

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة العربي التبسي - تبسة



كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية، وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الرقم التسلسلي:/ 2022

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

فرع: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: مالية مؤسسة

المذكرة موسومة ب:

دور التحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

دراسة حالة: مديرية الضرائب لولاية تبسة

إشراف الأستاذ :

- مكاحلية محي الدين

من إعداد:

- بلعايب عيسى إسلام

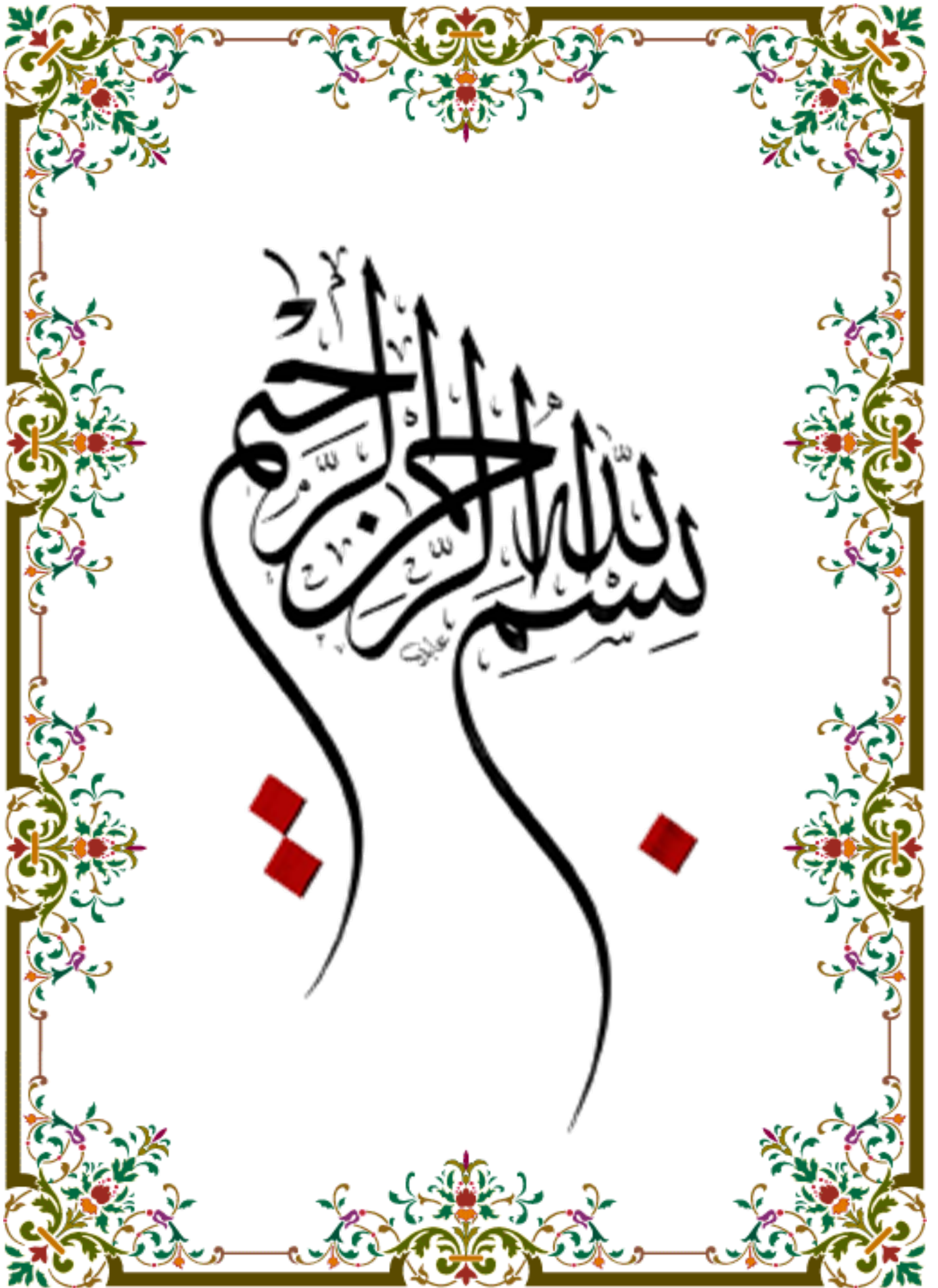
- عمارني عادل

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
بن عبود شادية	أستاذ مساعد -أ-	رئيسا
مكاحلية محي الدين	أستاذ محاضر -ب-	مشرفا ومقررا
زمال فيصل	أستاذ مساعد -أ-	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2021- 2022

سَلَامٌ عَلَيْكَ يَا رَسُولَ اللَّهِ
وَعَلَيْكَ بِرَحْمَةِ اللَّهِ
وَبِرَحْمَةِ اللَّهِ
وَبِرَحْمَةِ اللَّهِ



دُعَاء

اللهم لا تدعني أصاب بالغرور إذا نجحت ولا باليأس إذا فشلت.

وذكرني دائماً أن الفشل هو الخطوات الأولى التي تسبق النجاح.

اللهم إنا نسألك التقى والهدى وخير الدعاء، وخير المسألة، خير العمل وخير النجاح، وثبتني، وثقل موازيني وتقبل دعائي يا أرحم الراحمين.

اللهم يا من احتويت خلقك بلطفك العظيم، اللهم ارزقنا خير الأقدار وجميل القدر،

واقذف بقلبي رجائك ولا تجعل رجائي في أحد سواك،

اللهم وفقني في تعليمي وما أحلم أن أصبو إليه وبلغني إتمام دراستي وانفعني

بها واجعلني نافعاً لعبادك المخلصين يا كريم.

شكرتكم

الحمد لله الذي أثار طريقنا بالعلم، وأرشدنا إلى طريق الخير، ووفقتنا لعملنا المتواضع.

نتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير والاحترام إلى الأستاذ "مخالطة محي الدين" لقبوله الإشراف على هذا العمل وعلى توجيهاته ونصائحه القيمة.

كما نعبر عن عميق شكرنا وخالص تقديرنا إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الذين شرفونا بقبول مناقشة المذكرة وتقييمها. كما نشكر الأساتذة وجميع موظفي كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة الشيخ العربي التبسي. وكما نشكر جميع من ساعدنا من قريب أو من بعيد في إنجاز هذه المذكرة. وفي الأخير نتوجه بالشكر إلى كل من وافقتنا خلال هذا المشوار الدراسي الجامعي.

اللهم إنا نسألك خير المسألة وخير الدعاء وخير النجاح وخير العلم.

اللهم إنا نسألك علما نافعا وورقا طيبا وعملا متقبلا.

إِهْدَاء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لولا فضل الله علينا
إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة نبى الرحمة سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم
إلى من قال فيها الرحمان "وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا" بارك الله فيهما وحفظهما
إلى من أحمل اسمه بكل فخر.

إلى سندي في الحياة أخي عصام وأخواتي رعاهم الله ورزقهم الصحة والعافية
إلى بهجة البيت نجم الدين

إلى كل أساتذتي الكرام وكل من علمني حرفا طيلة هذا المشوار
إلى كل أصدقائي وزملائي والأقارب دون إستثناء وكل من كانوا حشداً لهمتنا كلما
رأوا ضجراً أو توان مئاً في بحثنا

إلى كل من أحببتهم في الله ولم تسعهم صفحتي...

عيسى إسلام

إِهْدَاء

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء
والمرسلين والحمد لله رب العالمين
أما بعد أهدي هذا العمل المتواضع
إلى من ربنتني وأنارت لي دربي وأعانتني بالصلوات والدعوات إلى
أعلى إنسان في هذا الوجود أُمي الحبيبة والغالية أطال الله في
عمرها.
إلى مثلي الأعلى وقدوتي في الحياة غلى من علمني أن الدنيا أولها
كفاح آخرها بإذن الله نجاح أبي الغالي حفظه الله.
إلى سندي وقوتي في الحياة إخوتي الأعزاء نصر الدين وفاطمة رعاهم
الله ورزقهم الصحة والعافية.
إلى قرّة عيني ورفيقة دربي نريمان وفقها الله في مشوارها الدراسي
إلى المشرف على عملي حفظه الله
وإلى كل الأساتذة الكرام وكل من علمني حرفاً طيلة هذا المشوار
الدراسي.
إلى كل أصدقائي وزملاء الدراسة 2 ماستر مالية المؤسسة دفعة 2022.
وفي الأخير أرجو من الله تعالى أن يجعل عملي هذا نفعاً يستفيد منه
جميع المقبلين على التخرج

عادل

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان دور التحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب الضريبي من خلال الكشف عن الأخطاء والتجاوزات التي تستعمل من طرف المكلفين بالضريبة وخاصة الشركات والمؤسسات الاقتصادية سواء بشكل عمدي أو غير عمدي، وهذا بهدف حماية الاقتصاد الوطني من جهة وإسترجاع حقوق المال من جهة ثانية، و لتحقيق ذلك قمنا بدراسة ميدانية على مستوى مديرية الضرائب لولاية تبسة، وبعد تحليل النتائج تم التوصل الى أن التحقيق المحاسبي المصوب من أهم الآليات التي تطبقها الإدارة الجبائية للتدقيق في مدى صحة البيانات والمعلومات المحاسبية، وما تتضمنه من حقائق عن المؤسسة لكشف أي تجاوزات أو عمليات تدليسية، والتي على أساسها يتم تعديل الأسس الجديدة للإخضاع الضريبي وتبليغها للمكلف.

الكلمات المفتاحية: المكلفين بالضريبة، التهرب الضريبي، تحقيق محاسبي مصوب، رقابة جبائية.

Summary:

This study aims to demonstrate the role of punctual accounting investigation in fighting the phenomenon of tax evasion through the detection of errors and abuses committed by taxpayers, especially companies and economic constitutions whether it was intentional or not, this is with the aim of protection of the national economy on one hand and recovering the rights of public funds on the other, and to achieve this we conducted a field study at the tax administration of tebessa, And after analyzing the results, it was concluded that the punctual accounting investigation is one of the most important mechanisms applied by the tax administration to check the validity of the data, the accounting information and the facts it contained about the institution to detect any violations or fraudulent operations, on the basis of which the new foundations of taxations are amended and reported to taxpayers.

Keywords: taxpayers, tax evasion, punctual accounting investigation, tax control.



فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
/	بسملة
/	دعاء
/	شكر وتقدير
/	الإهداء
/	ملخص البحث
I -IV	فهرس المحتويات
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
VII	قائمة الملاحق
VIII	قائمة الإختصارات
أ-ح	مقدمة
33-2	الفصل الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية الضريبة والتهرب الضريبي
03	المطلب الأول: مدخل مفاهيمي لضريبة
03	الفرع الأول: تعريف الضريبة
04	الفرع الثاني: خصائص الضريبة
05	الفرع الثالث: أهداف الضريبة
06	الفرع الرابع: القواعد التي تحكم الضريبة
08	المطلب الثاني: مفهوم التهرب الضريبي
08	الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي
09	الفرع الثاني: الإطار القانوني للتهرب الضريبي في الجزائر
11	المطلب الثالث: أنواع التهرب الضريبي



فهرس المحتويات

10	الفرع الأول: أنواع التهرب الضريبي وفقا لمعيار مشروعيته
12	الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي وفقا لمعيار حجمه
12	الفرع الثالث: أنواع التهرب الضريبي وفقا لمعيار مكان حدوثه
13	المبحث الثاني: أسباب التهرب الضريبي ومناهج قياسه
13	المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي
15	المطلب الثاني: مناهج قياس التهرب الضريبي
15	الفرع الأول: منهج تقدير الاقتصاد السري
18	الفرع الثاني: منهج تقدير عدم الالتزام الضريبي
21	المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي
23	المبحث الثالث: آثار التهرب الضريبي وكيفية معالجته على المستوى المحلي والدولي
24	المطلب الأول: آثار التهرب الضريبي
26	المطلب الثاني: معالجة التهرب الضريبي على المستوى المحلي
26	الفرع الأول: تحسين فعالية النظام الضريبي
28	الفرع الثاني: على مستوى الإدارة الجبائية
29	الفرع الثالث: على مستوى المكلف بالضريبة
30	الفرع الرابع: تطوير الرقابة الجبائية
31	المطلب الثالث: معالجة التهرب الضريبي على المستوى الدولي
33	خلاصة الفصل الأول
60-35	الفصل الثاني: دور التحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب الضريبي
35	تمهيد
36	المبحث الأول: عموميات حول الرقابة الجبائية
36	المطلب الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية
36	الفرع الأول: مفهوم الرقابة والرقابة الجبائية
37	الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

فهرس المحتويات

38	المطلب الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية
40	المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية
43	المبحث الثاني: التحقيق المحاسبي وإجراءاته العملية
43	المطلب الأول: ماهية التحقيق المحاسبي
43	الفرع الأول: مفهوم التحقيق المحاسبي
43	الفرع الثاني: أهداف التحقيق المحاسبي
44	المطلب الثاني: شروط وضمانات التحقيق المحاسبي
44	الفرع الأول: شروط التحقيق المحاسبي
47	الفرع الثاني: الضمانات المتعلقة بسير التحقيق
48	المطلب الثالث: إجراءات التحقيق المحاسبي
55	المبحث الثالث: التحقيق المحاسبي المصوب كآلية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي
55	المطلب الأول: مفهوم التحقيق المصوب
55	الفرع الأول: تعريف التحقيق المحاسبي المصوب
56	الفرع الثاني: شروط التحقيق المحاسبي المصوب
57	المطلب الثاني: أهداف ونطاق التحقيق المحاسبي المصوب
57	الفرع الأول: هدف التحقيق المصوب
57	الفرع الثاني: نطاق التحقيق المصوب
58	المطلب الثالث: إجراءات التحقيق المحاسبي المصوب في تفعيل الرقابة الجبائية
60	خلاصة الفصل الثاني
79-62	الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور التحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية -تبسة-
62	تمهيد
63	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية تبسة
63	المطلب الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية تبسة
65	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية تبسة

فهرس المحتويات

65	المطلب الثالث: المديرية الفرعية التي تتضمنها المديرية الولائية
66	الفرع الأول: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية
66	الفرع الثاني: المديرية الفرعية للتحصيل
67	الفرع الثالث: المديرية الفرعية للمنازعات
68	الفرع الرابع: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
69	الفرع الخامس: المديرية الفرعية للوسائل
71	المبحث الثاني: الدراسة الميدانية للتحقيق المصوب لملف جبائي
71	المطلب الأول: عموميات عن المؤسسة
72	المطلب الثاني: إجراءات التحقيق المصوب
77	المطلب الثالث: التبليغ بنتائج التحقيق المصوب
79	خلاصة الفصل الثالث
81	الخاتمة
85	قائمة المراجع
91	الملاحق

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
07	جدول التصاعدية بالشرائح	01
11	أوجه التشابه والاختلاف بين التجنب والغش الضريبي	02
74	الرسم على النشاط المهني	03
74	الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال	04
75	جدول الحسومات المرفوضة المتعلقة بالفاتورات	05
76	الضريبة على أرباح الشركة	06
77	الضريبة على الدخل الإجمالي	07

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
65	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية تبسة	01

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
72	إشعار بالتحقيق	01
72	وصل إستلام خاص بالإشعار بالتحقيق	02
72	تبليغ أولي بنتائج التحقيق المصوب	03
73	طلب عدم توفر مقر لإجراء التحقيق	04
73	محضر جلسة مناقشة الأسس	05
78	وصل إستلام خاص بالتبليغ الأولي	06
78	التبليغ النهائي	07

قائمة الإختصارات

الإختصار	الدلالة باللغة الأصلية وباللغة العربية
EURL	Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée شركة الشخص الواحد ذات المسؤولية المحدودة
IRG	Impôt sur le Revenu Global الضريبة على الدخل الإجمالي
TAP	Taxe sur l'Activité Professionnelle الرسم على النشاط المهني
IRG/S	Impôt sur le Revenu Global / Salaire الضريبة على الأجور والرواتب
TVA	Taxe sur Valeur Ajouté الرسم على القيمة المضافة



مقدمة

مقدمة:

إن المرحلة الاقتصادية التي مرت بها دول العالم الثالث وضعت هذه الدول أمام مسؤولية التعجيل في التنمية الاقتصادية أكثر من ذي قبل، حيث تشكل هذه الأخيرة محورًا هامًا في أي دولة خاصة فيما يتعلق بالاستدامة فيها، كما يشكل البحث من مصادر التمويل محورًا أهم، ونظرًا لارتباط التنمية بوسائل التمويل يعتمد في ذلك على مصادر داخلية وأخرى خارجية مختلفة، كما تحرص الدولة على رفعها بما يضمن لها الديمومة والاستمرارية.

حيث تعتبر الضرائب من بين أهم المصادر والأدوات التي تلجأ إليها الدولة في سياستها المالية لتحقيق الأهداف المرجوة سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية أو تنموية، لذلك فإن ديمومة هذا المفهوم واستمراره المرهون بمدى استجابة والتزام المكلفين بواجباتهم الضريبية.

كما أن المتتبع لطبيعة النظام الضريبي الجزائري الراهن يرى أنه نظام تصريحي يمنح الحرية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يتطابق مع نشاطاتهم ومدخلهم الحقيقية، ثم تقوم الإدارة الجبائية بمراقبة تلك التصريحات والتأكد من مدى صحتها نظرًا للأخطاء المرتكبة أحيانًا أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية بهدف التهرب الضريبي.

وحفاظ على مصالح الخزينة العمومية منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة بهدف استرجاع المال العام ومكافحة التهرب الضريبي أو التخفيف من حدته، وهذا لانعكاساتها السلبية على الاقتصاد الوطني بشكل عام والخزينة بشكل خاص.

و من بين أهم الوسائل الرقابة الجبائية لتحقيق أهدافها نجد التحقيق المحاسبي المصوب التي تعتبر أداة وقائية وردعية في آن واحد، و كما يمارس من طرف أجهزة مختصة في الرقابة الجبائية و أعوان محققين لديهم الكفاءة المهنية العالية في المجال الضريبي و المحاسبي، مع منحهم المشرع لعدة صلاحيات و بالمقابل عدة التزامات التي تعتبر ضمانات ممنوحة للمكلفين بالضريبة، بهدف التقليل من الإغفالات و التجاوزات المستعملة من طرف المكلفين بالضريبة و التي تعود سلبيًا على الحصيلة الضريبية، و كذا تحسين العلاقة بين المكلف و الإدارة الجبائية، كما لها هدف آخر يتمثل في تشجيع المكلفين الحريصين على دفع المبلغ الصحيح للضريبة في الأجل المحددة و معاقبة المكلفين الذين لا يلتزمون بواجباتهم الجبائية.



أولاً: إشكالية البحث

من خلال هذا العرض الموجز تتضح لنا معالم إشكالية البحث التي يمكن صياغتها كالتالي:

ما مدى مساهمة التحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر؟

تقودنا هذه الإشكالية إلى طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ماذا نعني بالتهرب الضريبي؟ وما هي الآثار المترتبة عنه؟
- ما المقصود بالرقابة الجبائية وفيما تتمثل أشكالها؟
- ما المقصود بالتحقيق المحاسبي المصوب؟
- ما هي الإجراءات التي يتم الاعتماد عليها في عملية التحقيق المحاسبي المصوب؟

ثانياً: فرضيات البحث

بعد طرح الإشكالية والتساؤلات الفرعية السابقة تبادرت في أذهاننا بعض الفرضيات التي ستكون منطلقاً للدراسة وهي على النحو التالي:

- 1- التهرب الضريبي هو ظاهرة سلبية تمس آثاره جميع الجوانب المالية، الاقتصادية، الاجتماعية؛
- 2- تعتبر الرقابة الجبائية أداة أساسية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر؛
- 3- يعتبر التحقيق المحاسبي المصوب من بين أهم إجراءات الرقابة الجبائية في الكشف عن التهرب الضريبي.

ثالثاً: أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام و في تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، كما نجد أن ظاهرة التهرب الضريبي من أبرز الحقب التي تواجهها الدولة في رسمها و تنفيذها لمختلف سياساتها مما يستدعي الأمر ضرورة مجابهة هذه الآفة، و مما لا شك فيه أن الرقابة الجبائية تسعى جاهدة للحد أو التخفيف من هذه الظاهرة ذات الأبعاد الخطيرة من جهة و استرجاع حقوق المال العام من جهة أخرى، و من الآليات التي تعتمد عليها

الرقابة الجبائية في تحقيق أهدافها نجد التحقيق المحاسبي المصوب التي تعتبر من أبرز مقومات هذه الوسيلة الردعية و الوقائية في آن واحد.

رابعاً: أهداف البحث

- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي ومدى تأثيرها؛
- الخروج بحلول لمعالجة التهرب الضريبي على المستوى المحلي والدولي؛
- التعريف بالرقابة الجبائية من خلال التطرق للإطار المفاهيمي والتنظيمي؛
- تسليط الضوء على التحقيق المحاسبي المصوب وتبيان مدى دوره في الحد أو التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي.

خامساً: أسباب اختيار الموضوع

- ملائمة الموضوع مع التخصص؛
- الرغبة الشخصية في التعرف على موضوع الضريبة، ومعرفة التهرب الضريبي وإزالة الغموض عنه؛
- إرساء وزيادة الوعي الضريبي؛
- التركيز على موضوع التحقيق المحاسبي المصوب كونه أحدث مواضيع الرقابة الجبائية؛
- حب التطلع لمعرفة خبايا هذه الظاهرة من أجل إثراء معارفي وقدراتي.

سادساً: المنهج المتبع

حتى نتمكن من الإجابة على الإشكالية واختبار صحة الفرضيات المصاغة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي لعرض الإطار النظري للتهرب الضريبي، والرقابة الجبائية وأشكالها حيث ركزنا فيها على التحقيق المحاسبي المصوب وإجراءاته أما بخصوص الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على دراسة حالة ميدانياً.

سابعاً: حدود الدراسة

- الحدود المكانية: تمت الدراسة على مستوى مديرية الضرائب لولاية تبسة؛
- الحدود الزمنية: شملت الدراسة السنتين محل التحقيق 2017-2018.

– فترة التبرص: للحصول على المعلومات الضرورية قمنا بالتبرص ابتداءً من 25 مارس إلى غاية 23 أبريل.

ثامنا: الدراسات السابقة

1: الدراسات باللغة العربية

1. سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014.

تهدف هذه الدراسة إلى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وواقعها في ظل النظام الضريبي الجزائري، ومعرفة أهم مكونات التدقيق الجبائي وقدرته على المساهمة في الحد من التهرب الضريبي.

إشكالية الدراسة: إلى أي مدى تساهم فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي؟

وقد توصلت الباحثة إلى عدة نتائج نذكر منها:

✓ أن التدقيق الجبائي له دور إيجابي في تحقيق الفعالية الجبائية، من حيث برنامج التدقيق الجبائي وما يتوفر عليه المدقق الجبائي من مؤهلات علمية، عملية، دقة ومصداقية عمليات التدقيق، وهذا ما يؤدي إلى زيادة الإيرادات والحد من التهرب الضريبي لتحقيق الفعالية.

وتمثلت علاقة هذا الموضوع بدراستنا في الحد من التهرب الضريبي عبر التدقيق الجبائي.

2. قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2012/2011.

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف مدى مساهمة المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، حيث تعتبر المراجعة الجبائية أحد العوامل الهامة ضمن النظام الضريبي التصريحي لما لها من قدرة على إدارته بعدالة وانصاف.

وجاءت الإشكالية كما يلي: ما هو دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية؟

وكان من ضمن النتائج المتوصل إليها التالي:

✓ برنامج المراجعة الجبائية يساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية من خلال الطبيعة التصريحية للنظام الضريبي الجزائري والتي تجعل من المكلف يصرح بحسب مقدرته التكلفة وفي الوقت الملائم.

✓ إن تعزيز ثقافة الجودة في المصالح الجبائية خاصة على مستوى آلية المرجعة الجبائية من شأنه أن يعمل على تحسين جودة التصريحات الجبائية، وذلك بزيادة الالتزام الضريبي الطوعي للمكلفين بالضريبة.

اما علاقة هذا الموضوع بدراستنا فتمثلت في كيفية زيادة الإلتزام الضريبي للمكلف بالضريبة وتحسين جودة التصريح الجبائي.

3. الياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010/2009.

هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي مع معرفة أشكالها والأسباب التي ساهمت في نشأتها وتطورها وواقعها في ظل النظام الضريبي الجزائري، وكذلك إبراز أهمية التدقيق المحاسبي بشكل عام والتدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية بشكل خاص من خلال التأكد من مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية والمحاسبية المكتتبه من طرف المتعاملين الإقتصاديين.

إشكالية الدراسة: كيف يساهم التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية؟

من نتائج هذه الدراسة ما يلي:

✓ هناك عدة مبادئ وفروض محاسبية يجب على العون المدقق التعرف عليها وهذا من أجل كشف الأخطاء والتجاوزات المتعلقة بالمعالجة المحاسبية وما تخفيه من تلاعبات على مستوى تخفيض الإيرادات أو تضخيم المصاريف.

✓ يجب على العون المدقق الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية التدقيق المحاسبي بهدف رسم الخطط المتبعة وتحديد مختلف الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط.



العلاقة بين الموضوع ودراستنا هي استخدام التحقيق المحاسبي للأغراض الجبائية ودعمه للرقابة الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري.

4. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012/2011.

فبينت هذه الدراسة أهمية جودة المعلومات المحاسبية وحاجة مستخدميها إليها، والتعريف بمختلف مصالح الرقابة الجبائية وبدور كل منها، كما إبراز الأدوار الأخرى الخفية للرقابة الجبائية بخلاف مكافحة التهرب الجبائي.

إشكالية الدراسة: ما هو دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟

من النتائج المتوصل إليها في هذا البحث:

✓ يقتصر دور الرقابة الجبائية في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على الجوانب التالية: خاصية الملائمة (ملائمة لأغراض حساب الضرائب والرسوم)، خاصية الموثوقية (تركز على الأخطاء والثغرات التي لها أثر على مبلغ الضرائب والرسوم الواجبة)، خاصية القابلية للمقارنة (يجب أن تكون متوافقة مع الشكل المحاسبي والجبائي)، خاصية الثبات (تختص بالتغيرات التي تؤدي إلى تدني قيمة الضرائب والرسوم)، خاصية الشمول (شاملة للأغراض الجبائية).

علاقة الموضوع بدراستنا هي ان كلاهما في مجال محاربة التهرب الضريبي والدور المباشر للرقابة الجبائية في محاربته.

