

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الدكتور الطاهر مولاي

سعيدة-

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية

تخصص: محاسبة و تدقيق

عنوان المذكرة:

فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش و التهرب  
الضريبي-دراسة حالة المركز الضرائب بولاية - سعيدة-

تحت اشراف :

من إعداد الطالب :

د محمودي قادة مختار

بن سليمان مختار

أعضاء لجنة المناقشة السادة الأساتذة :

د/ ..... رئيسا

د/ محمودي قادة مختار ..... مشرفا ومقررا

د/ ..... ممتحنا

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال تعالى : { وَ قُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا }

طه: 114

## الامداء

اهدي تخرجي إلى من تمنوا لي النجاح والتوفيق أخي وأخواتي الأعزاء إلى كل من ساندني وإلى كل من تمنى لي الخير والنجاح ، عائلتي وأصدقائي وزملائي والشكر الكبير لأعظم شخصين والدي العزيزين أهدي تخرجي لهما راجياً من الله الإطالة بأعمارهم وأن يبارك فيهم ويحفظهم بعينه التي لا تنام.

## الشكر

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه ومن تبعهم  
يا حسان إلى يوم الدين، وبعد ..

فإني أشكر الله تعالى على فضله حيث أتاح لي إنجاز هذا العمل بفضله، فله الحمد أولاً وآخرًا.

ثم أشكر أولئك الأخيار الذين مدوا لي يد المساعدة، خلال هذه الفترة، وفي مقدمتهم أستاذي المشرف على  
هذه المذكرة الدكتور "محمودي مختار".

كما نتوجه بجزيل الشكر و العرفان الى الاستاذ الفاضل "رحماني أحمد" إطار بمركز الضرائب بولاية سعيدة  
الذي ساعدني في اتمام هذا البحث. نتقدم بالشكر الى الاساتذة المشرفين على مناقشة هذه المذكرة.

كما نتوجه بالشكر الى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد.

## الملخص

تهدف هذه المذكرة الى ابراز فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش و التهرب الضريبيين، و ذلك باستخدام مختلف ادواتها و اجهزتها للحد من هذه الظاهرة، غير ان للرقابة الجبائية عدة صعوبات تمنعها لوحدها من الحد من ظاهرة الغش و التهرب الضريبيين، بحيث يجب الاستعانة بطرق اخرى الى جانب الرقابة الجبائية كاستخدام طرق وقائية قبل حدوث الغش و التهرب الضريبيين.

و لمعالجة هذا الموضوع اعتمدنا على دراسة حالتين المكلفين بالضريبة المشكوك فيهم بمركز الضرائب لولاية سعيدة، فالحالة الاولى تخص التحقيق المصوب في المحاسبة و الثانية تخص التحقيق المحاسبي لمدة اربعة سنوات ابتداء من سنة 2014.

**الكلمات المفتاحية:** التهرب الضريبي ، الرقابة الجبائية ، المكلف بالضريبة.

## Abstract

The purpose of this research is to highlight the effectiveness of tax control in reducing fraud and evasion by using various tools and equipment to reduce this phenomenon. However, the tax control has several difficulties that prevent it from limiting fraud and tax evasion. As well as penal control, such as the use of preventive methods before the occurrence of fraud and evasion.

In order to address this issue, we have relied on a study of two cases involving a sample of taxpayers in the tax authority of Saida Governorate. The first case concerns the accounting investigation and the second relates to the four-year accounting investigation beginning in 2014.

Key words: Tax evasion, Tax control, Tax charge.

## قائمة المحتويات

| الصفحة | العنوان                                                                  |
|--------|--------------------------------------------------------------------------|
|        | الاهداء                                                                  |
|        | الشكر                                                                    |
| III    | الملخص                                                                   |
| IV     | قائمة المحتويات                                                          |
| V      | قائمة الجداول                                                            |
| VII    | قائمة الاشكال                                                            |
| VIII   | قائمة الملاحق                                                            |
| IV     | قائمة المختصرات                                                          |
| أ      | مقدمة عامة                                                               |
| 01     | <b>الفصل الأول : الغش و التهرب الضريبي</b>                               |
| 02     | المبحث الاول : عموميات حول الغش و التهرب الضريبي                         |
| 14     | المبحث الثاني : اثار التهرب الضريبي وطرق مكافحاته ومناهج قياسه           |
| 26     | <b>الفصل الثاني : الرقابة الجبائية</b>                                   |
| 28     | المبحث الأول : عموميات حول الرقابة الجبائية                              |
| 42     | المبحث الثاني : فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش و التهرب الضريبي |
| 52     | <b>الفصل الثالث : دراسة حالة تطبيقية -مركز الضرائب ولاية سعيدة-</b>      |
| 54     | المبحث الأول : تقديم مركز الضرائب لولاية سعيدة                           |
| 59     | المبحث الثاني : دراسة حالة تطبيقية لإجراء تقنيات الرقابة الجبائية        |
| 90     | <b>خاتمة عامة</b>                                                        |
| 94     | قائمة المصادر و المراجع                                                  |
| 101    | الملاحق                                                                  |
| 124    | الفهرس                                                                   |

## قائمة الجداول

| الصفحة | العنوان                                                                         | رقم الجدول       |
|--------|---------------------------------------------------------------------------------|------------------|
| 60     | مواد الرسم على القيمة المضافة وفق قانون الرسم على رقم الأعمال                   | الجدول رقم 03/01 |
| 64     | الفاتورات المرفوضة على اسس التحقيق المصوب في المحاسبة المبالغ بالدينار الجزائري | الجدول رقم 03/02 |
| 65     | حسومات تتضمن أخطاء خلال سنة 2016 المبالغ بالدينار الجزائري                      | الجدول رقم 03/03 |
| 66     | وضعية الرسم على القيمة المضافة بعد اجراء التحقيق المصوب في المحاسبة             | الجدول رقم 03/04 |
| 68     | التعريف بالمكلف محل المراجعة المحاسبية                                          | الجدول 03/05     |
| 70     | الدفاتر المحاسبية للمكلف                                                        | الجدول رقم 03/06 |
| 71     | تأسيس المشتريات الخاصة بسنة 2014                                                | الجدول رقم 03/07 |
| 72     | المشتريات المصرح بها و المستخرجة سنة 2014                                       | الجدول رقم 03/08 |
| 72     | تأسيس المشتريات الخاصة بسنة 2015                                                | الجدول رقم 03/09 |
| 73     | المشتريات المصرح بها و المستخرجة سنة 2015                                       | الجدول رقم 03/10 |
| 74     | تأسيس المشتريات الخاصة بسنة 2016                                                | الجدول رقم 03/11 |
| 74     | المشتريات المصرح بها و المستخرجة سنة 2016                                       | الجدول رقم 03/12 |
| 75     | تأسيس المشتريات الخاصة بسنة 2017                                                | الجدول رقم 03/13 |
| 75     | المشتريات المصرح بها و المستخرجة سنة 2017                                       | الجدول رقم 03/14 |
| 76     | المبيعات المصرح بها و المستخرجة لسنة 2014                                       | الجدول رقم 03/15 |
| 77     | المبيعات المصرح بها و المستخرجة لسنة 2015                                       | الجدول رقم 03/16 |
| 77     | المبيعات المصرح بها و المستخرجة لسنة 2016                                       | الجدول رقم 03/17 |
| 78     | المبيعات المصرح بها و المستخرجة لسنة 2017                                       | الجدول رقم 03/18 |
| 79     | الأعباء المرفوضة لسنة 2014                                                      | الجدول رقم 03/19 |
| 79     | الأعباء المرفوضة لسنة 2015                                                      | الجدول رقم 03/20 |
| 79     | الأعباء المرفوضة لسنة 2016                                                      | الجدول رقم 03/21 |
| 80     | الأعباء المرفوضة لسنة 2017                                                      | الجدول رقم 03/22 |

|    |                                                  |                  |
|----|--------------------------------------------------|------------------|
| 80 | اعادة تأسيس TAP وTVA لسنة 2014                   | الجدول رقم 03/23 |
| 81 | اعادة تأسيس TAP وTVA لسنة 2015                   | الجدول رقم 03/24 |
| 82 | اعادة تأسيس TAP وTVA لسنة 2016                   | الجدول رقم 03/25 |
| 82 | اعادة تأسيس TAP وTVA لسنة 2017                   | الجدول رقم 03/26 |
| 83 | إعادة تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2014 | الجدول رقم 03/27 |
| 84 | اعادة تأسيس الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2015 | الجدول رقم 03/28 |
| 85 | اعادة تأسيس الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2016 | الجدول رقم 03/29 |
| 86 | اعادة تأسيس الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2017 | الجدول رقم 03/30 |
| 86 | الرسم شبه الجبائي                                | الجدول 03/31     |
| 87 | اجمالي الضرائب و الرسوم واجبة الدفع              | الجدول رقم 03/32 |

## قائمة الأشكال

| الصفحة | العنوان                                     | رقم الشكل   |
|--------|---------------------------------------------|-------------|
| 11     | أنواع التهرب الضريبي                        | الشكل 01/01 |
| 22     | طرق مكافحة التهرب الضريبي                   | الشكل 01/02 |
| 36     | أشكال الرقابة الجبائية                      | الشكل 02/01 |
| 55     | الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية سعيـدة | الشكل 03/01 |

## قائمة الملاحق

| الصفحة | العنوان                             | رقم الملحق    |
|--------|-------------------------------------|---------------|
| 101    | المواد من قانون الاجراءات الجبائية. | الملحق رقم 01 |
| 107    | الاشعار بالمراقبة في المحاسبة       | الملحق رقم 02 |
| 108    | محضر معاينة                         | الملحق رقم 03 |
| 109    | بطاقة مراقبة                        | الملحق رقم 04 |
| 110    | كشف المحاسبة                        | الملحق رقم 05 |
| 112    | اشعار باعادة تقويم المحاسبة         | الملحق رقم 06 |
| 113    | تقرير التحقيق في المحاسبة           | الملحق رقم 07 |
| 115    | بطاقة انطلاق عملية التحقيق          | الملحق رقم 08 |
| 117    | اشعار بدفع المستحقات                | الملحق رقم 09 |
| 118    | بطاقة نهاية عملية التحقيق           | الملحق رقم 10 |
| 119    | التبليغ النهائي                     | الملحق رقم 11 |
| 120    | الجدول الفردي للمكلف بالضريبة       | الملحق رقم 12 |

## قائمة المختصرات

♦ ض م ر م: الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

♦ دج: دينار جزائري.

- ♦ TVA : Taxe sur la valeur ajoutée.
- ♦ HT : Hors taxe.
- ♦ TTC : Toutes taxes comprises.
- ♦ SCF: système comptable financier.
- ♦ TAP : Taxe sur l'activité professionnelle.
- ♦ IRG : Impôt sur le revenu global.
- ♦ DGE: direction des grandes entreprises.

مقدمة عامة

يعتبر الغش و التهرب الضريبي ظاهرتان سلبيتان يعاني منهما اقتصاد البلد بحيث ينجم عنهما استنزاف لموارد الضريبية التي كان من المفروض ان تستفيد منها خزينة الدولة لإنفاقها لتحقيق المنفعة العامة و هذا من خلال استثمارها في مشروعات عامة بدلا من انفاقها في مجالات مجهولة.

نظرا للانتشار الواسع لهذين الظاهرتين اصبحت تعتبر من ابرز العقبات التي تواجهها الدول في رسم و تنفيذ مختلف سياساتها بحيث يستوجب على الدول و منها الجزائر مجابهة هذين الظاهرتين و ذلك بتطبيق سياسة جبائية فعالة لمكافحة ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي و الحد منهما لتجنب اثارهما الوخيمة ,لذلك تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة وقائية و ردعية للتأكد من صحة و نزاهة التصريحات الجبائية.

وقد باشرت الدولة الجزائرية كباقي الدول في وضع اليات و اجهزة للحد من هذين الظاهرتين أثمرت على انشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على المستوى الولائي سنة 1990 , و بعدها مديرية البحث و المراجعات 1998, كما أنشأت مفتشيات الضرائب على المستوى الاقليمي ومديرية كبريات الشركات . DGE

يهدف بحثنا الى دراسة الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية و كذلك مناقشة ظاهرة الغش و التهرب الضريبي و لذلك تتبلور معالم اشكالية بحثنا و يمكن صياغتها كما يلي:  
**ما مدى فعالية الرقابة الجبائية للحد من الغش و التهرب الضريبي ؟**

من خلال الاشكالية الرئيسية يمكن طرح الاسئلة الفرعية التالية:

- ما هي اهم الاساليب المتبعة للغش و التهرب الضريبي ؟ و ما هي اهم الاسباب التي تؤدي للتهرب من دفع الضرائب؟

- ما هي اهم أشكال الرقابة الجبائية ؟ و ما هي الاجراءات التي تتخذها هذه الرقابة للحد من ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي ؟

تستند الاشكالية الى عدة فرضيات الذي يتم تأكيدها او رفضها من خلال هذا البحث و المتمثلة

اساسا في :

1- تعد الرقابة الجبائية لوحدها اجراء غير كاف للحد من الظاهرتين في ظل تعدد أساليب و أشكال الغش و التهرب الضريبي.

2- تعتبر الرقابة الجبائية اداة فعالة للحد من الغش و التهرب الضريبي.

هناك عدة اسباب دفعتنا باختيار هذا الموضوع نوجزها كما يلي:

- مناقشة ظاهرة الغش و التهرب الضريبي باعتبارها افة يعاني منها اقتصاد البلد بالإضافة الى الاهتمام التي حظيت به هذه الظاهرة و وسائل مكافحتها من قبل السلطات.
- التعرف على مدى مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي و التطلع على اهم المعوقات التي تحد من فعاليتها.

هناك عدة اهداف نسعى لتحقيقها من خلال هذا البحث نير اهمها كما يلي:

- ابراز دور الرقابة الجبائية كأداة فعالة للحد من ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي.
- التطرق الى اهم الاسباب التي تدفع المكلف بالضريبة للغش و التهرب من اداء التزاماته الضريبية.
- تحليل ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي على مستوى ولاية سعيدة و ابراز دور الرقابة الجبائية للحد من هذه الظاهرة.

تتجلى اهمية الدراسة في تحقيق الاهداف السابقة و معالجة الآثار السلبية الناجمة عن الغش و التهرب الضريبي باعتبارهما ظاهرة حساسة و مضرّة بالاقتصاد الوطني.و من جهة اخرى ابراز الدور الفعال للرقابة الجبائية للحد أو التقليل من هذه الظاهرة.

بغرض الاجابة عن الاشكالية المطروحة و الاسئلة الفرعية و اثبات او نفي الفرضيات اعتمدنا في بحثنا هذا على المنهج الوصفي و المنهج التحليلي.

لقد استفدنا من عدة اعمال و دراسات تم انجازها سابقا من ابرزها:

– قتال عبد العزيز (2009)<sup>1</sup>

طرح الباحث اشكالية الدراسة كما يلي : ما هي سبل تفعيل الرقابة الجبائية و دورها للحد من التهرب الضريبي؟

توصل الباحث من خلال هذه الدراسة الى ان الرقابة الجبائية تتميز بنقص الفعالية للحد من التهرب الضريبي و هذا يرجع الى عدم تطابقها مع مؤشرات الجودة و الفعالية فالبرغم من المساهمة الفعالة في رفع المردودية المالية غير انها مازلت بعيدة عن الطموحات المعلنة في اطار السياسة الجبائية المنتهجة .

– ولهي بوعلام (2004)<sup>2</sup>

تهدف هذه الدراسة الى مناقشة ظاهرة التهرب الضريبي لما له من اثار سلبية على الاقتصاد و لعل من بين الاساليب المستحدثة مع الاصلاحات الجبائية هو اسلوب المراجعة هو اسلوب المراجعة الجبائية للتصريحات الجبائية أو تقنية المراقبة و التحقيق حيث تعتبر المراجعة الجبائية فحص شامل لوضعية المكلف مدى احترامه للقوانين الجبائية. بحيث ابرز الباحث الجوانب التقنية لأساليب المراجعة الجبائية و ابراز مدى فعاليتها من خلال اثار المردود العام من خلال ارقام و احصائيات تم تقديمها من خلال الباحث.

– دراسة بولخوخ عيسى (2004)<sup>3</sup>

يهدف الباحث من خلال دراسته إلى تحديد آليات الرقابة الجبائية التي تسمح بالحد من خطورة ظاهرة التهرب الضريبي كما انه ركز عليها بدرجة كبيرة مستقرنا الواقع الذي تعيشه الجزائر وانعكاسات هذه الظاهرة على اقتصادها والنتيجة التي توصل إليها في نهاية دراستها أن الرقابة الجبائية أحد أنجح الوسائل لمحاربة التهرب الضريبي رغم القصر النسبي في تأدية دورها وهذا راجع لأسباب عديدة في نظر الباحث أهمها قلة التحكم في المعلومة الجبائية.

قتال عبد العزيز، "اسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب و الغش الضريبي-حالة الجزائر 2003-2008"، مذكرة ماجستير، المركز الجامعي يحي فارس، المدينة، 2008-2009.

<sup>2</sup> ولهي بوعلام، "اثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي"، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004.

<sup>3</sup> بولخوخ عيسى، "الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي"، حالة باتنة "مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد التنمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة 2004 .

تقتصر حدود الدراسة على حدود مكانية متمثلة في اجراء الدراسة لدى مركز الضرائب لولاية سعيدة و على حدود زمنية لفترة ممتدة من 2014 الى .

تم تقسيم البحث الى ثلاث فصول حيث عرضنا الفصل الأول تحت عنوان الغش و التهرب الضريبي تحدثنا عن الغش الضريبي تعريفه و تصنيفاته و اسبابه ثم تحدثنا في مبحث ثاني عن التهرب الضريبي اسبابه و انواعه و اهم الآثار الناجمة عن هذه الظاهرة و الطرق المتبعة لمكافحتها و مناهج قياسها .

اما الفصل الثاني فجاء بعنوان الرقابة الجبائية,و الذي تم فيه التعرف على الاطار القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية, تعريف الرقابة الجبائية , أهداف و أشكال و مبادئ الرقابة الجبائية, ثم في مبحث ثاني تحدثنا عن فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش و التهرب الضريبي و ذلك بتقييم الرقابة الجبائية للحد من الغش و التهرب الضريبي من خلال طرح السلبيات و الايجابيات ثم عرض اهم الصعوبات التي تحد من فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش و التهرب الضريبي .

الفصل الثالث كان تحت عنوان دراسة حالة تطبيقية -مركز الضرائب ولاية سعيدة- بحيث قمنا فيه بتقديم مركز الضرائب لولاية سعيدة و دراسة حالة تطبيقية لإجراء تقنيات الرقابة الجبائية المتمثلة في التحقيق المصوب في المحاسبة و التحقيق المحاسبي .

## الفصل الأول:

الغش و التهرب الضريبي

## مقدمة الفصل

إن ظاهرة التهرب الضريبي مشكلة أساسية تعاني منها جميع الدول سواء كانت المتقدمة أو النامية وهذه المشكلة تقلص من مستوى الحصيلة الضريبية أي التقليل من مداخيل الدولة وبالتالي التقليل في تمويل النشاطات الاقتصادية والاجتماعية.

و ما يزيد من شدة صعوبة التحكم في هذه الظاهرة و في قياسها هو اختلاف الطرق التي تمارس بها. وقد اتخذت ظاهرة التهرب أثار خطيرة وأبعاد سلبية على الاقتصاد الوطني وعلى الأهداف المسطرة حيث تعيق فعالية النظام الضريبي من خلال كبح جهود مكوناته الأساسية المتمثلة في التشريع الجبائي والإدارة الضريبية لهذا اعتمدنا إلى تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

- المبحث الأول : عموميات حول الغش و التهرب الضريبي.
- المبحث الثاني :اثار التهرب الضريبي وطرق مكافحاته ومناهج قياسه

## المبحث الأول : عموميات حول الغش و التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة أحد أهم الوسائل لتغطية الأعباء العامة للدولة وتمويل الخزينة العمومية ،فهى اقتطاع مالي إجباري من الذمة المالية للمكلف لتحقيق أهداف تنموية تسطرها الدولة ،لكن غالبا ما يلجأ المكلف إلى تصرفات معينة من أجل التخلص من الضريبة المفروضة عليه عن طريق ما يصطلح عليه بالغش و التهرب الضريبي.

### المطلب الأول : ماهية و انواع الغش الضريبي

#### الفرع الأول: ماهية الغش الضريبي

لقد اختلفت التعاريف الملقاة على الغش الضريبي من طرف الباحثين في هذه الظاهرة و نظرا لذلك ليس من السهل تعريف شامل و دقيق للغش الضريبي.

#### - التعريف الاول:

الغش الضريبي هو كل مخالفة أو خرق للقانون أما التهرب الضريبي فهو التعسف.<sup>1</sup>

#### - التعريف الثاني:

الغش الضريبي يعرفه Andrée Barilari بأنه:الامتناع او التخفيض بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة ، و نماذجه متنوعة جدا،كالأخطاء الادارية في التصريحات ، تخفيض الايرادات ، تضخيم النفقات.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>عباس عبدالرزاق ،"التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي"، دار الذدى ،عين ميلة ،الجزائر، 2012 ، ص93.

غضبان خديجة،"التحقيق الجبائي و دوره في مكافحة الغش الضريبي"،مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حمه لخضر ،الوادي،2014-2015 ، ص 35<sup>2</sup>.

## - التعريف الثالث:

يعرف LUCIEN Mehl الغش الضريبي بأنه "يتمثل في خرق القانون الجبائي بهدف التهرب من فرض مادة الضريبة و تخفيض أساس تقديرها"<sup>1</sup>.  
من خلال التعاريف السابقة يمكن الاستنتاج على ان الغش الضريبي يتمثل في خرق المكلف للقوانين الجبائية بهدف التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً و يكون له ذلك باستعمال كل الطرق الاحتمالية.

## الفرع الثاني : تصنيفات الغش الضريبي

يعبر عن الغش الضريبي احيانا بالتهرب الضريبي غير المشروع ، و توجد عدة تصنيفات للغش الضريبي نذكر منها ما يلي:

### 1- الغش البسيط و الغش المعقد

#### - الغش البسيط

يتمثل هذا النوع من الغش في كل محاولة متعمدة من اجل دفع ضريبة اقل و هذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة، تتضمن بيانات ناقصة او خاطئة بسوء النية فهو اذا: كل تصرف او اغفال مرتكب من اجل التخلص من الضريبة.<sup>2</sup>

#### - الغش المعقد

يمكن تعريفه بأنه غش بسيط مقرون بممارسات تدليسية أي أن المكلف يستعمل اساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة و كذلك مسح كل الاثار التي قد تؤدي الى كشف مغالطاته .  
يقتصر الغش المعقد على العناصر التالية<sup>3</sup>:

- عنصر النية : أي ان المكلف يكون على دراية بان الفعل غير مشروع ؛
- العنصر المادي : تخفيض اساس الضريبة ؛
- عنصر التدليس: يلجأ المكلف الى مسح كل الادلة ترقباً لأي مراقبة محتملة ؛

<sup>1</sup> MEHL Lucien ", Sciences et techniques fiscales", Tome 2 , PUF , Themis, 1984, p 733.

<sup>2</sup> MARTINEZ Jean Claude, " La fraude fiscale", PUF, Paris, 1984, p 91.

<sup>3</sup> رجال نصر، "محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة -حالة ولاية الوادي-"، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرياح ، ورقلة، 2006-2007، ص 02.

## 2- الغش الوطني و الغش الدولي

### - الغش الوطني

يمكن تعريفه بأنه كل استعمال لطرق و ممارسات غش من قبل المكلف محاولة منه للتخلص بصفة غير شرعية من التزاماته الجبائية الناجمة عن التشريعات الجبائية الوطنية.

### - الغش الدولي

يتمثل هذا النوع من الغش في عدم دفع الضريبة او الضرائب داخل البلد و تحويل المداخل الى بلد يتميز بجاذبية جبائية و هذا بغية التقليل من المبالغ المقطوعة و هذا النوع من الغش يرجع الى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية و النشاط الكبير الذي غير حركة رؤوس الأموال.<sup>1</sup>

## المطلب الثاني: مفهوم و اسباب التهرب الضريبي

إن عدم الانتظام الضريبي للمكلفين يجعل الإدارة الجبائية عاجزة عن تحصيل الضرائب وعدم الانتظام قد يكون متعمدا أو غير متعمدا، ومن هنا نشأ التهرب الضريبي واخذ بعدا دوليا.

## الفرع الاول: مفهوم التهرب الضريبي

### - التعريف الأول:

الغش الضريبي هو: "الخداع أو التزوير و يعاقب عليه القانون"<sup>2</sup>، و هو ممارسة غير مشروعة تهدف إلى دفع ضرائب أقل.<sup>3</sup>

### - التعريف الثاني:

"يوجد التهرب الضريبي عندما يتخلص المكلف القانوني من عبء الضريبة دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر."<sup>1</sup>

<sup>1</sup> رحال نصر، "محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة -حالة ولاية الوادي-"، مرجع سابق، ص 03.

<sup>2</sup> Dictionnaire Le Robert illustré d'aujourd'hui en couleur, 1996.

<sup>3</sup> R. CABRILLAC, Dictionnaire du vocabulaire juridique, Litec, 2005.

### - التعريف الثالث

هو محاولة المكلف الخاضع للضريبة عدم دفع الضريبة كلياً أو جزئياً، متبعاً في ذلك طرق احتيالية و اساليب مخالفة للقانون ، أو هو عدم اقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المرتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مظلة للدوائر المالية، أو استخدام وسائل أخرى للإفلات من دفع الضريبة اما بشكل كلي أو جزئي<sup>2</sup>.

### - التعريف الرابع

يعرفه Martinez بأنه : "فن تفادي الوقوع في محال جاذبية القانون الجبائي"<sup>3</sup>.  
و بالتالي يمكن الاستنتاج بان التهرب الضريبي هو تخلص المكلف كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة ،دون نقل عبئها إلى غيره ، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ،ويضيع عليها حقها.

### الفرع الثاني: اسباب التهرب الضريبي

إن التهرب الضريبي يتزايد يوماً بعد يوم بتزايد حجم النشاط الاقتصادي وعدد السكان ، الشيء الذي يؤدي إلى تعقيد البيانات القانونية للضريبة ، كما يعمل على تعطيل السياسة التنموية ويحرم الخزينة العمومية من أموال هائلة كل سنة ، فالأسباب والدوافع المسؤولة عن تفشي التهرب الضريبي هي كثيرة من أهمها:

#### - الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية:

تحتل الإدارة الجبائية مكانة بارزة في المنظومة الضريبية يرجع أساساً إلى مدى نجاح الإدارة لذلك فإن عجز الجهاز الإداري يعد سبباً أساسياً في استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، مظاهره<sup>4</sup>:  
- تقديم متأخر للبطاقة الجبائية :حيث يجب على المكلف بالضريبة تقديم البطاقة الجبائية والتي تسمح بمعرفة كل المبالغ المالية التي يتحصل عليها من خلال معاملاته لتحديد الوعاء الخاضع للضريبة؛

<sup>1</sup> محمد دويدار، "دراسات في الاقتصاد المالي، النظرية العامة في مالية الدولة، السياسات المالية في الاقتصاد الرأسمالي"، دار المعرفة الجامعية ، الاسكندرية، 1996، ص229.

<sup>2</sup> ياسر صالح الفريجات، "المحاسبة في علم الضرائب"، دار المناهج ، عمان ، الطبعة 1، 2009 ، ص25.

<sup>3</sup> BASILAR André, " Lescique fiscal", 2<sup>ème</sup> édition, Dalloz, Paris, 1992 , p92.

<sup>4</sup> درار بلال، زكري بلال ، " دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي "، مذكرة ماستر ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2016 - 2017 ، ص12.

- غياب جهاز الرقابة: هذا ما يسمح للمكلف استغلال طريقة تضخيم كتلة التكاليف ؛
- الواجبة الخصم متبوعة بسندات الثبوتية مما يؤدي إلى تخفيض الارادات ؛
- عدم توافر العناصر الفنية والإدارة القادرة على تحمل مسؤوليات تطبيق أحكام قوانين الضرائب والتي تتميز بعدم تعقد مشاكل تطبيقها، وذلك من اجل تحقيق عدالة توزيع العبء الضريبي ؛
- إن المستوى المعيشي للموظف بالإدارة الجبائية ودرجة تكوينه تجعله عرضة للإغراءات الكثيرة المقدمة من طرف التجار ما يمس بكفاءتهم و نزاهتهم ؛
- الرشوة ؛
- ضعف الأجور والمرتبات لعمال الإدارة الضريبية :الأمر الذي يحد من إمكانية تدعيم الإدارة الضريبية بالعناصر المؤهلة ذات خبرة وكفاءة فنية عالية.

### الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة

غالبا ما تكون عدة ظروف تحيط بالمكلف تدفعه إلى التهرب من التزامه المالي اتجاه لخزينة العامة، والتي تندرج في إطار ذاتية نفسية وأخلاقية أو حتى عقائدية فضعف الوعي الضريبي والمستوى الأخلاقي للمكلف هو ما يجعله يميل إلى عدم دفع الضريبة.

#### أولا: ضعف الوعي الضريبي

فالوعي الضريبي للمكلف يتعلق بمستوى إدراكه لالتزاماته الضريبية الشيء الذي يساعد على اتساع نطاق الظاهرة في أذهان المكلفين وهذا راجع للعامل التاريخي في دول جنوب المتوسط فالجزائر المستعمرة كانت الضريبة المفروضة بها تقفير الشعب ومنعه من مساعدة المجاهدين وعزله عنهم الأمر الذي زاد من التهرب من دفعها باعتبارها اقتطاع ظالم من أموالهم أو حتى سرقة في بعض الأحيان. وترجع قلة الوعي الضريبي إلى عدة عوامل منها<sup>1</sup>:

- سوء فهم مصطلح الاقتطاع الضريبي الذي يراه البعض مجرد أموال ضائعة بدون مردودية، فهي خسارة شخصية لا بد من تخفيضها كلما سمحت الفرصة بذلك ؛

<sup>1</sup> بن معنوق خالد، ميلي محمد الامين، "الجراءات التحقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية:دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية-المسيلة-" ، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة و تدقيق ،قسم العلوم التجارية'كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2016- 2017 ، ص07.

- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة، لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية عكس الزكاة التي تعتبر ركن من أركان الإسلام ؛  
وبعد الاستقلال ظلت النزعة ضد الضريبة رغم تغير مركز من يطالب بها و ما هدفه ما يجعل المكلفين وحتى وقتنا ودون إدراك منهم لا يرون الفائدة المباشرة التي تعود لنفع عليهم من خلال دفعهم لمستحقاتهم اتجاه الخزينة.<sup>1</sup>

### ثانيا : الضغط الجبائي على المكلف

و نعني بالضغط الجبائي هنا التأثير الذي يحدثه فرض ضرائب مختلفة تختلف تبعا لحجم الاقتطاعات الضريبية فإذا اعتبرنا الضريبة وسيلة متغيرة القيمة تبعا لعوامل معينة يكون وقعها على الأفراد بالإيجاب أو السلب<sup>2</sup> , لا بد من مراعاة الحدود عند الاقتطاع من أجل سيرورة أمثل للاقتصاد الوطني وتوازن النظام الضريبي فالضغط الضريبي على المكلف من خلال تعدد الضرائب و ارتفاع سعرها يجعل وقعها شديدا على المكلف فلا يجد منفذا إلا التهرب من دفعها.<sup>3</sup>

### الأسباب متعلقة بالنظام والتشريع الضريبي:

تعود هذه الأسباب إلى:

- **تعقد التشريعات والقواعد الضريبية:** الإعفاءات ، التخفيضات،...الخ، وهذا ما يترك مجالا لتأويلات كبيرة وخاصة أثناء التطبيق ، كما أن التشريعات الضريبية غير المنسجمة وغير مترابطة ، وتحتوي الكثير من الإبهام ، والتعقيدات ومتضمنة للثغرات الأمر الذي يترك مجالا للتهرب الضريبي وتزيد من احتمالاته سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضريبة أو الإعفاءات أو التخفيضات ؛

- **عدم استقرار التشريع الضريبي:** إن عدم استقرار الأنظمة الجبائية وكثرة التغييرات والتصحيحات التي تطرأ عليها من حين لآخر بمناسبة قوانين المالية السنوية وقوانين المالية التكميلية بتعديل، إدخال

<sup>1</sup>طرشي ابراهيم ، "التهرب الضريبي و اليات مكافحته" ، مذكر ماستر ، تخصص القانون العام للأعمال ، قسم الحقوق،كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة،2017-2016 ، ص 16.

عوادي مصطفى ورحال ناصر ، "الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري" ، مكتبة بن موسى السعيد ، الوادي،2010 - 2011، ص 70.

<sup>3</sup>طرشي ابراهيم ، "التهرب الضريبي و اليات مكافحته" ، نفس المرجع السابق ، ص16.

أحكام جديدة وإلغاء أخرى، لا يمكن العناصر الجبائية ولا موظفو الإدارة من استيعاب مضمون النظام الجبائي<sup>1</sup> ، وبالتالي يقوم المكلف بالضريبة باستغلال الامتيازات التي تمنحها الإدارة الجبائية له فيتهرب من دفع الضريبة ؛

- **تعدد الضرائب**: إن كثرة وتعدد الضرائب وارتفاع أعبائها يجعل وطأتها تشتد على المكلف، فيكون ذلك حافز للتهرب منها والثابت أنه كلما ارتفع سعر الضريبة ازداد عبئها، كلما كان ذلك مدعاة للتهرب منها<sup>2</sup>.

### الأسباب المتعلقة بالظروف السياسية:

إن عدم استقرار الأوضاع السياسية عادة ما يكون سببا لانتشار التهرب الضريبي، لأن المكلف يشعر بعدم قدرة السلطات على تأدية وظائفها وبالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية<sup>3</sup> وكذلك سياسة الإنفاق العام فكلما أحسنت الدولة استخدام الأموال العامة قل ميل المكلفين نحو التهرب من الضريبة إذ أن استخدام الضريبة في أغراض غير مالية أو اقتصادية يجعل الطبقات التي تتحمل الضرائب أكثر من غيرها تشعر بالظلم مما قد يدفعها إلى التهرب كوسيلة لمقاومة هذا الظلم، ولقد دفع بعضهم للتهرب في هذه الحالات باعتباره الوسيلة الوحيدة المتاحة لمقاومة الظلم الذي يعد تقديره مسألة شخصية بالدرجة الأولى حيث لا توجد معايير موضوعية متفق عليها في هذا الشأن، كما أن عدم الاستقرار الاجتماعي والاقتصادي للدولة يؤدي إلى التهرب من الضرائب ويساعد عدم الترابط بين أجهزة الدولة وتضارب البلاغات بين الوزارات المختلفة في التهرب الضريبي<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> فلاح محمد ، " السياسة الجبائية-الأهداف والأدوات -دراسة حالة الجزائر-"، أطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر ، 2005-2006 ، ص 79.

<sup>2</sup> بن معنوق خالد ، ميلي محمد الأمين ، "إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية:دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية-المسيلة-" ، نفس المرجع السابق ، ص 08.

<sup>3</sup> عطية عبد الواحد، " مبادئ واقتصاديات المالية العامة "، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2000 ، ص 809 .

<sup>4</sup> بن معنوق خالد ، ميلي محمد الأمين ، "إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية:دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية-المسيلة-" ، نفس المرجع السابق ، ص 09.

### الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية

تؤثر الظروف الاقتصادية التي تمر بها كل من الدولة والمكلف على مستوى انتشار التهرب الضريبي بين أوساط المكلفين ويمكن تلخيص هذه الظروف لكلا الطرفين في النقطتين التاليتين<sup>1</sup>:

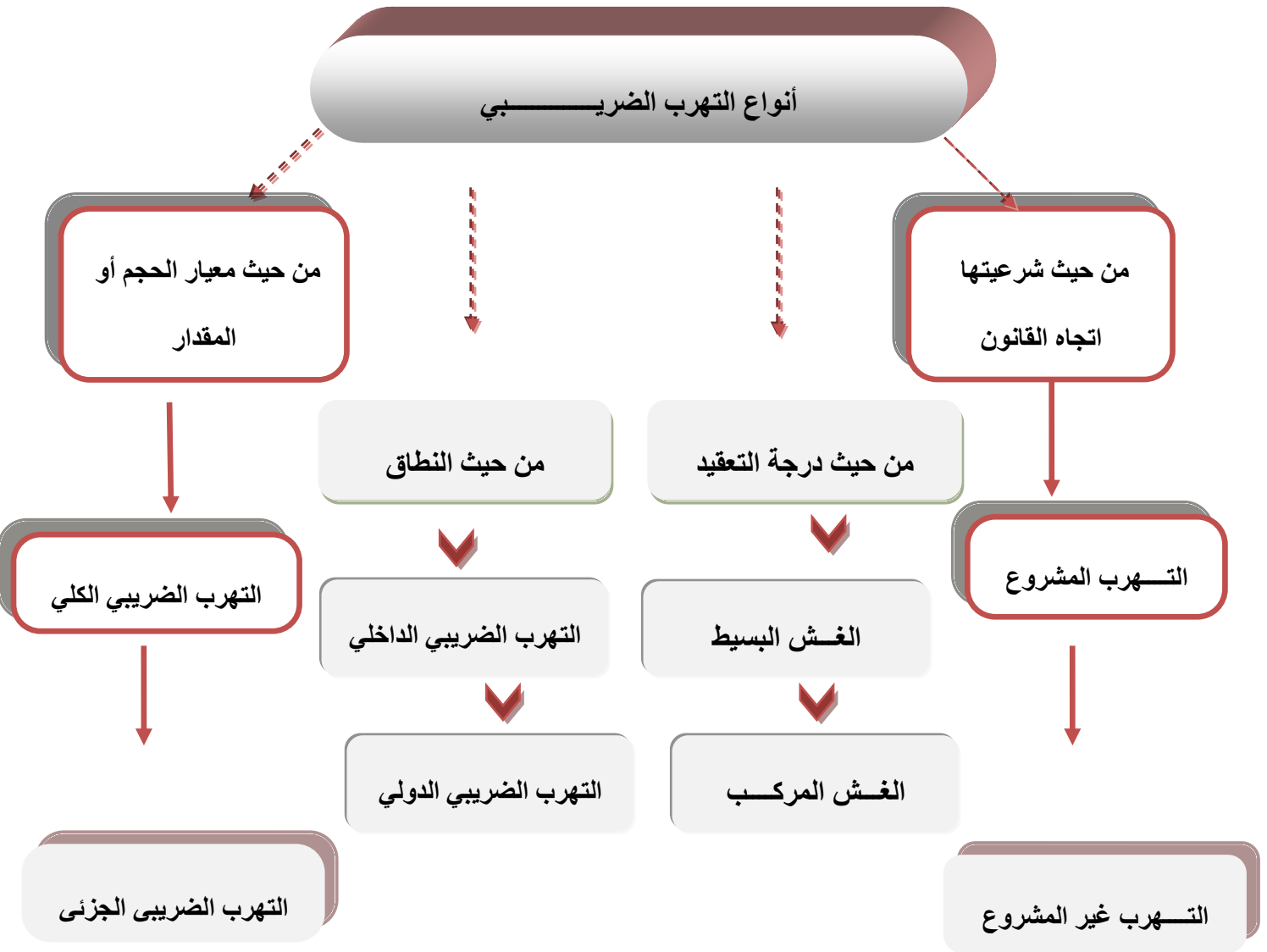
- يزيد التهرب الضريبي في أوقات الكساد التي يمر بها الاقتصاد العام للدولة ويقل في أوقات وفترات رخائه.
- تؤثر الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف على التهرب الضريبي حيث نجد أن ميل المكلف نحو التهرب من دفع الضريبة يزيد كلما ساء مركزه المالي والعكس صحيح.

### المطلب الثالث: أنواع التهرب الضريبي

لقد أدى اتساع ظاهرة التهرب الضريبي و تعقدها إلى تعدد معايير تصنيفها ، إذ توجد عدة تصنيفات موضحة في الشكل التالي :

<sup>1</sup> بن معتوق خالد ، ميلي محمد الامين ، "اجراءات التحقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية:دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية-المسيلة-" ، نفس المرجع السابق ، ص10.

الشكل 01/01: أنواع التهرب الضريبي



المصدر: من اعداد الطالب

من حيث شرعيتها اتجاه القانون:

- **التهرب المشروع** :و يقصد به تخلص المكلف من أداء الضريبة ، نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي والتي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>مغني ناصر، "دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء"، رسالة ماجستير، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس ، 2009-2010، ص 42.

- **التهرب غير مشروع**: عندما يقدم المكلف على مخالفة الأحكام القانونية ، يسلك طرائق الغش والاحتيال مرتكبا جرائم مالية يعاقب عليها القانون<sup>1</sup> .

#### من حيث درجة التعقيد:

- **الغش البسيط**: يتمثل في توفر عنصر القصد للتملص الإداري من الضريبة وهو يعرف باعتباره كل فعل أو سهو يرتكب عن سوء نية بغرض تفادي تطبيق الضريبة ، ويلجأ إليه المكلف طواعية من خلال السهو في التصريح بأحد مكونات المادة الخاضعة للضريبة أو عدم دقة التصريحات المقدمة<sup>2</sup>.

- **الغش المركب**: أو المؤهل هو مرادف لعبارة الطرق التدليسية فالعنصر المادي المتمثل في الطرق التدليسية يجب أن يضاف إلى عنصر القصد ويلجأ المكلف إليه مجسدا لإا ردته في التهرب وسعيا منه إلى محو كل الآثار وإخفاء الحقيقة ومحاولة عرقلة أي مراقبة محتملة كان يمسك محاسبة مزيفة أو يقدم فواتير مزورة<sup>3</sup> .

#### من حيث النطاق:

- **التهرب الضريبي الداخلي**: يبعد ظاهرة قديمة قدم الضريبة ذاتها ، كما أنه أكثر شيوعا في العالم . وهو التهرب الذي يقع داخل حدود الدولة ذاتها ، ويمتاز هذا النوع من التهرب بأنه سهل المتابعة والاكتشاف والمكافحة لأن حدوثه داخل إقليم الدولة يجعله خاضعا للسيادة الإقليمية للدولة ، وبالتالي يكون من كامل سلطتها أن تلجأ إلى جميع الوسائل التشريعية والإدارية والفنية التي تحوزها في سبيل مجابهة هذا التهرب الضريبي وكشف ومعاقبة المتهربين .

- **التهرب الضريبي الدولي**: يعتبر هذا النوع من أخطر أشكال التهرب، إذ أنه يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة عن طريق التهرب غير القانوني للمداخيل و الأرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد الذي حققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بضغطه الضريبي الملائم.

<sup>1</sup> خالد شحادة خطيب، "أسس المالية العامة"، دار وائل للنشر، عمان، 2008 ، ص215.

ناقدة ربيع ، " ناقدة ربيع ،"تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل الاصلاحات الضريبية في الجزائر " ، مذكرة ماستر، تخصص مالية تأمينات و تسيير

<sup>2</sup> المخاطر ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، 2013-2014، ص 38.

<sup>3</sup> مغني ناصر، "دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء"، مرجع سابق، ص 11.

### من حيث معيار الحجم أو المقدار:

- **التهرب الضريبي الكلي:** وذلك عندما يستطيع المكلف التخلص من الضريبة المكلف بها بشكل كامل ، ولا يسددها إلى الخزينة العامة للدولة ويتحقق ذلك إما بإخفاء نشاط المكلف كلية.
- **التهرب الضريبي الجزئي:** يحصل عندما يتمكن المكلف من التخلص من جزء من الضريبة المستحقة عليه ، وذلك إما عن طريق إسقاط بعض عناصر نشاطه الخاضع للضريبة قانونا ، بحيث لا يعبر الجزء المتبقي والظاهرة عن حقيقة نشاطه الفعلي ، وهذا سيؤدي بالضرورة إلى فرض الضريبة عليه بأقل مما كان يجب أن تفرض عليه ، أو من خلال تمكن المكلف من التخلص جزئيا من نوع ما من الضرائب و ذلك بإسقاط بعض العمليات أو الارادات الخاضعة لهذه الضريبة<sup>1</sup>.

### المطلب الرابع: طرق التهرب الضريبي

يأخذ التهرب الجبائي عدة طرق وأساليب للإفلات من دفع الضريبة إما عن طريق التلاعب بالعمليات المحاسبية أو السعي إلى خلق مخالفات قانونية باستغلال المكلف الثغرات القانونية.

**الطرق المحاسبية:** بما أن المحاسبة تعتبر قاعدة لاجراءات التحقيقات من قبل المصالح الجبائية، وذلك بالتأكد من مطابقة القيود المحاسبية مع المستندات التي تثبت ذلك، فإن المكلف يبحث عن وضع قيود محاسبية مطابقة مع ما يقدمه من وثائق مضللة.<sup>2</sup>

ولهذا النوع من التهرب طريقتين:

#### - التهرب بزيادة التكاليف :

سمح المشرع الجزائري بخصم الأعباء التي يتحملها المكلف فعلا وذلك لاستغلال مؤسسته، شرط أن تكون مرتبطة مباشرة بالاستغلال في حدود القانون، فانتهزوا هذا الحق في إدخال مصاريف لا تتعلق بنشاط المؤسسة أو المبالغة في تقديرها لتكاليف وذلك لتخفيض قدر الإمكان من الضريبة على الأرباح المحققة.<sup>3</sup>

ناقة ربيع ،"تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل الاصلاحات الضريبية في الجزائر" مرجع سابق ، ص 39.

<sup>2</sup> درار بلال، زكري بلال ، " دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي " مرجع سابق ص14.

<sup>3</sup> محمد فلاح ، " الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية " ، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر 3 ، 1997، ص 37.

## - التهرب بتخفيض الارادات:

ويتجسد ذلك بعدم اجراء التسجيل المحاسبي بصفة كلية أو جزئية أو استبعاد بعض المبيعات أو عدم تسجيل بعض عمليات التنازل عن الاستثمارات المحققة لفائض قيمة<sup>1</sup>.

**-التهرب الضريبي عن طريق العمليات المادية والقانونية :**التهرب الضريبي عن طريق العمليات المادية :ويتم ذلك عن طريق إخفاء المكلف لأملكه أو مخزونات بصفة جزئية أو كلية حتى البعيدة عن كل اقتطاع ضريبي، أو عدم احترام المقاييس المتعارف عليها في الإنتاج.<sup>2</sup>

التهرب عن طريق العمليات القانونية :وتكون هذه الحالة بخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية الحقيقية على إثر عملية وهمية تقوم على أساس المطابقة للكتابات و الوثائق المحاسبية المقدمة من خلال إعداد فواتير مزيفة يستفيد من خلالها على حق خصم الرسم على القيمة المضافة .فيكون الممول قد تهرب بناءا على تقديم محاسبة بفواتير وهمية و بوثائق شرعية قانونية بعيدا عن أي رقابة محتملة.<sup>3</sup>

## المبحث الثاني :اثار التهرب الضريبي و طرق مكافحته و مناهج قياسه

إن للتهرب الضريبي اثار سلبية حيث انها تؤدي الى تخفيض الارادات العامة و بالتالي الاضرار بالخزينة العمومية ما يترتب عليه عدم قيام الدولة الإنفاق العام على أكمل وجه تحقيقا لمصلحة المجتمع و بالتالي سيتم التطرق في هذا المبحث الى اثار التهرب الضريبي و اهم الطرق لمكافحته و مناهج قياسه.

<sup>1</sup>درار بلال، زكري بلال، مرجع سابق،ص 14.

<sup>2</sup>المرجع نفسه ،ص 14.

<sup>3</sup>عباس عبد الرزاق ، "التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي "، دار الهدى،عين ميلة ،الجزائر ، 2012، ص 108.

## المطلب الأول: اثار التهرب الضريبي و طرق مكافحته

### الفرع الاول: اثار التهرب الضريبي:

#### 1-الاثار المالية

ان التهرب يؤدي إلى عدم تحقيق الضريبة للأهداف التي أنشئت من أجلها فهي تمول الخزينة العمومية بما يلزم لتغطية النفقات العامة من خلال تلبية الإيرادات الضريبة لحجم الإنفاق ، فعدم التوازن بين الإيرادات والنفقات يؤدي بنا إلى خسارة الخزينة لأموال طائلة.<sup>1</sup>

فتلجأ هذه الدول إلى الحث عن مصادر أخرى للتمويل ، تكون سببا في الضغط على التنمية الاقتصادية لما تشكله من آثار سيئة ومن بين هذه المصادر:

#### - الإصدار النقدي

هو ضخ قدر من النقود " الكتلة النقدية " ويطلق عليه كذلك التمويل بالتضخم ، وينتج عنه زيادة مفرطة للأسعار دون أن يقابله زيادة في الإنتاج ، مما يؤدي إلى ظهور التضخم باختلاف أنواعه ونقص القدرة الشرائية للمواطنين مما يؤدي إلى تغيير نمط الاستهلاك. بالإضافة إلى انخفاض الصادرات في البلد مما ينجز عنه قصور في الحصول على العملة الصعبة واللجوء إلى السوق الموازي في التعاملات الاقتصادية. ناهيك عن اختلال التوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع.<sup>2</sup>

#### - الدين العام

أن اللجوء إلى الدين العام باختلاف مصدره (داخلي أو خارجي)، ومدته (طويلة أو قصيرة) وطريقة الاكتساب ( عام أو عن طريق البنك ) يؤدي إلى آثار سلبية على الاقتصاد الوطني ، على رأسها اختلال ميزان المدفوعات ، حيث تتحمل الأجيال المستقبلية أعباء هذه القروض العامة وخاصة إذ استخدمت كمصاريف استهلاكية أما إذا استخدمت في المشروعات الاستثمارية ، فإن العبء يكون عليها.

كما أن الدولة إذا استمدت أموالها من القروض، فإن ذلك يؤدي إلى زيادة الطلب في المجتمع بفعل القدرات الشرائية الجديدة، وتختل نتائجها باختلال مستوى التشغيل السائدة في الدولة، ففي حالة التشغيل الكامل فإن هذه الزيادة تنعكس في جهاز السعر ( أي تؤدي إلى ارتفاع المستوى العام للأسعار ) أما ي

<sup>1</sup>طرشي ابراهيم، "التهرب الضريبي و اليات مكافحته"، مذكرة ماستر ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014-2015، ص 17.

<sup>2</sup>حسين مصطفى حسين ، " المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 1992 ، ص 71.

حالة الاستخدام غير التام للموارد ، تؤدي الزيادة في الإنفاق العام إلى زيادة في الإنتاج عندما يتصف الجهاز الإنتاجي بالمرونة اللازمة ، ولكن هذه الزيادة تنعكس في جهاز السعر عندما يكون الجهاز الإنتاجي غير مرن ، وهو وضع الدول المتخلفة ، أي وجود موارد عاطلة ، أن التمويل عن طريق القروض غالبا ما ينعكس في جهاز الأسعار أكثر منه في جهاز الإنتاج ، نظرا للجمود الذي يميز الجهاز الإنتاجي في الدول المتخلفة، أما في حالة اعتماد الحكومة على الاقتطاعات الضريبية في تمويل الإنفاق العام، فإن آثار إنفاقها يكون محدودا على الإنتاج ، لأنه لا يشكل زيادة في وسائل الدفع، وإنما هو تحويل جزء من القوة الشرائية الموجودة بين أيدي الأفراد إلى أيدي أفراد آخرين، وبالتالي فإن حجم الإنفاق الكلي لا يتغير بشكل محسوس، وتبقى فعاليته مقتصرة على جدول الإنفاق.<sup>1</sup>

### - التأثير على التجارة الخارجية

ان ارتباط الدولة بالمحيط الدولي فإنها تعمل على ترقية التجارة الخارجية من خلال فتح السوق الوطنية على الأسواق العالمية، وذلك من أجل توفير حاجاتها الضرورية من السلع الرأسمالية، وكذلك العمل على تصدير منتجاتها الوطنية لجلب العملة الصعبة، فإن كان هذا التصدير بكميات كبيرة، ازدادت قدرة البلد على زيادة الإستيراد للسلع الرأسمالية الضرورية ويعمل ذلك على إثراء الخزنة العامة، ولكن تبقى المشكلة في البلدان النامية هي اعتمادها على تصدير المواد بأسعار منخفضة واستيراد سلع التجهيزات بأسعار مرتفعة، وبالتالي اللجوء إلى الخزينة العمومية لتغطية النقص، ففي حالة وجود العجز في الخزينة نفسها، فإن ذلك يؤثر سلبا على التجارة الخارجية للدولة، وبالتالي تضطر الدول إلى جلب رؤوس الأموال الخارجية لتنشيط وتعجيل عملية التنمية الاقتصادية، ويبقى ذلك العجز أو اللجوء إلى الموارد المالية الأخرى له أثر بالغ على المكلل بالضريبة فيما بعد، حيث يؤدي إلى زيادة سعر الضرائب، أو فواتير جديدة، ويتحملها المكلل الذي لا يتهرب وذلك من أجل تغطية العجز الحاصل ولذلك فإن عرقلة تحصيل الضرائب يؤدي إلى تأثير على الإنفاق العام، من خلال ذلك العجز أو الموارد المالية الأخرى، لأن ذلك يؤدي إلى حرمان الدولة من القيام بكثير من أوجه الإنفاق العام.<sup>2</sup>

غضبان مريم، " دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي:دراسة حالة مديرية الضرائب-البويرة-"، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة و

<sup>1</sup>تدقيق، قسم العلوم المحاسبية،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة اكلي محند الحاج،البويرة ، 2014-2015، ص 37.

<sup>2</sup>يونس احمد البطريق و اخرون، "المالية العامة"، ( دون دار النشر)، مصر، 1995، ص 157.

بالإضافة فان التهرب يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي والذي بدوره يخفض من مستوى الدخل الفردي، كما ينتج عنه ضعف قيمة العملة الوطنية عن طريق إخفاء أموال غير مصرح بها و التي تكون سببا في وجود ظاهرة التضخم النقدي.<sup>1</sup>

## 2- الآثار الاقتصادية

يشكل التهرب الضريبي احد المعوقات المهمة للوصول الى التنمية الاقتصادية و الاجتماعية خاصة في الدول النامية ، فنقص الحصيلة الضريبية نتيجة للتهرب يؤدي الى اضعاف قدرة الحكومة على تمويل الاستثمارات اللازمة للتنمية و كذلك لا تتحقق العدالة في توزيع الدخل نتيجة لهذا التهرب. كما يؤدي التهرب الضريبي الى الاخلال بشروط المنافسة بين المشروعات,و كذلك يؤدي الى زيادة حجم النقد المتاح في ايدي المتهربين مما يدفعهم الى زيادة انفاقهم الاستهلاكي على شراء السلع الاجنبية و هذا يقضي على مستقبل الصناعة الوطنية و يؤدي ايضا الى زيادة التضخم و ارتفاع الأسعار و تدهور قيمة النقود.<sup>2</sup>

### - أثر التهرب الضريبي على اقتصاد الظل:

إن جانباً من الدخل المتولد داخل اقتصاد الظل(وهو مجموعة- الأنشطة الاقتصادية التي يسعى أصحابها إلى إخفاء دخولهم وعملهم للتهرب من الالتزامات القانونية والاقتصادية المترتبة عليهم سواء كان من خلال دفع الضرائب أم من خلال عدم قانونية العمل وشرعيته) لا يدفع عنه ضرائب ويحدث ذلك عندما لا يكشف الأفراد عن دخولهم أو طبيعة وظائفهم للإدارة الضريبية ,وكما كان حجم اقتصاد الظل كبيراً فإنه يؤدي إلى تخفيض جوهري في الإيرادات العامة للدولة, وهذا يؤدي إلى زيادة معدلات الضريبة على الأنشطة داخل الاقتصاد الرسمي , مما يجعل من النظام الضريبي القائم على ضريبة الدخل في ظل وجود حجم كبير لاقتصاد الظل غير عادل ,الأمر الذي يولد ضغوطاً كبيرة باتجاه تبني الضرائب غير المباشرة التي قد تؤدي إلى انتشار ظاهرة التهرب الضريبي.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>. طرشي ابراهيم، "التهرب الضريبي و النيات مكافحاته"، مرجع سابق، ص 17

<sup>2</sup> رانيا محمود عمارة، "المالية العامة ، الإيرادات العامة"، دار المنهل، لبنان، 2015 ، ص ص 186,187.

<sup>3</sup> سليمان الدالي ، رواد داوود، "دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي :دراسة ميدانية في مديرية المال بمحافظة اللاذقية"، مجلة جامعة تشرين ، سلسلة العلوم الاقتصادية و القانونية ، المجلد 37 ، العدد 1، سورية ، 2015 ، ص 10.

## - التأثير في التنافسية للمؤسسات الاقتصادية

يعمل التهرب الضريبي بقواعد المنافسة ، حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل وضعية من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية ، فإمكانياتها التمويلية جيدة ، وتسمح لها بتحسين جهازها الإنتاجي وتقوية مكانتها في السوق ، كما يضر التهرب الضريبي بإنتاج المؤسسة ، بحيث يعمل ذلك التهرب على توجه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة ، وهذا على حساب المشاريع الأكثر كفاءة ، وتساهم ظاهرة التهرب الضريبي في توجيه اقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي. إن ظاهرة التهرب الضريبي ، تمنح المكلفين فرصة احتكار السوق وإزاحة المكلفين النزهاء الذين يلتزمون بأداء واجباتهم الضريبية ، أي خلق منافسة اقتصادية غير شرعية ، ذلك لأن تقليل العبء الضريبي بواسطة التهرب يسمح لهم من الحصول على تكلفة إنتاج منخفضة ، وسعر شراء منخفض ، وبالتالي إزاحة المنتج أو التاجر القوي من السوق . ونجد أن المؤسسة المتهربة من دفع الضريبة ، في درجة امتياز التي تؤدي واجباتها بأمان ، ومن ثمة فشل المنافسة بين المؤسسات ، فالتهرب الضريبي يحد من شروط الاختيار لها ، حيث أن المؤسسة التي تريد زيادة أرباحها وإنتاجها ، فإنها لا تردد في ذلك متى وجدت الفرصة ممكنة تهرب من الضريبة وبالتالي فإن المؤسسة التي تمكنت من التهرب تقوم بتخفيض الأسعار مقارنة بأسعار المنافسين لها من المؤسسات الأخرى فيمكنها ذلك من الإبقاء على إمكانياتها تمويلية جديدة تكون كفيلا بتقوية مكانتها في هذه الأسواق بخلاف التي تسدد مستحققاتها كاملة وبأمان ، فهي تعاني من استنزاف مواردها ، وتثبيط لجهودها من أجل تحسين الإنتاجية ، في جو يسوده الغش وبذلك فإن المتعامل الذي لديه الإمكانيات لوضع إنتاجية طرق متقنة ومحكمة في الإنتاج والتسيير سيتردد اللجوء إلى هذه الوسائل من اللحظة التي يلتزم فيها منفذا له عبر التهرب الضريبي.<sup>1</sup>

## - التأثير في سوق العمل

إن الضريبة تؤثر على قدرة العمل والرغبة فيه ، ومنه على توزيع المداخل بفرض ضرائب مرتفعة على المداخل ، وإنفاق حصيلتها على الطبقات الفقيرة والمتوسطة ، وعلى العلم أن هذه الطبقات تميل أكثر لطلب السلع الاستهلاكية ، وبذلك فإن استفادتها من حصيلة الضرائب تدفع حتما إلى تجديد وإعادة

<sup>1</sup> غضبان مريم ، " دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي:دراسة حالة مديرية الضرائب-البويرة-" ، مرجع سابق، ص ص 38 -39.

حركة الدورة الإنتاجية ، وهذا ما يجعل من التهرب عاملا سلبيا يشل عجلة الإنتاج ويخفض من نسبة الأموال الاحتياطية التي تستعملها اقتناء السلع والقدرة على العمل والإنتاج<sup>1</sup>.

### - التأثير في الادخار والاستثمار العموميين

إن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب يسمح بتكوين ادخار عام ، لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية ، بالإضافة إلى ذلك فإن انخفاض معدلات ادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمارات ، ويترتب على ذلك ركود اقتصادي يتميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة.

