



جامعة ابن خلدون - تيارت

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير



مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

في شعبة: علوم مالية ومحاسبة تخصص: محاسبة و جباية معمقة

دراسة تحليلية وتقييمية لفعالية الرقابة الجبائية في

الجزائر

دراسة حالة المديرية الضرائب لولاية تيارت

الأستاذ المشرف:

- د. لعروس لخضر

إعداد الطالبين:

- هامل عبد المجيد

- لخضاري ياسين

أمام لجنة المناقشة المكونة من:

الصفة	الدرجة العلمية	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	أستاذ محاضر "أ"	د. بن قطيب علي
مقررا	أستاذ محاضر "ب"	د. لعروس لخضر
مناقشا	أستاذ محاضر "ب"	د. بعلاش عصام
مناقشا	أستاذ محاضر "ب"	د. بلقربوز مصطفى

نوقشت و أجزيت علنا بتاريخ: / / 2022

السنة الجامعية: 2022/2021



جامعة ابن خلدون - تيارت
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم التسيير



مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر
في شعبة: علوم مالية ومحاسبة تخصص: محاسبة و جباية معمقة

دراسة تحليلية وتقييمية لفعالية الرقابة الجبائية في

الجزائر

دراسة حالة المديرية الضرائب لولاية تيارت

الأستاذ المشرف:

- د. لعروس لخضر

إعداد الطالبين:

- هامل عبد المجيد

- لخضاري ياسين

أمام لجنة المناقشة المكونة من:

الصفة	الدرجة العلمية	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	أستاذ محاضر "أ"	د. بن قطيب علي
مقررا	أستاذ محاضر "ب"	د. لعروس لخضر
مناقشا	أستاذ محاضر "ب"	د. بعلاش عصام
مناقشا	أستاذ محاضر "ب"	د. بلقربوز مصطفى

نوقشت و أجزيت علنا بتاريخ: / / 2022

السنة الجامعية: 2022/2021

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

قال الله تعالى: ﴿وَأَنْ تَبْسُرَ لِلإِنْسَانِ إِلاَّ مَا سَعَى﴾

إلى أمي الغالية التي لازمتني بدعواتها منذ بدأت إلى الآن وبعد الآن وإلى الأبد وكأنها تحيط لي الطريق؛

إلى صاحب المقام العالي أبي الغالي حفظه الله وأطال عمره؛

إن عملي هذا ما هو إلا تربيتهم أنتم وهبتي القلم والحياة فشكراً؛

إلى رفقائي في كافة محطات حياتي؛

من شجعني على المواصلة وكانوا سنداً لي؛

أهدي هذا البحث المتواضع

والله ولي التوفيق

عبد المجيد

إهداء

الحمد لله الذي وفقنا في هذا العمل المتواضع الذي أهديه مع أسمى عبارات الحب والامتنان:

إلى والدي حفظهما الله وأطال في عمرهما؛

إلى إخواننا وأخواتنا؛

إلى أصدقائنا وزملائنا؛

إلى كل من ساهم في إنجاز هذا البحث من قريب أو من بعيد

ياسين

شكر وعرفان

أحمد الله على جزيل نعمائه، وأشكره شكر المعترف بمننه وآلائه وأصلي وأسلم على صفوة أنبيائه، وعلى آله وصحبه وأوليائه أما بعد:

واعتزافا منا بالفضل وتقديرا للجميل، لا يسعنا ونحن انتهينا من إعداد هذه المذكرة إلا أن نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى:

الأستاذ المشرف، لعروس لخضر ما منحه لنا من وقت وجهد وتوجيه، وإرشاد وتشجيع، ودعم لإنجاز هذا العمل؛

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين تكرموا وتفضلوا بقراءة هذا البحث وتحملوا عناء مناقشته وتقييمه وتقويمه، وتصويب ما بدا من أخطاء وهفوات؛

إلى أساتذة الكلية الأفاضل الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة وكان لهم الفضل لإتمام هذه المذكرة والوصول إلى هذه المرحلة؛

إلى زملائنا الطلبة الذين كانوا عوننا لنا، دون نسيان تشجيعاتكم المتواصلة وحرصهم الدائم على إتمام هذه المذكرة فلهم منا كل الشكر؛

إلى كل من ساعدنا من قريب وبعيد ولو بسؤاله؛

والله وليّ التوفيق؛

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

إهداء

شكر وعرفان

I	فهرس المحتويات
V	قائمة الجداول والأشكال
VI	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال
أ	مقدمة
	الفصل الأول عموميات حول الضريبة
1	تمهيد
2	المبحث الأول: النظام الضريبي.
2	المطلب الأول: ماهية نظام الضريبة.
4	المطلب الثاني: ماهية الضريبة.
7	المطلب الثالث: قواعد الضريبة وأهدافها
12	المبحث الثاني: التهرب الضريبي
12	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي
13	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي
16	المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي
18	المبحث الثالث: أساليب التهرب الضريبي
18	المطلب الأول: أنواع وأساليب التهرب الضريبي

20	المطلب الثاني: الفرق بين التهرب الضريبي والغش الضريبي
21	المطلب الثالث: طرق تحديد التهرب والغش الضريبي
25	خلاصة الفصل
الفصل الثاني الإطار النظري للرقابة الجبائية	
27	تمهيد
28	المبحث الأول: مدخل للرقابة الجبائية
28	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
29	المطلب الثاني: دوافع إجراء الرقابة الجبائية
30	المطلب الثالث: أنواع الرقابة الجبائية
33	المبحث الثاني: وسائل الرقابة الجبائية
33	المطلب الأول: الوسائل البشرية للرقابة الجبائية
35	المطلب الثاني: أجهزة الرقابة الجبائية
38	المطلب الثالث: الهيئات الحديثة المكلفة بالرقابة الجبائية
42	المبحث الثالث: الإطار القانوني للرقابة الجبائية
42	المطلب الأول: حقوق الإدارة الجبائية
45	المطلب الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة
48	المطلب الثالث: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة
52	خلاصة الفصل

الفصل الثالث دراسة حالة فعالية الرقابة الجبائية في مديرية الضرائب - تيارت

54	تمهيد
55	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية تيارت
55	المطلب الأول: التعريف بالمديرية الولائية للضرائب لولاية تيارت
61	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية تيارت
62	المطلب الثالث: مهام المديرية الولائية للضرائب لولاية تيارت
64	المبحث الثاني: دراسة ميدانية لحالات الرقابة الجبائية
64	المطلب الأول: دراسة حالة تحقيق معمق في مجمل وضعية جبائية شاملة
69	المطلب الثاني: دراسة حالة التحقيق المحاسبي
72	المطلب الثالث: دراسة حالة التحقيق المصوب
78	المبحث الثالث: دراسة تحليلية وتقييمية لفعالية الرقابة الجبائية
78	المطلب الأول: دراسة فعالية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف
81	المطلب الثاني: دراسة فعالية التحقيق المحاسبي
83	المطلب الثالث: دراسة فعالية التحقيق المصوب في المحاسبة
86	خلاصة الفصل
87	خاتمة
91	قائمة المصادر والمراجع
98	الملاحق الملخص

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
67	نتائج عملية المراقبة لسنة 2015	01-03
67	نتائج عملية المراقبة لسنة 2016	02-03
68	نتائج عملية المراقبة لسنة 2017	03-03
68	نتائج عملية المراقبة لسنة 2018	04-03
69	حساب قيمة التهرب والغش الضريبي	05-03
76	العقوبات الخاصة بنقص التصريح	06-03
76	استخراج النتائج	07-03
76	تحديد الأساس الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي	08-03
77	ملخص مستحقات العقوبات	09-03
79	تنفيذ برنامج الرقابة الجبائية للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية	10-03
80	الحقوق المسترجعة للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية تيارت	11-03
81	تنفيذ برنامج الرقابة الجبائية	12-03
82	نتائج مردودية الرقابة الجبائية	13-03
83	تنفيذ برنامج الرقابة الجبائية (تحقيق مصوب في المحاسبة)	14-03
84	جدول نتائج الرقابة الجبائية للتحقيق المحاسبي المصوب	15-03

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
29	الرقابة الجبائية	01-02
37	هيكل تنظيمي لمديرية البحث والمراجعات	02-02
40	هيكل تنظيمي لمديرية الكبريات المؤسسات	03-02
41	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب:	04-02
61	الهيكل الضريبي لمديرية الضرائب لولاية تيارت	01-03

مقدمة

تلعب السياسة المالية بصورة عامة والسياسة الضريبية بصورة خاصة دوراً محورياً في تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية لأي دولة، الضرائب تعد في كثير من دول العالم من أهم مصادر الإيرادات العامة لتمويل النفقات العامة بغرض تحقيق تنمية شاملة في مختلف المجالات، ورغم تعدد الأهداف المترتبة عن فرض الضرائب بين أهداف اقتصادية وأخرى اجتماعية وسياسية إلا أن الهدف المالي والمتمثل في توفير الإيرادات المالية الضرورية لتغطية النفقات العامة المدرجة في ميزانية الدولة يبقى يحتل صدارة ترتيب هذه الأهداف.

وبما أن الضريبة بمثابة اقتطاع من ثروات أفراد المجتمع و ذلك باعتبار فريضة إلزامية تقرها الدولة بما لها من سلطة فمن الطبيعي أن يلجأ بعض الأفراد إلى محاولة التخلص من أداؤها بشتى الطرق وهو ما يطلق عليه التهرب الضريبي، الذي تكون لديه آثار وخيمة من ناحية حصيللة الضرائب، وللحد من هذه الظاهرة أنشئ ما يسمى بالرقابة الجبائية، وهي تعتبر من أهم الإجراءات و الوسائل الفعالة للحد من المشاكل والحل لعديد من الأزمات الاقتصادية، السياسية و الاجتماعية، وفعاليتها و استمراره مرهون بمدى استجابة الإدارة الجبائية في تحقيق تصريحات الضريبة التي هي أحد الأسس التي يبنى عليها النظام الجبائي حيث أقرت التشريعات الجبائية أن الرقابة الجبائية وسيلة للحد من الظواهر الضريبية الخطيرة كالتهرب والغش الضريبي وذلك بغية زيادة الحصيللة الضريبية وكذلك الزيادة في الإيرادات الجبائية للدولة، ولهذا الغرض كلفت الإدارة الجبائية لتقوم بهذه المهمة و قد خصصت مصلحة خاصة تسمى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب الولائية وسخرت الإمكانيات المادية والبشرية للقيام بمهمة الرقابة على أحسن وجه، والعمل على زيادة الحصيللة الضريبية .

أولاً: إشكالية البحث

من خلال ما تقدم يمكن طرح الإشكالية الرئيسة التالية:

كيف يمكن تحليل وتقييم فعالية الرقابة الجبائية؟

ثانياً: الأسئلة الفرعية:

- ما مدى فعالية التحقيق المحاسبي للرقابة الجبائية؟
- ما مدى فعالية التحقيق المصوب في تفعيل الرقابة الجبائية؟

- كيف يمكن تفعيل الرقابة الجبائية من خلال التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف

ثالثا: فرضيات الدراسة: لقد بنينا إشكالية هذه الدراسة على الفرضيات الموالية:

- تتحقق فعالية التحقيق المحاسبي من خلال تنفيذ برنامج التحقيق الجبائي وتحصيل مردودية من الملفات المدروسة

- تتحقق فعالية رقابة الجبائية بفضل تنفيذ البرنامج سنوي للتحقيق المصوب في المحاسبة تصريجات المكلفين ومردودية المتوسطة للقضية الواحدة والمحقق الواحد

- يمكن تفعيل الرقابة الجبائية من خلال التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف عن طريق اتمام جميع القضايا المسطرة والمبرمجة للتحقيق

رابعا: أهداف البحث

- محاولة معرفة الإطار النظري للنظام الضريبي و الرقابة الجبائية.
- تشخيص ظاهرة التهرب والغش الضريبي مسببة للرقابة الجبائية،
- دراسة آليات الرقابة الجبائية ومدى فعاليتها في التنفيذ برنامج والتحصيل إيرادات الخزينة العمومية.

خامسا: أهمية الموضوع

تتبع أهمية هذه الدراسة في كونها تتناول أهم الموضوعات التي تشغل الإدارة المحلية في الجزائر وهو أثر الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي عن طريق محاربة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، الأمر الذي يساهم في التنمية المحلية في الجزائر.

سادسا: أسباب اختيار الموضوع

- الرغبة الشخصية في الاطلاع على الموضوع والاستفادة منه مستقبلا في الحياة المهنية.
- إبراز دور وأهمية الضرائب كإيراد من الإيرادات العامة
- المساهمة في نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين.

- التعرف بظاهرتي التهرب والغش الضريبي ومدى خطورته.
- التعرف على نوع آليات التحقيق متبعة وخاصة متعلقة بالجانب المحاسبي

سابعاً: منهجية البحث:

للإجابة عن التساؤلات المطروحة التي تعكس إشكالية الدراسة، ومن أجل اختبار صحة الفرضيات المذكورة أعلاه، إتبعنا المنهج الوصفي التحليلي حيث سوف نعتمد على المنهج الوصفي من أجل التطرق إلى مختلف المفاهيم النظرية المتعلقة بالنظام الضريبي الجزائري و التصريحات الجبائية و الرقابة الجبائية، وهذا من خلال الاطلاع على جملة من المراجع التي تتضمن كتب وبحوث ودراسات علمية ، والمنهج التحليلي الذي اعتمدنا عليه تقديم مختلف الحالات واقعية التي تمت معالجتها، وتحليل مختلف الإحصائيات والمعلومات المجمعة وتقييم النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة التطبيقية في مديرية الضرائب لولاية تيارت، ومن تم استخلاص بعض النتائج والاقتراحات التي تخدم أغراض البحث.

ثامناً: الدراسات السابقة:

لواج عبد الرحيم، فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية- دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل -مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في شعبة علوم التسيير تخصص إدارة مالية.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مختلف أساليب الرقابة الجبائية وتقنياتها للكشف عن صحة تصريحات المكلفين بالضريبة حيث لخصت الدراسة أن الرقابة الجبائية تتميز بنقص الفعالية في مكافحة التهرب الضريبي نظرا لعدم تطابق نتائج مؤشرات التسيير المحققة مع النسب المراد الوصول لها، فرغم تحسن مردودية المالية لعمليات الرقابة والتحقيق المنفذة إلى أنها تبقى بعيدة في فيما يخص تحقيق نسب تغطية مقبولة للنسيج الجبائي، والنتائج المحقق تبقى بعيدة عن الأهداف المسطرة من قبل الإدارة المركزية.

دراسة لياس قلاب ذبيح، "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية" دراسة ميدانية على مستوى مديرية الضرائب لولاية أم البواقي لسنة 2011، جامعة بسكرة، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة.

هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص فعالية الرقابة الجبائية من خلال الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية جيجل وباستخدام مؤشرات التسيير، وقد لخصت هذه الدراسة، أن من بين أليات الرقابة الجبائية والتي يرى الباحث أنها تساهم في دعمها هي التدقيق في محاسبة المكلف، والتي تعتبر وسيلة تستخدم في تطهير الملفات الجبائية التي تمسك محاسبة قانونية ومنتظمة بهدف كشف كل الإغفالات والتجاوزات سواء عن قصد أو بدون قصد من طرف المكلفين بالضريبة، لتفودنا إلى معرفة مدى مصداقية التصريحات المكتتبه بهدف تصحيحها وإعادة تقويمها من أجل استرجاع الحقوق المنتهكة.

قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الضريبية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، دراسة حالة الجزائر 2003-2008، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، مركز جامعة الدكتور يحيى فارس بالمدينة، معهد قسم علوم التسيير مالية ومحاسبة، 2009.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الأجهزة المكلفة بالقيام بالرقابة الجبائية ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، وأهم الوسائل والإجراءات المتخذة إضافة إلى إبراز فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2003/2008، وخلصت هذه الدراسة إلى أن الرقابة الجبائية لا تستطيع القضاء على التهرب والغش الضريبيين لوحدها، إنما يجب الاستعانة بطرق أخرى مثل استخدام طرق الوقاية قبل حدوث تهرب وغش، والتنسيق بين الإدارات للحصول على المعلومات اللازمة، وفي الأخير تقييم واقع الرقابة الجبائية في الجزائر من حيث تطور عدد الملفات المدروسة ومن حيث النتائج المقدمة، وعلى هذا استنتاج مدى فعالية الرقابة في الجزائر، مع تقديم بعض المشاكل التي تعاني منها، وإعطاء التحسينات اللازمة لزيادة تفعيل الرقابة الجبائية.

مميزات هذه الدراسة عن الدراسات عن السابقة:

تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بتركيزها على فعالية الرقابة الجبائية المتمثلة في تنفيذ البرنامج وتحصيل إيرادات الخزينة العمومية باستعمال بعض مؤشرات الرقابة، وتم اختبار ذلك بالقيام بدراسة ميدانية في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية تيارت لسنة 2018 - 2021.

تاسعا: مجال وحدود البحث:

إن معالجتنا لموضوع فعالية الرقابة الجبائية جعل البحث يرتبط بجانبين جانب مكاني وجانب زماني، حيث تحدد الحدود المكانية للدراسة في مديرية الضرائب لولاية تيارت، أما بالنسبة للحدود الزمنية للبحث فالدراسة غطت الفترة الزمنية الممتدة من سنة 2018 إلى سنة 2021.

عاشرا: صعوبات البحث:

- صعوبة الحصول على المعلومات والإحصاءات من إدارة الضرائب وهذا راجع إلى السر المهني
- قلة الكتب الجديدة المتعلقة بالموضوع
- الوقت الذي يعتبر من القيود التي حالت بيننا وبين جمع المعلومات الخاصة بالبحث وبين الدراسة
- مجال الجبائية مجال واسع لا حدود له

إحدى عشر: تقسيمات البحث:

بغية الإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار مدى صحة الفرضيات التي انطلقنا منها في الدراسة قمنا بتقسيم موضوع الدراسة إلى ثلاث فصول للاهتمام بكل الجوانب وقبل الفصول توجد مقدمة. الفصل الأول بعنوان الإطار النظري للرقابة الجبائية حيث تم تجزئته إلى ثلاثة مباحث؛ المبحث الأول بمدخل للرقابة الجبائية أما المبحث الثاني فتناول وسائل الرقابة الجبائية و في المبحث الثالث و الأخير تطرقنا إلى الإطار القانوني للرقابة الجبائية، الفصل الثاني تمحور حول عموميات حول الضريبة و قد قسم بدوره إلى ثلاث مباحث حيث تطرقنا في المبحث الأول على النظام الضريبي و تناول المبحث الثاني التهرب الضريبي، أما المبحث الثالث فقد خصصناه إلى أساليب التهرب الضريبي، وفي الفصل الثالث والأخير فتطرقنا إلى الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية تيارت وقد تناول ثلاث مباحث، حيث تمحور المبحث الأول في تقديم مديرية الضرائب لولاية تيارت و المبحث الثاني خصصناه لدراسة حالات ميدانية الرقابة الجبائية في المديرية، أما المبحث الثالث فتناولنا دراسة تحليلية وتقييمية للفعالية الرقابة الجبائية.

الفصل الأول

عموميات حول الضريبة

تمهيد

إن التطور السريع الذي شهده العالم واتساع نطاق المعاملات التجارية والمالية أجبر مختلف دول العالم على إيجاد وسائل وموارد جديدة لتمويل مشاريعها ونفقاتها العامة، ومن بين أهم هذه الموارد نجد الموارد الجبائية التي تلجأ إليها الدول لتغطية متطلباتها الاقتصادية.

من هنا يظهر لنا الدور الذي تلعبه الضريبة باعتبارها أهم مورد يمول الخزينة العامة للدولة ووسيلة لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، واعتباراً لهذه الأدوار الهامة التي تلعبها في تدعيم إيرادات الدولة أصبحت موضوع اهتمام رجال الفكر المالي سعياً منهم لإيجاد حلول إيجابية وفعالة للأزمات المالية والاقتصادية، أي إشباع الحاجات المتزايدة. ومن هذا المنطلق أصبح الحديث عن موضوع الضرائب علماً قائماً في كل أقطار العالم والذي هو لب حديثنا في هذا الفصل، وعليه قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالاتي النظام الضريبي في المبحث الأول وفي المبحث الثاني تحدثنا عن التهرب الضريبي أما في المبحث الأخير من هذا الفصل تطرقنا إلى أساليب التهرب الضريبي.

المبحث الأول: النظام الضريبي.

سوف نتناول في هذا المبحث ماهية النظام الضريبي، تعريفه أهدافه وأغراضه بصفة عامة، وماهية الضريبة، تعريفها خصائصها وقواعدها وأهدافها بصفة خاصة:

المطلب الأول: ماهية نظام الضريبة.

في هذا المطلب نحاول التطرق لمفهوم النظام الضريبي والي مختلف أهدافه وأغراضه

أولاً: تعريف النظام الضريبي.

هو الهيكل المتفرد بملامحه وطريقة عمله لتحقيق أهداف المجتمع، وهو الإطار الذي تعمل بداخله مجموعة من الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها تحقيق أهداف السياسة الضريبية. كما أن المفكرين الاقتصاديون وعلماء المالية يرون أن النظام الضريبي يتراوح بين مفهومين واسع وضيق، فهو في المفهوم الواسع " مجموعة العناصر الأيديولوجية والاقتصادية الفنية التي يؤدي تركيبها إلى كيان ضريبي معين ذلك الكيان الذي يمثل المواجهة الحسية للنظام و التي تختلف ملامحه بالضرورة في المجتمع"¹.

أما مفهومه الضيق . " فهو مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاقتطاع الضريبي وذلك في مراحل المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل"² .

ثانياً: أهداف وأغراض النظام الضريبي.

لم يعد ذلك المنبع الذي ترتشف منه الدولة حاجتها من الأموال فحسب وإنما ذلك الدور الكلاسيكي وأضيف إلى رصيده عدة أدوار أخرى نلمس أهميتها في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

¹ سعيد عبد العزيز عثمان،، النظم الضريبية-مدخل تحليلي مقارنة- الدار الجامعية للنشر و الطبع و التوزيع ، الإسكندرية،2002،ص 13 .

² المرسي السيد حجازي،النظم الضريبية-بين النظرية والتطبيق- الدار الجامعية، الإسكندرية،2001،ص 06 .

1. هدف مالي عام: موازنة الميزانية العامة وهي الهدف التقليدي.
2. هدف اقتصادي عام: أن الضريبة وفقا للفكر المالي المعاصر يمكنها أن تؤثر على الدخل والادخار والاستثمار وبالتالي الضريبة تلعب دورا هاما في:
 - الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي بعيدا عن حالي التضخم والانكماش ففي الأولي تقوم بامتصاص الفائض من النقود لدى الناس عن طريق الضريبة أو العكس في حالة الانكماش تنخفض سعر الضريبة وتتوسع في الإعفاءات للوصول إلى مستوى التشغيل الكامل.
 - تشجيع الاستثمارات في المشاريع الصناعية والزراعية المراد ترقيةها عن طريق التخفيض من سعر الضريبة أو تعفي أصحاب هذه المشاريع من دفع الضريبة على أرباح الشركات لسنوات الثلاثة الأولي من بداية النشاط.
 - تشجيع الاستثمارات في المشاريع الصناعية والزراعية المراد ترقيةها عن طريق التخفيض من سعر الضريبة أو تعفي أصحاب هذه المشاريع من دفع الضريبة على أرباح الشركات لسنوات الثلاثة الأولي من بداية النشاط.
 - استعمال الضريبة كأداة التوجيه الاقتصادي عن طريق التقليل أو المغالاة في سعر الضريبة حسب القطاعات التي تريد الدولة تشجيعها أو سحبها.¹

¹ بن جوزي محمد، مقدمة لطلبة محاسبة وضرائب، محاضرات غير منشورة، كلية علوم اقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2003-2004.

3. هدف اجتماعي: ويتمثل في:

- تحقيق قاعدة العدالة والمساواة في فرض الضريبة وذلك بمساهمة كل فرد في التكاليف والأعباء العامة حسب قدرته التكلفة.

- الحد من التفاوت في توزيع الدخل والثروات وهذا بين المواطنين وذلك بزيادة العبء عن ذوي الدخل المرتفعة وتخفيضه إلى أقصى حد ممكن من ذوي الدخل المنخفضة عن طريق الضرائب المتصاعدة أو الإعفاء الكلي من الضرائب للذين لا يتجاوز دخلهم السقف المعين من الضريبة.

4. هدف سياسي: استعمال الرسوم الجمركية لحماية الإنتاج المحلي بفرض نسب مرتفعة على البضائع المستوردة المنافسة للبضائع المحلية.

المطلب الثاني: ماهية الضريبة.

تعتبر الضريبة في عصرنا الحالي من أهم أنواع الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة لتغطية النفقات العامة للدولة، هذه الأخيرة التي تجبر الأفراد لنظام معين على مجموعة من القواعد والمبادئ التي تسيير الدول والتزام الأفراد بأداء الضريبة، وللضريبة أهميتها البالغة للدولة باعتبارها من أهم الموارد الممولة لميزانيتها وتستخدمها كأداة فعالة في تنفيذ السياسات المالية والاقتصادية والاجتماعية وعليه فالأجدر إلقاء الضوء عليها.

