

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: علوم التسيير

تخصص: إدارة مالية



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

رقم: .....

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تحت عنوان:

**الرقابة الجائية كأداة للحد من الغش والتهرب الضريبي  
"دراسة حالة في المديرية العامة لضرائب بالمسيلة"**

تحت إشراف الاستاذ:

- عادل نقموش

من إعداد الطالب:

- كرميش طه ياسين مخلوف

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
		جامعة محمد بوضياف-المسيلة-	رئيسا
د. عادل نقموش	مساعد-أ-	جامعة محمد بوضياف-المسيلة-	مشرفا ومقررا
		جامعة محمد بوضياف-المسيلة-	مناقشا

السنة الجامعية: 2020-2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# 2021

## شكر وعرفان

الحمد لله الذي علمنا ما لم نكن نعلم وكان فضله علينا عظيما.

الحمد لله أولا وأخيرا على عظيم نعمه علينا وعلى توفيقه لنا في إتمام هذا العمل.

ومن باب الاعتراف بالجميل وأخذا بقوله صلى الله عليه وسلم "التحدث بنعمة الله شكر، وتركها كفر، ومن لا يشكر القليل لا يشكر الكثير ومن لا يشكر الناس لا يشكر الله"

أتقدم بخالص الشكر وعظيم الامتنان للأستاذ المشرف عادل نعموش عرفانا بمجهوداته واعترافا بفضله

كما لا أنسى ان اتقدم بالشكر الجزيل إلى كل أساتذة علوم الاقتصاد والتجارية وعلوم التسبير

إلى كل طالب علم، يبتغي وجه الله وخدمة الوطن؛  
جاملا رسالة الإخلاص والوفاء لبلد الشهداء.

الطالب: طه ياسين





# فهرس المحتويات



# فهرس المحتويات

البسمة

شكر وعران

فهرس المحتويات

فهرس الجداول والاشكال و الملاحق

مقدمة..... أ - د

## الإطار النظري

### الفصل الأول: تحليل ظاهرة الغش والتهرب الضريبي

- تمهيد ..... 7
- المبحث الأول: ماهية الغش والتهرب الضريبيين ..... 8
- المطلب الأول: تعريف الغش الضريبي واشكاله ..... 8
- المطلب الثاني: تعريف التهرب الضريبي واشكاله ..... 10
- المطلب الثالث: التمييز بين الغش والتهرب الضريبيين ..... 11
- المبحث الثاني: أسباب الغش والتهرب الضريبيين ..... 13
- المطلب الأول: أسباب الغش الضريبي ..... 13
- المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي ..... 15
- المطلب الثالث: الوضعية الاقتصادية المتعلقة بالبلد ..... 17
- المبحث الثالث: طرق وآثار الغش والتهرب الضريبيين ..... 19
- المطلب الأول: طرق الغش والتهرب الضريبيين ..... 19
- المطلب الثاني: آثار الغش والتهرب الضريبيين ..... 20
- المطلب الثالث: أساليب الحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين ..... 23
- خلاصة..... 24

### الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كآلية للحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي

- تمهيد ..... 26
- المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية ..... 27
- المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها ..... 27

29	المطلب الثاني: اشكال الرقابة الجبائية.....
31	المطلب الثالث: أسباب اجراء الرقابة الجبائية ومبادئها.....
33	المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية.....
33	المطلب الأول: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية.....
36	المطلب الثاني: الالتزامات والضمانات الممنوحة للمكلف.....
46	المبحث الثالث: التحقيق الجبائي.....
46	المطلب الأول: التحقيق المحاسبي.....
49	المطلب الثاني: نتائج التحقيق المحاسبي ونهايته.....
51	المطلب الثالث: التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.....
53	خلاصة.....

#### الاطار التطبيقي: دراسة حالة في المديرية العامة للضرائب بالمسيلة

56	المبحث الأول: تقديم عام لمديرية الضرائب بالمسيلة.....
56	المطلب الأول: تعريف بالمديرية الضرائب بالمسيلة.....
57	المطلب الثاني: أقسام مديرية الضرائب ومهامها.....
64	المطلب الثالث: قوانين النظام الضريبي وأهم الصعوبات.....
66	المبحث الثاني: دراسة حالة إجراءات التحقيق المحاسبي ونتائجه.....
66	المطلب الأول: التحضيرات الأولية للتحقيق المحاسبي.....
85	المطلب الثاني: نتائج التحقيق المحاسبي.....
103	خاتمة.....
108	قائمة المراجع.....

## فهرس الاشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب	64

## فهرس الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	تأسيس ارقام الاعمال من خلال تتبع أكياس التعبئة	68
02	تأسيس ارقام الاعمال من خلال تتبع الفارق في عدد الاكياس	69
03	تحديد نسبة الضياع لنشاط صناعة الألواح	71
04	كمية الجبس الموجه لصناعة الألواح	73
05	نسبة كمية الجبس لصناعة الألواح لسنة 2016	74
06	نسبة الجبس في الألواح لسنة 2017	75
07	السعر الوحدوي للألواح لسنة 2016	75
08	السعر الوحدوي للألواح لسنة 2017	76
09	مادة الجبس platre	76
10	مادة الواح الجبس plaque platre	77
11	لواحق accessoires	77
12	التصدير	78
13	النقل العمومي	78
14	تجميع رقم الاعمال	79
15	الرسم على النشاط المهني	79
16	ح/625000 مصاريف التنقل	80
17	غرامات التاخر	81
18	مبلغ العقوبة	81
19	الاقتطاع من المصدر لمداخيل رؤوس الأموال المنقولة	82
20	الرسم على المشتريات	83
21	الرسم الواجب الدفع	84
22	تأسيس رقم الاعمال من خلال تتبع أكياس التعبئة	86
23	نسبة الخسارة والضياع للالواح الاربعة	87
24	كمية الجبس الموجه لصناعة الألواح	90

91	نسبة كمية الجبس بصنع الالواح الأربعة لسنة 2016	25
92	السعر الوحدوي لصنع الالواح الأربعة لسنة 2016	26
93	السعر الوحدوي لصنع الالواح الأربعة لسنة 2017	27
93	مادة الجبس platre	28
94	مادة الواح الجبس plaque platre	29
94	لواحق accessoires	30
95	الفارق بين رقم الاعمال المستخرج ورقم الاعمال المصرح به	31
95	النقل العمومي	32
96	تجميع رقم الاعمال	33
96	الرسم على النشاط المهني	34
97	ح/625000 مصاريف التنقل	35
97	الفارق المرفوض	36
98	مبلغ العقوبة	37
99	الريح القابل للتوزيع	38
100	الرسم على المشتريات	39
100	الواجب الدفع	40

### قائمة الملاحق:

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
110	اشعار تدقيق المحاسبة	01
111	اشعار بعدم وجود تعديلات بعد التدقيق المحاسبي	02
112	اشعار التعديل النهائي تتبع التدقيق المحاسبي	03



# مقدمة



## مقدمة:

ان التطور السريع الذي يشهده العالم واتساع نطاق المعاملات التجارية والمالية اجبر مختلف دول العالم على إيجاد وسائل وموارد جديدة لتمويل مشاريعها ونفقاتها العامة. تعتبر الضريبة من اهم الموارد المالية للدولة لمواجهة النفقات العامة المتزايدة، ووسيلة فعالة لتحقيق التنمية الاقتصادية، كما تسعى الدولة للحصول على مصادر تمويلية أخرى تتصف بالاستمرار والدوام والتي تعمل على توفير المستلزمات المالية للخزينة العمومية ومن اجل تحسين الخدمات العامة والمستوى المعيشي للأفراد تعمل الدولة على جعل الجباية محركا أساسيا لنشاطاتها التنموية لتمييزها عن باقي الموارد والمصادر التمويلية الأخرى لأنها تتكفل بتغطية مستمرة للنفقات العامة كما ان دورها لا ينحصر على تمويل النفقات فقط وانما تعتبر وسيلة وقائية وردعية في آن واحد تهدف الى تخفيف من حدة الغش والتهرب الجبائين وتحقيق العدالة الاجتماعية، بالإضافة الى انها أداة لمعالجة مختلف الظواهر الاقتصادية والاجتماعية .

ان ديمومة هذا المفهوم واستمراره مرهون بمدى استجابة والتزام المكلفين بالضريبة لكن الملاحظ ان هذه الأخيرة في معظمها تعمل بكل الطرق والأساليب المتعددة لتهرب من أداء واجباتهم الجبائية من خلال تكييفها مع التغيرات التي تطرا على النظام الجبائي. ومن هنا أصبحت ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين من أبرز الظواهر التي تواجهها الدولة مما يستدعي محاربتها سواء على المستوى المحلي او الدولي بشتى الطرق التشريعية والتنظيمية ولمحاربة هذه الظاهرة وضع المشرع الجزائري مجموعة من الإجراءات والقوانين للتخلص منها والقضاء عليها وذلك بواسطة الرقابة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الجبائية.

وعلى ضوء ما سبق تتحدد إشكالية هذا البحث في مايلي:

- ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبيين؟

ومن اجل المعالجة الكاملة والمفصلة لهذه الإشكالية تم وضع التساؤلات المتمثلة فيما

يلي:

1. ماهي أسباب وأساليب الغش والتهرب الضريبيين؟
2. ماهي الإجراءات اللازمة للقيام بعملية رقابة جبائية جيدة واهم المشاكل التي تواجهها؟
3. ما هي آليات الرقابة الجبائية المعتمد عليها في الحد من التهرب والغش الضريبيين؟  
قبل الاجابة عن التساؤلات قمنا بصياغة الفرضيات التالية والتي ستكون منطلق للدراسة

وهي:

- يساهم عدم الاستقرار وتعقيد النظام الجبائي في زيادة حجم ظاهرة الغش والتهرب الجبائيين.
- كلما كانت الرقابة الجبائية محكمة وفعالة كلما تم التحكم في ظاهرة الغش والتهرب الجبائيين.
- الرقابة الجبائية تعتمد على مقارنة ما هو موجود في تصريحات المكلف مع ما هو موجود في الواقع.

أسباب اختيار الموضوع:

أ- أسباب موضوعية:

- لقد اخترنا هذا الموضوع نظرا لاعتبار الضرائب أحد اهم الموارد المالية للدولة في تمويل النفقات العامة وإنعاش الاقتصاد.
- كون الدراسة من المواضيع مطروحة في الساحة الاقتصادية والمهنية.
- نقشي ظاهرة الغش والتهرب الضريبي لدى المكلفين بالضريبة مما يضر بالاقتصاد الوطني.

ب- أسباب ذاتية:

- سمح لنا موضوع الدراسة باستدراك وتوسيع معارفنا واثراء معلوماتنا بمكاسب نظرية وتطبيقية جديدة نظرا لأهميته.

- تخصصنا في مجال الإدارة المالية اوجد لنا فرصة التعرف على مختلف القطاعات وربط علاقات مع أعوان الادارة طيلة فترة التريص.

### دراسات السابقة:

تناولت مختلف المذكرات والتخصصات المتعلقة بالرقابة الجبائية وفعاليتها في الحد من الغش والتهرب الضريبي بشكل نظري.

### اهداف الدراسة:

- توضيح كيفية معالجة الغش والتهرب الضريبي.
- محاولة ابراز ما مدى تأثير الرقابة الجبائية في الحد من الظاهرة المدروسة:
- محاولة الاستفادة من الموضوع مستقبلا.

### أهمية الدراسة:

- تشخيص وتحليل ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين.
- الكشف عن الاليات التي تعمل على مكافحة هذه الظاهرة.
- أهمية الرقابة الجبائية كأحد الأدوات الفعالة في الحد من الغش والتهرب الضريبيين.
- ابراز الاثار السيئة للغش والتهرب الضريبيين على الاقتصاد الوطني.

### منهج البحث:

استعملنا في دراستنا المنهج الوصفي، قمنا من خلاله التعريف بظاهرة الغش والتهرب الضريبيين، كما استعملنا المنهج التحليلي من خلال دراستنا وتحليلنا للمعطيات المقدمة من طرف المديرية حيث توصلنا الى استنتاجات حول هذه الظاهرة.

## صعوبات البحث:

- من الصعوبات التي واجهتنا في موضوعنا:
- ضيق الوقت في البحث المعمق عن الظاهرة.
  - قلة المراجع فيما يخص المجال الذي يدرس الرقابة على الغش والتهرب الضريبيين.
  - الظروف التي تحدث في البلاد والعالم بسبب الوباء.

## هيكل البحث:

لدراسة الموضوع من كافة جوانبه قمنا بتقسيم الموضوع الى ثلاث فصول تسبقهم مقدمة عامة وتليهم خاتمة عامة. جاء الفصل الأول تحت عنوان تحليل ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين، تطرقنا من خلاله الى مفاهيم الأساسية لظاهرة الغش والتهرب الضريبيين والتعرف على اسبابهما وانواعهما واهم الاثار الناجمة عنهما.

اما الفصل الثاني كان بعنوان الرقابة الجبائية كآلية للحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، تناولنا فيه الاليات والوسائل المتبعة في معالجة الغش والتهرب الضريبي التي تتمثل في الرقابة الجبائية والوسائل الهيكلية التي سخرتها إدارة الضرائب في تطبيقها كما تحدثنا عن اشكال الرقابة ودورها في الكشف عن الغش والتهرب والحد منهما.

اما الفصل الثالث والأخير كان تحت عنوان دراسة حالة الرقابة الجبائية لمؤسسة لدى المديرية العامة لدى الضرائب قمنا من خلاله بإعطاء دراسة تطبيقية للغش والتهرب الضريبي من خلال استعمالنا الجانب العلمي لإجراء التحقيق أي الإجراءات الأولية للتحقيق المحاسبي ونتائجه والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وختاماً تحدثنا عن نهاية التحقيق وإجراءاته الختامية.



# الإطار النظري





# الفصل الأول

تحليل ظاهرة الغش والتهرب الضريبي

## تمهيد:

تبقى الضريبة وما تزال من اهم موارد الخزينة العمومية لمساهمتها الكبيرة في الدفع بعجلة التنمية لاقصادية، ووفاء الدولة بالتزاماتها اتجاه الافراد.

ولكن هناك ما يعيق الدولة عن تأدية مهامها على أكمل وجه، فهي تعاني من استنزاف مالي أصاب خزيتها جراء التهرب والغش الضريبيين اللذان يعتبران ظاهرتان خطيرتان تهددان الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي للبلد.

لذا سنتطرق في هذا الفصل الى التعرف على كل من الغش والتهرب الضريبي واشكالهما وذكر الأسباب المؤدية الى تفشي الظاهرتين واثارهما. لهذا قمنا بتقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث:

- ماهية الغش والتهرب الضريبيين.
- أسباب الغش والتهرب الضريبيين.
- طرق وآثار الغش والتهرب الضريبيين.

## المبحث الأول: ماهية الغش والتهرب الضريبيين

نظرا لتفشي ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين التي تهدد المصالح الاقتصادية والاجتماعية والمالية، من الضروري فهم طبيعتها، أسبابها والامام بمختلف الطرق التي ممكن ان تكون منفذا للتهرب سواء كانت شرعية او غير شرعية، وكذا اهم الآثار المترتبة عنها وهذا للوصول الى معالجة هذه الظاهرة.

## المطلب الأول: تعريف الغش الضريبي وأشكاله

ان التهرب والغش الضريبيين يعتمد عليهما المكلف لتجنبه دفع ما عليه من حقوق ضريبية، عادة ما نستعمل العبارات الدالة على الغش والتهرب الجبائيين نظرا لمنعهما المتقارب وكذلك لارتباطهما بسلوك الافراد ولكن الاشكال القائم هو ما يتعلق بالتكليف القانوني لهما.

### أولاً: تعريف الغش الضريبي

يمكن ادراج التعاريف التالية للغش الضريبي على النحو التالي:

- **تعريف أندري ماركاراز:** "نستطيع ان نقول ان هناك غش ضريبي اذا تم استعمال طرق تمكن من الهروب من الضريبة في حين لم ينص المشرع عن منفذ للهروب، فالغش في معناه الواسع هو مجرد عمل او فعل ينجز عن سوء نية بهدف المغالطة والمخادعة." <sup>1</sup>
- **تعريف لوسيان ميل:** "هو عبارة عن مخالفة عمدية للقانون الجبائي وذلك بهدف الإفلات من الخضوع للضريبة وتقليص وعائها." <sup>2</sup>
- **تعريف كاميل روزر:** " اخذ مفهومه الواسع حيث ان الغش الجبائي يخص كل الاعمال المادية، العمليات المحاسبية والتنظيمات القانونية وكل الطرق والتوليفات التي يلجأ اليها الممول وأشخاص آخرين بهدف تجنب تطبيق الضرائب."
- **تعريف الدكتور رفعت محجوب:** " الغش الضريبي هو عبارة عن مخالفة نص من نصوص القانون الجبائي وقد كان اما بمناسبة تحديد وعاء الضريبة وربطها حينما يقوم الممول بإخفاء بعض المادة الخاضعة للضريبة." <sup>3</sup>

<sup>1</sup> - Andre Margairaz , « la fraude fiscal est ses succédanées collection.

<sup>2</sup> -Lusien mehl , « la fraud fiscal et ses succédanées »,éditionvaudoise lansanne ,1970,p16.

<sup>3</sup> - رفعت محجوب، المالية العامة - دار النهضة العربية، بيروت ، لبنان ، 1976، ص18.

رغم اختلاف التعاريف السابقة الا انها اتفقت على النقاط التالية:

1. الغش يكون سوء نية فاعلة.
  2. الغش الجبائي مخالفة صريحة وعميدة للقانون الجبائي.
  3. الغش يتم عن طريق الاخفاء المادي والمحاسبي.
  4. الهدف من الغش الجبائي التخلص من دفع الضريبة الواجبة على المكلف كلياً او جزئياً.
- من خلال النقاط السابقة يمكن إعطاء تعريف شامل ومختصر عن الغش الضريبي:
- الغش الجبائي هو كل مخالفة صريحة وعمدية للقانون الجبائي عن طريق إخفاء مادي او محاسبي للنشاطات، ثروات، ممتلكات، إيرادات او مداخيل، هدفه التخلص من الضريبة كلياً او جزئياً."

### ثانياً: اشكال الغش الضريبي

يمكن دراسة أنواع الغش الضريبي من ثلاثة نواحي:

#### 1- الغش المشروع والغش الغير المشروع:<sup>1</sup>

أ- **الغش المشروع:** هو قيام المكلف بتقليص الوعاء الضريبي واحتفاظه بالباقي رغم انه ليس من حقه وذلك باستغلال ثغرات القانون الجبائي دون مخالفة قواعد، ميزة الغش المشروع ان مرتكبه لا يترك أي أثر يترتب عليه عقاب. نذكر مثال: في القانون الجزائري تفرض الضريبة على التركات في حين لا تخضع الهبات لأي ضريبة، لذلك يستعمل المكلف هذه الثغرة في تقسيم املاكه الى هبات في حياته.

ب- **الغش الغير المشروع:** هو قيام المكلف بالتخلص من واجباته الجبائية جزئياً او كلياً وذلك بمخالفة

قاعدة قانونية عن قصد. ومن بين هذه الطرق نذكر:

- التلاعب في المحاسبة.
- الامتناع عن تقديم أي تصريح للإدارة الجبائية.
- تقديم تصريحات ناقصة او غير صحيحة لمصالح الإدارة الجبائية.
- إخفاء المادة الخاضعة للضريبة.

---

1- يحيوي نصيرة، "الغش والتهرب الضريبي" رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة الجزائر، 1998، ص40.

