

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER -Biskra  
Faculté des Sciences Economiques,  
Commerciales et des Sciences de Gestion  
Département des Sciences Commerciales



جامعة محمد خيضر - بسكرة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية

## الموضوع

التحقيق الجبائي ودوره في الحد من ظاهرة  
التهرب الضريبي.  
دراسة حالة: مديرية الضرائب بسكرة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

قطاف نبيل

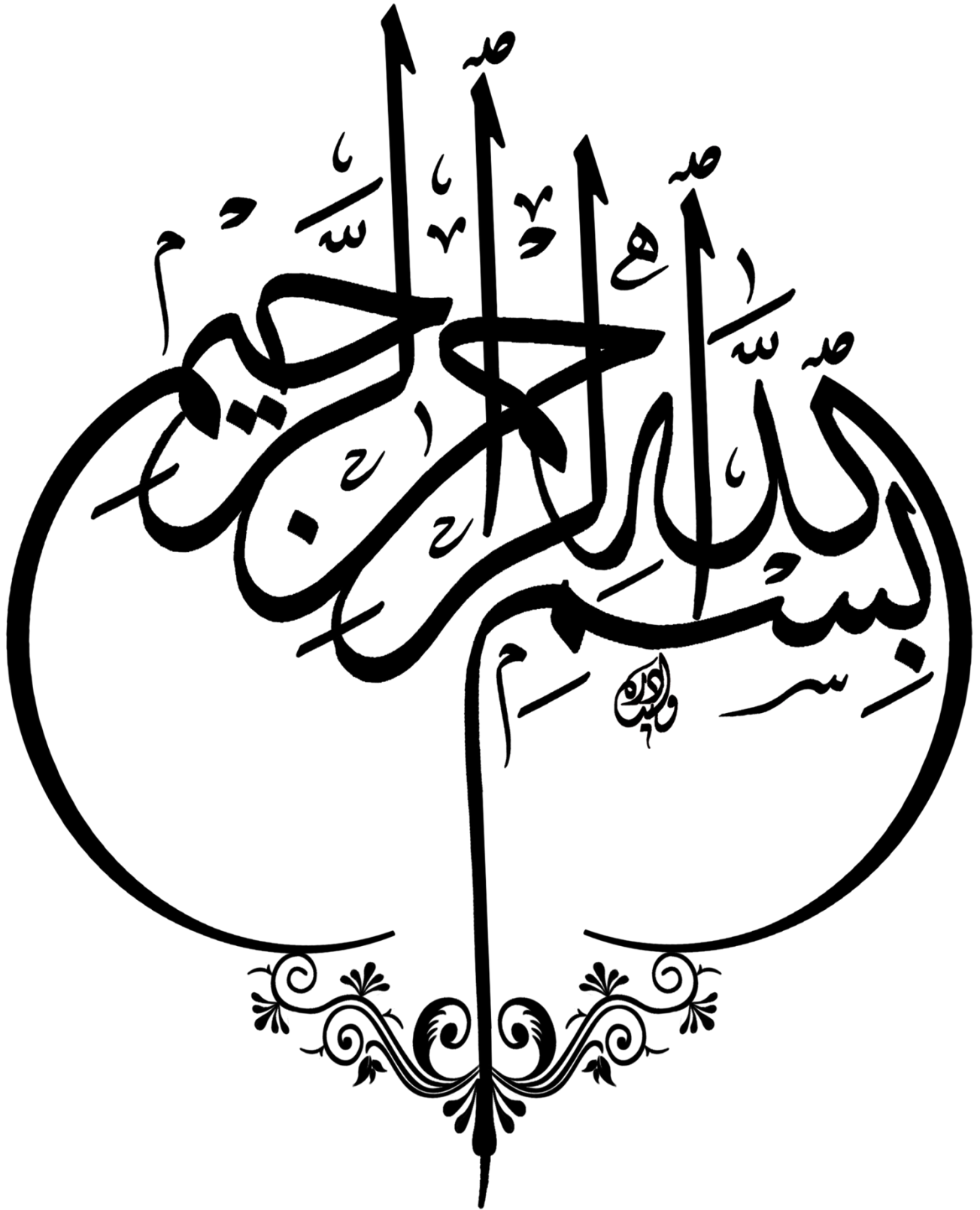
إعداد الطالبان:

زميط أسامة

### لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	عباسي صابر	أستاذ محاضر أ	رئيسا	جامعة بسكرة
2	قطاف نبيل	أستاذ مساعد أ	مشرفا	جامعة بسكرة
3	عامر الحاج	أستاذ محاضر أ	ممتحنا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية: 2020/ 2019



## الإهداء

أهدي عملي هذا إلى من أوصاني بهما ربي برا وإحسانا

إلى المرأة التي تصعب الكلمات والعبارات عن وصفها ،إلى من كانت ومازالت تحترق لتتير حياتنا

إلى أُمي الغالية العزيزة أطال الله في عمرها

إلى رمز الوفاء والعطاء في هذه الحياة أبي الغالي حفظه الله

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى رياحين حياتي إخوتي وأخواتي.

إلى ينابيع الصدق الصادق من معهم سعدت برفقتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة .

إلى كل من ساعدني من قريب وبعيد

إلى كل من يملؤه الأمل وتصبو نفسه إلى العلم .

# شكر وتقدير

قال تعالى: ﴿رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ

وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ﴾ صدق الله العظيم

أشكر الله سبحانه وتعالى الذي ألهمني الطموح وسدد خطاي

نتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى أستاذي الكريم "قطاف نبيل" على كل ما قام من أجلنا والذي نقدر فيه

إخلاصه لعمله وحبه له، دمت لنا.

كما أتوجه بالشكر إلى جميع أساتذة كليتنا وإلى كل من ساعدني و لو بالشيء القليل في إتمام هذا

العمل المتواضع و خاصة رئيس فرع التحقيق الجبائي السيد "الحاج مقراني" وكل عمال مديرية الضرائب الذي

لم يبخلوا علينا بالمعلومات و الوثائق ذات الصلة بهذا البحث.

## ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة وتحديد دور التحقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، حيث تمت معالجة هذا الموضوع في فصلين نظريين بهدف الإحاطة الشاملة لكل من التحقيق الجبائي والتهرب الضريبي وكيفية الحد منه، إضافة إلى فصل تطبيقي لإسقاط ما تم دراسته في الفصلين السابقين على أرض الواقع.

وقد تمت الدراسة في مديرية الضرائب للوقوف على دور التحقيق الجبائي، وتبيان حالة من الحالات التي تمت معالجتها على مستوى الإدارة الجبائية.

فكانت هذه الدراسة هي محاولة تجسيد اجراءات التحقيقات الجبائية لكونها اسلوب وقائي وعقابي في آن واحد لمكافحة العديد من ظواهر الغش الضريبي والتهرب الضريبي التي تتزايد حدتها وهذا بالاعتماد على التحقيق المحاسبي للأغراض الجبائية كوسيلة للتحقيقات الجبائية بهدف كشف الاخطاء والتجاوزات التي قد تستعمل من طرف المكلفين بالضريبة وخاصة منهم محاسبة الشركات والمؤسسات الاقتصادية وهذا سواء بقصد او بدون قصد بهدف حماية واسترجاع لحقوق المال العام.

**الكلمات المفتاحية:** تحقيقات جبائية، مكلف بالضريبة، تحقيق المحاسبي، تهرب الضريبي

## Resumé :

Cette étude à l'objet de faire connaitre et de determiner l'importance du role de la vérification fiscale dans la dminition du phénomène du fraude fiscale.

Etant donné que ce sujet à été abordé dans deux chapitres théoriques dans le but de présenter de manière exhaustive à la fois la vérufication fiscale et la faudre fiscale et comment la réduire. Ainsi qu'un chapitre appliqué pour rojecter ce qui à été étudié dans les deux chapitres précédents réèlement.

L'étude à été réalisé à la direction des impots de la wilaya de Biskra afin de déterminer le role de la vérification fiscale et de siter un cas concrees parmi les cas traités.

Cette étude àté une tentative de décortiquer les procédures de vérification fiscale car il s'agit d'une méthode préventive et punitive à la fois pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale qu'ont en plus en plus sévères et en appuyant sur l'audit comptable à des fins fiscale comme moyen de vérification fiscale dans le but de détecter les erreurs et les abus qui peuvent etre utilisés par les contribuables en particulier la comptabilité des sociétés et les institutions économiques, que ce soit itentionellent ou non dans le but de protéger et de récupérer les deniers publiques.

Les mots clés : vérification fiscale, contribuable, audit comptable, évasion fiscale.

## فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
I	الاهداء
II	شكر وتقدير
III	الملخص
IV	فهرس المحتويات
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
أ	مقدمة
<b>الفصل الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي</b>	
02	تمهيد الفصل الأول
03	<b>المبحث الأول: عموميات حول الضريبة</b>
03	المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها
05	المطلب الثاني: القواعد العامة للضريبة
07	المطلب الثالث: أنواع الضريبة وأهدافها
14	<b>المبحث الثاني: التهرب الضريبي</b>
14	المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي وأسبابه
16	المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي
19	<b>المبحث الثالث: طرق التهرب الضريبي ووسائل مكافحته</b>
19	المطلب الأول: آثار التهرب الضريبي
20	المطلب الثاني: طرق التهرب الضريبي
23	المطلب الثالث: وسائل مكافحة التهرب الضريبي
28	خلاصة الفصل الأول
<b>الفصل الثاني: التحقيق الجبائي كأداة لمحاربة التهرب الضريبي</b>	
30	تمهيد الفصل الثاني
31	<b>المبحث الأول: ماهية التحقيق الجبائي</b>

31	المطلب الأول: مفهوم التحقيق الجبائي وأشكاله
34	المطلب الثاني: أهداف التحقيق الجبائي
36	المطلب الثالث: مفهوم التحقيق المحاسبي وأنواعه
39	المبحث الثاني: الإطار القانوني وإجراءات عملية التحقيق
39	المطلب الأول: الإطار القانوني للتحقيق الجبائي
46	المطلب الثاني: إجراءات عملية التحقيق
49	المبحث الثالث: إجراءات وعقوبات التحقيق الجبائي
49	المطلب الأول: التنسيق بين الإدارات
50	المطلب الثاني: الغرامات والعقوبات الجبائية
52	المطلب الثالث: إجراءات التحقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي
60	خلاصة الفصل الثاني
الفصل الثالث: كيفية مساهمة التحقيق لجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية بسكرة	
62	تمهيد
63	المبحث الأول: التنظيم الإداري لمديرية الضرائب
63	المطلب الأول: التعريف بالمديرية الولائية للضرائب
63	المطلب الثاني: التعريف بالمديريات
66	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب
67	المبحث الثاني: دراسة حالة
67	المطلب الأول: التعريف بالحالة موضوع التحقيق
68	المطلب الثاني: تحديد النظام الجبائي للمؤسسة محل الدراسة
68	المطلب الثالث: مراجعة الملف الجبائي
80	خلاصة الفصل
82	الخاتمة
85	قائمة المراجع
92	الملاحق

قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
13	الضرائب المباشرة	01
14	الضرائب غير المباشرة	02
22	الفرق بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي	03
72	حسم الرسم على القيمة المضافة على المشتريات	04
73	رقم الأعمال الناتج عن مشتريات غير مصرحة	05
73	رقم الأعمال المفوتر	06
74	رقم الأعمال المقبوض	07
76	تحديد الربح	08
77	تحديد قواعد وأسس فرض الضرائب والرسوم	09
78	تحديد الحقوق والغرامات	10



## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
68	الهيكل التنظيمي لمديرية الولاية للضرائب بولاية بسكرة	01

مقدمة

تعمل كل دول العالم على تنمية اقتصادها والبحث عن مصادر تمويل التي تعد بمثابة العمود الفقري والشرط الأساسي لقيام المشاريع وسيرها، إذ أن بتحقيق مثل هذا النوع من المشاريع تجد الدول نفسها قد حققت جزءا كبيرا من هدفها الذي وضعت، وهذا الهدف هو التنمية الاقتصادية، ونظرا لارتباط التنمية بوسائل التمويل تعتمد كل الدول في ذلك على المصادر الخارجية والعمل على تنمية مصادرها الداخلية.

تعتبر الضريبة من أهم أدوات السياسة المالية، ومصدر أساسي لتمويل الخزينة كما تساهم في دفع عجلة التنمية والتي تسعى من خلال تنفيذها لبرامج الإصلاح الاقتصادي إلى تطوير أنظمتها الضريبية.

ولتنظيم إيرادات الضريبة تلجأ الدول إلى وضع نظام ضريبي مدعمة اياه بجملة من التشريعات والقوانين التي يسير وفقها المكلف، وتكمن أهمية الضريبة وفعاليتها بمدى التزام المكلفين بواجباتهم وهذه الاستجابة عادة ما تكون نسبية نتيجة للجدل القائم منذ القديم بين دفع الضريبة والتهرب من أدائها. حيث شددت الجزائر على غرار الدول في محاربة ظاهرة التهرب الضريبي، التي تعتبره أخطر الافات التي تصيب الضريبة والاقتصاد، لكونه يؤدي إلى استنزاف الموارد الضريبية التي كان من المفروض أن يتم توظيفها فيما يحقق المنفعة العامة.

و تعتمد التحقيقات على الاطلاع على الدفاتر المحاسبية والمستندات الخاصة بالمكلف بالضريبة والتحقق من صحة ونزاهة الإقرارات والتصريحات الضريبية وطلب التوضيحات والتبريرات، كذلك قد تلجأ الإدارة الضريبية إلى التنقل إلى المقرات المهنية لإجراء التحقيقات والتأكد من صحة المعلومات المصرح بها وهذا بمقارنتها مع العناصر الخارجية وذلك عن طريق متابعة تحركات البضائع في مختلف مراحل التسويق ومراقبة الصفقات التي تتم بين المنتجين والمسوقين حيث يعتبر هذا الإجراء من الإجراءات التي تمكن الإدارة الضريبية من معرفة رقم الأعمال الحقيقي للمؤسسة الذي يتم من خلاله فرض الضريبة. إذ أن التحقيقات الجبائية لها دور في تمكين الإدارة من تأدية المكلفين بالضريبة لمستحقاتهم وبالتالي تصحيح الأخطاء والمخالفات التي يتوصلون إليها من خلال التحقيق الجبائي.

### إشكالية البحث:

مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هو دور التحقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي ؟

للإجابة عن الإشكالية تظهر لنا الأسئلة الفرعية التالية:

1 - ماهي ظاهرة التهرب الضريبي وما أسبابه وطرق تقديره ؟

2 - ماهي أهداف التحقيق الجبائي والتزامات المكلفين به وكذا الضمانات الممنوحة لهم ؟

3 - ماهي الإجراءات المعتمدة من الإدارة الجبائية كوسيلة لرد المخالفات الضريبية ؟

### فرضيات البحث:

وللإجابة عن إشكالية الدراسة وكذا التساؤلات الفرعية تم صياغة الفرضيات التالية:

1. التحقيق الجبائي وسيلة ضرورية لمحاربة التهرب الضريبي.
2. الضريبة أداة لتحقيق العدالة في توزيع الثروات.
3. التهرب الضريبي يؤثر على موارد الخزينة العمومية.

### أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من ذلك السلوك السيئ والسلبى لظاهرة التهرب التي جعلت أموالا تتداول بكل حرية بدون مراقبة أو اقتطاع، ما حرم الخزينة العمومية منها في ظل البحث المتزايد للرفع من موارد الجبائية، وبالتالي ضرورة اتخاذ كل سبل العلاج المتاحة لمجابهة هذه الظاهرة الخطيرة، ومن هنا يبرز دور أهمية التحقيقات الجبائية كونها من الوسائل الهامة والفعالة.

### أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

1. إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، وأهم الإجراءات المتخذة للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في المكافحة.
2. إبراز معوقات التحقيق الجبائي التي تعمل على الحد من كفاءة هذه الأخيرة بغية تحسينها.

### مبررات اختيار الموضوع:

1. الميول الشخصي للموضوع وكذا بحكم التخصص؛
2. نظرة وحساسية المكلفين بالضريبة للتحقيقات الجبائية خاصة، والضريبة عامة؛
3. محاولة الوصول إلى كيفية تطبيق الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي؛
4. الرغبة في المساهمة بنشر الوعي الضريبي.

### المنهج المتبع والأدوات المستخدمة:

لدراسة هذا الموضوع والإحاطة بمختلف جوانبه قمت بإتباع المنهجين الوصفي والتحليلي حيث استعرضنا الأجهزة القائمة على التحقيقات الجبائية، وأهم الإجراءات والطرق المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية، كما قمنا بتحليل ظاهرة الغش الضريبي وفعالية التحقيقات الجبائية في محاربتها بغية الوقوف على معوقاتها لتصحيحها.

### الدراسات السابقة:

أولاً: الدراسات باللغة العربية

- 1 حراسة عبد القادر مرغاد، "التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي"، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، الجزائر، 2017.

تهدف هذه الدراسة إلى:

- معرفة أهم مكونات إصلاح النظام الضريبي؛
- تشخيص ظاهرة التهرب كمسبب للرقابة الجبائية؛
- إبراز دور الرقابة الجبائية كأهم الأجهزة القائمة على مكافحة ظاهرة التهرب.

ومن جملة النتائج التي توصل إليها الباحث:

- تعتبر الضرائب من أهم وأقدم مصادر التمويل للخبزينة العمومية؛
- الإصلاحات الضريبية في الجزائر لعام 1991، كانت أمرا ملزما على الدولة من أجل مجابهة الركود الاقتصادي الذي شمل العديد من المؤسسات الاقتصادية إضافة لطول فترة جمود النظام الضريبي؛
- شملت هذه الإصلاحات الضريبية تغييرات مست مختلف الأوعية الضريبية وكذا المعدلات الضريبية التي تدخل ضمن السياسة الضريبية لتحقيق النمو الاقتصادي.
- 2 دراسة حمداوي آمنة، "دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي"، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماستر ، تخصص إدارة مالية، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2018.

تهدف هذه الدراسة إلى:

- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي ومدى تأثيرها بالتطور الاقتصادي الحاصل؛
- التعرف على طرق التهرب الضريبي؛
- إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

ومن جملة النتائج التي توصل إليها الباحث:

- انعدام الثقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، يعتبر من مخاطر التهرب الضريبي ذات التأثير القوي على النظام الضريبي؛
- أهمية الرقابة الجبائية للحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين وأحسن وسيلة في يد الإدارة الضريبية؛
- التنسيق التام بين الإدارة الضريبية ومختلف الإدارات الأخرى يلعب دورا فعلا في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها.
- ما يميز دراستنا على الدراسات السابقة:

هناك العديد من أوجه التشابه من ناحية والاختلاف من ناحية أخرى بين دراستنا والدراسات السابقة فمنها من عالج موضوع الرقابة الجبائية، جودة التصريحات الجبائية، التحقيق المحاسبي، ومنها من تناولت نفس موضوعنا دور التحقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، ولكن هذه الأخيرة اختلفت مع دراستنا في الجانب التطبيقي.

### هيكل الدراسة:

لدراسة الإشكالية المطروحة والإجابة على التساؤلات المطروحة وكذا اختبار صحة الفرضيات وكذلك بغية الإلمام بالموضوع من جميع جوانبه، قمت بتقسيم الموضوع إلى ثلاثة فصول تسبقها مقدمة على النحو التالي:

الفصل الأول والمعنون ب: " الإطار النظري للتهرب الضريبي " سيتم التطرق من خلاله إلى الإلمام بالمفاهيم الأساسية للتحقيق الجبائي حيث قسمت الفصل الأول إلى ثلاثة مباحث وكل مبحث إلى ثلاثة مطالب، أما الفصل الثاني والمعنون ب: " التحقيق الجبائي كأداة لمحاربة التهرب الضريبي " سيتم التطرق من خلاله إلى التحقيق الجبائي وأشكاله ومختلف العقوبات والغرامات التي تقع على عاتق المتهرب من الضريبة وذلك في ثلاثة مباحث والتي تضم بدورها ثلاثة مطالب، أما الفصل الثالث والمعنون ب: " كيفية مساهمة التحقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية بسكرة " و في هذا الفصل سيتم إسقاط الدراسة النظرية على واقع مديرية الضرائب كدراسة حالة من خلال التطرق لتعريفها، نشأتها، هيكلها التنظيمي، الأنشطة التي تقوم بها، أهم الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، وتبيان واقع تطبيق التحقيق الجبائي للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

وتم اختتام البحث بخاتمة عامة حول الموضوع، تضم كل من اختبار نتائج الفرضيات، جملة من النتائج والتوصيات المقترحة وآفاق البحث.

# الفصل الأول:

## الإطار النظري للتهرب الضريبي

**تمهيد:**

لم تعد الضريبة أداة لتحقيق هدف مالي فحسب بل صار لها أهداف وغايات متعددة اقتصادية واجتماعية وسياسية وعليه فقد أصبح للدولة في الوقت الحاضر دور مهم في الحياة الاقتصادية مهما كان النظام أو البنين الاقتصادي السائدين فيها سواء أكانت هذه الدولة رأسمالية أم اشتراكية متقدمة أم في طور النمو.

حيث أصبح للضرائب أهمية كبيرة لتحقيق أهداف الدولة في الاستقرار الاقتصادي والتنمية والعدالة الاجتماعية، والجزائر كغيرها من الدول قامت بالعديد من الإصلاحات الضريبية وهذا بغية تكيف نظامها الضريبي مع النظرة الاقتصادية الجديدة، وذلك بإنشاء ضرائب جديدة أكثر استجابة لمتطلبات التنمية وتحقيق أهدافها المسطرة.

ومن هذا المنطلق أصبح التطرق إلى موضوع الضرائب علما ذي أبعاد عالمية والذي هو لب دراستنا هذه وعليه قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

- المبحث الأول: عموميات حول الضريبة؛

- المبحث الثاني: التهرب الضريبي؛

- المبحث الثالث: طرق التهرب الضريبي ووسائل مكافحته.



## المبحث الأول: عموميات حول الضريبة

تعتبر الضرائب من أقدم وأهم مصادر الإيرادات في أي نظام اقتصادي حيث تطور مفهومها وطبيعتها تبعاً للتطور المالي وانتقال دور الدولة من وظيفة الحراسة إلى المتدخلة ثم المنتجة لذلك تعددت النظريات المفسرة للضريبة والأساس القانوني الذي يعطي للدولة حق فرضها. وهي من أهم أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الدولة للتأثير على النشاط الاقتصادي بهدف تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية من خلال هذا المبحث سنتعرض إلى تعريف الضريبة وقواعدها، أهدافها وكذا مختلف تصنيفاتها.

### المطلب الأول: مفهوم الضريبة

#### أولاً: تعريف الضريبة

واجه رجال المالية الكثير من الصعوبات في سبيل تحديد تعريف الضريبة وذلك نتيجة لاختلاف مفهومها من وقت لآخر، وهذا يعكس دورها ومساهمتها في المجال الاقتصادي للدولة والاهتمام بهذا المورد الذي يمول الخزينة العمومية للدولة ومن هذه التعاريف نذكر مايلي:

ومن التعاريف التقليدية للضريبة تعريف الأستاذ ( تروتا با ) حيث عرفها " بأنها وسيلة لتوزيع الأعباء العامة بين الأفراد وتوزيعها قانونياً وسنوياً طبقاً لقدرتهم التكليفية"؛ أما ( جاستون جيز ) فعرفها على أنها " أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة "؛<sup>1</sup> وتعرف أيضاً بأنها: " الاقتطاع النقدي ذو سلطة نهائي ودون مقابل منجز لفائدة الجماعات الإقليمية للدولة والجماعات المحلية أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية "؛<sup>2</sup> ويقصد بالضريبة أيضاً أنها: " مبلغ تفرضه الدولة أو إحدى الهيئات المحلية فيها جبراً، ويتم تحصيلها من المكلف بشكل نهائي ودون مقابل، وذلك وفقاً لقانون أو تشريع محدد ويكون الهدف من فرضها تمويل الإنفاق الحكومي وتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى الدولة للوصول إليها"؛<sup>3</sup> ومن خلال التعاريف السابقة يمكن صياغة تعريف يعبر عن مفهوم الضريبة وهو " أن الضريبة اقتطاع نقدي يتم تحصيله من طرف الدولة من خلال سلطتها على الأفراد بدون مقابل وهذا لتمويل النفقات العامة وتحقيق الأهداف السياسية والاجتماعية والاقتصادية.

<sup>1</sup> عبد الباسط الجحشي، الإعفاءات من ضريبة الدخل، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، عمان 2008، ص20.

<sup>2</sup> قطاف نبيل، دور الضرائب والرسوم في تمويل البلديات، مذكرة ماجستير، تخصص نقود وتمويل، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2007 / 2008، ص21.

<sup>3</sup> حازم عادل خطاطبة و آخرون، أساليب التجنب والتهرب الضريبي وقصور قانون ضريبة الدخل الأردني في مواجهتها، من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل، مجلة المنارة، مجلد 19، العدد 04، جامعة ال البيت، الأردن، 2013، ص15.

ثانيا: خصائص الضريبة

- من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص مجموعة من الخصائص تمتاز بها الضريبة وهي:
- الضريبة فريضة نقدية: ويقصد بأن الضريبة فريضة مالية، إنها استقطاع مالي من ثروة أو دخل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، وبما أنها فريضة مالية فإن ما يتم جبايته من الأفراد يجب أن صفة المال، سواء كان الاقتطاع في شكل نقدي أو عيني<sup>1</sup>؛
  - الضريبة فريضة إجبارية: أي إلزامية تقتضي من أفراد على سبيل الجبر انطلاقا من فكرة السيادة التي تمارسها الدولة على الأفراد وتتمثل الضريبة في عدم مشورة أو موافقة الأفراد الممولين لها، في انعدام حقهم على الاعتراض وفي انفراد الدولة بوضع النظام القانوني للضريبة لتحديد سعرها ووعائها وطرق وموعد تحصيلها<sup>2</sup>؛
  - الطابع النهائي: تدفع إلى الدولة بصورة نهائية، بمعنى أن الدولة لا تلتزم بردها لهم أو تعويضهم إياها، وبذلك تختلف الضريبة كما قلنا عن القرض العام الذي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع الفوائد المترتبة عن مبلغه.
- إن قيام المكلف بالضريبة بدفعها دون أن يحصل على منفعة خاصة تعود عليه وحده مقابل أدائه للضريبة، ويدفع المكلف الضريبة مساهمة منه كعضو داخل المجتمع في تحمل الأعباء والتكاليف العامة، والضريبة لا تدفع مقابل منفعة خاصة كما أن تحديد مقدارها لا يتم على أساس حجم استفادة الشخص من الخدمات العامة، بل يتم وفقا للمقدرة التكلفة للفرد<sup>3</sup>؛
- تحقيق النفع العام: إن الدولة لا تلتزم بتقديم خدمة معينة أو نفع خاص إلى المكلف بدفع الضريبة، بل أنها تحصل على الضرائب بالإضافة إلى غيرها من الإيرادات العامة الأخرى من أجل القيام باستخدامها في مصاريف الإنفاق العام من أجل تحقيق منافع عامة للمجتمع حتى ولو نصت عليه الأحكام الدستورية والقانونية، فإن علماء الاقتصاد لم يتفقوا على المقصود بعبارة " النفع العام " فالاقتصاديون الكلاسيكيون وجدوا في العبارة المذكورة تغطية للنفقات العامة، من دون أن يكون لهذه الوسيلة أي تأثير في الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية إلا أن التحليل الاقتصادي الحديث للنقود أنكر مسألة حياد النقود وقد ترتب على ذلك إنكار مسألة أخرى وهي حياد الضريبة التي لا يمكنها بأي صورة من الصور حتى ولو لم تكن تهدف إلى ذلك التزام جانب الحياد أو عدم التأثير في البنيان الاقتصادي والاجتماعي القائم وبالتالي فإن موقف الاقتصاديين المعاصرين قد استبعد تصور " الضريبة المحايدة " و " أصبحت الضريبة كأداة تدخلية توظفها الدولة في خدمة الأغراض الاقتصادية

<sup>1</sup> حميدة بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص10.