فالتهرب الضريبي له أثر كبير على الادخار سواء بالحد منه أو دفعه إلى تحقيق ادخار إجباري عام عوض الادخار الاختياري. وفي هذا الإطار ينبغي التركيز على هذه الأموال المهربة التي يفترض وصولها أو وجودها على مستوى الإدارة الجبائية ، والتي تساهم في قيام اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الم وازي أو الخفي والذي يمثل مجموعة الإيرادات والمداخل غير المعلنة أو غير المصرح بها للهيئة الجبائية المعنية ، والذي يخلق مشاكل كثيرة تحول دون التسيير الحسن للاقتصاد.

### 3- الآثار الاجتماعية

يؤدي التهرب الجبائي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبئ الضريبة إذ تتحمل فئة معينة الضريبة بكاملها بينما تسقط و تتخلص منها فئة أخرى و هي الفئة المتهربة أي ينجم عنها عدم عدالة توزيع العبئ الضريبي بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل فساد من خلال اللجوء إلى البحث إلى جميع الوسائل المشروعة كانت أو غير المشروعة قصد التحايل و الإفلات من الواجب الضريبي<sup>2</sup>.

و بالتالي تتجلى الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي في العناصر التالية:

<sup>1</sup> يونس احمد البطريق و اخرون ، "المالية العامة"، مرجع سابق، ص 162.

<sup>2</sup> غزة مبروك ، "فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي " ، مذكرة ماستر ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2015-2016، ص 24.

## - آثار التهرب الضريبي على المكلف

"يحد التهرب الضريبي من سلطة الدولة بل وبحبسطها وبذلك تعويد المواطن على العيش في مخالفة دائمة"<sup>1</sup> بمساهمته في خلق جو من الخداع بين أفراد المجتمع الواحد ، واستفحال مظاهر الانحطاط المدني فيما بينهم ، وجعل التهرب الضريبي عادة متفشية في المجتمع<sup>2</sup>.

## - آثار التهرب الضريبي على أفراد وطبقات المجتمع

إن اعتماد الدول النامية على الضرائب غير المباشرة بالدرجة الأولى ، هذا النوع من الضرائب الذي يفرض على السلع الاستهلاكية للأفراد الذين يساهمون بقسط وافر في دعم خزينة الدولة الشيء الذي ينمي لديهم الإحساس بالقهر و الاستغلال من طرف الدولة ، حيث يتزايد هذا الشعور لدى هذه الفئات ، بسكوت الدولة على مختلف التجاوزات التي تقتنفها أيادي أصحاب النفوذ بتهربهم الدائم. وهو ما يؤدي إلى اضطراب العلاقات بين أفراد المجتمع ، وظهور الفوارق الاجتماعية ، إضافة إلى انتشار الرشوة التي يتقاسم فيها المكلل عبء المخالفة مع موظفي الإدارة، اعتقاد بأنها مهما ارتفعت قيمتها فهي أقل وأخف من الضريبة<sup>3</sup>.

## الفرع الثاني: طرق مكافحة التهرب الضريبي

تختلف طرائق مكافحة التهرب الضريبي تبعاً للنظام الضريبي في كل بلد، كما تختلف هذه الطرائق من ضريبة إلى أخرى في النظام الضريبي الواحد و يتم مكافحة التهرب الضريبي كالتالي:

## - نشر الوعي الضريبي

ينشر الوعي الضريبي من خلال تعريف المواطنين بالضريبة وطبيعتها ومشروعية حق الدولة في جبايتها ووجوه إنفاقها من خلال وسائل الإعلام المختلفة بحيث يقتنع المكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه وهذا يتطلب من السلطة ترشيد الإنفاق العام بما يخدم المصلحة العامة بحيث يشعر المكلف بأن الضريبة تعود عليه بشكل منافع وخدمات مباشرة أو غير مباشرة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> عوض الله زينب حسين، "المالية العامة"، دار المعارف، القاهرة، مصر، 1994 - ، ص 186.

<sup>2</sup> غضبان مريم، " دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي:دراسة حالة مديرية الضرائب-البويرة-" ، مرجع سابق ، ص 41.

<sup>3</sup> غضبان مريم ، " دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي:دراسة حالة مديرية الضرائب-البويرة-" ، مرجع سابق، ص 42.

<sup>4</sup> ابراهيم العدي، "اثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي :دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية"، مجلة العلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد 31، العدد الأول، جامعة دمشق، 2015، ص 82.

## - تحقيق العدالة الضريبية

يعد تحقيق مبدأ العدالة من أهم طرائق مكافحة التهرب الضريبي ولتحقيق هذا المبدأ لابد من مجموعة من الإجراءات والسبل منها<sup>1</sup>:

- **شمولية الضريبة**: بحيث تصيب الدخل جميعها ولا يشعر المكلف الضريبي أن هناك من يحقق إيرادات ولا يدفع الضريبة.

- **معدل الضريبة**: يجب أن يكون معدل الضريبة معقولاً وغير مرتفع حتى لا يترك أثراً سلبياً في نفسية المكلف مما يدفعه إلى التهرب من دفع الضريبة.

- **الإعفاءات الضريبية**: يجب أن تكون الإعفاءات الضريبية مدروسة دراسة دقيقة بحيث لا يفيد منها بعض الأشخاص على حساب فئات أخرى، وتؤدي إلى التهرب من دفع الضريبة.

- **الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة**: يجب أن تراعي الضرائب الحالة الاجتماعية للمكلف، والأخذ بمبدأ القدرة على الدفع.

- **تشجيع المكلفين على مسك دفاتر تجارية**: إذ تساعد الدفاتر المحاسبية الدوائر المالية على تحديد أرباح المكلفين تحديداً دقيقاً مما يساعد على الحد من التهرب الضريبي.

- **الترباط بين الجهات المختلفة في الدولة**: يجب على التشريع الضريبي أن يسمح للإدارة الضريبية بالحصول على البيانات الخاصة بالمكلفين جميعها من الجهات المختلفة في الدولة وبشكل دوري ومنظم بحيث يساعدها على تعرف نشاطات المكلف جميعها ويضع حداً للتهرب الضريبي .

- **تحسين الجهاز الإداري الضريبي**: ويتحقق هذا الأمر من خلال تدعيم الجهاز الضريبي بالآلات الحديثة ورفع كفاءة العاملين في الإدارة المالية والاهتمام بالتدريب العملي.

- **اشتراك المحاسبين في المسؤولية**: أي يجب أن يكون المحاسب القانوني متعاوناً مع الإدارة الضريبية ولا يغفل صالح الخزنة العامة مما يؤدي إلى تقديم إقرارات ضريبية ذات موثوقية.

إعادة النظر في جزاءات المتهربين وتشديد العقوبات على كل من يرتكب جرم التهرب الضريبي.

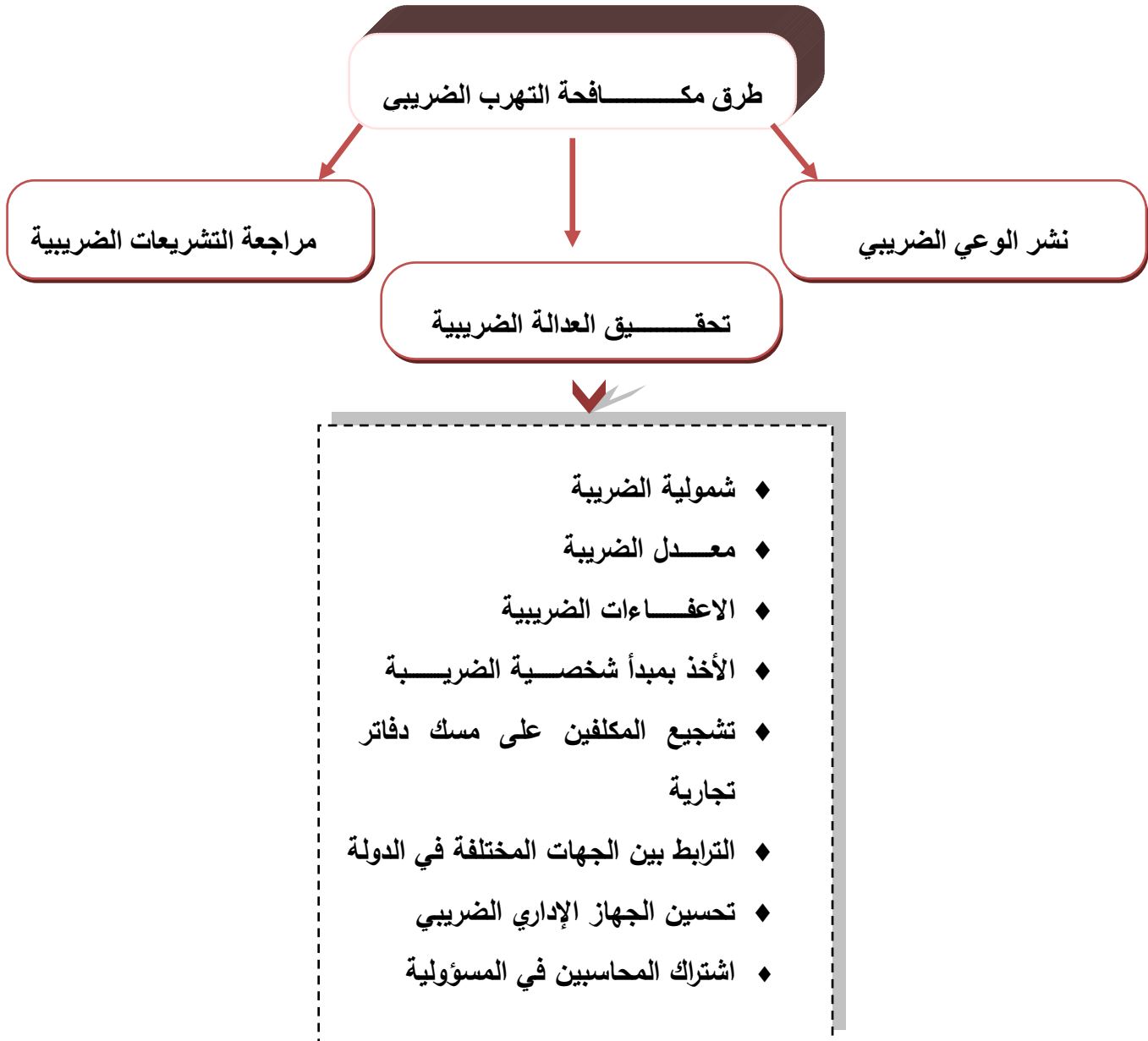
- **مراجعة التشريعات الضريبية**: يجب أن يتمتع التشريع الضريبي بمجموعة من الصفات مثل حسن الصياغة واتساقه مع الوضع الاقتصادي ومن ثم يجب إعداده إعداداً جيداً ومتاعماً ومتربطاً بحيث لا يتضمن ثغرات تترك مجاً لا للتهرب وعدم المساواة ومن ثم يجب اللجوء إلى الإجراءات الوقائية المتمثلة

<sup>1</sup>ابراهيم العدي، "اثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية"، نفس المرجع السابق، ص83.

بتعديل الأحكام القانونية المتعلقة بتحقيق الضرائب وجبايتها مما يحقق سرعة تحقق الضريبة وجبايتها ولا يترك مجالاً للتهرب.<sup>1</sup>

يمكن تلخيص طرق مكافحة التهرب الضريبي في الشكل التالي:

الشكل 01/02 : طرق مكافحة التهرب الضريبي



المصدر: من اعداد الطالب.

<sup>1</sup>قطاونة و اخرون ، "المحاسبة الضريبية"، دار وائل للنشر، الطبعة الاولى، الأردن، عمان،2008،ص 548.

## المطلب الثاني:مناهج قياس التهرب الضريبي

إن من الصعب قياس حجم التهرب الضريبي ، وذلك لطبيعته السرية ، حيث لا توجد طرق قياس دقيقة ، إنما بعض المناهج المقترحة على الأقل لمعرفة حجمه ومدى تأثيره على الخزينة العمومية ، ومن بين هذه المناهج ما يلي:

### 1- التقدير عن طريق قدرة الأداء الجبائية:يمكن تعريف قدرة الأداء الجبائية على أنها مجموع

الثروات الموجودة لدى شخص معنوي تابع للقانون (دولة، ولاية، بلدية) وهي نوعان:

- قدرة الأداء الضريبية الجبائية: وهي مجموع الإيرادات المحصلة من طرف العناصر الجبائية.
  - قدرة الأداء الجبائي الحقيقي: هي مبلغ مجموع الإيرادات المحصلة فعلا من طرف (الدولة ، ولاية ، بلدية )والفرق بين القدرتين يمثل الاقتطاعات غير المدفوعة أي المغشوشة.
- نلاحظ أن القدرة النظرية تكون أكبر من القدرة الحقيقية دائما وهو الشرط اللازم لوجود التهرب الضريبي بعد دفع الاقتطاعات.

### 2- التقرير عن طريق البيئة الثابتة للاقتطاعات:نلاحظ في هذا المنهج استعمال كل من

الاقتطاعات الإجبارية والدخل الوطني الخام ثم مقارنة الاقتطاعات المحققة بالاقتطاعات المقدرة والفرق الموجب بين المحققة والمقدرة يمثل حجم التهرب.

ومن أهم الانتقادات الموجهة على المنهج أنه يقيس حجم الالتزام أكثر مما يقيس التهرب.

ط الجبائي

### 3- التقدم عن طريق التدقيق الجبائي:يقصد بالتدقيق الجبائي الفرق بين المداخل الحقيقية

والمداخل المصرح بها ، ويتخذ ثلاث أشكال :التدقيق في المحاسبة ، التدقيق المعمق لجمل الوضعيات الجبائية بالإضافة إلى التحقيقات الخاصة ، حيث يمكن استعمال كل شكل في تقديم التهرب الضريبي.

### 4- التدقيق المعمق لجميع الوضعيات الجبائية:في إطار هذا التدقيق نقارن الموجودات المتوفرة

بالموجودات المستعملة أي الفرق بين الإنفاق والدخل لتمثيل قيمة التهرب الضريبي.

مبلغ التهرب =الموجودات المتوفرة - موجودات مستعملة

ولكن زيادة الإنفاق عن الدخل ليست راجعة فقط لوجود دخول مولدة في الاقتصاد الموازي وإنما قد تعود لأسباب أخرى كالادخار أو الاقتراض.

5- التدقيق في المحاسبة: يقدر التهرب الضريبي محاسبيا عن طريق مقارنة المبالغ المعدلة بالمبالغ المصرح بها.

6- التدقيقات الخاصة: يستعمل من قبل الولايات المتحدة الأمريكية ويدعى برنامج قياس تكييف الضريبة ويتم بموجبه تحديد الاقتطاعات الواجبة الادعاء عن طريق التدقيق في التصريحات.

7- منهج الإعفاء الجبائي: حيث يقدر حجم التهرب الضريبي في هذا المنهج على تصاريح المكلفين بالضريبة أثناء فترة الإعفاء الضريبي ومقارنتها بالتصاريح المقدمة قبل فترة الإعفاء والفرق بينهما يمثل مبلغ التهرب ، إلا أن بعض المم ولين المصرحين بمدخلهم يفضلون عدم الوقوع في حقل الإعفاءات الجبائية ، لأنه يقع عليهم دفع ضرائب من جهة ، في حين يرغب آخرون بتأجيل التصريح بمدخلهم منتظرين إعفاء جديد من جهة ثانية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> حمداوي امنة ، "دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي :دراسة حالة مديرية الضرائب -أم البواقي-" ، مذكرة ماستر، تخصص ادارة مالية ، قسم علوم التسيير،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، 2017 -2018 ، ص 22.

## خاتمة الفصل

يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة سلبية يعاني منها اقتصاد البلد باعتباره يتمثل أساسا في عدم دفع الضرائب التي على ذمة المكلفين سواءا بطريقة شرعية أو غير شرعية بحيث تطرقنا في هذا الفصل الى جوانب مختلفة متعلقة بالغش و التهرب الضريبي متمثلة في أهم اسبابه و اثاره الوخيمة على اقتصاد الدولة بصفة عامة و على خزينة الدولة بصفة خاصة.و بالتالي على الدولة اتخاذ عدة اجراءات للحد من هذه الظاهرة سواءا عن طريق نشر الوعي الضريبي و تحقيق العدالة الضريبية و كذلك مراجعة التشريعات الضريبية.

و بمجابهة هذه الظاهرة فان المشرع الجبائي انشأ مجموعة من المصالح الجبائية التي تقوم بالعديد من الادوار

في هذا الاطار و على رأسها الرقابة الجبائية التي سنتطرق اليها في الفصل الثاني.

الفصل الثاني:

الرقابة الجبائية

## مقدمة الفصل

تعد الرقابة الجبائية احدى الأدوات الفعالة للمؤسسات و مصلحة الضرائب على حد سواء اذ تعتبر النظام الذي يعطي للإدارة الضريبية مراقبة التصريحات و معاينة الأخطاء و النقائص و الاعفاءات. كما تهدف الرقابة الجبائية الى مراقبة تلك التصريحات لكونها قد تكون غير صحيحة و غير صادقة و التي تعرف بالغش و التهرب الضريبيين الذي اصبحا يهدان اقتصاديات الدول المختلفة و لهما اثار تنعكس سلبا على الاقتصاد الوطني و كذلك الخزينة العمومية و من اجل ذلك وجب على السلطات المختصة ان تواجه هذه الظاهرة باتخاذ الاجراءات الصارمة في مكافحتها و هذا لا تتميز به إلا الادارة الجبائية للحد من هذه الظاهرة.

و بغرض التعرف اكثر على الرقابة الجبائية و مدى فعاليتها في الحد من الغش و التهرب الضريبيين تم تقسيم الفصل الى مبحثين

- المبحث الأول : عموميات حول الرقابة الجبائية.
- المبحث الثاني : فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش و التهرب الضريبي.

## المبحث الأول : عموميات حول الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية الوسيلة الردعية الأكثر ملائمة لإعادة استرجاع الأموال محل التهرب من خلال دورها الفعال في تحقيق الأهداف المختلفة عبر تقييم عمل المؤسسة فالرقابة الجبائية تحافظ على أموال الخزينة وتحارب من يتحايل عليها فمن خلال هذا المبحث سيتم التطرق الى الاطار القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية و مفهومها و اشكالها و مبادئها و صعوبات تطبيقها.

### المطلب الأول : الاطار القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية

حدد المشرع الجبائي الجزائري الإطار التشريعي والتنظيمي للرقابة الجبائية بحيث أسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها القيام بمهمتها الرقابية وفقا لشروط قانونية محددة وذلك من أجل مكافحة جريمة الغش الضريبي والحد منها ، وسنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى سلطات الإدارة الجبائية ثم إلى الإطار الهيكلي للرقابة الجبائية .

#### أولاً: سلطات الإدارة الجبائية

منح المشرع الجبائي للإدارة الجبائية العديد من السلطات والصلاحيات أثناء أدائها لمهمتها الرقابية ليتمكنها من أداء عملها بطريقة قانونية وبصفة منتظمة وسنبين هذه الصلاحيات كما يلي:

#### - حق الرقابة

أعطى المشرع الجبائي للإدارة الجبائية حق الرقابة والذي يتمثل في مجمل العمليات التي تسمح بالتحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة وذلك بمقارنتها بمعطيات خارجية و نصت المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية على حق الرقابة بحيث خولت لمصالح الإدارة الجبائية القيام بكل أنواع الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة وذلك من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم ومراقبة المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر كما وقد يمتد أيضا حق الرقابة إلى الحقوق غير المباشرة والتسجيل<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> عبد الجليل لخداري، "الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014، ص 60.

يهدف المشرع الجبائي من خلال منح الإدارة الجبائية لحق الرقابة هو للتحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة وذلك من خلال مقارنتها مع المعطيات الخارجية مثل مقارنة تصريحات المكلف بالضريبة مع الدخل الحقيقي له.

#### - حق الإطلاع:

يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات كما جاء ذلك في نص المادة 54 من قانون الإجراءات الجبائية ويعرف حق الإطلاع على أنه " :حق إدارة الضرائب في الإطلاع على الأوراق والوثائق كلها التي تمكنها من تحديد وعاء الضرائب المختلفة ومن ربطها ومنع التهرب من أدائها<sup>1</sup>."

يمكن للمفتش الإطلاع على دفاتر المكلف ومستنداته قصد الحصول على المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق وتعتبر عملية الإطلاع أداة فعالة في كل عملية مراقبة وذلك إما لإتمام المعلومات الموجودة لدى الإدارة الضريبية أو التأكد من صحة المعلومات المستخرجة من دراسة الملفات ونشر أن عملية الإطلاع يمارسها أعوان الإدارة الضريبية الذين هم برتبة مراقب على الأقل مع التزامهم بالسرية المهنية عند أداء مهامهم<sup>2</sup>.

يمارس حق الإطلاع في الإدارات العمومية و المؤسسات الخاصة والبنوك كما تختلف طريقة الإطلاع حسب طبيعة الهيئة المعنية هذا ما أكدته المواد من 54 إلى 45 من قانون الإجراءات الجبائية.

#### - حق المعاينة والحجز

نص قانون الإجراءات الجبائية على تأسيس حق المعاينة ويأتي هذا الحق ليدعم ترتيبات حق الرقابة المعمول به من قبل الإدارة الجبائية في حالة وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية هذا ما تضمنته المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية بحيث منحت للإدارة الجبائية الحق في أن ترخص لأعوانها الذي لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونا القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء و المراقبة ودفع الضريبة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> طالب نور الشرع، "الجريمة الضريبية"، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2008، ص 159.

<sup>2</sup> تناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2009، ص 47-48.

<sup>3</sup> عبد الجليل لخاري، "الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014، ص 60.

اعتبر المشرع الجبائي وفقا لنص المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية على وجه الخصوص الممارسات التدليسية ما يأتي<sup>1</sup>:

- ممارسة نشاط غير مصرح به .
- انجاز عمليات شراء وبيع البضائع بدون فاتورة وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو استيداعها .
- تسليم فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.
- نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى

- القانون التجاري.
- كل مناوره تهدف إلى تنظيم إعساره، من طرف المكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه.
- يشترط لقيام حق المعاينة والحجز أن توجد قرائن تدل على وجود ممارسات تدليسية هذا ما استنتج من خلال المواد التي أوردها المشرع الجبائي في قانون الإجراءات الجبائية.

#### - حق إستدراك الأخطاء الإدارية:

وفقا لنص المادتين 326/ 327 من قانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة فان المشرع الجبائي منح للإدارة الجبائية الحق في إجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب وذلك عندما تكون الوثائق المقدمة من طرف المكلف بالضريبة ناقصة وغير كاملة أو كانت خاطئة وغير صحيحة بحيث تكون مخالفة للمعطيات الخارجية للمكلف بالضريبة<sup>2</sup>.

#### ثانيا: الإطار الهيكلي للرقابة الجبائية

للإدارة الجبائية وسائل هيكلية أي أجهزة مختصة تسند لها مهمة الرقابة وبواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي والمتمثلة في مديرية البحث والمراجعات والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية التي تدخل ضمن تركيبة المديرية الولائية للضرائب كذلك مديرية كبريات المؤسسات.

<sup>1</sup> رضوان العمودي ، "جريمة الغش الضريبي" ، مذكرة ماستر، التخصص القانون العم للأعمال ، قسم الحقوق ، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2014- 2015 ، ص 08 .

<sup>2</sup> المرجع نفسه ، ص 09.

## - مديرية البحث والمراجعات

أنشأت هاته المديرية بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 98/ 228 المؤرخ بتاريخ 13 جويلية 1998 الذي يتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية وأسندت لها مهمة تسيير عمليات الرقابة الجبائية على المستوى المركزي وجاءت مدعمة لباقي المديريات سواء على المستوى الجهوي أو الولائي ، كما أن اختصاصاتها تمتد على المستوى الوطني وبداية عملها كان في سبتمبر 1998 ، وهي مكلفة بالكشف على التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي و مكافحته ، وتحسين المردودية الجبائية العامة مع أخذ بعين الاعتبار بحقوق المكلفين في هذا الإطار. وهي تتبع المديرية العامة للضرائب وتتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات وأربع مديريات فرعية<sup>1</sup> ، وتضمن مديرية الأبحاث والمراجعات:

### ✓ المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية:

أحدث المشرع الجزائري مديريات فرعية على مستوى كل ولاية ومن بينها المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والتي تقوم بمهمة الرقابة الجبائية لذا تسند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق الجبائي وتندرج في هذه المديرية ثلاث مصالح تمثل التنظيم الهيكلي والوسائل الميدانية للمراقبة الجبائية المختصة في تسيير و تنفيذ برامج التحقيق الجبائي<sup>2</sup> وتتمثل هذه المصالح فيما يلي:

✓ مكتب البحث عن المعلومات الجبائية : تتكلف ببرمجة وتقييد كل التحريات والتحقيقات والأبحاث والمراجعات الجبائية على مستوى التراب الوطني ، والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة والحفاظ عليها ومراقبة استعمالها.<sup>3</sup>

### ✓ مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات.<sup>4</sup>

✓ مكتب المراجعات الجبائية : تتكلف بإعداد القياس والمناهج التي يتعين اتخاذها في تنفيذ المراجعات المحاسبية و انجاز عمليات مكافحة الغش والتهرب الضريبي وتنسيقها مع الإدارات الأخرى.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> سعيد خليفة، "الرقابة الجبائية"، نفس المرجع السابق، ص75.

<sup>2</sup> رضوان العمودي، "جريمة الغش الضريبي"، نفس المرجع السابق ، ص 10.

<sup>3</sup> سعيد خليفة، "الرقابة الجبائية"، نفس المرجع السابق ، ص76.

<sup>4</sup> رجال نصر ، "محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، مذكرة ماجستير، قسم العلوم الإقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، 2006/2007، ص106.

<sup>5</sup> سعيد خليفة، "الرقابة الجبائية"، نفس المرجع السابق ، ص76.

### - مديرية كبريات المؤسسات:

تكلف مديرية كبريات المؤسسات بمهمة الرقابة على المكلفين بالضريبة و القيام بعملية الرقابة الجبائية و قد انشأت هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق ل 28 سبتمبر 2002 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها وتتكون مديرية كبريات المؤسسات من مس مديريات منبثقة منها تتمثل في<sup>1</sup>:

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات

- المديرية الفرعية للتحويل

- المديرية الفرعية للتسيير

- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

- المديرية الفرعية للمنازعات

كما منح القانون الجبائي لمديرية كبريات المؤسسات مجموعة من المهام بحيث نجد أنه أعطاه صلاحيات في مجال الوعاء و في مجال التحويل و سنقوم بعرض هذه الصلاحيات و المهام كما يلي<sup>2</sup>:

#### ✓ في مجال الوعاء

تكلف مديرية كبريات المؤسسات في مجال الوعاء بعدة مهام وذلك من أجل القيام بعملية الرقابة على المكلفين بالضريبة ومن بين هذه المهام نذكر منها يلي:

- مسك الملف الجبائي لكل مكلف بالضريبة.

- البحث عن المعلومة الجبائية وجمعها واستغلالها.

- التحقيق في التظلمات و الشكايات ومعالجتها وضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.

#### ✓ في مجال التحويل

يتمثل الدور الأساسي لمديرية كبريات المؤسسات في مجال التحويل على مراقبة حسابات المكلف بالضريبة وتحويل الضرائب و الرسوم كما تعمل أيضا على:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحويل الضرائب والرسوم.

- المراقبة المسبقة وتصفية حساب التسيير.

<sup>1</sup> عباس عبد الرزاق، "التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي"، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص28.

<sup>2</sup> رضوان العمودي، "جريمة الغش الضريبي"، نفس المرجع السابق، ص 11.

- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية وتسديد الرسم على القيمة المضافة.
- التموين بالطوابع ومسك محاسبتها.
- تحليل عمليات التحصيل وتقييمها وضبط خلاصتها و إق تراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها.

## المطلب الثاني: مفهوم و أهداف الرقابة الجبائية

### الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

**التعريف الأول:** "الرقابة الجبائية هي مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية من طرف المكلفين بالضريبة و مقارنتها بالمحاسبة".<sup>1</sup>

**التعريف الثاني :** عرف كوليين فيليب ( COLLINE Philip ) الرقابة الجبائية على أنها هي الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع للضريبة .وتشكل شرطا من الشروط الرئيسية والفعالة لتحقيق المنافسة الشريفة و العدل بين المؤسسات.

**التعريف الثالث :** هي فحص التصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذو و أشخاص طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية.<sup>2</sup>

**التعريف الرابع:** الرقابة الجبائية هي العمليات الي تقوم ها الادارة الجبائية قصد التحقق من صحة و مصداقية التصريحات المكتبة من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي الى التملص و التهرب من دفع الضريبة و تقويمها و هي عبارة عن خطوات منتظمة و منطقية ذات هدف واضح و هو الوصول الى كشف الغش و التدليس في الوثائق و الفواتير في المؤسسة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> بن عمارة منصور ، "اجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية " ، الطبعة الاولى ، دار هومة للنشر ، الجزائر ، 2011 ، ص 13.

<sup>2</sup> سعيد خليفة ،"الرقابة الجبائية"، نفس المرجع السابق ، ص 61.

<sup>3</sup> حمدي سليمان ، سحيمات القبيلات، "الرقابة الادارية و المالية على الاجهزة الحكومية" ، مكتب دار الثقافة ، الاردن ، 1998 ، ص 13.

## الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية ليست غاية في حد ذاتها بقدر ما هي أداة تسعى الجهات المختصة في الدولة من ورائها إلى تحقيق جملة من الأهداف تتمثل فيما يلي:

**الهدف الإداري:** تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها ويمكن أن نجمل هذا الدور في النقاط التالية:

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها ، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تتجم عن ذلك ؛
- تساعد الرقابة بإعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي ؛
- إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة و محاولة إيجاد حلول لها<sup>1</sup>.

**الهدف القانوني:** ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين القوانين والأنظمة ، لذا وحرصاً على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية<sup>2</sup>.

**الهدف المالي والاقتصادي:** حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة ، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال ، وهذا لضمان دخول إى ارادات أكبر للخرينة العمومية ، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.

