

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد الصديق بن يحي - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم: علوم المالية والمحاسبة

## العنوان

تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي  
- دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل -

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة  
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

إعداد الطلبة :

• سنيغد جميلة

• مغريش إيمان

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

رئيسا	جامعة جيجل	أستاذ محاضر "أ"	الأستاذ: أحمية فاتح
مشرفا ومقرار	جامعة جيجل	أستاذ مساعد "أ"	الأستاذ: لواج عبد الرحيم
مناقشا	جامعة جيجل	أستاذ محاضر "ب"	الأستاذ: سلامنة محمد

السنة الجامعية: 2023/2022



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد الصديق بن يحي - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم: علوم المالية والمحاسبة

## العنوان

تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي  
- دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل -

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة  
تخصص: محاسبة وجباية معمة

إعداد الطلبة :

• سنيغد جميلة

• مغريش إيمان

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

رئيسا	جامعة جيجل	أستاذ محاضر "أ"	الأستاذ: أحمية فاتح
مشرفا ومقرار	جامعة جيجل	أستاذ مساعد "أ"	الأستاذ: لواج عبد الرحيم
مناقشا	جامعة جيجل	أستاذ محاضر "ب"	الأستاذ: سلامنة محمد

السنة الجامعية: 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# شكر و عرفان

الشكر لله الواحد الصمد الذي خلقنا فسوانا ومن كل خير اعطانا والى طريق العلم هداانا.

نحمده ابلغ حمد على توفيقه لنا في انجاز هذا العمل، وعملا بقوله صلى الله عليه

وسلم: "من لم يشكر الناس لم يشكر الله". رواه احمد الترمذي

نتقدم بالشكر الجزيل والعرفان الجميل وأطيب التقدير الى الاستاذ المشرف:

**"لواج عبد الرحيم"**

الذي رافقنا طيلة هذا المشوار، ولم يبخل علينا بنصائحه القيمة وصبره وشغفه للبحث

العلمي، وشجعنا على البحث لإتمام هذا العمل على أحسن وجه.

كما نشكر الطقم البيداغوجي لجامعة محمد الصديق بن يحيى جيغل خاصة رئيس

القسم الذي وفر لنا جميع الظروف لمتابعة الدراسة في بيئة أكاديمية ملائمة

كما نتقدم بأسمى عبارات الشكر الى كل من تركوا بصماتهم على صفحات هذه المذكرة

من قريب او بعيد.

# إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم وصلى الله على نبينا محمد صلى الله عليه وسلم وعلى اله وصحبه أجمعين .

أهدي عملي إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب والحنان إلى من كانت سند دائما لي

إلى بسمة حياتي " أمي الغالية "

أهدي هذا النجاح إلى تلك الروح الطيبة تغمدها الرحمان في فسيح جناته

الذي لو كان بجانبني اليوم لكان فخورا جدا ولاعتبر نجاحي أعظم انتصاراته .

إلى من اشتاق لرؤيته " أبي رحمه الله "

أقدم خالص شكري لعائلتي التي قدمت لي كل الدعم وكانوا دائما بجانبني اشكر أيضا أصدقائي الذين

ساندوني ووقفوا بجانبني اشكر أيضا زميلتي في العمل "جميلة".

# إيمان

بسم الله والحمد لله

أهدي ثمرة جهدي إلى من شجعتني على المثابرة طوال عمري، إلى القلب المعطاء " أمي الحبيبة "

إلى من به أعلو، وعليه أرتكز، إلى الرجل الأبرز في حياتي " أبي العزيز "

إلى من بدلوا جهدا في مساعدتي وكانوا سندا لي " إخوتي وأخواتي "

إلى أسرتي إلى زملائي وأصدقائي، إلى كل من ساهم ولو بحرف في حياتي الدراسية...

واشكرا من رافقتني في هذا العمل زميلتي " إيمان "

# جميلة

# فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	البسمة
I	الشكر والتقدير
II	الإهداء
IV	فهرس المحتويات
VIII	قائمة الجداول
XI	قائمة الأشكال
XIII	قائمة الملاحق
أ - ج	مقدمة عامة
<b>الفصل الأول: الإطار العام للتحقيق في المحاسبة</b>	
7	تمهيد
8	المبحث الأول: ماهية التحقيق في المحاسبة
8	المطلب الأول: الرقابة الجبائية التعريف والأشكال
11	المطلب الثاني: مفهوم التحقيق في المحاسبة
12	المطلب الثالث: مجال تطبيق التحقيق في المحاسبة
15	المبحث الثاني: مراحل سير عملية التحقيق في المحاسبة
15	المطلب الأول: المرحلة التحضيرية لعملية التحقيق
17	المطلب الثاني: فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون
23	المطلب الثالث: المرحلة الختامية لعملية التحقيق المحاسبي
29	المبحث الثالث: ضمانات المكلفين الخاضعين للتحقيق في المحاسبة
29	المطلب الأول: الضمانات الممنوحة للمكلف قبل البدء في التحقيق في المحاسبة
31	المطلب الثاني: الضمانات الممنوحة للمكلف اثناء تنفيذ التحقيق في المحاسبة
35	المطلب الثالث: ضمانات الممنوحة للمكلف بعد انتهاء التحقيق في المحاسبة
37	المبحث الرابع: فعالية التحقيق في المحاسبة
37	المطلب الأول: مفهوم الفعالية في المجال الجبائي
39	المطلب الثاني: مؤشرات قياس فعالية الرقابة الجبائية
45	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: الإطار النظري لظاهرة التهرب الضريبي</b>	
47	تمهيد

48	المبحث الأول: ماهية التهرب والغش الضريبي
48	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي
49	المطلب الثاني: الغش الجبائي: المفهوم والأركان
52	المطلب الثالث: أسباب التهرب الضريبي
53	المبحث الثاني : أساليب التهرب الضريبي
54	المطلب الأول: التهرب عن طريق العمليات المحاسبية
57	المطلب الثاني : التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية
60	المبحث الثالث: آثار التهرب الضريبي
61	المطلب الأول: الآثار الاقتصادية لتهرب الضريبي
64	المطلب الثاني: الآثار المالية لتهرب الضريبي
66	المطلب الثالث: الآثار الاجتماعية لتهرب الضريبي
68	المبحث الرابع: العقوبات الجبائية المفروضة على مرتكبي التهرب الضريبي
68	المطلب الأول: العقوبات الجبائية
72	المطلب الثاني: العقوبات الجزائية
76	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة في الحد من التهرب الضريبي</b>	
78	تمهيد
79	المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب لولاية جيجل
79	المطلب الأول: لمحة تعريفية لمديرية الضرائب لولاية جيجل
80	المطلب الثاني: التعريف بمركز الضرائب لولاية جيجل وهيكله التنظيمي
85	المطلب الثالث: مجال اختصاص مركز الضرائب لولاية جيجل
87	المبحث الثاني: دراسة حالة التحقيق في المحاسبة
87	المطلب الأول: مرحلة تمهيدية لعملية التحقيق
88	المطلب الثاني: فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون
97	المطلب الثالث: دراسة رد المكلف وتبليغ النتائج النهائية
101	المبحث الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة
102	المطلب الأول: دراسة مؤشر التنفيذ ومؤشر التغطية لبرنامج التحقيق في المحاسبة
104	المطلب الثاني: المطلب الثاني: دراسة الحصيلة المالية للتحقيق في المحاسبة
106	المطلب الثالث: مقارنة نتائج التحقيق في المحاسبة مع مختلف أشكال التحقيق الجبائي

109	خلاصة الفصل
111	خاتمة عامة
115	قائمة المراجع
122	الملاحق
131	الملخص

# قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
26	إعادة تشكيل لرقم الأعمال انطلاقاً من العناصر المادية بالنسبة للمؤسسة إنتاجية	1
26	إعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقاً من العناصر المادية بالنسبة للمؤسسة تجارية	2
27	إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقاً من الإيرادات	3
27	إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقاً من الفوترة	4
57	معدلات الإهلاك	5
69	العقوبات المترتبة عن غياب التصريح أو التأخر في تقديمه	6
70	عقوبات النقص والغش في التصريحات	7
71	العقوبات المترتبة عن تأخير الدفع	8
90	تشكيل رقم الأعمال المفوتر الغير مصرح به	9
91	رقم الأعمال المفوتر المعدل	10
91	إعادة تشكيل رقم الأعمال المفوتر لسنوات 2016، 2017، 2018، 2019	11
92	تسوية الرسم على النشاط المهني للفترة 2016، 2017، 2018، 2019	12
93	تسوية الرسم على الرسم على القيمة المضافة 2016، 2017، 2018، 2019	13
94	جدول تلخيصي لأرباح وخسائر الصرف سنتي 2016، 2017	14
94	جدول قسط الإهلاك الخطي لسنة 2017	15
95	إعادة تشكيل الربح لسنوات 2016، 2017، 2018، 2019	16
96	تسوية الضريبة على أرباح الشركات	17
96	تحديد الأساس الخاضع على الدخل الإجمالي / اقتطاع من مصدر	18
97	تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي / اقتطاع من مصدر	19
98	تسوية الرسم على النشاط المهني (التبليغ النهائي)	20
99	تسوية الرسم على القيمة المضافة (التبليغ النهائي)	21
99	جدول تشكيل الربح (التبليغ النهائي)	22
100	تسوية الضريبة على أرباح الشركات (التبليغ النهائي)	23
100	تحديد الأساس الخاضع على الدخل الإجمالي / اقتطاع من مصدر النهائي	24
100	الضريبة على الدخل الإجمالي / اقتطاع من مصدر (التبليغ النهائي)	25
101	جدول تلخيص الحقوق والغرامات الواجب دفعها (التبليغ النهائي)	26
102	تطور مؤشر تنفيذ برنامج التحقيق في المحاسبة للفترة من 2016 إلى 2022	27
103	تطور مؤشر تغطية التحقيق في المحاسبة لنسيج الجبائي	28

# قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
64	منحنى لافر (laffer).	1
82	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية جيجل	2
104	تطور نتائج التحقيق المحاسبي خلال الفترة الممتدة من 2016 إلى 2022	3
105	المردودية المالية المتوسطة للقضية الواحدة والمحقق الواحد	4
106	مقارنة متوسط مردودية المالية للقضية الواحدة لمختلف أشكال التحقيق الجبائي خلال الفترة الممتدة من 2016 إلى غاية 2022	5
107	توزيع حصيلة التحقيق في المحاسبة والتحقق المصوب حسب طبيعة الضرائب خلال الفترة الممتدة من 2016 إلى غاية 2022	6

# قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
1	الإشعار بالتحقيق
2	ميثاق المكلف بالضريبة
3	إشعار باستلام المستندات اللازمة لتحقيق
4	إعذار
5	محضر معاينة
6	إشعار بإعادة التقييم الأولي
7	المقبوضات لسنتي 2016 و 2017
8	أرباح وخسائر الصرف المحصلة من مبيعات لسنتي 2016 و 2017
9	إشعار الإبلاغ النهائي

مقدمة عامة

تعتبر الضرائب أهم مورد مالي تعتمد عليه الدولة في تمويل خزيرتها وتغطية نفقاتها العامة، وقد تزايدت أهميتها بزيادة حصيلتها في هيكل الإيرادات العامة، لا يقتصر دورها على الجانب المالي فقط بل تهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، إلا أن ضمان سلامة تحقيق تلك الأهداف وضمن تطبيقها يتوقف إلى حد بعيد على مدى استجابة المكلفين للالتزامهم الضريبي.

باعتبار أن النظام الجزائري على غرار كثير من أنظمة دول العالم يعتمد على التصريحات يمنح للمكلف كامل الحرية بالتصريح بمدخله وأرباحه المحققة، ونظرا لضعف الوعي الضريبي لهذا الأخير ونظرته إلى النظام الضريبي على أنه يؤثر على مركزه المالي ويقلل من أرباحه ومدخله مما يدفعه إلى التهرب من دفع مستحققاته الضريبية منتهج في ذلك عدة طرق سواء كانت مشروعة أو غير مشروعة.

تعد الرقابة الجبائية أمرا حتميا باعتبارها أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية تسمح بمراقبة التصريحات والتأكد من صحتها وصدقها تهدف إلى الحفاظ على الأموال العامة من الضياع، ومن أجل ضمان تنفيذ علميات الرقابة الجبائية بكفاءة أكثر عمل المشرع الجزائري على تنويع أشكالها بين الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية، وتحديث إجراءات تنفيذها باستمرار لمواكبة تطور أساليب التهرب والغش المستخدمة من طرف المكلف.

من بين أشكال الرقابة الجبائية المعقدة المعمول بها في النظام الضريبي الجزائري نجد التحقيق في المحاسبة والذي يعد من أقدم أشكال الرقابة والذي تم إدراجه بموجب الإصلاح الجبائي لسنة 1992، يمارس من طرف محققين ذو كفاءة وخبرة في الشقين المحاسبي والجبائي يساهم بشكل كبير في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من خلال قيام المحققين بالتأكد من صدق التصريحات المكتتبه من طرف المكلف عن طريق فحص محاسبته من حيث الشكل والمضمون ومن ثم اكتشاف مختلف الاغفالات والتجاوزات واسترجاع الحقوق الضريبية لمتهرب من دفعها بطريقة ودية من طرف المكلفين بالضريبة غير النزهاء .

### ❖ إشكالية البحث:

على ضوء ما سبق يمكن صياغة الإشكالية التالية:

ما مدى فعالية التحقيق في المحاسبة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في مركز الضرائب لولاية

جيجل؟

### ❖ التساؤلات الفرعية:

من أجل الإحاطة بكل جوانب الموضوع ومحاولة للإجابة على الإشكالية الرئيسية لهذا البحث قمنا

بتقسيم الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يتم تنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي ضمن الآجال المخطط لها والمبرمجة من طرف المديرية العامة للضرائب؟

- هل يسمح تنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي المعتمد تحقيق نسب تغطية مقبولة للنسيج الجبائي؟

- هل يضمن تنفيذ مختلف عمليات التحقيق في المحاسبة على مستوى مركز الضرائب جيجل تعزيز حصيلة الإيرادات الجبائية والحد من التهرب الضريبي؟

### ❖ فرضيات الدراسة:

للإجابة عن التساؤلات الفرعية السابقة نقترح الفرضيات التالية والتي تعتبر كإجابات أولية لنقطة انطلاق هذا البحث:

- يتم تنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي ضمن الأجل المخطط لها والمبرمجة من طرف المديرية العامة للضرائب.
- تسمح برامج التحقيق في المحاسبة بتحقيق نسب تغطية مقبولة لنسيج الجبائي مما يساهم في محاربة أحسن لظاهرة التهرب الضريبي.
- يمكن انجاز برامج التحقيق في المحاسبة على مستوى مركز الضرائب جيجل في استرجاع حقوق ضريبية معتبرة وبالتالي الحد من التهرب الضريبي

### ❖ أهمية الموضوع:

نظرا للآثار التي تتسبب فيها ظاهرة التهرب الضريبي خاصة وأنها تؤدي إلى تضييع مبالغ ضخمة على خزينة الدولة ألزم الأمر لضرورة محاربة هذه الظاهرة، وهنا تتجلى أهمية التحقيق في المحاسبة كونه من أهم وأفضل الوسائل المستخدمة في محاربة ظاهرة التهرب الضريبي، حيث يعمل على اكتشاف مختلف الأخطاء الموجودة على مستوى التصريحات المكتتبه من طرف المكلف، ومن تم يعاد تشكيل الأسس الخاضعة لضريبة واسترجاع مبالغ مالية هامة متهرب منها.

### ❖ أهداف الدراسة:

- تبيان الأساليب المستخدمة في عمليات التهرب الضريبي والآثار الناجمة عنها.
- التعرف على مراحل وإجراءات تنفيذ التحقيق في المحاسبة.
- تسليط الضوء حول تقييم مدى فعالية التحقيق في المحاسبة في الكشف عن حالات التهرب والغش الضريبيين في ولاية جيجل عن طريق الدراسة الميدانية على مستوى مركز الضرائب لولاية جيجل.

### ❖ المنهج المتبع والأدوات المستخدمة:

من أجل الإجابة على إشكالية الموضوع واختبار صحة الفرضيات المذكورة أعلاه اعتمدنا على المنهج الوصفي أجل استعراض مختلف المفاهيم النظرية والأساسية سواء ما تعلق بالتحقيق في المحاسبة أو التهرب الضريبي، والمنهج التحليلي في الدراسة التطبيقية لتحليل مختلف الإحصائيات المجمعة من مركز الضرائب لولاية جيجل وتقييم النتائج المتوصل إليها.

الأدوات المستخدمة تم الاعتماد على مختلف القوانين والتشريعات الجبائية، الكتب، مجلات، ملتقيات، دراسات السابقة، الأدوات الإحصائية .

❖ أسباب اختيار الموضوع:

توجد عديد من الأسباب دفعتنا إلى اختيار هذا الموضوع، يمكن إدراج البعض منها فيما يلي:

أسباب موضوعية:

- معرفة الدور الفعال الذي يلعبه التحقيق في المحاسبة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي والحفاظ على أموال الخزينة العامة من الضياع.

- نظرا للأهمية الكبيرة التي تحتلها الضرائب.

أسباب ذاتية:

- الميل الشخصي لدراسة مواضيع تخص الجباية.

- علاقة الموضوع بتخصصنا (محاسبة وجباية معمقة) وتناسبه مع قدراتنا المعرفية المكتسبة خلال المسيرة الدراسية.

- تطوير القدرة الذاتية ورفع مستوى المعرفة العلمية في هذا المجال.

❖ إطار الدراسة:

لكل بحث حدود زمنية ومكانية تتمثل في:

- الإطار المكاني: تمت الدراسة على مستوى مركز الضرائب لولاية جيجل.

- الإطار الزمني: تتحصر فترة الدراسة الميدانية من سنة 2016 إلى غاية 2022.

❖ الدراسات السابقة:

- سميرة بوعكاز، تحت عنوان "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي"، مذكرة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2014، تناولت الباحثة في هذه الدراسة تشخيص ظاهرة التهرب وواقعها في ظل النظام الضريبي الجزائري وإبراز أهمية التدقيق الجبائي من خلال التأكد من مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية والمحاسبية المكتتبه من طرف المتعاملين الاقتصاديين وكذا معرفة أهم مكونات التدقيق الجبائي، كما هدفت هذه الدراسة إلى اكتشاف العلاقة بين فعالية التدقيق الجبائي ومساهمته في الحد من التهرب الضريبي، واستخدمت في ذلك دراسة تقييمية لنتائج التدقيق بالإضافة إلى دراسة استبثانية، وقد خلصت دراسة الباحثة بعدة نتائج أبرزها، افتقار إدارتنا الضريبية للمراجعين وخاصة المؤهلين والمناسبين لأداء أعمال المراجعة، يكون سببا من أسباب انتشار العديد من أوجه الفساد الإداري وانعدام ثقة المكلفين بالنظام الضريبي ككل، وتراجع معدلات التحصيل الضريبي.

- بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي حالة الجزائر 1999-2009، مذكرة ماجستير، جامعة تلمسان، 2010، هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مدى فعالية الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري وما هي أثرها في مكافحة التهرب الضريبي، اعتمدت على المنهج التحليلي من خلال

تحليل إحصائيات الرقابة الجبائية، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج، تعاني الرقابة الجبائية من نقص الإمكانيات البشرية وعدم كفاءتهم في ظل العدد الهائل من الملفات التي يجب مراقبتها، إضافة إلى ضعف الإمكانيات المادية المتمثلة في قدم المقرات وعدم توفير أجهزة عمل المكاتب ونقص وسائل النقل وضعف الأجور والحوافز المالية.

- عبد الرحيم لواج، " تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة"، مجلة أوراق اقتصادية، جامعة جيجل، الجزائر، العدد 2، السنة 2018: تناولت هذه الدراسة تقييم فعالية التحقيق الجبائي المتمثل في التحقيق المحاسبي باعتباره الوسيلة الأكثر استعمال في إعادة تقويم التصريحات الضريبية المودعة من طرف المكلفين بالضريبة ومن تم استرجاع حصيلة مهمة من الحقوق الضريبية المتهرب من دفعها بطريقة ودية من طرف المكلف، تم تقييم عملية التحقيق المحاسبي باعتماد على مؤشرات الأداء بمديرية الضرائب ولاية جيجل، وقد خلصت الدراسة إلى محدودية فعالية التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي بسبب عدة عوامل أهمها ضعف الإمكانيات البشرية والمادية التي بحوزة مديرية الضرائب.

- دوداح رضوان وبن عربية شيراز، "تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم المداخل تحت إطار الرقابة الجبائية"، مجلة المنهل الاقتصادي، جامعة الوادي، الجزائر، العدد 01، ماي 2022: هدفت هذه الدراسة إلى إبراز فعالية التحقيق المحاسبي على مداخل الرقابة الجبائية، باعتبار التحقيق المحاسبي أداة من أدوات الرقابة الجبائية لتحقيق من مجمل التصريحات الجبائية ومطابقتها مع المعطيات المادية لاكتشاف الأخطاء والتلاعبات سواء عن قصد أو بحسن نية، حيث تمت الدراسة اعتمادا على المنهج التحليلي من أجل تحليل إحصائيات للمداخل خلال الفترة 2010\_2018، وقد خلصت الدراسة أن العلاقة طردية وذات فعالية في التحصيل حيث كلما زاد التحقيق في التصريحات زادت المداخل المتأتية عنها، زيادة عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي والحرص على أن يكون المراقبين ذوي خبرة وكفاءة لاكتشاف الغش والتهرب الضريبي.

نشير إلى نقطة مهمة تتمثل في اختلاف دراستنا عن الدراسات السابقة:

- الدراسة الأولى اعتمدت في الشق التطبيقي على دراسة استنبائية بينما في دراستنا نعتمد على دراسة تحليلية بالاعتماد على الإحصائيات.

- الدراسة الثانية تناولت مختلف أشكال الرقابة الجبائية بينما دراستنا ركزت على شكل واحد التحقيق في المحاسبة.

- الدراسة الثالثة كان الاختلاف في استعمال الباحث لمتغير تصريحات المكلفين بالضريبة بينما دراستنا تناولت متغير ظاهرة التهرب الضريبي وهو فرق جوهري.

- الدراسة الرابعة تختلف في مكان الدراسة الميدانية حيث تم اجراء دراستنا على مستوى مركز الضرائب لولاية جيجل اما الدراسة المعنية فتضمنت دراسة حالة التحقيق في المحاسبة على المستوى الوطني .

❖ صعوبات الدراسة:

لا يخلو أي عمل من الصعوبات، من بين الصعوبات التي واجهتنا في دراسة الموضوع تتمثل:  
- نقص في المراجع العلمية خاصة منها الكتب المتعلقة بتحقيق في المحاسبة.

❖ خطة الدراسة:

من أجل الإمام بمختلف جوانب موضوع الدراسة سنقوم بتقسيم هذا البحث إلى ثلاث فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي، تطرقنا فيها إلى ما يلي:

- **الفصل الأول** بعنوان الإطار العام لتحقيق في المحاسبة تناولنا فيه أربعة مباحث وهي على التوالي: ماهية التحقيق في المحاسبة، مراحل سير عملية التحقيق في المحاسبة، ضمانات المكلفين الخاضعين لتحقيق في المحاسبة، فعالية التحقيق في المحاسبة.

- **الفصل الثاني** تحت عنوان الإطار النظري لتهرب الضريبي تناولنا فيه أربعة مباحث وهي على التوالي: ماهية التهرب والغش الضريبي ، أساليب التهرب الضريبي، أثار التهرب الضريبي، العقوبات الجبائية والجزائية المترتبة على التهرب الضريبي.

- **الفصل الثالث** يتضمن الشق التطبيقي من الدراسة، تطرقنا فيه إلى ثلاث مباحث هي: تقديم مركز الضرائب لولاية جيجل، دراسة حالة ميدانية للتحقيق في المحاسبة، تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة المنجز خلال الفترة الممتدة من سنة 2016 الى غاية 2022 بالاعتماد على مؤشرات تقييم الأداء .

## الفصل الأول: الإطار العام للتحقيق في المحاسبة

المبحث الأول: ماهية تحقيق المحاسبة

المبحث الثاني: مراحل سير عملية التحقيق في المحاسبة

المبحث الثالث: ضمانات المكلفين الخاضعين لتحقيق في المحاسبة

المبحث الرابع: فعالية التحقيق في المحاسبة

## تمهيد:

إن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي أي يعطي كامل الحرية للمكلف بالضريبة بالتصريح بمداخله بنفسه، وباعتبار إن الضريبة عبئ على المكلف فهو يحاول بكل الطرق تفتادى هذا العبء عن طريق إخفاء المبالغ الحقيقية والتهرب من دفع الضريبة، ولهذا نجد إدارة الضرائب تعمل على المحافظة على حقوق الخزينة باعتبار أن الضرائب هي أحد أهم موارد الخزينة العامة، وذلك عن طريق القيام برقابة جبائية على مختلف التصريحات المكتتبة من طرف المكلف وهذا من أجل التأكد من صحتها ومصداقيتها، والتحقيق في المحاسبة هو الوسيلة المستعملة من طرف الإدارة الجبائية لتدارك كل نقص في التصريحات، وهو موضوع دراستنا سوف نتطرق إليه بالتفصيل في هذا الفصل.

قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث كالتالي:

المبحث الأول: ماهية التحقيق في المحاسبة.

المبحث الثاني: مراحل سير التحقيق في المحاسبة.

المبحث الثالث: ضمانات المكلفين الخاضعين لتحقيق في المحاسبة.

المبحث الرابع: فعالية التحقيق في المحاسبة.

## المبحث الأول: ماهية التحقيق في المحاسبة

تعتبر الرقابة الجبائية عملية ضرورية تعتمد عليها الإدارة الضريبية تهدف إلى اكتشاف مختلف التجاوزات المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة وتصحيحها من أجل الحفاظ على أموال الخزينة العامة، تتخذ عملية الرقابة الجبائية عدة أشكال من بينها التحقيق في المحاسبة والذي يعد من بين الأشكال الأكثر عمقا عن طريق إجراء تحقيق في تصريحات المكلف بالضريبة وإعادة تأسيس المادة الخاضعة لضريبة، سنحاول من خلال هذا المبحث تقديم مفهوم شامل عن الرقابة الجبائية وأشكالها، وتسليط الضوء على مفهوم التحقيق في المحاسبة.

### المطلب الأول: الرقابة الجبائية: التعريف والأشكال

سننطلق في هذا المطلب إلى تقديم مفهوم شامل لرقابة الجبائية مع تبيان اشكالها كما نتعرف على أهم أهدافها.

#### الفرع الأول: تعريف وأهداف الرقابة الجبائية:

##### 1- تعريف الرقابة الجبائية

لقد قدمت عدة تعاريف للرقابة الجبائية سوف نركز على التعاريف التالية:

- إن الرقابة الجبائية هي مفهوم قانوني ويمكن تعريفها "على أنها السلطة المخولة للإدارة الجبائية لمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق في إتاوة، من أجل اكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة"<sup>1</sup>.

- كما يقصد بها: "مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمحاسبة"<sup>2</sup>.

وعرفت: "أنها فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها،

سواء كانوا ذوي شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها"<sup>3</sup>.

ومما سبق ذكره يمكن القول ان الرقابة الجبائية عبارة عن مجموعة من الإجراءات والعمليات تقوم بها الإدارة الجبائية لتأكد من مدى صحة ما تم التصريح به من طرف المكلف بغية الحد من كل أشكال التلاعب التي يقوم بها المكلف بهدف التهرب من الضريبة.

<sup>1</sup> منصور بن أعمار، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هوم، الجزائر، 2011، ص 13.

<sup>2</sup> عوادي مصطفى وزين بونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مكتبة بن موسى السعيد، ط2، الجزائر، 2011، ص 11.

<sup>3</sup> ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، الملتقى الدولي حول: الأزمة الاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، جامعة سطيف، أيام 20-21 أكتوبر 2009، ص 5.

## 2- أهداف الرقابة الجبائية:

الرقابة الجبائية أداة تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى تحقيق جملة من الأهداف وهي كالتالي:<sup>1</sup>

**1- الهدف القانوني:** ويتمثل هذا الهدف في التأكد من الأخذ بعين الاعتبار القوانين والأنظمة المعمول بها عند قيام المكلف بمختلف التصرفات المالية، وعلى هذا الأساس نجد الرقابة الجبائية تركز على مبدأ المسؤولية والمحاسبة من أجل معاقبة المكلفين بالضريبة على انحراف أو مخالفات يمارسونها لتهرب من مستحقاتهم الجبائية.

**2- الهدف المالي والاقتصادي:** من أجل زيادة في إيرادات الخزينة العمومية تهدف الرقابة في هذا المجال إلى المحافظة على أموال العامة من كل أشكال الضياع.

**3- الهدف الإداري:** فالرقابة الجبائية تعمل على زيادة فعالية الإدارة الجبائية من خلال المعلومات التي تقدمها ويكمن دورها في:

- تساعد الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

- إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.

**4- الهدف الاجتماعي:** ويشمل أساسا:

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة عن طريق تطبيق مبدأ المساواة أمام الضريبة .

- منع ومحاربة انحرافات الممول بكل صورها والمتمثلة في السرقة والإهمال وتقصيره في تحمل واجباته أمام المجتمع.

## الفرع الثاني: أشكال الرقابة الجبائية:

نظرا لتعدد وتنوع طرق ووسائل التهرب الضريبي تقوم الإدارة باتخاذ إجراءات مختلفة لرقابة الجبائية منها ما يتم داخل الهياكل المكلفة بها وذلك ما يعرف بالرقابة الداخلية، ومنها ما يتطلب تنقل المفتشين إلى مقرات المكلفين بالضريبة وتسمى بالرقابة الخارجية، ومنه تنقسم الرقابة الجبائية إلى:

**1- الرقابة الداخلية:** وتعتبر رقابة عامة وهي الرقابة التي تكون في المكاتب تتم من طرف أعوان الإدارة وفقا على الوثائق والمعلومات التي تكون في حوزتهم والتي تلعب دورا هاما فالكشف عن الأخطاء المرتكبة عند إعداد التصريحات الجبائية، وتعمل أيضا على اقتراح الملفات لرقابة الخارجية اعتمادا على مجموعة من المعطيات، وتشمل نوعين من أشكال الرقابة كما يلي:<sup>2</sup>

### 1-1- الرقابة الشكلية:

تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بها والتي تمثل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين لتصريحاتهم أي التأكد من

<sup>1</sup> محمد هادي ضيف الله وآخرون، دور التحقيقات المحاسبية الجبائية في تدقيق تصريحات المكلفين قراءة تحليله لقانون الإجراءات الجبائية الجزائري، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، جامعة الأغواط، العدد3، 2018، ص 203-204.

<sup>2</sup> عبد المالك زين، مساهمة التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، جامعة الوادي، العدد1، 2022، ص 1123.

طريقة تقديم المعلومات والبيانات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تحتويه من معلومات وتلك التي تملكها الإدارة الجبائية.

### 1-2- الرقابة على الوثائق:

وتتم بمراقبة التصريحات السنوية على وجه الخصوص وبدقة أكثر، بحيث يقوم العون المكلف بفحص ومقارنة التصريحات المكتتبة مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة لدى مصلحة الضرائب المنصوص على هذا النوع من الرقابة في قانون الإجراءات الجبائية، حيث تراقب الإدارة الجبائية التصريحات لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة، ويتوجب على المكلفين المعنيين تقديم للإدارة الجبائية مختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها بناء على طلبها.

2- الرقابة الخارجية: وتسمى أيضاً بالرقابة المعمقة وتتمثل في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين بأمكان تواجد نشاطات المكلفين وتهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة وسلامة التصريحات المكتتبة من طرفهم، عن طريق الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللازمة وذلك بهدف محاولة الكشف عن احتمال التهرب الضريبي، حيث تشمل ثلاث أنواع تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

### 2-1- التحقيق في المحاسبة:

هو مجموع العمليات التي يكون الهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة وفحص محاسبتهم، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية حتى تمكن من معرفة مدى مصداقيتها. [سوف نتطرق إلى هذا العنصر في المطالب القادمة بالتفصيل].

### 2-2- التحقيق المصوب:

يعتبر التحقيق المصوب فالمحاسبة إجراء رقابي موجه، يتضمن ضريبة واحدة أو عدة ضرائب بعنوان جزء أو كل المدة غير المتقادمة أو مجموعة معطيات محاسبية متعلقة بمدة لا تقل عن سنة جبائية، وخلال هذا التحقيق لا يمكن مطالبة المكلفين بالضريبة إلا بوثائق تبريرية بسيطة كالفواتير والعقود ووصولاً الطلب، كما لا يمكن أن يؤدي هذا التحقيق في أي حالة من الأحوال فحص معمق وصارم لمجموع المحاسبة، يخضع التحقيق المصوب لنفس القواعد المطبقة في حالة التحقيق العام.

### 2-3- التحقيق العميق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة:

عرفته المديرية العامة لضرائب على أنه: عبارة عن مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، بمعنى التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية... الخ).

<sup>1</sup> بن عودة أمال وآخرون، واقع التحقيق المصوب في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 2، العدد 15، 2019، ص 89.

### المطلب الثاني: مفهوم التحقيق في المحاسبة

منح القانون الجبائي لأعوان الإدارة الضريبية السلطة من أجل القيام بتحقيق في مختلف التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة ولمجمل الضرائب والرسوم التي يخضع لها هذا الأخير والمتعلقة بالسنوات الأربع الأخيرة من أجل اكتشاف مختلف التجاوزات والأخطاء المرتكبة من طرف المكلف بقصد أو بدون قصد.

### الفرع الأول: تعريف التحقيق في المحاسبة

يعرف التحقيق في المحاسبة على أنه: مجموعة العمليات التي تستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى لو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانوناً) والتأكد من تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.<sup>1</sup>

حسب ما جاء في المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية يعرف التحقيق في المحاسبة كما يلي " إن التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة، يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانوناً من طرف المصلحة".<sup>2</sup>

قد عرفه الباحث Daniel Richer بأنه "مجموعة العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما ومقارنة النتائج مع المعطيات المادية ومراقبة مدى دقة وسلامة التصريحات المكتتبه ووضع التعديلات اللازمة إذا اقتضى الأمر".<sup>3</sup>

وبناء على التعاريف السابقة نستخلص أن التحقيق في المحاسبة هو تحقيق معمق في محاسبة المكلفين بالضريبة يطبق على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الملزمين بمسك محاسبة منتظمة، حيث يقوم بهذه العملية محققين جبائيين لتأكد من مصداقية التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة عن طريق التدخل المباشر للأماكن التي يزاول فيها المكلفين نشاطهم وفحص مختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية المتعلقة بالمكلف والتي تعكس الوضعية الفعلية لنشاط الحقيقي المتعلق بالمؤسسة وذلك بهدف القضاء على التهرب الضريبي.

<sup>1</sup> لعبد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هوم، ط3، الجزائر، 2008، ص 37 .

<sup>2</sup> المادة 20، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة لضرائب، 2023.

<sup>3</sup> بوشري عبد الغني وآخرون، أثر التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب والغش الضريبيين دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2000-2017، مجلة التكامل الاقتصادي، جامعة أحمد دراية، العدد 01، 2021، ص 122.

### الفرع الثاني: خصائص التحقيق في المحاسبة

يتميز التحقيق في المحاسبة بعدة خصائص أبرزها:<sup>1</sup>

- مبرمج أي يتم تطبيقه وفق برنامج محدد مسبقا ويكون غير فجائي بالنسبة للمكلف نظرا لإلزامية إعلامه بخضوعه لتحقيق المحاسبي قبل مباشرة تنفيذه من طرف المحقق.
- يتم تطبيق هذا الشكل الرقابي خارج مكاتب الإدارة الجبائية أي في مقر المؤسسة الخاضعة للتحقيق في المحاسبة، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة بوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة تم إقرارها قانونا.
- يهدف بصورة أساسية إلى فحص الدفاتر المحاسبية للمكلف بالضريبة ويمتاز بالدقة والعمق، حيث يشمل كل أنواع الضرائب التي يخضع لها المكلف لسنوات الأربع الأخيرة للنشاط.
- يتم إجراء هذا النوع من التحقيق من طرف الأعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل فقط ويتمتعون بكفاءة وخبرة عالية في مجال المحاسبة.
- تختص فرق التحقيق التابعة للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بتنفيذ هذا الشكل الرقابي على مستوى الولائي، أما على المستوى الجهوي فتتولى مصلحة الأبحاث والمراجعات الجهوية مهمة تنفيذه.
- يتميز هذا النوع من التحقيق بالشمولية لكونه يشمل كل أنواع الضرائب التي يخضع لها المكلف لأربع سنوات الأخيرة غير متقدمة.