أولاً: تعريف الضريبة

تعددت التعاريف التي أعطتها علماء المالية والمفكرون الاقتصاديون للضريبة غير أن هذه التعاريف تنصب في معين واحد وتحدد شرطين أساسين للضريبة وهما عنصرا الإجبار والمقابل الملموس.

عرفها قاسطون جينز الذي يقول " استقطاع أو فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا، و بشكل نهائي ، و بدون مقابل تغطية الأعباء العامة للمجتمع".¹

واستنتجا لهذا التعريف أن له أربعة أركان أساسية والتي تفرق الضريبة عن باقي الموارد الأخرى:

- يضيف بعض العلماء الى هذا التعريف قولهم انها المبلغ الذي تفرضه الدولة و تقتطعه بصورة مباشرة ، و ذلك بغية تمييز الضريبة عن الإجراءات النقدية التي تؤدي (كما في حال تخفيض قيمة العملة) الى الاقتطاع غير المباشر من الثروات الأشخاص.²

- الضريبة تدفع إجباريا ويبدو جليا مفهوم الجبر في انفراد السلطات العامة بوضع النظام القانوني للضريبة من خلال تحديد وعائها وكيفية تحصيلها ولا تفرض أي الضريبة إلا بقانون ولا يجري تعديلها أو إلغائها إلا بقانون يظهر عادة من خلال قوانين المالية.

- تدفع الضريبة بدون مقابل فالمكلف لا يعرف مقدار ولا طبيعة المنفعة التي تعود عليه والسبب في ذلك أن المنفعة التي يستفيد منها لا تتناسب مع مقدار الضريبة المدفوعة وعادة تقوم الدولة بخدماتها تحقيق للنفع العام مما يستلزم تكاثف وتضامن الجميع في المساهمة في الأعباء ولا يمكن أن يحتج الشخص بعدم المساهمة بحجة أنه لا يوافق على الخدمات المقدمة.

"هي مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بما حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية".³

¹ اعاد حمود القيسي، المالية العامة و التشريع الضريبي، الطبعة الاولى، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2011، ص124.

² فوزي عطوي، المالية العامة-النظم الضريبية- منشورات الحلبي، الجزائر، 2003، ص 49.

³ Pierre Beltrame ; La Fiscalité En France ; 6ème Édition 98 ; p. 182.

" هي مبلغ نقدي يدفع جبرا من طرف المكلفين حسب مقدرتهم، بصورة نهائية، دون مقابل، لتغطية نفقات الدولة وتحقيق أهدافها " ¹.

"أي اقتطاع نقدي ذو سلطة، دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية (دولة وجماعاتها المحلية) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية " ².

كخلاصة يمكن القول إن الضريبة هي اقتطاع نقدي إجباري بدون مقابل وبصفة نهائية تقوم به الدولة وفقا لقواعد قانونية وهذا الاقتطاع يكون من أموال الأشخاص الطبيعيين والمعنويين (الاعتبارين) حسب قدراتهم التكلفية بغرض استخدامه لتحقيق المنفعة العامة.

ثانيا: خصائص الضريبة

من التعاريف السابقة يمكن استخلاص الخصائص التالية:

1. الضريبة هي اقتطاع نقدي: الأصل في الضريبة مبلغ من النقود أي أنها اقتطاع نقدي، وهذا هو الحال في العصر الحديث، رغم أن الضريبة يمكن أن تفرض ويتم تحصيلها بصورة عينية كنسبة أو جزء من الإنتاج، أو بتقديم عمل، والذي كان الشكل السائد للضريبة في العديد من الحالات، وبالذات في النظم الاقتصادية القديمة. ³

2. الضريبة فريضة إلزامية: أي أن للفرد الحرية في دفع الضريبة أو عدم دفعها، ولا في اختيار مقدارها ولا في كيفية وموعده، بل هو مجبر على دفعها وهذا ما يميزها عن غيرها من الإيرادات المالية الأخرى.

¹ رحمة نابتي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي -دراسة مقارنة،-مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسنطينة، الجزائر، 2013-2014، ص10.

² Raymond Mizellec ; Finance Publique ; France ; p. 423.

³ رحمة نابتي ، نفس المرجع السابق، ص 11.

3. الضريبة تفرض من قبل الدولة: تفرض الضريبة على كل شخص قادر على الدفع تبعاً لقدراته المالية، فالضريبة هي طريقة تقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفقاً لمقدرتهم .

4. الضريبة تفرض دون مقابل: المكلف بالضريبة بعد دفعها لا يعود عليه أي نفع خاص مباشر، بل تعود عليه المنفعة بطريقة غير مباشرة من خلال استفادة المجتمع الذي يعيش فيه من المبلغ المدفوع في شكل ضريبة، وهذا باعتبار دافع الضريبة جزء من المجتمع وأحد أفرادها، وبالتالي المقابل الذي يرجع عليه من خلال دفعه للضريبة يتمثل في النفع العام جراء تحقيق المصلحة العامة دون المصلحة الشخصية.¹

المطلب الثالث: قواعد الضريبة وأهدافها

بعد ما تناولنا في المطلب الأول مفهوم الضريبة ومختلف الخصائص التي تتوفر عليها، وعلمنا أن أساس فرض الضريبة هو الجبر، أي إخبار المكلفين بالدفع بأي قانون ينص على أن نوع من الضرائب يلزم المكلفين بدفعها والذين حددتهم هذا الأخير بأدائها دون أي تماطل وإلا فرضت عليه عقوبات التأخير طبقاً لقوانين التهرب الضريبي، غير أن الإلزامية الضريبية أدت بعلماء المالية إلى استخلاص نظريات وقواعد الضريبة التي تحد من حساسية الملمزمين بها والتي تركز عليها الضريبة وكذلك الأهداف المرجوة منها.

أولاً: قواعد الضريبة

هي قواعد تعود إلى الاقتصادي آدم سميث في كتابه ثروة الأمم وهذه القواعد لازالت سارية أهميتها إلى حد الآن وهي تركز غالباً على أربعة قواعد وسوف نتناول كل قاعدة على حدى فيما يلي:

¹ رحمة نابتي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي-دراسة مقارنة،-مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسنطينة، الجزائر، 2013-2014، ص13.

1. قاعدة العدالة والمساواة في المقدرة:

علي مواطني كل دولة أن يساهموا في النفقات الحكومية حسب قدراتهم التكلفة بمعنى تناسبا مع دخل الذين يتمتعون به تحت حماية الدولة، ووفقا لهذه القاعدة يجب أن يوزع العبء المالي للضريبة علي جميع الأفراد وتكون مساهمة الفرد في نفقات الدولة وفقا لدخله، وبالتالي والعدالة لا تعني أن المكلفين بدفع الضريبة مطالبون بنفس المبلغ وإنما تعني مشاركة كل فرد المعنويين والطبيعيين في الأعباء العامة للدولة وذلك حسب القدرة التكلفة، وقد أوجد المفكرون الماليون في الضريبة التصاعديّة الأداة المثلى لتحقيق مبدأ العدالة والحد من التفاوت في توزيع الدخل.¹

2. قاعدة اليقين والوضوح:

يجب أن تكون الضريبة أو جزء منها يلزم كل فرد بدفعها، أن تكون يقينية وليست عشوائية، كون الضريبة إلزامية تحددها السلطات المركزية لقانون يحدد فيها معالم الضريبة من حيث نسبتها ووعائها ومواعيد تحصيلها والإعفاءات الخاصة بها حيث تكون المكلف بها على دراية تامة بالنصوص القانونية بها وهذا لا يأتي إلا إذا كانت النصوص التشريعية مستقرة وثابتة وليست عرضة التبديل والتغيير دون أن يترك ذلك لاجتهاد الإداريين.²

3. قاعدة الملائمة في التحصيل:

يجب أن تحصل كل ضريبة في الفترة وحسب النمط الذي يمكن أن نراه الأكثر ملاءمة للمكلف بالضريبة و بالكيفية الأكثر تيسيرا له، بحيث يحاول كل نظام ضريبي الوصول إلى مفهوم الملائمة في جباية

¹ سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص 125-126.

² يسرى أبو العلاء، محمد الصغير بعلي، المالية العامة، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، 2003، ص 64.

الضرائب أي يجب أن يكون موعد دفع الضريبة من الممول إلى الخزينة العمومية يتلاءم مع موعد تحقق الوعاء الخاضع للضريبة.¹

4. قاعدة الاقتصاد في النفقات:

ويقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل الطرق التي لا تكلف الإدارة المالية مبالغ كبيرة، خاصة في ظل الروتين والإجراءات المعقدة، مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضريبة ذاته و مراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام عليه الدول دون ضياع جزء كبير منه في سبيل الحصول عليه²، وفي الوقت الحاضر يتم استعمال الإعلام الآلي الذي تسيره طاقة بشرية مكونة بهدف التقليل من التكاليف وبالرغم من هذا فإن قاعدة الاقتصاد ليس من السهل تطبيقها ن فهناك ضرائب يستدعي جمعها عددا كبيرا من العاملين عليها وهذا يتطلب أعباء ونفقات مالية مرتفعة.

ثانيا: أهداف الضريبة.

تستخدم الدول الضريبة كوسيلة لتحقيق أهداف معينة وتطورت هذه الأخيرة بتطور الضريبة، ونحاول التطرق فيما يلي بعض قواعد الضريبة إلى الأهداف المرجوة من أي نظام ضريبي.

1. هدف مالي واقتصادي:

تعتبر الضريبة من أهم الوسائل المستعملة في تحصيل نفقات الدولة المتنوعة المتزايدة إلا أن هذه الأهمية تختلف من دولة إلى أخرى، فالهدف المالي يتمثل في تغطية الأعباء العامة ويعني هذا أن تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزامها تجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع، أي تمويل

¹ بن جوزي محمد، مقدمة لطلبة محاسبة وضرائب، محاضرات غير منشورة، كلية علوم اقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2003-2004.

² سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص 130.

الإنفاق على الخدمات العامة ن وعلى استثمارات الإدارة الحكومية (كبناء السدد والمستشفيات والجامعات وشق الطرق.الخ).

أما الهدف الاقتصادي يتمثل في الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي وأصبحت الضريبة من الناحية الاقتصادية في إطار الدول الحديثة وسيلة للتأثير على الفعاليات الاقتصادية (الاستثمار، الاستهلاك، استيراد، تصدير) وتحقيق الاستقرار الاقتصادي.¹

2. هدف الاجتماعي:

تساهم الإيرادات الضريبية في تقليل التفاوت بين طبقات المجتمع الواحد، عن طريق إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة والهدف من ذلك تحقيق العدالة الاجتماعية، أو رفع معدل الضريبة على بعض المنتجات الضارة "كالسجائر، الخمر..." لغرض الحد من الآفات الاجتماعية أو عن طريق إعفاء الهيئات التي تهدف للنفع العام من الضرائب "المستشفيات، مؤسسات التعليم".²

تعتبر الضريبة أداة فعالة في تحقيق العدالة الاجتماعية فهي تحاول الحد لبعض من الفوارق الاجتماعية من خلال فرض مختلف الضرائب كضريبة (IRG) ضريبة على الدخل الإجمالي وهي ضريبة مباشرة تطبق على دخل الفرد.

النظام الجزائري يأخذ بعين الاعتبار عند فرض الضريبة حالة الممول أي مقدرته على الدفع (دخل المكلف) وحالة الاجتماعية (أعزب أو متزوج) وان كان له أولاد أو لا وكذلك تقرير إعفاءات مختلفة عن طريق نسبة

¹ بلعوى نبيل وحميداني رفيق، الضريبة على أرباح الشركات، مذكر تخرج لنيل شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية، تخصص إدارة أعمال، كلية علوم اقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، دفعة 2003، ص 64.

² رحمة نابتي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي-دراسة مقارنة،-مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسنطينة، الجزائر، 2013-2014، ص14.

مقررة قانون يختلف من حالة اجتماعية إلى أخرى، أما فيما يخص الضرائب غير المباشرة فإن التكلفة الضريبي يختلف من منتج لآخر نسب منخفضة على السلع الضرورية و مرتفعة على السلع ذات الاستعمال الضيق أو السلع التي تزيد الدولة التخفيض من استهلاكها.¹

3. هدف السياسي:

أي أن الضريبة أصبحت مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية العامة، ففرض رسوم جمركية على منتجات بعض الدول وتخفيضها على منتجات أخرى، يعتبر استعمال الضريبة لأهداف سياسية كما هو الحال في الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة (اليابان، والولايات المتحدة الأمريكية مثلاً) كما تستخدم الضريبة في محاربة طبقة اجتماعية معينة لطبقة ملاك الأراضي، كما أن إعفاء بعض الفئات كالمجاهدين أو التخفيض من الضريبة يعتبر استخداماً للضريبة لأغراض سياسية.

¹ أستاذ شحمي، التشريع الجبائي، محاضرات غير منشورة، فرع محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، سنة 2002.

المبحث الثاني: التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة أداة مهمة في السياسة المالية باعتبارها تمثل موردا لخزينة الدولة، لكن المكلفين بها يلجؤون إلى طرق مخلفة تكون مدروسة ودقيقة من أجل التخلص من العبء الضريبي وهذا ما يعرف بالتهرب الضريبي، والذي سنحاول التعرف عليه من خلال هذا المبحث (المطلب الأول) وسنعرض مختلف أسبابه (المطلب الثاني) والآثار المترتبة عليه (المطلب الثالث)

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي

إن ظاهرة التهرب الضريبي تشغل المشرع لكونها تشكل تهديدا للنظام الضريبي للدولة وكونها مصدرا هاما لتمويل الخزينة، ومن أجل الوصول إلى تعريف شامل لهاته الظاهرة سنعرض بعض التعاريف من مختلف وجهات نظر الباحثين والمختصين.

تعريف التهرب الضريبي:

يقصد بالتهرب الضريبي: "السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة أساليب وطرق تكون مشروعة أو غير مشروعة".¹

ويعرف فوزي عبد المنعم التهرب الضريبي على أنه: "التهرب الضريبي هو التخلص بإحدى الوسائل المختلفة من الالتزام بدفعها"²

¹ لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أم البواقي)، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2010/2011، الجزائر، ص 13.

² فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، لبنان، 1972، ص 223.

عرفه Carto Louis على أنه: "مجموعة من العمليات التي يقوم بها المكلف من أجل وضع مادته الخاضعة للضريبة في متناول النظام الجبائي الذي يمنحه أحسن وأكثر امتيازات سواء داخل أو خارج الدولة".¹

ويعرف التهرب الضريبي على أنه: "العمل الذي يلجأ بموجبه الخاضع للضريبة إلى التملص من الضريبة دون أن يخالف القانون".²

لكن من الواضح أن كل التعريفات تتفق على صفة القائم بالتهرب الضريبي أن يكون مكلفا قانونيا، لأنه لا نستطيع أن نتكلم عن التهرب من الضريبة إلا إذا صدر عن المكلف القانوني.

بصفة عامة ومن التعريفات السالف ذكرها يمكننا أن نقدم تعريف شامل للتهرب الضريبي على أنه استعمال وسائل احتيالية للتهرب من أداء الضريبة بشكل كلي أو جزئي عن طريق استغلال ثغرات النصوص القانونية بشكل مدروس ودقيق، وبناء على ذلك فالتهرب الضريبي يهدف إلى الاستفادة من بعض الثغرات التي أهملها المشرع أو غفا عنها، والمكلف في هذه الحالة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا عادة ما يستعمل طرقا مشروعة بهدف تجنب العقوبات التي يمكن أن تطاله، لكنه يبقى تهربا ضريبيا غير مشروع مادامت نية الملزم التهرب من أداء واجبه الضريبي تجاه الدولة.

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي

إن العوامل المساهمة فيما يسمى بالتهرب الضريبي عديدة ومتنوعة لا يمكن حصرها وهي تختلف من دولة إلى أخرى، وذلك استنادا على الظروف السائدة سواء اقتصادية، اجتماعية كانت أو سياسية، إلا أنه يمكن تصنيف هذه الأسباب إلى ما يلي:

¹ قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2014/2013، ص 22.

² مولاي الحسن تمازي، مصدر ثقافة المواطنة في علاقة الخاضع للضريبة بالإدارة الجبائية المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية عدد مزدوج 44 - 45، ماي 2002، ص 76.

1. الأسباب التشريعية: إن النصوص القانونية تعد الأساس الذي يحدد فرض الضريبة والدخول والأشخاص الخاضعين لها، إذ لا ضريبة إلا بنص. ولهذا نجد أن هناك عوامل تشريعية عدة يمكن أن تولد حالة التهرب الضريبي أو تساعد في اتساعها وأهم هذه العوامل هي:¹
 - عدم دقة النصوص القانونية: إن وجود الثغرات في النصوص القانونية يشكل خلافاً في صياغة النصوص ويفتح المجال أمام المكلفين من خلال محاولاتهم استغلال الثغرات للتهرب من دفع الضريبة.
 - انعدام الاستقرار القانوني: إن العراق أحد الدول النامية، إذ يتسم بعدم الاستقرار في معظم القوانين الضريبية وبخاصة قانون الدخل النافذ إذ لا تكاد تخلو سنة من السنوات ومن تنفيذه من تدخل المشرع بتعديل أو إضافة بحيث أصبح من العسير على موظفي الإدارة الضريبية الإمام بكل هذه التعديلات والإضافات، وهو ما فتح الباب أمام المكلفين للتهرب من الضريبة.
 - ضعف الجزاءات الضريبية: يتم التهرب الضريبي من أهم المخالفات الضريبية، فلا بد أن يكون هناك جزاء يفرض على من يرتكب هذه مخالفة التهرب الضريبي بما يتناسب وخطورتها وأهميتها.
 - الازدواج الضريبي: يقصد بالازدواج الضريبي فرض الضريبة أكثر من مرة على الشخص ذاته، وعن نفس المال للمدة ذاتها، ولكي يتحقق الازدواج لا بد اجتماع الشروط الآتية: وحدة نوعية الضريبة المفروضة، ووحدة المكلف القانوني بالضريبة، ووحدة الوعاء الضريبي، ووحدة الفترة الزمنية المفروضة عليها الضريبة.
 - الإدارة الضريبية (الجهاز الضريبي): إن التشريع الضريبي لا يحقق أغراضه المرجوة إلا إذا عهد به إلى إدارة ضريبية تحسن تطبيقه وتجيد تنفيذه، ولا بد للدولة أن تولي رعايتها للجانب الإداري للنظام الضريبي، أي الإدارة الضريبية، فمن الضروري إدراك حقيقة أساسية وهي أن التطوير يهزم الجمود.
2. الأسباب الإدارية: تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة، كلما سهل التهرب الضريبي، ويرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية، بالإضافة إلى نقص الأيدي العاملة الفنية، ونقص في الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة، وذلك نتيجة ضعف الأجور، و قلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطارات الضريبية، بالإضافة إلى خلاف

¹ حسين عاشور جبر العتاي، فيصل سرحان عبود العزاوي، التخطيط للحد من ظاهرة التهرب الضريبي من خلال تنمية عدالة توزيع الأعباء الضريبية على المكلفين (بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب في العراق)، مجلة دراسات محاسبية ومالية (JAFS)، المجلد 03، العدد 44، الفصل 3، 2018م، ص 58-59.

توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الضريبية و التي ترتبط بالجانب الخلفي لموظفي إدارة الضرائب، و التي تتمثل في الرشوة بحيث أنها تعتبر أخطر من ضعف الكفاءة، و تندرج ضمن الفساد الضريبي، (إن هذه الظاهرة ليست فقط نتيجة لنقص الرقابة من طرف السلطات المعنية و غياب العقوبة الصارمة ضد الموظفين المرتشين، و لكنها نتيجة للتنظيم السياسي و الاجتماعي) و يعتبر تفشي ظاهرة الرشوة في المصالح الضريبية عامة و مصلحة المراقبة والتحقيق خاصة، هي نتيجة انعدام المحفزات المادية والمعنوية للموظفين و ضعف مستواهم الخلفي.¹

3. الأسباب الاقتصادية:

إن الوظيفة الاقتصادية للمكلف غالبا ما تحدد تصرفاته تجاه مصلحة الضرائب وكذا تدخل الظروف الاقتصادية تساهم كثيرا في تفشي ظاهرة التهرب، ويتساءل المكلف بالضريبة ما إذا كان الدخل الذي يجنيه من التهرب الضريبي يعوض الأخطار التي سوف يتعرض إليها من جراء ذلك، فكما ازدادت نسبة الضرائب المفروضة كلما زاد المكلف في تهربه من دفع الضريبة، لأن عدم دفع الضريبة يجعل دخله أكثر ومن جهة أخرى فإنه عندما تكون الحالة المادية للمكلف جيدة يميل إلى دفع الضريبة من أجل تجنب نفسه الخطر الذي يجعله يتحمل ثقل الإخفاء والاختلاس، أما إذا كانت حالته الاقتصادية مزرية فإنه يميل إلى التهرب رغم المخاطر الناجمة عنه لأنه يرى في ذلك السبيل الوحيد لاستمرارية مؤسسته في النشاط وانقاذها من الإفلاس والتوقف، فالمشاهد أن التهرب الضريبي يقل في أوقات الرخاء لتوفر الأموال، في حين يزداد في أوقات الأزمات لقلة الأموال.²

4. الأسباب النفسية: للعامل النفسي دور أساسي في التهرب الضريبي، في قوة وضعف التهرب يحددهما الوعي الضريبي للمكلف، فكلما كان المكلف واعيا نقص الباعث النفسي على التهرب، وكلما كان الوعي ضعيفا زاد الباعث النفسي للتهرب ومن الاعتقادات الخاطئة التي رسخت في ذهن المكلف أن تهربه من الضريبة سرقة الدولة وهي شخص معنوي وبالتالي لا يعد مخالف للقانون ولا مضرا للآخرين.

¹ بوزيد سفيان، التهرب الضريبي... مفهوم وقياس، مجلة المالية والأسواق، جامعة مستغانم، الجزائر، دس، ص 123-124.

² محمد بلول، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي، 2016/2017، الجزائر، ص 15.

فإن تهرب بعض الأفراد من الضريبة إنما يؤدي الأمانة الذين يؤدون ما عليهم من الضرائب على أحسن وجه، فضلا عن أنه يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي على هؤلاء الأمانة تعويضا للحصيلة الضريبية التي تم التهرب منها.¹

5. الأسباب السياسية:

إن انعدام الاستقرار السياسي والاقتصادي داخل الدولة، عادة ما يكون سببا لشيوع التهرب الضريبي، لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها وبالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزامهم الضريبية.²

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي

يترتب على الغش الضريبي آثار ضارة تنعكس في عدة جوانب منها:

- الآثار المالية للتهرب الضريبي: يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية، ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الإقراض إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمت الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني.

- الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي: تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا هاما، لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني وذلك من عدة جوانب بالنسبة للاستثمار فإن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين إنجاز عالم، لذلك يجد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقضيها التنمية، بالإضافة إلى ذلك فإن انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمار، ويترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة.

3

¹ عبد الحكيم مصطفى الشرفاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2006، ص 119.

² عطية عبد الواحد، مبادئ اقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص 809.

³ ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وأثاره على الاقتصاد الوطني، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 10، العدد 14، 01-01-2010، ص 13 -

كما يعمل التهرب الضريبي الإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية، حيث تكون لها إمكانيات تمويلية هائلة، تسمح بتحسين جهازها الإنتاجي وتقوية مكانتها في السوق. كما يضر التهرب الضريبي بإنتاجية المؤسسة بحيث يعمل ذلك التهرب إلى توجه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب الضريبي حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة، وهذا على حساب المشروعات الأكثر كفاءة، بالإضافة إلى الإخلال بالتوازن الجهوي للمشاريع الاستثمارية، وتساهم ظاهرة التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني، لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى فشل السياسات الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الاستقرار الاقتصادي.

- الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي: يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا التهرب منها أي علم عدالة توزيع العبء الضريبي، وتؤدي كثرة التهرب الضريبي لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة، فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع، بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي.

- الآثار على فعالية النظام الضريبي: يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي كدليل على عدم فعالية النظام الضريبي، في هذا المجال نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية، ويتعد عن التكافل الاجتماعي، كما يقص الإيرادات المالية للدولة، لذلك يعمل التهرب الضريبي على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية المالية، الاقتصادية والاجتماعية. وبالتالي يقلص من أهمية الضريب، بناء على ما سبق، فإن التهرب الضريبي ظاهرة اجتماعية خطيرة تضر الاقتصاد الوطني، ولا تسمح الدول تنفيذ سياساتها المالية لأهدافها التنموية. ونظرا للآثار التي تترتب على التهرب الضريبي فإن مختلف التشريعات الضريبية تعمل على مكافحة هذا التهرب بشتى الوسائل المتاحة.¹

¹ ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وأثاره على الاقتصاد الوطني، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 10، العدد 14، 2010، ص 14.

المبحث الثالث: أساليب التهرب الضريبي

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى مختلف أنواع وأساليب التهرب الضريبي من خلال المطلب الأول ثم سنعرض الفرق بين التهرب الضريبي والغش الضريبي في المطلب الثاني وأخيرا سنتعرض لمختلف طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي في المطلب الثالث.