<sup>1</sup> ناقة ربيع ، "تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر" ، مرجع سابق ، ص 49.

<sup>2</sup> محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام، "المالية العامة والنظام المالي في الإسلام"، دار المسيرة للنشر، عمان، 2000 ، ص 166.

### الهدف الاجتماعي:

- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع.
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية

نظرا لتزايد الكم الهائل للتصريحات الجبائية من قبل المكلفين والتي تتطلب الرقابة مما يتطلب من الإدارة تنويع مخطط عملها ونشاطها وتأخذ في ذلك أشكالا لا بد من إتباعها في حدود ما هو مقرر في التشريعات المنظمة لها وتأخذ الرقابة الجبائية نوعين من الرقابة هما: الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية.

#### 1- الرقابة الداخلية:

وهي رقابة تتم داخل المكاتب من طرف أعوان الإدارة الجبائية من خلال التصفح لمختلف الوثائق وهذا دور المفتشية الضرائب التي تقوم بهذا النوع من الرقابة وتأخذ الرقابة الداخلية بدورها صورتين فإما أن تكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق .

#### - الرقابة الشكلية:

تتم الرقابة الشكلية عموما على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة وتنجز كل سنة وتعتبر كمرحلة تمهيدية وكخطوة أولى.

وتعتبر الرقابة الشكلية أو ل عملية رقابية تبدأ منذ استلام الإدارة الجبائية للتصريحات المودعة من قبل المكلفين وتتم مراقبتها بطريقة منظمة من خلال التصفح الشكلي للعناصر المصرح بها.

#### ✓ الرقابة على الوثائق :

الرقابة على الوثائق هي عكس الرقابة الشكلية التي تعتبر تمهيدية للرقابة على الوثائق حيث تتميز بالفحص الدقيق للتصريحات المقدمة ويكون على مجمل التصريحات المهيئة ، حيث تتطلب إحضار

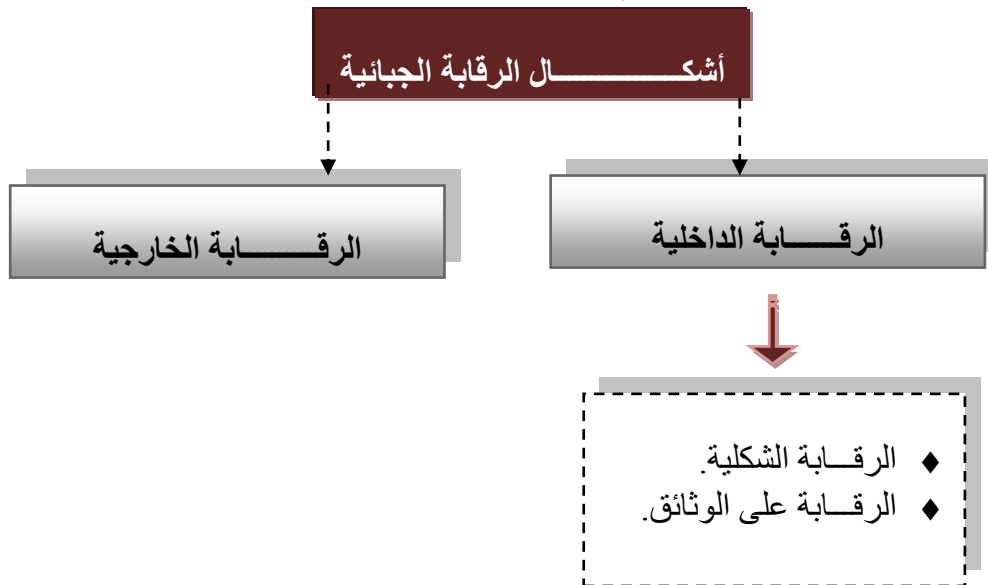
<sup>1</sup> أنافة ربيع ، "تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر" ، مرجع سابق، ص 49.

الوثائق والسجلات المحاسبية وتقارن كل محتويات التصريح بالوثائق الملحقة به ومجموع المعلومات والوثائق التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات و المتعلقة بالمعاملات والصفقات التي أبرمت بينها وبين المكلف ، بمعنى آخر هي فحص للتصريحات الجبائية لمكتتبه و تجانسها مع المداخل المصرح بها بالإضافة إلى الوثائق و المعلومات التي هي في حوزة المصلحة. أما في حالة النقص أو الغموض هنا يستطيع المحقق أن يطلب بعض المعلومات أو التوضيحات من طرف المكلف<sup>1</sup>.

## 2- الرقابة الخارجية:

تعد الرقابة الخارجية أو الرقابة في عين المكان تدخلا مباشرا للأمكنة التي يزاول المكلفون أنشطتهم بهدف التأكد من صحة المصرح به من المعلومات عن طريق الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية وكذا جميع الوثائق الملحقة وتبريراتها اللازمة في محاولة الكشف عن احتمالات التهرب وهذا بهدف مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع. تعتبر هذه الطريقة أكثرها فعالية حيث تسمح بمراقبة دقيقة لحقيقة النشاط الممارس للمؤسسة محل المراقبة والتحقيق بالتعرف على مختلف وسائل الإنتاج وطرائق استعمالها بالإضافة إلى درجة تأهيل العمال المستخدمين لهذه الوسائل<sup>2</sup>.

الشكل 02/01 أشكال الرقابة الجبائية.



المصدر: من اعداد الطالب.

<sup>1</sup> خليفة اسعيد ، "الرقابة الجبائية"، مرجع سابق ، ص 65.

<sup>2</sup> مراد ناصر ، " التهرب والغش الضريبي في الجزائر " ، دار قرطبة للنشر والتوزيع. الطبعة الأولى، 2004 ، ص 45-46.

### المطلب الرابع: مبادئ الرقابة الجبائية

لكي تحقق الرقابة الجبائية اهدافها لابد من توفر المبادئ الاساسية لها و المتمثلة في اقامة نظام جبائي محكم و تحسين العلاقة بين الادارة الجبائية و المكلفين.

#### ✓ اقامة نظام جبائي محكم

يعد النظام الجبائي من بين من بين المقومات الاساسية للرقابة الجبائية حيث تتعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة و من بينها النظام الضريبي فبقدر ما يتوفر لديهم خبرات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي ان يلمس الحبكة الفنية في انظمتها الضريبية بقدر ما يتأثر بالعوامل السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية كما ان التهرب الضريبي يعود الى عدم احكام القوانين و التشريعات من حيث تعقد النظام الضريبي و عدم استقراره و لذلك وجب تحسين من فعالية النظام الجبائي<sup>1</sup> و ذلك من خلال:

#### - تبسيط و تحسين التشريع الضريبي

و هذا من خلال تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه و يجب أن تكون القوانين و النصوص التشريعية واضحة و سهلة.

#### - تحقيق العدالة الضريبية

و هذا من خلال وجود نظام ضريبي عادل يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب قدرته التكلفية كما يقوم بتصحيح اللامساواة الناتجة عن التوزيع الاولي للدخل بالإضافة الى شمولية الرقابة الجبائية لكافة المكلفين بالضريبة و يجب ان تكون هناك عدالة افقية و عدالة عمومية.

- **العدالة الافقية :** يقصد بها معاملة المكلفين المتساويين في الدخل و الحالة الاجتماعية معاملة ضريبية متساوية.

<sup>1</sup> غزة مبروك ، "فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي -دراسة حالة مديرية الضرائب لبسكرة-" ، نفس المرجع السابق، ص 40.

- **العدالة العمودية** : تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية و اجتماعية مختلفة.<sup>1</sup>

### ✓ ترقية و تطوير الرقابة الجبائية

يجب ان يكون التشريع الضريبي مرافقا بإدارة جبائية فعالة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي حيث ان تبعية التهرب الضريبي لا تقع على المشرع المالي و المكلف وحدهما و انما تقع كذلك على الادارة الجبائية التي يجب توفرها على مستوى من التطور و الكفاءة اضافة الى توفرها الى امكانيات البشرية و المادية اللازمة ,التي تمكنها من اداء وظيفتها على احسن وجه الا ان اليد العاملة لا تفي بالغرض اذ لم تكن ذات خبرة و كفاءة في الميدان و لذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين و تكوين اطارات متخصصة في مجال الجباية و الضرائب و المراقبة الجبائية , اضافة الى اجراء تربيصات لموظفي و اعوان الادارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التحديات التي يشهدها النظام الجبائي كما ينبغي تحفيز موظفي الادارة الجبائية من خلال رفع اجورهم و توفير الخدمات اللازمة لهم.

تعتمد الرقابة الجبائية على جملة من المبادئ ترتبط بالضريبة و النظام الضريبي ينبغي توفرهما لضمان السير الحسن للرقابة الجبائية حيث يؤدي تعقد و عدم استقرار النظام الضريبي اضافة الى ضعف الادارة الجبائية و قلة امكانياتها البشرية و المادية الى الاعتماد على نظام ضريبي غير فعال و يلقي بعبئه الى المكلفين بالضريبة و موظفي الادارة الجبائية مما يؤدي الى التطبيق غير الجيد للرقابة الجبائية.<sup>2</sup>

### المطلب الخامس:صعوبات تطبيق الرقابة الجبائية

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

<sup>1</sup> حامد عبد اجيد نزار ، "مبادئ المالية العامة" ، مركز الإسكندرية للكتاب ، مصر ، (دون سنة النشر)ص 237.

<sup>2</sup> غزة مبروك ، "فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد في التهرب الضريبي -دراسة حالة مديرية الضرائب ليسكرة-" ، مرجع سابق،ص 41.

هناك عدة صعوبات تواجه الرقابة الجبائية تنقسم الى صعوبات متعلقة بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية و الصعوبات المتعلقة بالمكلف بالضريبة والمحيط العام.

### ✓ صعوبات متعلقة بالنظام الجبائي

نجد أن غموض وعدم استقرار التشريعات الضريبية من أهم الصعوبات المتعلقة بالنظام الجبائي حيث انه من الصعب تطبيق القوانين التشريعية الخاصة بالرقابة الجبائية ، وهي في حالة تغير دائم ، ومن الصعب فهم مواد تطبيقها ، وعلى من تطبق ووقت تطبيقها ، وهو ما فتح المجال امام أعوان الرقابة الجبائية للإجابة عن هذه الأسئلة حسب معرفتهم وخبراتهم المتعلقة بتنفيذ القوانين الجبائية ، وفي بعض الاحيان يتم الرجوع الى المسؤولين في الادارة الجبائية لإعطاء الحلول لهذه الاشكالات.<sup>1</sup> إن هذا الغموض وعدم الاستقرار الذي يميز التشريعات الضريبية أدت الى الحد من فاعلية جهاز الرقابة الجبائية من نظرا الى<sup>2</sup>:

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

### ✓ الصعوبات المتعلقة بالإدارة الجبائية

#### - نقص الكفاءة والإمكانيات البشرية

فرغم تدعيم الادارة الجبائية بتكوين الاطارات للجباية ، إلا أنه لا زالت تعاني من نقص الكفاءات والخبرة في مجال الرقابة الجبائية ، في ظل التطور المستمر لطرق التهرب الضريبي واستعانة المتهربين من ذوي الخبرة باستعمال طرق لا يتم اكتشافها إلا من طرف مراقبين ذوي خبرة مهنية في هذا

<sup>1</sup>سؤال سفيان ، "واقع الرقابة الجبائية في الجزائر: صعوبات تطبيقها و الحلول المقترحة لتفعيلها" ، مداخلة، الجزائر ، 2015 ، ص 02.

<sup>2</sup>قتال عيد العزيز ، "أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين- حالة الجزائر-" ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، معهد العلوم الاقتصادية و الاجتماعية، المركز الجامعي يحي فارس، المدية، 2008-2009، ص 114.

المجال . كما تساعد الخبرة والكفاءة في كسب الوقت من خلال سرعة اكتشاف الأخطاء والتلاعبات والتي يمكن أن يقوم العون بمجرد الاطلاع على وضعية المكلف ونوع نشاطه والمخالفات التي يرتكبها.

كما تعاني الادارة الجبائية من نقص المراقبين ، وخاصة وأن قانون الاجراءات الجبائية ينص على أن عملية الرقابة الجبائية لا تتم إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل ، بحيث لا يوجد تناسب بين عدد المكلفين وعدد المفتشين في الإدارة الجبائية ، وهو ما يدل على ضعف الأهمية الممنوحة للإدارة الجبائية ، خاصة في هذه الفترة التي تعرف انتعاش اقتصادي تميز بالحجم الكبير للإنفاق العمومي وكثرة المتعاملين الاقتصاديين ، مما يقوض من الية الرقابة الجبائية على كثير من الملفات ، ويشجع المكلفين على التهرب الضريبي<sup>1</sup>.

#### - نقص الامكانيات والوسائل المادية

تواجه الادارة الجبائية عدة صعوبات تتمثل اساسا في ضعف الامكانيات المادية المرتبطة بتجهيز المقرات بمختلف الوسائل المساعدة في هذا الإطار وتوفير وسائل نقل الأعوان الى مقرات المكلفين بالضريبة لإجراء التحقيقات وربط الإدارة الجبائية بوسائل الاتصال الحديثة لتسهيل عملية تبادل المعلومات والمعطيات بين هياكل الادارة الجبائية بمختلف مستوياتها ، وإمكانية ربطها مع الهيئات الاخرى ذات الصلة لطلب المعلومات<sup>2</sup>.

#### - الصعوبات المتعلقة بالمكلف بالضريبة

#### - نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة

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

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

<sup>1</sup>سوالم سفيان، "واقع الرقابة الجبائية في الجزائر: صعوبات تطبيقها و الحلول المقترحة لتفعيلها"، مرجع سابق، ص 03.

<sup>2</sup>يوسف نور الدين ، " الجباية المحلية ودورها في تحقيق التنمية المحلية في الجزائر دراسة تقييمية للفترة من 2000-2008"، مذكرة ماجستير، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، 2009-2010، ص 146.

### - عدم التنسيق بين الادارة الجبائية ومختلف الهيئات

إن اتمام عملية الرقابة الجبائية قد يتطلب الاتصال بمختلف الادارات والهيئات العمومية والمؤسسات المالية وكذا المؤسسات الخاصة ، والتي لها علاقة مباشرة بالمكلف بالضريبة ، وهذا من اجل الحصول على المعلومات اللازمة في هذا الاطار ، إلا أن الواقع يثبت أن هذه المؤسسات لا تتعاون مع الادارة الجبائية فيما يخص تقديم المعلومات للكشف عن المداخل غير المصرح بها<sup>1</sup>.

### - الصعوبات المتعلقة بالمحيط العام

#### - الاقتصاد الموازي

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

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

#### - الفساد الاداري

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

كما يؤدي الفساد الاداري الى تنامي شعور المكلف النزيه بالعبء الضريبي مما يقلص الأداء التنافسي لديه<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>سوالم سفيان ، "واقع الرقابة الجبائية في الجزائر: صعوبات تطبيقها و الحلول المقترحة لتفعيلها " ، مرجع سابق ، ص 04.

<sup>2</sup>سوالم سفيان ، "واقع الرقابة الجبائية في الجزائر: صعوبات تطبيقها و الحلول المقترحة لتفعيلها " ، مرجع سابق ، ص 05.

### المبحث الثاني : فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش و التهرب الضريبي

تكمن فعالية الرقابة الجبائية من خلال تحقيق الأهداف المرجوة من نظامها الرقابي ، باعتبار أنَّ الرقابة الجبائية تلعب دورا أساسيا في مكافحة التهرب الضريبي ، كما أنها تعتبر الوسيلة الردعية الأكثر ملائمة لإعادة استرجاع الأموال محل التهرب ، إلا أنه لا يمكن الحكم بفعاليتها إلا بعد تقييم قدراتها من عدمها في تحقيق الأهداف المراد بلوغها ذلك من خلال المزايا و السلبيات التي تحققها في مكافحة التهرب الضريبي ، إضافة إلى الصعوبات التي تحد من فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش و التهرب الضريبي.

#### المطلب الأول : مفهوم فعالية الرقابة الجبائية

ان مفهوم الفعالية يتصف بالتعقيد و ذلك نظرا لوجود العديد من العلاقات المتداخلة والمتشابكة بين فعالية المنظمة من ناحية وبين العوامل المؤثرة أو المحددة لها من ناحية أخرى. تعرف الفعالية من نظر ياتشمان و اخرون على أنها: "قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها التشغيلية".<sup>1</sup> يرى ماهوني وآخرون أن الفعالية هي : "الإنتاجية المرتفعة والمرونة وقدرة المنظمة على التكيف مع البيئة ، فضلا عن القدرة على الاستقرار والابتكار".<sup>2</sup> في هذا الصدد يمكن القول ان فعالية الرقابة الجبائية تكمن في مدى تحقيقه لأهدافه المتواجد من أجلها بشكل متوازن.

#### المطلب الثاني : تقييم الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي

##### الفرع الاول :مزايا الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي

للإدارة الجبائية عدة مزايا تساهم في وضع حد للتهرب الضريبي من أهمها ما يلي:

<sup>1</sup> عبد السلام أبو قحف ، "اقتصاديات الأعمال والاستثمار الدولي" ، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003 ، ص 223.  
<sup>2</sup> قلبي أسماء ، تفعيل الرقابة الجبائية و التجارية عن طريق الفرقة المشتركة-دراسة حالة الفرقة المشتركة لولاية المسيلة للفترة 2012-2014" ، مذكرة ماستر ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2014 -2015 ، ص30.

### ✓ الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبيين

خولت للإدارة الجبائية العديد من الصلاحيات لمحاربة الغش و التهرب الضريبيين و لعل من ابرز هذه الصلاحيات جد الرقابة الجبائية التي تلعب دورا ايجابيا للقضاء على هذه الظاهرة و يبرز ذلك من خلال التحقيق و التأكد من صحة و مصداقية المعلومات و التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة و اكتشاف كل المناورات و العمليات التدليسية التي من شأنها أن تؤدي الى التهرب من دفع الضريبة فهي بذلك تشكل وسيلة ضمان و تحقيق مصالح الخزينة العمومية و تعمل على استرجاع الأموال المتلاعب بها.<sup>1</sup>

### ✓ الرقابة الجبائية كأداة لحماية المال العام

تشكل ظاهرة التهرب الضريبي اعتداءً على أموال الدولة بحيث أنها تؤدي إلى إضاعة أموال تدخل في ذمتها و التي تشكل جزء من مصادر التّقات العامة للدولة ، التي تقوم بإنفاقها على المشروعات والتي تحقق من ورائها النفع العام.

و بالتالي فان الرقابة علة المال العام و حمايته ضرورة ملحة لذلك دعت الضرورة لوجود الية رقابية للمحافظة على حقوق الخزينة العمومية و التصدي لقضايا التهرب الضريبي و المتمثلة اساسا في الرقابة الجبائية التي تعتبر من اهم الميكانيزمات التي تلعب دورا ايجابيا في الحفاظ على اموال الدولة من الضياع و الحفاظ على ايرادات الخزينة العمومية بشكل يزيد من الأموال المتاحة للإنفاق العام.<sup>2</sup>

و بالتالي فان الرقابة الجبائية تلعب دورا هاما في حماية المال العام من خلال الاجراءات العقابية .

### ✓ الرقابة الجبائية و التحصيل الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي من اهم العراقيل التي تقف في وجه التحصيل الضريبي مما يؤدي بالإضرار بالمصلحة العامة للبلاد و ذلك باستنزاف الخزينة العمومية باعتبار الضرائب اكبر مورد لها

<sup>1</sup> بوكموش سيلية ، "دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي" ، مذكرة ماستر ، تخصص قانون العام للأعمال ، قسم قانون الأعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة عبد الرحمان ميرة ، بجاية ، 2016-2017 ، ص 57.

<sup>2</sup> محمد علي احمد قطب ، "حماية المال العام" ، إيتراك للطباعة و النشر و التوزيع ، مصر ، 2006 ، ص 499.

لذلك من أجل الزيادة في التحصيل الضريبي فإن الادارة الجبائية تبذل مجهودات معتبرة لتحقيق ذلك بحيث أنها تعتمد على عدة طرق للتحصيل أهمها<sup>1</sup>:

- ✓ طريقة التسديد المباشر.
- ✓ طريقة تسديد مبلغ الضريبة التقديري على أقساط مسبقة.
- ✓ طريقة الاقتطاع من المصدر.

الا انه بعدما تقوم الادارة الجبائية بكل الاجراءات و التحقيقات الجبائية و في حالة ما اذا فشلت الاجراءات العادية و الودية للتحصيل الضريبي تقوم الادارة الجبائية بالتحصيل الجبري بعد ارسال تنبيه للمكلف بالضريبة و في حالة عدم الاستجابة يوجه له اذار و بعد مضي 08 أيام دون الامتثال يتعرض المكلف بالضريبة للحجز.

#### ✓ دور الرقابة الجبائية في مكافحة الفساد

الى جانب التهرب الضريبي نجد ما يعرف بالرشوة المتداولة بكثرة في القطاع الضريبي التي تسبب ما يعرف بالفساد الاداري، لذلك فان الرقابة الجبائية تلعب دورا فعالا في وضع حد لآفة الرشوة طالما انها تقوم بتحقيقات في هذا المجال فهي بذلك تبذل مجهودات لتفادي تنامي هذه الآفة.<sup>2</sup>

#### الفرع الثاني: سلبات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي

من خلال عرض مزايا الرقابة الجبائية للحد من الغش و التهرب الضريبي تم استنتاج ان الرقابة الجبائية لم تساهم بصفة قطعية للحد من هذه الظاهرة، و بالتالي سيتم عرض اهم سلبات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي.

#### ✓ عدم فعالية الرقابة الجبائية

#### ✓ تهاون الادارة الجبائية

رغم الصلاحيات و السلطات المخولة للإدارة الجبائية للقيام بالمهام الرقابية إلا انها غير قادرة للاستجابة للأهداف المتوقعة تحقيقها ذلك نتيجة تهاون مصالح الرقابة الجبائية عن تأدية مهامهم الرقابي

<sup>1</sup> بوكموش سيلية ، "دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي" ، مرجع سابق ، ص 59.

<sup>2</sup> بوكموش سيلية ، "دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي" ، مرجع سابق ، ص 61.

على أحسن وجه و غياب عنصر الجدية كون انها لا تتقيد بالفواتير بشكل رسمي الامر الذي يزيد في استفحال ظاهرة التهرب الضريبي.

ضاف الى ذلك فان كثرة المهام المنوطة للإدارة الجبائية و محدودية الامكانيات يؤثران سلبا على عملية الرقابة الجبائية ذلك لان المكلفين بالضريبة يستغلون فرص ضعف الادارة الجبائية للتملص من دفع الضريبة.

كما أن الأخطاء و الاهمالات التي ترتكبها الادارة الجبائية تفتح المجال بشكل واسع للتهرب الضريبي بحيث انه يمكن للإدارة الجبائية ان تخضع مكلف واحد اكثر من مرة لنفس الضريبة و لنفس النشاط و لنفس المدة و هو ما يعرف بالازدواج الضريبي الذي يثقل كاهل المكلف بالضريبة و يدفعه للبحث عن سبل للتخلص من هذه الضرائب نتيجة شعوره بالظلم و تعسف الادارة الجبائية في حقه.<sup>1</sup>

#### - تفشي ظاهرة الرشوة

ان انتشار ظاهرة الرشوة بين مصالح الادارة الجبائية تؤثر هي كذلك سلبا على الرقابة الجبائية و تحد من فعاليتها لكون ان هذه العمليات مرتكبة من طرف عمال الادارة الجبائية نتيجة قبولهم الهدايا و الهبات المقدمة لهم من طرف المكلفين بالضريبة كمقابل لمساعدتهم على التهرب من دفع الضريبة دون محاسبة و التي تعتبر في حقيقة الأمر رشاي تساهم في تنامي ظاهرة التهرب الضريبي.<sup>2</sup>

#### - غياب العدالة الضريبية

تساهم ظاهرة التهرب و الغش الضريبي في خلق اللامساواة الاجتماعية بين الأفراد نتيجة لعدم التوزيع العادل للعبئ الضريبي فإذا وجدت الادارة الجبائية نفسها عاجزة عن تحصيل الضرائب الناتجة عن التهرب الضريبي فستقوم بتغطية هذا العجز عن طريق رفع معدلات الضريبة او استحداث ضرائب جديدة و يتحمل هذا المكلف النزيه مما ينتج عنه اللامساواة بين طبقات المجتمع.<sup>3</sup>

كذلك منح الامتيازات و الاعفاءات الجبائية المخصصة لفئة دون الفئات الاخرى سواء مزاولة نفس النشاط او نشاطات مختلفة نجدها من بين العوامل المعدمة للعدالة الضريبية بحيث نجد ان الادارة

<sup>1</sup> بوكموش سيلية ، "دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي" ، مرجع سابق ، ص 63.

<sup>2</sup> بوكموش سيلية ، "دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي" ، مرجع سابق ، ص 64 .

<sup>3</sup> طورشة بتاتة ، "مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر" ، مذكرة ماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة قسنطينة ، 2010 - 2011 ، ص 90.

الجبائية قد تعدت على مبدأ المعاملة بالمثل من خلال قيامها بمنح العديد من الاعفاءات و المزايا للطبقة الحاكمة، و نقل العبئ الضريبي من كبار الملاك الى صغارهم مما يؤدي الى فتح المجال للتهرب نتيجة احساسهم بالظلم و اللامساواة في فرض الضرائب.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث : سبل تفعيل اليات الرقابة الجبائية

اصبح من الضروري تفعيل اليات الرقابة الجبائية لمكافحة ظاهرتي الغش و التهرب الضريبيين و هذا من خلال الاليات التالية:

#### أولا : تفعيل الدور الرقابي للدولة<sup>2</sup>

إن تفعيل آليات الرقابة في الجزائر ومعالجة النقائص المسجلة لن يكون ذا جدوى في ظل انحصار الدور الرقابي للدولة ولهذا الغرض فإن مقتضيات التفعيل يجب أن ترتبط بالمقومات الأساسية التالية:

#### 1- تجسيد قيم المساءلة والتضمينية

فالمساءلة مبنية على حق الشعب لمحاسبة الدولة ووضعها تحت طائلة المسؤولية وهي تحتاج إلى الشفافية والنتافسية أما التضمينية فهي أن كل فرد معني بإدارة الحكم ويريد المشاركة فيها قادر على فعل ذلك بصورة متساوية عبر الإدلاء بصوته عبر المساهمة بالمشاورات.

#### 2- إعادة بعث القيم الحضارية للمجتمع

بات من الضروري التفكير الإيجابي نحو إنشاء مؤسسة الحسبة كإحدى المؤسسات الرقابية، ويرى المختصون أن قيام مؤسسة الحسبة يساهم إلى حد كبير في زيادة عوائد الاقتصاد الوطني.

<sup>1</sup> عفيف عبد الحميد ، "فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة :دراسة حالة الجزائر للفترة 2001-2012" ، مذكرة ماجستير، تخصص الاقتصاد الدولي و التنمية المستدامة ،كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة فرحات عباس ، سطيفن،2014-2015 ، ص 25.

<sup>2</sup> قلبي أسماء ، "تفعيل الرقابة الجبائية و التجارية عن طريق الفرقة المشتركة-دراسة حالة الفرقة المشتركة لولاية المسيلة للفترة 2012-2014" ، مرجع سابق ، ص 33.

### 3- تنشيط الدور الرقابي لمجلس المحاسبة

من شأن مجلس المحاسبة أن يساهم في مراقبة المال العام وقد يكون من الضروري أن يبسط رقابته على صندوق ضبط الموارد الذي أضحى صمام الأمان للحكومة في مواجهة الأزمة المالية والاقتصادية العالمية.

### 4- تفعيل الدور الرقابي للمفتشية العامة للمالية

ينبغي أن تتمتع المفتشية العامة للمالية بالاستقلالية كسلطة مراقبة بعيدا عن وصاية وزير المالية وأن تدعم بالموارد البشرية المؤهلة تماشيا مع متطلبات العمل الرقابي المتزايدة.

### ثانيا: متطلبات التفعيل المرتبطة بالرقابة الجبائية

#### 1- من حيث الهياكل المساعدة لعملية الرقابة الجبائية:

##### - تفعيل نظام المعلومات الجبائي

من اهم الاليات التي يجب أن تهتم بها ادارة الضرائب لتفعيل دور الرقابة الجبائية هو ضرورة الاهتمام بتطوير نظام المعلومات فالاتجاه المتزايد نحو التجارة الالكترونية يتطلب ضرورة تفعيل دور الادارة الجبائية الالكترونية تحقيقا للسرعة و الدقة في انجاز المهام و تنفيذ العمليات الجبائية و ذلك من خلال التقليل من التعقيدات الادارية,حيث لا يمكن تنفيذ مختلف برامج الرقابة الجبائية دون الاستناد الى نظام المعلومات الجبائي الذي يعتبر الأساس المعتمد من طرف مصلحتي الوعاء و التحصيل.<sup>1</sup> نظرا الى ان وظيفته تبدأ بتجميع البيانات ,ادارتها,مراقبتها و حمايتها وأخيرا انتاجها.<sup>2</sup>

##### - تفعيل نظام الاتصال والإعلام وذلك عن طريق

فتح قنوات تعاون واتصال مستمر بين إدارة الضرائب والشركات المختلفة و تطوير نظام الاتصال الدولي والتنسيق من خلال تتبع كل الأفراد فيما يخص التحولات البنكية .

<sup>1</sup> آيت بلقاسم لامية ، "اليات و اجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي" ، مذكرة ماستر ، جامعة اكلي محند او لحاج ، البويرة ، 2013-2014 ، ص 94.

<sup>2</sup> قلبي أسماء, ، تفعيل الرقابة الجبائية و التجارية عن طريق الفرقة المشتركة-دراسة حالة الفرقة المشتركة لولاية المسيلة للفترة 2012-2014" ، مرجع سابق ، ص34.

## 2- من حيث التدابير المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية:

### - من حيث البرمجة

ينبغي تفعيل إجراءات البرمجة بشكل يسمح بالانتقال من الرقابة العامة إلى الرقابة المعمقة حتى تتكامل مراحل الرقابة. يجب أن تتم بصورة آلية برمجة كل المؤسسات التي تتوقف مؤقتا عن النشاط أو تنهي النشاط أو تغير مكان النشاط.

