جامعـــــة امحمد بوقرة _ بومـــــــــرداس

كلية العلوم الاقتصادية، والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

رقم المذكرة: 62

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

تخصص: محاسبة و جباية معمقة

الموضـــوع:

الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي

دراسة حالة التحقيق المحاسبي لدى مديرية الضرائب لولاية بومرداس

من إعداد الطالبتين:

- ملوعجمي صبرينة
- برابح صونية

- **تحت إشراف الأستاذ(ة):** حمادي دلال
- **وتأطير السيد(ة):** بن ثابت كامليا

دفعة جوان: 2022

السنة الجامعية: 2021 / 2022م

شكر وتقدير

وانه لمن دواعي الفخر والاعتزاز أن أتقدم باسمى آيات الشكر والعرفان بالجميل للأستاذة الفاضلة الدكتورة " حمادي دلال " عرفانا وتقديرا لها، والتي شرفتنا بإشرافها على مذكرة تخرجنا وبما قدمته لنا من نصائح وتوجيهات قيمة طيلة مشوار إنجاز هذه المذكرة والتي أنارت لنا الطريق وقومت مسارنا فجزاها الله عنا خير الجزاء.

كما أتوجه بخالص الشكر والتقدير الى السادة الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة لما بذلوه من صبر وجهد من أجل تقويم هذه المذكرة وتثمينها.

ولا يفوتني ان ازف تشكراتي وامتناني الى كل أساتذة جامعة أمحمد بوقرة الذين ساهموا في تكوين نجاح تكويننا هذا وعلى رأسهم أساتذة قسم العلوم المالية والمحاسبة والشكر أيضا إلى كل العاملين في مديرية الضرائب ببومرداس.

وفي النهاية يسرني ان أتقدم بجزيل الشكر الى كل من مد لنا يد العون في طور مسيرتنا ... وفق الله الجميع

الإهداء

أحمد الله كثيرا الذي وفقني طيلة مشواري الدراسي لأتمام هذا العمل المتواضع

أهدي هذا العمل الذي أعتبره حلما بالنسبة لى إلى:

إلى الحبيبة الحنونة التي كانت سندا لي في بداية هذا المشوار التي تعجز الكلمات عن وصف حبها وحنانها وعطفها

أمي العزيزة "عائشة" والتي اسأل الله عز وجل أن يحفظها الله لي ويرعاها

إلى الوالد العزيز "ابراهيم" الذي كان عونا وسندي لي حفظه الله لي ورعاه

إلى أختي العزيزة والحنونة التي ساندتني دوما حماها الله وحفضها لي "لمياء"

إلى الأحبة الاعزاء إخوتي سندي في هذه الحياة أدامهم الله لي وأدام المحبة بينهم

"توفيق"، "رابح"، "حمزة"، "عمر"، "نبيل"، وصغيرهم "جيلالي" حفظهم الله ورعاهم

إلى نساء الإخوة "آسيا" و"أمينة" وكل براعمهم الجميلة

إلى أروع من جسد الحب بكل معانيه زوجي الحبيب "فاتح"

إلى كل عائلة "ملوعجمي" وعائلة " إسلماني الكبير"

إلى صديقات العمر "مريم"، "جميلة"، "ريمة"، "مريم"، "خديجة"،"

إلى حبيبات قلبي "أحلام"، "خديجة"، "كوثر"، "سماح" و"وفاء"

إلى حبيباتي في العائلة "سارة""، "حنان"، "ليلى"

إلى كل من عرفني من أصدقاء وجيران

إلى الكتوتة أو الكتكوت القادم الجديد الذي صبر معي على المشقة والتعب

بإنتظار قدومه إكتملت فرحتي في هذا المشوار الطويل

روح جديدة ستكون قطعة مني

ملو عجمي صبرينة

الإهداء :

أولا لك الحمد ربي على كثير فضلك وجميل عطائك فمهما حمدنا لن نستوفي حقك والصلاة والسلام على من لا نبي بعدك محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى أوفى خلق الله وأحبهم إلى قلبي الى من جعل الجنة تحت قدميها الى من كان دعائها سر نجاحي هي ملاكي في الحياة أمي الغالية " ليلى" حفظك الله، إلى من كلله الله بالهيبة والوقار إلى من سعى وشقى لأنعم بالراحة والهناء الى من لم يبخل عليا بشيء منذ ولادتي هو تاج راسي صاحب الوجه الطيب والقلب الكبير أبي الغالي " عبد النور" حفظك الله.

الى من حبهم يجري في عروقي هم سندي في الحياة إخوتي " رابح" و" أمين" و" أسامة" واختي الحلوة "فريال" حفظكم الله ورعاكم.

الى شريك حياتي، زوجي الحبيب " أسامة" أنا ممتنة للجامعة التي عرفتني عليك وجمعتني بك؛اسال الله ان يحفظك ويديم المحبة بيننا.

الى من يحييني دعائهما مسك البيت جداتي الغاليات " ذهبية" و" باية" راجية المولى ان يديم بركتكم ويطيل في عمركم.

الي نعم الرجال اعمامي الأعزاء على راسهم عمي " سعيد" اسال الله ان يحفظك ويشفيك؛ وعمي" رشيد" و"عاشور" و"عمر" رعاكم الله وأطال في عمركم؛ ولن أنسى الروح التي لم تغيب عن اذهاننا عمي الغالي "محمد" رحمك الله.

الى اطيب أخوال في الدنيا خالي "عزالدين" و" شريف" حفظكم الله لنا وخالي "علي" و "محمد" رحمكم الله.

الي أروع عمة واحن خالات في الكون والى كل ازواجهم حفظكم الله.

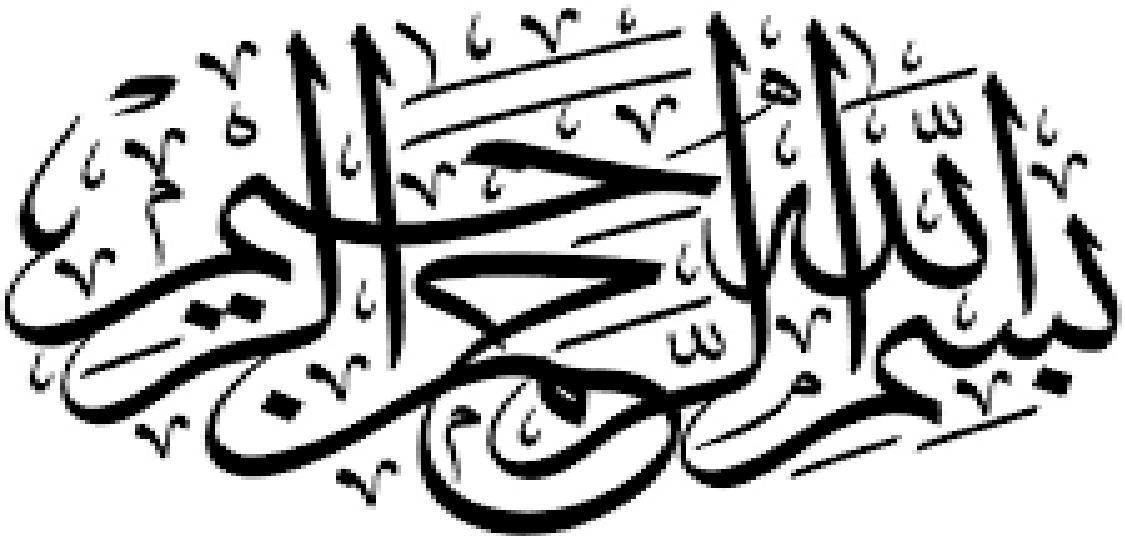
الى جميع زوجات اعمامي وزوجات اخوالي الغاليات حفظكم الله.

الى شموع البيت وانوارها أبناء وبنات اعمامي واخوالي من كبيرهم الى صغيرهم حفظكم الله ورعاكم.

الى من رفقتهم كنز صديقاتي الجميلات " لينة" و "شيماء" و"مريم" حفظكم الله.

الى ارق المخلوقات على قلبي قططي الحلوة حماكم الله.

برابح صونيا


بسم الله الرحمن الرحيم

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى قدرة الرقابة الجبائية والمحاسبية ودورها للحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، من خلال معرفة الدور البارز الذي تلعبه الضرائب في المحافظة على موارد الدولة، حيث تعتبر الجباية وسيلة تمويلية ومتعددة الأدوار تستخدم لتسيير وتحقيق الأهداف المسطرة من طرف الدولة وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن عدم فعالية النظام قد تعرضه لبعض المشاكل التي تقلل من مردوده وبالتالي تنعكس على خزينة العامة للدولة، حيث أن ظاهرة التهرب والغش الضريبي تعتبر من ابرز التحديات التي تواجه كيان الدولة في تطبيقاتها للسياسة الاقتصادية، وعليه فان مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي ضرورة ملحة للسلطات المختصة، غير انه يتعين أن تكون ملمة بصورة واضحة عن حجم الظاهرتين لاتخاذ الحلول المناسبة ومن بين الحلول المعتمدة هي فرض رقابة جبائية فعالة بأدواتها المتنوعة، إلا أن نجاعة الرقابة الجبائية مرتبطة ارتباطا وثيقا بمعرفة المكلفين بالضريبة وبأهمية المعلومات المجمعة، لأنها تساعد على تحليل نقدي متميز لأحسن التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة وهذا ما يؤدي إلى الانتقاء الجيد للملفات الواجب إخضاعها للرقابة الجبائية.

الكلمات المفتاحية:

الرقابة الجبائية، الغش الضريبي، التهرب الضريبي.

Résumé:

Cette étude vise à identifier l'étendue de la capacité du contrôle fiscal et comptable et son rôle à réduire le phénomène d'évasion et de fraude fiscales, en connaissant le rôle prépondérant que jouent les impôts dans la préservation des ressources de l'Etat, la perception étant un financement et multi- rôle moyen utilisé pour gérer et atteindre les objectifs fixés par l'État. Cette étude indique que l'inefficacité du système peut l'exposer à certains problèmes qui réduisent ses rendements et se reflètent donc dans le trésor public de l'État, comme le phénomène de l'évasion fiscale et la fraude est l'un des défis les plus importants auxquels l'entité de l'État est confrontée dans l'application de sa politique économique, et par conséquent, lutter contre le phénomène de la fraude et de l'évasion fiscale est une nécessité urgente ,Cependant, il doit être clairement conscient de l'ampleur des deux phénomènes afin de prendre des solutions appropriées. Parmi les solutions approuvées figure l'imposition d'un contrôle fiscal efficace avec ses différents outils. Cependant, l'efficacité du contrôle fiscal est étroitement liée à la la connaissance des contribuables et l'importance des informations recueillies, car elles contribuent à une analyse critique distinguée des meilleures déclarations écrites des contribuables, et cela conduit à une bonne sélection des dossiers à soumettre au contrôle fiscal

les mots clés:

Contrôle fiscal, fraude fiscale, évasion fiscale

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
شكر وتقدير	–
الإهداء	–
الملخص	–
فهرس المحتويات	I
قائمة الأشكال والجداول	III
قائمة الملاحق والرموز	IV
مقدمة عامة	أ
الفصل الأول: الضريبة وظاهرة التهرب الضريبي	
تمهيد	02
المبحث الأول: ماهية الضريبة	**03**
المطلب الأول: تعريف الضريبة	03
المطلب الثاني: خصائص الضريبة	04
المطلب الثالث: مبادئ و قواعد الضريبة	05
المبحث الثاني: ظاهرة الغش و التهرب الضريبي	**08**
المطلب الأول: مفهوم الغش والتهرب الضريبي	08
المطلب الثاني: الفرق بين الغش والتهرب الضريبي والعلاقة بينهما	09
المطلب الثالث: أسباب الغش الضريبي	11
المبحث الثالث: أشكال وآثار التهرب الضريبي والعقوبات المفروضة عليه	**15**
المطلب الأول: أشكال وطرق التهرب الضريبي	15
المطلب الثاني: آثار الغش الضريبي	16
المطلب الثالث: العقوبات المفروضة على الغش والتهرب الضريبي	19
خلاصة الفصل	27
الفصل الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية	
تمهيد	29
المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية	**30**
المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية	30
المطلب الثاني: الاطار القانوني للرقابة الجبائية	31
المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية	37
المبحث الثاني: الاجراءات القانونية للرقابة الجبائية	**38**
المطلب الأول: أجهزة الرقابة الجبائية	38

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية	44
المطلب الثالث: إعادة تكوين الأسس الخاضعة و الإجراءات النهائية للتحقيق	47
المبحث الثالث: آليات مكافحة الغش والتهرب الضريبي	**50**
المطلب الأول: شروط ومتطلبات النظام الضريبي الفعال	50
المطلب الثاني: الوسائل الوقائية على مستوى التشريع الضريبي والمكلف بالضريبة	55
المطلب الثالث: طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي	58
خلاصة الفصل	61
الفصل الثالث: دراسة حالة التحقيق المحاسبي لدى مديرية الضرائب لولاية بومرداس	
تمهيد	**63**
المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس	64
المطلب الأول: نشأة المديرية الولائية للضرائب	64
المطلب الثاني: مكاتب المديرية الولائية للضرائب	65
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية ببومرداس ومفتشية الضرائب التابعة لها "الثنية"	69
المبحث الثاني: إجراءات التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة	**72**
المطلب الأول: مفهوم وشروط التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية وجراءات سيره	72
المطلب الثاني: دراسة وفحص الوضعية الجبائية للمكلف والتبليغ بالنتائج وأعمال نهاية المراقبة	75
المطلب الثالث: نهاية نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية	80
المبحث الثالث: دراسة ملف خاضع للتحقيق المحاسبي لدى مديرية الضرائب لولاية بومرداس	**82**
المطلب الأول: التحضير لعملية التحقيق المحاسبي الخاصة بالمكلف (X)	82
المطلب الثاني: الخطوات المتبعة في التحقيق المحاسبي للمكلف (X)	83
المطلب الثالث: النتائج المتوصل إليها من عملية التحقيق المحاسبي	86
خلاصة الفصل	89
الخاتمة	91
قائمة المراجع	97
الملاحق	103

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1-2)	الهيكل التنظيمي لمديرية البحث والمراجعة	39
(2-2)	تنظيم المديرية الولائية للضرائب	41
(3-2)	هيكل مركز الضرائب (C .I .D)	43
(4-2)	أشكال الرقابة الجبائية	46
(5-2)	منحنى لافر للعلاقة بين الإيراد الضريبي وسعر الضريبة	54
(1-3)	الهيكل التنيمي لمديرية الضرائب بومرداس	70
(2-3)	الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب "الثنية" التابعة لولاية بومرداس	71
(3-3)	تأثير طلبيات التوضيح والتبرير للمكلف الخاضع للضريبة	75

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	أوجه التشابه والإختلاف بين التهرب الضريبي والغش الضريبي	09
(2-1)	عدد ملفات المراقبة والنتائج المحققة منها المستوى الوطني (2007-2008)	17
(1-3)	طريقة تقييم العناصر العينية	77
(2-3)	ميزان الخزينة	78

قائمة الملاحق:

رقم الملحق	عنوان الملحق
(01)	Avis de vérification de comptabilité إشعار تدقيق المحاسبة
(02)	Fiche de début des travaux de vérification التحقق من ورقة بدء العمل
(03)	Convocation الاتفاقية، معاهدة
(04)	Fiche de fin des trravaux devérification التحقق من ورقة إنجاز العمل
(05)	Procès verbal de fin des travaux de vérification sur place تقرير نهاية أعمال التحقيق في عين المكان
(06)	La décharge ورقة إبراء الذمة
(07)	Chart du contribuable verifie ميثاق المكلف بالضريبة الحاضع للرقابة
(08)	قانون الإجراءات الجبائية النص الكامل للقانون وتعديلاته غلى غاية قانون المالية لسنة 2014

قائمة الإختصارات والرموز:

الرمز	العنوان
G°50	وثيقة التصريح بالوجود
D.W.I	المديرية الولائية للضرائب
C.I.D	هيكل مركز الضرائب

TVA	الرسم على القيمة المضافة
IFU	الضريبة الجزافية الوحيدة
IBS	الضريبة على أرباح الشركات
TAP	الرسم على النشاط المهني
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي
VASFE	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
IRG salaire	الضرائب على الرواتب والأجور
C.I.D.TA	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
G°50	وثيقة التصريح الشهري
TCA	قانون التجارة
HT	المبلغ خارج الرسم
TA	رسم التمهين
TPFC	رسم التكوين

المقدمة العامة

المقدمة العامة

تعد الضريبة من أهم الإيرادات العامة للدولة التي تسمح بتوفير الموارد الضرورية لتغطية نفقاتها وأعبائها ولكن يواجه فرض الضريبة صعوبات وعراقيل من طرف بعض الأشخاص بإمتناعهم عن تسديد مستحقاتهم وتهربهم من دفع الضريبة نتيجة ارتفاع معدل الضريبة وضعف الوعي الضريبي خاصة لعدم دقة تشريعات الضريبة ونقص الصياغة ووجود ثغرات التي تسمح لدافعي الضرائب بإلغاء الضريبة

وبالرغم من كون ظاهرة التهرب الضريبي قديمة إلا أنها تفشت وتعددت صورها عبر الزمن سواء من حيث الوسائل أو الأساليب المعتمدة لتشهد في الآونة الأخيرة أبعاد خطيرة فهي لا تقتصر على منطقة جغرافية محددة أو على فترة زمنية معينة بل أصبحت ظاهرة عالمية تهدد الدول وأصبحت من أبرز العقبات التي تواجهها هذه الاخيرة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها مما يستدعي ضرورة محاربة هذه الظاهرة .

فالتهرب الضريبي يخلق للدولة مشاكل كبيرة إذ يصيب الاقتصاد بصفة عامة لكونه يؤدي إلى استنزاف الموارد الضريبية التي تستفيد منها خزينة الدولة لإنفاقها فيهما يحقق المنفعة العامة من خلال استثمارها في مختلف المشاريع التنموية للبلاد .

عملت الدولة جاهدة لمواجهة هذه الظاهرة بوضع نظام الرقابة الجبائية، الوجه المعاكس للنظام الجبائي التصريحي فالمشرع الجبائي الجزائري أعطى للإدارة الجبائية الحق في القيام بالرقابة وهذا من أجل الحفاظ على أموال خزينة الدولة من خلال القضاء على مختلف أشكال التهرب الضريبي، ويبقى تحقيق الهدف الرئيسي من الرقابة الجبائية مرتبطا بتحقيق الأهداف الفرعية والتي ترتكز على الإهتمام بنوعية الخدمة المقدمة وآجال معالجة الملفات والمساواة في إطار الرقابة الجبائية وبالتالي أصبح من الضروري اليوم على الإدارة الجبائية المركزية توفير كل الامكانيات الضرورية من أجل تطبيق التوجيهات الاستراتيجية وتحقيق رضا جميع أصحاب المصالح من خلال تحقيق العدالة بين المكلفين بالضريبة والحد من التهرب الضريبي باعتباره أحد أهم معوقات نجاعة الأنظمة الجبائية كونه يؤثر على الحصيلة الإجمالية للإيرادات، وهذا ما يعيق سيرورة البرامج التنموية في البلاد.

وعلى هذا الأساس تعمل الجزائر على تحديث نظامها الجبائي ليكون متطابقا مع المتطلبات الاقتصادية والاجتماعية للبلد وذلك بالسهر على التوزيع العادل الجبائي المفروض على كافة المكلفين بالضريبة مع الحفاظ على مصالح الخزينة العمومية وبالتالي ترسيخ الوعي الجبائي فتسعى الدولة جاهدة إلى مكافحة هذا التهريب بشتى الطرق التشريعية والتنظيمية بإنشاء المديرية العامة للرقابة الجبائية على المستوى الولائي منذ 1990 ومختلف مفتشيات الضرائب على المستوى الإقليمي إضافة إلى مديري البحث والمراجعات منذ 1998 ساعية إلى فعالية أكبر ومردود أحسن.

أولا: <u>الإشكالية</u>

ومن خلال هذا العرض الموجز تتجلى معالم الإشكالية في هذا البحث والتي يمكن صياغتها في السؤال الرئيسي التالي:

- **ما هو دور الرقابة الجنائية في محاربة ظاهرة التهرب الضريبي ؟**

ثانيا: <u>الأسئلة الفرعية</u>

إن مضمون هذه الإشكالية يقودنا إلى البحث عن الإجابة على مختلف الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي ابعاد ظاهرة التهرب الضريبي ؟
- ما هي الاجراءات التي تتخذها الإدارة الجبائية لردع المتهرب من الضريبة ؟
- هل الرقابة الجبائية كافية لمحاربة الغش و التهرب الضريبي ؟

ثالثا: <u>فرضيات البحث</u>

من أجل إثراء البحث والتمكن من الإجابة على الإشكالية قمنا بصياغة مجموعة من الفرضيات التي ندرجها في النقاط التالية:

- الغش أو التهرب الضريبي هو الوسيلة التي يلجأ إليها المكلف لتجنب آداء إلتزاماته الضريبية؛
- إن الرقابة الجبائية فعالة بالقدر الكافي لكبح تفشي ظاهرة التهرب الضريبي؛
- ترتكز دراسة الوضعية الجبائية للمكلف على التحقيق المفصل للتدفقات المالية فقط.

رابعا: <u>اهمية البحث :</u>

اصبح التهرب الضريبي ظاهرة تقاطع معظم الدول في ظل التغيرات الاقتصادية التي يشهدها العالم فتشخيصها اصبح ضروريا نظرا لانعكاساتها السلبية على الاقتصاد الوطني لإيجاد الحلول اللازمة و ضرورة اتخاذ كل السبل للعلاج المتاحة لمواجهة هذه الظاهرة الخطيرة ومن هنا يتجلى أيضاأهمية الرقابة الجبائية لكونها وسيلة من وسائل العلاج العامة.

خامسا: <u>اهداف البحث :</u>

تتجلى اهداف المرجوة من هذا البحث في :

- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي و انعكاسات هذه الظاهرة على اقتصاد الدولة ؛
- بيان دور الرقابة الجنائية في مكافحة التهرب الضريبي مع ابراز الاجهزة القائمة على ذلك.

سادسا: دوافع اختيار الموضوع :

الأسباب التي دفعتنا لاختيار هذا الموضوع هو أهميته وحساسية هذه الظاهرة الراجعة إلى ذهنية المكلفين بحد ذاتهم وإلى أجهزة الرقابة الجبائية وإلى التشريع الضريبي إضافة إلى إهتمام الدولة المتزايد الذي حظيت به ظاهرة التهرب الضريبي و كيفية علاجه من قبل السلطات الخاصة، إضافة غلى الميول الرغبة والميول الشخصي للموضوع.

سابعا: الدراسات السابقة:

من بين الدراسات السابقة التي حاولت معالجة موضوع بحثنا أو جزء منه ما يلي:

1. **محمد فلاح، السياسة الجبائية الأهداف والأدوات، دراسة حالة الجزائر، أطروحة لنيل دوكتورا دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005_2006؛**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على السياسة الجبائية وآثارها في مكافحة الغش والتهرب الضريبي وذلك من خلال الأهداف المذكورة ، بالإضافة إلى الأدوات التي إستخدمتها، وذلك بتسليط الضوء علة دراسة حالة بالجزائر

2. **دوداح رضوان، طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي، دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، سنة 2014-2015؛**

اهتمت هذه الدراسة بالغش والتهرب الضريبي، وذلك نظرا لتفشي هذه الظاهرة وكذا توسعها حيث أنها أتت بأسباب وكذلك طرق خاصة بها منها المشروعة وغير المشروعة ولهذا سلطت هذه الدراسة الضوء على طرق مكافحتها والتخلص منها.

3. **مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، حالة ولاية المسيلة خلال الفترة 2004-2008، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، 2010/2009؛**

تضمت هذه المذكرة دراسة تقييمية للتهرب الضريبي ركزت فيها على مؤشرات الأداء ولتوضيح هذا الموضوع أكثر كانت دراسة الحالة في ولاية المسيلة.

ثامنا: حدود البحث

الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بموضوع دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي؛

الحدود المكانية: تمت هذه الدراسة على مستوى مديرية الضرائب بولاية بومرداس؛

الحدود الزمانية: تمت هذه الدراسة خلال فترة التربص المحددة من 01 فيفري 2022 إلى 31 ماي 2022.

تاسعا: منهج الدراسة والأدوات المستخدمة

إن المنهج المستخدم في الإجابة على إشكالية هذا البحث وإثبات مدى صحة أو خطأ الفرضيات المعطاة سابقا هو المنهج الوصفي التحليلي، وهو منهج يهدف إلى شرح مفهوم الرقابة الجبائية من كل جوانبها وإثبات دورها في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، وذلك عن طريق وصف وتشخيص الظاهرة البحث بغرض استيعابه، بالإضافة إلى استعمال الجداول والأشكال من أجل عرض بعض الإحصاءات ذات العلاقة بالبحث، إلى جانب الاعتماد على المسح المكتبيللمراجع التي تخدم بحثنا والمتمثلة في الكتب والمجلات والملتقيات والمذكرات والرسائل والأطروحات وهذا باللغتين العربية والفرنسية ، بالإضافة الى اعتمادنا على القوانين والمراسيم التي تثمن موضوعنا.

عاشرا: <u>صعوبات البحث</u>

واجهنا بعض الصعوبات نذكر منها قلة المراجع المتخصصة في موضوع دور الرقابة الجبائية للحد من الغش والتهرب الضريبي؛

إضافة إلى إتساع الموضوع وكثرة معطياته وأبعاده مما صفعب علينا الإلمام بجميع جوانبه.

إحدى عشر: <u>هيكل البحث:</u>

للوصول إلى دراسة علمية المطروحة قسمنا بحثنا إلى 3 فصول فصلين نظري وفصل تطبيقي وقد سبقت هذه الفصول مقدمة عامة حيث عرضنا في الفصل الأول إلى الضريبة وظاهرة التهرب الضريبي أسبابه وأثاره وأشكاله والعقوبات الناجمة عنه أما الفصل الثاني المتعلق بالرقابة الجبائية من خلال تناول مفهوم الرقابة الجبائية وأشكالها وأهدافها وكذلك الاجراءات القانونية الرقابة وطرق وأليات مكافحة الغش والتهرب الضريبي.

ينتهي كل فصل بخلاصة والفصل الثالث كان عبارة عن فصل تطبيقي من خلال دراسة ميدانية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

وفي الأخير خلاصة تليها خاتمة عامة تحتوي على مختلف النتائج المتوصل إليها من الدراسة، مع أختبار صحة الفرضيات المطروحة وكذا التوصيات وآفاق البحث.

الفصل الأول: الذي يحمل عنوان " الضريبة وظاهرة التهرب الضريبي"؛

الفصل الثاني: تحت عنوان "الرقابة الجبائية"؛

الفصل الثالث: المعنون ب "دراسة حالة التحقيق المحاسبي لدى مديرية الضرائب لولاية بومرداس".

الفصل الأول

الضريبة وظاهرة التهرب الضريبي

تمهيد

تلتزم الدولة بتقديم خدمات للمجتمع وإشباع الحاجات العامة، وعليه يجب أن تمتلك ايرادا أكثر استقرارا وثباتا تعتمد عليه كأداة لتجد نوعا من الاستقرار.

والضريبة تعتبر صورة من الإيراد العام، باعتبارها وسيلة تمويلية فعالة من وسائل تحقيق العدالة الاجتماعية لارتكازها على الحد من الفوارق الإجتماعية، إضافة الى تأثيرها على مختلف الظواهر الاقتصادية.

إلا أن المكلف بالضريبة يعتبرها عبئا عليه، لذا يحاول بشتى الطرق والوسائل التخلص من التزاماتها سواءا كانت هذه الطرق مشروعة أو غير مشروعة وهذا ما يطلق عليه اسم التهرب الضريبي، الذي يمثل الخطر الدائم الذي يهدد الضريبة التي تعتبر من أهم الموارد المالية لخزينة الدولة.

ونظرا لخطورة هذه الظاهرة قد تم تخصيص هذا الفصل لدراسة معاني الظاهرة وآليات مكافحتها، وتطرقنا في هذا الفصل إلى 3 مباحث:

المبحث الأول: ماهية الضريبة؛

المبحث الثاني: خصائص الضريبة؛

المبحث الثالث: أشكال وآثار التهرب الضريبي والعقوبات المفروضة عليه.

المبحث الأول: ماهية الضريبة

رغم تعدد الايرادات العامة للدولة، إلا أن للضريبة مكانة هامة وفعالة في تمويل خزيبة الدولة، كما أنها تعتبر أداة للضبط الاقتصادي، يمكن استخدامها للتأثير في مختلف الأنشطة الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية، لذلك رأينا انه من الضروري الإلمام والإحاطة بجميع الجوانب الخاصة بالضريبة.

المطلب الأول: تعريف الضريبة

لقد اختلفت وتعددت تعاريف الضريبة ذلك بسبب اختلاف وجهة نظر كل كاتب فمنهم من يتناولها حسب جانبها القانوني ويهمل الجانب الاقتصادي وآخرون يتطرقون إلى دورها التمويلي دون تعريفها على أساس أنها تخضع لمعايير وأسس قانونية وختى توضح هذه الاختلافات اخترنا بعض التعاريف:

- **عرفت عل أنها:** اقتطاع جبري تقوم بها السلطة العامة على أموال الأفراد قصد توزيع ثقل الأعباء العامة فيما بينهم بإنصاف.[1]
- **كما عرفت على أنها:** المورد المالي العام الذي تقتطعه الدولة من الأشخاص جبرا، بغرض استخدامه لتحقيق أهداف عامة.[2]
- **كما تعرفها بأنها:** فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة، أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع ضريبة[3].
- **وعرفها آخر على أنها:** فريضة الزامية تحددها الدولة وتلزم المكلف بدفعها بلا مقابل تمكينا للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع.[4]
- **كما تعرف على أنها:** فريضة نقدية تقتطعها الدولة أو من ينوب عنها، من الأشخاص المعنويين أو الأفراد، وبصفة نهائية ودون أن يقابلها نفع معين، تفرض طبقا للقدرات التكليفية للممول، وتستخدم في تغطية النفقات العامة والوفاء بمقتضيات السياسة المالية العامة للدولة[5].

---

[1] أعمر يحياوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 126.

[2] حسين مصطفى حسين، **المالية العامة**، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر،1992، ص 42.

[3] سوزي عدلي ناشد، **الوجيز في المالية العامة**، منشورات الحلبي الحقوقية، الإسكندرية، 2000، ص 115.

[4] حامد عبد المجيد دراز، **مبادئ الإقتصاد العام**، دار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2009، ص 97.

[5] غازي عناية، **الزكاة والضريبة دراسة مقارنة**، دار الكتابن الجزائر، 1992، ص 17.

وهناك من انتهى القول أنها: مبلغ من النقود تجبر الدولة أو الهيئات العامة المحلية، الفرد على دفعه إليها بصفة نهائية، ليس في مقابل انتفاعه بخدمة معينة وانما لتمكينه من تحقيق منافع عامة[1].