## 2- الغش البسيط والغش المركب:

أ- الغش البسيط: نتكلم عن وجود غش بسيط عندما يقوم المكلف بتقديم تصريحات خاطئة او ناقصة لمصلحة الضرائب عن قصد، بهدف تقليص الضريبة الواجب دفعها.<sup>1</sup>

ب- الغش المركب: ورد في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تعري للغش المركب على انه " الغش الذي يتوفر على كل العناصر التي يمكن بها خرق القانون الجبائي: <sup>2</sup>

- العنصر المادي: التملص في اقرا أسباب الضرائب والرسوم التي يخضع لها

- عنصر النية: المكلف على علم بان العمل غير مشروع.

- عنصر التدليس: هو مسح كل الأدلة ترقبا لأي مراقبة محتملة.

## 3- الغش المحلي والغش الدولي:

أ- الغش المحلي: هو ذلك الغش الذي يحدث داخل الحدود الإقليمية لبلد تواجد المكلف، حيث ان هذا الأخير يخضع للقانون الجبائي المحلي.

ب- الغش الدولي: يتم هذا الغش خارج الحدود الإقليمية للبلد او عدة بلدان نذكر على سبيل المثال: عند فرض الضريبة على الدخل يقوم الفرد بمغادرة البلاد حاملا دخله قبل اجال الاستحقاق الضريبية.

## المطلب الثاني: تعريف التهرب الضريبي واشكاله

### أولاً: تعريف التهرب الضريبي

تعريف حسن عواضة: "يكون هذا النوع من التهرب او تجنب الضريبة مقصودا لتحقيق بعض الغايات الاقتصادية والاجتماعية كأن تفرض ضريبة على جميع الأرباح الصناعية والتجارية ثم تستثني منها أرباح بعض المؤسسات وكثيرا ما يحصل التهرب الضريبي بالاستفادة من بعض الاحكام القانونية التي لم توضح بأحكام ودقة بحيث تترك ثغرات كثيرة يسهل على المكلفين التملص بواسطتها من دفع الضريبة وهكذا لا يرتكب المتهرب أية مخالفة".<sup>3</sup>

<sup>1</sup>-حسين عواضة، عبد الرؤف قطيس، "المالية العامة"، دار الخلدون للصحافة، لبنان، 1995، ص311.

<sup>2</sup>- المادة 303 من قانون الضرائب.

<sup>3</sup>-حسن عواضة، "المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص391.

**تعريف اندري مارغاريث:** "ان التهرب الضريبي عبارة عن التخلص من دفع الضريبة في حدود القانون".<sup>1</sup>

**تعريف لويس كارتون:** "هو تلك البراعة التي يستخدمها المكلف للتخلص من الضريبة المفروضة عليه، متفاديا في ذلك أي مخالفة لنصوص التشريعات الجبائية".<sup>2</sup>

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص تعريف شامل ومختصر للتهرب الضريبي:

هو فن تجنب الضريبة في حدود القانون الجبائي مما يجعل فرض العقوبة على المتهرب من الضريبة امرا صعبا او مستحيلا.

### ثانيا: اشكال التهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي شكل من اشكال الغش الضريبي.

### المطلب الثالث: التمييز بين الغش والتهرب الضريبيين

هناك عدة نقاط مشتركة لهاتين الظاهرتين وهي:<sup>3</sup>

- كل منهما يفوت أموال طائلة على خزينة الدولة.
- الغرض من كلاهما التخفيف او التخلص من العبئ الجبائي.
- كلتا الظاهرتين تعتبر جريمة مالية وذلك باستعمال سبل احتيالية للتخلص من عبئ الضريبة كليا او جزئيا.

ومن أوجه الاختلاف نجد:

يكون التهرب الضريبي للمكلف من عبئ الضريبة كليا او جزئيا دون خرق أي قاعدة من قواعد القانون في حين ان الغش الضريبي انتهاك واضح وصريح للقانون.

من الصعب كشف التهرب الضريبي او معاقبة مرتكبه لأنه يستعمل ثغرات التشريع الجبائي، كان يقوم الشخص في حياته بتوزيع ثروته في شكل هبات على الورثة، لكي يتجنب لخضوع للضريبة على التركات، لان التشريع الجبائي لا يخضع الهبات للضريبة على الدخل الإجمالي والحل في هذه الحالة سد الثغرات والفجوات الموجودة في القانون.

2-Andre Margaraize , opcit,p41 .

2-luis karton ,droit fiscal ,international et européen, paris,1991,p257

<sup>3</sup>- يحيايوي نصيرة، مرجع سبق ذكره، ص20.

اما الغش مرتكبه معرض للكشف لأنه يستعمل طرق تدليسييه مخالفة للقانون، فالحل هنا تشديد الرقابة الجبائية على المكلفين.

الغش يتوفر على العنصر المادي والمعنوي أي سوء نية المكلف واستعماله للطرق التدليسية، اما التهرب فيتوفر سوء نية المكلف أي العنصر المعنوي.

## المبحث الثاني: أسباب الغش والتهرب الضريبيين

لكل ظاهرة من الظواهر أسباب أدت الى نموها ونفسيها كما هو الحال بالنسبة لظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، الذي استفحل بشكل كبير في كل مجتمعات العالم المتقدمة منها والمتخلفة.

### المطلب الأول: أسباب الغش الضريبي

#### أ- الأسباب المتعلقة بالمكلف: <sup>1</sup>

1- الأسباب النفسية: تعود أسباب الغش الضريبي لدى المكلف لاعتقاده بان:

- الضريبة أداة للاغتصاب او افقار الشعوب ويرجع هذا الاعتقاد السائد الى أسباب تاريخية ورثها الشعب عن الاستعمار حيث كان هذا الأخير يستعمل مصطلح الضريبة لنهب الخيرات واموال الجزائريين.

- اعتبار الضريبة اقتطاع مالي بدون مقابل.

- اعتقاد البعض من الافراد بان التهرب من دفع الضريبة لا يعد تصرفا يلام عليه او مخالفا وانه لا يشكل خسارة لاحد مادامت الدولة شخصا معنويا وان سرقة الدولة لا تعد سرقة.

2- الأسباب الاجتماعية: تلعب العوامل الاجتماعية بدورها دور كبير في انتشار ظاهرة الغش الجبائي وهذا من بلد لآخر وفي لجزائر مثلا تضافرت كل العوامل المحيطة بالمكلف والتي أدت الى عدم المثول امام واجباته الجبائية.

3- الأسباب الاقتصادية: ان الأسباب الاقتصادية لها تأثيرها على سلوك المكلف اتجاه الضريبة او على توقفه عن دفعها وميله الى الغش الضريبي.

ان الوضعية الاقتصادية للمكلف سببا من الأسباب التي تؤدي به الى الغش الضريبي، فهي تؤثر مباشرة عليه اذ انها تتحطم في سلوكياته اتجاه دفع الضريبة.

ما يلاحظ انه بالرغم من الوضعية الاقتصادية الجيدة للمكلف الا انه يتمادى في التملص والتهرب جزئيا او كليا في حين ان بعض من ذوي الدخول البسيطة يقومون بأداء الواجب لضريبي طبيعيا.

<sup>1</sup> -Tixier gilbert,gnset(guy),droit fiscal,3émé édition,L .D.G,paris,p251.

**ب- الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية :**

للإدارة الجبائية دور فعال في المنظومة الجبائية ، فهي الوسيط الوحيد بين المكلف بالضريبة وبين السلطة التشريعية الجبائية وذلك بالتطبيق الصارم والامثل للنصوص والتشريعات وفرضا بصفة قانونية والزامية على المكلف.

غير ان الإدارة تعرف نوعا من الاختلال وعدم التحكم في المكلف بالضريبة من جهة وفي الهياكل الإدارية من جهة أخرى مما ساعد في اتساع فجوة الغش الضريبي.

ففيما يخص الإدارة الجبائية الجزائرية ككل لم تعرف تطورا ولا تقدما لا من الناحية المادية ونقصد بها الوسائل المستعملة اثناء القيام بعملية المراقبة او التحصيل، ولا الوسائل البشرية من الناحية الكمية او النوعية، بالرغم من التوسع الاقتصادي والتفتح على الاقتصاد والاستثمار واتساع حجم المعلومات والتبادلات التجارية التي عرفتها الساحة الاقتصادية الجزائرية.

بالإضافة الى الصعوبات التي تواجهها الإدارة الجبائية في تقدير بعض اوعية الضرائب ما يشجع المكلف على الغش، وقد تعمل الإدارة كذلك الى تقدير الضريبة تقديرا جزافيا باقل من القيمة الحقيقية مما يؤدي الى احداث اثار معنوية تشجع على التهرب والغش ، وتعد الإجراءات الإدارية الخاصة بتحصيل الضريبة، فإجراءات الروتينية المعقدة كثيرا ما تبذر روح الكراهية للضريبة وهو ما يجب على الإدارة الجبائية تلافيه.<sup>1</sup>

**ج\_ الاسباب المتعلقة بالنظام الجبائي:**

بعد الاستقلال انتهجت الجزائر نظام جبائي يتطابق مع النظام الموروث عن الاستعمار الفرنسي بكل ظلمه وتعقيده وما يحتويه من عدم المساواة بين المكلفين، لكن مع مرور الوقت اصبح هذا النظام السائد غير مقبول من قبل المكلفين، لياتي بعد ذلك نظام جبائي جديد يشبه الى حد كبير الأنظمة الجبائية العالمية ويتكيف مع التحولات الجديدة.<sup>2</sup>

توجد عدة عوامل تؤثر على الغش ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الجبائي ومدى استقرار التشريع الجبائي والتي نجلها في العناصر التالية:

- تقل العبء الجبائي: وذلك في حالة زيادة العبء الجبائي عن توقعات المكلفين.

<sup>1</sup> - د. عبد المنعم فوزي، مالية الدولة، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، 1971، ص 274.

<sup>2</sup> - cité par kandil ,théorie, fiscal, l'expérience algérienne, édition, E.N.A.C,p51.

- تعقيدات النظام الجبائي: ان الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة ومعقدة سواء اثناء ربطها وتحصيلها، تدفع المكلفين للتهرب.
- ضعف العقاب المفروض على المتهرب: إن حجم العقاب المفروض على التهرب الضريبي يؤثر على المكلف بحيث يقارن درجة الخطر فإذا كانت قيمة العقوبة كبيرة يعود على يقل التهرب، إذا كانت قيمة العقاب أقل في هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي.
- ضعف الرقابة الجبائية: عندما تكون الرقابة الجبائية ضعيفة يزيد ميل المكلف إلى التهرب.
- استقرار التشريع الجبائي: إن تغير القوانين الجبائية وتعددتها يؤدي لعدم ثقة المكلف بالنظام الجبائي.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي

يعود انتشار ظاهرة التهرب الضريبي إلى توفر أسباب معينة والتي ترتبط بالمكلف بصفة خاصة وكذا النظام الضريبي المطبق، والظروف الاقتصادية السائدة بصفة عامة.

#### 1. الأسباب المتعلقة بالمكلف:

غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي الى المكلف في حد ذاته والتي تندرج في إطار اعتبارات نفسية، أخلاقية ومالية، وتتمثل هذه الأسباب في:<sup>2</sup>

#### ❖ ضعف المستوى الخلفي:

من العوامل الجوهرية التي تؤدي الى التهرب الضريبي ضعف المستوى الخلفي لدى الأفراد المنوط بهم دفع الضريبة، والذي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب الضريبي.

#### ❖ ضعف الوعي الضريبي:

ويقصد به شعور المواطن بواجبه نحو وطنه، وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء.

#### ❖ الوضعية المالية السيئة للمكلف:

1- درار بلال، زكري بلال، دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي، ماستر اكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2012، ص12.

<http://dspace.univmsila.dz:8080/xmlui/handle/123456789/2234>

2- بن التومي محمد، الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي، ماستر اكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2020، ص29-<http://dspace.univ>

[msila.dz:8080/xmlui/handle/123456789/23815](http://dspace.univmsila.dz:8080/xmlui/handle/123456789/23815)

تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب ونطاقه بحيث نجد أن ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه وساء مركزه المالي.

## 2. الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي

توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الضريبي ومدى استقرار التشريع الضريبي، والتي نجلها في العناصر التالية:

- تعقد التشريعات والقواعد الضريبية: مثل (الإعفاءات، التخفيضات، الإضافات)، وهذا ما يترك مجالاً لتأويلات كبرى وخاصة أثناء التطبيق كما أن التشريعات الضريبية غير المنسجمة وغير المترابطة، تحوي الكثير من الإبهامات والتعقيدات والثغرات الأمر الذي يترك مجالاً للتهرب والغش الضريبي.

- عدم استقرار التشريعات الجبائية: والذي مرده للتعدلات المتوالية والمختلفة وكذا إلغاء بعض الأحكام الجبائية التي تستحدث بمناسبة قوانين المالية السنوية والتكميلية، فهذه السرعة لم تتمكن لا العناصر الجبائية ولا موظفوا الإدارة الجبائية من استيعاب مضمون الإدارة الجبائية.

- كثرة وتعدد الضرائب وارتفاع نسبها: هذا ما يجعل وطأتها تشتد على المكلف، فيكون ذلك حافزاً للتهرب منها، والثابت أنه كلما ارتفع سعر الضريبة وازداد عبئها كلما كان ذلك مدعاة للتهرب منها.

- عدم مرونة النظام الجبائي: والذي يجب أن يرتبط بالتنمية وطبيعة تطور الأنشطة الاقتصادية، لذلك يجب تتبع أساليب عمل مرنة تتلائم مع الظروف الاقتصادية العامة.

- ضعف وعدم صرامة القوانين في معاقبة المتهربين: إذا قلت احتمالات القبض وانخفض معدل العقوبة في حالة المحاكمة والقبض، سيؤدي في النهاية إلى فتح الطريق باتجاه المزيد من جرائم التهرب.

### 3- الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية:

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة، كلما سهل التهرب الضريبي، ويرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية بالإضافة إلى نقص اليد العاملة الفنية، ونقص الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة، إضافة إلى ضعف أو تدني الأجور، كما توجد ظاهرة خطيرة تهدد الإدارة الضريبية والتي ترتبط بالجانب الخلفي لموظفي الإدارة والمتمثلة في الرشوة بحيث تعتبر سبب رئيسي وتندرج ضمن الفساد الضريبي، كما تعاني الإدارة الضريبية من عدة مشاكل تتمثل في :

- لا تخضع إطارات الإدارة الضريبية لتكوين واحد، بحيث يوجد هيكلين مكلفين بتكوين هؤلاء الإطارات، المعهد الوطني للمالية، ومعهد الاقتصاد الجمركي والجبائي والبرامج بينها متباينة، كما يغلب على هذا التكوين الطابع العام، والواجب أن يكون ذا طابع دقيق ومتخصص حسب نوع الضرائب وحسب الاوعية الضريبية.
  - غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية، مثل روح التسويق، العلاقات العامة، الإدارة بالمساهمة، لذلك يجب التركيز على تطوير تسيير الموارد البشرية وفق المفاهيم العلمية الحديثة.
  - غياب الجهود للتعريف بالنظام الضريبي والقيام بالتوعية سواءً على مستوى وسائل الإعلام أو المناهج التعليمية.
  - ضعف التكوين في المجال الضريبي.
  - سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري، إذ لازالت تعالج بطريقة يدوية.
- الأسباب المرتبطة بالظروف الاقتصادية:**

- تؤثر الظروف الاقتصادية التي تمر بها كل من الدولة والمكلف على مستوى تفشي التهرب الضريبي بين أوساط المكلفين ويمكن تلخيص هذه الظروف في النقطتين التاليتين :
- إن فترات الكساد والأزمات التي يشهدها أي بلد تعمل على انتشار التهرب الضريبي وزيادته بسبب قلة النقود وانخفاض دخول المكلفين، وتدهور القدرة الشرائية للأفراد، مما يصعب على المنتجين نقل عبء الضريبة، لذلك يلجئون إلى التهرب الضريبي بمختلف الطرق المتاحة؛
  - عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشارا الاقتصاد الموازي، يؤدي إلى زيادة حجم التهرب الضريبي، وذلك بسبب عدم ضبط سوق السلع والخدمات إضافة إلى عدم ضمان حرية المنافسة التي تعتبر من أهم شروط شفافية المعاملات.

### **المطلب الثالث: الوضعية الاقتصادية المتعلقة بالبلد:**

- تلعب الحالة الاقتصادية للبلد دورا بالغ الأهمية في انتشار الغش والتهرب الجبائين ففي حالة الازدهار يزيد النشاط الاقتصادي نتيجة زيادة المبادلات التجارية وبالتالي ترتفع القدرة الشرائية للمستهلك ومنه بإمكان المكلف تحميل جزء من عبئه الجبائي على سعر السلعة وهذا يعني استغناؤه عن الغش والتهرب الجبائين.

اما في حالة الركود الناتج عن ضعف مستوى التجارة الخارجية والمحلية، وذلك راجع لانخفاض نسبة التبادل التجاري والاقتصادي مما يؤدي الى ظهور اختلال في الاقتصاد الوطني، مما يستدعي تدخل الدولة لتحديد اسعار السلع في السوق، وهذا بهدف تعديلها.

تعتمد السياسة الجبائية في الجزائر على الجباية البترولية، التي تولي لها الدولة اهتماما كبيرا وتقدر الجباية البترولية سنة 2017: 2.200.120.000 دينار جزائري بينما مجموع إيرادات الجباية العادية 3.435.394.000 دينار جزائري.

ان اعتقاد المكلف بان الجباية العادية غير مهمة وذلك لاهتمام الدولة بالجباية البترولية لكون إيراداتها معتبرة، وبالتالي التهرب من دفع الضريبة لا يؤثر على ميزانية الدولة لاعتمادها بالدرجة الأولى على الجباية البترولية.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> - ماجور حورية "الغش والتهرب الجبائي"، ليسانس، كلية العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2002، ص30.

### المبحث الثالث: طرق وآثار الغش والتهرب الضريبيين

تعددت الطرق وأساليب التهرب الضريبي باختلاف نوع النشاط ومهارة المتهرب وكذلك مع الغش الضريبي وقد أدى التفتح الاقتصادي والتطور التكنولوجي وزيادة التعاملات الاقتصادية الى تطور أساليب الغش والتهرب الضريبي.

#### المطلب الأول: طرق الغش والتهرب الضريبيين

يشكل الغش الجبائي احد التحديات أمام التطبيق الفعال للسياسة الاقتصادية و المالية بحيث يسعى المكلف دوما الى تطبيق طرق و أساليب للتهرب الجبائي وإيجاد ثغرات قانونية للإفلات من دفع الضريبة ومن ثم إلحاق الأضرار بالخزينة العمومية و الاقتصاد الوطني ككل لذلك فقد تنوعت و تعددت طرق وأساليب التهرب و الغش الضريبي وذلك حسب الأنشطة الممارسة ومن هذه الأساليب نذكر ما يلي:<sup>1</sup>

التهرب عن طريق العمليات المحاسبية حيث يمكن للمكلف أن يتهرب من دفع مستحقاته باللجوء إلى تقديم إقرار ضريبي أو من خلال التصريحات استنادا إلى دفاتر وسجلات وحسابات مخالفة للسجلات والدفاتر الحقيقية ويتم ذلك على مستويين:

تخفيض الإيرادات: يعد هذا النوع من التهرب الأكثر شيوعا للتخلص من دفع الضرائب حيث يلجأ المكلف بالضريبة الى عدم تسجيل في الدفاتر والسجلات المحاسبية جزء من الإيرادات التي تدخل في حساب الربح الخاضع للضريبة، وهذا بتخليص الوعاء الضريبي، مثل البيع دون فواتير والبيع دون التصريح بالأشعار الحقيقية (فواتير وهمية)، وتسجيل قيمة المبيعات بأقل من قيمتها الحقيقية بالاتفاق مع الزبون.

