

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية  
وعلوم التسيير

فرع: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معقمة



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

رقم: .....

## مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي

إعداد الطالبين:

❖ لحوار سفيان

❖ بوسالية عبد الجليل

تحت عنوان

### دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

- دراسة حالة بمدينة الضرائب لولاية المسيلة-

الاستاذ (ة) المشرف (ة):

د. بالواضح الجيلاني

د.بن وارث حجيلا

د. حجار مبروكة

رئيسا

جامعة محمد بوضياف المسيلة

مشرفا و مقررا

جامعة محمد بوضياف المسيلة

مناقشا

جامعة محمد بوضياف المسيلة

السنة الجامعية: 2021/2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## قال تعالى :

ظَهَرَ الْفَسَادُ فِي الْبَرِّ وَالْبَحْرِ بِمَا كَسَبَتْ أَيْدِي النَّاسِ لِيُذِيقَهُمْ بَعْضَ الَّذِي عَمِلُوا لَعَلَّهُمْ  
يَرْجِعُونَ (41) قُلْ سِيرُوا فِي الْأَرْضِ فَانظُرُوا كَيْفَ كَانَ عَاقِبَةُ الَّذِينَ مِنْ قَبْلُ كَانَتْ  
أَكْثَرُهُمْ مُشْرِكِينَ (42) . " الروم "

## عن أبي هريرة رضي الله عنه :

أن رسول الله - صلى الله عليه وسلم : مرّ على صُبْرَةِ طعام، فأدخل يده فيها  
فناالت أصابعه بللاً، فقال : ( ما هذا يا صاحب الطعام؟ )، قال: أصابته السماء يا  
رسول الله )، قال: أفلا جعلته فوق الطعام كي يراه الناس؟ من غشّ فليس مني) رواه  
مسلم.

وفي رواية أخرى للحديث عند مسلم : (من غشنا فليس منا) .

# شكر وتقدير

" لئن شكرتم لأزيدنكم "

الحمد لله الذي هدانا وأعطانا من موجبات رحمته الإرادة والعزيمة على إتمام هذا العمل فالحمد لله أولا والحمد لله ثانياً والحمد لله ثالثاً وأبداً. نتقدم بجزيل الشكر والثناء الخالص والتقدير للأستاذة المشرفة على نصابها القيمة وإرشاداتها الوجيهة.

وإلى كل من مدني مداد العون وأرشدني لانجاز هذا العمل المتواضع .

محمد الجليل

سفيان

# إفناء

إلى الغالي الذي انتظر أن يقطفه جهد السنوات الطوال من التعب المضي  
إلى أمي الغالية أطل الله في عمرها .  
إلى جميع إخوتي حفظهم الله  
وإلى جميع أصدقائي وأحبائي

عبد الجليل

# إفناء

أهدي ثمة هذا العمل :

إلى اعز مخلوق على قلبي من علمني الصبر والمثابرة في حياتي والدي العزيز  
أطال الله في عمره .

إلى اخلي واحد مخلوق من عمرتني بحنانها ودعواتها والدي العزيزة أطال الله  
في عمرها .

إلى أجمل هدية وهبني الله بهم إخوتي .  
( المكي ، ضياء ، جمانة ، رهنه )

إلى من عشت معهم اطي الأيام وأخذت منهم اطي الذكريات أصدقائي الأعزاء

سفيان

## فهرس المحتويات

	شكر وعرهان
	إهداء
VI-IV	الفهرس
أ	مقدمة
<b>الفصل الأول: الرقابة الجبائية</b>	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية
03	المطلب الأول: مفاهيم حول الجبائية
04	المطلب الثاني: مفهوم الرقابة الجبائية
05	المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية
07	المبحث الثاني: الرقابة الجبائية اسباب اجرائها ومبادئها - مظاهرها - أشكالها
07	المطلب الأول: أسباب اجراء الرقابة الجبائية وأهم المبادئ التي تتضمنها
08	المطلب الثاني: مظاهر الرقابة الجبائية
09	المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية
12	المبحث الثالث: الاطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية
12	المطلب الأول: حقوق الإدارة الجبائية
14	المطلب الثاني: واجبات المكلفين بالضريبة.
17	المطلب الثالث: حقوق المكلفين بالضريبة
20	المبحث الرابع: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية وآليات تفعيلها
20	المطلب الأول: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية
22	المطلب الثاني: آليات تفعيل الرقابة الجبائية
25	خلاصة
<b>الفصل الثاني: التهرب الضريبي</b>	
26	تمهيد

27	المبحث الاول: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي
27	المطلب الاول: مفهوم التهرب الضريبي:
28	المطلب الثاني: صور واشكال التهرب الضريبي
31	المطلب الثالث: اساليب التهرب الضريبي
34	المبحث الثاني: اسباب واثار ظاهرة التهرب الضريبي والاليات الوقائية لها
34	المطلب الاول: أسباب التهرب الضريبي
37	المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي
41	المطلب الثالث: الاليات الوقائية من التهرب الضريبي
43	خلاصة
<b>الفصل الثالث: تقديم عام لمديرية الضرائب بالمسيلة</b>	
44	تمهيد
45	المبحث الأول: تقديم عام لمديرية الضرائب بالمسيلة
45	المطلب الأول: التعريف بمديرية محل الدراسة
46	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب ومهامها
48	المبحث الثاني: المراجعة الجبائية من خلال التحقيق المحاسبي
48	المطلب الاول: التحضير لعملية التحقيق المحاسبي
49	المطلب الثاني: سير عملية التحقيق المحاسبي
55	المبحث الثالث: المراجعة الجبائية من خلال التحقيق المصوب
55	المطلب الاول: التحضير لعملية التحقيق المصوب
56	المطلب الثاني: اجراء التحقيق المصوب
61	المبحث الرابع: المراجعة الجبائية من خلال التحقيق المعمق
63	خلاصة الفصل
64	الخاتمة
68	المراجع
69	الملاحق

## فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
09	اشكال الرقابة الجبائية	01
10	خطوات اجراء الرقابة على الوثائق	02
46	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب	03

---

# مقدمة

---

تعشير الضريبة من أهم المصادر التمويل خزينة الدولة، كما تساهم في الإنعاش الاقتصادي ودفع عجلة التنمية في الدول النامية والتي تسعى من خلالها تنفيذ برامج الإصلاح الاقتصادي، وكذا ضرورة التعامل مع المؤسسات الدولية لذلك فإن ديمومة هذا المفهوم واستمراره متوقف على مدى استجابة والتزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية لكن هذه الاستجابة في غالب الأحيان تكون نسبية نتيجة الجدل القائم منذ القديم بين دفع الضريبة والتهرب من أدائها عن طريق استغلال الثغرات القانونية وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي أو عن طريق استعمال طرق تدليسية وهو ما يعرف بالغش الضريبي وهو هذا ما يترجم ظاهرة التهرب الضريبي الذي يأخذ أبعاد خطيرة وأثار سلبية على الاقتصاد الوطني والتي بطبيعتها تؤدي إلى استنزاف موارد من المفروض أن تستفيد منها الخزينة العامة للدولة لتغطية نفقاتها العمومية من خلال استثمارها في المشاريع التنموية للبلاد.

هذا ما دفع إلى تبني سياسة محكمة للتصدي لهذه الآفة التي أصبحت ظاهرة عالمية لصيقة بالضررائب.

ومن هنا يأتي دور الرقابة الجبائية كوسيلة وقائية وردعية في آن واحد بغية تقويم الاعوجاج في تحصيل الضريبة والتخفيف من حدة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، نظرا لما تكتسبه هذه الأخيرة من عمل معاكس مجرى السياسة الإصلاحية للجباية في النظام الجزائري وضمان توزيع عادل للعبء الضريبي وحماية روح المنافسة النزيهة وبالرغم من الإجراءات الرقابية المتخذة من طرف الدولة في سبيل القضاء عليه، إلا أنه مازال في وتيرة متزايدة ومستمرة وذلك لتكيفه مع التطورات الاقتصادية والتكنولوجية الجديدة وهو ما يجعل أموالا طائلة تتداول من دون اقتطاع ضريبي مما يضعف حصيلة الخزينة العمومية في وقت تسعى فيه الدولة للرفع من موارد الجباية العادية لتغطية نفقاتها المتزايدة في سبيل تحقيق التنمية الاقتصادية المستدامة.

### إشكالية الدراسة:

ومما سبق تتضح لنا معالم إشكالية التي يمكن حصرها في السؤال الجوهرى التالي:

**ما هو دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟**

ولتوضيح مختلف جوانب الإشكالية المطروحة نقوم بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ماذا نعني بالضريبة وما الأهداف التي ترمي لتحقيقها؟
- ما هي الطرق المعتمدة لمكافحة التهرب الضريبي ميدانيا على مستوى مديرية الضرائب المسيلة؟

## مقدمة

- ما هي الإجراءات الكفيلة لتفعيل آليات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي؟

### فرضيات الدراسة:

ولكي نتمكن من الإجابة على هذه التساؤلات قمنا بطرح الفرضيات التالية:

- 1- تعتبر الضريبة أهم مورد جبائي، وهي تصبوا إلى هدف واحد بتوفير الموارد المالية اللازمة.
- 2- تعتبر الرقابة الجبائية آلية أساسية لمحاربة التهرب الضريبي عن طريق التحقيقات الجبائية.
- 3- تتوقف فعالية الرقابة الجبائية على مدى فعالية أجهزها.

### دوافع اختيار الموضوع:

هناك دوافع ذاتية وأخرى موضوعية.

#### 1- دوافع ذاتية

- الرغبة والفضول للتعرف أكثر على العمل الميداني والقيام بالدراسة التطبيقية للجانب النظري من الموضوع بغية الحصول على الكفاءة المهنية لتسهيل الانخراط في الحياة العملية مستقبلا.
- الميول الشخصي لمضمون الموضوع.
- علاقة الموضوع بالتخصص.
- عدم تطرفا وتعمقنا لهذا الموضوع أثناء دراستنا الجامعية رغم أهميته.

#### 2- دوافع موضوعية

- انتشار ظاهرة التهرب الضريبي وحتمية مكافحتها.
- الموضوع له علاقة بالواقع المعاش كونه يمس فئات المجتمع.
- جهل الكثيرين للأهمية البالغة التي تحظى بها الضريبة في الموازنة العامة .
- التحولات التي يعرفها الاقتصاد الوطني والتي تتطلب منها الاعتماد على الموارد الجبائية.
- اهتمام الدولة في الوقت الراهن بإيجاد بدائل لموارد الجبائية البترولية.

## أهمية الدراسة:

تكتسي الرقابة الجبائية أهمية كبيرة في النظام الضريبي الجزائري كونه يعتبر نظام ضريبي يعطي الحركة التامة | للمكلفين بالضريبة في التصريح بمجمل مداخيلهم وممتلكاتهم من تلقاء أنفسهم من خلال فرض الرقابة على هذه التصريحات، إلا أن ظاهرة التهرب الضريبي تقف حائلا دون تحقيق الرقابة الجبائية للأهداف المرجوة منها، وذلك نظرا لما تخلفه من آثار سلبية على المستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي.

حيث تؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية في وقت تسعى فيه الدولة لرفع من الموارد الجبائية العادية، واهتمامها في الوقت الراهن بإيجاد بدائل للموارد الجبائية البترولية في سبيل تحقيق التنمية الاقتصادية المستدامة.

## أهداف الدراسة:

- توضيح مدى خطورة التهرب الضريبي التي أصبحت ظاهرة اقتصادية خطيرة تعيق التنمية الاقتصادية.
- دراسة أثر فعالية الرقابة الجبائية في الحد من انتشار هذه الظاهرة.
- إبراز أهم التدابير والإجراءات المتخذة من طرف الدولة للوقوف على مدى قدرها وفعاليتها في التخفيف من حدة التهرب الضريبي.

## صعوبات الدراسة:

- جائحة كورونا والوضع الحالي الذي تمر به البلاد من غلق لمعظم المرافق والإدارات.
- رغم التصريح الصحيح للتحصيلات في إطار الرقابة الجبائية إلا أن هناك صعوبة في الحصول على الملاحق للأموال المسترجعة باعتبارها وثائق سرية، وهذا لحفظ السر المهني.

## المنهج المتبع:

من أجل التحقق من صحة الفرضيات التي تسعى إليها الدراسة اعتمدنا على المنهج الوصفي الذي ساعدنا على جمع وعرض المعلومات والبيانات كما اعتمدنا على المنهج التحليلي الذي سمح لنا بتفسير هذه المعلومات وتحليلها للحصول على نتائج دقيقة ومرضية.

---

# الفصل الأول: الرقابة الجبائية

---

**تمهيد:**

تعد الرقابة الجبائية إحدى الأدوات الفعالة للمؤسسات و مصلحة الضرائب على حد سواء ، اذ يعتبر النظام الضريبي الذي يخول للادارة الضريبية مراقبة التصريحات و معاينة الأخطاء و النقائص و الاعفاءات و كذلك عدم احترام الالتزامات من قبل المكلفين بالضريبة.

وبما أن النظام الضريبي الجزائري ذو طابع تصريحي، فالمكلف هو الذي يحدد أسس الضريبة وفقا للنصوص التشريعية و التنظيمية المعمول بها ، لكن لم يصل المكلف بالضريبة إلى التجرد من أنانيته بصورة كاملة بحيث ينظر إلى الالتزام على انه واجب و عبء كبير على قدراته المالية، لذا فانه من الطبيعي أن تتوقع من جانب بعض المكلفين بتقادي دفع الضريبة و التخلص منها.

وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل لأهم المفاهيم و الجوانب المتعلقة بالرقابة الجبائية و هذا يتناول ثلاثة مباحث وهي:

المبحث الاول: ماهية الرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: اسباب اجراء الرقابة الجبائية ومبادئها ومظاهرها.

المبحث الثالث: الاطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية

المبحث الرابع: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية وآليات تفعيلها.

## المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية جزء من عمل المؤسسة التي تريد أن تعظم أرباحها، فالرقابة لها دور فعال في تحقيق الأهداف المختلفة حيث تقوم بتقييم عمل المؤسسة و ذلك باعطاء نتائج أعمالها.<sup>1</sup>

### المطلب الأول: مفاهيم حول الجبائية

#### أولاً: الرسم

الرسم هو مورد مالي تحصل عليه الدولة ممن يكون في حاجة الى خدمة خاصة تتوفر الدولة بأدائها، كالرسوم القضائية التي يدفعها من يطلب من الدولة اظهار حقه عن طريق القضاء. كما يمكن تعريفه على أنه: "مبلغ من النقود يدفعه الفرد الى الدولة أو غيرها من أشخاص القانون العام جبرا مقابل انتفاعه بخدمة معينة تؤديها له، يترتب عليها منفعة عامة".<sup>2</sup>

#### ثانياً: الضريبة

ان تعدد تعاريف الضريبة كانت نتيجة التطورات العديدة التي مرت بها عبر الزمن سواء من ناحية طبيعتها أو خصائصها، فهناك من يعتبرها أداة لتحقيق الأهداف المالية وهناك من يعتبرها وسيلة الدولة المالية للتنمية، ومن أهم التعاريف التي عرفت بها الضريبة ما يلي:

- 1- هي مبلغ من النقود تجبر الدولة و الهيئات العامة المحلية الفرد على دفعه اليها بصفة نهائية، ليس في مقابل انتفاعه بخدمة معينة، و انما لتمكنها من تحقيق منافع عامة.
- 2- هي اقتطاع اجباري تقوم به السلطة العامة على أموال الأفراد قصد توزيع ثقل الأعباء العامة فيما بينهم بإنصاف.
- 3- هي فريضة الزامية تحددها الدولة ويلتزم المعمول بها بأدائها بلا مقابل تمكينا من القيام بتحقيق أهداف المجتمع. ومن خلال هذه التعاريف يمكن أن نقول بأن الضريبة اقتطاع مالي تقطعه الدولة جبرا من الأفراد من أجل تحقيق منفعة عامة.<sup>3</sup>

#### ثالثاً: الجبائية

مفهوم الجبائية: هي مجموع الاقتطاعات الاجبارية المفروضة من طرف الدولة والتي تضم الضرائب والرسوم والإتاوات والمساهمات الاجتماعية. وتأخذ الضرائب حصة الأسد من الجبائية من حيث حجم

<sup>1</sup> حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 36.

<sup>2</sup> عتاب تواتية، الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهريب و الغش الضريبي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم 2017-2018.

<sup>3</sup> عتاب تواتية، نفس المرجع.

المداخل و مجال فرضها و لأن الضريبة لا ترتبط بخدمة مباشرة يتلقاها المكلف نظير دفعه اياها كما هو الشأن بالنسبة للرسم.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: مفهوم الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية عدة تعاريف من خلال هذا المطلب يتم التطرق إلى أهمها، وكذا أهدافها.

#### الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية

أعطيت عدة تعاريف للرقابة الجبائية نذكر أهمها فيما يلي:

- **التعريف الأول:** الرقابة الجبائية "هي فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية".<sup>2</sup>
- **التعريف الثاني:** تعرف الرقابة الجبائية على أنها "الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين بأداء واجباتهم وتسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة".<sup>3</sup>
- **التعريف الثالث:** الرقابة الجبائية " هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي كالتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة".<sup>4</sup>

ومن خلال هذه التعاريف نستخلص الصفات التالية للرقابة الجبائية: أنها حق من حقوق الدولة تمارسه الإدارة الجبائية في صورة منتظمة وقانونية؛ تستهدف التحقيق في مختلف التصريحات الجبائية للمكلف ومطابقتها مع ما هو موجود في الواقع للتأكد من مصداقيتها؛ تهدف الرقابة الجبائية إلى الكشف عن مواقع الغش والتهرب الجبائي ثم استرداد حقوق الدولة الواجبة التحصيل؛ ختم الرقابة الجبائية بالمحافظة على موارد الخزينة العمومية.

<sup>1</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 2، الجزائر، 2005، ص56

<sup>2</sup> بوعلام ولهي، نحو اطار مقترح لتفعيل اليات الرقابة الجبائية للحد من أثار الأزمة، حالة الجزائر، مداخلة للملتقى العلمي حول الأزمة المالية و الاقتصادية العالمية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر، 2009، ص:6.

<sup>3</sup> نبيلة ساعد، الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي - دراسة حالة بمفتشية الضرائب في الأخضرية- مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة والمالية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة أكلي محند أو الحاج، البويرة 2015، ص:6.

<sup>4</sup> محمد فيصل كامل، طارق ربح الله، استخدام التحقيق المحاسبي في تعديل الأسس الخاضعة للضرائب و الرسوم، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي التبسي، تبسة 2016.

### المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية العنصر الأكثر أهمية التي تطبقه الإدارة الجبائية، بصفتها الجهاز الفني الذي تخول له مسؤولية تنفيذ التشريع الجبائي عن طريق فرض وتحصيل الضرائب والرقابة عليها سعياً لتحقيق أهداف الرقابة الجبائية والمتمثلة في:

- الحد من التهرب الضريبي وذلك باكتشاف الغش والأخطاء المرتكبة وكل التلاعبات الممكن استعمالها.
- توسيع الوعاء مما يساعد على تحصيل موارد إضافية للخزينة.
- توسيع نطاق الرقابة الجبائية إلى جميع المتعاملين الاقتصاديين وبالتالي تحقيق مبدأ العدالة الاجتماعية وأيضاً ضمان منافسة شريفة بين جميع المتعاملين.
- المحافظة على أموال الخزينة وضمان حقوقها وتعويد المكلفين بالضريبة بالتصريح الصحيح أي دون ارتكاب أخطاء أو انتهاك أساليب و طرق تدليسية وكذلك إجتناّب الوقوع في الأخطاء السابقة وتعويدهم أيضاً على الأمتثال لتنظيمات وقوانين التشريع الجبائي.
- تحديد الوضعية الحقيقية المالية للمكلفين بالضريبة.
- إن الرقابة الجبائية تعمل على تحقيق عدة أهداف من نواحي مختلفة والمتمثلة في:

#### الأهداف القانونية: تتمثل الأهداف القانونية فيما يلي:

- التأكد من مدى إنتظام المؤسسة اتجاه القوانين الجبائية، والتحقق من مدى شرعية وملازمة العمليات المسجلة في دفاتر المكلفين مع ما تم التصريح به للإدارة الجبائية.
- معاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسوها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.<sup>1</sup>

#### الأهداف الاقتصادية والمالية:

- تهدف الرقابة الجبائية إلى قمع التهرب الضريبي باستعمال مختلف الأساليب التي يمنحها المشرع للإدارة الجبائية
- الحماية الموارد الجبائية وضمان دخول إيرادات إضافية لميزانية الدولة.

#### الأهداف الإدارية:

تؤدي الرقابة الجبائية دوراً هاماً في الإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها، والتي تساهم بشكل كبير في زيادة المردودية وهذا بواسطة كشف الثغرات القانونية الموجودة في التشريعات

<sup>1</sup> عبد القادر يحيوي، شرقي هواري، دور المنازعات في تعزيز الضمانات المرتبطة بالرقابة الجبائية للمكلف، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بلحاج بوشعيب، عين تيموسنت، الجزائر، ص 10-

والتجاوزات التي تساعدها على معرفة الحقائق والإحصائيات وتقييم الآثار الناجمة عن ذلك لإتخاذ الإجراءات التصحيحية والقرارات السليمة في سياستها الجبائية.

### الأهداف الاجتماعية:

تهدف الرقابة الجبائية إلى تحقيق أهداف المجتمع من خلال:

- تحقيق مبدأ العدالة والمساواة الجبائية بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي.
- منع ومحاربة إنحرافات المكلفين بمختلف أشكالها من سرقة أو إهمال أو تقصير في أداء واجباتهم من خلال تطبيق الغرامات أو فرض العقوبات.<sup>1</sup>

أما الأهداف المنتظرة من الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبيين فيمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- الحد من التهرب الضريبي، وذلك باكتشاف الغش والأخطاء المرتكبة وكل التلاعبات الممكن استعمالها؛ توسع الوعاء الضريبي مما يسمح بتحصيل موارد إضافية وتوجيهها إلى تحقيق الأغراض الاقتصادية والاجتماعية؛
- توسيع نطاق الرقابة الجبائية إلى جميع المتعاملين الاقتصاديين، وبالتالي تحقيق مبدأ العدالة الاجتماعية وأيضاً ضمان منافسة نزيهة بين جميع المتعاملين؛
- المحافظة على أموال الخزينة العمومية وضمان حقوقها، وتعويد المكلفين بالضريبة بالتصريح الصحيح أي بدون ارتكاب أخطاء أو انتهاج أساليب وطرق تدليسية، وكذلك اجتناب الوقوع في الأخطاء السابقة وتعويدهم على الامتثال لتنظيمات وقوانين التشريع الجبائي؛
- تحديد الوضعية الحقيقية المالية للمكلفين بالضريبة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 12

<sup>2</sup> عبد الرزاق بوطورة، الغش والرقابة الجبائية، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الدراسات العليا في المالية، تخصص جبائية، المعهد الوطني

للمالية، القايعية، 1998، ص 34.

## المبحث الثاني: اسباب اجراء الرقابة الجبائية ومظاهرها ومبادئها

في هذا المبحث سيتم التطرق الى اسباب اجراء الرقابة الجبائية ومظاهرها المختلفة اضافة الى أشكالها و مجالات تطبيقها

### المطلب الاول: أسباب اجراء الرقابة الجبائية وأهم المبادئ التي تتضمنها

تتمثل أسباب الرقابة الجبائية ومبادئها فيما يلي:<sup>1</sup>

#### أولاً- أسباب إجراء الرقابة الجبائية:

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية ونلخصها فيما يلي:

#### أ- حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله:

بما أن الأنظمة الجبائية الحديثة أنظمة تصريحية تسمح للمكلف بالتصريح بمداخيله من تلقاء نفسه، وذلك من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخيله للإدارة الجبائية باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي، ويفترض أنها صحيحة ما لم يثبت العكس وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية لمراقبة هذه التصريحات ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة.

#### ب- محاربة التهرب الضريبي

يسعى بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب من دفعها عن طريق التحايل بشتى الطرق المختلفة بالإضافة إلى ضخامة هذه المظاهرة وتوسع نعلاتها دعت الضرورة إلى وجود آلية رقابية تهدف إلى الحافلة على أموال الحرية من خلال محاربة التهرب الضريبي.

#### ثانياً- مبادئ الرقابة الجبائية:

كى تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لابد من توفر المبادئ الأساسية لها والمتمثلة في:

#### أ- إقامة نظام ضريبي محكم

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة، ومن بينها النظام الضريبي ولذلك فان تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال، وذلك من خلال تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه بالإضافة إلى وجود عدالة ضريبية بين المكلفين.

<sup>1</sup> بن التومي عادل، وهاب مباركة، الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة 2016-2017.

ب- ترقية وتطوير الإدارة الجبائية:

إن التشريع الضريبي لا يكفي محاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة والتي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة بالإضافة لتوفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة والتي يمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه بالإضافة إلى إجراء تربيصات لأعوان الإدارة الاجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التحليلات التي يشهدها النظام الجبائي.<sup>1</sup>

المطلب الثاني: مظاهر الرقابة الجبائية

تتمثل مظاهر الرقابة الجبائية فيما يلي:

- 1- الرقابة الجبائية هي قبل كل شيء مفهوم قانوني، وتعرف على أنها السلطة المعترف بها للإدارة الجبائية لتصحيح النقائص، السهو، الاغفالات أو الأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضرائب على المكلفين بها ان هذه السلطة ذات أهمية قصوى، وتكتسي قيمة دستورية فالدولة يخول لها دستوريا الزامية الرقابة حتى لا يكون هناك تهرب ضريبي.
- 2- الرقابة الجبائية هي نتاج مجتمع، وانه من الصعب تقييم ظاهرة التهرب الضريبي والتي لا يجب خلطها مع مفهوم الغش الضريبي والتي يمكن اعتبارها استعمال وسائل قانونية من طرف المكلف بالضريبة قصد تخفيض مساهمته الضريبية.
- 3- تكتسي الرقابة الجبائية بعد انساني والذي لاجب اهماله رغم المجهودات المبذولة من قبل الادارة الجبائية لمحاربة الغش، فان مايجب الاشارة اليه في معظم الدول، هو أن الرقابة الجبائية لا تقتصر الا على عدد قليل من المكلفين فالمكلف محل الرقابة الجبائية لا يتقبل بسهولة التحقيق الذي اجري عليه. إن أغلب و أهم تظلمات المكلفين بالضريبة تركز على القلق الذي يصيبهم بالاضافة الى الارباك اتجاه الادارة الضريبية، بالاضافة الى الشكوك و الشبهات التي تحوم حولها وكذا احساسه بضعف اتجاه الادارة. فالمكلف بالضريبة لايجب أن يشعر بالضعف اتجاه الألة الادارية بل يمتلك حقوق مقابل الادارة الجبائية و هذا في كل مراحل الرقابة الجبائية سواء أثناء سريان كل العمليات أو بالنسبة للنتائج التي يمكن الوصول اليها.<sup>2</sup>

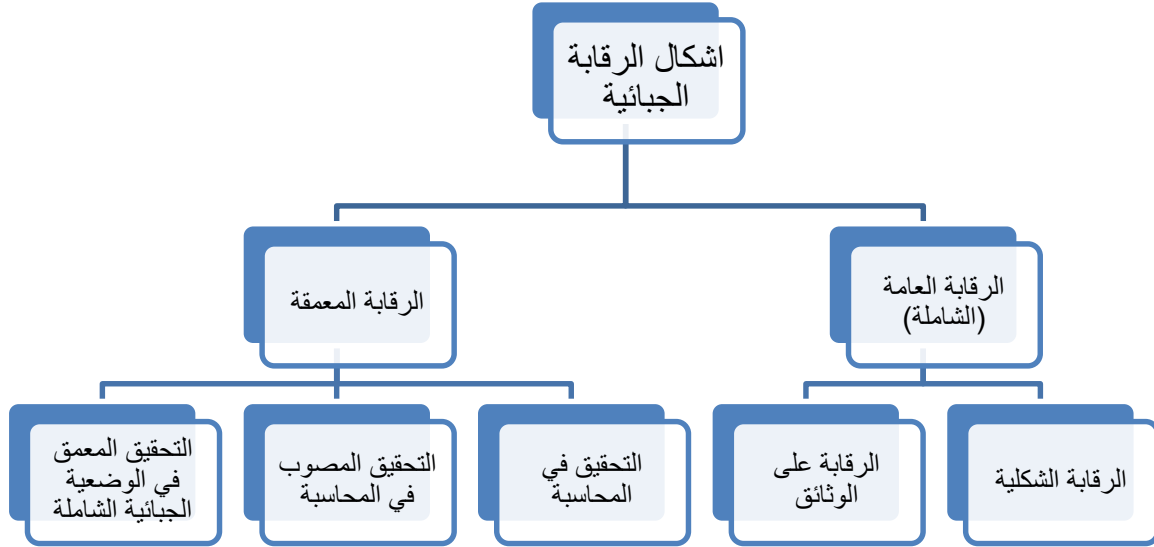
<sup>1</sup> بن التومي عادل، وهاب مباركة، نفس المرجع.

<sup>2</sup> محمد عتاب، مقومات النظام الجبائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص 86.

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية

تملك الإدارة الجبائية عدة أشكال لممارسة رقابتها على المكلفين وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم: 01 اشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من اعداد الطالبين بناء على الدراسات المطع عليها.

أولاً: الرقابة الجبائية الشاملة:

إن الرقابة الجبائية الشاملة تتم داخل مكاتب مفتشيات الضرائب بشكل دوري دون تنقل أو بحث خاص من طرف أعوان إدارة الجبائية، بل ينجز هذا العمل بالمفتشية التي بحوزتها الملف الجبائي وفي مكتب العون المكلف برقابة الملفات الجبائية خاصة منها الخاضعة للنظام الحقيقي.

تشتمل الرقابة الجبائية الشاملة على:<sup>1</sup>

- الرقابة الشكلية: إن الرقابة الشكلية تغطي جميع التدخلات التي تهدف لتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة وكذا التحقيق من هوية المكلفين، كما تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات الجبائية والمعتمدة على القراءة السطحية لها، وتتحدد بالخصوص في التحقيق على المستوى الشكلي للمعلومات التي يجب أن يتضمنها التصريح. مثل الهوية الجبائية، إمضاء وختم المكلف.

أو تصحيح الأخطاء الحسابية التي تأتي من ترحيل المجاميع والأرصدة، وعليه أن هذا النوع من الرقابة الجبائية يعتبر أساسي مدف ضمان صحة وصدق التصريحات المقدمة دون التعمق في محتوياتها.

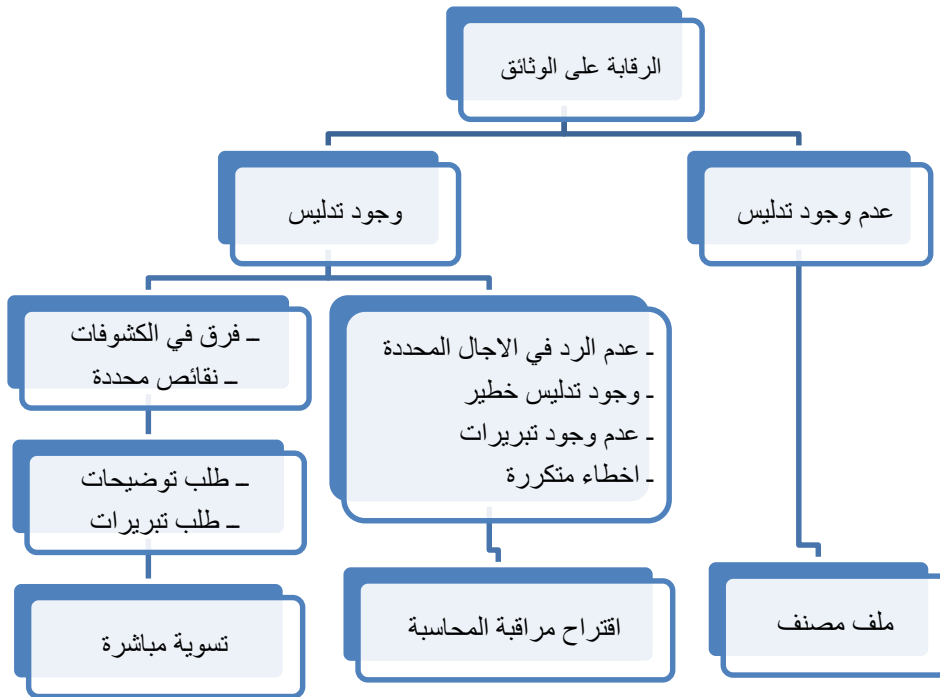
<sup>1</sup> سوداني فاطمة، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة ادرا، 2013-2014

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

- **الرقابة على الوثائق:** إن الرقابة على الوثائق تتم بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتبة من قبل المكلفين وهذا في مقر المفتشية أين يتواجد الملف الجبائي، بمقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة من مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة ومكتب البطاقات المنتقاة من قنوات أخرى، كالإدارة والهيئات العمومية، الجمارك، البنوك، المتعاملين وغيرها من الأطراف الأخرى.

ومنه نجد أن المفتش يقوم بتحليل وفحص كل النقاط المتضمنة في التصريحات مع دراسة مدى ترابط وتجانس الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة بالسنوات السابقة، بهدف اكتشاف الأخطاء والتلاعبات المسجلة، وفي حالة بقاء الغموض يحق للمفتش أن يطلب معلومات وتوضيحات إضافية من طرف المكلف بالضريبة.

### الشكل رقم:02: خطوات اجراء الرقابة على الوثائق



المصدر: دليل الرقابة على الوثائق مديرية الابحاث والمراجعات، 2015، ص 25.

### ثانيا: الرقابة الجبائية المعمقة

تعتبر الرقابة الجبائية المعينة امتداد للرقابة على الوثائق، وتتمثل في مجموعة التدخلات المباشرة للأعوان المدققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين، قصد استدراك ظاهرة التهرب الضريبي من خلال التأكد

من صحة ونزاهة التصريحات المكتبة من طرفهم بالإضافة إلى الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللازمة لأربعة سنوات لم يمسه التقدّم لمحاولة الكشف عن احتمالات التهريب الضريبي.

وتتمثل الرقابة الجبائية العميقة في:<sup>1</sup>

- **التحقيق في محاسبة المكلفين VC:** هو مجموعة العمليات التي تتم في محل المكلف بالضريبة والتي يستهدف منها مراجعة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته والتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية أو إعادة تأسيس وعاء الضريبة سواء كان ذلك في حالة القبول الصريح، إعادة التنوع أو في حالة رفض تقدم المحاسبة. يعلم المكلف مسبقاً بعملية التحقيق التي تستغرق مدة تتراوح ما بين أربعة إلى ستة أشهر وفق إشعار يتضمن مجموعة من البيانات اللازمة لذلك.
  - **التحقيق المعمق في بحمل الوضعية الجبائية VASFE:** ويقصد به مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، حيث يجب إعلام المكلف مسبقاً بهذا التحقيق وفق إشعار يتضمن المدة موضوع التحقيق، ومن حق المكلف هنا الاستعانة بمستشار في هذا المجال.
  - **التحقيق المصوب في المحاسبة:** إن التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته، والتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.
- تتمثل هذه الرقابة في إتباع كل الطرق والوسائل والكيفيات التي تساعد في صحة وتنظيم المحاسبة وفقاً للقواعد وأسس علمية، باعتبار أن المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة، لهذا اشترط المشرع الجزائري ضرورة مسك محاسبة قانونية حتى يتم إجراء التحقيق المحاسبي وقد كان نص المادة 20 من قانون الإجراءات صريحاً حيث جاء فيه { يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها}.
- إن الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي، هو إبراز كل الأخطاء والاغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة. وكما معلوم أن التحقيق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف بدءاً من الإشعار الأولي للتحقيق وانتهاءً بنتائج النهائية للمكلف بالضريبة.

<sup>1</sup> سوداني فاطمة، نفس المرجع.

### المبحث الثالث: الاطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية:

نص المشرع الجبائي الجزائري على قوانين وتشريعات تنظم الضريبة وكيفية فرضها وطرق تحصيلها، كما تمنح الإدارة الجبائية من أجل الحفاظ على حقوق الخزينة من الضياع. وسعيا لتنظيم عملية الرقابة الجبائية وضمان السير الحسن لها حول المشرع إطارا قانونيا للحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية، و تحديد الحقوق والواجبات الممنوحة للمكلفين بالضريبة.

#### المطلب الأول: حقوق الإدارة الجبائية

من أجل التطبيق الجيد وتسهيل عملية مراقبة التصريحات الجبائية حول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية مجموع من الحقوق وهي:

**الفرع الأول:** حق الاطلاع " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها".<sup>1</sup>

وتنص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية " يسمح لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات ".

وبذلك يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يمارسوا هذا الحق على كل المؤسسات والهيئات المماثلة، ويجب الإشارة إلى أن حق الإطلاع لا يمكن ممارسته إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مراقب على الأقل.

ويخضع لحق الإطلاع:

#### أولاً: حق الإطلاع لدى الإدارات العمومية:

تنص المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه لا يمكن بأي حال من الأحوال الادارات الدولة والولايات و البلديات والمؤسسات الخاضعة لرقابة السلطة الإدارية أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة الجبائية الذين يطلبون الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد بجوزها.

#### ثانياً: حق الإطلاع لدى الهيئات المالية:

حول المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية الحق في الإطلاع لدى مختلف الهيئات المالية من بنوك ومؤسسات التأمين من خلال نص المادة 312 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "أن

<sup>1</sup> ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة اكلبي محند او الحاج، البويرة، الجزائر، 2015/2014، ص 09.

البنوك والهيئات المالية ملزمة بإطلاع الأعوان المحققين أثناء أدائهم لمهامهم على كل الدفاتر والوثائق الملحقة ومستندات الإيرادات والنفقات".

كما يجب على المؤسسات البنكية التي تصدر صكوكا بنكية لفائدة الغير ولحساب أشخاص غير مواطنين في مقرها أو وكالاتها أن ترسل كشفا شهريا عن سندات الدفع إلى مديرية الضرائب بالولاية التي تتبع دائرة اختصاصه الإقليمي ولا يجوز الاعتراض على ذلك بحجة عدم كشف السر المهن.

### ثالثا: حق الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة:

يمارس حق الإطلاع لغرض الحصول على معلومات تكمل المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة الجبائية والتأكد من مدى صحة وصدق المعلومات المصرح بها من طرف المكلف المعني بالرقابة، و لذا فقد فرض المشرع عقوبة على رفض الإطلاع من خلال نص المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية " يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 دج إلى 50000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها"<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: الحق في المعاينة

تنص المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية على " لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يقوضه هذا الأخير".

يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الادارة بحيث تبرز لها المعاينة وتبين على وجه الخصوص ما يأتي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي بالمعاينة.
  - عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها.
  - العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل لها.
  - أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.
- تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية، تحت سلطة القاضي ورقابته.

### الفرع الثالث: حق استدراك الأخطاء

تنص المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على "يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوعية الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 10.

عن طريق الجداول، وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأول".

### الفرع الرابع: حق الرقابة والتحقيق

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وصدق المعلومات المقدمة في تصريحات المكلفين بالضريبة ويتم ذلك من خلال ما يلي:

- طلب المعلومات حول أي نقطة غير واضحة في التصريحات المكتبة من خلال توجيه استبيان في شكل مجموعة من الأسئلة ترسل إلى المكلف، وفي حالة عدم الرد يمكن للإدارة الجبائية تعميق البحث وطلب التوضيحات.<sup>1</sup>
- طلب التوضيحات حول نقطة معينة من التصريح العام عند الشك في عدم تجانس التصريحات لسنة معينة والسنوات السابقة لها.

كما حول المشرع الجبائي للإدارة الجبائية حقوقا تمكنها من ممارسة عملية الرقابة الجبائية، وعدم إتباع هذه الإجراءات يؤدي الى بطلان إجراءات ونتائج هذه العملية.

### المطلب الثاني: واجبات المكلفين بالضريبة.

يخضع المكلفين بالضريبة إلى نوعين من الواجبات أحدهما جبائية والأخرى محاسبية.

#### أولاً: الواجبات الجبائية.<sup>2</sup>

##### التصريح بالوجود:

يترتب على كل مكلف جديد خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات أن يقدم خلال (30 يوم) الأولى لبداية نشاطه تصريحاً بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليمياً، يحدد فيها اسم ولقب وعنوان المكلف، إضافة إلى المعلومات الضرورية لطبيعة نشاطه والمقر الرئيسي للمحل.

##### التصريحات الشهرية أو الثلاثية الرقم الأعمال:

يجب على المكلفين الممارسين لنشاط ما، والخاضعين للضرائب والرسوم التصريح برقم أعمالهم خلال كل شهر أو ثلاثي لدى المصالح المختصة إقليمياً حسب طبيعة المؤسسة ونوع النشاط. يجب اكتتاب التصريح الشهري (سلسلة g50) بالنسبة للمؤسسات التابعة للنظام الحقيقي لفرض ضريبة في العشرين يما الأولى للشهر الموالي، كما يتعين على المكلفين بالضريبة في العشرين يوماً الأولى للشهر

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 11.

<sup>2</sup> بشرى عبد الغنى، فعالية الرقابة الجبائية واثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 2009/1999، مذكرة ماستر، تخصص نقود مالىو وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2011/2010، ص 99-100.

الموالي، كما يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط اكتتاب تصريحاتهم فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي (أجور)، والرسم على النشاط المهني وكذا الرسم على القيمة المضافة خلال 20 يوم الأولى للشهر الموالي للثلاثي المدني الذي تم تحقيق رقم الأعمال حيث يتم تقديم هذا التصريح إلى قبضة الضرائب التي يتبع لها مقر المكلف بالضريبة ليتم من خلاله تحصيل دين الضريبة.

### التصريح السنوي بالأرباح أو النتائج:

ألزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة اكتتاب التصريح الإجمالي و النتائج ( nG01 ) قبل أول أفريل من كل سنة، ويحتوي هذا التصريح على ما يلي:

- العناصر الضرورية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة.
- قيمة الأرباح الخاضعة للاقتصاد الضريبي.
- قائمة الأشخاص الذين يعتبرون جبائياً تحت كفالة المكلف بالضريبة.
- وثائق الإثبات الجبائية المتعلقة بعمليات النشاط و مختلف الأعباء و التكاليف.

تحرر هذه التصريحات على مطبوعات خاصة وترسل إلى الإدارة الجبائية ويجب على مفتش الضرائب أن يسلم وصلاً للمكلف بالضريبة بعد الالتزام بها.

### التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط:

في حالة التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط يلزم المكلفون بالتصريح عن ذلك خلال (10 أيام) ابتداء من تاريخ التوقف عن النشاط. وفي حالة التنازل يتم اكتتاب تصريح بالتنازل يتضمن تاريخ التنازل وبيانات المتنازلين، أما في حالة الوفاة فيتعين على ذوي الفقيه التصريح بالمدخيل الخاضعة للضريبة في أجل (06) الأشهر اعتباراً من تاريخ الوفاة.

### وضع رقم التعريف الإحصائي:

رقم تعريف إحصائي يبرز في كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم و الموجهة إلى الأشخاص والإدارات أو المصالح العمومية المتعامل معها. ويهدف إلى تسهيل التسيير الجبائي للملفات الجبائية، ويؤدي عدم الالتزام بوضع هذا الرقم أو التصريح معلومات خاطئة عنه إلى حرمان المكلفين من الحقوق التالية:

- تسليم شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.
- تسليم مستخرجات من جداول الضرائب.
- منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق والرسوم.

ثانيا: الواجبات المحاسبية:<sup>1</sup>

أوجب المشرع الجزائري على كل من يزاول نشاطا تجاريا إمساك الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري وهي:

- دفتر الحرد
- دفتر اليومية
- حفظ الدفاتر المحاسبية وسندات المراسلات.

**دفتر اليومية:**

عبارة عن دفتر مرقم و مختوم من قبل المحكمة المختصة تسجل فيه العمليات التي تقوم بها المؤسسة بتاريخ متتابعة، حيث أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم تمسك دفتر اليومية و يسجل فيه يوما بيوم عمليات نشاط المؤسسة بانتظام و من دون ترك فراغ أو شطب إضافة إلى إرفاق المستندات الخاصة بإثبات مختلف العمليات.

**دفتر الجرد:**

يجب على التاجر القيام بجرد عناصر الأصول مرة على الأقل خلال السنة تنص المادة 10 من القانون التجاري على أنه: "يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي يحمل صفة التاجر أن يجري سنويا يجرد عناصر أصول وخصوم حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب الخسائر والأرباح بدفاتر الجرد".

**حفظ الدفاتر وسندات المراسلات:**

يلزم المشرع الجزائري المكلف الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية والوثائق الثبوتية لها إضافة إلى السندات المشار إليها في القانون التجاري لمدة 10 سنوات. وطبقا للمادة 12 من القانون التجاري فإنه يجب الاحتفاظ بسندات المراسلات طيلة نفس المدة ابتداء من تاريخ تحريرها، كما أي إخلال هذه الشروط السابق الذكر يؤدي إلى رفض المحاسبة من قبل المحققين وبالتالي فإن المكلف يعتبر مخالفا للواجبات المحاسبية.

<sup>1</sup> مرجع سابق، ص 102.

### المطلب الثالث: حقوق المكلفين بالضريبة

نتيجة الالتزام بالواجبات السابقة الذكر منح المشرع الجبائي مجموعة من الحقوق للمكلفين بالضريبة منها ما هو متعلق بإجراءات التحقيق، ومنها ما هو متعلق بإجراءات التقويم.

#### أولاً: الضمانات المتعلقة بالتحقيق

يتمتع المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتحقيق يتوجب على المراقبين احترامها كما أن الإخلال بما يؤدي إلى بطلان التحقيق و إلغاء النتائج المترتبة عنه. ومن أهم هذه الضمانات ما يلي:

#### الإعلام المسبق:

يجب إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً قبل الشروع في عملية التحقيق من خلال إرسال إشعار بالتحقيق، يرفق بميثاق المكلفين بالضريبة، والذي ينص على حقوقه وواجباته على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة التحضير قدرها (10) أيام بالنسبة للتحقيق المحاسبي، و(15) يوم بالنسبة للتحقيق المحاسبي المعمق للوضعية الجبائية الشاملة، ابتداءً من تاريخ استلام هذا الإشعار.<sup>1</sup>

#### الحق في الاستعانة بوكيل أو مستشاراً:

يعلم كل مكلف بالضريبة بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره قصد متابعة سير عمليات المراقبة ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب، وهذا مع بداية عمليات التحقيق عند إرسال الإشعار بإعادة التقويم.

#### عدم تحديد التحقيق المحاسبي:

إذا انتهى التحقيق في المحاسبية المتعلقة بفترة معينة خاص بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب والرسوم، وفيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرقاً تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق، فإن الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر، بخصوص نفس الضرائب والرسوم بنفس المادة.

#### تحديد مدة التحقيق:

لا يمكن تحت طائلة البطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية أجالاً محددة طبقاً لرقم الأعمال المحقق سنوياً وطبيعة نشاط المؤسسة، فمثلاً بالنسبة للمؤسسة تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي المصرح به لا يتعدى 1000.000 دج، لكل سنة مالية تحدد بأربعة أشهر، أما إذا كان رقم أعمالها يتعدى 1000.000 دج وقل من 5000,000 دج لكل سنة مالية محقق فيها فتحدد مدة التحقيق ب 6 اشهر.

<sup>1</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، منشورات 2010، ص ص 20 - 21

أما في حالة التحقيق المعمق يتحمل الوضعية الجبائية لا يمكن أن تمتد فترة التحقيق فوق سنة من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق إلا في حالة اكتشاف طرق ومناورات تدليسية.

### ثانيا: الضمانات المتعلقة بإعادة التقييم.

تتمثل الضمانات المرتبطة بممارسة حق إعادة التقييم في إعلام المكلف بنتائج التحقيق و الحق في الرد أو الطعن.

### التبليغ بإعادة التقييم:

يجب على الإدارة الجبائية عند الانتهاء من عملية التحقيق إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق وذلك حتى في حالة غياب التقييمات، ويجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا بما فيه الكفاية ومحررا بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بفهم طريقة إعادة تشكيل أساس فرض الضريبة المطبقة عليه للتمكن من الرد من خلال قبوله أو تقديم ملاحظاته.

### حق الرد:

يعد الحق في الطعن من أهم الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة والتي يستطيع من خلالها أن يضمن حقوقه إذا تبين أنه قد أخضع أجره لإعادة التقييم أو تم التعسف في حقه من خلال طلب التخفيض الجزئي أو الكلي ويمكن أن يتم على 3 مستويات:

### أ- الطعن الإداري:

يمكن للمكلف بالضريبة أن يلجأ إلى مدير البحث والمراجعات أو مدير كبريات الشركات أو المدير الولائي أو رئيس البحث أو المراجعات كل حسب اختصاصه للنظر في الصعوبات التي تنشأ خلال التحقيق أو النتائج المترتبة عنها، ويقدر كل منهم دراسة الشكاوى في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الشكوي.

### ب- الطعن الراعي:

يعتبر هذا النوع من الطعن ضمانا لصيانة حقوق المكلفين بالضريبة، حيث يتمتع المكلف بأجل ينقضي في آخر ديسمبر من السنة التي وضعت فيها جداول التسوية للتحصيل، ويمكن للمكلف أن يلتمس وفق تحصيل الضريبة على 3 مستويات كما يلي:

- لجنة الطعن في الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة، على مستوى الدائرة و تكون مختصة عندما لا يتعدى مبلغ الضريبة 500.000 دج او يساويها.
- لجنة الطعن في الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة على مستوى الولاية، وتكون مختصة عندما لا يزيد مبلغ الضريبة عن 500.000 دج ويساوي او يقل عن 2000.00 دج.

- لجنة الطعن المركزية في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، وتختص عندما يتجاوز مبلغ الضريبة 2000.000 دج.

ج- الطعن الولائي:

نصت المادة 38 من قانون المالية 2008 على أحداث لجان للطعن الولائي من أجل البحث في الطعون المقدمة من طرق المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية الشركات الكبرى، وبذلك يمكن للمكلف أن يقدم طعنا أمام المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا مع إرفاق هذا الطعن بنسخة من الجدول الذي يحدد الضرائب والرسوم المتنازعة حولها وكذا جميع الوثائق التبريرية لذلك، كما يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية عن طريق الاستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية.

إلى كل الوسائل السابقة الذكر عبارة عن طرق للمكلف بالضريبة للتعبير عن رفضه لكل التجاوزات والأخطاء الممارسة من قبل الإدارة الجبائية ضده. إلا أن المكلف بالضريبة لا يزالون يشتكون من ضعف الحقوق الممنوحة لهم و خاصة في حالة رفض تأجيل دفع الحقوق و الغرامات الناتجة عن عملية التحقيق إلى غاية الفصل في المنازعات الضريبية.

## المبحث الرابع: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية وآليات تفعيلها

### المطلب الأول: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية

انطلاقا من الأهمية الكبرى المعطاة للسياسة الجبائية لتعبئة الموارد المالية للدولة، ينبغي تفعيل الرقابة الجبائية سواء من حيث الهياكل المساعدة لها، أو أدواتها الرقابية بشكل يخفف من حدة انتشار ظاهرة التهرب الضريبي.

وعليه سنحاول من خلال هذا المطلب حصر مختلف المشاكل أو الصعوبات التي تعترض الرقابة الجبائية.<sup>1</sup>

#### الفرع الأول: الصعوبات المتعلقة بالنظام الجبائي

##### 1- الصعوبات المرتبطة بإرادة تأسيس الفعل الرقابي

##### 1-1- غموض وعدم إستقرار التشريعات الضريبية

حيث من الصعب تطبيق القوانين التشريعية الخاصة بالرقابة الجبائية، وهي في حالة تغير دائم، ومن الصعب فهم مواد تطبيقها، وعلى من تطبق، ووقت تطبيقها، وهو ما فتح المجال أمام أعوان الرقابة الجبائية للإجابة عن هذه الأسئلة حسب معرفتهم وخبراتهم المتعلقة بتنفيذ القوانين الجبائية، وفي بعض الأحيان يتم الرجوع الى المسؤولين في الادارة الجبائية لإعطاء الحلول لهذه الإشكالات. إن هذا الغموض وعدم الاستقرار الذي يميز التشريعات الضريبية أدت إلى الحد من من فاعلية جهاز الرقابة الجبائية من نظرا إلى:

- الثغرات التي تكتنف التشريع الجبائي أدت إلى تنامي ظاهرة التهرب الضريبي.
- عدم وجود نصوص قانونية تحمي أعوان الرقابة الجبائية وتضمن حقوقهم في تنفيذ مهامهم.
- التعديلات المتكررة في القوانين التي تثير الكثير من الجدل والنقاش، وتؤدي إلى الكثير من النزعات الفكرية بين الممولين واعوان الضرب.
- عدم مواكبة التشريعات الضريبية المطبقة للتطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة.

#### الفرع الثاني: الصعوبات المتعلقة بالإدارة الجبائية

##### 1- نقص الكفاءة والامكانيات البشرية

فرغم تدعيم الادارة الجبائية بمعهدين خاصين بتكوين الاطارات والمتمثلين في كل من المدرسة الوطنية للضرائب والمعهد المغربي للجباية والجمارك، إلا أنها لا زالت تعاني من نقص الكفاءات والخبرة في مجال الرقابة الجبائية، في ظل التطور المستمر لطرق التهرب الضريبي واستعانة المتهربين من ذوي

<sup>1</sup> سولام سفيان، واقع الرقابة الجبائية صعوبات تطبيقها و الحلول المقترحة لتفعيلها، الملتقى الوطني: الرقابة الجبائية في الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة 08 ماي 1945 قالمة يومي 28-29 أكتوبر 2015.

الخبرة باستعمال طرق لا يتم اكتشافها الا من طرف مراقبين ذوي خبرة مهنية في هذا المجال. كما تساعد الخبرة والكفاءة في كسب الوقت من خلال سرعة اكتشاف الأخطاء والتلاعبات والتي يمكن أن يقوم العون بمجرد الاطلاع على وضعية المكلف ونوع نشاطه والمخالفات التي يرتكبها.<sup>1</sup>

كما تعاني الادارة الجبائية من نقص المراقبين، وخاصة وأن قانون الاجراءات الجبائية ينص على أن عملية الرقابة الجبائية لا تتم إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، بحيث لا يوجد تناسب بين عدد المكلفين وعند المفتشين في الإدارة الجبائية، وهو ما يدل على ضعف الأهمية الممنوحة للإدارة الجبائية، خاصة في هذه الفترة التي تعرف انتعاش اقتصادي تميز بالحجم الكبير للانفاق العمومي وكثرة المتعاملين الاقتصاديين، مما يقوض من الية الرقابة الجبائية على كثير من الملفات، ويشجع المكلفين على التهرب الضريبي.

## 2- ضعف الحماية المقررة للمراقبين

يكفل المشرع الجبائي للمراقبين الحماية اثناء تأدية مهامهم، إلا أنها غير كافية نظرا لما يتعرضون له من تهديدات واعتداءات معنوية وجسدية من طرف بعض المكلفين، ولهذا فهم في حاجة إلى تعزيزات أمنية خاصة أثناء التحقيقات التي يباشرونها خاصة في المناطق النائية. كما أن هذه الفئة تعاني من ضعف التحفيزات المالية والخدمية، مما يؤثر على مردود الرقابة الجبائية سلبا.

## الفرع الثالث: الصعوبات المتعلقة بالمكلف بالضريبة والمحيط العام

بالإضافة إلى الصعوبات المرتبطة بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية، يظهر الواقع صعوبات أخرى تتصل بأطراف على تماس مع الادارة الجبائية مثل المكلفين بالضريبة، والهيئات الأخرى، أو متعلقة بالمحيط العام الذي تدور في فلكه عملية الرقابة الجبائية.

### 1: الصعوبات المتعلقة بالمكلفين بالضريبة وبعض الهيئات

#### 1-1- نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة

أن نقص الوعي الضريبي لدى كثير من المؤسسات والأفراد أصبح هاجسا يلاحق عملية الرقابة الجبائية، ويصعب من اتخاذ السياسات الضريبية الملائمة في المدى المنظور على الأقل.

فالكثير من المكلفين يبحثون على طرق ملتوية لفتح المجال أمامهم للتهرب الضريبي، من خلال تخفيض المستحقات الضريبية والاستفادة من امتيازات غير مستحقة، أو اخفاء الكشوفات والمخالفات التي يرتكبونها من ملفاتهم، وقد تصل إلى حد التغاضي عن مراقبة ملفاتهم نهائيا من خلال عدم ادراجها اثناء برمجة الملفات داخل مفتشية الضرائب للتهرب من دفع الضريبة.

<sup>1</sup> سؤالم سفيان، نفس المرجع.

## 1-2- عدم التنسيق بين الادارة الجبائية ومختلف الهيئات

إن اتمام عملية الرقابة الجبائية قد يتطلب الاتصال بمختلف الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات المالية وكذا المؤسسات الخاصة، والتي لها علاقة مباشرة بالمكلف بالضريبة، وهذا من أجل الحصول على المعلومات اللازمة في هذا الإطار، إلا أن الواقع يثبت أن هذه المؤسسات لا تتعاون مع الادارة الجبائية فيما يخص تقديم المعلومات للكشف عن المداخل غير المصرح بها.

فالبنوك مثلا عادة ما تتماطل في تقديم كشف حساب العملاء الخاضعين للرقابة الجبائية، وتكتفي بتقديم الكشوف لفترة قصيرة لا تتجاوز (06) اشهر بحجة أن طول الفترة يتطلب البحث في الأرشيف.<sup>1</sup>

## 2: الصعوبات المتعلقة بالمحيط العام

### 1-2- الاقتصاد الموازي

أن الاقتصاد الموازي أو اقتصاد الظل يتميز بوجود الانشطة الاقتصادية البعيدة عن عين الحكومة وأجهزتها الرقابية، وفي ظل هذه الظروف تحدث المنافسة غير الشريفة، وبمرور الوقت تصبح المؤسسات الفاسدة هي السائدة في السوق.