ومن خلال التعاريف يمكن أن نقول بأن الضريبة إقتطاع مالي تقتطعه الدولة جبرا من الأفراد من أجل تحقيق المنفعة العامة.

المطلب الثاني: خصائص الضريبة

بالاستناد إلى المفاهيم السابقة نستنتج عدة خصائص للضريبة تميزهاعن غيرها من الإيرادات العامة للدولة وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي:

1. **الضريبة فريضة مالية**

أي أنها دخل مالي للخزينة العامة وليس عيني فقد كانت الضريبة في الماضي والعصور الوسطى أو بالأحرى القديمة تفرضعينيا ثم تطورت وأصبحت عينا ونقدا وأخذت الآن الشكل النقدي باعتبارها الشكل المناسب للنظم المالية المعاصرة.[2]

فيجب دفع الضريبة على شكل نقدي أي مبلغ من المال، فلا يجوز أن تكون في شكل خدمة وسلعة وذلك مسايرة لسيادة الاقتصاديات النقدية على خلاف النظم الضريبية والاقتصادية البدائية أين كان الأفراد يدفعون الضرائب على شكل عيني.

2. **الضريبة فريضة الزامية**

أي أنه ليس للفرد الحرية في دفع الضريبة أو عدم دفعها ولا في اخبار مقدارها ولا في كيفية دفعها، وهذا ما يميزها عن غيرها من الايرادات المالية الأخرى وتجني قسرا وفي حال عدم تأديتها بالحجز عن أمواله لما لديهم من الضريبة من امتياز على كافة أموال الملف.[3]

---

[1] احمد جامع، **فن المالية العامة**، دار النشر العربية، القاهرة، الطبعة02، 1975.

[2] حسين مصطفى حسين، مرجع سبق ذكره، ص42.

[3] – محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2003، ص 51.

3. **الضريبة تدفع بصفة نهائية**

إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية، بمعنى أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم أو يدفع أية فوائد عنها فهي غير قابلة للاسترداد وبذلك تختلف الضريبة عن القرض العام الذي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع فوائد عن قيمة القرض.[1]

4. **الضريبة تدفع دون مقابل**

يقوم المكلف بدفع الضريبة دون أن يحصل على نفع خاص يعود عليه وحده مقابل آداءه للضريبة، ويدفع المكلف الضريبة مساهمة منه كعضو داخل المجتمع في تحمل الأعباء والتكاليف العامة.[2]

5. **الضريبة تمكن الدولة من تحقيق أهدافها**

تعد الضريبة من أهم مصادر الإيرادات العامة على الإطلاق، ولذا فإنها تمكن الدولة من تحقيق أهدافها، ويمثل هدف الحصيلة الهدف الدائم والرئيسي لأنه يوفر للدولة الموارد التي تحتاجها لمواجهة نفقاتها وزيادة أعباءها التي تحقق منافع عامة للمجتمع في مجموعة ما أنها تحقق التوازن الإقتصادي والاجتماعي بين حقوق الخزانة العامة وحقوق الأفراد ودورها الأساسي في تحقيق العدالة الاجتماعية وعدالة توزيع الدخل القومي.[3]

6. **الضريبة تفرض من الدولة**

إن الضريبة لا يمكن أن تفرض أو تعدل أو تلغى إلا بقانون، فالإدارة الضريبية التي تقوم بتنفيذ إدارة السلطة العامة لا يحقق لها إلا جباية الضرائب المسموح بها وتحصيلها من قيل السلطات المختصة.

المطلب الثالث: مبادئ و قواعد الضريبة

يقصد بقواعد الضريبة المبادئ التي يحسن أن يسترشد بها المشرع المالي وهو بصدد تقرير النظام الضريبي في الدولة، وتستهدف هذه القواعد تحقيق صالح الممول من جهة و صالح الخزانة العامة من جهة أخرى.

وقد استقرت هذه القواعد منذ أن وضعها آدم سميث، وتلتزم الدولة والهيئات التشريعية بإحترامها، وتتلخص هذه القواعد في العدالة أو المساواة، واليقين، والملائمة في الدفع، والاقتصاد في نفقات الجبائية.، ونتناول فيما يلي هذه القواعد:

---

[1]-سوزي عدلي ناشد، **أساسيات المالية العامة**، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، الطبعة 1، 2008، ص 121.

[2]سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص 119.

[3]سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص 119.

1. **مبدأ العدالة في توزيع الضريبة**

على مواطني كل دولة أن يساهموا في النفقات الحكومية حسب قدراتهم التكليفية تناسبا مع الدخل الذين يتمتعون به تحت حماية الدولة، ووفقا لهذه القاعدة يجب أن يوزع العبء المالي للضريبة على جمع الأفراد وتكون مساهمة الفرد في نفقات الدولة وفقا لدخله، وبالتالي فالعدالة لا تعني أن المكلفين بدفع الضريبة مطالبون بنفس المبلغ وإنما تعني المشاركة كل الأشخاص المعنيون والطبيعيون في الأعباء العامة لدولة لذلك حسب القدرة التكليفية.[1]

2. **مبدأ اليقين**

يرى آدم سميث أن الضريبة الجيدة هي التي تكون محددة وبلا تحكم أي أن تكون الضريبة معينة وصريحة وغير مفروضة بصورة كيفية فسعرها معروف وعائدها معلوم وأساليب و مواعيد جبايتها محددة بوضوح، وتعد هذه القاعدة في أن الممول أو المكلف بالضريبة يكون على علم مسبق بالتزامه قبل الدولة ودفاع عن حقوقه ضد تعسف في التقدير، ولتوفير عنصر اليقين يجب توفر:[2]

- أن تكون التشريعات المالية والضريبية واضحة وجلية، بحيث يفهمها عامة الناس دون عناء أو التباس؛
- أن تجعل الدولة في متناول المكلفين جميع القوانين المتعلقة بالضرائب، وذلك عن طريق النشر والإيضاح في الجريدة الرسمية أو بإحدى وسائل النشر الأخرى.

3. **مبدأ الملاءمة في الدفع**

تعني هذه القاعدة أن كل ضريبة يجب أن تكون في أنسب الأوقات وبأسلوب أنسب للمكلف حتى تتجنب إزعاجه ويكون التكليف سهلا عليه فأنسب الأوقات لدفع الضريبة هي وقت حصول المكلف بها على دخله ومن هذا القبيل أن الضريبة على حاملات الأرض بعد جني المحاصيل والضريبة على الأرباح بعد حصوله عليها وبالطريقة التي تتناسب مع طبيعة المادة الخاضعة للضريبة كطريقة الحجز عنه بالنسبة لأرباح، لتحقيق هذه القاعدة يجب اعتبار:

- بالنسبة للضرائب غير المباشرة: فالممول لا يشعر بوقوعها حيث في الأغلب تكون مع مبلغ في الغالب.
- إتباع مبدأ تقسيط على فقرات تتماشى مع فترات سيولة نقدية متوفرة للممول.

---

[1] علي العربي وعبد المعطي عساف، **إدارة المالية العامة**، جامعة الإسكندرية، دون سنة النشر، ص 84.

[2] عادل فليح العلمي، **المالية العامة و التشريع المالي الضريبي**، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان، 2007، ص100.

- أن ينظر إلى مديني الضرائب ولا سيما بعين الإهتمام وبحث في أسباب تراكم الديون.[1]

4. قاعدة الاقتصاد في النفقة

ويقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل الطرق التي لا تكلف إدارة الضرائب أعباء ومصاريف ذات تكلفة كبيرة، ولهذا ينبغي على الدولة أن تعتمد على التقنيات المثلى للتحكم في مختلف التكاليف، ومراعاة هذه القاعدة تضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء منه للحصول عليه.[2]

5. قاعدة الثبات والإستقرار

يعني بها أن لا تتغير حصيلة الضرائب تبعا للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية خصوصا في أوقات الكساد وذلك أن حصيلة الضريبة تزداد عادة في أوقات الوفاء بسبب ازدياد الدخول والإنتاج بينما نجد أن حصيلة الضريبة تقل عادة في أوقات الكساد بما يعرض السلطة العامة لمضايقات مالية كبيرة بالنسبة لمسؤوليتها المتزايدة.

[1] علي زغدود، **المالية العامة للديون**، الوطنية للمطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2005، ص 192.

[2] محمد عباس محرزي، مرجع سبق ذكره، ص 30.

المبحث الثاني: ظاهرة الغش والتهرب الضريبي

تشكل الضريبة عبئا على الممول ولذلك فإنه يعمل على مقاومتها، والشيئ الذي يدفع الفرد إلى محاولة التخلص من عبئها هو عدم وجود مقابل خاص يعود عليه مباشرة منها.

فقد يعتمد في كثير من الأحيان إلى انتهاج طرق وأساليب مختلفة للتهرب، سواء بإتخاذ طابع المخالفة الصريحة للقوانين والتشريعات الجبائية أو ما يعرف بالغش الضريبي، كما قد يأخذ وجها آخر وذلك مايعرف بالتهرب الضريبي دون المساس بأحكام التشريعات الجبائية.

المطلب الأول: الغش والتهرب الضريبي

يعتبر الغش والتهرب الضريبي ظاهرتين عالميتين وجدت بوجود الضريبة، فهي تمس جميع البلدان دون استثناء خاصة الدول النامية منها، وبالرغم من كونها ظاهرة قديمة، إلا أنها تفشت وتعددت صورها وهي تشكل عائقا كبيرا لمسار التنمية لكونه يؤدي الى استنزاف الموارد الجبائية والتي كانت من المفروض أن تستفيد منها الخزينة العمومية، من أجل سد حاجيات الانفاق العام المتزايد.

1. مفهوم الغش الضريبي

هو مجموع السلوكيات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة وهذا خارج إطار القانون، أي أنه كل الممارسات الغير مشروعة لأنه انتهاك لروح القانون.[1]

كما عرفه الاقتصادي Lucienne hl بأنه" مخالفة القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة وتخفيض قاعدة الوعاء الضريبي".[2]

ويعرف أيضا بأنه استعمال طرق إحتيالية للتملص أو محاولة التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو من دفع الضرائب أو الرسوم المفروضة.[3]

---

[1] ناصر مراد، **التهرب والغش الضريبي في الجزائر**، دار قرطبة للنشر والتوزيع، البليدة، دس، ص 09.

[2] ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 09.

[3] احسن بوسقيعة، **الوجيز في القانون الجزائي الخاص بالجرائم ضد الأشخاص و الجرائم ضد الأموال**، دار هومة، الجزائر،2015، ص 424.

عموما التملص الغير مشروع (الغش الضريبي) هو تملص مقصود من طرف المكلفين، وذلك عن طريق مخالفتهم عمد لأحكام القانون الجبائي قصدا منهم عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم إما بالامتناع عن تقديم أي تصريح بالأرباح، أو بتقديم تصريح كاذب أو ناقص، أو إعداد سجلات وقيود مزيفة، أو الإستعانة ببعض القوانين التي تمنع مصالح الضرائب الإطلاع على حقيقة الأرباح لإخفاء قسم منها.[1]

2. مفهوم التهرب الضريبي

يتجلى هذا النوع من التهرب في العمل على عدم الإلتزام بالضريبة، دون أن تكون هناك مخالفة لنصوص التشريعات الجبائية، فيعرفه A .MARGAIRAZ بقوله:"هو محاولة التخلص من الضريبة في حدود القانون.[2]

- فالتجنب الضريبي يعني أيضا التخلص من عبئ الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون، حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتباره أن حريته القيام بأي تصرف من عدمه تكون مكفولة دستوريا و من ثم لا يسأل المكلف عن تصرفه السلبي نظرا لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه؛[3]
- كما يمكن تعريفه على أنه امتناع الشخص عن القيام بالواقعة أو التصرف الذي تفرض على اساسه الضريبة؛[4]
- كما يتحقق هذا النوع من التهرب عن طريق إفادة الخاضع للضريبة من الثغرات القائمة في صياغة القانون.[5]

المطلب الثاني: الفرق بين التهرب والغش الضريبي والعلاقة بينهما

من خلال التعاريف السابقة لكل من الغش والتهرب الضريبي يمكن أن نقدم أهم الفروق الجوهرية بين التهرب والغش الضريبي في الجدول التالي:

الجدول رقم(1-1): أوجه التشابه والاختلاف بين التهرب الضريبي والغش الضريبي

- **أوجه الاختلاف**

[1] سليمان عتير، **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارة و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2011، ص 71.

[2] (A) MARGAIRAZ « LA FREUDE FISCALE ET SES SUCCADANNEES » Ediction (2), p (25)

[3] سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره ، ص 216.

[4] زينب حسين عوض الله، **مبادئ المالية العامة**، الفتح الطباعة والنشر، الاسكندرية، طبعة 2003، ص 184_185.

[5] حسين مصطفى حسين، مرجع سبق ذكره، ص 58.

اوجه الاختلاف	
التهرب الضريبي	**الغش الضريبي**
غير مخالف للقانون والتشريع الجبائي؛ يشمل على العنصر المعنوي؛ لا يعاقب عليه القانون.	تم باستعمال أساليب مختلفة للتشريع الضريبي؛ يشمل على العنصر المادي؛ يعاقب عليه القانون.

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على التعاريف السابقة

- **أوجه التشابه**

- سلوك يهدف من خلاله المكلف إلى التخلص من دفع الضريبة كليا أو جزئيا؛
- حرمان الخزينة العمومية من الإيرادات؛
- كل نهما ناجم عن سوء نية؛
- كل من هما ناجم عن إنعدام الحس المدني.

- **العلاقة بين التهرب والغش الضريبي**

يعرف العديد من الاقتصاديين الغش الضريبي و التهرب الضريبي باعتبار الأول مرادف للتهرب الضريبي غير المشروع أي التهرب منظور إليه بمفهومه الاقتصادي، فالغش هو إذا تصرف غير مشروع يمثل عدم احترام إرادي لأنه انتهاك لروح القانون وإدارة المشروع، فالغش يفرض حالة مخالفة مباشرة وبإرادة المكلف للقواعد الصادرة عن الإدارة الضريبية عن طريق استخدام غير مباشرة مشروعة فالانتهاك لابد أن يكون إراديا وعمديا.

غير أن البعض يوسع نطاق الغش الضريبي فيصرفه إلى كل انتهاك مباشر للقانون إراديا كان هذا الانتهاك أم غير إرادي وينصرف هذا الغش إلى التصرف الذي تتجه فيه إرادة المكلف عن قصد للتخفيف من العبء الضريبي باستخدام طرق غير مشروعة أو احتيالية بهدف إخفاء دخله الحقيقي الذي يمثل وعاء الضريبة الحقيقي.

بمقارنة سريعة تبين أن التهرب الضريبي الدولي تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تحقيق العبء الضريبي الذي يملك من أجل تحقيق هذا الهدف بسبل مشروعة، فالمكلف هنا يمارس حقا من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق

هدفا مشروعا بالنسبة له و بالتالي فلا يوقع عليه أي عقوبة أو جزاء وبعبارة موجزة ينطوي التهرب الضريبي الدول على أحد عناصر الغش الضريبي وهو العنصر المعنوي دون العنصر المادي.[1]

أما بالنسبة للغش الضريبي فتتجه فيه إرادة المكلف نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي ولكنه يسلك في تحقيق ذلك طرق غير مشروعة تصل به إلى حد التدليس والاحتيال فالمكلف هنا سيء النية ومن ثم يستوجب علىى سلوكه مؤاخذته قانونيا، وقد اختلف الاقتصاديون في تحديد المعيار الذي يتم على ضوءه تمييز التهرب عن الغش الضريبي، ويمكن رد هذا الاختلاف إلى ثلاثة اتجاهات رئيسية:

- **الاتجاه الأول:** مفاده أن التهرب الضريبي فكرة أعم وأشمل من فكرة الغش الضريبي فالتهرب الضريبي هو الجنس أما الغش الضريبي فهو النوع، فالغش وفقا لهذه الاتجاهات يعد حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي وهي حالة التهرب من الضريبة عن طريق انتهاك القانون.[2]
- **الاتجاه الثاني:** مفاده أن التهرب الضريبي ما هو إلا الشكل للغش الضريبي، فالغش وفقا لهذا الاتجاه وعلى عكس الاتجاه الأول هو الجنس بينما التهرب الضريبي الدولي هو النوع، فأصحاب هذا الاتجاه يرون أن هناك نوعين من الغش غش على الصعيد الداخلي وغش على الصعيد الدولي وهذا الأخير هو الذي يمثل التهرب الضريبي، وبذلك وفقا لهذا الاتجاه لا يوجد تهرب ضريبي داخلي ولا يوجد غش ضريبي دولي، التهرب الضريبي وفقا لهذا الاتجاه دائما ما يحتوي على عنصر دولي أما الغش فلا يتعدى الحدود الوطنية للدول ويخضع للسيادة الضريبية والإدارة للدولة.
- **الاتجاه الثالث:** مضمونه أن التهرب والغش الضريبي يقوم على أساس فكرة الشرعية فالتهرب يكون شرعيا أو قانونيا أما الغش فغير شرعي أو قانوني، وبصورة أوضح فإن المكلف في التهرب الضريبي يتجنب الخاضع للضريبة دون أن يقوم بأي سلوك أو تصرف يمثل انتهاكا للقانون ويأخذ هذا السلوك صور مختلفة فقد يكون امتناعا بمعنى أن المكلف لا يقوم بأي عمل أو تصرف يجعله خاضعا للضريبة، فتصرفه ينطوي على سلوك سلبي يتجنبه الخضوع لأي ضريبة أو قد يتخذ صورة حرية الإدارة حيث يكون للفرد الحق في اختيار التصرف الذي يمثل خضوعا أقل للضريبة، ويعترف القانون والقضاء بهذا الحق للفرد كونه حقا مشروعا، وقد يتخذ صورة التحايل الشرعي حيث يلجأ إلى إتباع إجراءات شرعية لتحقيق عبء الضريبة أو إسقاطه كالاستفادة من ثغرات التشريع، في حين إذا استخدم

---

[1] سوزي عدلي ناشد، **ظاهرة التهرب الضريبي الدولية و أثاره على اقتصاديات الدول النامية**، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008، ص 13.

[2] سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص14.

المكلف حيلا تدليسية لتجنب الضريبة انطوى ذلك على سلوك غير مشروع وهذا ما يسمى التهرب الضريبي غير الشرعي وهذا ما يعني الغش الضريبي.[1]

المطلب الثالث: أسباب التهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي من أخطر المشاكل التي تعرقل النظام الجبائي في المحاولات التي يقوم بها لتحقيق التنمية الاقتصادية المسطرة، فالبرغم من أهمية الضرائب في اقتصاد أي بلد، إلا أننا نجد المكلف يدفعها ليبحث عن جميع الوسائل من أجل التخلص من عبئها لذلك وجب القيام بدراسات من طرف المفكرين الاقتصاديين في البحث عن الأسباب التي تشجع وتؤدي إلى ارتفاع ظاهرة التهرب الضريبي.

1. الأسباب النفسية والإجتماعية (أسباب خاصة بالمكلف) والتي غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى دوافع نفسية وإجتماعية وأخلاقية حيث يلعب المحيط المحيط الإجتماعي دورا هاما في تأصيل فكرة التهرب الضريبي وانتشاره في المجتمع والعكس، فكلما زاد الوعي الضريبي والأخلاقي قل التهرب الضريبي؛
2. توفر الشك لدى المكلف في عدم فعالية مساهمة في تغطية أعباء الدولة يجعاه يتهرب من دفع الضريبة؛
3. سوء فهم مصلح الاقتطاع الضريبي الذي يراه البعض مجرد أموال ضائعة بدون مردودية ومن ثم يراها المكلف خسارة شخصية لا بد من تخفيضها؛
4. اعتقاد أن التهرب من دفع الضريبة لا يعد تصرفا لا أخلاقيا استناد الفكرة سرقة الدولة؛
5. الاعتقاد السائد لدى المجتمعات للضريبة باعتقادهم أنها مصدر افتقار الشعوب كشكل من أشكال الاحتجاج(حالة الاستعمار الفرنسي للجزائر) مما يدفع للسلطات إستعمارية ولد في نفسه نوع من الرفض؛
6. العامل الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند إلى عقيدة وبالتالي لا تلقى قبول لدى المكلفين عكس الزكاة فهي من أركان الإسلام وجب دفعها؛ [2]
7. ترجع أسباب التهرب الضريبي إلى أسباب تشريعية حيث وجود الثغرات في التشريع الجبائي مما يسهل للمكلفين استغلالها وعدم دفع الضرائب أو من هذه الأسباب نذكرمنها:

[1] سوزي عدلي ناشد، نفس المرجع، ص 15.

[2] سهام كردودي، **الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق**، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 12.

8. تعقد تشريعات الضرائب: إن عدم استقرار النظام الضريبي للكم الهائل من النصوص القانونية (6 قوانين جبائية) من شأنها أن تجعل المكلف غيرقادرعلى فهمه للنصوص، وتحتويعلى الكثيرمن الغموض ومتأمثلة هذه التعقيدات كثرة المعدلات، الإعفاءات وإضافات في سعر الضريبة والتي تزيد من احتمال ظاهرة التهرب والغش الضريبي؛
9. عدم إستقرار التشريع الضريبي وتعاقب تعديلاته: نتيجة تعديلات المتوالية والمختلفة وكذا إلغاء بعض الاحكام الجبائية التي تستحدث بمناسبة قوانين المالية السنوية وقوانين المالية التكميلية فهذه السرعة لم تمكن لا العناصر الجبائية ولاموظفو الادارة الجبائية من استيعاب مضمون النظام الجبائي،[1] مما ساعد المكلف على التهرب إذن لا بد من ضرورة توخي المشرع للحذر والحرص أثناء فرض مثل هذه القوانين؛[2]
10. الضغط الجبائي: حيث كلما زاد معدل الضريبة وازدياد العبءعلى المكلف كان سببا للتهرب من دفع الضريبة، كلما زاد ضغط الجبائي إلى المكلف دفعه إلى التهرب الضريبي؛
11. اعتماد النظام الجبائي على تصريحات المكلفين: النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي حيث يقوم المكلف بايداع تصريحات وتكون له كامل الحرية واعتقاده بإعتماد الإدارة الجبائية بناءا على التصريحات المكتتبة ومن ثم اقرار ضريبي حسب ما صرح به من ضرائب وتقوم الإدارة بجمع المعلومات للتحقق من ذلك وهذا في الحقيقة يؤدي بالمكلف إلى عدم التصريح بما هو حقيقي فلا يصرح بكل رقم أعماله ومن ثم يعتبر متهرب من دفع الضرائب؛
12. الأسباب السياسية والإدارية بالنسبة للأسباب السياسية والتي تعمل على انتشار التهرب والغش الضريبي هي الاعتماد على الموارد البترولية بدل الجباية الضريبية، كما هو الحاصل فالجزائر اليوم تمثل الجباية البترولية 98% وهذا سبب رئيسي ودافع للتهرب الضريبي وعدم جباية الدولة لحصيلتها الضريبية، وجد نوع من التراخي فيما يخص الضرائب ومكافحة الغش الضريبي لم تكن ضمن أولويات النضام السياسي، أما الأسباب الادارية فتتمثل في:

- ضعف الإدارة الجبائية؛
- ضعف الإمكانيات المادية والبشرية من حيث نقصعدد الموظفين ونقص كفاءاتهم؛
- المهنية حيث يترتب عليه صعوبات في التحديد الدقيق للمكلفة وتقدير الوعاء الضريبي؛
- الكم الهائل للمكلفة بالضريبة وصعوبة دراسة كل ملفاتهم؛

---

[1] محمد فلاح، **السياسة الجبائية الأهداف والأدوات**،حالة الجزائر، أطروحة لنيل دوكتورا دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005_2006، ص 79.

[2] محمد الخالد المهايني، **التهرب الضريبي وأساليب مكافحته**، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2010، ص 185.

- سيادة الاساليب الكلاسيكية في العمل الاداري وضعف التكوين في المجال الضريبي، وبعد الادارة عن المكلفين ووجود قطاع كبيرمن المكلفين الأميين؛
- عدم تحقيق الضرائب للعدالة الاجتماعية المنشودة من خلال عدم الرشادة في الانفاق العام؛
- تدني أجورموظفي الإدارة الجبائية والضغوطات التي يتعرضون إليها؛
- تعدد الإجراءات الإدارية التنظيمية؛
- عدم وجود شبكة معلومات للنظام الجبائي، تعقد وكثرة الإجراءات الروتينية تغرس روح الكراهية اتجاه الضريبة.[1]

13. أسباب اقتصادية لها أهمية فيعملية التهرب الضريبي بالوضعية للمكلف بالضريبة لها انعكاسا أي أدائه لواجباته الضريبية (أي حسب الوضعية المالية للمكلف) والتهرب الضريبي المتأثربالاقتصاد الوطني حيث في فترات الإزدهار الاقتصادي تزداد مداخيل الأفراد وارتفاع قدرتهم الشرائية وهنا يقل ثقل العبء الضريبيعلى الكلف مما يقلل من التهرب الضريبي؛

أما في حالة الركود والإنكماش الاقتصادي تنخفض نسبة التبادلات الاقتصادية ويكون الطلب ضعيفا مقارنة بالعرض وتعسرفي القدرة الشرائية وعدم قدرة البائعينعلى تحميل المشترين للعبء الجبائي وتحمل المنتجون الخسائرمما يعد عامل مشجع للغش الضريبي؛

عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشار الاقتصاد الغير رسمي يساعدعلى زيادة حجم التهرب.[2]

[1] مراد ناصر، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 160.

[2] سهام كركودي، مرجع سبق ذكره، ص18.

المبحث الثالث: أشكال وآثار التهرب الضريبي والعقوبات المفروضة عليه

ينقسم التهرب الضريبي إلى شكلين الأول تهرب مشروع والثاني تهرب غير مشروع، كما أن للتهرب الضريبي آثارا سلبية، حيث أنه يؤدي إلى تخفيض الإرادات العامة والإضرار بالخزينة العامة، بالإضافة إلى تأثيره على الجوانب المالية والاقتصادية والإجتماعية، ونختلف ططرق مكافحته من نظام مالي إلى آخر ومن ضريبة إلى أخرى من خلال ما تصدره الدولة من قوانين جديدة أو تعديلات للقوانين السابعة، مع الأخذ بعين الاعتبار لمختلف العقوبات المفروضة عليه.

المطلب الأول: أشكال وطرق التهرب الضريبي

من خلال تعريفنا للتهرب الضريبي استنتجنا وجود تقنيات عدة لتخلص المكلف من دفع الضريبة، وذلك بشكل مخالف للقانون أو دون انتهاك للقانون الضريبي معتمدين على طرق عدة فمنهم من يعتمد على التحايل المادي، القانوني أو المحاسبي.

1. **أشكال التهرب الضريبي**

ينقسم التهرب الضريبي من حيث مشروعيته إلى قسمين:

1.1. **التهرب المشروع:**_طريق طبيعي يقره القانون لا جرم فيه، حيث يتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية، وذلك باستغلال ثغرات قانونية، مستعينا بأهل الخبرة والاختصاص ومن الأمثلة الأكثر شيوعا في التهرب المشروع كهبة الشخص أمواله لورثته خلال حياته تهربا من دفع ضربة التركة بعد وفاته.[1]

2.1. **التهرب غير المشروع:** تهرب مقصود من طرف المكلف مخالف لقانون الضريبة، وذلك من خلال عدم تقديم الإقرار الضريبي أو تقديم إقرار فيه الغش وتلاعب أو فتح اعتمادات بأسماء وهمية وغيره[2].

2. **طرق التهرب الضريبي**

لقد أدى التطور التكنولوجي والتفتح الاقتصادي إلى تعدد طرق التهرب الضريبي واختلاف مهارات وخبرات المهربين ومن أبرزها ما يلي:

---

[1] سالم محمد شوابكة، **المالية العامة والتشريعات الضريبية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2015، ص 129.

[2] عبد الناصر نور ونائل حسن عدس، **الضرائب ومحاسبتها**، دار المسيرة، الطبعة الأولى، 2003، ص324.

1.2. **التحايل المادي:** ويقصد به تغيير أو اخفاء المكلف لواقعة مادية بطريقة غير قانونية، سواء كان الإخفاء جزئي أو كليا أو عدم التصريح بجزء من المواد والمنتجات وعدم الاعتراف بقيمة الأرباح المحصلة[1]؛

2.2. **التحايل القانوني:** عرف على أنه العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، ويعتبر الأكثر إستعمالا وشيوعا ومن أشكاله:

1.2.2. **الاخفاء عن طريق العمليات الوهمية:** ويستعمل غالبا من طرف المكلف في مجال الرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء.

2.2.2. **الاخفاء عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية:** ويتمثل هذا الاخفاء بتزييف المكلف لحالة قانونية خاضعة للخزينة إلى وضعية أخرى محل إعفاء، ومن أمثلته تغيير عقد البيع يجعله عقد هبة لتفادي دفع الضرائب[2]؛

3.2. **التحايل المحاسبي:** هذا الإخفاء ذو طبيعة محاسبية لأن المحاسبة تعتبر قاعدة لإجراء التحقيقات من أجل المصالح الجبائية ، فإن المكلف البارع يبحث عن سبل لمطابقة القيود المحاسبية فيما بينها وبين المستندات التنبؤية من ناحية أخرى ، ويكون إما من خلال تضخيم الأعباء؛

4.2. التحايل المحاسبي للنفقات الشخصية ضمن محاسبة المصاريف العامة أو الزيادة في مختلف العوائد الممنوحة[3].

المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف مالية، إقتصادية وإجتماعية، لذلك فإن الاخلال بالواجب الجبائي يؤثر على الدور المنوط بها، وذلك في غياب نظام جبائي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة، وعليه يؤدي التهرب الضريبي إلى عدة آثار سلبية يمكن تصنيفها:

1. **الآثار المالية**

يعتبر القيد المالي من أهم القيود التي تقف في وجه كل إستراتيجية تنموية أو برنامج للإنعاش الاقتصادي، فلا يمكن الحديث عن الأهداف الإنجازات دون الحديث عن التمويل.

---

[1] حميد بوزيدة، **حماية المؤسسات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 2، 2011، ص 44.

[2] عزة مبروك، **فعالية الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي**، شهادة ماستر في علوم التسيير، بسكرة، 2015_2016، ص 27.

[3] سمية براهيمي، ميادة بالعايش، **مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات**، مجلة البحوث الاقتصادية العربية، المجلد 2، العددان 27_28، 2014، ص 234.

أمام أهمية الجباية العادية في تمويل الخزينة العمومية باعتبارها المورد الأساسي يأتي التهرب الضريبي للحد من ذلك، فللتهرب الأثر المباشر على الخزينة العمومية بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية، ويترتب عن ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل.