تضخيم التكاليف (الأعباء) حيث ينص القانون الجبائي على خصم بعض التكاليف والأعباء عندما يتم تحديد الأساس الخاضع للضريبة كما هو في حالة الريح على أن تكون لها علاقة بنشاط المؤسسة وتكون مبررة بوثائق رسمية كمثال على ذلك خصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي أو بالإضافة إلى النشاطات ذات الطابع الثقافي، والأعباء المتعلقة للسير عادي الى نشاط المؤسسة، لكن

<sup>1</sup> - اسعيد خليفة، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، الجزائر،

المكلف يعمل دائما على تضخيم بعض الأعباء وادخال النفقات وهمية من اجل تخفيض الأساس الخاضع للضريبة.

القيام بتسجيل المكافآت بأرقام مرتفعة بعمال محليين ويمارسون أعمال ثانوية فقط.

التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية ومنها:

- التهرب عن طريق العمليات المادية ويكون هذا النوع من التهرب عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية لواقعة مادية بالإخفاء الكلي أو الجزئي للمادة الخاضعة للاقتطاع ، فالإخفاء الكلي يتمثل في عدم الإخطار بمزاولة النشاط التجاري أو الصناعي أو الحرفي ، أما الإخفاء الجزئي : يتمثل في إخفاء جزء من المادة تقع عليها الضريبة أوفي عدم التصريح القانوني لجزء من المواد و البضائع إلى تدخل في الاقتطاع الضريبي أو بالقيام بأنشطة في مناطق معزولة وهكذا لحرمان الخزينة من حصيلة الضرائب.

- التهرب عن طريق العمليات القانونية حيث يعتبر هذا الأسلوب الأكثر استعمالا وتنظيما حيث يتم من خلاله خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية أين يعتمد المتهرب لممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة مشتريات دون فواتير ، فواتير دون شراء أو بيع ، وهو الأخطر عن طريق كتابات متناسقة حيث لا تجد فيها مجال للشك، من خلال استغلال القانون أو استغلال الثغرات الموجودة فيه للتخلص من دفع الضريبة، وهنا يقوم المكلف بخلق حالة قانونية مصطنعة مخالفة للوضعية الحقيقية بتكيف خاطئ لحالة ما مثل تمرير عملية خاضعة للضريبة محل عملية أخرى هي معفاة في حقيقتها ، كتسجيل عقد بيع على أساس أنها هبة تفاديا لدفع الضريبة على عملية البيع.

- كما يمكن التهرب اثر عمليات وهمية كشراء فواتير مزيفة من اجل خصم الرسم على القيمة المضافة بأسعار متدنية وهذا كله هروبا من عدم دفع الضريبة واجتهادا منهم في خلق طرق وابتكار كل الوسائل للتهرب من دفع مستحقاتهم.

### المطلب الثاني: آثار الغش والتهرب الضريبيين

ينتج عن التهرب والغش الضريبي عدة آثار سواء على المستوى الاقتصادي أو الاجتماعي أو

المالي ويمكن أن نصيغها كما يلي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2010، ص308.

للتهرب الضريبي لآثار المالية حيث يؤدي التهرب الضريبي الى إنقاص ملموس بالخرزينة العامة للدولة من خلال فقدها لجزء من الحصيلة الضريبية ما كانت لتفقد لولا حدوث التهرب، وبالتالي عدم قيام الدولة بالإتفاق العام وعجزها عن أداء واجباتها الأساسية نحو مواطنيها.

كما قد يؤدي التهرب الضريبي إلى تخفيض الدخل القومي ومنه سينخفض الدخل الفردي وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى وسائل تمويل أخرى كالإصدار النقدي أو اللجوء إلى الاقتراض مما قد يتسبب في ضرر ومخاطر بالاستقلال المالي والاقتصادي للوطن، من خلال اللجوء الى الاصدار النقدي، الرفع من الضغط الجبائي (رفع معدلات الضريبة... الخ).

للتهرب الضريبي آثار الاقتصادية حيث تحدث اعوجاج بالنسبة للاقتصاد الوطني وتتمثل فيما يلي:

- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها.
- إعاقة المنافسة الاقتصادية.
- إعاقة التقدم.
- التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي.
- ظهور رؤوس الأموال.
- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها.

تؤدي ظاهرة التهرب إلى نقص الإيرادات الضريبية ومن ثم تلجأ الدولة الى الرفع من معدلات الضرائب لتغطية النقص الحاصل في الإيرادات وترفع معدلاتها لتغطية ذلك النقص، فان التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية.

- ويؤثر على المنافسة حيث يؤدي التهرب الضريبي إلى الإخلال بقواعد المنافسة، فالمؤسسات التي تتمتع من دفع الضريبة تحقق أرباحا وهي في أفضل وضعية من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية بصفة منتظمة حيث يسمح ذلك من امتلاكها لرؤوس الأموال ضخمة، أي أنها تؤدي ظاهرة التهرب من كبح اهم محفز اقتصادي وهو روح المنافسة، أيضا تساهم ظاهرة التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي.

- ويؤثر على إعاقة التقدم الاقتصادي حيث أن الأثر المتمثل في إعاقة المنافسة والذي يترتب عليه الغش الضريبي يساهم في إبطاء والتأخير في التطور الاقتصادي وإعاقة التقدم الاقتصادي.

- ويؤثر على التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي بلجوء بعض الأعوان الاقتصاديون إلى أنشطة اقتصادية في قطاعات حساسة للتهرب من الضرائب غير مبالين بالأنشطة التي تساعد على التنمية الاقتصادية وتزيد القيمة المضافة والدخل الوطني فهم لا يتوجهون إلى الأنشطة الاقتصادية التي تجلب الثروة ومن ثم يصبح التهرب الضريبي سبب في الركود الاقتصادي.
- إن عملية التهرب الضريبي جُلها تتمثل في إخفاء المكلف رقم أعماله وأرباحه الحقيقية من خلال عملية الاكتناز أو على شكل أوراق نقدية أو معادن كالذهب كذلك يقوم بعض المكلفين بفتح حسابات بنكية خارج الوطن وتهريب رؤوس الأموال الشيء الذي بسبب نقص الإيرادات.<sup>1</sup>
- كذلك يؤثر التهرب الضريبي على الادخار والاستثمارات فنقص الإيرادات سببه التهرب وبالتالي لا يسمح بتكوين ادخار ومنه إضعاف الاستثمار والتقليل من إمكانيات الدولة في مجال الإنفاق العمومي مثل التعمير - الصحة - التعليم - البناء السكن.
- لتهرب الضريبي آثار اجتماعية تتجسد في تعمق الفوارق الاجتماعية، من حيث زيادة فقر الطبقة الفقيرة والمتوسطة نتيجة عدم استفادة المجتمع من الخدمات ونقص في المرافق العمومية، كما يؤدي التهرب إلى زيادة معدلات الضرائب غير المباشرة التي تدخل ضمن أسعار مختلف المنتجات والسلع وهذا يمس جميع الأفراد بما فيها الطبقة الفقيرة . وفيه اخلال بإعادة توزيع المداخيل على أفراد المجتمع اذن بغياب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية مما يؤدي إلى عدم تساوي المكلفين أمام الضريبة ومن ثم عدم المساواة بين المكلفين.
- إن الهدف من الضريبة هو إرساء عدالة اجتماعية والتهرب من دفعها أصبح مصدر ظلم اجتماعي لان الأموال أو الإيرادات الضائعة بسبب التهرب يؤدي في كثير من الأحيان للرفع من قيمة الضرائب، ومن ثم زيادة الأعباء الضريبية على المكلف الذي لا يتهرب.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> خالد شحادة الخطيب، احمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن، 2005، ص223.

<sup>2</sup> حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2008، ص52.

### المطلب الثالث: أساليب الحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين

الوسائل الوقائية لمعالجة التهرب والغش الضريبي تتمثل الأسباب الوقائية ما يلي:

- ضرورة تبسيط النظام الجبائي والعمل على استقراره فعدم ثبات النظام الجبائي يؤدي الى صعوبة الفهم في تطبيق النصوص القانونية، سواء من جهة المكلفين بالضريبة أو من طرف الاعوان الادارة الجبائية، وهذا راجع الى نقص الاعلام ومن ثم يصبح المكلف يعتبر كل تعبير هو فخ منظم للوقوع به.

- تحسين الادارة الجبائية ويكون ذلك من خلال توفير إمكانيات المادية والبشرية وتحسين كفاءة المستخدمين وتكوين الاطارات المؤهلة، بإنشاء معاهد مخصصة في مجال الجبائي وادخال اجهزة متطورة كالمعالجة المعلوماتية، والتي اصبحت لازمة وحتمية من اجل متابعة ملفات المكلفين المتزايدة سنويا.

- تحسين العلاقات بين الادارة والمكلف بالضريبة ان خلق جو ملائم لتحسين العلاقة بين المكلف والادارة الجبائية يمكن من خلال بذل مجهودات هامة لإظهار دور وأهمية الجباية وهذا وفق الاجراءات التالية:

- السماح للمكلفين على حساب الدولة الاتصال هاتفيا بمصالح الضرائب.
- فتح مكاتب للعلاقات الإنسانية.
- نشر منشورات دورية تشرح القانون الجبائي.
- فتح مكاتب المصالح الجبائية في الاوقات التي لا يعمل فيها المكلفون بالضريبة.

الوسائل العلاجية لمحاربة التهرب والغش الضريبي وتتمثل هذه الأخيرة في:

تشديد الرقابة الجبائية حيث تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة قانونية في التشريع الجبائي بحيث تمكن الادارة من خلالها التأكد من صدق وصحة التصريحات والمعلومات التي يقدمها المكلفون.<sup>1</sup>

وتلعب الرقابة الجبائية دور مهم جدا وفعال من خلال اضاء او وجود رقابة تجعل المكلفين بالضريبة يتخوفون او يمتنعون عن ممارسة التهرب والغش الضريبي وذلك من خلال الرقابة العامة أو الرقابة المعقدة.

<sup>1</sup>غازي حسين عناية، النظام الضريبي، في الفكر الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2006، ص345.

### خلاصة:

تعتبر ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين كأحد اهم التحديات التي تواجهها الدولة في تطبيقها لسياساتها الاقتصادية، وهذا ما قادنا الى محاولة تحليل وتشخيص وكذا الالمام بمختلف جوانب هذه الظاهرة.

ومن خلال عرضنا لمفهوم الغش والتهرب الضريبيين اتضح لنا انهما ظاهرة خطيرة تهدف الى التخلص والتملص من أداء الواجب الضريبي، وذلك باتباع طرق وأساليب تؤول لعدم الالتزام بدفع الضرائب المستحقة على المكلفين بالضريبة.

اذ تظهر آثارهما على الخزينة العمومية التي تضرب الاقتصاد الوطني نظرا للعجز الذي تحدثه من خلال التأثير على حصيلة الإيرادات من الضرائب، لذا يجب الحد من الظاهرة عن طريق اجراء دراسات علمية ميدانية ومحايرتهما.



# الفصل الثاني

الرقابة الجبائية كآلية للحد من ظاهرة  
الغش والتهرب الضريبي

## تمهيد

ان الغش والتهرب الضريبي هما داء جميع الأنظمة الجبائية في العالم، وتشهد خطورته في البلدان التي تمثل فيها الجباية اهم مورد للخزينة العامة للدولة. لذلك يسعى القانون الجبائي الى إيجاد الدواء لهذا الداء بتوظيف جميع الوسائل المتاحة لمحاربتة، ومنها وسيلة الرقابة الجبائية.

اذ تعتبر هذه الأخيرة من اهم الإجراءات الضرورية المتخذة لمكافحة، وتكتسي أهمية بالغة اكثر، نظرا لان النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي أي انه يمنح الحرية النسبية للمكلف بالضريبة في التصريح بمداخله من تلقاء نفسه، لهذا تعتبر الرقابة الجبائية على هذه التصريحات ضرورية ولازمة.

ومن خلال هذا الفصل قمنا بتقسيمه الى ثلاث مباحث حيث نتناول في المبحث الأول عموميات حول الرقابة الجبائية وفي المبحث الثاني الإطار القانوني لها وفي الاخير التحقيق الجبائي.

### المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

الرقابة في كل مجالاتها امر طبيعي في أي مجتمع، لأنها تمثل الضوابط لكل تصرف يتعدى أثره للغير نتيجة لتجاوز المسؤول لسلطته او تجاوز المحكوم لحقوقه، ويترتب عن ذلك اثار عدة. كذلك بالنسبة للمكلف بالضريبة.

#### المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها

لقد قدمت عدة تعاريف للرقابة الجبائية ابرزها: <sup>1</sup>

أ-الرقابة الجبائية: هي " تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلائم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الاثباتات والتصريحات.

ب-الرقابة الجبائية: هي " مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف الى التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وذلك من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية وهذا الحق محفوظ بنصوص ومواد التشريع الجبائي.

ت-الرقابة الجبائية: "الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية، من جهة وتعزيز الامن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى، وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية". <sup>2</sup>

من خلال ما سبق يمكن تعريف الرقابة الجبائية بانها مجموعة العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية، في إطار سلطة قانونية أعطاها المشرع للإدارة الجبائية، حيث تقوم بالتحقق من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة،

<sup>1</sup> خضير صبرينة، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، تبسة، الجزائر، 2019، ص323-<http://dspace.univ->

[msila.dz:8080/xmlui/handle/123456789/20173](http://msila.dz:8080/xmlui/handle/123456789/20173)

<sup>2</sup> فريجات إسماعيل الاطار القانوني للرقابة الجبائية، ملتقى وطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة قلمة، يومي 28-29 جوان 2020، ص12.

والعمل على تصحيح الأخطاء الموجودة، اعتمادا على المعلومات التي تمتلكها الإدارة الجبائية والمؤطرة قانونا، من اجل الحد من اشكال التهرب الجبائي، ورفع الإيرادات الجبائية.

### اهداف الرقابة الجبائية:

للرقابة الجبائية عدة أهداف قانونية وإدارية واقتصادية واجتماعية والتي يمكن إيجازها

فيما يلي<sup>1</sup>:

**1- هدف قانوني:** ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين الجبائية المختلفة، وحرصا على ذلك تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين على ارتكاب أية مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

**2- هدف اداري:** تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال المعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل ملفت وكبير في زيادة المردودية وهذا بواسطة كشف الأخطاء والتجاوزات التي تساعدها في معرفة الحقائق والإحصائيات وتقييم الآثار الناجمة عن ذلك لاتخاذ القرارات السليمة في سياستها الجبائية.

**3- هدف اجتماعي:** على الصعيد الاجتماعي نجد الرقابة الجبائية تهدف لمنع ومكافحة انحرافات المكلف بمختلف صورها مثلا التلاعب والإهمال أو التقصير في أداء وتحمل واجباته، وهذا سعيا منها لتكريس مبدأ المساواة بين المكلفين.

**4- هدف اقتصادي:** تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العمومية من التهرب الضريبي وحمايتها لضمان أكبر للحصيلة الضريبية التي تعكس على زيادة الإنفاق العام وإنعاش الاقتصاد الوطني وهذا نظرا للتناغم المتواصل والكبير بين المجال الاقتصادي وتنميته بنظيره المجال الضريبي.

<sup>1</sup> معطاي خيثر، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر، شهادة الماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2019، ص 20. <http://dspace.univ->

[msila.dz:8080/xmlui/handle/123456789/16149](http://dspace.univ-)

## المطلب الثاني: اشكال الرقابة الجبائية

بما أن الرقابة الجبائية في الجزائر تعتبر وسيلة هامة لكشف المناورات التدايسية و مكافحة العمليات غير القانونية و التي تلحق أضرار جسيمة بالخزينة العمومية و الاقتصاد الوطني على حد سواء ، فنجد فعالية الرقابة الجبائية تتأسس على مقارنة المعلومات التي احتوتها الملفات الجبائية والمعطيات الخارجية الواردة لها، لتمارس بشكل سليم وشامل على مستوى مفتشيات الضرائب، أو على مستوى الرقابة الجبائية المعمقة التي تتم في المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة والمسندة إلى عدة أجهزة مختصة في هذا المجال، أما الشكل التالي يبين لنا أشكال الرقابة الجبائية وفقا للنظام الضريبي الجزائري<sup>1</sup>.

### أولا-الرقابة الجبائية الشاملة

إن الرقابة الجبائية الشاملة تتم داخل مكاتب مفتشيات الضرائب بشكل دوري دون تنقل أو بحث خاص من طرف أعوان الإدارة الجبائية، بل ينجز هذا العمل بالمفتشية التي بحوزتها الملف الجبائي وفي مكتب العون المكلف برقابة الملفات الجبائية خاصة منها الخاضعة للنظام الحقيقي كما لا يمكن استعمال التدقيق المعمق نظرا لحجم الملفات التي بحوزتها، أما الرقابة الجبائية الشاملة تتمثل في:

1-الرقابة الشكلية إن الرقابة الشكلية تغطي جميع التدخلات التي تهدف لتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة و كذا التحقق من هوية المكلفي، كما تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات الجبائية والمعتمدة على القراءة السطحية لها، و تتحدد بالخصوص في التحقق على ختم المستوى الشكلي للمعلومات التي يجب أن يتضمنها التصريح، مثل الهوية الجبائية، إمضاء والمكلف... أو تصحيح الأخطاء الحسابية التي تأتي من ترحيل المجاميع والأرصدة، وعليه إن هذا النوع من الرقابة الجبائية يعتبر أساسي بهدف ضمان صحة وصدق التصريحات المقدمة دون التعمق في محتوياته. أما في حالة نقص

<sup>1</sup> - معطاوي خيثر، المرجع السابق، ص25.

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 الأولى تعتبر تمهيدا للرقابة الجبائية الموالية.

**2- الرقابة على الوثائق:** على غرار الرقابة الشكلية التي تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين، فإن الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبه 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 كإدارات والهيئات العمومية، الجمارك، البنوك، المتعاملين وغيرها من الأطراف الأخرى.

### ثانيا- الرقابة الجبائية المعمقة

بخلاف الرقابة الجبائية الشاملة، تتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في التدخلات المباشرة للأعوان المدققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبه من طرفهم كما يتم الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللازمة وهذا لأربعة سنوات لم يمسهما التقادم لمحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي.

كما يتناول هذا النوع من الرقابة الفحص الدقيق و المميز لمحتوى الملف الجبائي سواء على مستوى نيابة المديرية الولائية للرقابة الجبائية أو مصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات حسب الاختصاص ممثلة في عدة فرق مختصة، أما التمييز بين أنواع الرقابة الجبائية يكمن في حجم الإمكانيات المستعملة و الأهداف المسطرة، في حين المعايير المعتمدة في إحالة

الملف الجبائي على الرقابة المتعمقة فهي عديدة أهمها التصريح بالعجز المكرر، النقص المستمر في الربح المحقق، إشارة واضحة بوجود تلاعبات و تجاوزات تم الكشف عنها عن طريق الرقابة الشاملة للفصل فيها ، أما الأعوان المكلفين بهذه المهمة يجب أن لا يقل رتبهم عن مفتش ضرائب كما يتم الانتقال إلى مكان مزولة نشاط المكلف ، لإجراء معاينة ميدانية للتأكد من صحة و نزاهة التصريحات المقدمة، وتتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في:

- التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة.VC

- التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين.VASFE

- التحقيق المصوب في المحاسبة (تم استحدثه بموجب قانون المالية (VCP)2010

**المطلب الثالث: أسباب اجراء الرقابة الجبائية ومبادئها**

### **1-الأسباب:**

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 بمداخله:** بما أن الأنظمة الجبائية الحديثة أنظمة تصريحية تسمح للمكلف بالتصريح بمداخله من تلقاء نفسه، وذلك من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخله للإدارة الجبائية باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي، ويفترض انها صحيحة مالم 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 الظاهرة وتوسع نطاقها دعت الضرورة إلى وجود آلية رقابية تهدف إلى المحافظة على أموال الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي.