ومن المساوئ الكبرى للاقتصاد الموازي هو حرمان الخزينة العمومية من أموال التحصيل الضريبي، وما يتبعه من شعور لدى المكلفين بعدم عدالة الرقابة الجبائية، مما يدفعهم إلى الابتعاد عن الطرق القانونية واستعمال الممارسات غير الشرعية للحفاظ على مكتسباتهم.

### 2-2- الفساد الاداري

تتعدد مظاهر وأوجه الفساد الاداري في الدولة، وعندما يكون هناك فساد في القطاع الضريبي فإن هذا الوضع يؤدي ببعض المكلفين إلى تقديم اقرارات ضريبية غير حقيقية، مما يحرم القطاع المالي في الدولة من ايرادات كانت متوقعة.

كما يؤدي الفساد الاداري الى تنامي شعور المكلف النزيه بالعبء الضريبي مما يقلص الأداء التنافسي لديه.

## المطلب الثاني: آليات تفعيل الرقابة الجبائية

تتوقف فعالية الرقابة الجبائية على فعالية الإدارة الجبائية، الأمر الذي يتطلب من هذه الأخيرة اتخاذ مختلف الإجراءات التحسيسية والمادية، التي من شأنها تفعيل دور مصالح الرقابة الجبائية في القيام بمهامها وتحقيق الهدف من وجودها، والمتمثل في ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي اللتان تؤثران على الحصيلة الضريبية وعليه نستعرض مجموعة من الحلول:

<sup>1</sup> سؤالم سفيان، نفس المرجع.

1- نشر الوعي الضريبي: على الإدارة الجبائية إتباع سياسات رشيدة ومتطوعة في إيصال الوعي الجبائي ونشره بين المواطنين من خلال تجسيد مختلف الوسائل العصرية كوسائل الإعلام بنشر مقالات في الجرائد والمجلات عن أهمية الضرائب كمورد اقتصادي عام للدولة يساهم في تغطية النفقات العامة، برمجة حصص تلفزيونية وتنظيم ندوات إعلامية تتناول مواضيع وحالات جبائية معينة والمخالفات، وما ينتج عنها عقوبات جزائية ما يسهل الفهم والاستيعاب لدى المكلف، مما يجعله ملتزماً اتجاه واجباته الجبائية.<sup>1</sup>

2- تطوير الإمكانيات البشرية ورفع أعوان الرقابة الجبائية: إن تدعيم الجهاز الإداري بالإمكانيات البشرية العالية أصبح الركيزة الأساسية لدفع الإدارة الجبائية إلى أكمل وجه، إذ أصبح من الضروري على السلطات المعنية اتخاذ كل الإجراءات الكفيلة بتحسين كفاءة أعوان الرقابة الجبائية، وتكوين إطارات متخصصة في مجال الرقابة الجبائية.

3- تطوير الجهاز الإداري الجبائي: بتوفير الوسائل المادية المتطورة، بغية تحسين أداء مصالح الرقابة الجبائية، يتعين على الإدارة الجبائية العمل على توفير مختلف الإمكانيات والوسائل المادية المتطورة والتي تساعد على إنجاز المهام وفق أسلوب عصري ومتطور.

4- تحسين التشريعات الضريبية: نظراً للقصور والغموض الذي يعرفه التشريع الجبائي الجزائري والذي يشكل عائق أمام عملية الرقابة الجبائية يتعين على المشرع القيام بما يلي:

- تعديل وتحسين قانون الإجراءات الجبائية ومختلف القوانين واللوائح الضريبية حتى تصبح أكثر وضوحاً ومرونة في التطبيق سواء من قبل المكلفين أو من قبل أعوان الإدارة الجبائية؛
- كما يجب على المشرع العمل على تحقيق التناسق بين القوانين واللوائح الضريبية، وأن تشمل جميع المكلفين المعنيين بالمساهمة في المردودية الجبائية؛ - تقليل عدد الضرائب تعديلها مع العمل على إيجاد ضرائب بسيطة؛
- تبسيط أحكام قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها بالإضافة إلى توضيح الإعفاءات الضريبية.

5- تحقيق العدالة الضريبية: لتحقيقها لابد من توفير مجموعة من الإجراءات منها:

- شمولية الضرائب: أن تصيب جميع الدخول حتى لا يشعر المكلف أن هناك من يحقق إيرادات ولا يدفع الضرائب
- معدل الضريبة: أن يكون المعدل في حدود المعقول، لأن المعدل المرتفع بترك أثر سلبي على نفسية المكلف

<sup>1</sup> حمداوي آمنة، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، 2017-2018.

- الإعفاءات الضريبية: حيث يجب مراعاة الحالة الاجتماعية للمكلف، وذلك بالتحديد الدقيق لقدرته التكاليفية مع تشجيع المكلفين على مسك الدفاتر التجارية.
- التشديد في فرض العقوبات: وذلك من خلال مايلي:
- إعادة النظر في العقوبات المفروضة على المهربين مع التأكيد على أن الغش والتهرب الضريبي يعني الاعتداء على حقوق أفراد المجتمع كافة.<sup>1</sup>
- تطبيق العقوبات الجزائية على المكلفين المهربين وأيضا على اللذين يقدمون أو يتهاونون في تقديم التصريحات المطلوبة أو يقدمون تصريحات خاطئة
- 6- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة: وهذا هو الحل المستهدف من قبل كافة الإصلاحات الجبائية والمشاريع التي تتبناها الإدارة الجبائية، حيث تتوقف هذه العملية على كل الطرفين، أي أن الإدارة الجبائية والمشاريع من جهة والمكلف بالضريبة من جهة أخرى، إذ عليهما اتخاذ الإجراءات الكفيلة بتحسين هذه العلاقة.

<sup>1</sup> حمداوي آمنة، نفس المرجع.

### خلاصة الفصل:

تعد الرقابة الجبائية من أهم الاجراءات التي تقوم بها الادارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة

كما تعتبر أداة قانونية في يد الادارة تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء و المخالفات المسجلة.

ولتحقيق هذه الأهداف المرجوة من عملية الرقابة الجبائية، عمل المشرع على تنظيم مراحل سير عملية الرقابة، و كذلك تنظيم هياكل ادارية و أسند لكل من هذه المصالح مهام خاصة بها

و سيتم في الفصل الموالي التعرف أكثر على الغش و التهرب الضريبي وأسباب والطرق التي تؤدي إلى محاولة الغش والتهرب الضريبي وأثارها على اقتصاد الدولة.

---

# الفصل الثاني: التهرب الضريبي

---

**تمهيد:**

يخلف التهرب الضريبي آثارا سلبية على المستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي ، بحيث يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية نتيجة حرمانها من جزء هام من الموارد المالية، ويترتب عن ذلك اختلال التوازن المالي للدولة، واللجوء إلى الوسائل الأخرى للتمويل ، كما يؤدي إلى اختلال المنافسة الاقتصادية وانتشار التفاوت في الطبقات الاجتماعية، حيث تسعى الدولة جاهدة لمكافحته بمختلف الطرق و الأساليب، ولبلوغ ذلك كان من الضروري على الدولة إتباع رقابة جبائية فعالة من خلال نظامها الضريبي المطبق بمختلف أدواته والتي تمكنها من التأكد من تطابق ما تم التصريح به، مع ما تم التوصل إليه من نتائج وفقا للسياسة الضريبية والتشريع الضريبي، وهو ما سيتم معالجته في هذا الفصل ضمن مبحثين:

المبحث الاول: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي

المبحث الثاني: اسباب واثار التهرب الضريبي والاليات الوقائية لها

## المبحث الاول: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي:

لقد أصبح من الصعب جدا على الدولة الجزائرية تحقيق الأهداف المرجوة من الضريبة سواء من الناحية المالية أو الإقتصادية أو السياسية أو الاجتماعية، والسبب في ذلك يعود الى تقادم وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي.

لذا تعد ظاهرة التهرب الضريبي من أخطر المشاكل الضريبية حيث أصبحت تؤرق مختلف الدول لما لها من انعكاسات سلبية على الإقتصادات الوطنية.

## المطلب الاول: مفهوم التهرب الضريبي:

إن التعاريف والمفاهيم حول ظاهرة التهرب الضريبي كثيرة ومتعددة ومرد ذلك بالدرجة الأولى وادى ذلك الى اختلاف اراء فقهاء القانون من جهة وازاء الباحثين الاقتصاديين من جهة ثانية ونظرة كل فريق إلى هذه الظاهرة وتحديد مصطلحها وجوانب تعريفها، لذلك سنحاول إعطاء تعريف دقيق للتهرب الضريبي.

**تعريف 01:** يقصد بالتهرب الضريبي تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي او الثغرات الموجودة في القانون من اجل التخلص من اداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والاشكال سواء تعلق الامر بالعمليات المحاسبية او الحركات المادية وذلك كل أو بجزء من المبلغ الواجب دفعه للخزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها وتحقيق اهدافها الاقتصادية والاجتماعية تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها وتحقيق اهدافها الاقتصادية والاجتماعية.<sup>1</sup>

**تعريف 02:** يقصد بالتهرب الضريبي استغلال المكلف للنقائص والثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية بغية التخلص من دفع دين الضريبة، وتتجع هذه النقائص في الغالب الى التشريع وعدم احكام صياغته، اذ ان استفادة المكلف من هذه الثغرات في اطار لا تعد مخالفة او انتهاكا لاحكام الجبائية كون هذا الاخير يتم في اطار قانوني رسمه المشرع من خلال سلسلة من الاعفاءات، أو التخفيضات الدائمة أو المؤقتة، والتي تمس فروع انتاجه، او قطاعات اقتصادية، او مناطق جغرافية... الخ<sup>2</sup>

<sup>1</sup> بن يوسف صهيب عبد السلام محمد: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجليلي بونعامة، خميس مليانة، الجزائر، 2017، ص 11.

<sup>2</sup> تبوكيوت فاطمة سماعيل زهية: دور التحقق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبيين، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2017، ص 2.

**تعريف 03:** هو ظاهرة يحاول من خلالها المكلف القانوني بالضريبة بعدم دفعها بصفة كلية أو جزئية دون ان ينقل عبئها إلى شخص آخر ومن أجل ذلك يتخذ عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة مما يؤدي الى حرمان الخزينة العمومية من موارد مالية هامة<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: صور واشكال التهرب الضريبي:

#### الفرع الأول: صور التهرب الضريبي:

سنحاول تحديد أشكال التهرب الضريبي على إختلاف وجهات نظر الباحثين والدارسين لظاهرة التهرب الضريبي حيث تتلخص أنواعه فيما يلي:

#### أولاً: التهرب الضريبي المشروع و غير المشروع:

يتخذ التهرب الضريبي شكلين هما: التهرب المشروع الذي لا عقوبة عليه، ولا تجريم له والثاني التهرب غير المشروع الذي يجرمه القانون.

#### 01: التهرب الضريبي المشروع:

يعرف بأنه: تملص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة التشريع الضريبي القائم، وهذا التهرب ومهما اتصف بالشرعية فإنه يدل على الضعف في التحضر وغياب الضمير الاجتماعي.

يعرف ايضا بأنه: عملية قانونية يتم من خلالها تجنب الواقعة المنشأة للضريبة، وقد يستطيع الممول ان يتجنب دفع الضريبة من خلال استغلال نقاط الضعف السائد في التشريع.

يقصد به تجنب المكلف تحمل الضريبة والالتزام بها، دون ان تكون هناك مخالفة للنصوص الثانوية، وهذا يبين ان التهرب الضريبي المشروع يقوم على استغلال المكلف للثغرات الموجودة في القانون الضريبي.

وترجع هذه الثغرات في الغالب الى نقص في التشريع او عدم احكام صياغة المواد القانونية، فالمكلف بذلك لا ينتهك النصوص القانونية أو يخالفها لان المشرع هو الذي حدد له مجموعة من الاعفاءات والتخفيضات في بعض الضرائب الخاصة بانشطة معينة، ويسمى هذا النوع من التهرب بالتجنب الضريبي المقصود من المشرع الجبائي، فيلجأ إليه هذا الأخير من أجل تحقيق بعض الغايات الاقتصادية أو الاجتماعية، كأن تفرض ضريبة دخل على جميع الأرباح الصناعية والتجارية، ثم تستثنى منها أرباح بعض

<sup>1</sup> أحمد نوي، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص الحقوق والعلوم السياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2019، ص 9.

المؤسسات الصناعية وتشجيعا لإنشاء هذه المؤسسات، أو يفرض رسما جمركيا مرتفعا بقصد التقليل من استهلاك بعض السلع الاجنبية، وحماية السلع الوطنية المصنوعة محليا.<sup>1</sup>

### 02: التهرب الضريبي غير المشروع: ويسمى بالغش الضريبي.

وهو عبارة عن فعل ايرادي يقوم به الممول الذي يقرر مخالفة القانون للتملص من دفع الضريبة، اي مخالفة مباشرة للقانون الضريبي، وذلك باستعمال طرق الغش والاحتيال مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون، ومن صورته محاولة المكلف التهرب من تحديد دين الضريبة عن طريق الامتناع عن تقديم الاقرار، أو يتخلص من جزء من الضريبة عندما يقدم اقرار لا يتفق وحقيقة الامر.<sup>2</sup>

وتتمثل انواع الغش الضريبي في:

#### 02 . 01: الغش البسيط:

يتمثل هذا النوع من الغش في كل محاولة متعددة من اجل دفع ضريبة اقل، هذا من خلال تقديم نصريجات ناقصة تتضمن بيانات ناقصة او خاطئة بسوء نية او التاخر في تقديمها نهائيا.

#### 02 . 02: الغش المركب:

يستعمل المكلف اساليب ومهارات تمكنه من التخلص من الضريبة، وكذلك مسح كل الاثار التي قد تؤدي الى كشف مغالطاته، ويميز هذا النوع من الغش بانه يجمع عناصر الجريمة، اي انه يتوفر على العناصر التالية:

- عنصر النية: اي ان المكلف على دراية بان الفعل غير مشروع
- عنصر مادي: يتمثل في تخفيض اساس الضريبة
- عنصر التدليس: يعني اللجوء الى مسح الادلة ترقبا لاي مراقبة محتملة<sup>3</sup>

<sup>1</sup> سهيلة راحلي ريمة قرينج: التهرب الضريبي دوافعه واليات المكافحة، مذكرة ماستر، تخصص قانون عام (منازعات عامة)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، الجزائر، 2014/2015، ص ص 17 18

<sup>2</sup> حجار مبروكة امال خضور: المراجعة الجبائية كالية للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2018/2019، ص 18

<sup>3</sup> جلال مرزوقة: مساهمة فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة اكلي محند اولحاج، البويرة، الجزائر، 2018/2019، ص 6

ثانيا: التهرب الضريبي الداخلي والتهرب الخارجي:

التهرب الداخلي:

يعد ظاهرة قديمة قدم الضريبة ذاتها، كما انه الاكثر شيوعا في العالم من التهرب الدولي، بل لا تكاد تخلو منه اية دولة في العالم مهمت اختلفت درجة تقدمها ونموها، فلما تكون الاعمال التدليسية داخل حدود الدولة اين المكلف يلجا الى طرق واعمال غير شرعية لتجنب واجباته الضريبية المتعلقة بالبلد الذي ينتمي اليه.

التهرب الخارجي:

هو التهرب الحاصل خارج حدود الدولة الواحدة نتيجة استفادة المكلف من مبدأ السيادة الضريبية للدولة، وقيامه باستغلال ارتباطه بعلاقة تبعية تربطه بعدة دول (سواء لحمله جنسية احداها أو بعضها، أو اقامته على اراضيها، أو ممارسة نشاط اقتصادي فيها) وذلك بهدف التملص من التزاماته الضريبية.

ولعل الواقع العملي يثبت عدم وقوع التهرب الكلي من الضرائب على الصعيد الدولي، بان يتخلص المكلف من عبء الضرائب المقررة عليه قانونا طبقا للتشريعات الضريبية في كل الدول التي له علاقة تبعية بها، فهذا فرض نادر الوقوع جدا، لان جميع الدول تحرص عادة على تطبيق تشريعاتها الضريبية على المواطنين المرتبطين بها.<sup>1</sup>

الفرع الثاني: اشكال التهرب الضريبي:

للتهرب الضريبي صور وأشكال من بينها الامتناع، الإحلال، واستغلال ثغرات القانون.

أولاً: الامتناع:

هو امتناع المكلف من دفع الضريبة المستحقة وذلك بعدم تقديم التصريحات لمصالح الإدارة الجبائية، أو بالامتناع عن التصريح بمزاولة نشاطه أو ينشط بدون سجل تجاري، تقاديا لدفع الضريبة، ولا يمكن للمكلف الامتناع عن دفع الضريبة التي تكون في الأسعار والخدمات وهي ضرائب غير مباشرة ومنه الامتناع يكون في الضرائب المباشرة فقط.

<sup>1</sup> أ. بلواضح الجبلاني، ا.د. سعدي يحيى، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، الجزائر، مجلة جامعة المسيلة، العدد

### ثانيا: الإحلال:

الإحلال هي إحدى الوسائل التي ابتكرها المشرع الجبائي من أجل تحقيق الاكتفاء الذاتي وذلك بخلق مناصب شغل قصد القضاء على البطالة، فقام بفرض ضرائب أقل على بعض الأنشطة، ومثال عن ذلك الاستثمار في القطاع الفلاحي أو الإعفاء منها لمدة معينة تحفيزا وتشجيعا لهم.

### ثالثا: الاستفادة من ثغرات القانون:

يعتبر من الأساليب التي يعاقب عليها القانون، لأن المكلف يتهرب من دفع الضريبة دون ارتكاب خطأ يعاقب عليه، كما أن المشرع هو الذي يضع هذه الثغرات سعيا منه إلى توجيه الأفراد إلى النشاطات التي تتماشى مع السياسة الضريبية المخططة، ويستعمل هذا الأسلوب من طرف المؤسسات التي توظف ملحقا خاصا بالجبائية.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: اساليب التهرب الضريبي

ان التهرب الضريبي يتجسد عن طريق استعمال المكلف تقنيات مختلفة بهدف التقليل من الدخل والارباح او حجم رقم الاعمال، وبالتالي التخلص من اعباء الضريبة، ومن هنا تتمثل الاجراءات التي ياجا اليها لتفادي الضريبة فيما يلي:

### أولا: التهرب عن طريق التحايل المحاسبي:

يقوم التشريع الضريبي الجزائري على اساس الاقرار وذلك بتصريح المكلف بارباحه للانشطة التي يمارسها والتي تخضع لضريبة طبعاً، ويتجلى التهرب المحاسبي فيما تقوم به المصالح الجبائية من تحقيقات في المحاسبة التي قدمها المكلف والتأكد من مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية على المستندات الثبوتية من قبيل ( الفواتير، سندات الطلب، ايصالات التوريد او نسخ لفواتير البيع... الخ ) فالممول الذكي يبحث عن وضع مطابقة للقيود المحاسبية مع ما قدمه من وثائق مضللة بحيث لا يظهر اي تفاوت بين القيود وما قدمه، ويكون هدفه من ذلك اما تضخيم نفقاته او تخفيض ايراداته ومنه يتخذ التهرب عن طريق العمليات المحاسبية الطرق التالية:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> مقراني امال مينخلافت محمد امين: الاليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تخصص تسيير مؤسسات، جامعة احمد دراية، ادرار، الجزائر، 2016/2015، ص 14

<sup>2</sup> طرشي ابراهيم: التهرب الضريبي واليات مكافحته، مذكرة ماستر، تخصص القانون العام للاعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2015/2014، ص 09.