<sup>2</sup> أمين السيد، أحمد لطفي، فلسفة المحاسبة عن ضريبة الدخل، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2007، ص12.

<sup>3</sup> محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار النشر itcis الجزائر، 2010، ص12.

والاجتماعية، كحماية الصناعة الوطنية بفرض بعض أنواع الضرائب الجمركية والحد من التفاوت في الدخل بين أفراد المجتمع.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: القواعد العامة للضريبة

للضريبة مجموعة من القواعد العامة والأسس التي يجب إتباعها ومراعاتها عند سن أو وضع نظام ضريبي للدول، ولهذه القواعد فائدة مزدوجة حيث تقوم بالتوفيق بين مصلحتين للدولة هما: الخزينة العمومية ومصلحة الممولين ( المكلف بالضريبة ).

قام " ادم سميث" في سبيل البحث عن الشروط العامة لنظام ضريبي فعال، بوضع أربعة قواعد وتتمثل في: قاعدة العدالة، قاعدة اليقين، قاعدة الملائمة، قاعدة الاقتصاد في النفقة.

#### أولاً: قاعدة العدالة:

يقصد بالعدالة أن يوزع العبء الاقتصادي على أفراد المجتمع كل حسب مقدرته مع مراعاة تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة بين الأفراد ، ولقد تطور مفهوم العدالة بتطور المجتمع، فلدى التقليديين يقصد بالعدالة عند " ادم سميث" مثلاً بان يساهم كل أفراد المجتمع في تحمل نفقات الدولة حسب مقدرتهم النسبية، أي تكون مساهمتهم متناسبة مع دخولهم، غير أنه حديثاً أخذت فكرة العدالة منحى آخر في سن القوانين الضريبية ذات أبعاد سياسية واقتصادية واجتماعية، فلتحقيق عدالة أكبر في توزيع العبء الضريبي بين الأفراد أصبح يأخذ كاستثناء عن عمومية الضريبة عند التنظيم الفني للضريبة لمقابلة اعتبارات يراها المشرع ضرورية فيلجأ لعملية الاختلاف في المعاملة الضريبية.<sup>2</sup>

لقد وضعت هذه القاعدة قيد العمل للقضاء على الامتيازات التي كانت مساندة في الأنظمة السياسية القديمة أين كانت بعض الطبقات المحفوظة معفاة من دفع الضريبة، حسب هذا المبدأ يجب على كل الفئات الاجتماعية أن تخضع للضريبة وهذا لسببين: الأول بسيط إذ لا يوجد مبرر لعدم إخضاع فئة دون أخرى للضرائب، والثاني أن كل امتياز ممنوح لفئة اجتماعية معينة له كنتيجة إئثار العبء الضريبي للفئات الأخرى للمجتمع.<sup>3</sup>

#### ثانياً: قاعدة اليقين:

ويقصد بقاعدة اليقين أن تكون الضريبة معلومة وواضحة بالنسبة للممول والإدارة بشكل يقيني لا غموض فيه ولا التباس، فمن الأهمية أن يعرف الممول مدى التزامه على وجه التحديد وبصورة واضحة ويعرف مدى ما يلتزم به من ضرائب، سواء من حيث أهميتها وسعرها وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها من تحديد للوعاء وكيفية الربط والتحصيل.

<sup>1</sup> قطاف نبيل، دور الضرائب والرسوم في تمويل البلديات مرجع سابق، ص6.

<sup>2</sup> حميدة بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 2، الجزائر، 2005، ص9.

<sup>3</sup> محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص، 21، 22.

- لا شك أن عدم وضوح هذه الأمور قد يؤدي إلى تحكم الإدارة الضريبية وما يتبعه ذلك من انتهاك لقاعدة العدالة والمساواة وانتشار للمحسوبية وعموم الفساد عند تقرير وتحصيل الضرائب؛
- حتى يتحقق اليقين يجب أن تتميز الضريبة بالاستقرار والثبات أي أن لا تخضع للتعديل المستمر فالتعديلات في تشريع الضرائب يجب أن تكون محدودة وعلى فترات متباعدة حتى لا تؤدي إلى مضايقة الممولين واضطراب النشاط الاقتصادي، كما يجب أن يتميز التشريع الضريبي بالوضوح حتى يشمل فهمه لعامة الناس دون عناء أو التباس، وحتى تستطيع المحاكم والإدارات الضريبية أن تطبقه دون اجتهاد أو تأويل؛<sup>1</sup>
- إن مضمون قاعدة اليقين هو أن تكون الضريبة محددة بوضوح من حيث أسس حسابها (وعائها، سعرها ) وميعاد الوفاء بها.<sup>2</sup>

#### ثالثاً: قاعدة الملائمة في الدفع:

ويقصد بهذه القاعدة ضرورة تنظيم قواعد الضريبة بصورة تلائم ظروف المكلفين بها وتسهل دفعها وخاصة فيما يتعلق بموعد تحصيل وطريقة إجراءاته ، وتصديق هذه القاعدة في استعمال سلطتها فيما يتعلق بإجراءات التصفية والتحصيل وتدعو اعتبارات الملائمة أن تكون القواعد المتعلقة بكل ضريبة متفقة مع طبيعتها الذاتية والأشخاص الخاضعين لها، من أجل تجنب العديد من المشاكل التي من الممكن أن تنور في حالة مخالفة هذه القاعدة ، وقد نتج من هذه القاعدة ( قاعدة الاقتطاع من المنبع ) والخاصة بالضريبة على الدخل باعتبار أن الاقتطاع من المنبع أكثر ملائمة وسهولة بالنسبة للمكلف بالضريبة وإدارة الضرائب في نفس الوقت.<sup>3</sup>

#### رابعاً: قاعدة الاقتصاد:

المقصود بالاقتصاد هنا، أي اقتصاد بنفقات الجباية بحيث يكون الفرق بين ما يدفعه المكلفين من الضريبة وما يدخل منها إلى الخزينة العامة في أقل مبلغ ممكن وهذا الأمر يتطلب فرض الضرائب التي تكثر إيراداتها وتقل نفقاتها وتحصيلها، إن قاعدة الاقتصاد ليس من السهل دوماً تطبيقها فهناك ضرائب يستدعي جمعها عدد كبير من العاملين عليها وهذا يتطلب أعباء، ونفقات مالية مرتفعة.

#### خامساً: قاعدة الثبات:

ويقصد بها أن لا تتغير حصيللة الضرائب تبعاً للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية وخصوصاً في أوقات الكساد وكذلك أن حصيللة الضريبة تزداد عادة في أوقات الرخاء بسبب ازدياد الدخل والإنتاج بينما

<sup>1</sup> قطاف نبيل، دور الضرائب والرسوم في تمويل البلديات، مرجع سابق، ص 10.

<sup>2</sup> حميدة بوزيدة، مرجع سابق، ص 26.

<sup>3</sup> محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 26.

نجد أن حصيلة الضريبة تقل عادة في أوقات الكساد مما يعرض السلطات العامة لمضايقات مالية كبيرة بالنسبة لمسؤولياتها التي تزداد في هذه الأوقات.<sup>1</sup>

سادسا: قاعدة المرونة:

ويقصد بها أن يكون تغير الدخل مصحوبا من الناحية الزمنية وقدر الإمكان بتغير في الحصيلة الضريبية وفي نفس الاتجاه وبمعنى آخر فالضريبة المرنة هي التي تزداد حصيلتها نتيجة معدلاتها مع عدم انكماش وعائها ومن ثم إلى انخفاض حصيلتها.<sup>2</sup>

### المطلب الثالث: أنواع الضريبة وأهدافها

أولا: أنواع الضرائب:

تتعدد أنواع الضرائب وتختلف صورها الفنية، باختلاف المكان والزمان، ولكل نوع من هذه الأنواع مزايا وعيوب، لذلك لا تقتصر النظم الضريبية الحديثة على نوع دون سواه، بل تحاول كل دولة خلق مزيجا متكاملا من أنواع الضرائب، وصياغته في أكثر صور التنظيم الفني ملائمة لتحقيق أهداف المجتمع. وستنطلق إلى أهم تصنيفات الضرائب:

#### 1. الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال:

تعتبر الضريبة على الأشخاص من أنواع الضرائب التي استخدمت لجباية الأموال في ظل النظم الاقتصادية البدائية، وقد كانت بمثابة جزية يدفعها كل فرد مقيم في إقليم الدولة، ويتساوى جميع الأشخاص، يدفعها دون تمييز بسبب الجنس أو الحالة الاقتصادية أو طبيعة النشاط الاقتصادي الذي يمارسه الأشخاص وتتميز هذه الضريبة ببساطتها وسهولة إدارتها من دون تعقيد إلا أنها لا تراعي قواعد العدالة لكون جميع الأفراد متساوين في دفع مبلغها على الرغم من اختلاف المركز المالي لكل شخص. وقد تطورت الضريبة على الأشخاص بشكل واضح عندما تطورت النشاطات الاقتصادية لتغطي فعاليات جيدة لم تكن تعرفها المجتمعات القديمة، وأصبح دخل الفرد متباين بشكل أكثر وضوحا من مهنة إلى أخرى، فأصبح الشخص يدفع الضريبة حسب الطبقة الاجتماعية التي ينتمي إليها، حيث قسم المجتمع إلى أربع طبقات رئيسية هي: العمال، المزارعون، الملاك، التجار وطبقة الأغنياء. ويلاحظ في الضريبة على الأشخاص أن نطاق تطبيقها في الأنظمة المالية الحديثة أصبح محصورا جدا ولا تشكل أية أهمية في ظل النظم الضريبية الحديثة لأنها لا تراعي اعتبارات العدالة. أما الضرائب على الأموال فهي تلك الضرائب التي تجعل أموال الشخص أساسا لفرض الضريبة كما اشرنا سابقا وهذا هو الأساس المنطقي والعملية لوعاء الضريبة ولأن الضرائب على الأموال تراعي

<sup>1</sup> خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار الوائل للنشر والتوزيع، الأردن 2003، ص159.

<sup>2</sup> حميدة بوزيدة، مرجع سابق، ص11.

الاعتبارات العدالة، لتغطي جميع أوجه النشاط الاقتصادي فقد أصبح الأساس الذي يعتمد عليه في فرض الضريبة وبالتالي ظهر نظام الضرائب المتعددة.<sup>1</sup>

## 2. الضرائب الوحيدة والمتعددة:

تعتمد جملة من الأنظمة الضريبية تفرض على عنصر واحد فقط من العناصر المحتمل أن تخضع للضريبة وتسمى هذه الأنظمة الوحيدة، ومن أمثلة تلك الأنظمة التي تقتصر على فرض الضريبة على الدخل أو الإنفاق.

وتوجد أنظمة تتضمن ضرائب متعددة على أكثر من عنصر من عناصر الإخضاع الضريبي وفي هذه الحالة تسمى هذه الأنظمة بأنظمة الضرائب المتعددة حيث يتضمن النظام الضريبي الواحد أكثر من ضريبة مثل الضريبة على الدخل، وضرائب أخرى على الثروات، وضريبة ثالثة على الإنفاق وغيرها. بالرغم مما قد تتميز به الضريبة الوحيدة من حيث سهولة التحصيل نتيجة عدم طول الإجراءات الإدارية، وصعوبة التهرب منها نتيجة تعذر إخفاء الموارد المستخدمة في الإنتاج، ووجهت لها عدة انتقادات، حيث يصعب إضفاء الطابع الشخصي على هذه الضريبة، مما يصعب من إمكانية مراعاة الظروف الشخصية للمكلف سواء من ناحية حجم الدخل، أو الحد الأدنى للمستوى المعيشي.

كما يؤدي تعدد العناصر الخاضعة للضريبة الوحيدة واقتصارها على فئات معينة إلى عدم مرونة هذه الضريبة من جهة، إضافة لمحاولة التهرب الضريبي، ويؤدي نجاحهم في ذلك إلى تخلصهم بصفة نهائية من الإسهام بأي نصيب في العبء الضريبي، الأمر الذي يزيد مما تنطوي عليه الضريبة من عدم المساواة بين المكلفين، وذلك بعكس الحال بالنسبة للضرائب المتعددة التي ينخفض عبئها، الأمر الذي يزيد من فعالية تحصيلها، ويخفض من محاولة التهرب الضريبي.<sup>2</sup>

## 3. الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

يعد هذا التقسيم من أهم تقسيمات الضرائب على الإطلاق وبالرغم من أهمية هذا التقسيم إلا أنه لا يوجد حتى الآن معيار دقيق للتمييز بين هذين النوعين، فأغلبية الكتاب الاقتصاديين يتفقون على أن الضرائب المباشرة هي ضرائب على الدخل والثروة، بينما الضرائب غير المباشرة هي ضرائب على التداول والإنفاق. أ. الضرائب المباشرة: تقتضي ضرورة اقتطاع مباشر يمس دخل الأفراد أو المؤسسات التي كانت بحوزتهم حيث يتحملها المكلف نفسه ولا يستطيع نقل عبئها إلى غيره.

<sup>1</sup> فتحي أحمد زياي عواد، اقتصاديات المالية العامة، دار الرضوان للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص140، ص141.

<sup>2</sup> محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014، ص21.

ب. الضرائب غير مباشرة: عكس الضرائب المباشرة تكون عند وجود إنتاج سلعي أو خدمي أو انتقال السلع أو تداول الثروات بين الأشخاص وتمكن نقل عبئها إلى شخص آخر.<sup>1</sup>  
مزايا وعيوب الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، يمكن اختصارها فيما يلي:

الجدول رقم: ( 01 ): الضرائب المباشرة

المزايا	العيوب
تعتبر حصيلاتها ثابتة نسبيا لأنها تفرض على عناصر ثابتة نسبيا، أي الثبات النسبي للوعاء الذي تفرض عليه.	يؤدي وضوحها إلى إشعار الفرد بعبئها وتجعله يقف وجها لوجه أمام الخزينة مما يحمله عند ارتفاع سعرها محاولة التهرب منها.
انخفاض نفقات تحصيلها لأنها تفرض على عناصر معروفة مسبقا لدى الإدارة الضريبية.	تأخر ورود حصيلتها إلى الخزينة العامة لأنها تفرض على أساس سنوي في الغالب.
أكثر تحقيقا للعدالة من الضرائب غير المباشرة لأنها تفرض على الدخل أو على رأس المال وتعتمد على التصاعدية بالشرائح، وكونها تراعي الاعتبارات والظروف الشخصية للممول تبعا لدخله و أعبائه .	لا تصيب جميع المكلفين ولا تتطرق من فكرة العمومية أحيانا للاعتبارات الاجتماعية والاقتصادية.
تعتبر أكثر إشعارا للأفراد في مساهمتهم في تحمل الأعباء الضريبية للدولة بسبب دفعها من قبل المكلفين في شكل اقتطاع جزء من دخولهم وهذا ما يحفزهم على الاشتراك في النشاط السياسي للدولة ومراقبة الحكومة في اتجاهات للنفقات العامة.	تتطلب إدارة ضريبية على قدر من الكفاءة والفعالية لمنع التهرب الضريبي.

المرجع: حميدة بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص22.

<sup>1</sup> عبد الكريم بريشي، دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني - دراسة حالة الجزائر خلال ( 1988 / 2011 ) -، رسالة دكتوراه، تخصص التحليل الاقتصادي، جامعة تلمسان، الجزائر، 2013، ص 105.

الجدول: ( 02 ): الضرائب غير المباشرة

المزايا	العيوب
عدم شعور المكلف بعبئها لأنه يدفعها على شكل جزء من سعر السلعة أو الخدمة عند شرائها وبالتالي لا يتهرب منها.	لا تميز بين الممولين تبعاً لظروفهم الشخصية، فالمجتمع يقف أمام قدم المساواة في دفعها دون مراعاة لمرتفع الدخل عن منخفضه.
تشكيل إيرادات دورياً ومستمرًا على مدار السنة للخزينة العامة.	تتطلب نفقات أكبر لتحصيلها لأنها تستلزم وجود موظفين يقومون بمراقبة الوقائع والتصرفات التي تفرض الضريبة على أساسها.
تستخدم في تحقيق الأغراض الاجتماعية والاقتصادية كاستعمالها في الحد من استهلاك بعض السلع الضارة بالصحة العمومية، أو لحماية الصناعات الناشئة.	عيبها في مرونتها، لا سيما في وقت الكساد فتقل حصيلتها.
مرونة حصيلتها، بحيث أنها تتغير بطريقة مباشرة سريعة تبعاً للحالة الاقتصادية فتزداد في فترات الرخاء.	

المصدر: حميدة بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص24.

#### 4. الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية:

أ- **الضريبة النسبية:** تعرف الضريبة النسبية على أنها الضريبة التي يبقى سعرها ثابتاً رغم تغير المادة الخاضعة لها، وبعبارة أخرى هي الضريبة التي يكون سعرها نسبة ثابتة من وعاء الضريبة مهما كانت قيمة هذا الوعاء أي أن السعر ثابت ووحيد بالنسبة لجميع المداخل.<sup>1</sup>

ويعتبر هذا الأسلوب بسيطاً بالنسبة لإدارة الضرائب أو المكلف بالضريبة في حساب ضريبته، حيث تفرض بنسبة ثابتة، كما في الضريبة على الدخل سواء كانت الدخل كبيرة أو صغيرة، ولا تتسم الضرائب بالعدالة.<sup>2</sup>

إن هذا الأسلوب يعامل جميع المكلفين معاملة واحدة دون أن يفرق بين فئات المجتمع، ومثال على ذلك وبفرض أن المعدل الضريبي 10% ، وأن دخل الشخص الأول 10 000 دج ودخل الشخص الثاني 20 000 دج، فمبلغ الضريبة التي يدفعها الشخص الأول تساوي:

$$( 10\% \times 10\,000 ) = 1\,000 \text{ دج}$$

ومبلغ الضريبة الذي سيدفعه الشخص الثاني يساوي:

$$( 10\% \times 20\,000 ) = 2\,000 \text{ دج}$$

<sup>1</sup> حجار مبروكة، أثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الاستثمار في المؤسسة، مذكرة ماجستير، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2005، ص13.

<sup>2</sup> محمد إبراهيم عبد اللاوي، المالية العامة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2017، ص75.



نلاحظ أن أسلوب الضريبة النسبية لم يفرق بين الشخصين، بل عاملهما معاملة واحدة، ولهذا السبب وجهت العديد من الانتقادات لهذا الأسلوب لكونه يحقق عدالة ظاهرية فقط، ويدعمون هذا بأن المبلغ المقتطع من دخل الشخص الأول الذي قدر بـ 1000 دج كانت موجهة لاقتناء حاجات ضرورية، بينما المبلغ المقتطع من الشخص الثاني والذي قدر بـ 2000 دج قد يتم ادخارها أو صرفها على الكماليات. ويرون أن العدالة الضريبية تتحقق عندما يتساوى المكلفون بالضريبة في التضحية، ولهذا السبب ظهرت الضريبة التصاعدية.

ب. **الضريبة التصاعدية** : وهي التي تفرض بمعدلات متصاعدة كلما زاد الأساس الضريبي، حيث اعتمدت معظم النظم الضريبة المعاصرة على الضريبة التصاعدية نظرا للعديد من المزايا التي تتسم بها هذه الأخيرة من حيث كونها تراعي مبادئ العدالة والظروف الشخصية للمكلف ضريبيا، كما تعتمد كأداة لتقليل التفاوت بين مداخيل الأفراد ، كما تستخدم لمعالجة الأزمات الاقتصادية، وخاصة في فترات الانكماش، فالضريبة التصاعدية تعيد توزيع الدخل الوطني لصالح الطبقات ذات الدخل المنخفضة مما يؤدي إلى ارتفاع الاستهلاك الوطني.<sup>1</sup>

**ثانيا: أهداف الضريبة:**

كانت الضريبة في أول الأمر لا تهدف إلا للحصول على موارد مالية تغطي نفقات الدولة العامة، ومن ثم فقد كانت محايدة لا يقصد بها إحداث أية آثار اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية. ولكن نظرا لما تحدثه الضرائب من تغيير في المراكز المالية للمكلفين فقد نبهت الدول إلى ما تحققه الضريبة من آثار اقتصادية واجتماعية غير مقصودة فبعد انتشار الأفكار العالمية الحديثة نبذت الدول الأفكار التقليدية عن حياد الضريبة واتخذت الضريبة كوسيلة لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية معينة،<sup>2</sup> ومن الأهداف الرئيسية للضريبة نذكر ما يلي:

### 1. الأهداف الاقتصادية للضريبة:

إن الأهداف الاقتصادية للضريبة من أهم الأهداف في عصرنا الحاضر ، فالضريبة لا تستقطع دون أن تثير انعكاسات على الاستهلاك والانتاج والادخار، وتتمثل الأهداف الاقتصادية فيما يلي:<sup>3</sup>

أ. **استخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الانتاجية:**

لقد لجأ إلى هذا الأسلوب الكثير من الحكومات، فالبلدان النامية تقوم بتشجيع الاستثمار الصناعي أو السياحي في إقليمها بإعفائه من الضرائب والبلدان المتطورة ترغب في جذب رأسمال الأجنبي لديها فتعفي الاستثمار المالي الأجنبي من الضرائب.

<sup>1</sup> محمد لعلاوي، مرجع سابق ، ص 21.

<sup>2</sup> علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص 178.

<sup>3</sup> هلايلي إسلام، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر ، قسم العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014 / 2015، ص 17.

ب. استخدام الضريبة لمعالجة الركود الاقتصادي:

إن ركود و رخاء الدورات الاقتصادية سمة من سمات النظام الاقتصادي المعاصر ومثل هذه الدورات لها تأثير سيء على الاقتصاد الوطني ولذلك يمكن اللجوء إلى الضريبة أو على الأقل بعض أنواع الضرائب لمعالجة فترات الركود و الانكماش، حيث يقل الشراء والاستهلاك وتتكسد المنتجات، تقوم الحكومة بزيادة القوة الشرائية لدى أفراد الشعب من ذوي الدخل المتدنية وذلك بتخفيض معدل الضريبة على الدخل ورفع الإعفاء الضريبي وزيادة الإعفاءات العائلية، وتخفيض معدلات الضرائب غير المباشرة وخصوصاً تلك المتعلقة بالحاجات الأساسية للمواطن.

ت. استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار والادخار:

ويتم ذلك عندما تعفى الدولة عائدات سندات التنمية التي تصدرها من أي ضرائب لتشجيع شراء مثل هذه السندات أو تخفيض الضريبة على الودائع في صناديق الادخار أو أي استثمار مالي يدعم الاقتصاد الوطني.

## 2. الأهداف المالية:

حسب النظرية الكلاسيكية، فإن تغطية النفقات العمومية هو الهدف الوحيد للضريبة والتي لا يجب أن يكون لها تأثير اقتصادي ، إن هذا المفهوم الذي يحصر دور الضريبة في تغذية صناديق الخزينة العمومية، ويعطيها وظيفة مالية بشكل مطلق، يرتبط بشكل وثيق بفكرة الدولة الحارسة. بالتالي لا يمكن تسجيل أي تأثير على المستوى الاقتصادي والاجتماعي فهي تتصف بالحياد أمام هذه الميادين<sup>1</sup> واليوم لا يمكننا الدفاع عن حيادية الضريبة، لأنه في الواقع ومن المستحيل الاقتراع عن طريق الجبر الضريبي ربع الناتج الداخلي الخام دون أن تكون هناك انعكاسات ومضاعفات اقتصادية هامة، مثل تقليص القدرة الشرائية للأفراد.<sup>2</sup>

## 3. الأهداف الاجتماعية:

إن التطور الاقتصادي واتساع مجال دخل الدولة أدى إلى ظهور أهداف اجتماعية أخرى من ضمنها:<sup>3</sup>

- حماية الصحة العمومية وذلك بالتخفيض من استيراد واستهلاك المنتجات الضارة عن طريق فرض رسوم إنتاج مرتفعة، مثل المشروبات الكحولية.
- كذلك منح تخفيضات جبائية لقطاعات أخرى قصد تطوير المجتمع مثل: تمويل نفقات خدمات المساهمة في بناء المرافق ومشروعات الدولة كالمدارس.

<sup>1</sup> محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 164.

<sup>2</sup> قطاف نبيل، دور الضرائب والرسوم في تمويل البلديات، مرجع سابق، ص13.

<sup>3</sup> عادل فليح علي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار حامد، عمان، الأردن، 2003، ص93.

- كما تساهم الضريبة في التحكم في النمو الديمغرافي من خلال تخفيض الضريبة المفروضة على الأجور والرواتب وعلى الأفراد المتزوجين فقط عندما تسعى إلى تشجيع النمو الديمغرافي ( الزواج ) والعكس إذا أرادت تخفيض النمو الديمغرافي.

#### 4. الأهداف السياسية:

تعتبر الضريبة الأداة المالية الرئيسية التي تستخدمها الحكومات لتنفيذ سياستها العامة، والتي ينتج عنها آثار سياسية، فلقد كان للضريبة أثر هام في التاريخ السياسي للمجتمعات والشعوب. كما تستخدم الضريبة في الداخل كأداة للقوى المسيطرة اجتماعيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى، كما أن الضريبة تستخدم كأداة من أدوات السياسة الخارجية، كما في حال استخدام الرسوم الجمركية لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو للحد منها تحقيقا لأغراض سياسية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاد دولي وتنمية مستدامة، جامعة فرحات عباس - سطيف 1-الجزائر، 2013 / 2014، ص8.

### المبحث الثاني: التهرب الضريبي

إن التطرق لظاهرة التهرب الضريبي يؤدي إلى طرح تساؤلات عديدة ومختلفة، خاصة وأن هذه الظاهرة تهدد المصالح الاقتصادية، الاجتماعية و المالية فمن الضروري فهم طبيعتها، أسبابها والإمام بمختلف الطرق التي من الممكن أن تكون منفذ للتهرب سواء كانت شرعية أو غير شرعية وكذا أهم الآثار المترتبة عنها وهذا بغية تكوين صورة حول هذه الظاهرة للتمكن من السيطرة عليها فيما بعد، لأنه ليس من المجدي أن نسعى وراء مكافحتها والحد منها إن كنا في الأصل لا نملك أدنى فكرة عن ما نكافح ضده.

### المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي و أسبابه:

#### أولاً: مفهوم التهرب الضريبي:

إن أي بلد و مهما كانت درجة تقدم وتطور الاقتصاد فيه إلا أنه لا يخلو من نسبة الخسارة في مستوى الحصيلة الضريبية وهذا راجع إلى التهرب الضريبي، وبالتالي توجد عدة تعريفات للتهرب الضريبي نذكر منها:

يعرف التهرب الضريبي بأنه " الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية التسيير، تسمح له باختيار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة"<sup>1</sup>، ويمكن تعريفه على أنه " تجنب الوقوع في جاذبية القانون"<sup>2</sup> ويقصد به أيضاً: " عدم دفع الضريبة المستحقة على المكلف، ويكون ذلك إما جزءاً منها أو كل النسبة المفروضة عليه، ويتم التهرب قبل بدء فترة الدفع أو خلالها باستخدام وسائل غير مشروعة"، وعرفه خبراء الميزانية بأنه " مسعى أو جهود أو محاولات يقوم بها المكلف للتخلص من كل أو جزء من التزاماته القانونية بأداء الضريبة المستحقة عليه"<sup>3</sup>، كما يمكن أن نقول " بأنه التخلص من الالتزامات بدفع الضريبة وينقسم إلى التهرب الضريبي المشروع وهو التخلص من الضريبة باستغلال بعض الثغرات الموجودة في القانون، والتهرب الضريبي غير المشروع فهو المخالفة الصريحة للقوانين الضريبية"<sup>4</sup>. من خلال التعاريف السابقة يمكننا استنتاج تعريف شامل لهذه الظاهرة وهو: أن التهرب الضريبي هو كل المخالفات القانونية والغير قانونية التي يقوم بها المكلف للتخلص من جزء أو كل التزاماته الضريبية.

<sup>1</sup> C r masson- la notion dévation fiscale en droit interne français – paris – 1990- p181.

<sup>2</sup> Martinez-la fraude fiscale- édition p.u.f- paris p17.

<sup>3</sup> وهبة محمد سليم، واقع التهرب الضريبي، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، صنعاء، اليمن، 2010، ص 04.

<sup>4</sup> طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص84.

ثانيا: أسباب التهرب الضريبي:

هناك عدة أسباب متشعبة ومتداخلة للتهرب الضريبي، بحيث تختلف من بلد لآخر نتيجة لاختلاف

الأوضاع الداخلية والخارجية التي تعيشها كل دولة، ومن بين هذه الأسباب العديدة نذكر ما يلي:

- 1- عيوب في المكلف نفسه ( أخلاقه ): فهناك عوامل نفسية يشعر بها المكلف تجعله يتهرب من دفع الضريبة لاعتقاده بعدم عدالة الضريبة أو شعوره بعدم الانتماء، وأحيانا يلعب الوعي الضريبي عامل مهم في التهرب الضريبي، وهذا يرتبط بأمور سياسية واقتصادية واجتماعية، فالمواطن يقيس مدى النفع الذي يعود عليه من النفقات العامة ومدى تحمله لأعباء الإيرادات العامة.<sup>1</sup>
- 2- الأسباب التشريعية: للتشريعات والقوانين المعمول بها داخل الدولة أثر كبير لخلق التهرب الضريبي ونذكر منها:

- عدم احتواء التشريعات الضريبية لقوانين تتضمن عقوبات رادعة للمتهربين عن دفع الضرائب حيث من المعروف كلما ارتبط التهرب الضريبي بقوانين رادعة اختفت؛
- إن كثرة التعديل وعدم استقرار التشريعات يخلق اضطرابا لدى دافعي الضرائب وعدم استقراره في التعاملات الضريبية بين الإدارات الضريبية ودافعي الضرائب وفي نفس الوقت يؤدي إلى التهرب وخاصة إذا تضمنت زيادة في أسعار الضرائب السابقة أو فرض ضرائب جديدة؛
- تعقد وعدم وضوح التشريعات الضريبية وخاصة فيما يتعلق بالإعفاءات الضريبية و أيضا الجهات التي تطلب الإعفاء، كما أن تعقد وعدم وضوح أنواع الضرائب يؤدي ارتفاع تكلفة تحصيلها وبالتالي انخفاض حصيلتها كل هذا يؤدي إلى خلق أجواء التهرب الضريبي وفتح الثغرات<sup>2</sup>؛
- عدم الاستقرار وهذا راجع بالدرجة الأولى إلى التغيرات العديدة التي تحدث على قوانين المالية الرئيسية والقوانين المالية التكميلية، مما خلق نوعا من التذبذب في استمرارية المنظومة التشريعية الجبائية، ولأخذ صورة واضحة على هذه التغيرات نأخذ على سبيل المثال ما يلي<sup>3</sup> :
- قانون المالية لسنة 1995 تضمن 49 إجراء ضريبيا من نفس الشاكلة يتعلق 30 منها بالضرائب المباشرة و 18 بالرسم على القيمة المضافة؛
- قانون المالية لسنة 1993 تضمن 45 إجراء ضريبيا بين تعديل وإلغاء وإتمام.

3. الأسباب الإدارية:

هذا العامل يتعلق بالعاملين في الدوائر الضريبية فقد نجدهم غير أكفاء وقد نجدهم يعقدون الإجراءات المتبعة في التحصيل الضريبي وقد لا يعدلون في تطبيق القوانين الضريبية.

<sup>1</sup> طارق الحاج، مرجع سابق، ص85.

<sup>2</sup> حمدي سمير صلاح الدين، المالية العامة، ط1، مكتبة زين الحقوقية والأدبية ش.م.م، الأردن، 2015، ص180.

<sup>3</sup> قدي عبد المجيد، مدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص21.

إذ أن النقائص الموجودة فيها التي تحد من كفاءتها وتدفع بالمكلف إلى التهرب الضريبي وتتجلى أهم هذه النقائص في<sup>1</sup> :

- ضعف الوسائل المادية والمالية، النقل، الرواتب، الحوافز والتي مازالت لا تشبع رغبة العاملين مما يدفع للانحراف أو التقصير في الاضطلاع بمسؤولياتهم الوظيفية على أكمل وجه؛
- العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة والملفات المعروضة للدراسة؛
- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي والذي يكون جزافيا بأكثر أو أقل من القيمة الفعلية مما يؤثر معنويا على المكلف وقد يدفعه إلى التهرب؛
- من ناحية الكفاءة من أخطر الوسائل التي يلجأ إليها الموظف هي الرشوة التي تظهر أساسا الجانب السلبي له أي عدم وجود وعي مهني؛
- تعقد وكثرة الإجراءات الروتينية تغرس روح الكراهية تجاه الضريبة؛
- نقص التوعية وضعف العلاقة بين الإدارة والمكلف.

### المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي

من خلال تحديد طبيعة التهرب الضريبي نلاحظ أنها متعلقة بالكيفية التي يتم من خلالها التخلص من دفع المستحقات الجبائية، وهذا إما بالغش أو التجنب الضريبي، ونظرا لتداخل وتشابه هذين المصطلحين يجب الفصل بينهما لأنهما ظاهريا يؤديان إلى نفس المعنى، أما جوهريا فهما غير ذلك ومنه يمكن تصنيفها من الناحية الشرعية إلى:

#### أولا: التهرب الضريبي المشروع:

وهو تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي الذي ينتج عنه التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية ( قد يكون مقصودا من طرف المشرع لتحقيق بعض الغايات الاقتصادية والاجتماعية كأن تفرض ضريبة دخل على جميع الأرباح الصناعية والتجارية ثم تستثني منها أرباح بعض المؤسسات، والمنصوص عنها في القانون تجنبا لأداء ضريبة الإنتاج أو التهرب من ضريبة الشركات، ذلك عن طريق توزيع هذه الأخيرة على شكل هبات للذين تربطهم بصاحب الشركة قرابة من الدرجة الأولى وهو على قيد الحياة حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الأموال لضريبة الشركات.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014 / 2015، ص 32، ص 33.

<sup>2</sup> قوريشي حفيظة، شوارقية سعاد، تقرير تربص حول التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص إدارة عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مستغانم، الجزائر، 2013 / 2014، ص 3.

وكذلك كإنتاج بعض السلع بمواصفات تختلف عن المنصوص عليها في القانون تجنباً لأداء ضريبة الإنتاج، وكذلك بإدخال بعض التعديلات على الواقع، و الأوعية التي تتناولها النصوص القانونية بالضريبة كتخصيص نوع من الأعلاف أو رعي المواشي في مناطق معينة كالمناطق الجبلية وغيرها.<sup>1</sup> من نماذج هذا التهرب نجد مايلي:<sup>2</sup>

- تجزئة الشركة الأم إلى شركات صغيرة مستقلة قانونياً و بترخيص من القانون التجاري؛
- رفض استيراد بعض السلع الأجنبية لتفادي الضرائب الجمركية؛
- إعطاء بعض الأنشطة صفة غير تجارية؛
- زيادة النفقات عن طريق تضخيمها؛
- تواطؤ المشرع مع بعض الشركات بإعفاءات ضريبية.

#### ثانياً: التهرب غير المشروع:

يتضمن مخالفة قوانين الضرائب، وتندرج تحته كافة طرق الغش المالي، كإدخال السلع المستوردة خفية أو تقديرها بأقل من قيمتها، أو إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للسلع موضوع الضريبة، وقد يحدث التهرب غير المشروع عن طريق عدم تقدير الإقرارات الضريبية أو عند تقديم إقرارات غير صحيحة أو عند تحصيل الضريبة يقوم المكلف بإخفاء أمواله بحيث يتعذر على الإدارة المالية استيفاء الضريبة المستحقة عليه من تلك الأموال.<sup>3</sup>

يختلف التهرب الضريبي بالنسبة لمجموع الضرائب حسب الحالة الاقتصادية العامة، ففي أوقات الرخاء يقل الميل للتهرب الضريبي، كما أن الدولة لا تشدد في معاقبة المتهربين لتوفر الأموال في خزينتها. كما أن للتهرب الضريبي غير المشروع صور أخرى نذكر منها:<sup>4</sup>

- إخفاء المكلف للمعلومات عن السلطة المالية وعدم الإدلاء بمصادر دخله الحقيقية والاكتفاء بالمصادر المسجلة فقط؛

- تنازل المكلف عن مصادر دخله من غير الرجوع إلى الإجراءات القانونية الأصولية مثل: عقد الهبة؛
- عدم إخبار بعض المكلفين ضريبياً عن الزيادات التي تحصل في الإيرادات السنوية لهم ومحاولتهم إخفاء الحجم الحقيقي المحلات من مواد سعياً وراء التقليل كم الأرباح؛

<sup>1</sup> غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2006، ص342.

<sup>2</sup> أبو منصف، مدخل للتنظيم الإداري والمالية العامة، دار المحمدية، الجزائر، ص117.

<sup>3</sup> محمد إبراهيم عبد اللاوي، مرجع سابق، ص84، ص85.

<sup>4</sup> سهاد كشكول، التهرب الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية في العراق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 08، العدد 24، لسنة 2013، جامعة بغداد العراق، ص460.

- سهولة امتحان الكثير من المهن دون اشتراط الحصول على موافقة الهيئة العامة للضرائب أو التسجيل لديها.

ثالثاً: يوضح الجدول الموالي الفرق بين التهرب الضريبي والغش الضريبي:

جدول: ( 03 ): الفرق بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي

التهرب الضريبي	الغش الضريبي
<ul style="list-style-type: none"> <li>- إدارة المكلف متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي؛</li> <li>- يسلك سبلا مشروعة هدفه مشروعاً؛</li> <li>- يتوفر فيه العنصر المادي ( الحيل التدليسية )</li> <li>والعنصر المعنوي ( سوء النية )؛</li> <li>- حالة عامة.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- تتجه فيه إدارة المكلف نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي؛</li> <li>- يسلك سبلا غير مشروعة ( تصل إلى حد التدليس و الاحتيال )؛</li> <li>- يتوفر فيه العنصر المادي والعنصر المعنوي؛</li> <li>- يمثل الخاص وبالتالي هو حالة من حالات التهرب الضريبي.</li> </ul>

المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على حسن عواضة، المالية العامة، دار الخلود، لبنان 1995، ص 391.



### المبحث الثالث: طرق التهرب الضريبي ووسائل مكافحته

تعد ظاهرة التهرب الضريبي خطيرة لمدى تأثيرها السلبي على اقتصاد الدول، وذلك لما يحدثه من اختلال مالي و اقتصادي واجتماعي نتيجة لاستنزاف الموارد المالية المتوقع الحصول عليها وكما نعلم أن ميزانية الدولة قائمة على توقعات الحصول على الضرائب وتحديد النفقات لفترة زمنية محددة في العادة تكون سنة.

إن عدم تحقق سياسة اقتصادية فعالة ناتج عن الآثار الضارة الناتجة عن التهرب الضريبي، والتي تتعكس سلبا على الاقتصاد الوطني، من أجل هذا أوجب على السلطات اتخاذ إجراءات صارمة في مكافحتها.

### المطلب الأول: آثار التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة من أهم المصادر المالية للدولة من أجل تحقيق التنمية الاقتصادية ولتنمية نفقاتها، كما تعد أداة فعالة لتحقيق العدالة الاجتماعية، بحيث تعيد توزيع الثروات، كما أنها وسيلة لتجسيد السياسة الاقتصادية للدولة ومحاربة التضخم، وإحداث توازنات اقتصادية كبرى، كما تؤثر على المؤشرات الاقتصادية من ادخار واستثمار و استهلاك لذلك فان التهرب الضريبي يشكل عائق أما تحقيق أهداف الدولة، و من بين الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي نجد:<sup>1</sup>

#### أولاً: أثر التهرب الضريبي في الاستهلاك والادخار:

يتوقف أثر الضرائب على الاستهلاك والادخار على العوامل المحددة لكل منها، ومن المعلوم أن حجم الاستهلاك يتوقف على مستوى الدخل من جهة وعلى الميل للاستهلاك من جهة أخرى، وهو يتوقف على العوامل المحددة للسلوك الانفاقي لأفراد المجتمع، وليس ثمة شك أن القرار الذي يتخذه الفرد بالاستهلاك هو في نفس الوقت قرار تحديد مستوى الادخار.

وكما نعلم أن الدخل الفردي يوزع بين الاستهلاك والادخار، فالضرائب بكافة أنواعها وكقاعدة عامة ستؤدي إلى خفض حجم الدخل المتاح للأفراد، وبالتالي تؤدي إلى انخفاض كل من الاستهلاك والادخار، ولكن تكون نسبة الانخفاض في الادخار أكبر من نسبة الانخفاض في الاستهلاك.

#### ثانياً: أثر التهرب الضريبي في الاستثمار:

يمكن التوسع في البرامج الاستثمارية الحكومية إلى حد كبير وتعالج قصور الادخار والاستثمار الخاص، إن التهرب في بعض الفعاليات الاقتصادية يستهوي أكثر المستثمرين نحو هذه الفعالية، وذلك فيما كانت غير مثمرة والسلطة لا تريد تطويرها لأن هؤلاء الذين لديهم رؤوس أموال يفضلون استثمارها في هذا المجال، حيث أنه يسهل عليهم التهرب من الضريبة مما يسمح لهم بزيادة دخلهم بنسبة الضريبة المتهرب

<sup>1</sup> سهاد كشكول، مرجع سابق، ص 476.

من دفعها، بحيث يختل التوازن في تطور الأنشطة الاقتصادية، في هذه الدول، ولهذا نجد أن للتهرب الضريبي آثار سلبية على الاستثمار الخاص والاستثمار القومي.

ثالثاً: الآثار المالية للتهرب الضريبي:

- الإضرار بالخزينة العامة للدولة؛
- عجز الدولة أمام الأعباء؛
- ظهور أزمات رؤوس الأموال؛
- اللجوء إلى وسائل تمويل أخرى كالإصدار النقدي أو الاقتراض.<sup>1</sup>

رابعاً: الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي:

- من بين الآثار الاجتماعية التي يخلفها التهرب الضريبي نذكر ما يلي:<sup>2</sup>
- إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع؛
- عدم المساواة بين المكلفين بالضريبة في تحميل عبء الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب؛
- عجز الضريبة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع؛
- تصبح الضريبة عامل فساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل والانفلات من الواجب الضريبي.

المطلب الثاني: طرق التهرب الضريبي

هناك العديد من الطرق المتبعة للتهرب الضريبي، نذكر منها:

أولاً: المعاملات المحاسبية:

مادام عمل مصلحة الضرائب يقوم على إقرارات الريح الذي يحققه المشروع فمن البديهي أن النظام المحاسبي هو الذي يوفر هذه البيانات نظراً لكونه نظام قياس واتصال يقوم على تسجيل ومسك وتقييد حركة الأموال في المؤسسة، فالمحاسبة تعتبر قاعدة رقابية تستخدم من طرف الإدارة الجبائية، التي تقوم بمقارنة التصاريح والوثائق المحاسبية المقدمة قصد التأكد من صحتها، فالمكلف البارح يبحث دوماً عن وضع يتم فيه مطابقة القيود المحاسبية فيما بينها من الناحية المحاسبية، وكذا بينها وبين مستندات الثبوتية المظلمة من ناحية أخرى، أي أن الوثائق المحاسبية سلاح ذو حدين يمكن استعمالها كدليل لمختلف التصريحات التي يقوم بها الممول كما أنه يمكن استعمالها للتحايل ومغالطة الجهاز الجبائي. وتمتد

<sup>1</sup> سليمان الدالي، دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد 37، العدد 01، 2015، ص286.

<sup>2</sup> رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص 426.

ممارسة الغش إلى تخفيض مبلغ المبيعات أو الاستيراد بدون تصريح إلى إهمال تسجيل كل الإيرادات مرورا بتضخيم التكاليف.<sup>1</sup>

ويتم هذا النوع من التهرب حسب الطريقتين التاليتين:<sup>2</sup>

### 1. تضخيم التكاليف:

لقد سمح المشرع الجبائي للمكلف بخصم بعض الأعباء التي يتحملها فعلا في حدود نشاطه وفقا لشروط محددة وهي:

- أن تكون هذه الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة؛
- أن تكون هذه الأعباء موظفة أو مستغلة من مصالح أو نشاط المؤسسة؛
- أن تكون لها مبررات ومرفقة بوثائق ثبوتية؛
- أن تكون في الحدود ( السقف ) التي وضعها القانون؛

انتهد بعض الممولين هذا الحق لإدخال بعض التكاليف التي ليست لها أي علاقة بالنشاط الرئيسي للمكلف، أو المبالغة في تقديرها للتخفيض قدر المستطاع من الضريبة على الأرباح المحققة، و لأجل هذا الغرض، توجد هناك طرق عدة في هذا المجال، فمنها ما يكمن أساسا في تسجيل مناصب شغل ليست لها أية وثائق تبررها، أو تسديد أجور ومرتبوات تخص عمالا أو مسيرين وهميين بمبالغ مبالغ فيها إضافة إلى التسجيل الخاطيء لحساب الاهتلاكات.

### 2. تخفيض الإيرادات:

تعد الطريقة الأحسن و الأكثر استعمالا التي من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كليا يتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقدا و لا يترك أثر للعملية، هذه الطريقة تمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم أعماله وكذلك تسجيل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية وهذا بعد الاتفاق مع الزبون.<sup>3</sup>

أكثر الطرق انتشارا فيما يتعلق بتخفيض الإيرادات نذكر ما يلي:<sup>4</sup>

- التناسي العمدي لبعض المبيعات التي تتم دون فواتير، ويتم الدفع نقدا؛
- التخفيض من مبلغ المبيعات محاسبيا، حيث يتم تسجيل بضاعة مسترجعة وهمية، أو خصومات تجارية ممنوحة بشكل مبالغ، مع أنه لم يكن هناك استرداد للبضائع ولا خصم تجاري؛

<sup>1</sup> كردودي سهام، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص: تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة بسكرة، 2008 / 2009، ص 81.

<sup>2</sup> عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، ص101.

<sup>3</sup> محمد نور الدين البريم، حوكمة الشركات ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2016، ص48.

<sup>4</sup> حميدة بوزيدة، جباية المؤسسة، الطبعة الثانية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2007، ص55.

- عدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة؛
- تخفيض الواردات مما يجنب أداء الرسم على رقم الأعمال وكذا ضريبة الربح المحقق من المبيعات من جهة أخرى.

### ثانيا: التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية:

يعتمد على ممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة لمشتريات دون فواتير أو لفواتير دون شراء أو بيع، وذلك باستعمال قيود محاسبية جد متكاملة لا تترك مجالاً للشك أو الريبة من طرف الإدارة الجبائية.

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

يقصد بالإخفاء المادي عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية، حيث يعرف على أنه العمل الذي يتم بسرية من خلال السوق السوداء، على اعتبار أن هذه الأخيرة تكون بعيدة عن كل مراقبة من طرف الإدارة، حيث تلقى هذه الأخيرة صعوبات في إخضاع التبادلات الضريبية.

#### أ. الإخفاء الجزئي:

يحرص المكلف على إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة تهرباً من دفعه جزءاً كما هو الحال في الضرائب الجمركية وضرائب الإنتاج.

ومن صور الإخفاء المادي الجزئي ما يلي:<sup>1</sup>

- ممارسة نشاطات خفية إلى جانب النشاط الرئيسي؛
- تقديم تصريح الضريبة متضمن دخل أقل من الواقع؛
- عدم احترام مقاييس الإنتاج المحددة من طرف القانون؛
- إخفاء جزء من البضائع المستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية.

#### ب. الإخفاء الكلي:

يلجأ المكلف إلى هذا النوع من الإخفاء بامتناعه عن التصريح بالأنشطة التي يمارسها، فهو يستغل نقص الرقابة الفعالة لمصالح الإدارة الجبائية، حيث يقوم بإنشاء وحدات ومصانع صغيرة في أماكن أهلة بالسكان والتي يصعب الوصول إليها، والإنتاج المتحصل عليه من استغلال هذه الوحدات يتم بيعه في الخفاء وبدون فواتير.<sup>2</sup>

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

تعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق تنظيماً مقارنة بالغش عن طريق العمليات المادية، ويمكن تعريفه بأنه الإخفاء القانوني الذي يسميه المدينون بالتظاهر، وهو العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية

<sup>1</sup> معاشو مليكة، آليات مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص: قانون جنائي وعلوم جنائية، جامعة الطاهر مولاي، السعيدة، الجزائر، 2015/2016، ص17.

<sup>2</sup> عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص106.

مخالفة للوضع القانونية الحقيقية، أو هو إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلفين بالاستفادة من مزايا وهم أساسا ليس لهم الحق في الاستفادة منها ويمكن أن يأخذ هذا النوع من التهرب شكلين هما:

أ. التهرب عن طريق عمليات وهمية:

التحقيقات الجبائية تقوم على أساس المطابقة للكتابات والوثائق المحاسبية المقدمة، يستغل المكلف هذه الثغرة القانونية ليمارس نوعا من الغش وهذا في مجال TVA والذي يتمثل في إعداد فواتير مزيفة يتحصل من خلالها على حق خصم الرسوم.

لهذا يقوم الممول بتأسيس نظام تهرب قائم على كتابات محاسبية متكاملة فيما بينها مبررا ذلك بفواتير وهمية، وما دامت وثائق الثبوتية تتمتع بالشرعية والقانونية وبغض النظر عن مصدرها فان خطر الرقابة يبقى بعيدا.<sup>1</sup>

#### ب. التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية:

قد لا يكون التلاعب في تصنيف الحالات القانونية عاملا من عوامل التهرب الضريبي وذلك بتزييف المكلف لوضع قانونية خاضعة للضريبة وتكييفها مع وضعية أخرى معفاة أو أقل خضوعا للاقتطاع، ويظهر ذلك جليا في جباية حقوق التسجيل أين تمر بها حالة البيع على أنها هبة أو عملية التوزيع للأرباح التي تقوم بها الشركة على المساهمين في شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة لكونه يتعلق بالرواتب والأجور.<sup>2</sup>

#### المطلب الثالث: وسائل مكافحة التهرب الضريبي

تعد مكافحة التهرب من أهم الوسائل اللازمة، لتفادي الأضرار الناجمة عن هذه الظاهرة ماليا واقتصاديا. وكلما كان للتهرب وسائل وطرق يلجأ إليها الممولون، وجب على المشرع المالي التحري عن الأسباب والكشف عن هذه الوسائل والطرق، والسعي وراء القضاء عليها بغلق الثغرات التي ينفذ منها المتهربون.<sup>3</sup> وفقا للأثار السلبية المترتبة على هذه الظاهرة، فان المشرع الجبائي يحاول بثتى الوسائل والطرق المتاحة محاربة التهرب الضريبي، ومن الوسائل المستعملة نذكر ما يلي: <sup>4</sup>

##### 1. تحسين فعالية النظام الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك كل ما قمنا بتحسين فعالية ذلك النظام سيساهم في معالجة هذه الظاهرة وذلك بمراعاة ما يلي:

<sup>1</sup> عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص108.

<sup>2</sup> كردودي سهام، مرجع سابق، ص84.

<sup>3</sup> عبد الفتاح مراد، موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب والازدواج الضريبي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، ص28.

<sup>4</sup> ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة للطباعة والتوزيع، الجزائر، 305.

أ. تبسيط النظام الضريبي:

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية بربط وتحصيل الضرائب، مع صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها وعليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب، وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزافي، ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل، بينما يزداد التشريع تعقيدا كلما كثرت التعديلات التي تطرأ عليه

ب. وضع نظام ضريبي عادل:

يعتبر التعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي ولمعالجة هذا الوضع، يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل، وذلك بمراعاة:

- الأخذ بمبدأ الشخصية الضريبية؛

- شمولية الضريبة؛

- اعتدال معدل الضريبة؛

- تجنب الازدواج الضريبي؛

- يجب أن تكون الإعفاءات الضريبية مدروسة.

إضافة إلى وجوب تحقيق المساواة بين جميع المكلفين أمام قانون الضريبة، وذلك لعدم تمييز أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها، ما لم يكن ذلك لأسباب موضوعية.

يجب أن توزع الأعباء الضريبية على المكلفين حسب قدرتهم على الدفع، حيث يرى البعض أن العدالة تعني أن يدفع الأشخاص ذات الإمكانية الواحدة نفس القدر من الضرائب، وأن يدفع المكلفون مبالغ تتصاعد بتصاعد حجم إمكانياتهم، لأن الإحساس بالظلم يعد من الأسباب التي تقلل من الحس المدني الضريبي.<sup>1</sup>

ج. تحسين التشريع الضريبي:

إن التشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمترابط، عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالاً للتهرب ويتم ذلك عن طريق إصدار تشريعات ضريبية جديدة تتسم بالوضوح والبساطة وتخفف معدلات الضريبة، وضع حد للتقادم الضريبي يكون من حق الدوائر المالية تدقيق البيان والاعتراض عليه في حال الشبهة في صحته، وذلك لإلزام الدوائر المالية على مراجعة البيانات خلال المدة المذكورة مع إمكانية التمديد للضرورة، التزام أكبر قدر من العلانية والشفافية في التعليمات والإجراءات.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، المالية العامة، ط 02، دار زهران، الأردن، 1997، ص 210.

<sup>2</sup> كردودي سهام، مرجع سابق، ص 85.

## 2. تحسين الجهاز الإداري الضريبي:

إن التهرب الضريبي غالبا ما يكشف عن الخلل الموجود في هياكل التنظيم الضريبي، وهذه الظاهرة منتشرة في مختلف البلدان، من المفروض أن تعمل حكومات تلك البلدان المختلفة على إصلاح هياكلها التنظيمية، ومنها الضريبة، بإنشاء أجهزة الضريبة المتخصصة، وتقسيم العمل بينها وتزويدها بأصحاب الكفاءات المهنية وبأحدث الوسائل في المحاسبة الضريبية، وتلقينهم أفضل الأساليب في التعامل، وعقد الدورات التدريبية وإشراكهم في الندوات المالية والضريبية.<sup>1</sup>

## 3. تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف:

تسعى الإصلاحات الضريبية دوما إلى التخفيف من حدة التوتر الموجود بين المكلف والإدارة الضريبية قصد إحداث تجاوب وتصالح من شأنه أن يقلل حالات التهرب الضريبي، حيث تشكل العلاقة الإنسانية أهم الوسائل ذات الأثر البالغ على نفسية المكلف، بحيث تعمل على تحسين تصرفات الموظفين بالإدارة الضريبية اتجاه المكلفين، وتخفيض أو تضيق الفجوة الموجودة بين الطرفين وكذلك تخفيض حدة التوترات التي قد تحدثها الضريبة، ولتحقيق ذلك يجب إحداث برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين بالإدارة الضريبية والهادفة إلى تحسين المعالجة اتجاه المكلفين.