**2- مبادئ الرقابة الجبائية:**

كي 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 تنعكس 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.

ب- ترقية وتطوير الإدارة الجبائية: إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة 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 الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي.

## المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

نص القانون الجبائي الجزائري على قوانين تخص وتشريعات تنظم الضريبة وكيفية فرضها وطرق تحصيلها، كما تمنح الإدارة الجبائية من اجل الحفاظ على حقوق الخزينة.

### المطلب الأول: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية

تحتاج الإدارة الجبائية إلى مجموعة من الوسائل القانونية التي تعمل على حماية ممارسة أعوانها عندما يقومون بممارسة واجبه المهني، لذا منح المشرع الجبائي عدة حقوق وصلاحيات للإدارة الجبائية أثناء أداء مهامها الرقابية، ولقد حدد القانون صور متابعة فيما بينها وألزم المحققين إتباعها أثناء عملية الرقابة.

فالتصريحات المكتتبه من طرف المكلفين تكون محل فحص دقيق وذلك لتأكد من صحة المعلومات المقدمة من خلال العناصر التالية: حق المعاينة، حق الاطلاع، حق التحقيق، حق استدراك الأخطاء.....

لقد خول القانون الجبائي للإدارة الجبائية العديد من سلطات والتمثلة في:

- **حق المعاينة:** يتمثل هذا الأخير في حالة وجود قرائن تشير إلى وجود ممارسات تدليسية، رخص القانون تحت بعض الشروط لأعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل بالقيام بإجراءات المعاينة في كل الأماكن بهدف البحث وجمع وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم والعناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة وهذا ما تضمنته المادة 34 من قانون الاجراءات الجبائية. هذا الحق لا يمكن ممارسته إلى بترخيص وبأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير. ويجب طلب الترخيص للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة، حيث تبرر بها المعاينة وتبين على وجه الخصوص ما يأتي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 24 من قانون المالية، 2008، ص9.

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعينة.
- عنوان الأماكن التي سيتم معاينتها.
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدلسية والتي يتم البحث عن دليل عليه.

**حق الرقابة:** يمكن لمصالح الجبائية القيام بالرقابة على التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة، ومراقبة المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر وتدفع أجور وأتعاب أو مرتبات من أي طبيعة كانت، وحق الرقابة ليس محدد على الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بل يمتد الى الضرائب غير مباشرة والتسجيل.<sup>1</sup>

**حق الاطلاع:** ان حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية مكفول قانونيا، حيث منح المشرع الجبائي لهم حق الاطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين، بالإضافة إلى جمع كل المعلومات اللازمة للتحقيق والرقابة لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات العامة أو الخاصة بغية الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق، وفي حالة رفضهم لتقديم المعلومات تفرض عليهم عقوبات.

ولقد أتاح المشرع الجبائي هذا الحق في الإطلاع من خلال المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية "يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء ضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات".<sup>2</sup>

ويمكن لأعوان الإدارة ان يمارسوا حقهم في الاطلاع على جميع المؤسسات والإدارات والمؤسسات الخاصة والمؤسسات المالية، والاستفادة من المعلومات للسير المحكم.

**حق اجراء البحث:** يمكن لأعوان الإدارة الجبائية لدى كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم عن القيمة المضافة، والمكلف مطالب بتزويد هؤلاء الأعوان بكل الوثائق والمستندات

<sup>1</sup>- عوادي مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، ط2، مطبعة السخري للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص17.

<sup>2</sup>- المادة 45، قانون الإجراءات الجبائية، ص20.

الضرورية لتحديد رقم الأعمال وأسس فرض الضريبة، ويحق لهم الدخول خلال ساعات النشاط من الساعة 08 صباحا حتى ساعة 08 مساء إلى المحلات ذات الاستعمال المهني. كما يمكنهم طلب تسليم نسخة من المستندات المتعلقة بالعمليات التي تسفر عن وضع فاتورة ، ويتم إثر كل تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة.

**حق التقادم:** نصت المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية والتي حدد فيه أجل تقادم عمل الإدارة الجبائية بأربع سنوات ، مع إستثناء وجود مناورات تدليسية ، وهذا بالنسبة لما يأتي:

- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها .

- القيام بأعمال الرقابة.

- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات طابع.

إذا أجاز المشرع الجبائي للإدارة الضريبية تصحيح حالات النسيان ، أو محل السهو أو الإغفالات لتصريحات المكلفين .

وحق التقادم هو حق قانوني بموجبه تستطيع الإدارة تصحيح حالات النسيان أو النقائص أو الإغفالات، وانقضاء أجل التقادم لا يعد عائقا لممارسة حق الرقابة.<sup>1</sup>

### السر المهني:

كل محقق ملزم بكتمان السر المهني للمدين (المكلف) فإذا أفشى السر يتعرض المحقق إلى عقوبات جنائية، وتكون ذلك من خلال تأدية مهامه الوظيفية ، من خلال إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة ، وكإستثناء في حالة نزاع يرخص لأعوان الإدارة الجبائية الادلاء بالمعلومات التي في حوزتهم ولها أهمية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> عوادي مصطفى، زين يونس، المرجع السابق، ص19.

<sup>2</sup> عباس عبد الرزاق، تحقيق في المحاسبة والنزاع الضريبي، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص48.

### المطلب الثاني: الالتزامات والضمانات الممنوحة للمكلف

يخضع المكلف بالضريبة للالتزامات جبائية عديدة والتي من الواجب احترامها لها ومعرفتها والالتزام بها لتفادي العقوبات المفروضة لمخالفيها لذا أوجب المشرع على المكلفين جملة من الواجبات الجبائية سواء كانت ذات طابع محاسبي أو جبائي. حيث سنتناول في هذا المطلب الى الواجبات كفرع أول، والحقوق كفرع ثاني.

#### أولاً: الالتزامات

نص المشرع الجبائي على جملة من الواجبات والحقوق على المكلفين بالضريبة ذات طابع محاسبي وجبائي في نفس الوقت.

أ - **الالتزامات ذات الطابع المحاسبي:** هذه الالتزامات محددة في القانون التجاري في المواد 11 - 10 - 09 ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:

1- **دفتر اليومية (سجل اليومية):** ألزم القانون التجاري مسك دفتر اليومية في المادة 09 تنص: (كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يعد فيه يوماً بيوم العمليات المقامة، شرط أن يحفظ هذا الدفتر و كل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوم بيوم).<sup>1</sup>

دفتر اليومية دفتر موقع ومرقم ويجب أن يصادق عليه من قبل قاضي القسم التجاري للمحكمة فيما يخص الأشخاص الذين يقومون بأرباح غير تجارية فدفتر يوميتهم موقع من قبل رئيس مصلحة الضرائب الموجودة في مقر نشاطهم. وهذا الدفتر يقدم عند كل طلب من المصلحة الجبائية، وغيابه سبباً لإلغاء المحاسبة، فيجب أن تمسك المحاسبة طبقاً للقوانين.

هذا الدفتر يكون مبني على تسجيل العمليات المادية للمؤسسة بتاريخ متتابعة يوماً بعد يوم مع نتائج العمليات شهرياً على الأقل، وتقيد فيه كل عملية مهما كان نوعها أو قيمتها بمستندات إثباتية.

<sup>1</sup> - المادة 9، قانون التجاري، 1975، ص04.

**2-دفتر الجرد:** مثل دفاتر اليومية ألزم القانون التجاري بمسك دفتر الجرد والذي يقتضي بإجراء الجرد على جميع عناصر الأصول و الخصوم السنوية بصفة مدققة، والجرّد يسمح برصد جميع الحسابات من أجل انجاز الميزانية الختامية وبالتالي معرفة وضعية المؤسسة.<sup>1</sup> ولكي تتوفر الصيغة القانونية لدفتر اليومية أو الجرد لابد:

- أن تكون مؤشرة من قاضي المحكمة.

- تخلوا من كل فراغ أو بياض.

- يمنع الكتابة على الهوامش ولا الشطب ولا الحشو.

- الاحتفاظ بالدفاتر لمدة 10 سنوات من تاريخ إقفال السنة المالية.

**3-حفظ الدفاتر المحاسبية ووسائل الإثبات:** يتم الاحتفاظ بدفتر اليومية والجرّد ووسائل الإثبات لمدة 10سنوات وهذا لأهميتها في عملية التحقيق.<sup>2</sup>

**ب -الالتزامات ذات الطابع الجبائي:**

هذه الالتزامات الجبائية شرعها القانون تهدف بالضرورة لتنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين، وتتمثل في عدد من التصريحات المنصوص عليها في التشريع الجبائي تتمثل في:

**1-التصريح بالوجود:**

ألزم المشرع الجبائي باكتتاب تصريح بالوجود في أجل 30يوم من بداية النشاط , ويودع لدى مفتشية الضرائب مكان فرض الضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة , وهذا التصريح مطابق للنموذج

<sup>1</sup> - المادة 10، قانون التجاري، ص04.

<sup>2</sup> - المادة 12، نفس المرجع، ص05.

الذي تقدمه الإدارة. يتضمن الاسم و اللقب, النشاط الاجتماعي, العنوان في الجزائر، أو خارج الجزائر بالنسبة لذوي الجنسية الأجنبية، طبيعة النشاط، رقم التعريف الإحصائي.<sup>1</sup>

- التصريح الشهري او الثلاثي.

إيداع تصريح لدى قبضة الضرائب المتنوعة بجمل الضرائب والرسوم المدفوعة نقدا أو المقطعة خلال 20 يوم الموالي للشهر أو الثلاثي المعني وهو نموذج تقدمه الإدارة الجبائية (المفتشية).

2-التصريح السنوي: على كل شخص خاضع للضرائب والرسوم اكتابة تصريح بمداخله في كل سنة بموجب نموذج تقدمه الإدارة الجبائية بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات يكون قبل أول من ماي تصريحا تقيمه الأرباح المحققة للسنة الفارطة، أما الخاضعة للضريبة إلى الدخل الإجمالي صنف أرباح صناعية أو تجارية، فالتصريح يقدم قبل أول أفريل من كل سنة مالية يتضمن إجمالي الأرباح والمداخيل المحصلة، ويقدم إلى مفتشية الضرائب مكان الإقامة أو التي يقع في مجالها الإقليمي، بالإضافة للممارسين لمهن تجارية صناعية وفلاحية.

3-التصريح بالتنازل أو توقف المؤسسة: نصت المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أنه في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمؤسسة الخاضعة للضريبة المفروض على الربح الحقيقي لنشاطها التجاري أو الغير التجاري، وجب على المكلفين بالضريبة أن يشعروا مفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف عن النشاط وضمن أجل 10أيام كما هو محدد، أو يحيطوه علما بالتاريخ الذي أصبح فيه التنازل أو التوقف فعليا، وكذا عند الاقتضاء اسم المتنازل له ولقبه وعنوانه.

4-وضع رقم التعريف الإحصائي: نص قانون المالية لسنة 2002 بمجموعة من الإجراءات

<sup>1</sup> المادة 183، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدل بموجب المادة 14 من قانون المالية 2007، الجريدة الرسمية، العدد85، 2006، ص08.

و التدابير قصد محاربة التهرب الضريبي ومنها وضع رقم التعريف الإحصائي، وهو إجراء إلزامي وضروري على المكلف التقيد به وسواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين ومهما كان نوع النشاط المزاولة صناعي، تجاري، حرفي، في جميع الوثائق المتعلقة بنشاطهم. وعدم تقديمه يترتب عليه عقوبات.<sup>1</sup>

### ثانيا: الضمانات

منح المشرع الجبائي للمكلفين بالضريبة حقوق وضمانات وهذا مقابل الحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية لممارسة مهمتهم الرقابية وخلق لحو ما لتفاهم بين المكلف والمراقب الجبائي وهذه الحقوق منها ما هو مرتبط بحق الرقابة الجبائية ومنها ما هو على أساس التقويم.

#### أولا - ضمانات متعلقة بحق الرقابة (التحقيق) :

عند سير التحقيق على الأعوان المحققين احترام الضمانات الممنوحة للمكلف والإخلال بهذه الضمانات يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق.

#### 1-الإعلام المسبق (الإشعار بالتحقيق):

يجب على أعوان الإدارة الجبائية عند إجراء أي مراقبة جبائية لإرسال إشعار بالمراقبة في مقابل إشعار بالاستلام من المكلف مرفق بميثاق الحقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة لأجل إعلامه وللمكلف أجل 10 أيام لتحضير محاسبته في حال مراقبة محاسبته.

وأضافت المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية الفقرة 3 لأنه لا يمكن إجراء تحقيق معمق لوضعية الجبائية فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام مرفوق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعية الجبائية وله أجل 15 يوما ابتداء من تاريخ

<sup>1</sup> - اسعيد خليفة، الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص70.

الاستلام، ويمكن تمديدا لأجل بناء على طلب والإشعار بالتحقيق المرسل مقابل إشعار بالوصول إما بالبريد أو يسلم مباشرة للمكلف بالضريبة أو موكله.

والإشعار بالتحقيق يوضح فيه.<sup>1</sup>

## 2- ميثاق المكلفة بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية:

إلزاما على المراقب منح المكلف ميثاق المكلفين المراقبين، وهي وثيقة محاسبية واضحة متضمنة القواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة ويمنح للمكلف في أول يوم لتدخل المحقق.

## 3- الاستعانة بمستشار:

لقد منح المشرع الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية الاستعانة بمستشار من اختياره، نص المادة 20فقرة: «06 يجب تحت طائلة بطلان الإجراء أن يشار في الإشعار بإعادة التقويم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها<sup>2</sup>» ويكون هذا المستشار إما محاسبا أو مستشارا جبائيا، محاميا، وهذا من أجل متابعة عمليات الرقابة والرد على اقتراحات لإدارة الجبائية ومناقشتها.

## عدم إعادة الرقابة:

لا يمكن للإدارة الجبائية أن يتحرى رقابة ثانية خلال نفس الفترة سواء كان في التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ما عدا في اكتشاف المراقب الجبائي بعد التحقيقات استعمال المكلف لممارسات تدليسية أثناء التحقيق أو أدلى بمعلومات خاطئة أو غير كاملة.

## 5- تحديد مدة الرقابة في عين المكان:

<sup>1</sup> نوى نجاة، فعاليات الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، علوم التسير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص56.

<sup>2</sup> المادة 20، الفقرة 06، قانون الإجراءات الجبائية، ص10.

إن مدة التحقيق الجبائي كما حددها المشرع الجبائي محددة قانونا أكثر من 03 أشهر.

**6-الإجراء الاعتراضي (حق الرد):** يتمثل في الحوار الشفوي أو اكتتاب بين المكلف والمحقق الجبائي من خلال سير عملية الرقابة ومعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات مما يسمح بخلق جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع للتحقيق وهذا تقليلا لعدد المنازعات في المستقبل.<sup>1</sup>

**7-اللجوء النزاعي أو اللجوء الودي:** منح القانون الجبائي للمكلف ضمانات في حالة خضوع المكلف للرقابة الجبائية وهذا من خلال احتجاج هذا الأخير وأعطى المشرع الجبائي للمكلف اللجوء إلى السلطات العليا - المدير الولائي للضرائب من خلال استئناف الإجراءات لاعتراضية وطرف الاستئناف وهي:

- حالة اللجوء النزاعي من أجل تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء.

- أما اللجوء الودي فقد تناولته المادة 1-93 بنصها: (يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاء من الضرائب المفروضة قانونا أو التخفيف منها في حالة عوز أو ضيق الجبائي يستحيل عليهم تسديد دينهم الجبائي).<sup>2</sup>

### المطلب الثالث: معوقات الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها

**معوقات الرقابة:** إن نظام الرقابة الجبائية تعثره مجموعة من المشاكل والعراقيل التي تعوقه في تنفيذ أعماله، ومن بينها:

#### أولاً: عائق البرمجة وتنفيذها

إن الآلية التي تتم بها عملية البرمجة واختيار القضايا تتميز بالبطء الشديد من حيث التوقيت لأن وجود برنامج سنوي واحد يخضع للتصفية في أكثر من مرحلة يؤثر سلبا على إعداد واختيار القضايا، كما أن ضرورة اختيار ومصداقية المديرية المركزية للتحقيقات

<sup>1</sup> - عوادي مصطفى، زين يونس، مرجع سبق ذكره، ص 21.

<sup>2</sup> - المادة 93، الفقرة 01، نفسه المرجع معدلة، ص 15.

الجبائية المنجزة تعوق في العديد من المرات عمل مصالح مديريات الرقابة المتعلقة بتنفيذ برامج التحقيق، لأنها في بعض الأحيان تقوم بإتمام المهام المسندة إليها في مدة قصيرة، ويبقى لها الوقت الكافي لإنجاز عدة قضايا أخرى، وبما أنه من الضروري الرجوع إلى المديرية المركزية المسؤولة على انتقاء الملفات، فإن كل ذلك يأخذ وقتا كان من الأفضل استغلاله.

إضافة إلى عدد الملفات المنتقاة ضئيل جدا مقارنة بعدد المكلفين، والتي لا تمثل سوى 0.9% من إجمالي عدد المكلفين المصرحين كما سبق التطرق إليها سابقا.

### ثانيا: عائق الموارد البشرية

إن الإدارة الكفؤة والناجعة هي التي تتوفر على عدد كافي من الموظفين الأكفاء، حيث أن العنصر البشري مفتاح تطبيق كل برنامج، والعامل الأهم في تحقيق ونجاح السياسة المسيطرة. لكن في الواقع فإن الإدارة الجبائية غير قادرة على تحقيق ذلك، بحيث لا يوجد تناسب بين عدد المكلفين وعدد الأعوان الجبائين، فإذا كان في بلجيكا كل عامل في الإدارة الضريبية يقابله 100 مكلف نجد في الجزائر أن كل عامل يقابله 300 مكلف، وهذا ما يعمل على صعوبة متابعة الإدارة الجبائية لهؤلاء المكلفين مما ينعكس سلبا على تباعد فترات حملات الرقابة خاصة تلك التي تتم في عين المكان، فإذا كانت سنوات التقادم القانونية هي أربع سنوات لكي تستطيع الإدارة الضريبية إعادة التحقيق لنفس المكلف، فإنه واقعا حتى بمرور 100 سنة لا يمكنها الخوض في تحقيق ثان نظرا للنقص في عدد المراقبين الجبائين. إضافة إلى العائق الكمي الذي تعاني منه الإدارة الجبائية في أعوانها والذي يحول دون كفاءتها، هناك مشاكل ذات طابع نوعي، حيث أن نجاح الإدارة الضريبية في أداء وظائفها

مرتبطة أيضا بمدى توافر العناصر القيمة ذات الكفاءة العالية والخبرات الواسعة التي تساهم في ارتفاع مستوى تأصيلها وتدريبها.<sup>1</sup>

### ثالثا: عائق الوسائل والإمكانيات المادية

إن نقص الإمكانيات المادية للإدارة الجبائية يعد حاجزا أمام أي إصلاح جبائي، ولعل من أمثلة ذلك في الواقع للإدارة ما يلي:

- القصور في المقرات واعتبار بعضها الآخر في حاجة إلى ترميم وتجديد.
- القصور في وسائل النقل الخاصة، حيث أن شساعة المساحة تحد من فاعلية النظام الجبائي
- مادام هناك افتقار إلى وسائل نقل من أجل تأدية المهام.
- التامين وان كان هذا الأمر صعب المنال إلا أنه ضروريا لما يتعرض له الكثير من الموظفين لاعتداءات معنوية وجسدية.
- نقص وانعدام في بعض الأماكن لأدنى التقنيات لمعالجة المعطيات والاحصائيات بالإضافة إلى افتقار الإدارة إلى الأجهزة الضرورية كأجهزة الإعلام الآلي وآلات التصوير والنسخ والفاكس، خاصة مع التطورات التي تشهدها اقتصاديات العصر من استعمال تقنيات في غاية الحداثة، والتي على رأسها الانترنت والإعلام الآلي، فرغم الإصلاحات والتعديلات فإن الإعلام الآلي مثلا لم يجد بعد مكانته الحقيقية والأخرى الطبيعية ضمن الأولويات.
- نقص المطبوعات الإدارية مما يتسبب في تعطيل الكثير من العمليات الجبائية.
- انعدام المحفزات المالية المشجعة على التفاني في العمل كالمسكن، توفير مرتبات وأجور تليق بموظفي الإدارة، على اعتبار أن أعوان الإدارة الجبائية يشتغلون في ظروف صعبة.