## 01: تضخيم النفقات (الاعباء):

لقد قام المشرع بتحديد التكاليف الواجب خصمها، فان المكلفين يلجؤون للتضخيم النفقات والزيادة في التكاليف من الضريبة المفروضة ومن بين الطرق الاكثر استعمالا نذكر ما يلي:

**01 . 01: النفقات والمصاريف غير المبررة:** حيث يقوم المكلف بالتصريح بنفقات اخرى خارج نشاط المؤسسة ويلحقها بمصاريف متعلقة بأعباء المؤسسة ذاتها، مثل دفع فاتورة الهاتف الخاص لاحد مسيري المؤسسة وتسجيلها في نفقات واعباء المؤسسة.

**01 . 02: المستخدمون الوهميون:** في هذه الحالة يستعمل المكلف اجور ورواتب في السجلات المحاسبية لمستخدمين ليس لهم وجود اصلا، وذلك لتضخيم الاعباء وتقليل الضريبة.

**02: تخفيض الايرادات:** يتجسد هذا التخفيض في اليع دون فواتير، حيث لا يترك اثر لاي عملية، كما يقوم المكلف بالاتفاق مع الزبون بتسجيل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية (اخفاء جزء كبير من رقم اعماله) ومن بين اهم الاساليب لتخفيض الايرادات ما يلي:

- التخفيض من مبلغ المبيعات محاسبيا حيث يقوم المكلف بتسجيل بضائع مسترجعة وهمية، أو خصومات تجارية ممنوحة بشكل مبالغ مع انه لم يكن هناك اسنرداد للبضاعة ولا خصم تجاري.
- التناسي العمدي لبعض المبيعات التي تتم يدا بيد اي دون فواتير، ويتم الدفع نقدا.
- عدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة<sup>1</sup>.

**ثانيا: التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية:**

## 01: التهرب عن طريق وسائل قانونية:

هذا النوع من التهرب يقوم به المكلف عن طريق خلق وضعية قانونية تجعله معفى من الضريبة او يخضع للاقتطاع اقل من الذي كان يجب ان يخضع اليه، فالتهرب عن طريق التلاعب بالنصوص التشريعية يتمثل في خلق حالة قانونية تضرر مخالفة للحالة الحقيقية على اثر عملية وهمية او تكييف خاطئ لحالة ما

يظهر جليا هذا النوع من التهرب، خاصة في مجال الرسم على القيمة المضافة (tva)، لان التحقيقات الجبائية تقوم اساسا على مطابقة الكتابات والوثائق المحاسبية المقدمة، اذ يستغل المكلف هذه الثغرة القانونية عن طريق خلق وضعية قانونية تسمح له باسترجاع الرسم على القيمة المضافة، وذلك بالاعتماد على فواتير

<sup>1</sup> كريدودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، دون طبعة، سنة 2011، ص 15.

وهمية عند الشراء ويستفيد من الرسم المدون على الفاتورة، ويقوم بالستر جاعه او استرجاع الفارق بين رسم البرع ورسم الشراء الوهمي.

كما يلجأ المكلف أيضا إلى التلاعب في تصنيف الحالات القانونية بتزييف وضعية أو صيغة قانونية خاضعة أساسا للضريبة، إلى وضعية أخرى تجعلها معفاة أو خاضعة لضريبة اقل، كأن يقوم بالتصريح عن حالة بيع على أساس أنها هبة لكي يتخلص من دفع حقوق التسجيل، أو استغلال الشركات المتعددة الجنسيات لامتلاكها لفروع تتواجد في الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة، فتقوم بتحويل أرباحها إلى هذه الفروع، في هذه الدول التي تسمى بالجنات الضريبية

وخلاصة القول أن تقنن المكلف في إيجاد طرق ووسائل للتهرب من الضريبة إلى ضعف الرقابة الجبائية من جهة وإلى الثغرات القانونية التي يعترها التشريع الجبائي، فمهما كانت أو تعددت الطرق فالنتيجة واحدة والطرق مختلفة<sup>1</sup>.

### 02: التهرب عن طريق وسائل مادية:

#### الإخفاء الجزئي:

يقصد به إخفاء الأملاك بصفة جزئية من خلال عدة طرق أهمها:

الاعتماد على الشراء والبيع نقدا ومن دون فواتير في جزء من النشاط ودون ترك أي أثر مادي للعمليات التي قام بها.

التخفيض على التصريح بكميات المواد المستعملة في الإنتاج للتقليل من كمية الإنتاج وبالتالي تخفيض المبيعات.

التحويل المباشر للأملاك العقارية والممتلكات الموروثة من غير التصريح بها.

#### الإخفاء الكلي:

هو كثير الانتشار لنقص الرقابة الجبائية ونقص الإمكانيات المادية والبشرية، مما يدفع بالمول إلى إنشاء وحدات ومنشآت صغيرة تكثر خاصة في المناطق المعزولة وما ينتج عن هذه المصانع يباع دون

<sup>1</sup> طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون خاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 1، الجزائر، سنة 2012/2011، ص ص 85 86

فواتير أو وثائق كما يكثر هذا النوع في السوق الموازية وفي هذه الحالة إن الممول أو المكلف بالضريبة لا يكون معروف لدى الإدارة الجبائية مما يصعب تحديده و الوصول إليه.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: اسباب واثار ظاهرة التهرب الضريبي والاليات الوقائية لها:

يرجع انتشار ظاهرة التهرب الضريبي إلى وجود بيئة توافرت فيها الشروط الملائمة لها، والتي ساعدت في نموها واتساعها، لذلك يعتبر وجود التهرب نتيجة توفر أسباب معينة والتي ترتبط بالمكلف وطبيعة نظام الضريبي المطبق والظروف الاقتصادية السائدة.

### المطلب الاول: أسباب التهرب الضريبي:

اولا: اسباب متعلقة بالمكلف:

1- ضعف المستوى الخلفي: والذي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب الضريبي.

2- ضعف الوعي الضريبي: يعد من الأسباب الرئيسية للتهرب الضريبي، فكلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلفين ضعف الدافع على التهرب والعكس، أي كلما كان الوعي الضريبي لدى المكلفين ضعيفا كان الباعث النفسي على التهرب الضريبي قويا ومتماسكا، وسادت كراهية الضريبة.

### ثانيا: الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي:

1- ثقل عبء الضريبة: في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين واستعدادهم النفسي التحمله، مما يدفعهم إلى التهرب الضريبي.

2- تعقد النظام الضريبي: إن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة ومعقدة سواء أثناء ربطها أو تحصيلها تدفع المكلفين إلى التهرب.

3- ضعف العقاب المفروض على المتهرب: إن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضريبة يؤثر على التهرب الضريبي، بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر، فإذا كانت قيمة العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهربه من الضريبة، ففي هذه الحالة يبتعد المكلف عن ذلك التهرب ويقلل منه،

<sup>1</sup> غضبان مريم: دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة اقلي محند اولحاج، البويرة، الجزائر، 2015/2014، ص 33-34.

لكن إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماما، ففي هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي.<sup>1</sup>

### ثالثا: اسباب متعلقة بالادارة الجبائية:

تعتبر الإدارة الضريبية الجهاز الذي تنفذ من خلاله السياسة الجبائية، يضم مجموعة من الموظفين تنقصهم الكفاءة والخبرة في المجال الضريبي نتيجة العجز الكبير الذي تعاني منه على مستوى التكوين بسبب نقص الإمكانيات البشرية والوسائل المادية مما أدى إلى تقشي ظاهرة التهرب الضريبي، ويمكن تحديد هذا النقص فيما يلي:

- ارتكاب بعض موظفين الإدارة الجبائية للأخطاء بسبب أعمال وظيفتهم كفرضهم نفس الضريبة لأكثر من مرة على ذات المكلف وعلى نفس النشاط وفي نفس المدة من سلطتين ماليتين مختلفتين وهو ما يعرف بالازدواج الضريبي نتيجة لهذه الأخطاء يتهرب المكلف من دفع الضريبة دون أن يشعر بأي ذنب بسبب إحساسه بالتعسف في حقه مما يدفعه ذلك للدفاع عن ماله والمحافظة عليه
- نقص كفاءة وخبرة الموظفين بسبب نقص المعاهد المتخصصة لتكوينهم حيث يوجد مركزين فقط على المستوى الوطني هما المدرسة الوطنية للضرائب ومعهد الاقتصاد الجمركي والجبائي.<sup>2</sup>
- ضئالة المرتبات وغياب المكافآت والحوافز مما يجعل الموظفين يتواطؤون مع المكلفين المساعدتهم على التهرب مقابل رشاوي أو حتى بدون مقابل تعبيرا عن تدميرهم من التعفن الإداري وتصرفات بعض المسؤولين اللامسؤولية.
- غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية مثل روح التسويق، العلاقات العامة، الإدارة المساهمة، لذلك يجب التركيز على تطوير تسيير الموارد البشرية وفق المفاهيم العلمية الحديثة المستندة على العلاقات الإنسانية.
- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي واعتماد إدارة الضرائب على النظام الجزافي الذي يقدر الضريبة بأقل من قيمتها الحقيقية أو أكثر من قيمتها.
- غياب أو نقص في الجهود للتعريف بالنظام الضريبي، والقيام بالتوعية سواء على مستوى وسائل الإعلام السمعي البصري<sup>3</sup>

<sup>1</sup> عبلة العطاروي نوار رمية: المراجعة الجبائية كالية للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماسنر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2018/2019، ص 20 .

<sup>2</sup> علام ليلة، اليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، 2016، ص 61

<sup>3</sup> احمد نوي، مرجع سابق، ص 24

- قلة وسائل النقل الضرورية ومتطلبات العمل الإداري والمكتبي لأعوان الإدارة الجبائية من أجل التحكم الجيد في ملفات المكلفين، وحصص المعلومات الخاصة بهم في أوقات قياسية من أجل ضمان تحصيل الضرائب والرسوم.

وهكذا، فإنه نظرا للنقائص السابقة الذي تعاني منها الإدارة الضريبية فإن النظام الضريبي الجزائري لا يزال بعيدا عن المعايير الدولية في الأداء الضريبي<sup>1</sup>

#### رابعاً: الأسباب السياسية:

إذا كان المكلف يميل إلى محاولة التهرب من الاقتطاع الجبائي فإنه بسبب السياسة التي تستعمل الاقتطاع الجبائي ليس فقط لمواجهة النفقات العامة باعتبارها الهدف الأولي لكن أيضاً: أداة للسياسة الاجتماعية حيث أنه عندما تحس الطبقة الاجتماعية أنها ظلمت من طرف الطبقة الحاكمة ترى في التملص من الضريبة شكلاً من أشكال المقاومة.

#### خامساً: الأسباب الاقتصادية:

إن الوظيفة الاقتصادية للمكلف غالباً ما تحدد تصرفاته تجاه مصلحة الضرائب وكذا تدخل الظروف الاقتصادية تساهم كثيراً في تفشي ظاهرة التملص.

ويتساءل المكلف بالضريبة ما إذا كان الدخل الذي يجنيه من التملص الضريبي يعوض الأخطار التي سوف يتعرض إليها من جراء ذلك، فكلما زادت نسبة الضرائب المفروضة كلما زاد المكلف في تهربه من دفع الضريبة، لأن عدم دفع الضريبة يجعل دخله أكثر ومن جهة أخرى فإنه عندما تكون الحالة المادية للمكلف جيدة يميل إلى دفع الضريبة من أجل تجنب نفسه الخطر الذي يجعله يتحمل ثقل الإخفاء والاختلاس، أما إذا كانت حالته الاقتصادية مزريّة فإنه يميل إلى التملص رغم المخاطر الناجمة عنه لأنه يرى في ذلك السبيل الوحيد لاستمرارية مؤسسته في النشاط وإنقاذها من الإفلاس والتوقف<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، للطلبة الحاميين المكلفين بالضريبة والمهنيين، مكتبة بن موسى للنشر والتوزيع، 2011/2010، ص65.

<sup>2</sup> نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي واليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2013/2012، ص7-8.

المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي:

أن محاولة عدم دفع الضريبة تؤدي إلى خلق مشاكل عديدة و خطيرة على صعيد الواردات والعدالة الاجتماعية، كما انها قد تكون السبب في حصول الأزمات الاقتصادية والى عدم المساواة بين الأفراد حيث يتحمل الملتزمون منهم اعباء اكثر من المتهربين. و بهذا فان للتهرب الضريبي عدة اثار منها:

اولا: الاثار الاقتصادية: للتهرب الضريبي اثار اقتصادية سلبية أهمها:

01: اثر التهرب الضريبي على تمويل التنمية:

أن التهرب الضريبي تؤدي إلى تخفيض الإيرادات العامة و بالتالي تؤثر سلبا على الخزينة العامة للحكومة، و يترتب على العجز في الخزينة العامة الناتج عن التهرب الضريبي عرقلة برامج الاتفاق العام للدولة وما تؤدي اليه من زيادة فجوة التهرب الضريبي نتيجة لانخفاض اتقاق الدولة و بالتالي ضعف ثقة المكلفين بالحكومة. كذلك يشكل التهرب الضريبي احد معوقات تحقيق التنمية الاقتصادية لكون القرية من الوسائل الرئيسية لتمويل التنمية الاقتصادية عن طريق:

- توفير الموارد المالية اللازمة لتنفيذ ودعم المشروعات الاستثمارية و جذب رؤوس الأموال البناء البنية التحتية. وحيث أن بعض المشاريع التنموية تحتاج الى رؤوس أموال ضخمة لا يستطيع القطاع الخاص توفيرها، او ان مردودها قليل و استرداده طويل الأمد، لذلك تبقى الوسيلة الوحيدة التمويل تلاف المشاريع عن طريق الدولة وخاصة في الدول النامية التي تعتبر التنمية الاقتصادية من الأهداف الرئيسية لحكوماتها، وهذا يدفع الدولة إلى تعبئة هذه الموارد عن طريق الضريبة كاحدى تلاف الموارد التمويلية الغير تضخمية.
- تعاني الدول النامية من انخفاض معدلات الادخار والتخلف والاختلال في سوق رأس المال التي تؤثر سلبا على توفير التمويل اللازم للمستثمرين في القطاع الخاص. وفي هذا المجال تستخدم حصيلة الضريبة في دعم قدرة الجهاز المصرفي على خلق الائتمان الضرورية لتمويل الفرص الاستثمارية المتاحة للقطاع الخاص. و بهذا فان اي نقص يصيب حصيلة الضرائب الناجم عن التهرب منها يؤدي الى كبح جهود الحكومة وقدرتها على تمويل المشاريع الاستثمارية الأساسية نتيجة لانخفاض قدرتها على زيادة الاحتياطات النقدية لدى البنوك.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> هوكار رمضان عيسى، تحليل اسباب واثار ظاهرة التهرب الضريبي وطرق معالجته في النظام الضريبي العراقي، العراق، مجلة جامعة

وبما أن الدول النامية ما تزال في مراحلها الأولى من عمليات التنمية الاقتصادية وهي بأمر الحاجة الى الإيرادات لتمويل النفقات العامة والاتفاق على المشاريع التنموية، لذلك ستكون نتائج التهرب الضريبي على البلدان النامية أكبر منها على الدول المتقدمة في الغالب.

### 2 - اثر التهرب الضريبي على الانتاج القومي

أن انخفاض الإيرادات الضريبية الناتجة من التهرب الضريبي تدفع الحكومة الى ايجاد وسائل جديدة للمحافظة على حجم إيراداتها، ومن هذه الوسائل زيادة الأسعار الضريبية او التوسيع في حجم الوعاء الضريبي وهذه الضرائب الجديدة من شأنها التأثير على الانتاج القومي من خلال اضعاف الحافز على زيادة الانتاج من قبل المنتجين.

ومن جانب اخر مان التهرب الضريبي يؤدي إلى موارد المتهربين والتي بدورها تدفعهم إلى زيادة اتقاهم على السلع الاستهلاكية المستوردة العالية الجودة والتي بدورها تؤثر سلبا على الصناعة الوطنية وعدم تمكنها من منافسة الانتاج الأجنبي.

### 3 - اثر التهرب الضريبي على دعم الأسعار

في بعض الأحيان تلجأ الحكومة إلى تقليص دعمها لاسعار السلع والخدمات التي تقدمها الحكومة التعويض النقص في الإيرادات الناجمة من التهرب الضريبي. وهذا يؤدي إلى زيادة اسعار هذه السلع على المواطنين وخاصة ذوي الدخل المحدودة وتؤثر في مستواهم المعيشي والتاثير على معدل الادخارات ومن ثمة الاستثمارات القومية وبانحصر ظهور بوادر الركود الاقتصادي.

### 4 - اثر التهرب الضريبي على التخطيط الاقتصادي والمنافسة

حيث تؤثر التهرب الضريبي سلبا على التوازن القطاعي في الاقتصاد القومي، فوجود فرص للتهرب الضريبي في أنشطة اقتصادية معينة يجذب المستثمرين اليها وتوسع هذا النشاط وقد يكون هذا التوسع غير مفيدا للاقتصاد الوطني الا في حدود معينة حسب التخطيط الاقتصادي للبلاد. فيؤدي الى تشوه الاقتصاد بحيث تكون أحد القطاعات متقدمة على القطاعات الأخرى ويكون الاقتصاد غير متكافئ واحادي الجانب ويعرضه للزمات الاقتصادية. وبهذا يفقد الضريبة خاصيتها كاداة لتوجيه السياسة الاقتصادية.<sup>1</sup>

كذلك وجود التهرب الضريبي في أنشطة و مشاريع معينة يحد من شروط المنافسة بين المشاريع التي هي أساس تحسين الانتاجية، حيث تكون فرصة المشروعات الأكثر مقدرة على التهرب الضريبي أكبر على

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 141.

المشروعات الأكثر تنظيماً ونتاجاً وفائدة للمجتمع، وذلك لما تحققه من تخفيض نفقة الإنتاج بسبب عدم دفعها للضرائب. وبهذا فهي تسيطر على السوق منافسة غيرها من المشاريع الملتزمة بدفع الضريبة.

### 5 - اثر التهرب الضريبي في معالجة التضخم

أن السياسة الضريبية ستفشل في معالجة مشكلة التضخم في حالة وجود التهرب الضريبي. فعلى الرغم كون السياسة الضريبية إحدى الأدوات الرئيسية التي تستخدمها الحكومة لمعالجة التضخم عن طريق سحب القوة الشرائية الزائدة من المستهلكين المسببة لارتفاع الأسعار، ولكن وجود التهرب الضريبي يؤدي إلى فشل فاعلية هذه الاداة لتحقيق هذا الهدف.<sup>1</sup>

### الاثار الاجتماعية للتهرب الضريبي:

للتهرب الضريبي آثار سلبية عديدة نذكر منها:

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

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 142

- التهرب الضريبي هو عامل من عوامل تلاشي و اندثار الحس المدني، وهكذا فالتهرب الضريبي يهدم سلطة الدولة و تعود المواطن على العيش بالمخالفة.<sup>1</sup>

ثالثا: الآثار السياسية للتهرب الضريبي:

إن الوضعية المالية والسياسة لها علاقة وثيقة، حيث أن آثار الضغط الاقتصادي والاجتماعي، كذلك ينعكس على الدولة ويصيبها بعدم الاستقرار السياسي، فكل تأثير من الجانب المالي له تأثير على الجانب السياسي.

