج لتصبح الحقوق مطالب بها في سنة 2017 مقدرة بـ 70.004 دج؛
- ✓ سنة 2018: هناك حقوق واجبة الدفع تقدر بـ 229.212 دج في حين أن الحقوق المثبتة تقدر بـ 191.397 دج أي بفرق 37.815 دج الذي طبق عليه عقوبة تأخير قدر بمبلغ 3782 دج لتصبح مجموع الحقوق المفروضة عليه في سنة 2018 بقيمة 41.597 دج؛
- ✓ سنة 2019: تم الالتزام بكل الحقوق التي عليه ومقدرة بـ 416.848 دج؛
- ✓ سنة 2020: قدرت الحقوق الواجبة للمكلف بمبلغ 1.108.277 دج إلا أنه تم تثبيت 199.277 دج فقط أي أنه لا زال هناك حقوق مستدركة بمبلغ 908.612 دج تم فرض عقوبة تأخير عليه بـ 227.153 دج لتصبح مجموع الحقوق الواقعة عليه في النهاية لهذه السنة بمبلغ 1.135.765 دج.

9- الضريبة على الدخل الإجمالي- صنف المرتبات والأجور: الجدول الآتي يوضح ذلك:

الجدول رقم (12): يوضح الأجور المسوكة والتصريحات الجبائية المكتتبة

2020	2019	2018	2017	البيان
2.091.970	3.562.392	5.150.468	3.574.137	كتلة الأجور المعتمدة
2.091.970	3.562.392	5.150.468	3.574.137	كتلة الأجور المصرح بها
0	0	0	0	الفرق

المصدر: مستخرج من التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة.

الترم المكلف بما عليه حيث وجد أن ما تم الاعتماد عليه هو نفسه المصرح به ولم يتم تسجيل أي فرق.

10- مراجعة الإخضاعات: الجدول الآتي يوضح ذلك:

الجدول رقم (13): يوضح مختلف الحقوق المترتبة على صنف المرتبات والأجور

2020	2019	2018	2017	البيان
50.274	173.801	217,206	120.860	الحقوق الواجبة
49.447	144.661	217.206	120,860	الحقوق المثبتة
827	29.140	0	0	الحقوق المستدركة
83	2914	0	0	العقوبة
910	32.054	0	0	مجموع الحقوق

المصدر: مستخرج من التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة.

من خلال الجدول نلاحظ:

أن المكلف التزم بالحقوق التي تقع عليه في سنة 2017, 2018 حيث وجد أن الحقوق الواجبة عليه نفسها الحقوق المثبتة وعليه لن يتم فرض أي شيء عليه؛

ثم لم يلتزم بالحقوق الواجبة عليه في سنة 2019 و2020، حيث في سنة 2019 كانت الحقوق الواجبة بمبلغ 173.801 دج وتم تثبيت 144.661 دج فقط أي أن هناك حقوق مستدركة مقدرة بـ 29.140 دج تم فرض عقوبة عليه بمبلغ 2.914 دج ليصبح مجموع الحقوق في النهاية 32.054 دج؛

أما في سنة 2020 فكانت قيمة الحقوق الواجبة بمبلغ 50.274 دج وحقوق المثبتة بـ 49.447 دج وجود فرق بـ 827 دج تم تطبيق عليه عقوبة تأخير قدر بـ 83 ليصبح مجموع الحقوق لسنة 2020 بمبلغ إجمالي 910 دج.

المطلب الثالث: المرحلة الختامية

بعد الانتهاء من إعداد الأسس المعتمدة نهائيا والتي تخص الضرائب والرسوم المعني بها المكلف يتم إعداد البطاقة التلخيصية من طرف المحقق من أجل تسوية الوضعية الجبائية ثم يقوم بإعداد التقرير النهائي كآخر إجراء في عملية التحقيق المحاسبي.

1- إعداد البطاقة التلخيصية: بعد إعلام المكلف بالتقييم النهائي والنتائج النهائية عن طريق التبليغ النهائي يقوم المحقق بإعداد استمارة خاصة والمتمثلة في البطاقة التلخيصية التي يلخص فيها مجريات التحقيق:<sup>1</sup>

الجدول رقم (14): يوضح مجريات التحقيق

إجمالي الرسوم والحقوق المستحقة	الغرامات		الحقوق المستدركة	الحقوق الناتجة		رفع المبلغ	الأسس المعلنة	القاعدة الضريبية	السنة التي أنشأت فيها الضريبة	الضرائب الرسوم
	القيمة	نسبة		المصرح به	المعتمدة					
70.003	9130	15%	60.873	307.143	368.016	208.910	1.223.811	1.426.721	2018-17	I.R.G
41.596	3.781	10%	37.815	191.397	229.212	126.051	837.990	964.041	2019-18	
1.135.763	227.152	25%	908.611	199.666	1.108.277	2.678.097	865.552	3.543.649	2021-20	
1.247.362	240.063	-	1.007.299	698.206	1.705.505				المجموع	

المصدر: بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مركز الضرائب.