المطلب الأول: أنواع وأساليب التهرب الضريبي

أولاً: أنواع التهرب الضريبي:

من خلال التعريفات السابقة في المبحث الثاني لاحظنا أنها تفصل في أشكاله، بحيث تقسمه إلى تهرب ضريبي مشروع في صورة تجنب ضريبي، وغير مشروع في صورة غش جبائي¹، وتقسم أشكاله كالآتي:

1. من حيث المشروعية:

- التهرب الضريبي أو التجنب الضريبي (المشروع): ويقصد بهذا الشكل التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون، وهي الاستفادة من ثغرات القانون. أي هو التخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي الذي ينتج عنه التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية.

- الغش الضريبي (غير المشروع): يقصد به التخلص من أداء الضريبة بالمخالفة الصريحة للقوانين حيث تندرج تحته بذلك كل طرق الغش المالي وما تنطوي عليه هذه الطرق من اللجوء إلى الأساليب الاحتيالية للتخلص من أداء الضريبة وقد يقع الغش الضريبي عند تحديد وعاء الضريبة أو عند تحصيلها، وهذا ما سنتعرف عليه بالتفصيل من خلال المبحث الثالث².

¹ لواج عبد الرحيم، فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل)، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في شعبة علوم التسيير تخصص ادارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل، 2016/2015/الجزائر، ص 61.

² محمد بلول، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي، 2016/2017، الجزائر، ص 10-11.

2. من حيث النطاق:

- التهرب الضريبي المحلي: هذا النوع يحدث في نطاق حدود الدولة الموجودة بما بحيث تكون أفعال التزوير التي يقوم بها المكلف لا تتعدى هذه الحدود إما لاستغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي أو بطرق وأساليب أخرى مثل التهرب عن طريق الامتناع سمي "التجنب الضريبي" يؤدي امتناع الفرد عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها، كأن يرفض استيراد بعض السلع الأجنبية لتفادي الضرائب الجمركية، أو يرفض استهلاك سجائر يتجنب دفع الضريبة.
- التهرب الدولي: هذه الصورة من صور التهرب إذ يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للمداخيل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضريبة البلد التي حققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بضغطة الجبائي المنخفض.¹

ثانيا: أساليب وطرق التهرب الضريبي:

- إذا كان التهرب الضريبي يرجع إلى عوامل سياسية واقتصادية وإدارية، فينبغي معالجة هذه العوامل على نحو يكفل مكافحة التهرب الضريبي، وذلك على النحو التالية:
- تنمية الوعي الضريبي للمواطنين يجب أن تهتم الإدارة الضريبية بمراعاة و تنمية الوعي الضريبي للمواطنين ، وبعث الاطمئنان لدى المواطنين بالتطبيق العادل للضريبة ، و أن هذه الضرائب تستخدم لتنمية المشاريع المختلفة في الدولة، وذلك عن طريق نشر التوعية الضريبية بوسائل الإعلام المختلفة كالإذاعة و التلفاز و الصحف والنشرات المختلفة التي تبين حسنات الأفراد في التكاليف العامة ، وإثراء الحس الوطني لدى المكلفين بحيث يشعر المكلفون بأن ما يدفعونه من ضرائب ، إنما يذهب للخزينة العامة و بالتالي يعود عليهم وعلى المجتمع بالنفع العام .
- فرض العقوبات شديدة رادعة من أسباب التهرب الضريبي ضعف نظام العقوبات المطبق في التشريعات الضريبية، لهذا فإنه لا بد من التشدد في تطبيق العقوبات القاسية على كل من متهرب من أداء الضريبة سواء كانت مالية أو جزائية بدنية وإن كان الفقه لا يجذب التشدد في العقوبات البدنية حتى لا يزداد كره المكلفين للضريبة وتطبيق هذه العقوبات على كل من يخالف أحكام القانون الضريبي يكون عقابا له، وإعطاء المثل

¹ بن كرده رشيدة، أثر التهرب الضريبي على التنمية الاقتصادية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم، 2016/2017، الجزائر، ص 12.

للآخرين الذين تسول لهم أنفسهم باتباع نهجه، بحيث يكون المتهم عبرة لغيره وتكون هذه العقوبات وسائل وقاية رادعة.

وقد نصت كافة التشريعات الضريبية على وجود مثل هذه العقوبات لأن التهرب من الضريبة ظاهرة عالمية في تفرض على كل من قدم تصريحاً بدخله غير صحيح أو مزور بهدف التهرب من الضريبة أو من أعد دفاتر حسابات أو قيود صورية مزورة، أو زور دفاتر حسابات بقصد إخفاء أو تهريب أي دخل خاضع للضريبة، وتكون هذه العقوبات بحسب نوع وحجم المقترب فهي إما عقوبات جزائية تقضي بسجن المكلف المتهم وتعريمه، أو عقوبات مالية مثل مضاعفة الضريبة.¹

- تحسين فعالية النظام الضريبي: والذي يمر عبر اتباع الخطوات التالي:

- تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب؛
- ضمان قدر أكبر من الشفافية في فرض الضرائب خصوصا ما تعلق منها بالنظام الجزائي؛
- تحسين التشريع الضريبي وصياغته بأسلوب سهل مما يمكن من فهمه بكل يسر من طرف المكلفين؛
- إرساء نظام ضريبي عادل؛
- تخصيص المكافآت خاصة بالنسبة للممولين الذين يظهرون تعاوناً ضريبياً أكبر من السلطات وذلك تحفيزاً لهم وتشجيعاً لغيرهم؛
- حجز الضريبة عند المنبع وهذه وسيلة فعالة تفي بخضم ضريبة الإيراد قبل وصوله لصاحبه؛
- تحقيق العدالة الضريبية لتحقيق المساواة بين المواطنين في تحمل الأعباء العامة والقضاء على المحسوبية في التكليف الضريبي.
- تقدير الإقرارات الضريبية حتى تستطيع الإدارة الضريبية الوقوف على الأحوال المالية للمكلفين ومصادر الزيادة في ثرواتهم وأموالهم.

المطلب الثاني: الفرق بين التهرب الضريبي والغش الضريبي

بما أن التهرب الضريبي والغش الضريبي هما أسلوبان يستخدمهما الأفراد والشركات لتخفيض أو تجنب دفع الضرائب بالكامل، ينبغي أن نكون قادرين على التفريق بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، في حين أن هذه المفاهيم قد تبدو مشابهة لبعضها البعض، لكن هناك عدداً من الاختلافات بينهما. حيث إن التهرب الضريبي هو وسيلة قانونية تستخدم للحد من العبء الضريبي، في حين أن الغش الضريبي غير قانوني ويمكن

¹ بن كرده رشيدة، أثر التهرب الضريبي على التنمية الاقتصادية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم، 2017/2016، الجزائر، ص 18-19.

أن يؤدي إلى الملاحقة الجنائية. سنتطرق من خلال ما يلي إلى نظرة عن هذين المفهومين وسنحاول شرح أوجه التشابه والاختلاف بين التهرب الضريبي والغش الضريبي.

● التهرب الضريبي: تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تحقيق العبء الضريبي، إلا أنه يسلك في سبيل ذلك سبلا مشروعة، فالمكلف هنا يمارس حقا من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفا مشروعا بالنسبة له، وبالتالي فلا يوقع عليه أي عقوبة أو جزاء، فالتهرب الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي (سوء النية) دون العنصر المادي (الحيل التدليسية).

● الغش الضريبي: "الامتناع أو التخفيض بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة، ونماذجه متنوعة جدا، كالأخطاء الإدارية في التصريحات، تخفيض الإيرادات، تضخيم النفقات"¹.

فتتجه فيه إرادة المكلف نحو تحقيق أو إسقاط العبء الضريبي، ولكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرق غير مشروعة تصل إلى حد التدليس والاحتيال، فالغش الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي والعنصر المادي، ولذلك يتعين عدم الخلط بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، فالأول يمثل العام والثاني الخاص، فالغش الضريبي يمثل حالة خاصة من حالة التهرب الضريبي عن طريق انتهاك القانون.²

و يشترك كلاهما في النقاط التالية:

- كلاهما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي
- كلاهما ناجم عن سوء النية
- كلاهما ناجم عن انعدام الحس المدني.³

المطلب الثالث: طرق تحديد التهرب والغش الضريبي

¹ André Barilari, Lexique fiscal, 2ème édition, DALLOZ, Paris, 1992, page 92.

² قروموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2014/2013، ص 22.

³ قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي، مذكرة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحيى فارس المدية، 2009، ص 08.

أولاً: التهرب عن طريق عمليات محاسبية (التحايل المحاسبي)

مادام القانون الضريبي يتطلب موافاة الإدارة الضريبية في مواعيد وأجال محددة، بقرارات الربح الضريبي الذي حققه المكلف خلال السنة المالية، فإنه من الطبيعي أن معظم البيانات اللازمة لهذه الإقرارات يوفرها النظام المحاسبي، الذي يعد نظام قياس واتصال يعمل على تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة وإعطاء بيان دوري للجهات المعنية بنتائج نشاطها وبحكم افتراض جزء من تضامن المكلف تجاه الإدارة الضريبية، والضريبة نفسها و المتجسدة في الإقرارات، أو التصاريح المقدمة، حيث أنه يسعى دوماً على إدخال بعض التعديلات والتغييرات على ملفه الجبائي خاصة من جانبه المحاسبي والتي اختصرها مارتينيز في قوله: "تعدد طرق التهرب الضريبي والتي تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات أو الاستيراد بدون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبياً مروراً بتضخيم الأعباء القابلة للخصم".¹

ومنه فالتحايل المحاسبي يكون على مستويين:

- عن طريق تخفيض الإيرادات؛
 - عن طريق تضخيم النفقات (التكاليف).
1. تخفيض الإيرادات:

حيث يتم تخفيض سعر بيع السلع والخدمات كلما أمكن ذلك، فسهولة تزوير الفواتير تسهل هذه العملية إلى حد كبير، ويلجأ لهذه الطريقة مستوردي السلع، حيث الكمية المستوردة موثقة لدى المالية في بياناتهم.

2. تضخيم التكاليف:

يعتمد النظام الضريبي على تصريحات المكلفين في تحديد وعاء الضريبة، ومن خلال ذلك يمكن للمكلف التهرب عن طريق التقليل من وعاء الضريبة بالمبالغة في تضخيم التكاليف، إلا أن التشريع الضريبي الجزائري لم يترك له الحرية التامة في ذلك حيث أتاح للمكلف خصم هذه التكاليف وفق شروط حددها في المادة 79 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتتمثل فيما يلي:

- أن تكون لهذه التكاليف علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة؛
- أن تكون مبررة بوثائق رسمية؛
- أن تكون موظفة لصالح المؤسسة؛

¹ فتيحة بوحلوف، نعمة قنطور، أثر الوعي الضريبي في الحد من التهرب الضريبي (دراسة ميدانية على عينة من دافعي الضرائب ولاية جيجل)، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل، 2018/2019، ص 33.

- أن تؤدي إلى تخفيض الأصول الصافية للمؤسسة وأن تمارس خلال السنة المالية.

ثانيا: الإخفاء المادي:

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 وهو العملية التي تنشأ بواسطتها وضعية قانونية ظاهرية مختلفة عن الوضعية القانونية الحقيقية.¹

1. الإخفاء الكلي: يكون الإخفاء كليا بامتناع 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 و المناطق النائية التي يصعب الوصول إليها، كما يقومون بها في بعض الأحيان بعد أوقات العمل وإلى ساعات متأخرة من الليل، فتنتج وتسوق المنتجات في سرية تامة من خلال السوق السوداء، دون وصولات أو فواتير، وفي غالب الأحيان تفتقد هذه المنتجات إلى أدنى معايير ومقاييس الجودة للإنتاج المحددة قانونا، زيادة على أنه ترمي فضلات الإنتاج في الطبيعة فهذا النوع من النشاطات التجارية له أثره السلبي على المستهلك بدرجة أولى، والبيئة بدرجة ثانية.

كما توجد كذلك فئة أخرى من المكلفين الذين يصعب تحديد موطن تكليفهم الضريبي خاصة في قطاع الاستيراد والتصدير، حيث يقوم هؤلاء بتغيير مقر نشاطهم في كل مرة.

2. الإخفاء الجزئي: يقصد به إخفاء الأملاك بصفة جزئية من خلال عدة طرق أهمها:

- الاعتماد على الشراء أو البيع نقدا ومن دون فواتير في جزء من النشاط ودون ترك أي أثر مادي
- للعمليات التي تم القيام بها؛
- التخفيض في التصريح بكميات المواد المستعملة في الإنتاج للتقليل من كمية الإنتاج وبالتالي
- تخفيض المبيعات؛
- التحويل المباشر للأموال العقارية والممتلكات الموروثة من غير التصريح بها.

ثالثا: الإخفاء القانوني:

¹ فتيحة بوحلوف، نعمة قنطور، أثر الوعي الضريبي في الحد من التهرب الضريبي (دراسة ميدانية على عينة من دافعي الضرائب ولاية جيجل)، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل، 2019/2018، ص 35.

التهرب عن طريق عمليات قانونية كما يراه GILBERT TIXIER هو خلق حالة قانونية تظهر مخالفة للحالة الحقيقية على أثر عملية وهمية أو تكييف خاطئ لحالة ما.¹

1. الإخفاء عن طريق العمليات الوهمية:

وهو الأكثر استعمالاً من طرف المكلفين المتهربين حيث يتمثل عمل مؤسسة تجارية مثلاً في إعداد فواتير وهمية لا تطابق أي توريد حقيقي للسلع لحساب زبائن مؤسسات أخرى، وبذلك تتمكن هذه الأخيرة من خصم مبلغ الرسم على القيمة المضافة إلى مبيعاتها، ومبلغ الرسم على القيمة المضافة الوهمي المذكور على الفواتير المزورة التي سلمتها المؤسسة التجارية، وهكذا عندما يكون الرسم على القيمة المضافة الذي يخصم أكثر من مبلغ الرسم على القيمة المضافة الذي يدفع فيكون من حق هذه المؤسسات الحصول على تعويض يساوي مبلغ الفرق.

2. الإخفاء عن طريق التلاعب بالقانون:

قد يكون التلاعب في تصنيف الحالات القانونية عاملاً للتهرب الضريبي وذلك بتمرير حالة قانونية حقيقية خاضعة للضريبة محل حالة أخرى معفاة أو أقل خضوعاً للاقتطاع، ويظهر ذلك غالباً في جباية حقوق التسجيل أين تمرر حالة بيع مثلاً على أساس أنها هبة، أو الشركات التي تمتلك فروعاً موجودة في الخارج أو مقرها الرئيسي في الخارج حيث تنهرب وذلك بتحويل أرباحها لفروعها المتواجدة في بلدان رسومها أقل، متلاعباً بسعر العبور وعدم توزيع مداخيلها المجمعة من فروعها.

وتعتبر هذه الطرق من أبرز ما وصل إليه المكلف، ولكنها تبقى مجرد أمثلة لا غير فالمكلف يسعى دوماً على تطوير أساليبه وإيجاد منافذ أخرى ليتخلص من أداء واجبه الضريبي فالمسلم به أن خيال المتهرب خصب وطرق التهرب لا تعد ولا تحصى.

¹ فتيحة بوحلوف، نعمة قنطور، أثر الوعي الضريبي في الحد من التهرب الضريبي (دراسة ميدانية على عينة من دافعي الضرائب ولاية جيجل)، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل، 2018/2019، ص 36.

خلاصة الفصل

إن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين، نظرا للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال الطرق الاحتيالية، والمجابهة للتهرب الضريبي يجب معرفة الدوافع التي تحمل المكلف للجوء إلى مثل هذه الظواهر والتي قد تكون الوضعية الاقتصادية المزرية وعدم مرونة واستقرار القوانين، وضغط جبائي مرتفع و نفسية متردية و عقلية متخلفة تنظر إلى الضريبة بمنظار مشوه فتح الباب على مصراعيه أمام المكلف للتخلص من الضريبة.

وإذا كانت الرقابة الجبائية من أنجع الوسائل لمحاربة التهرب إلا أنها تبقى قاصرة وهذا لنقص الوسائل المادية والبشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي والقانوني

الفصل الثاني

الإطار النظري للرقابة الجبائية

تمهيد

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الوسائل الردعية والوقائية نفي نفس الوقت، حيث كان سببا في ظهورها التهرب الضريبي كان له أثرا سلبيا على المستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي وبدوره يؤدي إلى أضرار للخزينة العمومية وحرمانها من جزء هام من الموارد المالية ويترتب عن ذلك اختلال التوازن المالي للدولة، حيث سعت الدولة جاهدة لمكافحة بمختلف الطرق والأساليب وبالتالي خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية من التأكد من التصريجات وبالتالي تصحيح الأخطاء والتجاوزات بغرض التعرف أكثر على الرقابة الجبائية ارتأينا أن نقسم هذا الفصل إلى مدخل للرقابة الجبائية في المبحث الأول وفي المبحث الثاني تكلمنا عن وسائل الرقابة الجبائية و في المبحث الأخير تطرقنا الى الإطار القانوني للرقابة الجبائية.

المبحث الأول: مدخل للرقابة الجبائية

قبل الإحاطة بمفهوم الرقابة الجبائية يجدر بنا الإشارة إلى تقديم تعريف الرقابة بشكل عام، إذ تعتبر الوسيلة المجدية لمعالجة الاختلال والانحرافات في شتى الأنظمة، ففي العصر الحديث أصبح لعنصر الرقابة أهمية بالغة إذ تساهم داخل المؤسسة في الحد من ظاهرة التعسف في استعمال مواردها مثل الرشوة. كما تعد الرقابة: "التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، لتبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها، فهي الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء وتقويمها.

على ضوء ما سبق يمكن تعريف الرقابة الجبائية وتحديد دوافع إجراء الرقابة الجبائية، وبعد ذلك نتناول أنواع الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

تعريف (1): تعتبر الرقابة الجبائية أداة من الأدوات القانونية التي تعينها السلطة المختصة للوقوف على الأخطاء وتقويمها، وبما أن الإدارة الجبائية إحدى السلطات المختصة فإن رقابتها تمثل الوسيلة التي تمكننا من التحقيق أن المكلفين ملتزمين بأداء واجباتهم وتصحيح الأخطاء.¹

تعريف (2): فحص لتشريحات كل سجلات والوثائق والمستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية للاستلام، الاستفسار والاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها، ولا يكفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية المقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول.²

تعريف (3): عرفت المادة 18-01 من القانون الإجراءات الجبائية "الرقابة الجبائية هي مراقبة الإدارة الجبائية للتصريحات المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة، كما يمكنها أن

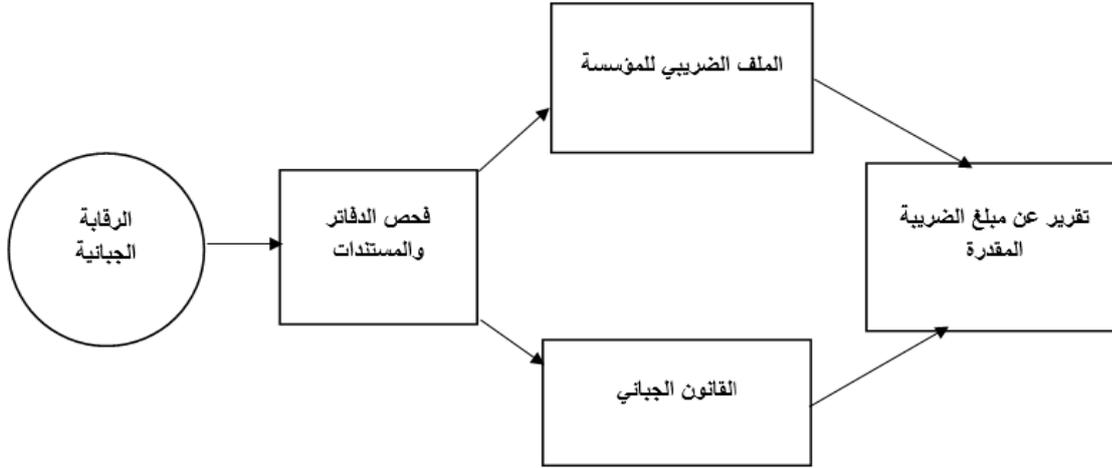
¹ محمد هو، محاضرات في جباية المؤسسات، مكتبة الشركات الجزائرية، بوداود، الجزائر، 2009، ص 201.

² عبد المنعم فوزي، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002، ص 11.

تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي لها صفة التاجر، التي تدفع أجور وأتعاب ومرتببات مهما كانت طبيعتها.¹

كما يمكن تلخيص التعاريف السابقة في الشكل التالي:

الشكل رقم (01-02): الرقابة الجبائية



المصدر: سمية براهيمية وميادة بلعاش، "مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات"، البحوث الاقتصادية عربية، العددان 27-28، 2014.

المطلب الثاني: دوافع إجراء الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية كأحد آليات التي تستعملها الإدارة الجبائية لردع المشاكل والمنازعات، التي يأتي بها المكلفين بالضريبة في حالة عدم تقيده بالالتزامات نحو إدارة الضرائب، في هذا المطلب نقوم بتحدث عن أهم الدوافع التي تسببت في ظهور الرقابة الجبائية.

أولاً: طبيعة النظام الضريبي الجزائري: يتميز النظام الضريبي الجزائري بأنه نظام تصريحي كالعديد من الأنظمة الضريبية المتبنية في الدول المتقدمة، في هذا النظام تقع مسؤولية تحديد الأسس الضريبية على المكلف نفسه، وبالتالي فالرقابة الجبائية تصبح بمثابة الفعل المقابل لطبيعة النظام الضريبي التصريحي، حيث تعتبر أهم وسيلة يمكن للإدارة الجبائية من التأكد من صدق التصريحات المودعة من طرف المكلفين بالضريبة.

¹ المادة 18، الفقرة 01، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، ص 10.

ثانيا: محاولة الحد من انتشار ظاهرة الغش الضريبي: لقد أثبت الواقع العملي أن الكثير من المكلفين الضريبة يعمدون إلى استعمال مختلف الحيل غير القانونية من أجل التملص عن دفع الضرائب، وذلك عبر إخفاء المداخيل الحقيقية والقيام بعمليات بيع وشراء دون فاتورة، تقييد كتابات محاسبية غير صحيحة، لهذا جاءت الرقابة الجبائية كآلية للحد من هذه الممارسات التي يقوم بها فئة من المكلفين بالضريبة ذوي النية السيئة، ونظرا لكون هذه الممارسات للأضرار تخلف آثار وخيمة على الاقتصاد الوطني.

ثالثا: ضعف الوعي الضريبي لدى فئة هامة من المكلفين بالضريبة: كما هو معروف لدى أغلب الباحثين في ميدان المالية العامة، فإن نسب التهرب الضريبي ترتفع في الدول التي تعاني من نقص في الوعي الضريبي لدى أفراد مجتمعها وعليه فإن ضعف مستوى الوعي الضريبي لدى أفراد المجتمع يعتبر أحد أهم أسباب التي تحتم على السلطات المالية في أي بلد على ضرورة احتواء نظامها الضريبي على آليات للرقابة الجبائية تمكن من تدنية الآثار السلبية الناتجة عن ضعف الوعي الضريبي للمكلفين على النحو الذي يضمن حماية حقوق الخزينة العامة.¹

المطلب الثالث: أنواع الرقابة الجبائية

لقد منح المشرع الجزائري الحق للإدارة الضريبية برقابة التصريحات والمستندات، لفرض على كل من ضريبة ورسوم أو الإتاوة، حيث الرقابة لها عدة أشكال حسب ما شرح المشرع الجزائري منها من تباشر بصفة عامة، كالرقابة على الوثائق والشكلية، أو المعمقة بأنواعه الثلاث، والرقابة عن طريق الفرق المختلطة.

أولا: الرقابة العامة: تتم الرقابة العام على مستوى المفتشيات، ويوجد نوعان منها: الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.

1. الرقابة الشكلية: تتطرق الرقابة الشكلية إلى الأخطاء المادية المرتكبة من طرف المكلفين، وكشف عنها وتصحيحها وذلك عند قيامهم بتقديم تصريحاتهم الجبائية.

¹ لواج عبد الرحيم، درغوم محفوظ، "تقييم فعالية الرقابة الجبائية المعمقة في ظل إعادة هيكلة المصالح الخارجية للإدارة الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب الولائية جيجل للفترة 2010-2019"، مجلة البشائر الاقتصادية، مجلد 07، العدد 03، جامعة بشار، الجزائر، 2021، ص258.

2. الرقابة على الوثائق: هذا النوع من الرقابة يمكن للإدارة الضريبية مراقبة التصريحات والمستندات المستعملة، تفرض بها كل ضريبة، أو حق، أو رسم، أو اتاوة، وبالمقابل يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية، أن تقدم الدفاتر والوثائق المحاسبية اللازمة والضرورية للإدارة الضريبية¹، يقوم العون المكلف (المفتش)، الذي تكون له دراية بالمعلومات المحاسبية بفحص هذه التصريحات، يقوم بمقارنتها مع المعلومات المتوفرة لدى مفتشية الضرائب².

تهدف هذه الرقابة إلى "معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة وبالتالي معرفة وضعيته الجبائية"³.
ثانيا: الرقابة المعمقة: الرقابة المعمقة هي استمرار الرقابة على الوثائق، غرضها اكتشاف التهرب الضريبي بدراسة الملفات بدقة وبصفة معمقة، ومقارنتها مع العناصر الخارجية لكل مكلف⁴ تتكون الرقابة المعمقة على ثلاث أنواع وهي:

التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

1. التحقيق في المحاسبة: هو مجموعة من العمليات هدفها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، ويتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية من طرف أعوان الإدارة الضريبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتبا وتقبله المصلحة الضرائب⁵.
2. التحقيق المصوب في المحاسبة: هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، لمعلومات المحاسبية لمدة لا تقل عن السنة الجبائية، لتحقيق لنوع أو عدة أنواع من الضرائب أو لمجموعة من عمليات، لفترة كاملة أو لجزء غير متقادمة⁶.