إن الممارسة الواعية للوظيفة السياسية للضرائب تتطلب وضع استراتيجية رئيسية، لكافة شؤون المجتمع الداخلية والخارجية، يتم في إطارها رسم سياسات الفرائض المالية اللازمة لها والتخطيط لتنفيذه، وبناء نظام الضرائب في مراحل العمل الوطني على نحو يكفل تحقيق أهدافها، مما يقتضي توافر قاعدة بيانات شاملة وسليمة(1)، كما يتطلب كذلك إصدار القوانين الضريبية إقامة جهاز جبائي بالمستوى العصري لفرض الضرائب وتحصيلها بكفاءة، وتنمية الوعي الضريبي لدى أفراد المجتمع لضمان الوفاء بالضريبة كي تكون أمام تحقيق نظام سياسي جبائي فعال.

ولكن التهرب الضريبي يؤثر على التحكم في الموارد المالية ويخلق تدببات في مؤشرات الاقتصاد الكلي، مما يؤدي إلى إتباع سياسة غير سليمة، فتصبح الدولة غير قادرة على التحكم في سياستها الاقتصادية، ولأن التهرب الضريبي يعطي تحليل وإحصاء اقتصادي غير صحيح، يجعل الدولة تبني قراراتها وتحاليها وبرامجها التخطيطية وفقا لإحصائيات بعيدة كل البعد عن الحقيقة المعاشة.

فعدم قدرة الحكومة التصدي للتهرب الضريبي يؤدي إلى العجز المالي وعدم القدرة على تحقيق وتنفيذ السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة، الذي يؤدي بدوره إلى عدم الاستقرار السياسي وسقوط الحكومات.

وفي الأخير التهرب الضريبي ما هو إلا نتيجة لنظام ضريبي سيء ودليل على عدم فعاليته، مما يفتح المجال أمام التهرب الضريبي الذي يقلل من أهمية الضريبة، ويعرقل الأهداف السياسية والمالية والاقتصادية والاجتماعية للدولة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> بالواضح الجيلالي، سعدي يحيى، نفس المرجع، ص 33.

<sup>2</sup> طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 92-93.

المطلب الثالث: الآليات الوقائية من التهرب الضريبي:

أولاً: على مستوى التشريع الضريبي:

الفرع الأول: العمل على تحسين التشريع الضريبي واستقراره

فالصياغة الجيدة من شأنها أن تصل إلى المكلف ويستوعبها دون بذل جهد كبير منه، لذلك يجب العمل على سد الطريق أمام المتهرب، من أجل هذا يجب العمل على صياغة النصوص القانونية بشكل واضح لا يحتمل إلا تأويلاً واحداً، فحتى إذا استعان المكلف بذوي الخبرة فلا يمكنهم أن يحملوا النص أي تفسير آخر غير التفسير الذي صيغ من أجله، ولا يمكننا أن نصل إلى هذا المستوى من الدقة في النص إلا إذا تضافرت الجهود بين السلطة التنفيذية باعتبارها على علم بجميع ما يحيط بالضريبة من لحظة فرضها إلى تحصيلها، وفي الجهة الأخرى تجسد السلطة التشريعية دورها بإعادة صياغتها للنصوص المقترحة عليها من السلطة التنفيذية بمشاريع القوانين أن تزيل بذلاء كل غموض قد يشوب النص ويحرفه عن معناه الذي صيغ من أجله.<sup>1</sup>

الفرع الثاني: بساطة وعدالة النظام الضريبي

وجب على المشرع الضريبي أن يتفادى أدى إزعاج ممكن للمكلف لكي لا يستغزه فيلجأ إلى التهرب من دفع الضريبة، ولا يتحقق له ذلك إلا بتبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بفرض الضريبة وحساب مقدارها وتحصيلها، لذا يجب أن يعتمد التشريع على لغة بسيطة ومتناسقة ويحاول من خلالها التقرب إلى المكلفين وتسهيل إجراءات التزامهم اتجاه الإدارة الضريبية، وبالتالي فتبسيط لغة النصوص تساهم في تجنب التفسيرات الفردية التي تختلف من فرد إلى آخر، فبها يتوقف نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب.

ثانياً: على مستوى الإدارة الجبائية

إن جملة الإصلاحات التي لحقت بالنصوص الضريبية لا تؤدي أكلها إلا كان تنفيذها على يد هيئة تنفيذية على مستوى مقبول من الكفاءة والتنظيم، وعلى هذا الأساس فإن فاعلية النظام الضريبي تستلزم وجود هيكل إداري منظم وعصري، فأى خلل أو عدم تجانس أو تفاوت في الحداثة بين النص والإدارة سيؤدي لا محالة إلى عدم تطبيق النص على أرض الواقع، لذا وجب إصلاح الإدارة من جانبين اثنين:

<sup>1</sup> برحمانى محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري (دراسة عقارية)، دار الجامعة الجديدة، 2009، ص 313

ثالثاً: على مستوى المكلف بالضريبة

يقاس نجاح أو فشل أي نظام ضريبي بمدى وعي المكلفين به ومدى اقتناعهم بأهمية الضريبة في تمويل الحزينة العمومية، بغية تنفيذ الاستراتيجيات الحكومية التي تعود بالمنفعة الجماعية. لأن تبعية التهرب لا تقع على الإدارة والمشرع بقدر ما يتحمل عبئها المكلف باعتباره جزء من المجتمع الذي يعاني من الآثار الخيمة للتهرب على كل المستويات؛ لذا وقبل كل شيء يجب يكون الهدف من الإصلاحات الضريبية دوماً كسب ثقة وتوعيته والتخفيف من حدة التوتر بينه وبين الإدارة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> طرشي ابراهيم، مرجع سابق، ص 23-24-26.

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي كأحد أهم التحديات التي تواجهها الدولة في تطبيقها لسياساتها الاقتصادية، ومن خلال ما عرضناه من الصعب إعطاء تعريف دقيق لظاهرة التهرب الضريبي وهذا راجع إلى اختلاف وجهة نظر الباحثين، كما أن هذه الظاهرة تعود لعدة أسباب متداخلة تترجمها تصرفات الممولين وذلك باستعمال طرق وأساليب تمكنهم من الهروب والتخلص مما عليهم من أعباء بشكل كلي أو جزئي، وبما أن هذه الظاهرة هي مجموعة من الأساليب و العوامل المتداخلة والمتراصة مما أدى إلى نشوء عدة آثار سلبية في كل الميادين اقتصاديا ماليا، اجتماعيا.

وهذا ما يفرض على الدولة ضرورة الحد من الآثار السيئة لهذه الظاهرة ومعالجتها، وذلك باتخاذ الإجراءات العلاجية، والتي تتمثل في الرقابة الجبائية التي حولت للإدارة الجبائية التأكد من صحت التصريحات المقدمة، كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية التي يتم من خلالها مراقبة المكلفين بالضريبة في تأدية واجباتهم الضريبية، كما تعمل على كشف المخالفات المرتكبة من طرفهم وذلك لتصحيحها، ولتحقيق هذه الأهداف عمل المشرع الجبائي على تنظيم مراحل عملية سير الرقابة من بداية سحب ملف المعني و إعادة تشكيل القاعدة الضريبية إلى غاية كشف الأخطاء وصولا إلى نهاية مهمة التحقيق، كما أن المشرع الجبائي عمل على تنظيم هيكلها الإدارية وأسند لكل منها مهام تقوم بها.

---

## الفصل الثالث:

تقديم عام لمديرية الضرائب بالمسيلة

---

**تمهيد:**

بعد الانتهاء من الشق النظري للبحث، والذي تطرقنا فيه إلى الجوانب المتعلقة بالتهرب الضريبي ودور الرقابة الجبائية في محاربه من خلال الأدوات والآليات التي تتبعها الإدارة الجبائية في هذا الشأن.

وكنموذج لدراسة تطرقنا إلى مصلحة من مصالح الإدارة الجبائية والمتمثلة في المديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة، باعتبارها الهيئة الجبائية العليا في الولاية، فهي تعتبر أحد الهياكل الجبائية الرئيسية في النظام الجبائي الجزائري وهذا لارتباطها واتصالها المباشر بالمكلفين الخاضعين للضريبة، لذا تلعب دورا مهما في بسط وتنفيذ كل التشريعات الجبائية.

وبما أن موضوع البحث هو دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي سنحاول التطرق إلى إجراءات التحقيق على مستوى هذه المديرية وكيفية ممارسة عملها ونشاطها ضمن نطاقها الإقليمي.

حيث قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: تقديم عام لمديرية الضرائب بالمسيلة

المبحث الثاني: المراجعة الجبائية من خلال التحقيق المحاسبي

المبحث الثالث: المراجعة الجبائية من خلال التحقيق المصوب

المبحث الرابع: المراجعة الجبائية من خلال التحقيق المعمق

## المبحث الأول: تقديم عام لمديرية الضرائب بالمسيلة

تعتبر المراجعة الجبائية جزء من عمل المؤسسة، إذ لها دور فعال في تحقيق الأهداف المختلفة من خلال تقييم عمل المؤسسة، وذلك بإعطاء نتائج أعمالها، لذا تم إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع.

## المطلب الأول: التعريف بمديرية محل الدراسة

سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف المؤسسة ونشأتها وكل من المخطط الهيكلي و مهامها.

### أولاً: التعريف بالمديرية

المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة، إدارة عمومية غير ممرّكة تابعة للمديرية العامة للضرائب الوزارة المالية.

### ثانياً: نشأتها

تم تأسيس مديرية الضرائب بالمسيلة بموجب مرسوم تنفيذي رقم 60/91 بتاريخ 1991/02/23 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصها.

### ثالثاً: المخطط الهيكلي

تمت هيكلة المديرية الولائية للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 2006/09/18 والقرار المؤرخ في 2009/02/21 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المهيكلة على النحو التالي:

- المديريات الفرعية.
- مفتشيات الضرائب.
- قباضات الضرائب.

### رابعاً: مهام المديرية الولائية لضرائب

حددت مهام المديرية الولائية للضرائب، بموجب القرار الوزاري المشترك بتاريخ: 2009-02-21 كالتالي:

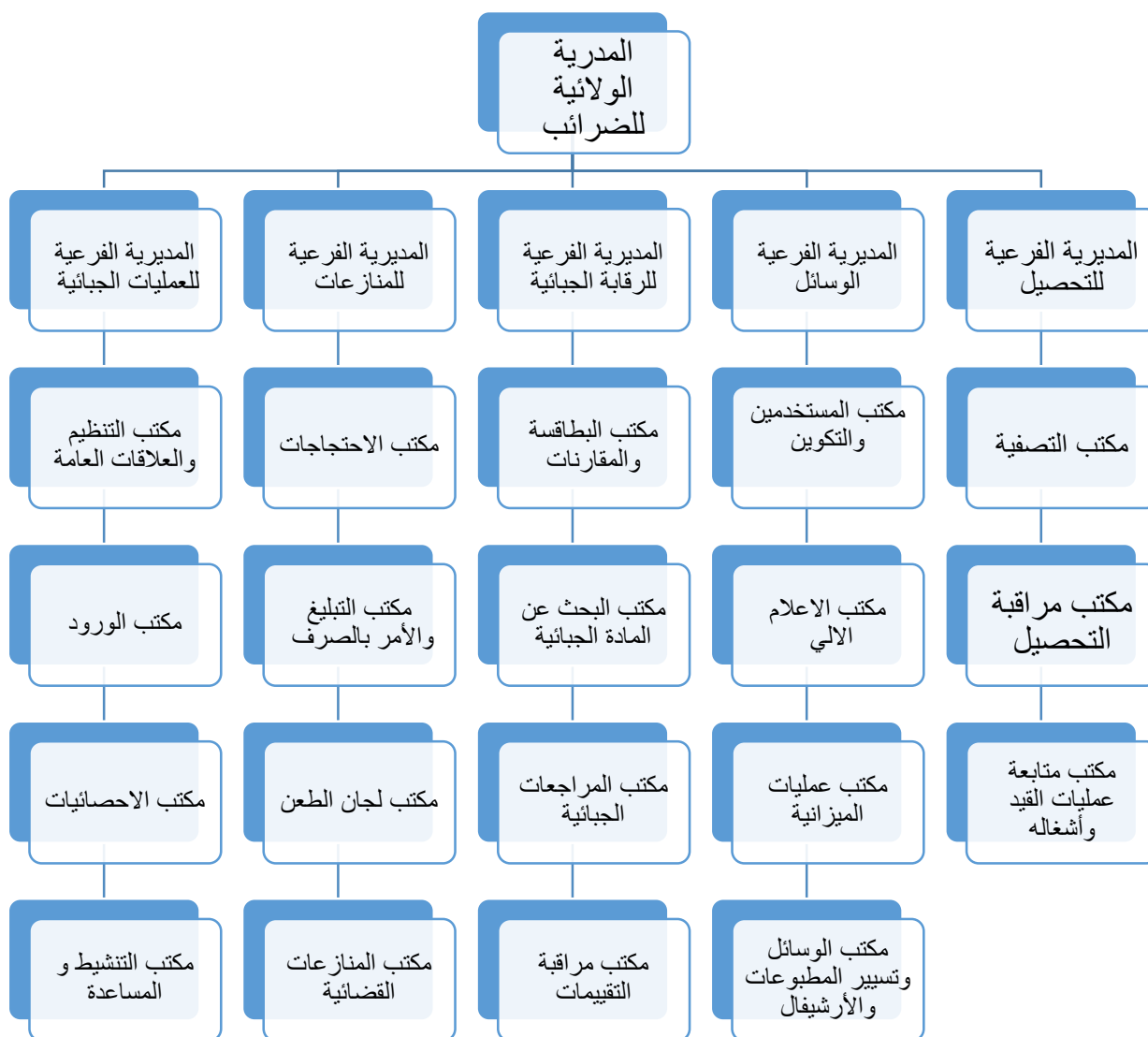
- تأسيس الضرائب والرسوم ومختلف أشكالها.
- تحصيل الضرائب والغرامات لمصالح الخزينة العمومية.

- معالجة المنازعات الجبائية.
- الرقابة الجبائية والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

خامسا: المقر: الحي الإداري دار المالية المسيلة

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب ومهامها

أولا: الشكل رقم (3): يمثل الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب



المصدر: مديرية الضرائب بالمسيلة ( دار المالية )

ثانيا: مهام مديرية الضرائب بالمسيلة

المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة، تتكون من خمسة مديريات فرعية ومصالح خارجية ممثلة في قباضات الضرائب، ومفتشيات الضرائب.

1- المديرية الفرعية للوسائل: تنقسم إلى أربعة مكاتب و تتكفل بما يلي:

- تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة، والغير المنقولة لمديرية الضرائب.
- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها، وكذا السهر على إبقاء المنشأة التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

2- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: تتضمن أربعة مكاتب، وتتكفل بمايلي:

- تنشيط المصالح وإعداد الإحصاءات وتجميعها.
- تتكفل بأشغال الإصدار.
- التكفل بطلبات اعتماد حصص الشراء بالإعفاء على الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها.
- متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الممنوحة.
- مرافقة المفتشيات ومراقبتها وتنشيطها.

3- المديرية الفرعية للتحصيل: تتضمن ثلاثة مكاتب وتتكفل بمايلي:

- التكفل بالجدول والسندات ومراقبتها ومتابعتها وكذا وضعية تحصيل الضرائب والرسوم.
- متابعة العمليات والقيود المحاسبية، والمراقبة الدورية للمصالح التحصيل (قباضات الضرائب وتنشيطها في مجال تنفيذ أعمالها لتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة.
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل، وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها تحسين الناتج الجبائي.
- مراقبة النشاطات ومساعدتها قصد تطهير حسابات القباضات، والتخفيض من بواقي التحصيل.

4- المديرية الفرعية للمنازعات: تتضمن أربعة مكاتب و تتكفل فيما يلي:

- معالجة الاحتياجات المقدمة من طرف المكلفين برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية وتبليغ القرارات المتخذة بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة.



الرسم على القيمة المضافة

النشاط الممارس يخضع للرسم على القيمة المضافة حسب المواد 02 و 01 و 23 و 21 و 29 من قانون الرسم على رقم الأعمال

المطلب الثاني: سير عملية التحقيق المحاسبي:

تم برمجة نشاط المكلف في التحقيق المحاسبي ضمن برنامج سنة 2016 وتم تبليغه بموجب اشعا بالتحقيق رقم: 412 المؤرخ في : 2016/07/03 مرفقا بميثاق المكلف بالضريبة طبقا الأحكام المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية

التحقيقات الأولية :

تم جمع المعلومات الجبائية المتعلقة بالنشاط من الهيئات الادارية والمالية في اطار حق الاطلاع المخول للادارة الجبائية وفقا للمواد من 45 الى 63 من قانون الإجراءات الجبائية.

التحقيقات المحاسبية :

من حيث الشكل :

لم يقدم اي دفتر من الدفاتر المحاسبية وقد تم تحرير محضر غياب السجلات المحاسبية

الدفاتر المساعدة : لم يقدم اي دفاتر مساعدة

من حيث المضمون :

نظرا لعدم مسك الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في المواد 09 و 10 من القانون التجاري والتي تم على اثرها تحرير محضر غياب السجلات المحاسبية مع أعداد الاعذار المنصوص عليه في المادة 20 الفقرة 09 من قانون الإجراءات الجبائية

ونظرا لعدم توفر عناصر تحديد ارقام الاعمال الفوترة المتمثلة في وضعيات الأشغال المفصلة لتوعية الاشغال ومبالغها ولكون طريقة المراجعة الجبائية لاتسمح بالاعتماد على الوثائق المقدمة في تحديد وعاء الربح الجبائي فانه تم اللجوء إلى طريقة التصحيح الفوري طبقا لأحكام المادة 44 فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية.