يتم في هذا الجدول الذي يعرف بالجدول الفردي أو البطاقة التلخيصية بتوضيح للمكلف السنوات التي وجد بها إخلالات والتي تم إعادة تأسيس الضرائب وفرض غرامات فيها وفي حالة المكلف -س- السنوات المعنية هي 2018, 2017, 2020 كون أن سنة 2019 لم يتم إيجاد أي إخلال فيها. ثم يتم وضع القاعدة الضريبية (النتيجة المعتمدة) ويوضع فيها القاعدة المعلنة (مصرح بها) الخاصة بكل سنة وجد فيها إخلالات مع وضع قيمة الرفع التي تم تسجيلها وكل هذا من أجل التلخيص والتوضيح للمكلف ووضع الصورة في الصورة ثم يتم تلخيص ووضع الحقوق المعتمدة والمصرح بها وتبيان للمكلف الحقوق المستدركة مع الغرامات المفروضة عليه نتيجة التأخر عن تسديد باقي الحقوق الواجبة عليه. ليتم في النهاية تبيان إجمالي الرسوم والحقوق المستحقة على المكلف التي يجب على المكلف تسديدها والتي تم تقدر ب 1.247.362 دج.

كما يتم توضيح للمكلف جميع الحقوق التي لا تزال عليه والغرامات المفروضة عليه والنتيجة عن تطبيق الضريبة على النشاط المهني والضريبة على الدخل الإجمالي-صنف المرتبات والأجور- مع التوضيح السنوات المعنية.

<sup>1</sup> أنظر الملحق رقم 08.

الجدول رقم (15): يوضح الحقوق والغرامات الواقعة على عاتق المكلف

نوع الضريبة	السنة المعنية	كمية الحقوق المستردة	مقدار الغرامة المفروضة	إجمالي الحقوق والغرامات
TAP	2020	25.199	2.520	27.719
IRG	2019	29.140	2.914	32.054
IRG	2020	827	83	910
المجموع الكلي		55.166	5.517	60.683

المصدر: بالإعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مركز الضرائب.

يصبح المكلف معني بتسديد ما يلي:<sup>1</sup>

✓ بالنسبة لسنة 2019: يصبح المكلف مطالب بتسديد مبلغ 32.054 دج المتعلقة بصنف الضريبة على الدخل الإجمالي-صنف المرتبات والأجور- وذلك راجع لوجود حقوق مستردة مقدرة بـ 29.140 دج طبقت عليها غرامة قدرت بـ 2.914 دج.

✓ بالنسبة لسنة 2020: يصبح المكلف مطالب بتسديد مبلغ 27.719 دج بالنسبة للرسم على النشاط المهني وذلك راجع لسبب السابق لوجود حقوق مستردة مقدرة بـ 25.199 دج طبقت عليها غرامة قدرت بـ 2.520 دج.

كما أنه مطالب بتسديد مبلغ 910 دج بالنسبة والخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي -صنف المرتبات والأجور- لأنه لم يوف بكل الحقوق الواجبة عليه ولا زالت بعض الحقوق لم تستحق قدرت بـ 827 دج والتي فرض عليها غرامة بـ 83 دج.

2- إعداد التقرير النهائي: بعد الانتهاء من إعداد البطاقة التلخيصية وإرسالها للمكلف يباشر المدقق بإعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق التي قام بها والذي يضم أدق التفاصيل التي تم إتباعها خلال عملية المراقبة، إبتداء من إرسال الإشعار بالتدقيق للمكلف إلى غاية التبليغ النهائي بالنتائج، كما يوضع فيه طبيعة المخالفات والإغفالات والأخطاء المكتشفة، والعقوبات المطبقة عليه مع ذكر القوانين التي تنص عليها

<sup>1</sup> أنظر الملحق رقم 09.

## خلاصة الفصل

من خلال الفصل قمنا بتقديم نبذة تعريفية عن الإدارة الجبائية كما تم تقديم تعريف عام لمركز الضرائب لولاية قالمة محل دراسة التطبيقية التي قمنا بها، كذلك تم عرض مجريات الدراسة المتمثلة في خطوات والإجراءات التي يتبعها المدقق للتدقيق في محاسبة المكلف الخاضع لرقابة الجبائية التي أفرزت لنا عدة نتائج تم التوصل إليها من خلال العمل الميداني، يمكن القول أن كل أدوات التدقيق وفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون أهم مكونات عند التحكم فيها بشكل أفضل فهي قادرة على دعم الرقابة الجبائية وهذا وفقا للحصيلة الضريبية المحققة من عملية التدقيق المحاسبي التي تمثل حقا للخرينة العمومية لدولة التي انتهكت من قبل المتهربين من دفع الضريبة.