## 4. تنمية الوعي الأخلاقي:

إذا كان ضعف المستوى الأخلاقي للأفراد اتجاه الالتزام الضريبي هو أحد أسباب التهرب فينبغي أن يتم معالجة ذلك عن طريق تنمية الوعي والإحساس لدى الأفراد بأن دفع الضرائب هو التزام أخلاقي قبل أن يكون التزاما قانونيا، لأنه يعبر عن التضامن الحقيقي بين أفراد المجتمع.

## 5. الناحية الفنية:

ينبغي صياغة القوانين الضريبية على نحو سليم بطريقة محكمة بحيث لا توجد ثغرات قانونية تفتح الباب أمام التهرب كذلك يجب تدريب العناصر الكافية والمدربة تدريباً كافياً للعمل في المجال الضريبي على نحو يكفل لها الوقوف على أحدث الأساليب والوسائل الفنية المستخدمة في الحق الضريبي، كذلك ينبغي تمكين موظفي مصلحة الضرائب من الاطلاع على ما يريدون الاطلاع عليه من وثائق و أوراق تساعد على ربط الضريبة على الوجه الصحيح.<sup>2</sup>

## 6. تحسين الرقابة الجبائية:

### أ. تحسين الرقابة:

تعتبر الرقابة الجبائية إجراء ضروري لمكافحة كل من الغش والتهرب الضريبي، كما أنها تكتسي أهمية بالغة، وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي

<sup>1</sup> قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، مذكرة ماجستير، تخصص

مالية ومحاسبة، معهد العلوم الاقتصادية، المركز الجامعي يحي فارس المدينة، الجزائر، 2008 / 2009، ص 23.

<sup>2</sup> سميرة بوعكاز، مرجع سابق، ص 55.

لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة من خلال الهيئات التابعة للإدارة الضريبية، فالرقابة هدفها الأساسي المحافظة على حق الخزينة.

#### ب. الإجراءات العقابية:

فرض العقوبات الردعية وسيلة ضرورية ومتممة لمكافحة ظواهر التهرب الضريبي كظواهر التقصير و الإخلال بالواجب الوطني، وترتبط نوعية مثل هذه العقوبات بظروف الدولة و أفرادها ولقد أقر المشرع الجزائي عقوبات متنوعة على كل من يخالف أحكام القانون، فقد قررت جزاءات في حالة الامتناع عن تقديم المستندات أو إتلافها أو تقديم بيانات أو توضيحات في غير موعدها، أو تقديم بيانات غير صحيحة بإتباع طرق احتيالية قصد إخفاء المبلغ الذي يخضع للضريبة، وأهم هذه الإجراءات العقابية: العقوبات الجبائية والغرامات المالية.

#### ✓ العقوبات الجبائية:

يتعرض لها كل شخص مكلف بالضريبة، يستخدم وسائل وطرق تدليسية والتي يكون من خلالها قد خفض أو حاول تخفيض جزء أو كل المبلغ المعني بالضريبة أي الوعاء الضريبي.

#### ✓ الغرامات المالية:

غرامة بسبب عدم التصريح السنوي G01 تقدر بـ 25% من الوعاء.

الغرامة بسبب التأخير في تقديم التصريح السنوي بالنسبة لـ IRG، IBS إذا لم تتعدى مدة التأخر شهر واحد هي: 10%، وبنسبة 20% إذا لم تتعدى مدة التأخير شهرين، أما إذا لم يصل التصريح إلى إدارة الضرائب ضمن أجل 30 يوم ابتداء من تاريخ التبليغ فالنسبة تكون 25% من الوعاء الخاضع للضريبة أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة TVA فإنه يترتب على الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال تطبيق غرامة نسبتها 10%، وترتفع إلى 25% بعد قيام الإدارة الجبائية باعذار المدين بالضريبة في أجل شهر واحد وتختلف نسبة الغرامة بسبب النقص في التصريح حسب حجم المبلغ المتلاعب، بحيث يضاعف مبلغ الحقوق المنقوصة إلى 10%، 15%، 25% حسب المبلغ المتملص من 50.000 إلى 200.000 دج.<sup>1</sup>

إن ظاهرة التهرب انتقلت في معظم الدول المتقدمة والنامية إلى مشكلات حقيقية تتطلب علاجاً ناجحاً يحول دون التسبب الحاصل في مجال أداء الحقوق والالتزامات بالواجبات التي يفرضها على المواطن

<sup>1</sup> كردودي سهام، مرجع سابق، ص 32.



عامة والمكلف والإينماء على كل صعيد، لذلك فان وسائل هذا مكافحة التهرب داخلية وخارجية ويمكن تناولها كما يلي:<sup>1</sup>

• **مكافحة التهرب الداخلي:**

فيما يتعلق بالجانب الداخلي تلجأ الدولة إلى عدة وسائل لمكافحة التهرب الضريبي ومن أهمها ما يلي:

- تنمية الوعي الضريبي والأخلاق المالية عند المكلفين؛
- تشديد العقوبات المقررة على مرتكبي جريمة التهرب الضريبي لأنها تمثل اعتداء على حقوق المجتمع؛
- اللجوء إلى الإجراءات الوقائية والمتمثلة بتعديل الأحكام القانونية المتعلقة بتقدير وتحصيل الضرائب؛
- حق الاطلاع: يجوز لموظفي الضرائب الاطلاع على مختلف الوثائق للتمكن من ربط الضريبة بشكل دقيق.

• **مكافحة التهرب الخارجي ( الدولي ):**

فيما يتعلق بمجال التهرب الضريبي الدولي، حيث لم يعد التهرب من الضرائب يقف عند حدود الدولة بل أصبح التهرب يتم على مستوى دولي، ويتضح ذلك عندما يلجأ المكلف إلى تهريب أمواله إلى خارج البلاد حتى لا تتمكن الدوائر الضريبية من تحصيل الضرائب المفروضة عليه، أو عندما تكون بعض مصادر الدخل الخاضعة موجودة في خارج البلاد، لذلك تلجأ الدول إلى مكافحة التهرب بوسيلتين إحداهما داخلية والأخرى خارجية وهما:

- اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعرفة مصادر دخل المكلفين في الخارج ومقدار الأرباح التي يحصلون عليها كأن تلزمهم الدولة بتقديم كشوف بذلك، أو بالاطلاع على حسابات البنوك لمعرفة وتحديد الدخل التي يحصل عليها عملاؤها من الخارج أو بأن تقتطع الضرائب المستحقة من البنوك وتدفعها مباشرة للخزينة العامة.
- عقد الاتفاقيات الدولية لمكافحة التهرب الدولي، وتهدف هذه الاتفاقيات إلى تدعيم التعاون بين الدوائر الضريبية للدول المتعاقدة من أجل تبادل المعلومات والمساعدة اللازمة لتحصيل الضرائب التي تفرضها إحدى الدول على بعض المكلفين ولا تتمكن من تحصيلها لوجودهم أو وجود أموالهم في أراضي الدولة الأخرى، وتهدف هذه الاتفاقيات إلى منع حدوث الازدواج الضريبي الدولي حتى لا يكون للمكلف مبررا للتهرب الضريبي بحجة أن هذا الازدواج يستهلك جزءا كبيرا من الأرباح المتأتية له من الخارج.

<sup>1</sup> علي الصادق أحمد علي، فتح الرحمن الحسن منصور، دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق على ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، العدد 01، 2013، ص 149.

## خلاصة الفصل:

بعد التطرق إلى جوانب التهرب الضريبي، نستنتج أنه ظاهرة خطيرة سواء على المستوى المحلي أو الدولي، من شأنه إعاقة سير العملية الجبائية كما كان مسطر لها وعرقلة تحقيق الأهداف المنشودة من الضريبة، ومهما اختلفت أسباب هذه الظاهرة إلا أن النتيجة تتمثل في عرقلة النظام الضريبي بشكل عام. ومن أجل منع هذه الظاهرة من النفسي سخرت الدولة الوسائل اللازمة والمتمثلة في التحقيق الجبائي، حيث خولت العديد من الصلاحيات لأعوان المحققين، وهذا ما سيتم دراسته في الفصل الثاني.

## الفصل الثاني:

التحقيق الجنائي كأداة لمحاربة التهريب الضريبي

تمهيد:

يتميز النظام الجبائي بصفة أساسية بطبعه التصريحي، حيث أن المكلفين بالضريبة يحددون بأنفسهم المصادر المتعلقة بفرض الضريبة المطالبين بدفعها تلقائياً للإدارة، يفترض أن المكلفين بالضريبة أصحاب نزاهة وأن تكون تصريحاتهم صادقة مدققة وتامة وأن يكون قادرين على تبرير المعلومات المصرح بها في حالة المطابقة بذلك ، وعمل المشرع الجزائري على أن تكون التصريحات المقدمة من طرف المكلفين صحيحة وغير متلاعب بها بو ضع المشرع عدة أدوات قانونية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، إذ قام بسن جملة من القوانين التي تعد معلما موحدًا في نفس الوقت بالنسبة لكل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، بهدف تنظيم العلاقة الرابطة بينهما وجعلها مقننة.

ويعد التحقيق الجبائي إحدى الأدوات الفعالة للمؤسسات، إذ يعتبر النظام الذي يخول للإدارة الضريبية مراقبة التصريحات ومعاينة الأخطاء ونظرا للأهداف التي تسعى إلى تحقيقها تتطلب مرجعية قانونية واضحة وصريحة تستند إليها، حتى تكون لها قوة قانونية تمكن المصالح الجبائية من القيام بها من جهة ومن جهة تسن التشريعات القانونية التي تنظم إجراءات القيام بها تحدد سلطات وصلاحيات وحقوق والتزامات كل الأطراف المعنية بالرقابة الجبائية.

فيما يلي سنحاول التطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هما:

- المبحث الأول: ماهية التحقيق الجبائي؛
- المبحث الثاني: الإطار القانوني وإجراءات عملية التحقيق؛
- المبحث الثالث: ماهية التهرب الضريبي.

### المبحث الأول: ماهية التحقيق الجبائي

يعد التحقيق الجبائي من أهم الحلقات المتممة لحلقات النظام العام للدولة الهادف للحد من ظاهرة الغش الضريبي لذا كان ملزما إعطاء التحقيق الجبائي صيغته العامة ومفهومه الخاص كباقي النظم المتعارف عليها مع تحديد الأهداف المرجوة منها حتى يكون الجميع على دراية بمحتواه، الإدارة الجبائية تعمل على مراقبة التصريحات الجبائية التي من المقترض أن تكون دقيقة ونزيهة، في هذا الإطار قامت الإدارة الجبائية بفرض قواعد وأحكام على المكلفين بالضريبة للالتزام بها والتي من دونها قد يكون المكلفين بالضريبة ضد دفع الضرائب بشكل كلي.

وسنتناول في هذا المبحث أهم النقاط الرئيسية المتمثلة في مفهوم التحقيق الجبائي وأشكاله، مروراً بأهدافه ومفهوم التحقيق المحاسبي وأنواعه.

### المطلب الأول: مفهوم التحقيق الجبائي وأشكاله

#### أولاً: تعريف التحقيق الجبائي

يعرف التحقيق الجبائي بأنه " عن مجموعة العمليات التي تهتم بصحة وقانونية التصريحات المودعة لدى الإدارة الجبائية، وبالتالي المراقبة الجبائية ماهي إلا مجموعة الإجراءات المتعارف بها من طرف المشرع والتي تهدف إلى التأكد من مصداقية وقانونية تصريحات المكلفين بالضريبة.<sup>1</sup>

" تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة التي تحقق بامتياز مبدأ المساواة أمام الضريبة تجاه الأشخاص الذين لا يوفون بالتزاماتهم الجبائية أو أقل مما يجب<sup>2</sup>

عرفت المادة رقم 60 من قانون 01 - 21: " يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة<sup>3</sup>

ونشير الى أنه يجب أن يتم التحقيق بالدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله مصلحة الضرائب.

ويعرف التحقيق الجبائي بأنه" عبارة عن مجموعة العمليات المطبقة من قبل المصالح المختصة للإدارة الجبائية هذا الأخير بإمكانه اتخاذ عدة أشكال والمعاملة في إطار منظم تحت نصوص العدالة التي تهدف إلى التأكد من احترام القوانين الجبائية وذلك لتجنب كل ما قد ينتج من اعتداءات وتجاوزات<sup>4</sup>

مما سبق يمكن تعريف التحقيق الجبائي على أنه: "مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية

<sup>1</sup> عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 19.

<sup>2</sup> وزارة المالية، رسالة المديرية العامة للضرائب، الرقابة الجبائية نقاط مرحلية وتوجيهات إستراتيجية، عدد 2012/58.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 79، الموافق 2001/12/23، المادة 60، ص 21.

<sup>4</sup> Guide de vérificateur de comptabilité. DGI alger édition 2001، p16.

التي ترمي إلى تهرب من دفع الضريبة في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي وكل التجاوزات الجبائية"

### ثانيا: أشكال التحقيق الجبائي

تطبق مصالح الرقابة الجبائية عدة أشكال لفحص تصريحات المكلفين بالضريبة جمع المعلومات الضرورية لإثبات مدى صحة هذه الأشكال حسب الحالة أو نوعية الشخص المراد التحقيق معه، معنوي أو طبيعي الأشكال هي:

#### 1. الرقابة الموجزة ( التحقيق الداخلي):

الفائدة من التحقيق الموجز هو أنه لا يحتاج إلى وقت طويل ولا يلزم المحقق بإجراء أبحاث خاصة أو تنقلات، بل يتم فحص الملف الجبائي على مستوى مكتب العون المحقق أو المراقب، ويمكن لهذه الرقابة أن تتخذ نوعان هما:<sup>1</sup>

أ. الرقابة الشكلية: ويتم تطبيق هذا النوع من الرقابة سنويا على مستوى مفتشية الضرائب التابعة لمكان مزاوله المكلف لنشاطه وتقتصر على تصحيح الأخطاء المادية الواضحة والمكتشفة عند الاطلاع على التصريحات.

وتهتم بالتحقق من هوية المكلف بالضريبة وعنوانه وكذا عناصر الجرد لإعداد الوعاء الضريبي، إذ يشكل عمل تحضير للرقابة على الوثائق، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمن من معلومات، والتي تتوفر عليها الإدارة الجبائية.<sup>2</sup>

ب. الرقابة على الوثائق: يعد ثاني إجراء تقوم به الإدارة الضريبية بعد الرقابة الشكلية، ويتجلى دور هذه الرقابة في مجموعة الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى مكاتب الإدارة الجبائية، حيث يقوم المفتش بمقارنة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف، والمعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارات والهيئات والمؤسسات العامة والخاصة، والمتعلقة بالمعاملات أو الصفقات المبرمة بين المكلف وهذه الهيئات، تكون في شكل كشوفات تعرف بـ: Bulletin de recoupement، ويطلب التبريرات و الاستيضاح.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص19.

<sup>2</sup> تبوكيوت فاطمة، سماعيل زهية، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبيين، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجبائية معمقة، جامعة بومرداس، الجزائر، 2017، ص15.

<sup>3</sup> حامد نور الدين، أثر إصلاح النظام الضريبي، دار زهران للنشر والتوزيع، الجزائر، 2016، ص76.

## 2. التحقيق الخارجي:

بعد القيام بعملية التحقيق الموجز، يحق لأعوان الإدارة الجبائية الانتقال إلى التحقيق المعمق، وذلك في حالة اكتشاف تهرب أو غش جبائي من طرف المكلفين، وتكون المراقبة المعمقة أو في عين المكان على ثلاثة أشكال:<sup>1</sup>

أ. التحقيق في المحاسبة:

" هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التصريحات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها ويرمي هذا التحقيق إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة"<sup>2</sup>

ويعني التحقيق في المحاسبة: "مجموعة العمليات التي يهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها، حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها"<sup>3</sup>، يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة بوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة<sup>4</sup>

### ب. التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة: (V.A.S.A.F.E)

هو عبارة عن مجموع العمليات الخاصة بالبحث والتقصي من أجل الكشف عن الفروقات مما بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف وما بين المداخل المحققة فعلا<sup>5</sup>، يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص22.

<sup>2</sup> www.mfdgi.gov.dz

<sup>3</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2017، ص08.

<sup>4</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة { 1-20 } من قانون الإجراءات الجبائية، 2019، ص11.

<sup>5</sup> ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، مداخلة الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، أيام 20-21 أكتوبر، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2009، ص6.

في هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى، وهذا حسب المادتين 6 و 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>2</sup>.

### ج. التحقيق المصوب في المحاسبة:

هو طريقة تم استحداثها ضمن قانون المالية 2010 وهو لا يختلف عن التحقيق المحاسبي العادي من حيث الإجراءات، " التحقيق المصوب هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية<sup>3</sup>.

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، ويتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية<sup>4</sup>.

### المطلب الثاني: أهداف التحقيق الجبائي

تشكل عملية التحقيق الجبائي هدفا أساسيا بالنسبة لإدارة الضرائب والتي تعمل على مراقبة صحة التصريحات، وذلك لتحقيق أهدافها التي يمكن تقسيمها على نوعين:

#### أولاً: الأهداف العامة

- قمع التملص الجبائي: يجب أن تعمل الرقابة على اكتشاف الأشخاص المنحرفين، ومنه فكل شخص سواء كان طبيعي أو معنوي إذا حقق دخل أو ربح عليه دفع الضريبة؛
- قمع التهرب الضريبي: بهدف الوصول إلى مكاسب جبائية يلجأ المكلفون بالضريبة إلى أعمال غير شرعية، بالقيام بتصريحات كاذبة بغرض تخفيض القاعدة الخاضعة للضريبة، لهذا فالرقابة تعمل في

<sup>1</sup> سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012، ص136.

<sup>2</sup> المادة 21 -1، من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2019، ص 14.

<sup>3</sup> بوقلبة محي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة ماستر، علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، قاصدي مرياح، ورقلة، الجزائر، 2014، ص16.

<sup>4</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة { 1-20 } مكرر من قانون الضرائب الجبائية، 2019، ص12.



هذا الإطار على تقويم هؤلاء الأشخاص أو المكلفين، وهذا بفضل حق الرقابة الممنوح للإدارة الجبائية<sup>1</sup>؛

- يهدف إلى المحافظة على المال العام من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع؛
- تحديد الانحرافات مع كشف الأخطاء يساعد الإدارة في معرفة والإلمام بأسباب الغش وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تتجم عن ذلك<sup>2</sup>.

### ثانيا: الأهداف الخاصة

وضعت الإدارة الجبائية الجزائرية عدد معين من الأهداف المهمة الخاصة والمتمثلة في:

1. التأكد من إيداع التصريحات الجبائية لتحقيق هذا الهدف تستعمل وسائل مختلفة:
    - سواء عن طريق تدخل مصالح الرقابة، والتي تستعمل في هذا المستوى على نشاطات خاضعة للضريبة ولا يصرحون بها، ملاحقة المكلفين بالضريبة الذين لا يودعون تصريحاتهم الجبائية في الآجال القانونية.
    - سواء عن طريق معرفة وتميز المكلفين بالضريبة، عن طريق الاتصال بمختلف الهيئات والمؤسسات.
  2. التحقق من دقة وصحة التصريحات المودعة من طرف المكلفين، وذلك بتطبيق نوعين من الرقابة:
    - التحقيق في الوثائق والمستندات المحاسبية.
    - التحقيق على أساس المعلومات المتوفرة في الملف الجبائي، مثل: مداخيل الأموال المنقولة، المداخيل العقارية،..... الخ
    - ضمان متابعة المكاسب الجبائية: قدر التشريع الجبائي الجزائري عدد معين من المكاسب الجبائية والمالية في إطار ترقية الاستثمارات.
- في الواقع فإن الغاية المرجوة الوصول إليها في إطار تحقيق هذه الأهداف العامة والخاصة، هو ضمان تغطية الديون الجبائية المسجلة لصالح الخزينة العمومية، دفع المستحقات<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> حامد نور الدين، مرجع سابق، ص73.

<sup>2</sup> محمد رفيع الطيب، مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص84.

<sup>3</sup> عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص24.

المطلب الثالث: مفهوم التحقيق المحاسبي وأعوانه

يعد التحقيق المحاسبي أحد وسائل الرقابة الجبائية، ويكون بفحص مختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق، بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة، وقد عرف بأنه: مجموعة العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو فحص شخص معين، ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبه، وعند اقتضاء الحال يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة.<sup>1</sup>

أولاً: مفهوم التحقيق المحاسبي

يسمح هذا التحقيق للإدارة الجبائية بالتأكد من صحة وقانونية الكتابات المحاسبية ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس حيث يخرج التحقيق المحاسبي من إطاره الضيق المتمثل في المراجعة الشكلية للملفات إلى مراجعة لكل الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، هذا ما أكدته المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة الجزائري حيث نصت على أن " التحقيق المحاسبي عبارة عن مجموعة من العمل والآليات التي تهدف إلى فحص في عين المكان للملفات المحاسبية مقارنتها بعناصر الاستغلال<sup>2</sup> أثناء التحقيق المحاسبي، يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي قد ترتكب أحيانا على حسابه، في هذه الحالة، يمكنه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيادات نتيجة لهذه الأخطاء ويطلعه المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة.<sup>3</sup>

حيث { .. يجب أن يتم التحقيق المحاسبي في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة بوجهه كتابيا وتقبله المصلحة...<sup>4</sup>

<sup>1</sup> مراح فاروق، دور الرقابة والتحقيق الجبائي في قمع التهرب الضريبي ، مذكرة الماستر، في العلوم المالية والمحاسبية، بسكرة، 2011، ص25.

<sup>2</sup> صالح حسن كاظم، التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد ، بحث مقدم قسم البحوث والدراسات، دائرة الشؤون القانونية، هيئة النزاهة، العراق، 2012، ص14.

<sup>3</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، منشورات 2013، ص13.

<sup>4</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية ، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2020، ص10.

### ثانيا: أعوان التحقيق المحاسبي

لقد خولت الإدارة الجبائية مهمة التحقيق إلى أشخاص معينين لهم ميزة خاصة وهم أعوان التحقيق حيث تتمثل في:<sup>1</sup>

#### 1. تشكيل فرق التحقيق:

تتكون الفرق من محققين، من عقدين كل واحد منهم يخضع لسلطة مكتب التحقيقات الذي يختار من بين أحسن المفتشين خبرة، تكلف فرق التحقيق الجبائي بالقيام بمهمتين أو أربعة مهام في التحقيق الواحد تحت إشراف ومسؤولية رئيس الفرقة المختارة من بين الأعوان الأكثر خبرة وكفاءة في الميدان.

#### 2. دور رئيس فرق التحقيق:

يتم اختيارهم من بين المفتشين الرئيسيين والمفتشين المركزيين، ويستثنى من ذلك الولايات التي لا يتواجد فيها المترشحين من ذوي الرتبة السالفة الذكر، إلا أن القانون ينص على أن يكون رئيس فرقة التحقيق له رتبة المفتش كما سبق القول، الخبرة لا تقل على ستة سنوات كمحقق جبائي ويتمثل دوره الرئيسي في ما يلي:

- تنظيم فرق التحقيق والسهر على الحضور الفعلي لكل أعوان التحقيق، وكذلك التدخلات في عين المكان ومناقشة نتائج المراقبة.

- يقوم بإمضاء التحقيقات والإشعارات وتقارير التحقيقات وكذلك يقوم بانجاز الإحصائيات المرتبطة بكل الأعمال المنجزة من طرف الإدارة، ووضعها دوريا تحت إشراف نيابة مديرية الرقابة الجبائية.

#### 3. دور المحقق:

المحقق تسند إليه مهام التدخل، هو المكلف بأعمال التحقيق ومراقبة النتائج وحسابها مع إرسال التقويمات، كذلك من مهامه التدخل بعين المكان، وانجاز برامج التحقيق بالنسبة للمؤسسات وأصحاب المهن الحرة .... الخ.

#### 4. دور نائب المدير

زيادة على المهام المخولة له وضمان السير الحسن لعملية التحقيق الجبائي، يعد نائب المدير مسؤول على إعداد في أحسن شروط ممكنة لبرامج التحقيق الممنوحة للمصلحة. في هذا المجال يراقب أعمال فرق التحقيق الجبائي عن طريق التأشير الجبائية على إشعار وقرار التحقيق، كما يحرص نائب المدير وبصفته ممثلا للإدارة على ضمان إجراء التحقيق وفقا للقانون، ومدى تطبيق الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة في هذا الإطار.

<sup>1</sup> عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص26.

ولقد خصص المشرع أعوان التحقيق ذوي المؤهلات الآتية:

الكفاءة: تعتبر كفاءة الأعوان التابعين لمصلحة البحث والمراجعات والأعوان التابعين للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية كفاءة وطبيّة، في حين أن تدخل الأعوان التابعين لمديرية الضرائب الولائية، بغض النظر عن مقاطعاتهم يتبع طريقة خاصة.

القدرة القانونية: تتمثل مهمة العون المحقق بالتأكد من مراقبة مجمل الضرائب من طرف المكلف بالضريبة المحقق معه وفي ما يخص أعوان التحقيق، فإن هدفهم الرئيسي يتمثل في البحث عن الأخطاء والتجاوزات المضرة بالخزينة العمومية للدولة كما يغني التحقيق بالمحاسبة المراجعة العامة لكل حسابات السنوات المحقق فيها.

## المبحث الثاني: الإطار القانوني وإجراءات عملية التحقيق

لقد حدد القانون الجبائي الإطار التشريعي والتنظيمي للتحقيق الجبائي وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية محددة، ولكي تقوم هذه الأخيرة بمهمتها على أكمل وجه يجب أن تكون مهيكلة بشكل جيد. وسنتطرق من خلال هذا المبحث إلى العناصر التالية:

➤ الإطار القانوني للتحقيق الجبائي؛

➤ إجراءات عملية التحقيق.

## المطلب الأول: الإطار القانوني للتحقيق الجبائي

### أولاً: صلاحيات وحقوق الإدارة الجبائية

تمتلك الإدارة الجبائية صلاحيات وحقوق خولت لها من طرف المشرع الجبائي من أجل ضمان مهمة الرقابة الجبائية بشكل فعال، وبالتالي مكافحة التهرب الضريبي على أحسن وجه، لقد خول القانون الجبائي للإدارة الجبائية العديد من السلطات يمكن إنجازها فيما يلي:<sup>1</sup>

#### 1. حق الرقابة:

هذا الحق نصت عليه المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية وخولت لمصالح الإدارة الجبائية بالقيام بكل أشكال الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم، ومراقبة المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر وتدفع أجوراً أو أتعاباً أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، وحق الرقابة ليس محدود، فقط بالضرائب والرسوم المباشرة ولكن يمتد أيضاً إلى الحقوق غير المباشرة والتسجيل، تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور.