<sup>1</sup> - هاجرة محادي، أثر الرقابة الجبائية على مصداقية التصريحات الجبائية، ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2015، ص 79-80. <http://dspace.univ-> [msila.dz:8080/xmlui/handle/123456789/9271](http://msila.dz:8080/xmlui/handle/123456789/9271)

إن إعطاء الأهمية للوسائل البشرية مع إغفال الوسائل المادية يعتبر عائق أمام رفع مستوى فاعلية الإدارة الجبائية التي تختلف نشاطاتها وتتنوع أدوارها، فهي تقوم بالمهمة العادية المتمثلة في إحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة مع تحديد وعائها، زيادة على مهمتها الرقابية التي توجب التنقل في عين المكان.<sup>1</sup>

سبل تفعيلها:

لمواجهة ما يعانيه نظام الرقابة الجبائية من نقص في محاربة ظاهرة التهرب الضريبي، فقد تبين أن هناك حاجة ماسة إلى تطويره وتحديثه، بتخاذ بعض الإجراءات وتتمثل في:<sup>2</sup>

#### أولاً: من حيث عملية البرمجة

ل للوصول إلى نتائج مشجعة في إطار برنامج الرقابة الجبائية، يجب الأخذ بعين الاعتبار العديد من العوامل كضرورة تكثيف البحث الجيد للمعلومات الجبائية، كونها العنصر الاستراتيجي ضمن البرنامج حيث تسمع بتوفير العناصر الضرورية لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلفين، ومنه حتى تكون الرقابة فعالة أكثر، لا بد من تكثيف البحث عن الإعلام الضريبي الذي يشكل الماجة الأولية، التي على أساسها تتم عملية برمجة الملفات المراد التحقيق فيها، مع ضرورة إسناد هذه العملية إلى معايير موضوعية، لتكون العينة المختارة تعبر حقيقة عن حالات التهرب الضريبي كما أنه لا بد من إعادة النظر في آلية البرمجة، إذ على الأقل يكون برنامج كل سداسي بإدراج عدد كافي مع القضايا، ويجب أن تصب في كل أوجه الأنشطة الاقتصادية، دون الاقتصار على نشاط واحد مثلما كانت عليه عملية الرقابة الجبائية، والتي اهتمت فقط نشاط الإستيراد تاركة التهرب الضريبي يزداد في الأنشطة الأخرى، مادام أنه لا توجد عمليات مراقبة ومنه لا بد من توسيع مجال الرقابة الجبائية حتى

<sup>1</sup> - بلخوع عيسى، الرقابة الجبائية كأداة للمحاربة الغش والتهرب الضريبي، ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2004، ص 87.

<sup>2</sup> - هاجرة محادي، مرجع سبق ذكره، ص 88.

تشمل مختلف الثروات والأنشطة الاقتصادية، حيث تقل حدة التهرب الضريبي كلما شعر المكلف بأنه مهدد بمراقبة مستمرة ودورية.

**ثانيا: من حيث الوسائل المادية والبشرية**

حتى تضطلع مصالح الرقابة الجبائية بمهامها ينبغي أن تدعم بالعدد الكافي من الموظفين المؤهلين الذين يتمتعون بشروط الكفاءة والنزاهة والالتزام طبقا لمدونة أخلاقيات المهنة، كما يجب أن تمنح لهم الوسائل المادية والمالية الكافية لتنفيذ مختلف البرامج بعيدا عن ضغط المحيط.

### المبحث الثالث: التحقيق الجبائي

يعد التحقيق الجبائي أحد وسائل الرقابة الجبائية، ويكون بفحص مختلف الدفاتر والوثائق الحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق، بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة.

#### المطلب الأول: التحقيق المحاسبي:

##### أولاً: تعريف التحقيق المحاسبي

يعد التحقيق المحاسبي رقابة معمقة تجري خارج مصالح الإدارة الجبائية تحديداً تتم مباشرة في عين المكان، وتمثل جملة من العمليات الهادفة لفحص محاسبة المؤسسة المعنية ومقارنتها بعناصر الاستغلال للتأكد من صحة التصريحات المقدمة بهدف التحديد الأمثل لأوعية مختلف الضرائب المستحقة، وبذلك فإن للتحقيق المحاسبي عدة تعريفات:

- يقصد بالتحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته والتأكد من مدى مصداقيتها.

- حسب المادة 20 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية فإن التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة العمليات الرامية الى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مقللة.

- يعتبر التحقيق المحاسبي من بين اشكال الرقابة الجبائية الأكثر عمقا وشمولية، حيث يمنح القانون الجبائي لاعوان الإدارة الجبائية سلطة اجراء التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة ، واجراء كل التحريات الضرورية لتاسيس وعاء الضريبة المتعلق بأربعة السنوات الأخيرة للنشاط.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - جعيجع أميرة، حفيظي السعدية، دور التحقيق المحاسبي في زيادة التحصيل الضريبي، ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2020، ص 43-44.

#### أ - مرحلة التحضيرية:

تسلم للأعوان المحققين الإشعار بالتحقيق من طرف رئيس المكتب بعد إمضائه، ثم يقومون ببعض الإجراءات الأولية، وهذا حتى يتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه، إذ تتيح لهم أخذ صورة مستوفية عن المكلف المعني بعملية الرقابة، وحدد هذه الإجراءات فيما يلي:

- سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف.

- إبلاغ المكلف بالضريبة، لا يمكن إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون أعلام المكلف بالضريبة سبفاً، عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مقابل إرسال إشعار بالوصول، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلفين المحقق في محاسبتهم، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.

#### أولاً-الرقابة المفاجئة:

إذ يمنح القانون في إطار التحقيقات المحاسبية حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية للسماح للإدارة بإجراء بعض متها إن أجلت وفي الأخير يقوم المكلف بتحضير محضر المعاينة، ويسجل فيه المعاينات المادية التي تفقد قى المعلومات التي أسفرت عنها عملية الجرد المادي، ويطلب من المكلف التوقيع عليه وأن رفض هذا الأخير التوقيع، يتم تبيان ذلك في محضر معاينة.

**ثانياً-استمارة التحقيق:** استنادا إلى المعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية، يقوم العون المحقق بملأ جدولان هاما في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استلامها وأهمية رأس مال الشركة وتطوره وجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة.

### ثالثا - التحقيقات الخارجية المساعدة:

من أجل الإحاطة والإلمام أكثر بصورة جيدة بكل الجوانب المحيطة بالوضعية الحقيقية للمكلف أو المؤسسة المراقبة، يعتمد المحقق على اجراء بعض البحوث الخارجية على مستوى الممولين والزبائن والبنوك والإدارات العمومية، ومنه فالعون المحقق من خلال هذه المرحلة التحضيرية يحاول جمع أكبر قدر من المعلومات التي بوسعها تسهيل عملية التحقيق، وذلك باستغلال حق الإطلاع على مستوى المؤسسات العامة منها والخاصة.

#### ب- عمليات التحقيق في الوثائق المحاسبية:

تتمثل عمليات التحقيق في المحاسبة، فحص محاسبة المكلف من التحقيق المحاسبي من حيث الشكل والمضمون.

#### أولاً- التحقيق المحاسبي من حيث الشكل:

يقوم هذا الفحص على التأكد من مدى وجود واحترام التقييد بالعناصر التالية:

1- مسك السجلات التجارية: يقصد بها دفتر اليومية ودفتر الجرد، حيث يجب أن تكون هذه السجلات

المختصة، كما يجب أن تكون ممسوكة يوما بيوم، وبدون رة ومصادق عليها، من قبل الهيئات شمو

شطب ولا حشو أو كتابات على الهامش.

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

#### ثانيا- التحقيق المحاسبي من حيث المضمون:

المحقق الجبائي وفي إطار سعيه للتأكد من مدى جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها من قبل أو القيمة المضافة، وهي المكلفين، يركز على المعلومات المحاسبية التي لها تأثير

على تكوين الربح الخام تتمثل في الغالب في المشتريات المخزونات والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات وفيما لي نتعرض بعض من العمليات التي يمكن أن تتضمن أخطاء وثورات المتعلقة بالعناصر السابقة، ومما تحويه بعض الكشوفات المالية:

- 1- تسجيل مشتريات وهمية (بوجود فاتورة، أو عدم وجود فاتورة).
- 2- إخفاء جزء من المبيعات بعد تحديد فواتير البيع لبعض المبيعات.
- 3- الحركة التي تعرضت لها التثبيتات من شراء أو تنازل أو إعادة تقييم لتأكد من وجود الوثائق الثبوتية لذلك.
- 4- الزبائن والموردين (عددهم، توزيعهم الجغرافي، طرق التسديد المتبعة معهم).
- 5- الموظفين والعمال (عددهم، رتبهم).
- 6- فحص جميع التكاليف المحتسبة، والتأكد من موضوعيتها بمقارنتها مع الواقع.
- 7- فحص جميع الإيرادات والتأكد من أنها سجلت بالمبالغ الحقيقية، والبحث عن الإيرادات التي لم تسجل نسيانا أو عمدا

#### المطلب الثاني: نتائج التحقيق المحاسبي ونهايته

إن التدخل فيعين المكان ومعاينة وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاطه والمراجعة المحاسبية للدفاتر من حيث الشكل والمضمون، تمكن المحقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة وفي كلتا الحالتين فإن المحقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة، والطرق المعتمدة في إعادة تأسيسها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> بن المعتوق خالد، ميلي محمد الأمين، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2017، ص 26-28.

<http://dspace.univ-msila.dz:8080/xmlui/handle/123456789/1836>

### أولاً: قبول او رفض المحاسبة:

قبول المحاسبة من قبل أعوان التحقيق يمكن أن يكون صريح أو نسبي ،وفي بعض الأحيان قد ترفض المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء الموجودة فيها وهذا من أجل حماية المكلف بالضريبة من التعمق وتمادي العون المحقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة من خلال رفضه للمحاسبة، ويكون هذا في الحالات التالية:

- مسك دفاتر غير مطابقة لأحكام القانون التجاري، وللشروط النظام المحاسبي المالي، ولا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية.

- تتضمن المحاسبة أخطاء أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة.

ثانيا-إعادة تشكيل رقم الأعمال (القاعدة الضريبة):

عندما يتبين أن المراقبة التي أجريت على المحاسبة لا جدوى منها لأن هذه الأخيرة غير مقنعة منتظمة، وبالتالي تكون غير مقبولة فيلجأ المحقق الى إعادة تأسيس رقم اعمال الخاضع للضريبة انطلاقا من العناصر الكمية (الحساب المادي) ، المقبوضات،أساس الفوترة، مصاريف الإنتاج ودراسة السعر.

بالإضافة إلى وجود مؤشرات أخرى، فمثلا الاعتماد على سجل الشرطة الذي يسجل فيه أسماء وألقاب الماكثين بالفنادق ، وعليه لدى المحقق كل الحرية في اختيار أسلوب إعادة تأسيس رقم الأعمال.

ثالثا- نهاية التحقيق:

عند الانتهاء من عملية التحقيق والتي مست أربع سنوات متقدمة في محاسبة المكلف بالضريبة، يقوم هذا الأخير بإبلاغ المكلف بنتائج المراقبة، في نهاية تحقيقه، حيث يرسل إشعار بتبليغ النتائج، في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار الاستلام وهذا بمثابة تبليغ أولي.

#### رابعاً- التبليغ النهائي بالنتائج:

بمجرد تقديم المكلف لملاحظاته في الأجل المحدد أو بعده، يبدأ المحقق في دراستها دراسة معمقة ودقيقة، ثم تحليلها نقطة بنقطة، للتأكد من أنها مؤسسة فعلاً، وهذا من أجل أخذها بعين الاعتبار عند تحرير التبليغ وبعد دراسة الملاحظات وحساب أسس الضريبة يتم تحرير التبليغ النهائي مباشرة وهذا الأخير يعبر عن الوضعية الجبائية الحقيقية للمكلف المحقق معه.

#### خامساً- إقفال التحقيق:

إقفال التحقيق متعلق بتدوين كل عناصر الإخضاع واعداد تقرير التحقيق، وذلك ببلورة نتائج الفحص والتحقيق ويتم إعداد التقرير في وثيقة يتم من خلالها ختم التحقيق، لهذا يجب أن تحتوي على جميع المعلومات التي تسمح بضمان احترام عملية التحقيق، التقييم والحكم على النتائج المراقبة، في نهاية عملية المراقبة يجب على المحقق إصدار جداول الإخضاع التي تتضمن كل الضرائب والرسوم المطلوب تسديدها والخاصة بالسنوات الأربع التي شملها التحقيق.<sup>1</sup>

#### المطلب الثالث: التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

عرفته المديرية العامة للضرائب على أنه "مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف و الدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخل المحققة خارج الجزائر ، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير

المبنية ... ) أما الاقتصادي Lambert Thierry عرفه على أنه "مجموعة العمليات التي تهدف الى مراقبة صحة تصريحات الدخل الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وبمقاربة الدخل المصرح بها مع إجمالي الدخل المحققة أثناء مسيرة الحياة".

<sup>1</sup>- بن المعتوق خالد، مالي محمد الأمين، مرجع سبق ذكره، ص 29.

يمكن برمجة التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية VASFE إثر القيام بالتدقيق المحاسبي، سواء باسم المستغل الشخصي صاحب المؤسسة أو الشركاء في الشركة أو كل شخص ملزم قانوناً بتصريح مجمل دخله حتى ولو لا يملك ملف جبائي ولا سجل تجاري وهذا نظراً للثراء الملفت.

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

---

<sup>1</sup> - معطوي خيثر، مرجع سبق ذكره، ص 27.

### خلاصة:

تعد الرقابة الجبائية أداة قانونية مهمة في الإدارة الجبائية وذلك من خلال مراقبة المكلفين بالضريبة ويتم تنفيذها بالاعتماد على طريقتين في التحقيق وهما التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

واتضح لنا ان كلا الطريقتين تهدف مجملها الى التأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف والكشف عن كل محاولات التهرب والغش الضريبيين.



# الإطار التطبيقي





# الفصل الثالث

دراسة حالة تطبيقية في مديرية العامة

للضرائب بالمسيلة

بعد دراستنا لموضوعنا من الجانب النظري سنقوم بدراسة ميدانية وتطبيقية فيما يخص كيفية القيام بالرقابة الجبائية للحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي والتعرف على مصالح المديرية العامة ومراحل قيامها بإجراءات واقعية للحد من الظاهرة وفي هذا الفصل قسمنا دراستنا الى مبحثين ،المبحث الأول عرفنا بالمديرية العامة ومهامها و المبحث الثاني بين فيه إجراءات الرقابة الجبائية واهم مراحلها.

### المبحث الأول: تقديم عام لمديرية الضرائب بالمسيلة

#### المطلب الأول: تعريف بالمديرية الضرائب بالمسيلة

هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تهتم بنشاط المتعاملين الاقتصاديين سواء أشخاص طبيعيين أو مدنيين من ناحية النشاط والممارسة وهي تخضع لمجموعة من أنواع الرقابة، وهي التحقيق المحاسبي، التحقيق المصور، مراقبة الوثائق، وهي مكلفة بـ:

- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة ومتابعة ومراقبة نشاط لمصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها .
- تنظيم جميع العناصر اللازمة لإعداد التقارير الجبائية .
- إصدار الجداول وقوائم المنتجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعابنها، وتصادق عليها، وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية .
- تحليل وتقييم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصاتها ، إعداد تلخيص عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه ان يحسن عملها .
- الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب .
- مراقبة التكفل والتصفية التين يقوم بهما كل مكتب القابضة ومتابعة تسوية ذلك.
- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القاضي في مجال منازعات التحصيل.
- ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسير القابضين .

- تنظيم جميع المعلومات الجبائية واستغلالها .
- إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها .
- وضع الرقابة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بزيادة إن اقتضى الأمر ذلك .
- دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة .

- متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة .
- تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البرية والمادية والتقنية والمالية، وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك

- ضمان تسيير المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم
- تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة لضرائب

- تكوين رصيدا وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم
- نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين
- السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة والمحافظة عليها.

#### المطلب الثاني: أقسام مديرية الضرائب ومهامها

#### أولا: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية تكلف بـ:

- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار
- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالاعتماد من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها.
- متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.
- تعمل على تسيير:

- **أ) مكتب الجداول: يكلف بـ**
- التكفل بالجدول العامة والتصديق عليها
- التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل
- **ب) مكتب الإحصائيات: ويكلف بـ**
- استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية
- مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل
- مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب
- **ج) مكتب التنظيم والعلاقات العامة ويكلف بـ**
- استلام دراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء وبالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتمادات
- متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة ولامتيازيه
- نشر المعلومة الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه
- مكتب التنشيط والمساعدة: ويكلف بـ
- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية، والمديريات الولائية للضرائب وكذا بتنشيط المصالح المحلية
- متابعة تقارير التحقيق ومعالجتها
- **ثانيا: المديرية الفرعية للتحصيل، وتكلف بـ**
- التكفل بالجدول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسم.
- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ اعمالها للتطهير تصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة.