## الخاتمة العامة

تعتبر الضرائب أحد أهم الموارد الأساسية التي تعتمد عليها الدولة لزيادة الحصيلة الضريبية للخرزينة العمومية، إلا أن إلزامية فرض الضريبة وتعددتها يؤدي بالمكلفين إلى انتهاج بعض الأساليب المشروعة والغير المشروعة لتهرب من دفعها وهو ما يعرف بظاهرة التهرب الضريبي والذي انتشرت في الآونة الأخيرة بصورة كبيرة وتعددت أسبابها إضافة إلى ما يخلفه من آثار وخيمة لذلك تسعى الإدارة الجبائية إلى الحد من هذه الظاهرة من خلال فرض الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة نظرا للأهمية والدور الفعال في المساهمة في الكشف عن التصرفات الغير القانونية وبالتالي المحافظة على أموال الخزينة العمومية من الانتهاك، حيث أن المشرع منح لكل المكلفين بالضريبة الحقوق والالتزامات حتى تكون هناك عدالة ضريبية، كما وضع المشرع لرقابة الجبائية أجهزة وهياكل تنظيمية تسهر على تطبيق وتنفيذ إجراءاتها على جميع المستويات التي تطرقنا إليها فيما سبق، إلا أن الرقابة الجبائية تبقى قاصرة وهذا لنقص الوسائل المادية والبشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي والقانوني.

## إختبار صحة الفرضيات:

من خلال دراستنا يمكننا تقديم إجابات عن الفرضيات التي تم وضعها في بداية الدراسة كما يلي:

- ✓ إن الفرضية الأولى والتي تقول أن "المكلفون يقومون بالتهرب عن طريق التحايل والتلاعب بحسابات ميزانيتهم أي عن طريق التحايل محاسبيا" هي أيضا فرضية صحيحة نسبيا حيث إنه وبالإضافة إلى التحايل محاسبيا توجد عدة طرق لتهرب وهي كالتالي: التحايل القانوني والتهرب عن طريق الإخفاء المادي؛
- ✓ إن الفرضية الثانية التي تم وضعها والتي تقول "أنه تقتصر الرقابة الجبائية على الرقابة على الوثائق التي يقدمها المكلفون فقط" هي فرضية خاطئة حيث إن الرقابة الجبائية لا تقتصر على مراقبة الوثائق المقدمة فقط، بل تشمل أيضا الرقابة ميدانية للأمكنة التي يزاول فيها المكلفين أنشطتهم وإجراء بحوث ميدانية بهدف التأكد من صحة المعلومات المصرح بها في الوثائق المقدمة وذلك عن طريق مقارنتها مع الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تبرر كل تصريح؛
- ✓ من خلال الدراسة الميدانية نستنتج أن الفرضية الأخيرة "تقوم الإدارة باسترداد الحصيلة المتهرب بها وإعلام المكلف بها بالإضافة إلى مطالبته بدفعها بصفة إجبارية" هي فرضية صحيحة حيث إنه وفي نهاية العملية قامت الإدارة بتقديم بطاقة تلخيصية وجميع الحقوق الواقعة عليه ومطالبته بها.

## النتائج المتوصل إليها

من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية التي قمنا تم استخلاص أهم النتائج التالية:

- ✓ يوجد عدة أصناف من التهرب الضريبي حيث إن هناك تهرب مشروع وهو أن يتخلص المكلفين بالضريبة عن دفع الضرائب دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية وهو طريقة طبيعية يقره القانون. وهناك تهرب غير مشروع يتضمن مخالفة للأحكام القانونية والأنظمة حيث يعتمد المكلفين لإتباع بعض أساليب الغش والخداع وهو التهرب الممنوع؛
- ✓ توجد عدة طرق لتهرب والتي يستغلها المكلفين بالضريبة من أجل التملص عن دفع الضرائب المفروضة وذلك من خلال التهرب عن طريق الإخفاء المحاسبي (تضخيم النفقات، تخفيض الإيرادات)، التهرب عن طريق التحايل القانوني (التلاعب في تكييف الحالة القانونية، العمليات الوهمية) والتهرب عن طريق الإخفاء المادي؛
- ✓ يوجد نوعين من أشكال الرقابة الجبائية حيث يمثل النوع الأول في الرقابة العامة والتي تكون فيها الرقابة من حيث الشكل والرقابة على الوثائق وتعتبر هذه المراقبة كشكل تمهيدي. أما الشكل الثاني من الرقابة الجبائية فيتمثل في الرقابة المعمقة والذي يختص في ثلاث أنواع التحقيق في محاسبة المكلف، التحقيق المصوب في المحاسبة والتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية؛
- ✓ تتم الرقابة العامة على مستوى الإدارة الجبائية وهو ينجز من غير تنقل أو إجراء أبحاث خاصة لذلك تسمى أيضا بالرقابة الداخلية أو الرقابة من المكتب في حين أن الرقابة المعمقة تتم خارج مكاتب الإدارة الجبائية مما يسمح بإجراء بحوث ميدانية للتأكد من صحة المعلومات المصرح بها وذلك بالتنقل إلى المقر المهني للمكلف كما يمكن أن تجرى في المكاتب إذا ما طلب المكلف ذلك؛
- ✓ تتمثل إجراءات الرقابة الجبائية بشكل عام بالخطوات التالية: التحضير لعملية التحقيق من خلال إعداد برنامج والقيام بأعمال تمهيدية ثم ينتقل إلى التبليغ الأولي وتسليمه للمكلف بالضريبة الذي بعد استلامه من طرفه قد يقدم رد على النتائج المتوصل لها أو أنه لن يقدم رد عليها ليعتبر بذلك موافق على النتائج المتوصل لها لينتقل في النهاية إلى تقديم التبليغ النهائي الذي يلتزم فيها المحقق بتعديل الأسس التي تم تبريرها من خلال رد الذي قدمه المكلف على التبليغ الأولي وبعد ذلك يقوم بتبليغه بالأسس المفروضة نهائيا من الضرائب والرسوم مع تقديم البطاقة التلخيصية له ويقوم في النهاية بإعداد التقرير النهائي لتنتهي من خلاله جميع الإجراءات ونهاية العملية؛
- ✓ للإدارة الجبائية المخول لها الرقابة على ملفات وتصريحات المكلفين عدة حقوق والتي تتمثل في حق الاطلاع لدى المؤسسات والهيئات الأخرى مثل التجار والبنوك وليس لهم الحق بالرفض وتحجج بحجة الحفاظ على أسرار العملاء وسر المهنة، أيضا لهم الحق في المعاينة، استدراك الأخطاء والحق في المراقبة؛