2: الدراسات باللغات الأجنبية

1. Mahdaoui Meryem, La contribution de l'audit fiscal à l'appuit du controle fiscal, Memoire fin d'etude pour l'obtention du diplome De Master, Universite d'ADRAR, 2013/2014.

يسمح التدقيق الجبائي بتقدير وتقييم نقاط القوة والضعف من أجل تسليط الضوء على المخاطر الضريبية المحتملة للمؤسسة، وهو بذلك يتيح فرصة لرفع اللبس على الشكوك والمسائل المالية للوحدة الإقتصادية، ومن ثم تسهيل عملية اتخاذ القرار، كما أن التوصيات والتوجيهات الناتجة عن التشخيص تساهم في تحقيق الأمن من المخاطر الجبائية للمؤسسة، وتساعد على تحسين الأداء، فهذا الإجراء مفيد وضروري لمنع أو استباق المخاطر المرتبطة بالرقابة الجبائية.

Problematique: Quel est le rôle de l'audit fiscal dans l'appui de contrôle fiscal?

الإشكالية: فيما يتمثل دور التحقيق الضريبي في دعم الرقابة الجبائية؟

نتائج الدراسة:

✓ يسمح التحقيق الضريبي باكتشاف المجالات التي يمكن فيها للمكلف ارتكاب أخطاء او انتهاكات ضارة للإدارة الجبائية وتساعد الرقابة الجبائية في عملية الحد من التلاعب الضريبي للمكلفين.

تتمثل العلاقة بين هذا الموضوع ودراستنا في أن كلاهما في مجال الرقابة الجبائية ومساهمتها في الأمانة الضريبية.

2. Kharroubi Kamel, Le Control fiscal comme un outil de lutte contre la fraude, Memoire de Magister en Sciences commerciales, Universite d'Oran, 2010/2011.

التهرب الضريبي ظاهرة منتشرة على نطاق واسع وتشكل تهديدا للإقتصاد الوطني لأنه يتسبب بعجز كبير في ميزانية الدولة ويتمثل في عدة أشكال وممارسات احتيالية كالفواتير الوهمية وتضخيم النفقات، وهي مهمة ومسؤولية الضرائب في محاربة هذه الظاهرة عبر التحقق من محاسبة المؤسسة والتأكد من صحة التصريح الضريبي عبر الإستعانة بمختلف أشكال الرقابة الجبائية.

Problematique: Compte tenu de l'importance et l'étendu du phénomène de la fraude fiscale, Est ce que l'état peut se baser sur le controle fiscal comme un moyen efficace pour lutter contre ce fléau?



الإشكالية: بالنظر إلى أهمية ومدى الظاهرة المتمثلة في التهرب الضريبي، هل يمكن الإعتماد على الرقابة الجبائية كوسيلة لمحاربتة؟

بعض النتائج المتوصل لها في هذه الدراسة:

✓ للرقابة الجبائية فيما يتعلق بردع وقمع التحايل والتهرب الضريبي أهمية بالغة فهو يساهم بقوة في تعزيز العدالة الضريبية وتحسين جودة الإفصاح الضريبي ويساعد على إصلاح الإغفالات والأخطاء والتلاعبات التي قد يرتكبها المكلف بالضريبة.

تاسعا: هيكل الدراسة

وانطلاقا من طبيعة هذا الموضوع لتحقيق الأهداف المنتظرة منه، وللتمكن من عرضه بطريقة منتظمة ومتناسقة ولإلمام بجوانب الموضوع قدر المستطاع، قمنا بتقسيم موضوع الدراسة إلى ثلاث فصول أساسية.

فصلين نظريين، فصل تطبيقي.

الفصل الأول: يهتم بالإطار النظري للتهرب الضريبي ويتكون بدوره من ثلاث مباحث وهي:

- **المبحث الأول:** ماهية الضريبة والتهرب الضريبي؛
- **المبحث الثاني:** أسباب التهرب الضريبي ومناهج قياسه؛
- **المبحث الثالث:** آثار التهرب الضريبي وكيفية معالجته على المستوى المحلي والدولي.

الفصل الثاني: جاء تحت عنوان التحقيق المحاسبي المصوب ودوره في مكافحة التهرب الضريبي

مقسم إلى:

- **المبحث الأول:** عموميات حول الرقابة الجبائية؛
- **المبحث الثاني:** التحقيق المحاسبي وإجراءاته العملية؛
- **المبحث الثالث:** التحقيق المحاسبي المصوب كآلية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

الفصل الثالث: والأخير تناولنا فيه دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية تبسة مقسم إلى:

- **المبحث الأول:** تقديم مديرية الضرائب لولاية تبسة؛
- **المبحث الثاني:** الدراسة الميدانية للتحقيق المصوب لملف جبائي.

الفصل الأول

التأصيل النظري لظاهرة التمرد

الضريبي

الفصل الأول: التأصيل النظري لظاهرة التهرب الضريبي

تمهيد:

تعد الضريبة عبئاً على المكلف بها، بحيث لا يوجد لها مقابل مباشر و إنما يدفعها باعتباره عضواً في المجتمع، و مساهمة منه في النفقات العامة، و من هنا تظهر فكرة التملص من الواجبات الجبائية و تقادي تحمل العبء الضريبي، و لتحقيق هذا الغرض قد يستعمل الفرد تقنيات و طرق مختلفة من العادية إلى تلك المعقدة و هذا ما يسمى بظاهرة التهرب الضريبي، حيث أصبحت هذه الظاهرة تهدد اقتصاد الدولة و نظراً للانتشار الواسع لها تعددت الآراء في تحديد أسبابها فمنهم من أرجعها إلى وجود ثغرات في التشريعات الاقتصادية و منهم من أرجعها إلى ضعف الإدارة الضريبية و سوء التسيير فيها.

قصد دراسة هذه الظاهرة وإبراز الآثار السلبية لها قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى:

- **المبحث الأول:** ماهية الضريبة والتهرب الضريبي؛
- **المبحث الثاني:** أسباب التهرب الضريبي ومناهج قياسه؛
- **المبحث الثالث:** آثار التهرب الضريبي وكيفية معالجته على المستوى المحلي والدولي.

المبحث الأول: ماهية الضريبة والتهرب الضريبي

تعتبر الضريبة أحد أهم الوسائل لتغطية الأعباء العامة للدولة وتمويل الخزينة العمومية، فهي اقتطاع مالي إجباري من الخدمة المالية للمكلف لتحقيق أهداف تنموية تسطرها الدولة، لكن غالباً ما يلجأ المكلف إلى تصرفات معينة من أجل التخلص من الضريبة المفروضة عليه عن طريق ما يصطلح عليه بالتهرب الضريبي لذلك في هذا المبحث سنتطرق إلى ثلاثة مطالب وهي:

➤ **المطلب الأول: مدخل مفاهيمي للضريبة؛**

➤ **المطلب الثاني: مفهوم التهرب الضريبي؛**

➤ **المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي.**

المطلب الأول: مدخل مفاهيمي للضريبة

تعد الضريبة من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة، كما تساهم بنسبة كبيرة في تغطية النفقات العمومية.

الفرع الأول: تعريف الضريبة

- تعرف الضريبة بأنها: "فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة، أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة".¹
- فريضة مالية نقدية تستأديها الدولة جبراً من الأفراد بدون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة وتحقيق الأهداف التابعة من مضمون فلسفتها السياسية.²
- أداء نقدي تقرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة.³

¹ - سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، بيروت، لبنان، 2008، ص 117.

² - عادل فليح العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الطبعة الثانية، عمان، 2011، ص 119.

³ - عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1992، ص 151.

الفرع الثاني: خصائص الضريبة

انطلاقاً من مجمل التعاريف المقدمة يمكن تحديد خصائص الضريبة فيما يلي:

- 1- **الضريبة فريضة نقدية:** ويقصد بأن الضريبة فريضة مالية أنها استقطاع مالي من ثروة أو دخل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، وبما أنها فريضة مالية فإن ما يتم جبايته من الأفراد يجب أن يأخذ صفة المال، سواء كان الاقتطاع في شكل نقدي أو عيني.¹
- 2- **الضريبة فريضة إجبارية:** يعد فرض الضريبة وجبايتها عملاً من أعمال السلطة العامة، بمعنى أن فرض الضريبة أو جبايتها يستند إلى الجبر ويعني ذلك أن النظام القانوني للضريبة هو اختصاص أصيل للدولة لا يجوز أن يكون محلاً للاتفاق بين الدولة والأفراد، فسعر الضريبة والمكلف بأدائها وتحصيلها وتحديد وعائها تتم بإرادة الدولة المنفردة، وإن كان ذلك لا يحول دون اعتبار المكلف بالضريبة قابلاً بها من الناحية السياسية، وذلك عن طريق موافقة ممثليه في البلاد البرلمانية على القوانين الصادرة بفرض الضريبة.²
- 3- **الضريبة تدفع بصورة نهائية:** ويقصد به أن الفرد الذي يلتزم بدفع الضريبة، إنما يدفعها للدولة بصفة نهائية فلا تلتزم الدولة برد قيمتها إليه بعد ذلك وفي هذا تختلف الضريبة عن الفرض العام الذي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين في سنداته ويدفع فوائد عن المبالغ المكتتب بها في أغلب الأحيان.³
- 4- **الضريبة تدفع بدون مقابل:** المكلف يقوم بأدائها على أساس مساهمته في المجتمع، وباعتباره عضواً في الجماعة وليس باعتباره ممولاً للضرائب، وعلى هذا فإنه يبدو منطقياً أن يساهم في تغطية أعباء الدولة التي تحمي الجماعة وتشرف عليهم.⁴
- 5- **حصيلة الضرائب تمكن الدولة من تحقيق النفع العام:** ذلك أن الدولة لا تلتزم بمقابل كما ذكرنا بتقديم خدمة معينة أو نفع خاص إلى المكلف بدفع الضريبة، بل أنها تحصل على حصيلة الضرائب بالإضافة إلى غيرها من الإيرادات العامة من أجل القيام باستخدامها في مصارف

¹ - سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص ص 117-118.

² - عادل فليح العلي، مرجع سبق ذكره، ص 120.

³ - عادل أحمد حشيش، مرجع سبق ذكره، ص 153.

⁴ - أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة التاسعة، عمان، الأردن، 2015، ص 127.

الفصل الأول: التأصيل النظري لظاهرة التهرب الضريبي

الإفناق العام الذي يترتب على القيام به من تحقيق منافع عامة للمجتمع، وبالإضافة إلى هذا فقد أصبحت الضريبة تستخدم في الآونة الراهنة، حين تزداد درجات التدخل الاقتصادي والاجتماعي للدولة، في تحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية مختلفة لا شك في نفعها العام.¹

الفرع الثالث: أهداف الضريبة

للضريبة أهداف مختلفة وتتمثل هذه الأهداف فيما يلي:

- 1- الأهداف المالية:** يعتبر الهدف الأساسي و التاريخي للضريبة هو تحصيل الأموال اللازمة للنفقات العامة، و مع تزايد حجم النفقات العامة في الدولة الحديثة يتطلب زيادة في الإيرادات العامة، و مع الجمود النسبي لمصادر الإيرادات الأخرى، فإن الضريبة تعتبر أكثر ملائمة من حيث وضع أسعار لها تكفل زيادة حصيلة الضريبة، و تتوقف الحصيلة في واقع الأمر على مدى كفاءة الجهاز الضريبي و تحسين أسلوب تحصيل الضرائب و تتبع حالات التهرب للحد منها ما يساعد على زيادة الحصيلة دون الحاجة لرفع أسعار الضريبة، و الهدف المالي لغرض الضرائب هو زيادة حصيلتها مع استقرار هذه الحصيلة و تتميتها باستمرار.²
- 2- الأهداف الاقتصادية:** ويقصد به أن الضريبة تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي، ويمكن إنجاز أهم الأهداف الاقتصادية فيما يلي:

- تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة فتعقبها من الضرائب كلياً أو جزئياً؛
 - حماية الصناعات الوطنية ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات؛
 - استعمال حصيلة الضرائب المفروضة على أصحاب الدخل المرتفعة لتمويل النفقات الحكومية.
- 3- الأهداف الاجتماعية:** تعمل الضريبة على تحقيق بعض الأغراض الاجتماعية والتي من أهمها:
 - تخفيف حدة التفاوت بين الدخل والثروات المرتفعة وذلك بأن تعتمد الدولة على زيادة الضرائب على أصحاب الدخل والثروات المرتفعة، ثم تقوم بإعادة توزيع حصيلتها على أصحاب الدخل المنخفضة؛

¹ - عادل أحمد حشيش، مرجع سبق ذكره، ص 153.

² - خديجة الأعسر، اقتصاديات المالية العامة، دار الكتب المصرية، مصر، 2016، ص 139.

الفصل الأول: التأصيل النظري لظاهرة التهرب الضريبي

- إن تطور وظائف الدولة وتقدم نظريات المالية العامة قد أدى إلى اتساع مجال الضريبة وتنوع أساليبها وتعدد استخداماتها لتحقيق إلى جانب وظيفتها التمويلية أهداف أخرى اقتصادية واجتماعية؛
- على سبيل المثال أن يقرر المشرع الضريبي تخفيف الأعباء الضريبية كإعفاء بعض المؤسسات والجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية معينة من الضرائب.
- 4- الأهداف السياسية:** إن فرض رسوم جمركية مرتفعة على منتجات بعض الدول، وتخفيضها على منتجات أخرى يعتبر استعمالاً للضريبة لأهداف سياسية، كما هو الحال في الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة "اليابان والولايات المتحدة الأمريكية".¹

الفرع الرابع: القواعد التي تحكم الضريبة

يقصد به مجموعة القواعد والمبادئ التي يتعين على المشرع المالي الاسترشاد بها ومراعاتها عند تقرير النظام الضريبي في الدولة، فهي تعمل على تحقيق مصلحة المكلف من جهة، ومصلحة الخزانة العامة من جهة أخرى، ويعتبر آدم سميث أول من نظمها وصاغها في كتابه "ثروة الأمم" وتتلخص هذه القواعد فيما يلي:

- 1- قاعدة العدالة:** وهو المبدأ الأول الذي يجب مراعاته في كل ضريبة تفرض على الناس وقد شرح آدم سميث هذا المبدأ بقوله " يجب أن يشترك رعاية الدولة في نفقات الحكومة كل بحسب الإمكان تماماً لمقدرته أي نسبة دخله الذي يتمتع به في حماية الدولة". وعليه فالعدالة مطلوبة في كل أمر من الأمور التي تتحقق في الضريبة من خلال:²

- المساواة في وجوب فرض الضريبة؛

- إعفاء الأفراد الذين يتحقق فيهم الحد الأدنى لفرض الضريبة؛

- منع ازدواجية الضريبة؛

- مراعاة الظروف الشخصية لدافع الضريبة.

¹ - عوادي مصطفى وآخرون، الرقابة الحياتية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالوادي، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 02، العدد 01، 2019، ص 70.

² - نفس المرجع، ص 71.

الفصل الأول: التأصيل النظري لظاهرة التهرب الضريبي

فمثلا في القانون الجزائري نجد المادة 104 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة لسنة 2021، تنص على أنه تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي IRG تبعا للجدول التصاعدي مبيّن الآتي:

الجدول رقم (01): جدول التصاعدي بالشرائح

النسبة المئوية	قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0%	لا يتجاوز 120,000
20%	من 120,001 – 360,000
30%	من 360,001 – 1440,000
35%	أكثر من 1440,000

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2021، ص 23.

2- قاعدة اليقين: أن تكون الضريبة معلومة وواضحة بالنسبة للممول بشكل يقيني لا غموض فيه ولا تحكم، ذلك أنه من الأهمية بمكان أن يعرف الفرد المخاطب بالقاعدة الضريبية مدى التزامه بها على وجه التحديد وبصورة واضحة حتى يحدد موقفه المالي، ويعرف مدى ما يلتزم به من ضرائب، سواء من حيث أهميتها وسعره وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها، من تحديد للوعاء، أي بيان لكيفية الربط والتحصيل وغير هذا من المسائل الفنية الخاصة بالتنظيم الفني للضرائب، ومن أجل أن يتحقق ذلك ينبغي أن يتوفر أمرين هما:¹

أولهما: أن تكون التشريعات المالية و الضريبية واضحة جلية بحيث يفهمها عامة الناس دون عناء، و أثر هذه الناحية في وفرة الضريبة لا تحتاج إلى كثير إيضاح، و ذلك أنه كلما كانت صياغة تشريع ما من التشريعات المشار إليها تشتمل على تأويلين مختلفين، فإن المكلف يختار بطبيعة الحال التأويل الذي يفيد، فيضر بحصيلة الضريبة، و في حالة اضطراره للأخذ بتأويل الإدارة، قضاء أو إدارة، فإن هذا الاضطرار يترك أثرا سيئا في نفسه كان بالإمكان تقاديه بنصوص واضحة، و قد يكون هذا الأثر سببا في حمله على التهرب في المستقبل من الضرائب.

¹ - عادل أحمد حشيش، مرجع سبق ذكره، ص 159.

الفصل الأول: التأصيل النظري لظاهرة التهرب الضريبي

ثانيهما: أن تجعل الدولة في متناول المكلفين جميع القوانين المتعلقة بها تقرره من ضرائب وما يتفرع عنها من قرارات ولوائح وتعليمات، وذلك عن طريق النشر والإيضاح في الجريدة الرسمية أو بإحدى وسائل النشر الأخرى.

1- قاعدة الملائمة في الدفع: تقضي هذه القاعدة أن يكون ميعاد دفع الضريبة مناسباً وملائماً للقدرة المالية للمكلف، والتخفيف قدر المستطاع من وقع ثقلها ودفعها، وهذا يعني أن جباية الضريبة وتحصيلها يكون في وقت لاحق على حصول الدخل، وبدون تعسف أو تحكّم، والتخفيف قدر الإمكان من وطأتها.

2- قاعدة الاقتصاد بالتحصيل: إن قاعدة الاقتصاد بالتحصيل يراد بها أن ما يصرف من نفقات يجب أن تكون ضئيلة ومدنية إلى أقصى حد ممكن مقارنة بحصيلتها. فلا خير في ضريبة تكلف جبايتها نسبة عالية أو جزء كبير من حصيلتها، أو يكون الفارق بين ما يدخل الضريبة العامة من حصيلتها ضئيلة وبين ما يدفعه المكلفون ضئيلة جداً.¹

المطلب الثاني: مفهوم التهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي مشكلة اقتصادية تعاني منها جميع الدول سواء كانت المتقدمة أو النامية، تختلف من دولة لأخرى تبعاً للنظام الاقتصادي والسياسي، إلا أنها تشترك في كونها ظاهرة يصعب السيطرة عليها، فالمكلف بالضريبة يتجنب دفعها لاعتبارات ذاتية أو موضوعية، مما يؤدي إلى تضييع بعض إيرادات خزينة الدولة.

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي

هناك عدة تعاريف للتهرب الضريبي نذكر منها:

- فإنه يقصد به أن يحاول المكلف الذي تتوفر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، في هذه الحالة لا تحصيل أي ضريبة.²

¹- أعاد حمود القيسي، مرجع سبق ذكره، ص 129.

²- عادل أحمد حشيش، مرجع سبق ذكره، ص 200.

الفصل الأول: التأصيل النظري لظاهرة التهرب الضريبي

- يقصد بالتهرب استخدام الطرق الاحتيالية الفنية والقانونية الإدارية بقصد التخلص من دفع الضريبة، فيحاول بعض المكلفين التهرب من الضريبة كلياً أو جزئياً وبشتى الطرق والأساليب، كأن يعتمد إعطاء معلومات غير صحيحة عن الدخل، أو الامتناع عن الدفع وإخفاء أمواله حتى لا تتمكن الإدارة من تحصيل دين الضريبة، أو قد يعتمد بعض المكلفين إلى استغلال نقص أو غموض أو ثغرة في صياغة نص ضريبي.¹
- هو عدم دفع الضريبة المستحقة على المكلف ويكون ذلك إما جزءاً منها أو كل النسبة المفروضة عليه، حيث يتم التهرب قبل بدء فترة الدفع أو خلالها باستخدام وسائل غير المشروعة.²

الفرع الثاني: الإطار القانوني للتهرب الضريبي

كما يوجد إطار نظري للتهرب الضريبي يوجد أيضاً إطار قانوني حيث يشمل هذا المصطلح العديد من الممارسات التي يشكل جوانب البعض منها جريمة بالمعنى القانوني كالغش الضريبي الذي يعني التزوير والتدليس والاحتيال، وفيما يلي تفصيل أكثر بخصوص الموضوع:

ومن المعلوم أن التشريعات الضريبية المختلفة لا تضع تعريفاً دقيقاً ومحدداً للتهرب الضريبي، وإن كانت معظمها قد أوردت مفهومه في نصوصها.

فالمشعر الجزائري في قوانين الضرائب المختلفة أثر عدم الخوض في تعريف التهرب الضريبي، وإنما اقتصر على ذكر حالات محددة على سبيل الحصر، اعتبرها تشكلاً تهرباً ضريبياً، حيث نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه يقصد بأعمال الغش خاصة:³

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي يطبق عليهم الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة؛
- تقديم الوثائق المزورة أو غير الصحيحة للاستناد إليها عند كل طلب الحصول إما على تخفيض، أو خصم أو إعفاء أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية؛

¹- أعاد حمود القيسي، مرجع سبق ذكره، ص 147.

²- أحمد بساس، مكافحة التهرب والغش الضريبي في الجزائر، حصر لأهم الإجراءات الجبائية الردعية للفترة الممتدة 2008-2013، مجلة دراسات، العدد الاقتصادي، جامعة الأغواط، المجلد 04، العدد 02، ماي 2013، ص 203.

³- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 193، ص ص 45-46.

الفصل الأول: التأصيل النظري لظاهرة التهرب الضريبي

- القيام عمداً بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليها في المادتين 09 و10 من القانون التجاري؛
- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به؛
- كل عمل أو فعل سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة؛
- ممارسة نشاط غير قانوني، يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل/ أو لا يتوفر على محاسبة قانونية غير محررة، تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي.

المطلب الثالث: أنواع التهرب الضريبي

- تختلف أنواع التهرب الضريبي باختلاف المعيار المعتمد في تصنيفه وعلى هذا الأساس تقسم أنواع التهرب الضريبي كل حسب معياره المعتمد في ذلك.
- الفرع الأول: أنواع التهرب الضريبي وفقاً لمعيار مشروعيته**
- لذلك يمكن تقسيم هذا النوع إلى التهرب المشروع ما يسمى بالتجنب الضريبي، والتهرب الضريبي غير المشروع ما يسمى بالغش الضريبي.

- 1- **التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي):** في هذا النوع حيث يتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية، ويتمثل بتنظيم مصادر داخلية باستغلال الثغرات الموجودة في القانون بطريقة غير مخالفة لأحكامه.
- 2- **التهرب الضريبي غير المباشر (الغش الضريبي):** ويأتي التهرب الضريبي غير المشروع عندما يقدم المكلف على مخالفة الأحكام القانونية، غشا وتحايلاً على التشريعات الضريبية ومخالفة الأحكام القانونية والتعليمات التي تصدرها غدارة الضريبة مرتكباً بذلك جرائم يعاقب عليها القانون.¹

¹ خالد عيادة عليّات، التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة إربد، الأردن، العدد 09، سبتمبر 2013، ص 20.

الفصل الأول: التأسيس النظري لظاهرة التهرب الضريبي

ويمكن تقسيم الغش الضريبي حسب عدة معايير منها درجة التعقد ووفقها يمكن التمييز

بين:¹

- **الغش البسيط:** يتمثل هذا النوع من الغش في كل محاولة معتمدة من أجل دفع ضريبة أقل وهذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة، تتضمن بيانات ناقصة أو خاطئة بسوء نية، أو التأخر في تقديمها أو عدم تقديمها نهائياً، فهو إذا كل تصرف أو إغفال مرتكب من أجل التخلص من الضريبة.
- **الغش المعقد:** يمكن تعريفه على أنه غش مقرون بممارسات تدليسية، أي أن المكلف يستعمل مغالطاته، تتمثل في أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة، وكذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشفه.

من خلال التعاريف السابقة نبرز أهم الاختلاف والتشابه بين التجنب والغش الضريبي.

جدول رقم (02): أوجه التشابه والاختلاف بين التجنب والغش الضريبي

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه
- يسلك المكلف طرق غير مشروعة التدليس والاحتيال؛ - يعاقب عليه القانون.	- يمتلك المكلف طرق مشروعة عن طريق ثغرات القانون؛ - لا يعاقب عليه القانون.
- كلاهما يمارسان من طرف المكلفين بالضريبة؛ - كل منهما ناتج عن سوء نية ونقص الوعي الضريبي.	- كلاهما يمارسان من طرف المكلفين بالضريبة؛ - كل منهما ناتج عن سوء نية ونقص الوعي الضريبي.

المصدر: من إعداد الباحثين.

¹ - خنفري فدوى، اليزيد على، مدى فعالية النظام الجزائري في التقليل من ظاهرة الغش الضريبي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، المجلد الثاني عشر، العدد 2، سبتمبر 2019، ص 160.

الفصل الأول: التأصيل النظري لظاهرة التهرب الضريبي

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي وفقا لمعيار حجمه

ينقسم بموجبه إلى نوعين تهرب كلي وتهرب جزئي:¹

1- **التهرب الضريبي الكلي:** هو التهرب الحاصل عندما يستطيع المكلف التخلص من دفع الضريبة المكلف فيها بشكل كامل، وتتحقق تلك النتيجة إما بإخفاء نشاط المكلف كليا أو بإخفاء ذلك الجزء من نشاطه الخاضع لضريبة نوعية قائمة بذاتها عن باقي نشاطه الاقتصادي.

2- **التهرب الضريبي الجزئي:** ينشأ عندما يتمكن المكلف من التخلص من جزء من الضريبة المستحقة عليه، وذلك إما بإسقاط بعض عناصر نشاطه الخاضع للضريبة قانونا، بحيث لا يعبر الجزء المتبقي والظاهر عن حقيقة نشاطه الفعلية، وهذا سيؤدي بالضرورة إلى ربط الضريبة عليه بأقل مما كان يجب.

ويمكنه ذلك أيضا من خلال تمكنه من التخلص جزئيا من نوع ما من الضرائب، بإسقاط بعض العمليات أو الإيرادات الخاضعة لهذه الضريبة.