### المطلب الثالث: مجال تطبيق التحقيق في المحاسبة

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى طبيعة النظام الخاضع والأشخاص الخاضعين لتحقيق في المحاسبة واهم الالتزامات المحاسبية والجبائية المفروضة عليهم.

### الفرع الأول: النظام الخاضع لتحقيق في المحاسبة والأشخاص الخاضعين

يعد نظام الريح الحقيقي من أنظمة فرض الضرائب انطلاقا من المبادئ المحاسبية، حيث يبرز أهمية المحاسبة الضريبة باعتبارها إحدى فروع علم المحاسبة والتي تقوم بعرض البيانات المحاسبية اللازمة من أجل تحديد الريح الجبائي وفق لأحكام القانون التجاري، كما أنها تبين جوانب الاختلاف بين المبادئ المحاسبية أو الأحكام القانونية الضريبية، نجد هذا النظام يركز على مبدأ التصريح الجبائي وذلك عن طريق إيداع التصريحات الجبائية بالمادة الخاضعة لضريبة من طرف المكلفين لدى إدارة الضرائب في أجل معينة، حيث تقوم إدارة الضرائب فيما بعد برقابة من أجل تأكد من تلك التصريحات المقدمة من طرف هؤلاء المكلفين والقيام بالتعديلات اللازمة إذا بني على غش.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عبد الرحيم لواج، تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة، مجلة أوراق اقتصادية، جامعة جيجل، العدد 02، 2018، ص 47-48.

<sup>2</sup> بوعلام ولهي، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة، مذكرة دكتوراه، جامعة سطيف، 2012، ص 80.

- يخضع لنظام الحقيقي<sup>1</sup>:

- الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون نشاطا صناعيا، تجاريا أو غير تجاري أو حرفيا وكذا التعاونيات الفنية والتقليدية التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي ثمانية ملايين دينار (8.000.000).
- أنشطة الترقية العقارية وتقسيم الأراضي.
- أنشطة ستراد السلع والبضائع الموجهة لإعادة البيع على حالها.
- أنشطة شراء.
- إعادة البيع على حالها، الممارسة حسب شروط البيع بالجملة.
- الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء.
- الأنشطة الممارسة من طرف العيادات والمؤسسات الصحية الخاصة، وكذا مخابر التحاليل الطبية.
- أنشطة الإطعام والفندقة المصنفة.
- لعمليات تكرير وإعادة رسكلة المعادن النفيسة، وصانعي وتجار المصنوعات كم الذهب والبلاتين.
- الأشغال العمومية والري.

#### الفرع الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة الخاضعين لتحقيق

يجب على المكلف بالضريبة أن يكون على دراية تامة بمختلف الالتزامات التي يخضع لها عند الرقابة الجبائية كما يجب عليه احترامها سواء كانت التزامات ذات طابع محاسبي أو ذات طابع جبائي.

#### 1- التزامات ذات طابع محاسبي:

أن المكلف بالضريبة الذي يخضع لنظام الحقيقي ملزم بمسك محاسبة منتظمة وكاملة ومتسلسلة وصحيحة ومقتعة وذلك وفقا لما نص عليه النظام المحاسبي المالي، نصت القوانين 9 و10 من القانون التجاري على ضرورة مسك دفاتر محاسبيه بشكل إجباري، والاحتفاظ بها لمدة عشر سنوات وتمثل هذه الوثائق في:

- دفتر اليومية: تسجل فيه كافة العمليات المحاسبية يوما بيوم ويتم تعزيز هذه العمليات المسجلة بمستندات تكون الدليل الملموس الذي يؤكد وجود عملية وانها تمت فعلا وتمثل أساسا في قوائم (البيع والشراء)، عقود الإيجار، الإشعارات الدائنة والمدينة،<sup>2</sup> وجاء في المادة 9 من القانون التجاري "كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر يومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاوله وان يراجع على أقل نتائج هذه العمليات شهريا يشترط إن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن منها مراجعة تلك العمليات اليومية".<sup>3</sup>
- دفتر الجرد: هو دفتر مفيد لكل من التاجر والدائنين يمكنهم من معرفة حقيقة المركز المالي له، كما يمكن الدائنين من معرفة ما لديهم من حقوق وما عليهم من التزامات، لهذا فهو إلزامي حيث يجرى الجرد لمرة واحدة

<sup>1</sup> المادة 282 مكرر، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة لضرائب، 2022، ص 106.

<sup>2</sup> خالص صافي صالح، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر، ص23.

<sup>3</sup> المادة 9، من قانون التجاري.

في السنة على الأقل،<sup>1</sup> حيث نصت المادة 10 من القانون التجاري "يجب عليه أيضا أن يجري سنويا جرد لعناصر أصول وخصوم مقاولته وان يقلل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد" كما انه يجب ترقيم صفحات مل من الدفترين ويكون توقيع عليهما من طرف قاضي المحكمة، كما انه لا يتم الكتابة في الهوامش وخطوها من البياض وهذا ما نصت عليه المادة 11 من القانون التجاري: "يمسك دفتر اليومية ودفتر الجرد بحسب التاريخ وبدون ترك البياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش "أن يكون كل من الدفترين يخلو من كل بياض ولا يتم الكتابة في الهوامش وضرورة ترقيم الصفحات ويكون توقيع عليها من طرف قاضي المحكمة".<sup>2</sup>

## 2- التزامات ذات طابع الجبائي:

من أجل تنظيم العلاقة بين كل من الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة وكذا تسهيل التواصل بينهم فرضت التزامات من المشرع الجبائي، وتتمثل في تقديم المكلف للإدارة معلومات تهدف مباشرة إلى تحديد أسس الضريبة مع إلزامية احترام المكلف لمواعيد وتواريخ تسليم هذه التصريحات للهيئة الجبائية المكلفة قانونا،<sup>3</sup> وتتمثل هذه التصريحات في:

- **التصريح بالوجود:** يعتبر هذا النوع من التصريحات ذو أهمية بالغة، من خلال هذا التصريح يتسنى للإدارة الجبائية الحصول على معلومات حول بروز ضريبة جديدة ومعرفة مكلف جديد وكذا تمكن الإدارة من معرفة سكن ممارسة النشاط وتاريخ بدايته، وهذا يسهل عليها تحديد الضرائب ومواعيد تحصيلها،<sup>4</sup> حيث يخضع لهذا النوع من التصريح المكلفين بالضريبة الجدد، والذين يخضعون لضريبة الجزافية الوحيدة والضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح شركات، إذ يتم الاكتتاب فيه في أجل أقصاه 30 يوم ابتداء من بدا النشاط، يتم التصريح بالوجود لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة نشاطهم، يجب أن يتضمن التصريح بالوجود المعلومات التالية: الاسم واللقب، العنوان بالجزائر وخارج الجزائر.<sup>5</sup>

- **التصريح الشهري:** وهو تصريح وحيد يعتبر كجدول إشعار بالضريبة والرسوم المحصلة نقدا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر، يتم الاكتتاب في هذا التصريح في سلسلة ج 50 من طرف المؤسسات التابعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة، وذلك في أجل العشرين اليوم الأول من الشهر ويتم إيداعه لدى قابضة الضرائب التي يتبع لها مقر المؤسسة.

- **التصريح السنوي:** ألزم القانون الجبائي عدد من المكلفين بالضرائب على المداخيل والأرباح سواء كانت أشخاص طبيعيين أو شركات باكتتاب تصريحات تعبر عن هذه الأرباح والمداخيل، حيث يتم اكتتاب التصريح

<sup>1</sup> فريجات إسماعيل، الإطار القانوني للرقابة الجبائية، الملتقى الوطني حول: الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة قلمة، يومي 28 و 29 أكتوبر 2015، ص 11.

<sup>2</sup> المادة 10 و 11، القانون التجاري.

<sup>3</sup> فريدة زناتي، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة ماجستير، جامعة بومرداس، 2012، ص 25.

<sup>4</sup> مروان لعلوي، إجراءات التحقيق في لمحاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة بومرداس، 2018، ص 56.

<sup>5</sup> الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة لضرائب، 2021.

السنوي لدى مفتشية الضرائب بـمكان فرض الضريبة، وذلك قبل 30 أبريل الموالي لتاريخ إقفال الحسابات يتضمن كشوفات مستخرجة من العمليات التي قام به.

- التصريح بالتنازل والتوقف عن النشاط أو الوفاة:

في حالة التنازل أو التوقف (الكلي أو الجزئي) عن نشاط المكلف خاضع للنظام الحقيقي عليه أن يكتتب في أجل عشرة 10 أيام ما يلي:

- تصريح إجمالي بالمداخيل التي لم تفرض عليها ضريبة.

تصريح خاص بالمداخيل الصنفية.

وهذه التصريحات يجب أن تودع في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التنازل أو التوقف عن النشاط، وفي

حالة وفاة مستغل خاضع للنظام الحقيقي، فإن المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من قبل ذوي

المتوفى خلال ستة أشهر التي تتبع تاريخ الوفاة.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: مراحل سير عملية التحقيق في المحاسبة

كما نعلم أنه قبل البدء في أي عملية يجب وضع إجراءات أولية يتم الاعتماد عليها، حيث نجد الإدارة

الجبائية وضعت إجراءات وقواعد يعتمد عليها المحققون عند قيامهم بعملية التحقيق في المحاسبة بدءاً بالمرحلة

التمهيدية وصولاً إلى المرحلة النهائية، وهذا من أجل تسهيل أعمالهم والوصول إلى الهدف المرجو.

#### المطلب الأول: المرحلة التحضيرية لعملية التحقيق.

يتم في هذه المرحلة برمجة الملفات الخاضعة للتحقيق في المحاسبية وذلك حسب الإمكانيات المادية

والبشرية للإدارة الجبائية، وهي مرحلة ذات أهمية بالغة كون فعالية عمليات التحقيق في المحاسبة مرتبط بها،

حيث يتحكم في اختيار المكلفين عدة معايير، بعدها يتم سحب وفحص الملف الجبائي.

#### الفرع الأول: إعداد برنامج التحقيق في المحاسبة

1- اقتراح ملفات التحقيق: تعتبر هذه المرحلة مهمة لإعداد برنامج التحقيق، تقوم مفتشية الضرائب في هذه

المرحلة بانتقاء أولي للملفات الخاضعة للتحقيق، بعدها يتم إرسال قائمة إلى مديرية الولاية لضرائب حيث تقوم

هذه الأخيرة بالانتقاء الثاني للملفات بالاعتماد على معايير خاصة، بعدها ترسل إلى المديرية الجهوية لضرائب

حيث تقوم المديرية الجهوية باختيار الملفات الواجب البحث فيها، ثم يتم تحويلها إلى مديرية البحث والمراجعات

وبالضبط إلى المديرية الفرعية للبرمجة، حيث تقوم هذه الأخيرة بتحليل الاقتراحات المعتمدة في ذلك على معايير

معينة خاصة برقم الأعمال.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سبق ذكره، ص 79-80.

<sup>2</sup> عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، ط1، الجزائر، 2012، ص 57.

## 2- معايير انتقاء الملفات عند إعداد برنامج التحقيق الجبائي<sup>1</sup>:

- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين والذي يعكس أهمية حجم النشاط الممارس من قبل المكلفين بالضريبة.
- تكرار نتائج العجز والأرباح الضعيفة مقارنة بأهمية رقم الأعمال المصرح به وطبيعة النشاط الممارس.
- القيمة المضافة الضعيفة جدا مقارنة بحجم النشاط الممارس.
- ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش المعتادة والمطبقة في قطاعات النشاط الممارس.
- الرصيد الدائن المتكرر للرسم على القيمة المضافة المسترجعة على عمليات الشراء.
- التقلبات الهامة جدا في أسس الإخضاع المصرح بها خلال المدة القانونية لتقادم.
- الاستفادة السابقة من المزايا والتحفيزات الجبائية.
- تغير مقرات الإقامة وتغيير المقرات الاجتماعية للمؤسسات والشركات.
- عدم وجود ارتباط بين المستوى المعيشي لمستغلي المؤسسات وأصحاب المهن الحرة والمداخيل التي يصرحون بها، بالإضافة إلى انه يجب برمجة كل شخص قام بتحقيق نفقات ظاهرة ومفرطة دون وجود مداخيل معروفة أو دون معرفة مصدر الدخل.
- عند التوقف عن النشاط أو تصريح بالإفلاس يجب أن يقابله برمجة فورية لتحقيق الجبائي لتحديد خلفية مثل هذه التصرفات.

### الفرع الثاني: سحب وفحص الملفات الجبائية

- 1- **سحب الملف الجبائي:** "يعد ملفا جبائيا، مجموعة الوثائق الضرورية والخاصة المتعلقة بالمؤسسة، حيث يتضمن كل التصريحات، من بينها التصريح السنوي، كذا الاتصالات، الإشعارات والمراسلات الموجهة إلى المكلف بالضريبة من قبل الإدارة الجبائية"<sup>2</sup>.
- حيث يسمح التشريع الجبائي للمحقق سحب ملف المكلف الذي يتم اختياره ليخضع لتحقيق من قبل مفتشية الضرائب التابع لها، يقوم المحقق ببعض الأعمال الأولية والتمهيدية في المكتب بهدف معرفة الوضعية الحقيقية للمكلف والتأكد من نظامية التصريحات حيث يقوم بـ:
- دراسة الملف بخصوص الرسم على القيمة المضافة والضرائب على رقم الأعمال ومختلف الضرائب والرسم
  - الاتصال بالجهات الخارجية التي لها علاقة بالمكلف من خلال ممارسة حق الاطلاع، وهذا من أجل

<sup>1</sup> عبد القادر بوعزة ولكصاسي إبراهيم، فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن مظاهر التهرب الجبائي، مجلة التكامل الاقتصادي، جامعة ادرار، العدد 10، 2016، ص 295.

<sup>2</sup> عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 63.

استكمال ما هو ناقص في الملفات وجلب معلومات تساعد المراقب في عملية التحقيق سواء كان على مستوى الممولين الزبائن، البنوك والمصارف، مصالح الجمارك.<sup>1</sup>

**2- إجراء مقارنة للميزانيات، جدول النتائج:** حيث يقوم المحقق بملأ استمارتين أساسيتين وهما الحالة المقارنة للميزانيات وكشف المحاسبة، تتم عملية الملء بناء على المعلومات التي يتضمنها الملف الجبائي للمكلف الخاضع لرقابه الجبائية والمتمثلة أساسا في المعلومات الموجودة في الميزانية وجدول النتائج لسنوات الأربعة محل التحقيق والتي لم يمسه التقادم، يقوم بهذه العملية من أجل تحديد ومعرفة الشكل الخارجي لمحاسبة المكلف ومن تم استخراج الفروقات والتطورات التي تحدث على مستوى كل الحسابات.

بعد قيام المحقق بمرحلة جمع المعلومات، يقوم بإرسال إشعار إلى المكلف بإجراء رقابة الجبائية مع احترام كل ما كل ما هو متعلق بالإشعار بالتحقيق، كما أتاح المشرع الجبائي للمحقق أن يقوم برقابة مفاجئة لعناصر المادية للمكلف.<sup>2</sup>

**3- التدخل في عين المكان:** هذه المرحلة تخلق نوع من الثقة بين المكلف والمحقق، تعتبر مرحلة مهمة لأنها تعطي فكرة حول المكلف ومن تم الخروج بملاحظات واستنتاجات.

يقوم المحقق بالإمام بكافة جوانب التنظيم العام للمؤسسة عن طريق إجراء محادثات مع مسيري المؤسسة الخاضعة لرقابه، وكذا معلومات حول وسائلها، مكانتها في السوق، القيام بزيارة المصانع والمحلات التي تسمح للمحقق بجمع المعطيات التي تساعده في فحص المحاسبة (متابعة الإنتاج، الاستثمارات، تقنيات التصنيع).<sup>3</sup>

### المطلب الثاني: فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون

بعد إنهاء المرحلة التمهيديّة لعملية التحقيق في المحاسبة ينتقل العون المحقق إلى فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون.

### الفرع الأول فحص المحاسبة من حيث الشكل

وتتعلق هذه المرحلة بمراقبة الحالة العامة للمحاسبة من خلال التأكد من وجود الوثائق المحاسبية والإجبارية ووثائق الإثبات الأزمة وصحة البيانات المسجلة فيها من ناحية دقة الحسابات وكذا التحقق من تطابق ووثائق الإثبات مع ما هو مسجل في سجلات المحاسبية.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> عبد الغني بوشري، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهريب الضريبي في الجزائر 1999-2009، مذكرة ماجستير، جامعة تلمسان، 2011، ص 125.

<sup>2</sup> سعاد مالح، قدرة التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة القانون العام الجزائري والمقارن، جامعة سيدي بلعباس، العدد 04، 2016، ص 95.

<sup>3</sup> عوادي مصطفى وزين بونس، مرجع سبق ذكره، ص 53.

<sup>4</sup> فاطمة زعزوعه، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه، جامعة تلمسان، 2013، ص 143.

- وهناك ثلاثة مؤشرات تثبت صحة ومصداقية المحاسبة من حيث الشكل وهي:<sup>1</sup>
- التأكد من تاريخ التأشير القانونية لدفاتر ومقارنتها بتاريخ التسجيل للقيود المحاسبية.
  - التأكد من تاريخ شراء الدفاتر الممسوكة ومقارنتها بتاريخ الشراء.
  - التأكد من حالة الدفاتر لممسوكة هل حالتها جيدة جدا بالنسبة لنشاط القديم؟ وهل القيود المحاسبية تدل على أنها مضافة حديثا.... الخ.
- وحتى تكون المحاسبة مقبولة من حيث الشكل يجب أن تكون كاملة ومنتظمة وأن تكون متسلسلة وصحيحة وأن تكون كذلك مقنعة.
- 1- المحاسبة يجب أن تكون كاملة ومنتظمة:** تعتبر المحاسبة كاملة ومنتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد والإجراءات المنصوص عليها قانونا، أي تتوفر على كل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري في مواد 09 إلى 12 التي تحتوي على مجمل السجلات والوثائق اللازمة وأن تتوفر على القواعد عليها في النظام المحاسبي المالي.<sup>2</sup>
- أما الانتظام في المحاسبة يتمثل في:<sup>3</sup>
- يجب أن تكون المحاسبة مفصلة يشمل يسمح بتسجيل ورقابة العمليات المنجزة من قبل المؤسسة.
  - كل كتابة للمحاسبة ترفق بوثائق كتابية مؤرخة وممض عليها من طرف المسؤول عن العملية.
  - مسك الدفاتر المحاسبية بعناية بدون أي تحريف أو شطب أو ترك أي بياض.
  - احترام مبدأ القيد المزدوج في السجلات المحاسبية وهذا وفقا للمبادئ المتعارف عليها.
  - تسجيل مختلف العمليات المحاسبية بالعملة الوطنية " الدينار الجزائري ".
- 2- المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة:** من خلال تأكد المحقق من احتواء المحاسبة على مؤشرات صحيحة ومنتظمة، وحتى تتحقق هذه الأخيرة يجب فحص ميزان المراجعة والتأكد من مساواة الجانب المدين والدائن لليومية العامة مع الجانب المدين والدائن لدفتر الأستاذ، والتأكد من تجانس بين مجاميع ميزان المراجعة مع كل من اليومية العامة ودفتر الاستاذ، وهذا من أجل إعطاء نوع من المصداقية لعمليات نقل قيود اليومية العامة إلى دفتر الأستاذ.
- 3- المحاسبة يجب أن تكون مقنعة:** تكون المحاسبة مقنعة إذا تم إثبات كل العمليات المحاسبية بمستندات ووثائق الإثبات وهي اسمية وحقيقية مثل (وثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن، تبرير عمليات الشراء بواسطة فواتير مستلمة من قبل المورد كوصلات الاستلام واصل الفاتورة).<sup>4</sup>

<sup>1</sup> أحمد بساس، أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، مذكرة الدكتوراه، جامعة الاغواط، 2014، ص 189.