- التقييم الدوري لوعية التحصيل وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي
- مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها
- تعمل على تسيير:
- (أ) مكتب مراقبة التحصيل: ويكلف ب:
  - دفع نشاطات التحصيل
  - المحافظة على مصالح الخزينة
  - إعداد عناصر الجباية الضروري لوضع الميزانية وتبليغها لجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية
- (ب) مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله: ويكلف بضمان:
  - متابعة أعمال التأثير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها
  - المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم
  - التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها
  - ضمان إعداد وتأشير عمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين
- (ج) مكتب التصفية: ويكلف بضمان
  - مراقبة التكفل بالجداول العامة وسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد الغير جبائية
  - استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها

- مركزة حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة
  - التكفل بجداول القبول في الإرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل، ومراقبة كل كذلك.
- ثالثا: المديرية الفرعية للمنازعات، وتكف بضمان:**

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعية و المرحلة الاعفائية، وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة
  - معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة
  - تشكيل ملفات إيداع التنظيمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية
- تعمل على تسيير:

**أ) مكتب الاحتجاجات: و يكلف بـ**

- استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة
  - استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة
- ب) مكتب لجان الطعن و يكلف بـ:**

- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الاعفائي
- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب والرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبة أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الاعفائي المختصة

**ج) مكتب المنازعات القضائية: و يكلف بـ**

- إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوي لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة

- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.
- (د) مكتب التبليغ والأمر بالصرف: ويكلف ب:
  - تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن.
  - الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.
- رابعا: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية و تكلف بإعداد برامج البحث و مراجعة و مراقبة التقييمات و متابعة إنجازها تعمل على تسيير:
  - أ) مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: يعمل في شكل فرق ويكلف ب:
    - تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني ووعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها.
    - تنفيذ برامج التداخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيادة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية
  - ب) مكتب البطاقات و المقارنات : و يكلف ب:
    - تكوين وتسيير مختلف البطاقات المسوكة
    - التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة
    - مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد ووضعيات إحصائية وحوصل دورية لتقييم نشاطات المكتب
  - ج) مكتب المراجعات الجبائية: الذي يعمل في شكل فرق و يكلف بضمان
    - متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة
    - تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة
    - إعداد الوضعيات الإحصائيات والتقارير الدورية التقييمية

(د) مكتب مراقبة التقييمات: الذي يعمل في شكل فرق ، و يكلف بـ:

- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا
- المشاركة في أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية

خامسا: المديرية الفرعية للوسائل: وتكلف بـ

- تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة والغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب.

- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

وتعمل على تسيير:

(أ) مكتب المستخدمين و التكوين: و يكلف بك

- السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين.

- إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

(ب) مكتب عمليات الميزانية : و يكلف بـ

- القيام في حدود صلاحياته بتنفيذ العمليات الميزانية
- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم المضافة نو ذلك في حدود الاختصاص المخولة له.

- تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية

للضرائب ومراكز الضرائب

- الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية

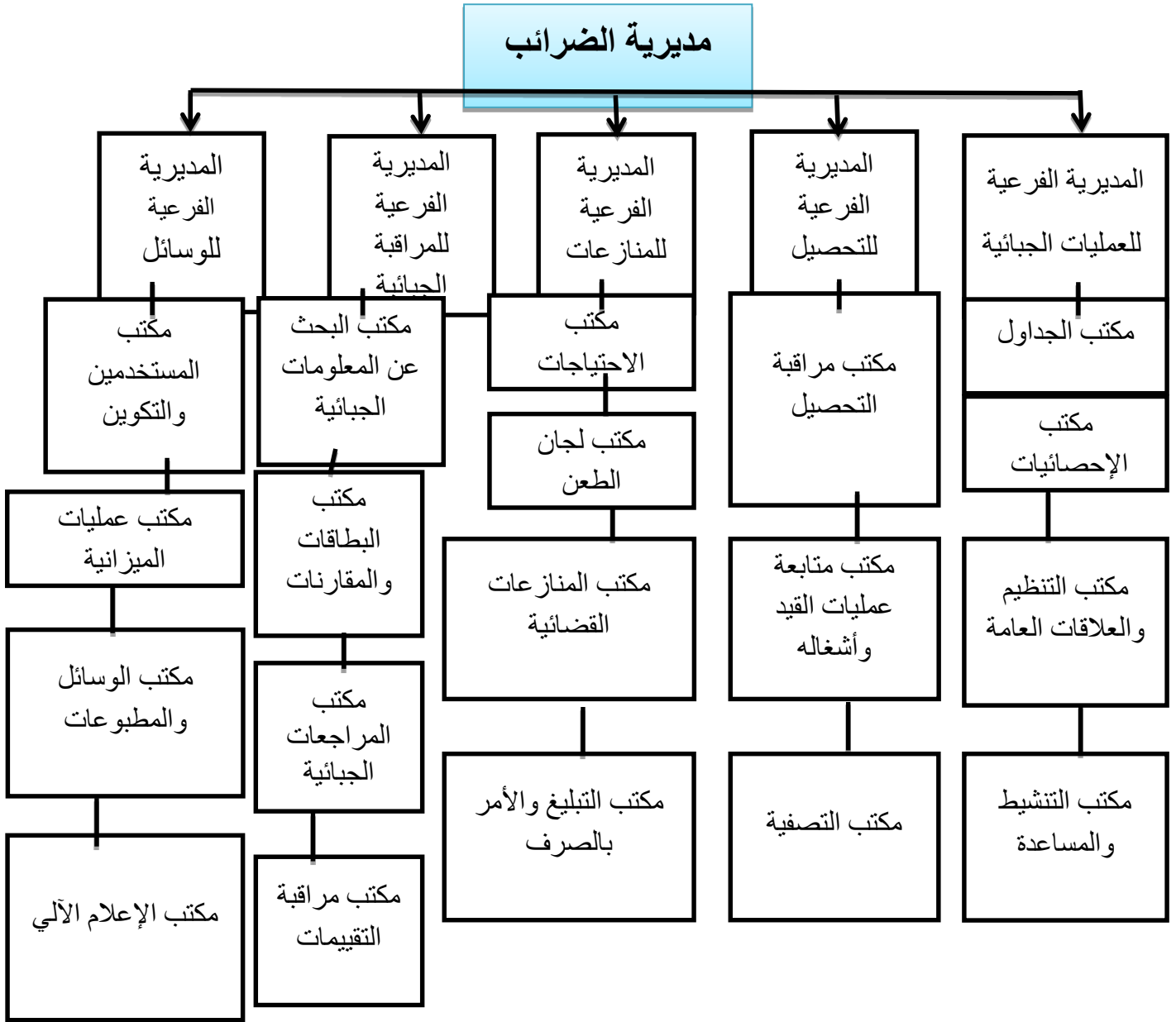
ج) مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف: و يكلف بتسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب و تنفيذ المشروع فيها من اجل ضمان امن المستخدمين والهياكل و العتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

د) مكتب الإعلام الآلي: و يكلف بـ:

- التنسيق في مجال الإعلام بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي
- المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب:

الشكل رقم 01: الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب



المصدر : من اعداد الطالب بناء على الوثائق المقدمة من طرف المديرية

المطلب الثالث: قوانين النظام الضريبي وأهم الصعوبات

أولاً: قوانين النظام الضريبي

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

- قانون الرسم على رقم الأعمال
- قانون الإجراءات الجبائية
- قانون التسجيل والطابع
- قانون الضرائب الغير مباشرة

#### ثانيا: الهدف الاقتصادي للضريبة

- تمويل الخزينة العمومية وتوعية التجار بالقوانين الجبائية ومعرفة الحقوق والواجبات، وتقريب الإدارة من المواطن ومعرفة مدى مساهمته من خلال دفع الضرائب في التنمية الاقتصادية.

#### ثالثا: الصعوبات التي تواجهها مديرية الضرائب

- النسيج العشوائي للمعلومات وتشعب مصالحها
- التحصيل اليدوي للمعلومات
- نقص الوسائل المادية والبشرية المؤهلة لتغطي الكم الكبير من الأعمال المنظمة
- عدم ثبات واستقرار المنظومة الجبائية ككل (تعديل \_إضافة \_حذف)
- الوثائق الجبائية المستخدمة لا تتماشى مع تطور المنظومة الجبائية.

المبحث الثاني: دراسة حالة إجراءات التحقيق المحاسبي ونتائجه

المطلب الأول: التحضيرات الأولية للتحقيق المحاسبي

مديرية: الضرائب لولاية لمسيلة.....  
قضية تحقيق رقم: ...../2018 المكلف.....  
تبليغ اولي رقم: 666/2018 .....المؤرخ في:  
16/12/2018 عدد الصفحات.....9/2.....

### عموميات

التعريف بالمؤسسة:

الشركة ذات المسؤولية المحدودة XXXX تمارس نشاط استخراج وتحضير الجبس والانتاج الصناعي للمواد المصنوعة من الجبس منذ تاريخ:16/08/1998 حسب السجل التجاري رقم XX: ب XXXXXX وعنوان الشركة XXXXXX بلد XXXXXXXXXXXXXXXX اضاف نشاط ثانوي بتاريخ 18/10/2009 بمنطقة XXXXXXXXXXXXXXXX ويتمثل نشاطه في استخراج وتحضير الجبس والانتاج الصناعي للمواد المصنوعة من الجبس اضاف نشاط ثانوي بتاريخ 15/07/2008 النقل العمومي للبضائع اضاف نشاط ثانوي بتاريخ 09/02/2014 استيراد وتصدير ادوات التليس الداخلي اضاف نشاط ثانوي بتاريخ 03/05/2015 مؤسسة اشغال البناء في مختلف مراحل مسجل بمفتشية الضرائب XXXXXXXX تحت رقم المادة XXXXXXXX والرقم الجبائي XXXXXXXXXXXXXXXX ويقوم بتسييرها السيدين XXXXXXXX و XXXXXXXX

الوضعية الجبائية:

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

تخضع الأرباح المتأتية من نشاط الشركة للضريبة على ارباح الشركات وفقا للمواد

135-136-150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

تخضع أرقام الأعمال المحققة للرسم على النشاط المهني وفقا للمواد 217 و 357 من نفس القانون.

ولكون أن المكلف مستخدما يشغل عمالا فان الاجور المدفوعة تخضع لضريبة على الأجر والرواتب حسب المواد 66 و 75 من نفس القانون.

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

### التحقيقات الأولية

تم جمع المعلومات الجبائية المتعلقة بالنشاط من الهيئات الادارية والمالية في إطار حق الاطلاع المخول للإدارة الجبائية وفقا للمواد من 45 الى 63 من قانون الاجراءات الجبائية.

### التحقيقات المحاسبية:

من حيث الشكل: تم تقديم الدفاتر المحاسبية التالية:

دفتر اليومية: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة بوسعادة بتاريخ 2003/04/19 ويحتوي على 72 ورقة تحت رقم 2003/60.

دفتر الجرد: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة بوسعادة بتاريخ 2003/04/19

و يحتوي على 48 تحت رقم 2003/59 دفتر الاجرة: مصادق وموقع عليهما من طرف

رئيس محكمة بوسعادة بتاريخ 2007/05/07 و 2014/12/23 ويحتويان على 45 و 43

ورقة تحت رقمي 2007/12 و 2014/27 على الترتيب.

الدفاتر المساعدة: تتمثل في: دفتر المشتريات، دفتر البنك، دفتر الصندوق، ودفتر العمليات

المختلفة وهي ممسوكة بنظام الاعلام الالي بطريقة منظمة ومرتبطة

### التقييم العام للمحاسبة:

ان محاسبة المكلف مقبولة في تأسيس وعاء الضريبة

مديرية: الضرائب لولاية المسيلة.....

قضية تحقيق رقم: ...../2018 المكلXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX تبليغ اولي رقم:

666/2018 .....المؤرخ في : 16/12/2018 عدد الصفحات :

.....3/9.....

### تأسيس ارقام اعمال

من خلال تتبع اكياس التعبئة لمادة الجبس sacs d'emballages وبالاتماد على

العناصر التالية:

الاستهلاكات لمادة اكياس تعبئة الجبس

سعر الشراء الوحدوي لاكياس الجبس

عدد الاكياس المباعة تبعا لفواتير البيع.

### جدول رقم 01: تأسيس ارقام الاعمال من خلال تتبع اكياس التعبئة

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
الاستهلاكات	12 190 380	8 250 905	21 596 105	27 258 028
السعر الوحدوي للكيس	20,20	20,20	22,66	23,31
عدد الاكياس المستهلكة	603 484	408 461	953 050	1 169 371
نسبة الضياع	2%	2%	2%	2%
الكمية الضائعة	12 070	8 169	19 061	23 387
عدد الاكياس المستعملة	591 414	400 291	933 989	1 145 983
عدد الاكياس المصرحة	574 747	370 314	808 818	1 086 426
الفارق عدد الاكياس	16 667	29 977	125 171	59 557

المصدر: المديرية العامة للضرائب

كما انه في سنة 2016 تم اعادة التقويم من طرف شرطة المناجم بفارق يقدر ب 534 390 كغ من مادة الجبس الخام والتي تم تأسيس رقم اعمال عليها باعتماد واعتبار الفارق في عدد الاكياس ارقام اعمال لمادة الجبس غير مصرح به ومادة الجبس الزائدة عن الأكياس المملوءة بالجبس موجهة و مستعملة لنشاط صناعة ألواح الجبس plaque latre إن سقف الخسارة الممنوح على مختلف مراحل الإنتاج الجبس 30% حيث أن سنة 2017 عرفت نسبة الضياع بنسبة 33,81% وبالتالي تم إعتبار الفارق في عدد الاكياس ارقام اعمال لمادة الجبس غير مصرح به والفارق من الاستهلاكات الزائد موجهة ومستعملة لنشاط صناعة ألواح الجبس.

**جدول رقم 02: تأسيس رقم الاعمال من خلال تتبع الفارق في عدد الاكياس**

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
الفارق عدد الاكياس	16 667	29 977	125 171	59 557
السعر الوحدوي لكيس الجبس	165,86	172,63	172,63	169,73
رقم الاعمال الغير مصرح	2 764 466	5 175 002	21 608 215	10 108 622
رقم الاعمال المصرح	95 327 537	63 927 306	139 626 249	184 399 097
رقم الاعمال المستخرج	98 092 003	69 102 308	161 234 464	194 507 718

المصدر: المديرية العامة للضرائب

مديرية: الضرائب لولاية المسيلة.....قضية تحقيق رقم:  
..... / 2018 المكلف : XXXXXXX XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX  
اولي رقم : 666/2018 .....المؤرخ في :  
16/12/2018 عدد الصفحات ..... 4/9

تم اعتبار الفارق في كمية الجبس بين الكمية المباعة الناتجة عن الفوارق في عدد الاكياس والفارق المعاد تقويمه من طرف شرطة المناجم والكميات الناتجة عن ارتفاع نسبة الضياع موجه لصناعة الواح الجبس plaque platre وذلك بالتناسب مع تصريحات المكلف لتحديد نسبة الضياع أو الخسارة لنشاط صناعة الألواح تم إجراء أربع تجارب بعين المكان على المنتوجين الأكثر مبيعا والمتمثلة في لوح الجبس من نوع BA13 ولوح الجبس من نوع BA10 وذلك بالمعطيات التالية:

حاوية تخزين SILO DE STOCKAGE بطاقة 3 طن من مادة الجبس.

لوح الجبس المنتج من نوع BA13 بطول 1,2\*3 م=2,60 متر مربع.

لوح الجبس المباع من نوع BA13 بطول 1\*1 م=2 متر مربع وزن 13,50 كغ.

لوح الجبس المنتج من نوع BA10 بطول 1,2\*3 م=2,60 متر مربع.

لوح الجبس المباع من نوع BA10 بطول 1\*1 م=2 متر مربع وزن 11,00 كغ.

والتي كانت النتائج كما يلي:

جدول رقم 04: تحديد نسبة الضياع لنشاط صناعة الألواح

BA 10	BA 10	BA 13	BA 13	البيان / الألواح
3000,00	3000,00	3000,00	3000,00	حاوية تخزين 3 طن
62	59	51	49	عدد الألواح المنتجة الصالحة للبيع
3,60	3,60	3,60	3,60	مساحة اللوح المنتج م2
223,2	212,4	183,6	176,40	مساحة الألواح المنتجة الصالحة للبيع بالمتر المربع
11,00	11,00	13,50	13,50	كمية الجبس بالكغ في المتر المربع للوح
2 455,20	2 336,40	2 478,60	2 381,40	كمية الجبس في الألواح المنتجة القابلة للبيع
3 000,00	3 000,00	3 000,00	3 000,00	الوزن الأولي المخزن في الحاوية بالكغ
544,80	663,60	521,40	618,60	الوزن الخسارة والضياع
18,16%	22,12%	17,38%	20,62%	نسبة الخسارة والضياع
12000				الكمية الإجمالية الأولية المخزنة لأربع تجارب
9651,6				كمية الجبس في الألواح المنتجة القابلة للبيع
2348,4				الوزن الخسارة والضياع لأربع تجارب
19,57%				نسبة الخسارة والضياع لأربع تجارب

المصدر: المديرية العامة للضرائب

مديرية :.الضرائب لولاية

المسيلة.....

قضية تحقيق رقم :...../2018 المكلف XXXXXX :

تبليغ اولي رقم : 666/2018 .....المؤرخ في :

16/12/2018 عدد الصفحات: .....9/5.....

الجدول رقم :05: كمية الجبس الموجه لصناعة الالواح

الفصل الثالث ..... دراسة حالة تطبيقية في مديرية العامة للضرائب بالمسيلة

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
110 260 000	68 485 000	20 625 000	35 440 000	الكمية المصرحة
110 260 000	78 019 390	20 625 000	35 440 000	الكمية المقومة
-	9 534 390	-	-	الفارق
30%	30%			نسبة الضياع الممنوح
33 078 000	2 002 222			الكمية الضائعة المستخرجة
37 278 906	-			الكمية الضائعة المصرحة
4 200 906	6 674 073	-	-	الفارق الزائد الغير مصرح
4 200 906	6 674 073			كمية الجبس المستخرجة القابلة للاستغلال
2 382 283	5 006 827			كمية الجبس المباع في اكياس 40 كغ
1 818 623	1 667 246			كمية الجبس الموجه لصناعة الالواح قبل الضياع
20%	20%			نسبة الضياع
363 725	333 449			الكمية الضائعة
1 454 899	1 333 796			كمية الجبس الموجه لصناعة الالواح

المصدر: المديرية العامة للضرائب

2016: جدول رقم 06 نسبة كمية الجبس لصناعة الالواح لسنة 2016

نوع اللوح	النسبة	كمية الجبس الواح(كغ)	كمية الجبس م2	الالواح م2
TPS BA 13 3000*1200	71,11%	948 483	13,50	70 258,01
TPS BA 10 3000*1200	28,74%	383 298	11,00	34 845,29
TPS BA 18 3000*1200	0,01%	194	18,80	10,34
TPS BA 06 3000*1200	0,08%	1 116	8,45	132,02
TPS BA 15 3000*1200	0,05%	705	16,45	42,86
المجموع	100,00%	1 333 796	13,28	105 288,53

المصدر: المديرية العامة للضرائب

مديرية :الضرائب لولاية

المسيلة.....

قضية تحقيق رقم :...../2018 المكلف XXXXXX :

تبليغ اولي رقم : 2018/6666.....المؤرخ في :

2018/12/16

عدد الصفحات: 9/5.....