الفرع الثالث: أنواع التهرب الضريبي وفقا لمعيار مكان حدوثه

يمكن أيضا تقسيم التهرب الضريبي وفقا لمكان وقوعه سواء في إقليم الدولة أو خارجها إلى نوعين رئيسيين هما التهرب الداخلي أو الوطني، وتهرب خارجي أو دولي:²

1- **التهرب الضريبي الداخلي (الوطني):** ويعد الأكثر شيوعا وقدا في العالم من التهرب الدولي، وهو التهرب الواقع داخل حدود الدولة الواحدة، ويكثر اللجوء إليه في إطار الضرائب المباشرة، التي تعتمد غالبا على تقديم إقرارات ضريبية من المكلف إلى الإدارة الضريبية، كما في الضريبة على أرباح المهن والحرف التجارية والصناعية.

2- **التهرب الضريبي الخارجي (الدولي):** وهو التهرب الحاصل خارج حدود الدولة الواحدة، نتيجة استفادة المكلف من مبدأ السيادة الضريبية للدولة، وقيامه باستغلال ارتباطه بعلاقة تبعية تربطه بعدة دول (سواء لحملة جنسية، إحداها أم بعضها، بحسب معيار التبعية السياسية، أم حسب

¹ محمد خير العكام، **المالية العامة 1**، من منشورات الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية، 2018، ص 211.

² نفس المرجع، ص 212.

الفصل الأول: التأصيل النظري لظاهرة التهرب الضريبي

معيار التبعية الاجتماعية أم وفقا لمعيار التبعية الاقتصادية) وذلك بهدف التخلص من التزاماته الضريبية، والواقع العملي يثبت ندرة حدوث تهرب كلي من الضرائب على الصعيد الدولي.

المبحث الثاني: أسباب التهرب الضريبي ومناهج قياسه

يمكن تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي بشكل يمكننا في تحليل ظاهرة دراسة أسباب ومناهج وطرق قياسها، وهذا ما سوف نتطرق إليه في هذا المبحث.

➤ **المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي؛**

➤ **المطلب الثاني: مناهج قياس التهرب الضريبي؛**

➤ **المطلب الثالث: طرق قياس التهرب الضريبي.**

المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي

يعتبر وجود التهرب الضريبي نتيجة توفر أسباب معينة وهي:

1- الأسباب المباشرة: تتمثل فيما يلي:¹

1-1 الأسباب التشريعية: إن التشريعات الضريبية المالية في الفكر المالي الحديث تتميز بأنها عبارة عن قوانين عامة وغير دائمة أو ثابتة، الأمر الذي من شأنه ألا يحقق ما بين المكلف والإدارة الضريبية، وبالتالي كلما تعقدت التشريعات الضريبية وتعددت أسعار الضريبة زادت مشاكل الإدارة الضريبية مع الممولين وزادت احتمالات التهرب الضريبي.

2-1 الإدارة الضريبية: من الواضح أن وجود إدارة ضريبية قوية يعني بكل بساطة الحد والتحكم الجيد في التهرب الضريبي، ويعود سبب عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية، إضافة إلى عدم وجود الإطار الفني المؤهل وكذا انعدام المحفزات المادية والمعنوية للموظفين مما أدى إلى انتشار الرشوة وسهولة عملية التهرب الضريبي.

¹ - لشلح صافية، تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، مجلة المقرري للاقتصاد والمالية، المجلد 2، العدد 2، ديسمبر، 2018، ص ص 263-264.

2- الأسباب غير المباشرة

2-1 الأسباب النفسية: إن العامل النفسي يلعب دورًا هامًا في أداء الضريبة، فإحساس المكلف بالضريبة بالضعف تجاه السلطات العامة التي تتمتع بجميع وسائل الإكراه والإجبار على دفع جزء من الأموال.

فالمكلف يرى أنه لا يجني شيئًا مقابل دفعه، الأمر الذي يجعله يقارن بين ما يمكن أن يعمل به بذلك الجزء من أمواله في حالة عدم دفعه للدولة وبين ما تفعله الدولة بذلك الجزء من تمويل لنفقات كمالية.¹

2-2 الأسباب الاقتصادية: يساعد الموقف الاقتصادي للممول في تحديد موقفه من الضريبة فكما كان النفع الذي يعود عليه من التهرب كبيرًا دفعه ذلك إلى محاولة التهرب، وكذلك كلما زاد سعر الضريبة زادت محاولاته، كما أن محاولات التهرب تتخفف في فترات الرواج الاقتصادي والعكس تزداد في فترات الركود والكساد.²

2-3 الأسباب الأخلاقية: حيث أن الوعي الضريبي يعتبر أقل تقدمًا من الوعي القانوني، أي أن الممول عندما يخالف القوانين الضريبية لا يشعر أنه يرتكب إثما في حق المجتمع كشعوره عند ارتكاب جرائم يعاقب عليها القانون مثل السرقة، القتل... إلخ، ومن ثم فإن ضعف الوعي المالي يؤدي لزيادة التهرب الضريبي، والعكس ارتفاع الوعي المالي يقلل من الدافع للتهرب.³

2-4 الأسباب السياسية: انعدام الاستقرار السياسي الاقتصادي داخل الدولة عادة ما يكون سببًا لشيوع التهرب الضريبي، لأنه يولد شعور الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها وبالتالي:⁴

¹ خضراوي الهادي، سعيداني محمد السعيد، الرقابة الحثائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، العدد 02، جوان 2015، ص 45.

² خديجة الأعرس، مرجع سبق ذكره، ص 186.

³ نفس المرجع، ص 187.

⁴ بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الحثائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص المحاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015، ص 34.

الفصل الأول: التأصيل النظري لظاهرة التهرب الضريبي

- عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية حيث تبين الدراسات أن التهرب يرتفع كلما ساد المجتمع حالة من السخط العام على الضرائب؛
- زيادة الشكوى من عدم إنفاق حصيلة الضرائب في المنافع العامة؛
- عدم وجود عدالة في توزيع الدخل القومي أو في توزيع الخدمات الاجتماعية التي تقوم بتأديتها الحكومة والقطاع العام.

المطلب الثاني: مناهج قياس التهرب الضريبي

من الصعب قياس حجم التهرب الضريبي، وذلك لطبيعة السرية، حيث لا توجد طرق قياسية دقيقة، إنما بعض المناهج المقترحة على الأقل لتمكنا من أخذ صورة ولو بسيطة من حجمه، من بين هذه المناهج المنهج الاقتصاد السري ومنهج عدم الالتزام الضريبي.

الفرع الأول: منهج تقدير الاقتصاد السري

يشمل الاقتصاد السري مجمل النشاطات والمداخل غير مصرح بها للإدارة الجبائية من طرف المكلفين وغير مدرجة ضمن الناتج الوطني الخام، لذلك فإن عملية تحديد حجم الاقتصاد السري يسمح بقياس وتقدير ظاهرة التهرب الضريبي، ويعتمد تقدير وإحصاء الاقتصادي السري بناء على معطيات الناتج الوطني الإجمالي والمعاملات النقدية وسوق العمل وعوامل الإنتاج.¹

ومن خلال ما سبق تتجلى لنا العلاقة الوثيقة بين الاقتصاد السري وظاهر التهرب الضريبي حيث أن حدوث أحدهما يؤدي بالضرورة إلى حدوث الأخرى، وبالتالي فإن قياس حجم أي أحد منهما يمكن من حساب حجم الآخر عن طريق العلاقة التالية:

$$\text{حجم التمويل الضريبي} = \text{حجم الاقتصاد السري} \times \text{معدل الضريبي متوسط المفروض.}$$

¹ - رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة قاصدي مرباح، ورقة، 2006/2007، ص 80.

1- منهج إحصاءات القوى العاملة (سوق العمل)

يعتمد في هذا المنهج على حساب الفرق بين عدد السكان الذين يفترض أنهم جزء من قوة العمل الاقتصادية بناءً على الإحصائيات السكانية، وعدد العمال المسجلين رسمياً باعتبارهم قوة العمل الفعلية في الدولة.¹

و بتفصيل أكثر، فهو يعتمد على انخفاض مشاركة العمالة في الاقتصاد الرسمي كمؤشر على زيادة أنشطة الاقتصاد غير الرسمي، وذلك مع افتراض أن القوى العاملة تشارك بنسبة ثابتة عموماً، وبالتالي فإن انخفاض حجم المشاركة في الاقتصاد الرسمي، يمكن اعتباره مؤشراً على تزايد الأنشطة في الاقتصاد غير الرسمي، وأحد نقاط ضعف هذا المنهج تكمن في أن الاختلافات في نسب المشاركة يمكن أن يرجع على أسباب أخرى غير الاقتصاد غير الرسمي، إضافة إلى كون الأشخاص يمكن أن يشاركوا في الاقتصاد غير الرسمي ويملكون وظائف في الاقتصاد الرسمي في نفس الوقت.²

2- منهج المدخلات المادية (استهلاك الكهرباء)

تقدير النمو في الاقتصاد غير الرسمي من واقع استهلاك الكهرباء، على افتراض أن استهلاك الكهرباء هو أفضل مؤشر مادي للنشاط الاقتصادي ككل، ثم طرح معدل نمو إجمالي المحلي الرسمي من معدل نمو استهلاك الكهرباء الكلي، وإرجاع الفرق بينهما إلى نمو الاقتصاد غير الرسمي.³

3- منهج المقاربات النقدية

يعد هذا الأسلوب النقدي من أكبر الأساليب التي استخدمت في تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي، كما أنه أكثر عرضة للانتقاد في ذات الوقت، ويقوم هذا الأسلوب على افتراض أساسي مفاده أن معاملات الاقتصاد غير الرسمي يتم أساساً باستخدام النقود السائلة، وذلك في محاولة من جانب المتعاملين في الاقتصاد لإخفاء معاملاته، والتي يمكن اكتشافها إذا تمت هذه المعاملات بوسائل دفع

¹ محمد زعلاني، شمولية ظاهرة الاقتصاد لموازي بالإشارة إلى الاقتصاد الجزائري (تأصيل المعنى - بحث في الأسباب والآثار)، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد العاشر، ديسمبر 2011، ص 201.

² رشيدة حمودة، استراتيجيات إدارة الاقتصاد غير الرسمي في ظل التخطيط للتنمية المستدامة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011-2012، ص ص 29-30.

³ بن قيدة مروان، التشغيل غير الرسمي في الجزائر وإشكالية تنظيمه، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة سطيف، العدد 11، المجلد 02، 2014، ص 160.

الفصل الأول: التأصيل النظري لظاهرة التهرب الضريبي

أخرى، مثل الشيكات، ومن ثم يفترض أن كبير حجم الاقتصاد غير الرسمي لا بد وأن ينعكس في شكل ارتفاع مستوى الطلب على النقود السائلة.¹

ومن هنا يمكننا أن نميز في المقاربات النقدية بين طريقتين:

- طريقة منهج المعاملات (أسلوب المبادلات)

يقوم هذا المنهج على افتراض أن هناك علاقة ثابتة عبر الزمن ببين حجم المعاملات و الناتج

الإجمالي الوطني كما تلخصه معادلة فيشر (Fisher) التالية: $M \times V = P \times T$

حيث:

M: كمية النقود (الرصيد النقدي المتاح)؛

V: سرعة دوران النقود (سرعة تداول المعاملات)؛

P: المستوى العام للأسعار؛

T: إجمالي حجم المعاملات أو المبادلات (حجم المعاملات الحقيقية).

تعتبر العلاقة (PXT) عن حجم المعاملات الكلي أو الطلب على النقود أما العلاقة (MXV)

فتعبر عن الناتج الوطني الإجمالي الاسمي (الرسمي + غير الرسمي) أو عرض النقود.

وبناء على هذه العلاقة يتم تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي بطرح إجمالي الناتج الوطني

الرسمي من إجمالي الناتج الوطني الاسمي، كما ويفترض هذا المنهج وجود سنة أساس لا يوجد فيها

اقتصاد غير الرسمي تكون ثابتة عبر الزمن، كما ويفترض هذا المنهج أن جميع المعاملات التي تتم

في الاقتصاد الرسمي وغير الرسمي لا بد وأن تكون معاملات نقدية وبالتالي تستبعد المعاملات التي

تتم في صورة مقايضة.²

¹ حورية بورعدة، الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر - دراسة سوق الصرف الموازي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة وهران، 2013-

2014، ص ص 45-46.

² رشيدة حمودة، مرجع سبق ذكره، ص 29.

- طريقة الطلب على النقود

تقوم هذه الطريقة على أن الزيادة في الاقتصاد غير الرسمي تؤدي بالضرورة إلى زيادة الطلب على النقود، و من أجل معرفة الحجم الزائد من طلب النقود الناتج عن زيادة الاقتصاد غير الرسمي، لا بد من تقدير حجم الطلب الزائد على النقود في فترة معينة، ففي حالة ما إذا كانت معاملات الاقتصاد غير الرسمي تتم باستخدام النقود السائلة فقط، و أن الاقتصاد غير الرسمي ينشأ بسبب الرغبة في التهرب الضريبي، فإن تغيير معدل الضريبة في النموذج لا بد و أن يعطي تقديراً لكمية النقود السائلة المرتبطة بوجود الاقتصاد غير الرسمي، و بالتالي يمكن استخدام هذا الرقم في تقدير حجم الناتج الوطني الإجمالي في الاقتصاد غير الرسمي بافتراض تساوي سرعة التداول في الاقتصاد الرسمي و الاقتصاد غير الرسمي.¹

4- منهج النماذج (المتغير الكامن)

وتقوم فكرة هذا النموذج على تقدير حجم اقتصاد الظل كدالة للمتغيرات المشاهدة التي يفترض تأثيرها على اقتصاد الظل، كالعيب الضريبي وعبء القواعد التنظيمية الحكومية، والمتغيرات التي تتأثر بأنشطة اقتصاد الظل كالسيولة، ساعات العمل الرسمية والبطالة، وما إلى ذلك، تتميز هذه الطريقة عن غيرها لكونها تنظر في العديد من أسباب والآثار في آن واحد.²

الفرع الثاني: منهج تقدير عدم الالتزام الضريبي

بالإضافة إلى المناهج السابقة الذكر، هناك مجموعة من المناهج الأخرى المكملة التي يستند إليها في التقدير ومن بينها:

1- منهج الضريبة القانونية المحتملة

يستند هذا المنهج على صحة الناتج الوطني الرسمي، لذلك يمكن أخذها كأساس لحساب الضريبة على الدخل التي يفترض تحصيلها، وبمقارنة هذا الأخير مع حجم الضريبة المحصلة فعلا نتحصل على حجم التهرب الضريبي.

¹ - حورية بورعدة، مرجع سبق ذكره، ص 51.

² - مقدم عبيرات، أحمد بساس، الاقتصاد غير الرسمي "اقتصاد الظل" كشكل من أشكال التهرب الضريبي، مجلة البحوث والدراسات، جامعة الأغواط، العدد الرابع، يناير 2007، ص 178.

الفصل الأول: التأصيل النظري لظاهرة التهرب الضريبي

ويمكن توضيح ذلك بالمعادلة التالية:¹

$$LNP = PFL - PFR$$

حيث أن: **LNP**: تمثل الضريبة المتهرب منها؛

PFL: تمثل الضريبة القانونية المحتملة؛

PFR: تمثل الضريبة المحققة.

وتمثل هذه الانتقادات التي وجهت إلى هذا المنهج في العناصر التالية:

- أن هذا المنهج يهمل الاقتصاد غير الرسمي، وبالتالي لا يقيس الدخل المتهرب من الضريبة الذي أغفل في التقدير الرسمي الإجمالي الناتج الوطني؛
- يعتمد التقدير في هذا المنهج على افتراض أن توزيع الدخل يستند إلى استقصاء الأسرة، ودرجة الثقة فيه؛
- يتطلب هذا المنهج التزام ووعي ضريبي عالي، ووجود إدارة ضريبة لها درجة من الكفاءة والقدرة على التحصيل وهذا ليس دوماً متوفراً.

2- منهج نسبة الضريبة الثابتة

يستند هذا المنهج إلى معياري الضريبة والدخل الوطني الخام، وذلك عن طريق حساب الضريبة التقديرية لسنة الأساس، هذه السنة التي يكون فيها حجم التهرب الضريبي في حده الأدنى بالنسبة للدخل الوطني الخام للسنة قيد الدراسة، والذي يعرف بالمعدل العام للاقتطاعات الإجبارية والذي يحسب كما يلي:²

$$\text{المعدل العام للاقتطاعات الإجبارية} = (\text{مجموع الاقتطاعات الإجبارية المحققة} / \text{الدخل الوطني الخام}) \times 100$$

¹ - رجال نصر، مرجع سبق ذكره، ص 83.

² - بوزيد سفيان، التهرب الضريبي مفهوم وقياس، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة مستغانم، العدد رقم 15، 2016، ص 148.

الفصل الأول: التأصيل النظري لظاهرة التهرب الضريبي

وبالتالي عند الحصول على النتائج يتم اختيار سنة الأساس، أين يكون معدل الاقتطاعات الإلزامية ثابتاً، ومنه يتم حساب الاقتطاعات الإلزامية المقدرة كما يلي:

مجموع الاقتطاعات الإلزامية المقدرة = الدخل الوطني الهام X النسبة الثابتة

وأخيراً يتم حساب حجم التهرب الضريبي كما يلي:

حجم التهرب الضريبي = مجموع الاقتطاعات الإلزامية المقدرة - مجموع الاقتطاعات المحققة.

3- منهج الإعفاءات الضريبية

من خلال هذا المنهج يتم قياس حجم التهرب الضريبي بالاعتماد على المعلومات الموجودة في التصريحات الضريبية الذي يقدمه المكلف، و في هذه الحالة ينخفض ميل المكلف للتهرب عندما يستفيد من إعفاء ضريبي لذلك يصرح على دخله الحقيقي، و عليه يتم قياس حجم التهرب الضريبي من خلال فحص التصريحات الضريبية المستلمة أثناء فترة الإعفاء، و يكتسي هذا المنهج أهمية بالنسبة للإعفاء الجزئي و ليس الكلي، ففي حالة الإعفاء الكلي لجميع الضرائب، فإن المكلف يتجنب من أي التزام ضريبي بعكس الإعفاء الجزئي الذي يكون خاضع للضرائب معينة، بالإضافة إلى ذلك يجب نشر الوعي الضريبي و ذلك بتطوير مفهوم الواجب الضريبي و تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف، بحيث انه رغم الاستفادة من إعفاء جزئي، قد يتمادى المكلف في التملص من الضرائب الأخرى، و عليه قد يكون الإقرار الضريبي غير صحيح و الذي يؤثر حتماً على مدى صحة تقدير حجم التهرب الضريبي.¹

4- منهج الرقابة الضريبية

يقدر حجم التهرب الضريبي حسب هذا المنهج عن طريق حساب الفرق بين المبالغ المستخرجة من خلال إجراء عملية المراجعة الجبائية والمبالغ المصرح بها من طرف المكلفين خلال السنة، أي أن يتم قياس التهرب الضريبي من واقع حجم الدخل الخاضع للضريبة غير المصرح به، وبهذا يمكن القول أن:²

التهرب الضريبي: قيمة المبالغ المستخرجة خلال المراجعة - قيمة المبالغ المصرح بها.

¹- رجال نصر، مرجع سبق ذكره، ص 84.

²- بوزيد سفيان، مرجع سبق ذكره، ص 150.

المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي

تتعدد طرق التهرب الضريبي باختلاف نوع النشاط ومهارة التهرب، ويتم وفق طريقتين هما: طريقة العمليات المحاسبية وطريقة العمليات المادية والقانونية.

1- التهرب عن طريق العمليات المحاسبية

يفرض القانون التجاري على المكلف بالضريبة مسك محاسبة كاملة وحقيقة يصرح بها لدى الإدارة الجبائية في آجالاً محددة، يضمنها نتائج نشاطاته (الإيرادات والنفقات) خلال السنة المالية، مدعماً ذلك بوثائق تثبت تصريحاته كالفواتير، السجلات المحاسبية (اليومية، دفتر الجرد) ووصلات التسليم، وتكون هذه التصريحات هي الأساس الذي تعتمده المصالح الضريبية في تأسيس الضريبة، لذا يسعى المكلف إل إخفاء بعض العمليات المحاسبية وذلك بالتخفيض في الإيرادات والتضخيم في النفقات.¹

- **التخفيض في الإيرادات:** يكون التخفيض في الإيرادات بلجوء المكلف إلى عدم التصريح بكل أو جزء من الإيرادات التي تدخل في حساب الأرباح الخاضعة للضريبة، وهي سبيل تقتصر على من يملكون سجلات محاسبية سواء كان ذلك إجبارياً أو اختيارياً، ومن بين الطرق المستعملة لتخفيض الإيرادات نذكر ما يلي:²

- بيع السلع دون فواتير من أجل تفادي تقييد المبيعات محاسبياً وبالتالي إخفاء جزء من رقم الأعمال؛
- تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي؛
- عدم تسجيل الإيرادات الناتجة عن بيع النفايات المستخرجة من مواد الصناعة التحويلية ونشاطات البناء؛
- عدم التصريح بالمدخيل الحقيقية بالنسبة لأصحاب المهن الحرة كالأطباء والمحامون.

¹- أحمد خيدل، زهرة كيسي، **جريمة التهرب الضريبي**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 14، العدد 1، 2021، ص 1054.

²- **نفس المرجع**، ص ص 1054-1055.

الفصل الأول: التأصيل النظري لظاهرة التهرب الضريبي

- **التضخيم في النفقات:** يعطي المشرع الجبائي عادة للمكلف بالضريبة الحق في خصم الأعباء التي يتحملها حقيقية وذلك في حدود نشاطه من الأرباح الإجمالية المحققة وهذا بشروط محددة:¹
- أن تكون هذه الأعباء مبررة بوثائق ثبوتية (فواتير، وصولات)؛
- أن تكون في الحدود التي وضعها القانون؛

إلا أن بعض المكلفين قد يستغلون هذا الحق من أجل التخفيض من الضريبة على الأرباح الإجمالية المحققة، وذلك بالمبالغة في تقدير التكاليف باستعمال عدة طرق منها خلق مناصب شغل وهمية وبمبالغ مبالغ فيها، بالإضافة إلى التسجيل الخاطئ لحساب الاهتلاكات ومصاريف أخرى غير مبررة أي ليس لها علاقة بالنشاط الممارس من قبل المكلف.

2- التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية

إضافة إلى طريقة التهرب السابقة المتمثلة في التهرب عن طريق العمليات المحاسبية، يوجد نوع آخر من طرق التهرب الضريبي، يتمثل في:

2-1- التهرب عن طريق العمليات المادية

هذا النوع من التهرب الضريبي يقوم أساسا على إخفاء المكلف لأمواله التي تكون خاضعة للضريبة، سواء كان هذا الإخفاء كلي أو جزئي، فهذا الإخفاء هو تصرف صوري و هو العملية التي تنشأ بواسطتها وضعية قانونية ظاهرية مختلفة عن الوضعية القانونية الحقيقية.

- **الإخفاء الجزئي:** هو إخفاء المكلف جزء من بضائعه أو سلعه التي تكون من المفروض خاضعة للضريبة لإعادة بيعها في السوق السوداء؛
- **الإخفاء الكلي:** هو امتناع المكلف عن التصريح بالنشاط الذي يمارسه، مستغلا في ذلك غياب الرقابة الجبائية في مواجهة هذا النوع من الغش، حيث يقوم بإنشاء وحدات أو مصانع إنتاجية في المدن المكتظة بالسكان أو المناطق الريفية التي يصعب الوصول إليها، كما يقومون بها في بعض الأحيان بعد أوقات العمل وإلى ساعات متأخرة من الليل، فتنتج وتسوق المنتجات في سرية تامة

¹ طورش بتاتة، **مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة،

الفصل الأول: التأصيل النظري لظاهرة التهرب الضريبي

من خلال السوق السوداء، دون وصولات أو فواتير، وفي غالب الأحيان تفتقد هذه المنتوجات إلى أدنى معايير ومقاييس الجودة للإنتاج المحددة قانوناً.¹

2-2- التهرب عن طريق العمليات القانونية

ويقصد به خلق وضعية قانونية تظهر مخالفة الوضعية الحقيقية، عن طريق استغلال الثغرات القانونية الموجودة في النظام الجبائي لصالح المكلفين بدفع الضريبة لخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية.²

2-3- التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية

تصنف مبيعات خاصة للضريبة إلى مبيعات معفية، وتوزيع الشركة أرباحها على المساهمين على شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة حينما يتعلق بالرواتب والأجور.³

المبحث الثالث: آثار التهرب الضريبي وكيفية معالجته على المستوى المحلي والدولي

لقد لاحظنا سابقاً أن التهرب الضريبي ظاهرة خطيرة جداً، لها آثار سلبية وضارة من عدة جوانب، لذلك تعمل الدولة على مكافحة هذه الظاهرة على المستوى الوطني والدولي، ويتم ذلك من خلال معالجة أسبابه.

لذلك في هذا المبحث سنتطرق إلى ثلاثة مطالب:

- **المطلب الأول:** آثار التهرب الضريبي؛
- **المطلب الثاني:** معالجة التهرب الضريبي على المستوى المحلي؛
- **المطلب الثالث:** معالجة التهرب الضريبي على المستوى الدولي.

¹ - طورش بتاتة، مرجع سبق ذكره، ص 83.

² - رميساء بنادي، السعيد خويلدي، العلاقة بين التهرب الضريبي و الفساد، مجلة دفاتر السياسة و القانون، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، المجلد 12، العدد 01، 2020، ص 462.

³ - نفس المرجع، ص 463.

المطلب الأول: آثار التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي آثار سلبية وذلك على كل المستويات وفي كل الميادين.

1- الآثار الاقتصادية:

من الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي هو أن هذه الظاهرة تحدث إعوجاجًا بالنسبة للاقتصاد

الوطني وتتمثل في:¹

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

1-1- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى إنقاص الإيرادات الضريبية فتلجأ الدولة بذلك إلى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات وبزيادة في عدد الضرائب وارتفاع معدلاتها فإن التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية، وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية.

1-2- إعاقة المنافسة الاقتصادية

إن المؤسسة التي تتخلص من دفع الضرائب تحقق أرباحًا و تكون وضعيتها المالية أحسن من المؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة، فالمؤسسات الأقل إنتاجية هي التي تقوم في أغلب الأحيان بعملية التهرب من دفع الضرائب فهي لا تحاول تحسين الإنتاجية، أو تحقيق التقدم الاقتصادي لتحقيق أرباح أكبر و إنما تقوم بعملية التهرب الضريبي للحصول على موارد للتمويل و بذلك تبيع منتجاتها بأسعار منخفضة مقارنة مع الأسعار المعمول بها في السوق و ذلك للحاق

¹ - حميد بوزيدة، حياة المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2010، ص ص 50-51.