<sup>2</sup> سعاد صالح، مرجع سبق ذكره، ص 97.

<sup>3</sup> إلياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم لبواقي، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، 2011، ص 68.

<sup>4</sup> عوادي مصطفى وزين يونس، مرجع سبق ذكره، ص 55.

الفرع الثاني: فحص المحاسبة من حيث المضمون

بعد إنهاء المكلف من المراقبة الشكلية لمحاسبة المكلف ينتقل إلى المراقبة من حيث المضمون

1- مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية: يتم في هذه المرحلة مراقبة كل من المشتريات والمبيعات والمخزونات.

1-1 مراقبة المشتريات: يمكن أن يقوم المكلف في هذا الإطار بعدة طرق من أجل التهريب من دفع الضريبة.

1-1-1 تضخيم المشتريات: يهدف من ورائه المكلف إلى تخفيض كل من الربح الخام والربح الحقيقي، وهذا يؤدي إلى تخفيض مقدار الضريبة المفروضة، يمكن أن يظهر تحت عدة أشكال من بينها:

- تسجيل مشتريات وهمية غير مبررة بفاتورة شراء.
- القيام بتغيير تاريخ فاتورة قد استعملت منذ فترة طويلة وتسجيلها محاسبيا، أو تسجيل فاتورة وهمية لا تتعلق بأية عملية.

- تسجيل نفس فاتورة الشراء في دفترين مساعدين مختلفين مثل: دفتر الشراء ودفتر العمليات المختلفة.

- التسجيل المحاسبي في الجانب المدين لحساب المشتريات لعمليات الحيازة على عقارات، وآلات والمعدات ومصاريف الصيانة، التي تم تسجيلها في حساب الأعباء العامة.

يمارس هذا النوع من التحايل من قبل المكلفين الذين لا يستطيعون إخفاء رقم أعمالهم كمقاولين أشغال البناء عندما تعمل لصالح الدولة.<sup>1</sup>

1-1-2 تخفيض المشتريات: من الملاحظ انه عند قيام المكلف بتخفيض المشتريات فهذا سيؤدي حتما إلى زيادة الربح، لكن في الحقيقة عند قيام المكلف بهذه العملية سيقابله إخفاء مماثل للإيرادات، ويظهر هذا النوع من التهريب في عدة أشكال من بينها :

- عدم القيام بالتسجيل المحاسبي لفواتير الشراء.
- خفاء مشتريات عن طريق ضمها إلى المصاريف العامة وتسجيلها في حساب تكلفة أخرى.
- ارتكاب أخطاء مادية عمدية (مثل أخطاء حسابية معتمدة مثل عمليات الجمع الخاطئة).
- مشتريات دون فواتير.

- مشتريات تكون معرفة وبهوية خاطئتين.

- مشتريات تمت بالتجزئة (خاصة من قبل المنتج).

وتجدر الإشارة انه في حالة وجود سلع مشتراه دون فواتير فمن الصعب اكتشافها عن طريق فحص

المحاسبة فقط، على المحقق أن يقوم بمراقبة لسلع الموجودة في المخزن و يطلب فواتير الشراء ووصلات الطلب

<sup>1</sup> عبد الغني كحلة، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب ولاية المدية 2000-2010، مذكرة الماجستير، جامعة المدية، 2012، ص 113.

لو الاستلام، كما يمكنه طلب محاسبة تحليلية للمواد الأولية والمنتجات المباعة، والمشتريات بدون فواتير يظهر أن كل من المرددين والعملاء لهم علاقة بالأمر لذا على المحقق إتباعهم.<sup>1</sup>

**1- 2 مراقبة المخزونات:**<sup>2</sup> تتم هذه العملية استنادا إلى مراقبة دفتر الجرد كونه الوثيقة الأولى والأساسية يعتمد عليها المحقق في تحرياته، فقد يكون التخفيض أما في كمية المخزون أو في قيمة المخزون.

- إذا كان الجرد يبين الكميات الحقيقية للمخزون ولكن تقييمها يكون بقيمة أقل من السعر الحقيقي هذا يعني التخفيض في قيمة المخزون.

- الجرد يبين إلا جزء من كمية المخزون الحقيقي وجزء يتم إخفاؤه، هذا يشكل تخفيضا لكمية المخزون، بالإضافة إلى انه يمكن إيجاد الحالتين الاتيين.

ويمكن تمييز ثلاثة فرضيات من خلال مراقبة المخزون:

قيمة المخزون الفعلي اكبر من قيمة المخزون المصرح به (يهدف من ورائه تخفيض الربح أو المشتريات التي تمت بدون فواتير).

- قيمة المخزون الفعلي اقل من قيمة المخزون المصرح به (يهدف إلى تغطية مبيعات دون فواتير).

- قيمة المخزون الفعلي تساوي قيمة المخزون المصرح به (البحث عن طريقة أخرى لتحقيق فهذا لا يعني انتظام المخزونات).

**1- 3- مراقبة المبيعات:** أهم طرق العث التي يعتمد عليها المكلف على مستوى المبيعات:<sup>3</sup>

- عدم تسجيل إيرادات نقدية ناتجة عن بعض المبيعات بدون فواتير.

- تخفيض المبالغ الفعلية لبعض المبيعات.

- إغفال تسجيل بعض الإيرادات (مثل نشاطات بيع المنتجات وبيع الفضلات).

- تسجيل رجوع بضائع وهمية أو اقتطاع مبالغ في الجانب المدين لحساب المبيعات.

- عدم تسجيل اقتطاعات مبالغ البضائع التي استعملها المستغل لحاجاته الشخصية والعائلية.

**2- فحص حسابات الميزانية:**

تبين الميزانية المركز المالي للمؤسسة في لحظة زمنية معينة.

**2- 1 - جانب الأصول:** ينقسم هذا الجانب إلى قسمين:

- **الأصول الثابتة:** تضم كل الاستعمالات التي تزيد درجة سيولتها عن سنة، وتشمل على عناصر الاستثمارات،

يقوم المحقق الجبائي بالنسبة لهذا العنصر بالتأكد من:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> عوادي مصطفى وزين بونس، مرجع سبق ذكره، ص 57.

<sup>2</sup> أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 1، 2014، ص 39-40.

<sup>3</sup> عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 128.

<sup>4</sup> نفس المرجع السابق، ص 130-131.

- الوجود الفعلي لتثبيتات إذ يمكن الإثبات الوهمي لبعض الاستثمارات التي قد أعيدت إلى الموردين وذلك بغرض الزيادة في الاهتلاكات ومنه تضخيم الأعباء بهدف تحقيق النتيجة.
- صحة التسجيلات والمبالغ حيث يمكن للمكلف من أجل إظهار ميزانية ومركز مالي جيد بتضخيم أو تخفيض قيمة الاستثمارات وهذا بهدف تقليل من دفع الضريبة.
- معدلات الاهتلاك المطبقة صحيحة، حيث يؤدي الرفع من الاهتلاكات إلى تضخيم الأعباء، ومن تم التخفيض من النتيجة وبالتالي دفع ضرائب أقل.
- عدم القيام بالتنازل عن التثبيتات التي لها الحق في خصم الرسم على القيمة المضافة خلال فترة الخمسة سنوات، وهذا لأنه عند التنازل عنها قبل اكتمال خمسة سنوات يجب القيام بتسوية وهنا يكون المكلف ملزم على إعادة دفع الضريبة للسنوات المتبقية.<sup>1</sup>
- الأصول المتداولة:
- المخزونات:** وهي جميع العناصر المادية التي تمتلكها المؤسسة الإنتاجية والتي تحتفظ بها في المخزن قصد استعمالها المباشر أو الغير مباشر، حيث ينبغي على المحقق التأكد من:<sup>2</sup>
- صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة من خلال التأكد من ثبات طرق التقييم المتعلقة بالمخزونات من سنة إلى أخرى، والاعتماد على طريقة واحدة لتقييم المخزونات كالطريقة الوارد أولاً الصادر أولاً FIFO أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة CMP، وتأكد من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات تم تسجيلها وفق ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة، ووجود كل الوثائق المدعمة لهذا السجل تكون موجودة فعلاً .
- صحة الجرد وذلك من حيث الحسابات المسجلة في دفاتر المحاسبة تتوقف مع المبالغ المسجلة في بطاقة الجرد سواء من حيث الكميات أو سعر الوحدة والتحقق من صحة قيم المخزون.<sup>3</sup>
- إعادة دفع الرسم على القيم المضافة المسترجعة لمجمل السلع المخزنة في حالة التنازل أو توقفها عن النشاط أو الوفاة.
- مخزون أول المدة للسنة الحالية وهل هو مطابق لمخزون آخر المدة للسنة السابقة.
- حساب الحقوق:** وتتمثل في مجمل الحقوق التي تكسبها المؤسسة عن طريق تعاملها مع الغير حيث يقوم المحقق في هذا العنصر بالتأكد من:<sup>4</sup>
- مقارنة بين يومية المساعدة للمبيعات وحسابات الموجودات وذلك لتأكد من مطابقة الأرصدة والقيام بكشوفات ربط لدى العملاء لمراقبة شرعيتها وصحتها.

<sup>1</sup> عبد الرحيم لواج، فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة جيجل، 2016، ص 108.

<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر، مرجع سبق ذكره، ص 153.

<sup>3</sup> عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 135.

<sup>4</sup> سعاد مالح، مرجع سبق ذكره، ص 99.

- التوافق بين الحساب العام للعملاء مع دفتر الأستاذ ومع ميزان المراجعة الفردي لحساب العملاء مركز على التخفيضات الممنوحة خارج الفواتير.
- الفحص المادي للفواتير قيد الاستلام، القيام بفحص الحركة بين حساب العميل وحساب الجاري للعميل.
- فحص الحسابات المالية بهدف التأكد من توافق التسجيلات المحاسبية والمكشوفات البنكية والتأكد من صحة المشتريات التي تم تسديدها عن طريق البنك .
- وجود كل التسجيلات المتعلقة بتسديدات الزبائن.
- 2-2 - فحص خصوم الميزانية :** يقوم المحقق بتأكد من:<sup>1</sup>
  - فحص كل الزيادات أو التخفيضات التي تطرأ على رأس المال كما أنه إذا قام بتنازل عن أي أسهم أو حصص اجتماعية فعلى المحقق أن يتأكد من دفع الضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بفائض القيمة الناتج عن التنازل.
  - فحص ما إذا كان المكلف قد قام بمسحوبات شخصية أم لا، حيث يقوم بمقارنة بين عمليات الحساب الجاري للمستغل وحساب الموجودات بهدف تحديد هذه المسحوبات.
  - فحص فيما يخص حساب الاحتياطات فعلى المحقق القيام بفحص القانون الأساسي للشركة ومحاضر المداولات لمجلس الإدارة وكذا مراقبة التغيرات في هذا الحساب خلال كل سنة.
  - التأكد من أن المؤونات تم تخصيصها وفقا إلى شروط شكلية والموضوعية، والتي أصبح لا هدف منها وبتالي إعادة إدماجها إلى نتيجة الدورة.
  - تأكد من أن القروض غير وهمية ويطلب كل الوثائق الضرورية من الدورات المتقدمة، كما أنه يتأكد أن دفعات تسديد القروض لم تدمج ضمن تكاليف المؤسسة.
  - مقارنة المبالغ المسجلة في الجانب المدين لحساب الموردين مع يومية الخزينة والصندوق.
- 2-3- مراقبة حسابات التسيير:** بعد إنهاء المحقق من التدقيق في حسابات الميزانية ينتقل إلى التدقيق في حسابات الناتج والتي يمكن للمكلف التهرب من خلالها اعتماد على مجموعة من التجاوزات والأخطاء والمتمثلة أساسا في تضخيم المصاريف وتخفيض الإيرادات.
- 2-3-1- حسابات التكاليف:** خلال مباشرة المؤسسة نشاطها فإنها تتحمل الكثير من التكاليف وذلك وفقا لطبيعة نشاطها ورقم أعمال المحقق فنجد المحقق يسعى إلى:<sup>2</sup>
  - أولا:التأكد من أن الأعباء المصرح بها من طرف المكلف تم خصمها بطريقة قانونية، حيث تقبل الأعباء للخصم إذا استوفت على الشروط العامة لخصم الأعباء والمنصوص عليها في القانون الجبائي والمتمثلة أساسا في :
    - أن تكون مبررة ومثبتة بوثائق ومستندات قانونية.
    - أن تكون مرتبطة بنشاط المكلف وليس شخصية.

<sup>1</sup> عوادي مصطفى وزين يونس، مرجع سبق ذكره، ص 64-65.

<sup>2</sup> عبد الرحيم لواج، فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص110.

- تكون متعلقة بالسنة المالية حقيقة وليست وهمية (حدثت فعلا)،
- ثانيا: يتحقق من أن الأعباء المخصومة والتي تم التصريح بها لم تتعدى السقف المحدد قانونا بالنسبة للأعباء التي حدد لها المشرع وهذا ما تنص عليه المادة 169 من قانون ضرائب مباشرة والرسوم منها كما يعمل المحقق على فحص الأعباء والتدقيق في الحسابات التالية:<sup>1</sup>
- استهلاكات السلع والمواد الأولية: يعمل المحقق على ثبات صحة هذا الحساب من خلال مقارنة بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة مع مجمل الفواتير، كما أن مصاريف الشراء لا تدخل ضمن حساب التكاليف بحسب طبيعتها بل في حساب المخزونات.
- مصاريف المستخدمين: يعمل العون على التأكد أن الأجور متعلقة بمستخدمي المؤسسة لها علاقة بنشاط استغلالي للمؤسسة، والتأكد من تطابق مبلغ مصاريف المستخدمين في دفتر الأجور مع المبالغ المصرح بها.
- الضرائب والرسوم: التأكد من التسديد الفعلي لمختلف الضرائب، والتأكد من عدم دمج عقوبات التأخير والزيادات في هذا الحساب لأنها غير قابلة للخصم جبايئا.
- المصاريف المالية: وتشمل الفوائد البنكية التي دفعتها المؤسسة نتيجة اقتراضها، يراقبها المحقق اعتمادا على كشوفات الربط وبطاقات المعلومات التي أرسلتها المؤسسات المالية.
- 2-3-2- فحص حسابات الإيرادات: يقوم المحقق في هذا الإطار بفحص:<sup>2</sup>
- مبيعات السلع: يقوم المحقق بفحص عمليات البيع من خلال التأكد من تحقيق المعادلة التالية:

$$\text{الكمية المباعة} = \text{المخزون الأولي} + \text{المشتريات} - \text{المخزون النهائي}$$

- انتظام تسجيل فواتير المبيعات في اليومية العامة واليومية المساعدة؛
- من التسجيل المحاسبي للإيرادات المالية (نواتج الأسهم) الخاضعة لضريبة وأن تكون ضمن وعاء الضريبة.
- من تسجيل الإيرادات التي قد تنتج من مبيعات الفضلات والمهملات والأغلفة المتداولة.
- مراقبة الطلبات المستلمة ووصلات التسليم، وسجلات أمين المخزن، والقيام بكشوف الربط لدى عملاء المؤسسة.

### المطلب الثالث: المرحلة الختامية لعملية التحقيق المحاسبي

بعد الإنهاء من عملية فحص محاسبة المكلف يعمل المحقق على استخلاص النتائج المتحصل عليها وذلك عن طريق الإقرار بمدى صحة أو خطأ التصريحات المقدمة من طرف المكلف، برفض أو قبول محاسبته وإجراء تقويم وتسوية ضريبة في حالة تسجيل تجاوزات أو أخطاء، حيث يتوجب على المحقق الجبايئي إعداد إبلاغ أولي لتعديلات مبينا فيه تلك التجاوزات الضريبة المسجلة وطرق المستعملة في إعادة تأسيس الوعاء الخاضع، ويسلمه

<sup>1</sup> مصطفى عوادي وزين يونس، مرجع سبق ذكره، ص 65.

<sup>2</sup> مصطفى عوادي وزين يونس، نفس المرجع السابق، ص 65.

للمكلف الذي له مدة 40 يوما ليقدم ملاحظاته وتوضيحاته وبناء على تلك التوضيحات يعمل المحقق على إعداد إبلاغ نهائي والذي يبين فيه الحقوق الضائعة الواجبة الاسترجاع للخرينة العمومية.<sup>1</sup>

### الفرع الأول تقييم محاسبة المكلف بالضريبة:

عند إتمام المحقق عملية التحقيق في محاسبة المكلف الخاضع لضريبة يقوم بتقييم تلك المحاسبة والوصول إلى نتائج تتمثل أما في قبولها شكلا ومضموما أو رفضها حسب النصوص القانونية المعمول بها.

**1- قبول المحاسبة:** يتم قبول محاسبة المكلف إلا إذا كانت مطابقة لنصوص وقواعد القانون التجاري ومبادئ المخطط المحاسبي الوطني وتكون المحاسبة مقبولة وفقا لشروط التالية:<sup>2</sup>

- المحاسبة ذات مصداقية وذلك كون الإهمال والإغفال المسجل طفيف ولا يحدث خطورة وهذه الحالة نادرة أو غير موجودة.

- المحاسبة منتظمة بمعنى الدفاتر المحاسبية مطابقة لنصوص القانون التجاري وملتزمة بقواعد المخطط الوطني المحاسبي.

- المحاسبة قاطعة أي إثبات كل العمليات المسجلة بكل الوثائق ومستندات الإثبات والدفاتر المساعدة (فواتير ومذكرات...).