✓ المكلفين بالضريبة ملزمون بمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية والمتمثلة في دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الكبير ووثائق الثبوتية التي تثبت كل عملية من العمليات التي يقومون بها كما تقع عليه واجبات أخرى والمعني بها جبائيا والتي تتمثل تحديدا في تقديم تصريحات حيث إنه ملزم باكتتاب تصريح بالوجود، تقديم تصريح بالضرائب والرسوم قبل اليوم العشرين (20) الموالية للشهر في النموذج الذي تحدده الإدارة؛ كما أنه ملزم بالتصريح السنوي بالأرباح والنتائج التي تحصل عليها.

#### الإقتراحات والتوصيات:

- ✓ العمل على رفع كفاءات العمال والموظفين من خلال القيام بندوات ودورات تكوينية؛
- ✓ يجب أن يستند إختيار المحققين إلى معايير محددة من أجل تمكينهم من أداء مهامهم بفعالية؛
- ✓ العمل على تحسين العلاقات بين السلطات الضريبية ودافعي الضرائب والتقليل الفجوة بينها؛
- ✓ توعية دافعي الضرائب بأهمية الضرائب والمساهمة التي تضيفها في تحقيق التنمية والقيام بمحاضرات وندوات من أجل رفع الحس والوعي الضريبي لديهم؛
- ✓ تطهير الإدارة الجبائية من البيروقراطية والمحسوية؛
- ✓ ضرورة التنسيق الفعال بين التشريع الجبائي والمسؤولين عن تنفيذ القوانين، ذلك لأنهم الأعلام بالنقائص والثغرات الموجودة والتي يمكن أن يستغلها من خلالها المكلفين بالضريبة.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

✓ الكتب

- 1- أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة، مصر، بدون طبعة، 2018.
- 2- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار الهومة، الجزائر، الطبعة الثانية، 2006.
- 3- بن عمارة منصور، إجراءات المحاسبية والجبائية، دار الهومة، الجزائر، بدون طبعة، 2011.
- 4- حامد نورالدين، أثر الإصلاح النظام الضريبي، دار الزهران، الأردن، الطبعة الأولى، 2016.
- 5- حسن عوض، عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، الطبعة الأولى، 2013.
- 6- حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون طبعة، 1999.
- 7- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات "دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2007.
- 8- خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الضريبية، مكتبة الجامعة إثناء، الأردن، الطبعة الأولى، 2010.
- 9- زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، دار الجامعة، مصر، بدون طبعة، 1998.
- 10- سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، مصر، بدون طبعة، 2000.
- 11- سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة "النفقات العامة- الإيرادات العامة- الميزانية العامة"، دار المنشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، الطبعة الأولى، 2008.
- 12- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهريب الضريبي الدولي "وأثرها على اقتصاديات الدول النامية"، دار المطبوعات الجامعية، مصر، بدون طبعة، 1999.
- 13- طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
- 14- عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، مكتبة الجامعة إثناء، الأردن، الطبعة الثانية، 2011.

- 15- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي "من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن"، دار الهدى، الجزائر، بدون طبعة، 2012.
- 16- عبد الحليم كراجه، هيثم العبادي، المحاسبة الضريبية، دار صفاء، الأردن، الطبعة الأولى، 2000.
- 17- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، مصر، بدون طبعة، بدون سنة النشر.
- 18- عطية المهدي الفيتوري، عيسى حمد الفارسي، النظام الضريبي في ليبيا، منشورات أكاديمية الدراسات العليا، ليبيا، الطبعة الأولى، 2003.
- 19- علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون طبعة، 2005.
- 20- عوادي مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مكتبة بن موسى، الجزائر، الطبعة الثانية، 2011.
- 21- غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر الإسلامي "دراسة مقارنة"، مؤسسة شباب الجامعة، بدون بلد، بدون طبعة، 2003.
- 22- فليح حسن خلف، المالية العامة، دار عالم للكتب الحديث، الأردن، الطبعة الأولى، 2008.
- 23- فوزي عطوي، المالية العامة "النظم الضريبية وموازنة الدولة"، دار منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، بدون طبعة، 2003.
- 24- محمد صغير بعلي، يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، بدون طبعة، 2003.
- 25- محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة، الأردن، الطبعة الأولى، 2007.
- 26- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار الهومة، الجزائر، الطبعة الأولى، 2003.
- 27- محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة السادسة، 2015.
- 28- مصطفى عوادي، نصر رحال، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مكتبة بن موسى السعيد، الجزائر، بدون طبعة، 2010.
- 29- منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، لبنان، الطبعة الأولى، 1991.
- 30- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون طبعة، 2011.
- 31- وليام توماس، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريح، الأردن، بدون طبعة، 1989.