إن نقص الأموال في الخزينة العمومية يؤدي إلى عجز الدولة جزئيا عن تنفيذ المشاريع النافعة،[1] فالدولة في مسارها التنموي في حاجة إلى مداخيل وموارد لتغطية نفقاتها فتنقص الإيرادات يؤدي إلى وقوع اختلال مالي ومنه العجز في الميزانية العمومية و التي تشترط أن تتوازن إيراداتها مع نفقاتها، خاصة أمام لجوء الكثير من الدول النامية بدرجة كبيرة على الاعتماد على الضرائب غير المباشرة والمتعلقة بالاستهلاك والإنفاق والتي لا يمكن التحكم فيها باعتبارها غير عادلة، فالفجوات التي تسجلها الميزانية العامة للدول والإختلالات المالية بات من الضروري اللجوء إلى مصادر تمويلية أخرى تكون بالتأكيد ضغط على التنمية الاقتصادية مثل الإصدار النقدي أو اللجوء إلى مصادر تمويلية الاقتراض بمختلف مصادره (الداخلية و الخارجية) و هذا التعويض للعجز المسجل في الميزانية نتيجة نقص الموارد بسبب التهرب الضريبي، وينتج عن هذه ظاهرة التضخم باختلاف أنواعه وما يترتب عن هذه الظاهرة من تدهور في المستوى المعيشي للمواطنين بانخفاض قدراتهم الشرائية بسبب انتهاج سياسة التقشف بتقليص الإنفاق العام وكذا تأجيل ادخار بعض المشاريع، انخفاض الصادرات الذي يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الصعبة، واختلال التوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع وظهور السوق السوداء ويمثل عبء إضافي على ميزان المدفوعات، وذلك في حالة السداد، وتحمل الأجيال المستقبلية أعباء هذه القروض، إلا إذا استخدمت في المشاريع الاستثمارية، فهنا العبء يكون ضعيف عليها[2]، ويستلزم وجوب تدبير الدولة للموارد المالية لتسديد القروض، مما ينتج عنه ضغط على عناصر الإنفاق العام، مما يقلل من القدرة الشرائية للمستفيدين من هذا النوع من الإنفاق.[3]

[1] خلاصي رضا، **تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002**، أطروحة دوكتورا في العلوم الاقتصادية غير منشورة، جامعة الجزائر، 2008، ص 11.

[2] حسين مصطفى حسين **المالية العامة**، الطبعة 3، ديوانالمطبوعات الجامعية، بن عكنون_الجزائر، 1992، ص 71.

[3] حسبن مصطفى حسين، نفس المرجع، ص 72.

رغم لجوء الدولة إلى الاقتراض أو الدين العام تبقى الضرائب الأداة الأساسية للتكفل بالأعباء العامة وتكتسي أهمية كبيرة في تشكيل مداخيل الميزانية وفيما يلي الجدول يبين عدد الملفات الضريبية المراقبة والمبالغ المالية المترتبة عنها:[1]

الجدول رقم(1-2): عدد ملفات المراقبة والنتائج المحققة منها المستوى الوطني خلال الفترة (2007_2011)

	2007	2008	2009	2010	2011
إجمالي عدد الملفات	33526	35526	33229	32917	29525
نتائج المراقبة (مليار دج)	33	30	28	32	26

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 2012/64 المتعلقةبالرقابة الجبائية.

2. الآثار الاقتصادية

كل حقيقة تقوم على تأثيرات متبادلة، فالتخلف الاقتصادي بإمكانه أن يكون حاجزا دون فعالية تدخل الضريبة في الاقتصاد، كما أن الهيكل الضريبي يستطيع بدوره أن يساهم في التأخر الاقتصادي للبلاد،[2] فالضريبة هي المورد الأساسي لخدمة الأهداف التنموية لكونها أساسية ترتفع بارتفاع المداخيل والمبادلات وتنخفض بانخفاضها، فمن الملاحظ أن الآثار المالية تترتب عنها آثار اقتصادية مدمرة التي تضعف إمكانية الادخار والإستثمار والتقليل من فرص التنمية والإخلال بمبدأ المنافسة حيث أن التهرب الضريبي لا يشجع مجهودات الرفع من الإنتاجية فالمكلف الذي يسعى للرفع من المداخيل بتحسين طرق الإنتاج وتسيير متقن يتردد لذلك في لحظة إدراكه لأكبر السبل التي يمنحها له التهرب الضريبي،[3] ومن الأمثلة الواضحة التي يمكن الإستدلال بها تلك المتعلقة بالمؤسسات الخاصة التي يعمل أصحابها إلى التوجه نحو التهرب الضريبي الذي يمكنهم من إمتلاك رؤوس أموال ضخمة تساعدهم على التوسع في نشاطهم و ذلك حساب المؤسسات العمومية التي لا تملك أي مجال أو فرص للتهرب الضريبي، وهو ما

[1] رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 2012/64 المتعلقة بالرقابة الجبائية.

[2] Pheniphonh norosyvath, le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement, librairie de jurisprudence Bruxelles, 1974, p05

[3] Margairaz andre, la Froude fiscales et ses succédanées, cannent on échappe a m'impôts.

ولد ظهور المنافسة غير الشريفة، غير القانونية وغير الشفافة، وهذا ما يجعل المؤسسات تتحمل ضغطا عاليا على حساب مؤسسات أخرى من خلال تجنب دفع الضرائب والرسوم المفروضة عليها.

لذلك فإن السياسة الضريبية هي أداة تستخدمها الدولة لتحقيق برامج محددة في حقل النشاط الاقتصادي وتنفيذ المشاريع التنموية وتطوير الخدمات العامة، فالدولة يمكنها عند الضرورة الرفع من معدلات الضرائب الموجودة أو فرض ضرائب جديدة لتعويض النقص في مردودية الضرائب نتيجة التهرب وهذا الأسلوب له عوارض في الواقع، فالمعدلات المرتفعة تعاقب المكلفين النزهاء الذين يتحملون الأعباء الضريبية والتالي تحويل الضغط الضريبي ووقعه عليهم مما يدفعهم ويزيد في رغبتهم للتهرب" فالتهرب يدعوا للتهرب."[1]

3. الآثار الاجتماعية

وللتهرب الضريبي آثار اجتماعية سلبية عديدة نذكر منها:

- التهرب الضريبي قد يكون سببا في فقدان الثقة أثناء المعاملات المالية والتجارية من إبرام الصفقات والعقود وما إلى ذلك من الممارسات القانونية التي تقتضيها مصالح الأفراد، حيث يعلم كل واحد منهم بأن الطرف الآخر يمكنه القيام بتسجيلات خاطئة لأسباب ضريبية وبالتالي فالتهرب الضريبي يساهم في فقد أمانة الأعمال؛
- يزيد التهرب الضريبي من وجود الظلم الاجتماعي فكلما تفاقمت هذه الظاهرة كلما نقصت الإيرادات التي تحققها الخزينة العمومية وللاحتفاظ بهامش الأمان، تقوم الدولة بزيادة نسبة الاقتطاعات الضريبية للحصول على إيرادات إضافية، على أصحاب المداخيل الضعيفة الذين لا يستطيعون التهرب من دفع مستحقاتهم المفروضة عليهم ذلك لأنها تقتطع مباشرة من دخلهم (الاقتطاع من المصدر).[2]
- المتهربين من الضرائب هم في الأغلب أفراد يتميزون بمستوى معيشي جيد ويستفيدون بأموالهم لدى السلطات لعدم الوقوع في العقاب الشيء الذي يزيدهم تلاحما، هذه الحالة أو الوضعية تثبت الفوارق بين المكلف "المتهرب" والمكلف "النزيه" وتزيد من حدتها.[3]
- انتشار التهرب والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس المدني بصفة عامة والحس الضريبي بصفة خاصة فلا يمكن تفضيل النفع العام على الخاص إذا كان المكلف يقبل مبدئيا إمكانية إنقاص أو تخفيض جزء من المساهمة المالية التي يجب أن يؤديها للمجتمع.

---

[1] M.laure, distorsion économique d'origine discale, ed science, paris, 1996, p72.

[2] خلاصي رضا، مرجع سبق ذكره، ص 115.

[3] خلاصي رضا، نفس المرجع، ص 115.

- التهرب الضريبي هو عوامل تتلاشى واندثار الحس المدني، وهكذا فالتهرب الضريبي يهدم سلطة الدولة وتعود المواطن على العيش بالمخالفة.[1]

المطلب الثالث: العقوبات المفروضة على الغش والتهرب الضريبي

تتفق القوانين الجبائية على اعتبار الغش الضريبي جنحة تخضع من حيث الجزاء إلىعقوبات جزائية وجبائية، لكن الأمر المستحدث بالنسبة للنصوص الجبائية تقر بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي خلافا وخروجاعلى المبادئ العامة للقانون الجزائري.

تعرف الجريمة الضريبية بأنها كل عمل أو امتناع يترتب عليه الإخلال بمصلحة ضريبية يقرر القانون على ارتكابها عقابا، وهي تتميزعن سائر الجرائم بأنها تتضمن إعتداءعلى مصلحة الخزينة العامة، ولعل من أبرز الجرائم الضريبية وأكثرها شيوعا جريمة التهرب الضريبي.

وتقوم جريمة التهرب الضريبي على ركنين المادي والمعنوي بالنسبة للركن المادي يعاقب كل من يتملص أو حاول التملص مستعملا طرق تدليسية في إقرار أساس الضريبة أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها كليا أو جزئيا.

أما الركن المعنوي فيعتبرجريمة التهرب الضريبي من الجرائم العمدية وتقع بإتيان سلوك محضور قانون وهو استعمال طرق تدليسية وإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة.

وقد يتضمن القانون الجبائي نوعين من العقوبات العقوبة الأولى تتمثل في العقوبات الجزائية والقانونية والعقوبات الجبائية، العقوبات الجزائية التي تتفرع إلى عقوبات أصلية (تمثل في الحبس والغرامات المالية) والتكميلية تتمثل في الحكم بمنع مزاولة مهنة الخبراء وكذلك نشر الحكم وتعليقه وبالنسبة لموضوع دراستنا موضوع الضرائب تتطرق إلى العقوبات الجبائية ثم العقوبات الجزائية، ونجد في مختلف القوانين الجبائية نوعين من الجزاءات:

- جزاءات مالية: توضع من قبل الإدارة الجبائية .
- جزاءات جنائية: تصدرمن المحاكم ضد مرتكبي المخالفات.

[1] Rivoli, vive l'impôt ed seuil, paris, 1970, p64.

والجزاءات الجبائية قد تكون مجرد زيادات تدفع علاوة على الضريبة المفروضة قد تكون غرامات مالية تتمثل أساس في الغرامات الجبائية المنصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية وسنبين هذه الزيادات ثم بعد ذلك تتطرق على الغرامات الجبائية.[1]

1. الزيادات

تختلف باختلاف درجة المخالفات وتطبقعلى المكلف عند عدم قيامه بتسوية وضعيته في الآجال المحددة قانونا ولقد تناولتها مختلف القوانين الجبائية وهي مقررة في حالات معينة تتمثل في الزيادات بسبب النقص تقديم التصريح، فعدم تصريح بأسس وعاء الضريبة أو تبيان دخلا وريعا ناقصا أو غير صحيح يزداد على مبلغ الحقوق المتملص منها أو كل بها بنفسه.

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

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

25%: إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.[2]

1.1. الزيادات بسبب عدم التصريح، أو التأخير في تقديمه

كذلك نطبق الزيادات أيضا لعدم التصريح أو التأخير في تقديمه حيث تفرض الضرائب تلقائيا في حالة عدم تقديم التصريح السنوي، وإذا لم يصل التصريح للإدارة خلال 30 يوم اعتبارا من تاريخ التبليغ تطبق زيادة بنسبة35%.[3] وأضافت المادة 193 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والضرائب المماثلة أنه في محاولة القيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة موافقة لنسبة الأخطاء المتبعة من طرف المكلف بالضريبة.

ولا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% وعندمالا يدفع أي حق تحدد النسبة 100% وتطبق نسبة 100% عندما تتعلق الحققوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.

---

[1] عوادي مصطفى، رحال نصر، **الغش والتهرب الضريبي النظام الضريبي الجزائري**، مطبعة سخري للنشر،الجزائر، 2010_2011، ص 33 وما بعدها.

[2] المادة 193 فقرة 01 قانون الضرائب المباشروالرسوم المماثلة، معدلة بموجب المادة 12 من قانون المالية 2006 والمادة 08 من قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية عدد 72 بتاريخ 2011/12/29، ص 5.

[3] المادة 192 فقرة 01 قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، معدلة بموجب المادة 06 من قانون المالية 2010 والمادة 02 من قانون المالية 2013، الجريدة الرسمية عدد 72 بتاريخ 2012/12/30، ص 3.

2. **الغرامات الجبائية**

هي غرامات منصوص عليها في القوانين الجبائية وتدفععلى من لم يؤدي الضريبة وتطبق الغرامات الجبائية في الحالات الآتية:

- عدم تقديم التصريح بالوجود دفع غرامة جبائية محددة ب:30.000 دج؛[1]
- في حالة عدم مسك الدفاتر المرقمة والمسجلة يعاقب عليها بغرامة تقدر ب: 5000 دج، المكلفين بالضريبة المنتمون للنظام الجزافي أو التقدير الإداري؛[2]
- كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات التشريع الضرائب القيام بمهامهم يعاقب بغرامة جبائية بين 10000دج إلى 300000دج؛
- في حالة منع المصالح الجبائية منعملية المراقبة خلال المعاينة للمحلات وغلق المحلات بغرامة تقدر ب 50000دج؛
- يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا بغرامة مالية من50.000 دج إلى 100.000دج عندما لايفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000دج، نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

أما بالنسبة للغرامات الجبائية في قانون الضرائب غير المباشرة فقد اقتصر على نوعين من الغرامات الجبائية تتمثل في:

- غرامات ثابتة: وهي غرامات محددة وتتراوح ما بين 5000دج و25000دج بالنسبة لجميع المخالفات المتعلقة بالأحكام الخاصة بالضرائب غير المباشرة.[3]

[1] المادة 194 فقرة 01 قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، معدلة بالمادة 19 من قانون المالية لسنة 1999، الجريدة الرسمية عدد 98، بتاريخ1998/12/31 ،ص 7.

[2] المادة 194 فقرة 01 قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، مرجع سابق معدلة بالمادة 19 من قانون المالية لسنة 1999، الجريدة الرسمية عدد 98، بتاريخ 1998/12/31، ص 7.

[3] المادة 523 قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، معدلة بموجب المادة 54 من قانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية عدد 86، بتاريخ ،2002/12/25 ص 17.

- غرامات نسبية: تساوي مبلغ الحقوق المتملص منها على أن لا تقل عن 25.000دج، وفي حالة استعمال طرق احتيالية على أن لايقل عن 50000دج بالإضافة إلى الغرامات الجبائية هناكبعض الأفعال مخالفة للقانون وخاضعة للغرامة نذكرمنها:

- رفض تقديم الوثائق أو اتلافها قبل انقضاء الاجل للحفاظ عليها تطبق غرامة ما بين10000دج و 10.000دج وهذا طبقا للمادة 538 من قانون الضرائب المباشرة.
- في كل زراعة للتبغ غيرمطابقة للقانون نطبق غرامة جبائية يكون حدها الأدنى 500دج.
- في حالة مساهمة وكيل أعمال أو خبيرجبائي في إعداد وثائقيتبين أنها غير صحيحة تطبق غرامة تتراوح ما بين 1000دج و 3000دج وهذا ما نصت عليه المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة.
- ونصت المادة 527 منقانون الضرائبغيرمباشرة انهفيحالةعرقلة أعوان المراقبة الجبائية أثناء تأدية مهامهم تتراوح الغرامة ما بين 10.000دج و 100.000دج.

ولقد تضمن قانون التسجيل غرامات تطبق في حالة قيام المكلف بالضريبة من التملص من رسوم التسجيل فنصعلى أن تطبق غرامة جبائية مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم دون أن تقل عن 5000دج.[1]

وفي حالة عرقلة أعوان المراقبة الجبائية من طرف المكلف تطبق غرامة ما بين 5000دج و 50000دج[2].

نص قانون الطابععلى الغرامات الجبائية في حالة تملص المكلف من الرسوم الخاصة بالطابع فنصت المادة 35 من قانون الطابع على أنه في حالة التملص على دفع غرامة جبائية تساوي خمسة ممرات دون أن تقلعن 2000دج.[3]

---

[1] المادة 120 فقرة02 من قانون التسجيل، منشورات المديرية العامة للضرائب، طبعة 2013: أمر رقم 105/76 بتاريخ 17 ذو الحجة 1396 الموافق ل 09 ديسمبر 1976، الجريدة الرسمية عدد 81 بتاريخ1976/12/18، ص1212، معدلة بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 2000، جريدة رسمية عدد 92 بتاريخ 25 ديسمبر1999 ، ص 1-11.

[2] المادة 62 من قانون الاجراءات الجبائية ، منشورات مديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، طبعة 2012: قانون رقم 21/01 المؤرخ في 07 شوال 1422 الموافق ل 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 (قانون الاجراءات الجبائية) نص المادة 200« تلغى الأحكام المتعلقة بالإجراءات الجبائية وتحول إلى قانون الإجراءات الجبائية» جريدة رسمية عدد 79 بتاريخ 2001/12/23 ، ص 55.

[3] المادة 35 من قانون الطابع، منشورات المديرية العامة للضرائب، طبعة 2012: أمر رقم 103/76 المؤرخ بتاريخ 09 ديسمبر، 1976 الجريدة الرسمية عدد 39 بتاريخ 1977/05/15، ص 680، تضمنقانون الطابع، معدلة بموجب المادة 31 من قانون المالية 2000 العدد 92 بتاريخ 1999//12/15، ص 16-17.

كما نصت المادة37 من قانون الطابع أنه في حالة عرقلة أعوان المراقبة الجبائية فالغرامة تتراوح مابين 10000دج إلى 100000دج.

– كذلك الحال تناول قانون الرقم على رقم الأعمال غرامات في حالة مخالقة أحكام هذا القانون على تطبيق غرامة جبائية تتراوح ما بين 500دج إلى 2500دج أما في حالة استعمال طرق تدليسية فهذه الغرامة تتراوح ما بين 1000دج إلى 5000دج.[1]

وأضافت المادة 122 من قانون الرسم على رقم الاعمال أنه في حالة عدم تقديم الوثائق أو إتلافها خلال الآجال المحددة يعاقب بغرامة جبائية ما بين 1000دج و10.000دج.

3. العقوبات الجزائية

تتضمن القوانين الجزائية نوعين من العقوبات وهي العقوبات الجبائية والعقوبات الجزائية وفي أغلب الأحيان ترجع هذه القوانين إلى نصوص قانون العقوبات فيما يخص أفعال الغش الضريبي مثلا: المادة 418 منه: تنصعلى انه إذا حصل اعتراض جماعيعلى إقرار أساس الضريبة تطبق عليه الأحكام القانونية المتعلقة بالمساس بحسن سير الاقتصاد الوطني، بالإضافة إلى المادة 42 فقرة 2 قانون العقوبات المحددة التعريف لشريك الذي ساعد لكل الطرف أو عاون الفاعل أو الفاعلة والذين قبضوا باسهم قسائم يملكها الغير وكذلك المادة 53 من قانون العقوبات أيضا المتعلقة بالظروف المخففة بالمادة ونص المادة 599 من قانون الإجراءات الجزائية التي تنصعلى الإكراه البدني والعقوبات الجزائية هي نوعين من العقوبات الأولى تتمثل في العقوبات الأصلية والثانية تتمثل في العقوبات التكميلية.

1.3 العقوبات الأصلية

تتمثل في الحبس والغرامة أو بإحدى العقوبتين فقط وتحول الجريمة من جنحة إلى جناية وتخضع للمادة 418 من قانون العقوبات والتي تنص على السجن ما بين 10 إلى 20 سنة.

إذا كان الضرر اللاحق بالخزينة العامة نتيجة التملص من الضريبة يتجاوز المبلغ الإجمالي 3مليون دينارجزائري.

[1] المادة 114 من قانون الرسم على رقم الأعمال، منشورات المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية لسنة 2012: أمر رقم 102/76 بتاريخ 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، جريدة رسمية عدد 103 بتاريخ 26 ديسمبر 1976، ص 1520.

وتضمنت المادة 303 فقرة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه " فضلاعن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في لإقرار وعاء الضريبة أو حق رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا بمايأتي:

- الحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبغرامة من 100.000دج إلى 500.000دج أ، بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000دج ولا يتجاوز 1000.000دج.
- الحبس من ستة أشهر إلى سنتين وغرامة مالية من500.000دج إلى 2000.000دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000دج ولا يتجاوز 5000.000دج.
- الحبس من سنتين إلى خمس سنوات وغرامة مالية من 2000.000دج إلى 5000.000دج.

أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5000.000دج ولا يتجاوز 10.000.000دج.

- الحبس من 5 سنوات إلى 10سنوات وغرامة مالية من 5000.000دج إلى 10.000.000دج، أوبإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000دج.[1]
- كما أضافت المادة 303 الفقرة 02 على أن تطبقعلى شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقةعلى مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم مع مراعاة أحكام المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- وأضافت المادة 303 فقرة 03 أنه في حالة العودة في أجل خمس السنوات ينتج عنه الحكم القانون مضاعف العقوبات سواء كانت جبائية أو جزائية دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوصعليها في نصوص أخرى (المنع من ممارسة المهنة والعزل من الوظيفة وغلق المؤسسة...).

عدم تطبيق الظروف المحققة فيما يخص العقوبة الجبائية وأبقت على هذا المبدأ فيما خص العقوبة الجزائية (الحبس والغرامة) حيث يمكن إفادة المتهم بأحكام المادة53 من قانون العقوبات متى توافر الشروط والجمع بين الغرامات الجزائية والغرامات الجبائية في جنحة الغش الضريبي.

تطبيق مبدأ التضامن بين الأشخاص فيما بينهم وبينهؤلاء والشركات في توقيع العقوبات المالية المحكوم بها ضدهم في حالة إدانتهم بنفس المخالفة.

---

[1] المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، معدلة بموجب المادة 28 من قانون المالية سنة 2003، جريدة رسمية عدد86 بتاريخ 2002/12/25 ، ص 9 ومعدلة بالمادة 13 قانون المالية 2012 العدد 72 بتاريخ 2002/12/25، ص 06.

2.3. **العقوبات التكميلية:** تتمثل العقوبات التكميلية فيما يلي:

- تحديد الإقامة؛
- المنع من الإقامة؛
- الحرمان من مباشرة بعض الحقوق؛
- المصادرة الجزئية للأموال؛
- حل الشخص الاعتباري؛[1]
- نشر الحكم وتعليقه وذلك على نفقة المحكوم عليه ويكون هذا الإجراء إلزاميا في حالة العودة؛
- المنع من ممارسة النشاط التجاري للمكاف الصادر في حقه حكم نهائي بممارسة الغش الضريبي؛[2]
- المنع من ممارسنة مهنة المستشار الجبائي أو المحاسب؛
- غلق المؤسسة أو الحل المؤقت؛[3]
- مصادرة الأشياء موضع الغش ووسائل التزوير (المادة 525 قانون الضرائب غير المباشرة)؛
- مصادرة الأواني غير المصرح بها المستعملة فيعمليات الصنع أو الحيازة وكذلك العربات الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة؛
- المنع في المشاركة في الصفقات العمومية على أنه يمنع من المشاركة في الصفقات العمومية لمدة 10 سنوات كل شخص حكم عليه بمقرر قضائي نهائي يثبت تورطه في الغش الضريبي.[4]

[1] عوادي مصطفى، رحال نصر، مرجع سابق، ص 38.

[2] المادة 29من قانون المالية التكميلي 2004، جريدة رسمية عدد 83، بتاريخ 2003/04/29، ص 17.

[3] المادة 146 قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق، معدلة بموجب المادة 39 قانون المالية لسنة 2006، العدد 85، بتاريخ 2005/12/31، ص 13.

[4] عوادي مصطفى، رحال نصر، مرجع سابق، ص 39.

خلاصة الفصل الأول

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى عدة مفاهيم متعلقة بالضريبة والتي تتمثل في مجموعة اقتطاعات تتحصل عليها الدولة في شكل موارد عامة من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، بحكم أن لديهم ممتلكات داخل المجتمع.

حيث تعتبر الاقتطاعات الضريبية إيرادات عامة تستعملها السلطات العمومية في تغطية النفقات العامة، بحكم أن الدولة تلعب دور العون الاقتصادي والاجتماعي، وتوجه النشاطات بما تمليه حاجة النمو والتطور الاقتصادي.

فالضريبة إضافة إلى دورها المالي المتمثل في جلب مصادر مالية كبيرة للدولة، فإنها وسيلة هامة للتوجيه الاقتصادي، فحتى يتحقق هذان الهدفان لابد من تنظيمها في إطار نظام جبائي فعال، وتتوقف هذه الفعالية على التقنيات المطبقة وأنواع الضرائب الممارسة.

إن ظاهرة التهرب الضريبي تهدف إلى التخلص والتملص من أداء الواجب الضريبي، وبالتالي تقوم بالتأثير السلبي على مداخيل الخزينة العمومية من العائدات الضريبية وذلك عن طريق مخالفة التشريع الجبائي مستعينا في ذلك بعدة طرق سواء بإخفاء المحاسبة أو عن طريق العمليات المادية وذلك بإخفاء المكلفين لكل أو جزء من ثروتهم واستغلالها في أنشطة وأماكن بعيدة عن رقابة الادارة الجبائية وللحد من هذه الظاهرة انتهجت السلطات الضريبية، أساليب وقائية متمثلة في إصلاح التشريعات الجبائية، وكذلك اعتماد الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب بمختلف أشكاله.

الفصل الثاني

تمهيد

يتسم النظام الجبائي الجزائري بكونه نظاما تصريحيا، أي أنه يمنح الحرية النسبية للمكلف بالضريبة في التصريح بمداخله من تلقاء نفسه، هذا من جهة، ومن جهة أخرى تعد الرقابة الجبائية على هذا المكلف لازمة، كون هذه الأخيرة والمكتتبة من المكلفين لا تكون في كثير من الأحيان صحيحة وصادقة، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها بحسن أو سوء نية، بهدف التنمص عن دفع ما عليهم من ديون.

لذا عمد المشرع الجزائري على إيجاد أجهزة متخصصة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي الذي أنهك الاقتصاد الوطني من خلال جهاز الرقابة الجبائية والتي تتمثل في مجموعة من الإجراءات والتقنيات التي استعملتها الأداة الجبائية للتأكد من مصداقية البيانات والتصريحات بـاعتمادها على حق الرقابة والتحقيق بموجب القانون.

والرقابة الجبائية تتمثل في الأجهزة التي حدد لها القانون القيام بذلك من خلال انشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى الولائي سنة 1990 بالإضافة إلى مفتشية الضرائب على مستوى الإقليمي ومديرية البحث والمراجعات المنشاة سنة1998 بالإضافة إلى إحداث جهاز جديد يتمثل في مديرية كبريت المؤسسات وبالرغم من هذه الجهود ورغم التعديلات في القوانين والتشريعات الجبائية لمواجهة الظاهرة إلا أن نسبتها في تزايد.

وقد قمنا بتقسيم الفصل الى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية؛

المبحث الثاني: الإجراءات القانونية للرقابة الجبائية؛

المبحث الثالث: طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي.

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

تلجأ الدولة الى اتخاذ إجراءات ردعية كفيلة بإيقاف المكلف المتهرب عند حده عن طريق الرقابة الجبائية إذ هي وسيلة للكشف عن المخالفات فإنها تسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للإقتطاعات والمتمثل على وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة وكذلك احترام قواعد المنافسة التي تعرقل دوما من طرف المتهربين.

المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية

لقد قدمت عدة تعريفات للرقابة الجبائية أبرزها:

الرقابة الجبائية هي " فحص للتصريحات والسجلات والوثائق والمستندات للمكلفين بالضريبة والخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية او معنوية، وذلك للتأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية[1]؛ وتشخيص لمحتوى كتابات المحاسبية يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة".[2]

الرقابة الجبائية هي " الوسيلة التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية للتحقق من صدق التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين، وتقويم الانحرافات المرتكبة[3]."

الرقابة الجبائية هي " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية ان تقدم للإدارة الجبائية بناءاعلى طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.[4] "

من خلال ما سبق يمكن تعريف الرقابة الجبائية بانها مجموع العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية في إطار سلطة قانونية أعطاها المشرع للإرادة الجبائية حيث تقوم بالتحقق من صحة مصداقية التصريحات المقدمة

---

[1] سليمان منير، **دور الرقابة المالية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير علوم التسيير جامعة بسكرة الجزائر، 2011-2012، ص80.

[2] محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص55.

[3] مغني ناصر، **دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء**، حالة ولاية المسيلة خلال الفترة 2004-2008، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، 2010/2009، ص88.

[4] المادة 18-01 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2020، ص9.

من طرف المكلفين بالضريبة والعمل على تصحيح الأخطاء الموجودة إعتمادا على المعلومات التي تملكها الإدارة الجبائية والمؤطرة قانونا من أجل الحد من اشكال التهرب الجبائي ورفع الإيرادات الجبائية.

المطلب الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

تتمتع الإدارة الجبائية من الجانب القانوني بقواعد وأحكام إتجاه الخاضعين للضريبة تسمح لها بممارسة صلاحياتها، كما أنه للمكلف أيضا ضمانات، من واجب الإدارة إحترامها.

أولا: حقوق الإدارة الجبائية

1. حق الاطلاع

حق الاطلاع هو إمكانية قانونية تسمح الإدارة الجباية بمعرفة كل الوثائق المستعملة من طرف المكلف وجميع الخاضعين للاطلاع على تصريحاتهم المكتوبة والموجهة للإدارة الجبائية.[1]

وتنص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية: "يسمح لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبته بتصفح الوثائق والمعلومات".[2]

وبذلك يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يمارسوا هذا الحق على كل المؤسسات والهيئات المماثلة، ويجب الإشارة إلى أن حق الاطلاع لا يمكن ممارسته إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مراقب على الأقل[3]، ويخضع حق الاطلاع إلى:

1.1. حق الاطلاع لدى الإدارات العمومية

تنص المادة 46 من قانون إجراءات الجباية لا يمكن في أي حالة من الأحوال الإدارية الدولة والولايات والبلديات وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة وكذلك جميع المؤسسات أو الهيئات أيا كان نوعها أن تدفع بالسد المهني أمام الأعوان الإدارة المالية الذين هو على الأقل فيرتبة مراقب ويطلبون منها الاطلاع على الوثائق للخدمة التي توجد في حوزتها[4].

---

[1] ناصر مراد، **الإصلاح الضريبي في الجزائر وآثاره في المؤسسات**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003.

[2] المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية 2017.

[3] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، مديرية العامة للضرائب، 2015، المادة 39.

[4] المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية، بموجب المادة 29 من ق م، 2003.