الفصل الأول: التأصيل النظري لظاهرة التهرب الضريبي

بالمستوى العالي الذي تتميز به نظيراتها، أي المؤسسات الأخرى التي تسعى إلى تحسين وضعيتها الاقتصادية و المالية عن طريق الزيادة في الإنتاجية أو تحسين مستوى الإنتاج.

1-3- إعاقه التقدم الاقتصادي

إن الأثر المتمثل في إعاقه المنافسة والذي يترتب عليها التهرب الضريبي يؤدي بدوره إلى تأخير التطور الاقتصادي وإعاقه التقدم الاقتصادي.

1-4- التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي

قد يلجأ الأعوان الاقتصاديون إلى أنشطة اقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي ولا يأخذون بعين الاعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الاقتصادية وتزيد القيمة المضافة والدخل الوطني، أي أنهم لا يتوجهون إلى الأنشطة الاقتصادية التي تخلق ثروات إضافية وبذلك فالتهرب الضريبي يصبح سببا في الركود الاقتصادي والتخلف.

1-5- ظهور أزمة رؤوس الأموال

إن عملية التهرب الضريبي تتمثل في أغلب الأحيان في إخفاء المكلف رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية و تتم هذه العملية إما عن طريق الاكتتاز، أو على شكل أوراق نقدية أو على شكل معادن كالذهب بالإضافة إلى ذلك فإن بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن و تهرب رؤوس الأموال الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص إيرادات الدولة، و إضعاف الموجودات الاقتصادية بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يضعف من مبالغ الادخارات العمومية و بالتالي إضعاف الاستثمار و التقليل من إمكانيات الدولة في مجال الإنفاق العمومي مثل التعمير، بناء مساكن، مدارس.

2- الآثار المالية

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءا مهما من الموارد المالية، و يترتب عن ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل مما يضطرها إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى، كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض، وهذا الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني.¹

¹ - مقدم عبيرات، التهرب الضريبي، أسبابه، آثاره وطرق مكافحته، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، جامعة الأغواط، المجلد 12، العدد الأول، سنة 2008، ص 203.

3- الآثار الاجتماعية والنفسية

- بالإضافة إلى الآثار الاقتصادية والمالية للتهرب الضريبي، فإن هذا الأخير يترتب آثار سلبية على المستوى الاجتماعي والنفسي نذكر منها:¹
- عدم المساواة في التهرب الضريبي يخل إخلالا كبيرا بفكرة العدالة الاجتماعية في توزيع الضرائب، إذ أن العبء الأكبر يقع على المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب أو الحريصون على أداء واجبهم الاجتماعي والوطني في أداء الضريبة؛
 - شعور غير القادرين على التهرب بعدم المساواة في دفع الضريبة مما يدفعه للتفكير بالتهرب مما يزيد من حدة عجز الميزانية وتدهور الحس الجبائي لدى المكلف؛
 - تدهور عامل الصدق في المعاملات؛
 - تعميق الفوارق الاجتماعية.

4- الآثار على فعالية النظام الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي دليل على عدم فعالية هذا النظام، وبالتالي عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية المالية، الاقتصادية والاجتماعية، وبالتالي التقليل من أهمية الضريبة.²

المطلب الثاني: معالجة التهرب الضريبي على المستوى المحلي

نظرا للآثار السلبية التي تترتب على التهرب الضريبي فإن التشريعات الضريبية المختلفة تحاول بمختلف الإجراءات مكافحة هذا التهرب، ومن أهم هاته الإجراءات:

الفرع الأول: تحسين فعالية النظام الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن تحسين فعالية ذلك النظام سيساهم في معالجة ظاهرة التهرب، وذلك بمراعاة ما يلي:¹

¹- بوعكاز سميرة، مرجع سبق ذكره، ص 37.

²- مقدم عبيرات، مرجع سبق ذكره، ص 204.

الفصل الأول: التأصيل النظري لظاهرة التهرب الضريبي

1- تبسيط النظام الضريبي: يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط و تحصيل الضرائب، فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها، و عليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب و في تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزافي، و يساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع و تسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط و التحصيل، بينما يتعهد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه، كما أن تعقد و عدم استقرار التشريع الضريبي يؤدي إلى نشوء حالة من الحساسية تجاه الضريبة، لذلك يجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية و استقرارها، بالإضافة إلى وضوحها بالقدر اللازم من أجل مكافحة التهرب الضريبي.

2- إرساء نظام ضريبي عادل: يشكل الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى ظاهرة التهرب الضريبي، ولمعالجة ذلك الوضع يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل، وذلك من خلال مراعاة ما يلي:

- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة؛
- شمولية الضريبة؛
- اعتدال معدل الضريبة؛
- تجنب الازدواج الضريبي؛
- إعفاءات ضريبية مدروسة.

3- تحسين التشريع الضريبي: إن التشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمترابط، عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالا للتهرب وبالتالي يجب إحكام صياغة نصوص التشريع الضريبي حتى يفوت الفرص على المكلف للاستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي، وعليه سد منافذ التهرب، ضف إلى ذلك يجب إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي حتى يتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة، ومدى تكيفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي.

¹- ناصر مراد، إجراءات مكافحة التهرب الضريبي، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد الثالث (03)، ديسمبر 2009، ص ص 28-29.

الفصل الأول: التأصيل النظري لظاهرة التهرب الضريبي

الفرع الثاني: على مستوى الإدارة الجبائية

وضع المشرع الجزائري العديد من الإجراءات التي يتعين على الإدارة الضريبية اتخاذها، سواء على مستوى الجانب البشري أو على مستوى الجانب المادي، وهو ما سيتم إيضاحه فيما يلي:¹

1- الجانب البشري

تتمثل أهم الإجراءات التي لابد للإدارة الضريبية اتخاذها على مستوى الجانب البشري فيما يلي:

- رفع مستوى موظفي الجهاز من خلال التكوين المتخصص الذي يعمل على رفع مستوى تأهيل وتدريب تلك العناصر؛
- تحسين علاقة الإدارة بالمولين وذلك باعتبارهم زبائن لديها، وأن التعاون لابد أن يكون السائد فضلا عن الاستماع لانشغالاتهم والأخذ بعين الاعتبار لمقترحاتهم؛
- توفير المعلومات الضرورية التي يطلبها المكلف من قبيل تقدير الوعاء وفرض سعر الضريبة والإجراءات الضريبية؛
- تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين بإدارة الضريبة قصد غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم في الإدارة تضمن أحسن تطبيق للنظام الضريبي، تؤمن له الظروف الموضوعية لأخلاقيات العمل الضريبي ومردوبيته التامة؛
- تقدير تعداد الموظفين المعنيين بالرقابة وتحسين مردوبيتهم.

2- الجانب المادي

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

- قام بتحويل الإدارة المركزية إلى المديرية العامة للضرائب، وذلك بموجب المرسوم التنفيذي 190/90؛

- إنشاء تسع (09) مديريات جهوية بموجب المرسوم التنفيذي 60/91؛

¹ - نجوى سديرة، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد الشريف مساعدي، سوق أهراس، الجزائر، العدد 11، جانفي 2019، ص ص 270-271.

الفصل الأول: التأصيل النظري لظاهرة التهرب الضريبي

- إدماج مفتشة الضرائب المباشرة وغير المباشرة في مديرية واحدة؛
- تجهيز مختلف المصالح الإدارية الضريبية بالإعلام الآلي.

ومن جهة أخرى يعتبر نقص الوسائل المادية من بين العراقيل الرئيسية التي تحد من فعالية الإدارة الجبائية، وذلك أن طبيعة عملها يتطلب الحركية الدائمة في أداء مهامها سواء العادية المتمثلة في إحصاء المكلفين، والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة، وتحديد وعائها إلى حملات الرقابة في عين المكلف.

الفرع الثالث: على مستوى المكلف بالضريبة

لعل من أهم الإجراءات التي لا بد من اتخاذها بالنسبة للمكلف بالضريبة هي ضرورة توعيته من جهة، ومن جهة أخرى العمل على تحسين العلاقة بينه وبين إدارة الضريبة، وهو ما سيتم توضيحه فيما يلي:

- 1- **توعية المكلف بالضريبة:** ويقصد به تنمية الوعي الضريبي للمكلف يعني تحسيسه بدور الضريبة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية وبدوره اتجاه هذه التنمية، أي إقناعه بواجبه الضريبي، ومن أجل نشر وإرساء الوعي بين أفراد المجتمع يجب تحقيق المفاهيم التالية:¹
 - ترسيخ لمواطن المستقبل المفاهيم الأساسية المتعلقة بمهمة الدولة ودور الضريبة، وذلك من خلال تعميمها في البرامج التربوية، من أجل إرساء ثقافة ضريبية لدى المواطنين؛
 - إقناع المكلف بالضريبة بضرورة أداء وواجبه الضريبي، لأنها من أهم صفات المواطنة وأنها تعود بالفائدة عليه وعلى وطنه، وأن عدم أدائه لهذه الالتزامات الضريبية يؤدي إلى تحميل الغير من المواطنين لعبئها؛
 - القيام بحملات توعية عن طريق مشاركة الإدارة الضريبية في مختلف التظاهرات والملتقيات والأيام الدراسية (الصناعية، الفلاحية، التقليدية) وكذا تنظيم ملتقيات، ندوات وأبواب مفتوحة حول النظام الضريبي لإعلام المكلف بكل التغييرات والمستجدات التي تأتي بها القوانين المالية سنويا مع شرح للالتزامات التي يجب أن يقوم بها المواطن بصفة ممول ومكلف بالضريبة، نتيجة ممارسته لنشاط معين؛

¹ طورش بناتة، مرجع سبق ذكره، ص ص 105-106.

الفصل الأول: التأصيل النظري لظاهرة التهرب الضريبي

- استعمال مختلف وسائل الإعلام المكتوبة والمسموعة من أجل توعية المواطن، وذلك عن طريق مجلات، كتيبات تشرح مختلف الإجراءات الضريبية؛
- استعمال عبارات إشهارية تحسيسية بسيطة يفهما كل مواطن مهما كان مستواه مثل:
 - ✓ دفع الضريبة رمز المواطنة؛
 - ✓ دفع الضريبة = مشاركة في الأعباء العامة؛
 - ✓ لماذا تدفع الضريبة؟
 - ✓ دفع الضريبة = خلق مناصب شغل.

2- إزالة التوتر بين الإدارة والمكلف: العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة تتميز بالحذر المتبادل، و هذا ما يجعلنا نفهم التوتر و التصادم الموجود بين المكلف و الإدارة الجبائية، و لتحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف، و إزالة التوتر بينهم، و جب العمل على إنشاء مكاتب للعلاقات العامة على مستوى المديرية الولائية للضرائب، مهمتها هي مساعدة المكلفين بتقديم كل الإرشادات و التفسيرات اللازمة عن مختلف الإجراءات و الأحكام الجبائية، و شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين، و يجب أن تسير هذه المكاتب من طرف موظفين مؤهلين لهذا النوع من المهام، يسعون من خلال ذلك إلى تحسين العلاقة مع المكلفين عن طريق حسن لاستقبال و إعطاء إجابات واضحة و كافية لمختلف التساؤلات التي يطرحها المكلفين، فالعلاقة بينهما يجب أن لا يكون علاقة عداة بل على العكس علاقة ثقة و تعاون في سبيل الخير العام¹.

الفرع الرابع: تطوير الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية أحد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الخزينة، من خلال محاربة التهرب الضريبي، أو التخفيف على الأقل من حدته، فالرقابة تعتبر الوسيلة الأهم للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين، وتسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات، والمتمثل في وقوف جميع الممولين على قدم المساواة أمام الضريبة².

¹- طورش بتاتة، مرجع سبق ذكره، ص 107.

²- أحمد بساس، مرجع سبق ذكره، ص 209.

المطلب الثالث: معالجة التهرب الضريبي على المستوى الدولي

بالإضافة إلى الإجراءات المحلية السابقة لمعالجة التهرب الضريبي، هناك إجراءات أخرى تعالج التهرب الضريبي ولكن على المستوى الدولي.

1- التنسيق الضريبي الدولي

يمثل التنسيق الضريبي بين مجموعة من الدول أحد أهم الوسائل القانونية المبتكرة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، ويتمثل في تنسيق النظم والتشريعات الضريبية بحيث تصبح متناغمة ومتقاربة، الأمر الذي يساوي بين مناخ الاستثمار في تلك الدول، وإذا كانت بعض الدول تسعى إلى استقطاب الاستثمارات الأجنبية عن طريق الحوافز الجبائية يؤدي إلى تحقيق ميزات اقتصادية عديدة، أهمها تحقيق التكامل الاقتصادي وتشجيع لاستثمارات المشتركة وتنميتها وفق أدوات التنسيق المتبعة.¹

2- المساواة في المعاملة الضريبية

تنص أغلب الاتفاقيات الجبائية الثنائية على ضمان المساواة في المعاملة بين الأشخاص الطبيعيين و المعنويين لكلا الدولتين في مجال الخضوع الضريبية، فلا يمكن تحميل المتعامل الأجنبي عبئا ضريبيا أكثر مما يتحمله حاملون لجنسية الدولة الذين يوجدون في نفس الوضعية، من شأن احترام مبدأ المساواة في المعاملة تشجيع المستثمرين الأجانب على الاستثمار في الدول المضيفة التي تمكنهم قوانينها من تجنب الازدواج الضريبي الذي ينشأ أساس نتيجة اختلاف ضوابط الخضوع للضريبة في الدولتين، فبعض الدول تعتمد ضابط الجنسية بينما تعتمد دول أخرى ضابط الإقامة، أو ضابط مصدر الدخل، و من شأن هذا الاختلاف أن يرتب على المستثمر دفع ضريبتين على نفس الثروة أو نفس الدخل، و من جهة أخرى تتمكن الدولتين من تجنب عدم خضوع المستثمر للضريبة في أي منهما نتيجة اختلاف الضابط أو المعيار الذي تفرضه الضريبة على أساسه.²

¹ مهداوي عبد القادر، الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة دفاتر السياسة والقانون، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد الثاني عشر، جانفي 2015، ص5.

² نفس المرجع، ص 6.

3- الشفافية المصرفية

تعرف الشفافية المصرفية بأنها الأسلوب أو الطريقة التي يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم.

ويتمحور مفهوم الشفافية الضريبية حول كيفية توفير البيئة المناسبة التي تسمح للمكلف من الإطلاع على القوانين والأنظمة والتعليمات وإجراءات التحاسب وكل ما يتعلق بعملية تقدير واستقطاع الضريبة وذلك عن طريق وسائل النشر المعتمدة التي تقوم بها الهيئة التي تتعلق بالضريبة الواجبة على ممارسة نشاط معين، حيث نجد أنه من الصعوبة على المكلف تفسير القانون الضريبي وذلك لوجود تعليمات ترافق القانون تقوم بشرح القاعدة القانونية مما ينجم عنه عدم مقدرة المكلف من التعرف على آليات تطبيق القانون الضريبي.¹

4- الشفافية الضريبية

تعني الشفافية الضريبية تمكين المكلفين من الإطلاع على القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم، وتكمن أهمية الشفافية الضريبية في أنها وسيلة ناجحة للحد من الفساد الإداري، حيث أن موظف السلطة المالية لا يمكنه التلاعب بمقدار الضريبة، كما تخفض تكلفة فرض الضريبة الناجمة عن اعتراض المكلف على الضريبة المفروضة، وتعزز عنصر المسائلة وزيادة الثقة في الإدارة الضريبية مما يشجع على جلب الاستثمارات الأجنبية.²

¹- Dr, mahi haji shahim, **iraq mechamisms to combat international tax evasion**, route educational & social science journal, volume 6,n3, february 2019, p p 541-542.

² مهداوي عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص 07.

خلاصة:

تطرقنا من خلال الفصل الأول إلى الإطار النظري للتهرب الضريبي، خلصنا أن الضريبة المورد الأساسي الهام للخرينة العامة، وتعتبر أيضا من أهم أدوات السياسات المالية العامة، التي تعتمد عليها الدولة أساسا في تغطية النفقات العامة.

و يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة عالمية تمس جميع الدول مع اختلاف مستوياتها، التي تستهدف مداخل الخزينة العمومية من العائدات الضريبية، يقوم بها شخص يطلق عليه بالمكلف عن طريق امتناعه عن دفع الضريبة المفروضة عليه سواء بصفة قانونية يجيزها المشرع فيما يعرف بالتجنب الضريبي أو عن طريق مخالفة التشريع الضريبي باستعمال الغش الضريبي، مستعينا في ذلك بعدة طرق سواء بإخفاء المحاسبية أو عن طريق العمليات المادية و ذلك بإخفاء المكلف لكل أو جزء من ثروته و استغلالها في أنشطة و أماكن بعيدة عن الرقابة الإدارة الجبائية، أو عن طريق العمليات القانونية كأن يكيف المكلف نشاطه على أساس نشاط غير خاضع للضريبة أو أن يخضعه لضريبة أقل من الحقيقية، و لا يمكن أن يصل المكلف إلى هذه الدرجة من الكفاءة إلا إذا توفرت أسباب معينة منها الاقتصادية و المالية و الاجتماعية و السياسية.

وبما أن الضريبة أداة هامة فإن الإخلال بالواجب الضريبي يؤثر على الدور المنوط بها، الشيء الذي يترتب عليه عدة انعكاسات وآثار سلبية بالاقتصاد الوطني، مما يستوجب على معالجة هذه الظاهرة والتخفيف من حدوثها على المستوى المحلي والدولي، عن طريق الإجراءات اللازمة وعقد الاتفاقيات الدولية.

الفصل الثاني:

التحقيق المحاسري المصوب ودوره في

مكافحة التمرد الضريبي.

تمهيد:

من أدوات ووسائل التحكم في الاقتصاد لأي دولة، الجباية، كما تعد بالنسبة للكثير من الدول المورد الأساسي لإيرادات خزینتها العمومية، وتمثل الجباية بمختلف عناصرها نظام متكامل من الطرق والإجراءات، وهي كذلك سلطة بيد الدولة تسييرها وتوجيهها وفق مقتضيات اقتصادية ومالية محددة، من خلال فرض جملة من الضرائب والرسوم بقواعد وأسس معينة. ونظرا لعدة أسباب فإن الكثير من المكلفين بالضريبة لا يرحبون بفرض هذه الأخيرة عليهم، وهذا ما يؤدي بهم إلى إتباع طرق وأساليب قانونية وغير قانونية للتهرب من دفعها جزئيا أو كليا، وهو ما سوف نطلق عليه في هذا الفصل من البحث بالرقابة الجبائية.

ولمجابهة مثل هذه الظواهر، فإن المشرع الجبائي أنشأ مجموعة من المصالح الجبائية تقوم بالعديد من الأدوار في هذا الإطار وعلى رأسها الرقابة الجبائية، كأداة قانونية مهمتها التحقيق في مدى صدقية التصريحات الجبائية وما تتضمنه من معلومات محاسبية.

ومن هذا المنطلق قسم هذا الفصل إلى المباحث الثلاثة التالية:

- **المبحث الأول:** عموميات حول الرقابة الجبائية
- **المبحث الثاني:** التحقيق المحاسبي وإجراءاته العملية
- **المبحث الثالث:** التحقيق المحاسبي المصوب كآلية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي

المبحث الأول: عموميات حول الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الوسائل لمكافحة التصرفات السلبية من جانب المكلفين ويتوقف نجاح العملية عموما على الوسائل المادية والكفاءات البشرية في الميدان المحاسبي والقانوني التي تمكنها من إكتشاف أي تلاعب من جانب المكلفين في الوقت المناسب وبالسعة المطلوبة مع تطبيق العقوبات اللازمة.

المطلب الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

من أجل تحديد المفاهيم سنتطرق لمفهوم الرقابة بشكل عام، ثم مفهوم الرقابة الجبائية بشكل خاص.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة والرقابة الجبائية

- 1- تعريف الرقابة:** تعرف الرقابة على انها مجموعة تقنيات تستعمل في جميع الميادين وتقوم بتسهيل وتحسين وأخذ القرارات للتعرف على الأخطاء من خلال:
 - تصحيح الأخطاء والسهو وعدم المطابقة المحاسبية.
 - إكتشاف التلاعبات والإختلاسات ومعالجتها وكذلك وضع المعايير وتقييم الأداء.¹
- 2- تعريف الرقابة الجبائية:** لها عدة مفاهيم نذكر منها:

التعريف الأول: عرفتها المديرية العامة للضرائب على أنها الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة وتشكل شرطا من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات.²

التعريف الثاني: الرقابة الجبائية هي مجموعة الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، في إطار قوانين تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي وكل التجاوزات الجبائية المهددة لاستقرار وتنمية الاقتصاد الوطني.³

¹- بن اعمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومه للطباعة والنشر، الجزائر، 2011، ص12-13.
²- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة لسنة 2014، ص05.
³- سهام كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر " بسكرة "، الجزائر، 2008_2009، ص90.

الفصل الثاني: التحقيق المحاسبي المصوب ودوره في مكافحة التهرب الضريبي

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

تهدف الإدارة الجبائية من خلال إجراء عمليات المراقبة إلى محاربة الغش والتهرب الضريبي وتخفيف اثاره على الموارد المتعلقة بالميزانية وحصر خطورتها، بالإضافة إلى أهداف أخرى تتمثل في:

1- الهدف القانوني:

يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصريحات المالية للمكلفين مع القوانين والأنظمة، لذا وحرصا 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.

2- الهدف الإداري:

أن تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية:

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل والتشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم أثارها وبالتالي إتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.
- تسمح علمية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسبة الغش والتهرب الضريبي.¹

3- الهدف المالي والإقتصادي:

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخرزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام، مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية.

¹- نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية الجزائرية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، فرع مالية و نقود جامعة الجزائر، 2004، ص36.

4- الهدف الإجتماعي:

يتمثل فيما يلي:

- محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل: السرقة والإهمال، أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع.
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، وهذا بإرساء مبدأ الإقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.¹

المطلب الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

لقد وضع المشرع الجزائري إطار قانوني اوجب من خلاله كل المحققين الجبائيين بإتباع إجراءات معينة وهذا بهدف حماية الخزينة العمومية من كل التلاعبات والتجاوزات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة، ويتضمن هذا الإطار الجوانب التالية:

أولاً: حق الإطلاع

يحق لمصالح الرقابة الجبائية حق الاطلاع من خلال طلب المعلومات من الإدارات المعنية ومصالح الضمان الاجتماعي والمؤسسات الخاصة والبنوك وذلك من غير المساس بالسري المهني لهذه المؤسسات ويمكن اعتبار حق الاطلاع انه أداة مساعدة في الرقابة والتي تستعملها مسبقاً لإجراء رقابة لتكملة المعلومات المتعلقة بالتحقيق، ويسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والسجلات المحاسبية والأوراق الملحقة للسنة المالية.²

1- الإدارة العمومية: نصت المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية أنه: لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك كل المؤسسات أو الهيئات، أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسري المهني أمام أعوان الإدارة الذين يطلبون الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها.³

¹ - حجة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية الفترة 2010-2000، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية جامعة المدية، 2012، ص ص 85-86.

² - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2020، المادة 45، ص 21.

³ - مادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 21.

الفصل الثاني: التحقيق المحاسبي المصوب ودوره في مكافحة التهرب الضريبي

2- السلطة القضائية: لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض يفوضه هذا الأخير، يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة.¹

3- الهيئات المالية: يحق الإدارة الجبائية أن تمارس حقها في الاطلاع على مستوى الهيئات المالية كالبنوك والضمان الاجتماعي، بحيث يمكن لأعوان المحققين الاطلاع على كل الدفاتر أثناء أدائهم لمهامهم والوثائق الملحقة ومستندات الإجراءات والنفقات التي ينص على مسكها القانون التجاري، وبذلك يمكن لمصالح الإدارة الجبائية حق الاطلاع على كشوفات وحسابات المؤسسات والأشخاص الموجودة لدى البنك ولا يجوز للبنوك الاعتراض على ذلك بحجة السر المهني.²

4- المؤسسات الخاصة: يتعين على جميع المتصرفين في الأموال وغيرهم من التجار الذين تتمثل مهنتهم في دفع إجراءات عن قيم منقولة، وكذا جميع التجار وجميع الشركات أيا كان غرضها والخاضعة لحق إطلاع التسجيل، أن يقدموا عند كل طلب إلى أعوان الضرائب الذين هم الأقل في رتبة مراقب الدفاتر التي تنص على مسكها القانون التجاري، فعلى المؤسسات مهما كان نوعها تجارية أو صناعية أو خدماتية تدفع أجور أو أتعاب أو أن تقدم الوثائق المحاسبية والجبائية المستعملة لأعوان التحقيق عندما يطلبونها.³

ثانياً: حق الرقابة

تنص المادة 1-18 تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل

ضريبة أو حق الرسم أو إتاوة.

كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي

تدفع أجوراً أو أتعاباً أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.⁴

1- المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره ص 16.

2- المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 22.

3- المادة 53 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 23.

4- المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 8.

الفصل الثاني: التحقيق المحاسبي المصوب ودوره في مكافحة التهرب الضريبي

ثالثا: حق إستدراك الخطأ

يمكن إستدراك الإعفاءات الكلية أو الأخطاء المسجلة فتفرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب فحق إستدراك الخطأ وسيلة ممنوحة للإدارة في إعادة النظر في اقتطاع الضريبة سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد يحدد الأجل الذي يتقدم فيه عمل الإدارة ب 4 سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية وهذا بالنسبة لما يلي:

- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها؛
- القيام بأعمال الرقابة؛
- قمع المخالفات والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.¹

رابعا: حق المعاينة

هو حق الممنوح لإدارة الضرائب "عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية يمكن لإدارة الجبائية أن ترخص لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونا للقيام 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 والمراقبة ودفعة الضريبة".²

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية

تتأسس فعالية الرقابة الجبائية على مقارنة المعلومات التي احتوتها الملفات الجبائية والمعطيات الخارجية الواردة لها، لتمارس بشكل سليم وشامل على مستوى مفتشيات الضرائب، وسنتطرق هنا الى أشكال الرقابة الجبائية وفقا للنظام الضريبي الجزائري.