**2017: جدول رقم 07: نسبة الجبس في الالواح لسنة 2017**

الالواح م2	كمية الجبس ( م 2 )	كمية الجبس الواح (كغ )	النسبة	نوع اللوح
65 888,75	13,50	889 498	61,14%	TPS BA 13 3000*1200
50 862,09	11,00	559 483	38,46%	TPS BA 10 3000*1200
23,77	18,80	447	0,03%	TPS BA 18 3000*1200
173,68	8,45	1 468	0,10%	TPS BA 06 3000*1200
243,34	16,45	4 003	0,28%	TPS BA 15 3000*1200
117 191,63	13,28	1 454 899	100,00%	المجموع

المصدر: المديرية العامة للضرائب

**جدول رقم 08: السعر الوحدوي للالواح لسنة 2016**

المبلغ	السعر الوحدوي	الالواح م2	نوع اللوح
13 651 132	194,30	70 258,01	TPS BA 13 3000*1200
5 930 669	170,20	34 845,29	TPS BA 10 3000*1200
2 554	246,89	10,34	TPS BA 18 3000*1200
31 538	238,89	132,02	TPS BA 06 3000*1200
8 400	196,00	42,86	TPS BA 15 3000*1200
19 624 293		105 289	المجموع

المصدر: المديرية العامة للضرائب

**جدول رقم 09: السعر الوحدوي للالواح لسنة 2017**

المبلغ	السعر الوحدوي	الالواح م2	نوع اللوح
13 558 588	205,78	65 888,75	TPS BA 13 3000*1200
9 865 720	193,97	50 862,09	TPS BA 10 3000*1200
10 179	428,25	23,77	TPS BA 18 3000*1200
53 040	305,39	173,68	TPS BA 06 3000*1200
46 828	192,44	243,34	TPS BA 15 3000*1200
23 534 355		117 192	المجموع

المصدر: المديرية العامة للضرائب

**جدول رقم 10: مادة الجبس platre**

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
194 507 718	161 234 464	69 102 308	98 092 003	رقم الاعمال المستخرج
184 399 097	139 626 249	63 927 306	95 327 537	رقم الاعمال المصرح
10 108 622	21 608 215	5 175 002	2 764 466	الفارق

المصدر: المديرية العامة للضرائب

جدول رقم 11: مادة الواح الجبس **plaque platre**

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
420 570 037	286 613 279	188 303 799	202 875 420	رقم الاعمال المستخرج
397 035 682	266 988 986	188 303 799	202 875 420	رقم الاعمال المصرح
23 534 355	19 624 293	-	-	الفارق

المصدر: المديرية العامة للضرائب

مديرية: .الضرائب لولاية

المسيلة.....

قضية تحقيق رقم :...../2018 المكلف XXXXXX :

تبليغ اولي رقم : 2018/6666.....المؤرخ في :

2018/12/16 عدد الصفحات:.....9/7.....

جدول رقم 12: لواحق **accessoires**

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
111 352 348	76 806 140	70 030 785	67 934 666	رقم الاعمال المستخرج
111 352 348	76 806 140	70 030 785	67 934 666	رقم الاعمال المصرح
-	-	-	-	الفارق

المصدر: المديرية العامة للضرائب

**جدول رقم 13: التصدير**

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
33 646 662	62 562 576	34 161 089	25 479 229	رقم الاعمال المستخرج
33 646 662	62 562 576	34 161 089	25 479 229	رقم الاعمال المصرح
-	-	-	-	الفارق

المصدر: المديرية العامة للضرائب

**جدول رقم 14: النقل العمومي**

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
1 425 000	3 183 084	4 891 235	3 380 000	رقم الاعمال المستخرج
1 425 000	3 183 084	4 891 235	3 380 000	رقم الاعمال المصرح
-	-	-	-	الفارق

المصدر: المديرية العامة للضرائب

**جدول رقم 15: تجميع رقم الاعمال**

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
761 501 765	590 399 543	366 489 215	397 761 318	رقم الاعمال المستخرج
727 858 789	549 167 034	361 314 214	394 996 852	رقم الاعمال المصرح
33 642 976	41 232 508	5 175 002	2 764 466	الفارق

المصدر: المديرية العامة للضرائب

**جدول رقم 16: الرسم على النشاط المهني**

2017	2016	2015	2014	البيان/ السنوات
761 501 765	590 399 543	366 489 215	397 761 318	رقم الاعمال المستخرج
727 858 787	549 167 034	361 315 012	394 966 191	رقم الاعمال المصرح G50
33 642 978	41 232 509	5 174 203	2 795 127	الفارق
1%	1%	1%	2%	معدل الرسم
336 430	412 325	51 742	55 903	مبلغ الرسم
25%	25%	15%	15%	نسبة العقوبة
84 107	103 081	7 761	8 385	العقوبة
420 537	515 406	59 503	64 288	المجموع

مديرية :الضرائب لولاية

المسيلة.....

قضية تحقيق رقم :...../2018 المكلف XXXXXX :

تبليغ اولي رقم : 2018/6666.....المؤرخ في :

2018/12/16

عددالصفحات:.....9/8.....

تأسيس الأرباح

جدول رقم : 17 ح/625000 مصاريف التنقل

في سنة 2016 تم رفض 40 من المبلغ المسجل في حساب مصاريف التنقل كونه مبالغ

فيه وتم تسديده نقدا كما تم رفض المبالغ المسددة او المنفقة في سنة 2017 لصالح منتدى

ارباب العمل FCE كونها لا علاقة لها بالنشاط

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
9 772 641	13 185 394	-	-	الاعباء المخصومة
5 127 837	7 911 236	-	-	الاعباء الفعلية
4 644 804	5 274 158	-	-	الفارق المرفوض

المصدر : المديرية العامة للضرائب

ح/66 الفارق عبارة عن غرامات التاخر في تسديد القرض البنكي وهي اعباء غير قابلة

للخصم و تدمج في الارباح وذلك تطبيقا لاحكام المادة 141الفقرة 06 من قانون الضرائب

المباشرة و الرسوم المماثلة

جدول رقم 18: غرامات التأخر

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
42 166 666	37 399 669	29 372 488	41 676 185	الاعباء المخصوصة
41 975 665	37 373 975	29 364 699	41 156 429	الاعباء الفعلية
191 001	25 694	7 789	519 756	الفارق المرفوض

المصدر: المديرية العامة للضرائب

جدول رقم 19: مبلغ العقوبة

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
761 501 765	590 399 543	366 489 215	397 761 318	رقم الاعمال المستخرج
727 858 789	549 167 034	361 314 213	394 996 852	رقم الاعمال المصرح
33 642 976	41 232 508	5 175 002	2 764 466	الفارق
4 835 805	5 299 852	7 789	519 756	الاعباء المرفوضة
336 430	412 325	51 742	55 903	الاعباء القابلة للخصم TAP
52 011 979	44 214 195	26 696 931	35 756 764	الربح المصرح به
90 154 331	90 334 230	31 827 980	38 985 083	الربح المستخرج
17 129 323	17 163 504	6 047 316	7 407 166	الضريبة المستخرجة
9 882 276	8 400 697	5 072 417	6 793 785	الضريبة المصرح بها
7 247 047	8 762 807	974 899	613 381	الفارق
25%	25%	25%	25%	معدل العقوبة
1 811 762	2 190 702	243 725	153 345	مبلغ العقوبة
9 058 808	10 953 508	1 218 624	766 726	المجموع

المصدر: المديرية العامة للضرائب

مديرية :.الضرائب لولاية

.....المسيلة

قضية تحقيق رقم :...../2018 المكلف XXXXXX :

تبليغ اولي رقم : 2018/6666.....المؤرخ في :

2018/12/16

.....عدد الصفحات: 9/8.....

جدول رقم 20: الاقتطاع من المصدر لمدخيل رؤوس الاموال المنقولة

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
33 306 546	40 820 183	5 123 260	2 708 564	الفارق في الربح المتراكم الموزع
7 247 047	8 762 807	974 899	613 381	الضريبة على الربح المتراكم
26 059 500	32 057 377	4 148 361	2 095 183	الربح القابل للتوزيع
15%	10%	10%	10%	معدل الضريبة المقتطعة
3 908 925	3 205 738	414 836	209 518	الحقوق
25%	25%	25%	25%	نسبة العقوبة
977 231	801 434	103 709	52 380	العقوبة
4 886 156	4 007 172	518 545	261 898	المجموع

المصدر: المديرية العامة للضرائب

جدول رقم 21: الرسم على المشتريات

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
106 676 517	86 048 602	51 439 076	54 375 414	الرسم على المشتريات المستخرج
106 676 517	86 048 602	51 439 076	54 375 414	الرسم على المشتريات المصرح
-	-	-	-	الرسم القابل للدمج
-	-	-	-	الرسم القابل للخصم

المصدر: المديرية العامة للضرائب

جدول رقم 22: الرسم الواجب الدفع

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
761 501	590 399	366 489	397 761	رقم الاعمال المستخرج
765	543	215	318	
727 858	549 167	361 314	394 996	رقم الاعمال المصرح به
787	034	208	842	G50
33 642 978	41 232 509	5 175 007	2 764 476	الفارق
19%	17%	17%	17%	معدل الرسم
6 392 166	7 009 526	879 751	469 961	الرسم المستحق
-	-	-	-	الرسم القابل للدمج
-	-	-	-	الرسم القابل للخصم
6 392 166	7 009 526	879 751	469 961	الرسم الواجب الدفع
%25	%25	%25	%25	نسبة العقوبة
1 598 041	1 752 382	219 938	117 490	العقوبة
7 990 207	8 761 908	1 099 689	587 451	المجموع
40 944 954			الحقوق	
10 225 474			غرامة الوعاء	
51 170 428			الحقوق الواجبة الدفع	

المصدر: المديرية العامة للضرائب

المطلب الثاني: نتائج التحقيق المحاسبي

مديرية: الضرائب لولاية

المسيلة.....

قضية تحقيق رقم: ...../2018 المكلف XXXXXX :

تبلغ اولي رقم: 2019/55.....المؤرخ في:

2019/01/28 عدد الصفحات: .....4/2.....

تطبيقا لنص المادة 31 من قانون المالية 2012 المعدلة للمادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية ومن خلال الاجتماع المنعقد في 2018/12/10 بمقر المديرية الولائية للضرائب تحت اشراف السيد المدير ويحضور اعضاء الادارة الجبائية لمناقشة نقاط احتجاجكم.

حيث تمحورت الاحتجاجات حول النقاط التالية:

- 1- المكلف يحتج على الهامش الصافي سنتي 2016 - 2017 بحجة ان الفارق في رقم الاعمال المستخرج الغير مصرح به تم ادماجه مباشرة في تأسيس وعاء الربح.
- 2- المكلف يطلب الاستفادة من الامتيازات الجبائية الممنوحة له في اطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار على ارقام الاعمال والارباح المستخرجة الغير مصرح به.
- 3- المكلف يطلب الاستفادة من مصاريف التنقل والمهام المرفوضة المسجلة في المحاسبة سنة 2016.

- 4- المكلف يطلب قبول المصاريف المتعلقة بمنتهى ارباب العمل FCE بمبلغ 644 804 دج سنة 2016

وبعد الدراسة رد المكلف ومناقشته تم التحكيم من طرف المدير الولائي كالتالي:

1- قبول جزئي للاحتجاج المكلف ومنحه 35% كإعفاء مقابلة لرقم الاعمال الغير مصرح به.

2- رفض احتجاج المكلف .

3- قبول جزئي لاحتجاج المكلف بخصوص مصاريف التنقل والمهام بنسبة 80%

تأسيس ارقام اعمال:

من خلال تتبع اكياس التعبئة لمادة الجبس sacs d'emballages وبالاتماد على

العناصر التالية:

. الاستهلاكات لمادة اكياس تعبئة الجبس .

سعر الشراء الوحدوي لاكياس الجبس.

بنسبة 33,81% وبالتالي تم إعتبار الفارق في عدد الاكياس ارقام اعمال لمادة

الجبس غير مصرح به والفارق من الإستهلاكات الزائد موجهة ومستعملة لنشاط صناعة ألواح الجبس.

جدول رقم 23: تأسيس رقم الاعمال من خلال تتبع أكياس التعبئة

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
الفارق عدد الاكياس	16 667	29 977	125 171	59 557
السعر الوحدوي لكيس الجبس	165,86	172,63	172,63	169,73
رقم الاعمال الغير مصرح	2 764 466	5 175 002	21 608 215	10 108 622
رقم الاعمال المصرح	95 327 537	63 927 306	139 626 249	184 399 097
رقم الاعمال المستخرج	98 092 003	69 102 308	161 234 464	194 507 718

المصدر: المديرية العامة للضرائب

مديرية :الضرائب لولاية

المسيلة.....

قضية تحقيق رقم :...../2018 المكلف XXXXXX :

تبليغ اولي رقم :2019/55.....المؤرخ في :

2019/01/28 عدد الصفحات: .....4/2.....

تم اعتبار الفارق في كمية الجبس بين الكمية المباعة الناتجة عن الفوارق في عدد الاكياس والفارق المعاد تقويمه من طرف شرطة المناجم والكميات الناتجة عن ارتفاع نسبة الضياع موجه لصناعة الواح الجبس plaque platre وذلك بالتناسب مع تصريحات المكلف لتحديد نسبة الضياع أو الخسارة لنشاط صناعة الألواح تم إجراء أربع تجارب بعين المكان على المنتوجين الأكثر مبيعا والمتمثلة

في لوح الجبس من نوع BA13 ولوح الجبس من نوع BA10 وذلك بالمعطيات التالية:

حاوية تخزين SILO DE STOCKAGE بطاقة 3 طن من مادة الجبس

لوح الجبس المنتج من نوع BA13 بطول 1,2\*3 م=2,60 متر مربع

لوح الجبس المباع من نوع BA13 بطول 1\*1 م=2,1 متر مربع وزن 13,50 كغ

لوح الجبس المنتج من نوع BA10 بطول 1,2\*3 م=2,60 متر مربع لوح الجبس

المباع من نوع BA10 بطول 1\*1 م=2,1 متر مربع وزن 11,00 كغ

والتي كانت النتائج كما يلي:

جدول رقم 24: نسبة الخسارة والضياع للألواح الاربعة

الفصل الثالث ..... دراسة حالة تطبيقية في مديرية العامة للضرائب بالمسيلة

BA 10	BA 10	BA 13	BA 13	البيان / الالواح
3000,00	3000,00	3000,00	3000,00	حاوية تخزين 3 طن
62	59	51	49	عدد الألواح المنتجة الصالحة للبيع
3,60	3,60	3,60	3,60	مساحة اللوح المنتج م2
223,2	212,4	183,6	176,40	مساحة الألواح المنتجة الصالحة للبيع بالمتر المربع
11,00	11,00	13,50	13,50	كمية الجبس بالكغ في المتر المربع للوح
2 455,20	2 336,40	2 478,60	2 381,40	كمية الجبس في الالواح المنتجة القابلة للبيع
3 000,00	3 000,00	3 000,00	3 000,00	الوزن الأولي المخزن في الحاوية بالكغ
544,80	663,60	521,40	618,60	الوزن الخسارة والضياع
18,16%	22,12%	17,38%	20,62%	نسبة الخسارة والضياع
12000				الكمية الإجمالية الأولية المخزنة لأربع تجارب
9651,6				كمية الجبس في الالواح المنتجة القابلة للبيع
2348,4				الوزن الخسارة والضياع لأربع تجارب
19,57%				نسبة الخسارة والضياع لأربع تجارب

المصدر : المديرية العامة للضرائب

مديرية: الضرائب لولاية

المسيلة.....

قضية تحقيق رقم: ...../2018 المكلف XXXXXX :

تبليغ اولي رقم: 2019/55.....المؤرخ في :

2019/01/28

عدد الصفحات: .....9/5.....

جدول رقم 25: كمية الجبس الموجه لصناعة الالواح

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
110 260 000	68 485 000	20 625 000	35 440 000	الكمية المصرحة
110 260 000	78 019 390	20 625 000	35 440 000	الكمية المقومة
-	9 534 390	-	-	الفارق
30%	30%			نسبة الضياع الممنوح
33 078 000	2 002 222			الكمية الضائعة المستخرجة
37 278 906	-			الكمية الضائعة المصرحة
4 200 906	6 674 073	-	-	الفارق الزائد الغير مصرح
4 200 906	6 674 073			كمية الجبس المستخرجة القابلة للاستغلال
2 382 283	5 006 827			كمية الجبس المباع في اكياس 40 كغ
1 818 623	1 667 246			كمية الجبس الموجه لصناعة الالواح قبل الضياع
20%	20%			نسبة الضياع
363 725	333 449			الكمية الضائعة
1 454 899	1 333 796			كمية الجبس الموجه لصناعة الالواح

المصدر: المديرية العامة للضرائب

جدول رقم 26: نسبة كمية الجبس لصنع الالواح الاربعة سنة 2016

نوع اللوح	النسبة	كمية الجبس الواح (كغ)	كمية الجبس (م 2)	الالواح م2
TPS BA 13 3000*1200	71,11%	948 483	13,50	70 258,01
TPS BA 10 3000*1200	28,74%	383 298	11,00	34 845,29
TPS BA 18 3000*1200	0,01%	194	18,80	10,34
TPS BA 06 3000*1200	0,08%	1 116	8,45	132,02
TPS BA 15 3000*1200	0,05%	705	16,45	42,86
المجموع	100,00%	1 333 796	13,28	105 288,53

المصدر: المديرية العامة للضرائب

مديرية: الضرائب لولاية

المسيلة.....

قضية تحقيق رقم: ...../2018 المكلف XXXXXX :

تبليغ اولي رقم: 2019/55.....المؤرخ في :

2019/01/28

عدد الصفحات: .....9/6.....

جدول رقم 26: نسبة كمية الجبس في صنع الالواح الأربعة لسنة 2017

نوع اللوح	النسبة	كمية الجبس الواح (كغ)	كمية الجبس (م 2)	الالواح م2
TPS BA 13 3000*1200	61,14%	889 498	13,50	65 888,75
TPS BA 10 3000*1200	38,46%	559 483	11,00	50 862,09
TPS BA 18 3000*1200	0,03%	447	18,80	23,77
TPS BA 06 3000*1200	0,10%	1 468	8,45	173,68
TPS BA 15 3000*1200	0,28%	4 003	16,45	243,34
المجموع	100,00%	1 454 899	13,28	117 191,63

المصدر: المديرية العامة للضرائب

جدول رقم 27: السعر الوحدوي لصنع الالواح الأربعة لسنة 2016

نوع اللوح	الالواح م2	السعر الوحدوي	المبلغ
TPS BA 13 3000*1200	70 258,01	194,30	13 651 132
TPS BA 10 3000*1200	34 845,29	170,20	5 930 669
TPS BA 18 3000*1200	10,34	246,89	2 554
TPS BA 06 3000*1200	132,02	238,89	31 538
TPS BA 15 3000*1200	42,86	196,00	8 400
المجموع	105 289		19 624 293

المصدر: المديرية العامة للضرائب

جدول رقم 28: السعر الوحدوي لصناعة الالواح الأربعة لسنة 2017

المبلغ	السعر الوحدوي	الالواح م2	نوع اللوح
13 558 588	205,78	65 888,75	TPS BA 13 3000*1200
9 865 720	193,97	50 862,09	TPS BA 10 3000*1200
10 179	428,25	23,77	TPS BA 18 3000*1200
53 040	305,39	173,68	TPS BA 06 3000*1200
46 828	192,44	243,34	TPS BA 15 3000*1200
23 534 355		117 192	المجموع

المصدر: المديرية العامة للضرائب

جدول رقم 29: مادة الجبس platre

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
194 507 718	161 234 464	69 102 308	98 092 003	رقم الاعمال المستخرج
184 399 097	139 626 249	63 927 306	95 327 537	رقم الاعمال المصرح
10 108 622	21 608 215	5 175 002	2 764 466	الفارق

المصدر: المديرية العامة للضرائب

جدول رقم 30:الواح الجبس plaque platre

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
420 570 037	286 613 279	- 97 988 435	202 875 420	رقم الاعمال المستخرج
397 035 682	266 988 986	- 97 988 435	202 875 420	رقم الاعمال المصرح
23 534 355	19 624 293	-	-	الفارق

المصدر: المديرية العامة للضرائب

مديرية: الضرائب لولاية

المسيلة.....

قضية تحقيق رقم: ...../2018 المكلف XXXXXX :

تبليغ اولي رقم :2019/55.....المؤرخ في :

2019/01/28 عدد الصفحات: .....9/7.....