### - من حيث الوسائل المادية والبشرية

يجب أن تدعم مصالح الرقابة الجبائية بالعدد الكافي من الموظفين 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.<sup>1</sup>

في هذا السياق لابد من اتخاذ جملة من الإجراءات بغية التحسين من مردودية أداء إدارة الرقابة الجبائية من خلال تدعيمها بالهيكل القاعدية مع تأييدها وتجهيزها بكل المعدات المكتبية الحديثة وتوفير وسائل النقل الضرورية في انجاز المهام الموكلة لأعوان الرقابة خاصة في المناطق البعيدة.

## المطلب الرابع: عقوبات الرقابة الجبائية

تتوقف فعالية الرقابة الجبائية على مدى أهمية العقوبات والغرامات المحددة، إلا أن المبالغة في تلك العقوبات قد يكون له أثر عكسي في هذا المجال فرض المشرع الضريبي الجزائري عدة إجراءات عقابية على كل من يخالف قانون الأعمال الضريبي لضمان التحصيل الجيد للضريبة وزيادة مردوديتها حيث أنه يوجد نوعين من هذه العقوبات هما:

### أولاً: الغرامات الجبائية

تتمثل في فرض زيادات مالية على المكلف المعني و تختلف حجم هذه الزيادات حسب طبيعة المخالفات و يتضح ذلك فيما يلي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> ولهي بوعلام ، "مداخلة بعنوان نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة- حالة الجزائر-"، ملتقى دولي بعنوان: الأزمة المالية الاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف ، 20-21 أكتوبر 2009، ص18.

<sup>2</sup> ناصر مراد ، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق" ، ط1، الجزائر، 2003، ص55-56.

الغرامات المتعلقة بالتصريح الثانوي: حسب المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، فإنه تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح الثانوي حسب الحالة، اما بصدد الضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات. و يضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25 %.

تخفض هذه الزيادة الى 10% أو 20% ضمن الشروط المحددة في المادة 322 التي تنص على: عندما يتم ايداع التصريحات بعد انقضاء الاجال المحددة، و انما بغضون الشهرين المواليين بتاريخ انقضاء الاجال تنزل الزيادة الى 10% اذا لم تتعدى الشهر، و الى 20 % عند خلاف ذلك.<sup>1</sup> يترتب على الايداع المتأخر التي تحمل العبارات "لاشيء" و التصريحات التي تضرب من طرف المكلفين الذين يستفيدون من اعفاء جبائي او الذين يتحصلون على نتائج عاجزة، تطبيق الغرامات التالية:

- 2.500 دج عندما تكون مدة التأخر شهرا واحدا.
- 5.000 دج عندما يتجاوز التأخير شهرا واحدا و يقل عن شهرين.
- 10.000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرين.

الغرامات بسبب نقص في التصريح : حسب المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، عندما يصرح المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الاشارة الى الاسس او العناصر التي تعتمد لتحديد الوعاء الضريبي، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، يضاف على مبلغ الحقوق التي تملص منها او اخل بها بنسبة:

- 10% اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن 50000 دج او يساويه.
- 15% اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50000 دج و يقل عن 200000 دج أو يساويه.
- 25% اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200000 دج.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية، الجزائر ، المادة 192، 2017، ص48.

<sup>2</sup> قانون الاجراءات الجبائية ، مديرية الضرائب، وزارة المالية الجزائر ، المادة 193 ، 2017، ص49.

### ثانيا:العقوبات الجناحية

فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة فانه حسب ما جاءت به المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة،يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء الى الأعمال التدليسية في اقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له،أو تصفيته كليا أو جزئيا بما يأتي:<sup>1</sup>

- غرامة مالية من 50.000 دج الى 100.000 دج ,عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج .
- الحبس من شهرين الى ستة أشهر و غرامة مالية من 100.000 دج الى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين,عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج و لا يتجاوز 1.000.000 دج.
- الحبس من ستة أشهر الى سنتين و غرامة مالية من 500.000 دج ال 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000 دج و لا يتجاوز 5.000.000 دج.
- الحبس من سنتين الخمسة سنوات و غرامة مالية من 2.000.000 دج الى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج و لا يتجاوز 10.000.000 دج.
- الحبس من خمس سنوات الى عشر سنوات و غرامة مالية من 5.000.000 دج الى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج.

<sup>1</sup>لأن الاجراءات الجبائية، المادة 303 ، 2017، ص79.

## خاتمة الفصل

من خلال هذا الفصل تم التعرف على الرقابة الجبائية التي تعتبر وسيلة هامة للحد من ظاهرة الغش و التهرب الضريبيين من خلال التأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بحيث تعرفنا على اطارها القانوني و التنظيمي مقتصرين على اهم المبادئ التي تقوم عليها الرقابة الجبائية و اهم اشكالها بالإضافة الى اكتشاف اهم الصعوبات التي تواجهها و تحدها من مكافحة ظاهرة الغش و التهرب الضريبي لوحدها.

كما نستخلص ان المشرع الجزائري سخر كل الامكانيات اللازمة للإدارة الجبائية للتأكد من مدى صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة و العمل على اكتشاف الاخطاء و التجاوزات المصرح بها و اعادة تأسيسها.

و في الاخير تطرقنا الى ابراز مدى فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش و التهرب الضريبي من خلال تقييمها بطرح اهم سلبياتها و ايجابياتها في الحد من الغش و التهرب الضريبيين.

## الفصل الثالث:

دراسة حالة تطبيقية - مركز الضرائب  
ولاية سعيدة-

## مقدمة الفصل

يتطلب مدى فحص صدق التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة ان يلتزم بنصوص القوانين الجبائية و كذا عدم الاخلال بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها وعلى الاعوان المكلفين بالرقابة بإجراء عملية فحص التصريحات بهدف التأكد من مدى صحتها و لنجاح تلك المهمة وجب عليهم السعي لتحقيق اجراءات الرقابة الجبائية بهدف كشف التجاوزات أو الاغفالات أو النقص في التصريحات المقدمة و عليه سنعرض في حالتين مختلفتين تتعلقا بإجراءات الرقابة الجبائية لدى مركز الضرائب بولاية سعيدة حيث تقسيم هذا الفصل الى مبحثين كالآتي:

- المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب لولاية سعيدة.
- المبحث الثاني : دراسة حالة تطبيقية لإجراء تقنيات الرقابة الجبائية.

## المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب لولاية سعيدة

من خلال هذا المبحث سيتم تقديم مركز الضرائب لولاية سعيدة من خلال التعريف بها و تقديم هيكلها التنظيمي و شرح المصالح المكونة له، كما سيتم عرض اهم الإجراءات الرقابة الجبائية لدى مركز الضرائب سعيدة.

## المطلب الأول: بطاقة تعريفية لمركز الضرائب لولاية سعيدة

هو منشأة تابعة لوزارة المالية تحت إشراف المديرية العامة للضرائب الموكله إليها مهام تسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة وتحصيل مختلف الضرائب والرسوم تسيير ومراقبة عملية تسيير هذه العمليات الجبائية.<sup>1</sup>

يتكفل المركز بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لغرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة، كما يختص مركز الضرائب في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق هذه الفئة من المكلفين بالضرائب بعنوان نشاطاتهم المهنية، بالإضافة إلى تطبيق مختلف الإجراءات الموكله إلى أعوان الضريبة من تحقيق ورقابة.

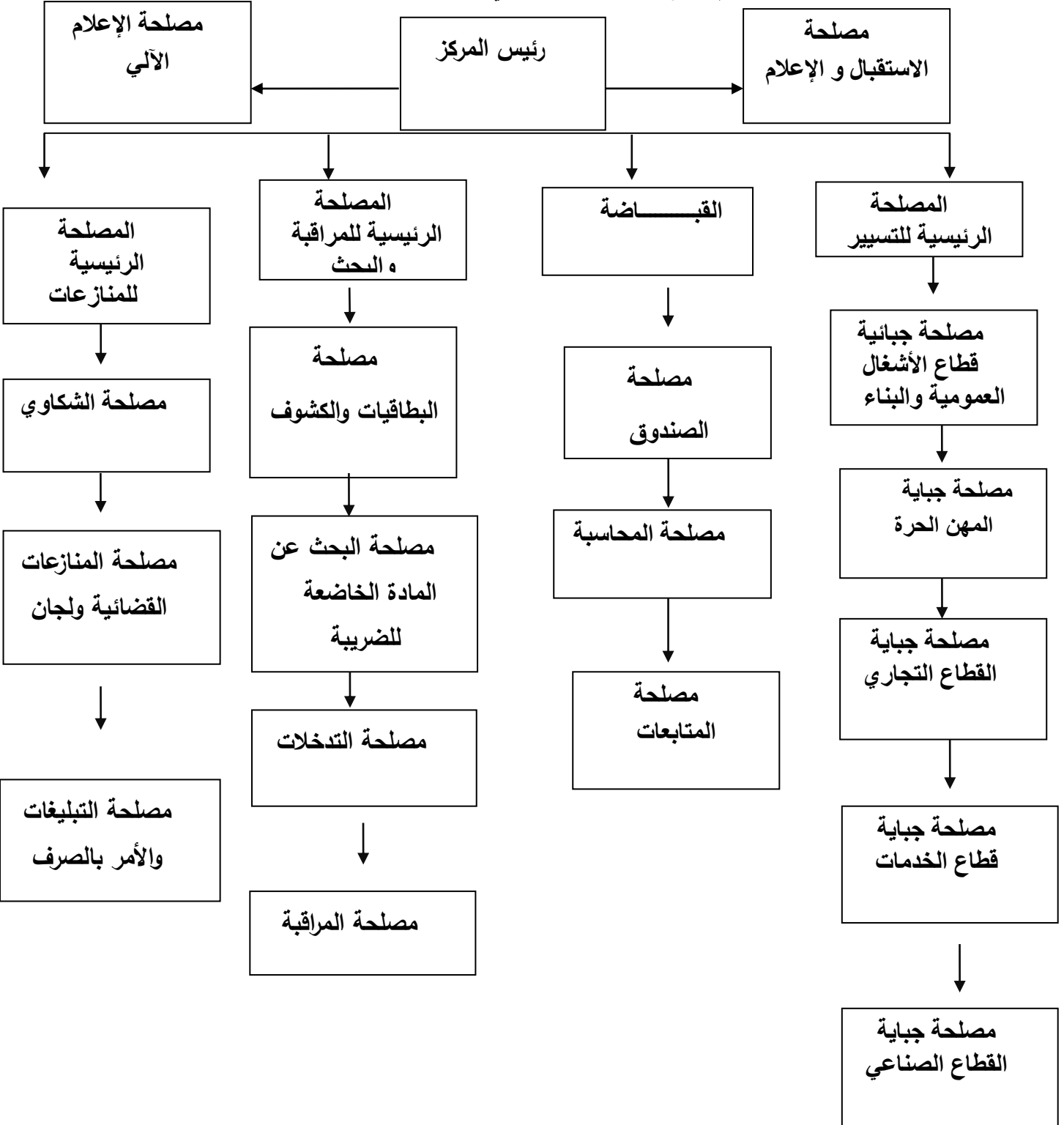
يعتبر مركز الضرائب من الهياكل الجديدة المستحدثة في الإدارة الجبائية، غير انه لم يتم تعميمها على كامل التراب الوطني، واقتصر وجودها على بعض الولايات فقط، وفي انتظار تعميمها تواصل المفتشيات والقباضات الضرائب عملها بصفة عادية في انتظار إدماجها الكلي حسب الحالة في مراكز الجوارية للضرائب، التي تعمل في مجال تخصصها بالتنسيق مع مركز الضرائب.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> من وثائق مركز الضرائب لولاية سعيدة، تنظيم و مهام مركز الضرائب، المديرية العامة للضرائب، 2009، ص 1.

<sup>2</sup> المادة 32 من المرسوم التنفيذي ورقم: 327/26 المؤرخ في 18/09/2006، ص 12/11.

## المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية سعيدة

الشكل رقم 03/01 : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية سعيدة



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات مركز الضرائب سعيدة.

يتشكل الهيكل التنظيمي من ثلاث مصالح رئيسية كالآتي:

#### 1- المصلحة الرئيسية للتسيير:

وتتمثل مهامها في تسيير الملفات ومتابعتها، من حيث تطبيق القوانين المنصوص عليها في قانون الضرائب، والمتمثلة في التصريحات السنوية والشهرية للضرائب واستخراج مختلف الوثائق واتخاذ الإجراء اللازمة في حالة التأخر أو عدم التصريح.

#### 2- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث:

مهام هذه المصلحة تتمحور حول القيام بإجراءات الرقابة والبحث عن المعلومات، بالتنسيق مع مصلحة التسيير إذا تعذر على هذه الأخيرة الاتصال بالمكلفين بالضريبة، والقيام كذلك بكتابة المحاضر النهائية لعملية المعاينة، سواء تعلق الأمر بنشاط المكلفين، أو العتاد محل النشاط، أو التحقق من المعلومات الواردة من مختلف الإدارات والمؤسسات والهيئات التي تتعامل مع مصالح الضرائب.

#### 3- المصلحة الرئيسية للمنازعات:

تعالج هذه المصلحة مختلف الشكاوى المقدمة من المكلفين، وخاصة الذين تم مراقبة ملفاتهم، وقامت المصالح المعنية باتخاذ الإجراءات اللازمة في حالة الشك أو عدم اليقين على المعلومات المقدمة من طرفهم، وبالتالي صدر في حقهم جدول الضرائب الذي يشمل مختلف الضرائب والرسوم الصادرة في حقهم مع مراعاة الآجال والتواريخ لتطبيق عليهم غرامات التأخير<sup>3</sup>.

### المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية لدى مركز الضرائب سعيدة

#### الفرع الأول: تقنيات الرقابة الجبائية

##### 1- مراقبة التصريحات

- تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة.
- يراقب المفتش التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا.

<sup>3</sup> مخرجات مركز الضرائب لولاية سعيدة ، تنظيم مهام مركز الضرائب، المديرية العامة للضرائب ، مرجع سابق، ص ص 3, 4.

- يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات، لكن عليه قبل ذلك أن يرسل للمكلف تحت طائلة بطلان الإجراء التصحيح المزمع القيام به، على أن يبين له بالنسبة لكل إعادة تقويم الأسباب التي دعت إلى ذلك، وكذا مواد قانون الضرائب المطابقة لذلك إضافة إلى الأسس والحسابات التي بنيت عليها الضريبة.
- كما يقوم المفتش في نفس الوقت بدعوة المكلف المعني الى تقديم قبوله او ملاحظاته في مدة 30 يوما، وإذا ما انقضت المدة دون أي رد يعتبر ذلك قبولا ضمنيا.
- يبلغ التصحيح بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم للمكلف بالضريبة مع وصل بالاستلام، بعد انقضاء اجل الرد يحدد ويرسل المفتش أسس فرض الضريبة مع احتفاظ المعني بحق رفع شكوى بعد إعداد جدول التسوية.

## 2- التحقيق في المحاسبة

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاص مركز الضرائب.

يقصد بالتحقيق في المحاسبة مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة بعنوان المدة غير المتقادمة، ويشمل التحقيق مجموع الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف بالضريبة.

## 3- التحقيق المصوب

إن التحقيق المصوب هو تحقيق في المحاسبة يتعلق بضريبة واحدة أو عدة ضرائب بعنوان جزء أو كل المدة غير المتقادمة أو بمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية تتعلق بمدة تقل عن سنة جبائية، بحيث يخضع التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب لنفس الإجراء.

**ملاحظة:** إن ممارسة التحقيق المصوب لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق في المحاسبة في وقت لاحق، وفيما يخص نفس المرحلة التي كانت موضوع الرقابة، يجب الأخذ في الحسبان الحقوق المدفوعة نتيجة للتصحيحات المتممة عند إجراء التحقيق المصوب<sup>4</sup>.

<sup>4</sup>مخرجات مركز الضرائب لولاية سعيدة، " إجراءات الرقابة و الجباية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب"، 2009، ص01.

## الفرع الثاني: إجراءات التحقيق

### 1- إرسال إشعار بالتحقيق

- لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته على أن يستفيد المعني، من أجل أدنى للتحضير مدته عشر ( 10 ) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

- يجب أن يحدد الإشعار بالتحقيق تاريخ وساعة أو تدخل والمدة الواجب التحقيق فيها، وكذا الحقوق والضرائب والرسوم والإتاوات المعنية، بالإضافة إلى الوثائق الواجب الاطلاع عليها.

### 2- الاستعانة بمستشار (محاسب معتمد)

- يحق للمكلف بالضريبة عند التحقيق الاستعانة بمستشار يختاره قبل بداية عمليات لرقابة.

- يتم الإشعار بهذه الإمكانية، وهذا تحت طائلة بطلان عملية التحقيق والذي يتضمنه الإشعار بالتحقيق.

### 3- مدة التحقيق في عين المكان:

يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق رفي عين المكان في الدفاتر والوثائق المحاسبية سنة كاملة، وهذا تحت طائلة البطلان يتم حساب هذا الأجل اعتباراً من تاريخ أول تدخل والذي يتضمنه الإشعار بالتحقيق.

### 4- مجال التحقيق:

عند إجراء التحقيق يمكن طلب تقديم كل الوثائق المحاسبية ونسخ الرسائل ومستندات الإيرادات والنفقات التي من شأنها تبرير صحة النتائج المبينة في التصريحات الجبائية المكتتبة.

### 5- الإجراء التناقضي لإعادة التقييم

أ- **تبليغ إعادة التقييم:** يتعين وجوباً إعلام الملف بالضريبة التحقيق في المحاسبة، عن طريق تبليغ بإعادة التقويم، وهذا في حالة غياب إعادة تقييم أو عند رفض المحاسبة يجب إرسال هذا التبليغ بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو تسليمه مع إشعار بالاستلام.

كما يجب أن يكون هذا التبليغ مفصلاً ومحللاً بكيفية تسمح بإعادة تأسيس أسس فرض

الضريبة.

- يجب تحت طائلة بطلان الإجراء، أن يتضمن تبليغ إعادة التقييم بيانا يشير إلى حق المكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار يختاره هو من اجل مناقشة اقتراحات الرفع في مبلغ الضريبة أو قصد الإجابة عليها.
- يجب أن يكون التبليغ بإعادة التقييم مفصلا بما فيه الكفاية ومحتلا بكيفية تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إبداء موافقته.
- ب-إجراء فرض لضريبة تلقائيا:** يمكن أن تلجأ الإدارة في بعض الحالات إلى التحديد التلقائي للضريبة ويتم ذلك على وجه الخصوص عندما:
- يعترض المكلف بالضريبة على إجراء الرقابة الجبائية سواء بسبب فعله أو بسبب تدخل أو حضور الغير الذي يقوم بالاعتراض وعرقلة إجراءات متابعة عمليات الرقابة.
- لم يتم المكلف بالضريبة بإيداع في الآجال المحددة التصريح الخاص بالمدخيل (الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، والضريبة على الأرباح غير التجارية) أو التصريح المتعلق بالضريبة على إرباح الشركات أو التصريحات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة.
- لم يتم المكلف بالضريبة بتقديم محاسبته أو كانت محاسبته محل رفض<sup>5</sup>.

### المبحث الثاني: دراسة حالة تطبيقية لإجراء تقنيات الرقابة الجبائية

سيتم من خلال هذا المبحث عرض دراسة حالة لدى مركز الضرائب لولاية سعيدة اعتمادا على تقنيات الرقابة الجبائية:التحقيق المصوب، التحقيق في المحاسبة.

#### المطلب الأول: حالة خاصة بالتحقيق المصوب في المحاسبة

بعد التعرف على المراجعة المصوبة كأحد اهم الاجراءات المستحدثة لتعزيز دور المراجعة الجبائية في استرجاع حقوق الخزينة العمومية،سنقوم في هذا المحور بإبراز ذلك من خلال تطبيق اجراءات المراجعة المصوبة على أرض الواقع على مستوى مركز الضرائب سعيدة.

<sup>5</sup>مخرجات مركز الضرائب لولاية سعيدة، "اجراءات الرقابة و الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب"،مرجع سابق، ص02، 03.

## 60

|                                                                        |                                          |                             |
|------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------|-----------------------------|
| 13                                                                     |                                          |                             |
| الحدث المنشئ للرسم المادة 14                                           |                                          |                             |
| تأسيس الرسم من المادة 15 الى<br>المادة 20                              |                                          |                             |
| المعدلات من المادة 21 الى المادة<br>24                                 | قواعد تأسيس الرسم و<br>معدلاته           | من المادة 14 الى المادة 28  |
| الرسم الداخلي على الاستهلاك من<br>المادة 25 الى المادة 28              |                                          |                             |
| الرسم على المنتجات البترولية من<br>المادة 28                           |                                          |                             |
|                                                                        | عمليات الحسم                             | من المادة 29 الى المادة 41  |
| عمليات الشراء بالإعفاء من المادة<br>42 الى المادة 49                   | الاعفاء و الاسترجاع                      | من المادة 42 الى المادة 50  |
| استرجاع الرسم المادة 50                                                |                                          |                             |
| التزامات المدينين بالضريبة من المادة<br>51 الى المادة 73               | التزامات المدينين بالضريبة<br>و المراقبة | من المادة 51 الى المادة 75  |
| حق الاطلاع من المادة 74 الى<br>المادة 75 (ملغاة)                       |                                          |                             |
| النظام العام من المادة 76 الى المادة<br>82                             | كيفية التصريح و<br>الدفع                 | من المادة 76 الى المادة 106 |
| نظام التصفية الالية - الاقتطاع من<br>المصدر من المادة 83 إلى المادة 88 |                                          |                             |
| النظام الجزافي من المادة 89 الى<br>المادة 101(ملغاة)                   |                                          |                             |
| نظام الاقساط الوقتية من المادة 102                                     |                                          |                             |

|                                                                                        |                                         |                                 |
|----------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------|---------------------------------|
| الى المادة 104                                                                         |                                         |                                 |
| تحصيل الرسم على القيمة المضافة<br>عند الاستيراد المادة 105                             |                                         |                                 |
| تحصيل الرسم على القيمة المضافة<br>عند التصدير المادة 106                               |                                         |                                 |
| اجراءات فرض الضريبة تلقائيا من<br>المادة 107 الى المادة 111                            | قواعد المنازعات                         | من المادة 107 الى المادة<br>152 |
| معايينة المخالفات و ملاحقتها من<br>المادة 112 الى المادة 113                           |                                         |                                 |
| العقوبات من المادة 114 الى المادة<br>139                                               |                                         |                                 |
| المنازعات الخاصة بالتحصيل من<br>المادة 140 الى المادة 152                              |                                         |                                 |
| عمل الادارة من المادة 153 الى<br>المادة 156 (ملغى)                                     | التقادم                                 | من المادة 153 الى المادة<br>160 |
| دعوى الاسترجاع من المادة 157<br>الى المادة 160(ملغى)                                   |                                         |                                 |
| المادة 161 المتعلقة بالعمليات<br>المحققة في الداخل و العمليات المحققة<br>عند الاستيراد | توزيع حصيلة الرسم<br>على القيمة المضافة | المادة 161                      |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات مركز الضرائب سعيدة.

### الفرع الثالث :قانون الاجراءات الجبائية

لقد خص المشرع الجبائي الجزائري اجراءات التحقيق المصوب في المحاسبة في المواد 20 مكرر 1 20 مكرر 2 و المادة 20 مكرر 3 (الملحق 01).

## 1- التحقيقات الأولية

تتضمن الاجراءات التالية:

- محاسبة المكلف يستخدم طريقة النظام المحاسبي المالي و يمسك الدفاتر التالية:
- **دفتر اليومية:** مصادق و موقع عليه من طريف رئيس محكمة الولاية بتاريخ: س س / س س / س س و هو يحتوي على س س ورقة تحت رقم: س س / س س / س س .
- **دفتر الجرد:** مصادق و موقع عليه من طريف رئيس محكمة الولاية بتاريخ: س س / س س / س س و هو يحتوي على س س ورقة تحت رقم: س س / س س / س س .
- **دفتر الاجور:** سجل يثبت فيه صاحب العمل البيانات الخاصة بالاجور التي اداها لعماله.
- **الدفاتر الثانوية أو المساعدة:** ممسوكة بطريقة الاعلام الالي و تتمثل في : ( دفتر المشتريات, دفتر المبيعات, دفتر تسيير الحساب البنكي, دفتر تسيير حساب الصندوق , دفتر العمليات المختلفة).

## 2-فحص المحاسبة من حيث المضمون

ان طبيعة نشاط المكلف يتمثل اساسا في انجاز مشاريع المقاولات و المتمثلة اساسا في بناء السكنات ذات الطابع الاجتماعي, و بالتالي فان المصاريف القابلة للخصم تتمثل في المشتريات المتعلقة بهذا النشاط و ضرائب الاستغلال المستحقة بالإضافة الى مخصصات الامتلاك , زد على ذلك المصاريف الاخرى.

من خلال فحص الوثائق المحاسبية و الفاتورات و كذا التصريحات المكتتبه تبين وجود اغفالات متعلقة بنسبة التحقيق , تتعلق رفض فاتورات شراء اسمنت لوجود خلل في جانبها الشكلي على النحو التالي:

الجدول رقم 03/02: الفاتورات المرفوضة على اساس التحقيق المصوب في المحاسبة (المبالغ بالدينار الجزائري)

| رقم الفاتورة | تاريخ الفاتورة | ثمن الشراء (HT) | الرسم (TVA) | المجموع (TTC) | المشتريات | سبب الرفض                                      |
|--------------|----------------|-----------------|-------------|---------------|-----------|------------------------------------------------|
| س س          | س س / س س 2016 | 1350000         | 229500      | 1579500       | حديد      | عدم وجود التاريخ                               |
| س ص          | س س / س س 2016 | 3485325         | 592505      | 4077830       | اسمنت     | نقص المعلومات                                  |
| س ح          | س س / س س 2016 | 2852000         | 484840      | 3336840       | اسمنت     | الجبائية                                       |
| س ك          | س س / س س 2016 | 1124963         | 191243      | 1316206       | خردوات    | عدم وجود رقم الفاتورة                          |
| س و          | س س / س س 2016 | 3240301         | 550851      | 3791152       | حديد      | عدم وجود مبلغ الشراء بالأحرف في نهاية الفاتورة |
| المجموع      |                | 12052589        | 2048939     | 14101528      |           |                                                |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات مركز الضرائب سعيدة.

حيث أن:

$$TVA+HT=TTC$$

في اطار التحقيق المصوب يتم رفض الفواتير شكلا لما ينتج عنها تضخيم في ارصدة الرسم على القيمة المضافة المطلوب التي يمكن للمكلف حسمها، ما يفسر محاولة القيام باغفالات يمكن أن تؤدي فقدان مبالغ مستحقة للخزينة العمومية.

كما أنه من خلال تتبع عمليات الحسم التي قام بها المكلف خلال سنة 2016 لدى المصالح الجبائية المختصة اقليميا تبين وجود اخطاء في الحسومات كما يظهره الجدول التالي:

الجدول رقم 03/03: حسومات تتضمن أخطاء خلال سنة 2016 (المبالغ بالدينار الجزائري).

| الرقم   | التاريخ          | ثمن الشراء<br>(HT) | الرسم<br>(TVA) | المجموع<br>(TTC) | المبلغ<br>المحسوم | الفرق  | المشتريات |
|---------|------------------|--------------------|----------------|------------------|-------------------|--------|-----------|
| س ج     | س س /س<br>س 2016 | 2249186            | 382361         | 263157           | 575961            | 193600 | زفت       |
| س خ     | س س /س<br>س 2016 | 1542956            | 262302         | 1805258          | 409156            | 146854 | خردوات    |
| س ر     | س س /س<br>س 2016 | 1896124            | 322341         | 2218465          | 668000            | 345659 | طلاء      |
| المجموع |                  | 5688266            | 967004         | 6655270          | 165311<br>7       | 686113 |           |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات مركز الضرائب سعيدة.

ان قيام المكلف بحسومات غير منتظمة و مبالغ فيها يعكس مدى التعامل العشوائي مع حقوق الخزينة العمومية و فقدانها لمبالغ ضخمة نظرا لثرة المتهربين و المتحايلين، كما أن التعامل العشوائي بالفواتير من شأنه أن يفعل أكثر السوق الموازي (السوق السوداء) مما سينتج عنه الكثير من الآثار السلبية على الاقتصاد الوطني، وبالتالي تظهر أهداف المشرع و القائمين على الشأن الجبائي من استحداث التحقيق المصوب في المحاسبة كآلية لتدعيم الرقابة الجبائية و حماية الاقتصاد.

### 3- نتائج التحقيق المصوب في المحاسبة الخاص بالرسم على القيمة المضافة (TVA)

تتمثل نتائج التحقيق المصوب في المحاسبة بخصوص الرسم على القيمة المضافة فيما يلي:

### 3-1 الرسم على المشتريات

الجدول رقم 03/04: وضعية الرسم على القيمة المضافة بعد اجراء التحقيق المصوب في المحاسبة)  
المبالغ بالدينار الجزائري).

| البيان/السنوات               | 2016    | 2017    |
|------------------------------|---------|---------|
| الرسم المستخرج               | 967004  | 2154953 |
| الرسم المصرح به              | 3702056 | 2154953 |
| الفرق (محسوم واجب الاسترجاع) | 2735052 | 0       |
| الرسم القابل للخصم           | 0       | 0       |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات مركز الضرائب سعيدة.

### 3-2 ابلاغ المكلف بنتيجة التحقيق

بموجب المادة 20 مكرر 1 في فقرتها الخامسة من قانون الاجراءات الجبائية فان المكلف بالضريبة يملك اجل 30 يوم لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسليم الاشعار بإعادة التقويم (الملحق 01).