أولاً: الرقابة العامة

يقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتب، بناء على الوثائق التي في حوزتهم، ومفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من الرقابة دوريا ولأهداف مسطرة مسبقا، وتكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق.

¹ - المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 19.
² - المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 16.

1- الرقابة الشكلية

و تبدأ هذه الرقابة منذ استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين، وتتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير انتقائية وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء أن وجدت وتتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المدونة في التصريحات "G50A" و "G50"، و تلك المذكورة في التصريح السنوي، مع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوفات الربط و بطاقات المعلومات و قائمة الزبائن التي تمتلكها، وتهدف إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات.¹

2- الرقابة على الوثائق

هي ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية، بعكس الرقابة الشكلية فإن الرقابة على الوثائق يجب أن تكون شاملة وهذا ما يتطلب الفحص لجميع عناصر التصريح الجبائي، فيتجلى دورها في مجموعة من العمليات والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، فتقوم الإدارة الجبائية بمقارنة المعلومات المصرح بها بالمستندات الملحقة بالتصريح و كذا جميع المعلومات والبيانات التي هي في حوزة الإدارة الجبائية، ويمكن للمحقق طلب تبريرات أو توضيحات من المكلف إذا لزم الأمر.²

ثانيا: الرقابة الخارجية المعمقة

تتمثل هذه الرقابة في جملة الإجراءات التي يقوم بها المراقبين الجبائيين من خلال التدخلات المباشرة للأماكن التي يزاول فيها المكلفون نشاطهم من أجل التأكد من صحة ومطابقة ما صرح به المكلفون مع ما هو موجود على أرض الواقع، وذلك من خلال الفحص الميداني للدفاتر المحاسبية وجميع الوثائق الملحقة ومحاولة الكشف عن احتمالات التهرب. وتتم من خلال ثلاثة إجراءات وهي:

1- التحقيق في المحاسبة

التحقيق في المحاسبة هو مجموع العمليات التي يستهدف منها مراقبه تصريحات الجبائيه المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقه حفظها حتى ولو كانت بطريقه

¹- بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق جامعة الجزائر، 2013، ص11.

²- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر 2000، ص51.

الفصل الثاني: التحقيق المحاسبي المصوب ودوره في مكافحة التهرب الضريبي

معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانوناً) والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفه مدى مصداقيتها.

لا يهدف التحقيق المحاسبي إلى مراقبه الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المحقق فيها فحسب، بل يسمح كذلك إطلاع هذه الأخيرة على واجباتها الجبائية. أثناء التحقيق المحاسبي، يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي قد ترتكب أحياناً على حسابه. وفي هذه الحالة، يمكنه أن يطلب لاحقاً تخفيض الزيارات نتيجة لهذه الأخطاء ويطلع عن كيفية تقديم الطعون اللازمة.¹

2- التحقيق المصوب في المحاسبة

التحقيق المصوب هو التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدم أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية. يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في تحقيق المحاسبة.² و سنتطرق له بتفصيل أكثر في المبحث الثاني.

3- التحقيق المعق في الوضعية الجبائية الشاملة

مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به أي بصفة عامة، التأكد من التصريحات الدخل الإجمالي (المدخيل العقارية المحققة خارج الجزائر - فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية... إلخ)، ويستلزم هذا الإجراء مقارنة المدخيل المصرح بها بالمدخيل المستتجة من وضعية المكلف بالضريبة المحقق معه، الملكية أو الذمة المالية من جهة والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء النقر الجبائي، من جهة أخرى.

فهو يعتبر امتداداً للتحقيق المحاسبي ويختص بالأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي فقط، ويمس كذلك أربع (04) سنوات غير متقدمة، ويمكن إجراء التحقيق المعق في مجمل الوضعية الجبائية، لمجمل الأشخاص الطبيعيين من خلال تمديد التحقيق في المحاسبة. كما يمكن أن

¹ - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة لسنة 2014، ص 13.

² - المادة 5-20، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره.

الفصل الثاني: التحقيق المحاسبي المصوب ودوره في مكافحة التهرب الضريبي

يكون سببا في التحقيق في المحاسبة لاسيما إذا تبين أن المكلف بالضريبة قد قبض مداخل من مؤسسة تخضع لمسك محاسبة.¹

المبحث الثاني: التحقيق المحاسبي وإجراءاته العملية

يعد التحقيق المحاسبي أحد أهم وسائل الرقابة الجبائية التي تنتجها إدارة الضرائب للتأكد من مدى صدق الإقرارات أو التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومن مدى تمثيلها الصحيح والحقيقي لسجلات المكلفين وتماشيها مع التشريع الضريبي.

المطلب الأول: ماهية التحقيق المحاسبي

الفرع الأول: مفهوم التحقيق المحاسبي

التحقيق في المحاسبة هو "مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلفين بالضريبة، يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة".²

ويعرف دانيال ريتشر التحقيق المحاسبي على أنه: " مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما، ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبه، وعند إقتضاء الحال فإنه يمكن الاتجاء إلى الاجراءات الضرورية لتحقيق التعديلات اللازمة".³

يتضح لنا من التعريف أن التحقيق المحاسبي يكون على مختلف الوثائق الممسوكة من طرف المكلفين بالضريبة بغرض التأكد من صحة المعلومات المدونة في هذه الوثائق وأنها مطابقة للمعطيات المتوفرة، ثم تقديم التعديلات الضرورية لتصحيح الأخطاء.

الفرع الثاني: أهداف التحقيق المحاسبي

عندما تتمكن الإدارة الجبائية من جمع الملفات المحاسبية للمكلفين بالضريبة وبعد القيام بفحصها، يمكن الإدارة أن تتخذ إجراءات للمراقبة في عين المكان لكل الملفات.

¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022، مادة 21.

² - مادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبف ذكره، ص10.

³ - Daniel Richer, Les procédures Fiscales, presses universites de France, France,1990, p25.

الفصل الثاني: التحقيق المحاسبي المصوب ودوره في مكافحة التهرب الضريبي

ومن خلال الدراسة الجيدة للإدارة الجبائية للحالة المالية والمحاسبية للمؤسسة يمكنها أن تحدد أهداف التحقيق المحاسبي في:¹

- إيجاد الأخطاء والأمور التي لم يصرح بها، وتجعل المحاسبة غير صحيحة ووضع محل الأساس الضريبية المصرح بها تقيين خارج الحساب أرقام أعمال وأرباح حقيقية.
- كشف الأمور الغير صحيحة وبصفة خاصة التي لها تأثير في الجانب الجبائي.
- تأكيد التجانس التام بين الكتابات المحاسبية والأرقام المصرح بها للإدارة الجبائية.

المطلب الثاني: شروط وضمانات التحقيق المحاسبي

الفرع الأول: شروط التحقيق المحاسبي

لقد أقر المشرع الجزائري ثلاثة شروط لممارسة التحقيق في المحاسبة وذلك ضمن المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي ينبغي على الإدارة الجبائية احترامها، وينتج عن مخالفتها لهذه الشروط بطلان إجراءات التحقيق، وتتمثل هذه الشروط في:

- مكان إجراء التحقيق في المحاسبة.
- الأشخاص المؤهلين للقيام بالتحقيق في المحاسبة.
- المدة المقررة للتحقيق في المحاسبة.

أولاً: مكان إجراء التحقيق في المحاسبة

الأصل أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية في المكان الذي توجد فيه وغالبا هو مقر المؤسسة المحقق في محاسبتها، لما تحتويه من معلومات وأسرار النشاط التي لا يجب الكشف عنها للمنافسين،² لكن استثناء من ذلك يمكن لأعوان الإدارة الجبائية نقل هذه الدفاتر والوثائق إلى مصلحة الضرائب لتحقيق فيها، إذا توافرت إحدى الحالتين التاليتين:

¹ - المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص10.
² - محمد جبالي، مكافحة الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون السوق، كلية الحقوق، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة جيجل، 2008، ص 133 .

الفصل الثاني: التحقيق المحاسبي المصوب ودوره في مكافحة التهرب الضريبي

- في حالة تقديم المكلف لطلب مكتوب يصرح فيه برغبته في نقل دفاتره ومستنداته المحاسبية وجميع الوثائق المحاسبية التي يطلبها أعوان الإدارة الجبائية، إلى مصلحة الضرائب لتحقيق فيها، وقبول الإدارة الجبائية بهذا الطلب.¹

- في حالة القوة القاهرة، يمكن للمحققين أخذ الوثائق المحاسبية أخذ الوثائق المحاسبية لفحصها في مكاتبهم بشرط أن يسلم للمكلف بالضريبة في هذه الحالة وثيقة تثبت فيها طبيعة الوثائق المحاسبية المسلمة ونوعيتها.²

ويضيف قانون الإجراءات الجبائية أن التحقيق في المحاسبة يتم في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي الخاصة بالمكلف بالضريبة، أو على مستوى مصلحة الضرائب، بناء على طلب صريح من المكلف.

ويستخلص من ذلك أن الإدارة الجبائية تمارس حقها في الرقابة مهما كانت الوسيلة المستعملة لحفظ المعلومات المحاسبية، سواء كان المكلف يمسك محاسبة في شكل وثائق أو كان يمسكها بواسطة الإعلام الآلي، وفي هذه الحالة يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات التي تساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية.³

ثانيا: الأشخاص المؤهلين للقيام بالتحقيق المحاسبي

الأشخاص المؤهلين للقيام بالتحقيق في المحاسبة هم أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل. وفي هذا الصدد نصت المادة 20 الفقرة 02 من ق.إ.ج على أنه: "لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل".

كما ألزم المشرع الجزائري الإدارة الضريبية بأن تبيّن أسماء وألقاب ورتب المحققين في الإشعار بالتحقيق المبلغ للمكلف بالضريبة المراد التحقيق في محاسبته، كما أنه في حالة استبدال المحققين يتوجب على الإدارة الضريبية إعلام المكلف بذلك أيضا.⁴

1- المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

2- العبد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثالثة، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 38.

3- نفس المرجع، ص 39.

4- المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره.

الفصل الثاني: التحقيق المحاسبي المصوب ودوره في مكافحة التهرب الضريبي

ثالثا: المدة المقررة للتحقيق في المحاسبة

ألزم المشرع الجزائري الإدارة الضريبية بضرورة احترام الآجال المحددة للتحقيق في المحاسبة بعين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية، وذلك تحت طائلة بطلان إجراء التحقيق، وهذه الآجال محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة، فالأصل أن لا تستغرق مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات و الوثائق المحاسبية الآجال التالية:

- مدة ثلاث أشهر فيما يخص:
- مؤسسات الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- مدة ستة (06) أشهر: بالنسبة للمؤسسات السابقة الذكر، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- في الحالات الأخرى يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق في المحاسبة تسعة (09) أشهر.
- وكإستثناء لما سبق ذكره، فإن الإدارة الجبائية غير مقيدة بمدة الرقابة بعين المكان المذكورة أعلاه، في الحالتين التاليتين:
- استعمال طرق تدليسية مثبتة قانونا أو تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة، أو عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح والتبرير.
- فحص ملاحظات وطلبات المكلف بعد انتهاء التحقيق طبقا لنص المادة 20/05 من قانون الإجراءات الجبائية.¹

ويمكن أن تمدد مدة التحقيق في المحاسبة في عين المكان بأجل ممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه بموجب المادة 20 مكرر 1 من ق.إ.ج للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود شبهة لعمليات التحويل غير المباشرة للأرباح بمفهوم المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.²

¹ - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضع للرقابة، سنة 2017، ص 25.
² - المادة 5-20 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره.

الفصل الثاني: التحقيق المحاسبي المصوب ودوره في مكافحة التهرب الضريبي

وما تجدر الإشارة إليه، أنه عند الانتهاء من التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم، لا يمكن للإدارة الجبائية أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التقييدات المحاسبية لنفس الضرائب والرسوم وبالنسبة لنفس الفترة، لكن استثناء من ذلك، يمكن لإدارة الضرائب الشروع في تحقيق جديد إذا ثبت لها أن المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق.¹

الفرع الثاني: الضمانات المتعلقة بسير التحقيق

قبل الخوض في الإجراءات سنتعرف أولاً على الضمانات التي تمنح للمكلف بالضريبة بغرض حمايته من تعسف الإدارة الضريبية عند القيام بمهمة التحقيق، وعلى هذا الأساس قام المشرع الجزائري بإلزام الأعوان المحققين بضرورة احترام هذه الضمانات، وبالتالي فإن الإخلال بها يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق، وتتمثل هذه الإلتزامات في:

• منح المكلف بالضريبة آجال للتحضير

نص المشرع الجزائري في المادة 20/04 أنه "...لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقاً". ويستخلص من هذه المادة أن الإدارة الجبائية يقع على عاتقها التزام باحترام آجال التحضير الممنوحة للمكلف، ويترتب على مخالفتها لهذا الإلتزام بطلان إجراءات التحقيق.

وقد حدد المشرع الجزائري مهلة تحضير الوثائق من قبل المكلف بعشرة (10) أيام كحد أدنى من تاريخ استلامه للإشعار بالتحقيق، وسواء تم إرسال الإشعار عن طرق البريد، أو تسليمه مباشرة للمكلف مقابل إشعار بالوصول في الحالة العادية للتحقيق في المحاسبة، أو تم تسليمه إياه إثر مراقبة مفاجئة تهدف إلى المعاينة المادية لعناصر الاستغلال والتأكد من وجود الوثائق المحاسبية، فإن المشرع يعطي للمكلف أجل عشرة (10) أيام لتحضير الدفاتر والوثائق المحاسبية، وكل ما من شأنه تبرير النتيجة المتوصل إليها في هذه الوثائق.²

¹ - المادة 20-8 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره.

² - محمد جبالي، مرجع سابق، ص 137.

الفصل الثاني: التحقيق المحاسبي المصوب ودوره في مكافحة التهرب الضريبي

• إعلام المكلف بالضريبة بحقه في الاستعانة بمستشار

يعتبر إعلام المكلف بحقه في الاستعانة بمستشار من أهم الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة لمواجهة الإدارة الجبائية، لذا أوجب المشرع الجبائي أن يشير صراحة كل من الإشعار بالتحقيق الذي ترسله إدارة الضرائب للمكلف قبل القيام بعملية المراقبة، والإشعار بإعادة التقويم والذي ترسله الإدارة بعد الانتهاء من عملية التحقيق إلى أن المكلف يستطيع الاستعانة بمستشار من اختياره، وذلك تحت طائلة بطلان إجراء التحقيق.¹

ويلاحظ من خلال الفقرتين 04 و 06 من المادة 20 أن الإدارة ملزمة بتذكير المكلف بحقه في الاستعانة بمستشار، وأن امتناعها عن هذا الالتزام يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق بطلانا مطلقا، لكن امتناع المكلف بالضريبة عن استعمال حقه في الاستعانة بمستشار لا يرتب أي أثر قانوني.

المطلب الثالث: إجراءات التحقيق المحاسبي

يتبع المحقق جملة من الإجراءات للتأكد من صحة الإقرارات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة، وحتى تؤيد الرقابة الجبائية النتائج المرجوة منها ولا تكون محل بطلان، فإن المشرع الجبائي ألزم المراقبين بإحترام مجموعة من الاجراءات العلمية التي تطبق على ثلاث مراحل هي كالتالي:

أولاً: المرحلة التحضيرية

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

1- **الإشعار بالتحقيق:** لا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الشروع في إجراء التحقيق المحاسبي دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، على أن يستفيد من أجل مدته (10) أيام ابتداء من تاريخ الاستلام لمنحه مدة لتحضير محاسبته.²

¹ - المادة 20 الفقرتين 4-6 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره.

² - المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره.

الفصل الثاني: التحقيق المحاسبي المصوب ودوره في مكافحة التهرب الضريبي

وهذا لا يمنع المحققين من القيام بشكل مفاجئ بمراقبات في عين المكان فيما يخص معاينة العناصر المادية للاستغلال ووجود الوثائق المحاسبية للمكلف دون التعرض للفحص الإنتقادي للمحاسبة.¹

وقد أشار المشرع الجبائي إلى ضرورة إرفاق الإشعار بالتحقيق بميثاق حقوق واجبات المكلف المحقق في محاسبته. وأن يتضمن الإشعار بالتحقيق البيانات التالية:²

- ألقاب وأسماء ورتب المحققين.
- تاريخ وساعة أول تدخل.
- الفترة التي يتم التحقيق فيها.
- الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية بالتحقيق.
- الوثائق الواجب الإطلاع عليها.
- الإشارة إلى إمكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف أثناء اجراءات عملية الرقابة.

2- التدخل بعين المكان: تعد مرحلة التدخل بعين المكان نقطة بداية التحقيق، والتي بموجبها تبدأ دراسة الملفات والفحص المحاسبي بنوعيه، وهذا الإجراء للتنسيق بين الرقابة المحاسبية على مستوى المكاتب، والرقابة المادية المنجزة بعين المكان وذلك بزيارة ورشات الإنتاج، ومستودعات التخزين للمؤسسة وهذا لمقارنة مدى مطابقة التصريحات المقدمة وواقع المؤسسة، وتبدأ هذه المرحلة بالاتصال مع مسيري المؤسسات، زيارة المكان، وجمع بعض المعلومات الأولية.³

ثانيا: مرحلة سير عملية التحقيق

بعد انقضاء الأجل المحدد للتحضير وبوصول أول موعد تدخل مباشرة بعين المكان يذهب المدققون لمباشرة أعمالهم داخل المؤسسة قيد التدقيق لأنه قانونيا لا يسمح لهم بأخذ الدفاتر المحاسبية إلى مكاتبهم، إلا في حالة إذا ما طلب المكلف ذلك نظرا لعدم توفر الإمكانيات اللازمة للقيام بعملية التدقيق داخل المؤسسة وهذا بتقديمه لطلب موقع ومقدم لمدير الإدارة الجبائية، وفي هذه الحالة يقوم المدققون بالتوقيع على تعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة ويكون عبر مرحلتين:

¹- سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص42.

²- المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره.

³- سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص108.

الفصل الثاني: التحقيق المحاسبي المصوب ودوره في مكافحة التهرب الضريبي

1- فحص المحاسبة من حيث الشكل: يتم هذا الفحص على مدى وجود والتقيد بالعناصر التالية¹:

1-1 مسك السجلات التجارية

يقصد بها دفتر اليومية ودفتر الجرد، حيث يجب أن تكون هذه السجلات مؤشرة ومصادق عليها، من قبل الهيئات المختصة، كما يجب أن تكون ممسوكة يوما بيوم، وبدون شطب ولا حشو أو كتابات على الهامش.

2-1 دقة ووفرة الوثائق المحاسبية

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

2- فحص المحاسبة من حيث المضمون: هذا الفحص يهدف إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية، أي المشتريات، المخزونات، وأشغال قيد التنفيذ والمبيعات من ناحية وتدقيق الحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير من ناحية أخرى.

1-2 مراقبة المشتريات

إن عدم الانتظام الذي من الممكن أن يظهر عند مراقبة حساب المشتريات يمكن تصنيفه إلى صنفين هما:

- **تضخيم المشتريات:** يهدف تضخيم المشتريات إلى تخفيض الربح الخام والربح الصافي، ويمكن أن يظهر تحت عدة أشكال هي:²

- ✓ التسجيل المزدوج للفاتورة الأصلية والفاتورة النسخة حيث يجب كشف هذه الفاتورة.
- ✓ تسجيل مشتريات وهمية.
- ✓ تسجيل نفس الفاتورة في يوميتين مساعدتين مختلفتين (مثلا في يومية المشتريات ويومية العمليات مختلفة).
- ✓ تسجيل في الجانب المدين لحساب المشتريات استثمارات مكتسبة، والآلات والمعدات، نفقات الصيانة الشخصية لصاحب المؤسسة أو الشركاء، ويقوم بممارسة عملية تضخيم المشتريات عادة من قبل المكلف الذي لا يستطيع إخفاء رقم أعماله مثلا (مقاولي الأشغال العمومية، والمحقق يمكن أن يكتشف هذه النقائص عن طريق الفحص الدقيق، فواتير المشتريات، وصولات

¹- Andre chouna, « programme de contrôle, outil indispensable de réviseur cahier de l'institut français de experts comptable » 1974, p15

²- Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger- Edition 2001 page 57.

الفصل الثاني: التحقيق المحاسبي المصوب ودوره في مكافحة التهرب الضريبي

الطلب، الكشوفات البنكية، وخصوصا كشوفات الربط وبطاقات المعلومات المجرة لدى الموردين، ونتائج هذه الكشوفات يجب أن تقارن مع البطاقة الفردية للمورد.

- **تخفيض المشتريات:** أن عملية التخفيض في المشتريات تهدف بالدرجة الأولى إلى إخفاء منظم لجزء من رقم الأعمال، حيث أن تسجيل كل المشتريات سيظهر هامش ربح ضعيف وغير منطقي مما قد يجلب انتباه المتطلع لمحاسبة المؤسسة، وبذلك تعتبر عملية التخفيض في المشتريات عمدية، مدبرة ومقصودة لإخفاء جزء من رقم الأعمال ولا تعبر عن خطأ أو نسيان، والتي غالبا ما تكون عن طريق:¹

- ✓ عدم تسجيل فواتير الشراء.
- ✓ مشتريات مخفية في شكل مصاريف عامة تسجل في حساب آخر للتكاليف.
- ✓ خطأ عمدي في المجاميع أو في ترحيل الارصدة.
- ✓ شراء بدون فواتير.
- ✓ مشتريات لدى تجار بالتجزئة للتموين بالمواد الاولية.

2-2 مراقبة المبيعات

للكشف عن الاختلالات الحادثة في المبيعات يعتمد المحقق على فواتير وصولات الإخراج، الدفاتر المحاسبية للزبائن، وغيرها من الوثائق، ومن أهم المخالفات التي يتم اكتشافها على مستوى المبيعات:²

- ✓ عدم تسجيل إيرادات نقدية ناتجة عن بعض المبيعات بدون فواتير.
- ✓ تخفيض المبالغ الحقيقية لبعض المبيعات.
- ✓ عدم تسجيل الإيرادات الواردة عن نشاطات بيع المنتجات وبيع الفضلات.
- ✓ التسجيل في جانب المدين لحسابات المبيعات، مردودات وهمية للبضائع، أو اقتطاع مبالغ فيه.
- ✓ عدم تسجيل اقتطاعات مبالغ البضائع التي استعملها المستغل لحاجاته الشخصية والعائلية.

2-3 مراقبة المخزونات والأشغال قيد التنفيذ

إن العناصر المكونة للمخزون هي البضاعة، المواد واللوازم، المنتجات والأشغال قيد التنفيذ، وأغلفة غير مسترجعة، قد تكون موضوع تلاعب المكلف، وعلى المدقق أن يدققها بدقة، ويشكل دفتر الجرد الوثيقة الأساسية لإجراء عملية التدقيق على المخزون، حيث يعد المدقق بناء على الجرد المادي

¹- Guide du vérificateur de comptabilité DGI, Alger- Edition 2001 page 58.

²- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص 128.

الفصل الثاني: التحقيق المحاسبي المصوب ودوره في مكافحة التهرب الضريبي

كشفت المشتريات السنوية وكشفت المبيعات المجرة من قبل المكلف خلال 4 سنوات الخاضعين للتدقيق، من أجل إعادة تأسيس مخزون المادة الأولية والبضاعة.¹

2-4 مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير

ويقوم المدقق بمراقبة الحسابات الرئيسية للميزانية وجدول حسابات النتائج كما يلي:

- مراقبة حسابات الميزانية: ويتم من خلال:²
 - ✓ فحص أصول الميزانية من حيث المصاريف الإعدادية التمهيدية، الإستثمارات، المخزونات، الحقوق.
 - ✓ فحص خصوم الميزانية فيجب أن تولي مراقبة حسابات الخصوم اهتمام خاص من طرف المدقق وحسابات الخصوم هي الأموال المملوكة (الأموال الجماعية، أموال شخصية، الاحتياطات، نتيجة قيد التخصيص، مؤونات التكاليف والخسائر) والديون (القروض، حساب الموردين).
- مراقبة حسابات التسيير: حيث يقوم المدقق ب:³
 - ✓ مراقبة التكاليف: استهلاكات السلع والمواد الأولية، الخدمات والمصاريف العامة، مصاريف المستخدمين، الضرائب والرسوم، المصاريف المالية، الإهلاكات.
 - ✓ مراقبة الإيرادات: مبيعات السلع، الإيرادات المالية، الإيرادات الأخرى، الإيرادات الاستثنائية.

ثالثا: المرحلة الختامية

إن التدخل في عين المكان ومعاينة وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاطه، مع التحقيق المحاسبي للدفاتر والوثائق المحاسبية شكلا ومضمونا تمكن العون المحاسبي من إستخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة، وهو ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية في التقرير النهائي المحرر من طرف العون المحقق كخلاصة للعمل المنجز.

1- تقييم محاسبة المكلف: بالاعتماد على النصوص التشريعية والتنظيمية يعطي العون تقييمه لمحاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية

1-1 قبول المحاسبة

يقبل المحقق محاسبة المكلف إذا كانت مطابقة لأحكام القانون التجاري ومبادئ النظام المالي المحاسبي وصحيحة من حيث المضمون، حيث يمكن تمييز نوعين من القبول:

¹ إدريس عبد السلام أشتوي، المراجعة معايير وإجراءات، ط4، دار النهضة العربية، بيروت، 1996، ص80.

² عبد الفتاح صحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، دار النهضة العربية، بيروت، 1985، ص300.

³ MOKHTAR BELAIBOUD, « Guide pratique l'audit financier et comptable », la maison des livres, ALGER, 2^{ème} Edition, 1986, p88.

الفصل الثاني: التحقيق المحاسبي المصوب ودوره في مكافحة التهرب الضريبي

- قبول صريح:

في هذه الحالة تكون محاسبة المكلف مقنعة بدرجة كبيرة ومنتظمة وبالتالي فإنه يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة دون إجراء أي تقويم عن طريق تسليم إشعار بغياب التقويم. وفي حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محددًا نهائيًا و لا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق (يقع عبء الإثبات على عاتق الإدارة الجبائية)، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي.¹

- قبول نسبي:

أي هناك ارتياب، وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم العون المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي والمقصود به أن يكون اتصال بينه وبين المكلف للنقاش وإبداء ملاحظات حول الانحرافات المسجلة، ثم يقوم بإعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم، وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي، مع منحه مدة أربعين (40) يوما للرد على هذا التقويم.²

1-2 رفض المحاسبة

لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة مراقبة تصريح جبائي أو محاسبة إلا في الحالات التالية:³

- عندما يكون مسك الدفاتر الحسابية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري وشروط وكيفيات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.
- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية.
- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو اغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة.