2.1. حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاضعة

تسير المراقبة للتصريحات الضريبية المكتوبة من قبل المعنيين أنفسهم ومن قبل الغير يتعين على جميع الحرفيين والمتصرفين في الأموال وغيرهم من التجار الذين تشمل مهمتهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة أو الذي تشمل مهنتهم بصفة ثانوية القيام بشيء من هذا النوع وكذا جميع التجار.[1]

3.1. حق الاطلاع لدى الهيئات المالية

خول المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية الحق في الاطلاع لدى مختلف الهيئات المالية والبنوك ومؤسسات التأمين من خلال نص المادة 312 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: "أن البنوك والهيئات المالية ملزمة باطلاع الأعوان المحققين أثناء أدائهم لمهامهم على كل الدفاتر والوثائق الملحقة ومستندات الإيرادات والنفقات".[2]

كما تنص المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية بأنه يجب على المؤسسات أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع القيم المنقولة أن يرسلوا إشعار خاص للإدارة الجبائية، بـفتح وإقفال على الحسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر.[3]

كما يمس هذا الإلزام البنوك والشركات البورصة العمومية والخزائن الولائية مركز للصكوك البريدية والصندوق الوطني لـلتوفير وصناديق القرض التعاوني وصناديق الإيداع والكفاءات.[4]

4.1. حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة

يمارس حق الاطلاع لغرض الحصول على المعلومات تكمل المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة الجبائية والتأكد من مدى صدق وصحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف المعني بالرقابة، ولذا فقد فرض المشروع عقوبة على رفض الاطلاع من خلال نص المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية، يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000دج إلى 50000دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها والتييتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها.[5]

---

[1] ناصر مراد، المرجع نفسه،الصفحة نفسها.

[2] المادة 312 الفقرة 1 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة.

[3] المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية.

[4] المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية.

[5] المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية.

5.1. حق الاطلاع لدى السلطة القضائية

تنص المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية "يجوز في كل دعوة أمام الجهات القضائية المدنية والجزائية أن تمنح النيابة العامة حق الاطلاع على عناصر من الملفات الإدارة الجبائية".

كما يجب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل البيانات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أي مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة سواء كانت الدعوة جزائية أو مدنية، حتى إن أفضى الحكم إلى انتفاء وجه الدعوة.[1]

6.1. حق الاطلاع لدى الغير:

تنص المادة 52 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يجب على المؤسسات والشركات والمؤمنون وشركات التأمين ومقاولة النقل وكل الخاضعين الآخرين لمراقبة الإدارة الجبائية أن يطلعوا أعوان الإدارة الجبائية سواء في المقر الرئيسي أو في الفروع أو الوكالات على عقود التأمين وكذا على دفاترهم وسجالتهم وسنداتهم وأوراق الإيرادات والنفقات للمحاسبة، حتى يتأكد هؤلاء الأعوان من تنفيذ الأحكام الجبائية[2].

1. حق المعاينة:

خول المشرع الجبائي أعوان الضرائب حق المعاينة الميدانية لمقرات المكلفين في إطار مباشرة الرقابة والمتمثلة في المعاينة المادية فيمكنهم التحرك بحرية في المقرات المهنية وبالتالي متابعة حركة البضائع عبر مختلف مراحل التسويق ومراقبة الصفقات التي تبرم بين المنتجين، وتكون هذه الرقابة عندما تكون قوانين تدل على الممارسات التدلسية ويكون الترخيص من مسؤول الإدارة الجبائية، تتم المعاينة وحجز الوثائق والأملاك لتشكل أدلة حيث تكون هذه المعاينة حاضرا فيها ضابط من الشرطة القضائية يعينه وكيل الجمهورية معه عون من الإدارة الجبائية.[3]

2. حق استدراك الأخطاء:

تنص المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على "يجوز استدراك خطأ يرتكب سواء في نوعية الضريبة أو في مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم عن طريق الجداول وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي صدر فيها القاضي القرار بإعفاء من الضريبة الأولى.[4]

---

[1] المادة 47 مرجع سبق ذكره.

[2] المادة 52 من قانون الإجراءات الجبائية.

[3] زينب حسن عوض الله، **مبادئ المالية العامة**، مرجع سبق ذكره، ص283.

[4] المادة 327 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة.

3. حق الرقابة والتحقيق:

يستوجب على الإدارة الجبائية الإحاطة بوسائل تقدير مدى صحة هذه الإقرارات، من بين هذه الوسائل الذي يتمثل في مجمل العمليات التي من شأنها التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية، ويتم ذلك من خلال:

- طلب المعلومات حول أي نقطة غير واضحة في التصريحات المكتتبة من خلال توجيه استبيان في شكل مجموعة من الأسئلة ترسل إلى المكلف وفي حالة عدم الرد يمكن لإدارة الجباية تعميق البحث وطلب توضيحات؛
- طلب توضيحات حول نقطة معينة من التصريح العام عند الشك في عدم تجانس التصريحات لسنة معينة والسنوات السابقة لها.[1]

ثانيا: حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة

1. حقوق المكلفين بالضريبة

تتمثل حقوق المكلفين بالضريبة الذين يخضعون للرقابة الجبائية فيما يلي:

1.1. الاعلام المسبق

لا يمكن القيام بإجراءات الرقابة الجبائية دون إعلام مسبق للمكلف المعني بهذه الرقابة، حيث يجب إرسال إشعار للمكلف الذي سيخضع للرقابة الجبائية مرفوق بوصل لتأكيد استلام الإشعار.

1.2. الاطلاع على ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية

قبل الخوض في عمليات التحقيق يجب إجبار المراقبين على المراقب إرسال ومنح المكلف ميثاق المكلفين المراقبين، وهي وثيقة ملخصة بطريقة جيدة وواضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين، حيث يقوم المراقب بمنح هذه الوثيقة مرفقة بالإشعاربالتحقيق إلى المكلف المراقب في أول يوم لتدخله.[2]

1.3. إمكانية الاستعانة بمستشار جبائي

تحت طائلة بطلان الإجراءات يجب أن يشار صراحة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة للاستشارة به أو الإنابة عنه، لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها.[1].

---

[1] زينب حسن عوض الله، مرجع سبق ذكره ، ص283.

[2] نوي نجاة، **فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003**، رسالة ماجستير 2004/2003، ص56.

1.4. حق الاطلاع والرد على نتائج الرقابة الجبائية:

من حق المكلف الذي خضع لإجراءات الرقابة الجبائية مهما كان نوعها أن يطلع على نتائج هذه الرقابة وبشكل مفصل، وفي هذا الإطار يجوز له إبداء كل الملاحظات والإنتقادات التي يراها ضرورية حول هذه النتائج في غضون 40 يوم.[2]

2. واجبات المكلفين بالضريبة:

يخضع المكلف بالضريبة إلى نوعين من الإلتزامات إحداهما جبائية والأخرى محاسبية:

2.1. الالتزامات الجبائية:

يقوم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة القيام بالتصريحات التالية:[3]

التصريح بالوجود: يجب على المكلفين بالضريبة الجدد والخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الاجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في 30 يوم (30) الأولى من بداية نشاطهم تصريحا بالوجود صنف (Gn°8) إلى مفتشية الضرائب التابعين لها، ويجب أن تتضمن المعلومات التالية:

- شهادة الميلاد الأصلية
- الاسم واللقب، العنوان بالجزائر بالنسبة للجزائريين وخارج الجزائر بالنسبة للأجانب؛
- نسخة طبق الأصل لعقود الدراسات والأشغال التي يتولى هؤلاء الأشخاص إنجازها في الجزائر.

التصريح الشهري أو الثلاثي لرقم الأعمال: يجب على المكلفين أن يودعوا كشفا شهريا أو فصليا صنف (G50) لرقم الأعمال، وتفاصيل العمليات الخاضعة للضريبة، وتسديد الضريبة المستحقة في نفس الوقت مثل الرسم على النشاط المهني، اقتطاعات الضرائب على الأجور، الرسم على القيمة المضافة، ...الخ، وهذا خلال عشرون يوما الموالية للشهر أوالفصل المعني التي تحدده إدارة الضرائب.[4]

---

[1] سهام كردودي، **الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص121.

[2] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، الجزائر، 2004، ص81.

[3] المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2014، المادة 327 الفترة 1 منه.

[4] لياس قلاب دبيح، **مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية – دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية ام البواقي**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011/2010، ص37.

التصريح السنوي للدخول والنتائج: يجب على كل مكلف بالضريبة تقديم الميزانية الجبائية وما لحقها المرفقة، مع التصريح بالمداخيل والأرباح السنوية المحققة، من خلال ملء نماذج واستمارات مقدمة من طرف الإدارة الجبائية، ويقوم ذلك حتى في فترة التوقف المؤقت لأن الإدارة لم تعفيه من أخذ الالتزام، كما يتم إيداع التصريحات السنوية بكل ملحقاتها القانونية ليستخرج الوعاء الخاضع للضريبة وهذا قبل 30 أفريل من كل سنة الموالية من الدولة المقفلة المعنية بالتصريح .

تصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط: في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط لمكلف خاضع للنظام الحقيقي، يتوجب عليه تقديم إشعار عن ذلك خلال 10 أيام للجهة المختصة،[1] ويكون ذلك من خلال تقديمهم ما يلي :

– تصريح إجمالي لدخوله؛

–تصريح خاص لمختلف فئات دخله.

2.2. الإلتزامات المحاسبة

قد حدد القانون التجاري الجزائري في مواده من 09إلى 12 ما مدى التزام التاجر بمسك الدفاتر المحاسبية بشكل إجباري، ويشترط الإحتفاظ بها مع الإثباتات القانونية كالفواتير وغيرها من المراسلات الرسمية التي يمارس عليها حق الرقابة والاطلاع لمدة 10 سنوات.[2]

أما الدفاتر المحاسبية القانونية والملزمة على المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي هي:[3]

- **دفتر اليومية:** هو دفتر موقع ومرقم من طرف القاضي لدى المحكمة المختصة إقليميا ويفرض على كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المصنفين في النظام الحقيقي ويمارسون نشاطات تجارية وصناعية، في حين الأشخاص الذين يمارسون أنشطة غير تجارية كالمهن الحرة فدفتر يوميتهم موقع من طرف رئيس مفتشية الضرائب التابعين له إقليميا، كما يعزز قيد كل عملية مسجلة بسند قانوني يثبت صحتها ويقدم عند الطلب للإدارة الجبائية، أما غيابه يشكل سببا كافيا لإلغاء ورفض محاسبة المكلف.
- **دفتر الجرد:** إن إلزامية مسك دفتر الجرد ناتج عن الأهمية التي يكتسبها الدفتر الذي يسمح لنا برصد جميع الحسابات المعنية بالدورة من أجل إنجاز القوائم المالية في نهاية السنة المالية، كما يجب أن يكون دفتر الجرد مؤشر

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 195 منه.

[2] المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، المادة 18 الفترة 1 منه.

[3] لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص36.

من طرف قاضي المحكمة حتى يحمل الصيغة القانونية، وإن يخلوا من كل فراغ أو بياض، ويمنع الكتابة في الهوامش ومنع الشطب أو التزوير.

المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية

بناء على التعريفات السابقة للرقابة الجبائية نجد أن لها أهداف متعددة ولا تقتصر على هدف واحد معين والمتمثلة في:

1. **هدف قانوني** : يتمثل هذا الهدف في التأكد من احترام المكلفين لمختلف القوانين الجبائية من خلال تصريحاتهم الجبائية المكتتبة، فالرقابة الجبائية ترتكز على مبدأ المساواة والعدالة الضريبية، وكذا المحاسبة ومعاقبة المكلفين الذين يتهربون من دفع مستحقاتهمّ الضريبية.[1]
2. **هدف إداري**: تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال المعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل ملفت وكبير في زيادة المردودية، وهذا بواسطة كشف الأخطاء والتجاوزات التي تساعدها في معرفة الحقائق والإحصائيات وتقييم الآثار الناجمة عن ذلك لإتخاذ القرارات السلمية في سياستها الجبائية.[2]
3. **هدف إقتصادي**: تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العمومية من الغش الضريبي وحمايتها لضمان أكبر للحصيلة الضريبية التي تنعكس على زيادة الإنفاق العام وإنعاش الاقتصاد الوطني.[3]
4. **هدف إجتماعي** : ويتمثل في تحقيق مبدأ العدالة الإجتماعية وضمان منافسة نزيهة بين المتعاملين من خلال توسيع نطاق الرقابة الجبائية لتشمل جميع المتعاملين الاقتصاديين.
5. **هدف مالي**: ويتمثل في تحديد الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة والمحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية.[4]

---

[1] أسماء بولحبال، **أهمية الرقابة الجبائية الداخلية في النظام الجبائي الجزائري**، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي 45 قالمة، يومي 28-29 أكتوبر 2015، ص12.

[2] ناصر شارقي، **فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي**، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي 45 قالمة، يومي 28-29 أكتوبر 2015، ص6.

[3] منى مقلاني، **دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي**، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي 45 قالمة، يومي 28-29 أكتوبر 2015، ص6.

[4] بلال شيخي، عبد الرحمان مغاري، **دور الإدارة الجبائية في التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر**، مجلة دراسات جبائية، الجزائر، 2013، ص32.

المبحث الثاني: الإجراءات القانونية للرقابة الجبائية

إن الهدف من الرقابة الجبائية هو السماح للإدارة الجبائية بـإستخدام مختلف الوسائل المتاحة من طرف القانون، بغية التأكد من أن الممولين قد سددوا ما عليهم من التزامات وإذا كان العكس فإنها تقوم بتصحيح الأخطاء التي تم تعيينها في ظل هذا الفحص.

وللقيام بهذا، فان المصالح الجبائية تمتلك مختلف الأساليب والوسائل من الرقابة والتدخل التي تسمح لها بفحص التصريحات المسجلة من طرف المكلفين، حيث يتم تجميع كافة المعلومات الضرورية لمواجهتهم بها وبحقيقة الأفعال، ثم القيام في الأخير إن كان ضروريا بالتصريحات المناسبة.

إن مختلف تقنيات المراقبة هذه ليست إستثنائية، ولكن على عكس ضرورية حيث تسمح بـإحترام الإجراءات العامة والإجراءات المتعلقة بكل مراقبة، ذلك أن التصريحات المسجلة من طرف الممولين تكون من جهة طريقة مثالية لتقييم المادة الخاضعة ومن جهة أخرى وسيلة سهلة للغش.

ولتفادي هذه النقائص فان المشرع قد منح حق الرقابة للإدارة الجبائية للكشف عن المكلفين غير النزهاء وتحليل العناصر المصرح بها لتقويم الأخطاء الواردة فيها.

المطلب الأول: أجهزة الرقابة الجبائية

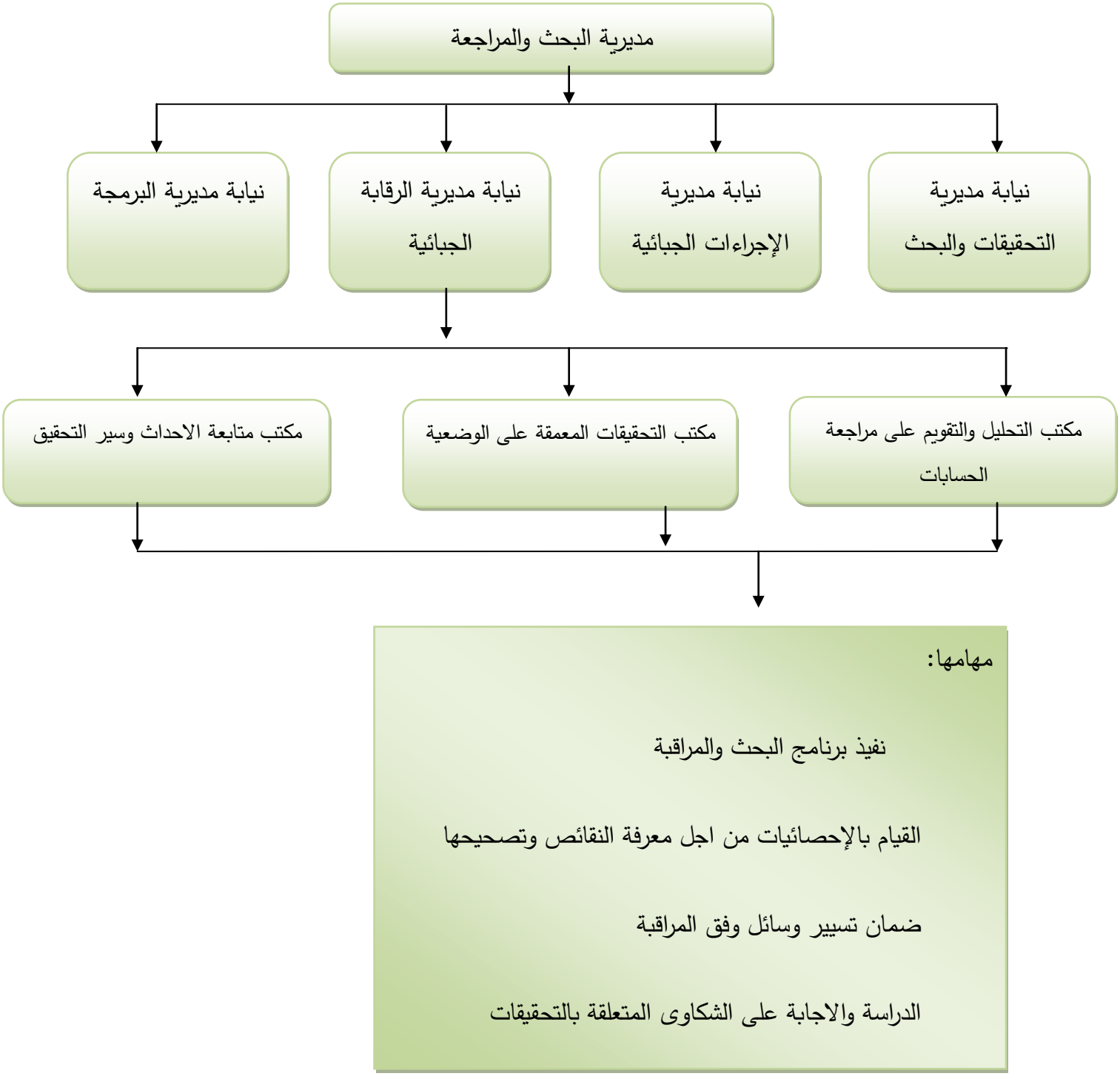
شهدت مديرية البحث والتحقيقات إنطلاقتها الفعلية في سبتمبر 1998 حيث تم إنشاؤها وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 288/98 الصادر في 13 جويلية 1998 الذي نص على إنشاء المديرية العامة للضرائب كما أن إختصاصها يمتد على مستوى التراب الوطني وتنقسم مديرية البحث والتحقيقات إلى ثلاثة مصالح البحث والتحقيق تتوزع في ثلاثة ولايات الجزائر العاصمة، وهران، قسنطينة وأربع مديريات فرعية تتمثل أهدافها في:[1]

- العريف بالعمليات الدائمة الواجب تحقيقها من أجل تجميع، استغلال الإحتفاظ ومراقبة إستعمال المعلومة الجبائية؛
- برمجة وتحقيق في الملفات عبر كامل التراب الوطني؛
- توجيه، تعاون وتقييم نشاطات مصالح التحقيقات المحاسبية والجبائية المتواجدة على المستوى الجهوي والمحلي

ويمكن توضيح تنظيم مديرية البحث والتحقيقات في الشكل رقم (01):

[1] دوداح رضوان، **طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي**، دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، سنة 2014-2015، ص 75-80.

الشكل رقم (2-1):الهيكل التنظيمي لمديرية البحث والمراجعة



المصدر:من اعداد الطالبتين بالاعتماد على المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 1998/07/13

تقوم مديرية البحث والتحقيقات بالموافقة والتعديلات على البرامج المقترحة للمراقبة كما تقوم مديرية البحث والتحقيقات بالموافقة والتعديلات على البرامج المقترحة للمراقبة كما تستند إليها عمليات المراقبة وتقوم مديرية البحث والتحقيقات ب:

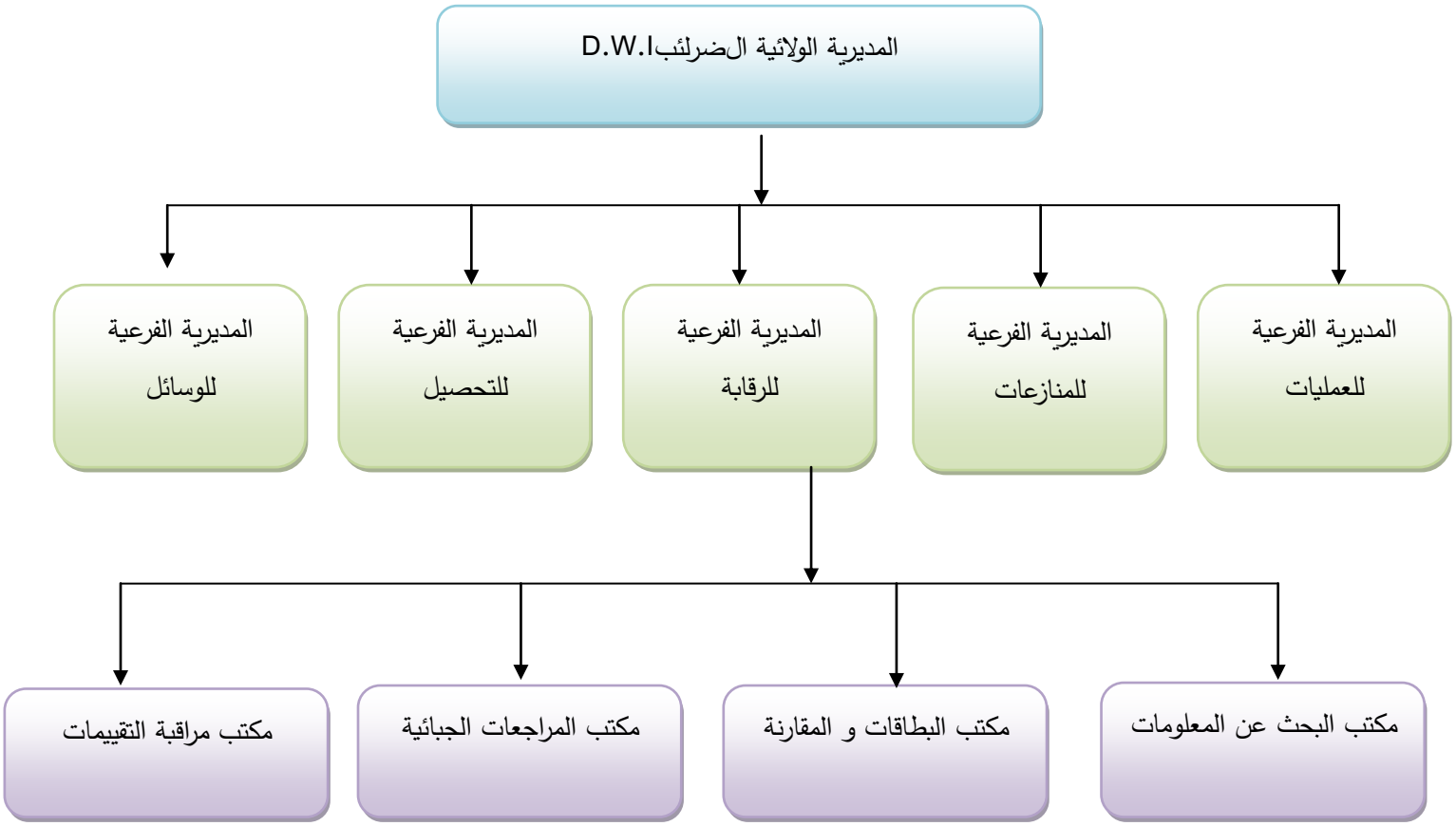
- رفع نوعية التحقيق وجعل الرقابة أكثر شفافية من الأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة؛
- زيادة مردودية الرقابة الجبائية؛
- إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب وتحسين المردودية الجبائية العامة؛
- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي.

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

إلى جانب مديرية البحث والتحقيقات تقوم المديرية الولائية للضرائب بالقيام بعملية التحقيقات وتتكون المديرية الولائية للضرائب من خمس مديريات فرعية منها المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التي تقوم بتسطير وتنفيذ برامج التحقيق الجبائي وتتفرع هذه المديرية من أربع مكاتب:

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية؛
- مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات؛
- مكتب الرقابة الجبائية؛
- مكتب مراقبة التقويمات.

الشكل رقم (2-2): تنظيم المديرية الولائية للضرائب



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 1998/07/13

وتستند المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على عدة مهام تتمثل في:

- القيام بعملية البرمجة والتحقيق؛
- الكشف عن حالات التهرب الضريبي؛
- تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى المفتشيات.

المديرية الفرعية

تم انشاؤها تبعا للمرسوم رقم 60-91 بتاريخ 1991/02/23 وتتكون من اربعة مكاتب، مكتب جباية المؤسسات، مكتب جباية المداخيل للأشخاص الطبيعيين، مكتب الجباية العقارية ومكتب التدخلات وتتمثل مهام مفتشية الضرائب في:

- مراقبة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة؛
- القيام بالمراقبة المعمقة للتصريحات (المراقبة الشكلية والمراقبة على الوثائق)؛
- اختيار الملفات التي ستخضع للمراقبة الخارجية؛
- القيام بالتدخلات وتحرير محاضر المعاينة من أجل التأكد من مصداقية التصريحات.

مديرية الشركات الكبرى

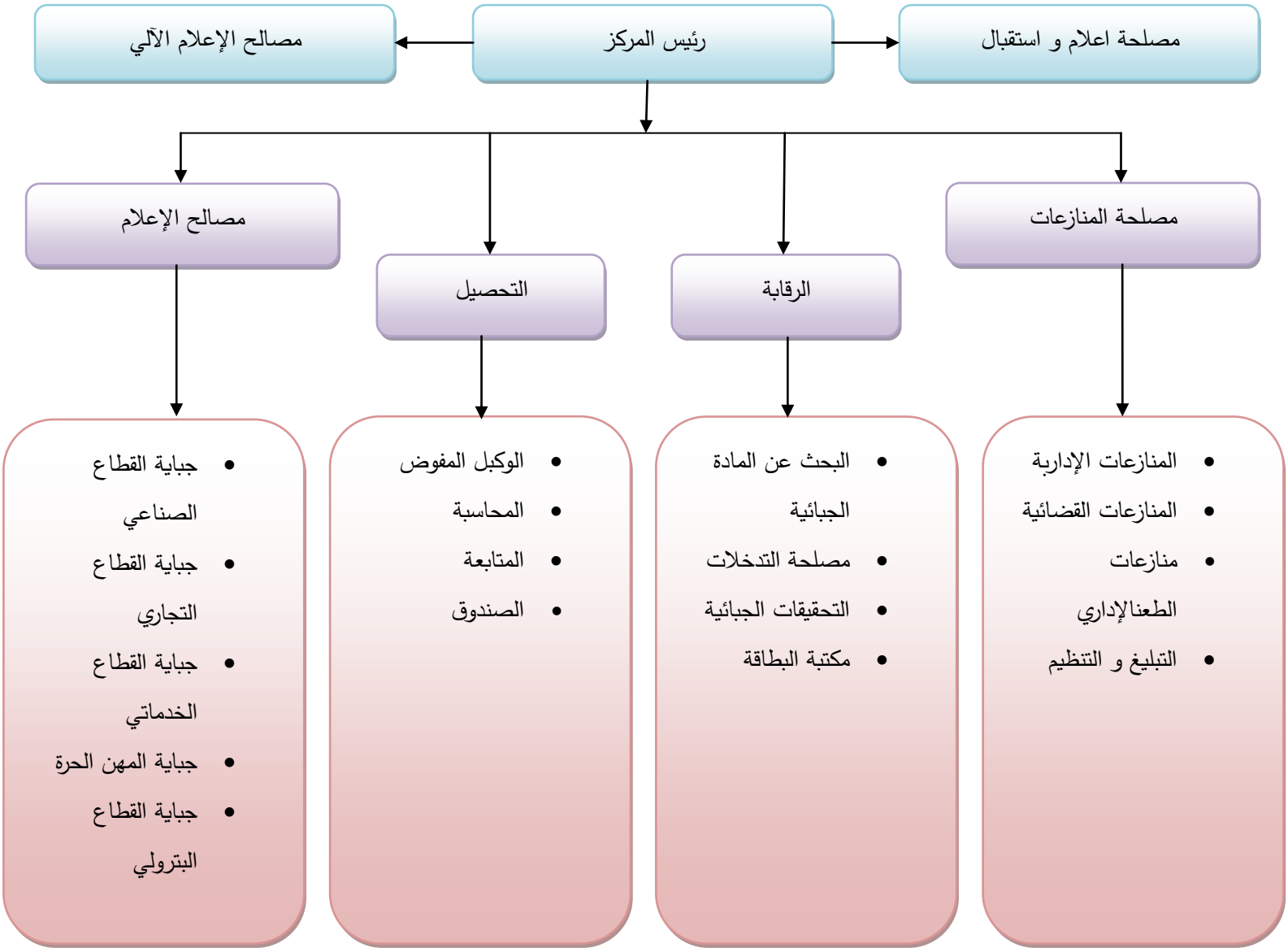
شهدت هذه المديرية انطلاقتها العملية سنة 2006 وهي تتشكل من عدة مصالح جبائية تقوم بالتسيير الكامل للضريبة المتعلقة بالمؤسسات الكبرى العمومية والخاصة التي يتعدى رقم أعمالها السنوي 100.000.000 دج للمؤسسات الأجنبية وكذلك المؤسسات العامة في قطاع المحروقات حيث تقوم المديرية المكلفة بالرقابة ب:

- تنفيذ برامج مراقبة المحاسبة ومتابعتها؛
- اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة؛
- البحث واستغلال المعلومة الجبائية؛
- انجاز التحقيقات والتحريات؛
- دراسة سريعة وفعالة للمنازعات.

مراكز الضرائب:

تعتبر مراكز الضرائب من الهياكل المتحدثة بحيث تقوم بالتسيير الكامل للضريبة الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاضعة للنظام الحقيقي بما فيهم أصحاب المهن الحرة سيكون عددها حوالي سبعين موزعة على التراب الوطني يتكون كل مركز من أربعة أقسام ووحدتان تكون مسيرة من طرف مسؤول واحد وهو مدير المركز تؤمن تحت رعايته مجموع المهام الموكلة للإدارة الجبائية (التسيير، التحصيل، المراقبة، المنازعات) وتسند لمديرية الرقابة نفس المهام التي تقوم بها مديرية الشركات الكبرى والشكل رقم (03) يبين تنظيم مراكز الضرائب.

الشكل رقم (2-3): هيكل مركز الضرائب (CID)



Source :MF/ DG/ La lettre de la DGIN02/08.

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

تعمل الرقابة الجبائية على التثبت في صحة التقارير المودعة مع النسب المطبقة وطريقة احتساب الضرائب المتتبعة، للتأكد خاصة من أن المكلف بالضريبة لم يرتكب أخطاء ظاهرية، وأنه لم يسهو عن ذكر بعض المعلومات الخاصة به، وتختلف عملية فحص القرارات بغختلاف أشكال الرقابة الجبائية، وعليه يمكن تصنيفها إلى رقابة داخلية ورقابة خارجية.