ويتم قبول المحاسبة من قبل العون المحقق وفق حالتين:<sup>3</sup>

- **قبول صريح:** وذلك باقتناعه بان المحاسبة منتظمة ومثبتة وصادقة بدرجة كبيرة وبالتالي فهو ملزم بعدها بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق.

- **القبول الضمني:** ويكون هناك ارتياب ويظهر ذلك عند تسجيل بعض لتجاوزات والانحرافات من قبل المكلف، وهنا يقوم المحقق باللجوء إلى إجراء إلى إجراءات التقويم الثنائي والمقصود به أن يكون هناك تواصل بين المكلف الخاضع للضريبة والمحقق الجبائي للمناقشة وإبداء ملاحظات المكلف بالضريبة حول الانحرافات المسجلة وبناء على ذلك يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال ويجب عليه إعلام المكلف بهذا التقويم وذلك من خلال الإشعار بالتقويم الأولي مع منح مدة لرد على هذا التقويم.

**2- رفض المحاسبة:** قد يقوم المحقق الجبائي برفض محاسبة المكلف استناداً على كثرة الأخطاء الموجودة فيها، ولقد حدد المشرع الجزائري الحالات التي يمكن على أساسها رفض المحاسبة وتتمثل في الحالات التالية:<sup>4</sup>

- عندما يكون مسك الدفاتر الحسابية غير مطابق للأحكام المواد 9 إلى 19 من القانون التجاري والشروط تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة وليفياته.

<sup>1</sup> مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، مذكرة ماجستير، جامعة بومرداس، 2010، ص 11.

<sup>2</sup> أحلام بن صفي الدين، مرجع سبق ذكره، ص 59-58.

<sup>3</sup> سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة دكتوراه، جامعة بسكرة، ص 115.

<sup>4</sup> بن أعمار منصور، الضريبة على أرباح الشركات، دار هومه، ط2، الجزائر، 2011، ص 91.

- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو اغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبية.

**3- إجراء التعديلات:** إن إجراء التعديلات يركز على مدى احترام المكلف للالتزامات الجبائية والمحاسبية.

- **الإجراءات الاعتراضية:** تتعلق هذه الإجراءات بالمكلفين الذين تكون محاسبتهم مقبولة شكلاً ومضموناً وذلك باحترامهم للالتزامات الجبائية والمحاسبية، ويتوجب على الإدارة الجبائية القيام بالتعديلات الضرورية ويجب إبلاغ المكلف بالضريبة بالنتائج المتوصل إليها أثناء عملية الرقابة الجبائية حتى في حالة عدم وجود تعديلات ويمكن إجراء محادثة اعتراضية بين الطرفين حول النتائج المبلغة، ويوجه هذا التبليغ عن طريق رسالة موصى عليها مع الإشعار للاستلام المكلف شخصياً.<sup>1</sup>

- **الفرض التلقائي:** يعتبر الفرض التلقائي من بين الالتزامات الممنوحة للإدارة الضريبية حيث أن فرض الضريبة يتم بصفة أولية استناداً على موقع التصريح به من قبل المكلف الخاضع لضريبة ويتم اللجوء إلى الفرض التلقائي إلا إذا تغافل هؤلاء عند القيام بالتزاماتهم القانونية، ولقد نص قانون الإجراءات الجبائية على العديد من الحالات التي تفرض فيها الضريبة بشكل تلقائي وهي كالتالي:

- عدم القدرة على المراقبة أو التحقيق أو حتى المعاينة.
- عدم اكتتاب كشوف رقم الأعمال بعد شهر على الأقل من أعمار المصلحة لتسوية وضعيته.
- إذا لم يرد على طلبات التوضيح والتبرير التي قدمها المحقق.
- رفض المكلف بالضريبة للخضوع للعمليات الرقابة الجبائية.
- عدم التصريح المكلف بالضريبة بداخل الصافي الإجمالي.<sup>2</sup>

#### الفرع الثاني: إعادة تشكيل القاعدة الخاضعة للضريبة

عندما يتم رفض المحاسبة شكلاً ومضموناً من قبل العون المحقق يقوم بإعادة حساب وتقدير رقم الأعمال الخاضع للضريبة وتختلف عملية إعادة الحساب حسب نوع ونشاط المؤسسة، حيث يقوم المحقق الجبائي باختيار نوع الطريقة التي تتطابق مع المعلومات المتحصل حول وضعية المؤسسة،<sup>3</sup> ومن بين هذه الطرق نجد:

**1- إعادة تشكيل رقم الأعمال بناء على العناصر المادية:** يلجئ المحققون لهذه الطريقة نظراً لبساطتها وأغلب النشاطات تتعلق بهذه الطريقة بخلاف البعض كالمهنة الحرة ومقاولي الأشغال ويصعب تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات الكبرى وذلك لامتلاكها تشكيلات منتجات واسعة وتتجد بسرعة.

ويعتمد إعادة تشكيل رقم الأعمال على مخزون الاستهلاكات والمشتريات وتكون حسب نشاط المؤسسة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> عوادي مصطفى وزين بونس، مرجع سبق ذكره، ص 80.

<sup>2</sup> حسينة قرواط، الفرض التلقائي للضريبة في ظل التحقيق المحاسبي - دراسة حالة -، مجلة الدراسات الجبائية، جامعة بليدة 2، العدد 4، 2015، ص 280.

<sup>3</sup> سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص 115.

<sup>4</sup> عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 164.

حالة مؤسسة إنتاجية: إذا كانت المؤسسة إنتاجية يتم إعادة تشكيل رقم الأعمال عن طريق العناصر المادية: الجدول رقم (01): إعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقاً من العناصر المادية بالنسبة للمؤسسة إنتاجية.

المخزون الأولي للمواد الأولية
(+) مشتريات المواد الأولية
(-) المخزون النهائي من المواد الأولية
= الاستهلاك الخام من لمواد الأولية
(-) نسبة الخسارة أو الضياع %
= الاستهلاكات الصافية من المواد الأولية
(+) مخزون أول المدة من المنتجات التامة المحولة إلى مواد أولية
(-) مخزون آخر المدة من المنتجات التامة المحولة إلى مواد أولية
(=) استهلاكات المؤسسة للمواد الأولية
(-) الاستهلاكات المصرح بها
(=) الفرق أو الإغفال

المصدر: بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 137.

حالة المؤسسة تجارية: في حالة المؤسسة تجارية يتم إعادة تشكيل رقم الأعمال من خلال العناصر المادية: الجدول رقم (02): إعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقاً من العناصر المادية بالنسبة للمؤسسة تجارية.

مخزون أول المدة
(+) المشتريات
(-) مخزون آخر مدة
= الاستهلاك المعاد تأسيسه
(-) الاستهلاك المصرح به
= الفرق أو الإغفال
نسبة الفرق = (الفرق / الاستهلاك المصرح به) × 100
رقم أعمال الإخفاء = رقم الأعمال المصرح به × نسبة الفرق
التقويم النهائي = رقم أعمال الإخفاء - رقم الأعمال المصرح به

المصدر: بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 137.

2- إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على الإيرادات والفوترة

2-1 إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على الإيرادات:

حتى يتم حصر الإيرادات المحققة فعلا من طرف المؤسسة المحقق معها يتم استعمال الحساب المالي والذي يشمل إجمالي لمديونية الصندوق وكذا الأرصدة الدائنة للحسابات البنكية للمؤسسة وأيضاً الأخذ بحساب التغيرات في تسبيقات الزبائن وأرصدهم من بداية الدورة وحتى نهايتها،<sup>1</sup> وهذا الحساب يكون كما يلي:

الجدول رقم (03): إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقاً من الإيرادات.

الصندوق (مجموع المبالغ المدينة)
(+) الحساب البنكي (الجانب المدين للحساب المحاسبي أو الجانب الدائن للحساب البنكي)
= المجموع (تحصيلات الدورة)
(+) تسبيقات الزبائن في 01 جانفي
(-) تسبيقات الزبائن في 31 ديسمبر
(-) رصيد حساب الزبائن في 01 جانفي
(+) رصيد حساب الزبائن في 31 ديسمبر
= رقم الأعمال المقبوض المعاد تأسيسه

المصدر: عوادي مصطفى وزين بونس، مرجع سبق ذكره، ص 86.

يتم مقارنة رقم الأعمال المؤسس مع رقم الأعمال المصرح به من أجل الكشف عن إغفالات أو التخفيضات متوقعة.

2-2 إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على الفوترة:

بالنسبة لمؤسسات الأشغال العمومية تعتبر الفاتورة أساس فرض الضريبة في مجال الضرائب المباشرة وإعادة تأسيس الفواتير لا تكون فقط في التحقيق في الأرصدة وتسبيقات الزبائن وأيضاً التسديدات والفواتير المصرح بها،<sup>2</sup> وإعادة تأسيس رقم الأعمال المفوتر في هذه الحالة كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقاً من الفوترة.

المقبوضات المصرح بها
(-) رصيد حساب الزبائن في 01 جانفي
(+) تسبيقات للزبائن في 01 جانفي
(+) رصيد حساب الزبائن في 31 ديسمبر
(-) تسبيقات حساب الزبائن في 31 ديسمبر
= رقم الأعمال المفوتر

<sup>1</sup> سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص 116.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 116.

(-) رقم الأعمال المصرح به
= الفرق في رقم الاعمال المفوتر

المصدر: بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 138.

حيث أن الفرق يمثل التحصيلات غير المصرح بها الخاضعة لرسم على القيمة المضافة.

### الفرع الثالث: تبليغ نتائج التحقيق المحاسبي

تعتبر هذه المرحلة خلاصة عمل المحقق ويتم إبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق عبر مرحلتين:

**1- التبليغ الأولي:** يجب أن يكون هذا التبليغ مفصلا جيدا ومعللا بطريقة جيدة ومصاغا بحيث يستطيع المكلف فهمه وتسجيل ملاحظته ويسلم للمكلف شخصيا، وذلك خلال المدة المحددة له 40 يوما للرد على التبليغ الأولي في شكل مراسلة مصحوب بوثائق وبيانات تبرر حجته وعدم رضاه بإعادة التقدير والتسوية ويجب على المحقق الالتزام بالرد على تساؤلات المكلف،<sup>1</sup> وحيث يحتوي الإشعار على ما يلي:<sup>2</sup>

- اسم وإمضاء ورتبة العون المرسل.

- الضرائب والرسوم والحقوق والوثائق التي يطلع عليها والفترة محل الرقابة.

- تواريخ بداية ونهاية عمليات التحقيق بعين المكان، تاريخ إرسال الإشعار.

استنادا على هذه الإجراءات يمكن للمكلف بالضريبة أن يعرف مصدر التعديلات ويستطيع أن يطلب من

الإدارة:<sup>3</sup>

- توضيحات مفصلة حتى يستطيع معرفة التعديلات وقبولها.

- درجة تأثير قبوله فيما يخص التزاماته الضريبية بصفة عامة.

### 2- التبليغ النهائي:

يحدد التبليغ النهائي الوضعية النهائية للمصلحة بالنظر إلى الاغفالات المستخرجة من طرف أعوان التحقيق في نهاية عمليات المراقبة " يجب أن يعبر هذا التبليغ عن الحالة الفعلية للمكلف، كما يجب أن يكون مفصلا بشكل جيد، ويقوم المحققون في التبليغ بإعادة النظر في النقاط المتنازع فيها المرفوعة من طرف المكلف، ودراسة ملاحظاته واعتراضاته"، فإذا تم قبول التعديلات والأسس الضريبية الجديدة المرسلة من قبل المحققين، تصبح التصريحات نهائية، وتضع عملية الإرسال النهائي حد لأعمال التحقيق، وهو ما يعرف بإصدار الأوردة من طرف المحققين.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> إلياس قلاب ذبيح، دور الرقابة الجبائية في كبح ظاهرة التهرب الضريبي، الملتقى الوطني حول: الرقابة الجبائية في الجزائر، يومي 28 و 29 أكتوبر 2015، ص 12.

<sup>2</sup> زين أعمار منصور، الإجراءات الرقابية والمحاسبية والجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 91.

<sup>3</sup> مصطفى عوادي وآخرون، الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، جامعة الوادي، العدد 01، 2019، ص 81.

<sup>4</sup> عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 63.

### المبحث الثالث: ضمانات المكلفين الخاضعين للتحقيق في المحاسبة

من أجل خلق توازن بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية عند ممارسة هذه الأخيرة حق الرقابة على تصريحات المكلفين وحماية المكلف من تعسف الإدارة منح المشرع الجبائي جملة من الضمانات والحقوق للمكلفين الخاضعين للتحقيق تمكنهم من تحضير محاسبتهم، منها ما هو قبل عملية التحقيق ومنها أثناء عملية التحقيق ومنها بعد عملية التحقيق.

#### المطلب الأول: ضمانات قبل البدء في التحقيق في المحاسبة.

لقد منح المشرع الجبائي عدة ضمانات للمكلف بالضريبة قبل بدء عملية التحقيق والمتمثلة في:

#### الفرع الأول: إعلام المكلف بالتحقيق وتقديم ميثاق المكلفين بالضريبة

**1- إرسال إشعار بالتحقيق:** قبل البدء في عملية التحقيق في المحاسبة يجب على المحقق أن يقوم بإشعار المكلفين بالتحقيق. حيث أوجب المشرع الجزائري إلزامية إعلام المكلف وذلك وفق لما نصن عليه المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية "لا يمكن الشروع في إجراء تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشر (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار"،<sup>1</sup> وقد ضمن المشرع الجزائري عملية إعلام المكلف بشروط وجعلها شروط واجبة الاحترام فإن لم تأخذ بها بعين الاعتبار تصبح كل الإجراءات باطلة يمكن الطعن فيها تنقسم إلى قسمين:

**1-1 - الشروط المتعلقة بإرسال الإشعار:** كما أشرنا سابقا حول إلزامية إعلام المكلف بالضريبة قبل البدء في عملية التحقيق حيث يكون هذا الإشعار بوسيلتين أما عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل الاستلام أو بتسليم الإشعار مباشرة مع الإشعار باستلام، وعلى هذا الأساس لا يكفي إرسال الإشعار إلى المكلف بالضريبة فقط، بل يجب أن يستلم هذا الإشعار من قبل المكلف فعليا،<sup>2</sup> حيث نجد أن المحققون يفضلون الطريقة الأخيرة لتفادي مشاكل كبيرة من بينها الإدعاء بعدم وصول الإشعار أو تأخره بناء على المدة المحررة وهي 10 أيام ابتداء من تاريخ إرسال الإشعار.<sup>3</sup>

حيث يعتبر الإشعار صحيح في الحالات التالية:<sup>4</sup>

- في حالة رفض المكلف استلام الرسالة التي وصلتته عبر البريد.
- في حالة تغيير المكلف لعنوانه دون إبلاغ مصالح الضرائب بذلك وعودة رسالة الإشعار مدونا عليها عبارة مجهول في العنوان المدون.

<sup>1</sup> المادة 20، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> فاطمة زعزوعه، مرجع سبق ذكره، ص 244.

<sup>3</sup> منصور بن أعمار، الإجراءات الرقابية والمحاسبية و الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 45.

<sup>4</sup> فريدة زنتاي، مرجع سبق ذكره، ص 73.

ويعتبر الإشعار غير صحيح في الحالات التالية:<sup>1</sup>

- في حالة تسليم الإشعار لشخص غير مؤهل لاستلامه مكان المكلف المعني.
- في حالة عودة رسالة الإشعار إلى مصالح الضرائب بسبب خطأ فالعنوان، إرسال الإشعار إلى العنوان القديم في حين أن العنوان الجديد معلوم لدى مصالح الضرائب.

## 1-2- الشروط المتعلقة بمضمون الإشعار:

لقد تم التأكيد على إلزامية تضمينه بمجموعة من البيانات الضرورية والإلزامية والتي تساهم في إعطاء فكرة أولية عن التحقيق وتذكيره بما يتمتع به من حقوق اتجاه إدارة الضرائب، حيث كل نوع من التحقيق لديه بيانات إلزامية خاصة به يجب التمييز بينها، سواء كان التحقيق في المحاسبة أو تحقيق مصوب أو تحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة،<sup>2</sup> وتتمثل هذه البيانات في:<sup>3</sup>

- اسم ولقب المكلف.

- ألقاب وأسماء ورتب المحققين.
- تاريخ وساعة أول تدخل فالمؤسسة.
- الضرائب والرسوم الخاضعة للرقابة.
- السنوات التي تجري عليها عملية التحقيق وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها.
- الأجل الأدنى لتحضير مدته 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.

## 2- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين لرقابة الجبائية:

لا يستطيع المحقق الجبائي الشروع في عملية التحقيق في المحاسبة بدون وجود ميثاق المكلف بالضريبة فمن أجل خلق نوع من التفاهم بين المحقق والمكلف بالضريبة يتم إرسال هذا الميثاق قبل بدأ التحقيق والذي يشرح القواعد العامة التي تستعمل أثناء الرقابة حيث تمكن للإدارة كامل الحرية في تعديل محتوى ميثاق المكلف،<sup>4</sup> ويتمثل الميثاق أساس في أنه وثيقة ملخصة بطريقة جيدة وواضحة للقواعد الأساسية لرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين، حيث يجب أن يرفق للمكلف بالضريبة الخاضع لرقابة الجبائية مع الأشعار بالتقويم حيث يتسنى له معرفة الضمانات المقدمة إليه ومعرفة إجراءات تسيير عملية الرقابة وواجباته أثناء فترة الرقابة.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> حسينة بن فارس، إشكالية التهريب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة بليدة، 2007، ص 85.

<sup>2</sup> عبد الرحيم سعدي، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء التحقيقات الجبائية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة قسنطينة، العدد 47، 2017، ص 191.

<sup>3</sup> فاتح أحمية ودوبس رجا، احترام حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية كآلية للحد من المنازعات الجبائية، مجلة البحوث في العقود وقانون الأعمال، جامعة قسنطينة، العدد 02، 2022، ص 572.

<sup>4</sup> أحمد فنديس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق الضريبي، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، جامعة عنابة، العدد 35، 2013، ص 192.

<sup>5</sup> فاتح أحمية ودوبس رجا، نفس المرجع السابق، ص 572.