وكذلك نصت المادة 19: يراقب المفتش التصريحات، وتطلب التوضيحات والتبريرات كتابياً، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة. كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعاءهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية، عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابياً.

يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوماً.

<sup>1</sup> حسب المادة 18، 19، من قانون الإجراءات الجبائية.

يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات، لكن عليه قبل ذلك، تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي، أن يرسل للمكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن يبين له بكل وضوح، بالنسبة لكل إعادة تقييم، الأسباب التي دعت إلى ذلك ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك. وكذا أسس الإخضاع الضريبي وحساب الضرائب المترتبة، كما يقوم في نفس الوقت، بدعوة المكلف بالضريبة المعني إلى الإعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين يوما. ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، يرسل الإشعار بإعادة التقييم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام، ويحدد المفتش، بعد انقضاء أجل الرد، أساس الإخضاع الضريبي الذي يتم تبليغه أيضا للمكلف بالضريبة مع مراعاة حق المعني في الاعتراض بعد إعداد جدول التسوية.

## 2. حق الاطلاع:

في إطار البحث عن المعلومة الجبائية، كلف المشرع الجبائي السلطات الجبائية بجمع كل المعلومات الضرورية لعمليات التحقيق والرقابة لدى الإدارات والهيئات، والمؤسسات العمومية والمؤسسات الخاصة، والتي تفرض عليها عقوبات في حال رفض حق الاطلاع، والمعلومات المجمعة عن طريق هذا الحق يمكن أن تستعمل من أجل تحديد الوعاء الضريبي ومراقبة كل ضريبة على عاتق المكلف، ومجال حق الاطلاع محدد بالمواد 45 إلى 59 من قانون الإجراءات الجبائية، هذا الحق لا يمكن أن يمارس إلا عند الأشخاص الذي نص عليهم القانون وعلى وثائق خاصة لكل منهم، وهذا القانون يسمح للإدارة الجبائية بمعرفة كل المعلومات التي لها أثر جبائي وتحصل من قبل ثلاث أصناف من الأشخاص أو الهيئات وهم: الإدارات العمومية ( المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية )، المؤسسات الخاصة، المؤسسات المالية والغير ( المواد 51 - 58 من قانون الإجراءات الجبائية ) والسلطة القضائية ( المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية).<sup>1</sup>

## 3. حق المعاينة والحجز:

عندما تكون هناك ممارسات تدليسية، خص القانون تحت بعض الشروط إلى أعوان الإدارة الجبائية بالقيام بمعاينات في كل الأماكن لهدف البحث، وجمع المعاينة لا يتم إلا بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض مفوض من قبله.

## 4. حق إجراء البحث:

نصت المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية على حق إجراء البحث ويقصد به إجراء تحقيق من طرف أعوان الإدارة الجبائية بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم

<sup>1</sup> عوادي مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية ( على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري)، مطبعة سخري،

على القيمة المضافة ولدى كل شخص يقوم بهذه العمليات، والمكلف مطالب بتزويد أعوان الإدارة الجبائية بكل الوثائق والمستندات الضرورية لتحديد رقم الأعمال وأسس فرض الضريبة وهذا الحق يمكن أن يمارس ابتداء من 08 صباحا إلى 20 مساء في المحلات ذات استعمال مهني ويتم اثر كل عملية تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات ويسجل فيه مجرد الوثائق التي سلمها المكلف.<sup>1</sup>

#### 5. حق استدراك الأخطاء:

يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو مكان فرضها بالنسبة لأي مكان من الضرائب والرسوم للمؤسسة عن طريق الجداول، وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى.<sup>2</sup>

وهو الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب وعندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، وهذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي، سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد.

#### ثانيا: التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم:

##### 1. التزامات المكلفين بالضريبة:

يوجد نوعان من الالتزامات أو الواجبات التي يتمتع بها الشخص المكلف بالضريبة وهما التزامات جبائية وأخرى محاسبية.

##### أ. الالتزامات ذات الطابع المحاسبي:

لقد حدد المشرع الجزائري هذه الالتزامات وذلك من خلال القانون التجاري ويمكن إيجازها في

العناصر التالية:

- **دفتر اليومية:** كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقابلة.<sup>3</sup>

يجب أن يكون هذا الدفتر مرقم ومؤرخ بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان، أو نقل إلى

الهامش و يوقع عليه من طرف قاضي لدى المحكمة المختصة إقليميا.

وعليه يجب أن تقيد في دفتر اليومية جميع العمليات التجارية من بيع أو شراء أو اقتراض أو دفع

أو غير ذلك، ويقدم هذا الدفتر عند كل طلب من الإدارة الجبائية، وغياب دفتر اليومية يشكل سببا كافيا

لإلغاء ورفض محاسبة المكلف بالضريبة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> حسب المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> حسب المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2017، ص84.

<sup>3</sup> المادة 09 من الأمر 75-59 المؤرخ في 26/09/1975 المتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية، العدد 101، الصادرة بتاريخ 19/12/1975.

- **دفتر الجرد:** على كل شخص طبيعي أو معنوي، له صفة التاجر القيام بعملية الجرد السنوي لموجودات المؤسسة، ويتم تقييد هذه العمليات في دفتر خاص يعرف بـ: " دفتر الجرد " ، وهذا ما نص عليه القانون التجاري: <sup>2</sup> " على كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر القيام كل سنة بعملية الجرد، ويتم تسجيلها في دفتر يسمى دفتر الجرد".<sup>3</sup>
- **حفظ الدفاتر المحاسبية ووسائل الإثبات:**

يتم الاحتفاظ بالدفاتر المذكورة في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري، وكذا وسائل الإثبات لمدة 10 سنوات، وذلك نظرا لأهمية هذه الوثائق في عملية التحقيق ومساهمتها في المطابقة مع التصريحات حيث أنه:<sup>4</sup>

" يجب الاحتفاظ بالدفاتر المنصوص عليها سواء في التشريع الجبائي أو في القانون التجاري، والوثائق المحاسبية، وكذا الوثائق الثبوتية لا سيما فواتير الشراء التي تمارس عليها حق المراقبة و الاطلاع والتحقيق لأجل مدته عشر ( 10 ) سنوات المنصوص عليها في المادة 12 من القانون التجاري، وهذا ابتداء من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر، وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية ".  
ب. **الالتزامات ذات الطابع الجبائي:**

بما أن النظام الجبائي الجزائري يعتمد على التصريح التلقائي للمكلفين بالضريبة، هذا يستوجب أن يلتزم المكلف بالضريبة بمجموعة من التصريحات وهي:

- **التصريح بالوجود:**

يترتب على كل مكلف جديد خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات أن يقدم خلال 30 يوما الأولى من بداية النشاط تصريحا بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليميا، يحدد فيه اسم ولقب وعنوان المكلف إضافة إلى المعلومات الضرورية لطبيعة النشاط والمقر الرئيسي للمحل.

كما المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مايلى:<sup>5</sup>

" يجب أن يحتوي هذا التصريح المدعم بنسخة مطابقة قانونا لشهادة الازدياد، معدة قانونا ومستخرجة من مصالح الحالة المدنية التابعة للبلدية التي ولد فيها المكلفون بالضريبة ذوي الجنسية

<sup>1</sup> بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، الجزائر، 2014/2013، ص99.

<sup>2</sup> عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص39.

<sup>3</sup> المادة 10 من القانون التجاري الجزائري.

<sup>4</sup> عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 39، ص40.

<sup>5</sup> حسب المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020، ص43.



الجزائرية أو الأجنبية بالنسبة للذين ولدوا فوق التراب فوق التراب الوطني، خاصة على الأسماء والألقاب والعنوان التجاري والعنوان بالجزائر وخارج الجزائر، إذا تعلق الأمر بأشخاص طبيعيين أو معنويين يحملون الجنسية الأجنبية"

عندما يكون الخاضع للضريبة مالكا إلى جانب مقره الرئيسي، وحدة أو عدة وحدات يجب عليه تقديم تصريح شامل بالوجود عن المؤسسة إلى مفتشية الضرائب المباشرة المختصة.

✓ 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 القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني، اقتطاعات الضرائب على الأجور... الخ وهذا خلال ( 20 ) يوما الموالية للشهر أو الفصل المعني الذي تحدده إدارة الضرائب.<sup>1</sup>

✓ التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط:

في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمكلفين عن نشاطهم وجب عليهم في أجل ثلاثون ( 30 ) يوما على الأكثر اكتاب تصريح بذلك يعلم فيه مفتش الضرائب التابع له إقليميا عن تاريخ توقف النشاط وكذا أسماء و ألقاب وعناوين المتنازلين عن نشاط المؤسسة.<sup>2</sup>

2. الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة:

إن الصلاحيات والسلطات الممنوحة للإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق و ضمانات أعطاهها المشرع الجبائي للمكلفين الخاضعين لهذه الرقابة والتي كالآتي:  
أ. الضمانات المتعلقة بعملية التحقيق:

يتمتع المكلف الخاضع للتحقيق الجبائي بضمانات متعلقة بسير عملية التحقيق بحيث يجب على الأعوان المحققين احترامها والإخلال بها يؤدي إلى بطلانها، وتتمثل في:

✓ الإعلام المسبق أو الإشعار بالتحقيق:

نصت المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: " لا يمكن القيام بأي تحقيق في

المحاسبة دون إعلام المكلف بذلك مسبقا، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، كما يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة ( 10 ) يوما ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار، أما بالنسبة للتدقيق

<sup>1</sup> آية بلفاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص مالية وبنوك، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، الجزائر، 2014/2013، ص57.

<sup>2</sup> لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2010 / 2011، ص37.

المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الأجل القانوني المخول للمكلف لتسوية أموره وتهيئة نفسه خمسة عشر ( 15 ) يوما ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.<sup>1</sup>

وعليه المدقق الجبائي لا يمكنه الخوض في عملية التدقيق إلا بعد إرسال الإشعار بالتدقيق وانتهاء مدة التحضير الممنوحة للمكلف، كما يمكن للعون المدقق أن يقوم بمراقبة مفاجئة ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المكلف، أو التأكد من وجود وثائق محاسبية وفي هذه الحالة يسلم الإشعار بالتدقيق مع بداية عمليات الرقابة ولا يمكن البدء في فحص عميق للوثائق المحاسبية إلا بعد استنفاد أجل التحضير المنصوص عليها مسبقا.<sup>2</sup>

✓ الاستعانة بمستشار أو وكيل:

يمكن لكل مكلف خاضع للرقابة الجبائية أن يستعين بمستشار من اختياره ( محامي، محاسب، مستشار جبائي ) ويمكن له أن يعين من يمثله خلال فترة إجراء الرقابة الجبائية وغياب المكلف لا يمنع من إجراء عمليات المراقبة الفجائية للمعاينة المادية والتي تفقد من قيمتها في حال عدم إجرائها.<sup>3</sup>

✓ عدم إعادة الرقابة:

إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلقة بفترة معينة خاص بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم وفيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرقا تديسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس الضرائب والرسوم وبالنسبة لنفس الفترة.

تعتبر المراجعة منتهية تماما إذا تم تحديد مبالغ التقويمات بصفة نهائية مع إصدار جدول التسوية مثلا: لو عبر المكلف عن قبوله نتائج التحقيق أو امتنع عن الرد في أجل أقصاه أربعين ( 40 ) يوما.<sup>4</sup>

وفي حالة انعدام إعادة التقويمات ينتهي التحقيق اثر إبلاغ المكلف بوضعيته.

إذا ما مس التحقيق بعض العمليات دون الأخرى، فان هذه الأخيرة يمكن مراجعتها في وقت آخر، شريطة احترام مدة التقادم المنصوص عليها قانونا.

✓ محدودية فترة الرقابة في عين المكان:

لا يمكن تحت طائلة البطلان أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية أجالها المحددة وهذا طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا مع طبيعة نشاط المؤسسة:

<sup>1</sup> المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، 2017، ص14.

<sup>2</sup> لياس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص38.

<sup>3</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2010، ص 16.

<sup>4</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2016، ص23.

- مؤسسات خدمية حددت المدة بأربع ( 4 ) أشهر لرقم أعمال سنوي لا يتعدى 1.000.000 دج وستة ( 06 ) أشهر لرقم أعمال سنوي أكثر من 1.000.000 دج وأقل من 5.000.000 دج.
  - المؤسسات الأخرى حددت المدة بأربع ( 04 ) أشهر لرقم أعمال سنوي لا يتعدى 2.000.000 دج وستة ( 06 ) أشهر لرقم أعمال سنوي أكثر من 2.000.000 دج وأقل من 10.000.000 دج.<sup>1</sup>
- باستثناء لما سبق ذكره فإن مدة التحقيق المبنية أعلاه لا تطبق في الحالات التالية:<sup>2</sup>
- استعمال طرق تدليسية مثبتة قانونيا أو تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة، أو عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح والتبرير .
  - فحص ملاحظات وطلبات المكلف بعد انتهاء التحقيق.
- ✓ السر المهني:

تنص المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية على مايلي:

يلزم بالسر المهني، بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات، ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به.<sup>3</sup>

✓ اللجوء النزاعي أو اللجوء الودي:

إن الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها و إما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.<sup>4</sup>

تختص السلطة الإدارية، طبقا للقوانين والتنظيمات الجاري العمل بها، بالنظر في الطلبات التي تلتمس من حضرتها، الإعفاء من الضريبة المفروضة قانونا أو التخفيض من عبئها، في حالة عوز أو ضيق الحال تضع المدين بالضرائب في حالة عجز عن إبراء ذمته إزاء الخزينة، وطبقا للقوانين والتنظيمات، في طلبات قابضي الضرائب المختلفة الملتمس بها جعل الحصص غير قابلة للتحويل في حكم عديمة القيمة، أو الحصول على تأجيل الدفع أو إبراء من المسؤولية، وكذا طلبات المكلفين بالضريبة الملتمس بها الإعفاء من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية أو التخفيف من قيمتها.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> لياس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص 39.

<sup>2</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، الجزائر 2016، ص 25.

<sup>3</sup> المادة 65، من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2020، ص 25.

<sup>4</sup> المادة 70، من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2020، ص 26.

<sup>5</sup> المادة 93، من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2020، ص 33.

**المطلب الثاني : إجراءات عملية التحقيق**

- حتى تتم عملية التحقيق المحاسبي على أحسن وجه و تؤدي الأهداف المرجوة و النتائج وضع المشرع مجموعة من الإجراءات ونص على إتباعها .

تعتبر هذه بمثابة تهيئة الأرضية المناسبة للقيام بعملية التحقيق وتمثل فيما يلي<sup>1</sup> :

**أولاً: إعداد برنامج التحقيق الجبائي :**

- تقوم المفتشيات و المديريات الفرعية الجبائية بوضع برامج التحقيق الجبائي السنوي وذلك باقتراح المكلفين الواجب فيهم عملية التحقيق الجبائي ثم تقوم بإرساله للمديرية المركزية للضرائب للفصل فيه سواء بقبوله او بزيادة عدد الملفات المقترحة أو إنقاصها .

بعد ذلك تقوم المديرية المركزية بالمصادقة على البرنامج النهائي للتحقيق وتقوم بإرساله الى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمباشرة العمل به و ينص المرسوم رقم 52 المؤرخ 1994/04/29 الصادر عن وزارة المالية على ان المديرية الفرعية للرقابة الجبائية هي المسؤولة عن اعداد وتنفيذ التحقيق المحاسبي بالاضافة الى مراقبة الأسعار و التقويمات العقارية

**ثانياً: معايير اختيار الملفات**

عملية اختيار الملفات لا تعتمد على معايير ثابتة مع هذا فقد نصت مذكرات مديريةية الضرائب على بعض الخصائص التي تخدم إدارة الضرائب من اجل زيادة حصيلة الضريبة نذكر منها :

- أهمية رقم الأعمال المصرح به للسنتين الأخيرتين؛
- تكرار التصريح بالخسارة في نتائج المكلفين بالضريبة ؛
- الزيادة السريعة في المستوى المعيشي للمسير وعدم مطابقته للدخل المصرح به؛
- عدم خضوع المؤسسة للتحقيق معتمدة طويلة؛
- بالإضافة الى النقاط المذكورة فان الإدارة الجبائية تقوم بالتحقيق في المحاسبة للمؤسسات المهمة وتبقى هذه المعايير المذكورة على سبيل المثال وليس الحصر فالقائمون باختيار الملفات لهم الحرية في اقتراح الملفات التي يرونها ضرورية

<sup>1</sup> حسب المرسوم رقم 52 المؤرخ 1994/04/29

ثالثاً: اختيار الملفات:

يقوم أعوان الإدارة الجبائية بدراسة الملفات المكونة للمكلف بالضريبة لدى الإدارة الجبائية قبل البدء في الأعمال الميدانية، وتكون الغالية من دراسة الملفات البحث عن العناصر لتنفيذ التحقيق حيث يسحب الملف بعد اضهار وثيقة الامر بمهمة التحقيق وإمضاء تعهد يأخذ الملف كما نص عليه القانون .

**1- الملف الجبائي :** هو إجباري على كل مكلف بالضريبة وينطوي على مختلف تصريحاته السنوية لكل أنواع الضرائب الخاضع لها

**2- الملف الشخصي :** هو خاص بالضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف وهو كذلك إجباري ويفتح في الإدارة الجبائية التابعة لمقر سكن المكلف

**3 - بيان مقارنة الحسابات الختامية :** يسمح هذا البيان لمتابعة التحرك و التطور السنوي للحسابات المختلفة المشكلة للميزانية من أصول وخصوم حيث يقوم المحقق بتسجيل كل المعلومات المحتوات في الميزانية المصرح بها سنويا لمدة 4 سنوات المراد التحقيق فيها تضاف اليها سنة اخرى قبل الأولى لمدة التحقيق<sup>1</sup>

**4 كشف المحاسبة:**

يعد هذا إنطلاقاً من جدول نتائج المحاسبة للسنوات الأربعة المحق فيها ويضم لوائح حسابات النتائج ويظهر في هذا الكشف لكل دورة محقق فيها فيما يلي<sup>2</sup> :

-رقم أعمال المصرح به

-الهامش الإجمالي ونسبته

-نتيجة لاستغلال

-نسبة هامش الربح

يسمح هذا الكشف من متابعة رقم الأعمال ولأرباح ومعدلات ' الربح الإجمالي والقيمة المضافة وكذا الربح الصافي لكل محاسبة .

<sup>1</sup> Philip colin gilles gervaise fiscalie pratique 16éme edition 91 ;92 p :31

<sup>2</sup>عباس عبد الرزاق مرجع سابق ذكره ص 68، ص69.

### المبحث الثالث: إجراءات وعقوبات التحقيق الجبائي

تأخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال وذلك لاختلاف الطرق المستعملة في التحقيق وحسب الهدف المراد الوصول إليه، حيث تقوم الإدارة الجبائية بعدة تحقيقات قد تتجم منها عقوبات وذلك للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وخلال دراستنا لهذا المبحث سنتطرق إلى هذه الإجراءات والعقوبات.

#### المطلب الأول: التنسيق بين الإدارات

لا يكفي مستوى الإدارة الجبائية وحدها دون غيرها من الإدارات الحكومية لتمكينها من تطبيق أحكام قوانين الضرائب المختلفة على أكمل وجه إذ أن مراجعة أو تتبع أوجه أنشطتهم المختلفة، يتطلب وجود تعاون وثيق بين الإدارة الجبائية وغيرها من الإدارات كالجمارك ومديرية التجارة وهذا من أجل تحقيق مردود أفضل، وذلك من خلال اطلاعها على المعاملات التجارية مع باقي العالم في كل ما يتعلق بالاستيراد والتصدير التي يقوم بها المكلفين، ومراقبة حركة رؤوس أموالهم.

وفي هذا الصدد وضعت سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية ( ضرائب، جمارك، تجارة...) وذلك بتأسيس لجان التنسيق بين الإدارات الثلاث على المستوى المركزي والجهوي والمحلي والمكلفة مباشرة بتطبيق برنامج مكافحة التهرب الضريبي والممارسات المشبوهة، غير أن نجاح مهام هذه اللجان مرتبط بتحقيق الشروط التالية:<sup>1</sup>

✓ اختيار أعضاء هذه الفرق من بين أحسن الأعوان وأكثرهم تجربة وذلك من طرف الإدارات الثلاث ويجب أن يتمتع كل عضو منها بالنزاهة ولا تقل رتبته عن مراقب وله على الأقل ثلاث سنوات خبرة في العمل؛

✓ مكافأة أعضاء هذه الفرق نظيرا للعمل المكثف؛

#### أولاً: التنسيق بين الإدارة الجبائية ومصالح الجمارك

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

<sup>1</sup> غزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، مذكرة ماستر ، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015 / 2016، ص53.

### ثانيا: التنسيق مع مصالح التجارة

قصد إيجاد تجاوب من شأنه أن يقلل من حالات التهرب الضريبي أصبح من الضروري التنسيق بين الإدارة الجبائية والمصالح التجارية خاصة مديرية المنافسة والأسعار ومديرية الإحصاءات التي تساعدها في التبليغ عن أسعار السلع والخدمات.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: الغرامات والعقوبات الجبائية

يرتكز دور الرقابة الجبائية على مدى أهمية العقوبات والغرامات المحددة، إلا أن المبالغة في تلك العقوبات قد يكون له أثر معاكس في هذا المجال ، وفي هذا الصدد فإن المشرع الجزائري فرض عدة إجراءات عقابية لكل من يخالف القانون الضريبي وهذا ضمنا لسير عملية التحصيل الضريبي، وزيادة مردوديتها، ومن هذه العقوبات نجد: الغرامات الجبائية والغرامات الجنائية.

#### أولا: الغرامات الجبائية

هي عبارة عن عقوبات مادية تطبق تلقائيا ومباشرة من طرف الإدارة الجبائية على كل من يخالف القانون الجبائي وتعويض ما سببه من اختلال في مداخل الخزينة في نفس الوقت.<sup>2</sup> كما ينص القانون الجبائي على طبيعة المخالفات المرتكبة في حق كل أنواع وأصناف الضرائب وكذلك العقوبات المقرر لها.

#### 1. الغرامات المتعلقة بالتصريح السنوي

حسب المادة 192 من الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنه " تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25% . كما تنص الفقرة الثانية من نفس المادة على أنه "يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الآجال المحددة، أو عند إثبات تصريحه، الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب المواد 152 و 153 و 180 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، دفع غرامة جبائية قدرها 1.000 دج وهذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> غزة مبروك، مرجع سابق، ص54.

<sup>2</sup> بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي ، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق فرع إدارة مالية، جامعة الجزائر 01، 2008 / 2009، ص111.

<sup>3</sup> حسب المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020، ص44.

## 2. الغرامات المتعلقة بسبب النقص في التصريح

حسب المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن التصريحات المتضمنة معلومات ناقصة تؤدي إلى غرامات مالية تتفاوت قيمتها حسب المبلغ المتلاعب، حيث يتضاعف مبلغ الحقوق المنقوصة كمايلي:<sup>1</sup>

- 10 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه؛
- 15 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه؛
- 25 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

## 3. الغرامات المتعلقة بالتأخر في تقديم التصريح

يترتب عن التأخر في المواعيد المحددة للتصريح، دفع غرامة مالية تختلف باختلاف المدة المتأخرة وطبيعة الضريبة المستحقة بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضرائب على أرباح الشركات كانت الغرامات المالية كالاتي:

- 10% إذا لم تتعدى مدة التأخير شهر واحد؛
  - 20% إذا لم تتعدى مدة التأخير شهرين؛
  - 40% إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة ضمن أجل 30 يوم ابتداء من تاريخ التبليغ.
- أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة فإنه يترتب عن الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال تطبق غرامة نسبتها 10% ، وترفع هذه الغرامة إلى 25% بعد قيام الإدارة الجبائية بأعدار المدين بالضريبة، عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل استلام، بتسوية وضعيته في أجل شهر واحد.<sup>2</sup>

## ثانيا: العقوبات الجنائية

تنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على العقوبات التالية:<sup>3</sup>

فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص بالجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كليا أو جزئيا بما يأتي:

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج؛

<sup>1</sup> حسب المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020، ص45.

<sup>2</sup> حسب المادة 115، من قانون الرسم على القيمة المضافة، لسنة 2017.

<sup>3</sup> حسب المادة 303، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020، ص69.



- الحبس ( 06 ) أشهر إلى سنتين ( 02 ) وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج، أو بإحدى هذه العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج؛
- الحبس من سنتين ( 02 ) إلى خمس ( 05 ) سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج، ولا يتجاوز 10.000.000 دج؛
- الحبس من خمس ( 05 ) سنوات إلى عشر ( 10 ) سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج.

### المطلب الثالث: إجراءات التحقيق الجبائي للحد من التهرب الضريبي

هناك عدة طرق متبعة في عملية التحقيق الجبائي، وهذا حسب الصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية من المشرع الضريبي، حيث يعتمد التحقيق الجبائي على ثلاث طرق أساسية وهي:

- التحقيق المحاسبي والذي يتعلق بالوضعية المحاسبية للمكلف بالضريبة الخاضعة للتحقيق؛
- التحقيق المصوب في المحاسبة والذي يهتم بضريبة معينة؛
- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الذي يعتبر دعماً للتحقيقين السابقين ويخضع له الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للرقابة.

#### أولاً: التحقيق المحاسبي:

يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ماعدا في حالة طلب معاكس من المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم الإقرار عنها قانونا من طرف المصلحة.<sup>1</sup>

#### أ. انجاز عملية التحقيق:

لإتمام عملية المراقبة المحاسبية يتعين على الإدارة الجبائية إتباع عدة خطوات وهي كالتالي:<sup>2</sup> إن أول خطوة تتم بقيام الأعوان المحققين ببعض الأعمال التمهيديّة في المكتب، وذلك لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلف المراقب من خلال مسك الملف الكامل لها الملف الشخصي، والملف الضريبي، والمتكون من تصريحاته الخاصة بكل أنواع الضرائب الخاضعة لها، والإشارة إلى أن المحقق يقيم ويمسك الدفاتر الضرورية والمتمثلة في E-31 و K-37، لضمان السير الحسن لعملية التحقيق.

- بيان مقارنة الحسابات الختامية E-31:

<sup>1</sup> حسب المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، 2020، ص 10.

<sup>2</sup> غزة مبروك، مرجع سابق، ص 58، ص 59.

يتمثل في طبعة نظم كل الحسابات المرفقة بالإقرارات وبين حركة العقارات واهتلاكاتها حيث يخصص لمعالجة أهم حسابات الميزانية، أصول وخصوم والتصريحات السنوية.  
- كشف المحاسبة K-37:

وهو طبعة يعرض فيها كيفية فحص حسابات النتائج ويسمح بمتابعة تحركات رقم الأعمال والأعباء، معدلات الربح الإجمالي، القيمة المضافة والربح الصافي لكل نشاط، حيث يتضمن كشف المحاسبة كشف مفصل للأعباء المطروحة لنتائج المؤسسة المصرح بها.  
إن عملية التحقيق في المحاسبة تنجز عبر عدة مراحل وقواعد محددة قانونا وهذا من أجل ضبط سير إجراءات عملية التحقيق والتمثلة فيما يلي:  
✓ الإشعار بالتحقيق:

" لا يمكن الشروع في إجراءات أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته. على أن يستفيد من أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.<sup>1</sup>  
يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية التحقيق ، وفي حالة استبدال المحققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك.<sup>2</sup>

✓ سحب ودراسة الملف الضريبي للمكلف:

يقوم أعوان الإدارة الجبائية بدراسة الملفات المكونة للمكلف بالضريبة لدى الإدارة الجبائية قبل البدء في الأعمال الميدانية، وتكون الغاية من دراسة الملفات البحث عن العناصر في تنفيذ التحقيق.