خلال ممارسة التحقيق المصوب يمكن للإدارة الضريبية، من إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة،

¹ المادة 18، من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017، المدرسة العامة للضرائب، وزارة المالية، ص11.

² وهلي بوعلام، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة -دراسة حالة الجزائر-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، الجزائر، 2012، ص 126.

³ قاشي يوسف، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2015، ص 195.

⁴ بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص22.

⁵ الرقابة الجبائية، نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، العدد 58، 2012، ص07

⁶ المادة 20، من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017، مرجع سبق ذكره، ص12.

لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها، نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب.

3. التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: أعطى المشرع الجزائري حق الإدارة الضريبية لأعاونها في التحقيق المعمق لوضعية الجبائية الشاملة بالأشخاص الطبيعيين، سواء توفر لديهم التزام جبائي أو لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي، يتأكد أعوان الإدارة الضريبية من خلال هذا التحقيق من الانسجام بين المداخيل المصرح بها، والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط المعيشة، ويمكن القيام بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة عند وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة، أو تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا.¹

ثالثا: الرقابة عن طريق الفرق المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة): هي لجنة تنسيق بين مصالح الضرائب الجمارك والتجارة، تأسست بموجب المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27 جويلية 1997، يتضمن تأسيس هذا التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بني مصالح، ووزارة المالية، ووزارة التجارة، وتنظيمها.

سنة 1999 تم إدخال عدة تعديلات على الهيكل التسييري للفرق المختلطة، بسبب النقائص التي كان يشهدها، وهذا راجع لحجم المرتفع للمنازعات بسبب التصحيحات التي تجريها الفرق المختلطة، لذلك جاء المنشور رقم 293 المؤرخ في 21 جوان 1999، بالتدخل لدى المكلفين لمراقبة مدى احترام التشريعات الضريبية والجمركية والتجارية.²

¹ المادة 21، من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017، المدرسة العامة للضرائب، وزارة المالية، ص12.

² وهلي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة -حالة الجزائر-، الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، الجزائر، 20-21 أكتوبر، 2009 ص 12.

المبحث الثاني: وسائل الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية أداة فعالة لضمان حقوق وصلاحيات الخزينة العمومية، لهذا شرع القانون الجبائي ومنح للرقابة الجبائية إطار تشريعي وتنظيمي، كما حدد للإدارة الجبائية سلطات وصلاحيات واسعة في إطار قانوني محدد تسمح لها بالقيام بمهمتها، كما صرح بالالتزامات نحو المكلفين بالضريبة في مقابل منحهم ضمانات من أجل حمايتهم التجاوزات و التعسفات المحتملة من الإدارة، ومنه سنحاول خلال هذا المبحث توضيح الوسائل التي سخرها المشرع الجبائي المتمثلة فيما يلي:

- الوسائل البشرية للرقابة الجبائية؛
- الأجهزة الرقابة الجبائية؛
- الهيئات المكلفة بالرقابة.

المطلب الأول: الوسائل البشرية للرقابة الجبائية

يتطلب القيام بعملية الرقابة الجبائية، وكافة مراحل التحقيق أشخاص أكفاء وذوي خبرة ليقوم بهذه المهام، حيث تمكنهم المهارات والخبر المكتسبة من اكتشاف حالات التدليس الموجودة، ومن أهم المميزات التي يجب التحلي بها هي السلوك الحضاري وخبرة لا تقل عن ثلاث سنوات في الميدان، كل هذا لتسهيل عملية الرقابة، يتحدث هذا المطلب عن هؤلاء الأشخاص المسؤولين عن الرقابة الجبائية، بتفصيل كما يلي:

أولاً: الأعيان الرقابة الجبائية: تمارس الرقابة الجبائية من طرف موظفين تابعين للإدارة الضريبة مثل إجراء التدقيق في محاسبة وإجراء كل المراجعات اللازمة للوعاء ومراقبة الضريبة خاصة بالمكلفين بالضريبة¹، يمكن تحدث عن أعيان المكلفين بالرقابة الجبائية كالتالي:²

1. نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية: هو الشخص الملف بصفة مباشرة بإعداد برنامج المراجعات التي تقوم بها المصلحة، ويتولى مهمة مراقبة فرق وكيفية قيامهم بعملية التدقيق، وحرصه على سير عملية التدقيق بصفة منظمة وقانونية بالإضافة إلى إمكانية استقبال المكلفين الخاضعين للضريبة، وحرص

¹ المادة 190، الفقرة 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة، المطبعة الرسمية، الجزائر، 2009، ص 91.

² نجاة نوى، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص 44

على تطبيق ضمانات وحقوق المكلفين، وكذلك يقوم بتحويل التقارير المتول إلى المديريات الجهوية للضرائب التابعة لها.¹

2. رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات: يستوجب القانون على أن يكون رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات برتبة مفتش على الأقل، وعن خبرة لا تقل عن ستة سنوات كمفتش جبائي، باستلامه هذه المهام الرسمية يصبح تحت سلطته كل فرق التدقيق لأنه يصبح مسؤول عن النظام العام لها، وكذا يحرص على حضور ومواظبة المدققين في أماكن عملهم، مع السهر على تنفيذ والتكفل بالقضايا المبرجة، وله صلاحية التدخل لمناقشة النتائج التدقيق مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية، وتقديم تقييم لسير الجهود المبذولة من طرف الأعوان المدققين.²

3. الأعوان المدققين: كما جاء من قانون الإجراءات الجبائية المادة 20 الفقرة 2 "لا يمكن إجراء المراجعات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل"، بالتشريع الجبائي حتى يتمكن أعوان الإدارة الجبائية من عملية التدقيق، يجب عليهم أن يكونوا حاملين رتبة مفتش ضرائب على الأقل الذين تسند لهم مهام التدخل والمراجعة بكل مراحلها، بحيث يجب أن تنجز في مقرات المكلفين، ما عدا حالات الخاصة ذات ترخيص من المدير الولائي تحت طلب المكلف مع تبرير أسباب المقنعة للقيام بعملية التدقيق خارج مقر المكلف، التي تكون على مستوى مكاتب الأعوان المدققين.³

ثانيا: مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية: على أعوان الضرائب خلال ممارستهم مهامهم المتعلقة بالرقابة الجبائية، احترام القواعد الأخلاقيات المهنية، ولتفادي النزاعات التي تعترض أعوان يجب التوازن بين حقوق والواجبات لحمايتهم، يجب على أعوان الرقابة الجبائية احترام عدة التزامات التي وضعها المشرع الجبائي بصفته ممثل الدولة من أهمها:⁴

¹ نجاة نوى، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص 44.

² لباس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق في دعم الرقابة الجبائية «دراسة حالة» مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010-2011، ص 31.

³ المادة 20 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم وفقا للمادة 37 من قانون المالية لسنة 2009، ص 12.

⁴ دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب، 2007، ص 13.

- تأدية اليمين أمام المحكمة وواجب الالتزام بخدمة الدولة؛
- ممارسة الوظيفة وحدها بصفة فعلية ومستمرة؛
- تأدية الخدمة بكل استقلالية وحياد اتجاه المكلفين بالضريبة؛
- الالتزام بالنزاهة وأسر المهني واحترام النظام الداخلي للإدارة؛
- تأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السلمية لكونه قد يكون رئيسا أو مرؤوسا.

مسؤوليات الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية كالتالي:

1. المسؤوليات المدنية: يجب على عون الضرائب تحمل المسؤولية المدنية عند إهمال قام به بنفسه أو عند تعرض الغير بالأضرار نتيجة لخطأ أو تعريض أشخاص آخرين تحت مسؤوليته وفق المادة 124 من القانون المدني الجزائري، فور إصدار رئيس الإداري الأوامر لا يتحمل عون عمومي أو موظف آثاره.
2. المسؤولية التأديبية: عند ارتكاب موظف بخطأ مهني يوجه إلى الناحية التأديبية، يتعرض بسببها إلى عقوبات مقررّة حسب درجة الخطأ المرتكب، وهي مصنفة بأربعة درجات مختلفة حسب درجة الخطأ، حدد المشرع الجزائري العقوبات كالتالي: التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ، التوقف المؤقت عن العمل التنزيل من الدرجة، النقل الجبري إلى غاية التسريح.¹
3. المسؤولية الجنائية: عرفت المسؤولية الجنائية بأنها: «تحمّل الشخص تبعة عمله المجرم بخضوعه للجزاء المقرر لفعله في قانون العقوبات²، بحيث يتعرض العون أو الموظف عند ارتكابه جنائية أو جنحة يعاقب عليها قانون العقوبات، من بين الأعمال التي عاقب عليها: استغلال النفوذ، الرشوة، تزوير وثائق، اختلاس الأموال، التعسف في استعمال المنصب.

المطلب الثاني: أجهزة الرقابة الجبائية

لتطبيق تشريعات وقوانين وإجراءات الرقابة الجبائية يعتمد على مجموعة من الأجهزة المخول لها قانونيا القيام بذلك، لتحقيق أهدافها المنشودة المرتكزة أساسا على مكافحة الغش والتهرب

¹ لباس قلاب ذبيح، المرجع سابق ذكره، ص32.

² علي عبد الله سليمان، شرح قانون العقوبات الجزائري (القسم العام)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، 263/1.

الضريبيين، حيث تنظم هذه الأجهزة في مطلبنا هذا للمديرية الأبحاث والمراجعات والمديرية الجهوية للضرائب المديرية الولائية للضرائب.

أولا: مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV)

تسير عمليات الرقابة الجبائية على المستوى المركزي عن طريق مديرية البحث والمراجعات، وهي مصلحة مركزية لها صلاحيات وسلطات على المستوى الوطني، وتتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات وأربع مديريات فرعية، حيث تنص المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15-02-1995 و المعدلة والمتممة بموجب المادة الأولى من المرسوم التنفيذي 98-228 المؤرخ في 13-07-98 على إحداث مديرية البحث والمراجعات تتبع المديرية العامة للضرائب وتضم:

- المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية؛
- المديرية الفرعية للبرمجة؛
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية؛
- المديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات.¹
- مهام وأهداف مديرية الأبحاث والمراجعات:²

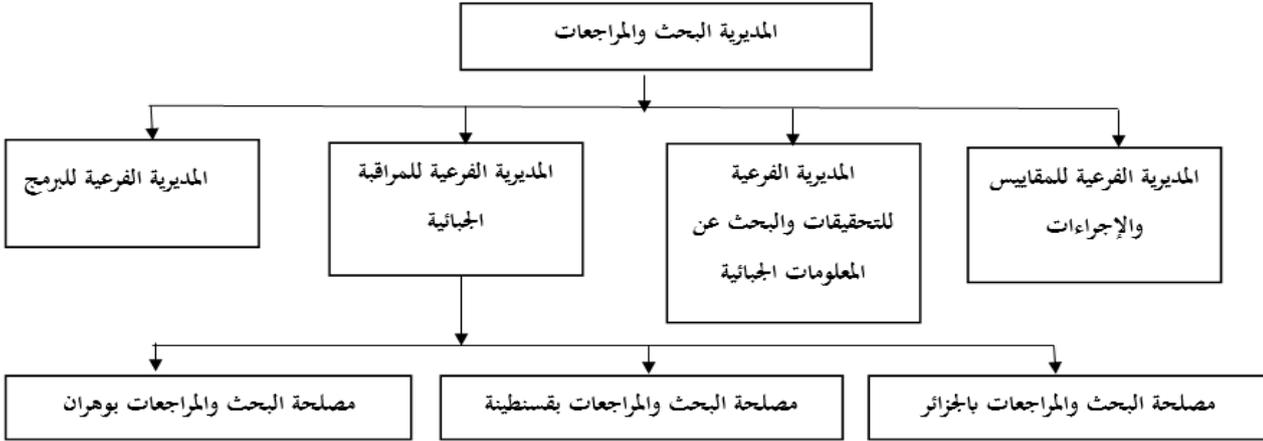
تهدف إلى إنجاز تدقيق في محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص مديرية المؤسسات الكبرى ، والكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي ، تطبيق حق التحقيق والتفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي بمساعدة مصالح العدالة والأمن الوطني ، فالهدف الرئيسي لمديرية البحث و المراجعات هو مكافحة التهرب الضريبي ، البرمجة لكل تحقيق أو بحث متعلق بالرقابة الجبائية على مستوى التراب الوطني واجل ذلك قامت بوضع استراتيجيات جديدة للمراقبة الجبائية بغية تحقيق بعض أهداف والمساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي التي

¹ مصطفى عوادي، نصر رحال، التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد الأول، العدد الأول، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2016، ص40.

² بشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم !! اقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، تخصص: نقود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، 2010-2011، ص 108.

هي وتحسين المردودية الرقابة الجبائية ، وهذا كله من أجل حماية فائدة الخزينة و حقوق مكلفين من جهة أخرى.

الشكل (02-02): هيكل تنظيمي لمديرية البحث والمراجعات



1. المصدر: نجاة نوى، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2015، ص 40.

ثانيا: المديرية الجهوية للضرائب

هذه المديرية هي امتداد للمستوى المحلي للإدارة المركزية، حيث إن دورها الأساسي يتمثل في إعطاء دفع قوي وفعال لمديريات الضرائب الولائية الواقعة تحت دائرة اختصاصها الإقليمي، وفي هذا الإطار فهي مكلفة بالإنعاش والتوجيه ومراقبة نشاطات المصالح الجبائية المتواجدة في حدود إقليمها، حيث

تتواجد هذه مديريات في كل من الجزائر، وهران، قسنطينة، عنابة، البليدة، سطيف، شلف، ورقلة، بشار.¹

وشرحت المادة 25 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، "تنظم المديرية الجهوية للضرائب في أربع (4) مديريات فرعية."²

¹ كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي دراسة حالة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص: اقتصاد مالية دولية، جامعة المدينة، الجزائر، 2011-2012، ص 99.

² المادة 25 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 20، الصادرة بتاريخ 2009/03/29، ص 14

مكونة من: المديرية الفرعية للتكوين و المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل والمديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل والمديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات.¹

ثالثا: المديرية الولائية للضرائب:

تم تحديد عدد المديريات التابعة للمديرية الولائية من المادة 59 الى المادة 87 من من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، بأن المديرية الولائية للضرائب لها بخمس مديريات فرعية، منها المديرية الفرعية للتحصيل والمديرية الفرعية للمنازعات والمديرية الفرعية للوسائل، المديرية الفرعية للعمليات الجبائية و المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.²

من أهم مديريات الفرعية التي لها صلاحيات تخول لها حق الرقابة هي المديرية الفرعية للعمليات الجبائية مكونة من (3) مكاتب هي: مكتب البحث عن المعلومات الجبائية، مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات، مكتب المراجعات الجبائية.³

وهناك المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية مكونة من (4) مكاتب وهي: مكتب البحث عن المعلومة الجبائية، مكتب البطاقات والمقارنات، مكتب المراجعات الجبائية، مكتب مراقبة التقييمات.⁴

المطلب الثالث: الهيئات الحديثة المكلفة بالرقابة الجبائية

لتطبيق تشريعات وقوانين وإجراءات الرقابة الجبائية يعتمد على مجموعة من الهيئات المخول لها قانونيا القيام بذلك، لتحقيق أهدافها المنشودة المرتكزة أساسا على مكافحة الغش والتهرب الضريبيين، حيث تنظم هذه الهيئات من أجهزة تم اختراعها حديثا للمساهمة ومساعدة المديريات المركزية واللامركزية

¹ المادة 26 و29 و34 و38، من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 20، الصادرة بتاريخ 2009/03/29، ص 14-15

² المادة 59 و60 و65 و69 و74، نفس المرجع السابق، ص 17-19-

³ المادة 60 و61 و62 و63 و64، نفس المرجع السابق، ص 17

⁴ المادة 74 و75 و76 و78، نفس المرجع السابق، ص 19

أولاً: مديرية كبريات المؤسسات (DGE)

استحدث جهاز الرقابة الجبائية دعماً في مكافحة التهرب الضريبي والمتمثل في مديرية كبريات المؤسسات، هذا بموجب المرسوم التنفيذي في رقم 303/02 المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق ل 28 سبتمبر 2002 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها¹.

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس (5) مديريات التي تتمثل فيما يلي:²

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات
- المديرية الفرعية للتحويل
- المديرية الفرعية للتسيير
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
- المديرية الفرعية للمنازعات

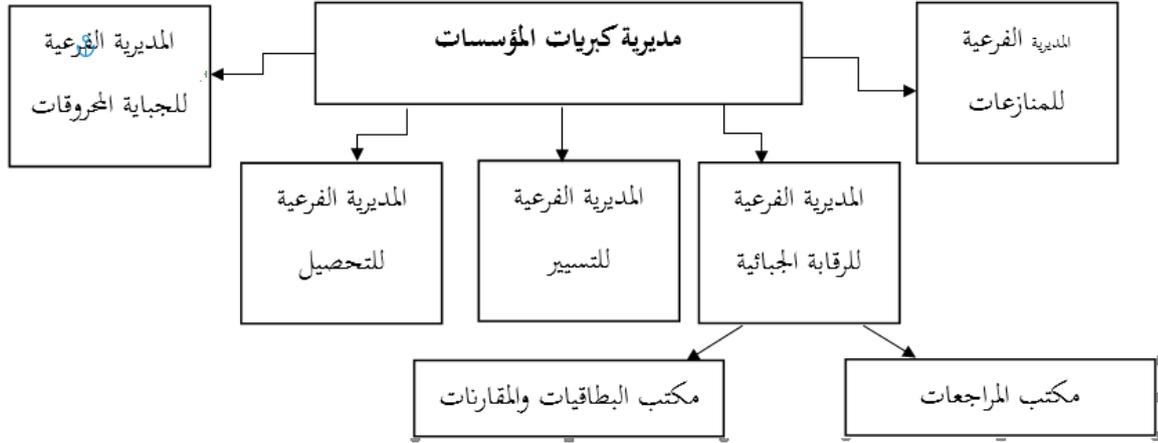
تتتم هذه المؤسسة بإمساك الملف الجبائي لكل مكلف بالضريبة وبحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها لإعداد برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها والتحقق في التظلمات ومعالجتها وضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية بتحليل عمليات التسيير والمراقبة والمنازعات وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها.³

¹ المادة 01 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 20، الصادرة بتاريخ 2009/03/29، ص 11.

² المادة 03 و07 و11 و14 و18، نفس المرجع السابق، ص 12-13.

³ بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم !اقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، تخصص: نقود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، 2010-2011، ص 111.

الشكل (02-03): هيكل تنظيمي لمديرية الكبريات المؤسسات



المصدر بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم !اقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، تخصص: نقود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، 2010-2011، ص112.

ثانيا: مفتشيات الضرائب

وضعت هذه المفتشيات أساسا لتسيير ومراقبة الوضعيات الجبائية للمكلفين، وقمع ظاهرة الغش الجبائي من خلال مهامها، حيث تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة، فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف وتنفيذ عمليات التسجيل¹، حيث تنص المادة 12 " تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث وجمع المعلومات وتشكل المفتشية حجر الجبائية واستغلالها، ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات، وتنفيذ عمليات التسجيل"²، الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية فيما يخص الرقابة والعنصر الأكثر أهمية وهي تنقسم إلى :

¹ كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي دراسة حالة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص: اقتصاد مالية دولية، جامعة المدية، الجزائر، 2011-2012، ص100.

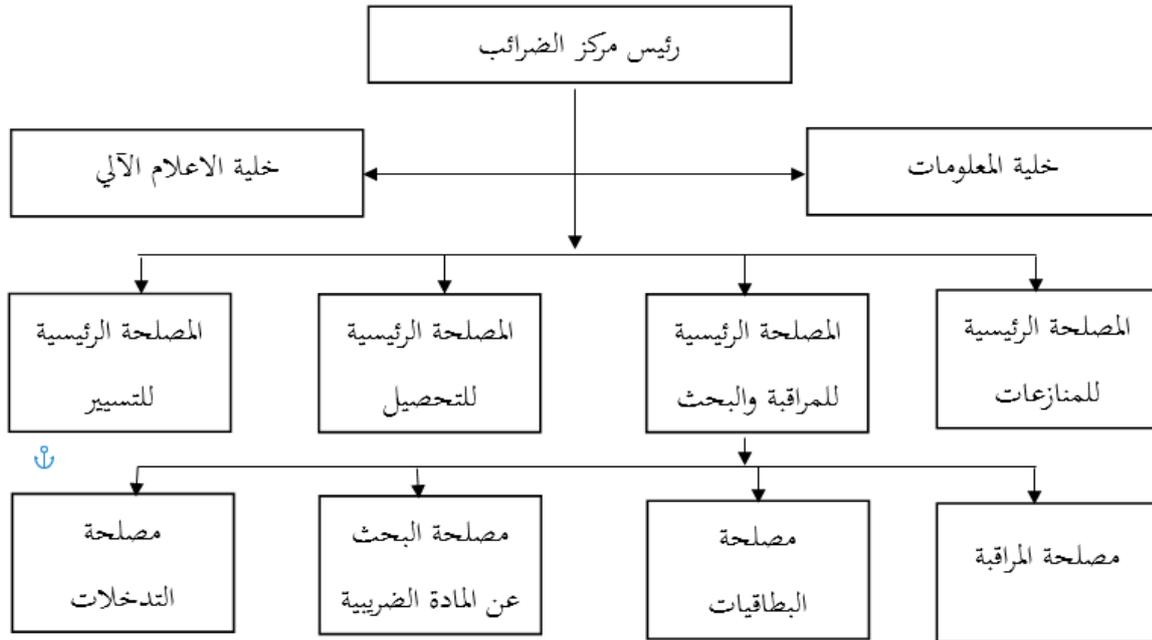
² المادة 12، من المرسوم التنفيذي رقم 91-60 مؤرخ في 1991/02/23، يجدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 09، الصادرة بتاريخ 1991/02/27، ص 354.

مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة ومصلحة جباية مداخل الأشخاص الطبيعي وايضا مصلحة الجباية العقارية ومصلحة التدخلات.¹

ثالثا: مراكز الضرائب (CDI)

تنتمي هذه المصلحة التنفيذية إلى المديرية الولائية للضرائب، تعمل على المستوى المحلي تم إنشاؤها لضرورة تحسين التسيير و الرقابة الجبائية للمؤسسات المتوسطة والأشخاص الخاضعين للنظام الحقيقي، وأصحاب المهن الحرة، حيث تقوم مراقبة وتسيير جميع الضرائب المتعلقة بإقليمها، أساس ملف واحد لكل مكلف.²

الشكل (04-02): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب:



مصدر: بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم !اقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، تخصص: نقود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، 2010-2011، ص 117.

¹ مصطفى عوادي، نصر رحال، التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد الاول، العدد الاول، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2016، ص 45.

² بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، مرجع سبق ذكره، ص 116.

المبحث الثالث: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية أداة هامة لضمان مصلحة الخزينة العمومية، لهذا فقد حدد القانون الجبائي إطار تشريعي وتنظيمي للرقابة الجبائية، وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية محددة، وكذلك فرض القانون التجاري على المكلفين بعض الالتزامات، كما نص في المقابل على ضمانات تمنح إليهم من أجل حمايتهم من التجاوز المحتمل للإدارة الجبائية، وهذه الأخيرة تمتلك سلطات وصلاحيات خولت لها من طرف المشرع الجبائي من أجل ضمان مهمة الرقابة الجبائية بشكل فعال وبالتالي مكافحة الغش الضريبي على أحسن وجه.¹

المطلب الأول: حقوق الإدارة الجبائية

منح المشرع الجبائي في تصريحاته بعض الصلاحيات وحقوق للإدارة الجبائية واعوانها تمنح لهم امتيازات وصلاحيات الرقابة وفصح وطلب المعلومات وضرورة ولازمة أثناء تحقيق ومراقبة المكلفين بالضريبة.

أولاً: الحق في الاطلاع:

منح المشرع للإدارة الضريبية حق الاطلاع، من النص القانوني المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية «يسمح حق الاطلاع لأعوان الرقابة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبي ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها»²، الإدارة الجبائية على حق الاطلاع المخول لهم بموجب القانون، الشيء الذي يفتح أمامهم مجالاً واسعاً للحصول على المعلومات من:

الإدارات والهيئات والمؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة وأي سلطة إدارية أخرى؛

- مصالح الضمان الاجتماعي؛
- التجار الشركات التجارية؛
- السلطة القضائية ومختلف هيئاتها؛

¹ مصطفى عوادي، نصر رحال، التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد الأول، العدد الأول، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2016، ص35.

² المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية، ص24.