أما في حالة عدم ايداء أي تعارض أو ملاحظات مرفقة بأدلة اثبات بخصوص نتائج التحقيق المصوب في الرسم (TVA) خلال هذه الفترة المحددة قانونا ب ثلاثين يوما، ستصبح هذه التقويمات نهائية و يبلغ المكلف بها من خلال التبليغ النهائي و في حالة تقدم المكلف لتعرض مرفق بأدلة اثبات و عدم اقتناع المراجعين بها بإمكانه طلب التحكيم الجبائي في لجنة يترأسها المدير الولائي الضرائب لمناقشة التقويمات و كذا اعتراضات المكلف مرفقة بالأدلة و البراهين و الخروج بتقويم و نتائج نهائية عن عملية التحقيق المصوب و في حالة رضا المكلف لا يبقى أمامه سوى الانتقال الى اجراء اخر يتمثل في المنازعات الجبائية بإجراءاتها المحددة في قانون الاجراءات الجبائية.

### خلاصة

بعد عدم قدرة المكلف على تقديم تبريرات مقنعة و اثباتات مرفقة بوثائق، أصبحت نتائج التحقيق المصوب في المحاسبة الخاص بأرصدة الرسم على القيمة المضافة (TVA) نهائية، و تأكد استفاضة المكلف من حسومات غير قانونية خلال سنة 2016، و بالتالي فإنه ملزم بدفع مبلغ الفرق بين الرسم المستخرج و الرسم المصرح به في فاتورات الشراء، بالإضافة الى غرامة الوعاء المقدرة بنسبة 25 % من الرسم المسترجع بعد التحقيق.

$$\text{الرسم واجب الدفع} = (2735052 \times 25\%) + 2735052 = 3418815$$

أما بالنسبة لسنة 2017 فأظهر التحقيق عدم وجود أي اغفالات أو تناقضات بشأن الرسم على القيمة المضافة المستخرجة و المصرح به، في ظل عدم وجود رصيد متبقي قابل للحسم من سنة 2016.

### المطلب الثاني: حالة خاصة بالتحقيق في المحاسبة

بعد التعرف على المراجعة المحاسبية كإجراء يمارسه المراجع الجبائي لضمان حقوق الخزينة العمومية، سنقوم في هذا المطلب بتطبيق هذا الاجراء على أرض الواقع على مستوى مركز الضرائب سعيدة.

### الفرع الأول: التحضير لعملية المراجعة المحاسبية

يمكن تعريف المكلف بالاعتماد على ملفه الجبائي من خلال الجدول التالي:

الجدول 03/05:التعريف بالمكلف محل المراجعة المحاسبية.

| الرقم | مكونات الملف الجبائي  | التعريف             |
|-------|-----------------------|---------------------|
| 1     | الشكل القانوني للمكلف | شخص طبيعي (س،ع)     |
| 2     | طبيعة النشاط          | التصدير و الاستيراد |
| 3     | تاريخ بداية النشاط    | 2006/02/12          |
| 4     | مقر النشاط            | بلدية سعيدة         |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات مركز الضرائب سعيدة.

## الفرع الثاني: اجراءات المراجعة

تم ادراج الملف الجبائي الخاص بالمكلف للمراجعة المحاسبية بموجب برنامج المراجعة الجبائية لسنة 2018 المقترح من قبل المصالح على مستوى مركز الضرائب و تم الموافقة عليه من قبل مديرية الضرائب لولاية سعيدة و اعلام المديرية الجهوية للضرائب بوهرا و العامة بالعاصمة بهذا البرنامج.

### 1- تسليم أو ارسال الاشعار بالتحقيق لمسير الشركة

تقرض المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية في فقرتها 4 اعلام المكلف بالضريبة قبل البدء في اجراءات المراجعة المحاسبية،و هذا عن طريق ارسال اشعار بالمراجعة مرفقا بميثاق المكلف بالضريبة مقابل اشعار بالوصول او تسليمه الى المكلف القانوني شخصيا مع اشعار بالاستلام من اجل ضمان معرفته ببرمجة ملف للمراجعة المحاسبية حتى يتسنى له تحضير الوثائق المحاسبية المطلوبة (الملحق 01).

و لذلك قامت فرقة المراجعة المكلفة بإجراء المراجعة المحاسبية لهذا الملف بتحرير اشعار بالمراجعة يوم 2018/02/26 تحت رقم 2018/47 مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة،و يحتوي الاشعار بالمراجعة المحاسبية على البيانات التالية:

- اسم المكلف
- الممثل القانوني للمكلف
- العنوان التجاري للمكلف
- الضرائب المعنية بالمراجعة
- سنوات المراجعة (أربع سنوات)

بموجب المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية تم منح المكلف مدة 10 أيام من أجل تحضير الدفاتر و الوثائق المحاسبية اللازمة لاجراءات المراجعة المحاسبية (الملحق 01).

## 2- التحضير لإجراء المراجعة

### 2-1 دراسة و فحص الملف الجبائي للمكلف

بعد استلام رئيس المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث لبرنامج المراجعة الجبائية من السيد رئيس مركز الضرائب قام بسحب الملف الجبائي للمكلف من أرشيف الملفات الجبائية الناتج للمصلحة الرئيسية للتسيير على مستوى مركز الضرائب و تسليمه للفرقة المكلفة بإجراء المراجعة المحاسبية له تحت اشراف رئيس الفرقة بهدف اجراء دراسة تحليلية للوثائق التي يحتوي عليها الملف للتأكد من مدى التزام المكلف بواجباته

### 2-2 اعداد كشف المقارنة للميزانيات السنوية

بناءا على التصريحات السنوية المبينة في ملخص المحاسبة للسنوات قيد التحقيق و المتمثلة في: 2014، 2015، 2016، 2017، قامت فرقة البحث المكلفة بالمراجعة المحاسبية بإعداد كشف المقارنة بين الميزانيات التي تحتوي على أصول و خصوم الملف قيد المراجعة.

### 2-3 اعداد كشف المحاسبة

بناءا على التصريحات المقدمة من طرف المكلف و المتعلقة بالنتائج المتحققة خلال السنوات الأربعة الخاضعة للمراجعة قامت فرقة المراجعة باعداد المحاسبة الذي يمثل ملخص النتائج المالية لهذا المكلف لسنوات: 2014، 2015، 2016، 2017.

### 3- التدخل الأولي لفرقة المراجعة بعين المكان

بعد انتهاء المدة القانونية المقدرة بعشر أيام ابتداءا من تاريخ تسليم المكلف للإشعار بالمراجعة ,قامت الفرقة بإجراء معاينة و التحدث مع المكلف بشأن كيفية تسيير و تنظيم العمل و كذا المشاكل و الصعوبات التي تواجهها بالإضافة الى معاينة المكاتب و مخازن البضاعة المستوردة و الموجهة للتصدير و في نهاية التدخل تم تحرير محضر معاينة للمخزونات في تاريخ التدخل و الانفاق مع المكلف لإحضار الملفات المحاسبية في نفس التاريخ مرفقا بطلب المراجعة على مستوى مركز الضرائب لان الاصل ان تتم المراجعة في مقر المكلف و يمثل غير ذلك الاستثناء.

### الفرع الثالث: سير عملية المراجعة المحاسبية

تعتبر عملية المراجعة المحاسبية للملف الجبائي في تدقيق كل الدفاتر و المستندات الخاصة بالمكلف و تمر هذه العملية بالمراحل التالية:

#### 1- مراجعة محاسبة المكلف من حيث الشكل:

قام محاسب المكلف بتقدير الدفاتر المحاسبية المطلوبة كما يلي:

الجدول رقم 03/06: الدفاتر المحاسبية للمكلف

| الرقم | الدفتري          | التعريف                                                                                                               |
|-------|------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 01    | دفتر الاجور      | مصادق و موقع عليه من طرف رئيس محكمة سعيدة بتاريخ 2003/02/14.                                                          |
| 02    | دفتر اليومية     | مصادق و موقع عليه من طرف رئيس محكمة سعيدة بتاريخ 2003/02/14, يحتوي على 3 دفاتر مكون كل واحد منها من 120 ورقة.         |
| 03    | دفتر الجرد       | مصادق و موقع عليه من طرف رئيس محكمة سعيدة بتاريخ 2003/02/14, و يحتوي على 60 ورقة.                                     |
| 04    | الدفاتر المساعدة | ممسوكة اليا و تتمثل في: دفتر المشتريات , دفتر المبيعات , دفتر العمليات البنكية, دفتر العمليات المختلفة, دفتر الصندوق. |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على Guide de la vérification de comptabilité

بعد مراجعة الجانب الشكلي لمحاسبة المكلف تحصلت فرقة المراجعة على النتيجة التالية:

|                                                          |
|----------------------------------------------------------|
| محاسبة المكلف مقبولة شكلا للأسباب التالية:               |
| -المكلف يحترم احكام المادتين 09 و 10 من القانون التجاري. |
| - المكلف يلتزم بأحكام النظام المحاسبي المالي SCF .       |

## 2- مراجعة محاسبة المكلف من حيث المضمون

بما ان المكلف على المراجعة المحاسبية ينشط في مجال التصدير و الاستيراد فان المراجعة المحاسبية للمشتريات يتم من خلال دراسة فواتير الشراء (D10) و مقارنتها بما هو موجود في الحساب البنكي للمكلف و نفس الشيء ينطبق على مبيعاته.

### 1-2 اعادة تأسيس المشتريات

سنقوم في هذه المرحلة بمراجعة مشتريات المكلف خلال السنوات المعنية بالمراجعة كما يلي:

#### 1-1-2 تأسيس المشتريات الخاصة بسنة 2014

بعد قيام المراجعين الجبايين الذين يشكلان فرقة المراجعة بمراجعة الملفات المحاسبية للمكلف و البحث عن المعلومات عن المصادر الخارجية في اطار الاطلاع الذي يمنحه المشرع للمراجع الجبايي، تبين أن المكلف قام بعمليات الشراء التي يظهرها الجدول رقم 03/07 خلال سنة 2014.

الجدول رقم 03/07: تأسيس المشتريات الخاصة بسنة 2014 ( المبالغ بالدينار الجزائري).

| رقم D10 | التاريخ    | التمن CAF | حقوق الجمارك | مصاريف ملحقة | 17% TVA | المبلغ خارج الرسم |
|---------|------------|-----------|--------------|--------------|---------|-------------------|
| 66314   | 2014/09/23 | 5320555   | 758383       | 265257       | 1078513 | 6344195           |
| 69543   | 2014/11/11 | 4289258   | 578388       | 110866       | 846347  | 4978512           |
| 75461   | 2014/12/08 | 6421794   | 1240269      | 350762       | 1362180 | 8012825           |
| المجموع |            | 16031607  | 2577040      | 726885       | 3287040 | 19335532          |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات مركز الضرائب سعيدة.

من خلال الوثائق المحاسبية و المعلومات الواردة للمصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث على مستوى مركز الضرائب تبين أن المكلف قام بثلاث عمليات استيراد فقط، حيث أن المبلغ خارج الرسم يساوي ثمن CAF مضاف اليه حقوق الجمارك مضاف اليه المصاريف الملحقة أما مبلغ TVA فيساوي المبلغ خارج الرسم مضروب في معدل الرسم المقدّر بنسبة 17 %.

الجدول رقم 03/08:المشتريات المصرح بها و المستخرجة سنة 2014 ( المبالغ بالدينار الجزائري).

| المشتريات المستخرجة | المشتريات المصرح بها | الفرق |
|---------------------|----------------------|-------|
| 19335532            | 19335532             | -     |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات مركز الضرائب سعيدة.

من خلال الجدول رقم 03/08 نلاحظ انه لا يوجد فارق بين المشتريات المصرح بها و المشتريات المستخرجة من الوثائق المحاسبية و المعلومات الواردة للمصلحة الجبائية في اطار حق الاطلاع.

## 2-1-2 تأسيس المشتريات الخاصة بسنة 2015

بعد قيام المراجعين الجبائين الذين يشكلان فرقة المراجعة بمراجعة الملفات المحاسبية للمكلف و البحث عن المعلومات عن المصادر الخارجية في اطار الاطلاع الذي يمنحه المشرع للمراجع الجبائي ,تبين أن المكلف قام بعمليات الشراء التي يظهرها الجدول رقم 03/09 خلال سنة 2015.

الجدول رقم 03/09: تأسيس المشتريات الخاصة بسنة 2015 (المبالغ بالدينار الجزائري).

| رقم D10 | التاريخ    | التمن CAF | حقوق الجمارك | مصاريف ملحقة | 17% TVA | المبلغ خارج الرسم |
|---------|------------|-----------|--------------|--------------|---------|-------------------|
| 7244    | 2015/02/15 | 4587985   | 650250       | 210320       | 926254  | 5448555           |
| 7496    | 2015/04/12 | 3980120   | 840319       | 480620       | 901180  | 5301059           |
| 8723    | 2015/07/22 | 3170820   | 320520       | 260430       | 637800  | 3751770           |
| 8936    | 2015/09/30 | 7320190   | 1540220      | 526245       | 1595731 | 9386655           |
| 9222    | 2015/11/17 | 6140250   | 850235       | 321440       | 1243027 | 7311925           |
| 9883    | 2015/12/14 | 8630980   | 2420215      | 430248       | 1951845 | 11481443          |
| المجموع |            | 33830345  | 6621759      | 2229303      | 7255837 | 42681407          |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات مركز الضرائب سعيدة.

حيث أن:

- الثمن CAF: معطى.
- حقوق الجمارك: معطى.
- مصاريف ملحقة: معطى.
- المبلغ خارج الرسم = الثمن CAF + حقوق الجمارك + مصاريف ملحقة
- TVA: المبلغ خارج الرسم  $\times 0.17$

الجدول رقم 03/10:المشتريات المصرح بها و المستخرجة سنة 2015 ( المبالغ بالدينار الجزائري).

| المشتريات المستخرجة | المشتريات المصرح بها | الفرق    | توضيح                                                                                                         |
|---------------------|----------------------|----------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 42681407            | 31750980             | 10930427 | الفرق هو عبارة عن ستة فواتورات (D10) غير مصرح بها وصلت مركز الضرائب من مديرية الضرائب لولاية الجزائر العاصمة. |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات مركز الضرائب سعيدة.

من خلال الجدول رقم 03/10 نلاحظ انه يوجد فارق بين المشتريات المصرح بها و المشتريات المستخرجة من الوثائق المحاسبية و المعلومات الواردة للمصلحة الجبائية في اطار حق الاطلاع قدره 10930427 دينار جزائري.

## 2-1-3 تأسيس المشتريات الخاصة بسنة 2016

بعد قيام المراجعين الجبائين الذين يشكلان فرقة المراجعة بمراجعة الملفات المحاسبية للمكلف و البحث عن المعلومات عن المصادر الخارجية في اطار الاطلاع الذي يمنحه المشرع للمراجع الجبائي ,تبين أن المكلف قام بعمليات الشراء التي يظهرها الجدول رقم 03/11 خلال سنة 2016.

الجدول رقم 03/11: تأسيس المشتريات الخاصة بسنة 2016 ( المبالغ بالدينار الجزائري).

| رقم<br>D10 | التاريخ    | التمن CAF | حقوق<br>الجمارك | مصاريف<br>ملحقة | 17%<br>TVA | المبلغ خارج<br>الرسم |
|------------|------------|-----------|-----------------|-----------------|------------|----------------------|
| 1078       | 2016/01/12 | 8520980   | 1350240         | 530126          | 1768228    | 10401346             |
| 3079       | 2016/03/23 | 1870250   | 643534          | 323730          | 467077     | 2747514              |
| 3985       | 2016/04/06 | 2210165   | 350540          | 230125          | 447441     | 2790830              |
| 7952       | 2016/06/13 | 5750123   | 950765          | 840341          | 1282008    | 7541229              |
| 7963       | 2016/07/07 | 4980250   | 650340          | 320210          | 1011636    | 5950800              |
| 9742       | 2016/10/16 | 4362892   | 450240          | 223150          | 703167     | 4136282              |
| 10180      | 2016/11/07 | 5220140   | 920800          | 450550          | 1120553    | 6591490              |
| 1082       | 2016/12/18 | 6480980   | 956197          | 561480          | 1359771    | 7998657              |
| المجموع    |            | 38495780  | 6272656         | 3479712         | 8159881    | 48158148             |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات مركز الضرائب سعيدة.

الجدول رقم 03/12:المشتريات المصرح بها و المستخرجة سنة 2016 ( المبالغ بالدينار الجزائري).

| المشتريات المستخرجة | المشتريات المصرح بها | الفرق    | توضيح                                                                                                          |
|---------------------|----------------------|----------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 48158148            | 23480919             | 24677229 | الفرق هو عبارة عن أربع فواتورات (D10) غير مصرح بها وصلت مركز الضرائب من مديرية الضرائب لولاية الجزائر العاصمة. |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات مركز الضرائب سعيدة.

من خلال الجدول رقم 03/12 نلاحظ انه يوجد فرق بين المشتريات المصرح بها و المستخرجة من الوثائق المحاسبية و المعلومات الواردة للمصلحة الجبائية في اطار حق الاطلاع قدره 24677229 دينار جزائري.

## 4-1-2 تأسيس المشتريات الخاصة بسنة 2017

بعد قيام المراجعين الجبائين الذين يشكلان فرقة المراجعة بمراجعة الملفات المحاسبية للمكلف و البحث عن المعلومات عن المصادر الخارجية في اطار الاطلاع الذي يمنحه المشرع للمراجع الجبائي ,تبين أن المكلف قام بعمليات الشراء التي يظهرها الجدول رقم 03/13 خلال سنة 2017.

الجدول رقم 03/13: تأسيس المشتريات الخاصة بسنة 2017 ( المبالغ بالدينار الجزائري).

| رقم D10 | التاريخ    | الثمن CAF | حقوق الجمارك | مصاريف ملحقة | 17% TVA | المبلغ خارج الرسم |
|---------|------------|-----------|--------------|--------------|---------|-------------------|
| 3985    | 2017/08/13 | 9790980   | 1450520      | 680930       | 2322261 | 12222430          |
| 4987    | 2017/10/25 | 3230410   | 520235       | 350195       | 779159  | 4100840           |
| المجموع |            | 11201390  | 1970755      | 1031125      | 3101420 | 16323270          |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات مركز الضرائب سعيدة.

الجدول رقم 03/14: المشتريات المصرح بها و المستخرجة سنة 2017 ( المبالغ بالدينار الجزائري).

| المشتريات المستخرجة | المشتريات المصرح بها | الفرق   | توضيح                                                                                                   |
|---------------------|----------------------|---------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 16323270            | 12222430             | 4100840 | الفرق هو عبارة عن فاتورة (D10) غير مصرح بها وصلت مركز الضرائب من مديرية الضرائب لولاية الجزائر العاصمة. |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات مركز الضرائب سعيدة.

من خلال الجدول نلاحظ انه يوجد فارق بين المشتريات المصرح بها و المشتريات المستخرجة من الوثائق المحاسبية و المعلومات الواردة للمصلحة الجبائية في اطار حق الاطلاع قدره 4100840 دج.

## 2-2 إعادة تأسيس المبيعات

سنقوم في هذه المرحلة بمراجعة مبيعات المكلف خلال السنوات المعنية بالمراجعة كما يلي:

### 2-2-1 تأسيس المبيعات الخاصة بسنة 2014

بعد قيام المراجعين الجبائين الذين يشكلان فرقة المراجعة بمراجعة الملفات المحاسبية للمكلف و البحث عن المعلومات عن المصادر الخارجية في اطار الاطلاع الذي يمنحه المشرع للمراجع الجبائي ,تبين أن مبيعات المكلف خلال سنة 2014 كانت عل النحو التالي:

الجدول رقم 03/15:المبيعات المصرح بها و المستخرجة لسنة 2014 ( المبالغ بالدينار الجزائري).

| المبيعات المستخرجة | المبيعات المصرح بها | الفرق    | توضيحات                                                                                                              |
|--------------------|---------------------|----------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 45270960           | 33340590            | 11930370 | الفرق هو عبارة عن معلومة وصلت مركز الضرائب في اطار حق الاطلاع بموجب المواد من 45 الى 65 من قانون الاجراءات الجبائية. |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات مركز الضرائب سعيدة.

حيث أن:

- المبيعات المستخرجة : تمثل جميع المبيعات التي قام بها المكلف خلال سنة 2014 سواء المبيعات المصرح بها او غير المصرح بها.
- المبيعات المصرح بها : تمثل المبيعات التي تضمنتها التصريحات الثلاثية و السنوية للمكلف سنة 2014.

من خلال الجدول رقم 03/15 نلاحظ انه يوجد فارق بين المبيعات المصرح بها والمبيعات المستخرجة من الوثائق المحاسبية و المعلومات الواردة للمصلحة الجبائية في اطار حق الاطلاع قدره 11930370 دينار جزائري.

### 2-2-2 تأسيس المبيعات الخاصة بسنة 2015

بعد قيام المراجعين الجبائين الذين يشكلان فرقة المراجعة بمراجعة الملفات المحاسبية للمكلف و البحث عن المعلومات عن المصادر الخارجية في اطار الاطلاع الذي يمنحه المشرع للمراجع الجبائي

تبين أن مبيعات المكلف خلال سنة 2015 كانت عل النحو التالي:

الجدول رقم 03/16:المبيعات المصرح بها و المستخرجة لسنة 2015 ( المبالغ بالدينار الجزائري).

| المبيعات المستخرجة | المبيعات المصرح بها | الفرق    | توضيحات                                                                                                              |
|--------------------|---------------------|----------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 85197587           | 72512129            | 12685458 | الفرق هو عبارة عن معلومة وصلت مركز الضرائب في اطار حق الاطلاع بموجب المواد من 45 الى 65 من قانون الاجراءات الجبائية. |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات مركز الضرائب سعيدة.

من خلال الجدول رقم 03/16 نلاحظ انه يوجد فارق بين المبيعات المصرح بها والمبيعات المستخرجة من الوثائق المحاسبية و المعلومات الواردة للمصلحة الجبائية في اطار حق الاطلاع قدره 12685458 دينار جزائري.

## 2-2-3 تأسيس المبيعات الخاصة بسنة 2016

بعد قيام المراجعين الجبائين الذين يشكلان فرقة المراجعة بمراجعة الملفات المحاسبية للمكلف و البحث عن المعلومات عن المصادر الخارجية في اطار الاطلاع الذي يمنحه المشرع للمراجع الجبائي تبين أن مبيعات المكلف خلال سنة 2016 كانت عل النحو التالي:

الجدول رقم 03/17:المبيعات المصرح بها و المستخرجة لسنة 2016 ( المبالغ بالدينار الجزائري).

| المبيعات المستخرجة | المبيعات المصرح بها | الفرق         | توضيحات                                                                                                              |
|--------------------|---------------------|---------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 200950219          | 172862219           | 2808800<br>00 | الفرق هو عبارة عن معلومة وصلت مركز الضرائب في اطار حق الاطلاع بموجب المواد من 45 الى 65 من قانون الاجراءات الجبائية. |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات مركز الضرائب سعيدة.

من خلال الجدول رقم 03/17 نلاحظ انه يوجد فارق بين المبيعات المصرح بها والمبيعات المستخرجة من الوثائق المحاسبية و المعلومات الواردة للمصلحة الجبائية في اطار حق الاطلاع قدره 280880000 دج.

#### 4-2-2 تأسيس المبيعات الخاصة بسنة 2017.

بعد قيام المراجعين الجبائين الذين يشكلان فرقة المراجعة بمراجعة الملفات المحاسبية للمكلف و البحث عن المعلومات عن المصادر الخارجية في اطار الاطلاع الذي يمنحه المشرع للمراجع الجبائي ,تبين أن مبيعات المكلف خلال سنة 2017 كانت عل النحو التالي:

الجدول رقم 03/18:المبيعات المصرح بها و المستخرجة لسنة 2017 ( المبالغ بالدينار الجزائري).

| المبيعات المستخرجة | المبيعات المصرح بها | الفرق    | توضيحات                                                                                                                       |
|--------------------|---------------------|----------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 21530960           | 7527960             | 14003000 | الفرق هو عبارة عن معلومة وصلت<br>مركز الضرائب في اطار حق<br>الاطلاع بموجب المواد من 45 الى<br>65 من قانون الاجراءات الجبائية. |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات مركز الضرائب سعيدة.

من خلال الجدول رقم 03/18 نلاحظ انه يوجد فارق بين المبيعات المصرح بها والمبيعات المستخرجة من الوثائق المحاسبية و المعلومات الواردة للمصلحة الجبائية في اطار حق الاطلاع قدره 14003000 دينار جزائري.

#### 3-2 مراجعة حسابات التسيير

سنقوم في هذه المرحلة بمراجعة حسابات التسيير الخاصة بالمكلف خلال السنوات المعنية بالمراجعة كما يلي:

### 2-3-1 مراجعة الأعباء الخاصة بسنة 2014

الجدول رقم 03/19 : الأعباء المرفوضة لسنة 2014 ( المبالغ بالدينار الجزائري).

| رقم الحساب | اسم الحساب  | المبلغ  | سبب الرفض                            |
|------------|-------------|---------|--------------------------------------|
| 624        | نقل البضائع | 3975953 | رفض ثمانية (08) فواتير من حيث الشكل. |
|            | المجموع     | 3975953 |                                      |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات مركز الضرائب سعيدة.

### 2-3-2 مراجعة الأعباء الخاصة بسنة 2015

الجدول رقم 03/20 : الأعباء المرفوضة لسنة 2015 ( المبالغ بالدينار الجزائري).

| رقم الحساب | اسم الحساب         | المبلغ | سبب الرفض                         |
|------------|--------------------|--------|-----------------------------------|
| 625        | التنقلات و المهمات | 962792 | عدم وجود فواتير تبرر هذه الأعباء. |
|            | المجموع            | 962792 |                                   |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات مركز الضرائب سعيدة.

### 2-3-3 مراجعة الأعباء الخاصة بسنة 2016

الجدول رقم 03/21 : الأعباء المرفوضة لسنة 2016 ( المبالغ بالدينار الجزائري).

| رقم الحساب | اسم الحساب        | المبلغ  | سبب الرفض             |
|------------|-------------------|---------|-----------------------|
| 631        | اجور المستخدمين   | 796980  | غير مبررة             |
| 62         | خدمات خارجية أخرى | 2963856 | غياب و تكرار الفواتير |
|            | المجموع           | 3760836 |                       |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات مركز الضرائب سعيدة.

## 2-3-4 مراجعة الأعباء الخاصة بسنة 2017

الجدول رقم 03/22 : الأعباء المرفوضة لسنة 2017 ( المبالغ بالدينار الجزائري).

| رقم الحساب | اسم الحساب           | المبلغ | سبب الرفض        |
|------------|----------------------|--------|------------------|
| 615        | الصيانات و التصليحات | 630345 | عدم تقديم فواتير |
| المجموع    |                      | 630345 |                  |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات مركز الضرائب سعيدة.

## الفرع الرابع: نتائج المراجعة المحاسبية

بعد تحديد حدود الخزينة المتملص منها من قبل المكلف تم التوصل الى النتائج التالية:

### 1- اعادة تأسيس الرسم على النشاط المهني (TAP) و الرسم على القيمة المضافة (TVA)

في هذه المرحلة سنقوم باعادة تأسيس TAP و TVA خلال سنوات المراجعة على النحو التالي:

#### 1-1 اعادة تأسيس الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة لسنة 2014

بعد ان خلصت مراجعة الملفات المحاسبية للمكلف سنة 2014 من حيث المضمون الى وجود فارق بين المبيعات المصرح بها 11930370 دج.

الجدول رقم 03/23: اعادة تأسيس TAP و TVA لسنة 2014 (المبالغ بالدينار الجزائري).

| البيان                                                 | السنة    |
|--------------------------------------------------------|----------|
| السنة                                                  | 2014     |
| الفارق في رقم الأعمال بالاعتماد على الفارق في المبيعات | 11930370 |
| الضريبة المستخرجة                                      | TAP(2%)  |
|                                                        | TVA(17%) |
|                                                        | 238607   |
|                                                        | 2028162  |
| المجموع                                                | 2266769  |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات مركز الضرائب سعيدة.

حيث أن:

- TAP: الفارق في رقم الأعمال بالاعتماد على الفارق في المبيعات  $\times 0.02$
- TVA: الفارق في رقم الأعمال بالاعتماد على الفارق في المبيعات  $\times 0.17$
- المجموع:  $TVA + TAP$

## 2-1 اعادة تأسيس الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة لسنة 2015

بعد ان خلصت مراجعة الملفات المحاسبية للمكلف سنة 2015 من حيث المضمون الى وجود فارق بين المبيعات المصرح بها و المؤسسة بقيمة 12685458 دج , وفي ضل توصل عملية التحقيق كذلك الى وجود فارق بين المشتريات المصرح بها, وتلك التي تم تأسيسها بقيمة 10930427 دج فان تسوية الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة سيتم بناءا على الفارق في المشتريات المؤسسة غلى النحو التالي :

الجدول رقم 03/24: اعادة تأسيس TAP و TVA لسنة 2015 ( المبالغ بالدينار الجزائري).

| البيان                                               | السنة    |
|------------------------------------------------------|----------|
| السنة                                                | 2015     |
| الفارق في رقم الأعمال المؤسس على الفارق في المشتريات | 16395640 |
| الضريبة المستخرجة                                    | TAP(2%)  |
|                                                      | TVA(17%) |
|                                                      | 327912   |
|                                                      | 2787258  |
| المجموع                                              | 3115170  |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات مركز الضرائب سعيدة.

حيث ان:

- الفارق في رقم الأعمال المؤسس بناءا على الفارق في المشتريات-الفارق في المشتريات  $\times 1.5$

## 3-1 اعادة تأسيس الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة لسنة 2016

بعد ان خلصت مراجعة الملفات المحاسبية للمكلف سنة 2016 من حيث المضمون الى وجود فارق بين المبيعات المصرح بها 28088000 دج وفي ضل توصل عملية التحقيق كذلك الى وجود

فارق بين المشتريات المصرح بها، وتلك التي تم تأسيسها بقيمة 24677229 دج فان تسوية الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة سيتم بناءا على الفارق في المبيعات المؤسسة غلى النحو التالي :

الجدول رقم 03/25:اعادة تأسيس TVAوTAP لسنة 2016 ( المبالغ بالدينار الجزائري).

| البيان                                              | السنة     |
|-----------------------------------------------------|-----------|
| السنة                                               | 2016      |
| الفارق في رقم الأعمال المؤسس على الفارق في المبيعات | 28088000  |
| الضريبة المستخرجة                                   | TAP (%)2  |
|                                                     | TVA (%)17 |
|                                                     | 561760    |
|                                                     | 4774960   |
| المجموع                                             | 5336720   |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات مركز الضرائب سعيدة.