1. **الرقابة الداخلية:** وتتم على مستوى متفشية الضرائب، حيث يقوم مدير المتفشية بفحص ومراقبة تصريحات المكلف بالضريبة دون التنقل إلى مقر نشاطه، وتشمل كل من الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.[1]

- **الرقابة الشكلية:** تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، تقتصر على تصحيح الأخطاء المادية أثناء تقديم المكلف لتصريحاته.[2]

والهدف من هذه الرقابة يتمثل في:

– تصحيح الأخطاء المادية المحتوة من طرف المكلف؛

– التأكد من أن الملف المقدم يحتوي على جميع الوثائق؛

– التأكد من هوية وعنوان المكلف؛[3]

- **الرقابة على الوثائق:** إن الرقابة على المستندات تكون شاملة، تخص محتوى مضمون التصريح وتعتبر كفحص انتقادي للوثائق إعتمادا على المعلومات المكونة للملف الجبائي (السجلات المحاسبية مقارنة رقم الأعمال، الرسم على القيمة المضافة).[4]

2. **الرقابة الخارجية:** تعتبر التصريحات المقدمة من طرف المكلفين مبدئيا ووفق للقانون صحيحة، وبالتالي إثبات عدم صحتهما والتدليس الذي تحتويه قد يقع على عاتق الإدارة الجبائية، وفي ضل ذلك تلجأ الإدارة الجبائية إلى شكل

---

[1] بوعلام ولهي، مرجع سبق ذكره، ص 6.

[2] Philippe colin, la vériirification fiscale, economica, paris, 1979, p9

[3] بشرى عبد الغالي، **فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر**، شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، 2009، ص10.

[4] بومدين بكريتي، **دور المراجعة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر**، جامعة 8 ماي45 قالمة، يومي 28 –29 اكتوبر2015، ص9.

أخر من الرقابة الجبائية، وهو الرقابة الخارجية أو المعمقة، بحيث يستلزم الإنتقال إلى مكان ممارسة النشاط التجاري أو الصناعي، ويأخذ هذا الشكل الطرق الجبائية التالية:[1]

1.2. **التحقيق المصوب:** هو تحقيق جزئي، ينصب على جزء من المحاسبة، كأن يكون قاصرا على نوع معين من الضرائب التي تحدد على أساس هذه المحاسبة، ولا يجوز فيه سوى مراقبة أو طلب وثائق توضيحية عادية كالفواتير، العقود، وصول طلبيات، ولا يجوز بأي حال من الأحوال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.[2]

2.2. **التحقيق المجمل (الوضعية الجبائية):** عرفته المديرية العامة للضرائب على أنه "مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به "أي بصفة عامة التصريحات على الدخل العام، أما الاقتصادي(therrylambert)عرفه على أنه مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة تصريحات الدخول الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل مقارنة بالدخول المصرح بها مع إجمالي الدخول المحققة[3].

3.2. **التحقيق في المحاسبة:** التحقيق في المحاسبة هو مجموع العمليات التي تستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبتها، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية (وهي تمس كل الضرائب والرسوم.)

وتتمثل هذه الرقابة في إتباع الطرق والوسائل العلمية والعملية التي تساعد في صحة وتنظيم المحاسبة بإعتبارها مصدر كل البيانات والمعلومات المادية، ولهذا اشترط المشرع الجبائي ضرورة مسك محاسبة قانونية حتى يتم التحقيق المحاسبي، وإجراء كل التحريات لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

إن الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي هو إبراز كل الأخطاء المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الرسوم والضرائب المستحقة التي قدمتها المحاسبة.[4]

ويمكن تلخيص مختلف أشكال الرقابة الجبائية في الشكل التالي:

---

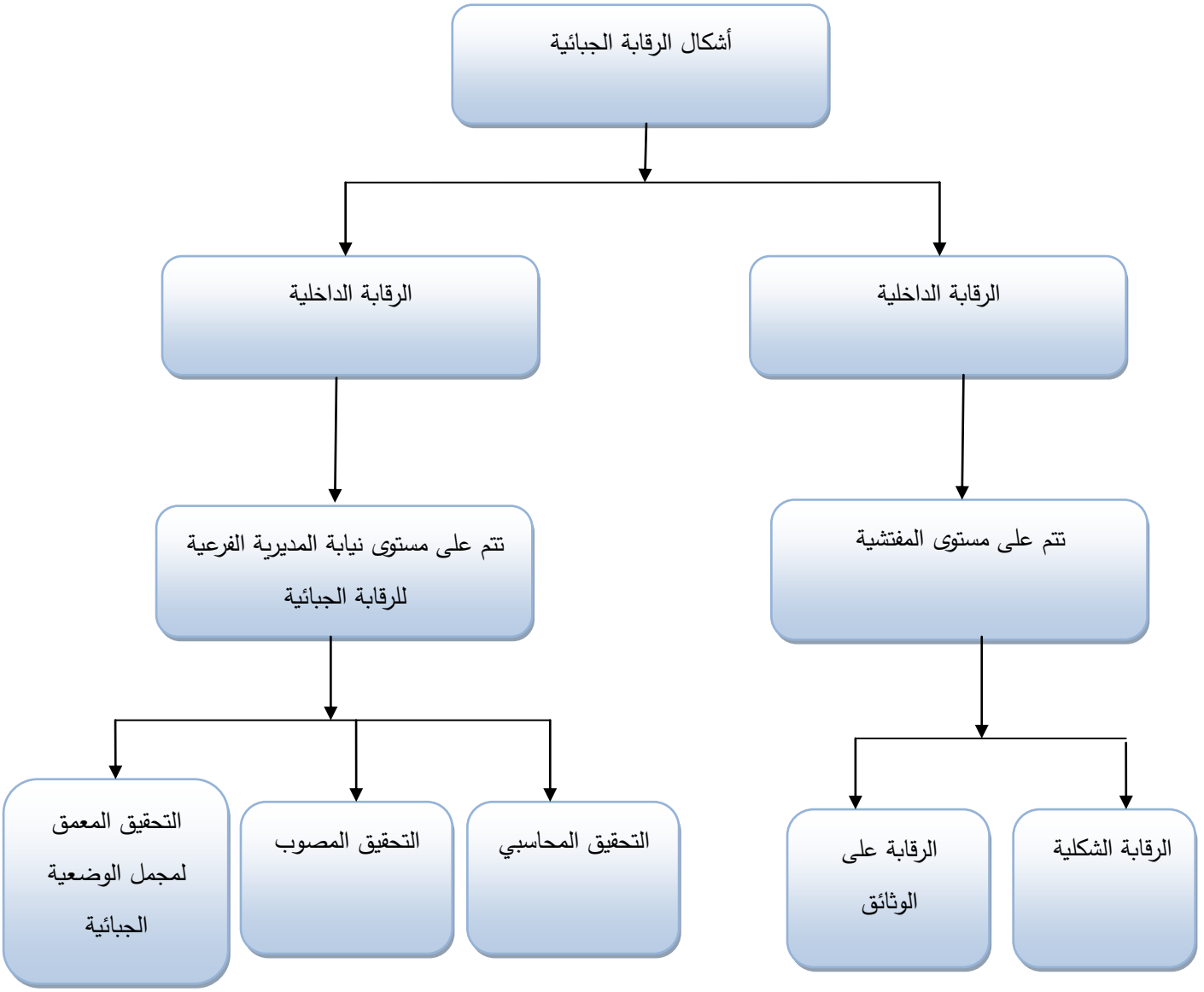
[1] بوعلام ولهي، مرجع سبق ذكره، ص6.

[2] سعاد مالح، **قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر**، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي45 قالمة، يومي 28 –29 اكتوبر 2015، ص6.

[3] لياس قلاب ذبيح، **مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية**، رسالة حالة بمديرية الضرائب لولاية ام البواقي، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، 2011، ص25.

[4] بوعلام ولهي، مرجع سبق ذكره، ص7.

الشكل رقم(2-4): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر:من إعداد الطالبتين بناءا على المعلومات أعلاه

المطلب الثالث: إجراءات التحقيق المحاسبي

بعد قيام المحقق بالعمليات التحضيرية، والمتمثلة في جمع المعلومات الضرورية، والفحص الجيد للملفات الجبائية، تباشر عملية التحقيق.

تبدأ عملية التحقيق المحاسبي بإرسال أول وثيقة للمكلف بالضريبة وهي وثيقة الإشعار بالتحقيق، وذلك قبل التدخل بعين المكان مع الإستعانة بمستشار مرورا بعدم إمكانية تجديد التحقيق وصولا إلى نتائجه، ونلخص هذه النقاط فيما يلي: [1]

1. **الإشعار بالتحقيق**

تحت طائلة بطلان الإجراءات فان التحقيق في المحاسبة لا يمكن أن يتم بدون أن يكون المكلف المعني بالتحقيق على دراية عن طريق تقديم إشعار التحقيق مع إشعار بالإستلام او بالإمضاء هذا الإشعار بالتحقيق يحتوي على المعلومات الاتية:

- التاريخ والوقت الذي يتم فيه أول تدخل؛
- الفترة المعنية بالتحقيق فيها؛
- الوثائق والمستندات الواجب تحضيرها؛
- الضرائب والرسوم وكافة الحقوق المعنية بالتحقيق.

كما يجب تحديد أن المكلف له حق اختيار مستشار أثناء إجراء التحقيق إضافة إلى أن المكلف الخاضع للرقابة الجبائية تمنح له مدة لتحضير وتجميع محاسبته هذه المدة يجب أن لا تتعدى 10 أيام من تاريخ إستلام الإشعار والأسباب واضحة ومبررة فإن المكلف يستطيع تقديم طلب تمديد أجل تحضير وثائقه غير أن القرار يرجع للإدارة أخذا بعين الإعتبار سمعة المكلف الضريبية (moralité fiscale)؛

2. **الاستعانة بمستشار من اختياره اثناء اجراء التحقيق**

فالمادة 320 من ق.ض.م تنص على أن إقتراح في الزيادات المقدمة بمناسبة إجراء التحقيق الضريبي باطلة إذا لم تحدد أن المكلف له حق الإستعانة بمستشار من إختياره لمناقشة الزيادات المقترحة والرد عليها فكل مكلف يجب أن يستعين أثناء إجراء التحقيق بمستشار من إختياره وأنه يتم إعلامه بهذا الحق وإلا وقت اجراءات التحقيق تحت طائلة البطلان؛

3. **تحديد مدة التحقيق بعين المكان**

فالتحقيق في المحاسبة لا يمكن وهذا تحت طائلة بطلان الإجراءات أن يتجاوز مدة معينة وهذا بسبب التوتر الذي يمكن أن يسببه حضور المحققين للمؤسسة من جهة ومن جهة ثانية بهدف المردود لأن عدد المحققين لا

[1] دوداح رضوان، مرجع سبق ذكره، ص80-82

يسمح بتمديد مدة التحقيق أكثر من اللازم فالمدة المحددة حسب المادة 190 الفقرة 04 من ق.ض.م التي تنص على أنه حسب طبيعة النشاط الممارس ورقم الأعمال السنوي المصرح به كما يلي:

مؤسسات توريد الخدمات

- أربعة (04) أشهر إذا كان رقم الأعمال لا يتجاوز 1000.000 دج لكل سنة مالية يحقق فيها؛
- ستة (06) أشهر إذا كان رقم الأعمال يتجاوز 1000.000 دج يقل عن 5000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية يحقق فيها.

المؤسسات الاخرى

- أربعة (04) أشهر إذا كان رقم الأعمال لا يتجاوز 2000.000 دج لكل سنة مالية يحقق فيها؛
- ستة (06) أشهر إذا كان رقم الأعمال يتجاوز 2000.000 دج ويقل عن 10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية يحقق بشأنها؛
- سنة (01) بالنسبة للحالات الأخرى؛

غير أنه يجب التنويه هنا أن هذه المدة لا تنطبق على المكلفين الذين يستعملون الطرق التدلسية أو الذين لا يقدمون إجابات ودلائل على طلبات الإستفسار والتوضيح المقدمة من المصالح الجبائية أو عندما يقدم المكلف معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق كما لا تنطبق على التحقيق في الملاحظات والعرائض المقدمة من طرف المكلف بعد نهاية عملية التحقيق؛

4. عدم امكانية تجديد التحقيق

إذا انتهت عملية التحقيق بالنسبة لفترة محددة إتجاه الضرائب او مجموعة من الضرائب والرسوم فـإن الإدارة لا يمكنها بـأي حال من الأحوال القيام بتحقيق آخر بعين المكان بالنسبة لنفس هذه الفترة وهذا تحت طائلة إلغاء نتائج التحقيق الأولي غير أن هذا المنع لا يطبق على التحقيق الذي يكون جزئيا والتي كانت على عمليات محددة (مراقبة جزء من النشاط أو المدخول)

أو عندما يستعمل الممول طرق تدليسيه أو يقدم المعلومات غير كاملة أو خاطئة أثناء التحقيق كما يبقى أن للإدارة دائما الإختيار في استعمال ووضع بعين المكان بالنسبة للفترة التي تم التحقيق فيها حق تقديم المعلومات اللازمة لأجل التحقيق فيها ثانية كما تعتبر أن التحقيق قد تم إنجازه إذا:

– قدم المكلف رضاه فيما يخص المقترحات المتعلقة بالزيادة أو لم يقدم الرد على المقترحات في الآجال المناسبة والمحددة بأربعون (40) يوما؛

في حالة التصحيح أو التقدير التلقائي بالنسبة للضرائب المباشرة وعند تقديم الزيادات المقترحة لأجل تحصيلها فيما يخص ال TVA وعندما لا يتم الوصول إلى اتفاق بين المكلف والمحقق فان هذا الأخير يقدم الورد مبينا فيه المبلغ النهائي للحقوق المستحقة

– عند إبلاغ المكلف بـأن التحقيق بعين المكان لم يأتي بأية نتيجة؛

5. نتائج التحقيق:

الإدارة الجبائية أن هناك نقص عدم الدقة، نسيان أو إخفاء في العناصر التي تعتبر قاعدة لحساب الضرائب عندما تلاحظ فإنها تقوم:

– إما بإجراء التعديلات المناسبة حسب الاجراءات التناقضية؛

– وفي بعض الحالات بالتحديد التلقائي للأسس الضريبية.

ولضمان السير الحسن لعملية التحقيق، وتفاديا لبطلان الإجراء، منح المشرع للمكلف بالضريبة حقوقا وضمانات قبل مباشرة هذه العملية، وذلك حتى يتمكن من تحضير محاسبته ومعظم الوثائق والمستندات التي ستكون موضوعا للتحقيق.

"لكي يتمتع المكلفون بالضريبة بمجمل الحقوق والضمانات عليهم أن يراعوا الواجبات التي يضعها القانون على عاتقهم ولاسيما اكتتاب التصريحات في الآجال المحددة قانونا".[1]

ولقد منح المشرع هذه الضمانات بهدف خلق التوازن بين إلتزاماتهم وحقوق الإدارة الجبائية أثناء عملية التحقيق وبعدها، متمثلة فيما يلي:

- إعلام الممول عن طريق إشعار بالتحقيق والذي من خلاله تمنح له مدة لتحضير مستنداته؛
- الإستعانة لتحضير مستنداته بمستشار من إختياره أثناء إجراء التحقيق؛
- تحديد مدة التحقيق بعين المكان؛
- عدم إمكانية تجديد التحقيق بالنسبة لنفس المدة ونفس الضرائب؛
- ضمانات متعلقة بالسر المهني.

[1] ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، ص 21

المبحث الثالث: آليات مكافحة الغش والتهرب الضريبي

إن الاعتداء على المال العام من خلال ما يعرف بالغش والتهرب الضريبي يشكل أهم صور وأشكال الفساد نظرا لما يشكل من اعتداء على حق مزدوج لكل من الدولة والأفراد؛

لذا عملت الدولة على اتباع سياسات وآليات معينة لمحاربة هذه الظاهرة العالمية التي تمدد المجتمع والسياسة والاقتصاد والحالة الإجتماعية.

المطلب الأول: شروط ومتطلبات النظام الضريبي الفعال

يرمي المنظم في مختلف الميادين سواء على المستوى الكلي أو الجزئي إلى مراعاة مؤشر الفعالية من خلال العمل على إنجاح النظام المطبق، وهكذا فإنه يفهم من الفعالية قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها التشغيلية.

وتعبر الأهداف التشغيلية عن الناتج النهائي الذي يرتبط بالسياسات التي تتبعها المنظمة أين تحاول المنظمة تحقيقه في الواقع العملي، وحسب متغيرات البنية الداخلية والخارجية المحيطة بها.

ويقصد بفعالية النظام الضريبي مدى قدرته على تحقيق أهدافه بشكل متوازن حيث أن تلك الأهداف قد تتعارض فيما بينها، الهدف المالي للضريبة قد يتعارض مع الهدف الإقتصادي نتيجة تدعيم الدولة لبعض القطاعات من خلال إعفاءها كليا أو جزئيا من الضريبة، كما قد يتعارض الهدف المالي مع الهدف الإجتماعي.

محددات تصميم نظام ضريبي فعال

هناك الكثير من الدراسات المتعلقة بتحديد ملامح النظام الضريبي الجيد:

1. **مؤشرات "فيتو تانزي" للنظام الضريبي الجيد:**

يحدد فيتو تانزي مؤشرات أساسية يمكن اعتمادها لتصميم نظام ضريبي فعال:

1.1. **مؤشر التركز:** يقضي هذا المؤشر بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الإيراد الضريبي من عدد ضئيل نسبيا من الضرائب والمعدلات الضريبية لان ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ؛

2.1. **مؤشر التشتت:** ويتعلق الأمر بما إذا كانت هناك ضرائبا مزعجه قليله الإيراد، وإذا كانت موجودة هل عددها قليل؟ هذا النوع من الضرائب يجب التخلص منه سعيا لتبسيط النظام الضريبي دون أن يكون لحذفه تأثير على مردودية النظام[1]؛

[1]– د. بوشامة مصطفى، بعلة الطاهر، جهزي عمار، **تفعيل آليات مكافحة ظاهرة التعرب الغربي**، مجلة الابداع، العدد 6، جامعة البليدة 2، ص 330

3.2. **مؤشر التآكل:** ويتعلق الأمر بما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبه من الأوعية الممكنة، لأن إتساع الوعاء الضريبي يمكن من زيادة الإيرادات رغم اعتماد معدلات منخفضة نسبيا وإذا ابتعدت الأوعية الضريبية الفعلية عن الممكن بفعل الإفراط في منح الإعفاءات للأنشطة والقطاعات، فان ذلك يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي، وهذا ما يدفع إلى رفع المعدلات طمعا في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات، ومثل هذا المسعى (رفع المعدلات) من شانه أن يحفز على التهرب الضريبي[1].

4.1. **مؤشر تأخيرات التحصيل:** ويتعلق الأمر بوضع الآليات الدافعة إلى جعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في آجالها انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية بفعل التضخم ولهذا لا بد من أن يتضمن النظام الضريبي عقوبات صارمة تحد من الميل على التأخر في دفع المستحقات؛

5.1. **مؤشر التحديد:** ويتعلق الأمر بمدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة، وهذا لا ينفي في الواقع إمكانية إحلال بعض الضرائب بضرائب أخرى فمثلا يمكن إحلال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل بضريبه واحدة على كامل الثروة ذات معدل منخفض؛

6.2. **مؤشر الموضوعية:** ويتعلق الأمر بضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية، بما يضمن للمكلفين التقدير بشكل واضح لالتزاماتهم الضريبية على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها، ويصب هذا ضمن مبدأ اليقين، الذي يقضي حسب آدم سميث أن تكون الضريبة الملزم بدفعها المواطن محدده على سبيل اليقين دون غموض، أو تحكم بحيث يكون ميعاد الدفع وطريقته والمبلغ المطلوب واضحا ومعلوما للممول أو لأي شخص آخر، وهذا ما يمكن الممول من الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة من قبل الإدارة الضريبية؛

7.1. **مؤشر التنفيذ:** يتعلق الأمر بمدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل وبفعالية، وهذا يتعلق أيضا بمدى التقديرات والتنبؤات، ومستوى تأهيل الإدارة الضريبية لأنها القائم الأساسي على التنفيذ، فضلا عن مدى معقولية التشريعات وقابليتها للتنفيذ على ضوء الواقع الإجتماعي والإقتصادي؛

8.1. **مؤشر التكلفة التحصيل:** وهو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في الجباية والنفقة، وهذا يجعل تكلفة تحصيل الضرائب أقل ما يمكن، حتى لا ينعكس ذلك سلبا على مستوى الحصيلة الضريبية[2].

---

[1]–نفس المرجع، ص نفسها.

[2]– نفس المرجع، ص 331

2. مؤشرات اخرى لتصميم الأنظمة الضريبية الجيدة

حيث ان تصميم الأنظمة الضريبية وفق مقتضيات الفعالية يمكن ان يتم وفق اسلوبين:

1.2. الأسلوب الاول: وذلك بوضع معايير محددة يجب توفرها في النظام الضريبي وهذه المعايير هي:

- العدالة؛
- الوضوح؛
- الملائمة في الدفع؛
- الإقتصاد في نفقة التحصيل؛
- المحافظة على كفاءة جهاز السوق؛
- عدم التعارض بين الضرائب وأهداف النظام المالي.

2.2. الأسلوب الثاني: من خلال الرابط بين النظام الضريبي والرفاهة العامة للمجتمع، حتى وإن كان تطبيق هذا الأسلوب صعبا من نظر إلى كون نظريةة الرفاهة لم تتطور وتتبين بالشكل الكافي، إلى أنه بالرغم من ذلك لابد من الإشارة إلى مجموعة من الأهداف الضرورية لتحقيق الحجم الأمثل للرفاهة وهذه الأهداف هي:

- توفير الحد الأدنى من حرية الإختيار؛
- تحقيق أعلى مستوى معيشة؛
- توظيف عوامل الإنتاج الراغبة في العمل؛
- العدالة في توزيع الدخل[1]؛

3. عوامل فعالية النظام الضريبي

قضية تضامن النظام الضريبي بعوائق تحول دون تحقيق اهدافه ومن هذه العوائق نجد ظاهرة الإزدواج الضريبي وإرتفاع الضغط الضريبي وإنتشار ظاهرة الإقتصاد الموازي:

1.3. الازدواج الضريبي:

يقصد به دفع المكلف للضريبة أكثر من مره سواء تعدد دفعها مرتين أو ثلاثة أو أربعة، وهذه الظاهرة لا تتحقق إلا إذا توافرت الشروط التالية:

- وحدة الممول (وحدة الشخص المكلف بدفع الضريبة)؛

[1]– المرجع السابق، ص نفسها

- وحدة الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة؛
- وحدة الضرائب أو المادة الخاضعة للضريبة؛
- وحدة الضرائب المفروضة على نفس النوع؛
- وحدة المدة التي يدفع عنها الممول الضريبة.

وقد يكون الإزدواج الضريبي داخليا أو دوليا في الدولة الموحدة يتحقق الإزدواج الضريبي، أضاف فرضت أكثر من ضريبة على ذات المكلف الواحد، وذات الوعاء وذات الواقعة المنشئة للضريبة، أو إذا فرضت الحكومة المركزية ضريبة معينة ثم فرضت الجماعات (البلديات مثلا) الضريبة ذاتها على نفس الوعاء الضريبي.

ويحد ويعيق الازدواج الضريبي من فعالية النظام الضريبي لما ينتج عنه من الآثار السلبية التالية:

- إن كثرة الضرائب وتعددها قد يدفع الممولين إلى التهرب من دفع الضرائب؛
- يؤدي بالأشخاص إلى تقويم آثاره على قراراتهم الإقتصادية سواء كانت قرارات عمل أو استثمار، لذلك فهو أداة بيد الدولة يستخدم لتحقيق ما تصبوا إليه كالحد من العمالة أو تشجيعها.

ويمكن الإشارة في هذا السياق إلى أنه يسهل معالجه الإزدواج الضريبي عن طريق إزالة الأسباب التي أوجدته أو بإلغاء أو تعديد القوانين التي سببته[1].

2.3. ارتفاع الضغط الضريبي:

يقصد بالضغط الضريبي نسبة إجمالي الضرائب إلى الناتج المحلي الخام، ويهدف إلى تحديد التغيرات الإقتصادية الناتجة عن الإقتطاعات الضريبية وصيغته هي:

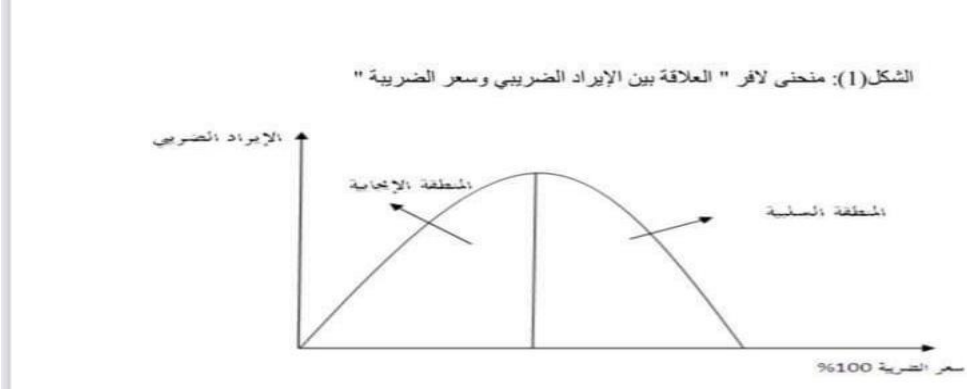
$$\text{معدل الضغط الضريبي} = \frac{\text{مجموع الضرائب}}{\text{الناتج الحلي الخام}}$$

وهكذا فان علماء المالية العامة المعاصرين أمثال "كالدور" نادوا بزيادة الضغط الضريبي في الدولة المتجهة نحو التقدم الاقتصادي على أساس ان مستوى هذا الضغط هو بمثابة معيار لمدى كفاءة سياسة التنمية الإقتصادية في هذه الدول، حيث أن الضريبة المنخفضة يمكنها أن تنعش الإقتصاد وبرفع معدلاتها يمكنها أن تحقق مردودية ملائمة، لكن تعدي عتبة معينة.

[1]– المرجع نفسه ، ص332.

للضغط الضريبي ينعكس سلبا على الموارد المالية وعلى الإقتصاد ولقد وضح الإقتصادي الأمريكي "آرثرلافر"، وذلك من خلال المنحنى المنسوب لي إسمه "منحنى لافر" والذي فجواه "أن كثرة الضريبة تقتل الضريبة"، أي تعدي الضغط الضريبي لعتبة معينة يمكن أن يخفض الموارد المالية والشكل الموالي يوضح ذلك[1]:

الشكل رقم(2-5): منحنى لافر العلاقة بين الإيراد الضريبي وسعر الضريبة



المصدر: حميد بوزيدة، الضغط الضريبي في الجزائر مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا مجله دورية متخصصة محكمة، مخبر العولمة وقتصاديات شمال إفريقيا جامعه حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، العدد الرابع، جوان2006 ص 295.

ويبين هذا المنحنى أن رفع معدل ضريبة يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية إلى حد قمة المنحنى، ولكن الإستمرار في رفع معدل الضريبة ينزع حافز العمل والكسل لدى الممولين مما يؤدي إلى إنخفاض الإيرادات الضريبية، ويحدث ذلك في المنطقة السلبية للمنحنى، وتجدر الإشارة الى ان بعض المحللين الإقتصاديين يحاولون تحديد نسبه للضغط الضريبي، فحسب "بردون" يجب أن تتجاوز نسبة الاقتطاع الضريبي نسبه 10% من دخل الفرد كحد لا يجب تعديه، وحسب "كلوين كلارك" يجب أن لا تتجاوز نسبة الضغط الضريبي 20%، من دخل المكلف

وعموما فإن تحديد الحد الأمثل للضغط الضريبي الذي لابد وأن يختلف من دولة إلى أخرى يتطلب دراسة ظروف كل دولة على حدى كما يعتمد الضغط الضريبي على عاملين إثنين:

- **المقدرة التكليفية:** وهي ماذا إستطاعت الافراد على تحمل العبء الضريبي؛

[1]–نفس المرجع، ص333.

- **الضغط الضريبي النفسي:** ويقصد به ذلك الشعور أو الإحساس لدى المكلفين بحرمانهم من الاستفادة من استهلاك معين، مما يؤدي إلى التخفيض من استهلاك بعض المواد اي التخفيض من إنفاق دخلهم.

3.3. انتشار ظاهره الاقتصاد الموازي

وهو التعبير عن مجموع الأنشطة التي لا تكون مداخلها مصرح بها، قصة تعرض من الضرائب المرتفعة من جهة والإستفادة من بعض المزايا من جهة أخرى طبعا لقوة الدولة وقدرة الإدارة[1] الضريبية على متابعة هذا القطاع وكشفه، ومن شانها التأثير بشكل كبير على فعالية النظام الضريبي بالنظر إلى النشاطات غير المصرح بها في هذا القطاع وغير الخاضعة للضرائب[2].

المطلب الثاني: الوسائل الوقائية على مستوى التشريع الضريبي والمكلف بالضريبة

تعتبر الوسيلة الوقائية من أهم الوسائل المعتمدة لمواجهة التهرب الضريبي، لذا سوف نتطرق من خلال هذا المطب إلى بعض من التحليل والتمحيص للوسائل الوقائية سواء على مستوى التشريع الضريبي، أو على مستوى الإدارة الضريبية، أو على مستوى المكلف بالضريبة وذلك من خلال النقاط الأتية:

1. على مستوى التشريع الضريبي

يلعب التشريع الضريبي الدورة الاساسي في محاربه التهرب الضريبي لذلك وجب العمل على صياغة التشريع الضريبي بشكل يسهل عمليه فهمه من قبل المكلفين وموظفي الضرائب، وكذا العمل على تبسيط الاجراءات المتعلقة بتحصيل الضريبة.

1.1. العمل على تحسين التشريع الضريبي واستقراره

يتم العمل على تحسين التشريع الضريبي واستقراره من خلال ما يلي:

1.1.1. العمل على تحسين التشريع الضريبي: إن العمل على تحسين التشريع الضريبي يكون من خلال الصيغ القانونية الجيدة بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها وكذلك موظفي الضرائب، وتبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بفرض الضريبة وحساب مقدارها وتحصيلها، وبالتالي يجب إحكام صياغ نصوص التشريع الضريبي حتى يفوت على المكلف الإستفادة من بعض الثغرات التي يتضمنها التشريع الضريبي وعليه سد منافذ التهرب الضريبي وأن يتسم

[1] – مرجع سبق ذكره، ص نفسها

[2] – مرجع سبق ذكره، ص 334

بالبساطة والوضوح والمرونة لان صياغة القانون الضريبي تلعب دورا رئيسيا في نجاح وفشل اي نوع من أنواع الضرائب، كما يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب أو في تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزافي.