¹ - المادة 20-7، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره.

² - الياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة ماجستير في علوم التدبير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2010، ص79.

³ - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة 191.

الفصل الثاني: التحقيق المحاسبي المصوب ودوره في مكافحة التهرب الضريبي

2- إجراءات التعديلات:

2-1 الإجراءات الإعتراضية

وهي تتعلق بالمكلفين الذين يحترمون الالتزامات الجبائية والمحاسبية، وقد تجري محادثة اعتراضية بين المكلف والإدارة حول النتائج المبلغه، والتبليغ يجب أن يوجه عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار استلام، وتسلم للمكلف شخصيا، بحيث يجب أن يكون مفصلا حتى يتمكن المكلف من إرسال قبوله أو تقديم ملاحظاته، وعندما يرفض المحقق هذه الملاحظات يجب أن يبلغه عن طريق مراسلة أيضا.

في حالة قبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طرق الطعن النزاعي من طرف المكلف.¹

2-2 الإجراءات التلقائية

يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ إلى التحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة في الحالات التالية:²

✓ رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية، التحقيقات والمعائنة سواء من قبله أو من تدخل أو من حضور أي شخص بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان القيام بمهامهم.

✓ عندما لا يصرح، في الأجال المحددة قانونيا بالمداخل (الربح الصناعي التجاري وغير التجاري)، والتصريحات الخاصة بالضرائب على ربح الشركات أو تصريحات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المنصوص عليها في المواد 76 و 77 من قانون الرسم على رقم الأعمال بعد على الأقل شهر من إعلامه من قبل المصالح الجبائية بتسوية وضعيته.

✓ لم تقدم الدفاتر الحسابية أو تم رفض هذه الأخيرة للأسباب محددة قانونا.

ويتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها، دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في نصوص أخرى، وذلك عندما تستحيل المراقبة أو التحقيق أو حق المعائنة بسبب فعله أو فعل الغير.

1- عبد الجليل لخداري، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة مقدمة كجزء لنيل شهادة الماجستير في العلوم المالية، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013-2014، ص 93.

2- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص 19.

3- إقفال التحقيق:

إقفال التحقيق متعلق بتدوين كل عناصر الإخضاع وإعداد تقرير التحقيق، وذلك ببلورة نتائج الفحص والتحقيق، ويتم إعداد التقرير في وثيقة يتم من خلالها ختم التحقيق، لهذا يجب أن تحتوي على جميع المعلومات التي تسمح بضمان احترام عملية التحقيق، التقييم والحكم على النتائج المراقبة.

وفي نهاية عملية المراقبة يجب على المحقق إصدار جداول الإخضاع التي تتضمن كل الضرائب والرسوم المطلوب تسديدها والخاصة بالسنوات الأربع التي شملها التحقيق¹.

المبحث الثالث: التحقيق المحاسبي المصوب كآلية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي

نظرا للسلبيات التي يحتويها التحقيق المحاسبي والمتمثلة في فترة التقادم التي هي أربعة (04) سنوات والتي تتعارض مع سرعة الغش الضريبي، تم إستحداث نوع جديد من التحقيق والمسمى بالتحقيق المصوب في المحاسبة، من أجل تغطية النقص الذي يتخلل التحقيق المحاسبي.

المطلب الأول: مفهوم التحقيق المصوب

ظهر هذا النوع من التحقيق لمراقبة ضريبة أو عدة ضرائب لفترة أو جزء منها غير متقدمة، وهذا بسبب النقائص التي شهدتها مختلف التحقيقات الأخرى التي تراقب الفترة المتقدمة فقط، وهذا ما جعل العديد من المكلفين يتحايلون على القانون وبذلك يتهربون من دفع الضرائب المترتبة عليهم.

الفرع الأول: تعريف التحقيق المحاسبي المصوب

استحدث هذا النوع من الرقابة بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008 (الجريدة الرسمية، 2008) وهذا من أجل تقوية جهاز الرقابة الجبائية؛ فالتحقيق المصوب حسب المادة 22 لقانون المالية التكميلي لسنة 2008 هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية؛ يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في تحقيق المحاسبة².

¹- كردودي سهام، مرجع سبق ذكره، ص92.

²- خدري صيرينة، جنبنة عمر، الرقابة الجبائية بين هدفين مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 02، سنة 2019، جامعة العربي التبسي، تبسة الجزائر، ص 325.

الفصل الثاني: التحقيق المحاسبي المصوب ودوره في مكافحة التهرب الضريبي

ولا يمكن خلال هذا التحقيق مطالبة المكلفين بالضريبة إلا بوثائق تبريرية بسيطة مثل الفواتير والعقود ووصولات الطلب أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق، كما لا يمكن أن يؤدي هذا التحقيق في أي حال من الأحوال إلى فحص معمق وصارم لمجموع المحاسبة.¹

الفرع الثاني: شروط التحقيق المحاسبي المصوب

يجب على الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة قبل البدء في التحقيق المصوب التقيد بالشروط الأتية²:

- 1- يجب 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.
- 2- لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة أيام، ابتداءً من تاريخ استلام هذا الإشعار.
- 3- يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقاً، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.
- 4- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تدقيق في محاسبة المكلفين وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها لمدة تقل عن سنة جبائية واحدة.
- 5- لا يمكن إجراء التدقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل.
- 6- يخضع التدقيق المصوب في المحاسبة لنفس قواعد التدقيق بشكل عام باستثناء بعض النصوص.
- 7- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من شهرين.
- 8- يمنح المكلف أجل ثلاثين يوماً لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداءً من تاريخ تسليم الإشعار بالتقويم.

¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب، 2021، ص30.

² - سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011-2012 ص ص133-134.

الفصل الثاني: التحقيق المحاسبي المصوب ودوره في مكافحة التهرب الضريبي

المطلب الثاني: أهداف ونطاق التحقيق المحاسبي المصوب

تطرقنا فيه للعناصر الآتية:

الفرع الأول: هدف التحقيق المصوب

يكن الهدف الرئيسي للتحقيق المصوب في السماح للمصالح الجبائية بالرفع من عدد عمليات الرقابة مع التخفيض من عدد المعاينات بعين المكان، إذ يسعى إلى تصحيح الإغفالات والأخطاء والنقائص التي يتم الكشف عنها، ويعتبر هذا الإجراء أقل إلزاما بالنسبة للمكلف بالضريبة حتي لا يجبر هذا الأخير على تقديم الوثائق المحاسبية لتبرير أرقام الأعمال والنتائج المصرح بها، كما تقتصر مطالبة المكلف بالضريبة إلا بالوثائق التي تخص عناوين الضرائب للفترة المستهدفة للرقابة.¹

وفي هذا السياق وبالرغم من أن آلية التحقيق المصوب في المحاسبة آلية حديثة العهد فهي لا تختلف كثيرا عن آلية التحقيق في المحاسبة من حيث المراحل والإجراءات التي يقوم بها المحققين، غير أنه لا يؤدي إلى فحص معمق لكل محاسبة المكلف، أي أنه يتضمن رقابة سطحية أقل شمولية وأكثر سرعة وذو نطاق من التحقيق المحاسبي الذي بدوره يكون تحقيقا أشمل وأعمق في محاسبة المكلف.

الفرع الثاني: نطاق التحقيق المصوب

يتمحور التحقيق المصوب أساسا حول²:

- مراقبة قانونية للحسومات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة وأصل التسبيقات والحصص الممنوحة والنسب المطبقة والاستردادات الملتزمة؛
- مراقبة عناصر المحاسبة بناء على التصريحات بالنتيجة (أعباء الإهلاكات والمؤونات)؛
- مراقبة العجز المتكرر والإمتيازات الجبائية الممنوحة والأرباح المعاد استثمارها.

¹- بلواضح الجبلاني، سعيدي يحيى، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال فترة (2007-2012)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد 2014/12، ص34.

²- سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص133.

الفصل الثاني: التحقيق المحاسبي المصوب ودوره في مكافحة التهرب الضريبي

المطلب الثالث: إجراءات التحقيق المحاسبي المصوب في تفعيل الرقابة الجبائية

يخضع التحقيق المحاسبي المصوب لنفس قواعد التحقيق بشكل عام باستثناء بعض الخصائص، ويتم اتباع إجراءات التي حددها المشرع الضريبي كما يلي:

أولاً: الإشعار بالتحقيق المصوب

قبل الشروع في التحقيق الجبائي المصوب يجب إبلاغ المكلف بالضريبة، حيث لا يمكن 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 للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار، كما يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها و أن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة، كما يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المذكورة سابقاً توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.¹

ثانياً: فتح عملية التحقيق

تم عملية التحقيق المصوب في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة، يوجهه كتابياً وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانوناً من طرف الإدارة الضريبية، ويستهل المحقق عملية التحقيق بالفحص الميداني وهذا بانتقاله لمعاينة مركز نشاط المكلف، وقد تتكرر الزيارة الميدانية من أجل التعرف أكثر على كافة الأنشطة التي يتم مزاولتها مع تدوين الملاحظات والمعلومات التي أكتسبها في هذه الزيارات في حينها ليقوم بعد هذا بفحص الأوراق والمستندات والحسابات والسجلات التي يمسكها المكلف، والتأكد من صحتها، انتظامها واشتمالها على جميع الدفاتر والوثائق الإلزامية المنصوص عليها في القانون التجاري، كما يجب على المحقق في هذا النوع من المراقبة التأكد خاصة من الآتي:²

¹ دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 85.
² بساس احمد، أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، دراسة ميدانية بالإدارة الضريبية بالأغواط، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة عمار تليجي الأغواط، 2014/2013، ص 204.

الفصل الثاني: التحقيق المحاسبي المصوب ودوره في مكافحة التهرب الضريبي

- عدم اختلاف الأسس المحاسبية التي اتبعتها المكلف في مسك الدفاتر للسنة المعنية بالفحص عن السنوات السابقة، بحيث في حالة الاختلاف في هذه الأسس يتطلب من المحقق تحديد آثار هذا الاختلاف على قانونية الدفاتر المحاسبية من وجهة النظر الجبائية، فقد يكون الهدف التقليل في أسس الإخضاع للتهرب من دفع الضريبة المستحقة.
- التأكد من أن كافة المعاملات قد تم أخذها بعين الاعتبار، كما تم تدوينها بالدفاتر المحاسبية.
- اختبار بعض القيود للتأكد من جدية المستندات وقانونيتها.
- التأكد من صحة المبيعات، المشتريات من خلال فحص أكبر عدد ممكن من الفواتير، مع الحرص على استغلال هذه الفواتير من خلال تحرير بطاقة المعلومات عن كل فاتورة.
- مراقبة قانونية خصم الرسم على القيمة المضافة مع التركيز على ضرورة تبرير التسبيقات لهذا الرسم من طرف المكلف المحقق معه.
- التأكد من تبرير كل الأعباء مع الحرص على إرسال نسخ من التبريرات المقدمة إلى مكتب البطاقية من أجل تحرير بطاقة المعلومات التي يمكن استغلالها لاحقاً في تحديد الإيرادات أو المقبوضات.
- كما يجدر التوضيح أن ممارسة تحقيق مصوب لا يحرم الإدارة الجبائية من إمكانية القيام في وقت لاحق بتحقيق معمق في المحاسبة بما في ذلك الفترة التي تم التحقيق فيها غير أنه يجب في هذه الحالة الأخذ في الحسبان الحقوق المطالب بها نتيجة لعمليات إعادة التقييم التي تم إجراؤها على إثر التحقيق المصوب.¹

ثالثاً: التبليغ بنتائج التحقيق المصوب

يقوم المحقق بتثبيت أسس الإخضاع وتبليغها للمكلف المحقق معه عبر التبليغ الأولي، ويتمتع المكلف بالضريبة بأجل (30) يوم ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم وذلك لإرسال ملاحظاته أو قبوله، وفي هذه الحالة يقوم المحقق بفحص الرد ومراجعة التعديلات ثم تثبيت أسس الإخضاع بصفة نهائية، أما حالة عدم استلام الرد في الوقت المحدد أو عدم الرد، فيعتبر قبولاً ضمناً بنتائج التحقيق مما يعطي الحق لإدارة الضرائب بتحرير التبليغ النهائي وقبول كل التعديلات التي قام بها المحققان.²

¹ دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص26.

² بن عودة وآخرون، واقع التحقيق الجبائي المصوب في ظل تطبيق SCF، مجلة دراسات جبائية، مجلد 8 عدد: 2 جامعة البليدة 2 (2019)، ص91.

الفصل الثاني: التحقيق المحاسبي المصوب ودوره في مكافحة التهرب الضريبي

خلاصة:

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت الإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة وكذا التطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية.

كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة، بهدف تصحيحها وتقويمها.

وتتخذ العديد من الأشكال من بينها التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب، التي تهدف في مجملها إلى التأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف، والكشف عن كل المحاولات التهرب واسترجاع المبالغ المتهرب من دفعها.

ولتحقيق الأهداف المرجوة من هذه العملية، فقد عمل المشرع الجبائي على تنظيم سيرها وعملها وذلك بإسناد مهمة القيام بها إلى الأجهزة المختصة في ذلك، كما قام بسن جملة من القوانين التي تعد معلماً موحداً في نفس الوقت بالنسبة لكل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، بهدف تنظيم العلاقة الرابطة بينهما بجعلها مقننة، لذا عمل على منح جملة من الصلاحيات للأعوان المراقبين تيسيراً لأداء عملهم، وفي نفس الوقت فرض على المكلف بالضريبة عدة التزامات.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية لدور التحقيقات المحاسبية

المصوب في مكافحة التمويه الضريبي

- بديرية الضرائب لولاية تبسة -

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور التحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية -تبسة-

تمهيد

بعد الانتهاء من الشق النظري والذي تناولنا فيه مختلف الجوانب المتعلقة بالتحقيق المحاسبي المصوب ودوره في مكافحة التهرب الضريبي، وهذا باعتباره أداة مهمة في معالجة حالات عدم الالتزام الضريبي، ويستهدف هذا الأخير مراقبة مختلف التصريحات وفحص مدى صحتها ومصداقيتها.

اعتمدنا في معالجتنا لهذا لبحث على المنهج الوصفي والتحليلي، وهذا بتخصيص الفصل الأخير للقيام بدراسة ميدانية لمديرية الضرائب لولاية تبسة، ومن خلال هذه الدراسة سنكشف دور التحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب الضريبي، ولتسليط الضوء على متطلبات هذا البحث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

- **المبحث الأول:** تقديم مديرية الضرائب لولاية تبسة؛
- **المبحث الثاني:** الدراسة الميدانية للتحقيق المصوب لملف جبائي.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور التحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية تبسة-

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية تبسة

تعتبر مديرية الضرائب لولاية تبسة من الهيئات العمومية العليا في الولاية، و هذا من خلال نشاطها في المجال الجبائي في ظل تطبيق مختلف القوانين المنصوص عليها، حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى تقديم شامل لهذه المديرية من خلال التعريف بها و هيكلها التنظيمي و المديريات الفرعية التي تتضمنها.

المطلب الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية تبسة

هي هيئة عمومية تم إنشائها ابتداء من 1991/10/01، بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 1991/02/23، و تمثل السلطة التنفيذية للدولة لممارسة مختلف سياساتها الجبائية وفقا للقوانين السارية المفعول و المتمثلة في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسم على رقم الأعمال، قانون الطابع، قانون التسجيل، قانون الإجراءات الجبائية.

و تشرف مديرية الضرائب لولاية تبسة على مصالح خارجية تتمثل في المفتشيات و قباضات على مستوى التراب الولائي، موزعة كما يلي:

1- بلدية تبسة

و تضم ستة (06) مفتشيات و أربعة (04) قباضات:

- مفتشية الأمير عبد القادر و قباضتها؛
- مفتشية أول نوفمبر 1954 و قباضتها؛
- مفتشية بلعربي الصغيرة و قباضتها؛
- مفتشية 08 ماي 1945 و قباضتها؛
- مفتشية التسجيل و الطابع و البطاقية و الموارد؛
- مفتشية الضمان.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور التحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية -تبسة-

2- بلدية الشريعة

و تضم (02) مفتشين و (02) قباضة:

- مفتشية الجرف و قباضتها: و تتمثل نصف إقليم بلدية الشريعة و البلديات (بئر مقدم، الحمامات، قريقر، العقلة، المزرعة، بجن، سطح قنتيس)؛
- مفتشية النهضة و قباضتها: و تضم نصف إقليم بلدية الشريعة و بلدية ثليجان.

3- بلدية بئر العاتر

و تضم (02) مفتشين و (02) قباضة:

- مفتشية هواري بومدين و قباضتها: و تشمل كل من نصف إقليم بئر العاتر و البلديات (أم علي، صفصاف الوسرى، و العقلة المالحة)؛
- مفتشية العتيق و قباضتها: و تضم نصف إقليم بئر العاتر، بلدية نقرين و بلدية فركان.

4- بلدية الوزنة

- مفتشية 20 أوت 1955: تضم نصف إقليم بلدية الوزنة و بلديتي المريج و عين الزرقاء؛
- مفتشية 05 جويلية 1962: تشمل باقي إقليم بلدي الوزنة.

5- بلدية الكويف

تحتوي بلدية الكويف على مفتشية و قباضة و تضم البلديات (الكويف، الماء الأبيض، بكارية، الحويجات، بولحاف الدير).

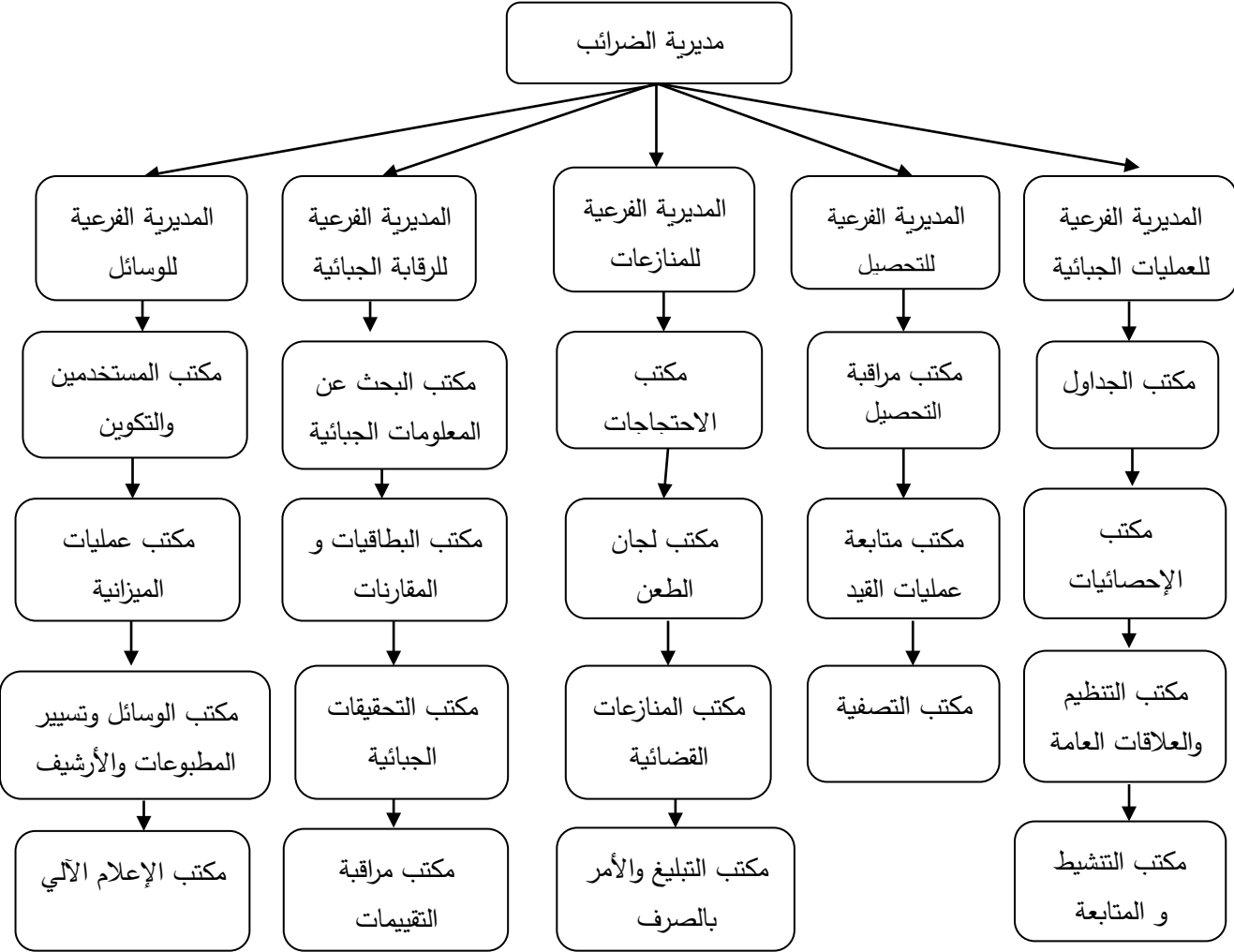
6- بلدية العوينات

و توجد بها مفتشية و قباضة تضم إقليم كل من بلدية العوينات، بئر الذهب، مرسط و بوخضرة.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور التحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية تبسة-

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية تبسة

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية تبسة



المصدر: مديرية الضرائب لولاية تبسة

المطلب الثالث: المديرية الفرعية التي تتضمنها المديرية الولائية

حيث تتكون المديرية الولائية للضرائب بولاية تبسة كباقي المديريات من خمس مديريات فرعية، و كل مديرية تشمل مكاتب خاصة بها، و قد حددت الجريدة الرسمية العدد 20، المؤرخة في 20 مارس 2009 الموافق ل 02 ربيع الثاني عام 1430هـ، هذه المديريات الفرعية و مهام مكاتبها.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور التحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية -تبسة-

الفرع الأول: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

و تكمن مهامها في تنشيط المصالح و إعداد الإحصائيات و تجميعها، و تقوم بإشغال الإصدار و تتكفل بطلبات اعتماد حصص الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و متابعتها و مراقبتها، و متابعة أنظمة الإعفاءات و الامتيازات الخاصة.

وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب وهي كما يلي:

- **مكتب الجداول:** ويتكلف بالجداول العامة والتصديق عليها، وبمصنفوات الجدول العامة وسندات التحصيل؛
- **مكتب الإحصائيات:** و تتمثل مهامه في استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية و مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء و التحصيل، بالإضافة إلى مركزة الوضعيات الإحصائية و ضمان إحالتها على المديرية الجهوية للضرائب.
- **مكتب التنظيم و العلاقات العامة:** و تكم مهامه في استلام و دراسة طلبات الاعتما في نظام الشراء بالإعفاء من السم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتماد، و متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة و الامتيازية، بالإضافة إلى نشر المعلومات الجبائية و استقبال الجمهور و إعلامه و توجيهه.
- **مكتب التنشيط و المتابعة:** و يقوم بالاتصال مع الهياكل الجهوية و المديريات الولائية للضرائب، و تنشيط المصالح المحلية و مساعدتها قصد تحسين مناهج العمل و انسجامها، بالإضافة إلى متابعة تقارير التحقيق في التسيير و معالجتها.

الفرع الثاني: المديرية الفرعية للتحصيل

وتتضمن هذه المديرية الفرعية ثلاث (03) مكاتب وهي:

- **مكتب مراقبة التحصيل:** وتتمثل مهامه في المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات، كما أنه يقوم بإعداد عناصر الجباية الضرورية

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور التحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية -تبسة-

لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعينة، بالإضافة إلى دفع نشاطات التحصيل؛

- مكتب متابعة القيد وأشغاله: ويتكفل بضمان ما يلي:

• متابعة أعمال التأشير و التوقيع على المدفوعات و على شهادات الإلغاء من الجداول و سندات الإيرادات المتكفل بها؛

• التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها؛

• المراقبة الدورية لوضعية الصندوق و حركة الحسابات المالية و القيم غير النشطة؛

• إعداد و تأشير العمليات و القيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

- مكتب التصفية: تكمن مهام هذا المكتب في مراقبة التكفل بالجداول العامة و سندات التحصيل أو

الإيرادات المتعلقة بمستحقات و مستخرجات الأحكام و القرارات القضائية في مجال الغرامات و العقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية.

و استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب و المصادقة عليها، بالإضافة إلى

التكفل بجداول القبول في الارحاء للمبالغ المعترذر تحصيلها و جدول تصفية منتجات الخزينة و سجل الترحيل مراقبة كل ذلك.

الفرع الثالث: المديرية الفرعية للمنازعات

تقوم هذه المديرية الفرعية بمعالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن

النزاعي أو المرحلة الإعفائية و تبليغ القرارات المتخذة و الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات

الممنوحة، و كذا تعالج طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة بالإضافة إلى

تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف و الدفع أمام الهيئات القضائية المختصة عن

مصالح الإدارة الجبائية و تتكون من أربعة مكاتب و هي:

- مكتب الاحتجاجات: ويكلف بما يلي:

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور التحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية -تبسة-

- استلام ودراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء قرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة؛
- استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.
- مكتب لجان الطعن: و يكلف بما يلي:
- الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة و تقديمها للجان المصالح و الطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة؛
- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب إلزامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل و عرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.
- مكتب المنازعات القضائية: و يكلف بما يلي:
- إعداد و تكوين ملفات الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائرية المختصة؛
- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.
- مكتب التبليغ والأمر بالصرف: و يكلف بما يلي:
- تبليغ المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن؛
- الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.