جدول رقم 31: لواحق accessoires

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
111 352 348	76 806 140	70 030 785	67 934 666	رقم الاعمال المستخرج
111 352 348	76 806 140	70 030 785	67 934 666	رقم الاعمال المصرح
-	-	-	-	الفارق

المصدر: المديرية العامة للضرائب

جدول رقم 32: الفارق بين رقم الاعمال المستخرج ورقم الاعمال المصرح

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
33 646 662	62 562 576	34 161 089	25 479 229	رقم الاعمال المستخرج
33 646 662	62 562 576	34 161 089	25 479 229	رقم الاعمال المصرح
-	-	-	-	الفارق

المصدر: المديرية العامة للضرائب

جدول رقم 33:النقل العمومي

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
1 425 000	3 183 084	4 891 235	3 380 000	رقم الاعمال المستخرج
1 425 000	3 183 084	4 891 235	3 380 000	رقم الاعمال المصرح
-	-	-	-	الفارق

المصدر: المديرية العامة للضرائب

جدول رقم 34: تجميع رقم الاعمال

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
761 501	590 399	80 196	397 761	رقم الاعمال
765	543	981	318	المستخرج
727 858	549 167	75 021	394 996	رقم الاعمال
789	034	979	852	المصرح
33 642	41 232	5 175	2 764	
976	508	002	466	الفارق

المصدر: المديرية العامة للضرائب

#### 4 - رافض احتجاج المكلف

#### نتائج التحقيق

جدول رقم 35: الرسم على النشاط المهني

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
761 501	590 399	366 489	397 761	
765	543	215	318	رقم الاعمال المستخرج
727 858	549 167	361 315	394 966	رقم الاعمال المصرح
787	034	012	191	G50
33 642 978	41 232 509	5 174 203	2 795 127	الفارق
1%	1%	1%	2%	معدل الرسم
336 430	412 325	51 742	55 903	مبلغ الرسم
25%	25%	15%	15%	نسبة العقوبة

الفصل الثالث ..... دراسة حالة تطبيقية في مديرية العامة للضرائب بالمسيلة

84 107	103 081	7 761	8 385	العقوبة
420 537	515 406	59 503	64 288	المجموع

المصدر: المديرية العامة للضرائب

مديرية: الضرائب لولاية

المسيلة.....

قضية تحقيق رقم: ...../2018 المكلف XXXXXX :

تبليغ اولي رقم: 2019/55.....المؤرخ في :

2019/01/28 عدد الصفحات.....4/3.....

تأسيس الأرباح

جدول رقم 36:ح/ 625000 مصاريف التنقل

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
9 772 641	13 185 394	-	-	الاعباء المخصصة
5 127 837	10 548 315	-	-	الاعباء الفعلية
4 644 804	2 637 079	-	-	الفارق المرفوض

المصدر: المديرية العامة للضرائب

ح/66 الفارق عبارة عن غرامات التأخر في تسديد القرض البنكي وهي اعباء غير قابلة للخصم وتدمج في الارباح وذلك تطبيقا لاحكام المادة 141الفقرة 06 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

جدول رقم 37: الفارق المرفوض

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
42 166 666	37 399 669	29 372 488	41 676 185	الاعباء المخصصة
41 975 665	37 373 975	29 364 699	41 156 429	الاعباء الفعلية
191 001	25 694	7 789	519 756	الفارق المرفوض

المصدر: المديرية العامة للضرائب

تم التحكيم لرقم الاعمال الزائد بقبول 35% كاعباء مقابلة لرقم الاعمال الغير مصرح به لسنتي 2016 + 2017 بالنسبة لسنة 2014 تم تصحيح معدل الضريبة على الربح ب 23% بدل 19% التي تم التصريح بها من طرف المكلف وعليه تكون الوضعية كما يلي:

جدول رقم 38: مبلغ العقوبة

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
761 501 765	590 399 543	366 489 215	397 761 318	رقم الاعمال المستخرج
727 858 789	549 167 034	361 314 213	394 996 852	رقم الاعمال المصرح
33 642 976	41 232 508	5 175 002	2 764 466	الفارق في رقم الاعمال
21 867 935	26 801 130	5 175 002	2 764 466	الربح المعتمد بعد التحكيم
4 835 805	2 662 773	7 789	519 756	الاعباء المرفوضة
336 430	412 325	51 742	55 903	الاعباء القابلة للخصم TAP
52 011 979	44 214 195	26 696 931	35 756 764	الربح المصرح به
78 379 289	73 265 773	31 827 980	38 985 083	الربح المستخرج
26 367 310	29 051 578	5 131 049	3 228 319	الفارق في الربح
19%	19%	19%	23%	معدل الضريبة للفارق
18 532 903	17 015 491	7 916 101	8 966 569	الضريبة المستخرجة
13 523 115	11 495 691	6 941 202	6 793 785	الضريبة المصرح بها

الفصل الثالث ..... دراسة حالة تطبيقية في مديرية العامة للضرائب بالمسيلة

5 009 789	5 519 800	974 899	2 172 784	الفارق
25%	25%	25%	25%	معدل العقوبة
1 252 447	1 379 950	243 725	543 196	مبلغ العقوبة
6 262 236	6 899 750	1 218 624	2 715 980	المجموع

المصدر: المديرية العامة للضرائب

مديرية: الضرائب لولاية.....

قضية تحقيق رقم: ...../2018 المكلف XXXXXX :

تبليغ اولي رقم: 2019/55.....المؤرخ في :

2019/01/28 عدد الصفحات:.....4/4.....

الاقتطاع من المصدر لمداديل رؤوس الاموال المنقولة:

تم احتساب الضريبة على المداديل التي لها اثر تحصيل لفائدة الشركاء حيث تم الغاء

من وعاء حساب الضريبة الاعباء المرفوضة تطبيقا لنص المادتين 46 - 104 من

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

جدول رقم 39: الربح القابل للتوزيع

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
21 531 505	26 388 805	5 123 260	2 708 564	الفارق في الربح المتراكم الموزع
4 090 986	5 013 873	973 419	622 970	الضريبة على الربح المتراكم
17 440 519	21 374 932	4 149 840	2 085 594	الربح القابل للتوزيع

الفصل الثالث ..... دراسة حالة تطبيقية في مديرية العامة للضرائب بالمسيلة

15%	10%	10%	10%	معدل الضريبة المقتطعة
2 616 078	2 137 493	414 984	208 559	الحقوق
25%	25%	25%	25%	نسبة العقوبة
654 019	534 373	103 746	52 140	العقوبة
3 270 097	2 671 867	518 730	260 699	المجموع

المصدر: المديرية العامة للضرائب

جدول رقم 40: الرسم على المشتريات

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
106 676 517	86 048 602	51 439 076	54 375 414	الرسم على المشتريات المستخرج
106 676 517	86 048 602	51 439 076	54 375 414	الرسم على المشتريات المصرح
-	-	-	-	الرسم القابل للدمج
-	-	-	-	الرسم القابل للخصم

المصدر: المديرية العامة للضرائب

جدول رقم 41: الواجب الدفع

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
761 501 765	590 399 543	366 489 215	397 761 318	رقم الاعمال المستخرج
70 060 179	67 659 342	34 161 089	25 479 227	رقم الاعمال المصرح به معفى
657 798 608	481 507 692	327 153 119	369 517 615	رقم الاعمال المصرح الخاضع
33 642 978	41 232 509	5 175 007	2 764 476	الفارق
19%	17%	17%	17%	معدل الرسم

6 392 166	7 009 526	879 751	469 961	الرسم المستحق
-	-	-	-	الرسم القابل للدمج
-	-	-	-	الرسم القابل للخصم
6 392 166	7 009 526	879 751	469 961	الرسم الواجب الدفع
%25	%25	%25	%25	نسبة العقوبة
1 598 041	1 752 382	219 938	117 490	العقوبة
7 990 207	8 761 908	1 099 689	587 451	المجموع

34 662 190	الحقوق
8 654 783	غرامة الوعاء
43 316 973	الحقوق الواجبة لدفع

المصدر: المديرية العامة للضرائب

### خلاصة الفصل:

في المجال التطبيقي للرقابة الجبائية، استخلصنا بعض الأرقام المصرح بها ، مما يكشف عن فعالية نظام الرقابة الجبائية والدور الهام الذي تؤديه في الكشف عن المخالفات والاختفاء المرتكبة من طرف المكلف بدفع الضريبة، وتصحيحها حتى وان تطلب الامر فرض عقوبات على المكلف المتهرب من دفع الضريبة، وهذه الفروقات تسترجعها الخزينة العمومية.



خاتمة



**خاتمة:**

من خلال مراحل بحثنا الذي يمحور حول ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين وطرق محاربتهم وذلك بالتقليل من هذه الظاهرة التي أصبحت من اهم اهتمامات الإدارة الجبائية لتتدارك النقص الحاصل في الموارد المالية للدولة.

معالجة الظاهرة يتطلب تشخيصها لمعرفة طبيعتها والأسباب التي أدت اليها والاثار الناتجة عنها، فهذه الظاهرة تتطلب طريقتين للتخلص من دفع الضريبة سواء بالطرق الشرعية التي تعرف بالتهرب الضريبي والغير الشرعية التي تعرف بالغش الضريبي .

وانطلاقا من هذا فان مكافحة هذه الظاهرة ضرورية بأجهزة مختصة، كجهاز الرقابة الجبائية التي تعتبر وسيلة يمكن من كشف حالات التهرب وضمان صحة التصريحات. تتخذ الرقابة الجبائية عدة اشكال أهمها التحقيق المحاسبي للكشف عن التهرب الضريبي، ويتم ذلك من خلال الإجراءات التحضيرية للتحقيق التي تتضمن البرمجة وجمع المعلومات ثم مباشرة اعمال التحقيق، من خلال المراقبة والفحص من عين المكان،

**نتائج الدراسة واختبار الفرضيات:**

الفرضية الأولى : يساهم عدم الاستقرار وتعقيد النظام الجبائي في زيادة حجم ظاهرة الغش والتهرب الضريبي من خلال الثغرات الموجودة في القانون التشريعي .

الفرضية الثانية: كلما كانت الرقابة محكمة وفعالة كلما تم التحكم في ظاهرة الغش والتهرب الضريبي من خلال دراسة اشكال الرقابة الجبائية.

الفرضية الثالثة : الرقابة الجبائية تعتمد على مقارنة ما هو موجود في الوثائق المحاسبية المقدمة من طرف المكلف مع ما هو موجود في الواقع بناء على أبحاث وجهود الإدارة الجبائية بتفحص مختلف وثائق المكلف وغيرها للتحقق من مدى صحة المعلومات المقدمة .

**النتائج المتوصل اليها:**

من خلال ما سبق ذكره تم التوصل للنتائج التالية:

- تشكل ظاهرة الغش والتهرب الضريبي احد العقبات التي تقف دون تحقيق التنمية نظرا لأثارها السلبية المتعددة.
- الرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات التي تضبط تدخل الدولة وتحمي المكلفين بالضريبة.

- طريقة التحقيق المحاسبي تبقى محدودة الفعالية لأنها لا تستطيع ان تصل الى كافة المداخل المتحصل عليها من طرف الأشخاص الطبيعيين وهذا ما أدى الى تدعيمها بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بغية التوسيع من صلاحيات أعوان الرقابة الجبائية.
- حتى تكون الرقابة الجبائية فعالة لابد من توفر مقومات ضرورية كمية و نوعية للوصول الى الأهداف المرجوة.
- ان المشاكل التي تعاني منها الرقابة الجبائية المتمثلة في قلة التوعية ونقص الإمكانيات المادية والبشرية للقيام بالمهام على احسن وجه وفي اوقاتها المحددة وهذا ما يقلل من مردوديتها.
- يتم التحقيق المحاسبي من خلال الإجراءات التحضيرية وفحص المحاسبة من حيث الشكل ومن حيث المضمون ، تم تبليغ النتائج وإصدار الجداول و هذا دل على ان التحقيق المحاسبي من اهم إجراءات الرقابة الجبائية.

### التوصيات المقترحة:

- نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين حتى تكون لهم ثقافة جبائية وهذا من خلال الاستعانة بكافة وسائل الاعلام المرئية والمسموعة والمكتوبة وإصدار مجلات دورية من طرف المصالح الجبائية بأسعار رمزية لتكون همزة وصل بينها وبين المكلف.
- تبسيط القوانين ومختلف التشريعات الجبائية للمواطن، كذلك لابد من التركيز على ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية والذي تدون فيه حقوقهم وواجباتهم للاطلاع عليها حتى يسهل فهم القانون واحترامه.
- وضع نظام رقابة فعال والتي تتميز بدقتها وسرعة اكتشاف مختلف المخالفات المرتكبة مع تقرير عقوبات شديدة على المكلفين الذين يثبت عليهم غش او تهرب ضريبي.
- تحسين الموارد البشرية والتقنية للإدارة الضريبية، وضرورة تعميم الاعلام الآلي في جميع الإدارات الجبائية.
- رفع مستوى موظفي جهاز الضرائب من خلال تكوين متخصص في الضرائب والذي يعمل على رفع مستوى تاهيل وتدريب تلك العناصر كلما كان هناك جديد في الميدان الضريبي.
- اللجوء الى التعاون الدولي في اطار تبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف ويتم ذلك من خلال اتفاقيات دولية لمكافحة التهرب الضريبي.

## افاق البحث:

بعد تحليلنا لموضوع الرقابة الجبائية كاداة للحد من الغش والتهرب الضريبي وجدنا انه موضوع متشابك ولذلك لم يسغفنا الوقت في الدخول في جميع تفاصيله وجوانبه وعلى هذا الأساس نطرح بعض الإشكاليات لتكون نقطة بداية لمن يبحث في هذا الموضوع وهي كالتالي:

- 1- اين تكمن أهمية التعاون الدولي للحد من هذه الظاهرة؟
- 2- الى أي مدى توصلت التجارب الدولية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي؟



قائمة المراجع

و

الملاحق

## قائمة المراجع:

### أولاً: الكتب

1. حسين عواضة، عبد الرؤف قطيس، "المالية العامة"، دار الخلدون للصحافة، لبنان، 1995.
2. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2008.
3. خالد شحادة الخطيب، احمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن، 2005.
4. د. عبد المنعم فوزي، مالية الدولة، الطبعة الاولى، دار النهضة العربية، 1971.
5. رفعت محجوب، المالية العامة - دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1976.
6. عباس عبد الرزاق، تحقيق في المحاسبة والنزاع الضريبي، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.
7. عوادي مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، ط2، مطبعة السخري للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
8. غازي حسين عناية، النظام الضريبي، في الفكر الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2006.
9. ماجور حورية "الغش والتهرب الجبائي"، ليسانس، كلية العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2002.
10. محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2010.

### ثانياً: القوانين والمراسيم

1. المادة 183، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدل بموجب المادة 14 من قانون المالية 2007، الجريدة الرسمية، العدد 85، 2006.
2. المادة 303 من قانون الضرائب.

3. المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 24 من قانون المالية، 2008، ص9.
4. المادة 45، قانون الإجراءات الجبائية.
5. المادة 9، قانون التجاري، 1975.
6. المادة 10، قانون التجاري.
7. المادة 20، الفقرة 06، قانون الإجراءات الجبائية.

#### ثالثا: الرسائل الجامعية

1. اسعيد خليفة، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014.
2. بلخوع عيسى، الرقابة الجبائية كأداة للمحاربة الغش والتهرب الضريبي، ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2004.
3. جعيجع أميرة، حفيظي السعدية، دور التحقيق المحاسبي في زيادة التحصيل الضريبي، ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2020.
4. درار بلال، زكري بلال، دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي، ماستر اكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مسيلة، الجزائر، 2017. <http://dspace.univ-msila.dz:8080/xmlui/handle/123456789/2234>
5. نوى نجاة، فعاليات الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.
6. يحيواوي نصيرة، "الغش والتهرب الضريبي" رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة الجزائر، 1998.

#### ثالثا: الملتقيات

1. فريجات إسماعيل الاطار القانوني للرقابة الجبائية، ملتقى وطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة قالمة، يومي 28-29 جوان 2020.

#### رابعاً: المواقع الالكترونية:

1. بن التومي محمد، الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي، ماستر اكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2020.  
<http://dspace.univ-msila.dz:8080/xmlui/handle/123456789/23815>
2. خضير صبرينة، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدف مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، تبسة، الجزائر، 2019.  
<http://dspace.univ-msila.dz:8080/xmlui/handle/123456789/20173>
3. معطوي خيثر، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر، شهادة الماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2019.  
<http://dspace.univ-msila.dz:8080/xmlui/handle/123456789/16149>
4. هاجرة محادي، أثر الرقابة الجبائية على مصداقية التصريحات الجبائية، ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2015.  
<http://dspace.univ-msila.dz:8080/xmlui/handle/123456789/9271>
5. بن المعتوق خالد، ميلي محمد الأمين، إجراءات التحقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2017.  
<http://dspace.univ-msila.dz:8080/xmlui/handle/123456789/1836>

#### خامساً: المراجع الأجنبية

1. Tixier gilbert,gnset(guy),droiy fiscal,3émé édition,L .D.G,paris.
2. cité par kandil ,théorie, fiscal, l'expérience algérienne, édition, E.N.A.C,.
3. Andre Margairaz , « la fraude fiscal est ses succédanées collection
4. Lusien mehl , « la fraud fiscal et ses succédanées »,éditionvaudoise lansanne ,1970.
5. luis karton ,droit fiscal ,international et européen, paris,1991.

الملحق رقم (01):

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOT DE M'SILA

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية المسيلة

Référence N°

Lettre avec  
A.R  
N°

XXXXXXXXXXXX

A

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 à 10 H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2015, 2016, 2017, 2018 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés : TAP- TVA-IRG-IRG/S-IBS-DT

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

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

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

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

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade  
des vérificateurs

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

الملحق رقم (02):

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

A

**Avis d'Absence de Redressements suite à  
la Vérification de Comptabilité**

Nous avons l'honneur de vous informer que la vérification de la comptabilité effectuée suivant avis de vérification N° [ ] du [ ] se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés [ ] relative aux années [ ], [ ], [ ], [ ] s'est achevée sans entraîner de redressements.

Aussi, veuillez accepter nos remerciements pour l'entière compréhension et collaboration dont vous avez fait preuve au cours des différentes étapes de ce contrôle.

Fait à [ ] le [ ]

**Chef de brigade**

**Nom, prénom et grade  
des vérificateurs**

الملحق رقم (03):

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب  
مديرية الضرائب لولاية المسيلة

MINISTERE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS  
DIRECTION DES IMPOTS DE M'SILA

Référence N°: [REDACTED]

Letter avec  
A.R.  
N° [REDACTED]

A  
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

المسيلة Le

**Notification de redressement définitive  
Suite à la vérification de comptabilité  
(Absence de réponse)**

Madame, Monsieur, XX

Nous avons constaté que vous n'avez pas répondu à la proposition de notification de redressement N° 592 du 18 déc. 19 à l'issu de l'expiration du délai réglementaire.

Je vous informe que les rectifications qui vous ont été proposées sont tacitement reconduites conformément à l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

En cas de contestations de votre part, vous avez la possibilité d'introduire une requête, dans le cadre du recours préalable, auprès de l'administration des impôts, selon le cas, au Directeur des Grandes Entreprises ou au Directeur des Impôts de Wilaya, et ce conformément aux dispositions de l'article 71 du Code des Procédures Fiscales.

La présente lettre comporte 04 [REDACTED] feuilles, y compris celle-ci.

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

Chef de brigade  
[REDACTED]

Nom, Prénom et Grade  
des vérificateurs  
[REDACTED]