- الملف الجبائي

- الملف الشخصي

أما بيانات المكلف فهي تختلف حسب طبيعة المكلف بالضريبة (شخص طبيعي) أو (معنوي).<sup>3</sup>

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية القانون 10\_01 الصادر في 29 جوان 2010، العدد 42، المادة 22، ص41.

<sup>2</sup> حسب المادة 20 من قانون الضرائب الجبائية، 2010، ص16.

<sup>3</sup> Phillip colin colin gilles Gervaise, **fiscalité pratique**, 16eme édition, 91, 91, p31.

✓ التدخل في عين المكان:

بعد انقضاء المدة القانونية ( عشرة أيام ) من استلام المكلف الإشعار بالتحقيق ينتقل المحققون إلى عين المكان لمباشرة أعمالهم الميدانية إلا أنهم يمكن لهم كذلك التدخل المفاجئ في حالة الشعور بأن المكلف يمكن أن يلجأ إلى الطرق التدليسية.

ينبغي على المحقق بموجب أحكام المواد 05-20 و 04-20 من قانون الإجراءات الجبائية معاينة نهاية أعمال التحقيق في عين المكان عن طريق محضر، يدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشير، وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض التوقيع هذا الأخير<sup>1</sup>. وفي الحالة العادية يكون التدخل في مقر الشركة في اليوم والساعة المبينة في الإشعار حيث يلتقي المحققون مع مسؤولي الشركة أو المكلف بالضريبة كخطوة أولى لخلق جو من التفاهم والثقة، كما يقوم المحققون بمعاينة الأماكن التي يزاول فيها المكلف نشاطه<sup>2</sup>.

✓ جمع المعلومات:

يقوم المحققون بجرد كامل لمختلف المتعاملين مع المكلف ومن ثم جمع كافة المعلومات عن التعاملات، وتسمح هذه العملية بمعرفة<sup>3</sup>:

- نشاط المؤسسة والهدف منه وعدد فروعها؛
- الزبائن والعملاء: عددهم، مخططهم الجغرافي وطرق الدفع ومخطط النظام التجاري من توزيع وشراء؛
- أسعار الشراء والبيع المستعملة حاليا وكذلك دوران المخزون، والأسعار التي يقيد بها من الدفاتر؛
- المستخدمون: عددهم ( إدارات، موظفين، عمال، مسؤولين و ممثلين؛
- العلاقات مع المؤسسات الأخرى؛
- الوضعية الجبائية للمكلف؛
- محاسبة المكلف وطرق تسجيل العمليات ونظام الاتصالات داخل المؤسسة.

ب. المراقبة الفعلية:

وتتمثل في عملية المراقبة الفعلية والتأكد من محاسبة الممول شكلا ومضمونا.

✓ الرقابة الشكلية للمحاسبة:

تتمثل هذه المرحلة في اطلاع فرقة التحقيق على الوثائق المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري والمتمثلة في دفتر اليومية، دفتر الجرد، حيث تقوم الفرقة بإجراء فحص في شكل المحاسبة، ومن أهم الشروط الواجب توفرها في المحاسبة هي:

<sup>1</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2013، ص16.

<sup>2</sup> عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 80.

<sup>3</sup> غزة مبروك، مرجع سابق، ص59.

- محاسبة كاملة ونظامية: تكون المحاسبة وكاملة ونظامية إذا تضمنت مجموعة من الوثائق والدفاتر، وهذا ما نصت عليه المواد 09، 10، 11، 12، من القانون التجاري.

- محاسبة صحيحة ودقيقة: هذا الفحص يستلزم تأشيراً حسابياً لجميع الأرصدة ومراقبة عملية الترحيل، والتأشير على صحة وسلامة التسجيلات الإجمالية المنقولة على دفتر اليومية.

- محاسبة مطابقة للواقع: وهذا بتبرير كل القيود المحاسبية في مبدأها وكميتها بحيث يبرر كل قيد يشكل حالة خاصة، وذلك باستعمال مستندات الإثبات والتي تختلف باختلاف طبيعة العمليات التي يمكن أن تكون شراء، توزيع، خدمات.

#### ✓ فحص المحاسبة من حيث المضمون:

وتشمل هذه العمليات دراسة معمقة للحسابات التالية:

- المشتريات: يشمل هذا الحساب المخالفات المتعلقة بالتضخيم في المشتريات والهدف منه تخفيض في الربح ومن أمثلته: الفواتير المكررة وبتواريخ مختلفة وكذا الفواتير الوهمية، والمخالفات المتعلقة بالتخفيض في المشتريات والهدف منه تخفيض الإيرادات من أمثلتها: مشتريات دون فواتير، أخطاء مادية عمدا.

- المخزونات: وتتمثل في مقارنة الجرد الفعلي مع الجرد المحاسبي من قبل العون المحاسبي وكذا دراسة عملية دوران المخزون والتأكد من تسجيل قيمتها نقدا وكما.

- المبيعات: وتتم هذه العملية من خلال حسابات البنك والصندوق الخاصة بالمكلف حيث تسمح هذه العملية بالتحقق من رقم الأعمال والذي يعتبر الركن الأساسي في عملية التحقيق.

- التحقيق في حسابات الميزانية: وتتم هذه العملية من خلال دراسة المركز المالي من خلال أصولها وخصومها، حيث يمكن للمحقق التأكد من عناصر الأصول وأن إجراءات عمليات الاهتلاك سجلت بالشكل الصحيح، وكذا التأكد من جميع الأملاك الخاصة بالمكلف، أما بالنسبة للخصوم فهي الأموال المستحقة والموضوعة تحت تصرف المؤسسة سواء كانت طويلة أو قصيرة الأجل، وأنها موجهة من أجل تمويل نشاط المؤسسة.

#### ج. نتائج عملية التحقيق المحاسبي: وينتج عنه الحالات التالية:

- قبول المحاسبة: أي أن المحاسبة مقنعة وصادقة ومنتظمة بشكل مقبول، وهنا يجب على الإدارة بتبليغ المكلف بنتائج التحقيق، وهذا ما نصت عليه المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية " إذا حدد العون المحقق أسس فرض الضريبة على أثر التحقيق في المحاسبة، فإنه يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة، وذلك حتى في حالة عدم إجراء إعادة التقويم".<sup>1</sup>

<sup>1</sup> حسب المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية، 2017، ص21.

- قبول نسبي للمحاسبة: يقوم المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثاني وهذا في حال وجود غموض وارتياب من خلال تسجيل بعض التجاوزات من قبل المكلف، أي أن يتم الاتصال بين المكلف والمحقق لتقديم الملاحظات والتفسيرات حول هذه الانحرافات، وثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال وأساس فرض الضريبة، ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقويم عن طريق الإشعار بالتقييم الأولي، مع منح مهلة 40 يوم للرد على هذا التقويم.
- رفض المحاسبة: في بعض الأحيان قد يخلص المحقق الجبائي إلى رفض المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء الموجودة فيها، وهذا من أجل حماية المكلف بالضريبة من التعمق وتمادي العون المحقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة من خلال رفضه للمحاسبة ويكون هذا في الحالات التالية:<sup>1</sup>
- مسك دفاتر غير مطابقة لأحكام القانون التجاري، ولشروط النظام المحاسبي المالي، ولا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية؛
- تتضمن المحاسبة أخطاء أو معلومات غير صحيحة، ومتكررة.
- ✓ التحقيق نهائية: تعتبر هذه المرحلة كخلاصة عمل المحقق حيث يرى ضرورة إجراء بعض التعديلات على أساس الضريبة بإتباعه الإجراءات العادية للتقويم هي كالتالي:
- إجراء التقويم الثنائي:

يطبق هذا الإجراء على المكلف بالضريبة الذي تقبل محاسبته نسبيا، أي المكلف الذي يلتزم بمحاسبته ويقدم تصريحاته في الآجال القانونية، وبعد عمليات التوضيح والتبرير يكون هذا التقويم النهائي ولا يحق للمكلف بعد ذلك مناقشة المحقق.

- إجراء التقويم الأحادي:

هو الإجراء الذي تقوم به الإدارة الجبائية دون النقاش أو الاتصال بالمكلف بالضريبة، وهذا لعدم وفاء المكلف بواجبه المحاسبي والجبائي أي عندما ترفض محاسبته وكذا يطبق هذا الإجراء إذا لم يجيب المكلف على الإشعار الموجه له قبل الفترة المحددة بـ 40 يوما.

**ثانيا: التحقيق المصوب في المحاسبة:**

يعد هذا النوع من التحقيق لدى الإدارة الجبائية، أقل شمولية وأكثر سرعة من التحقيق المحاسبي. وقد نص قانون الإجراءات الجبائية في المادة 20 مكرر على أنه: " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة للمكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة أو مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية ويتم كذلك التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين

<sup>1</sup> قميذة أسيا، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017، ص84.

بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.<sup>1</sup>

وبالاستناد إلى المادة 20، والمادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية يمكن استنتاج بعض الشروط التي وضعها المشرع الجزائري، والتي ينبغي مراعاتها عند إجراء هذا النوع من التحقيق، والمتمثلة فيما يلي:<sup>2</sup>

- تقتصر عملية التحقيق المصوب على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم وما يرتبط بها من معلومات محاسبية، لفترة كاملة أو جزء منها لمدة تقل عن سنة، عكس التحقيق المحاسبي الذي يمتد إلى أربع سنوات ماضية؛
- عند إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة، يمكن للإدارة الجبائية مطالبة المكلفين بالضريبة بالتحقيق في محاسبتهم، بتقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبط بالرسوم والضرائب والإتاوات المتعلقة بالتحقيق.
- لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في المحاسبة في عين المكان أكثر من شهرين (02).
- يمنح للمكلف بالضريبة أجل 30 يوما لإرسال ملاحظته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم المتعلق بالتحقيق المصوب.
- عند ممارسة التحقيق المصوب تتمكن الإدارة الجبائية من إجراء تحقيق معمق والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها عملية التحقيق والأخذ بكل الحقوق المطالب بها، نتيجة لإعادة التقويم المتمم عند التحقيق المصوب.

### ثالثا: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

يعتبر هذا التحقيق امتداد للتحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب في المحاسبة، ويختص بالأشخاص الطبيعيين الأكثر توجها للتهرب الضريبي دون الأشخاص المعنويين سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا.

يمر هذا التحقيق بمجموعة من المراحل والتي تبرز دوره في مكافحة التهرب الضريبي وتتمثل فيما يلي:

<sup>1</sup> حسب المادة 20 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية، 2017، ص12.

<sup>2</sup> بوكموش سيلية، دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في الحقوق، فرع قانون الأعمال، جامعة بجاية، الجزائر، 2017، ص36.

• التحضير للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية:

✓ اختيار الملف:

في نهاية كل سنة يقوم كل رؤساء المفتشيات بإعداد قائمة للأشخاص الطبيعيين الذي تظهر فيهم بعض الشكوك من خلال الفحص الشكلي لمفاتهم حيث ترسل هذه القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب، وبعد التشاور يتم اختيار الملفات التي سوف تخضع للرقابة انطلاقا من المعايير التالية:<sup>1</sup>

- ظهور عدم نزاهة التصريحات؛

- وجود نية استعمال طرق تدليسية المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

- وجود أموال غير مبررة بحوزة المكلف؛

- ملاحظة الفروقات الكبيرة بين المداخل المصرح بها والرخاء والثراء الذي يعيش فيه المكلف وكذلك إنفاقه.

✓ فحص الملف:

بعد إعداد القائمة النهائية للأشخاص الطبيعيين الذين سوف يخضعون للرقابة، تقوم كل فرقة مكونة من شخصين لديهم رتبة مفتش وهذا ما نص عليه قانون الإجراءات الجبائية في المادة 21-02، بالتوجه إلى المفتشية التي يتواجد بها ملف المكلف المعني بالتحقيق، ويتم أخذ الملف للمكتب للفحص، وهنا يتم التعرف على المصاريف المحسومة من الدخل الإجمالي، وكذا ملف الضريبة على الدخل

✓ جمع المعلومات من مصادر خارجية:

عند انتهاء المحقق من فحص الوثائق الإدارية الخاصة بالمول، يلجأ إلى أبحاث خارجية باستعمال الحقوق التي منحها له المشرع، حيث يتصل بكل المؤسسات الخارجية التي لها علاقة مباشرة مع المكلف من أجل الحصول على معلومات توضيحية يعتمد عليها، كما يقوم بفحص الحسابات البنكية للمكلف ولا يجوز للبنك الاعتراض على طلبات المحقق، وكذا مراقبة الأسهم الموجودة في مؤسسة المكلف، وكذلك مراقبة الأموال المتحصل عليها من بيع العقارات وكذا الميراث<sup>2</sup>

✓ سير عملية التحقيق:

عند انتهاء المحقق من جميع الإجراءات القانونية المتخذة من قبل المكلف وقيامه بجمع كافة المعلومات اللازمة من مصادر خارجية، وفي حال تكون تلك المعلومات غير كافية يحق للمحقق وبقوة القانون طلب توضيحات وتبريرات من المكلف للتأكد من مصداقية التصريحات.

<sup>1</sup> غزة مبروك، مرجع سابق، ص 64-65.

<sup>2</sup> هلايلي إسلام، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014، ص 111.

- طلب التبريرات:

تلتمسها الإدارة الجبائية من المكلف في إحدى الحالات التالية:<sup>1</sup>

- فيما يتعلق بوضعيته الجبائية؛
- فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي، حين تتوفر لدى الإدارة عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمداخيل هامة مقارنة مع تلك المصرح بها، وعليه تتمتع الإدارة بإمكانية أخذ المبالغ المخصصة لتغطية أعباء المكلف بعين الاعتبار، لكن باستطاعة هذا الأخير أن يثبت أن المبالغ المستعملة ليست صادرة عن عمليات التدليس.

- طلب التوضيحات:

تلتمسها الإدارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات، وتخص أي نقطة واردة في التصريح.

• نتائج التحقيق المعمق:

بعد الانتهاء من عملية التحقيق والمقارنة يتوصل إلى نتيجتين، إما قبول أسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف، ومن ثم عليه إشعار هذا الأخير بغياب التقويم، أو رفضها إذا تبين أن المداخيل المصرح بها غير حقيقية وغير مطابقة للواقع، فيقوم بإعادة تكوين المداخيل التي بحوزة هذا المكلف.<sup>2</sup>

وحسب المادة 21-05 من قانون الإجراءات الجبائية أكد المشرع على ضرورة إبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التقويم المتحصل عليها، مع الإشعار بالاستلام، ويفتضي أن يكون هذا الإشعار مفصلاً بما فيه الكفاية ليتمكن المكلف من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظته أو الإعلان عن قبوله بها، وذلك في أجل ( 40 ) يوماً، وفي حال عدم تلقي أي إجابة من المكلف حتى انتهاء المهلة يعتبر بمثابة قبول ضمنى.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2016، ص32.

<sup>2</sup> أية بلقاسم لامية، مرجع سابق، ص87.

<sup>3</sup> حسب المادة 21، من قانون الإجراءات الجبائية، 2020، ص13.



خلاصة الفصل:

بعد دراسة مختلف جوانب التحقيق الجبائي للمكلف نستخلص أن التحقيق الجبائي وسيلة فعالة من أجل ضمان مصلحة الخزينة العمومية، ويعتبر من أهم الإجراءات المتخذة في مجال مكافحة التهرب الضريبي، وكذا اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي قد يتسبب فيها المكلف بالضريبة. ويعتبر التحقيق أهم أداة خولت للإدارة الجبائية للتأكد من التصريحات المقدمة من طرف المكلفين وذلك عن طريق الإجراءات المستعملة في ذلك، ومن أجل سيرورة هذه العملية عمل المشرع على تنظيم كافة المراحل، وهذا من أجل ضمان السير الجيد للعملية وتحقيق أقصى درجة من الفعالية. كما أن المشرع الجبائي منح للمحققين والمكلفين مجموعة من الصلاحيات وهذا من أجل ضمان المصداقية خلال عملية التحقيق.

## الفصل الثالث:

دراسة حالة التحقيق الجبائي ودوره في الحد  
من ظاهرة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب - بسكرة -

## تمهيد

يسمح التحقيق الجبائي للإدارة الجبائية بتأكد من صحة وقانونية ال تصريحات ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للمكلف، حيث يخرج التحقيق المحاسبي من إطاره الضيق المتمثل في المراجعة الشكلية للملفات إلى مراجعة لكل الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، لا يمكن للإدارة الجبائية ممارسة التحقيق المحاسبي إلا على المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي فرض القانون التجاري والجبائي مسكها. أي أنه بغياب هذه الوثائق لا يمكن إجراء هذا النوع من التحقيق هذا من جهة، ومن جهة أخرى لا يمكن مباشرة التحقيق إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين على الأقل لهم رتبة مراقب. حيث تطرقنا في هذا الفصل إلى مبحثين هما:

**المبحث الأول: التنظيم الإداري لمديرية الضرائب**

**المبحث الثاني: دراسة حالة لعملية تحقيق جبائي**

## المبحث الأول: التنظيم الإداري لمديرية الضرائب

تعد مديرية الضرائب بولاية بسكرة أعلى هيئة عمومية على مستوى الولاية، وهي تنشط في المجال الجبائي تطبيقاً لمختلف القوانين المنصوص عليها، فيما يلي سنتناول تقديم عام لهذه المديرية حيث سنقدم تعريفاً موجزاً لها، إضافة إلى تحديد المديرية الفرعية التي تتضمنها وهيكلها التنظيمي.

### المطلب الأول: التعريف بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة.

تعتبر إدارة الضرائب من الهيئات العمومية، وهي تمثل السلطة التنفيذية للدولة لممارسة مختلف سياساتها الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي، وتحصيل الضرائب لفائدة الخزينة العمومية، وإجراء عملية الرقابة على المكلفين المعنيين على مستوى الولاية. ويتم تنفيذ المهام المخولة لها وفقاً للقوانين السارية المفعول والمتمثلة في قانون الضرائب المباشرة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الطابع، قانون التسجيل، قانون الرسم على رقم الأعمال، وقانون الإجراءات الجبائية<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: المديرية الفرعية التي تتضمنها مديرية الضرائب.

تتكون مديرية الضرائب لولاية بسكرة من خمس مديريات فرعية، وكل مديرية فرعية تضم مكاتب، وفيما يلي مهام كل مديرية فرعية. أولاً: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: تضم أربع مكاتب وهي<sup>2</sup>:

1. مكتب الجداول: من مهامه المصادقة على الجداول التي تمت تصفيتها من الضرائب والرسوم عن طريق مركز الإعلام الآلي، إعداد نسخ ثنائية من الإنذارات وتسليمها، تحضير العناصر الضرورية لإعداد الميزانيات الأولية للجماعات المحلية وإبلاغها.
2. مكتب الإحصائيات: من مهامه جمع الحالات الإحصائية الدورية وإرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب المختصة بتثبيتها.
3. مكتب التنظيم والتشطيب والعلاقات العامة: ومن مهامه توزيع العمليات والمناشير والمذكرات الواردة للإدارة المركزية والمديرية الجهوية المتعلقة بتطبيق التشريع والتنظيم الجبائين، متابعة ومراقبة تنفيذ برنامج عمل المفتشيات والوعاء، فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية والإحصاء الدوري للمكلفين بالضريبة وعمليات الرقابة الدورية، استقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه، وإعطاء المكلفين بالضريبة المعلومات الخاصة بالتشريع والتنظيم الجبائين.

<sup>1</sup> اعتماداً على معلومات من المديرية الولائية للضرائب بسكرة

<sup>2</sup> معلومات من المديرية الولائية للضرائب بسكرة

4. **مكتب التسجيل والطابع:** من مهامه تقييم أعمال مفتشيات التسجيل والطابع وتقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين مهام المفتشيات، الإشراف على عمليات المراقبة المتعلقة بضريبة الطابع على العموم وبكل الإعلانات، اقتراح كل التدابير التي من شأنها أن تساهم في الإجراءات الخاصة بالتسجيل والطابع.

**ثانيا: المديرية الفرعية للتحصيل:** تضم ثلاث مكاتب وهي:

1. **مكتب مراقبة التحصيل:** من مهامه متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة، وفحص وضعية

الآخرين المتأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية واتخاذ الإجراءات اللازمة ضدهم والتدابير الإلزامية

للتتمية السريعة لأقساط الضريبة غير المحصلة، مراقبة حالة تصفية محاصيل الخزينة والسجل

الخاص بترحيل المبالغ.

2. **مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية:** من مهامه مراقبة الميزانيات

الأولية والإضافية والتراخيص المتضمنة فتح الاعتماد المخصصة للبلديات والمؤسسات العمومية

المحلية التي تتكفل بتسييرها ماليا، قباضات الضرائب الموجودة في الولاية، مراقبة تنفيذ العمليات

المفردة في ميزانيات تلك البلديات والمؤسسات العمومية.

3. **مكتب التصفية:** ومنة مهامه مراقبة عمليات التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية والغرامات فيما

يتعلق بالغرامات والعقوبات المالية، تلقي النتائج المتعلقة بالإحصائيات التي تعدها قباضات الضرائب،

وتقوم بتجميعها ماديا وتضمن إرسالها إلى الإدارة المركزية.

**ثالثا: المديرية الفرعية للمنازعات.**

تتكفل هذه المديرية بالمنازعات بين إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة، لان القوانين الجبائية كلها

تنص على انه من بين حقوق المكلفين حق الطعن في الضرائب المفروضة، وهذه الطعون لا تقبل إلا بعد

تقديم شكايا في إطار التظلم أمام المدير الولائي للفصل فيها، وهذا ما يسمى بالطعن الإداري.

والمكلف ليس له الحق بتقديم الطعن أمام العدالة إذا لم يقدمه أمام المدير الولائي وتكون هذه المديرية من

ثلاث مكاتب وهي: مكتب النزاعات القضائية ولجان الطعن، مكتب الشكايات، مكتب التبليغات والأمر

بالصرف.

**رابعا: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:**

بحكم أن الأهداف الأساسية المستوحاة من الإصلاح الجبائي في محاربة الغش الجبائي، بهذا

الصدد تم إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية والتي تتلخص مهامها الأساسية في التحقيق في المحاسبة

الجبائية، وضمان حسن تبادل المعلومات ذات الطابع الجبائي والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

وتتكون هذه المديرية من 3 مكاتب هي:

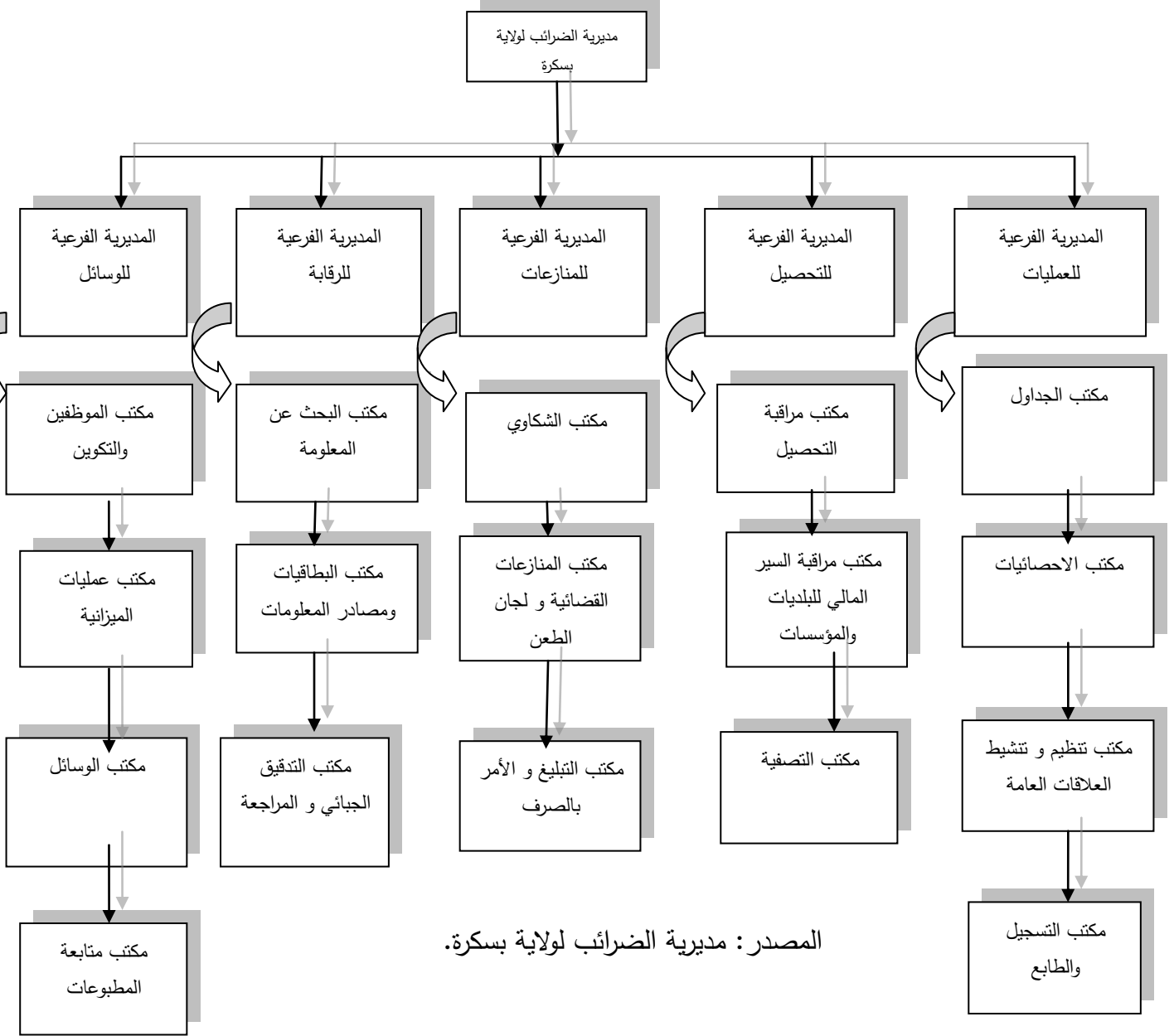
1. مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: من مهامه برمجة التدخلات التي تجرى على وجه الخصوص داخل اللجان والفرق المختصة، قصد البحث عن المادة الجبائية والسهر على إجراء هذه التدخلات في الآجال المحددة، وإرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.
2. مكتب البطاقات ومصادر المعلومات: ومن مهامه تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة، وتصنيفها وتوزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية باستغلالها.
3. مكتب التدقيقات أو المراجعات الجبائية: من مهامه برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية، ومتابعة انجاز البرامج في الآجال المحددة، متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة والسهر على احترام هذه الفرق للتشريع والتنظيم المعمول به، وكذا حقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للمراجعة والمحافظة على مصالح الخزينة، السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة والإرسال المنتظم لتقارير المراجعة إلى الإدارة المركزية.