- المؤسسات والهيئات المالية.¹

ثانيا: الحق في المعاينة: تتمتع الإدارة الضريبية بحق إجراء المعاينة وفق المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على " من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء دفع الضريبة"²

بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2010 في مواد 07 و 18، بموجب نص المادة 12 من قانون المالية لسنة 2013، بإجراء التلبس الجبائي الذي يسمح للإدارة الجبائية من التدخل لوقف عملية الغش الجبائي الجارية، بمعاينة جنحة التلبس قبل انقضاء أجل الالتزامات التصريحية تصديا لكل محاولة غش منظمة من قبل المكلف في الوقت المناسب، يمكن أن ينفذ هذا الإجراء في إطار حق المعاينة والرقابة يتطلب هذا الأخير موافقة مسبقة للإدارة المركزية وهي مديرية الأبحاث والمراجعات يقوم الأعوان بتحرير محضر لجنحة التلبس، بعد إثبات وجود الفعلي للجنحة التلبس يقوم أعوان المكلفين من إدارة الجبائية وفق التشريع الضريبي بالاطلاع المباشر على كافة الوثائق المحاسبية و المالية، و هذا الإجراء فعال بصورة كبير على التهرب الضريبي للشركات ذات مدة حياة قصيرة و التي تم تأسيسها بغرض التهرب و الغش الضريبي، لهذا الإجراء دور في تعزيز التحصيل الضريبي و يقوم بتصدي للمكلفين مع إمكانية القيام بالحجز التحفظي على أموالهم.³

¹ سليمان عتير " دور الرقابة المالية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011-2012، ص 84

² المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية. ص 18.

³ **La flagrance fiscale pour un contrôle fiscal plus efficace, bulletin d'information de la direction générale des impôts N° 68, 2013, p.03.**

ثالثاً: حق استدراك الأخطاء:

يمكن للإدارة الجبائية استدراك الأخطاء بموجب المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة «يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول»¹.

كما جاء في المادة 326 من القانون الضرائب المباشرة المدة الزمنية، التي حددها المشرع التبليغ أربع سنوات للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، حيث ذكر «يحدد الأجل الممنوح للإدارة بأربع (4) سنوات للقيام بتحصيل جداول الضرائب المعنية»².

رابعاً: حق الرقابة:

للإدارة الجبائية أهم حق والرقابة يحول للإدارة صلاحيات للتأكد من صدق التصريحات والمعلومات المقدمة من قبل المكلفين، ويمثل حق الرقابة مجموع العمليات المنجزة من قبل الأعوان المكلفين برقابة التصريحات بالمعطيات خارجية بغية التحقق من صحتها وصدقها، تخضع الرقابة لقواعد صارمة ومنظمة معروفة من قبل الأعوان المكلفين بالضريبة فهي تعتبر ضمانات بنسبة لهم، تلغى هذه العملية في حالة عدم احترام قواعد، أهم ما جاء به قانون الإجراءات الجبائية في حق الرقابة:

- تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو رسم أو حق؛
- تمارس حق الرقابة على المؤسسات الإدارية والهيئات العمومية التي تدفع أجور وأتعاب؛
- يراقب المفتش التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا مع دراسة الوثائق المحاسبية؛

ويمكن للإدارة الجبائية توجيه مطالب إلى المكلفين مثل: طلب المعلومات للبيانات غير واضحة في التصريحات المقدمة، وطلب إثباتات وأدلة لتجميع المعلومات الصحيحة ودقيقة، وطلب توضيحات من المكلف وتبريرات في حالة وجود معلومات غير متجانسة مع التصريحات.³

¹ المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة، 2020، ص72.

² المادة 326، نفس المرجع السابق، نفس صفحة.

³ لباس قلاب ذبح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2009-2010، ص35.

المطلب الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة

الزم القانون الجزائري من خلال تصريحاته بعض القوانين التي تلزم اجباريا التقييد بما من المكلفين بالضريبة، باي صفة كان المكلفون عليها، لتساعد أعوان والمفتشين من تسهيل عملهم وتسريعه.

أولا: واجبات الجبائية.

يلتزم المكلفين بالضريبة القيام بمجموعة من الواجبات الجبائية حسب ما شرعها المشرع الجبائي، متمثلة في التصريحات الجبائية، تتمثل هذه التصريحات فيما يلي:

1. التصريح وجود:

يقوم المكلفين بالضريبة إجباريا على تقديم تصريح بالوجود مطابقا للنموذج الذي قدم للإدارة الجبائية، خاصة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي، في مدة زمنية قدرها (30) يوما من بداية النشاط.

يدعم التصريحات بنسخة مطابقة لشهادة الميلاد، وعلى الأسماء والألقاب والعنوان التجارية العنوان داخل الجزائر وخارجها.¹

2. التصريح السنوي:

يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة اكتتاب تصريح مداخيلهم وذلك قبل 30 أفريل من كل سنة يحتوي على كل أعمال خلال السنة من أرباح الشركات و القيمة الأرباح الخاضعة للضريبة،² بحيث الأشخاص الطبيعيين المكلفين بالضريبة على الدخل الإجمالي ملزمون بتقديم التصريحات قبل 01 أفريل من كل سنة مالية، عليه أن يكون مصادق عليه من طرف محاسب و يحتوي على كل المعلومات كإجمالي الأرباح والمداخيل المحصلة، وفي حالة عدم ممارسة النشاط كوجود فترة فراغ فإن الإدارة

¹ المادة 183، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2022، ص57.

² المادة 99، نفس المرجع السابق، ص28.

الجبائية لا تعفي المكلف من هذا الالتزام، تقوم الإدارة بعملية المقارنة بين التصريحات السنوية و التصريحات الشهرية لاستخراج الفرق.¹

3. التصريح الشهرية أو الثلاثية لرقم الأعمال:

يجب على المكلفين الخاضعين للضرائب والرسوم أو ممارسين لنشاط ما تصريح برقم الأعمال خلال ل شهر أو ثلاثي لدى المصالح المختصة إقليميا حسب طبيعة النشاط ونوع المؤسسة باكتتاب التصريح الشهري (50G) بالنسبة للمؤسسات التابعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة في (20) يوما الأول من الشهر الموالي، على المكلفين الخاضعين للنظام المبسط تقديم تصريحاتهم، أما في الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة يجب خلال عشرين يوما الأولى الشهر الموالي للثلاثي الذي يتم فيه تحقيق رقم الأعمال.²

4. التصريح بالتنازل أو التوقف على النشاط:

ما جاء في المادة 195 من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة «في حالة التنازل أو التوقف عن جزء أو كل النشاط الخاضع للنظام الضريبي المفروض على الربح الحقيقي، تؤسس مباشرة الضريبة المستحقة على الأرباح التي ما زالت لم تفرض عليها الضريبة

يجب على المكلفين بالضريبة أن يشعروا مفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف عن النشاط ضمن أجل عشرة (10) أيام، كما هو محدد أدناه، وأن يحيطوه علما بالتاريخ الذي أصبح أو ستصبح فيه هذا التنازل أو التوقف فعليا، وكذا عند الاقتضاء، اسم التنازل له ولقبه وعنوانه" ويسري تاريخ العشرة (10) أيام ابتداء من:

- اليوم الذي ينشر فيه البيع أو التنازل في جريدة الإعلانات القانونية إذا تعلق الأمر ببيع أو تنازل عن محل تجاري؛

- اليوم الذي يتسلم فيه المشتري أو التنازل له إدارة الاستغاليات إذا تعلق الأمر ببيع أو تنازل عن مؤسسات أخرى؛

¹ المادة 101، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2022، ص 29.

² بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، مرجع سبق ذكره، ص 100.

- اليوم الذي أغلقت فيه نهائيا المؤسسات، إذا تعلق الأمر بوقف النشاط.

- تاريخ السحب إذا تعلق الأمر بسحب الاعتماد¹.

5. وضع رقم التعريف الجبائي:

على المكلفين في تقديم التصريحات إظهار رقم التعريف الجبائي كما نصت المادة 166 من القانون الإجراءات الجبائية" يجب تمركز كل تصريحات الرسم على النشاط المهني الخاص بالوحدات أو المؤسسات أو الورشات مهما كان مقر لدى مصالح الهيئة المكلفة بالمؤسسات الكبرى إقامتها وتكتب وتدفع شهريا ومركز الضرائب فيما يخص كل هذه الوحدات تلزم الشركة، عند كل تصريح، بإرفاق جدول يبين فيه بالنسبة لكل وحدة ما يأتي: رقم التعريف الجبائي للوحدات؛"²

ثانيا: واجبات محاسبية.

يخضع المكلفين الخاضعين للرقابة بالتزامات حددها المشرع الجبائي التي لها طابع محاسبي بحيث يجب على المكلفين حمل دفاتر والمستندات المنصوص عليها في القانون التجاري، بغرض تسهيل وتبسيط عملية التحقيق.

1. دفتر اليومية: يعد دفتر اليومية أحد الدفاتر المحاسبية التي نص عليها القانون التجاري الجزائري بإلزامية مرافقة التاجر وحملها أثناء العمل كما جاء في المادة 09 من قانون التجاري "كل شخص طبيعي أو معنوي ه صفة التاجر مزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقالة أو أن يراجع على أقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا".³ وكما جاء في المادة 11 "يمسك دفتر اليومية ... بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش"⁴

¹ المادة 195، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2022، ص 61.

² المادة 166 من قانون الإجراءات الجبائية، 2022، ص 60.

³ المادة 09، القانون التجاري، الأمانة العامة للحكومة، الجزائر، 2007، ص 04.

⁴ المادة 11، القانون التجاري، الأمانة العامة للحكومة، الجزائر، 2007، ص 04.

2. دفتر الجرد: يجب على التجار القيام بمجرد عناصر الأصول مرة على الأقل خلال السنة حسب ما جاء في المادة 10 من القانون التجاري «يجب عليه أيضا أن يجري سنويا جرد لعناصر الأصول والخصوم مقاولته وأن يقف كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد" وجب أن يكون دفتر الجرد مرقم ومؤرخ بدون بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش، ويوقع عليه من طرف قاضي لدى المحكمة المختصة إقليميا كما جاء في المادة 11 من القانون التجاري.¹

3. حفظ الدفاتر والسندات المرسلات: جاء في المادة 12 من القانون التجاري قار إجباري على المكلفين بصفة تاجر بالاحتفاظ الوثائق والدفاتر المحاسبية، إضافة إلى السنوات المشار إليها في المادتين 09 و 10 لمدة 10 سنوات "يجب أن تحفظ الدفاتر والمستندات المشار إليها في المادتين 9 و 10 لمدة عشر سنوات، كما يجب أن ترتب وتحفظ المراسلات الواردة والنسخ الرسالات الموجهة طيلة نفس المدة"²

المطلب الثالث: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

منح المشرع الجبائي مجموعة من الحقوق المكلفين بالضريبة منها متعلق بالإجراءات التحقيق وأخرى متعلقة بالتقويم، نتيجة الالتزام بالواجبات التي تحدثنا عنها سابقا، ولزيادة التفاهم مع الأعوان المكلفين.

أولا: الضمانات المتعلقة بالتحقيق:

خلال سير عملية التحقيق يتمتع المكلف بضمانات والتزامات على المراقبين احترامها، الإخلال بها يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق.

1. إشعار المسبق وأجل التحضير: لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول يرفق هذا الإشعار بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة حيث يجب أن يأتي الإشعار مرفقا بما يلي³: ألقاب و أسماء ورتب المحققين، مع الفترة التي يتم فيها التحقيق، زائد تاريخ و ساعة أول تدخل، مرفق بالحقوق و الضرائب و الرسوم و الإتاوة المعنية، و الوثائق الواجب الاطلاع عليها مع إعلام المكلف إذا كان هناك تغيير في المحققين و تقديم توضيح في حالة

¹ المادة 10، القانون التجاري، الأمانة العامة للحكومة، الجزائر، 2007، ص 04.

² المادة 12، نفس المرجع السابق، ص 05.

³ المادة 20، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017، المدرسة العامة للضرائب، وزارة المالية، ص 14.

وجود تحقيق مصوب في المحاسبة، إذ يحق للمكلف في هذه الحالة حصول على (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (15) يوما ابتداء من تاريخ استلام الإشعار حسب ما فسر المشرع الجبائي.¹

2. حق في تعيين مستشار: قد أشار المشرع الجبائي على حق المكلف بالضريبة في تعيين وطلب مستشار من اختياره الخاص خلال عملية التحقيق من أجل تسهيل معاملات مع أعوان الإدارة الجبائية ومناقشة جميع الاقتراحات التي تملئها إدارة، تم توضيح ذلك من خلال المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية " أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة."²

يبطل الإجراء الرقابي في حالة عدم وجود مستشار، الذي بطبعه يمكن ان يكون مستشار قانونيا أو محاميا أو محاسبا، عدم وجود المكلف في حالة وجود مستشاره لا يبطل عملية الرقابة.

3. حق في عدم إعادة التحقيق: يحق للمكلف خلال عملية تحقيق بعد تحقيق جميع التزاماته نحو إدارة واعوانها من خلال تصريح بجميع المعلومات اللازمة وتعاونه مع التحقيق، لا يمكن للإدارة الجبائية إعادة التحقيق من جديد لنفس التقييدات المحاسبية حسب ما جاء في المادة 20-8 من قانون الإجراءات الجبائية "... لا يمكن للإدارة أن تشرع في المراقبة لنفس التقييدات المحاسبية، فواتير أو مذكرات..."³

4. احترام مواعيد التحقيق:

لقد تضمنت أحكام المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية على المهل القانونية المتاحة للإدارة الضرائب المباشرة الإجراء التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر وضح ذلك فما يخص:

- مؤسسات تأدية الخدمات، لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 1000000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية.

¹ المادة 21، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017، المدرسة العامة للضرائب، وزارة المالية، ص 15.

² المادة 20-6، نفس المرجع السابق، ص 11.

³ المادة 20-8، نفس المرجع السابق، ص 12.

- كل مؤسسات الأخرى التي لا يتجاوز رقم أعمالها 2000000 دج بنسبة لكل سنة محقق، يتمدد هذا أجل إلى 6 أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5000000 دج و 10000000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.
- يجب ألا يتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى، تسعة (09) أشهر¹.
- يمكن للإدارة الجبائية تمديد المدة في حالة تقديم المكلف بالضريبة الملاحظات والعرائض بعد انتهاء مدة التحقيق والحالة الثانية فهي عند ثبوت وجود حالات تدليسية أو تقديمه معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أو عدم احترام المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية².

ثانيا: الضمانات المتعلقة بإجراءات التقييم

1. الاشعار بالتقييم: أشار القانون الجبائي بحق إعلام المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق، بعد تحديد أسس فرض الضريبة من طرف أعوان الإدارة الضريبية في وضعية الجبائية لشخص طبيعي، اتي تم تحديده في المادة 21-5 من قانون الإجراءات الجبائية "عندما يكون العون المحقق قد حدد أسس فرض الضريبة، على إثر تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، بالنسبة للضريبة على الدخل، يتعين على الادارة في هذه الحالة أن يعلم المكلف بالضريبة بالنتائج وذلك حتى في غياب اعادة تقييم، برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام،"³
2. حق في الرد: ذكرت المديرية العامة في تصريح بموقعها الرسمي توضيحات حول حق الرد للمكلف بتحديد 40 يوما لتقديم ملاحظاته وحددتها كما:

"قبل انقضاء هذا الأجل، يمكنكم طلب توضيحات شفوية حول محتوى التبليغ، بعد انقضاء الأجل المذكور، يمكنكم أيضا طلب تقديم توضيحات إضافية، إن تقدموا موافقتكم، يُعد فرض الضريبة على الأساس الذي يتم تبليغه. يصبح نهائي ولا يمكن التشكيك فيه من طرف الإدارة.

¹ المادة 20-5، قانون الإجراءات الجبائية، ص11.

² عادل بن عبد الله، عادل مستاري «حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية»، مجلة المفكر، العدد الرابع، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2009، ص 276.

³ المادة 21-5، نفس المرجع السابق، ص15.

خلاصة الفصل

الرقابة الجبائية أحد أهم الوسائل القانونية الممنوحة للإدارة الجبائية والتي تستعملها للمحافظة على الأموال العمومية و للتحقق من مدى شرعية وصحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة ومطابقتها مع المداخيل الحقيقية، وتعمل على اكتشاف الأخطاء والانحرافات، نظرا لضرورة الرقابة الجبائية لقد تم إنشاء هياكل إدارية تختص في عملياتها وإجراءاتها وشهر على تنفيذ قوانينها ومراقبة السير الحسن لها على جميع المستويات الوطنية و الولائية والجهوية، ومن جهة أخرى قام المشرع الجزائري بسن مجموعة من القوانين والإجراءات التي تنظم سير عملية الرقابة الجبائية من خلال الحقوق الممنوحة لكل من الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة، وبالتالي يؤدي عدم احترامها والالتزام بها إلى بطلان وإلغاء الإجراءات الجبائية.

الفصل الثالث

دراسة حالة فعالية الرقابة

الجبائية في مديرية الضرائب -

تيارت

تمهيد

بإسقاط الجانب النظري للدراسة على أرض الواقع قمنا بدراسة تطبيقية لمديرية الضرائب لولاية تيارت أين سلطنا الضوء على التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، ودراسة تحليلية لأداء أنشطة الإدارة الجبائية فيما يتعلق بهذه التحقيقات وعلى أثر ذلك سنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث أساسية هي تقديم مديرية الضرائب لولاية تيارت في المبحث الأول و في المبحث الثاني دراسة ميدانية لحالات الرقابة الجبائية أما في المبحث الأخير دراسة تحليلية وتقييمية لفعالية الرقابة الجبائية.

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية تيارت

ستتطرق في هذا المبحث الى تعريف المديرية الولائية للضرائب تيارت وكذا هيكلها التنظيمي والمهام التي تقوم بها.

المطلب الأول: التعريف بالمديرية الولائية للضرائب لولاية تيارت

المديرية الولائية للضرائب لولاية تيارت هي هيئة عمومية تابعة لوزارة المالية ولها عدة وظائف كباقي المديريات الأخرى في الوطن كضمان ممارسة السلطة لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، مكونة من خمس (05) مديريات فرعية على مستوى كل مكتب.

أولاً: المديريات الفرعية:

تضم المديرية الولائية للضرائب لولاية تيارت من خمس (05) مديريات فرعية وكل مديرية تتكون من مجموعة مكاتب كما يلي:

1. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية (SDOF)، وتكلف بـ:
 - تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار؛
 - التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها؛
 - متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.

تعمل على تسيير:

1. مكتب الجداول: ويكلف بـ:
 - التكفل بالجداول العامة والتصديق عليها؛
 - التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل.
2. مكتب الإحصائيات، ويكلف بـ:
 - استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية؛
 - مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل؛

- مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية وضمن إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.
- 3. مكتب التنظيم والعلاقات العامة: ويكلف ب:
 - استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتمادات؛
 - متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة و الامتيازية؛
 - نشر المعلومة الجبائية، واستقبال الجمهور واعلامه وتوجيهه.
- 4. مكتب التنشيط والمساعدة: ويكلف لا سيما بضمن ما يأتي:
 - التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وكذا بتنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها؛
 - متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.
- 2. المديرية الفرعية للتحصيل (SDR): وتكلف ب:
 - التكفل بالجداول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر أو أتاوى؛
 - متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قباضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة؛
 - التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لا سيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي؛
 - مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قباضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.
 - وتعمل المديرية الفرعية للتحصيل على تسيير:
- 1. مكتب مراقبة التحصيل، ويكلف ب:
 - دفع نشاطات التحصيل؛
 - المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات؛

- إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.
- 2. مكتب متابعة عمليات القيد واشغاله، ويكلف بضمان:
 - متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها؛
 - المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة؛
 - التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها؛
 - ضمان إعداد وتأشير عمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.
- 3. مكتب التصفية: ويكلف بضمان:
 - مراقبة التكفل بالجدول العامة و سندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية؛
 - استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابض الضرائب والمصادقة عليها؛
 - مركزة حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة؛
 - التكفل بجدول القبول في الإرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل، ومراقبة كل ذلك.
- 3. المديرية الفرعية للمنازعات (SDCX) وتكلف بضمان:
 - معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإدارية للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية، وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة؛
 - معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة؛
 - تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية تعمل على تسيير:

1. مكتب الاحتجاجات: ويكلف ب:
 - باستلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة؛
 - استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.
 2. مكتب لجان الطعن، ويكلف ب:
 - دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة؛
 - تلقي الطلبات التي يتقدم بما قابض الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن؛
 - الإعفاء المختصة.
 3. مكتب المنازعات القضائية، ويكلف ب:
 - إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة؛
 - الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.
 4. مكتب التبليغ والأمر بالصرف: ويكلف ب:
 - تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن؛
 - الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك
 4. المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية (SDCF)، وتكلف ب:
 - بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.
- حيث يعمل مكتب التبليغ والأمر بالصرف على تسيير المكاتب التالية:
1. مكتب البحث عن المعلومة الجبائية، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف ب:
 - تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها؛

- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.
- 2. مكتب البطاقات والمقارنات، ويكلف ب:
 - تكوين وتسيير مختلف البطاقات الممسوكة؛
 - التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة؛
 - مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.
- 3. مكتب المراجعات الجبائية، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بضمان:
 - متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة؛
 - تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة؛
 - إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.
- 4. مكتب مراقبة التقييمات، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف:
 - استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجاناً؛
 - المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية (التنطيق)؛
 - متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.
- 5. المديرية الفرعية للوسائل (SDM)، وتكلف ب:
 - تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب؛
 - السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

وتعمل المديرية الفرعية للوسائل على تسيير المكاتب الموالية:

1. مكتب المستخدمين والتكوين، ويكلف ب:
 - السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين
2. مكتب عمليات الميزانية، ويكلف ب:
 - والقيام في حدود صلاحياته، بتنفيذ العمليات الميزانية؛
 - تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول له؛
 - تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع، الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب؛
 - الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.
3. مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف، ويكلف ب:
 - تسيير الوسائل المنقولة وغير 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.
4. مكتب الإعلام الآلي، ويكلف ب:
 - التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي؛
 - المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب - لولاية تيارت

الشكل (01-03): الهيكل الضريبي لمديرية الضرائب لولاية تيارت



المصدر: وثائق مقدمة من طرف المديرية

ثانيا: مصالح الوعاء (المفتشيات): إن الهيئة المسؤولة عن الوعاء "فرض الضريبة" تسمى

بالمفتشية "inspection" وتضم (04) مصالح وهي:

- مصلحة التدخل؛
- مصلحة جباية الشركات الطبيعيين؛
- مصلحة جباية الشركات والمهن الحرة؛
- مصلحة جباية العقارات.

ثالثا: مصالحي التحصيل (القباضات): أن الهيئة المسؤولة عن عملية التحصيل تسمى قباضة الضرائب "recette"، وهي هيئة قاعدية مهمتها الرئيسية تحصيل الضريبة وتضم ثلاثة أقسام (03) وهي:

- قسم شباك التحصيل؛
- قسم المحاسبة؛
- قسم المتابعة.

المطلب الثالث: مهام المديرية الولائية للضرائب لولاية تيارت

- ضمان المديرية الولائية للضرائب بممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوية للضرائب؛
- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها
- تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية؛
- إصدار الجداول وقوائم المنتجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعانيها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية.
- تحليل وتقويم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، إعداد تلخيصا عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.
- الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى؛
- مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بما كل مكتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك؛
- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل؛
- ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين؛
- تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها؛
- إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها؛
- وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار تأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك؛

- دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بما بصفة منتظمة؛
- متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة؛
- تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك؛
- ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح؛
- توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم؛
- تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب؛
- تكوين رصيدا وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه؛
- السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما السهر على صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها؛
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
- نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

المبحث الثاني: دراسة ميدانية لحالات الرقابة الجبائية

يتم التطرق من خلال هذا المبحث الى دراسة حالة خاصة للرقابة الجبائية والمتمثلة في كل التحقيق المحاسبي و التحقيق المصوب و التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

المطلب الأول: دراسة حالة تحقيق معمق في مجمل وضعية جبائية شاملة

تختلف المراقبة الجبائية عن مراقبة المحاسبة من حيث إنها تخص فقط الأشخاص الطبيعيين، وبالتالي فإن الضريبة الوحيدة محل التحقيق في الضريبة على الدخل الإجمالي وقد سمحت لنا الزيارة الميدانية التي قمنا بها على مستوى المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بتيارت بالاطلاع على مهام هذه المصلحة والإجراءات التي تقوم بها من أجل محاربة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي من خلال عملية التحقيق المعمق، وقد تعرضنا من خلال ذلك للمراقبة المعمقة لبعض المكلفين، حيث تمت دراسة إحداها على النحو التالي:

تمت برمجة أحد المكلفين بالضريبة وهو تاجر بمدينة تيارت لعملية المراقبة المعمقة حيث تخضع لعملية المراقبة السنوات التالية: 2015-2016-2017-2018.