2.1.1. **العمل على استقرار التشريع الضريبي:** نظرا للتعديلات المستمرة التي تمس التشريع الضريبي من خلال كل قانون مالية والتي تؤدي إلى تعاقد مهام موظفي الضرائب، وعد قدرة المكلفين بالضريبة تتبعها وفهمها، نشوء حالة من الحساسية تجاه الضريبة، مما يستوجب العمل على استقرار النظام الضريبي، [1] وإلغاء كل التعقيدات المتمثلة بالأخص في تعدد الضرائب واختلاف معدلاتها حتى يصل على المكلفين والإدارة معا بالتبسيط قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها، إضافة إلى وضوحه بالقدر اللازم من أجل مكافحة التهرب الضريبي.

التشريع الضريبي يتعقد لك كثرة التعديلات التي تطرأ عليه فالمشرع من خلال المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قام بفرض الضريبة الجزافية (IFU)، وهي ضريبة جماعية بين عدد من الضرائب بالنسبة للمكلفين الخاضعين للنظام التقدير الجزافي، وهي الضريبة على الدخل الاجمالي(IRG) و الضريبة[2] على أرباح شركات(IBS)، بالإضافة إلى الرسم على القيمة المضافة (TVA)، الرسم على النشاط المهني(TAP)، المكلف بهذا التعديل يدفع ضريبه جزافيه وحيدة(IFU) إلى مصلحة الضرائب التابعة لمكان نشاطه فقط، وهكذا قد قام المشرع بتجنب المكلف دفع الضريبة مرتين، وفي مواعيد مختلفة ومصلحتين مختلفتين.

هذا الإجراء يتميز بالإيجابية ليس على المكلفين فقط بل على موظفي الضرائب، كذلك من خلال بساطة الإجراءات وتيسير المتابعة الجيدة للملفات الجبائية للمكلفين.

2.1. عدالة النظام الضريبي

تتحقق عدالة النظام الضريبي من خلال تحقيق العدالة الإجتماعية بين أفراد المجتمع، والحد من التفاوت الطبقي، ويقصد هنا بالعدالة الإجتماعية أي تحمل الافراد لأعباء ضريبية متساوية، أما المقصود هنا أعباء الضرائب كلها وليس بعض منها مع السعي إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال مراعاة مبدأ شخصية الضريبة وأن تفرض الضريبة على كل مكلف حسب مقدرته وتجنب الإزدواج الضريبي الذي يزيد من الحساسية بتعسف

---

[1]–د نجوى سديرة، **أليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري**، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد الشريف مساعديه، سوق اهراس، الجزائر،2019، ص 269

[2]–المرجع السابق، ص نفسها.

الضريبة فن نظام الجبائي العادل هو ما يسهل تقبل الضريبة من طرف المكلف بها، وأن يكون نظام يجعل الأغنياء يدفعون الضريبة.

2. على مستوى الإدارة الجبائية

وضع المشرع الجزائري العديد من الإجراءات التي يتعين على الإدارة الضيبية إتخاذها، سواء على مستوى الجانب البشري أو على مستوى الجانب المادي، [1] وهو ما سيتم إيضاحه في النقطتين التاليين:

2.1. الجانب البشري

تمثل اعمل اجراءات لا بد للإدارة الضريبية إتخاذها على مستوى الجانب البشري فيما يلي:

- رفع مستوى موظفي الجهاز من خلال التكوين المتخصص الذي يعمل على رفع مستوى التأهيل وتدريب تلك العناصر؛
- تحسين علاقة الإدارة بالممولين وذلك باعتبارهم زبائن لديها، وأن التعاون لابد أن يكون السائد فضلا للإستماع لانشغالاتهم والأخذ بعين الإعتبار لمقترحاتهم؛
- توفير المعلومات الضرورية التي يطلبها المكلف من قبيل تقدير الوعاء وفرض سعر الضريبة والإجراءات الضريبية؛
- تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبة غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم في الإدارة تضمن أحسن تطبيق للنظام الضريبي، تأمن له وظروف الموضوعية لأخلاقيات العمل الضريبي ومردوديته التامة؛
- تقرير تعداد الموظفين المعنيين بالرقابة وتحسين مردوديتاهم[2].

2.2. الجانب المادي

من أجل أن تتماشى الإدارة مع بعض الإصلاحات الإقتصادية إتخذ المشرع الجبائي في هذا المجال بعض التعديلات الهيكلية على المستوى المحلي والمركزي حيث:

- قام بتحويل الإدارة المركزية إلى المديرية العامة للضرائب، وذلك بموجب المرسوم ال تنفيذي90/190؛
- إنشاء تسعة مديريات جهوية بموجب الموسوم ال تنفيذي91/60؛
- إدماج مفتشية ضرائب المباشرة وغير المباشرة في مديرية واحدة[3]؛

---

[1]– المرجع نفسه، ص 270.

[2]–المرجع نفسه ،ص نفسها.

[3]–المرجع نفسه، ص 271.

- تجهيز مختلف المصالح الإدارية الضريبية بالإعلام الآلي، وخصصت له نفقات تقدر ب 29000000 مليون يورو للفترة الممتدة من سنة 2009 الى 2012؛
- ومن جهة أخرى يعتبر نقطة وسائل المادية من بين العراقيين الرئيسية التي تحد من فعالية الإدارة الجبائية، وذلك أن طبيعة عملها يتطلب الحركية الدائمة في أداء مهامها سواء العادية المتمثلة في إحصاء المكلفين، والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة، وتحديد وعائها إلى حملات الرقابة في عين المكان[1].

المطلب الثالث: طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي

تختلف وسائل مكافحة التهرب من الضرائب من دولة غلى أخرى حسب النظام المالي المعمول به، كما تختلف أيضا في نفس الدولة حسب طبيعة الضريبة التي يراد منع التهرب منها، وفيما يلي أهم إجراءات المكافحة بصفة عامة:

1. الجباية من المنبع:

تعتبر طريقة الجباية من المنبع من أهم الطرق الواقية دون وقوع التهرب لأنها تعمل على إحتجاز قيمة الضريبة المستحقة لدى مدين الممول وهو شخص لا مصلحة له في التهرب من الضريبة المفروضة على إيراد القيم لمنقولة بحجزها لدى الشركات والمصارف من أرباح الأسهم وفوائد السندات قبل توزيعها أو جباية الضريبة على المرتبات والأجور بحجزها من المستحقات لدى صاحب العمل قبل تسليمها لأصحابها.

غير ان هذه الطريقة أجاز تطبيقها بالنسبة لبعض الضرائب، فإنه لا يمكن تطبيقها بالنسبة لجميع الضرائب، ومثال ذلك الضريبة على دخل المهن الحرة؛

2. الوعي الاخلاقي

حيث أن تنمية الوعي الأخلاقي وايقاظ الحس الجبائي لدى الأفراد بأن دفع الضرائب هو إلتزام أخلاقي واجب، قبل ان يكون إلتزاما قانونيا جباريا، لأنه بمثابة التعبير الحقيقي عن التضامن الإجتماعي بين المواطنين، لذا من الضروري نشر وتعميم ثقافة جبائيه سواءا بالاستعانة بوسائل الإعلام المكتوبة من الصحف، المنشورات والمجلات الدورية للاطلاع المكلف بمختلف المستجدات والتعديلات الحاصلة في النظام الضريبي، أو الوسائل المسموعة والمرئية لإجراء حملات توعية دائمة ليست مؤقتة أو ظرفية.

[1] – المرجع السابق، ص نفسها.

3. التبليغ عن الغير

يلزم التشريع الضريبي في بعض الدول أشخاص معينين أو جهات معينة بتبليغ الإدارة المالية عن المعاملات والتصرفات التي تعينها على ربط الضرائب على الممولين، كما تعطي بعض الدول المكافأة المالية لكل من يتقدم إلى السلطات بمعلومات تساعدها على مراقبة إقرارات الممولين أو اكتشافات الغش الضريبي[1]؛

4. العقاب على التهرب

تنص القوانين الضريبية على جزائيات توقع على المتهربين من دفع الضرائب، وهذه الجزائيات نوعين:

- **جزائيات مالية:** وتأخذ صورة زيادة الضريبة لمستحقة بإلزام المتهرب بدفع ثلاثة أمثال أو أربعة أمثال الضريبة المتهرب منها؛
- **جزائيات جنائية:** كالحكم بالغرامة أو توقيع عقوبة السجن.

5. حق الاطلاع المقرر لموظفي الضرائب

تعطي التشريعات الضريبية لموظفي السلطة المالية حق الاطلاع على الأوراق والدفاتر الخاصة، وعلى الملفات والمستندات الحكومية حتى يقفوا على المعلومات التي تمكنهم من ربط الضريبة على أساس سليم، أو من اكتشاف أوجه الغش التي يلجأ اليها بعض الممولين؛

6. تحسين الرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الجبائية إجراء ضروري لمكافحة التهرب الضريبي، كما تكتسي أهمية بالغة وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على تصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي قد لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة، وتتوقف فعالية الرقابة الجبائية على ما يلي:

- تنظيم الإطار القانوني للرقابة الجبائية؛
- تعدد أشكال الرقابة الجبائية؛
- أهمية الغرامات والعقوبات الجبائية.

[1]- د. بوشامة مصطفى، بعلة الطاهر، مرجع سبق ذكره، ص 329

7. تحسين العلاقة بين الإدارة المكلف

تسعى الإصلاحات الضريبية دوما إلى تخفيف حدة التوتر الموجودة بين المكلف والإدارة الضريبية، قصد إحداث تجاوب وتصالح من شأنه أن يقلل حالات التهرب[1]، وذلك بكسب ثقة المكلف والذي يكون ثمرة لعلاقة حسنة مع الإدارة لذلك يجب أن تكون العلاقة قائمة على مبدأ من العلاقات الإنسانية بعيدا عن العداوة والحساسيات موجهة نحو إضفاء روح التعاون والتضامن بين المكلف والإدارة الضريبية[2].

[1]– المرجع السابق، ص 330

[2]– المرجع السابق، ص نفسها.

خلاصة الفصل:

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة، كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها.

مما ينتج عنه التقليل من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، لتزداد بذلك موارد الدولة التي تمول بها الخزينة وهذا ما يساعد بدوره في دفع عجلة التنمية.

ولتحقيق هذه الأهداف المرجوة من عملية الرقابة الجبائية، عمل المشرع على تنظيم مراحل سير عملية الرقابة، و كذلك تنظيم هياكل إدارية و أسند لكل من هذه المصالح مهام تقوم بها، و تتم هذه الإجراءات من بداية سحب ملف المعني، وإعادة تشكيل القاعدة الضريبية إلى غاية كشف الأخطاء، وصولا إلى نهاية مهمة التحقيق.

فتمتاز الرقابة الجبائية بإجراءات دقيقة وواضحة تساعد على تبيان مواطن الغش والتهرب الضريبي.

الفصل الثالث

تمهيد

يتطلب فحص مدى صدق التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة أن يلتزم بنصوص القوانين الجبائية وعدم الاخلال بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وعلى المراقب القيام بالتدقيق في الحالة الجبائية للمكلف والمحاسبية له بهدف التمكن من معرفة مدى صحة التصريحات المقدم من طرف هذا الاخير للمساهمة في الحد أو على الأقل التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي.

ومن هذا المنطلق يجب اسقاط الدراسة النظرية على المجال التطبيقي في ميدان الرقابة الجبائية في جميع مستوياته بتخصيص هذا الفصل للقيام بدراسة ميدانية على مستوى مديرية الضرائب بومرداس والتي ستكشف من خلالها مدى مساهمة التدقيق الجبائي في الحد من التهرب والغش الضريبي.

وذلك من خلال التطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس؛

المبحث الثاني: إجراءات التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة؛

المبحث الثالث: دراسة حالة التقيق المحاسبي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس

تعد مديرية الضرائب لولاية بومرداس من الهيئات العمومية على مستوى الولاية، وهي تنشط في المجال الجبائي وفقا لمختلف القوانين المنصوص عليها من طرف المشرع الجبائي الجزائري.

من خلال هذا المبحث سوف يتم تقديم المديرية تقديما عاما، إضافة إلى تحديد مهام المديريات الفرعية لها وكذا تقديم الهيكل التنظيمي والإداري لها.

المطلب الأول: نشأة المديرية

1. نشأة المديرية:

تعتبر مديرية الضرائب من الهيئات العمومية، حيث تعتبر من السلطات التنفيذية للدولة لممارسة وتطبيق مختلف سياساتها الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي، وتحصيل الضرائب لفائدة الخزينة العمومية، وإجراء عملية الرقابة على التصريحات المكلفين بالضريبة المعنيين على مستوى الولاية، ويتم تنفيذ المهام المخولة لها وفق للقوانين السارية المفعول، والمتمثلة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون التسجيل، قانون الطابع، قانون الرسم على رقم الأعمال، وقانون الإجراءات الجبائية.

تأسست المديريات الولائية للضرائب ومن بينها مديرية الضرائب لولاية بومرداس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 12 فيفري 1991، بنزل المالية ببلدية بومرداس،وهي إحدى المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، وهي الهيئة التي تقوم بمراقبة ومتابعة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها ومراقبة كافة المكلفين بالضريبة على مستوى الولاية، ومن الأسباب التي أدت إلى نشأة هذه المديرية تقريب الإدارة الجبائية من المواطن بالفصل في المنازعات الجبائية المعروضة وتحصيل حقوق الخزينة العمومية من الضرائب وزيادة الأنشطة الصناعية، التجارية والخدمية على مستوى الولاية، وتتضمن هذه المديريات خمس(05) مديريات فرعية وهي:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛
- المديرية الفرعية للتحصيل؛
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية؛
- المديرية الفرعية للوسائل.

2. مهام المديرية:

إن المديريات الولائية المتواجدة على مستوى الوطن لها أهداف مشتركة ومهام مسطرة عليها من طرف المديرية العامة، لذا يجب القيام بها على أكمل وجه، ففيما يخص الأهداف السياسية للمديرية نجد تنفيذ السياسة المالية للبلاد وتزويد ميزانية الدولة والجماعات المحلية بالأموال، عن طريق فرض وتحصيل الضرائب.

أما فيما يتعلق بالمهام فهي تنقسم حسب التقسيم الفرعي للمديرية، تنص المادة 39 من القرار 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق ل 12 جوان 1988 المحدد للنظام الإقليمي وتنظيم اختصاصات المديرية الجهوية و الولائية للضرائب، نجد أن مديرية الضرائب لولاية بومرداس تضم خمس مديريات، وسيتم عرض مهام كل مديرية فرعية على حدى خلال المطلب الموالي.

المطلب الثاني: مكاتب المديرية الولائية للضرائب

تحتوي المديرية الولائية للضرائب وفق التشريع على مصالح متفرعة في مجملها على السير الحسن وهو على النحو التالي:

أولا: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

حسب المادة 40 من القرار رقم 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق ل 12 جوان 1998 تضم هذه المديرية الفرعية 3 مكاتب:

1.مكتب الإحصائيات

والذي يقوم بالعمليات التالية:

- استقبال المعلومات الجبائية؛
- البحث عن المراكز والأوضاع الجبائية؛
- ربط الاتصال بالجماعات المحلية بحسب المعلومات الجبائية.

2. مكتب الجداول

ويهتم بما يلي:

- مراقبة التصفيات وتقييم المعلومات الخاصة بالجماعات المحلية؛
- المتابعة الدائمة للضرائب والرسوم من خلال الوسط المعلوماتي وذلك باستعمال المصفوفات الخاصة بالرسم والضريبة وتحصيلها.

3. **مكتب التنظيم والتنشيط والعلاقات العامة:**

- يقوم باستقبال المعلومات الواردة للمديرية لكل من إعلاميات جبائية؛
- التنسيق بين الأعمال من خلال القوانين المفروضة من الوزارة؛
- مراقبة المعالجة للضرائب والرسوم من خلال التحصيل؛
- المتابعة المعمقة للملفات الجبائية؛
- الاتصال بالمكلف.

ثانيا: المديرية الفرعية للتحصيل:

حسب المادة 41 من نفس القرار حيث تضم هذه المديرية ثلاثة مكاتب:

1. **مكتب مراقبة التحصيل:**

والذي يقوم بالأعمال التالية:

- مراقبة التحصيلات؛
- متابعة الأوضاع والحالات الجبائية للمكلف؛
- مراقبة حالة السيرورة وإقرار ذلك بملفات؛
- التقييم الزمني للتحصيل الجبائي؛

2. **مكتب التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العملية:**

ويقوم هذا المكتب ب:

- مراقبة الميزانية الولائية والميزانيات الإضافية والتراخيص المتعلقة بفتح الاعتمادات المخصصة للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية التي تتكفل بتسييرها المالي قابضات الضرائب المتواجدة على مستوى الولاية؛
- مراقبة تنفيذ الإيرادات المقدرة في ميزانية البلديات والمؤسسات المومية المقدمة من طرف محصلي الضرائب؛

3. **مكتب التصفية:**

تقوم هذه المصلحة بما يلي:

- مراقبة عملية التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية والقرارات فيما يتعلق بالقرارات والعقوبات المالية؛
- استقبال الإحصائيات من القابضات؛

- مراقبة التدخلات المالية للقابضات؛

متابعة السيولة السنوية.

ثالثا: المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية

وتحتوي على:

حسب المادة 48 من نفس القرار فهذه المديرية تضم ثلاثة مكاتب:

1. **مكتب المنازعات:**

وتتمثل وظائفه فيما يلي:

- استقبال الشكاوى المتعلقة بالتخفيضات والوعاء والتحصيل؛
- الاستعانة بالمراقبة المحاسبية في حالة التسجيل؛
- مساعدة المكلف على فهم الواجب الجبائي.

2. **مكتب النزاعات الإدارية والقضائية:**

- يقوم باستقبال الطعون الجبائية بتكليف من المديرية الولائية؛
- النظر في الشكاوى المتعلقة بالمقاضاة والتخفيضاتح
- النظر في الإعفاءات والرسوم غير محصلة؛
- الدفاع في المحكمة النيابية عن الإدارة ضد المكلف.

3. **مكتب التبليغ والأمر بالتخفيض:**

يتمثل هذا المكتب فيما يلي:

- الإبلاغ بالقرارات المأخوذة اتجاه المكلف من قبل المديرية الولائية؛
- الاتصال عن طريق الاحصائيات في مجال الطعن والاحتجاج.

رابعا: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

وتتكون من:

1. **مكتب البحث عن المعلومة الجبائية:**

تنص المادة 53 من القرار السابق أن مكتب البحث عن المعلومات الجبائية يكلف ب:

- اعداد بطاق خاصة بالجماعات المحلية والإرادات والأجهزة والمؤسسات والأسخاص الذين من المحتمل توفرهم على المعلومات التي يمكن أن تهم تأسيس وعاء الضريبة، أو تحصيلها؛
- برمجة التدخلات التي ستجري على وجه الخصوص من طرف اللجان والفرق المختلطة، قصد البحث عن المادة الجبائية والسهر على إجراء التدخلات في الآجال المحددة وإؤيال المعلومات المحصل عليها إلى مكتب المكلف بمصلحة التحصيل؛
- تقييم أنشطة المكاتب والمستشفيات في هذا المجال وتقديم الاقتراحات التي من شأنها نتحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

2. مكتب البطاقيات والكشوفات:

تنص المادة 54 من نفس القرار أن مكتب البطاقيات والمقارنة مكلف ب:

- تأسيس البطاقيات ومساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقياتهم؛
- حفظ رزم العقود بجميع أنواعها، الخاضعة لإجراءات التسجيل وتسليم مستخلصات منها ضمن الشوط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجبائيين الساريين المفعول؛
- استقبال المعلومات المحصل عليها من طرف المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتصنيفها وتوزيعها على مفتشيات الضرائب المعنية بغية استغلالها؛
- تنظيم استغلال جداول الزبائن وسندات التسليم والوثائق الأخرى، بكيفية تعمل على تنشيط وتوزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول والسندات.

3. مكتب التحقيقات الجبائية:

تنص المادة 55 من نفس القرار، أن مكتب التحقيقات الجبائية ومراقبة التقييم يكلف ب:

- إحداث وتسيير بطاقة خاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين من المحتمل يكون محل التحقيق أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية، وهذا على أساس المعايير التي قررتها الإدارة المركزية؛
- برمجة القضايا التي يتم التحقيق فيها سنويا ومتايعة إنجاز البرامج في الآجال المحددة؛
- متابعة ومراقبة عمل فرق التحقيق، والسهر عند إجراء الفرق لتدخلاتها، احترام التشريع والتنظيم الساري بهما العمل، وحقوق المكلفين بالضريبة الذين تم التحقق في محاسبتهم وكذا المحافظة على مصالح الخزينة؛

- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات التحقيق والإرسال المنظم لتقارير التحقيق إلى الإدارة المركزية؛
- برمجة عمليات مراقبة الاسعار المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات والحقوق العقارية والمحلات التجارية وعناصر المحلات التجارية والأسهم أو حصص الشركة وكذا التقويمات التي تمس كل العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل.

4. المديرية الفرعية للوسائل:

حسب المادة 56 من القرار السابق فالمديرية الفرعية للوسائل تضم ثلاثة مكاتب:

- مكتب الموضفين والتكوين؛
- مكتب عملبيات الميزانية؛
- مكتب الوسائل والإعلام الآلي.

1.4 مكتب الموظفين والتكوين:

تنص المادة 57 من نفس القرار أن مكاتب الموظفين والتكوين يكلف ب:

- يقوم بمتابعة الأشخاص ومهامهم؛
- عقد ندوات المحافظة على السر المهني؛
- توجيه وتنظيم الأشخاص داخل المديرية الجهوية.

2.4. مكتب الوسائل والإعلام الآلي:

- يقوم بمتابعة المعدات والأدوات المكتبية وغيرها لضمان السير الجديد لعمل المديرية؛
- المشاركة في استخدام الوظائف وجعلها مسايرة لقانون المالية؛
- تأمين السير المهني لمحفظة الوثائق.

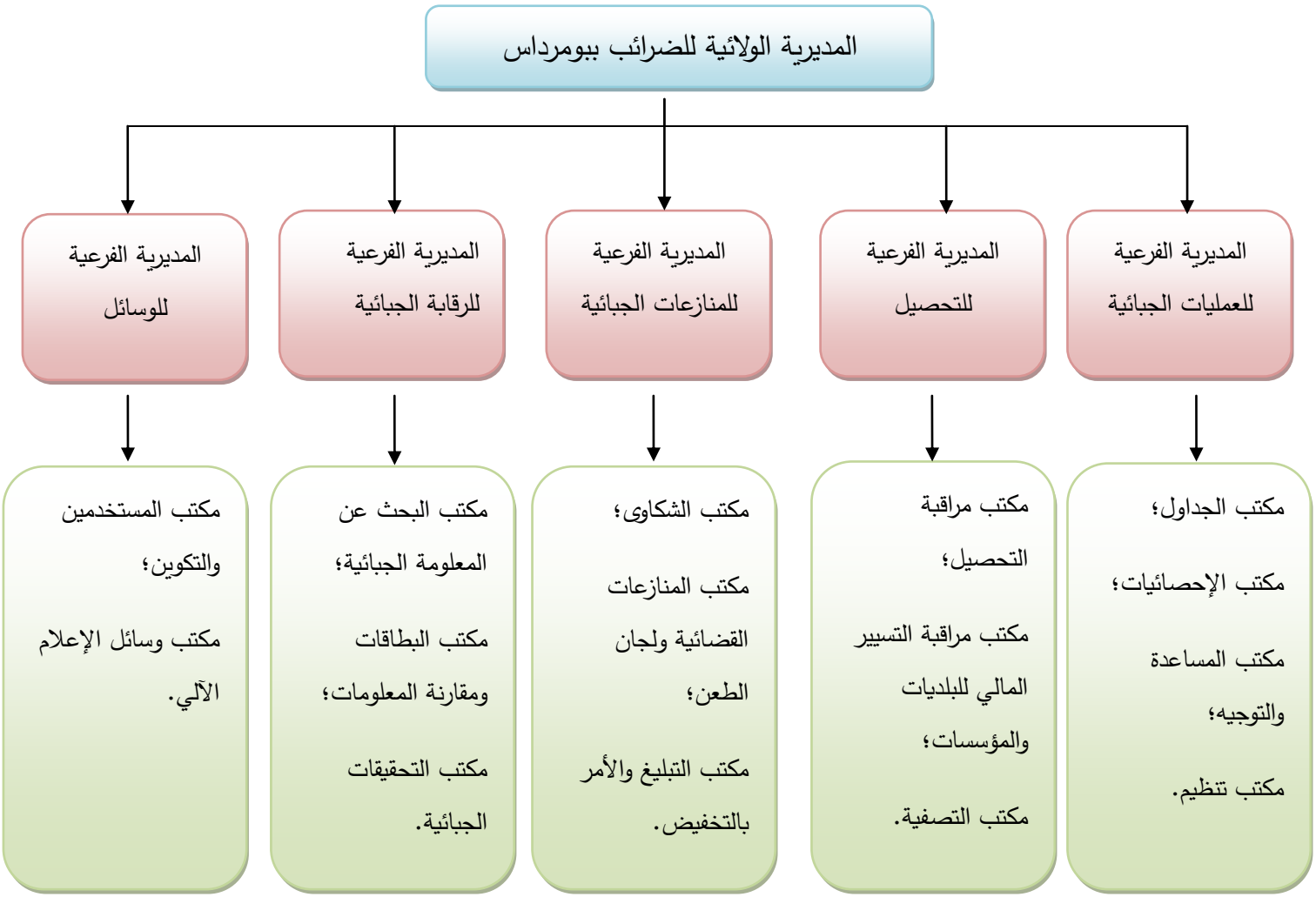
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الولائية ببومرداس ومفتشية الضرائب التابعة لها "الثنية"

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس وكذا الهيكل التنظيمي لإحدى المفتشيات التابعة لها (مفتشية الضرائب الثنية)

أولا: الهيكل التنظيمي لمديرية الولائية ببومرداس

بهدف تسجيل قراءة وفهم فروع إدارة الضريبة الولائية، نستعين بالمخطط التالي يوضح فروع الإدارة حسب المديريات الفرعية لها، وتأخذ الشكل الموالي:

الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب ببومرداس

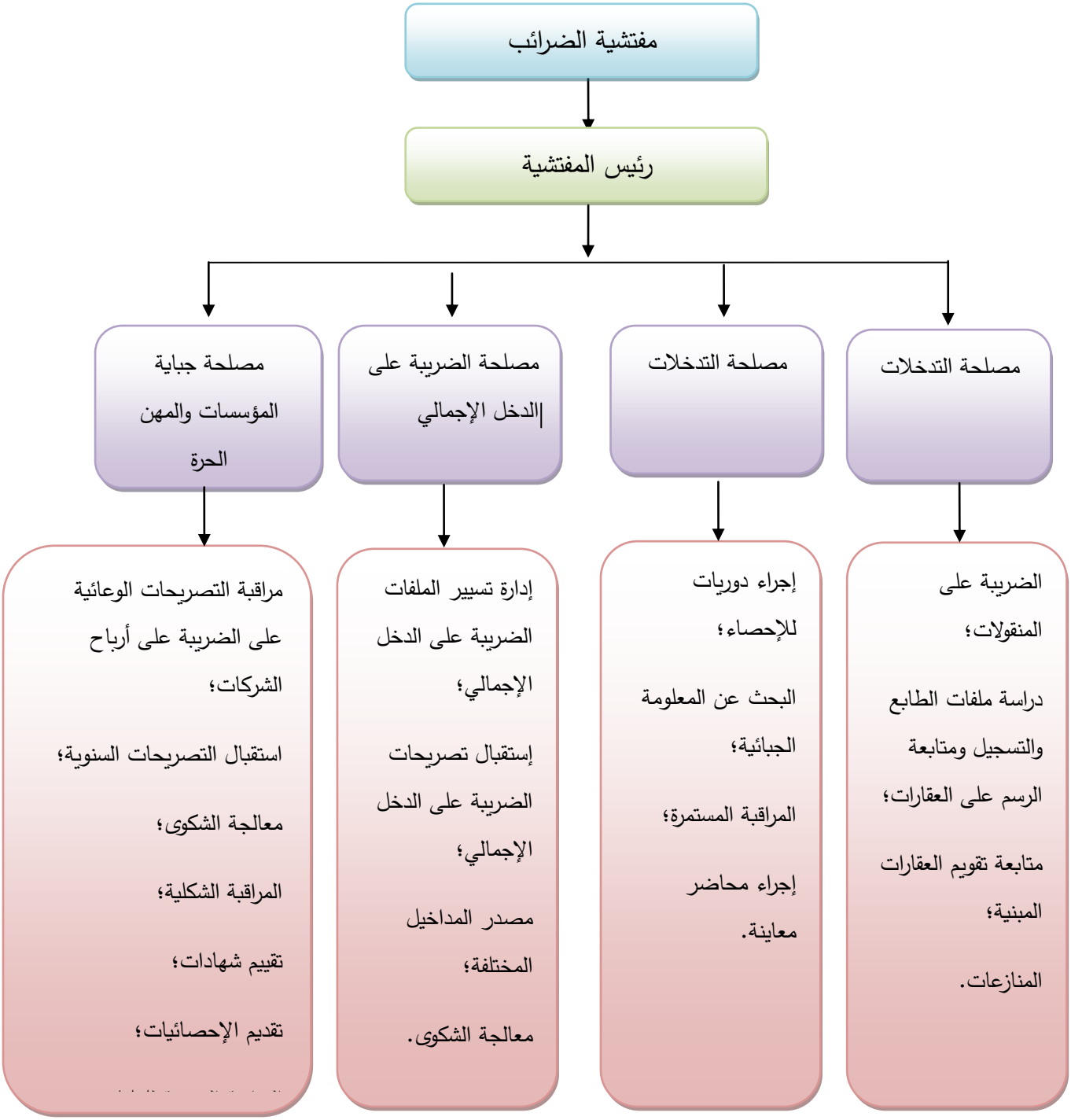


المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب

ثانيا: الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب "الثنية" التابعة لولاية بومرداس

سوف نتطرق إلى الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب (الثنية) في الشكل التالي الذي يوضح المصالح المختلفة التابعة لها.

الشكل رقم (3-2): الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب "الثنية" التابعة لولاية بومرداس



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مفتشية الضرائب "الثنية".

المبحث الثاني: إجراءات التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة

سوف نتطرق من خلال هذا المبحث إلى التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أو ما يعرف ب: "VASFE" و كذلك إجراءات سيره.

المطلب الأول: مفهوم وشروط التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة وإجراءات سيره

أولا: مفهومه وشروطه

1. مفهوم التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة

هي مجموع العمليات الخاصة بالبحث والتقصي من أجل الكشف عن الفروقات مما بين المداخيل المصرح بها من طرف المكلف "شخص طبيعي" وما بين المداخيل المحققة فعلا، وهي تهدف إلى تحقيق ما يلي:

- التحقق من صحة المداخيل المصرح بها كأساس للضريبة على الدخل؛
- على أنه مجموعة من العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريح للدخول الإجمالي للضريبة على الدخل وبمقارنة الدخول المصرح بها مع إجمالي الدخول المحققة أثناء مسيرة الحياة؛
- مراقبة تجانس هذه المداخيل معصحة الذمة المالية ووضعية الخزينة، عناصر الثراء الخارجية وأعباء السكن العائلي؛
- كما يهدف هذا التحقيق إلى أكثر مراقبة لمدى الانسجام الحاصل بين المداخيل من جهة والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة المكلف من جهة أخرى.