32- وليد زكريا صيام وآخرون، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة، الأردن، بدون طبعة، 1997.

✓ رسائل الدكتوراه

1- خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي "دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007-2008.

2- رضوان دوداح، طرق مكافحة التهرب والغش الضريبي، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2014-2015.

3- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي "دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014-2015.

4- فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2012-2013.

5- محمد أمين ذبيح، أثر تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، في العلوم المحاسبية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2020-2021.

6- ناصر شارفي، التهرب الضريبي آثاره وسبل مكافحته بالإشارة إلى حالة الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، في علوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011-2012.

7- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2001-2002.

✓ مذكرات الماجستير

1- أحلام بن صفية الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، الجزائر، 2013-2014.

2- أوھيب بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002-2003.

- 3- إيهاب خضر أحمد المنصور، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب الضريبي من ضريبة الدخل في فلسطين، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2003-2004.
- 4- بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010-2011.
- 5- جمعي عبد القادر، التهرب الضريبي وأثره على التنمية المحلية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004-2005.
- 6- علاء سعيد حسين سعد، تقييم دور نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من وجهة نظر مكاتب المحاسبة والدوائر الضريبية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة الإسلامية، فلسطين، 2013-2014.
- 7- قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من الغش والتهرب الضريبيين حالة الجزائر للفترة (2003-2008)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في العلوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، المركز الجامعي الدكتور يحيى فارس، المدية، الجزائر، 2008-2009.
- 8- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية "دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010-2011.
- 9- مغني ناصر، دراسة تقييمية لتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء حالة ولاية المسيلة خلال الفترة (2004-2008)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية والتسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2009-2010.
- 10- نوي نجة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (1999-2003)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في العلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية والتسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003-2004.

✓ المجالات

- 1- أحمد رحمانى، محمد جبوري، التحقيق المصوب في الخاسبة كآلية لتعزيز المراجعة الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، المجلد 08، العدد 01، 2012.
- 2- الساسي هلاي، فعالية الرقابة الجبائية في الرفع من تحصيل الإيرادات الضريبية، مجلة مالية ومحاسبة الشركات JFCA، جامعة حمة لخضر، بسكرة، الجزائر، المجلد 03، العدد 01، 2023.
- 3- بن عثمان عائشة، وهي بوعلام، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء "دراسة حالة المديرية الفرعية لرقابة الجبائية للفترة (2011-2015)"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 17، 2017.
- 4- جمعة شرقي، مراد كواشي، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، المجلد 2، العدد 1، 2017.
- 5- حمزة العرابي وآخرون، أثر الضرائب غير المباشرة على النمو الاقتصادي في الجزائر رؤية تحليلية قياسية خلال الفترة (1990-2013)، مجلة معارف علمية محكمة، جامعة البويرة، الجزائر، العدد 20، 2016.
- 6- خالد الخطيب، النهب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، سوريا، المجلد 16، العدد 02، 2000.
- 7- سعيدة سليمانى، ملاك قارة، التحقيق المصوب في الخاسبة كآلية رقابية لمكافحة الغش الضريبي وتحسين التحصيل الجبائي، مجلة دراسات الجبائية، المجلد 12، العدد 22، 2023.
- 8- سفيان بوزيد، النهب الضريبي "مفهوم وقياس"، مجلة المالية والأسواق، الجزائر، المجلد 02، العدد 01، 2015.
- 9- سفيان بن عبد العزيز، يوسف مومني، النظام المحاسبي المالي كآلية لتنفيذ الرقابة الجبائية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 07، 2017.
- 10- طلوش فارس، علوان رمزي، الرقابة الجبائية كآلية من آليات تفعيل الحكومة الضريبية "دراسة ميدانية للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية خنشلة"، مجلة الاقتصاد والتنمية، جامعة خنشلة، الجزائر، المجلد 10، العدد 01، 2022.
- 11- عادل بن عبد الله، عادل مستاري، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، مجلة المفكر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد 04، 2009.
- 12- عبود ميلود، الرقابة الجبائية في الجزائر "الإطار العام، الأهداف والطرق، العوامل المعيقة لها والسبل التفعيل"، مجلة المقار لدراسات الاقتصادية، مركز الجامعي تندوف، الجزائر، العدد 02، 2018.