تأسيس ارقام الاعمال

رقم الاعمال المقبوض

نظرا لكون المعلومة الوحيدة الثابتة والمتاحة التي بحوزتنا هي الكشف البنكي فانه تم الاعتماد في تأسيس ارقام الاعمال المقبوضات على المدخلات المدونة في الكشف البنكي والتي كانت محل طلب توضيح واستفسار رقم 527 بتاريخ 2016/10/16 محررمن طرفا لصالح المكلف لتبيين المقبوضات المتعلقة بالنشاط باستثناء سلة 2014 التي تم تحديد رقم الأعمال فيها بناء على التصريحات الشهرية G50 التي تتجاوز المعلومات المدولة في الكشف البنكي وعليه تحدد الوضعية كما يلي :

البيان/السنوات	2015	2016	2017	2018
رقم الاعمال المستخرج	151,917,816	196,182,697	256,042,458	148,385,279
رقم الاعمال المصحح	145,843,689	196,182,697	256,042,458	147,790,865
الفارق	6,074,127	0	-	594,414

رقم الاعمال المفوتر نظرا لاعتماد طريقة التصحيح التلقائي لغياب المحاسبة ونظرا لوجود رصيد زبون في نهاية المدة في التصريحات الجبائية المودعة لدى مصلحة الضرائب فقد تم الاعتماد على طريقة الحسابات المالية في تأسيس ارقام الأعمال للفوترة وعليه تحدد الوضعية كما يلي :

البيان/السنوات	2015	2016	2017	2018
رقم الاعمال المقبوض	151,917,816	196,182,697	256,042,458	148,385,279
رصيد الزبون 01/01	6,442,735	56,602,456	27,205,632	2,987,985
رصيد الزبون 12/31	56,602,456	27,205,632	2,987,985	15,541,930
رقم الاعمال المستخرج	202,077,537	166,785,873	231,824,811	160,939,225

نتائج التحقيق:

الرسم على النشاط المهني:

البيان/ السنوات	2015	2016	2017	2018
رقم الاعمال المستخرج	151,917,816	196,182,697	256,042,458	148,385,279
رقم الاعمال المصرح	18,436,244	31,859,211	42,695,305	41,617,897
الفارق	133,481,572	164,323,486	213,347,153	106,767,382
معدل الرسم	%2	%2	%2	%2
مبلغ الرسم	2,669,631	3,286,470	4,266,943	2,135,348
نسبة العقوبة	%25	%25	%25	%25
العقوبة	667,408	821,617	1,066,736	533,837
المجموع العام	3,337,039	4,108,087	5,333,679	2,669,185

تأسيس الأرباح

نظرا لاعتماد طريقة التصحيح التلقائي لغياب المحاسبة فقد تم اعتماد هامش صافى قدره 10% وعليه

تحدد الوضعية كما يلي:

البيان/السنوات	2015	2016	2017	2018
رقم الاعمال المستخرج	202,077,537	166,785,873	231,824,811	160,939,225
معدل الهامش	10%	10%	10%	10%
الربح المستخرج	20,207,754	16,678,587	23,182,481	16,093,922
الربح المصرح به	19,761,595	6,660,854	-	-
الضريبة المستخرجة	6,940,714	5,705,506	7,981,868	5,500,873
الضريبة المصرح	6,784,558	2,199,299	132,000	132,000

بها				
الفارق	5,632,873	8,113,868	3,506,207	156,156
معدل العقوبة	25%	25%	25%	15%
العقوبة	1,408,218	2,028,467	876,552	23,423
المجموع العام	7,041,091	10,142,335	4,382,758	179,579

الضريبة على الأجور و الرواتب: IRG

نظرا لعدم التصريح بأي حقوق متعلقة بالضريبة على الأجور و الرواتب: S/IRG و تطبيقا لأحكام المادة 130 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإنه يعتمد الوضعية التالية:

البيان /السنوات	2015	2016	2017	2018
عدد العمال المعتمد	3	3	3	3
الأجرة الشهرية المعتمدة	25,000	25,000	25,000	25,000
كتلة الأجور السنوية المستخرجة	900,000	900,000	900,000	900,000
معدل الضريبة IRG /S	20%	20%	20%	20%
الفارق في الضريبة	180,000	180,000	180,000	180,000
معدل العقوبة	25%	25%	25%	25%
العقوبة	45,000	45,000	45,000	45,000
المجموع الواجب الدفع	225,000	225,000	225,000	225,000

الرسم على القيمة المضافة : الرسم على المشتريات:

تطبيقا لأحكام المواد 29 - 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال تحدد وضعية الرسم على القيمة المضافة كما إلى:

البيان / السنوات	2015	2016	2017	2018
الرسم المستخرج	21,045,199	30,272,581	38,846,850	21,984,732
الرسم المصرح به	21,045,199	32,138,222	40,253,880	22,147,526
الرسم القابل للدمج	-	1,865,641	1,407,030	162,794

الرسم الواجب الدفع:

البيان / السنوات	2015	2016	2017	2018
رقم الاعمال المستخرج	151,917,816	196,182,697	256,042,458	148,385,279
رقم الاعمال المصرح به	145,843,689	196,182,697	256,042,458	147,790,865
الفارق	6,074,127	0	-	594,414
معدل الرسم	17%	17%	17%	17%
الرسم المستحق	1,032,602	0	-	101,050
الرسم القابل للدمج	-	1,865,641	1,407,030	162,794
الرسم القابل للخصم	-	-	-	-
الرسم الواجب الدفع	1,032,602	1,865,641	1,407,030	263,844

الفصل الثالث:

تقديم عام لمديرية الضرائب بالمسيلة

معدل العقوبة	25%	25%	25%	25%
العقوبة	65,961	351,758	466,410	258,150
المجموع	329,806	1,758,788	2,332,051	1,290,752

الحقوق خارج غرامة التأخير:	35,056,613
العقوبة	8,748,538
الحقوق الواجبة الدفع:	43,805,150

ملاحظة جد هامة : تبعا لاحكام المادة 31 من قانون المالية لسنة 2012 المعدلة للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية فان لديكم إمكانية طلب التحكيم من المدير الولائي للضرائب للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون في الرد على قضيتكم موضوع التحقيق.



## المطلب الثاني: اجراء التحقيق المصوب:

### سير عملية التحقيق

تم برمجة نشاط المكلف في التحقيق المصوب ضمن برنامج سنة 2016 وتم تبليغة بموجب اشعار بالتحقيق رقم: 238 المؤرخ في: 2016/05/09 مرفقا بميثاق المكلف بالضريبة طبقا الأحكام المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية و تم تصويب عملية التحقيق على فئة الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة.

### التحقيقات الأولية

تم جمع المعلومات الجبائية المتعلقة بالنشاط من الهيئات الادارية والمالية في اطار حق الاطلاع المخول للادارة الجبائية وفقا للمواد من 45 الى 63 من قانون الإجراءات الجبائية.

### التحقيقات المحاسبية :

#### من حيث الشكل :

لم يقدم اي دفتر من الدفاتر المحاسبية وقد تم تحرير محضر غياب السجلات المحاسبية رقم 01 بتاريخ 2016/06/09.

#### الدفاتر المساعدة :

تتمثل في: دفتر المشتريات, دفتر البنك , دفتر الصندوق , ودفتر العمليات المختلفة

#### من حيث المضمون :

- وجود خلط في تسجيل ارقام الاعمال بين المفوتر والمقبوض.
- وجود وضعيات اشغال غير مصرح بها في الفوترة.
- وجود وضعيات اشغال غير مصرح بها في المقبوضات.
- وجود وضعيات اشغال غير مصرح بها في الفوترة والمقبوضات.
- التصريح بالايرادات مجملة سنة 2017.
- تسجيل مشتريات من سنة 2017 في سنة 2018.

نظرا لعدم مسك الدفاتر المحاسبية والإختلالات الجسيمة في الحسابات الرئيسية لهذا النوع من النشاطات فإن هذه الوضعية أدت إلى الاعتماد على طريقة اجراء التصحيح الفوري (التلقائي) طبقا لاحكام المادة: 44 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

### تأسيس ارقام الاعمال

تم تأسيس ارقام الاعمال بناء على وضعيات الأشغال والفواتير المقدمة والمعلومات الواردة إلى مصالحنا وتتبع حركة الكشف البنكي حيث انه لم يتم تسجيل وضعية الاشغال رقم: 12 بتاريخ 2015/02/05 بمبلغ يقدر ب : 8.556.749.51 دج خارج الرسم والتي تم قبضها سنة 2015 لم يتم تصريح بها بالنسبة لرقم الأعمال المفوتر في جدول حسابات النتائج ولا في التصريحات الشهرية وذلك بناء على المراسلة الوارد لنا من طرف مديرية الصحة تحت رقم 2016 / 563 بتاريخ 2018/06/15.

كما لم يتم تسجيل وضعية اشغال رقم : 02 بتاريخ : 2015/09/30 بمبلغ يقدر ب : 9.144.843.12 دج خارج الرسم والتي تم قبضها سنة 2017 ولم يتم التصريح بها بالنسبة لرقم الأعمال المفوتر او المقبوض وذلك بناء على المراسلة الوارد لنا من طرف مديرية التعمير والهندسة المعمارية والبناء أما سنة 2017 فلم يتم التصريح بوضعية اشغال بمبلغ : 4.596.604 دج لم يتم تصريح بها بالنسبة لرقم الأعمال المفوترة في جدول حسابات النتائج ولا في التصريحات الشهرية.

أما سنة 2018 فلم يتم التصريح بوضعية اشغال بمبلغ : 13.561.300 دج لم يتم تصريح بهما بالنسبة لرقم الأعمال المفوتر في جدول حسابات النتائج.

مقابلة:

المقبوضات:

البيان/السنوات	2016	2017	2018
رقم الاعمال لمستخرج	86,069,110	111,766,617	169,678,314
رقم الاعمال المصرح+ ورد فردي	77,512,360	98,025,170	169,678,314
الفارق	8,556,750	13,741,447	-

الفوترة

2018	2017	2016	البيان/السنوات
178,624,614	95,421,814	95,214,273	رقم الاعمال المستخرج
165,063,314	90,825,210	77,512,680	رقم الاعمال المصرح
13,561,300	4,596,604	17,701,593	الفارق

استخراج الرمل:

2018	2017	2016	البيان/السنوات
49,802,300	12,000,000	375,376	رقم الاعمال لمستخرج
49,802,300	12,000,000	375,376	رقم الاعمال المصرح+ ورد فردي
-	-	-	الفارق

الاجمالي:

2018	2017	2016	البيان/السنوات
219,480,614	123,766,617	86,444,486	رقم الاعمال لمستخرج
219,480,614	110,025,170	77,887,736	رقم الاعمال المصرح+ ورد فردي
-	13,741,447	8,556,750	الفارق

تأسيس الأرباح

نظرا لرفض المحاسبة واعتماد طريقة التصحيح التلقائي تم اعتماد هامش صافي قدره 10% لنشاط  
المقاولة و20% على ارقام الأعمال النشاط المرملة

نشاط المقاولة:

2018	2017	2016	البيان /السنوات
178,624,614	95,421,814	95,214,273	رقم الاعمال المستخرج
10%	10%	10%	معدل الهامش
17,862,461	9,542,181	9,521,427	الهامش الإجمالي

نشاط استخراج الرمل:

2018	2017	2016	البيان /السنوات
49,802,300	12,000,000	375,376	رقم الاعمال المستخرج
20%	20%	20%	معدل الهامش الإجمالي
9,960,460	2,400,000	75,075	الهامش الإجمالي

مقاولة + استخراج الرمل

2018	2017	2016	البيان /السنوات
27,822,921	11,942,181	9,596,503	الربح المستخرج
19,343,405	7,842,008	7,061,034	الربح المصرح به
-	8,322,017	7,098,534	الربح المغرم عليه ورد فردي
9,606,022	4,047,763	3,226,776	الضريبة المستخرجة
6,638,192	2,612,703	2,339,362	الضريبة المصرح بها
2,967,831	1,435,061	887,414	الفارق
25%	25%	25%	معدل العقوبة
741,958	358,765	221,853	العقوبة
3,709,788	1,793,826	1,109,267	المجموع العام

الرسم على القيمة المضافة:

الرسم على المشتريات:

2018	2017	2016	البيان /السنوات
26,961,913	16,786,086	11,649,743	الرسم المستخرج
26,961,913	16,786,086	11,649,743	الرسم المصرح به
-	-	-	الرسم القابل للدمج

الرسم الواجب الدفع:

2018	2017	2016	البيان /السنوات
219,480,614	123,766,617	86,444,486	رقم الاعمال المستخرج
219,480,614	110,025,170	77,887,736	رقم الاعمال المصرح به
-	4,596,604	8,556,750	الفارق الخاضع لمعدل الرسم 17%
-	9,144,843	-	الفارق الخاضع لمعدل الرسم 07%
-	1,421,562	1,454,647	الرسم المستحق
-	-	-	الرسم القابل للدمج
-	391,329	618,345	الرسم القابل للخصم
-	1,030,233	836,302	الرسم الواجب الدفع
25%	25%	25%	معدل الرسم
-	257,558	209,076	
-	1,287,791	1,045,378	

7,156,840	الحقوق خارج غرامة التأخير:
1,789,210	العقوبة
8,946,050	الحقوق الواجبة الدفع:

ملاحظة جد هامة :

تبعاً لأحكام المادة: 31 من قانون المالية لسنة: 2012 المعدلة للمادة: 20 من قانون الإجراءات فان لديكم إمكانية طلب التحكيم من المدير الولائي للضرائب للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون في الرد الجبائية على قضيتكم موضوع التحقيق.



0	0	0	0	الحسابات البنكية	النقديات المستعملة
0	0	0	0	حساب المستغل	
0	0	0	0	الحسابات الجارية للشركاء	
0	0	0	0	المجموع -1-	
0	0	0	0	رفع رأس المال	
52.847	41.638	173.174	248.637	ضرائب شخصية مدفوعة	
5.000.000	0	0	0	قروض مسددة	
15.000.000	0	0	0	شراء العقارات	
568.050	0	0	0	حقوق التسجيل والتوثيق	
0	0	0	0	ترميمات واصلاحات للعقارات	
773.716	612.805	566.416	477.627	مصاريف مستوى المعيشة	
21.524.493	840.920	912.282	857.687	المجموع -2-	
21.524.493	840.920	912.282	857.687	المجموع 2+1 النقديات المستعملة	
4.060.285-	632.730-	339.085	385.499	0	

خلاصة الفصل:

من خلال هذه الدراسة التطبيقية التي قمنا بها يتجلى لنا أن الرقابة الجبائية هي أهم خطوة تلجأ إليها إدارة الضرائب للتحقيق مع المكلف في اكتشاف التلاعبات التي يلجأ إليها خلال نشاطه.

فيما يخص موضوع التحقيق، تم جمع المعلومات الأولية بالمؤسسة، وتبين أنها لم تقم بمسك الدفاتر المحاسبية المنتظمة، فتم الاعتماد على طريقة التصحيح التلقائي لتأسيس رقم الأعمال حسب المعلومات المتوفرة لدينا وهي حساب الكشف البنكي والتصريح الشهري G50، وقد تمت عملية التحقيق عبر مراحل من انطلاق برمجة الملفات وتنتهي باستخراج الأسس الضريبية واعداد التقرير النهائي.

---

الختمة

---

من خلال دراستنا للموضوع يتضح لنا الدور الفعال الذي تلعبه الضرائب في دفع عجلة الاقتصاد نحو التقدم والرقي كونها من المصادر المالية فهي تلعب دورا رياديا في تنفيذ السياسة المالية التي تمكنها من التدخل التوجيهي للنشاط الاقتصادي بإعادة توزيع الدخل والثروات على مختلف فئات المجتمع بهدف الحد من الفروقات الاجتماعية وإرساء مبادئ العدالة باعتبار النظام الضريبي أحد المقومات الأساسية المالية، تم إنشاء ضرائب جديدة أكثر استجابة لمتطلبات التنمية الاقتصادية وتحقيقا لأهدافها الأخرى.

إن إلزامية فرض الضريبة وتعددتها يؤدي ببعض المكلفين إلى انتهاج أحد المسلحين التهرب المشروع يتجنب المكلف الخضوع للضريبة دون ارتكاب أية مخالفة للأحكام والأنظمة الضريبية وكذا التهرب غير المشروع الذي يتمثل بنجاح المكلف في الإفلات من تأدية الضريبة المستحقة عليه عبر ممارسة الغش والتزوير ومخالفة القوانين الضريبية المعتمدة، ولقد انتشرت هذه الظاهرة بصورة كبيرة لتعدد الأسباب فمنها ما هو متعلق بالنظام الضريبي الذي يتسم بغموضه وعدم استقراره، ومنها ما هو متعلق بالإدارة الجبائية لتعدد إجراءاتها بالإضافة إلى الظروف الاقتصادية والاجتماعية المحيطة بالمكلف، وبالتالي محاولة القضاء عليه ليس بالأمر الهين لذلك تسعى الحكومة جاهدة بكل الطرق الممكنة بالتخفيف من حدة هذه الظاهرة نظرا للأهمية التي تكتسبها الرقابة الجبائية من خلال السعي لمكافحة هذه الظاهرة فقد منح لها المشرع إطارا قانونيا يتجسد في الحقوق الممنوحة لها إضافة إلى الأشكال والأجهزة المخولة لها وبذلك يعتبر التحقيق في المحاسبة والتحقق المصوب وكذا التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية من أهم الطرق التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية، ومن خلال الإحصائيات الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها يتم تقييم فعالية الرقابة الجبائية.

### 1- اختبار الفرضيات:

على ضوء ما قدمناه في الفرضيات السابقة يتضح لنا:

- أنه في الفرضية الأولى والتي يتضمن محتواها ( أن الضريبة من أهم ثاني مورد جبائي لتمويل الحزينة وهي أداة من أدوات السياسة المالية) فتعتبر صحيحة وذلك لأن الضريبة تأتي في المركز الثاني بعد الجباية البترولية.

- ومن خلال ما جاء في الفرضية الثالثة التي تتضمن ( تعتمد الرقابة الجبائية في مكافحة نزيف التهرب الضريبي على التحقيق في المحاسبة والتحقق المصوب في المحاسبة وكذا التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية فصحیح أن الرقابة الجبائية تعتمد بالدرجة الأولى على ما جاء في الفرضية أعلاه، لكن هناك أنواع أخرى، تعتمد عليها كالرقابة على الوثائق والرقابة عن طريق الفرق المختلطة وكذا الرقابة على المعاملات العقارية).

## الخاتمة

- إضافة إلى ما جاء في الفرضية الرابعة والمتضمنة ما يلي:

( رغم الجهود المبذولة من طرف الدولة في مجال الرقابة الجبائية إلا أنها لا تزال غير قادرة على القضاء الظاهرة التهرب الضريبي، فذلك نظرا للصعوبات والمشاكل التي تحقق عائقا دون تحقيق الأهداف المرجوة منها، ولذلك يجب على الدولة إيجاد التدابير والإجراءات الكفيلة بتحسين فعالية الرقابة الجبائية والتي هي مرهونة بتدعيم آلياتها وأجهزتها) فيمكن القول أنها صحيحة لأن الرقابة الجبائية لوحدها غير كافية للقضاء على ظاهرة التهرب الضريبي بصورة غائبة لكن الإمكان التقليل منه بشكل كبير.

## 2- نتائج الدراسة:

ومن خلال دراستنا للموضوع وتعمقنا في جوانبه توصلنا إلى مجموعة من النتائج التي تمثلت أغلبها فيما يلي:

- للضريبة أهمية كبرى ليست لكوها مورد مالي يمول نفقات الدولة فحسب بل تعدد هذا لكونها أداة تؤثر في الأوضاع الاقتصادية تحقيق الاستقرار الاقتصادي.

- يعاني النظام الضريبي من الغموض وعدم الاستقرار إضافة إلى ضعف كفاءة الإدارة الجبائية ورغم الإصلاحات التي تم إدخالها إلا أنه مازال بعيد كل البعد عن الطموحات والأهداف المسطرة والتي كان محورها الأساسي محاربة الغش والتهرب الضريبي.

- إن ظاهرة الغش والتهرب الضريبي تعد من أهم الأخطار التي تتسبب في تسرب أموال الدولة فقد تكون بطريقة قانونية عن طريق اختراق الثغرات القانونية والتي تسمح بالتهرب الضريبي وإما بطريقة تدليسية وغير قانونية وتسمى الغش الضريبي

- يخلف التهرب الضريبي آثار سلبية على المستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي حيث يؤدي إلى الإضرار بالحزينة العمومية نتيجة حرمانها من جزء هام من مواردها المالية مما يؤدي كذلك إلى إخلال المنافسة الاقتصادية وانتشار التفاوت بين الطبقات الاجتماعية ولمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي عادة ما تلجأ الإدارة الضريبية إلى الرقابة الجبائية للتقليل من هذه الآفة الخطيرة.

- من الصعب قياس حجم ظاهرة التهرب الضريبي وذلك لطبيعته السرية من جهة، ومن جهة أخرى للتطور طرفه وتعدد أنواعه.