### الفرع الثاني: الاستعانة بمستشار

للمكلف الخاضع لرقابة الجبائية الحق في إمكانية الاستعانة بمستشار يختاره بإرادته حيث تعتبر هذه الضمانة من أولى الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة، وهذا ما نصت عليه المادة 20 الفقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية "... تحت طائلة بطلان الإجراء إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها".<sup>1</sup>

وهذا المستشار يمكن أن يكون محامياً أو خبيراً محاسبياً أو مستشاراً جبائياً أو أي شخص آخر يتم اختياره من طرف المكلف، والذي أما أن يحضر مع المكلف بالضريبة وأما أن يمثله.<sup>2</sup>

وكما سبق وقولنا إن للمكلف الحق في الاستعانة بمستشار لكن ليس إلزامياً وغيابه لا يبطل الإجراءات، وعند غياب المكلف فلا يمكن لمستشار تدخل لتمثيله إلا عند إحضار وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية.

حيث تكمن أهمية هذه الضمانة (الاستعانة بمستشار) بنسبة للمكلف في:<sup>3</sup>

- باعتبار المستشار رجل قانون فانه يلعب دور هاماً في كونه يساعد في تحرير رده على الملاحظات التي تقدمها الإدارة الجبائية.
- يهدف إلى التأكد من مدى احترام الإدارة الجبائية لحقوق المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة له قانوناً.
- يحاول أن يثير إلى بطلان النتائج.

### المطلب الثاني: الضمانات الممنوحة للمكلف اثناء تنفيذ التحقيق

يستفيد المكلف بالضريبة أثناء فترة التحقيق من ضمانات سيتم عرضها في هذا المطلب.

### الفرع الأول: تحديد فترة التحقيق وعدم تجديد التحقيق

**1- تحديد فترة التحقيق:** تعتبر تحديد المدة القانونية الممنوحة للمحقق أثناء إجراء عملية التحقيق من الضمانات الممنوحة للمكلف الخاضع لرقابة حيث تمكن المكلف بالضريبة من تحضير نفسه والوثائق المتعلقة بنشاطه، حيث أقر المشرع الجزائري على أن مخالفتها البطلان المطلق للإجراء الجبائي، غير أن هذه المدة تختلف من التحقيق في المحاسبات عنه في التحقيق المصوب وعنه في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة،<sup>4</sup> حيث نجد طبقاً للمادة 20 الفقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية تحدد فترة التحقيق المحاسبي بالنظر إلى عاملين:

<sup>1</sup> المادة 20، قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> أحمد فنديس، مرجع سبق ذكره، ص 194.

<sup>3</sup> عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 176.

<sup>4</sup> فاطمة زعزوعه، مرجع سبق ذكره، ص 195.

- طبيعة النشاط الممارس من طرف المكلف بالضريبة إذا ما كان نشاطاً قائماً على تأدية خدمات أو نشاط آخر كالصنيع.

- رقم الأعمال السنوي الذي يحقق من طرف المكلف بالضريبة.

المدة التي تستغرق في التحقيق حسب رقم الأعمال السنوي وطبيعة النشاط كالتالي:<sup>1</sup>

- مؤسسة خدمية: إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1000000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها لا تتعدى مدة التحقيق فيها 3 أشهر.

- كل المؤسسات الأخرى: إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2000000 دج لكل سنة مالية محقق فيها، على أن يمدد هذا الأجل إلى (6) أشهر في حالة المؤسسات السابقة الذكر إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 5000000 دج و 10000000 دج لكل سنة مالية محقق فيها على التوالي، ولا يمكن تجاوز (9) أشهر في جميع الحالات الأخرى.

غير أنه الإدارة لا تلتزم دائماً بالمدة المحددة مسبقاً لعملية التحقيق حيث سمح لها المشرع بتجاوز تلك

المدة في حالات استثنائية منصوص عليها على سبيل الحصر هي:<sup>2</sup>

- حالة قيام الإدارة بالتحقيق في الملاحظات والعرائض المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بعد إنهاء عملية التحقيق في عين المكان.

- حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانوناً أو قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق.

- حالة عدم رد المكلف بالضريبة ضمن الأجل على طلبات التوضيح أو التبرير المنصوص عليها في المادة 19 في قانون الإجراءات الجبائية.

## 2- عدم تجديد التحقيق:

بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية المادة 20 الفقرة 8 فإن الإدارة الجبائية لا تستطيع بعد أن تنتهي من التحقيق في المحاسبة لفترة معينة أو لمجموعة من الضرائب، أن تقوم بتحقيق آخر جديد يكون لنفس الضرائب والرسوم بالنسبة لنفس الفترة ونفس التقنيات الحسابية، غير أنه هناك حالة استثنائية في حال المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية وأعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق.<sup>3</sup>

## الفرع الثاني: مناقشة التبليغ الأولي والرد عليه

مناقشة التبليغ الأولي (المناقشة الوجيهة) : من أجل إعطاء فرصة للمكلف لمعرفة التوضيحات

الضرورية حول التعديلات المجرات ومعرفة سير أشغال عملية الرقابة ألزم إجراء نقاش شفوي أو كتابي بين

<sup>1</sup> منصور بن أعمار، ضريبة على أرباح الشركات، مرجع سبق ذكره، ص 89.

<sup>2</sup> عبد الوهاب لونيس، حماية حقوق وحريات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مجلة القانون المجتمع والسلطة، جامعة وهران، العدد 05،

2016، ص 112.

<sup>3</sup> المادة 20، قانون الإجراءات الجبائية.

المحقق والمكلف، وهذا من أجل تقليل وامتصاص غضبه،<sup>1</sup> حيث يلزم المشرع الإدارة الجبائية بإعلام المكلف بالضريبة بالنتائج المتواصل إليها أثناء فترة التحقيق عن طريق وثيقة الإشعار بإعادة التقييم الذي لم يحدد له شكلا ونموذجا واضحين ولكن يستخلص من مضمون النصوص القانونية على أنه وثيقة تحرر من طرف الإدارة الجبائية موجه لمكلف المعني بالتحقيق تكون مكتوبة وموقع عليها المحقق ومصادق عليها من طرف المصلحة المختصة.<sup>2</sup>

وقد أقر قانون الإجراءات الجبائية إلزامية إدارة الضرائب بأن تعلم كتابة المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق وأن تمنح له أجل إبداء ملاحظاته على تلك النتائج المتحصل عليها، وظهر ذلك صراحة في المادة 20 فقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية "يرسل الأشعار بإعادة التقييم المطلق بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار الاستلام".<sup>3</sup>

واستنادا على المواد القانونية المادة 20 فقرة 6 والمادة 21 فقرة 5 تلزم إدارة الضرائب على أن يتضمن

هذا الإشعار بإعادة التقييم ما يلي:

- ذكر الأساس الخاضع للوعاء الضريبي وتعليل التعديلات الضريبية مع تحديد المواد والنصوص القانونية المعمول بها لإعادة التقييم.

- إعلام المكلف بقدرته على إبداء ملاحظاته وذلك في أجل 40 يوم وقبل انقضاء أجل الرد على المحقق.

- الإشارة للمكلف بإمكانية الاستعانة بمستشار من خياره من أجل مناقشة اقتراحات رقم مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها.

- إبلاغ المكلف بالضريبة بإمكانية الطلب في رده التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس المصلحة الجهوية للتحقيق والمراجعات.

## 2- حق الرد على التبليغ الأولي:

يضمن المشرع للمكلف الخاضع لرقابة الجبائية الحق في الرد على النتائج المتحصل عليها في إشعار إعادة التقييم الموجه إليه، ولقد ميز أيضا حالتين لطرق إجابة المكلف حول إعادة التقييم ولم يقرنا بالرفض والقبول حيث ظهر ذلك من خلال المادة 20 الفقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية والتي توضح أن المكلف بالضريبة أن "... يرسل ملاحظاته أو قبوله...." بمعنى لا يجوز للمكلف أن يرفض صراحة النتائج المتواصل لها من قبل المحققين.<sup>4</sup>

ومن خلال ذلك تكون هناك حالتين لرد المكلف بالضريبة حول نتائج إعادة التقييم:

<sup>1</sup> فاطمة زعزوعه، مرجع سبق ذكره، ص 205.

<sup>2</sup> يحي بدابرية، الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في التشريع الجزائري، مذكرة دكتوراه، جامعة باتنة، 2020، ص 174.

<sup>3</sup> المادة 20، من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup> يحي بدابرية، نفس المرجع السابق، ص 178.

حالة قبول التصريحات من قبل المكلف بالضريبة أما أن يكون القبول الصريح ويتمثل ذلك في موافقة المكلف بالضريبة حول التصحيحات والنتائج التي يقدمها مكتوبة وغير خالية من أي غموض أو تلبس وقابليتها لتفسير وكذا فهم مضمونه من الموافقة أو عدمها،<sup>1</sup> وفي هذه الحالة تفرض حقوق الضريبة وفق الأساس الذي تم التبليغ عنه من قبل المكلف وتعتبر هذه الحقوق نهائية لا يمكن الرجوع فيها من طرف إدارة الضرائب وذلك وفق المادة 20 الفقرة 7 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على " حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائي ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة".<sup>2</sup>

وقد يكون القبول ضمنى في فترة انقضاء الأجل القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة لرد حول التصريحات المقدمة إليه في تلك الفترة، عدم تقديم أي رد يعتبر قبول ضمنى وظهر ذلك صراحة في المادة 20 الفقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية " وللمكلف بالضريبة أجل 40 يوماً يرسل ملاحظاته وقبوله وبعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمنى".<sup>3</sup>

حالة تقديم المكلف بالضريبة ملاحظاته لم يحدد المشرع الشكل الذي تقدم فيه هذه الملاحظات الأمر الذي ترك الخيار للمكلف بالضريبة سواء يقدمها كتابياً أو شفهيًا غير أن تقديم الملاحظات كتابياً تكون أكثر ضماناً من تقديمها شفهيًا، وفي حالة تقديم الملاحظات من طرف المكلف فإنها تسلك أحد السبيلين:<sup>4</sup>

- إذا وافقت إدارة الضرائب كلياً أو جزئياً على الملاحظات المكلف بالضريبة وذلك حسب تلك التبريرات وإثباتات المثبتة بالوثائق والمستندات أو اكتشاف بعض الأخطاء في نتائج التقييم وإقناع المحققين بها تتراجع الإدارة عن التقييم أو تقوم بتعديله.

- حالة رفض إدارة الضرائب ملاحظات المكلف بالضريبة ألزم المشرع العون المحقق بوجوب إبلاغ المكلف بذلك من خلال رسالة مفصلة ومبررة وأن يمنح المكلف بالضريبة أجل إضافي مدة 40 يوم ليرسل ملاحظاته طبقاً للأحكام المادة 20 فقرة 6 ومادة 21 فقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية.

3- الحق في طلب التحكيم: يعتبر الحق في التحكيم ضماناً إضافية للمكلف بالضريبة المحقق معه تسمح له في مرحلة الإجابة على التبليغ الأولي لنتائج التحقيق مناقشة أي سؤال متعلق بالوقائع أو القانون، " يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي حقق معه في إطار الإشعار بالتقييم أن لديه إمكانية طلب، في رده، التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون، حسب الحالة، من مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية أو رئيس مركز الضرائب أو من رئيس المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات"<sup>5</sup>، وتجدر الإشارة أن

<sup>1</sup> فاطمة زعزوعه، مرجع سبق ذكره، ص 254.

<sup>2</sup> يحي بدابرية، مرجع سبق ذكره، ص 178.

<sup>3</sup> المادة 20، قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup> يحي بدابرية، نفس المرجع السابق، ص 179.

<sup>5</sup> المادة 20، قانون الإجراءات الجبائية.

طلب التحكيم وبعد دراسة رد المكلف بالضريبة المحقق معه، يتبعه بالضرورة عقد اجتماع على مستوى مصالح إدارة الضرائب المعنية بالتحقيق، وذلك بحضور المكلف بالضريبة أو ممثله القانوني من أجل مناقشة الأسئلة التي أثارها فيما يتعلق بالإجراءات ومجريات عملية التحقيق من حيث الوقائع والقانون، وفي نهاية عملية التحكيم يتم تحرير محضر تسجل فيه كل آراء المتدخلين المعنيين، تم يتم إدراج القرار النهائي المتخذ من إجراء عملية التحكيم.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: ضمانات بعد الانتهاء من التحقيق في المحاسبة

يستفيد المكلف بالضريبة بجملة من الضمانات عند انتهاء عملية التحقيق وسوف نتطرق لها في هذا المطلب.

#### الفرع الأول: الحق في التبليغ النهائي

بعد إتمام مرحلة التبليغ الأولي يقوم العون المحقق بعملية تحرير التبليغ النهائي والذي يكون أيضا مكتوبا مفصلا ومعللا بشكل جيد، ولا يمكن تعديله أو تغييره إلا في حالة اكتشاف طرق احتيالية، حيث يقوم المحقق بإصدار الأوردة التي تبين حالة المكلف من حقوق وغرامات مترتبة عليه، وبعد ذلك يتم إعداد التقرير النهائي الذي تعبر فيه الإدارة عن موقفها النهائي اتجاه الأخطاء المتحصل عليها من طرف المكلف أثناء عملية التحقيق، التي يتم فيها إقفال عملية التحقيق، ويجب أن يبين في هذا التقرير مجموع المعلومات والأرقام التي تسمح بمعرفة مدى احترام المكلف بالضريبة للإجراءات المنصوص عليها وأيضا تقسيم نتائج التحقيق، ويتم وضع نسخة منه في ملف المكلف بالضريبة ويتم إرجاعه إلى المفتشية التي سحب منها، وترسل نسخة منه إلى المديرية الجهوية وكذا مصلحة الأبحاث والمراجعات على المستوى المركزي.<sup>2</sup>

#### الفرع الثاني: الحق في الطعن

يعتبر هذا الحق من الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة حيث له الحق في الاعتراض على القرارات الإدارية كما لها الحق في الطعن فيها، وفقا لهذا الحق يقوم المكلف بتقديم تظلم وهو بالأساس عبارة عن رسالة عادية توجه من طرف المكلف بالضريبة إلى مدير الضرائب بالولاية، مكتوبة في ورق عادي يشار فيها إلى طبيعة الضريبة المتنازع عليها ورقم المادة، الجدول الذي قيدت فيه، ومبلغ الضريبة،<sup>3</sup> واستنادا إلى هذا النظام يطلب استدراك الأخطاء التي وقعت في وعاء الضريبة أو يطلب فيه تصحيح حسابات الأسس الضريبة أو طلب الاستفادة من امتيازات ضريبة ناتجة عن حكم تشريعي أو تنظيمي تكون الإدارة الضرائب أغفلتها عند فرضها الضرائب،<sup>4</sup> وقد حددت الأجل القانونية لشكوى من طرف المشرع بحيث تقبل الشكوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكوى،

<sup>1</sup> يحي بدابرية، مرجع سبق ذكره، ص 181.

<sup>2</sup> مالح سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 103.

<sup>3</sup> حسين طاهري، المنازعات الضريبية، دار الخلدونية، ط2، الجزائر، 2007، ص 10.

<sup>4</sup> مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 5، الجزائر، 2009، ص 345.

كما أجاز المشرع لتاجر أن يدفع فقط 20% من مبلغ الضريبة بصفة إجبارية أما باقي يتم دفعه بعد الفصل في القضية من طرف إدارة الضرائب، كما يمكن أن يستظهر وكالة تمنح لأحد الأقارب أو الممتلكين له حتى ينوبون عنه أمام الجهات المختصة ويجب أن تكون هذه الوكالة ممضية من طرف الإدارة أو مصالح البلدية.<sup>1</sup> حيث يعتمد المكلف بالضريبة على عدة طرق في الطعن والمتمثلة في:

### 1- الطعن أمام مدير الضرائب للولاية:

حيث تشكل الشكاية المقدمة إلى مدير الضرائب على مستوى الولاية مرحلة الأولى من الإجراءات التنازعية وبمعنى أدق هي مرحلة إجبارية إلزامية وهذا ما نصت عليه المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية أن توجه الشكاوي المتعلقة بالضرائب أما إلى مدير الولائي لضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوازي لضرائب التابعة له مكان فرض الضريبة ويسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة.

حيث حددت المدة لرؤساء المراكز الضريبة ورؤساء المراكز الجوارية بخصوص الشكاوي التابعة لاختصاص كل منهم بـ 4 أشهر ابتداء من تاريخ استلام الشكوى وتمدد إلى 6 أشهر عندما تكون شكوى تابعة إلى مدير الولائي لضرائب، أما بالنسبة للقضايا محل النزاع التابعة لمصالح الإدارة المركزية فتتمدد إلى 8 أشهر، فإذا قام مدير الضرائب برفض شكاية المقدمة إليه من طرف المكلف بدفع الضريبة يجب عليه توضيح الأسباب التي أدت به إلى الرفض ولو بصفة موجزة وهذا من أجل تمكين المكلف بتقديم دفوعه إذا أراد أن يعرض النزاع على لجان الطعن الإدارية المختصة أو يرفع دعوة أمام الغرفة الإدارية للمجلس القضائي.<sup>2</sup>

2- الطعن أمام اللجان الطعن الإدارية: فمن أجل تنظيم التعاون بين كل من المكلف بدفع الضريبة لجأ المشرع إلى إنشاء لجان تسمى باللجان الطعن الإدارية من أجل حماية المكلفين بالضريبة عندما تتعسف الإدارة في فرض الضريبة عليهم وذلك بتدخل اللجان في النزاع المعروف أمامهم،<sup>3</sup> حيث أن المكلف بالضريبة إذا لم يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه يحق اللجوء إلى اللجنة الطعن المختصة في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة.<sup>4</sup>

### 3- الطعن أمام الجهات القضائية :

يقوم المكلف بالضريبة برفع دعوة إلى المجلس القضائي في حالة فشل الإدارة الجبائية في حل النزاع حيث يلجأ المكلف إلى القضاء من أجل تصحيح الأخطاء التي قامت بها إدارة الضرائب عند تحديد الوعاء الضريبي.

<sup>1</sup> عبد الرزاق لجناف، المنازعات الجبائية كمصدر لبرمجة ملفات الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة دراسة حالة الجزائر، مجلة دراسات جبائية، جامعة بليدة 2، العدد 02، 2022، ص 202.

<sup>2</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين لرقابة، المديرية العامة للضرائب، نشرة 2021، ص 23.

<sup>3</sup> حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية، دار العلوم، الجزائر، 2008، ص 26.

<sup>4</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين لرقابة، نفس المرجع السابق، ص 24.

### 3-1 الإجراءات أمام المحكمة الإدارية:

حيث يعتبر هذا الإجراء الخطوة الأولى في المرحلة القضائية فيما يخص المنازعات الجبائية، فإن لم يكن المكلف راضي عن القرارات الصادرة عن المدير الولائي لضرائب يمكنه الطعن فيها أمام المحكمة الإدارية من خلال رفع دعوى لكن وفق شروط متمثلة أساس في:<sup>1</sup>

- لقبول الدعوى أمام القضاء يجب القيام برفع تظلم مسبق أمام الإدارة الجبائية كونه أول مرحلة في النزاع الضريبي.

- يجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه.

### 3-2 الاستئناف أمام مجلس الدولة:

يمارس المكلف بالضريبة حقه في تقديم طعناً أمام مجلس الدولة من أجل استئناف حكم المحكمة الإدارية مبيناً عدم رضاه بقراراتها ضمن الشروط المنصوص عليها، بعد عرض الاستئناف على رئيس مجلس الدولة يحيله إلى رئيس الغرفة المختصة لتعيين القاضي المقرر الذي يقوم بعد وصول الملف إليه بتبليغ أطراف النزاع الذي يحدد بناء على ظروف القضية أجل تقديم المذكرات الإيضاحية والملاحظات وأوجه الدفاع والردود، أو طلب أي وثيقة أو مستند يفيد في فض النزاع.<sup>2</sup>

## المبحث الرابع: فعالية التحقيق في المحاسبة

تعتبر الفعالية مقياس هام للحكم على مدى نجاح الرقابة الجبائية في تحقيق الأهداف المرجوة، للحكم على النتائج المحققة من قبل عند تطبيق برامجها يتم الاعتماد على عدة مؤشرات، وسوف نقوم من خلال هذا المبحث بعض مفهوم فعالية النظام الضريبي مع عرض أهم المؤشرات المستخدمة لقياسها.

### المطلب الأول: مفهوم الفعالية في المجال الجبائي

يسعى المنظم في جميع المجالات سواء على المستوى الكلي أو الجزئي إلى تحقيق مؤشر الفعالية من خلال العمل على إنجاز النظام المطبق، وقبل التطرق إلى مفهوم فعالية النظام الضريبي يجب أن نقدم مفهوم الفعالية بصفة عامة ثم سوف نحاول تحديد مفهوم فعالية النظام الضريبي مع التعرض إلى أهم الاعتبارات التي يتعين على المشرع الضريبي مراعاتها من أجل تحقيق أهداف النظام الضريبي.

### الفرع الأول: مفهوم الفعالية:

يتسم مفهوم الفعالية بالتعقد مما يؤدي إلى عدم وجود تعريف محدد متفق عليه وهذا لا ينفي وجود محاولات قيمة لتقديم مفاهيم خاصة بالفعالية ولتحديد مفهوم الفعالية نعرض المفاهيم التالية:

- حسب الباحثان كاتز Katz وكان kan فإن الفعالية تعني: "القدرة على البقاء والتحكم بالبيئة"

<sup>1</sup> نجاة بن تركية، المنازعات الجبائية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، جامعة بويرة، العدد 02، 2021، ص 296.

<sup>2</sup> فضيل كوسه، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه، الجزائر، 2011، ص 174.

- أما باقي الباحثون كاست karst، روزنقيج ونيجادي فالفعالية عندهم تعني: "القدرة على تحقيق أهداف المنظمة وتحقيق رضا العملاء وتنمية الموارد البشرية بالإضافة إلى النمو والربحية".  
- أما الباحثان ماهوني وستيرز فالفعالية عندهم تعني "الإنتاجية المرتفعة، القدرة على التكيف مع البيئة والقدرة على الاستقرار والابتكار".

- ووضع فريق من الباحثون المكون من ياشمان yachtmen وسيشور seachore وإتزيوني etzioni ويعتبر التعريف الأكثر شمولية حيث عرفوا الفعالية على أنها " قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها التشغيلية " وحضي هذا التعريف بقبول واعتبار اكبر لكونه أكثر شمولية لكون الأهداف التشغيلية مؤشر لقدرة المنظمة على تحقيق المرونة بما يتلاءم مع البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بها.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: مفهوم فعالية النظام الضريبي<sup>2</sup>

يقصد بفعالية النظام الضريبي مدى قدرته على تحقيق أهدافه المالية والاقتصادية والاجتماعية متوازن وذلك من خلال تكييف الضريبة مع متطلبات واحتياجات التنمية الاقتصادية القائمة والمستجدة، التي تؤدي إلى تحسين مستوى أداء الاقتصاد الكلي وتحقيق النمو الاقتصادي المستهدف وتلك الأهداف قد تكون متعارضة فيما بينها، فالهدف المالي لضريبة قد يتعارض مع الهدف الاقتصادي وذلك راجع لتدعيم الدولة لبعض القطاعات بإعفائها كلياً أو جزئياً من الضريبة، بمعنى التضحية بالهدف المالي في سبيل تحقيق هدف اقتصادي معين، وكما قد يتعارض الهدف المالي مع الهدف الاجتماعي، بحيث يسعى المشرع الضريبي إلى مراعاة الوضع الاجتماعي للأفراد وذلك بإعفاء الأفراد الذين دخلهم منخفض مع فرض ضرائب مرتفعة على أصحاب الدخل المرتفع وذلك من أجل تحقيق العدالة الاجتماعية.

ونتيجة لتعارض بعض أهداف النظام الضريبي، يتعين على المشرع الضريبي مراعاة المصالح الثلاثة

التالية:

**مصلحة الدولة:** تتحقق مصلحة الدولة بما توفره الرقابة الجبائية من أموال الضائفة تساهم في تغطية نفقاتها المختلفة، وبالقدر الذي يساعد على تحقيق سياستها الاقتصادية والاجتماعية.

**مصلحة المكلف:** بالقدر الذي لا تكون فيه الضريبة عائقاً أمام طموحاته والعوائد المنتظرة من استثماراته بالإضافة إلى ما توفره الضريبة من حماية له من منافسة الخارجية.

**مصلحة المجتمع:** تتحقق مصلحة المجتمع من خلال الآثار الإيجابية التي تترتب عن فرض الضريبة، مثل استخدام الحصيلة الضريبية في تحسين الخدمات المجانية التي تقدمها الدولة، من شف الطرق وتوفير الإنارة العمومية والتعليم والصحة أي تحقيق الرفاهية.

<sup>1</sup> عبد المالك بلوفاي، أثر الإصلاح الاقتصادي على فعالية النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1992-2008، مذكرة ماجستير، جامعة وهران، 2012، ص 107-108.

<sup>2</sup> عيسى سماعيل، دراسة الفعالية الجبائية للنظام الجبائي الجزائري في ظل تراجع أسعار البترول وتداعيات جائحة كورونا الفترة 2016-2021، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة شلف، العدد 27، 2021، ص 161.

### المطلب الثاني: مؤشرات قياس فعالية الرقابة الجبائية

مع تنوع المعايير والمؤشرات المستخدمة في تحديد فعالية النظام الضريبي يهدف المنظم في مختلف المستويات سواء على المستوى الكلي والجزئي إلى مراعاة تلك المؤشرات عن طريق إنجاح النظام المعمول به. ومن هنا سوف نتطرق إلى أهم المؤشرات التي تعمل على تحديد مدى جودة وفعالية الرقابة الجبائية.

#### الفرع الأول: مؤشرات فعالية النظام الضريبي:

يحدد الاقتصادي فيتو تانزي veto tanzi ثمانية اختبارات تشخيصية للعمل على اكتشاف مدى فعالية النظام الضريبي وهي:

##### 1- مؤشر التركيز:<sup>1</sup>

يقتضي هذا المؤشر بأن يأتي بجزء كبير من إجمالي الإيراد الضريبي من عدد ضئيل نسبياً من الضرائب والمعدلات الضريبية لأنه من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ فتقادي وجود عدد كبير من الضرائب وجدول المعدلات التي تولد الإيرادات محدودة، كما أنه يؤدي إلى تسهيل تقييم آثار تغيرات السياسة وتجنب خلق الانطباع بأن الضرائب مفرط فيها.

##### 2- مؤشر التشتت:

لا يعين النظام الضريبي الجيد بوجود درجة عالية من التركيز فقط، ولا كن بوجود عدد قليل من الضرائب والرسوم التي تكون أهميتها ضعيفة، حيث يمكن لنظام الضريبي الاعتماد على عدد من الضرائب والرسوم التي قد لا تكون لها أهمية محسوسة، وكلما ارتفع عدد الضرائب يكون معظمها لا يولد إيرادات محسوسة كلما أثر على تطبيق السياسة الضريبية وجعلتها تتعرض إلى التعقيدات، وتؤدي الضرائب المزعجة إلى توليد تكاليف إدارية بدون مردودية.

##### 3- مؤشر التآكل:

يتعلق الأمر بما إذا كانت الأوعية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة لأنه عند اتساع الوعاء الضريبي يمكنه من زيادة الإيرادات رغم استخدام معدلات منخفضة نسبياً وإذا ابتعدت الأوعية الضريبية الفعلية عن الأوعية الممكنة بسبب الإفراط في منح الإعفاءات لمختلف الأنشطة والقطاعات فذلك يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي وهذا يدفع إلى رفع المعدلات طمعاً في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات الأمر الذي يؤدي إلى تحفيز على التهرب الضريبي.

##### 4- مؤشر تأخرات التحصيل:<sup>2</sup>

يقيس مدى وجود الآليات والميكانزميات الدافعة إلى جعل المكلفين يدفعون الضريبة في أجلها المحددة لأن التأخر في دفع المستحقات الضريبية يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمبالغ غير المحصلة نتيجة تغير

<sup>1</sup> عمار ميلودي، أثر الإصلاحات الاقتصادية على فعالية النظام الضريبي في الجزائر خلال الفترة 1992-2010، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2014، ص 70.

<sup>2</sup> يوسف قاشي، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، مذكرة دكتوراه، جامعة بومرداس، 2015، ص 131.

معدلات التضخم في الدورة الاقتصادية ولهذا لا بد أن تتضمن النظم الضريبية عقوبات صارمة تحد من ميل المكلفين إلى التأخر في تسديد المستحقات الضريبية .

#### 5- مؤشر التحديد:

يقيس هذا المؤشر مدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة في ظل إمكانية إحلال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي بضريبة واحدة على كامل الثروة وذات معدل منخفض.

#### 6- مؤشر الموضوعية :

ويتمثل بضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قيامها بموضوعية ما يضمن للمكلفين التقدير بشكل واضح لالتزاماتهم الضريبية على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها ويصب هذا ضمن مبدأ اليقين الذي يقضي حسب ادم سميت أن تكون الضريبة الملزمة الدفع محددة على سبيل اليقين دون أي غموض أو استهزاء بحيث يكون وقت وطريقة الدفع والمبلغ المطلوب دفعه واضحاً ومعلوماً للممول أو أي شخص آخر وهذا ما يعجل للممول القدرة على الدفاع على حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة من طرف الإدارة الضريبية.

#### 7- مؤشر التنفيذ:<sup>1</sup>

يتعلق الأمر بمدى تنفيذ النظام الضريبي لأهدافه بالكامل وبفعالية ويتمثل أيضا بمدى سلامة التقديرات والتنبؤات ومستوى تأهيل الإدارة الضريبية لأنها المسؤولة الأولى على التنفيذ فضلا على مدى معقولية التشريعات وقدرتها للتنفيذ على ضوء الواقع الاجتماعي والاقتصادي .

#### 8- مؤشر تكلفة التحصيل:

هو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في الجباية ونفقة وهذا يجعل تكلفة تحصيل الضرائب اقل ما يمكن وذلك حتى لا ينعكس سلبا على مستوى الحصيلة الضريبية وفي إطار تقدير درجة جودة أي نظام ضريبي، فلذلك يجب أن ينصرف إلى لزوم التثبيت من وجود جوانب الكافية المالية أي خلق موارد مالية لازمة لتحقيق أهداف النظام والعدالة (توزيع العبء الضريبي بين أفراد المجتمع وفقاً لقدرتهم على الدفع وذلك ما يحقق العدالة سوء على المستوى الأفقي والرأسي) والكفاءة والحيادية النسبية (تخفيض الآثار التشويهية للنظام بما يقلل من تأثير النظام على القرارات الاقتصادية والمراكز النسبية للعناصر الاقتصادية ) والسهولة الإدارية (وترتبط بخصائص البساطة وصدق واليقين والانسجام بما ينعكس على تكاليف إدارة النظام وتكاليف الامتثال ) والمرونة (تعكس درجة قدرة النظام على التلاؤم مع المتغيرات الاقتصادية وقدرته على تحقيق الأهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية).

<sup>1</sup> فاتح أحمية، تقييم مؤشرات أداء النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة 2010-2014، مجلة أبعاد الاقتصادية، جامعة بومرداس، العدد6، 2016، ص

الفرع الثاني : مؤشرات الإدارة الجبائية لقياس فعالية الرقابة الجبائية

سوف نحاول عرض بعض المؤشرات الإدارة الجبائية لقياس فعالية الرقابة الجبائية، ونشير أنه استعمال حرف C وهو الحرف الأول المكون لكلمة الرقابة contrôle للدلالة على المؤشرات الخاصة بالرقابة الجبائية مع ترقيم كل مؤشر برقم:

1- مؤشر إعداد برنامج التحقيق:<sup>1</sup>

$$C_1 = \frac{\text{عدد القضايا المرفوضة} + \text{عدد الملفات الملغاة}}{\text{عدد الملفات المبرمجة للتحقيق}} \times 100$$

يعبر هذا المؤشر على مدى على فاعلية الإدارة الضريبية ممثلة في مديرية الرقابة الجبائية في اختيار الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية، حيث انه كلما انخفض عدد القضايا المرفوضة والملغاة من البرنامج الفعلي المنفذ يؤدي إلى تحسين نسبة هذا المؤشر.

1-1 مؤشر التغطية :

$$C_2 = \frac{\text{عدد الملفات الجبائية المحقق فيها}}{\text{العدد الإجمالي للملفات التابعة للنظام الحقيقي}} \times 100$$

يعرض هذا المؤشر عن نسبة الملفات المحقق فيها من إجمالي الملفات المبرمجة معناه أن نسبة تغطية عمليات التحقيق الجبائي المنفذة بالنسبة للعدد الإجمالي للملفات التابعة للنظام الحقيقي والتي يمكن برمجتها.

2- مؤشرات احترام أجال عمليات التحقيق:<sup>2</sup>

2-1 مؤشر احترام أجال التنفيذ:

$$C_7 = \frac{\text{عدد الملفات التي تم الانتهاء من التحقيق فيها بتاريخ في 12/31/ن}}{\text{عدد الملفات المبرمجة للتحقيق}} \times 100$$

يعبر هذا المؤشر عن نسبة إتمام تنفيذ برنامج التحقيق المعتمد من طرف فرقة التحقيق في الآجال المحددة قانوناً، ويعتبر ارتفاع نسبة هذا المؤشر تعتبر دليل على حسن تسيير المحققين وأيضاً المحققين للعمليات التحقيق باحترامهم للآجال المنصوص عليها قانوناً.

2-2 نسبة ما تبقى من البرنامج:

$$C_8 = \frac{\text{عدد الملفات لم يتم الانطلاق في معالجتها}}{\text{عدد الملفات المبرمجة للتحقيق}} \times 100$$

<sup>1</sup> عبد العزيز قتال، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي حالة الجزائر 2003\_2008، مذكرة ماجستير، المركز الجامعي المدية، 2009، ص 120.  
<sup>2</sup> كحلة عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 206.

يعكس هذا المؤشر نسبة الملفات التي لم يتم الانطلاق في التحقيق فيها لأسباب معينة، يعنى ارتفاع نسبة هذا المؤشر على عدم قدرة فرقة التحقيق (مثلا نقص عدد المحققين، ارتفاع عدد الملفات الموكلة لكل محقق...الخ) على تحمل البرنامج التحقيق المتعمد.

2-3- مؤشر إنجاز البرنامج ضمن الآجال المخطط لها:

$$\text{المؤشر } C_{10} = \frac{\text{عدد الملفات التي لم يتم الإنهاء منها خلال السنة المالية ن} + 1}{100 \times \text{عدد الملفات المبرمجة للتحقيق}}$$

يعبر هذا المؤشر على وضعية إنجاز القضايا المبرمجة للرقابة الجبائية، وذلك عن طريق معرفة عدد القضايا غير المنتهية خلال السنة مقارنة بالعدد الكلي للقضايا المبرمجة.

$$\text{المؤشر } C_{18} = \frac{\text{مجموع التخفيضات الممنوحة للمكلفين في إطار المنازعات}}{100 \times \text{مجموع الحقوق المسترجعة}}$$

يحدد هذا المؤشر نسبة التخفيضات الممنوحة للمكلفين في مجال المنازعات الضريبية الخاصة بالتسويات المعتمدة بناء على عمليات التحقيق المنجزة خلال السنة ويشير ارتفاع نسبة هذا المؤشر حدوث تجاوزات وأخطاء أو سوء تفسير لمختلف المواد القانون الضريبي من قبل المحققين مما يؤدي إلى انتهاك حقوق المكلف أو حدوث تجاوز لضمانته القانونية وفي هذه الحالة يعتبر دليل قاطع على نقص فعالية عمليات التحقيق ولا كن في حالة تسجيل انخفاض نسبة هذا المؤشر يعتبر كدليل لكفاءة المحققين من ناحية الاحترام الدقيق لمختلف القواعد الإدارية والإجراءات الجبائية المتعلقة بتأسيس وتصفية الضريبة.

3- مؤشرات مردودية عمليات الرقابة:

3-1- متوسط مردودية عمليات التحقيق:<sup>1</sup>

$$\text{المؤشر } C_{12} = \frac{\text{قيمة الحقوق المسترجعة}}{\text{عدد الملفات المحقق فيها}}$$

يعبر هذا المؤشر على متوسط استرجاع الحقوق المتهرب من دفعها بالنسبة لكل عملية تحقيق منفذة، إن ارتفاع نسبة هذا المؤشر يعتبر دليل على تحسن فعالية عمليات التحقيق التي تتجزأ الإدارة الجبائية في تحقيق أحد أهم أهدافها الأساسية والتي تظهر في استرجاع أكبر قدر ممكن من الحقوق المتهرب من دفعها من طرف المكلفين وذلك بتقديم تصريحات جبائية غير صحيحة.

<sup>1</sup> كحلة عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 206.

3-2- متوسط نتيجة المحقق الواحد:

$$\text{المؤشر } C_{13} = \frac{\text{قيمة الحقوق المسترجعة}}{\text{عدد المحققين}}$$

يعكس هذا المؤشر مردودية المتوسطة للمحقق الواحد خلال عمليات التحقيق الجبائي المنجزة، ويعبر هذا المؤشر بصورة نسبية كفاءة المحققين وقدرتهم في الكشف عن حالات التهرب الضريبي، حيث لا يمكن الوثوق فيه بصورة مطلقة للحكم على كفاءة المحققين، لأن قيمة الحقوق المسترجعة من قبل المحققين ليست متعلقة فقط بالكفاءة العملية والمهنية للمحقق، إلا أنها تتأثر بنسبة كبيرة بنوعية الملف المحقق فيه، إذا كان يحتوي اغفالات كبيرة أم لا.