- 13- عيسى هاوكر رمضان، تحليل أسباب وأثر ظاهرة التهرب الضريبي وطرق معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة دهوك، العراق، المجلد 20، العدد 02، 2017.
- 14- فضيل كوسة، التحقيق الجبائي في ضوء اجتهاد مجلس الدولة، مجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، جامعة بومرداس، الجزائر، العدد 03، 2013.
- 15- فهيمة بلول، محمد قلي، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على الموارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 07، العدد 06، 2018.
- 16- محمد زرقون، سليمان عتيز، جدوة الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة البديل الاقتصادي، المجلد 01، العدد 01، 2014.
- 17- مصطفى عوادي، نصر رحال، التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مجلة الاقتصاد المال والأعمال، جامعة الشهيد حمة لخضر، الجزائر، المجلد 01، العدد 01، 2016.
- 18- مصطفى عوادي وآخرون، الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي "دراسة حالة المديرية الولائية لضرائب الوادي"، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، الجزائر، المجلد 02، العدد 01، 2019.

#### ✓ الملتقيات والمقالات

- 1- العياشي عجلان، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحوكت أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر، الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، جامعة المسيلة، أيام 20-21 أكتوبر، 2009.
- 2- سمية براهيم، ميادة بلعاش، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، مقال حول اقتصاديات عربية، المجلد 21، العدد 67-68، أيام 30 سبتمبر، 2014.
- 3- عبد الله الحتسي حميد، رداوية معمر، دعم نظم المعلومات بالتكامل والتنسيق وأهميته في اتخاذ القرارات داخل الدوائر الحكومية، حالة المديرية العامة للضرائب، الملتقى العلمي الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، أيام 14-15 أبريل، 2009.
- 4- نعيمة آكلي، فعالية الرقابة الجبائية في ظل نظام المعلوماتي الجبائي، ملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة قلمة، أيام 28-29 أكتوبر، 2015.

### ✓ المحاضرات

1- الجيلاني بلواضح، محاضرات في مقياس الرقابة الجبائية، نقلا عن الرابط الإلكتروني: <https://elearning.univ-msila.dz> ، تاريخ الإطلاع: 09/04/2024، 2016/2015.

2- صالح حميداتو، محاضرات في مقياس الرقابة الجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمه لخضر، نقلا عن الرابط الإلكتروني: <https://elearning.univ-eloued.dz> ، تاريخ الإطلاع: 09/04/2024، 2021/2020.

### ✓ المواقع الإلكترونية والجرائد

1- المديرية العامة لضرائب، الرقابة الجبائية وضماناتها، الموقع الرسمي [www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz).

2- الجريدة الرسمية العدد 51 المؤرخة في 15/07/1998، نقلا عن الموقع الإلكتروني: <https://www.joradp.dz>،

3- الجريدة الرسمية العدد 79 المؤرخة في 25/10/1998، نقلا عن الموقع الإلكتروني: <https://www.joradp.dz>.

### ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1- Phillipe Colin, **-la vérification fiscale-**, édition economica, France, 1979.

2- Claude Laurent, **contrôle fiscale**, **-la vérification personnelle-** ,Bayausaine, France, 1995.

3- Roland atange fongue, **controle fiscal et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement structurel**, France, 2008.



### Rappel de certaines dispositions fiscales

**Article 20-4 du Code des Procédures Fiscales:** Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis.

L'avis de vérification doit préciser les noms, prénoms, grades des vérificateurs, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les droits, impôts, taxés et redevances concernées, les documents à consulter et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.

En cas de changement des vérificateurs, le contribuable est tenu informé.

En cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est remis au début des opérations de contrôle.

L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue du délai de préparation précité.

**Article 20-5 du Code des Procédures Fiscales :** Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois (3) mois, en ce qui concerne :

- les entreprises de prestations de services, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés ;
- toutes les autres entreprises, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 2.000.000 DA, pour chacun des exercices vérifiés.

Ce délai est porté à six (6) mois pour les entreprises ci-dessus, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas respectivement 5.000.000 DA et 10.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

Dans tous les autres cas, la durée de la vérification sur place ne doit pas dépasser neuf (9) mois.

La fin des travaux de vérification sur place doit être constatée par un procès-verbal, que le contribuable vérifié est invité à contresigner. Mention est faite éventuellement sur le procès-verbal en cas de refus de signature par ce dernier.

La durée de vérification sur place est prorogée du délai accordé au contribuable vérifié, en vertu des dispositions de l'article 20 ter du code des procédures fiscales, pour répondre aux demandes d'éclaircissement ou de justification lorsqu'il ya transferts indirects de bénéfices au sens des dispositions de l'article 141 bis du code des impôts directs et taxes assimilées.

La durée du contrôle sur place n'est pas opposable à l'administration pour l'instruction des observations ou des requêtes formulées par le contribuable après la fin des opérations de vérification sur place.

En outre, les durées de contrôle sur place fixées ci-dessus ne sont pas applicables dans les cas de manœuvres frauduleuses dûment établies ou lorsque le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification ou n'a pas répondu dans les délais aux demandes d'éclaircissement ou de justification prévues à l'article 19 ci-dessus.

#### **Important !**

Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le(s) vérificateur (s) vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Mr  
DERECTEUR DES IMPOTS

Tél n° 037.26.72.57

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur  
LE CHEF DE CENTRE

,Tél n° 037.26.72.93

الملحق رقم (02): وصل تسليم الإشعار

Série : O, N° 8 2001

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA

DE Quedma.....

SOUS DIRECTION DU CONTROLE FISCAL

N° 111 / 2021.....

A Quedma le 03/08/2021.