#### خامسا: المديرية الفرعية للوسائل:

وتتضم (4) مكاتب وهي:

1. مكتب الموظفين والتكوين: ومن مهامه تسيير المستخدمين ومتابعة مساهمهم المهني، تنظيم لجان المستخدمين واستدعائها لاجتماع وتولي أمانتها، المساهمة في إعداد وانجاز برامج تحسين المستوى وتحديد معارف الأعوان الذين يزاولون نشاطاتهم.
2. مكتب عمليات الميزانية: يتكفل بدفع رواتب وأجور المستخدمين وكذا تسديد نفقات الإدارة (الهاتف، البنزين).
3. مكتب متابعة المطبوعات: من مهامه ضمان توزيع وتحويل المطبوعات إلى غاية التكفل من طرف المفتشيات والقباضات المعنية، تقديم الاقتراحات الخاصة بإلغاء أو تعديل محتوى المطبوعات الجبائية إلى المديرية الجهوية للضرائب.

### المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الولائية الضرائب بولاية بسكرة



## المبحث الثاني: دراسة حالة لعملية تحقيق جبائي

تعد مرحلة التحقيق خطوة رئيسية للقيام بعملية الرقابة والتحقيق المحاسبي، وأثناء تربيصنا بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية، قمنا بدراسة ملف لمكلف X والمتمثل نشاطه في أشغال البناء، والمتمثل في الوضعية الجبائية للمكلف ومدى التزامه وذلك بالتحقيق المحاسبي.

### المطلب الأول: تعريف بالحالة محل الدراسة

بعد سحب الملف الجبائي للمكلف X قامت المديرية للرقابة الجبائية بإرسال و تسليم إشعار بالتحقيق للمكلف المعني بعملية التحقيق الرقابة ، أبلغته فيه إخضاعه لعملية التحقيق منحه مدة 10 أيام للتحضير ، مع تحديد سنوات التحقيق ، المتمثلة في ، 2011 ، 2012 ، 2013 ، 2014 مع اطلاعه على إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره و يمكن توضيح الإشعار بالتحقيق :

لنا شرف إعلامكم انه تقرر إجراء تحقيق في وضعيتكم الجبائية وذلك بتاريخ 2015/09/27 و ذلك على الساعة .....وهذا من اجل مراقبة تصريحات .

المداخل المهنية لنشاطاتكم لسنوات 2011 . 2012 . 2013 . 2014

ولهذا فإنكم ملزمون بوضع تحت تصرفنا مختلف الوثائق المتعلقة بمداخل من اجل فحصها و

مراقبتها . للإشارة إن لكم الحق في إحضار مستشار من اختياركم خلال عملية التحقيق .

وإذا لم يتم التحقيق بسبب اعتراضكم الشخصي فإننا ملزمون بتطبيق الإجراء المتعلق بقرار المادة

321 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الذي ينص على فرض تلقائي للغرامات الضريبية دون مناقشة للعقوبات المذكورة في مواد القانون أعلاه .

عند إرسال الإشعار بالتحقيق المكلف X من المديرية للرقابة الجبائية قامت هذه الأخيرة بإرفاقه

بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة مع تقديم بطاقة بداية أعمال التحقيق يملأها المكلف (بطاقة الذمة المالية) حيث احتوت بداية المعلومات على ما يلي:

- الاسم:

- المسير:

- النشاط: أشغال البناء

- العنوان: بسكرة

- الرقم الجبائي:

- إشعار بالتحقيق رقم: 887 بتاريخ 10 / 09 / 2015



و تتضمن كل من:

- الرسم على النشاط المهني؛
- الرسم على القيمة المضافة؛
- الضريبة على الدخل الإجمالي.

### المطلب الثاني: تحديد النظام الجبائي للمؤسسة محل الدراسة

يتمثل نشاط المكلف في أشغال البناء، بالتالي خاضع للنظام الحقيقي أي يتحمل الضرائب

والرسوم الآتية:

- الرسم على القيمة المضافة ( TVA ) بنسبة 17% خلال كل السنوات وذلك بموجب المادة 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال؛
- الرسم على النشاط المهني ( TAP ) بنسبة 02% خلال كل السنوات، وفقا للمواد 217 و 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- الضريبة على الدخل الإجمالي ( IRG ) طبقا للمواد 85 إلى 95 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

### المطلب الثالث: التبليغ النهائي لنتائج التحقيق المحاسبي

أولا: دراسة محاسبة المؤسسة

- بناء على الإشعار بالتحقيق رقم 887 / 2015 والمستلم من طرفكم في 10 / 09 / 2015 والمرسل عن طريق البريد المضمون الذي يحمل رقم .....، المؤرخ في 09 / 09 / 2015 والذي أبلغناكم من خلاله أن نشاط مؤسستكم سيكون محل تحقيق محاسبي و جبائي للفترة 31 / 12 / 2011 وبعد إجراء التدخل الأولي بتاريخ 27 / 09 / 2015 وتصفح الوثائق المحاسبية والدفاتر الإجمالية ومقارنتها بالتصريحات الشهرية والسنوية المودعة لدى مصالح مفتشية الضرائب سجلنا النقائص التالية:
- 1 - عدم تسديد الرسم على النشاط المهني لرقم الأعمال المقبوض سنة 2013 الخاص ببلدية ..... في حين قامت المفتشية بتسوية وضعيتكم على ذلك ببلدية بوشقرون بواسطة الورد الفردي رقم 2015/48 مفتشية الضرائب؛
  - 2 - دمج الرسوم المسترجعة للفواتير المحررة لفائدة السيد : ..... لسنة 2012 والمسترجعة بشهر أوت 2013 بمبلغ إجمالي قدره 800.484.43 دج كون المعني مسجل ضمن قائمة مرتكبي الغش الضريبي؛

- 3 - اهتلاك سيارة TOYOTA ( HILUX ) على المبلغ بكامل الرسوم لسنة 2012 بقيمة قدرها 1.201.000.00 دج في حين المبلغ خارج الرسم قدره 1.026.495.73 دج و عليه فقسط الاهتلاك يقدر بـ 205.299.15 دج مما يؤدي إلى دمج الفرق في الاهتلاك المقدر بـ 794.984.18 دج من مجموع أقساط الاهتلاك المدون بجدول النتائج للميزانية 2012 بقيمة قدرها 1.000.833.33 دج؛
- 4 - عدم إيداع التصريح بالأشغال تحت الباطن الخاصة بأشغال انجاز نقاط توزيع الكهرباء في سنة 2012 و 2013؛
- 5 - دمج الرسم على النشاط المهني لسنة 2013 لعدم تسديده و المدون بجدول النتائج لميزانية 2013 بقيمة قدرها 492.242.00 دج؛
- 6 - عدم تسجيل فاتورة الشراء رقم 2013/170 الخاصة بالمورد UNIVERSAL SUPPLY بمبلغ خارج الرسم قدره 170.600.00 دج؛
- 7 - غياب فاتورة التأمين SAA رقم 130002116499 المدونة بجدول النتائج للميزانية بمبلغ قدره 157.635.00 دج مع غياب فاتورة العتاد المؤمن؛
- 8 - دمج الرسم على القيمة المضافة لفواتير السيد : ..... كون تاريخ القيد في السجل التجاري للمعني كان سنة 2015 إلا أن الفواتير كان سنة 2014 و هي مرفوضة شكلا؛
- 9 - عدم تسديد الرسم على النشاط المهني المحقق ببلدية ..... لرقم الأعمال المصرح بقيمة 1.065.558.00 دج؛
- 10 - الاستفادة من استرجاع الرسم على القيمة المضافة لفواتير المورد شعوار رابح حسب التفاصيل الآتية :

- رقم 101 المحررة بتاريخ 2014/06/09 بمبلغ TVA قدره 262.650.00 دج
  - رقم 163 المحررة بتاريخ 2014/07/21 بمبلغ TVA قدره 387.600.00 دج
  - رقم 190 المحررة بتاريخ 2014/08/17 بمبلغ TVA قدره 270.184.00 دج
  - رقم 241 المحررة بتاريخ 2014/09/15 بمبلغ TVA قدره 245.112.61 دج
- مجموع الرسوم غير قابلة للاسترجاع والتي ستمدج في الحقوق المستحقة  
1.165.546.61 دج.

بالرغم من هذه النقائص و الملاحظات السالفة الذكر فان محاسبتكم تبقى مقبولة ، وعليه فان

الطريقة المتبعة في عملية التحقيق هي الطريقة التحوارية.

ثانيا: مراجعة الملف الجبائي

أولا : تحديد رقم الأعمال :

أ - رقم الأعمال المفوتر : تم تحديد رقم الأعمال المفوتر بناء على الفواتير ووضعيات الأشغال المقدمة من طرفكم و المعلومات الواردة للمصلحة من قبل المؤسسات والإدارات العمومية.

ب - رقم الأعمال المقبوض : تم تحديد رقم الأعمال المقبوض بالاعتماد على الكشف البنكي لحسابكم المفتوح لدى بنك الفلاحة والتنمية الريفية - وكالة بسكرة.

ثانيا : **تحديد الربح** : تم تحديد الربح بإضافة الأعباء و التكاليف غير القابلة للخصم و تخفيض الرسم على النشاط المهني الناتج عن الزيادة في رقم الأعمال.

ثالثا: **تحديد الدخل**: تم تحديد الدخل بالاعتماد على الربح المحقق مع تخفيض التأمينات على الشبخوخة المسددة خلال السنوات محل التحقيق.

رابعا: **الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور والمرتبات**: عند تصفيح دفتر الأجور و مقارنته بالتصريحات الشهرية G 50 والتصريحات السنوية المودعة لدى المشتبه اتضح بأنه لا توجد تسوية في هذا الحال.

الجدول: رقم ( 04 ) : يبين حسم الرسم على القيمة المضافة على المشتريات :

رقم الفاتورة	التاريخ	المبلغ خارج الرسم	TVA	المورد	سبب الدمج
من 48 الى 102 102 +	خلال سنة 2012	4.708.731.94	800.484.43		متهرب ضريبي غير معروف
من الفاتورة 103 الى غاية 173	خلال سنة 2012	5.958.817.00	1.013.089.68		// //
		1.813.574.11			

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب.

#### تحديد رقم الأعمال :

#### أ - تحديد رقم الأعمال المفوتر :

سنة 2011 : تم الاحتفاظ بالتصريحات السنوية و الشهرية لسنة 2011

سنة 2012 : تم الاحتفاظ بالتصريح السنوي G 11 و التصريحات الشهرية G 50 بعلامة " لا شيء "

في حين تم الأخذ بعين الاعتبار للأشغال تحت الباطن والتي هي أشغال قيد الانجاز بقيمة قدرها

30.908.541.00 دج

سنة 2013 :

الجدول: رقم (05): رقم الأعمال الناتج عن مشتريات غير مصرحة :

التعيين	2013
البضاعة المستهلكة	170.600.00
هامش الربح الخام	1.20
رقم الأعمال غير المصرح	204.720.00

المصدر: مكتب التحقيقات الجبائية.

ملاحظة: تم تطبيق هامش ربح خام قدره 1.20 على البضاعة المستهلكة والمتعلق بمواد البناء غير المصرحة و هذا باللجوء إلى المعدلات المعمول بها في مثل هذه النشاطات.

الجدول: رقم (06): رقم الأعمال المفوتر

- سنة 2013 :

الفاتورة	تاريخ الفوترة	المبلغ بكل الرسوم	المبلغ خارج الرسوم	تسمية النشاط	تاريخ القبض
ف 01	2013/05/04	4.127.927.31	3.528.143.00		2013/08/11
ف 02	2013/06/09	35.216.192.70	30.099.310.00		2013/11/04
ف 03	2013/07/02	10.547.991.09	9.015.377.00		2014/02/06
			42.642.830.00		
			42.642.830.00		
			لا شيء		

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب.

- سنة 2014 :

الفاتورة	تاريخ الفوترة	المبلغ بكل الرسوم	المبلغ خارج الرسوم	معدل الرسم	تسمية النشاط	تاريخ القبض
01	2014/03/06	24.779.004.12	21.178.636.00	% 17		
02	2014/09/08	21.011.072.35	17.958.181.50	% 17		
03	2014/08/04	5.997.128.67	5.125.751.00	% 17		
04						
			44.262.568.50			
			44.262.568.00			
			0.5			

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة.



**الجدول: رقم (09): رقم الأعمال المقبوض لسنة 2014 :**

البنك	تسمية النشاط	المبلغ HT	المعدل	المبلغ بكل الرسوم	تاريخ القبض
		9.015.377.00	% 17	10.547.991.09	2014/02/06
		5.125.751.00	% 17	5.997.128.67	2014/04/02
		21.178.636.00	% 17	24.779.004.12	2014/05/06
		17.958.181.50	% 17	21.011.072.35	2014/09/28
					رقم الأعمال المفوتر المحقق
					رقم الأعمال المفوتر المصرح
					الزيادات

المصدر: مديرية الضرائب

**الجدول: رقم (10): تحديد الربح :**

2014	2013	2012	2011	السنوات التعيين
3.142.642.00	2.869.507.00 (+)	خسارة 6.053.356.00 (-)	340.937.00	الربح المصرح
204.720.00	/	لا شيء	لا شيء	الزيادة في رقم الأعمال الناتجة عن مشتريات غير مصرحة
157.695.00	/	329.226.00	لا شيء	دمج تكاليف غير قابلة للحسم
/	/	794.984.00	لا شيء	دمج الاهتلاكات غير المبررة
/	492.242.00	/	لا شيء	دمج الرسم على النشاط المهني غير المسدد
170.600.00	/	/	لا شيء	تخفيض البضاعة المستهلكة الناتجة عن مشتريات غير مصرحة
4.094.00	/	/	لا شيء	تخفيض الرسم على النشاط المهني
3.330.363.00	3.361.749.00	(4929.146.00)	لا شيء	الربح المحقق
3.142.642.00	2.869.507.00		لا شيء	الربح المصرح
187.721.00	492.242.00	1.124.210.00	لا شيء	الزيادات

المصدر: مديرية الضرائب.

ملاحظة :

- التكاليف الخاصة سنة 2012 و تتمثل في مصاريف العمال المحسومة كون لا يوجد رقم أعمال محقق و مصرح حيث تم تسليم المشاريع إلى مقاولين آخرين أشغال تحت الباطن.

- الاهتلاكات غير المبررة و تتمثل في الفرق المحسوم الاهتلاكات الخاصة بالعتاد حيث قسط الاهتلاك الواجب حسمه هو 205.299.15 دج بدل القسط السنوي - بقيمة 1.000.833.00 دج

- التكاليف غير قابلة للحسم و تتمثل في فاتورة التأمين SAA لعدم تبريرها و عدم وجودها

جداول تحديد قواعد و أسس فرض الضرائب و الرسوم

الجدول: رقم (11): الأسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني :

- بلدية جمورة :

السنوات البيان	2011	2012	2013	2014
رقم الأعمال المحقق	لا شيء	لا شيء	33.627.453.00	53.277.945.00
رقم الأعمال المصرح أو المغرم	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
الزيادات	لا شيء	لا شيء	33.627.453.00	53.277.945.00

المصدر: مديرية الضرائب

الجدول: رقم (12): أسس الرسم على القيمة المضافة :

السنوات البيان	2011	2012	2013	2014
رقم الأعمال المحقق	لا شيء	لا شيء	33.627.452.00	53.277.945.00
رقم الأعمال المصرح أو المغرم	لا شيء	لا شيء	33.627.453.00	53.277.945.00
الزيادات	لا شيء	لا شيء	لا شيء	0.50

المصدر: مديرية الضرائب

**الجدول: رقم (13): أسس و قواعد الضريبة على الدخل الإجمالي :**

السنوات البيان	2011	2012	2013	2014
الربح المحقق	لا شيء	1.124.210.00	3.361.749.00	3.330.363.00
تخفيض التأمينات على الشيخوخة	لا شيء	/	/	/
الدخل المحقق		1.124.210.00	3.361.749.00	3.330.363.00
الدخل المصرح أو المغرم	لا شيء	لا شيء	2.869.507.00	3.142.642.00
الزيادات	لا شيء	1.124.210.00	492.242.00	187.721.00

المصدر: مديرية الضرائب

**جداول تحديد الحقوق والغرامات**

**الجدول: رقم (14): تحديد حقوق الرسم على النشاط المهني :**

- بلدية بوشقرون :

السنوات البيان	2011	2012	2013	2014
الحقوق المستحقة	لا شيء	لا شيء	672.549.00	لا شيء
الحقوق المدفوعة	لا شيء	لا شيء	672.549.00	لا شيء
الحقوق المغفلة	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
غرامات الوعاء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
غرامات عدم الدفع التلقائي	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
مجموع الحقوق و الغرامات	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء

المصدر: مديرية الضرائب

ملاحظة :

تم تغريمكم للرسم على النشاط المهني لسنة 2013 بالمقر الرئيسي التي تمت بها الأشغال بواسطة الورد الفردي رقم 2015/48 مفتشية الضرائب.



بلدية جمورة :

2014	2013	2012	2011	السنوات البيان
1.065.558.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الحقوق المستحقة
لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الحقوق المدفوعة
1.065.558.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الحقوق المغفلة
266.389.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	غرامات الوعاء
106.555.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	غرامات عدم الدفع التلقائي
1.438.502.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	مجموع الحقوق و الغرامات

المصدر: مديرية الضرائب

ملاحظة :

لقد تم تغريمكم للرسم على النشاط المهني في المقر الرئيسي بواسطة الورد الفردي رقم 2015/48 من طرف مفتشية الضرائب .

الجدول: رقم (15): تحديد حقوق الرسم على القيمة المضافة :

2014	2013	2012	2011	السنوات البيان
9.057.251.00	5.716.666.00	لا شيء	لا شيء	الحقوق المستحقة
9.057.251.00	5.716.666.00	لا شيء	لا شيء	الحقوق المدفوعة
لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الحقوق المغفلة
لا شيء	1.813.574.11	لا شيء	لا شيء	دمج الرسوم غير القابلة للحسم
لا شيء	1.813.574.11	لا شيء	لا شيء	مجموع الحقوق المغفلة
لا شيء	453.393.00	لا شيء	لا شيء	غرامات الوعاء
لا شيء	5.000.000	10.000.00	لا شيء	عقوبة عدم ايداع التصريح للأعمال تحت الباطن
لا شيء	2.271.967.00	10.000.00		

المصدر: مديرية الضرائب.

ملاحظة :

الرسوم المدمجة تخص الفواتير المحررة من قبل أشخاص غير متموقعين وغير معروفين لدى مصالح الضرائب مسجلين في قائمة مرتكبي الغش الضريبي بمبلغ قدر بـ 800.484.43 دج مسترجعة شهر أوت 2013 ومبلغ 1.013.089.68 دج مسترجع شهر نوفمبر 2013.

**الجدول: رقم (16): تحديد حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي :**

السنوات البيان	2011	2012	2013	2014
الحقوق المستحقة	5.000.00	277.263.00	1.044.612.00	1.033.627.00
الحقوق المدفوعة	5.000.00	5.000.00	5.000.00	10.000.00
الحقوق المغفلة	لا شيء	272.263.00	1.039.612.00	1.023.627.00
غرامات الوعاء	لا شيء	68.065.00	259.903.00	255.906.00
مجموع الحقوق و الغرامات	لا شيء	340.328.00	1.299.515.00	1.279.533.00

المصدر: مديرية الضرائب

سنة 2011:

الحقوق المدفوعة صدرت عن طريق الورد الفردي رقم 2013/232 مفتشية الضرائب. أما باقي السنوات فصدرت بالورد الجماعي.

التأكد من إيداع التصريحات بالدخل G 1 للسنوات 2012 و 2014 و التأكد من الإيداع المتأخر.

**الجدول: رقم (17): الجدول العام للحقوق و الغرامات:**

التعيين	الحقوق	الغرامات	المجموع
الرسم على النشاط المهني	1.065.558.00	372.944.00	1.438.502.00
الرسم على القيمة المضافة	1.813.574.00	458.393.00	2.271.967.00
الضريبة على الدخل الإجمالي	2.335.502.00	583.874.00	2.919.376.00
مجموع الحقوق والغرامات	5.214.634.00	1.415.211.00	6.629.845.00

المصدر: مديرية الضرائب.

ملاحظة هامة: لديكم إمكانية طلب التحكيم من المدير الولائي للضرائب في المسائل المتعلقة بالوقائع أو بالقانون طبقا لنص المادة 20 الفقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية.

### خلاصة الفصل:

قمنا في هذا الفصل التطبيقي بدراسة حالة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة، والتي تطرقنا فيها إلى مختلف المراحل التي تمر بها عملية التحقيق الجبائي، حيث تأكد لنا الدور الكبير الذي تلعبه عملية التحقيق بشتى أنواعه في زيادة الحصيلة الضريبية، وذلك بعد تحليل وتفسير نتائج دراستنا الميدانية من خلال الجداول، وتبين لنا أنها تعتبر آلية فعالة للكشف عن موطن الغش والتهرب الضريبي لبعض المكلفين بالضريبة.

الخطمة

### الخاتمة:

يعتبر التحقيق الجبائي أحد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية للمحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة ظاهرة ظاهرة التهرب الضريبي أو التخفيف من حداثها ، وتلجأ الإدارة الجبائية للعديد من السبل والأدوات من أهمها مراقبة التصريحات ، والمراقبة المستتدية، والتحقق المعمق لجمل الوضعية الجبائية ، التحقيق المصوب بالإضافة إلى التحقيق المحاسبي لمحاربة عمليات الغش والتدليس ، وعدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلفين ، ورددعهم لحماية مصالح الدولة .

ويجب الإشارة الى ان العدد المحدود للموارد البشرية المؤهلة و الوسائل المادية الموفرة لأعوان الإدارة الجبائية من اجل القيام بمهام الرقابة الجبائية لكل ملفات المكلفين في نفس الوقت على أحسن وجه بالإضافة الى العدد الكبير للمكلفين و التعقد الكبير لملفاتهم و الذي يعد عملا صعبا على المحققين غير كافية للقضاء على هذه الظاهرة ، لذلك وجب تعزيزها بالوسائل المادية و البشرية الكافية و المناسبة ، بما يكفل للدراة التمكن من مراقبة كل المكلفين ووقوفهم على قدم المساواة أمام الضريبة ، بحيث يجب التركيز خاصة على الوسائل البشرية ذات الكفاءة و التكوين العالي في الجانبين المحاسبي و الجبائي .

و تعتمد التحقيقات الجبائية على التحقيق المحاسبي بشكل كبير وذلك من خلال فحص محاسبة المكلف، حيث يجب على المكلف ان يبرز العمليات المحاسبية عن طريق تقديم الوثائق والتبريرات اللازمة للتأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية، ومقرناتها با لمعلومات المسجلة بالدفتر المحاسبية والتحقق من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة والحالة المالية ومجامل وضعيته الجبائية من جهة اخرى.

يؤدي الغش والتهرب الضريبي إلى الاضرار بالخزينة العامة للدولة مما يؤثر سلبا على مواردها المالية و يترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق على أحسن وجه ،وتقديج الخدمات العامة بالصورة الجيدة و في ظل عجز الميزانية تضطر الدولة للجوء الى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء الى الاقتراض، الا ان ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد.

ان الغش الضريبي هو ظاهرة تمس الأنظمة الجبائية في العالم، وتلعب دور كبيرا في الاقتصاد غير الرسمي، تشتد خطورته في البلدان التي تمثل فيها الجباية أهم موارد خزينة العامة للدولة.

يسعى القانون الجبائي إلى تحسين إيرادات الخزينة العامة للدولة، بتوظيف جميع الوسائل المتاحة لمحاربة التهرب الضريبي حيث تعتبر التحقيقات الجبائية من أهم الإجراءات الضرورية المتخذة لمكافحته وتكتسي أهمية بالغة نظرا لان النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي أي أنه يمنح الحرية النسبية للمكلف بالضريبة في التصريح لمداخيله من تلقاء نفسه.

### 2 اختبار الفرضيات:

- من خلال المقدمة تم طرح مجموعة فرضيات سيتم التأكد من صحتها من خلال مايلي:
- الفرضية الأولى: التحقيق الجبائي وسيلة ضرورية لمحاربة التهرب الضريبي، وثبتت صحة الفرضية هو كل ماتوصلت اليه الإدارة الجبائية وما حقته من اكتشاف لمخالفات وتهربات ضريبية وعدد الملفات المدروسة وقيد الدراسة على مستوى المصالح المخولة لها قانونا؛
  - الفرضية الثانية: الضريبة أداة لتحقيق العدالة في توزيع الثروات، قد تحققت صحة الفرضية حيث رأينا في الفصل الأول القواعد العامة للضريبة، وأهدافها تبين لنا أن من أهداف الضريبة تحقيق العدالة الاجتماعية؛
  - الفرضية الثالثة: التهرب الضريبي يؤثر على موارد الخزينة العمومية، قد تحققت صحة الفرضية حيث رأينا الاثار المالية للتهرب الضريبي وتأثيرها السلبي على الخزينة العمومية.

### 3 النتائج:

- ومما سبق يمكن أن نصل إلى مجموعة من النتائج المستخلصة من هذا البحث و المتمثلة في :
- التنفيذ الصارم لمختلف العقوبات الجبائية و الجنائية المسلطة على المتهربين من دفع الضريبة
  - إصلاح شامل للإدارة الضريبية وفق المعايير الدولية في الأداء الضريبي
  - إعداد برنامج وطني لمكافحة الفساد الإداري داخل الإدارات العمومية

### 4-النتائج التطبيقية للدراسة:

- عدم اعتماد مدبرية الضرائب على مناهج حديثة لقياس التهرب الضريبي
- كما أظهرت النتائج أن اتجاهات بعض الأفراد فيما يتعلق بالتهرب الضريبي كانت ايجابية بدرجة أقل من السابق مما يدل على جهل البعض الاخر بخطورة التهرب الضريبي
- عدم التشدد في فرض الجزاء على المتهربين من دفع الضريبة، الأمر الذي جعل المكلفين يقومون بموازنة العقوبة في حال التهرب مع العائد من التهرب فيجدون أن الكفة تميل لصالح عوائد التهرب

### 5 - التوصيات :

- نشر الوعي الضريبي وتنظيم ملتقيات حول النظام الضريبي ومستجداته، مع ضرورة إدراج التكوين والثقافة الضريبية للمصرحين كونها تحسن من الخدمات الاجتماعية للوطن؛
- العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة؛
- توسيع اعتماد إدارة الضرائب على معلومات وتوفير قاعدة بيانات التي تفيد في الكشف عن حالات التهرب الضريبي (كالجمارك والبنوك....)؛

- تحسين مستوى الموارد البشرية والتقنية لإدارة الضرائب ، وبهذا المجال نشير الى ضرورة استعمال الإعلام الآلي والشبكات في جميع المصالح الإدارية الجبائية؛
- تبسيط قانون الضرائب واجراءات تنفيذه حتى يسهل على المكلف فهم ذلك القانون ومن ثم احترامه.

# قائمة المراجع



I - قائمة الكتب بالعربية:

- أبو منصف، مدخل للتنظيم الإداري والمالية العامة، دار المحمدية، الجزائر.
- أمين السيد، أحمد لطفي، فلسفة المحاسبة عن ضريبة الدخل، دار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2007.
- بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والحبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2001.
- حامد نور الدين، أثر إصلاح النظام الضريبي، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، الجزائر، 2016.
- حمدي سمير صلاح الدين، المالية العامة، ط1، مكتبة زين الحقوقية والأدبية ش.م.م، الأردن، 2015.
- حميدة بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- حميدة بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار الوائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003.
- رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.
- طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.
- عادل فليح علي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار حامد، عمان، الأردن، 2003.
- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر.
- عبد الباسط الجحشي، الإعفاءات من ضريبة الدخل، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- عبد الفتاح مراد، موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب والازدواج الضريبي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر.
- علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005.