### 3-1 اعادة تأسيس الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة لسنة 2017

بعد ان خلصت مراجعة الملفات المحاسبية للمكلف سنة 2017 من حيث المضمون الى وجود فارق بين المبيعات المصرح بها 14003000 دج وفي ضل توصل عملية التحقيق كذلك الى وجود فارق بين المشتريات المصرح بها، وتلك التي تم تأسيسها بقيمة 4100840 دج فان تسوية الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة سيتم بناءا على الفارق في المبيعات المؤسسة غلى النحو التالي :

الجدول رقم 03/26:اعادة تأسيس TVAوTAP لسنة 2017 ( المبالغ بالدينار الجزائري).

| البيان                                              | السنة     |
|-----------------------------------------------------|-----------|
| السنة                                               | 2017      |
| الفارق في رقم الأعمال المؤسس على الفارق في المبيعات | 14003000  |
| الضريبة المستخرجة                                   | TAP (%)2  |
|                                                     | TVA (%)19 |
|                                                     | 280060    |
|                                                     | 2660570   |
| المجموع                                             | 2940630   |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات مركز الضرائب سعيدة.

## 2-إعادة تأسيس الضريبة على الدخل الاجمالي(IRG)

بعد تطبيق المراجع الجبائي لنسبة ربح قدرها 15% كنسبة معتمدة حسب النشاط الذي يمارس المكلف على رقم الاعمال المؤسس لسنوات المراجعة: 2014، 2015، 2016، 2017، تظهر نتائج تأسيس الضريبة على الدخل الاجمالي على النحو التالي:

### 2-1 إعادة تأسيس الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2014

يمكن تبسيط إعادة تأسيس الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2014 من خلال الجدول التالي:  
الجدول رقم 03/27: إعادة تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2014 (المبالغ بالدينار الجزائري).

| البيان                                         | مبالغ المؤسسة |
|------------------------------------------------|---------------|
| الربح المصرح به                                | 3560450       |
| الربح الناتج عن الفرق في رقم الأعمال           | 1789555       |
| الربح الناتج عن الاعباء المرفوضة               | 3975953       |
| الربح المؤسس(قاعدة الضريبة على الدخل الاجمالي) | 9325958       |
| الضريبة المؤسسة بناءا على الربح المؤسس         | 3132085       |
| الضريبة المصرح بها                             | 712090        |
| الفارق                                         | 2419995       |
| نسبة غرامة الوعاء (ART 193-1CODE I.D.T.A)      | 25%           |
| مبلغ غرامة الوعاء                              | 604998        |
| المجموع واجب الدفع                             | 3024993       |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات مركز الضرائب سعيدة.

حيث أن:

- الربح المصرح به :معطى.
- الربح الناتج عن الفرق في رقم الأعمال= الفارق في رقم الاعمال  $\times 0.15$
- الربح الناتج عن الاعباء المرفوضة: العبئ المرفوض لنفس السنة.
- الربح المؤسس =الربح المصرح به + الربح الناتج عن الفرق في رقم الأعمال + الربح الناتج عن الاعباء المرفوضة

- الضريبة المؤسسة بناءا على الربح المؤسس: محسوبة بالشرائح (المادة 104 ض م ر م).
- الضريبة المصرح بها: الربح المصرح به  $\times 0.2$  (قانون المالية 2015).
- الفارق = الضريبة المؤسسة - الضريبة المصرح بها
- مبلغ غرامة الوعاء = الفارق  $\times$  نسبة غرامة الوعاء (25% وفقا للمادة 193 من ق ض م ر م )
- المجموع واجب الدفع = الفارق + مبلغ غرامة الوعاء

## 2-2 اعادة تأسيس الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2015

يمكن تبسيط اعادة تأسيس الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2015 من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 03/28: اعادة تأسيس الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2015 (المبالغ بالدينار الجزائري).

| البيان                                          | مبالغ المؤسسة |
|-------------------------------------------------|---------------|
| الربح المصرح به                                 | 8260570       |
| الربح الناتج عن الفرق في رقم الأعمال            | 1902818       |
| الربح الناتج عن الاعباء المرفوضة                | 962792        |
| الربح المؤسس (قاعدة الضريبة على الدخل الاجمالي) | 11126180      |
| الضريبة المؤسسة بناءا على الربح المؤسس          | 3762163       |
| الضريبة المصرح بها                              | 2759199 *     |
| الفارق                                          | 3762163       |
| نسبة غرامة الوعاء (ART 193-1 CODE I.D.T.A)      | 25%           |
| مبلغ غرامة الوعاء                               | 940540        |
| المجموع واجب الدفع                              | 4702703       |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات مركز الضرائب سعيدة.

\* (محسوبة بالشرائح المادة 104 ض م ر م) وغير مدفوعة.

## 4-2 اعادة تأسيس الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2016

يمكن تبسيط اعادة تأسيس الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2016 من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 03/29: اعادة تأسيس الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2016 ( المبالغ بالدينار الجزائري).

| البيان                                         | مبالغ المؤسسة |
|------------------------------------------------|---------------|
| الريح المصرح به                                | 15650590      |
| الريح الناتج عن الفرق في رقم الأعمال           | 4213200       |
| الريح الناتج عن الاعباء المرفوضة               | 3760836       |
| الريح المؤسس(قاعدة الضريبة على الدخل الاجمالي) | 23624626      |
| الضريبة المؤسسة بناء على الريح المؤسس          | 8136619       |
| الضريبة المصرح بها                             | 5345706 *     |
| الفارق                                         | 2790913       |
| نسبة غرامة الوعاء (ART 193-1CODE I.D.T.A)      | %25           |
| مبلغ غرامة الوعاء                              | 697728        |
| المجموع واجب الدفع                             | 3488641       |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات مركز الضرائب سعيدة.

\* (محسوبة بالشرائح المادة 104 ض م ر م).

## 4-2 اعادة تأسيس الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2017

يمكن تبسيط اعادة تأسيس الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2017 من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 03/30 :اعادة تأسيس الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2017 ( المبالغ بالدينار الجزائري).

| البيان                                         | مبالغ المؤسسة                                   |
|------------------------------------------------|-------------------------------------------------|
| الربح المصرح به                                | 820075                                          |
| الربح الناتج عن الفرق في رقم الأعمال           | 2100450                                         |
| الربح الناتج عن الابعاء المرفوضة               | 6303450                                         |
| الربح المؤسس(قاعدة الضريبة على الدخل الاجمالي) | 3550870                                         |
| الضريبة المؤسسة بناءا على الربح المؤسس         | 1110804 (محسوبة بالشرائح<br>المادة 104 ض م ر م) |
| الضريبة المصرح بها                             | 292995 (محسوبة بالشرائح<br>المادة 104 ض م ر م)  |
| الفارق                                         | 817809                                          |
| نسبة غرامة الوعاء (ART 193-1CODE I.D.T.A)      | 25% (المادة 193 من ق ض م<br>ر م)                |
| مبلغ غرامة الوعاء                              | 204452                                          |
| المجموع واجب الدفع                             | 1022261                                         |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات مركز الضرائب سعيدة.

### 3-الرسم شبه جبائي

يطبق الرسم شبه جبائي على كل سنة تمت فيها اعادة التسوية ب 500 دج لان المكلف شخص طبيعي.

الجدول 03/31: الرسم شبه الجبائي (المبالغ بالدينار الجزائري)

| السنة             | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
|-------------------|------|------|------|------|
| الرسم شبه الجبائي | 500  | 500  | 500  | 500  |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على القانون الجبائي.

#### 4-اجمالي الضرائب و الرسوم واجبة الدفع

بعد انتهاء المراجع الجبائي من اعادة تأسيس مختلف الضرائب و الرسوم التي يخضع لها المكلف بالضريبة يقوم بتبليغه بذلك مع منحه امكانية طلب التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالواقع أو القانون حسب الحالة ,و ذلك تطبيقا لأحكام المادة 20 فقرة 06 من قانون الاجراءات الجبائية (الملحق 01).

الجدول رقم 03/32: اجمالي الضرائب و الرسوم واجبة الدفع ( المبالغ بالدينار الجزائري).

| البيانات                   | 2014    | 2015    | 2016    | 2017    |
|----------------------------|---------|---------|---------|---------|
| الرسم على النشاط المهني    | 238607  | 327912  | 516760  | 280060  |
| الرسم على القيمة المضافة   | 2028162 | 2787258 | 4774960 | 2660570 |
| الضريبة على الدخل الاجمالي | 3024993 | 4702703 | 3488641 | 1022261 |
| الرسم شبه الجبائي          | 500     | 500     | 500     | 500     |
| المجموع                    | 5292262 | 7818373 | 8780861 | 3963391 |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات مركز الضرائب سعيدة.

## خاتمة الفصل

من خلال دراستنا للفصل الثالث تحت عرض الدراسة التطبيقية المتمثل في دراسة حالتين و بالتحديد في بمركز الضرائب لولاية سعيدة و بعد التعرف على أهم اشكال الرقابة الجبائية من طرف الادارة الجبائية و التي تتمثل في التحقيق المصوب و التحقيق المحاسبي و كافة اجراءات تقييمها ثم في هذا الفصل اسقاط هذه الدراسة على جانبين تم اختيارهما عشوائيا خضعت للتحقيق وفق لكلا النوعين سابق الذكر ,فقد تمثلت الدراسة الأولى في دراسة حالة شخص طبيعي يمارس نشاط الاشغال العمومية خضع للتحقيق المصوب بأرصدة الرسم على القيمة المضافة لسنتي 2016-2017,و تأكد النتائج استفادة المكلف من حسومات غير قانونية خلال سنة 2016,و بالتالي فانه ملزم بدفع مبلغ الفرق بين الرسم المستخرج و الرسم المصرح به في فاتورات الشراء,بالإضافة الى غرامة الوعاء المقدرة بنسبة 25 % من الرسم المسترجع بعد التحقيق. أما بالنسبة لسنة 2017 فأظهر التحقيق على ان كل العمليات صحيحة و بالتالي عدم وجود أي اغفالات أو تناقضات بشأن الرسم على القيمة المضافة.

اما الدراسة الثانية فكانت تخص دراسة حالة شخص طبيعي يعمل في نشاط التصدير و الاستيراد خضع للتحقيق المحاسبي فأكدت النتائج الى وجود فروقات بين ما هو مصرح به و ما هو مستخرج و بناء على هذه الفروقات تم تحديد الضرائب و الرسوم واجبة الدفع .

خاتمة عامة

من خلال هذه الدراسة الهادفة الى ابراز مدى فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش و التهرب الضريبي تم حصر هذه الدراسة من جانبين النظري و التطبيقي، تم التعرف في الفصل الأول على الغش و التهرب الضريبي و أنواع و اسباب الغش و التهرب الضريبيين بالإضافة على التعرف على اهم طرق التهرب الضريبي و طرق مكافحته اما في الفصل الثاني تم تسليط الضوء على الرقابة الجبائية و ابراز اهم اشكالها و مبادئها و كذلك صعوبات تطبيقها و كذلك تقييم الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي.

ان الرقابة الجبائية تشكل الأداة القانونية في يد الادارة الجبائية من خلال مراقبة تلك التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة و هذا على ضوء مجموعة من الصلاحيات الممنوحة لأعوان الرقابة الجبائية تسهيلا لمهامهم الرقابية، كحق الاطلاع ، حق الرقابة، حق استدراك الاخطاء ، و بالمقابل منح جملة من الضمانات للمكلفين بالضريبة تفاديا لاي تعسف من قبل الادارة الجبائية كحق الاعلام المسبق بالتدقيق ، حق الاستعانة بمستشار، حق تحديد مكان الرقابة و كذا حق الطعن ، اضافة الى انه تم اعتماد مجموعة من الاجراءات منها التحقيق المصوب و التحقيق المحاسبي .

## اختبار صحة الفرضيات

**الفرضية الأولى:** تعد الرقابة الجبائية لوحدها اجراء غير كاف للحد من الظاهرتين في ظل تعدد أساليب و أشكال الغش و التهرب الضريبي.

الرقابة الجبائية لوحدها غير كافية من خلال دراساتنا المحدودة و التي تم حصرها في ظل المعلومات المتاحة (حالتين فقط ) نستطيع القول ان في ظل الاساليب المعتمدة من طرف المؤسسات في احداث الغش و التهرب الضريبي و نظرا لان دراستنا للحالتين اقتصرنا على (مؤسستين خاصتين غير خاضعتين

للتدقيق الخارجي ) نستطيع القول مبدئياً أن فرضية الكفاية قائمة في هذين الحالتين و عليه فالفرضية صحيحة.

**الفرضية الثانية:** تعتبر الرقابة الجبائية اداة فعالة للحد من الغش و التهرب الضريبي.

من خلال دراستنا للحالتين المختلفتين و من خلال النتائج المتوصل اليها و التي من خلالها تبين لنا ان المؤسسة استرجعت مبلغ الضرائب المتهرب منها و لهذا نقول ان الفرضية الاولى صحيحة.

### النتائج المتوصل اليها:

- يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة سلبية ازداد انتشارها في الالونة الاخيرة نتيجة للثغرات التي يسلكها المكلف لتهرب من سداد التزاماته الضريبية و كذلك نتيجة لعدم فاعلية النظام الضريبي.
- هناك عدة أنواع للتهرب الضريبي ابرزها التهرب المشروع و غير مشروع ,التهرب الضريبي الجزئي و الكلي كما برزت في الالونة الاخيرة انواع جديدة أبرزها التهرب الالكتروني.
- تعد الرقابة الجبائية اداة قانونية للحد من الغش و التهرب الضريبين.
- تأخذ الرقابة الجبائية نوعين من الرقابة هما: الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية.
- تتمثل أهم اجراءات الرقابة الجبائية في التحقيق المصوب في المحاسبة,التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.
- من خلال النتائج المتوصل اليها جراء تطبيق التحقيق المصوب في المحاسبة بأرصدة الرسم على القيمة المضافة نهائية,توصلنا الى استفادة المكلف من حسومات غير قانونية خلال سنة 2016,و بالتالي فانه ملزم بدفع مبلغ الفرق بين الرسم المستخرج و الرسم المصرح به في فاتورات

الشراء، بالإضافة الى غرامة الوعاء المقدرة بنسبة 25 % من الرسم المسترجع بعد التحقيق. و في سنة 2017 كانت كل العمليات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة صحيحة.

- من خلال النتائج المتوصل اليها جراء تطبيق التحقيق المحاسبي تبين وجود فروقات بين ما هو مصرح به و ما هو مستخرج تبين ان المكلف بالضريبة مصرح بعدة اعباء تم رفضها من طرف الهيئة المكلفة بالتحقيق لعدة أسباب وبناءا على الفروقات المحددة تم اعادة تأسيس كل من الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل الاجمالي و الرسم شبه جبائي لغرض دفعها من قبل المكلف بالضريبة.

## المصادر و المراجع

## قائمة المصادر و المراجع

### - الكتب

- بن عمارة منصور، "إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية"، الطبعة الاولى، دار هومة للنشر، الجزائر، 2011.
- حامد عبد اجيد نزار، "مبادئ المالية العامة"، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، (دون سنة النشر).
- حمدي سليمان، سحيمات القبيلات، "الرقابة الادارية و المالية على الاجهزة الحكومية"، مكتب دار الثقافة، الاردن، 1988.
- خالد شحادة خطيب، "أسس المالية العامة"، دار وائل للنشر، عمان، 2008.
- رانيا محمود عمارة، "المالية العامة، الارادات العامة"، دار المنهل، لبنان، 2015.
- طالب نور الشرع، "الجريمة الضريبية"، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2008.
- عباس عبد الرزاق، "التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي"، دار الهدى، عين ميله، الجزائر، 2012.
- عباس عبد الرزاق، "التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي"، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.
- عبد السلام أبو قحف، "اقتصاديات الأعمال والاستثمار الدولي"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003.
- عطية عبد الواحد، "مبادئ واقتصاديات المالية العامة"، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2000.
- عوادي مصطفى ورجال ناصر، "الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري"، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2010-2011.
- عوض الله زينب حسين، "المالية العامة"، دار المعارف، القاهرة، مصر، 1994.
- قطاونة و اخرون، "المحاسبة الضريبية"، دار وائل للنشر، الطبعة الاولى، الأردن، عمان، 2008.
- محمد دويدار، "دراسات في الاقتصاد المالي، النظرية العامة في مالية الدولة، السياسات المالية في الاقتصاد الرأسمالي"، دار المعرفة الجامعية، الاسكندرية، 1996.
- محمد علي احمد قطب، "حماية المال العام"، ايتراك للطباعة و النشر و التوزيع، مصر، 2006.

- محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام، "المالية العامة والنظام المالي في الإسلام"، دار المسيرة للنشر، عمان، 2000 .
- ناصر مراد، "التهرب والغش الضريبي في الجزائر"، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2004 .
- ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق"، الطبعة الاولى ، الجزائر 2003.
- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2009.
- ياسر صالح الفريحات، "المحاسبة في علم الضرائب" دار المناهج، عمان، الطبعة 1، 2009.
- يونس احمد البطريق و اخرون، "المالية العامة"، (دون دار النشر)، مصر، 1995.
- BASILAR André, "lesique fiscal", 2<sup>ème</sup> édition, Dalloz, Paris, 1992 .

#### - البحوث الجامعية

- ايت بلقاسم لامية، "ليات و اجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي"، مذكرة ماستر، جامعة اكلي محند او لحاج ، البويرة، 2013-2014.
- بن معتوق خالد، ميلي محمد الامين، "اجراءات التحقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية:دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية-المسيلة"، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة و تدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2016-2017.
- بوكموش سيلية، "دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي"، مذكرة ماستر، تخصص قانون العام للأعمال، قسم قانون الأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية 2017.
- بولخوخ عيسى ، "الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي ، حالة باتنة" مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص اقتصاد التنمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة 2004 .

- حمداوي امنة، "دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي :دراسة حالة مديرية الضرائب -ام البواقي-"، مذكرة ماستر، تخصص ادارة مالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي ،ام البواقي ،2017-2018.
- خليفة اسعيد، "الرقابة الجبائية"، مذكرة ماستر، تخصص قاتون اداري، قسم الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014.
- درار بلال، زكري بلال ، " دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي "، مذكرة ماستر، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة، 2016-2017.
- رجال نصر، "محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة -حالة ولاية الوادي-"، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرياح ، ورقلة، 2006-2007.
- رجال نصر، "محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، مذكرة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرياح ، ورقلة، 2006/2007.
- رضوان العمودي، "جريمة الغش الضريبي"، مذكرة ماستر، التخصص القانون العم للأعمال، قسم الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرياح ، ورقلة، 2014-2015.
- طرشي ابراهيم، "التهرب الضريبي و اليات مكافحته"، مذكرة ماستر ، جامعة قاصدي مرياح ، ورقلة، 2014-2015.
- طرشي ابراهيم، "التهرب الضريبي و اليات مكافحته"، مذكرو ماستر، تخصص القانون العام للأعمال ، قسم الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرياح ، ورقلة، 2016-2017.
- طورشة بتاتة، "مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر"، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2010-2011.
- عبد الجليل لخداري، "الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014.

- عبد الجليل لخداري، " الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014
- عفيف عبد الحميد، "فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة: دراسة حالة الجزائر للفترة 2001-2012"، مذكرة ماجستير، تخصص الاقتصاد الدولي و التنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2014-2015.
- غزة مبروك، "فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي"، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015-2016.
- غضبان خديجة، "التحقيق الجبائي و دوره في مكافحة الغش الضريبي"، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حمه لخضر ، الوادي، 2014-2015.
- غضبان مريم، " دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي: دراسة حالة مديرية الضرائب-البويرة"، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة و تدقيق، قسم العلوم المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة اكلي محند الحاج، البويرة، 2014-2015.
- فلاح محمد ، " السياسة الجبائية-الأهداف والأدوات -دراسة حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر، 2005-2006.
- فلاح محمد ، " الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية"، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر 3 ، 1997.
- قتال عبد العزيز ، " أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين- حالة الجزائر"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، معهد العلوم الاقتصادية و الاجتماعية، المركز الجامعي يحي فارس، المدية، 2008-2009.
- قتال عبد العزيز، "أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب و الغش الضريبي-حالة الجزائر 2003-2008"، مذكرة ماجستير، المركز الجامعي يحي فارس، المدية، 2008-2009.

- قلي أسماء، "تفعيل الرقابة الجبائية و التجارية عن طريق الفرقة المشتركة-دراسة حالة الفرقة المشتركة لولاية المسيلة للفترة 2012-2014"، مذكرة ماستر، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2014-2015.
- مغني ناصر، "دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء"، رسالة ماجستير، جامعة امحمد بوقرة ، بومرداس ، 2009-2010.
- ناقة ربيع ، " ناقة ربيع ، "تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل الاصلاحات الضريبية في الجزائر"، مذكرة ماستر، تخصص مالية تأمينات و تسيير المخاطر،كلية العلوم الاقتصادية، جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي، 2013-2014.
- ولهي بوعلام، "اثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي"، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004.
- يوسف نور الدين ، " الجباية المحلية ودورها في تحقيق التنمية المحلية في الجزائر دراسة تقييمية للفترة من 2000-2008"، مذكرة ماجستير،جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، 2009-2010.

## - المقالات

- ابراهيم العدي، "اثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي :دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية"، مجلة العلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد 31، العدد الأول، جامعة دمشق، 2015.
- سليمان الدالي، رواد داوود، "دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي :دراسة ميدانية في مديرية المال بمحافظة اللاذقية"، مجلة جامعة تشرين، سلسلة العلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد 37 ،العدد 1، سورية، 2015.
- ولهي بوعلام، "مداخلة بعنوان نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة -حالة الجزائر-"، ملتقى دولي بعنوان :الأزمة المالية الاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير،جامعة فرحات عباس، سطيف ، 20-21 أكتوبر 2009.

## - المطبوعات

- حسين مصطفى حسين ، " المالية العامة" ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1992.

- Lucien Mehl", Sciences et techniques fiscales", Tome 2 , PUF , Themis,1984.
- MARTINEZ Jean Claude," La fraude fiscale", PUF, Paris, 1984.

#### - القوانين

- قانون الاجراءات الجبائية، مديرية الضرائب، وزارة المالية'الجزائر، المادة 193، 303، 2017.
- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ،المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، المادة 192، 2017.
- المادة 21 فقرة 1،"قانون الاجراءات الجبائية"،2017.
- المادة 32 من المرسوم التنفيذي ورقم:327/26 المؤرخ في 18/09/2006.

#### - القواميس

- Dictionnaire Le Robert illustré d'aujourd'hui en couleur, 1996.
- R. CABRILLAC, Dictionnaire du vocabulaire juridique , Litec, 2005.

الملاحق

## الملاحق

- الملحق رقم 01 : المواد من قانون الاجراءات الجبائية.

### المادة 20 : الفقرة الرابعة (04)

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته ، على أن يستفيد من أجل أدنى للتخصيص، مدتها عشرة ( 10 ) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب و أسماء و رتب المحققين ، و كذا تاريخ وساعة أول تدخل و الفترة التي يتم التحقيق فيها و الحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المعنية و كذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها أن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة.

في حالة استبدال المحققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك.

في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها ، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة. لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التخصيص المذكور سابقاً.

### المادة 20 : الفقرة السادسة (06)

يرسل الإشعار بإعادة التقييم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى على ها مع إشعار بالإستلام أو يسلم له مع إشعار بالإستلام.

يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلاً بقدر كافٍ و معللاً ، كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و تقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها.

وللمكلف بالضريبة أجل أربعين ( 40 ) يوماً ليرسل ملاحظاته أو قبوله و يعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني.

قبل إنقضاء أجل الرد، يجب على العون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك . كما يمكنه، بعد الرد، الإستماع إلى المكلف بالضريبة إذا تبين أن سماعه مُجْدٍ أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية.

يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي حقق معه في إطار الإشعار بالتقويم أن لديه إمكانية طلب، في رده، التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون، حسب الحالة، من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق و المراجعات. يجب أن يوضح الاستدعاء المكتوب التاريخ والساعة ويرسل إلى المكلف بالضريبة الذي حقق معه لاستدعائه للحضور إلى اجتماع إختتام أشغال التحقيق .ويمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من اختياره.

عند رفض العون المحقق لملاحظات المكلف بالضريبة، ينبغي على ه أن يعلمه بذلك، من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة .وإذا أظهرت هذه الأخيرة سبباً آخر لإعادة التقويم، أو أخذ عناصر جديدة لم يسبق أخذها سابقاً عبر الإشعار الأصلي، يُمنح للمكلف أجل إضافي يُقدر بأربعين ( 40 ) يوماً، ليرسل ملاحظته.

## المادة 20 مكرر 1:

1) يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوّب في المحاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية .ويتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو

الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية. أثناء هذا التحقيق، يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق. لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق، بأي حال من الأحوال، فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.

(2) يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد، باستثناء النقاط المذكورة في الفقرتين 4 و 5 المطبقة في التحقيق العام المذكور سابقاً.

(3) لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو سليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن ستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة ( 10 ) أيام، ابتداءً من تاريخ استلامه هذا الإشعار. يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشتركة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقاً، توضيح خاصية التحقيق المصوب يجب التعرف على بطبيعة العمليات المحقق فيها.

(4) لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق، أكثر من شهرين ( 02 ) يجب معاينة، نهاية عمليات التحقيق في عين المكان، عن طريق محضر يستدعى المكلف بالضريبة المحقق معها لتأشيريه. وتوضع لإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الأخير التوقيع.

وتمدد مدة التحقيق في عين المكان وفق الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق مع هـ بموجب المادة 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود عمليات تحويل غير مباشر للأرباح بمفهوم المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ويمكن تمديد هذا الأجل بستة ( 6 ) أشهر، عندما توجه الإدارات الجبائية طلبات للمعلومات في إطار المساعدة الإدارية إلى إدارات جبائية أخرى، و ذلك في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات.

5) يملك للمكلف بالضريبة أجل ثلاثين ( 30 ) يوماً، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداءً من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم.

6) إنّ ممارسة التحقيق المصوّب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقاً والرجوع إلى الفترة التي تمت في هذه المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بهذا نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوّب.

## المادة 20 مكرر 2 :

يجب على أعوان الإدارة الجبائية خلال المراجعة المقررة في المادتين 20 و 20 مكرر ، وبتوفر عناصر تدل على تحويلات غير مباشر للأرباح، حسب مفهوم أحكام المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أن يطلبوا من المؤسسة المعلومات والوثائق المحددة لطبيعة العلاقات بين هذه المؤسسة وإحدى أو عدة مؤسسات متواجدة خارج الجزائر، وكيفية تحديد مبالغ التحويلات المرتبطة بالعمليات الصناعية ، والتجارية أو المالية مع المؤسسات المتواجدة خارج الجزائر وإذا اقتضى الحال ، الأطراف الموافقة والأنشطة الممارسة من طرف المؤسسات المتواجدة خارج الجزائر والمرتبطة بعمليات صناعية أو تجارية أو مالية مع المؤسسة محل المراجعة وكذا النظام الجبائي المسطر ل هذه العمليات.

بالنسبة للمؤسسات الأعضاء في مجمّع الشركات والشركات الأجنبية، فإنّ الوثائق هي تلك المنصوص على ها بموجب أحكام المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

غير أنه، ومن أجل احتياجات التحقيق، يتوجب على هذه المؤسسات أن تضع الوثائق التكميلية المنصوص على ها بموجب أحكام المادة 169 ( مكرر ، تحت تصرف أعوان التحقيق 2 ).

يتعين على المؤسسات أن تقدم المحاسبة التحليلية التي تمسكها إلى الأعوان المحققين عند كل طلب .  
كما يتعين على المؤسسات التي تمسك محاسبة موحدة أن تقدم لأعوان التحقيق، الحسابات الموحدة عند كل طلب.

يجب أن تبين الطلبات المكتوبة صراحة النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على معلومات ووثائق وذلك بتحديد المؤسسة الأجنبية المعنية والمنتج محل المعاملة أو النشاط المعني بالتحقيق وكذا البلد أو الإقليم المعني.

### المادة 20 مكرر 3 :

1) بغض النظر عن كل الأحكام المتعلقة بالمراقبة وبالتحقيق الجبائي، يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل والمحللين قانوناً، في ظروف يمكن أن تشكل تهديداً لعملية تحصيل الديون الجبائية المستقبلية، تحرير محضر التلبس الجبائي ضد المكلفين بالضريبة الذين يمارسون أنشطة خاضعة لنظام القانون العام والأنظمة الخاصة في مجال الإخضاع الضريبي.

ويعتبر التلبس الجبائي عملية مراقبة تضطلع بها الإدارة الجبائية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الإعسار على الخصوص.

ويسمح هذا الإجراء للإدارة الجبائية بالتدخل لوقف الغش الممارس عندما تجتمع مؤشرات مقبولة . كما يسمح للإدارة بالحصول على الاستعمال المباشر للوثائق المحاسبية والمالية والاجتماعية للأشخاص المعنيين في الوقت المناسب وذلك حتى بالنسبة للمرحلة التي لا تنتهي فيها الالتزامات التصريحية المنصوص علىها في التشريع الجبائي.

2) يشترط لتطبيق إجراء التلبس الجبائي، تحت طائلة بطلان الإجراء، الموافقة المسبقة من الإدارة المركزية.

يوقع محضر التلبس الجبائي وفق النموذج الذي تعدّه الإدارة، من قبل عون الإدارة الجبائية ويصادق على التوقيع المكلف بالضريبة صاحب المخالفة. وفي حالة رفض التوقيع، يذكر ذلك في المحضر .

وتحتفظ إدارة الضرائب بالمحضر الأصلي وتسلم نسخة منه إلى المكلف بالضريبة المعني الذي حرّر بشأنه المحضر.