أما التعريف القضائي لهذا الإجراء وحسب محافظ الحكومة الفرنسية "M.Bissaria" أثناء التعليق على قرار مجلس الدولة رقم 24898 المؤرخ في 26 أكتوبر 1983 أنه دراسة نقدية لجميع العناصر المكونة لنمط الحياة والحسابات البنكية للمعنى وذلك عن طريق مراقبة جميع موارده، والتحقيق في صحة تصريحاته حول مداخيله.

ما يمكن ملاحظته هو أن التعاريف السابقة تصب في مفهوم واحد لهذا الإجراء وهو مقارنة بين المداخيل المصرح بها من طرف المكلف وما يملكه من عناصر مكونة لنمط معيشته، وهذا النوع من التحقيق لا يمكن اللجوء إليه الا عند ثبوت الحالات التالية:

- **الحالة الأولى:** عند عدم الانسجام بين المداخيل المصرح بها والمصاريف المعلن عنها من طرف المكلف؛
- **الحالة الثانية:** وجود قرائن قوية تدل علىغش وتهرب ضريبي بعد أن أدت مراقبة النشاط إلى تسوية ضعيفة أوغير معتبرة؛

- **الحالة الثالثة:** وهي غياب التصريح عن المداخيل منقبل المواطنين التي أثبتت عناصر معيشتهم على وجود مداخيل هامة غير خاضعة للضرائب؛
- **الحالة الرابعة:** وهي إقتناء عقارات ومنقولات مهمة.

2. شروط التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية:

تتميز هذه العملية بخصائص تجعلها حساسة وخطيرة لذلك حرص المشرع على إحاطتها بالسر المهني وضبطها بالشروط القانونية الكفيلة لتحقيق الأهداف المرجوة من هذا التحقيق وهي البحث عن أدلة باستعمال جميع طرق الإثبات المخولة لها قانونا من أجل فرض الضريبة وتكمن هذه الشروط فيما يلي:

- يمكن لأعوان الغدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبةعلى الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أو لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة، وفي هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة، والذمة، أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى؛
- لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية للشخص الطبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون الخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أوتسليمه له مع إشعار بالاستلام، مرفوق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه أجلا أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر(15) يوم، إبتداءا من تاريخ الاستلام؛
- خلال هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.

ثانيا: إجراءات سير التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

بعد التعرف على التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ومعرفة الشروط الأساسية المتبعة في هذا التحقيق حيث يتم هذا الاخير وفق المراحل الآتية:

1. فحص ملف المكلف:

بعد عملية اختيار الملفات يقوم المراقب بسحب الملف الذي سيخضع للتحقيق المعمق من المفتشية التابع لها وذلك لإلقاء نظرة على وضعية المكلف وطبيعة المداخيل والمصاريف المحسومة من الدخل الإجمالي، حيث يسمح فحص الملف الجبائي للمراقب بما يلي:

- معرفة نشاط المكلف وطبيعة مداخيله والذمة المالية له؛
- تقييم السلوك العادي للمكلف تجاه التزاماته الجبائية، من خلال الإطلاع على وضعيته الجبائية؛
- فحص عدم التجانس بين المداخيل المصرح بها ومقارنتها مع ممتلكات المكلف بالضريبة والمصاريف المصرح بها؛
- لا بد من منح المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية الشاملة مهلة خمسة عشر(15) يوما، تحسب من تاريخ استلام الإشعار وذلك بغرض التحضير المركز للتحقيق المعمق.

2. البحث عن المعلومات الجبائية:

تشكل المعلومات الجبائية دعامة أساسية من أجل تنفيذ التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية على أكمل وجه، حيث يقوم المحقق بجمع المعلومات سواء بالتداخل في عين المكان باستغلال حق الاطلاع أو الاتصال بجمع المؤسسات التي لها علاقة بالمكلف، خاصة المؤسسات المالية منها ذلك عن طريق إرسال كشوفات الربط وبطاقات المعلومات.

وبحصول المراقب على المعلومات اللازمة وكشوفات الحسابات، يقوم بفحصها، تحليلها ومقارنتها مع التصريحات، بهدف استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة.

3. طلب التبريرات والتوضيحات:

تقوم الإدارة بطلب التبريرات والتوضيحات التي تراها أساسية مما قد يحملها على إعادة تقييم الوعاء الضريبي وتتمثل هذه التبريرات والتوضيحات فيما يلي:

2.3. طلب التبريرات:

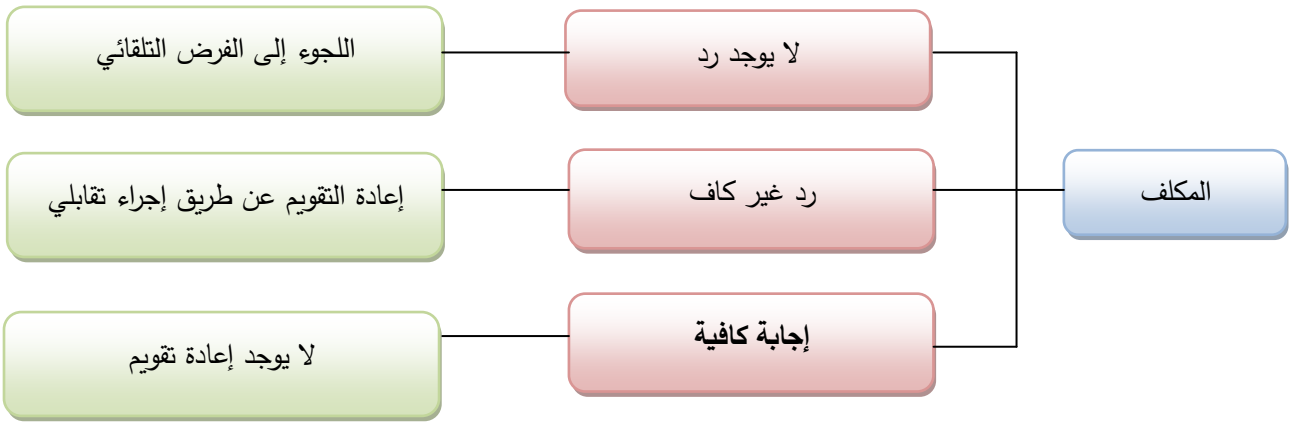
حيث تستمدها الإدارة من المكلف بالضريبة فيما يلي:

- تتوفر لدى الإدارة عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمداخيل هامة مقارنة مع المصرح بها؛
- فيما يخص وضعيته الجبائية؛
- فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل.

2.3. طلب التوضيحات:

تستمدها الإدارة لرفع الشك عن الغموض في التصريحات، ويجب على المكلف تقديم شروحات وافية حول النقاط الغامضة المطلوب توضيحها ويجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المحقق ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات وتكليف المكلف بالضريبة بتقديم إجابته في مدة لايمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوم، يعد عدم الرد بمثابة قبول ضمني، وتواجه المحقق ثلاث (03) حالات نلخصها في الشكل الموالي:

الشكل رقم (3-3): تأثير طلبيات التوضيح والتبرير للمكلف الخاضع للضريبة



المصدر: زهرة محمد حبو، "دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي"، مرجع سابق، ص 135.

المطلب الثاني: دراسة وفحص الوضعية الجبائية للمكلف والتبليغ بالنتائج وأعمال نهية المراقبة

أولا: دراسة وفحص الوضعية الجبائية للملف:

ترتكز دراسة الوضعية الجبائية للمكلف، على التحليل المفصل للتدفقات المالية وعلى الموازنة المنسجمة التي تسمح للمحقق بمراقبة التوازن الحاصل بين موارد المقر الجبائي بكل أنواعها وتكاليفه سواء كانت هذه التكاليف مرتبطة بنمط الحياة، استثمارات أو مصروفات أجراها المكلف.

حيث يترتب عن هذا الفحص وهذه الدراسة وضعيتين هما:

- **الوضعية الأولى:**يكون مجموع المداخيل يساوي أو يزيد بقليل عن مجموع النفقات وهي وضعية عادية لا ترتب أي إشكال؛
- **الوضعية الثانية:** إذا استنتجت الإدارة الجبائية بأن حاصل المداخيل يقل عن مجموع النفقات فإنها تعتبر بمثابة أخفاء لمداخيله، فتطلب من المكلف بالضريبة التفسيرات والتبريرات حول هذه المسألة باستعمال طلب التبرير والتوضيح، لكن يتعين عليها احترام كل الشروط الشكلية والموضوعية الخاصة بطلب التبرير طبقا للنصوص القانونية كما سبق لنا التفصيل فيها.

ثانيا: التبليغ بالنتائج وأعمال نهاية المراقبة

يتم التبليغ بالنتائج بعدإعادةتشكيل القواعد الضريبية وإجراء إعادة التقويم.

1. **إجراءات إعادة تشكيل القاعدة الضريبية**

- **على أساس نمط المعيشة:** يختلف إعادة تأسيس الدخل الخاضع للضريبة في VASFEعنه في التحقيق المحاسبي، وأن كان هذا الأخير يعتمد على مستندات مادية (الدفاتر المحاسبية، الفواتير...إلخ)

ف VASFEتقوم بالإستفادة من المعلومات وتقييم بعض الأحداث والمصاريف، وتختلف عملية التقييم بسبب غياب الوثائق التبريرية أو وجودهادون إمكانية الاستعلام منها المبلغ الحقيقي، أما في حالة وجود وثائق تبريرية مقدمة يلجأ المحقق لتقدير الدخل الخاضع للضريبة وتتم عملية التقييم حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (3-1): طريقة تقييم العناصر العينية

العناصر	طريقة التقييم	الملاحظة
المنقولات	المبلغ المفوتر أو تحديدها بالمقارنة مع المواد المشابهة	الأخذ بعين الاعتبار سنةحيازة الأصل، صفاته...إلخ
	يختلف التقييم في حالة سيارة جديدة أو قديمة (مستعملة)	
	جديدة: سعر البيع من طرف وكلاء بيع السيارات	
1- السيارات	مستوردة: الوثيقة D3	من المهم ملاحظة طلب الكشوفات من المصالح الجمركية
	مستعملة: سعر السوق	توقع أخذ تخفيض (10%20%) مع الأخذ في الحسبان عدد الكلومترات
2- السفن السياحية	السعر المفوتر مستورد: وثيقة D3	الكشوف الموجودة على مستوى مصالح المراقبة للملاحة البحرية
القيم الثابتة: **1- المكتسب**	القيمة الحالية المحتفظ بها لدى مصالح التسجيل	باستثناء اللأصول الآتية من الهبات أو التركات (مراقبة العقود)
2- المتنازل عنه	القيمة الحالية المحتفظ بها لدى مصالح التسجيل	
3- منشأة ذاتية	بالنسبة لمدة الإنشاء، درجة التقدم في المساحات المبنية	الأخذ في الاعتبار إذا كان الإنشاء نتيجة عمل المؤسسة (طلب عقود) أو شخص آخر
شهرة المحل:	المبالغ المعاد تأسيسها والمأخوذة على مستوى مكتب رقابة الأسعار والتحقيقات	
المخزونات	الأخذ بما هو موجود في المحاسبة	اللجوء إلى الميزان الإجمالي
مؤشرات أخرى		
الأسفار	المبلغ يحدد جزافيا	
الصيانة العائلية + المصاريف اليومية	يحدد المبلغ جزافيا بعد المحاورة مع المكلف	
المواشي	عدد المواشي	

المصدر: زهرة محمد حبو، " **دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي**"، مرجع سابق، ص 139.

3. إنشاء ميزان الخزينة:

يملك المكلف متاحات والتي تنتج من مداخيل توضيفاته، لتغطية احتياجاته واستثماراته وسد مصاريف أفراد العائلة وتمويل مشتؤرياتهم ولتقدير الدخل الخاضع للضريبة لهذا المكلف، حيث تلجأ الإدارة الضريبية لإعادة تشكيل الدخل الخاضع للضريبة في حالة VASFE إلى إنشاء ميزان الخزينة الذي يعمل على إكتشاف الانحرافات والاختلالات بين المتاحات المستخرجة والمتاحات المستعملة، وهذا بالتأكيد أن المبلغ الإجمالي للمتاحات المستعملة (وسائل الدفع) لفترة الرقابة يتولفق مع الموارد التي يستطيع المكلف الحصول عليها في نفس الفترة، وهذا لاستخراج الفروقات التي أن لم تجد تبريرا لها تدرج كمداخيل مخفية.

ومنه يمثل ميزان الخزينة حوصلة لمجمل التغيلرات لممتلكات المكلف لخزينته، ويتم توضيح محتويات الخزينة حسب الجدول التالي:

الجدول رقم(3-2): ميزان الخزينة

المتاحات المستخرجة DisponibilitésDégagées	المتاحات المستعملة Disponibilités Employées
الرصيد 01/ 01: مختلف الحسابات المفتوحة باسم المكلف أو أحد أفراد عائلته خلال التحقيق – الحسابات المصرفية – الحسابات البريدية • حسابات الإدخار • الحسابات الجارية في المؤسسة	**الرصيد 31/ 12:** مختلف الحسابات المفتوحة باسم المكلف أو أحد أفراد عائلته خلال التحقيق – الحسابات المصرفية – الحسابات البريدية • حسابات الإدخار • الحسابات الجارية في المؤسسة

السحب المنفذ للنستغل في المؤسسة التجارية أو غير التخارية المستعملة نقدا أو بالدفع إلى الحسابات المصرفية أو البريدية الشخصية للمستعمل أو لأفراد عائلته الرواتب مداخيل أخرى بيع المنقولات (سلع أو قيم) بيع عقارات القروض المحصل عليها وفق عقود مداخيل معفاة **متاحات مستخرجة أخرى** تخفيضات الضرائب المحصلة تعويضات التأمين أرباح استثنائية	المساهمات (الحصص) المنفذة في المؤسسة الضرائب الشخصية المدفوعة مشتريات عقارية مشتريات منقولات مصاريف مصرح بها تسديد القروض (فوائد، رأس المال) مصاريف نمط الحياة **متاحات أخرى** عوائد الريوع والمعاشات الهبات

المصدر:زهرة محمد حبو، "**دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي**"، مرجع سابق، ص 139.

ومن خلال المقارنة بين المتاحات المستعملة والمتاحات المستخرجة الموجودة في الجدول أعلاه، نتوصل إلى ثلاث حالات وهي:

المتاحات المستخرجة= المتاحات المستعملة، ومنه الإدارة ليس لها اسي ملاحظة

المتاحات المستخرجة > المتاحات المستعملة،ومنه هناك فائض يمكن أن يرجع إلى سوء تقييم النفقات

المتاحات المستخرجة < المتاحات المستعملة، وبالتالي هناك نقص وفي هذه الحالة، يخضع المراقب هذا النقص للضريبة ألا إذا أتى المكلف بتبريرات كافية.

2.1. الميزان النقدي:

يمكن أن يقدم الميزان النقدي أو ميزان الخزينة على شكل ميزانية خاصة او عامة أو إجمالية

- **الميزانية الخاصة:la balance privé**

يؤخذ بالميزانية الخاصة عند ممارسة المكلف باسم شخصي "فردي" لنشاط تجاري أو غير تجاري، لغرض فصل

الخزينة الخاصة عن الخزينة التجارية، وتطبيق أيضا إذا كنا بصدد تحرير المنحات للمدراء والشركاء الأساسيين للشركة وفي هذا الصدد يقوم المحقق بفحص التحركات المصرفية لمراقبة تصريحات مداخيل أعضاء المقر الجبائي.

- **الميزان الإجمالي: la balance globale**

عندما يصعب فصل الخزينة الخاصة عن الخزينة التجارية وغير التجارية يلجأ المحققون لاستعمال الميزانية الإجماليةلأنه في بعض الحالات يصعب معرفة بعض التحركات لرؤوس الأموال الموجهة للمؤسسة والآتية منها، لهذا يجب إنشاء الخزينة التجارية التي تسجل المتاحات المستخرجة من النشاط المعتبر داخل المؤسسة أو تلك المستعملة في حاجات هذه المؤسسة، ويتم إعداده عن طريق الصندوق الخاص الذي يضم (04) حسابات وهي:

التحصيلات، المصاريف، حسابات الخزينة المهنية، الرصيد الأولي، الرصيد النهائي.

المطلب الثالث: نهاية نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية

أولا: نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية

بعد انتهاء عملية التحقيق والمقارنة، فإن مصلحة التحقيق تشرع في تحضير اقتراحات تبليغ النتائج وقد يتم التوصل إلى نتيجتين هما:

- إما قبول المحقق لإسس فرض الضريبة المصرح بها، ومن ثم إرسال أشعار بعدم إجراء التقويم؛
- أو رفضها إذا علم أن ما هو مصرح به كمداخيل ليست حقيقية فيقوم بإعادة تكوين المداخيل التي بحوزة المكلف؛

وهذه التسويات المقترحة يتم الإبلاغ عنها كتابيا وبشكل مفصل ودقيق وفي الآخال المحددة حيث يتمتع المكلف بالضريبة بأجل (40) يوما لتبليغ ملاحظته أو قبوله، ويكون عدم الرد خلال هذه الآجال بمثابة قبول ضمني.

ثانيا: نهاية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية

بعد أم يقوم المحقق بدراسة النتائج المتوصل إليها في التحقيق فإنه ملزم قانونيا بابلاغ المكلف بنتائجالتحقيق المتوصل إليها، وبعد ذلك يقوم بإعداد التقرير النهائي لهذا التحقيق المعمق.

1. التبليغ الأولي

بعد إعادة تشكيل القواعد الضريبية وإجراء إعادة التقويم يعلم المحققونالمكلف بالنتائج المستخلصة حتى في غياب التقويمات عن طريق تبليغ أولي الذي يعد إجباريا متضمنا على:

- الضرائب والسنوات المعنية بالمراقبة؛
- الإجراء المتخذ؛

- المواد والحقوق التي توضح رفع الأسعار؛
- دوافع إعادة التقويم وإعادة التقويم المفعول به؛

بالإضافة إلى أنه من الضروري أن يحتوي الإبلاغ الأولي على:

النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي، عدم التوافق الملاحظ بين المداخيل المصرح بها وتلك المعاد تشكيلها.

ويجب أن يرسل هذا التقويم إلى المكلف شخصيا، مع وصل الاستلام بذلك وتعتبر التقويمات قانونية في حالة رفض المعني لاستلام التبليغ أوغير عنوانه دون إعلام الإدارة بذلك.

2. رد المكلف بالضريبة:

بعد إرسال التبليغ الأولي هناك حالتين يمكن حدوثهما:

- المكلف لايرد على التبليغ بعد الأجل القانوني، ويكون بمثابة قبول ضمني؛
- المكلف يرد على التبليغ بعد القانوني، ويسجل ملاحظاته الخاصة أواعتراضاته عن الأسس المعدلة.

3. التبليغ النهائي:

يتم في الأخير إصدار كشوفات تبين القواعد المأخوذة ومبالغ الحقوق المسترجعة المحسوبة عل أساس القواعد المعمول بها وتقيد على مستوى المفتشية المختصة "التي تتبع المقر الرئيسي للمكلف".

وتوجه نسخة ثانية إلى المديرية الإقليمية للضرائب من أجل متابعة الملف لاحقا، ونسخة ثالثة للمراقبين على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الضريبية أو مصلحة البحث او التحقيق.

ومنه يعتبر التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة(VASFE) كامتداد للتحقيق الضريبي وهذا منأجل محاربته والقضاء على آثاره، وهذا يتم من صحة أو عدم صحة ما تم التصريح به من طرف المكلف بالضريبة.

المبحث الثالث:دراسة حالة التحقيق المحاسبي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس

يعد التطرق إلى خطوات الرقابة الجبائية في الفصل النظري ارتأينا إلى إلقاء وتسليط الضوء على الجانب التطبيقي لمرحلة من مراحل الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب.

المطلب الأول: التحضير لعملية التحقيق المحاسبي الخاصة بالمكلف(x)

1. بداية التحقيق:

خلال التربص في مفتشية الضرائب بومرداس، قمنا بتسليط الضوءقمنا بتسليط الضوء على أحد الملفات الموضوعة في قائمة المكلفين المتهمين بمحاولة التهرب، والمعني بالأمر هي شركة ذات الشخص الواحد (x)نشاطها التجاري يتمثل في معالجة البلاستيك الاليمنيوم.

وأهم المعلومات الخاصة بالمكلف (x) كالتالي:

- **مقره الإجتماعي:** بومرداس
- **رقم المادة:** .....
- **رقم الاحصاء الجبائي:** .....
- **عنوان الشخصي:** بومرداس
- حيث مس هذا التحقيق السنوات التالية: 2017، 2018، 2019، 2020.
- **الضرائب التي يمسها التحقيق:**

- الضريبة على النشاط المهني TAP
- الضريبة على الرسم على القيمة المضافةTVA
- الضريبة على الدخل الاجمالي IRG
- الضريبة على ارباح الشركات IBS
- الضرائب على الرواتب والأجور: IRG salaire
- رسم التمهين TA

- رسم التكوين TPFC

2. **إشعار وأبلاغ المكلف بالتحقيق**

بعد ارسال إشعار التحقيق رقم ""/DIW35/SDCF/BVF"، لقد تم التحقيق في الحسابات المالية للسنوات الأربعة المذكورة أعلاه المتعلقة بالضرائب والرسوم التي مسها هذا التحقيق بالإضافة إلى ضرائب أخرى مسطرة،

وبالتالي نشرف بابلاغك أن إدارة الرسوم والضرائب قد أضافت العناصر المستخدمة كأساس لحساب ضرائب معينة والرسوم وكذا المطالبة بضرائب إضافية منك .

وعليك بعد إستلام هذا الإشعار مدة 40 يوم لكتابة ملاحظاتك أو التعبير عن موقفك فيما يخص مقترحات التعديل.

وفي حالة عدم الرد خلال الوقت المحدد (40يوم) سنعتبرها موافقة ضمنية منك وذلك حسب (المادة 20-06 من قانون الإجراءات الجبائية).

وفي اطار اجابتك يمكنك اللجوء الى التحكيم في المسائل الواقعية او الحقوق حسب الحالة لمدير شركات الكبرى، مدير الضرائب الولائية، رئيس مركز الضرائب او رئيس قسم البحث و التحقيق بموجب احكام(المادة 6-20 من قانون الجراءات الضريبة).

فلتكن على دراية بأن الحقوق المذكورة في هذا الإطار ستصاحبها عقوبات ضريبية يقررها القانون بناءا على طلبك وقبل انتهاء فترة الرد، يمكنك طرح استفسارات شفهية حول محتوى الأخطار و لك الحق في باختيار منك لمناقشة تقديم مقترحات او الرد عليها حسب (المادة 04-20 من قانون الجراءات الجبائية)

ورقة الاشعار تحتوي على 5 اوراق.

اشعار بالتسوية الأولية 2021/11/02 "/DIW35/SDCF/BVF"

المطلب الثاني: الخطوات المتبعة في التحقيق المحاسبي للمكلف (X)

أولا: الوضعية الجبائية

نظرا لنشاطك المتمثل في معالجة البلاستيك والأليمنيوم، وبالنظر إلى الطبيعة القانونية لعملك، فأنت تخضع قانونا للضرائب والرسوم والضرائب المحددة أدناه:

1. الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

- إن ضريبة دخل الشركات (IBS) بنسبة 19% فيما يتعلق بضريبة دخل الشركات وفقا للمادتين 136 و150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم االمماثلة (C.I.D.T.A)؛
- إن الرسوم المتعلقة بالنشاط المهني (TAP) بنسبة 1%، عل حجم المبيعات المحققة (المواد 217 إلى المادة 222 من قانونالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)؛
- لدفع خصومات IRG على الأجور(المواد 75-1، 129-1 و130-2 من C.I.D) حسب وضيفة صاحب العمل؛
- إلى ضريبة الدخل الإجمالي IRG على الأرباح الموزعة على الشركاء بمعدل 15% حر، وفقا للمواد 1،45،46 و 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة).

2. رسوم الطوابع

تكون رسوم الطوابع على مبلغ المبيعات المفوتر والمدفوع نقدا حسب المادة (100 من حقوق الطابع).

3. الضرائب على المبيعات

ضريبة القيمة المضافة بنسبة 19% على حجم المبيعات المحققة حسب (المادة 21 من قانون ضريبة المبيعات).

4. ضريبة التدريب المهني المستمر وضريبة التمهين

ضريبة التدريب المهني المستمر وضريبة التمهين وفقا لأحكام القانون رقم 02-97 في 1997/12/31.

ثانيا: فحص المحاسبة

1. العرض

يتم الاحتفاظ بالمحاسبة المقدمة وفقا للنظام المركزي وتتضمن المستندات التالية:

1.1. الكتب الإجبارية

- **الجريدة العامة:** تم إدراجها بالأحرف الأولى من قبل محكمة برج منايل BORJ-MENAIEL بتاريخ 2012/12/03 وتضم 136 صفحة.
- **دفتر الجرد:** مقتبس وموقع بالأحرف الأولى من قبل المحكمة بقلم BORJ-MNAIEL بتاريخ 2008/11/10 وتضم 102 صفحة.

- **كشوف المرتبات:** مدرجة وموقعة بالأحرف الأولى قبل محكمة BORJ-MNAIEL بتاريخ 2015/09/03 وتتألف من 49 صفحة.

2.1. المجلات والكتب المساعدة

- السجلات المساعدة المحوسبة الخاصة بالمشتريات للسنوات المالية 2017 إلى 2020؛
- السجلات المساعدة المحوسبة الخاصة بالمبيعات للسنوات المالية 2017 إلى 2020؛
- السجلات المساعدة المحوسبة الخاصة بالنقد للسنوات المالية 2017 إلى 2020؛
- السجلات المساعدة المحوسبة للبنوك للسنوات المالية 2017 إلى 2020؛
- السجلات المساعدة المحوسبة الخاصة بالعمليات المتنوعة للسنوات المالية 2017 إلى 2020؛
- السجلات المساعدة المحوسبة الخاصة بالرواتب للسنوات المالية2017 إلى 2020؛
- الأرصدة الكلية للحسابات الرئيسية للسنوات المالية من 2017 إلى 2020؛
- دفاتر الحسابات.

2.2. **المعروضات الأخرى الموضحة:** فواتير الشراء للأعوام من 2017 إلى 2020؛

- فواتير المبيعات للأعوام من 2017 إلى 2020؛
- فواتير المصروفات للأعوام من 2017 إلى 2020؛
- كشوفات حسابات بنكية للأعوام 2017 إلى2020؛
- إقرارات إشتراكات الضمان الإجتماعي للسنوات المالية من 2017 إلى 2020؛
- نسخ من الإقرارات الشهرية (سلسلة G50) للسنوات المالية من 2017 إلى 2020؛
- نسخة من الإقرار السنوي (الميزانية العمومية) للسنوات المالية من 2017 إلى 2020.

2. المخالفات

لقد أتاح فحص حساباتك وملفك الضريبي للسنوات المالية من 2017 إلى 2020 التعرف على المخالفات المتمثلة فيما يلي:

- استرداد ضريبة القيمة المضافة بالمخالفة لأحكام المادة 41 من قانون التجارة الإلكترونية (T.C.A)؛
- عدم الإعلان عن تحويلاتالاستثمار المسجلة كأصول في الميزانية العمومية؛

- حساب المصروفات "645" بدلا من إدراجها في سعر شراء البضاعة.

3. الإستنتاج

على ضوء ما تقدم، ومع مراعاة المخالفات المذكورة أعلاه، لايمكن للسلطات الضريبية قبول إقراراتك عن السنوات المالية الأربعة المذكورة سابقا، وبالتالي سيتم تصحيح هذه الأخيرة وفقا لإجراءات الاسترداد المتناقضة، طبقا لأحكام المادة 42 من الإجراءات الضريبية.

المطلب الثالث: النتائج المتوصل إليها من عملية التحقيق المحاسبي

أولا: التسوية

1. رقم الأعمال

سيتم الحفاظ على معدل دوران السنوات التي تم تدقيقها رهنا بظهور عناصر جديدة تسمح بتسويتها.

2. النتائج

- قمت ببيع آلات معيبة ومستهلكة بالكامل إلى شركة ما لاستعادة المواد القابلة لإعادة التدوير بعد الحصول على شهادة التحويل بقيمة 250.000 دج (السنة المالية 2017) وقيمة 350.000 دج (السنة المالية2020) دون الإعلان عن هذا المنتج الإستثنائي؛
- يجب إعادة دمج ضريبة التلوث في النتيجة المالية للسنة المالية المعنية.

يتم الحصول على النتائج الخاضعة للضريبة بإضافة مبلغ المنتج الإستثنائي إلى تلك المعلنة ومبالغ ضريبة التلوث.

التعيينات	سنة 2017	سنة 2018	سنة 2019	سنة 2020
الأرباح المعلنة	377.7880	1.403.500	1.403.500	1.310.630
+ منتج إستثنائي	250.000	/	/	350.000
+ ضريبة التلوث	10.230	43.360	43.360	/
= الفوائد المحتجزة	638.010	1.446.860	1.446.860	1.660.630
التهرب من الفوائد	260.230	43.360	43.360	350.000

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على معلومات من مديرية الضرائب ببومرداس

3. التحكم في ضريبة القيمة المضافة على المشتريات

من خلال تحليل التصريح الشهري (G50)، تبين أنك استردت ضريبة القيمة المضافة المفروضة على الفواتير المتعلقة بتأجير المساحات الإعلانية (المعارض) المنتهكة لأحكام المادة 41 من قانون التجارة (T.C.A)

رقم الفاتورة	التاريخ	المبلغ خارج الرسم HT	قيمة TVA	الإستعادة
FD121/16	21/03/2016	496.500	84.405	مارس 2016
FD0106	14/03/2017	600.275	114.052	مارس 2017
FD0097/18	29/03/2018	508.500	96.615	مارس 2018

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على معلومات من مديرية الضرائب ببومرداس

ملاحظة

لقد أعلنت عن ضريبة استقطاع في 2017/01/01 بمبلغ قدر ب 1.697.547 والذي تم استهلاكه في إعلان (G50) في ماي TVA2017، ومن ثم تسديد ضريبة القيمة المضافة TVA للفاتورة رقم°FD121 بتاريخ 2016/03/21 خلال عام 2017(عام الخصم).

- استرداد قيمة TVA للسنة المالية:
  - عام 2017: 198.457
  - عام 2018: 96.615

ثانيا: تحصيل الضرائب

1. الضريبة على القيمة المضافة

التعيينات	سنة 2017	سنة 2018
استرداد ضريبة القيمة المضافة	198,457	96.615
العقوبات (15 %)	29.768	14.492
مجموع للدفع	**228.225**	**111.107**

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على معلومات من مديرية الضرائب ببومرداس

معدل ضريبة القيمة المضافة المطبقة هي 19% وفقا للمادة 21 من قانون ضريبة المبيعات.

- الحقوق المذكورة مصحوبة بغرامة ضريبية بتطبيق المادة 116 من نفس القانون.