الفرع الرابع: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

و تضم هذه المديرية الفرعية (04) مكاتب و هي:

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: و من مهامه تنفيذ برامج التدخلات و البحث و كذا تنفيذ حق الإطلاع و حق الزيارة بالتنسيق مع المصالح و المؤسسات المعنية، كما يقوم بتشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة و مراقبتها و كذا تحصيلها.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور التحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية -تبسة-

- **مكتب البطاقات و المقارنات:** و يقوم بتكوين و تسيير مختلف البطاقات الممسوكة، و التكفل بطلبات بطاقة التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة، بالإضافة إلى مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة و إعداد وضعيات إحصائية و حواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.
- **مكتب التحقيقات الجبائية:** و يعمل في شكل فرق تتكون من رئيس فرقة التحقيقات و المحققين و يتكفل بما يلي:

- متابعة تنفيذ برنامج المراقبة والتحقيق؛
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج التحقيق؛
- إعداد الوضعيات الإحصائية و التقارير الدورية التقييمية.
- **مكتب مراقبة التقييمات:** يعمل هذا المكتب في شكل فرق تشمل رئيس فرقة التقييمات وأعاون التقييم ويتكفل بما يلي:

- استلام و استغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجاناً؛
- المشاركة في أشغال التعيين للمعايير المرجعية؛
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها لسلطات العمومية.

الفرع الخامس: المديرية الفرعية للوسائل

و تتكفل هذه المديرية بتسيير المستخدمين و الميزانية و الوسائل المنقولة و غير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب، كما يسهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية و تنسيقها، و كذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية و تطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل، و هذا من خلال أربعة مكاتب و هي:

- **مكتب المستخدمين والتكوين:** ويكلف بما يلي:
- السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية و التكوين؛
- إنجاز أماكن ضبط التعداد و ترشيد مناصب العمل التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور التحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية -تبسة-

- مكتب عمليات الميزانية: ويكلف بما يلي:
 - القيام في حدود صلاحياته بتنفيذ عمليات الميزانية؛
 - تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول به؛
 - تحرير أمر بصرف فوائد المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاعات الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب.
- مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف: وتكلف بما يأتي:
 - تسيير الوسائل المنقولة أو غير المنقولة، وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب؛
 - تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.
- مكتب الإعلام الآلي: ويكلف بما يلي:
 - التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي؛
 - المحافظة في حالة شغل المنشآت التحتية التكنولوجية ومورده.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور التحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية -تبسة-

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية للتحقيق المصوب لملف جبائي

في هذا المبحث نتطرق لدراسة حالة التحقيق المصوب وذلك لتوضيح أهم الإجراءات المتخذة من طرف المحققين والمراحل التي يمر بها هذا النوع من التحقيقات وذلك لاعتباره من أهم وسائل الرقابة الجبائية المستخدمة في مكافحة التهرب الضريبي.

المطلب الأول: عموميات عن المؤسسة

في هذا المطلب نتطرق للتعريف بالمؤسسة محل التحقيق والوضعية الجبائية.

أولاً: التعريف بالمؤسسة محل التحقيق

تم دراسة ملف جبائي لشخص معنوي وذات المسؤولية المحدودة (EURL)، لتكون الدراسة من الناحية الجبائية والمحاسبية.

- الشكل القانوني: شخص معنوي.
 - العنوان: المنطقة الحضرية الجديدة رقم 03 طريق عنابة بتبسة.
 - ملف جبائي للسيد: ش.ع
 - طبيعة النشاط: تجارة بالجملة للمواد المرتبطة بتغذية الإنسان.
 - تاريخ بداية النشاط: 2009/04/06.
 - سجل تجاري رقم:
 - مسجل بمفتمشية الضرائب بولاية تبسة تحت المادة رقم.....
 - الرقم الجبائي:
 - ثانياً: الوضعية الجبائية للمؤسسة
 - الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- تخضع الأرباح المتأتية من نشاط المكلف بالضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) والأرباح المهنية بموجب أحكام المواد 01 و02 و03 و11 و85 و104 من قانون الضرائب المباشرة

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور التحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية -تبسة-

والرسوم المماثلة، إضافة إلى الرسم على النشاط المهني (TAP) حسب حجم المعاملات وفقا للمواد 217 و357 من نفس القانون.

ولكون الملف يشغل عمالا فهو مكلف بالضريبة على الأجور والرواتب (IRG/S) حسب المواد 66-75 من نفس القانون.

- الرسم على القيمة المضافة

يخضع نشاط المكلف إلى الرسم على القيمة المضافة (TVA)، وذلك لطبيعة النشاط الممارس وهذا طبقا للمواد 04 و05 من قانون الرسم على رقم الأعمال مع حق خصم الرسم على المشتريات حسب المادة 29 من نفس القانون.

المطلب الثاني: إجراءات التحقيق المصوب

للتحقيق المصوب إجراءات تمثلت في الإشعار بالتحقيق و فتح عملية التحقيق و هذا ما سوف نتطرق إليه.

أولاً: إشعار بالتحقيق

تبعاً للإشعار بالتحقيق رقم 59/ م ض و ت / م ف ر ج / م ت ج / 2021 ملحق رقم (01) المسلم بتاريخ 2021/03/16 مقابل إشعار بالاستلام ملحق رقم (02)،

خضعت المؤسسة المذكورة سابقاً محل تحقيق مصوب في المحاسبة من 2021/03/29 إلى 2021/10/26 وذلك لسنتين 2017 و2018 في مجال الضرائب والرسوم التالية:

- الرسم على القيمة المضافة؛

- الضريبة على الدخل الإجمالي.

ثانياً: فتح عملية التحقيق

قام العون المحقق في المرحلة الأولى من عملية التحقيق بتبليغ المكلف (المؤسسة المعنية بعملية التحقيق) بنيته إدخال تعديلات على العناصر المكونة لقاعدة القرض الضريبي، فتمت مطالبته بضرائب ورسوم إضافية كما هو مبين في الملحقات المرفقة، وقد منحت مهلة ثلاثون (30) يوماً ابتداءً من تاريخ استلام الإشعار لموافاة المصالح المختصة لمديرية الضرائب لولاية تبسة بالموافقة على عملة التحقيق وتقديم الملاحظات المطلوبة. انظر الملحق رقم (03)

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور التحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية -تبسة-

كما أن عدم رد المؤسسة خلال هذه المدة، يعتبر قبولاً ضمناً لما جاء في هذا التبليغ (المادة. 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية)، كما تم إعلام المكلف بأن الضرائب والرسوم المترتبة عن هذا التعديل ستكون متبوعة بعقوبات جبائية وفقاً للقانون. يمكن للمؤسسة المعنية بالتحقيق طلب استفسارات شفوية المتعلقة بالتحقيق من المحققين وذلك قبل نهاية المدة المحددة للرد.

بعد إرسال الإشعار بالتحقيق المصوب بتاريخ 2021/03/16 بخصوص لسنتين 2017 و2018، وبعد انقضاء المدة القانونية الممنوحة للمكلف المقدرة بعشر (10) أيام، تم الشروع في عملية التحقيق بتاريخ 2021/03/29 على مستوى مكتب المراجعات الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب بتبسة وذلك بطلب منه لعدم توفره على مقر ومكان لائق لإجراء عملية التحقيق ملحق رقم (04)، وعلى غرار هذا الأمر قام المحققان بدراسة محاسبة المكلف من الناحية الشكل والمضمون.

1- من حيث الشكل: بعد الإطلاع على مختلف السجلات والدفاتر المحاسبية القانونية الخاصة بالشركة دفتر اليومية، دفتر الجرد تم طباعتها وتأشيرها من طرف رئيس المحكمة المختصة إقليمياً، ومطابقة لأحكام المواد 9-10-11 من القانون التجاري الجزائري.

2- من حيث المضمون: بعد الانتهاء من التحقيق في شكل المحاسبة، توجه المحققان لجوهر عملية التحقيق من خلال مضمون المحاسبة، حيث لا يتضمن عيوباً في مجال التصريح برقم الأعمال وفق ما تبين من فواتر البيع وكذا الكشوفات البنكية إلا أنه تبين عدم تطبيقهم الأمثل للإجراءات والقوانين المعمول به والسارية المفعول خلال فترات التحقيق في مجال حسومات الرسم على القيمة المضافة، لذا فقد تم إدخال تعديلات كما هو مبين لاحقاً.

انظر الملحق رقم (05)

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور التحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب
الضريبي بمديرية الضرائب لولاية -تبسة-

أ- الرسم على النشاط المهني (TAP): (غير معني بالتحقيق)

الجدول رقم (03): الرسم على النشاط المهني

2018	2017	
53 203 002	13 294 455	رقم الأعمال المصرح به
53 203 002	13 294 455	رقم الأعمال الخاضع سابقا
53 203 002	13 294 455	رقم الأعمال المعتمد
00	00	الفارق
%02	%02	معدل الرسم
00	00	الحقوق
00	00	الغرامات
00	00	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين وبناء على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، بولاية تبسة.

ب- الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال

الجدول رقم (04): الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال

2018	2017	
53 203 002	13 294 455	رقم الأعمال المصرح به
53 203 002	13 294 455	رقم الأعمال الخاضع سابقا
53 203 002	13 294 455	رقم الأعمال المعتمد
00	00	الفارق
%19	%19	معدل الرسم
00	00	الحقوق
00	00	الغرامات
00	00	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين وبناء على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية تبسة.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور التحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب
الضريبي بمديرية الضرائب لولاية -تبسة-

من خلال الجدول أعلاه يتضح عدم وجود فارق بين رقم الأعمال المصرح به والخاضع سابقا
لسنتي 2017 و2018 وهذا لعدم إدخال أي تعديلات على الأسس المصرح بها.

ج- الحسومات المرفوضة في مجال الرسم على القيمة المضافة
2017/ لم يتم رفض حسومات

2018/ سيتم رفض الحسومات المتعلقة بالفواتير المبينة في الجدول التالي:

من خلال المراقبة المحاسبية، وبالأخص فواتير الشراء، تبين أن المكلف قام بتسديد مبالغ
الكثير من الفاتورات التي تجاوز مبلغها "10.000دج" نقدا، ثم القيام بحسم الرسم على القيمة
المضافة الخاصة بهذه الفاتورات.

الأمر التي يتعارض مع الإجراءات والقوانين الجبائية التي لا تسمح بحسم الرسم على القيمة
المضافة بالنسبة للفاتورات المسددة نقدا.

لذا فإنه يتم رفض الحسومات المتعلقة بالفاتورات كالاتي:

الجدول رقم (05): جدول الحسومات المرفوضة المتعلقة بالفاتورات

الرقم	التاريخ	المورد	م خارج الرسم	مبلغ الرسم	شهر الحسم	وصل التسديد
117	2018/07/07	علال هشام تجارة	286,344	25,770	ديسمبر 2018	5724931 سوسيتي جينيرال
129	2018/07/29	بالجملة للمواد	276,906	244,921		
136	2018/08/06	المرتبطة بتغذية	278,071	25,026		
148	2018/08/28	الإنسان	277,000	24,930		
159	2018/09/09		286,960	25,826		
731	2018/09/02	شركة بن زازا	1,651,376	148,623	2018/11	4902 نتيكسيس
166	2018/09/26	علال هشام تجارة	256,330	48,702	ديسمبر 2018	5724944 سوسيتي جينيرال
170	2018/10/10	بالجملة للمواد	275,100	52,269		
175	2018/10/25	المرتبطة بتغذية	286,280	49,502		
180	2018/11/08	الإنسان	287,960	54,712		
194	2018/11/24		295,740	00		
202	2018/12/02		278,410	13,377		

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور التحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب
الضريبي بمديرية الضرائب لولاية -تبسة-

		13,433	278,700		2018/12/24	214
5724953	ديسمبر 2018	729,419	3,839,050	علال هشام	2018/12/29	145
		1,236,510		المجموع		

المصدر: من إعداد الطالبين وبناء على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية تبسة.

1236510	مبلغ الحسومات المرفوضة
%25	معدل الغرامات الجبائية
309128	مبلغ الغرامات
1545.638	المجموع المطالب به

د- الضريبة على أرباح الشركة

الجدول رقم (06): الضريبة على أرباح الشركة

2018	2017	
-866786	-2755,148	الربح المصرح به
-866786	-2755,148	الربح الخاضع سابقا
-866786	-2755,148	الربح المعتمد
00	00	الفارق
%26	%26	معدل الضريبة
00	00	الفارق المطالب به
00	00	الغرامات
00	00	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين وبناء على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية تبسة.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور التحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية -تبسة-

- التفسيرات الخاصة بالتعديلات المدخلة على قاعدة الضريبة على أرباح الشركات.
- لم يتم إدخال تعديلات على الأسس المصرح بها.
- هـ- الضريبة على الدخل الإجمالي

الجدول رقم (07): الضريبة على الدخل الإجمالي

2018	2017	
عجز	عجز	الدخل المصرح به
عجز	عجز	الدخل الخاضع سابقا
عجز	عجز	الدخل المعتمد
00	00	الفارق
%15	%15	معدل الضريبة
00	00	الفارق المطالب به
00	00	الغرامات
00	00	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين وبناءً على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية تبسة.

المطلب الثالث: التبليغ بنتائج التحقيق المصوب

لتبليغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق المصوب لابد من وجود مراحل وهذا ما سوف نتطرق

إليه:

1- التبليغ الأولي

بعد الانتهاء من عملية التحقيق المصوب التي مست سنتين 2017 و2018 في محاسبة المكلف، قام المحققان بإبلاغ المكلف بنتائج التحقيق سابقا، حيث أرسلوا إشعار بتبليغ النتائج في رسالة موصى عليها مع إشعار الاستلام.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور التحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية -تبسة-

2- حق الرد

تبعاً لأحكام المادة 50 من قانون المالية لسنة 2021 المعدلة للمادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن لدى المكلف إمكانية التحكيم أمام المدير الولائي للضرائب للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون في الرد على القضية محل التحقيق.

بعد انتهاء المدة القانونية والمقدرة ب (30) يوماً، ابتداءً من تاريخ استلام المكلف (المؤسسة المعنية بالتحقيق) التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المحاسبي بتاريخ 2021/10/26 والمؤشر عليه بالاستلام ملحق رقم (06)، والتي للمكلف الحق فيها بتقديم طعن اتجاه نتائج التحقيق، حيث لم يرد المكلف بالضريبة على التبليغ الأولي، ويفسر عدم الرد على التبليغ الأولي بقبول ضمني للمكلف بنتائج التحقيق وذلك طبقاً لأحكام المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية، مما يعطي الحق لإدارة الضرائب بتحرير التبليغ النهائي.

3- التبليغ النهائي

قام المحققان بتحرير التبليغ النهائي بعدما تبين القبول الضمني من قبل المكلف، حيث تم الإبقاء على جميع التعديلات الجبائية للمكلف بالضريبة. ملحق رقم (07)

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور التحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية -تبسة-

خلاصة:

تناولنا في هذا الفصل الدراسة الميدانية التي أجريت في مديرية الضرائب لولاية تبسة، حيث قمنا في بداية الفصل بتعريف المؤسسة المعنية وهيكلها التنظيمي مع ذكر مهام كل مصلحة فيها، كما شملت الدراسة حالة التحقيق المحاسبي المصوب الذي يعتبر من أدوات الرقابة الجبائية.

وذلك لمدى أهميتها في الكشف عن عمليات التهرب الضريبي، وأثناء قيامنا بالدراسة الميدانية توصلنا من خلالها إلى أهم الإجراءات التي ينتهجها العون المحقق في أداء مهمته، وكذا التسهيلات المقدمة من قبل مصالح الرقابة الجبائية المتمثلة في حق الطعن والأجال الممنوحة للمكلف ولإرسال ملاحظاته أو قبوله بنتائج التحقيق.



الخاتمة

خاتمة:

من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية تمكنا من معرفة الجوانب الجوهرية للموضوع وفهمها، حيث تبين لنا أن الضريبة تعتبر من أهم الموارد الأساسية للدولة التي تسعى جاهدة للحفاظ عليها وذلك بتخصيص نظام جبائي منظم ومحكم يكون مكون من وسائل مادية ووسائل بشرية مؤهلة في الميدان، التي تحد من العراقيل التي تقف امام تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية.

وان إلزامية فرض الضريبة جعل بعض المكلفين ينتهجون بعض الأساليب المشروعة وغير المشروعة من اجل التهرب منها وهذا ما يعرف بالتهرب الضريبي ،حيث ان مكافحة هذا الأخير ليس بالأمر السهل ،وذلك راجع الى تعقد الظاهرة وارتباطها بالعديد من المجالات واحتوائها على اشكال وطرق احتيالية يصعب احصائها وكشفها هذا من جهة ومن جهة أخرى فان تطور الأنشطة الاقتصادية وان اتساع المشاريع الخاصة منها في القطاع الخاص ، أدى الى اتساع دائرة التهرب الضريبي الذي اتخذ اشكالا وابعادا خطيرة ، إضافة الى تعدد أسبابه لان المكلفين همهم الوحيد هو تخفيف العبء الضريبي باستخدام كل الطرق . ومن بين الوسائل التي تخصصها الدولة الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها والياتها التي تسعى جاهدة للتأكد من التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، كما تم منح مجموعة من الحقوق والصلاحيات لأعوان الرقابة الجبائية وبالمقابل قدم للمكلفين بالضريبة جملة الضمانات تقاديا لاي تعسف من قبل الإدارة الجبائية، بالإضافة الى انه تم اعتماد وسائل وطرق للتحقيق منها (التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب).

ويعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة من أهم إجراءات الرقابة الجبائية والذي يهتم بفحص محاسبة المكلف شكلا و مضمونا من أجل إكتشاف الأخطاء و الإغفالات التي تؤدي إلى عدم التطابق مع ما هو مصرح به، ولكي تكون عملية التحقيق ناجحة يجب على العون المحقق أن تكون له الكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي والمحاسبي، و يجب عليه التحكم في أدوات التحقيق المحاسبي التي تعتبر أساس مهمة التحقيق حتى تكون عملية الفحص سليمة و خالية من كل الأخطاء التي قد يسعى لها المكلف بحرص شديد لأجل إستعمالها كحجة لإبطال عملية التحقيق.

أولا: النتائج المتوصل إليها

يمكن صياغة أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة في النقاط التالية:
 ✓ إن غياب الوعي الضريبي والثقافة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة يؤدي به إلى الوقوع في بعض التجاوزات والأخطاء.

- ✓ إن النظام الجبائي الجزائري يعاني من نقص في إحكام القوانين التشريعية بالإضافة إلى نقص في الإمكانيات البشرية والهيكلية، مما أدى إلى ارتفاع نسبة التهرب الضريبي.
- ✓ يلجأ المكلفين بالضريبة أحيانا للتهرب من دفع مستحقاتهم في تصريحات مغالطة لوضعيتهم المالية، وهذا ما انعكس سلبا على الاقتصاد الوطني.
- ✓ يؤدي التحقيق المصوب في المحاسبة دور فعال في كشف التهرب والتلاعبات في التصريحات ما ينجر عنه تعديل في الأسس الخاضعة للضريبة وبالتالي تحقيق مداخيل إضافية للخزينة العمومية.
- ✓ من الصعب قياس حجم ظاهرة التهرب الضريبي بسبب طبيعته السرية، فحتى المناهج المقترحة في عملية التقدير، إتضح عجزها نتيجة النقائص التي تعرفها من جهة، ومن جهة أخرى لتطور طرق وأنواع التهرب الضريبي.
- ✓ نجاح التحقيق المحاسبي المصوب مرتبط بمدى صدق المعلومات المحاسبية المتحصل عليها من مختلف الوثائق والسجلات الممسوكة من طرف المكلف.

ثانيا: إختبار الفرضيات

لقد أدى إختبار فرضيات البحث لما يلي:

- الفرضية الأولى: صحيحة، التهرب الضريبي هو تخلص المكلف من أداء الضريبة المفروضة عليه بطرق غير شرعية، وهذا ما يؤدي إلى آثار سلبية على المستوى المالي و الاقتصادي و الاجتماعي.
- الفرضية الثانية: صحيحة، ومضمونها أن تعتبر الرقابة الجبائية أداة أساسية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، فالنظام الجزائري نظام تصريحي أي أنه يعتمد على التصريحات المقدمة من قبل المكلف إذ أن هذا الأخير هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها، ولهذا وجب على الرقابة الجبائية أن تقوم بمراقبة هذه التصريحات والتأكد من سلامتها ومطابقتها للقوانين والتشريعات الجبائية وإكتشاف الأخطاء والتلاعبات.
- الفرضية الثالثة: صحيحة، فالتحقيق المحاسبي المصوب من خلال مجموعة من الإجراءات التي تستهدف مراقبة التصريحات الجبائية وفحص محاسبته من حيث الشكل والمضمون، ولهذا ما تأكدنا منه على مستوى مديرية الضرائب لولاية تبسة ومن خلال مراقبتنا لملف جبائي للمؤسسة المعنية بالتحقيق المصوب، حيث تم عدم التطبيق الأمثل للإجراءات والقوانين المعمول بها والسارية المفعول خلال فترات التحقيق في مجال حسومات الرسم على القيمة المضافة.

ثالثا: التوصيات

- ضرورة إرساء مبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي على المكلفين، وتحسين العلاقة بينهم وبين مصالح الضرائب؛
- صياغة قوانين واضحة وغير معقدة من أجل أن يفهمها الجميع باعتبار أن المكلفين ليس لديهم مستويات علمية مرتفعة أو بدون مستوى؛
- نشر الثقافة الضريبية وسط المجتمع الجزائري وتوعيته بأهمية المورد الجبائي؛
- تأطير الموارد البشرية في المجال الجبائي، وتطوير الإمكانيات والهياكل التي يتماشى بها الوقت الراهن؛
- تقديم تحفيزات جبائية للمكلفين بالضريبة الذين تمتاز تصريحاتهم بالشفافية؛
- تخفيض الضغط الضريبي بما يسمح للمكلف بعدم التهرب؛
- توفير الحماية القانونية للمحقق أثناء تأدية مهامه؛
- التكتيف من ملفات التحقيق المحاسبي المصوب لمختلف الأنشطة لإرساء مبدأ العدالة والمنافسة الشريفة.


رابعا: آفاق الدراسة

بعد تناول هذه الدراسة لموضوع التحقيق المصوب في المحاسبة ودوره في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، نرى أن هناك العديد من جوانب الموضوع شملتها الدراسة بصورة تتوافق وما يخدم ويناسب موضوع الدراسة، إلا أن هذه الجوانب أو المواضيع ما هي إلا بمثابة ققاعدة أو نقطة إنطلاقا لدراسات جديدة أخرى، ومن أهم المواضيع التي يمكن طرحها للدراسة:

- أهمية التكنولوجيا والإعلام في تحسين عمل المدقق الجبائي.
- دور نظام المعلومات في الرفع من أداء الرقابة الجبائية.
- دراسة مختلف التجارب في مكافحة التهرب الضريبي على المستوى الدولي.
- دراسة سلوك المكلف تجاه الإدارة الجبائية والنظام الضريبي.
- دراسة مدى دعم النظام المحاسبي المالي الجديد للرقابة الجبائية.

وفي الأخير نسأل الله العلي القدير أن يكون قد وفقنا في إختيار الموضوع ومعالجته بالشكل الذي يزيد من معارفنا وأن نكون قد ساهمنا ولو بالشكل القليل في إثراء المكتبة العملية.

تم بحمد الله.



قائمة المراجع

1. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، بيروت، لبنان، 2008.
2. عادل فليح العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الطبعة الثانية، عمان، 2011.
3. عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1992.
4. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة التاسعة، عمان، الأردن، 2015.
5. خديجة الأعسر، اقتصاديات المالية العامة، دار الكتب المصرية، مصر، 2016.
6. محمد خير العكام، المالية العامة 1، من منشورات الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية، 2018.
7. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2010.
8. بن اعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومه للطباعة والنشر، الجزائر، 2011.
9. سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر 2000.
10. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائي، الطبعة الثالثة، دار هومة، الجزائر، 2008.
11. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012.
12. إدريس عبد السلام أشتوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، بيروت، 1996.
13. عبد الفتاح صحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، دار النهضة العربية، بيروت، 1985.

1. عوادي مصطفى، نصر رحال، أنور عيدة، الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهريب والغش الضريبي، دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالوادي، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 02، العدد 01، 2019.
2. أحمد بساس، مكافحة التهريب والغش الضريبي في الجزائر، حصر لأهم الإجراءات الجبائية الردعية للفترة الممتدة 2008-2013، مجلة دراسات، العدد الاقتصادي، جامعة الأغواط، المجلد 04، العدد 02، ماي 2013.
3. خنفري فدوى، اليزيد على، مدى فعالية النظام الجزائري في التقليل من ظاهرة الغش الضريبي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة العربي بن مهدي، أم البواقي، المجلد الثاني عشر، العدد 2، سبتمبر 2019.
4. لشلح صافية، تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهريب والغش الضريبي، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 2، العدد 2، ديسمبر، 2018.
5. خضراوي الهادي، سعيداني محمد السعيد، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهريب الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، العدد 02، جوان 2015.
6. محمد زعلاني، شمولية ظاهرة الاقتصاد الموازي بالإشارة إلى الاقتصاد الجزائري (تأصيل المعنى - بحث في الأسباب والآثار)، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد العاشر، ديسمبر 2011،
7. بن قيدة مروان، التشغيل غير الرسمي في الجزائر وإشكالية تنظيمه، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة سطيف، العدد 11، المجلد 02، 2014.
8. مقدم عبيرات، أحمد بساس، الاقتصاد غير الرسمي "اقتصاد الظل" كشكل من أشكال التهريب الضريبي، مجلة البحوث والدراسات، جامعة الأغواط، العدد الرابع، 2007.
9. بوزيد سفيان، التهريب الضريبي مفهوم وقياس، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة مستغانم، العدد رقم 15، 2016.
10. أحمد خيدل، زهرة كيسي، جريمة التهريب الضريبي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 14، العدد 1، 2021.

11. رميساء بنادي، السعيد خويلاي، العلاقة بين التهرب الضريبي والفساد، مجلة دفاتر السياسة والقانون، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، المجلد 12، العدد 01، 2020.
12. مقدم عبيرات، التهرب الضريبي، أسبابه، آثاره وطرق مكافحته، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، جامعة الأغواط، المجلد 12، العدد الأول، سنة 2008.
13. ناصر مراد، إجراءات مكافحة التهرب الضريبي، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد الثالث (03)، ديسمبر 2009.
14. نجوى سديرة، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد الشريف مساعدي، سوق أهراس، الجزائر، العدد 11، جانفي 2019.
15. مهداوي عبد القادر، الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة دفاتر السياسة والقانون، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد الثاني عشر، جانفي 2015.
16. خدري صيرينة، جنينة عمر، الرقابة الجبائية بين هدفين مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 02، سنة 2019، جامعة العربي التبسي، تبسة الجزائر.
17. بلواضح الجيلاني، سعدي يحيى، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال فترة (2007-2012)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد 12/2014.
18. بن عودة آمال، بودة فاطمة، علسون خضراء، واقع التحقيق الجبائي المصوب في ظل تطبيق SCF، مجلة دراسات جبائية، مجلد 8 عدد: 2 جامعة البليدة 2 (2019).