- عوادي مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية ( على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري)، مطبعة سخري، الوادي، الجزائر، 2011.
- غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2006.
- فتحي أحمد ذياب عواد، اقتصاديات المالية العامة، دار الرضوان للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
- قدي عبد المجيد، مدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- محمد إبراهيم عبد اللاوي، المالية العامة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2017.
- محمد رفيق الطيب، مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.
- محمد عباس محرز، مدخل إلى الجباية والضرائب، دار النشر itcis، الجزائر، 2010.
- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة للطباعة والتوزيع، الجزائر.
- II المذكرات والأطروحات :
- آية بلقاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص مالية وبنوك، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، الجزائر، 2014/2013.
- بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق فرع إدارة مالية، جامعة الجزائر 01، 2008 / 2009.
- بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2014/2013.
- بوقلية محي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، قاصدي مباح، ورقلة، الجزائر، 2014.
- بوكموش سيلية، دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في الحقوق، فرع قانون الأعمال، جامعة بجاية، 2017.
- تبوكيوت فاطمة، سماعيلي زهية، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبيين، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة بومرداس، الجزائر، 2017.

- حجار مبروكة، أثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الاستثمار في المؤسسة، مذكرة ماجستير، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2005.
- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012.
- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014 / 2015.
- عبد الكريم بريشي، دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني - دراسة حالة الجزائر خلال ( 1988 / 2011 )-، رسالة دكتوراه، تخصص التحليل الاقتصادي، جامعة تلمسان، الجزائر، 2013 .
- عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاد دولي وتنمية مستدامة، جامعة فرحات عباس - سطيف 1- الجزائر، 2013 / 2014.
- غزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015 / 2016 .
- قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، معهد العلوم الاقتصادية، المركز الجامعي يحي فارس المدينة، الجزائر، 2008 / 2009.
- قطاف نبيل، دور الضرائب والرسوم في تمويل البلديات، مذكرة ماجستير، تخصص نقود وتمويل، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2007 / 2008.
- قميدة أسيا، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017.
- قوريشي حفيظة، شوارفية سعاد، تقرير تريض حول التهرب الضريبي ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، تخصص إدارة عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مستغانم، الجزائر، 2013 / 2014.

- كردودي سهام، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص: تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2008 / 2009.
- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010 / 2011 .
- محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014.
- محمد نور الدين البريم، حوكمة الشركات ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2016.
- مراح فاروق، دور الرقابة والتحقيق الجبائي في قمع التهرب الضريبي، مذكرة الماستر، في العلوم المالية والمحاسبية، بسكرة، الجزائر، 2011.
- معاشو مليكة، آليات مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص: قانون جنائي وعلوم جنائية، جامعة الطاهر مولاي، السعيدة، الجزائر، 2015 / 2016.
- هلايلي إسلام، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014 / 2015.

### III تقارير وقوانين ومواثيق:

- الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 79، لسنة 2001.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية القانون 10\_01 الصادر في 29 جوان 2010، العدد 42.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الإجراءات الجبائية، 2019.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، 2020.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مكرر من قانون الضرائب الجبائية، 2019.
- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الرسم على القيمة المضافة، 2020.
- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020.

- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، 2017 .
- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب الجبائية، 2010.
- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2017..
- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الأمر 59-75 المؤرخ في 26/09/1975 المتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية، العدد 101، الصادرة بتاريخ 19/12/1975.
- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، القانون التجاري الجزائري، 2020.
- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، 2019.
- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2016.
- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية ، منشورات 2013.
- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2017.
- وزارة المالية، رسالة المديرية العامة للضرائب ، الرقابة الجبائية نقاط مرحلية وتوجيهات إستراتيجية، عدد 2012/58.

#### IV المجلات:

- حازم عادل خطاطبة و آخرون، أساليب التجنب والتهرب الضريبي وقصور قانون ضريبة الدخل الأردني في مواجهتها، من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل، مجلة المنارة، مجلد 19، العدد 04، لسنة 2013.
- مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، التهرب الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية في العراق، المجلد 08، العدد 24، الفصل الثالث لسنة 2014.
- مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37، العدد 01، 2015.

- علي الصادق أحمد علي، فتح الرحمن الحسن منصور، دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق على ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، العدد 01 لسنة 2013.

- ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، مداخلة الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، أيام 20-21 أكتوبر، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2009.

### V- المراجع باللغة الأجنبية:

- Phillip colin gilles Gervaise, fiscalité pratique, 16eme édition, 91, 91.
- **Guide de vérificateur de comptabilité.** DGI alger édition 2001.
- C r masson- la notion dévation fiscale en droit interne français – paris – 1990.
- Martinez-la fraude fiscale- édition p.u.f- paris.

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية الولائية للضرائب

ببسكرة

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

مكتب التحقيقات الجبائية

رقم : /م و ض/م ف ر ج/م ت ج/ف أ / 2016.

محضر نهاية عمليات التحقيق  
المصوب في المحاسبة

المواد 20 و 20 مكرر الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية

في اليوم الرابع عشر من شهر أفريل من عام ألفين و ستة عشر.  
و على العاشرة صباحا (10 H 00)

نحن الموقعون أدناه : السيد : بشوش جمال – مفتش قسم - رئيس فرقة  
السيد : فرحات محمد – مفتش رئيسي - محقق

قمنا بإبلاغ السيد : ..... - مؤسسة الأشغال العمومية الكبرى و الري و الأشغال الحضرية و النظافة العمومية و  
أشغال الكهرباء و الدهن الصناعي و دهن المباني – منطقة الحديقة العمومية – بلدية .....  
بإنهاء أعمال التحقيق المصوب في المحاسبة الذي أجري على نشاط مؤسستكم.  
و تم إقفال هذا المحضر في اليوم و الشهر و السنة المذكورين أعلاه و دعونا

السيد : ..... – لإمضائه معنا و الذي قبل - رفض

المحقق

رئيس الفرقة

اسم و لقب المكلف بالضريبة



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية  
المديرية الولائية للضرائب

ببسكرة  
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية  
مكتب التحقيقات الجبائية

رقم : /م و ض/م ف ر ج/م ت ج/ف أ/ 2016.

محضر معاينة الناتج

عن التحقيق المصوب في المحاسبة

إن التحقيق المصوب في المحاسبة الذي أجري على نشاط السيد : ..... - مؤسسة الأشغال العمومية الكبرى و الري و الأشغال الحضرية و النظافة العمومية و أشغال الكهرباء و الدهن الصناعي و دهن المباني - منطقة الحديقة العمومية - ..... ، بناء على الإعلان عن التحقيق رقم : 1020 /م و ض/م ف ر ج/م ت ج/ف ب/ 2015 المؤرخ في 2015/11/25 و الذي أسفر عن وجود النقائص الآتية :

- غياب جرد تفصيلي للمخزونات الخاص بسنة 2012 محل التحقيق
- غياب التفصيل الخاص باهلاك الخشب (تاريخ شراء الخشب - نوع الخشب - مدة الاهتلاك حسب كل نوع)
- وجود فواتير شراء لمواد (الخشب الأحمر و مواد الطلاء) والتي لم تستعمل في الأشغال وتم اعتبارها كمبيعات غير مصرحة و هذا بعد تطبيق هامش بمعدل 15 % و 20 % على الترتيب.
- عدم تبرير استعمال كل من المواد المتمثلة في الخشب الأحمر وكذا مواد الطلاء و عدم ظهورها في المخزونات.

وحتى يتسنى لنا تحديد الأسس الخاضعة ، لنا الشرف أن نطلب من سيادتكم تقديم كل التوضيحات اللازمة والمتعلقة بالنقائص المستخلصة والمذكورة أعلاه: (1)

.....  
.....  
.....  
.....  
.....

تقبلا منا سيدي فائق الشكر و التقدير.

حرر ببسكرة في: .....

المحقق

رئيس الفرقة (أ)

## محضر نهاية عمليات التحقيق المصوب في المحاسبة

المواد 20 و 20 مكرر الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية

في اليوم السابع والعشرين من شهر أكتوبر من عام ألفين و خمسة عشر.  
و على العاشرة صباحا (10 H 00)

نحن الموقعون أدناه : السيد : رزاق كريم – مفتش قسم - رئيس فرقة

السيد : عبد الباقي أحمد لخضر – مفتش قسم - محقق

قمنا بإبلاغ مسير مؤسسة الشخص الوحيد و ذات المسؤولية المحدودة " ..... للأشغال العمومية  
و أشغال جميع هياكل الدولة " مؤسسة الأشغال العمومية الكبرى و الري + الحفر والأشغال الريفية +  
أشغال الطرقات والمطارات + أشغال البناء وتهيئة المنشآت المختلفة وكل أشغال المقاولات الأخرى +  
كراء معدات و أدوات البناء و الأشغال العمومية 34 شارع ..... بسكرة بإنهاء أعمال التحقيق  
المصوب في المحاسبة الذي أجري على نشاط مؤسستكم.

و تم إقفال هذا المحضر في اليوم و الشهر و السنة المذكورين أعلاه و دعونا

السيد : .....

المحقق

رئيس الفرقة

اسم و لقب المكلف بالضريبة

عبد الباقي أحمد لخضر (م.ق)

## محضر معاينة الناتج عن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشامل

إن التحقيق المعمق الذي أجري على مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للسيد ..... - شريك مسير في ش ذ م م المسماة "الاخوة ..... " + تجارة التجزئة للمجوهرات - الساكن ببلدية مشونش ولاية بسكرة ، بناء على الإعلان عن التحقيق رقم : 379 / ام و ض / ام ف ر ج / ام ت ج / ف ب / 2015 المؤرخ في 04 ماي 2015 وبعد الاطلاع على الرد على طلب المعلومات المؤرخ في 2015/09/29 والوثائق المرفقة ، وبعد استغلال المعلومات المتوفرة لدى المصلحة اظهر النقائص النقاينص التالية :

1. عدم إيداع التصريح السنوي الخاص بالمداخيل الفلاحية صنف ج 15 لدى مفتشية الضرائب
2. عدم التصريح بالمداخيل المتأتية من ايجار العقارات الفلاحية و التجارية طبقا لنص المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
3. التصريح بمبلغ الخمس المودع لدى الموثق أثناء تحرير عقد رفع رأسمال الشركة ذات المسؤولية المحدودة " الاخوة ..... " و ليس المبلغ الكلي و المتمثل في التقديمات النقدية لرفع راس المال كاستعمالات اموال
4. وجود فوارق غير مبررة نتيجة زيادة مبالغ النفقات و المصاريف على الإيرادات المصرحة سنة 2014

وحتى يتسنى لنا تحديد الأسس الخاضعة ، لنا الشرف أن نطلب من سيادتكم تقديم كل التوضيحات اللازمة و المتعلقة بالنقاينص المستخلصة والمذكورة أعلاه: (1)

تقبلوا منا سيدي فائق الشكر و التقدير.

حرر ببسكرة في :

المحقق

رئيس الفرقة (ب)

عبد الباقي أحمد لخضر (م.ق)

سايب عمار ( م.م )

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية  
المديرية الولائية للضرائب

بسكرة  
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية  
مكتب التحقيقات الجبائية

رقم : /م و ض/م ف ر ج/م ت ج/ف ب/ 2015.

**محضر معاينة الناتج**

**عن التحقيق المصوب في المحاسبة**

إن التحقيق المصوب في المحاسبة الذي أجري على نشاط السيد : ..... -  
مؤسسة أشغال البناء في مختلف مراحلها حي جبار امانهلة - ..... ، بناء على الإعلان عن التحقيق  
رقم : 122 /م و ض/م ف ر ج/م ت ج/ف ب/ 2015 المؤرخ في 2015/04/07 و الذي أسفر عن  
وجود النقائص الآتية :

- وجود كمية مبالغ فيها من المواد المستهلكة لمادة الآجر في سنة 2012.

وحتى يتسنى لنا تحديد الأسس الخاضعة ، لنا الشرف أن نطلب من سيادتكم تقديم كل  
التوضيحات اللازمة

والمعلقة بالنقائص المستخلصة والمذكورة أعلاه: (1)

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

تقبلوا منا سيدي فائق الشكر و التقدير.

حرر ببسكرة في: .....

المحققان

رئيس الفرقة (ب)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية الولائية للضرائب

بسكرة

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

مكتب التحقيقات الجبائية

رقم : /م و ض/م ف ر ج/م ت ج/ف ب / 2015.

**محضر نهاية عمليات التحقيق  
المصوب في المحاسبة**

المواد 20 و 20 مكرر الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية

في اليوم السابع والعشرين من شهر أكتوبر من عام ألفين و خمسة عشر.  
و على الساعة التاسعة صباحا (09 H)

نحن الموقعون أدناه : السيد : رزاق كريم – مفتش قسم - رئيس فرقة  
السيد : بالطيب رضا – مفتش مركزي – محقق

قمنا بإبلاغ السيد : .....

مؤسسة أشغال البناء في مختلف مراحل

حي جبار محمد امانهلة - ..... و. بسكرة

بإنهاء أعمال التحقيق الجبائي و المحاسبي الذي أجري على نشاط مؤسستكم.  
و تم إقفال هذا المحضر في اليوم و الشهر و السنة المذكورين أعلاه و دعونا  
السيد : .....

المحققان

رئيس الفرقة

اسم و لقب المكلف بالضريبة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية  
المديرية الولائية للضرائب

بسكرة  
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية  
مكتب التحقيقات الجبائية

رقم : /م و ض/م ف ر ج/م ت ج/ف ب / 2015.

## محضر نهاية عمليات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

المواد 21 الفقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية

في اليوم السابع والعشرين أكتوبر من عام ألفين وخمسة عشر.  
و على الساعة العاشرة صباحا (10 H)

نحن الموقعون أدناه : السيد : رزاق كريم – مفتش قسم - رئيس فرقة  
السيد : سايب عمار – مفتش مركزي – محقق  
السيد : عبد الباقي أحمد لخضر – مفتش قسم - محقق

قمنا بإبلاغ السيد : ..... - مسير وشريك ش ذ م م + ت ت للمجوهرات  
المقيم ببلدية مشونش - و. بسكرة  
بإنهاء أعمال التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة الذي أجري على مداخله  
الإجمالية الخاصة بالسنوات 2011 – 2012 – 2013 و 2014.  
و تم إقفال هذا المحضر في اليوم والشهر والسنة المذكورين أعلاه و دعونا  
السيد : .....  
لإمضائه معنا و الذي قبل - رفض

المحققان

رئيس الفرقة

اسم و لقب المكلف بالضريبة

عبد الباقي أحمد لخضر (م.ق)

سايب عمار ( م.م)

رقم : ام و ض ام ف رج ام ت ج ا ف ب / 2015.

## محضر معاينة الناتج عن التحقيق

### المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

- إن التحقيق المعمق الذي أجري على مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للسيد : ..... -  
محام - الساكن بشارع ..... - بسكرة بناء على الاعلان عن التحقيق رقم : 169 ام و ض ام ف رج ام ت ج ا ف ب / 2015 المؤرخ في 2015/04/19 وبعد الاطلاع على طلب المعلومات والوثائق المقدمة المؤرخ في 2015/07/20 ، وبعد استغلال المعلومات المتوفرة لدى المصلحة ، سجلنا النقاط التالية :
1. عدم تقديم وصولات تسديد حقوق التسجيل و الإشهار و كذا أتعاب الموثق الخاصة بعقود شراء و بيع العقارات و العقود المختلفة الأخرى (الوكالات + عقد الوديعة).
  2. الاقرار بالدين المؤرخ في 2012/06/14 المتضمن حصولكم على قرض بمبلغ 4.000.000.00 دج من السيد : عثمانى عبد الحميد هو عبارة على عقد عرفي و ليس عقد توثيقي.
  3. حسب المعلومات الواردة من مصلحة تنقل السيارات لولاية بسكرة فإن السيارة التي تحمل الترقيم 00000/112/07 من نوع سونغ يونغ تم تحويلها بتاريخ 2015/04/20 بينما صرحتم أنكم قمتم ببيعها بتاريخ 2013/06/05.
  4. نفقات المعيشة المصرحة من طرفكم في الرد على طلب المعلومات والوثائق ضئيلة جدا مقارنة مع ارتفاع أسعار المعيشة.
  5. مداخل ايجار العقارات المصرحة من طرفكم في الرد على طلب المعلومات و كذا عقود الايجار المقدمة أكبر من تلك المصرحة و المسدد عليها في تصريحات نموذج G n° 51 و ذلك لكافة السنوات محل التحقيق.
  6. مداخل ايجار المحلات المصرحة من طرفكم في الرد على طلب المعلومات و الوثائق تضمنت نصيب أخيكم السيد : قرطب أحمد أمين الذي يملك 50% من العقار المؤجر و ذلك حسب عقد الهبة من والدكم رقم 2162 المؤرخ في 2009/09/07.
- وحتى يتسنى لنا تحديد الأسس الخاضعة ، لنا الشرف أن نطلب من سيادتكم تقديم كل التوضيحات اللازمة والمتعلقة بالنقاط المستخلصة والمذكورة أعلاه: (1)

تقبلوا منا سيدي فائق الشكر و التقدير

حرر ببسكرة في : .....

المحقق

رئيس الفرقة (ب)

عبد الباقي أحمد لخضر (م.ق)

سايب عمار ( م.م )

## الحالة رقم 1 - التبليغ الأولي في حالة الطريقة التفاوضية Procédure Contradictoire

(في حالة تقديم المكلف لجميع الوثائق و الرد على الاستفسارات المطلوبة من طرف الإدارة الجبائية)  
- من خلال عملية الرقابة على الوثائق التي خضع لها نشاطكم التجاري و  
التمثل في ..... الواقع بالعنوان  
.....  
و هذا للسنوات

و تطبيقا للقوانين الجبائية السارية المفعول لا سيما المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية ، و من خلال  
تفحص و دراسة جميع الوثائق المقدمة من طرفكم و كذا استغلال جميع المعلومات الواردة إلى مصالحنا  
من مختلف المصالح و الهيئات ، و بعد مطابقتها و مقارنتها مع تصريحاتكم السنوية (الميزانيات  
الجبائية) و التصريحات الشهرية نموذج G 50 ( أو G50A ) و كذا الوثائق المحاسبية الخاصة  
بنشاطكم تبيين لنا و جود العديد من النقائص أهمها :

1 - .....  
2 - .....  
x - .....

يجب ذكر هذه النقائص بدقة و بالتفصيل

و مما سبق ذكره فان الأسس الجبائية الجديدة الخاصة بنشاطكم تصبح على النحو التالي :

### أولا : رقم الأعمال

- رقم الأعمال المعتمد بعد الرقابة .....  
- رقم الأعمال المصرح به .....  
- رقم الأعمال المغفل .....  
.....

(أ) - الحقوق و الغرامات الخاصة بالرسم على النشاط المهني :  
- الحقوق المستحقة بعد الرقابة

- الحقوق المسددة من طرفكم G50 أو G50A

= ×××××××× - الحقوق المغفلة

+  
××××××××

= ×××××××× مجموع الحقوق و الغرامات الخاصة بالرسم على النشاط المهني



(ب) - الرسم على القيمة المضافة :

$$\begin{array}{r} \dots\dots\dots \\ + \dots\dots\dots \\ + \dots\dots\dots \\ = \underline{\text{xxxxxxxx}} \\ + \underline{\text{xxxxxxxx}} \\ = \text{xxxxxxxx} \end{array}$$

- الحقوق المستحقة بعد الرقابة  
- إدماج الرسوم غير القابلة للحسم  
- الحقوق المسددة من طرفكم (G50)  
- الحقوق المغفلة  
- الغرامات على الحقوق المغفلة (نسبة xx%)  
= مجموع الحقوق و الغرامات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة

\* - إدماج الرسوم غير القابلة للحسم يتمثل في (تذكر بالتفصيل)  
ثانياً :- الدخل الإجمالي أو الربح بالنسبة للشركات  
- الدخل أو الربح المعتمد بعد الرقابة

$$\begin{array}{r} \dots\dots\dots \\ = \underline{\text{xxxxxxxx}} \\ \dots\dots\dots \\ = \underline{\text{xxxxxxxx}} \end{array}$$

- الدخل أو الربح المصرح به  
- الدخل أو الربح المغفل  
- الدخل أو الربح المصرح به  
- الدخل أو الربح المغفل

- الضريبة على الدخل (أو على أرباح الشركات) المستحقة بعد الرقابة

$$\begin{array}{r} \dots\dots\dots \\ = \underline{\text{xxxxxxxx}} \\ + \dots\dots\dots \\ = \underline{\text{xxxxxxxx}} \end{array}$$

- الضريبة على الدخل (أو على أرباح الشركات) المسددة  
- الضريبة على الدخل أو على أرباح الشركات المغفلة  
+ الغرامات على الضريبة على الدخل أو على أرباح الشركات (نسبة xx%)  
= مجموع الضريبة و الغرامات المستحقة

مع العلم أن الغرامات المطبقة منصوص عليها في المواد 192 و 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.  
\* و تطبيقاً للمادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يمكنكم قبول أو تقديم ملاحظتكم في أجل أقصاه ثلاثين (30) يوماً.

## الحالة رقم 2 - التبليغ الأولي في حالة فرض الضريبة تلقائيا Taxation d'office

(في حالة عدم تقديم المكلف الرد على الاستفسار المطلوب منه و كذا عدم تقديم الوثائق الضرورية لإجراء الرقابة)

- نظرا لغياب ردكم على طلب المعلومات و الوثائق المرسل لكم بتاريخ ..... و عملا بالقوانين الجبائية و لاسيما المادة 44 الفقرة الخامسة (5) من قانون الإجراءات الجبائية فإنه سيتم فرض الضريبة تلقائيا على نشاطكم التجاري المتمثل في ..... و هذا للسنوات ..... و بعد استغلال جميع المعلومات الموجودة في الملف الجبائي و كذا تصريحاتكم السنوية و الشهرية نموذج G50 (أو G50A). فقد تم ملاحظة النقائص التالية :

1- .....  
2- .....  
x- .....

يجب ذكر هذه النقائص بدقة و بالتفصيل

ومما سبق ذكر فان الأسس الجبائية الجديدة المحددة تلقائيا الخاصة بنشاطكم التجاري تكون على النحو التالي :  
أولا : رقم الأعمال

- رقم الأعمال المعتمد بعد الرقابة .....  
- رقم الأعمال المصرح به .....  
- رقم الأعمال المغفلة .....

(أ) - الحقوق و الغرامات الخاصة بالرسم على النشاط المهني :  
-الحقوق المستحقة بعد الرقابة

-  
-الحقوق المسددة من طرفكم G50 أو G50A

= xxxxxxxx - الحقوق المغفلة  
+

xxxxxxx  
= xxxxxxxx  
مجموع الحقوق و الغرامات الخاصة بالرسم على النشاط المهني (نسبة xx%)

**(ب) - الرسم على القيمة المضافة :**

$$\begin{aligned} & \dots\dots\dots \\ & + \dots\dots\dots \\ & - \dots\dots\dots \\ & \hline & = \text{xxxxxxxx} \\ & + \text{xxxxxxxx} \quad (\text{نسبة } \times\% \text{ المغلطة}) \\ = & \text{xxxxxxxx} \quad \text{مجموع الحقوق و الغرامات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة} \end{aligned}$$

\* - إدماج الرسوم غير القابلة للحسم يتمثل في (تذكر بالتفصيل)  
ثانياً : - الدخل الإجمالي أو الربح بالنسبة للشركات  
- الدخل أو الربح المعتمد بعد الرقابة

$$\begin{aligned} & \dots\dots\dots \\ & \hline = & \text{xxxxxxxx} \end{aligned}$$

- الدخل أو الربح المصرح به  
الدخل أو الربح المغفل

$$\begin{aligned} & \dots\dots\dots \\ - & \dots\dots\dots \\ = & \text{xxxxxxxx} \\ & + \text{xxxxxxxx} \quad (\text{نسبة } \times\% \text{ المغلطة}) \\ = & \text{xxxxxxxx} \end{aligned}$$

- الضريبة على الدخل (أو على أرباح الشركات) المستحقة بعد الرقابة  
- الضريبة على الدخل (أو على أرباح الشركات) المسددة  
الضريبة على الدخل أو على أرباح الشركات المغلطة  
الغرامات على الضريبة على الدخل أو على أرباح الشركات (نسبة  $\times\%$ )  
مجموع الضريبة و الغرامات المستحقة

مع العلم أن الغرامات المطبقة في هذه الحالة هي المنصوص عليها في المادة 192 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و كذا المادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

## التبليغ النهائي

### الحالة الأولى في حالة تقديم الرد

بعد دراسة ردمك و الملاحظات التي أبد يتموها من خلال ردمك المرسل إلى مصالحنا بتاريخ

.....  
(في الآجال القانونية)

و بعد تفحص و بدقة لجميع النقاط التي أترتموها فانه تقرر تبليغكم بالرد على هذه الملاحظات على النحو التالي :

ذكر النقاط نقطة بنقطة و الرد عليها بالتفصيل

مثال (1) حالة رفض الملاحظة :

إن ردمك المتمثل في (ذكر الملاحظة) غير مؤسس كون القانون ينص على أنه (ذكر القانون المادة ، المذكورة و جميع المراجع التي تؤكد عدم قانونية الرد) و عليه لا يمكننا الأخذ بهذه الملاحظة و لذلك يتم الإبقاء على اقتراح الإدارة و بالتعديلات الناتجة عن ذلك.

مثال (2) حالة قبول الملاحظة :

إن ردمك المتمثل في (ذكر الملاحظة) على النقطة الخاصة يعتبر مؤسس و قانوني و كذا الوثائق التي قدمتموها مع ردمك تعتبر مقنعة و كافية و عليه فقد تم قبول هذه الملاحظة و بذلك نلغي اقتراحنا بجميع التعديلات الناتجة عن تلك النقطة.

و مما سبق و بعد دراسة جميع الملاحظات التي تقدمتم بها فان النتائج النهائية لعملية الرقابة على الوثائق تصبح على النحو التالي

## التبليغ النهائي

### الحالة الثانية عدم تقديم الرد

- بعد انقضاء الآجال القانونية للرد (30) ثلاثون يوما المنصوص عليها في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية و نظرا لغياب ردمك على التبليغ الأولي المرسل لكم بتاريخ

.....

فانه تقرر الإبقاء على جميع الأسس المبلغة لكم بصفة نهائية و ذلك على النحو التالي :



LE DECANAT

عمادة الكلية

الرقم : 579 /ك.ق.ت.ت/2020

إلى السيد : مدير مديرية الضرائب

- ولاية بسكرة-

### طلب المساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي ، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطالب :

1- زميط أسامة

تخصص : محاسبة

المسجل بالسنة : الثانية ماستر

و ذلك لاستكمال الجانب الميداني للمذكرة المعنونة ب : " التحقيق الجبائي ودوره في الحد من ظاهرة

التهرب الضريبي "

تحت إشراف : د/ قطاف نبيل

و في الأخير تقبلوا منا فائق الاحترام و التقدير

بسكرة في : 2020/09/16

ع/ عميد الكلية

تأشيرة المؤسسة المستقبلة

نائب العميد المكلف بالبراسات  
و المسائل المرتبطة بالطلاب  
أ. جنان عبد الحق