2. ضريبة أرباح الشركات

التعينات	سنة 2017	سنة 2018	سنة 2019	سنة2020
التهرب من الفوائد	260.230	43.360	51.360	350.000
المعدل	19%	19%	19%	19%
حقوق بسيطة	49.443	8.238	9.758	66.500
العقوبات(10%و15%)	44.944	823	975	9.975
مجموع للدفع	**54.387**	**9.061**	**10.733**	**76.475**

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على معلومات من مديرية الضرائب ببومرداس

معدل ضريبة الدخل المطبق على الشركات هو19% وفقا للمادة 150 من قانون الضرائب والضريبة المماثلة، ترتبط الرسوم المبلغ عنها بغرامات ضريبية لعدم كفاية الإعلان وفقا للمادة 193-1 من نفس القانون.

3. ضريبة الدخل الإجمالية

التعينات	سنة 2017		سنة 2018	
المبالغ المتاحة	250.000		350.000	
المعدل	10%		15%	
حقوق بسيطة	25.000		52.500	
العقوبات	2,500	10%	7.875	15%
المبالغ الجبائية مستحقة الدفع	27.500		60.375	

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على معلومات من مديرية الضرائب ببومرداس

ملاحظة:

المبالغ الخاضعة للضريبة في IRG/RCM هي تلك المتعلقة بالمنتجات الإستثنائية التي تعتبر مبالغ متاحة.

يتم حساب ضريبة الدخل الإجمالي بمعدل إبراء الذمة قدره 10% (السنة المالية 2017) و15% (للسنوات المالية 2018 و2019) على النحو المنصوص عليه في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،والحقوق المستردة مصحوبة بعقوبات ضريبية لعدم الإبلاغ وفقا لأحكام المادة 193 من نفس القانون.

خلاصة الفصل:

إن النتائج المتحصل عليها من خلال الدراسة التطبيقية تبين أن مفتشية الضرائب تلعب دورا استراتيجيا في مجال تمويل خزينة الدولة، حيث تسهر على توفير الموارد المالية عن طريق التحصيل الجبائي، وكذا احترام وتطبيق التشريع الجبائي من خلال نظام متكامل من اجراءات التدقيق والمراقبة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي بطرقه المختلفة مثل التحقيق المحاسبي والمعاينة الميدانية اللذان يسمحان باكتشاف الأخطاء، إذ يتضح دورهما في كشف تجاوزات المكلف من خلال التهرب والغش الذي يقوم به سواء كانت مقصودة أو غير مقصودة وكذا نوع النظام المتبع من طرف المكلف وحجم التجاوزات ومختلف الاجراءات القانونية المتبعة وباعتماد المفتشين على خبرتهم، والتزامهم بالقواعد القانونية والحرص على دراسة الملفات التي تتناول الأنشطة الأكثر عرضة للتهرب الضريبي.

الخاتمة العامة

الخاتمة

انطلاقا من اختيارنا لموضوع حول دور التدقيق الجبائي في الحد من التهرب والغش الضريبي توصلنا الى أن هذا الأخير عبارة عن عملية منظمة يمارسها أعوان الإدارة الجبائية بطرق ووسائل تستمد قوتها القانونية والشرعية من النصوص التشريعية والمراسيم والتنظيمات الجبائية، وهذا بحكم نطاق عمل المراقب الجبائي ويقيده في نطاق مهمته فقط، ولا يترك له المجال لاستعمال منصبه لأغراض غير التي وضعت لأجله.

وفي هذا الصدد استخلصنا إلى أن عملية الرقابة الجبائية هي عبارة عن مجموعة ملفات مترابطة فيما بينها، إذا ما حاولنا إهمال حلقة واحدة منها يخل النظام بأكمله والشيء الذي يحول دون إنفصال هذه الحلقات عن بعضها البعض هو القانون المنظم لهذه العمليات، إذ لا يمكن تفسير أي عملية إلا بنص قانوني مصاغ خصيصا لها، مما يجعل كل خطوة من خطوات الرقابة يقابلها سند قانوني وشرعي.

ونظرا للإجراءات القانونية التي تحكم نظام الرقابة والتدقيق الجبائي، فإن هذه الأخيرة تحولت إلى إدارة فعالة بيد الدولة تنظم بها عملية تحصيل الطرق الجبائية الواجبة الأداء من طرف المكلفين بالضريبة، ويظهر هذا التنظيم في مساهمتها في قمع مختلف مظاهر الغش والتهرب الجبائي الذي حظي باهتمام السلطات المعنية، خاصة في نهاية التسعينات، وهذا ما أدى إلى الإهتمام أكثر بوسائل معالجته، محاولة لتدارك النقص الحاصل في الموارد المالية للدولة، والذي جعل أموالا طائلة تتداول بكل حرية ومن دون مراقبة أو اقتطاع، وبذلك حرمت الخزينة العمومية منها.

ومعالجة هذه الظاهرة تستدعي أولا تشخيصا للإلمام بها أكثر، لأنه ليس من المجدي أن نسعى وراء مكافحتها والحد منها، إن كنا من الأصل لا نملك أدنى فكرة ومعرفة حول ما نكافح ضده.

إن طبيعة التهرب الضريبي ترتبط بالكيفية التي يتم من خلالها التخلص مع دفع الضريبة، سواء بالطريقة الشرعية وهي ما يعرف بالتجنب الضريبي أو غير الشرعية والمتمثلة في الغش الضريبي.

وكل من الطريقتين لها خلفية من الأسباب المؤدية لها، إذ أن الوضعية الاقتصادية الصعبة للمكلف والتي لها أثر كبير في قوة الباعث النفسي على التهرب، إضافة إلى النقائص والتعقيدات التي يتميز بها النظام الضريبي وعدم استقراره لها دور هام في عملية التهرب الضريبي، إن خطورة هذه الأخيرة تكمن في الآثار السلبية التي تخلفها على جميع المستويات المالية، الاجتماعية والاقتصادية.

وانطلاقا من هذا فان مكافحتها ضرورية بالنسبة للسلطات المختصة، لكن لابد من أن تكون لها صورة مستوفية في ظاهرة التهرب الضريبي نفسها، بقدر معرفة المدى الذي تلعبه من خلال الإعتماد على بعض مناهج القياس، كمنهجي الاقتصاد السري وعدم الإلتزام الضريبي.

إلا أن هذه الأخيرة تعجز عن تقدير حجم التهرب الضريبي، خاصة مع ما أتاحه التطورات الهائلة في تكنولوجيا المعلومات والإتصالات والحتميات التي تفرضها العولمة، في تنوع وتطور طرق وأساليبها، من شدة وحدة الظاهرة، إذا أصبح من العسير هذا التحكم فيها.

لكن هذا لا يمنع من إتخاذ الإجراءات العلاجية، سواء كانت تحسيسية بتصحيح الأسباب المؤدية إلى هذه الظاهرة، أو ردعية بتحويل مهام ذلك إلى أجهزة مختصة، كجهاز الرقابة الجبائية.

كون أن التدقيق الجبائي يكتسي أهمية بالغة نظرا لكون النظام الضريبي الجزائري تصريحيا، ومنه فإنها تشكل الأداة القانونية في يد الادارة الجبائية التي من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها.

كما تم منح مجموعة من الحقوق والصلاحيات لأعوان الرقابة الجبائية لتسهيل مهامهم الرقابية، كحق الاطلاع، الرقابة واستدراك الخطأ، وبالمقابل منح جملة من الضمانات للمكلفين بالضريبة، تفاديا لأي تعسف من قبل الإدارة الجبائية، كحق الإعلام المسبق بالتحقيق، الإستعانة بمستشار من اختيارهم، تحديد مدة الرقابة، حق الطعن.

إضافة إلى أنه تم اعتماد وسائل وطرق للتحقيق المحاسبي، منها التحقيق المحاسبي، والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، حيث يهتم التحقيق الأول بفحص محاسبة المكلف قيد التحقيق شكلا ومضمونا بغية اكتشاف الأخطاء المرتكبة، والتي تؤدي إلى عدم التوافق مع ما هو مصرح به.

أما الثاني فيخص مراقبة تطور الذمة المالية الإجمالية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الاجمالي ومقارنتها بالدخول المعلنة.

إن كلا من التحقيقين السابقين يمر نفس خطوات التطبيق، تبدأ بمرحلة التحضير للتحقيق، أين يتم جمع المعلومات الخاصة بالمكلف المراقب من خلال الإتصالات الداخلية (بالمفتشية المسيرة للملف الجبائي للمكلف)، والخارجية (بالإدارات والمؤسسات الخارجية الاخرى) ثم تحليل ومعالجة المعطيات المتوصل إليها.

ثم تأتي مرحلة العمل الميداني، حيث يقوم المحقق بمقارنة المعلومات التمهيدية بالمعلومات المتوصل إليها عن طريق تطبيق حق الرقابة الميدانية، وهي المرحلة الأخيرة يعمل على إعادة التقييم واستخلاص النتائج.

لكن على الرغم من كل هذه الأجهزة الموضوعة والإجراءات والوسائل المتخذة لتعزيز عمل نظام الرقابة الجبائية، إلا أنه لا يحقق الفعالية في أداء المهام الموكلة إليه.

باعتبار أن الحكم على فعالية نظام الرقابة الجبائية يكمن في مدى قدرته على تحقيق أهدافه، إلا أن المشاكل التي يعاني منها حالت دون ذلك، وهذا ما يستدعي ضرورة اتخاذ كل الوسائل والاجراءات بتحصيلها.

نتائج البحث:

وعلى ضوء ما سبق تم التوصل الى النتائج التالية:

- يشكل التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية والاقتصادية، نظرا لأثاره السلبية المتعددة؛
- شهدت ظاهرة التهرب الضريبي انتشارا واسعا في القرن الحالي، ويعود ذلك للأثار المتعددة التي قررتها التغيرات والتحولات الاقتصادية نتيجة زيادة التوجه نحو العولمة، التي أدت إلى بروز أنواع وطرق جديدة للتهرب الضريبي؛
- إن للتدقيق الجبائي مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الادارة، وتحمي المكلفين بالضريبة ويؤدي عدم الإلتزام بها إلى بطلان الرقابة الجبائية؛
- إن طريقة التحقق المحاسبي تبقى محدودة الفعالية لأنها لا تستطيع أن تصل إلى كافة المداخيل المتحصل عليها من طرف الأشخاص الطبيعيين، وهذا ما أدى إلى تدعيمها بالتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، بغية التوسع في صلاحيات أعوان الرقابة الجبائية؛
- على الرغم من أهمية التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إلا أنه وسيلة منقرضة الفعالية نظرا لحساسيته من قبل المكلفين بالضريبة، حيث يعتبرونه تدخلا في أمورهم الشخصية، مما يصعب من أداء الأعوان المحققين لمهمتهم الرقابية؛
- إن تحسين العلاقة بين الادارة الجبائية والمكلفين بالضريبة من الاجراءات الهامة الواجب اتخاذها للتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي وتحقيق الفعالية للرقابة الجبائية.

إختبار فرضيات البحث:

بعد وضعنا لمجموعة من الفرضيات التي اعتمدنا عليها في الدراسة، توصلنا إلى النتائج التالية:

الفرضية الأولى: الغش والتهرب الضريبي هو الوسيلة التي يلجأ إليها المكلف لتجنب التزاماته الضريبية فقد تحقق حسب رأينا كذلك في الفصل الأول أشكال التملص التي يلجأ إليها المكلف سواء كان تملص مشروع أو غير مشروع ويتجلى ذلك باستغلال المكلف للثغرات والنقائص الموجودة في التشريعات الجبائية، ومنه نثبت أن الفرضية الأولى صحيحة.

الفرضية الثانية: صحيح أن الرقابة الجبائية من أنجع الوسائل المجدية لمكافحة الغش الضريبي إلا أنه قد حقق نتائج نسبية غير النتائج المرجوة، وهذا لكونه قاصر أمام العديد من النقائص بما فيها عدم استقرار النصوص التشريعية لهذا المجال بسبب التعديلات المفرطة، وعدم توفر الوسائل البشرية والمادية التي تضمن السير الحسن لعملية الرقابة، وهذا ما يؤكد عدم صحة الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة: لا ترتكز دراسة الوضعية الجبائية للمكلف على التحليل المفصل للتدفات المالية فقط بل تعتمد أيضا على الموازنة المنسجمة التي تسمح للمحقق بمراقبة التوازن الحاصل بين موارد المقر الجبائي بكل أنواعه وتكاليفه سواءا كانت هذه التكاليف بنمط الحياة أو استثمارات أو مصروفات أجراها المكلف.

إقتراحات وتوصيات

من خلال النتائج السابقة، يمكن تقديم بعض الاقتراحات والتوصيات التالية:

- ضرورة التنسيق بين السلطة التشريعية والتنفيذية باعتبارها أن هذه الأخيرة هي موجودة في الميدان التطبيقي، وبالتالي تكون أكرث دراية بالنقائص والعيوب الموجودة في مختلف القوانين والإجراءات الجبائية، حتى في أساليب ووسائل العمل المتاحة لإدارة الضرائب.
- إن دور التدقيق الجبائي والجهود التي تبذل في عملية مكافحة التهرب الضريبي، يجب ألا تبقى في شكل حملات طرفية مؤقتة، ولكن يجب أن تكون تدخلات دائمة وبدون انقطاع في إطار منظم.
- تحسين الموارد والإمكانيات البشرية لإدارة الرقابة الجبائية عن طريق:

- رفع كفاءة أعوان الرقابة الجبائية بتكوين متخصصين في هذا المجال؛
- التكوين المستمر لأعوان الرقابة بتسطير برنامج دوري للتكوين، حتى تسمح لهم بمواكبة التغيرات الحاصلة على نظام الرقابة الجبائية سواء من حيث القوانين أو الإجراءات وهذا ما يعتبر إلزاميا في السنوات الأخيرة حيث شهد الاقتصاد الجزائري تطورات وتغيرات نستطيع أن نقول جذرية وأصبحت الدولة تولي اهتماما كبيرا للرقابة الجبائية بسبب الزيادة المعتبرة في عدد المؤسسات الخاصة؛
- تبنى سياسة تحفيز جيدة بالسعي إلى تحسين أوضاع أعوان الرقابة الجبائية ماديا واجتماعيا، وهنا برفع اجورهم، وتقديم مكافآت تشجيعية.

- تحسين الإمكانيات والوسائل المادية من خلال:

- إنشاء مقرات عمل جديدة، وصيانة القديمة منها، وتجهيزها بمختلف التجهيزات الإدارية، المكاتب، الكراسي.....؛
- إدخال نظام المعلوماتية لتسهيل عمل الأعوان الجبائيين؛
- توفير وسائل النقل الضرورية لإنجاز المهام الموكلة لأعوان الرقابة خاصة في المناطق البعيدة.

- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة وفي هذا الإطار نقترح ما يلي:

- ضرورة الإهتمام المتزايد بنشر الوعي الضريبي لدى الممولين، حتى تكون لديهم ثقافة مجتمعية تركز على أهمية الضرائب في التنمية الاقتصادية؛
- تحسين أساليب التعامل مع المكلفين من خلال تدعيم الإدارات الجبائية بمكاتب للعلاقات العامة تقوم من خلالها بمساعدة الممولين وإرشادهم إلى التفسيرات الصحيحة لأحكام القوانين الجبائية؛
- الحد من مشاعر تصغير المكلف أمام الإدارة الجبائية من خلال تبسيط العبارات الادارية وتحسين شروط الحوار بينهما، بالإضافة إلى اعتبار المكلف زبونا يجب السهر على حسن خدمته؛
- تطهير الإدارة الجبائية من العراقيل البيروقراطية والمحسوبية.

وفي الأخير نأمل أن تأخذ هذه التوصيات بعين الاعتبار من قبل السلطات المعنية، خاصة وإن الاصلاحات الجبائية المتوالية حتى وقتنا الحالي مازالت تعطي أهمية كبيرة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، بمحاولة الرفع من كفاءة وجوده الإدارة الجبائية.

آفاق البحث:

بعد هذه الدراسة واستخلاص النتائج وتقديم الاقتراحات، إلا أنه مازال هناك العديد من النقاط التي تتطلب الشرح والتفصيل فيها حيث أننا قمنا بتقديم هذه الدراسة لتكون فاتحة ومنطلقا لبحوث أخرى في المستقبل مثل:

- دور الرقابة الجبائية في تشجيع الإستثمار؛
- دور الرقابة الجبائية في تمويل الخزينة العمومية.

وفي الأخير لا ندعي الكمال لبحثنا ولا ننفي قصور لمجهوداتنا لكن نأمل أن نكون قد وفقنا إلى حد بعيد في الإلمام بجوانب البحث.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولا: المراجع باللغة العربية:

❖ **الكتب:**

1. احسن بوقسعة، **الوجيز في القانون الجزائي الخاص بالجرائم ضد الأشخاص والجرائم ضد الأموال**، دار هومة، الجزائر؛
2. أحمد جامع، **فن المالية العامة**، دار النشر العربية، القاهرة، طبعة2؛ 1975.
3. أعمر يحياوي، **مساهمة في دراسة المالية العامة**، دار هومة، الجزائر، 2003؛
4. حامد علد المجيد دراز، مبادئ الإقتصاد العام، دار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2009.
5. حسين مصطفى حسين **المالية العامة**، الطبعة 3، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون_الجزائر، 1992.
6. حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 2، 2011؛
7. زينب حسين عوض الله، **مبادئ المالية العامة**، الفتح الطباعة والنشر، الاسكندرية، طبعة 2003؛
8. زينب حسين عوض الله، **مبادئ المالية العامة**، الفتح الطباعة والنشر، الاسكندرية، طبعة 2003؛
9. زينب حسين عوض الله، **مبادئ المالية العامة**، دار الجامعية الجديدة، مصر، 1998؛
10. سالم محمد شوابكة، **الماليةالعامة والتشريعات الضريبية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2015؛
11. سهام كردودي، **الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق**،ط ع، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011؛
12. سوزي عدلي ناشد، **أساسيات المالية العامة**، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، الطبعة 1، 2008؛
13. سوزي عدلي ناشد، **الوجيز في المالية العامة**، منشورات الحلبي الحقوقية، الإسكندرية، 2005؛
14. سوزي عدلي ناشد، **ظاهرة التهرب الضريبي الدولية و أثاره على اقتصاديات الدول النامية**، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت،2008؛
15. عادل فليح العلمي، **المالية العامة و التشريع المالي الضريبي**، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان، 2007؛
16. عبد الناصر نور ونائل حسن عدس، **الضرائب ومحاسبتها**، دار المسيرة، الطبعة الأولى، 2003
17. عزة مبروك، **فعالية الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي**، شهادة ماستر في علوم التسيير، بسكرة، 2015_2016؛
18. علي العربي وعبد المعطي عساف، **إدارة المالية العامة**، جامعة الإسكندرية، دون سنة النشر؛
19. علي زغدود، **المالية العامة للديون**، الوطنية للمطبوعات الجامعية، الطبعة 2، الجزائر، 2005؛

قائمة المراجع

20. عوادي مصطفى، رحال نصر، **الغش والتهرب الضريبي النظام الضريبي الجزائري**، مطبعة سخري للنشر،الجزائر، 2010_2011؛

21. غازي عناية، **الزكاة والضريبة دراسة مقارنة**، دار الكتابن الجزائر، 1992؛

22. محمد الخالد المهايني، **التهرب الضريبي وأساليب مكافحته**، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية جامعة الدول العربية، القاهرة، 2010.

23. محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2003؛

24. محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة الطبعة الثانية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005؛

25. ناصر مراد، **التهرب والغش الضريبي في الجزائر**، دار قرطبة للنشر والتوزيع، البليدة، دون سنة النشر.

❖المجلات والدوريات:

1. بلال شيخي، عبد الرحمان مغاري، **دور الإدارة الجبائية في التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر**، مجلة دراسات جبائية، الجزائر، 2013.
2. د نجوى سديرة، **أليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري**، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد الشريف مساعديه، سوق اهراس، الجزائر،2019.
3. د. بوشاحة مصطفى، بعلة الطاهر، جهزي عمار، **تفعيل آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي**، مجلة الابداع، العدد 6، جامعة البليدة2.
4. سمية براهيمي، ميادة بالعايش، **مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات**، مجلة البحوث الاقتصادية العربية، المجلد 2، العددان 27_28، 2014.

❖ المذكرات والرسائل والأطروحات:

4. بشرى عبد الغالي، **فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر**، شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، 2009؛
5. خلاصي رضا، **تحليل ظاهرة الغش الجبائي_دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002**، أطروحة دوكتورا في العلوم الاقتصادية غير منشورة، جامعة الجزائر، 2008؛
6. دوداح رضوان، **طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي**، دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، سنة 2014-2015.

قائمة المراجع

7. رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 2012/64 المتعلقة بالرقابة الجبائية.
8. سليمان عتير، **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارة و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2011؛
9. سليمان منير، **دور الرقابة المالية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير علوم التسيير جامعة بسكرة الجزائر، 2011-2012.
10. لياس قلاب دبيح، **مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية – دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية ام البواقي**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011/2010؛
11. محمد فلاح، **السياسة الجبائية الأهداف والأدوات**،حالة الجزائر، أطروحة لنيل دوكتورا دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005_2006؛
12. مغني ناصر، **دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء**، حالة ولاية المسيلة خلال الفترة 2004-2008، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، 2010/2009؛
13. ناصر مراد، **الإصلاح الضريبي في الجزائر وآثاره في المؤسسات**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003؛
14. نوي نجاة، **فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، الجزائر، 2004/2003؛

الملتقيات والأيام الدراسية:

1. أسماء بولحبال، **أهمية الرقابة الجبائية الداخلية في النظام الجبائي الجزائري**، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي 45 قالمة، يومي 28-29 أكتوبر 2015؛

2. بومدين بكريتي، **دور المراجعة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي**، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي45 قالمة، يومي 28 -29 اكتوبر2015؛

3. سعاد مالح، **قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر**، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي45 قالمة، يومي 28 -29 اكتوبر2015؛

4. منى مقلاني، **دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي**، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي 45 قالمة، يومي 28-29 أكتوبر 2015.

5. ناصر شارقي، **فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي**، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي 45 قالمة، يومي 28-29 أكتوبر 2015.

قائمة المراجع

❖**القوانين والمراسيم:**

1. الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، الجزائر، 2004؛
2. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 195 منه؛
3. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، مديرية العامة للضرائب، 2015، المادة 39؛
4. المادة 194 فقرة 01 قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، مرجع سابق معدلة بالمادة 19 من قانون المالية لسنة 1999، الجريدة الرسمية عدد 98، بتاريخ 1998/12/31؛
5. المادة 114 من قانون الرسم على رقم الأعمال، منشورات المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية لسنة 2012: أمر رقم 102/76 بتاريخ 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، جريدة رسمية عدد 103 بتاريخ 26 ديسمبر 1976؛
6. المادة 120 فقرة02 من قانون التسجيل، منشورات المديرية العامة للضرائب، طبعة 2013: أمر رقم 105/76 بتاريخ 17 ذو الحجة 1396 الموافق ل 09 ديسمبر 1976، الجريدة الرسمية عدد 81 بتاريخ1976/12/18، ص1212، معدلة بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 2000، جريدة رسمية عدد 92 بتاريخ 25 ديسمبر 1999 ؛
7. المادة 146 قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق، معدلة بموجب المادة 39 قانون المالية لسنة 2006، العدد 85، بتاريخ 2005/12/31 ؛
8. المادة 18-01 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2020؛
9. المادة 192 فقرة 01 قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، معدلة بموجب المادة 06 من قانون المالية 2010 والمادة 02 من قانون المالية 2013، الجريدة الرسمية عدد 72 بتاريخ 2012/12/30؛
10. المادة 193 فقرة 01 قانون الضرائب المباشروالرسوم المماثلة، معدلة بموجب المادة 12 من قانون المالية 2006 والمادة 08 من قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية عدد 72 بتاريخ 2011/12/29؛
11. المادة 194 فقرة 01 قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، معدلة بالمادة 19 من قانون المالية لسنة 1999، الجريدة الرسمية عدد 98، بتاريخ1998/12/31
12. المادة 29من قانون المالية التكميلي 2004، جريدة رسمية عدد 83، بتاريخ 2003/04/29؛
13. المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، معدلة بموجب المادة 28 من قانون المالية سنة 2003، جريدة رسمية عدد86 بتاريخ 2002/12/25 ، ومعدلة بالمادة 13 قانون المالية 2012 العدد 72 بتاريخ 2002/12/25؛

قائمة المراجع

14. المادة 312 الفقرة 1 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة؛

15. المادة 327 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة؛

16. المادة 35 من قانون الطابع، منشورات المديرية العامة للضرائب، طبعة 2012: أمر رقم 103/76 المؤرخ بتاريخ 09 ديسمبر، 1976 الجريدة الرسمية عدد 39 بتاريخ 1977/05/15، تضمنقانون الطابع، معدلة بموجب المادة 31 من قانون المالية 2000 العدد 92 بتاريخ 1999//12/15؛

17.المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية 2017؛

18. المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية، بموجب المادة 29 من ق م، 2003؛

19. المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية

20. المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية؛

21.المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية؛

22.المادة 52 من قانون الإجراءات الجبائية؛

23.المادة 523 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدلة بموجب المادة 54 من قانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية عدد 86، بتاريخ ،2002/12/25؛

24.المادة 62 من قانون الاجراءات الجبائية ، منشورات مديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، طبعة 2012: قانون رقم 21/01 المؤرخ في 07 شوال 1422 الموافق ل 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 (قانون الاجراءات الجبائية) نص المادة 200« تلغى الأحكام المتعلقة بالإجراءات الجبائية وتحول إلى قانون الإجراءات الجبائية» جريدة رسمية عدد 79 بتاريخ2001/12/23؛

25.المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، المادة 18 الفترة 1 منه؛

26.المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2014، المادة 327 الفترة 1 منه.

❖المراجع باللغة الأجنبية:

(A) MARGAIRAZ « LA FREUDE FISCALE ET SES SUCCADANNEES » Ediction (2), p (25)
M.laure, distorsion économique d'origine discale, ed science, paris, 1996, p72.
Margairaz andre, la Froude fiscales et ses succédanées, cannent on échappe a m'impôts.
Pheniphonh norosyvath, le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement, librairie de jurisprudence Bruxelles, 1974, p05
Rivoli, vive l'impôt ed seuil, paris, 1970, p64.

الملاحق

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

DIRECTION DES IMPOTS BOUMERDES

A
Monsieur

Référence N°

Lettre avec A.R
N°

BOUMERDES Le --/--/----

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaitre que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre Société le --/--/---- à 09 H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2015 , 2016 , 2017 , 2018 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés : IBS,IRG,(RCM et salaires),TVA,TAP,DT,TA,TFPC,TF et autres

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

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

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

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

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

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

Chef de brigade
ALI
(Inspecteur Divisionnaire)

Nom, prénom et grade des vérificateurs
Nom (inspecteur central)

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

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, taxes 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 Tél n°
Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur .,Tél n°

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 23

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION DES IMPOTS BOUMERDES

Fiche de début des travaux de Vérification

BOUMERDES Le 28 oct. 19

Numéro de l'affaire

Numéro d'identification Fiscale.

Nom / Prénom ou raison sociale.

Activité.

Adresse. BOUMERDES Tel

Avis de vérification N° du --/--/----

Remis-le..... 17 oct. 19

Période à vérifier du 1 janv. 15 au. 31 déc. 18

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :

Nom :inspectrice central

Date de début des travaux préparatoires 17 oct. 19 .....

Date du contrôle inopiné (1)..... .....

Date d'intervention sur place (Contrôle au fond) 28/10/2019 .....

Chef de brigade

ALI
(Inspecteur Divisionnaire)

Nom/ Prénom et grade des vérificateurs

Nom (inspecteur central)

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série C n° 18

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE
DES IMPOTS

Direction des Impôts
de Wilaya d .....
BOUMERDES
SOUS DIRECTION DU
CONTROLE FISCAL

REFERENCE :

CONVOCATION

Cachet du bureau

M .....

NIS : |_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|

Rue ..... N°.....

à .....

j'ai l'honneur de vous prier de vouloir bien vous présenter à nos services, sis DIRECTION DES IMPOTS DE BOUMERDES 3ème étage. Bureau n° 50 le 09/03/2021 entre 09:00 et 09:30 heures, pour l'affaire ci-après vous concernant .....

Débat contradictoire clôturant les travaux de vérifications (art. 20-6 du code des procédures fiscales.)

muni des pièces suivantes : Tout document utile.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix (art. 20-6 du code des procédures fiscales.)

Veuillez agréer, Monsieur..... mes salutations.

A Boumerdes le 0

Nom (IC)

SAID(IC)

PRIERE DE RAPPORTER LA PRESENTE CONVOCATION

ENAG - ULC - Algéria (2010)

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O n° 24

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS BOUMERDES

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Fiche de fin des travaux de Vérification

BOUMERDES Le --/--/----

Numéro de l'affaire

Numéro d'identification Fiscale

Nom / Prénom ou raison sociale.

Activité E.T.B.P.H.et TPM

Avis de vérification N° du. --/--/----

Date de fin des travaux sur place..... --/--/----

Date de notification des résultats de la vérification..... --/--/----

Date de notification de la position définitive de l'administration. --/--/----

Chef de brigade

Nom / Prénom et Grade des vérificateurs

Nom (inspecteur central)

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 32

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS BOUMERDES

Procès Verbal

De fin des travaux de vérification sur place

Nous soussignés, Nom (Inspecteur Centrale) ,Prénom (Inspecteur Centrale)

Vérificateur (s) de comptabilité dressons par le présent, un PV de constat de fin des travaux de vérification sur place au nom de l'entreprise exerçant l'activité de

Sise au Boumerdes, conformément aux dispositions des articles 20/5 et 20/4 bis du Code des Procédures Fiscales, portée à sa connaissance suivant avis de vérification N° du --/--/----

Fait à Boumerdes **le** --/--/----

L'intéressé a signé : Oui ✔ Non

Nom/prénom/qualité du signataire vérificateur (s)

Nom/Prénom/Grade de(s)

KARIM
inspecteur central

SAID
Inspecteur central

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes
SOUS DIRECTION DU CONTROLE FISCAL
Bureau des Vérifications Fiscales

Décharge

Dans le cadre de la vérification dont j'ai été informée par un avis portant le n°1059/DIW35/SDCF/BVF du 17/10/2019 et conformément aux dispositions des articles 20, 20 bis et 21 du Code des Procédures Fiscales, je soussigné(e) :

Monsieur.....
E.T.B.P.H.et TPM
.BOUMERDES

certifie avoir reçu ce jour un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié.

Fait à BOUMERDES , le 17/10/2019

Nom et prénom

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES RECHERCHES ET VERIFICATIONS

CHARTE

DU

CONTRIBUABLE VERIFIE

2021

الطبعة الثامنة

قانون الإجراءات الجبائية

النص الكامل للقانون وتعديلاته إلى غاية
قانون المالية لسنة 2014

طبعة جديدة
مصححة ومنقحة

دار النشر