- تم تطوير الهياكل التنظيمية للرقابة الجبائية واستحداث الأجهزة الجديدة، ولذلك من أجل التقرب أكثر من المكلف بالضريبة، كما تم إنشاء، مصلحة تحريات الجبائية على المستوى المركزي، تدعيما للهياكل المركزية والجهوية في مكافحة التهرب الضريبي.

## الخاتمة

- يختص التحقيق المعمق بدخول أشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة دخل إجمالي، ويتم من خلال مقارنة الدخول المصرح بها مع المداخل والممتلكات الموجودة فعل لدى المكلف، كما تتم مراقبة مسار حياته وممتلكاته الشخصية وتمتد إلى أفراد عائلته..

- تنخفض مبالغ الحقوق والغرامات المسترجعة من خلال التحقيق المعمق وذلك لأنها تحتاج للمزيد من الإجراءات القانونية والعمالية التي توضح مسار هذا التحقيق إضافة إلى زيادة إمكانية البشرية لرفع عدد الملفات الخاضعة للضريبة.

- تعتمد الإدارة الضريبية في الرقابة الجبائية ميدانيا بالدرجة الأولى على التحقيق في المحاسبة والتحقق المصوب وكذا التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الذي ظهر بعد الإصلاح الضريبي إلى أن تنتهي بالغرامات والعقوبات وتمر التحقيقات الجبائية في الميدان التطبيقي بالمراحل التالية:

- الإجراءات الأولية للتحقيق
- برمجة الشركة ضمن البرنامج السنوي .
- إرسال الأشعار بالتحقيق
- المعاينة الميدانية إلى مركز النشاط من أجل التحقيق من بينها فحص المحاسبة من حيث الشكل ومن حيث المضمون.
- إعادة تأسيس الأوعية المختلفة الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة المعنية بالأمر .
- إبلاغ نتائج التحقيق من خلال التبليغ الأولي والنهائي.

وفي الأخير نستخلص أنه من الصعب أن تجد حلا يقضي على ظاهرة التهرب الضريبي بصورة مائية، لكن بالإمكان التقليل منه بشكل كبير.

### 3- التوصيات والاقتراحات

من خلال النتائج وباستغلالنا المعلومات التي تلقيناها من خلال دراستنا للحالة التطبيقية بالمديرية الولائية للبويرة سنحاول اقتراح بعض التوصيات التي نوجزها فيما يلي:

- إدخال المزيد من الإصلاحات على النظام الضريبي من خلال تبسيط مكوناته وتوضيحه يجعله أكثر استقرار إضافة إلى تخفيض معدل الضغط الضريبي ومحاولة إرساء قواعد العدالة الضريبية.

## الخاتمة

- تبسيط مكونات الجباية العادية من خلال دمج مجموعة من الضرائب في ضريبة واحدة معدلات منخفضة للرفع من حصيلتها وبالتالي يمكن جعلها بديلاً للجبائية البترولية بهدف حماية الاقتصاد الوطني من مخاطر الاعتماد الكلي على المداخل البترولية.
- إعادة النظر في الثغرات التي يتبعها النظام الضريبي ومحاولة إيجاد إطار قانوني ينظمها وضرورة إيجاد صيغ قانونية جديدة لكل الطرق والأساليب المستحدثة التي يتم استخدامها في مجال التهرب الضريبي.
- الاهتمام بموظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع مستواهم العلمي والمهني عن طريق التكون والتدريب المستمر بالإطلاع على كافة المستجدات والتعديلات نظراً من حين لآخر.
- إعادة النظر في أجور مراقبي الإدارة الجبائية لإبعادهم عن إغراءات المكلفين بالضريبة والقضاء على الرشوة والمحاباة التي تنتشر لدى أصحاب النفوس الضعيفة وعلمي الضمير المهني.
- إنشاء مقرات عمل جديدة وتقريبها من المكلف وتزويدها بمختلف التجهيزات الإدارية.
- تطوير العمل بالإدارة الجبائية من خلال تعميم استعمال الإعلام الآلي في كافة التعاملات الإدارية الجبائية مع المكلف بالضريبة وربطها بشبكة معلوماتية مع كافة الإدارات ذات صلة لا سيما إدارة السجل التجاري ومديرية التجارة وكذا إدارة الجمارك، بالإضافة إلى إنشاء هيكل تنظيمية وقانونية للرقابة التجارية والجمركية لتدعيم الرقابة الجبائية في مكافحة هذه الآفة.
- تحسين أساليب التعامل مع المكلفين وذلك من خلال تدعيم الإدارات الجبائية مكاتب العلاقات العامة وتعزيز اللقاءات والملتقيات مع الجمعيات والاتحادات المهنية لكسب ثقة المكلفين بالضريبة، ولما لا الوصول إلى الحالة المثلى للمكلف، التي اختصرها القاضي الأمريكي holms في قوله: "أحب دفع ضرائبي لأنها من الحياة المتحضرة".
- اللجوء إلى التعاون الدولي في إطار تبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف ويتم ذلك من خلال عقد اتفاقيات دولية وهذا ما يجعل التعاون الدولي ضرورة حتمية
- إعداد نظام عقوبات صارم على من ثبت عليه مخالفة القانون سواء المكلف بالضريبة أو المحققين.

### 04 آفاق الدراسة:

- من خلال تعرضنا في بحثنا هذا لكل من التهرب الضريبي والرقابة الجبائية، نقوم بفسح وترك آفاق تكون منطلقاً للبحوث أخرى في المستقبل.
- جباية الضرائب وإشكالية التهرب الضريبي.
  - تقييم الأموال المسترجعة من التهرب الضريبي في ميزانية الدولة.
  - ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في الوقاية من التهرب الضريبي. وفي نهاية لا يسعنا إلا أن نقول: "الحمد لله الذي وفقنا في تأدية عملنا هذا وبنعمته تتم الصالحات".

---

# المراجع والملاحق

---

1. برحمانى محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري(دراسة عقارية)، دار الجامعة الجديدة، 2009.
2. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
3. عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، للطلبة الجامعيين المكلفين بالضريبة والمهنيين، مكتبة بن موسى للنشر والتوزيع، 2010/2011.
4. كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، دون طبعة، سنة 2011.
5. محمد عباس محرزى، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 2، الجزائر، 2005.
6. محمد عتاب، مقومات النظام الجبائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.

### ثانياً: الرسائل الجامعية:

7. أحمد نوي، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص الحقوق والعلوم السياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2019.
8. بشرى عبد الغنى، فعالية الرقابة الجبائية واثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 2009/1999، مذكرة ماستر، تخصص نقود ماليو وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010/2011.
9. بن التومي عادل، وهاب مباركة، الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة 2016-2017.
10. بن يوسف صهيب عبد السلام محمد: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، الجزائر، 2017.
11. تبوكيوت فاطمة سماعيلى زهية: دور التحقق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبين، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2017.

## المصادر والمراجع

12. جلال مرزوقة: مساهمة فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة اكلي محند اولحاج، البويرة، الجزائر، 2019/2018.
13. حجار مبروكة امال خضور: المراجعة الجبائية كآلية للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2019/2018.
14. حمداوي آمنة، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهدي، ام البواقي، 2018-2017.
15. ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة اكلي محند او الحاج، البويرة، الجزائر، 2015/2014.
16. سهيلة راحلي ريمة قرينج: التهرب الضريبي دوافعه واليات المكافحة، مذكرة ماستر، تخصص قانون عام (منازعات عامة)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، الجزائر، 2015/2014.
17. سوداني فاطمة، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة ادرار، 2014-2013.
18. طرشي ابراهيم: التهرب الضريبي واليات مكافحته، مذكرة ماستر، تخصص القانون العام للاعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2015/2014.
19. طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون خاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 1، الجزائر، سنة 2012/2011.
20. عبد الرزاق بوطورة، الغش والرقابة الجبائية، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الدراسات العليا في المالية، تخصص جباية، المعهد الوطني للمالية، القليعة، 1998.
21. عبد القادر يحيوي، شرقي هوارى، دور المنازعات في تعزيز الضمانات المرتبطة بالرقابة الجبائية للمكلف، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بلحاج بوشعيب، عين تيموسنت، الجزائر.
22. عبلة العطاروي نوار رمية: المراجعة الجبائية كآلية للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2019/2018.

## المصادر والمراجع

23. عتاب تواتية، الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب و الغش الضريبي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم 2017-2018.
24. علام ليلة، اليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، 2016.
25. غضبان مريم: دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة اكلي محند اولحاج، البويرة، الجزائر، 2014/2015.
26. محمد فيصل كامل، طارق ربح الله، استخدام التحقيق المحاسبي في تعديل الأسس الخاضعة للضرائب و الرسوم، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي التبسي، تبسة 2016.
27. مقراني امال مينخلافت محمد امين: الاليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تخصص تسيير مؤسسات، جامعة احمد دراية، ادرار، الجزائر، 2015/2016.
28. نبيلة ساعد، الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي - دراسة حالة بمفتشية الضرائب في الأخضرية- مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة والمالية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محند أو الحاج، البويرة 2015.
29. نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي واليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2012/2013.

### ثالثا: المجالات والملتقيات:

30. بلواضح الجيلاني، ا.د. سعدي يحيى، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، الجزائر، مجلة جامعة المسيلة، العدد 12/2014.
31. بوعلام ولهي، نحو اطار مقترح لتفعيل اليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، حالة الجزائر، مداخلة للملتقى العلمي حول الأزمة المالية و الاقتصادية العالمية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر، 2009.
32. سولم سفيان، واقع الرقابة الجبائية صعوبات تطبيقها و الحلول المقترحة لتفعيلها، الملتقى الوطني: الرقابة الجبائية في الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة 08 ماي 1945 قالمة يومي 28-29 أكتوبر 2015.

## المصادر والمراجع

---

33. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، منشورات 2010.

34. هوكار رمضان عيسى، تحليل اسباب واثار ظاهرة التهرب الضريبي وطرق معالجته في النظام الضريبي العراقي، العراق، مجلة جامعة دهوك، العدد 20، 29 تشرين الثاني، 2017.

# الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

[Redacted area]

A

[Redacted area]

Référence N°

Lettre avec  
A.R  
N°

Le

**Avis de Vérification de Comptabilité**

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

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

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

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

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

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

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

**Chef de brigade**

**Nom, prénom et grade  
des vérificateurs**

[Redacted signature area]

[Redacted signature area]

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

**Rappel de certaines dispositions fiscales**

**Article 21-3 du Code des Procédures Fiscales:** Une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble d'une personne physique au regard de l'impôt sur le revenu ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification, accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de quinze (15) jours à compter de la date de réception.

L'avis de vérification doit préciser la période à vérifier et mentionner expressément, sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister durant le contrôle par un conseil de son choix.

**Article 21-4 du Code des Procédures Fiscales :** Sous peine de nullité de l'imposition, la vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble ne peut s'étendre sur une période supérieure à un (01) an à compter de la date de réception ou de remise de l'avis de vérification prévue au paragraphe 3 ci-dessus.

Cette période est prorogée du délai accordé, le cas échéant, au contribuable et, à la demande de celui-ci, pour répondre aux demandes d'éclaircissements ou de justifications des avoirs et revenus d'avoirs à l'étranger.

Elle est également prorogée des trente (30) jours prévus à l'article 19 ci-dessus et des délais nécessaires à l'administration pour obtenir les relevés de compte lorsque le contribuable n'a pas usé de sa faculté de les produire dans le délai de trente (30) jours à compter de la demande de l'administration ou pour recevoir les renseignements demandés aux autorités étrangères, lorsque le contribuable a pu disposer de revenus à l'étranger ou en provenance de l'étranger.

La période mentionnée au quatrième alinéa ci-dessus, est portée à deux (02) ans en cas de découverte, en cours de contrôle, d'une activité occulte.

**Article 21-6 du Code des Procédures Fiscales:** Lorsqu'une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble au regard de l'impôt sur le revenu est achevée, l'Administration fiscale ne peut procéder à une nouvelle vérification pour la même période et pour le même impôt, sauf si le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification ou a usé de manœuvres frauduleuses.

**Important !**

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

Tel. \_\_\_\_\_

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

Tel \_\_\_\_\_

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

## REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Référence N°

Lettre avec  
A.R  
N°

A

Le

**Avis de Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble**

Nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que nous envisageons de procéder à la vérification approfondie de votre situation fiscale d'ensemble. Cette vérification concerne l'ensemble des revenus dont vous avez disposé durant la période du [ ] au [ ]

Au cours de ce contrôle, nous aurons à analyser la concordance entre les revenus que vous avez déclarés au cours de cette période et la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments de train de vie des membres de votre foyer fiscal au sens de l'article 21-1 du Code des Procédures Fiscales.

A l'effet d'exercer ce contrôle, votre concours sera sollicité verbalement ou par écrit, sur des points précis retracés dans vos différentes déclarations.

Pour vous permettre de réunir tous les documents et justificatifs nécessaires, vous disposer d'un délai minimum de préparation de quinze (15) jours à compter de la réception ou de la remise du présent avis de vérification (Article 21-3 du Code des Procédures Fiscales).

Votre attention est appelée sur le fait que le contrôle qui sera effectué portera sur l'ensemble des comptes financiers de votre foyer fiscal, l'origine des fonds dont vous avez disposés, leur composition et les variations de votre patrimoine.

La durée du contrôle est fixée à une (01) année, toutefois cette durée n'est pas applicable dans les cas de manœuvre frauduleuses, de renseignements incomplets ou inexacts ou en cas de défaut de réponse aux demandes d'éclaircissements ou de justifications conformément à l'article 21-4 du Code des Procédures Fiscales.

Vous avez la faculté de vous faire assister, au cours de ce contrôle, par un conseil de votre choix.

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade  
des vérificateurs

### Rappel de certaines dispositions fiscales

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### Important !

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

Tél n°

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

,Tél n°

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

## REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Référence N°

Lettre avec  
A.R  
N°

A

Le

## Avis de contrôle ponctuel de comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre [ ] le [ ] à [ ] H, pour procéder à des opérations de contrôle portant sur [ ] et concernant les années [ ] , [ ] , [ ] en vertu des dispositions de l'article 20 bis du Code de Procédures Fiscales.

Nous vous saurions gré de bien vouloir tenir à notre disposition les documents comptables et pièces justificatives inhérents aux droits, impôts, taxes et redevances concernés par la vérification dont la présentation est obligatoire conformément aux dispositions de l'article 20 bis-1 du Code des Procédures Fiscales.

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

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

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade  
des vérificateurs

**Rappel de certaines dispositions fiscales**

**Article 21-3 du Code des Procédures Fiscales:** Une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble d'une personne physique au regard de l'impôt sur le revenu ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification, accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de quinze (15) jours à compter de la date de réception.

L'avis de vérification doit préciser la période à vérifier et mentionner expressément, sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister durant le contrôle par un conseil de son choix.

**Article 21-4 du Code des Procédures Fiscales :** Sous peine de nullité de l'imposition, la vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble ne peut s'étendre sur une période supérieure à un (01) an à compter de la date de réception ou de remise de l'avis de vérification prévue au paragraphe 3 ci-dessus.

Cette période est prorogée du délai accordé, le cas échéant, au contribuable et, à la demande de celui-ci, pour répondre aux demandes d'éclaircissements ou de justifications des avoirs et revenus d'avoirs à l'étranger.

Elle est également prorogée des trente (30) jours prévus à l'article 19 ci-dessus et des délais nécessaires à l'administration pour obtenir les relevés de compte lorsque le contribuable n'a pas usé de sa faculté de les produire dans le délai de trente (30) jours à compter de la demande de l'administration ou pour recevoir les renseignements demandés aux autorités étrangères, lorsque le contribuable a pu disposer de revenus à l'étranger ou en provenance de l'étranger.

La période mentionnée au quatrième alinéa ci-dessus, est portée à deux (02) ans en cas de découverte, en cours de contrôle, d'une activité occulte.

**Article 21-6 du Code des Procédures Fiscales:** Lorsqu'une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble au regard de l'impôt sur le revenu est achevée, l'Administration fiscale ne peut procéder à une nouvelle vérification pour la même période et pour le même impôt, sauf si le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification ou a usé de manœuvres frauduleuses.

**Important !**

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

Tél. \_\_\_\_\_

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

Tél \_\_\_\_\_



## ملخص:

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي، والتي تهدف أساسا إلى حرمان الخزينة العمومية من مبالغ مالية مستحقة على أشخاص مكلفين بالضريبة بموجب نصوص قانونية بوسائل وطرق مختلفة لا حصر لها، مستعنيين في ذلك إما بثغرات موجودة في التشريع الضريبي، واما النقص كفاءة الإدارة أو لنقص وعيهم بالأهمية البالغة للضريبة في النفع العام، ما ينتج عنه آثار جد وخيمة على الاقتصاد العام لكن المشرع وبهذا الصدد فقد سطر آليات للوقوف في وجه الظاهرة تطبق حسب درجة فاعلية كل منها، فمنها الوقائية التي تهدف إلى تبسيط التشريع الضريبي وكذا عصنة الإدارة الضريبية والعمل على تحسيس المكلف بدوره الفعال في التنمية، وأخرى رقابية تسعى إلى مراقبة التصريحات المكلف بالضريبة والتحقق في مصداقيتها، وصولا إلى توقيع العقاب المناسب لكل تجاوز من المكلفين بالضريبة يتراوح بين الغرامة المالية وعقوبة الحبس بالإضافة إلى عقوبات تكميلية.

الكلمات المفتاحية: الضريبة - التهرب الضريبي - الإدارة الجبائية - الرقابة الجبائية - المكلف بالضريبة.

## Summary:

The study aims to shed light on the phenomenon of tax evasion, which mainly aims to deprive the public treasury of sums of money owed by taxpayers according to legal texts by countless different means and methods, using either the gaps in tax legislation, or the lack of management efficiency or Due to their lack of awareness of the extreme importance of tax in the public good, what results in serious effects on the public economy, but the legislator and in this regard has established mechanisms to stand against the phenomenon that are applied according to the degree of effectiveness of each of them. Sensitizing the taxpayer to their effective role in development, and monitoring others that seek to monitor the statements of the taxpayer and investigate their credibility, leading to the imposition of the appropriate punishment for every taxpayer's infringement,

ranging from a financial fine to imprisonment in addition to complementary penalties.

Key words: tax – tax evasion – tax administration – tax control – taxpayer.

## **Résumé:**

L'étude vise à mettre en lumière le phénomène de l'évasion fiscale, qui vise essentiellement à priver le trésor public de l'argent dû par les contribuables selon les textes juridiques par d'innombrables moyens et méthodes différents, en utilisant soit les lacunes de la législation fiscale, soit le manque d'efficacité de la gestion ou En raison de leur méconnaissance de l'extrême importance de la fiscalité dans le bien public, ce qui entraîne des effets graves sur l'économie publique, mais le législateur et à cet égard a mis en place des mécanismes de résistance au phénomène qui sont appliqués en fonction du degré d'efficacité de chacun d'eux. Certains d'entre eux sont des mesures préventives visant à simplifier la législation fiscale ainsi qu'à moderniser l'administration fiscale et à travailler sur Sensibiliser le contribuable à son rôle effectif dans le développement et surveiller les autres qui cherchent à surveiller les déclarations du contribuable et à enquêter sur leur crédibilité, conduisant à l'imposition de la sanction appropriée pour l'infraction de chaque contribuable, allant d'une amende financière à l'emprisonnement en plus de sanctions complémentaires.

Mots clés: fiscalité – évasion fiscale – administration fiscale – contrôle fiscal – contribuable.