Entreprise Promotion Immobilière  
Fouzi **BENZANNACHE**  
Cité. André Abattini N°: 110 A  
Suelma / Rd 91 / 016639  
Agrément N° 2401 P 1311

DECHARGE

Conformément à sa demande écrite formulé en date du 03/08/2021

Nous soussignons, vérificateurs au sein du bureau des vérifications comptables et contrôle des évaluations; sous-direction du contrôle fiscal de C.D.I. Quedma, certifions avoir reçu les documents et justifications comptables énumérés ci-après et appartenant à :

BENZEVACHE FAOUZI ET.B

En vue de procéder à (\*) la vérification approfondie de sa fiscalité

(\*) à l'examen sommaire de sa situation fiscale au titre de la période du .....

- 1) Situation du Travaux 2017 2018 2019 2020
- 2) Grand livre 2017 2018 2019 2020
- 3) Journal Général 2017 2018 2019 2020
- 4) livre de paie
- 5) Factures d'achats 2017 2018 2019 2020
- 6) Charges 2017 2018 2019 2020
- 7) Deux d'investeur
- 8) .....
- 9) .....
- 10) .....
- 11) .....
- 12) .....
- 13) .....
- 14) .....
- 15) .....

Les vérificateurs



\* Rayer la mention inutile.

الملحق رقم (03): رد المكلف



Guelma, le 27 جويلية 2021

Benzenache Faouzi

ETB

Cite des 40 logts bt 17 N° 01 ELSANA OUBER Guelma

A

Monsieur le Chef de Centre des Impôts

Bureau du contrôle et de la vérification

Cite Gahdour Tahar

Guelma

Objet/ Vérification de comptabilité

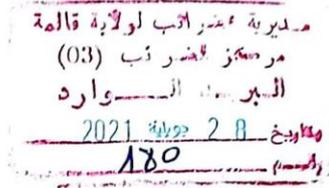
Réf Avis de vérification 81/2021 du 11 juillet 2021

Monsieur,

Donnant suite à votre avis de vérification visé en référence, j'ai l'honneur de porter à votre connaissance que compte tenu de l'exigüité de mes locaux et pour vous permettre d'assurer votre mission avec aisance, je vous demanderais de bien vouloir procéder à la vérification de mes documents comptables au niveau de votre administration.

Toutefois, je me tiens à votre entière disposition pour d'éventuelles demandes d'informations.

Veillez agréer Monsieur, l'expression de ma parfaite et haute considération.



Signé Benzenache Faouzi  
Entreprise Promotion Immobilière  
Fouzi BENZANACHE  
Cité, Ancien Absalon N°: 110 A  
Guelma - Rc: 83A/1916639  
Agrément N°: 2401 P 1311

M  
ASPCR.  
[Signature]



الملحق رقم(05): إشعار لإختتام أشغال التحقيق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

قالمة في: 15 نوفمبر 2021

إلى السيد: بن زناش فوزي بن الطاهر  
مؤسسة أشغال البناء  
حي 40 مسكن عمارة 17 رقم: 01 الصنوبر - قالمة

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب  
مديرية الضرائب لولاية قالمة  
مركز الضرائب قالمة  
المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث  
فرقة التحقيقات  
رقم: 226/م ض ق/م ر م ب/ف ت/2021

- مؤسسة اشغال البناء في مختلف مراحل  
- اشغال مساحة البناء والترصيص  
- دفن المناعي ونضج المباني واشغال الكهرباء  
- الاشغال العمومية والكبرى والصغيرة  
- الاشغال الحضرية والتنظيف العمومية  
- الاشغال البلدية واستغلال الخياصات  
- ترميم البنايات وصيانة المساحات الخضراء  
فوزي بن زناش  
في جوان التاسع الذي رقم: 77 مدل رقم: 02  
قالمة - س.ت. 99 | 1916639 - 24 / 02

الموضوع: مناقشة إختتام أشغال التحقيق في المحاسبة  
المرجع: المادة 20 فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية

15/11/2021

تبعاً للإشعار رقم 2021/81 المرسل لكم في 2021/07/11، كانت مؤسستكم محل تحقيق في المحاسبة من 2021/08/02 والذي يخص الفترة من: 2017/01/01 إلى: 2020/12/31، لذا يشرفنا دعوتكم لحضور إجتماع مناقشة إختتام أشغال هذا التحقيق يوم: 2021/11/21 على الساعة العاشرة صباحاً، والذي سينعقد بمركز الضرائب الكائن بحي قهدور الطاهر قالمة، ويمكنكم الاستعانة بمستشار من اختياركم.

المحققون

م . معيزي  
محقق في المحاسبة  
إمضاء: معيزي محمد  
مفتش مركزي

ف . بولحفة  
محقق في المحاسبة  
إمضاء: بولحفة فيصل  
مفتش مركزي



الملحق رقم (07): رد الإدارة على الوثائق

Guelma, le 25 décembre 2021

Benzenache Faouzi ETB TCE

Guelma

A

Monsieur le Chef de Centre des Impôts

B V C E

Guelma

Objet/ votre notification 233/2021 du 23 novembre 2021

Donnant suite à votre notification visée en objet relative à la vérification de ma comptabilité du 01/01/2021 au 31/12/2020, j'ai l'honneur de porter à votre connaissance la réponse suite ;

Exercice 2017 TCA exercice 2017.- 2.500.000.00. Il s'agit d'un redressement d'écriture comptable relatif à l'exercice 2015 dont les droits en TVA et TAP ont été réglés suivant G 50 du mois de novembre 2015 au taux de 17 % (voir G 50 en annexe). Observation annulée.