أولاً: الإجراءات العملية الاولية:

- تم سحب الملف الجبائي الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) من قبل مفتشية الضرائب التي يتواجد في محيطها مقر السكن
 - تم الاطلاع على الملف فيما يخص تصريحات الضريبة على الدخل الإجمالي.
 - تم إرسال إشعار بالتحقيق إلى المكلف مرفوقاً بميثاق المكلف الضريبة.
- تضمن هذا الإشعار تحديد السنوات الخاصة بالمراقبة، مع منح المكلف مدة 15 يوماً على الأقل مع إمكانية الاستعانة بمستشار أو وكيل، وبعد انقضاء المدة الزمنية المحددة قام المراقب رفقة رئيس الفرقة بلقاء أولي مع المكلف، تضمن هذا اللقاء ما يلي:

- الاطلاع والتحاوور حول الوضعية الجبائية والمعيشية للمكلف.
- الاطلاع على جميع الوثائق الموجودة في حوزة المكلف.

- طلب إحضار الوثائق والبيانات الخاصة بأملكه، مداخله و مصاريفه.
 - الاطلاع على موقع وسكن المكلف، وممتلكاته الشخصية.
- تعتمد عملية المراقبة المعمقة على التحريات عبر مختلف المؤسسات التي يمكن أن تكون لها علاقة مع المكلف وكذا مراسلة مختلف الهيئات المالية الحكومية والخاصة عبر التراب الوطني، وأهم هذه الهيئات هي:
- المؤسسات المالية (البنوك، البريد).
 - شركات التأمين.
 - مصلحة البطاقات الرمادية على مستوى الولاية.
 - مديرية سونلغاز وشركة المياه.
 - المحافظات العقارية.

يحق للمراقب استدعاء المكلف بالضريبة كلما دعت الضرورة لذلك، بغرض الإستفسار أو طلب وثيقة جديدة، كما يمكن للمكلف الاستعانة بمستشار أو خبير من اختياره.

ثانيا: المعلومات الخاصة للمكلف بالضريبة

بعد انقضاء المدة الزمنية التي يراها المراقب كافية بحيث تكون نسبة المعلومات المتحصل عليها كبيرة، وتسمح للمراقب بمعرفة مجمل مصادر إيرادات المكلف بالضريبة ومختلف تكاليفه، يقوم المراقب بالمقارنة بينهما، وقد كانت المعلومات المتحصل عليها من خلال دراسة حالة هذا التاجر كما يلي:

1. المقر الجبائي:
- يملك هذا المكلف سكنة واحدة على مستوى مدينة تيارت.
2. الأشخاص الذين يتكفل بهم:
- زوجة بدون عمل.
- له ثلاثة أبناء (2 متزوجون يسكنون خارج السكن العائلي).
- أما الثالث فما زال يزاوّل الدراسة بالمتوسط 3

3. المداخيل المصرح بها:

- سنة 2015 = 250000 دج
- سنة 2016 = 280000 دج
- سنة 2017 = 200000 دج
- سنة 2018 = 235000 دج
- باع المكلف سيارة من نوع "CHEVROLET" بقيمة 700000 دج خلال سنة 2015.
- باع المكلف منزلا بقيمة 3200000 دج حسب عقد محرر من طرف موثق معتمد خلال سنة 2016.

- باع المكلف سيارة من نوع "RENAULT" بقيمة 300000 دج.

- يملك شهادة العضوية في جيش التحرير الوطني حيث يتقاضى شهريا ما قيمته 20000 دج

4. المصاريف المصرح بها:

- في سنة 2016 اشترى سيارة من نوع "RENAULT" بقيمة 380000 دج

- في سنة 2017 اشترى قطعة أرض مساحتها 100 م² بقيمة 130000 دج.

- قام في سنة 2018 برحلة سياحية حيث بلغت المصاريف الكلية 300000 دج

- في سنة 2018 قام أيضا بشراء سكن بقيمة 1500000 دج

ثالثا: نتائج التحقيق المعمق

بعد الفحص الدقيق للملف الجبائي والحصول على المعلومات الخاصة بنشاط المكلف ومسار حياته وتكاليفه الشخصية والعائلية يقوم المراقب بعملية مقارنة بين مداخيل المكلف ومصاريفه، بهدف اكتشاف المبالغ المخفية والتعرف على مصادرها كما في الجداول التالية:

الفصل الثالث دراسة حالة فعالية الرقابة الجبائية في مديرية الضرائب - تيارت

جدول رقم (03-01): نتائج عملية المراقبة لسنة 2015

المصاريف	الموارد
الكهرباء = 34500 دج	المداخليل = 25000 دج
الماء = 12000 دج	بيع سيارة = 700000 دج
الهاتف = 36000 دج	مداخليل أخرى = 240000 دج
الرسم العقاري = 4000 دج	رصيد البنك = 120000
رسم النفايات = 500 دج	
رصيد البنك = 140000 دج	
مجموع المصاريف = 227000 دج	مجموع الموارد = 1310000 دج

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المديرية

من خلال الجدول نلاحظ أن مجموع الموارد أكثر من مجموع المصاريف، وهو ما يدل على عدم وجود مداخيل خفية أو مجهولة المصدر تتمثل في الغش والتهرب الضريبي.

جدول رقم (03-02): نتائج عملية المراقبة لسنة 2016

المصاريف	الموارد
شراء سيارة = 380000 دج	مداخليل التجارة = 280000 دج
الكهرباء = 38700 دج	بيع منزل = 3200000 دج
الماء = 9800 دج	مداخليل أخرى = 240000 دج
الهاتف = 39500 دج	رصيد البنك = 140000 دج
الرسم العقاري = 3800 دج	
رسم النفايات = 500 دج	
رصيد البنك = 90000 دج	
مجموع المصاريف = 562300 دج	مجموع الموارد = 3860000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المديرية

من خلال الجدول نلاحظ أن مجموع الموارد أكثر من مجموع المصاريف، وهو ما يدل على عدم وجود مداخيل خفية أو مجهولة المصدر.

الفصل الثالث دراسة حالة فعالية الرقابة الجبائية في مديرية الضرائب - تيارت

جدول رقم (03-03): نتائج عملية المراقبة لسنة 2017

المصاريف	الموارد
شراء قطعة أرض = 130000 دج	مداخيل التجارة = 200000 دج
الكهرباء = 42300 دج	مداخيل أخرى = 240000 دج
الماء = 12600 دج	رصيد البنك = 90000 دج
الهاتف = 32400 دج	
الرسم العقاري = 4300 دج	
رسم النفايات = 700 دج	
رصيد البنك = 250000 دج	
مجموع المصاريف = 2269300 دج	مجموع الموارد = 1025000 دج

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المديرية

من خلال الجدول نلاحظ أن مجموع الموارد أكثر من مجموع المصاريف، وهو ما يدل على عدم وجود مداخيل خفية أو مجهولة المصدر.

جدول رقم (03-04): نتائج عملية المراقبة لسنة 2018

المصاريف	الموارد
السفر = 300000 دج	مداخيل التجارة = 235000 دج
الكهرباء = 43600 دج	بيع سيارة = 300000 دج
الماء = 11500 دج	مداخيل أخرى = 240000 دج
الهاتف = 38300 دج	رصيد البنك = 250000 دج
الرسم العقاري = 5.200 دج	
رسم النفايات = 700 دج	
رصيد البنك = 370000 دج	
شراء سكن = 1500000 دج	
مجموع المصاريف = 2269300 دج	مجموع الموارد = 1025000 دج

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المديرية

من خلال الجدول يتضح أن مجموع المصاريف أكثر من مجموع الإيرادات بفارق يقدر بـ 1244300 دج، وهو ناتج عن مداخيل إضافية مجهولة المصدر يتم اعتبارها مبالغ التهرب و الغش الضريبي، و بالتالي يتم إعادة إخضاعه للضريبة على الدخل الإجمالي كما في الجدول التالي:

الفصل الثالث دراسة حالة فعالية الرقابة الجبائية في مديرية الضرائب - تيارت

جدول رقم (05-03): حساب قيمة التهرب والغش الضريبي

سنة 2018	
الدخل المصرح به	235000 دج
الدخل المتهرب منه	1244300 دج
مجموع المداخيل	1479300 دج
الدخل المصرح به	235000 دج
قيمة IRG المعترف بها.	889755 دج
قيمة IRG المصرح بها.	230000 دج
الفرق الواجب دفعه	659755.00 دج
الغرامات المالية	164938 دج
المجموع الواجب دفعه	824693.00 دج

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المديرية

بعد حساب قيمة التهرب والغش الضريبي قام المراقب بتبليغ النتائج المتحصل عليها للمكلف بالضريبة، كما قام بإرسال الجداول الإضافية إلى قبضة التحصيل.

المطلب الثاني: دراسة حالة التحقيق المحاسبي

أولاً: المرحلة التحضيرية:

تعد المرحلة التحضيرية للتحقيق خطوة هامة ورئيسية للقيام بالرقابة المحاسبية حيث يتم من خلالها اختيار الملفات المراد البحث والتحقيق فيها استناداً إلى بعض الأسس والمقاييس والتي من بينها:

- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين
 - تكرار الخسارة في النتائج والربح الضعيف مقارنة مع رقم المصرح به وطبيعة النشاط المزاول
 - استعمال الطرق التدليسية وملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي
 - الزيادة السريعة والمذهلة في المستوى المعيشي و بانتقاء مجموعة من الملفات المراد مراقبتها،
- تستند مهمة التحقيق فيها إلى الأجهزة المخولة لها قانوناً بذلك وهذا عن طريق أعوانها المفتشين وبعد تسليم هؤلاء الأعوان الإشعار بالتحقيق من طرف رئيس المكتب وامضائه يقومون ببعض الإجراءات الأولية، وهذا

حتى يتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه، إذ تتيح لهم أخذ صورة مستوفية عن المكلف المعني بعملية الرقابة، وتتجسد هذه الإجراءات فيما يلي :

1. سحب الملف الجبائي للمكلف من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف:

إذ يمثل المصدر الأول بالنسبة للمحقق وهذا لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة حيث يتضمن كل تصريحاته وكل الاتصالات والمراسلات الموجهة إليه وتجدد الإشارة إلى أن الملف الجبائي يختلف في بياناته حسب طبيعة المكلف بالضريبة.

2. إبلاغ المكلف بالضريبة: حيث يقوم العون المحقق بإرسال إشعار بالتحقيق للمكلف يعلمه فيه بعملية خضوعه للرقابة مع منحة لمدة 10 أيام للتحضير ويجب أن يكون هذا الإشعار مفصل إذ يحتوي على عنوان واسم المكلف الخاضع للتحقيق، النشاط الممارس ، الفترة المعنية بالتحقيق ، الضرائب التي سوف تراقب ومن جهة أخرى إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره كما يجب أن يرفق هذا الإشعار بالتحقيق بميثاق المكلفين .

3. الرقابة المفاجئة: إذ يمنح القانون في إطار التحقيقات المحاسبية حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية وبالتالي فالهدف منها هو السماح للإدارة بإجراء بعض معاينات مادية التي تفقد قيمتها إن أجلت والمتمثلة في:

- معاينة وسائل الإنتاج

- معاينة مادية للمخزون

- معاينة وجود الوثائق المحاسبية

- جرد قيم الصندوق

- تكشف أسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة.

وهذا كله من أجل جمع المحقق أكبر قدر من المعلومات حسب طبيعة نشاط المؤسسة الممارس ومقارنته بما هو مصرح به وفي الأخير يقوم المكلف بتحرير محضر المعاينة ويسجل فيه المعلومات التي أسفرت عنها عملية الجرد المادي، يطلب من المكلف التوقيع عليه وإن رفض هذا الأخير التوقيع يتم تبيان ذلك في محضر المعاينة.

4. استمارات التحقيق: استنادا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية يقوم العون المحقق بمأجل جدولان هامان في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استلامها، وأهمية رأس مال الشركة وتطوراته ، وجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة.
5. التحقيقات الخارجية المساعدة: فلأجل الإحاطة والإلمام أكثر وبصورة جيدة بكل الجوانب المحيطة بالوضعية الحقيقية للمكلف او المؤسسة المراقبة يعمد المحقق إلى إجراء بعض البحوث الخارجية على مستوى:
 - الممولين: قد يلجأ المحقق عند الحاجة المولين لجلب المعلومات التي تخص الشركة قيد التحقيق فيها حيث يجيز القانون له ذلك.
 - الزبائن: الزبائن أيضا قد يقدمون للمحقق الكثير من المعلومات كتمن بعض المواد مع الكميات المشتراة من هذه الشركة.
 - البنوك: إنها ملزمة بتقديم كل المعلومات التي يطلبها العون المحقق والتي تخص كشوفات المؤسسة والأشخاص والتي تبين حركة الحسابات.
 - الإدارات العمومية: تقدم للمؤسسة المحقق في محاسبتها أعمالا وخدمات كمديرية التجارة، مصالح الجمارك...

ثانيا: نتائج التحقيق المحاسبي ونهايته

إن التدخل في عين المكان ومعاينة وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاطه والمراجعة المحاسبية للدفاتر شكلا ومضمونا، تمكن المحقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة وفي كلتا الحالتين فإن المحقق ملزم بإرسال نسخة من النتائج المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة والطرق المعتمدة في إعادة تأسيسها

1. قبول المحاسبة: يمكن إرجاع قبول المحاسبة إلى أن المحاسبة منتظمة من حيث الشكل وهذا راجع إلى أن الدفاتر المحاسبية مطابقة لنصوص القانون التجاري والمحاسبة مقنعة كونها مدعمة بكل الوثائق كما ان المحاسبة صادقة إن قبول المحاسبة من قبل العون.

2. قبول الصريح: أي انه مقنع بدرجة كبيرة أن المحاسبة منتظمة مقبول نسبي أي أن هناك ارتياب وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات من قبل المكلف

3. رفض المحاسبة: في بعض الأحيان قد يخلص المراقب الجبائي إلى رفض المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء الموجودة فيها وهذا من أجل حماية المكلف بالضريبة من تعسف وتمادي العون المحقق

4. إعادة تشكيل القاعدة الخاضعة للضريبة: بعد أن يتم رفض المحاسبة من قبل العون المحقق يلجأ إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة وتختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع ونشاط المؤسسة حيث أن المحقق يقوم باختيار الطريقة التي تناسب مع المعلومات المتحصل عليها حول المؤسسة ومن بين هذه الطرق نجد

- إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي
- إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الإيرادات
- إعادة تأسيس رقم الأعمال على أساس الفوترة

5. التحقيق: تعد هذه المرحلة خلاصة عمل المحقق حيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة المحاسبية وهذا عن طريق الإبلاغ الأولي والنهائي و كخطوة أخيرة يقوم بكتابة التقرير النهائي الذي من خلاله يسجل كل المعلومات الخاصة بعملية المراقبة التي قام بها

المطلب الثالث: دراسة حالة التحقيق المصوب

في إطار تنفيذ برنامج الرقابة لسنة 2018، تم إخضاع ملف المكلف X شخص طبيعي يمارس نشاط مقاوله الأشغال الكائن مقرها بولاية تيارت إلى التحقيق المصوب في المحاسبة للسنوات 2014، 2015، 2016 و2017 الضريبة المعنية بهذا التحقيق: الضريبة على الدخل الإجمالي.

1. الخطوات الإجراءات الأولية لعملية التحقيق المصوب في المحاسبة:

أسندت مهمة التحقيق في محاسبة X إلى محقق برتبة مفتش مركزي وتحت إشراف رئيس الفرقة برتبة مفتش قسم.

- إرسال الإشعار بالتحقيق: بتاريخ 26/08/2018 تم إرسال الإشعار بالتحقيق رقم 75/2018 إلى المكلف المعني بالتحقيق برسالة ضمان ووصل استلام، والذي يحتوي هذا الأخير - إضافة إلى تاريخ الإرسال - على البيانات والمعلومات التالية:
- تاريخ أول تدخل على مستوى مقر المؤسسة وذلك يوم 07/09/2018 (المدة القانونية المحددة 10 أيام بدءاً من تاريخ الإشعار بالتحقيق التحضير واستظهار المحاسبة).
- الإشارة إلى التوقيت أو ساعة التدخل والتي حددت في هذه الحالة بـ 10 صباحاً.
- تحديد نوع الضريبة والرسم التي يخضع لها المكلف في إطار هذا التحقيق كما أنه تم الإشارة إلى حق المكلف الاستعانة بمستشار من اختياره.
- الإجراءات التحضيرية:
- بعد إرسال الإشعار بالتحقيق قام الأعوان المحققون ببعض الإجراءات الأولية والتي من شأنها أن تساعدهم على إكمال مهامهم على أحسن وجه، وتمثل هذه الإجراءات في سحب ودراسة الملف الجبائي للمكلف محل التحقيق المحاسبي وفحص الوثائق ومختلف التصريحات التي يتضمنها هذا الملف، وكنتيجة لهذه الإجراءات يقوم الأعوان المحققون بإعداد استمارات التحقيق.
- كشف حالة المقارنة للميزانيات: تظهر هذه الوثيقة ملخص لأصول وخصوم ميزانيات السنوات المعنية بالتحقيق، وهذا ما يسمح بإجراء مقارنات لعناصر الميزانية عبر الزمن.
- كشف المحاسبة: يتم ملء هذه الاستمارة وفق جدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي والمقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية وذلك لأربع سنوات غير متقدمة، والهدف من هذه الاستمارة هو تقدير تطور رقم الأعمال وكذا مكونات الربح الصافي.
- 2. المرحلة الميدانية لعملية التحقيق المحاسبي: بتاريخ 07/09/2018 قام المحقق بمعية رئيس الفرقة بإجراء أول تدخل في عين المكان وذلك بالانتقال إلى مقر المؤسسة من أجل تسليم نسخة ثانية من الإشعار بالتحقيق مع ميثاق المكلفين بالضريبة وتم تحرير "إشعار بالاستلام" موقع من طرف ممثل الشركة والتحقق من الوجود الفعلي لمختلف الوثائق المحاسبية محل التحقيق.

بالإضافة إلى ذلك تم القيام بمعاينات مادية وكنتيجة لعملية المعاينة قام المحققون بإعداد " محضر معاينة ".
ملاحظة:

العمل في نظرا لطبيعة التحقيق المصوب فإن إجراء عملية التحقيق مداخل المصلحة الضريبية. وبتاريخ 2018/09 /10 تمت البداية الفعلية لعملية التحقيق المصوب في مختلف الوثائق المحاسبية للمكلف مع تحرير " إشعار بداية التحقيق".

- اختبار جودة المعلومات المحاسبية: بعد التحقيق المصوب في محاسبة المكلف للسنوات 2014، 2015، 2016، 2017 تم التوصل إلى النتائج التالية:
 - ومن ناحية الشكل: بعد فحص المصوب في محاسبة المكلف تم التأكد من أن مسك الوثائق المحاسبية مطابق للشروط الشكلية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي والقانون التجاري:
 - وجود دفتر اليومية العامة مرقم ومؤشر عليه من طرف رئيس محكمة تيارت.
 - وجود دفتر الجرد مرقم ومؤشر عليه من طرف رئيس محكمة تيارت.
 - وجود التصريحات الشهرية وهي مودعة في آجالها القانونية؛
 - وجود التصريحات السنوية وهي مودعة في آجالها القانونية؛
 - وجود اليوميات المساعدة؛
 - وجود الميزانيات الجبائية الخاصة بالسنوات محل التحقيق مودعة في آجالها.
 - من ناحية المضمون: من خلال التحريات والاستعانة بالمعلومات الواردة من الأطراف الخارجية ومن خلال الاطلاع على حسابات المؤسسة لدى البنوك فقد تم تسجيل النقائص التالية:
- كانت نتائج سنة 2014 كالاتي:

وجود مشتريات غير مصرح بها حسب كشف المعلومات الوارد الخاص بشركة X مبلغ المشتريات المصرح بها 24.738.010.00 دج خارج الرسم. مبلغ المشتريات المعتمدة 28.065.803.00 دج خارج الرسم الفارق 3.327.793.00 وبتطبيق هامش الربح 15% يصبح رقم الأعمال غير مصرح به: $3.327.793.00 * 1.15 = 3.826.962.00$ دج الفارق المدمج للربح 499.169.00 دج

حيث كانت نتائج سنة 2015 كالتالي:

عدم التصريح بمبلغ 169.00.00 دج خارج الرسم الخاص بشركة وبتطبيق هامش الربح 15% يصبح رقم الأعمال غير مصرح به: $169.00.00 * 1.15 = 194.350.00$ دج الفارق المدمج لأساس الربح 23.350.00 دج.

سنة 2017 كانت النتائج الموالية:

مصاريف مبالغ فيها لفاتورة قطع الغيار رقم 17 بتاريخ 08/10/2017 بمبلغ خارج الرسم 2.534.643.00 دج مقارنة بالعتاد المصرح به في المحاسبة الفارق يدمج للربح.

- التسوية الأولية المقترحة: بعد فحص جدول النتائج المكلف والوثائق المحاسبية فحوصا معمقا، وبعد الكشف عن بعض النقائص والأخطاء قام المحققون باقتراح التعديلات والتسوية اللازمة والمتمثلة في:
 - إعادة تأسيس رقم الأعمال لسنتي 2014 و2015 بإضافة هامش ربح يقدر ب 15% للفارق المستخرج غير مصرح به وإخضاعها للضريبة على الدخل.
 - إعادة إدماج مبلغ الاستهلاكات المبالغ فيها الأساس الربح المصرح به.

3 تحديد الأسس الضريبية وفق نتائج عملية التحقيق وتبليغ النتائج: بعد الكشف عن الأخطاء والعيوب التي تحتويها محاسبة المكلف وبعد إجراء التعديلات اللازمة قام المحققين بإعادة تحديد الأسس الضريبية للمكلف وكانت الآتي:

قبل التطرق إلى مجمل عمليات التسوية والتعديلات المقترحة من طرف المحققين ارتأينا عرض سلم العقوبات الجبائية المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي حسب ما تنص عليه المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي:

الفصل الثالث دراسة حالة فعالية الرقابة الجبائية في مديرية الضرائب - تيارت

الجدول رقم (03-06): العقوبات الخاصة بنقص التصريح

نسبة العقوبة المطبقة	رقم الأعمال المغفل
10% من مبلغ الحقوق المتملص منها	من 0 إلى 50.000 دج
15% من مبلغ الحقوق المتملص منها	من 50.000 إلى 200.000 دج
25% من مبلغ الحقوق المتملص منها	أكبر من 200.000 دج

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المديرية

الجدول رقم (03-07): استخراج النتائج

2017	2016	2015	2014	التعيين
171198003.00 دج	197551825.00 دج	188841980.00 دج	61091291.00 دج	رقم الأعمال المستخرج
171198003.00 دج	197551825.00 دج	188647630.00 دج	57264329.00 دج	رقم الأعمال المصرح به
0.00 دج	0.00 دج	194350.00 دج	3826962.00 دج	الفارق في رقم الأعمال
2534643.00 دج	0.00 دج	744295.00 دج	0.00 دج	تكاليف مدججة
0.00 دج	0.00 دج	169000.00 دج	3327793.00 دج	استهلاكات ممنوحة
2534643.00	0.00 دج	769645.00 دج	499169.00 دج	الزيادة الإجمالية
6019736.00 دج	5928377.00 دج	3832206.00 دج	2551920.00 دج	الربح الخاضع
8554379.00 دج	5928377.00 دج	4601851.00 دج	3051089.00 دج	الربح المستخرج
2534643.00 دج	0.00 دج	769645.00 دج	499169.00 دج	الفارق الصافي

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المديرية

جدول رقم (03-08): تحديد الأساس الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي

2017	2016	2015	2014	التعيين
8554379.00 دج	5928377.00 دج	4601851.00 دج	3051089.00 دج	الربح المستخرج
6019736.00 دج	5928377.00 دج	3832206.00 دج	2551920.00 دج	الربح الخاضع
2534643.00 دج	0.00 دج	769645.00 دج	499169.00 دج	الفارق

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المديرية

الفصل الثالث دراسة حالة فعالية الرقابة الجبائية في مديرية الضرائب - تيارت

جدول رقم (09-03): ملخص مستحقات العقوبات

التعيين	2014	2015	2016	2017
IRG	دج 1474709.00	دج 269375.00	دج 0.00	دج 887125.00
العقوبة	دج 26206.00	دج 67343.00	دج 0.00	دج 221781.00
المجموع	دج 200915.00	دج 336718.00	دج 0.00	دج 1108906.00
المجموع الكلي	دج 1646539.00			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المديرية

ملاحظة:

تم تحرير محضر موالي لعملية التحقيق بتاريخ 04/11/2018 يتضمن حوصلة عن مختلف النقائص التي تم التوصل إليها مع إعلام المكلف محل التحقيق بالنتائج عبر محضر الإخطار بالتسوية الأولي " بتاريخ 08/11/2018

- استلام رد المكلف بتاريخ 10/12/2018 (في الأجل القانوني 40 يوما) حيث التمس تخفيض العقوبات المترتبة عن التحقيق المصوب.

- في رد المحققون على ملاحظات المكلف تم إعلامه أن مصلحة المنازعات هي المخولة لإلغاء العقوبات وبالتالي تم اعتماد الأسس الواردة في الإشعار بالتسوية الأولي كأس مائة لتحديد الضريبة، مع إرسال الإخطار بالتسوية النهائي بتاريخ 20/12/2018 مع إصدار الجدول الفردي في نفس التاريخ.

المبحث الثالث: دراسة تحليلية وتقييمية لفعالية الرقابة الجبائية

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى دراسة مدى فعالية التحقيقات الجبائية الخاصة بالمديرية الولائية للضرائب، حيث سنتطرق في المطلب الأول إلى دراسة فعالية التحقيق المحاسبي، أما في المطلب الثاني سيتم دراسة فعالية التحقيق المصوب، وأخيرا سيتم التطرق في المطلب الثالث إلى دراسة فعالية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الشاملة.