ج- المذكرات

1. بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص المحاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015.
2. رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006-2007.

3. رشيدة حمودة، استراتيجيات إدارة الاقتصاد غير الرسمي في ظل التخطيط للتنمية المستدامة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011-2012.
4. حورية بورعدة، الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر - دراسة سوق الصرف الموازي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة وهران، 2013-2014.
5. طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2011-2012.
6. سهام كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر "بسكرة"، الجزائر، 2008-2009.
7. نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية الجزائرية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، فرع مالية و نقود، جامعة الجزائر، 2004.
8. حجلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية الفترة 2010-2000، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية جامعة المدية، 2012.
9. بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق جامعة الجزائر، 2013.
10. محمد جبالي، مكافحة الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون السوق، كلية الحقوق، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة جيجل، 2008.
11. الياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2010.
12. عبد الجليل لخداري، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة مقدمة كجزء لنيل شهادة الماجستير في العلوم المالية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014-2013.
13. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011-2012.

14. بساس احمد، أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، دراسة ميدانية بالإدارة الضريبية بالأغواط، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة عمار ثليجي الأغواط، 2014/2013.

د- القوانين والمراسيم

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة.
3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية.
4. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب.

ثانيا: باللغة الأجنبية

A. Books

1. Daniel Richer, **Les procédures Fiscales**, presses universities de France, France,1990.
2. Andre chouna, **programme de contrôle**, outil indispensable de réviseur cahier de l'institut français de experts comptable, 1974.
3. **Guide du vérificateur de comptabilité DGI**, Alger, Edition 02, 2001.
4. MOKHTAR BELAIBOUD, «**Guide pratique l'audit financier et comptable**», la maison des livres, ALGER, 2émé Edition,1986.

B. Journals

1. Dr, mahi haji shahim, **Iraq mechamisms to combat international tax evasion**, social science journal, volume 6, n3, february 2019.



قائمة الملاحق

ملحق رقم 01

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

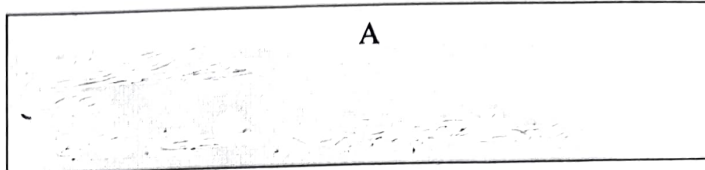
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE TEBESSA

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب لولاية تبسة

Référence N° 59.../DIWT/SDCF/BVF/ 2021

Lettre avec
A.R
N°



TEBESSA

Le 16/03/2021

Avis de contrôle ponctuel de comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre ETABLISSEMENT le
à H, pour procéder à des opérations de contrôle portant sur
TVA - IBS ET IRG et concernant les années 2017, 2018
en vertu des dispositions de l'article 20 bis du Code de Procédures Fiscales.

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

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

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

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

Rappel de certaines dispositions fiscales

Article 20 bis-1 du Code des Procédures Fiscales : Les agents de l'administration fiscale peuvent procéder à la vérification ponctuelle de comptabilité d'un ou plusieurs impôts, à tout ou partie de la période non prescrite, ou à un groupe d'opérations ou données comptables portant sur une période inférieure à un exercice fiscal.

Lors de cette vérification, il peut être exigé des contribuables vérifiés les documents comptables et les pièces justificatives à l'instar des factures, des contrats, des bons de commande ou de livraison, inhérentes aux droits, impôts, taxes et redevances concernés par la vérification. Cette vérification ne saurait, en aucun cas, donner lieu à un examen approfondi et critique de l'ensemble de la comptabilité du contribuable.

Article 20 bis-3 du Code des Procédures Fiscales : La vérification ponctuelle ne peut être entreprise sans que le contribuable ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis.

L'avis de vérification doit préciser en plus des éléments portés sur l'avis de vérification de comptabilité cités précédemment, le caractère ponctuel de la vérification et doit renseigner sur la nature des opérations à vérifier.

Article 20 bis-4 du Code des Procédures Fiscales : Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place des livres et documents ne peut s'étendre sur une durée supérieure à deux (02) mois.

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

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

Important !

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

Tél n°

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

, Tél n°

ملحق رقم 02

تبسة في ... 16... 3... 2022

مديرية الضرائب لولاية تبسة
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
مكتب التحقيقات الجبائية

وصل إستلام

أنا الممضي أسفله ...

النشاط ...

العنوان ...

أشهد انني إستلمت من المحققين بمديرية الضرائب لولاية تبسة الوثائق التالية:

- إشعار بالتحقيق المصوب في المحاسبة للسنوات 2017 و 2018

- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق مرفوقا بالتعديلات المتممة لقوانين المالية الى

غاية سنة 2022.

المكالم
ف

ملحق رقم 03

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية تبسة
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
مكتب التحقيقات الجبائية

رقم: 2021/69

تبليغ نتائج التحقيق المصوب في المحاسبة

ش نوم م
المسير:
تجارة بالجملة للمواد المرتبطة بتغذية الانسان
المنطقة الحضرية الجديدة رقم 03 طريق عنابة بتبسة

تبسة في: 26 أكتوبر 2021



تبعاً للإشعار بالتحقيق رقم (59/م ض و ت / م ف ر ج / م ت ج / 2021) المسلم لكم بتاريخ 2021/03/16 مقابل إشعار بالإستلام، الإستدعاء رقم 367 المؤرخ في 2021/09/07 من أجل مناقشة الأسس المتوصل إليها، محضر جلسة مناقشة الأسس رقم 194 بتاريخ 2021/10/26، حيث أن نشاطكم كان محل تحقيق مصوب في المحاسبة من 2021/03/29 إلى 2021/10/25 وذلك للسنتين 2017 و 2018 في مجال الضرائب و الرسوم التالية:

- الرسم على القيمة المضافة.
- الضريبة على الدخل الإجمالي.

يشرفنا أن نبلغكم بأن الإدارة تنوي إدخال تعديلات على العناصر المكونة لقاعدة الفرض الضريبي ومطالبتكم بضرائب ورسوم إضافية كما هو مبين في الملحقات المرفقة.
لكم مهلة ثلاثون (30) يوماً ابتداء من تاريخ إستلام هذا الإرسال لموافقتكم أو تقديم ملاحظتكم. إن عدم ردكم خلال هذه المدة، يعتبر قبولا ضمناً لما جاء في هذا التبليغ (المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية).

كما نعلمكم بأن الضرائب و الرسوم المترتبة عن هذا التعديل ستكون متبوعة بعقوبات جبائية وفقاً للقانون. يمكنكم طلب أي إستفسارات شفوية متعلقة بالتحقيق قبل نهاية المدة المحددة للرد.

لكم الحق في الإستعانة بمستشار من إختياركم لمناقشة هذه الإقتراحات أو الرد عليها (المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية).

يمكنكم طلب التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون من السيد مدير الضرائب للولاية (المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم بالمادة 50 من قانون المالية لسنة 2021). يحوي هذا التبليغ أربعة (04) أوراق بما فيهم الأولى.

تقبلوا، سيدي، فائق الإحترام و التقدير.

رئيس فرقة التحقيقات

المحققان

مفتش مركزي

مفتشة مركزية

المديرية الولائية للمضاربات	تأسيس
القضية رقم: 2021/.....	نظام
التبليغ رقم: 2021/.....	تاريخ
عدد الأوراق: 04	أوراق	بمنازلهم الأولى

المحاسبة : من ناحية الشكل :

بعد الإطلاع على السجلات المحاسبية الخاصة بالشركة (دفتر اليومية العامة و دفتر الجرد) ، لوحظ أن هذه الأخيرة مطبوعة ومؤشرة من طرف رئيس المحكمة المختصة إقليميا ، و مطابقة لأحكام المواد من 09 الى 11 من القانون التجاري الجزائري .

من ناحية المضمون :

محاسبتكم لم تتضمن عيوباً في مجال التصريح برقم الأعمال ، وفق ما تبين من فواتير البيع وكذا الكشوفات البنكية ، إلا أنه تبين عدم تطبيقكم الأمثل للإجراءات والقوانين المعمول به والسارية المفعول خلال فترات التحقق في مجال حسومات الرسم على القيمة المضافة ، لذا فقد تم ادخال تعديلات كما هو مبين لاحقاً.

1/ الرسم على النشاط المهني: (غير معني بالتحقيق) TAP

2018	2017	
53.203.002	13.294.455	رقم الأعمال المصرح به
53.203.002	13.294.455	رقم الأعمال الخاضع سابقاً
53.203.002	13.294.455	رقم الأعمال المعتمد
00	00	الفارق
%02	%02	معدل الرسم
00	00	الحق
00	00	الغرامات
00	00	المجموع

2/ الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال: TVA

2018	2017	
53.203.002	13.294.455	رقم الأعمال المصرح به
53.203.002	13.294.455	رقم الأعمال الخاضع سابقاً
53.203.002	13.294.455	رقم الأعمال المعتمد
00	00	الفارق
%19	%19	معدل الرسم
00	00	الحق
00	00	الغرامات
00	00	المجموع

التفسيرات الخاصة بالإضافات إلى رقم الأعمال :

م يتم ادخال تعديلات على الأسس المصرح بها والخاضعة.

3/ الحسومات المرفوضة في مجال الرسم على القيمة المضافة :

2017

لم يتم رفض حسومات

المديرية الولائية للضرائب	ش. ذ. م	تجارة بالجملة للمواد المرتبطة بتغذية الانسان	نسبة
القضية رقم: 2021/	ش. ذ. م	تجارة بالجملة للمواد المرتبطة بتغذية الانسان	نسبة
التبليغ رقم: 1/	ص و ت / م ف ر ج / م ت ج / 2021	بتاريخ: 2021	نسبة
عدد الأوراق: اربعة (04)	أوراق بما فيهم الأولى		

20

من خلال مراقبة المحاسبية ، سيما فواتير الشراء أنكم قمتم بتسديد مبالغ العديد من الفواتير التي تجاوزت مبلغها 100.000 دج ، عن طريق وصولات تسديد بنكية ، وقمتم بحسم الرسم على القيمة المضافة الخاصة بهذه الفواتير ، هذا ما يتعارض مع الاجراءات و القوانين الجبائية المعمول بها التي لا تسمح لكم بحسم الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للفواتير المسددة نقدا عندما يتجاوز مبلغها الاجمالي 100.000 دج (المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال) ، الآتي نصها : يتم الخصم بعنوان الشهر أو الفصل الذي تم خلاله استحقاق أداء الرسم ، ولا يمكن يتم عندما يدفع مبلغ الفاتورة الذي يتجاوز مائة ألف دينار (100.000 دج) على كل عملية خاضعة للضريبة نقدا.
 تبعاً للتعليمية رقم 2018/03 المؤرخ في 2018/02/08 ، الذي استثنى عمليات الدفع التي يقوم بها الزبون نقدا الى الحساب البنكي أو البريدي للمورد من عمليات الدفع بالوسائل غير النقدية ، واعتبرها مماثلة لعمليات الدفع النقدي من نظور الجبائي ، ، لذا فإنه سيتم رفض الحسومات المتعلقة بالفواتير المبينة في الجدول التالي :

نم	التاريخ	المورد	م خارج الرسم	مبلغ الرسم	شهر الحسم	وصل التسديد
1	2018/07/07	علال هشام تجارة بالجملة للمواد المرتبطة بتغذية الانسان	286.344	25.770	ديسمبر 2018	5724931 سوسيتي جينيرال
1	2018/07/29		276.906	24.921		
1	2018/08/06		278.071	25.026		
1	2018/08/28		277.000	24.930		
1	2018/09/09		286.960	25.826		
7	2018/09/02	شركة بن زازا	1.651.376	148.623	2018/11	4902 نتيكسيس الجزائر
1	2018/09/26	علال هشام تجارة بالجملة للمواد المرتبطة بتغذية الانسان	256.330	48.702	ديسمبر 2018	5724944 سوسيتي جينيرال
1	2018/10/10		275.100	52.269		
1	2018/10/25		286.280	49.502		
1	2018/11/08		287.960	54.712		
1	2018/11/24		295.740	00		
2	2018/12/02		278.410	13.377		
2	2018/12/24		278.700	13.433		
1	2018/12/29	علال هشام	3.839.050	729.419	ديسمبر 2018	5724953 سوسيتي جينيرال
		المجموع		1.236.510		

مغ الحسومات المرفوضة = 1.236.510 دج
 زامات الجبائية 25 % = 309.128 دج
 مجموع المطالب به = 1.545.638 دج

المديرية الولائية للضرائب	تسبحة
الفضية رقم: 2021/	ش.م.م
التبليغ رقم: 1/81 م.طن و.ت/م.ف.ج.م/ت.ج.2021	تجارة بالجملة للمواد المرتبطة بتغذية الإنسان
عدد الأوراق: أربعة (04)	أوراق بما فيهم الأولى

الضريبة على أرباح الشركات :

2018	2017	
-866.786	-2.755.148	الربح المصرح به
-866.786	-2.755.148	الربح الخاضع سابقا
-866.786	-2.755.148	الربح المعتمد
00	00	الفارق
%26	%26	معدل الضريبة
00	00	الفارق المطالب به
00	00	الغرامات
00	00	المجموع

الضريبة على الدخل الإجمالي :

2018	2017	
عجز	عجز	الدخل المصرح به
عجز	عجز	الدخل الخاضع سابقا
عجز	عجز	الدخل المعتمد
00	00	الفارق
%15	%15	معدل الضريبة
00	00	الفارق المطالب به
00	00	الغرامات
00	00	المجموع

تفسيرات الخاصة بالتعديلات المدخلة على قاعدة الضريبة على أرباح الشركات :

يتم ادخال تعديلات على الأسس المصرح بها

المجموع المطالب به: 1.545.638 د.ج

رئيس فرقة التحقيقات

المحققان

مفتشة مركزية

ملحق رقم 04

تبسة في/...../.....

السيد
تجارة بالجملة
.....

إلى السيد مدير الضرائب لولاية تبسة

الموضوع: بخصوص التحقيق المصوب فب المحاسبة

لعدم توفري على مقر ومكان لائق لإجراء التحقيق لي الشرف أن أطلب منكم قبول طلبي
المتعلق بإجراء التحقيق المحاسبي للسنوات 2018 و2019 على مستوى مكاتب المديرية.
تقبلوا فائق الإحترام والتقدير

الإمضاء

ملحق رقم 05

المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب لولاية تبسة
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
مكتب المراجعات الجبائية

رقم التعريف الجبائي
0001112010005968
رقم المادة
12010610206

محضر جلسة مناقشة الأسس

رقم: 2021

26 أكتوبر 2021

في يوم وعلى الساعة الواحدة والنصف زوالا (2) نحن الممضون أسفله: بمقر مديرية مفتش قسم رئيس فرقة التحقيقات المحاسبية ، مفتش مركزي، مفتش مركزي، مفتشة مركزية محققان بمديرية الضرائب لولاية تبسة ، وبعد عملية التحقيق المصوب في المحاسبة للسنتين 2017 و 2018 الذي خضعت له الشركة ذات المسؤولية المحدودة ، تجارة بالجملة للمواد المرتبطة بتغذية الانسان ولاية تبسة ، حيث كانت بداية عملية التحقيق بتاريخ 2021/03/29 على مستوى مكتب المراجعات الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب بتبسة وذلك بطلب منه لعدم توفره على مكان لائق لإجراء عملية التحقيق، حضر في هذا اليوم مسير الشركة السيد ، لمناقشة الأسس المتوصل لها من خلال عملية التحقيق وقد أعلمناه بما يلي:

محاسبتكم لم تتضمن عيوباً في مجال التصريح برقم الأعمال ، وفق ما تبين من فواتير البيع وكذا الكشوفات البنكية ، إلا أنه تبين عدم تطبيقكم الأمثل للإجراءات والقوانين المعمول به والسارية المفعول خلال فترات التحقيق في مجال حسومات الرسم على القيمة المضافة ، لذا ستم ادخال تعديلات في هذا المجال ، إذ تبين من خلال مراقبة المحاسبية ، سيما فواتير الشراء أنكم قمتم بتسديد مبالغ العديد من الفواتير التي تجاوزت مبلغها 100.000 دج ، عن طريق وصولات تسديد بنكية ، وقمتم بحسم الرسم على القيمة المضافة الخاصة بهذه الفواتير ، هذا ما يتعارض مع الاجراءات و القوانين الجبائية المعمول بها التي لا تسمح لكم بحسم الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للفواتير المسددة نقدا عندما يتجاوز مبلغها الاجمالي 100.000 دج (المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال) ، الآتي نصها : يتم الخصم بعنوان الشهر أو الفصل الذي تم خلاله استحقاق أداء الرسم ، ولا يمكن أن يتم عندما يدفع مبلغ الفاتورة الذي يتجاوز مائة ألف دينار (100.000 دج) على كل عملية خاضعة للضريبة نقدا.

وتبعا للتعليمية رقم 2018/03 المؤرخ في 2018/02/08 ، الذي استثنى عمليات الدفع التي يقوم بها الزبون نقدا الى الحساب البنكي أو البريدي للمورد من عمليات الدفع بالوسائل غير النقدية ، واعتبرها مماثلة لعمليات الدفع النقدي من المنظور الجبائي ، ، لذا فإنه سيتم رفض الحسومات المتعلقة بالفواتير التي تم حسم الرسوم المقابلة لها وفقا للاغفالات المشار لها.

إمضائه معنا.....

بما

وصرح

رفض...

قبل

وقد...

يلي.....

إمضاء الأعوان؛

المكلف

مفتش مركزي

مفتش مركزي



ملحق رقم 06

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب لولاية تبسة
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
مكتب التحقيقات الجبائية

رقم: 2021/88

التبليغ النهائي لنتائج التحقيق المصوب في المحاسبة

رسالة مضمونة

ش ذ م م
المسير :
تجارة بالجملة للمواد المرتبطة بتغذية الانسان
المنطقة الحضرية الجديدة رقم 03 طريق عنابة بتبسة
25 نونبر 2021
تبسة في:.....



المرجع : اشعار بالتحقيق رقم 59 المسلم بتاريخ 2021/03/16
التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المحاسبي رقم 61 المسلم لكم بتاريخ 2021/10/26

نظرا لعدم ردمكم خلال الفترة القانونية الممنوحة لكم والمقدرة بثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ استلامكم التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المحاسبي بتاريخ 2021/10/26 والمؤشر عليه بالاستلام ، يشرفنا أن نعلمكم بأن عدم ردمكم هذا يعتبر قبولا ضمنا لما ورد فيه طبقا للمادة 20-06 من قانون الاجراءات الجبائية ، وعليه فإن الرسوم والأسس الضريبية المبينة في الأوراق الملحقة بهذا التبليغ النهائي والتي تم ابلاغكم بها في التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المحاسبي تبقى على ما هي عليه ودون تغيير.

* يحوي هذا التبليغ (04) أربعة أوراق بما فيهم الأولى
تقبلوا، سيدي، فائق الاحترام والتقدير.

رئيس فرقة التحقيقات

المحققان

مفتش مركزي

مفتشة مركزية

المديرية الولائية للضرائب
القضية رقم: 2021/05
التبليغ النهائي رقم: 88 / م ص و ت / م ف ر ج / م ت ج / 2021
عدد الأوراق: أربعة (04) أوراق بما فيهم الأولى
تجارة بالجملة للمواد المرابطة بتغذية الإنسان
تسبب
بتاريخ:

المحاسبة :

من ناحية الشكل :

بعد الإطلاع على السجلات المحاسبية الخاصة بالشركة (دفتر اليومية العامة و دفتر الجرد) ، لوحظ أن هذه الأخيرة مطبوعة ومؤشرة من طرف رئيس المحكمة المختصة إقليميا ، و مطابقة لأحكام المواد من 09 الى 11 من القانون التجاري الجزائري .

من ناحية المضمون :

محاسبتكم لم تتضمن عيوباً في مجال التصريح برقم الأعمال ، وفق ما تبين من فواتير البيع وكذا الكشوفات البنكية ، إلا أنه تبين عدم تطبيقكم الأمثل للإجراءات والقوانين المعمول به والسارية المفعول خلال فترات التحقق في مجال حسومات الرسم على القيمة المضافة ، لذا فقد تم ادخال تعديلات كما هو مبين لاحقاً.

1/ الرسم على النشاط المهني: (غير معني بالتحقيق)

2018	2017	
53.203.002	13.294.455	رقم الأعمال المصرح به
53.203.002	13.294.455	رقم الأعمال الخاضع سابقاً
53.203.002	13.294.455	رقم الأعمال المعتمد
00	00	الفارق
%02	%02	معدل الرسم
00	00	الحقوق
00	00	الغرامات
00	00	المجموع

02/ الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال:

2018	2017	
53.203.002	13.294.455	رقم الأعمال المصرح به
53.203.002	13.294.455	رقم الأعمال الخاضع سابقاً
53.203.002	13.294.455	رقم الأعمال المعتمد
00	00	الفارق
%19	%19	معدل الرسم
00	00	الحقوق
00	00	الغرامات
00	00	المجموع

تفسيرات الخاصة بالإضافات إلى رقم الأعمال :

يتم ادخال تعديلات على الأسس المصرح بها والخاضعة.

/: الحسومات المرفوضة في مجال الرسم على القيمة المضافة :

201'

يتم رفض حسومات

المديرية الولائية للضرائب	ش. ذ. م. ت.	تجارة بالجملة للمواد المرتبطة بتغذية الانسان	نسبة
القضية رقم: 2021/05	مض و ت/ م ف ر ج/ م ت ج/ 2021	بتاريخ: 2021	2021
التبليغ النهائي رقم: 88	أربعة (04)	أوراق بما فيهم الأولى	

2018

تبيين من خلال مراقبة المحاسبية ، سيما فواتورات الشراء أنكم قمتم بتسديد مبالغ العديد من الفاتورات التي تجاوزت مبالغها 100.000 دج ، عن طريق وصولات تسديد بنكية ، وقمتم بحسم الرسم على القيمة المضافة الخاصة بهذه الفاتورات ، هذا ما يتعارض مع الاجراءات و القوانين الجبائية المعمول بها التي لا تسمح لكم بحسم الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للفاتورات المسددة نقدا عندما يتجاوز مبلغها الاجمالي 100.000 دج (المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال) ، الآتي نصها : يتم الخصم بعنوان الشهر أو الفصل الذي تم خلاله استحقاق أداء الرسم ، ولا يمكن أن يتم عندما يدفع مبلغ الفاتورة الذي يتجاوز مائة ألف دينار (100.000 دج) على كل عملية خاضعة للضريبة نقدا . و تبا لتعليمية رقم 2018/03 المؤرخ في 2018/02/08 ، الذي استثنى عمليات الدفع التي يقوم بها الزبون نقدا الى الحساب البنكي أو البريدي للمورد من عمليات الدفع بالوسائل غير النقدية ، واعتبرها مماثلة لعمليات الدفع النقدي من المنظور الجبائي ، ، لذا فإنه سيتم رفض الحسومات المتعلقة بالفاتورات المبينة في الجدول التالي :

الرقم	التاريخ	المورد	م خارج الرسم	مبلغ الرسم	شهر الحسم	وصل التسديد
117	2018/07/07	علال هشام تجارة بالجملة للمواد المرتبطة بتغذية الانسان	286.344	25.770	ديسمبر 2018	5724931 سوسيتي جينيرال
129	2018/07/29		276.906	24.921		
136	2018/08/06		278.071	25.026		
148	2018/08/28		277.000	24.930		
159	2018/09/09		286.960	25.826		
731	2018/09/02	شركة بن زازا	1.651.376	148.623	2018/11	4902 نتيكسيس الجزائر
166	2018/09/26	علال هشام تجارة بالجملة للمواد المرتبطة بتغذية الانسان	256.330	48.702	ديسمبر 2018	5724944 سوسيتي جينيرال
170	2018/10/10		275.100	52.269		
175	2018/10/25		286.280	49.502		
180	2018/11/08		287.960	54.712		
194	2018/11/24		295.740	00		
202	2018/12/02		278.410	13.377		
214	2018/12/24		278.700	13.433		
145	2018/12/29	علال هشام	3.839.050	729.419	ديسمبر 2018	5724953 سوسيتي جينيرال
		المجموع		1.236.510		

مبلغ الحسومات المرفوضة = 1.236.510 دج
 الغرامات الجبائية 25 % = 309.128 دج
 المجموع المطالب به = 1.545.638 دج

المديرية الولائية للضرائب تبسة
القضية رقم: 2021/05
التبليغ النهائي رقم: 88 / م ص و ت / م فار ج / م ات ج / 2021 بتاريخ: 25 نوفمبر 2021
عدد الأوراق: أربعة (04) أوراق بما فيهم الأولى

04/ الضريبة على أرباح الشركات :

2018	2017	
-866.786	-2.755.148	الربح المصرح به
-866.786	-2.755.148	الربح الخاضع سابقا
-866.786	-2.755.148	الربح المعتمد
00	00	الفارق
%26	%26	معدل الضريبة
00	00	الفارق المطالب به
00	00	الغرامات
00	00	المجموع

04/ الضريبة على الدخل الإجمالي :

2018	2017	
عجز	عجز	الدخل المصرح به
عجز	عجز	الدخل الخاضع سابقا
عجز	عجز	الدخل المعتمد
00	00	الفارق
%15	%15	معدل الضريبة
00	00	الفارق المطالب به
00	00	الغرامات
00	00	المجموع

التفسيرات الخاصة بالتعديلات المدخلة على قاعدة الضريبة على أرباح الشركات :

لم يتم ادخال تعديلات على الأسس المصرح بها

المجموع المطالب به: 1.545.638 د.ج

رئيس فرقة التحقيقات

المحققان

مفتشة مركزية

ملحق رقم 07

تبسة في.....

وصل إستلام

أنا الممضي أسفله

النشاط

العنوان

أشهد انني إستلمت من المحققين بمديرية الضرائب لولاية تبسة الوثائق التالية:

- التبليغ الأولي بنتائج التحقيق المصوب في المحاسبة

المكاتب