2017 TAP le montant de 2.100.841.00 dont les droits ont été réglés suivant G 50 de décembre 2015 sur 2.500.000. au taux de 17 % et non 19 % (même observation que ci-dessus).

Cette observation est également valable en matière de BIC. le CA a été déclaré en 2015.

Concernant le compte 632 « dotation aux amortissements, veuillez trouver la facture d'achat de la coudeuse et la cisaille qui vous a été présentée lors de l'entretien du 07/10/2021.

Exercice 2020 les droits en matière de TVA et TAP relatifs à la situation de l'environnement N° 16 et la situation N° 4 de la réalisation des travaux de 60 logts promotionnels et des locaux à usage commercial sont payés suivant G 50 au courant de l'année 2021 étant donné que leur encaissement est intervenu en 2021

Au titre du même exercice, je vous demanderais d'appliquer une marge BIC de 10 % au lieu de 12%

Enfin ne pas omettre de prendre en considération en matière de TVA mon précompte existant à la date du 31/12/2016 (1.210.321.00)

En restant à votre entière disposition pour de plus amples explications, veuillez agréer Monsieur le Chef de Centre l'expression de ma parfaite considération.

مديرية الضرائب لولاية قالمة  
مركز الضرائب (03)  
البريد الإلكتروني  
التاريخ 04 جانفي 2022  
05

- مؤسسة أشغال البناء في مختلف مراحلها  
- أشغال مساحات البناء والترصيص  
- الدهن الطناعم ودهن الجدران والشغال الكهربائي  
- الأشغال العمومية الكبرى والصغرى  
- الأشغال الحرفية والنظافة العمومية  
- الأشغال الكهربائية واستغلال المقابس  
- ترميم البنايات وتجهيز المساحات الخضراء  
فوزي بن زناش  
تميم، 19 جوان التوقيع الثاني رقم: 77 محل رقم: 02  
قالمة - ب. م. 99 / 1916639 - 24 / 02



## الملحق رقم (09): الحقوق والغرامات

Date d'exigibilité: 12.05.2022

Type de recette	Clé de période	Base Taxable	Base Imposée ou Déclarée	Taux	Déductions	Montant des droits rappelés	Taux Pénalités/Majoration	Montant des Pénalités/Majoration	TOTAL des droits et pénalités
TAP	2020	14.578.191	13.318.253	2	0	25.199	10	2.520	27.719
IRG	2019	29.140	0	100	0	29.140	10	2.914	32.054
IRG	2020	827	0	100	0	827	10	83	910
TOTAL GENERAL DU ROLE:						55.166		5.517	60.683

### الملخص:

جاءت هذه الدراسة بصدد تسليط الضوء على مدى مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، حيث تم التطرق في هذا البحث على أهمية التدقيق المحاسبي وإبراز دوره ومساهمته في حماية موارد الدولة من خلال المصالح، الهياكل الموزعة في جميع أنحاء الوطن. وهذا من شأنه التحقق والتأكد من صحة وصدق المعلومات المصرح بها. ونظرا لإنتشار ظاهرة التهرب الضريبي بقوة وتسببها في انتهاك الخزينة العمومية لدولة، إرتأت الإدارة الجبائية من وضع الرقابة كوسيلة للحفاظ والقضاء على هذه الظاهرة ورغم أنها ليست كاملة إلا أنها ساعدت في حل بعض المشاكل لأنها تعتبر أداة لحماية المال العام.

ولقد تم إسقاط هذه الدراسة على مركز الضرائب لولاية قالمة حيث تم من خلاله التأكد أن التدقيق المحاسبي أهم أداة من أدوات الرقابة الجبائية.

**الكلمات المفتاحية:** الضرائب، التهرب الضريبي، الرقابة الجبائية، التدقيق المحاسبي.

### Résumé :

Cette étude visait à mettre en lumière dans quelle mesure le contrôle fiscal contribue à réduire l'évasion fiscale, car l'importance du contrôle comptable ainsi que son rôle et sa contribution à la protection des ressources de l'État à travers les départements et les structures répartis dans tout l'État ont été abordés dans cette recherche. Cela permettrait de vérifier et de garantir la véracité et la véracité des informations rapportées. En raison de la propagation du phénomène de l'évasion fiscale et de sa violation du trésor public de l'État, l'administration fiscale a décidé d'établir un contrôle comme moyen de préserver et d'éliminer ce phénomène, même s'il n'est pas complet, il a aidé à résoudre certains problèmes. Il est considéré comme un outil de protection de l'argent public.

Cette étude a été présentée au Centre des Impôts de l'Etat de Guelma, où il a été confirmé que le contrôle comptable est l'outil le plus important en matière de contrôle fiscal.

**Mots clés :** impôts, évasion fiscale, contrôle fiscal, audit comptable.