المطلب الأول: دراسة فعالية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف

نخصص هذا المطلب لدراسة فعالية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف حيث يعتبر هذا الأخير من بين أفضل وأعقد طرق الرقابة الجبائية المستخدمة من طرف الإدارة الجبائية الجزائري من أجل كشف التهرب الضريبي التي لم تستطع بقية أشكال الرقابة المذكورة من اكتشافه وعلى المؤشرات المستعملة على لكشف الفعالية هذا التحقيق.

أولا: مؤشرات الرقابة الجبائية

اعتمدت المديرية العامة للضرائب على عدة مؤشرات للرقابة الجبائية حتى تتمكنها من الوقوف عن قرب على مصالح المكلفة تجاه العملية الأساسية للإدارة الضريبية، ولمعرفة مدى فعالية تنفيذ برنامج التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية و نتائج مردوديته من جانب القضية الواحد و المحقق الواحد حيث استعملنا 4 مؤشرات للدراسة.

- مؤشرات تنفيذ برنامج المراقبة:

7C مؤشر حالة تنفيذ البرنامج

$$100 \times \frac{\text{عدد العمليات التي تم الإنتهاء منها في 12/31/ن}}{\text{عدد العمليات المرصدة}}$$

10C مؤشر إتمام البرنامج السنوي

$$100 \times \frac{\text{عدد العمليات الغير منتهية في 1/12/31} + \text{ن}}{\text{العدد الإجمالي للعمليات المبرمجة في السنة ن}}$$

- مؤشرات المرتبطة بالنتائج الرقابية الجبائية:

12C مؤشر النتيجة المتوسطة للعملية الواحدة

مبلغ الحقوق والغرامات المسترجعة (المردودية)

عدد العمليات المنجزة

13C مؤشر النتيجة المتوسطة للمحقق الواحد

مبلغ الحقوق والغرامات المسترجعة (المردودية)

عدد المحققين

ثانيا: دراسة فعالية تنفيذ برنامج التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

يمكن لنا دراسة فعالية سير التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية من خلال دراسة عدة مؤشرات منها مؤشر تنفيذ ومؤشر إنجاز البرنامج ضمن الآجال المخطط لها ويمكن عرض نتائج تطور المؤشرات السابقة من خلال

الجدول الموالي:

الجدول رقم (10-03): تنفيذ برنامج الرقابة الجبائية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

2021	2020	2019	2018	السنوات
7	4	2	2	عدد الملفات المبرمجة
7	4	2	2	عدد الملفات المحقق فيها
100%	100%	100%	100%	C ₇
0%	0%	0%	0%	C ₁₀

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المديرية

الفصل الثالث دراسة حالة فعالية الرقابة الجبائية في مديرية الضرائب - تيارت

يتضح لنا من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه فيما يخص ارتفاع عدد الملفات المرجلة من قبل مديرية الضرائب من 2 إلى 7 ملفات وهذه النتيجة دليل على فعالية البحث عن المعلومة الجبائية أما فيما يخص هذا العدد الضئيل نسبة لحجم الوعاء الضريبي لولاية تيارت أما فيما يخص مؤشر تنفيذ البرنامج المعتمد كانت نسبة 100% لجميع السنوات من 2018 إلى 2021 دليلا على إنهاء جميع البرامج المسطرة والمرجلة وللتأكيد عليها نأخذ مؤشر C₁₀ دليلا على اتمام جميع العمليات في وقتها المحدد وهذا يمكن اعتباره دليلا وتأكيدا على كفاءة وقدرة المحققين على التعامل مع هذا النوع من أشكال الرقابة الذي يعتبر من بين أعقد أنواع التحقيق الجبائي والتي تأخذ وقتا طويلا للتحقيق.

ويبقى مطلوبا من المديرية تحسين مستوى برمجتها للملفات الخاصة في هذا النوع من التحقيقات لقللة عدد الملفات المرجلة للتحقيق، خاصة مع حجم ومستوى ولاية تيارت.

ثالثا: دراسة المردودية المالية للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

يمكن عرض النتائج المحققة المتعلقة بالحقوق المسترجعة بفعل تنفيذ عملية التحقيق لمجمل الوضعية الجبائية خلال الفترة الممتدة من 2018 إلى غاية سنة 2021 من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (11-03): الحقوق المسترجعة للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية تيارت

السنوات	2018	2019	2020	2021
حقوق مسترجعة	12456835 دج	8256314 دج	14320455 دج	15096325 دج
عدد الملفات المنجزة	2	2	4	7

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المديرية

من خلال قراءة نتائج الجدول أعلاه نلاحظ أن نسبة تغيير الحقوق المسترجعة إيجابية، يعني ارتفاع ملحوظ في قيمة الحقوق المسترجعة لسنة 2018، 2020، 2021، حيث بلغت أعلى نسبة لسنة 2021 وهذا راجع للعدد الكبير للملفات المدروسة والمحقق فيها وهذا يفسر إلى البرمجة الجيدة وتحسن كفاءة المحققين للكشف

عن حالات التهرب المنفذة من طرف المكلفين الذين خضعوا لهذا النوع من التحقيق المعمق، حيث يعتبر هذا النوع معقد وصعب التعامل معه كما نلاحظ أن نتيجة سنة 2019 لاقت انخفاضاً وهذا بسبب عدد الملفات القليل، ويدل هذا على صعوبة التعامل على هذا التحقيق لكل من المحققين والإدارة الجبائية ولكن نلاحظ من المعلومات السابقة من خلال نتائج سنة 2020، 2021، تحسن الإدارة الجبائية.

المطلب الثاني: دراسة فعالية التحقيق المحاسبي

من خلال المطلب الأول سنقوم بدراسة فعالية تنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي والمردودية المالية للتحقيق المحاسبي، باستعمال مؤشرات الرقابة الجبائية حيث قمنا باستعمال أربع مؤشرات التي تطبق على هذا النوع من التحقيق الجبائي في تحليل البيانات منها كما هو موضح في الجدول.

أولاً: دراسة فعالية تنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي

سنحاول من خلال هذا دراسة فعالية تنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي إلى درجة اكتمال معالجة الملفات التي يتم اعتمادها في البرنامج من خلال دراسة مؤشر الانتهاء من إنجاز البرنامج ضمن الآجال المحددة له ويمكن توضيح مدى تطور عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي خلال الفترة الممتدة من 2018-2021 وكذا مؤشرات التنفيذ وإنجاز برنامج المعتمد من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (12-03): تنفيذ برنامج الرقابة الجبائية

السنوات	2018	2019	2020	2021
عدد الملفات المرجمية	53	62	68	95
عدد الملفات المعالجة	50	61	61	95
مؤشر تنفيذ البرنامج C7	94%	98%	88%	100%
مؤشر إتمام البرنامج السنوي C10	6%	2%	12%	0%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المديرية

يتضح لنا من خلال الجدول أعلاه تزايد عدد الملفات المرجمية في السنوات من 2018 إلى 2021، وهذا يرجع بالأساس إلى زيادة في الإمكانيات البشرية التي تتولى تنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي (12 محقق) ويتبين لنا من خلال مؤشر تنفيذ برنامج التحقيق في المحاسبة C7 اكتمال البرنامج المعتمد في سنة 2021 وهذا ما

يمكن اعتباره أمر جد إيجابي أما في 2018 و 2019 فكانت نسبة جد مقبولة (94% و 98%) حيث سجلنا في 2020 أضعف نسبة لهذا المؤشر ب(88%) وهذا راجع بطريقة غير مباشرة إلى الأزمة التي أثرت على سير عملية التحقيق (كوفيد 19)، والضغط على فرق التحقيق أما فيما يخص مؤشر إنجاز البرنامج ضمن الآجال المخطط لها C₁₀ فإننا نلاحظ أنه سجل نسب مقبولة (2%، 6%) لسنة 2018 و 2019 على التوالي وكانت أفضل نسبة محققة سنة 2021 بحيث كانت منعدمة وهذا يدل على إتمام كامل التحقيق بحيث أكبر نسبة من الملفات الغير محققة كانت سنة 2020 وهذا بسبب نفس الأزمة (كوفيد 19)، الذي أصاب جميع قطاعات الدولة وعرقلة سير المحققين والبرامج المسطرة.

ثانيا: دراسة المردودية المتوسطة للقضية الواحدة والمحقق الواحد

بعد دراسة المؤشرات المتعلقة بتنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي نتقل إلى دراسة المردودية المالية المتوسطة للقضية الواحدة (مؤشر C₁₂) والمردودية المالية المتوسطة للمحقق الواحد (C₁₃) حيث يعكس المؤشر الأول جودة برنامج التحقيق المعتمد في حين يعكس المؤشر الثاني كفاءة المحققين الذين يقومون بعملية التحقيق المحاسبي، ويمكن عرض نتائج كلا المؤشرين من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (13-03): نتائج مردودية الرقابة الجبائية

السنوات	2018	2019	2020	2021
C ₁₂	3713004.66 دج	3295090.4 دج	3274213.03 دج	3584435.42 دج
C ₁₃	15470852.75 دج	16750043.33 دج	16371065.16 دج	28376780.41 دج
عدد المحققين	12	12	12	12

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المديرية

يتضح لنا من الجدول أعلاه أن النتائج المتعلقة بالمردودية المالية المتوسطة للقضية الواحدة (الملف الواحد)، C₁₂، أن السنتين الأخيرتين 2020، 2021، سجلنا تحسن واضح في قيمة هذا المؤشر وهذا يعكس تطور إيجابي لهذا المؤشر لاحتواء الملفات التي خضعت للتحقيق المحاسبي على إعفاءات مهمة في حين عرف أيضا

المؤشر الخاص بالمدودية المالية المتوسطة للمحقق الواحد C₁₃ تحسنا مستمرا تصاعديا من 1540852.75 دج إلى 28376780.41 دج خلال سنوات الدراسة من 2018 إلى 2021 حيث كانت أعلى نسبة للمؤشر C₁₃ إن التطور الإيجابي لهذا المؤشر يعكس كفاءة قدرات المحققين الذين يعملون في فرق التحقيق واكتسابهم الخبرة مع مرور الوقت سمحت برفع مردودية التحصيل لكل محقق خلال هذه الدراسة، غير أنه في ختام دراسة فعالية التحقيق المحاسبي نشير إلى أن كل عمليات التحقيق المحاسبي تم تحقيقها خلال الفترة المدروسة في مقر فرق التحقيق بناء على الطلبات المقدمة من طرف المكلفين.

المطلب الثالث: دراسة فعالية التحقيق المصوب في المحاسبة

سنحاول من خلال هذا المطلب دراسة فعالية التحقيق المصوب في المحاسبة باعتباره من أحد أهم أشكال الرقابة المستحدثة في النظام الجبائي الجزائري.

أولا: دراسة فعالية تنفيذ برنامج التحقيق المصوب في المحاسبة

من خلال دراسة مؤشر التنفيذ C₇ ومؤشر إنجاز البرنامج ضمن الآجال المخطط لها، C₁₀ يمكن عرض نتائج المؤشرات السابقة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (14-03): تنفيذ برنامج الرقابة الجبائية (تحقيق مصوب في المحاسبة)

السنوات	2018	2019	2020	2021
عدد الملفات المبرجة	18	25	28	45
عدد الملفات المحققة	18	25	25	45
C ₇	100%	100%	89%	100%
C ₁₀	0%	0%	11%	0%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المديرية

من خلال قراءة نتائج الجدول نلاحظ ارتفاع تصاعدي في عدد الملفات المبرمجة من 18 ملف لسنة 2018 إلى 45 ملف لسنة 2021 وهذا راجع إلى تطور النظام الجبائي وزيادة في توسع نطاق التحقيق، أما دراسة النتائج المحصل عليها المتعلقة بمؤشر التحقيق المصوب C7 المعتمد خلال كل السنوات المدروسة من 2018 إلى غاية 2021 حيث نلاحظ في هذه السنوات (2018، 2019، 2021) تحصلنا على نسبة مؤشر 100% وتعتبر شيء جد إيجابي لكن مؤشر بقيمته الضعيفة سنة 2020 بـ 89% وهذا راجع لأزمة (كوفيد 19) التي عرقلت سير عملية التحقيق ويمكن ملاحظة أن مؤشر الانتهاء من إنجاز البرنامج ضمن الآجال المخطط لها كان معدوماً، وهذه نتائج إيجابية لسنة (2018، 2019، 2021) على التوالي وهذا دليل على إنجاز البرنامج ضمن الآجال المحددة والمبرمجة له ما عدا سنة 2020 شاهدنا تأخر في الانتهاء من الإنجاز (3 ملفات) أما بقية السنوات كانت النتائج إيجابية وهذا راجع لحسن تسيير المحققين للبرنامج المعتمد والمتابعة الجيدة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

ثانياً: دراسة المردودية المتوسطة للقضية الواحدة والمحقق الواحد

سنحاول مما يلي، التطرق إلى المؤشرات المتعلقة ببرنامج التحقيق المحاسبي المصوب والمردودية المالية الإجمالية للعمليات حيث نتقل إلى دراسة المردودية المالية المتوسطة للقضية الواحدة C12 والمردودية المتوسطة للمحقق الواحد C13، حيث يعكس المؤشر C12 جودة برنامج التحقيق، أما المؤشر C13 فيعكس جودة وكفاءة المحققين الذين يقومون بالتحقيق المصوب حيث نعرض نتائج هذا التحقيق في الجدول التالي:

الجدول رقم (03-15): جدول نتائج الرقابة الجبائية للتحقيق المحاسبي المصوب

السنوات	2018	2019	2020	2021
C12	1499411.66 دج	1031146.4 دج	899034.24 دج	746943.22 دج
C13	2249117.5 دج	2148221.66 دج	1872988 دج	2801077 دج
عدد المحققين	12	12	12	12

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المديرية

يتضح لنا من خلال النتائج المبينة في الجدول المتعلقة بالمردودية المالية المتوسطة للقضية الواحدة أن أعلى قيمة محققة سنة 2018 وتوالت في الانخفاض حتى 2021، حيث نلاحظ أنه كلما زاد عدد الملفات انخفضت المرردودية الخاصة في هذا التحقيق، ومن المؤشر C_{13} نستخلص أن مردودية المحقق الواحد قد بلغت أعلى قيمة لها سنة 2021 بقيمة 2801077 دج وهذا راجع لكثرة الملفات، أما أسوء قيمة تم الحصول عليها كانت في 2020، وفي هذه السنة قد لاحظنا انخفاضا شديدا وهذا راجع لعرقلة عمل المحققين لسنة 2020 وهذا راجع إلى أزمة (كوفيد 19). التي عرقلت سير التحقيق بين المحققين و المكلفين بالضرائب خاصة المتعلقة بالتبريرات التي تكون ضمن ملفات التحقيق.

خلاصة الفصل

بعد دراستنا لجانب التطبيقي على مستوى مديرية الضرائب لولاية تيارت تعرفنا على المديرية ومختلف هيكلها والمهام الموكلة لها، ومن خلال الدراسة الميدانية المتمثلة في التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية التي قمنا باكتشاف دور إيجابي الذي يقوم به المحققون لاكتشاف الأخطاء ومحاولات الغش والتهرب الضريبي من طرف المكلفين، ومن خلال ما هو مصرح به وما هو موجود فعلا، حيث تم استرجاع المبالغ المالية المنهوبة، وتطرقنا إلى دراسة تحليلية لمختلف النتائج والأنشطة الضريبية على مستوى المديرية باستعمال مؤشرات الرقابة الهامة للفترة الممتدة من 2018 الى 2021. من حيث عدد الملفات المبرمجة لتحقيق والملفات المنجزة ومتوسط التحصيل المالي لكل نوع من التحقيق ولكل محقق، ومن خلالها تم استرجاع مبالغ معتبرة وهذا ما يدل على فعالية الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب لولاية تيارت

خاتمة

تعتبر الضرائب أحد أهم الموارد الأساسية للدولة، لذا لا بد الحفاظ عليها من خلال وضع نظام جبائي محكم يكون مبنيا على وسائل مادية متطورة من جهة، ووسائل بشرية في الميدان من جهة أخرى، و الدولة في الأونة الأخيرة تسعى جاهدة لزيادة الحصيلة الضريبية و لعل الرقابة الجبائية أحسن وسيلة ردعية تلجأ لها الإدارة الجبائية لاسترجاع حقوق الخزينة و استيراد القيم المستحقة، لذا يستوجب على الإدارة الجبائية أن تلعب دورها في مجال الرقابة الجبائية بتوفير كل الوسائل المادية و البشرية و التشريعية المساعدة على تطوير المعايير الميدانية خاصة التحقيقات المحاسبية و البحث عن المعلومات ذات الطابع الجبائي التي تتسم بالمصدقية، و ذلك باعتبار أن الرقابة الجبائية الفعالة هي الحل الوحيد لمحاربة ظاهرتي التهرب و الغش الضريبي، ما يؤدي إلى توسيع الوعاء الضريبي بفرض ضرائب و رسوم إضافية مما يعني تحصيل موارد مالية أكثر و توجيهها لأغراض تحقيق التنمية المحلية.

لقد حولنا في هذا البحث دراسة فعالية الرقابة الجبائية انطلاقا من تعريف العام حول الرقابة الجبائية و مكوناتها و كل الوسائل القانونية و الهيكلية و البشرية المتاحة لها من المشرع الجزائري على الحد و قضاء التهرب و الغش الضريبي الذي هو بدوره سبب في ظهور وخلق للرقابة الجبائية و يعد خطرا على خزينة العمومية حيث تتجلى مظاهر الفعالية في مدى جودة تسيير و تنفيذ التحقيقات مبرمجة و مسطرة مخرولة للإدارة الجبائية و على كفاءة و خبرة المحققين على كشف و استرداد إيرادات المتستر عليها أي أن فعالية الرقابة الجبائية هي تنفيذ الجيد للبرنامج المسطر و تحصيل جميع الإيرادات المتهرب منها .

وقد قمنا بدراسة فعالية عمليات الرقابة الجبائية المنفذة من طرف الإدارة الجبائية من خلال مجموعة من مؤشرات التسيير المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية المركزية في تقييم الأداء الإدارية الجبائية، حيث تبين هذه المؤشرات مدى فعالية مختلف أشكال الرقابة و التحقيق المنفذة خلال الفترة الزمنية المدروسة، سواء فيما يتعلق بمؤشر تنفيذ برنامج التحقيق، أو بمؤشر مردودية عمليات التحقيق.

اختبار صحة الفرضيات:

قدم في المقدمة العامة من هذا البحث ثلاث فرضيات يمكن الحكم على صحتها من عدمها من خلال ما يلي:

- بخصوص الفرضية الأولى المتعلقة بتحقيق فعالية التحقيق المحاسبي من خلال تنفيذ برنامج التحقيق الجبائي و تحصيل مردودية من الملفات المدروسة لقد تحققت فرضية من خلال الدراسة أثبتت هذه المؤشرات أن تحقيق

محاسبي من ناحية تنفيذ البرنامج محقق بنسب جيد جدا الى ممتازة وان هذا تحقيق يحقق مردودية كبير كونه من أهم التحقيقات.

- بخصوص الفرضية الثانية المتعلق بتحقيق فعالية الرقابة الجبائية بفضل تنفيذ البرنامج سنوي للتحقيق المصوب في المحاسبة تصريجات المكلفين ومردودية المتوسطة للقضية الواحدة والمحقق الواحد لقد تحققت الفرضية كانت نتائج هذا النوع من التحقيقات ممتاز وإيجابية على مستوى مديرية الضرائب من ناحية تنفيذ البرنامج وعدم وجود تأخير في تحقيق أما من ناحية تحصيل كانت مقبولة.

- بخصوص الفرضية الثالث المتعلقة ب امكانية تفعيل الرقابة الجبائية من خلال التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف عن طريق اتمام جميع القضايا المسطرة والمبرجة للتحقيق الفرضية محققة لقد حقق هذا تحقيق جميع البرامج مسطرة بنسبة ممتازة وحقق مردودية مقبولة جدا حسب الدراسة وبتالي قد ساعد في زيادة في فعالية الرقابة الجبائية خاصة على مستوى المديرية.

نتائج الدراسة:

- انخفاض الوعي الضريبي الجبائي لدى فئة كبيرة من المكلفين كان سببا في عدم التزام المكلفين بالأداء واجباتهم التصريحية وامتناع عن إيداع تصريحاتهم الجبائية.
- التحقيق المحاسبي أحسن أشكال الرقابة الجبائية من حيث المردودية المالية حيث يمكن للإدارة اكتشاف التهرب الضريبي لحجم التدقيق المركز فيه وشمولية جميع جوانب تصريح المكلف
- التحقيق المصوب رغم انه من أشكال الرقابة المستحدثة لكنه ضعيف من حيث مردودية.
- التحقيقات الجبائية كتحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ذات مردودية ايجابي جدا لشمولية تحقيق فيها لجميع المداخل المكلف.
- مؤشرات تنفيذ البرنامج الجبائي تساعد جهاز المركزي للإدارة الجبائية على معرفة جودة التحقيق في تصريجات خاصة بالمكلفين بالضريبة ومدى فعاليته.
- مؤشرات المرتبطة بنتائج الرقابة الجبائية تساهم في تحديد مدى كفاءة المحققين أثناء التحقيق الجبائي ومدى تحصيل المسترجع للخزينة العمومية.
- تكمن فعالية الرقابة الجبائية في مدى تحقيق الادارة الجبائية وهي المديرية الضرائب للبرنامج المسطر وهو التحري عن التهرب الضريبي للملفات المشكوك فيها وعلى قدرة استرجاع إيرادات الخزينة العمومية.
- مستوى برجة تحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ضئيل جدا نظرا لحجم الوعاء الضريبي لولاية تيارت على مستوى المديرية العامة للضرائب.

- اكتشفنا ان ازمة الكوفيد19 قد عرقلت سير تحقيق وتأخيرهِ وتالي خلق تأثير سلبي على مستوى الخزينة العمومية.

التوصيات:

- تقديم تحفيزات لعمال الإدارة الجبائية بتخصيص مكافآت سنوية لهم من مبالغ التحصيلات لزيادة مردود يتهم ونزاهتهم وبالتالي رفع كفاءتهم وأدائهم.
- تحسين الموارد والإمكانات البشرية لإدارة الرقابة الجبائية عن طريق رفع كفاءة أعوان الرقابة الجبائية بتكوين متخصصين في هذا المجال.
- تدعيم الإدارة الجبائية بعدد كافي من المحققين والمفتشين بهدف رفع نسب تغطية عمليات الرقابة للنسيج الجبائي، وتفعيل عمليات التدخل والرقابة الميدانية للنسيج الجبائي بهدف جمع أكبر قدر ممكن من المعلومات.
- تكثيف الجهود الرامية إلى تحسين درجة الوعي الجبائي لدى المكلفين بالضريبة بالاستعانة بمختلف وسائل الإعلام السمعية والمرئية والمقروءة، باستخدام مواقع الإنترنت بهدف تحفيزهم المكلفين على أداء واجباتهم الضريبة وفق الأحكام القانون بشكل طوعي وتعزيز جسور الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلف.
- تحسين نوعية برمجة الملفات خاصة ما تعلق منها بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.
- يجب ألا تبقى الجهود التي تبذل في عملية مكافحة التهرب والغش الضريبيين، في شكل حملات ظرفية ومؤقتة، بل يجب أن تكون تدخلات مختلف مصالح الإدارة الجبائية دائمة وبدون انقطاع في إطار منظم، من أجل التأكيد على التواجد الدائم للإدارة الجبائية ميدانيا عن طريق التدخلات المستمرة وعمليات الرقابة المكثفة والتحقيق الدقيق والشامل.
- إدراج الرقمنة في التصريحات واستعمال الذكاء الاصطناعي في تسيير وتحليل البيانات متحصل عليها من المكلفين لتقليل الوقت والمجهودات.

آفاق البحث:

- آثار انتقال من النظام الجزائي الى النظام الحقيقي على إيرادات الخزينة العمومية
- تقييم فعالية المحقق الجبائي في تحسين جودة التحصيلات
- دور الوعي الضريبي في رفع من إيرادات الدولة

قائمة المصادر

والمراجع

أولاً: قائمة المراجع:

1. الكتب
2. اعاد حمود القيسي، المالية العامة و التشريع الضريبي، الطبعة الاولى، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2011.
3. بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
4. سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية. 2000،
5. دراز عبد المجيد، المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، سنة 1984.
6. دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب، 2007.
7. سعيد عبد العزيز عثمان،، النظم الضريبية-مدخل تحليلي مقارنة- الدار الجامعية للنشر و الطبع و التوزيع ، الاسكندرية، 2002..
8. المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية- بين النظرية والتطبيق - الدار الجامعية، الإسكندرية. 2001،
9. عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2006.
10. عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000.
11. علي العربي وعبد المعطي عساف،، إدارة المالية العامة،، جامعة الإسكندرية، مصر،، دون تاريخ.
12. علي عبد الله سليمان، شرح قانون العقوبات الجزائري (القسم العام)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.
13. فوزي عطوي، المالية العامة-النظم الضريبية- منشورات الحلبي، الجزائر، 2003.
14. فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، لبنان، 1972.
15. ميثاق المكلف بالضريبة، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2010.
16. يسرى أبو العلاء، محمد الصغير بعلي، المالية العامة ، دار العلوم للنشر و التوزيع ، الجزائر، 2003.
2. المذكرات والرسائل العلمية:

17. بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم !اقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، تخصص: نقود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، 2010-2011.
18. بلعطوى نبيل وحميداني رفيق، الضريبة على أرباح الشركات، مذكر تخرج لنيل شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية، تخصص إدارة أعمال، كلية علوم اقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، دفعة 2003.
19. بن كردة رشيدة، أثر التهرب الضريبي على التنمية الاقتصادية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم، 2016/2017، الجزائر.
20. سليمان عتير "دور الرقابة المالية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011-2012.
21. عبد المنعم فوزي، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002.
22. فتيحة بوحلوف، نعمة قنطور، أثر الوعي الضريبي في الحد من التهرب الضريبي (دراسة ميدانية على عينة من دافعي الضرائب ولاية جيجل)، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل، 2018/2019.
23. قاشي يوسف، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2015.
24. قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي، مذكرة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحيى فارس المدية، 2009.
25. قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2013/2014.
26. كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي دراسة حالة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص: اقتصاد مالية دولية، جامعة المدية، الجزائر، 2011-2012.