3) تترتب على إجراء التلبس الجبائي آثار جبائية إزاء أنظمة الإخضاع الضريبي وإجراءات المراقبة وحق الاسترداد، لاسيما:

- إمكانية إعداد الحجز التحفظي من طرف الإدارة ؛
- استثناء حق الاستفادة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة والأنظمة الاستثنائية ؛
- إمكانية إعادة تجديد عملية التحقيق المحاسبي المنتهية ؛
- إمكانية تمديد آجال التحقيق في عين المكان؛
- تمديد في أجل التقادم بسنتين ( 2 ) ؛
- استثناء حق التأجيل القانوني للدفع المقدرب % 20 و جدول الدفع بالتقسيط ؛
- تطبيق الغرامات المنصوص على ها في المادة 194 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

-التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.

4) ويمكن للمكلف بالضريبة الذي كان موضوع التلبس الجبائي اللجوء إلى الهيئة القضائية الإدارية المختصة عند استلام محضر التلبس طبقا للإجراءات المعمول بها.



- الملحق رقم 03: محضر معاينة

Série O n° 18

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية

مفتشية الضرائب لـ

رمز مفتشية:

رقم التعريف الضريبي:

رقم الحالة:

محضر معاينة

(1)

النوع 101 و 102 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الجمالية  
النوع 10 و 15 من قانون الضريبة لمدة 1000

في اليوم

و على الساعة

من عام

(2) نحن المصنفين أسفله (3):

التدوين الجين والحدادين لبطاقات الضريبة، للامانة (4):

الممثل عن طرف (5):

لقيام بمداينة ضريبية

قد عاينا مكاني:

و عند توبة لادعاء، فيما يتعلق هذا المحضر في اليوم والشهر المذكورين أعلاه و دعوات السيد:

لإحضارهما والتوقيع - رفض - (6) و صرح بمبايلي:

و طالب منه، كتابة نسخة من هذا المحضر مقابل و حصل استلام.

إشهاد المصنف:

إشهاد الآخر:

- الملحق رقم 04: بطاقة مراقبة

**FICHE DE SURVEILLANCE** Série : 01/2 (200)

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA DE : \_\_\_\_\_

SOUS DIRECTION DES OPERATIONS FISCALES

DE LA WILAYA DE : \_\_\_\_\_

COMMUNE DE : \_\_\_\_\_

RECETTE DE : \_\_\_\_\_

Des impôts encaissés par la sous-direction du contrôle fiscal de \_\_\_\_\_ et constatant : \_\_\_\_\_

Nom, Prénoms ou raison sociale : \_\_\_\_\_

Profession : \_\_\_\_\_

Adresse complète : \_\_\_\_\_

Etat : 1997 - Algérie

|                    | BASE D'IMPOSITION EN DINAIRE DE DA |                      |                            |                         |                                   | MONTANT DES CONSTATATIONS |     |     |     |     |     |                  |     | RETRAITES<br>DES<br>AUTOPRODUITS<br>ET PENS |  |
|--------------------|------------------------------------|----------------------|----------------------------|-------------------------|-----------------------------------|---------------------------|-----|-----|-----|-----|-----|------------------|-----|---------------------------------------------|--|
|                    | IS<br>Dinaire de<br>DA             | TAP<br>Dinaire de DA | TVA<br>en Dinaire de<br>DA | IRG<br>Dinaire de<br>DA | IRG<br>Régime RT<br>Dinaire de DA | IS                        |     | TAP |     | IRG |     | IRG<br>Régime RT |     |                                             |  |
|                    |                                    |                      |                            |                         |                                   | OTS                       | PEN | OTS | PEN | OTS | PEN | OTS              | PEN |                                             |  |
| A<br>A<br>B<br>PEN |                                    |                      |                            |                         |                                   |                           |     |     |     |     |     |                  |     |                                             |  |
| A<br>A<br>B<br>PEN |                                    |                      |                            |                         |                                   |                           |     |     |     |     |     |                  |     |                                             |  |
| A<br>A<br>B<br>PEN |                                    |                      |                            |                         |                                   |                           |     |     |     |     |     |                  |     |                                             |  |
| A<br>A<br>B<br>PEN |                                    |                      |                            |                         |                                   |                           |     |     |     |     |     |                  |     |                                             |  |

RE : La présente Fiche d'impôt complétée, accompagnée des duplicata d'enregistrement des duplicata d'enregistrement des rôles et/ou en rôle par des rôles dans un tableau de l'impôt à la sous-direction du contrôle fiscal.

VDR du Sous-Directeur des opérations fiscales

Les vérificateurs

- الملحق رقم 05: كشف المحاسبة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة المالية  
مديرية الضرائب  
المحاسبة العامة  
الرقابة المالية  
مكتب

RELEVÉ DE COMPTABILITÉ

CONCERNANT

N°

Année

Année fiscale

Année civile

| DESIGNATION DES COMPTES                                                | DU |    | AU |    | DESIGNATIONS |
|------------------------------------------------------------------------|----|----|----|----|--------------|
|                                                                        | 20 | 21 | 20 | 21 |              |
| <b>MOUVEMENTS MAJUSCULES</b>                                           |    |    |    |    |              |
| CREDIT                                                                 |    |    |    |    |              |
| Taxes de marchandises                                                  |    |    |    |    |              |
| Marchandises consommées                                                |    |    |    |    |              |
| BENEFICE NET (avant - après)                                           |    |    |    |    |              |
| POURCENTAGE NET = $\frac{\text{Bénéfice net} \times 100}{\text{V.A.}}$ |    |    |    |    |              |
| <b>MOUVEMENTS MINUSCULES</b>                                           |    |    |    |    |              |
| CREDIT                                                                 |    |    |    |    |              |
| Production vendue                                                      |    |    |    |    |              |
| Production stockée                                                     |    |    |    |    |              |
| Production de l'étranger pour elle-même                                |    |    |    |    |              |
| Production de l'étranger                                               |    |    |    |    |              |
| Transfert de charge de production                                      |    |    |    |    |              |
| TOTAL DU CREDIT                                                        |    |    |    |    |              |
| DEBIT                                                                  |    |    |    |    |              |
| Marchés et fournisseurs étrangers                                      |    |    |    |    |              |
| Services                                                               |    |    |    |    |              |
| TOTAL DU DEBIT                                                         |    |    |    |    |              |
| BENEFICE NET (avant - après)                                           |    |    |    |    |              |
| POURCENTAGE NET = $\frac{\text{Bénéfice net} \times 100}{\text{V.A.}}$ |    |    |    |    |              |
| <b>MOUVEMENTS MINUSCULES (suite)</b>                                   |    |    |    |    |              |
| CREDIT                                                                 |    |    |    |    |              |
| Résultat brut (avant - après)                                          |    |    |    |    |              |
| Produits divers                                                        |    |    |    |    |              |
| Transfert de charge d'exploitation                                     |    |    |    |    |              |
| TOTAL DU CREDIT                                                        |    |    |    |    |              |
| DEBIT                                                                  |    |    |    |    |              |
| Frais généraux                                                         |    |    |    |    |              |
| Frais divers                                                           |    |    |    |    |              |
| Amortissements                                                         |    |    |    |    |              |
| Provisions                                                             |    |    |    |    |              |
| TOTAL DU DEBIT                                                         |    |    |    |    |              |
| <b>MOUVEMENTS MINUSCULES (fin)</b>                                     |    |    |    |    |              |
| CREDIT                                                                 |    |    |    |    |              |
| Gains ou moins d'exploitation                                          |    |    |    |    |              |
| Autres produits                                                        |    |    |    |    |              |
| TOTAL DU CREDIT                                                        |    |    |    |    |              |
| DEBIT                                                                  |    |    |    |    |              |
| Gains ou moins d'exploitation                                          |    |    |    |    |              |
| Autres charges                                                         |    |    |    |    |              |
| TOTAL DU DEBIT                                                         |    |    |    |    |              |
| BENEFICE NET (avant - après)                                           |    |    |    |    |              |
| POURCENTAGE NET = $\frac{\text{Bénéfice net} \times 100}{\text{C.A.}}$ |    |    |    |    |              |

**MODIFICATIONS A FAIRE SUBIR AU BENEFICE NET RESULTANT DE LA COMPTABILITE**

| NATURE DES MODIFICATIONS                                                               |                                                       | EXERCICE<br>année                                     |  | EXERCICE<br>année |  | EXERCICE<br>année |  | EXERCICE<br>année |  | OBSERVATIONS |
|----------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|--|-------------------|--|-------------------|--|-------------------|--|--------------|
|                                                                                        |                                                       | M. 19                                                 |  | M. 19             |  | M. 19             |  | M. 19             |  |              |
| AUGMENTATIONS                                                                          | Revenants et Réserves                                 | Revenants et Réserves                                 |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
|                                                                                        |                                                       | Revenants et Réserves                                 |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
|                                                                                        |                                                       | Revenants et Réserves                                 |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
|                                                                                        |                                                       | Revenants et Réserves                                 |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
|                                                                                        |                                                       | Revenants et Réserves                                 |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
|                                                                                        | Autres augmentations                                  | Fonds de réserve                                      |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
|                                                                                        |                                                       | Fonds de réserve                                      |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
|                                                                                        |                                                       | Fonds de réserve                                      |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
|                                                                                        |                                                       | Fonds de réserve                                      |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
|                                                                                        |                                                       | Fonds de réserve                                      |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
| TOTAL DES AUGMENTATIONS                                                                |                                                       |                                                       |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
| DIMINUTIONS                                                                            | Différence entre les augmentations et les diminutions | Différence entre les augmentations et les diminutions |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
|                                                                                        |                                                       | Différence entre les augmentations et les diminutions |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
|                                                                                        |                                                       | Différence entre les augmentations et les diminutions |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
|                                                                                        |                                                       | Différence entre les augmentations et les diminutions |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
|                                                                                        |                                                       | Différence entre les augmentations et les diminutions |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
|                                                                                        | Autres diminutions                                    | Autres diminutions                                    |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
|                                                                                        |                                                       | Autres diminutions                                    |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
|                                                                                        |                                                       | Autres diminutions                                    |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
|                                                                                        |                                                       | Autres diminutions                                    |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
|                                                                                        |                                                       | Autres diminutions                                    |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
| TOTAL DES DIMINUTIONS                                                                  |                                                       |                                                       |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
| DIFFERENCE ENTRE LES AUGMENTATIONS ET LES DIMINUTIONS                                  |                                                       |                                                       |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
| BENEFICE NET RES.                                                                      |                                                       |                                                       |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
| POURCENTAGE NET = $\frac{\text{Bénéfice net} \times 100}{\text{C.A. Total normalisé}}$ |                                                       |                                                       |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
| TOTAL A PRESENTER AU COMITE D'ADMINISTRATION                                           | Bénéfice net                                          | Bénéfice net                                          |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
|                                                                                        |                                                       | Bénéfice net                                          |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
|                                                                                        |                                                       | Bénéfice net                                          |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
|                                                                                        |                                                       | Bénéfice net                                          |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
|                                                                                        |                                                       | Bénéfice net                                          |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
|                                                                                        | Autres totaux                                         | Autres totaux                                         |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
|                                                                                        |                                                       | Autres totaux                                         |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
|                                                                                        |                                                       | Autres totaux                                         |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
|                                                                                        |                                                       | Autres totaux                                         |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
|                                                                                        |                                                       | Autres totaux                                         |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
| TOTAL A PRESENTER AU COMITE D'ADMINISTRATION                                           |                                                       |                                                       |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |
| BENEFICE IMPOTABLE                                                                     |                                                       |                                                       |  |                   |  |                   |  |                   |  |              |

- الملحق رقم 06: اشعار باعادة تقويم المحاسبة

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

NOTE N° 21  
Imp. Officielle (2007)

**Notification de Redressement suite  
à la vérification de Comptabilité**

Référence N° : Lettre avec  
A.R. A.M. \_\_\_\_\_

Le \_\_\_\_\_ 20\_\_\_\_

Suite à l'envoi de l'avis de vérification N° \_\_\_\_\_ du \_\_\_\_\_, vous avez fait l'objet  
d'une vérification de comptabilité du \_\_\_\_\_ au \_\_\_\_\_ au titre des exercices  
désignés : \_\_\_\_\_ se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après

En conséquence, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration  
fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certains impôts, droits  
et taxes et de vous réclamer un complément d'impôts pour les motifs exposés dans la  
présente notification.

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de quarante  
(40) jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions  
de redressements envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de  
votre part. (Art. 20-6 du Code des procédures fiscales).

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre, seront assortis des  
sanctions fiscales fixées par la loi.

Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes  
explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les  
présentes propositions ou pour y répondre (Article 20-4 du Code des procédures Fiscales).

La présente notification comporte \_\_\_\_\_ feuille (s), y compris celui-ci.

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

Le Chef de Brigade \_\_\_\_\_  
Nom et Grades des Vérificateurs \_\_\_\_\_

**- الملحق رقم 07: تقرير التحقيق في المحاسبة**

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série D n° 15 (2001)  
(n° Série A Mod. N° 1132 Tan)

Ministère des Finances

Direction Générale des Impôts

Direction des Impôts de la  
Wilaya de \_\_\_\_\_

IDENTIFIANT FISCAL

CODE TERRITOIRE

CODE ACTIVITE

NUMERO D'ARTICLE

# RAPPORT DE VERIFICATION DE COMPTABILITE

Nº \_\_\_\_\_ / 200 \_\_\_\_

**Entreprise Votée :** \_\_\_\_\_

**Attività:** \_\_\_\_\_

Address: \_\_\_\_\_

Brigade de Vérification N° \_\_\_\_\_

Agents Vérificateurs : \_\_\_\_\_

1992: 167, 1993a

| # 02 RESULTES                                                | # 03 OBJETOS DE LA VERIFICACION DE COMPTA FUERA DE CONTROL FISCAL DEL ESTADO |
|--------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------|
| 7.1. El management recibe el tiempo en ritmo                 | 1. Que de acuerdo al report de actividad                                     |
| — Formas de pago                                             | 2. Que de acuerdo al report de actividad de pago de actividad                |
| — Que de acuerdo al report de actividad de pago de actividad | 3. Que de acuerdo al report de actividad de pago de actividad                |
| — Que de acuerdo al report de actividad de pago de actividad | 4. Que de acuerdo al report de actividad de pago de actividad                |
| — Que de acuerdo al report de actividad de pago de actividad | 5. Que de acuerdo al report de actividad de pago de actividad                |
| — Que de acuerdo al report de actividad de pago de actividad | 6. Que de acuerdo al report de actividad de pago de actividad                |
| — Que de acuerdo al report de actividad de pago de actividad | 7. Que de acuerdo al report de actividad de pago de actividad                |
| — Que de acuerdo al report de actividad de pago de actividad | 8. Que de acuerdo al report de actividad de pago de actividad                |
| — Que de acuerdo al report de actividad de pago de actividad | 9. Que de acuerdo al report de actividad de pago de actividad                |
| — Que de acuerdo al report de actividad de pago de actividad | 10. Que de acuerdo al report de actividad de pago de actividad               |
| — Que de acuerdo al report de actividad de pago de actividad | 11. Que de acuerdo al report de actividad de pago de actividad               |
| — Que de acuerdo al report de actividad de pago de actividad | 12. Que de acuerdo al report de actividad de pago de actividad               |
| — Que de acuerdo al report de actividad de pago de actividad | 13. Que de acuerdo al report de actividad de pago de actividad               |
| — Que de acuerdo al report de actividad de pago de actividad | 14. Que de acuerdo al report de actividad de pago de actividad               |

- *Autismisme (syndrom)*. *Conditie in de hersen (syndrom) welke vaak, maar niet altijd,...*

- الملحق رقم 08: بطاقة انطلاق عملية التحقيق

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Série G, N° 23  
Imp. Officielle (1996)

**Fiche de début des travaux  
de vérification**

le \_\_\_\_\_

Numéro de l'Affaire \_\_\_\_\_ N° d'article d'imposition \_\_\_\_\_

Numéro d'identification Statistique \_\_\_\_\_

Nom et Prénom ou Raison Sociale \_\_\_\_\_

Activité \_\_\_\_\_

Adresse \_\_\_\_\_ Tél. \_\_\_\_\_

Avis de vérification de comptabilité N° \_\_\_\_\_ du \_\_\_\_\_

Remis ou Reçu le \_\_\_\_\_

Période à vérifier du \_\_\_\_\_ au \_\_\_\_\_

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :

M. \_\_\_\_\_

M. \_\_\_\_\_

M. \_\_\_\_\_

Date de début des travaux préparatoires \_\_\_\_\_

Date du contrôle incipin (1) \_\_\_\_\_

Date d'intervention sur place (contrôle au fond) \_\_\_\_\_

Lu et approuvé :

Le Chef de Service \_\_\_\_\_ Les Vérificateurs \_\_\_\_\_

(1) à remplir en cas de contrôle incipin.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للأمن

المديرية الجهوية للضرائب ورقلة

المديرية الولائية للسياحة والتراث

المندوبية الفرعية للرقابة الجبائية

مكتب المراجعات الجبالية

رقم : الموهنة / م ف ر ج / م م ج / 2014

بطاقة بداية أعمال التحقيق المحاسبي

الاسم واللقب :

## المعيار :

**النشاط : استثمار و تقدير**

المستوفان: الوادي .

الرقم الجبائي :

اشعار بالتعليق رقم : 00 / 2014 بتاريخ : 00/00/2014

سنوات محل التحقيق : 2010 + 2011 و 2012 و 2014

تاريخ بداية التحقيق : 00 / 001 / 2014

- الرسم على النشاط المهني
- الرسم على القيمة المضافة
- الضريبة على الدخل الاجمالي
- الضريبة على الاجور وحقوق الطابع
- الضريبة على ارباح الشركات

المدير الولائي للضرائب

- الملحق رقم 09 : اشعار بدفع المستحقات

State D - n° 17

**AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL**

N° : \_\_\_\_\_ Année : \_\_\_\_\_

مدينة الضرائب لولاية \_\_\_\_\_

CODE ACTIVITE : \_\_\_\_\_

DATE DE MISE EN RECouvreMENT : \_\_\_\_\_

DATE D'EXIGIBILITE : \_\_\_\_\_

RECETTE DES IMPOTS : \_\_\_\_\_

D : \_\_\_\_\_

(Cachet d'identification)

N. \_\_\_\_\_

الاسم (الاسم الكامل) : \_\_\_\_\_

التجارة أو المهنة : \_\_\_\_\_

Adresse : \_\_\_\_\_

العمارة : \_\_\_\_\_

Article d'imposition : \_\_\_\_\_

رقم التعريف الاحصائي : \_\_\_\_\_

Numéro d'identification Statistique : \_\_\_\_\_

رقم التعريف الضريبي : \_\_\_\_\_

Numéro d'identification Fiscale : \_\_\_\_\_

(Cachet d'identification)

(Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars)

Annex 2 2° - au 01/01/2014 (1)

| IMPOS - TAXES - DROITS<br>sur Produits à Recouvrer | ANNEXE<br>au rôle de<br>imposition<br>ou rôle | BASE<br>Imposable<br>(A) | TAUX<br>Imposable<br>(B) | MONTANT<br>redevance<br>(C) | TAUX | DROITS RESULTANT        |                                      | TVA<br>Montants | MONTANT<br>des droits<br>rapportés | PENALTES |         | TOTAL<br>des droits et pénalités<br>à payer |
|----------------------------------------------------|-----------------------------------------------|--------------------------|--------------------------|-----------------------------|------|-------------------------|--------------------------------------|-----------------|------------------------------------|----------|---------|---------------------------------------------|
|                                                    |                                               |                          |                          |                             |      | De la base<br>imposable | De la base<br>rapportée<br>(Déduire) |                 |                                    | Taux     | Montant |                                             |
| IRG                                                |                                               |                          |                          |                             |      |                         |                                      |                 |                                    |          |         |                                             |
| Impôts et Amendes (P+RG)                           |                                               |                          |                          |                             |      |                         |                                      |                 |                                    |          |         |                                             |
| I.S.                                               |                                               |                          |                          |                             |      |                         |                                      |                 |                                    |          |         |                                             |
| Versément Forcés                                   |                                               |                          |                          |                             |      |                         |                                      |                 |                                    |          |         |                                             |
| Taxe sur l'Activité Professionnelle                |                                               |                          |                          |                             |      |                         |                                      |                 |                                    |          |         |                                             |
| Taxe sur la Valeur Ajoutée                         |                                               |                          |                          |                             |      |                         |                                      |                 |                                    |          |         |                                             |
| Régime de TVA                                      |                                               |                          |                          |                             |      |                         |                                      |                 |                                    |          |         |                                             |
| Régime de TVA                                      |                                               |                          |                          |                             |      |                         |                                      |                 |                                    |          |         |                                             |

- الملحق رقم 10: بطاقة نهاية عملية التحقيق

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série D, N° 24  
Imp. Officielle (2007)

MINISTRE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Fiche de Fin des travaux  
de vérification

le

Numéro de l'Affaire ..... N° d'article d'imposition .....

Numéro d'identification Statistique .....

Nom et Prénom ou Raison Sociale .....

Activité .....

Avis de vérification de comptabilité N° ..... du .....

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

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

Date de notification de la position définitive de l'Administration .....

Lu et approuvé :

Le Chef de Service ..... Les Vérificateurs .....

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS  
DIRECTION DES IMPOTS DE SAIDA  
CENTRE DES IMPOT DE SAIDA  
SERVICE PRINCIPAL DE CONTROLE  
ET DE LA RECHERCHES  
N° /DIW/CDI/SPCR/SC/2016

SAIDA LE :

A

O B J E T / Duplicata D'avertissement.

pour me permettre d'asseoir l'imposition de

M .....

Activité .....

Adresse .....

Je vous pris, mon cher collègue de bien vouloir me faire parvenir un  
duplicata d'avertissement.

Impôts .....

Exercice .....

Article .....

LES VERIFICATEURS

- الملحق رقم 12: الجدول الفردي للمكلف بالضريبة

Table D - n° 37

**AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL**

N° : \_\_\_\_\_ Année : \_\_\_\_\_

مديرية الضرائب لولاية \_\_\_\_\_

CODE AGENTS : \_\_\_\_\_

DATE DE MISE EN RECOURS : \_\_\_\_\_

DATE D'EXIGIBILITE : \_\_\_\_\_

RECETTE DES IMPOTS : \_\_\_\_\_

(Cachet d'identification)

M. \_\_\_\_\_ السيد (أ) \_\_\_\_\_  
(nom et prénom - Raison sociale) (الاسم واللقب)

Activité ou Profession : \_\_\_\_\_ نشاط أو المهنة

Adresse : \_\_\_\_\_ العنوان

Article d'imposition : \_\_\_\_\_ رقم المادة

Numéro d'Identification Statistique : \_\_\_\_\_ رقم التعريف الإحصائي

Numéro d'Identification Fiscale : \_\_\_\_\_ رقم التعريف الضريبي

(Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars)

Table D - 37 - 1ère édition, 1999 / 2012

| IMPOTS - TAXES - DROITS<br>ou Produits à Recouvrer | ANNEE<br>au titre de laquelle<br>l'imposition est établie | BASE<br>imposable<br>(A) | BASE<br>imposable<br>déclarée<br>(B) | MONTANT<br>d'imposition<br>(C) | TAUX | DROITS RESULTANT        |                                     | T.V.A.<br>déductible | MONTANT<br>des droits<br>recouvrés | PENALITES |         | TOTAL<br>des droits et pénalités<br>à payer |
|----------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|--------------------------|--------------------------------------|--------------------------------|------|-------------------------|-------------------------------------|----------------------|------------------------------------|-----------|---------|---------------------------------------------|
|                                                    |                                                           |                          |                                      |                                |      | De la base<br>imposable | De la base<br>déclarée<br>(Excluse) |                      |                                    | Taux      | Montant |                                             |
| U.R.G.                                             |                                                           |                          |                                      |                                |      |                         |                                     |                      |                                    |           |         |                                             |
| Migrations et Années (NIRG) à I.R.S.               |                                                           |                          |                                      |                                |      |                         |                                     |                      |                                    |           |         |                                             |
| Versement Forfaitaire                              |                                                           |                          |                                      |                                |      |                         |                                     |                      |                                    |           |         |                                             |
| Taxe sur l'Activité Professionnelle                |                                                           |                          |                                      |                                |      |                         |                                     |                      |                                    |           |         |                                             |
| Taxe sur la Valeur Ajoutée                         |                                                           |                          |                                      |                                |      |                         |                                     |                      |                                    |           |         |                                             |
| Réintégration TVA/achats                           |                                                           |                          |                                      |                                |      |                         |                                     |                      |                                    |           |         |                                             |
| Pénalités d'assiette TVA                           |                                                           |                          |                                      |                                |      |                         |                                     |                      |                                    |           |         |                                             |
| Taxe sur achats                                    |                                                           |                          |                                      |                                |      |                         |                                     |                      |                                    |           |         |                                             |
| E 2700 - Enregistrement                            |                                                           |                          |                                      |                                |      |                         |                                     |                      |                                    |           |         |                                             |
| E 2 - C 200 - Timbre                               |                                                           |                          |                                      |                                |      |                         |                                     |                      |                                    |           |         |                                             |
| C 1 - D - 00 - TF et TA                            |                                                           |                          |                                      |                                |      |                         |                                     |                      |                                    |           |         |                                             |
| C 1 F - 00 - Impôt sur le Patrimoine               |                                                           |                          |                                      |                                |      |                         |                                     |                      |                                    |           |         |                                             |
| TOTAL GENERAL DU ROLE                              |                                                           |                          |                                      |                                |      |                         |                                     |                      |                                    |           |         |                                             |

## 121

## الفهرس

| الصفحة | العنوان                                                        |
|--------|----------------------------------------------------------------|
|        | الاهداء                                                        |
|        | الشكر                                                          |
| III    | الملخص                                                         |
| IV     | قائمة المحتويات                                                |
| V      | قائمة الجداول                                                  |
| VII    | قائمة الاشكال                                                  |
| VIII   | قائمة الملاحق                                                  |
| 122    | قائمة المختصرات                                                |
| أ      | مقدمة عامة                                                     |
| 01     | <b>الفصل الأول: الغش و التهرب الضريبي</b>                      |
| 02     | مقدمة الفصل                                                    |
| 03     | المبحث الاول : عموميات حول الغش و التهرب الضريبي               |
| 03     | المطلب الأول : ماهية و انواع الغش الضريبي                      |
| 03     | الفرع الأول : ماهية الغش الضريبي                               |
| 04     | الفرع الثاني : تصنيفات الغش الضريبي                            |
| 05     | المطلب الثاني : مفهوم و اسباب التهرب الضريبي                   |
| 05     | الفرع الأول : مفهوم التهرب الضريبي                             |
| 06     | الفرع الثاني : أسباب التهرب الضريبي                            |
| 10     | المطلب الثالث : أنواع التهرب الضريبي                           |
| 13     | المطلب الرابع : طرق التهرب الضريبي                             |
| 14     | المبحث الثاني : اثار التهرب الضريبي وطرق مكافحاته ومناهج قياسه |
| 15     | المطلب الأول : اثار التهرب الضريبي و طرق مكافحته               |
| 15     | الفرع الأول : اثار التهرب الضريبي                              |
| 20     | الفرع الثاني : طرق مكافحة التهرب الضريبي                       |
| 23     | المطلب الثاني : مناهج قياس التهرب الضريبي                      |
| 25     | خاتمة الفصل                                                    |

|    |                                                                          |
|----|--------------------------------------------------------------------------|
| 26 | الفصل الثاني : الرقابة الجبائية                                          |
| 27 | مقدمة الفصل                                                              |
| 28 | المبحث الأول : عموميات حول الرقابة الجبائية                              |
| 28 | المطلب الأول : الاطار القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية               |
| 33 | المطلب الثاني : مفهوم الرقابة الجبائية و أهداف الرقابة الجبائية          |
| 33 | الفرع الأول : مفهوم الرقابة الجبائية                                     |
| 34 | الفرع الثاني : أهداف الرقابة الجبائية                                    |
| 35 | المطلب الثالث : أشكال الرقابة الجبائية                                   |
| 37 | المطلب الرابع : مبادئ الرقابة الجبائية                                   |
| 38 | المطلب الخامس : صعوبات تطبيق الرقابة الجبائية                            |
| 42 | المبحث الثاني : فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش و التهرب الضريبي |
| 42 | المطلب الأول : مفهوم فعالية الرقابة الجبائية                             |
| 42 | المطلب الثاني : تقييم الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي   |
| 42 | الفرع الاول : مزايا الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي     |
| 44 | الفرع الثاني : سلبيات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي   |
| 46 | المطلب الثالث : سبل تفعيل اليات الرقابة الجبائية                         |
| 48 | المطلب الرابع: عقوبات الرقابة الجبائية                                   |
| 51 | خاتمة الفصل                                                              |
| 52 | الفصل الثالث : دراسة حالة تطبيقية -مركز الضرائب ولاية سعيدة              |
| 53 | مقدمة الفصل                                                              |
| 54 | المبحث الأول : تقديم مركز الضرائب لولاية سعيدة                           |
| 54 | المطلب الأول: بطاقة تعريفية لمركز الضرائب لولاية سعيدة                   |
| 55 | المطلب الثاني:الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية سعيدة                 |
| 56 | المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية لدى مركز الضرائب سعيدة           |
| 56 | الفرع الأول:تقنيات الرقابة الجبائية                                      |
| 58 | الفرع الثاني:اجراءات التحقيق                                             |
| 59 | المبحث الثاني:دراسة حالة تطبيقية لإجراء تقنيات الرقابة الجبائية          |
| 59 | المطلب الأول: حالة خاصة بالتحقيق المصوب في المحاسبة                      |
| 60 | الفرع الأول : التعريف بالمؤسسة                                           |

|     |                                                                       |
|-----|-----------------------------------------------------------------------|
| 60  | الفرع الثاني : العناصر الذي يعتمد عليها المراجع الجبائي أثناء التحقيق |
| 62  | الفرع الثالث : قانون الاجراءات الجبائية                               |
| 67  | المطلب الثاني : حالة خاصة بالتحقيق في المحاسبة                        |
| 67  | الفرع الأول : التحضير لعملية المراجعة المحاسبية                       |
| 68  | الفرع الثاني : اجراءات المراجعة                                       |
| 70  | الفرع الثالث : سير عملية المراجعة المحاسبية                           |
| 88  | خاتمة الفصل                                                           |
| 90  | خاتمة عامة                                                            |
| 94  | قائمة المصادر و المراجع                                               |
| 101 | الملاحق                                                               |
| 124 | الفهرس                                                                |