27. لواج عبد الرحيم، فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريجات الجبائية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل)، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في شعبة علوم التسيير تخصص ادارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل، 2015/2016/الجزائر.
28. لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي)، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2010/2011، الجزائر.
29. محمد بلول، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي، 2016/2017، الجزائر.
30. نجاه نوى، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2015.
31. وهلي بوعلام، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة -دراسة حالة الجزائر-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، الجزائر، 2012.
32. رحمة نابتي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي -دراسة مقارنة-، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسنطينة، الجزائر، 2013-2014.
3. المجالات والمقالات العلمية:
33. بوزيد سفيان، التهرب الضريبي... مفهوم وقياس، مجلة المالية والأسواق، جامعة مستغانم، الجزائر، د س.
34. حسين عاشور جبر العتاي، فيصل سرحان عبود العزاوي، التخطيط للحد من ظاهرة التهرب الضريبي من خلال تنمية عدالة توزيع الأعباء الضريبية على المكلفين (بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب في العراق)، مجلة دراسات محاسبية ومالية (JAFS)، المجلد 03، العدد 44، الفصل 3، 2018م.
35. الرقابة الجبائية، نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، العدد 58، 2012.
36. عادل بن عبد الله، عادل مستاري «حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية»، مجلة المفكر، العدد الرابع، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2009.

37. لواج عبد الرحيم، درغوم محفوظ، " تقييم فعالية الرقابة الجبائية المعقدة في ظل إعادة هيكلة المصالح الخارجية للإدارة الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب الولائية جيغل للفترة 2010-2019"، مجلة البشائر الاقتصادية، مجلد 07، العدد 03، جامعة بشار، الجزائر، 2021.
38. مصطفى عوادي، نصر رحال، التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلة الأولى، العدد الأول، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2016.
39. مولاي الحسن تمازي، مصدر ثقافة المواطنة في علاقة الخاضع بالضريبة بالإدارة الجبائية المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية عدد مزدوج 44 - 45، ماي 2002.
40. ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وأثاره على الاقتصاد الوطني، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 10، العدد 14، 01-01-2010.
4. المؤتمرات والملتقيات:
41. وهلي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة - حالة الجزائر-، الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، الجزائر، 20-21 أكتوبر 2009.
5. المحاضرات:
42. أستاذ شحمي، التشريع الجبائي، محاضرات غير منشورة، فرع محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، سنة 2002.
43. بن جوزي محمد، مقدمة لطلبة محاسبة وضرائب، محاضرات غير منشورة، كلية علوم اقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2003-2015.
44. محمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسات، مكتبة الشركات الجزائرية، بوداود، الجزائر، 2009.
6. قوانين ومراسيم التنفيذية:
45. المادة 01 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 20، الصادرة بتاريخ 2009/03/29.
46. المادة 09، القانون التجاري، الأمانة العامة للحكومة، الجزائر، 2007.

47. المادة 12، من المرسوم التنفيذي رقم 91-60 مؤرخ في 23/02/1991، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 09، الصادرة بتاريخ 27/02/1991.
48. المادة 166 من قانون الإجراءات الجبائية، 2022.
49. المادة 18، الفقرة 01، قانون الإجراءات الجبائية، 2014.
50. المادة 183، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2022.
51. المادة 190، الفقرة 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة، المطبوعة الرسمية، الجزائر، 2009.
52. المادة 20 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم وفقا للمادة 37 من قانون المالية لسنة 2009.
53. المادة 25 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 20، الصادرة بتاريخ 29/03/2009.
54. المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية.
55. المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية.
56. المادة 18، من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017، المدرسة العامة للضرائب، وزارة المالية.
57. المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة، 2020.

ثانيا: المراجع باللغة اللاتينية

58. André Barilari, **Lexique fiscal**, 2ème édition, DALLOZ, Paris, 1992.
59. **La flagrance fiscale pour un contrôle fiscal plus efficace, bulletin d'information de la direction général des impôts N° 68, 2013.**
60. Pierre Bel trame ; **La fiscalité en France** ; 6ème Édition 98.
61. Raymond Mizellec ; **Finance Publique** ; France.

ثالثا: المواقع الإلكترونية

62. <https://www.mfdgi.gov.dz/>

الملاحق

IMPORTANT !

من هذا التاريخ يجب أن يتم الرجوع
إلى المصنفات التالية

La présente déclaration doit
être déposée à la recette des
impôts dans les **VINGT**
PREMIERS JOURS DU MOIS.

**الضرائب و الرسوم المحصلة فوراً أو عن طريق الإقطاع من المصدر
تصريح بوجوب تقديم حافظة الضريبة بالتسديد
IMPOTS ET TAXES PERÇUS AU COMPTANT OU PAR VOIE DE
RETENUE A LA SOURCE
DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU - AVIS DE VERSEMENT**

M (الرمز)
البيانات الشخصية
(الاسم - لقب - اسم الشركة)
البيان / Profession :
الطريق :
M (nom et prénom - raison sociale)
Activité / Profession :
Adresse :

200 الشهر
200 السنة
Mois de 200
..... Trimestre 200

التاريخ الجاري
A RAPPELER
OBLIGATOIREMENT

NIS:
NIF:
Article d'imposition :

الرسوم على النشاط المهني المعدل
Taxe sur l'activité professionnelle au taux de 2%

Code	Opérations imposables	العمليات الدائنة للمريبة	رقم الأعمال	Chiffre d'affaires	رقم الأعمال	Chiffre d'affaires imposable	Recettes professionnelles imposables	Montant à payer (en DA)
C 1 A 11	Affaires bénéficiant d'une réduction de 50%	أعمال مستحقة للمريبة						
C 1 A 12	Affaires bénéficiant d'une réduction de 30%	أعمال مستحقة للمريبة						
C 1 A 13	Affaires sans réduction	أعمال مستحقة للمريبة						
C 1 A 14	Affaires exonérées	أعمال مستحقة للمريبة						
C 1 A 20	Recettes professionnelles (Professions libérales)	أعمال مستحقة للمريبة						
1	Préciser autres taux de réduction le cas échéant	TOTAL						

Code	Acomptes IBS	التسديدات على الحساب المحاسبية على أرباح الشركات	Montant à payer (en DA)
E 1 M 10	Acompte provisionnel	Détermination des acomptes provisionnels	
2	TOTAL	TOTAL	

Code	Catégories de revenus soumis à une retenue à la source IRG ou IBS	الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجر والإقطاعات الأخرى من المصدر في ذات / ض. ا. ش.	Taux	Montant à payer (en DA)
E 1 L 20	IRG/ Traitements salariaux, pensions et rentes viagères	الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجر والإقطاعات الأخرى من المصدر في ذات / ض. ا. ش. <td>Barème</td> <td></td>	Barème	
E 1 L 30	IRG/ Revenus des créances, dépôts et cautionnements		10%	
E 1 L 40	IRG/ Bénéfices distribués par les sociétés de capitaux, libérateur		15%	
E 1 L 60	IRG/ Revenus des bons de caisse anonymes		50%	
E 1 L 80	IRG/ Autres retenues à la source		%	
E 1 M 30	IBS/ Revenus des entreprises étrangères non installées en Algérie (prestations de services) (1)		24%	
E 1 M 40	IBS/ Autres retenues à la source		%	
3	(1) Joindre relevé détaillé des retenues à la source par entreprise.	TOTAL		

حقوق الطابع			
Code	Opérations imposables	Chiffre d'affaires imposable	Montant à payer (en DA)
E 2 E 00		%	
		%	
		%	
4			TOTAL

الضرائب و الرسوم الغير واردة اعسلاء			
Code	Opérations imposables	Chiffre d'affaires Imposable	Montant à payer (en DA)
		%	
		%	
		%	
5			TOTAL

RECAPITULATION (EN DA)		التجميع (ج)	الضرائب و الرسوم الغير واردة اعسلاء	الضرائب و الرسوم الغير واردة اعسلاء
1 - TAP.	C/500 026/A	يشهد بصحة و صدق محتوى هذا التصريح و توافقه مع الوثائق المحاسبية.	الضرائب و الرسوم الغير واردة اعسلاء	الضرائب و الرسوم الغير واردة اعسلاء
2 - AP / IBS.	C/201 001/M1	Certifié sincère et véritable le contenu de la présente déclaration et conforme aux documents comptables.		
3.1 - IRG salaires.	C/201 001/100	A le Cachet, signature.		
3.2 - IRG / Autres ret. sources.	C/201 001/101/A/B/C			
3.3 - IBS/ Ret. à la source.	C/201 001/M2 et 3			
- TIC.	C/201 003/303/A/B			
4 - Droits de timbre.	C/201 002/201			
5 - Autres.	C/.....			
6 - TVA.	C/500 020/A			
MONTANT TOTAL A PAYER				

Code	Opérations imposables	Chiffre d'affaires Imposable	Taux	Montant à payer (en DA)
			%	
			%	
			%	
5				TOTAL

Code	Opérations imposables	Chiffre d'affaires Imposable	Taux	Montant à payer (en DA)
			%	
			%	
			%	
5				TOTAL

Code	Opérations imposables	Chiffre d'affaires Imposable	Taux	Montant à payer (en DA)
			%	
			%	
			%	
5				TOTAL

Code	Opérations imposables	Chiffre d'affaires Imposable	Taux	Montant à payer (en DA)
			%	
			%	
			%	
5				TOTAL

IMPORTANT !

من هذا التاريخ يجب أن يقدم الإقرار الضريبي خلال العشرين يوم الأولى
La présente déclaration doit être déposée à la recette des impôts dans les **VINGT PREMIERS JOURS DU MOIS.**

الضرائب و الرسوم المحصلة قورا أو عن طريق الإقطاع من المصدر
تصريح بعلوم مقدم حافظة إشعل بالتسديد
IMPOTS ET TAXES PERÇUS AU COMPTANT OU PAR VOIE DE RETENUE A LA SOURCE
DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU – AVIS DE VERSEMENT

M (الصيد %) (الاسم - لقب - اسم الشركة)
Activité / Profession : (نوع النشاط)
Adresse : (العنوان)

الدولة الجزائرية
200
Mois de Trimestre 200

التذكير اجباريا
A RAPPPELER
OBLIGATOIREMENT

NIS:
NIF:
Article d'imposition :

سلسلة G n° Su

الرسوم على النشاط المهني بمعدل 2% Taxe sur l'activité professionnelle au taux de 2%

Code	Opérations imposables	المبيعات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires	Chiffre d'affaires imposable	Recettes professionnelles imposables	Montant à payer (en DA)
C 1 A 11	Affaires bénéficiant d'une réduction de 50%					
C 1 A 12	Affaires bénéficiant d'une réduction de 30%					
C 1 A 13	Affaires sans réduction					
C 1 A 14	Affaires exonérées					
C 1 A 20	Recettes professionnelles (Professions libérales)					
1	Préciser autres taux de réduction le cas échéant	TOTAL				

التسديدات على الحساب المصرفية على ارباح الشركات Acomptes IBS

Code	Acomptes IBS	Détermination des acomptes provisionnels	Montant à payer (en DA)
E 1 M 10 Acompte provisionnel		
2	TOTAL		

IRG salaires et autres retenues à la source IRG / IBS الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجر والإقطاعات الأخرى من المصدر من د / ض / اش

Code	Catégories de revenus soumis à une retenue à la source IRG ou IBS	Revenus nets imposables	Taux	Montant à payer (en DA)
E 1 L 20	IRG/ Traitements salariaux, pensions et rentes viagères		Barème	
E 1 L 30	IRG/ Revenus des créances, dépôts et cautionnements		10%	
E 1 L 40	IRG/ Bénéfices distribués par les sociétés de capitaux, libératoire		15%	
E 1 L 60	IRG/ Revenus des bons de caisse anonymes		50%	
E 1 L 80	IRG/ Autres retenues à la source	%	
E 1 M 30	IBS/ Revenus des entreprises étrangères non installées en Algérie (prestations de services) (1)		24%	
E 1 M 40	IBS/ Autres retenues à la source	%	
3	(1) Joindre relevé détaillé des retenues à la source par entreprise.	TOTAL		

وثيقة موجهة للمكلف بالضريبة رقم التعريف الجبائي

تعيين المؤسسة :
النشاط :
العنوان :

الفترة من إلى

حساب النتائج

N - 1		N		القصور
المدین (د.ج)	الدائن (د.ج)	المدین (د.ج)	الدائن (د.ج)	
				المبيعات من البضائع
				المبيعات من المنتجات التامة الصنعة
				تقديم الخدمات
				مبيعات الأشغال
				منتجات الأنشطة الملحقة
				التخفيضات والتنزيلات والمخسومات الممنوحة
				رقم الأعمال الصافي من التخفيضات والتنزيلات والمخسومات
				الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون
				الإنتاج المثبت
				إعانات الإستغلال
				I. إنتاج السنة المالية
				مشتريات البضائع المباعة
				المواد الأولية
				التموينات الأخرى
				تعبيرات المخزونات
				مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة
				مشتريات الأخرى
				التخفيضات والتنزيلات والمخسومات المتحصل عليها عن مشتريات
				التقاويل العام
				الإيجارات
				الصيانة والتصلیحات والرعاية
				أقساط التأمینات
				العاملون الخارجين عن المؤسسة
				أجور الوسطاء والأتعاب
				الإشهار
				التنقلات والمهمات والإستقبالات
				الخدمات الخارجية الأخرى
				التنزيلات والتخفيضات المحسومة لتحصّل عليها عن خدمات خارجية
				II. إستهلاك السنة المالية
				III. القيمة المضافة للإستغلال (II-I)
				أعباء المستخدمين
				الضرائب والرسوم والمدفوعات الماثلة
				IV. إجمالي فائض الإستغلال

وثيقة موجهة للمكلف بالضريبة رقم التعريف الجبائي

تعيين المؤسسة :
النشاط :
العنوان :

السنة المالية المغفلة في

الميزانية (الأصل)

Série G, n°2 (2011)

N - 1	N		الأصل
صافي	صافي	الإهلاكات، المؤونات وخسائر القيمة	المبالغ الإجمالية
			أصول غير جارية
			فارق بين الإقتناء - المنتوج الإيجابي أو السلبي
			تثبيتات معنوية
			تثبيتات عينية
			أراض
			مبان
			تثبيتات عينية أخرى
			تثبيتات ممنوح امتيازها
			تثبيتات يجري إنجازها
			تثبيتات مالية
			سندات موضوعة موضع معادلة
			مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها
			سندات أخرى مثبتة
			قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
			ضرائب مؤجلة على الأصل
			مجموع الأصول غير الجارية
			أصول جارية
			مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ
			حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
			الزبائن
			المدينون الآخرون
			الضرائب وماشبهها
			حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة
			الموجودات وما شابهها
			الأموال الموظفة والأصول مالية الجارية الأخرى
			الخزينة
			مجموع الأصول الجارية
			المجموع العام للأصول

وثيقة موجهة للمكلف بالضريبة رقم التعريف الجبائي

تعيين المؤسسة :
النشاط :
العنوان :

السنة المالية المقفلة في

الميزانية (الخصوم)

N - 1	N	الخصوم
		رؤوس الأموال الخاصة
		رأس مال تم إصداره
		رأس مال غير مستعان به
		علاوات واحتياطات - احتياطات مدمجة (1)
		فوارق إعادة التقييم
		فارق المعادلة (1)
		نتيجة صافية / نتيجة صافية حصة المجمع (1)
		رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد
		حصة الشركة المدمجة (1)
		حصة ذوي الأقلية (1)
		I المجموع
		الخصوم غير الجارية
		قروض وديون مالية
		ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)
		ديون أخرى غير جارية
		مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
		مجموع الخصوم غير الجارية II
		الخصوم الجارية
		موردون وحسابات ملحقه
		ضرائب
		ديون أخرى
		خزينة سلبية
		مجموع الخصوم الجارية III
		مجموع عام للخصوم III + II + I

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

نموذج 0 رقم 4

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية تيارت

مركز الضرائب - تيارت -

تيارت في

المرجع / رقم / م ض ت / م ض م ر م ب / 2022

رسالة مع وصل بالاستلام
رقم

إشعار بالتحقيق المصوب في المحاسبة

لنا الشرف أن نعلمكم ماعدا طلب مقدم من طرفكم مقبول من مصالحنا سوف نحضر بمؤسستكم

بتاريخ على الساعة وذلك لإجراء عمليات مراقبة تخص

و المتعلقة بالسنوات وفق المادة 20 مكرر 1- من قانون الإجراءات الجبائية .

نلتمس منكم أن تضعوا تحت تصرفنا جميع الوثائق و المستندات المحاسبية و التبريرات المرتبطة بالحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المتعلقة بالتحقيق بناء على المادة 20 مكرر - 1 من قانون الإجراءات الجبائية .

إذا تعذر إجراء المراقبة الجبائية بسبب ثبوت طابعها غير المقنع وفق المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية سوف يتم التقييم التلقائي وفق المادة 44 - 1 من قانون الإجراءات الجبائية دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في التشريع الجبائي .

تجدون رفقة هذا الإشعار نسخة من ميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته .

تقبلوا منا فائق التقدير و الاحترام

المحققون

رئيس الفرقة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

نموذج 0 رقم 21

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية تيارت

مركز الضرائب - تيارت -

المرجع / رقم م ض ت / م ض م / م ر م ب / 2021

رسالة مع وصل بالاستلام
رقمإخطار بالتسوية في إطار التحقيق
المصوب في المحاسبة

تبعاً للإشعار بالتحقيق المصوب في المحاسبة رقم/..... المرسل بتاريخ

و الذي من خلاله تم إعلامكم بالتحقيق المصوب في المحاسبة للسنوات

يمس الضرائب و الرسوم التالية

تعلمكم الإدارة أنها مقبلة على تعديل العناصر الأساسية المستخدمة في حساب بعض الضرائب و الرسوم و المطالبة بضرائب إضافية منكم لأسباب الموضحة بهذا الإشعار .

تمنحكم الإدارة فور استلامكم هذا الإشعار مهلة ثلاثون (30) يوماً لإبداء ملاحظتكم أو موافقتكم لهذه الاقتراحات إن عدم الرد خلال المهلة الممنوحة يعتبر قبولا ضمنيا من طرفكم (المادة 5/20 من قانون الإجراءات الجبائية)

نلفت انتباهكم إلى أن الحقوق الناتجة عن هذه التعديلات قد تخضع وفق الشروط التي يحددها القانون الى غرامات جبائية.

يمكنكم في إطار الرد خيار طلب جلسة تحكيم حسب الحالة أمام مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب للولاية أو رئيس المركز أو رئيس مصلحة المراقبة و البحث بناء على المادة 20 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

بطلب منكم و قبل انتهاء أجل الرد يمكنكم طلب توضيحات شفوية في مضمون فحوى هذا الإشعار .

لديكم إمكانية الحصول على مساعدة من مستشار من اختياركم لمناقشة هذه المقترحات أو الرد عليها .

تحتوي هذه الرسالة على/..... أوراق ملحقة .

تقبلوا منا فائق التقدير و الاحترام

المحققون

رئيس الفرقة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

نموذج 0 رقم 4

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية تيارت

مركز الضرائب - تيارت -

تيارت في

المرجع / رقم / م ض ت / م ض / م ر م ب / 2021

رسالة مع وصل بالاستلام
رقم

إشعار بالتحقيق في المحاسبية

لنا الشرف أن نعلمكم ماعدا طلب مقدم من طرفكم مقبول من مصالحنا سوف نحضر بمؤسستكم

..... يوم على الساعة وذلك للتحقيق في جميع تصريحاتكم الجبائية المقدمة
للسنوات و المتعلقة بالضرائب و الرسوم التالية
.....

نلتزم منكم ان تضعوا تحت تصرفنا جميع الوثائق و المستندات المحاسبية و مجمل المعلومات و المعطيات المسوكة
بواسطة أنظمة الإعلام الآلي التي ساهمت في تكوين النتائج المحاسبية وفق المادة 20-3 من قانون الإجراءات الجبائية .
أثناء هذا التحقيق يمكنكم طلب مساعدة من مستشار من اختياركم لمناقشة هذه الملاحظات أو الرد عليها .

إذا تعذر إجراء المراقبة الجبائية بسبب ثبوت طابعها غير المقنع وفق المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية سوف يتم
التقييم التلقائي وفق المادة 44-1 من قانون الإجراءات الجبائية دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها
في التشريع الجبائي .

أثناء فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع يمكن أثناء تسليم هذا الإشعار إجراء معاينة مادية للعناصر الطبيعية
للاستغلال و التأكد من وجود المستندات المحاسبية و حالتها بناء على المادة 20 من ق ا ج .

تجدون رفقة هذا الإشعار نسخة من ميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته .

تقبلوا منا فائق التقدير و الاحترام

المحققون

رئيس الفرقة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

نموذج رقم 0 19

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية تيارت

مركز الضرائب - تيارت -

المرجع / رقم / م ض ت / م ض م / م ر م ب / 2021

تيارت في

محضر معاينة العناصر الطبيعية
للاستغلال (المادة 4/20 في ا ج)

نحن الممضون أسفله

.....

.....

انتقلنا يوم على الساعة إلى مكان ممارسة

النشاط/المهنة

الواقع ب

و الممثل من طرف

بصفته

بناءا على تسليمه مقابل وصل إشعار بالتحقيق تحت رقم/..... بتاريخ

لإعلامه بالقيام بعملية معاينة العناصر الطبيعية للاستغلال المبنية بالملحق

المعني حضر المعاينة الفجائية نعم لا

المحققون

اسم صاحب المؤسسة أو ممثله

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

نموذج 0 رقم 13

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية تيارت

مركز الضرائب - تيارت -

المرجع / رقم / م ض ت / م ض م / م ب / 2022

تيارت في

رسالة مع وصل بالاستلام
رقمإشعار بالتسوية في إطار التحقيق في
المحاسبةالسيد ر ت ج
رقم المادة رقم

النشاط / المهنة

العنوان

مؤسستكم معنية بالتحقيق في المحاسبة ابتداء من إلى هذا التحقيق يتعلق
الفترة من إلى و يمس الضرائب و الرسوم التاليةنعلمكم أن الإدارة مقبلة على تعديل العناصر الأساسية المستخدمة في حساب بعض الضرائب و الرسوم و
المطالبة بضرائب إضافية منكم لأسباب موضحة في الملحق .تمنحكم الإدارة أجل أربعون يوما (40) ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار لإبداء ملاحظتكم أو موافقتكم
كما يمكنكم خيار طلب جلسة تحكيم أمام رئيس مركز الضرائب .سيشكل عدم الرد خلال هذه المدة اتفاقا ضمنيا من طرفكم كما نود أن نلفت انتباهكم إلى أن الحقوق الناتجة
عن هذه التعديلات قد تخضع وفق الشروط التي يحددها القانون لغرامات جبائية .لديكم إمكانية الحصول على مساعدة من مستشار من اختياركم لمناقشة هذه المقترحات أو الرد عليها
تحتوي هذه الرسالة على أوراق مرفقة .

تقبلوا منا فائق التقدير و الاحترام

المحقة

رئيس المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث

2/1

هدفت دراستنا هذه الى تسليط الضوء على كيفية تحليل وتقييم فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر بدراسة تحليلية وتقييمية لحالات التحقيقات الجبائية كالتحقيق المحاسبي والتحقيق مصوب والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية باستخدام مؤشرات الرقابة حيث اتبعنا منهج الوصفي التحليلي للإحاطة بمختلف جوانب النظرية للدراسة حيث استخدم منهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي وقد توصلت هذه نتائج الدراسة الى تنفيذ البرنامج المسطر وتحقيق أهداف الإدارة الجبائية متمثلة في التحصيل المالي لإيرادات الخزينة العمومية.

الكلمات المفتاحية: رقابة جبائية، ضريبة، تحقيق محاسبي، محاسبة وجباية، تحقيق معمق.

Summary

This study aimed to shed light on how to analyze and evaluate the effectiveness of fiscal control in Algeria with an analytical and evaluative study of the cases of fiscal investigations, such as accounting investigation, corrected investigation, and in-depth investigation of the overall fiscal situation using control indicators. These results of the study led to the implementation of the lined program and the achievement of the objectives of the fiscal administration represented in the financial collection of the revenues of the public treasury.

Keywords: fiscal control, tax, accounting investigation, accounting and collection, in-depth investigation.