4- مؤشرات خاصة بتحليل برنامج الرقابة على المعاملات العقارية:<sup>1</sup>

4-1- التحقيق في المعاملات العقارية (معدل التغطية):

$$\text{المؤشر } C_3 = \frac{\text{عدد المعاملات العقارية التي تم التحقيقي فيها}}{\text{مجموع المعاملات العقارية المسجلة}} \times 100$$

يعكس هذا المؤشر مدى تغطية التحقيقات في التصريحات الخاصة بالمعاملات العقارية (العقود) في حالة تسجيل انخفاض في نسبة هذا المؤشر اعتبار يمكن أن يكون ذلك دليل على محدودية قدرات الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي المرتبط بمثل هذه المعاملات (التهرب من دفع حقوق التسجيل) والعكس صحيح.

4-2- إعادة تقييم المعاملات العقارية

$$\text{المؤشر } C_4 = \frac{\text{عدد المعاملات العقارية المعاد تقييمها}}{\text{مجموع المعاملات العقارية المحقق فيها}} \times 100$$

يعبر هذا المؤشر على مدى فعالية عمليات الرقابة التي تنفذها فرقة إعادة التقييم، وارتفاع نسبة هذا المؤشر يكون دليل واضح على ارتفاع محاولات التهرب من طرف المكلفين بعرض وبتقديم تصريحات خاطئة عن القيمة الحقيقية للمعاملات العقارية التي أنجزوها، كما الاعتماد عليه كدليل على نجاعة عمليات الرقابة التي تقوم بها فرقة إعادة التقييم.

4-3- متوسط مردودية عمليات الرقابة على المعاملات العقارية:

$$\text{المؤشر } C_5 = \frac{\text{قيمة المسترجعة نتيجة مراقبة المعاملات العقارية}}{\text{مجموع المعاملات العقارية المراقبة}} \times 100$$

<sup>1</sup> عبد الرحيم لواج، فعالية الرقابة الجبائية في تقييم التصريحات الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب ولاية جيجل، مرجع سبق ذكره، ص 130.

يعبر هذا المؤشر على مردودية عمليات الرقابة المنفذة بالنسبة للمعاملات العقارية التي تم التحقيق، وتعكس ارتفاع نسبة هذا المؤشر على تحسن المردودية المالية لعمليات الرقابة المنجزة.

4-4- مؤشر استغلال المعلومات الجبائية :

$$\text{المؤشر } C_{15} = \frac{\text{عدد كشوف المعلومات المستغلة}}{\text{العدد الإجمالي لكشوف المعلومات}} \times 100$$

يعبر هذا على مدى فعالية استغلال المعلومات المتعلقة بالرقابة الجبائية المحقق سواء باستلام المعلومة أو بتحويلها إلى الجهات الأخرى، ولرفع من نجاعة هذا المؤشر يتم ضبط عناوين الإرسال بشكل دقيق لتحكم في الوعاء الجبائي، والرفع من عمليات المراقبة مصادر الدخل المختلفة الخاصة بالمكلفين وهذا من خلال توفيق مع المصالح المختلفة.

## خلاصة الفصل:

يعتبر التحقيق في المحاسبة أحد أهم وسائل الرقابة الجبائية، يتم استخدام هذه الوسيلة من أجل التحقيق في الملفات الجبائية الخاضعة لنظام الحقيقي لتأكد من مدى صحة وصدق التصريحات المقدمة من طرفهم ومن ثم الكشف على كل التجاوزات والتلاعبات التي يمكن القيام بها وإعادة تشكيل الأسس الخاضعة لضريبة.

التحقيق في المحاسبة لا يكون بصفة عشوائية وإنما وفقاً لبرنامج تعتمد عليه الإدارة الجبائية من بداية التحقيق إلى نهايته، و لضمان سير عملية التحقيق على أكمل وجه عمل المشرع الجزائري على خلق نوع من التوازن بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية بمنحه مجموعة من الضمانات ومن أهمها ضرورة إعلامه وتبليغه بكل الإجراءات وحقه في الاستعانة بمستشار...، وإن عدم احترام الإدارة الضريبية لهذه الضمانات يؤدي إلى بطلان التحقيق، وللوقوف على مدى فعالية برنامج التحقيق يتم الاعتماد على مؤشرات التسيير من أجل معرفة نقاط الضعف أو إطراب النتائج واتخاذ حلول لها.

تجدر الإشارة إلى أن التحقيق في المحاسبة ليس بعملية سهلة كونه يلم بكافة جوانب المحاسبة، إذ يتضمن دراسة دقيقة ومعقدة لمحاسبة المكلف بالضريبة من حيث الشكل والمضمون، لهذا وجب القيام به من طرف محققين مختصين ومؤهلين في هذا المجال للوصول إلى الأهداف المسطرة.

## الفصل الثاني: الإطار النظري لظاهرة التهرب الضريبي

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي والغش الضريبي

المبحث الثاني: أساليب التهرب الضريبي

المبحث الثالث: آثار التهرب الضريبي

المبحث الرابع: العقوبات الجبائية المفروضة على مرتكبي التهرب الضريبي

تمهيد:

تعتبر الضرائب من أهم الإيرادات المستخدمة من طرف العديد من الدول من أجل تمويل الميزانية العامة بهدف مواجهة نفقاتها المتزايدة، بالإضافة إلى أهمية دورها في إشباع حاجات المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، إلا أن هناك عوامل تعمل على عرقلة هذه الأدوار التي تؤديها الضرائب منها ظاهرة التهرب الضريبي، فهي ظاهرة عالمية تتواجد حيث توجد الضرائب وفي كل من الدول المتقدمة والدول النامية، تعمل على تقليص فعالية النظام الضريبي في تعبئة الموارد المالية الضرورية لتمويل، ناتجة عن أسباب عديدة منها ما تعلق بالمكلف ومنها ما تعلق بالإدارة الضريبية وأخرى بطبيعة النظام الضريبي.

يتجه المكلفين بالضريبة نحو سلوك التهرب الضريبي وفق أساليب وتقنيات متنوعة ومتعددة تهدف لتقليل من المبالغ الضريبية المستحقة، مما ينتج عن ذلك آثار سلبية على الحصيلة الضريبية ومن تم تهديد المداخيل المالية للخرينة العمومية، لهذا وجب التصدي لهذه الظاهرة والتخفيف من حدتها وهنا يتجلى دور الرقابة الجبائية كوسيلة ردع تعمل على اكتشاف مختلف التلاعبات والاغفالات المرتكبة من طرف المكلف ومن تم فرض عقوبات جبائية مختلفة.

سننتظر في هذا الفصل التطرق إلى المباحث التالية :

المبحث الأول: ماهية التهرب والغش الضريبي.

المبحث الثاني: أساليب وطرق التهرب الضريبي.

المبحث الثالث: آثار التهرب الضريبي.

المبحث الرابع: عقوبات الجبائية والجزائية المفروضة على مرتكبي التهرب الضريبي.

## المبحث الأول: ماهية التهرب والغش الضريبي

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تواجهها الدولة، تتواجد هذه الظاهرة حينما تواجدت الضريبة، حيث تعتبر هذه الأخيرة عبئاً ثقيل في نظر المكلفين بها تقتطع جبرا من ذمتهم المالية دون مقابل مما يولد لديهم شعور عدم عدالتها وثقلها وعدم فائدتها وهذا ما يدفعهم لتخلص منها كليا أو جزئيا، سوف نتطرق في هذا المبحث إلى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي والغش الضريبي.

### المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي

قدمت العديد من التعاريف لظاهرة التهرب الضريبي نذكر منها:

يعرف التهرب الضريبي بأنه محاولة من المكلف الذي توافرت فيه شروط الخضوع إلى الضريبة عدم الوفاء بالتزامه متخذاً بذلك موقفاً مخالفاً لقانون الضريبة، في اغلب الأحيان تكون المخالفة صريحة ومقصودة متضمنة سوء نية المكلف، كما قد تكون المخالفة في أحيان أخرى نتيجة لعدم إدراك المكلف بمسؤوليته وجهله للقانون. من خلال التعاريف يتبين لنا أن التهرب الضريبي متعلق بالطريقة التي يتم من خلالها التخلص من دفع الضريبة، فقد يكون هذا التخلص بطريقة شرعية تحت ما يسمى بالتجنب الضريبي، وقد يكون بطريقة غير شرعية وهو ما يعرف بالغش الضريبي.<sup>1</sup>

### 1- التهرب الضريبي المشروع:

تهرب يقوم به المكلف عن طريق الاستفادة من بغض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي دون أي مخالفة قانونية، نتيجة لعدم صياغة بعض الأحكام القانونية بدقة، وبالتالي لا يترك للمكلف أي مخالفة قانونية أي لا يمكن ملاحقته أو فرض أي عقوبة عليه.<sup>2</sup>

وقد جاءت عدة تعاريف عن التهرب الضريبي المشروع يمكن أن نجملها في ما يلي:

- تعريف الباحث margairaze andré: "التهرب الضريبي هو محاولة التملص الضريبة في حدود القانون".
  - تعريف الباحث martinez jean claude: "التهرب الجبائي هو فن تفاعلي الوقوع خارج مجال القانون".
  - عرفه الباحث delahaye thomas: "تهرب الضريبي هو أن يسعى المكلف إلى التخلص من الضريبة دون أن يخرق القانون الجبائي وإنما يعمل على خلق وضعيات تسمح له لتحقيق ذلك".
  - عرفه الباحث louis cartou: "هي مجموعة العمليات التي يقوم بها المكلفين أجل وضع مادته الخاضعة لضريبة في متناول النظام الجبائي الذي يمنحه أحسن وأكثر امتيازات سواء داخل الدولة أو خارجها".<sup>3</sup>
- ومن الأمثلة على هذا النوع من التهرب نجد:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> محفوظ برحمان، الضريبة العقارية في القانون الجزائري دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، 2009، ص 272.

<sup>2</sup> محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة، ط1، 2007، ص 118.

<sup>3</sup> ناصر رحال، التهرب الضريبي كضرورة للبقاء والاستمرارية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 06، جامعة الوادي، 2013، ص 229.

<sup>4</sup> عبد الناصر نور، نائل حسن عدس، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة، ط2، عمان، 2008، ص 324.

- عندما يعلم الفرد بأنه هناك سلعة ما فرضت عليها ضريبة غير مباشرة سوف يتحملها لو اشترى تلك السلعة ولذلك يمتنع عن شرائها.
- قيام الفرد باستثمار أمواله في نشاط لا يخضع لضريبة مثل مشاريع الزراعة، والحيوانية.
- الاستفادة من ثغرات التشريع الجبائي، مثال على ذلك، عدم قيام المشرع الجبائي لإخضاع الهبات لضريبة على الدخل الجمالي، فيقوم الشخص بتوزيع ثروته على الورثة عن طريق الهبة، من أجل تجنب الخضوع لضريبة الخاصة بالتركات. فهذا الشخص لم يخالف القانون، ولكنه استفاد من الثغرات الموجودة فيه. هنا نيته كانت التهرب من الضريبة، إلا أنه لا يمكن فرض إي عقوبة عليه، هنا على المكلف المحاولة من أجل سد هذه الثغرات.<sup>1</sup>

في هذا الإطار يمكن التمييز بين ثلاث حالات لتهرب المشروع:<sup>2</sup>

- تهرب ضريبي ناتج عن تغير سلوك المكلف، وهيا سلوكيات يتخذها المكلف بغرض تجنب دفع الضريبة.
- تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الضريبي.
- تهرب ضريبي ينظمه التشريع الضريبي: كون الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق أهداف مالية، اقتصادية، اجتماعية، يقوم المكلف بتنظيم هذا التهرب المشروع لتحقيق أهداف معينة، مثال على ذلك تخفيض معدل إخضاع الأرباح المعاد استثمارها بالنسبة لشركات قصد تشجيع الاستثمار.

## 2- التهرب الضريبي غير مشروع:

- ويتضمن التهرب الغير مشروع مخالفة قوانين والضرائب تندرج تحته كافة طرق الغش المالي وما تنطوي عليه من طرق احتيالية لتخلص من الضريبة.<sup>3</sup> (سننترق إليه بنوع من التفصيل في المطلب الموالي)

### المطلب الثاني: الغش الجبائي: المفهوم والأركان

- يعتبر الغش الضريبي ظاهرة أكثر خطورة من التهرب الضريبي، سنحاول من خلال هذا المطلب تقديم مفهوم شامل عن هذه الظاهرة.

### الفرع الأول: مفهوم الغش الجبائي

- لقد تعددت آراء وتعريف الباحثين في ظاهرة التهرب الضريبي تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر منها كل باحث.

- الغش الضريبي فعل إرادي يقوم به الممول الذي يقرر مخالفة القانون لتملص من دفع الضريبة في هذه الحالة نلاحظ وجود سلوك إجرامي مقصود ومتعمد، وعليه فالغش جزء ووجه من عدم الانتظام الضريبي.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط4، 2010، ص 265.

<sup>2</sup> مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 152.

<sup>3</sup> علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 210.

<sup>4</sup> عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير، ط1، عمان، 2011، ص 215.

و قد جاءت عدت تعريفات للغش الضريبي تختلف باختلاف وجهة نظر كل باحث:<sup>1</sup>

- عرفه الباحث delaahaye themas: "الغش هو كل مخالفة أو خرق للقانون الجبائي".
- عرفه الباحث margainaz andrée: "تستطيع أن نقول هناك غش جبائي إذا تم استعمال طرق تمكن من الهروب من الضريبة، فالغش في معناه الواسع هو مجرد فعل ينجر عنه سوء نية بهدف التخليط والتضليل".
- عرفه الباحث camille rosier: "يشمل كل العمليات القانونية والمحاسبية وكل الوسائل والترتيبات والتدابير التي يلجا إليها المكلف بهدف التخلص من الضرائب والمساهمات".

من خلال ما سبق يتضح لنا أن الغش الضريبي فعل يقوم به المكلف بكامل إرادته يهدف من ورائه التخلص من دفع الضريبة سواء بشكل كلي أو جزئي باستعمال كافة الطرق الغير قانونية والتدليسية ومخالفة القانون الجبائي.

### الفرع الثاني: أركان الغش الضريبي

حتى نقول أن هناك غش ضريبي يجب أن يتوفر على ركنين أساسيين:

- 1- **الركن المادي:** يقوم هذا الركن على ثلاث عناصر، عدم قيام المكلف بواجباته الضريبية، استعمال طرق غير شرعية ووسائل احتيالية، ثبوت العلاقة السببية بين كل الطرق الاحتيالية والتخلص من أداء الضريبة، تدور كل الطرق الاحتيالية حول فكرة إخفاء المبالغ الحقيقية التي تفرض عليها الضريبة عن طريق تقديم بيانات غير صحيحة، فمعنى الطرق الاحتيالية هو الإخلال بواجب الصدق الذي فرضه القانون على المكلف بالضريبة في التصريحات التي يقدمها إلى الإدارة الجبائية.<sup>2</sup>
- تم تحديد عدة مظاهر تعبر عن الغش الضريبي من طرف المشرع الجزائري:<sup>3</sup>
- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف أشخاص مدنيين بها وخاصة المبيعات بدون فاتورة.
  - تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها عند طلب الحصول، أما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة، وأما الاستفادة من امتيازات الجبائية لصالح بعض فئات من المدنيين.
  - القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي بدفتر الأستاذ ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها، ولا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها.
  - قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدني به.

<sup>1</sup> سماعين عيسى، ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري، مجلة الاقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، العدد 21، 2019، ص 576.

<sup>2</sup> فاطمة طاهر شاوش، الغش الضريبي، مجلة دراسات وأبحاث، جامعة البليدة 2، العدد 04، 2019، ص 285.

<sup>3</sup> عبيرات مقدم، التهرب الضريبي: أسبابه، آثاره، وطرق مكافحته، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، جامعة الجزائر، العدد 17، 2008، ص 195.

- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هي مبينة في التصريحات المودعة.

2- **الركن المعنوي:** يتضمن الركن المعنوي عنصرين أساسيين هما:<sup>1</sup>

- **القصد العام:** يقصد به إدراك الشخص المكلف بالضريبة بكل أفعال الاحتيال التي يقوم بها من أجل التملص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً مع اتجاه إرادته لتحقيق النتيجة الجنائية باستعمال طرق احتيال من إخفاء وتدليس لتغليب إدارة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

- **القصد الخاص:** تتمثل في الغاية التي يقصدها المكلف بالضريبة من وراء قيامه بأعمال الاحتيال بعد توافر القصد الجنائي العام كرهبته في الإثراء بدون سبب عن طريق التخلص من الضريبة كلها أو بعضها باستعمال طرق احتيالية.

### الفرع الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي

من خلال تطرقنا إلى مفهوم كل من التهرب الضريبي والغش الضريبي يمكننا استخراج أهم نقاط التشابه والاختلاف بينهما كالآتي:

**أوجه التشابه:**<sup>2</sup>

يتشابه كل من التهرب الضريبي والغش الجبائي في العديد من النقاط ويختلفان في العديد من النقاط وهي كالتالي:

- كل من التهرب الضريبي والغش الضريبي سلوك يهدف من ورائه المكلف التخلص من دفع الضريبة بصفة كلية أو جزئية.

- كل منهما ناتج عن ضعف الوعي الضريبي للمكلف.

- كلاهما يتوفر على العنصر المعنوي والمتمثل في توفر القصد ونية التهرب.

- كل من التهرب الضريبي والغش الضريبي يؤدي إلى حرمان الخزينة من الإيرادات الضريبية.

- كلاهما يشكلان مصدر قلق بالنسبة لسلطات المالية حيث تعمل هذه الأخيرة على محاربتهمما والتخفيف من الآثار السلبية على المجتمع والاقتصاد؛

- كل من التهرب والغش الضريبيين يؤدي إلى ثراء المكلف بطريقة غير مشروعة؛

- طرق كل من الغش والتهرب الضريبيين تشهد تغيرات وتجديدات مستمرة من طرف المكلف لكي لا يتم الكشف عنهما من طرف الإدارة الجبائية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> نورالدين بن الشيخ، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة معارف للعلوم القانونية والاقتصادية، المركز الجامعي البريكة، العدد 03، 2021، ص 23\_24.

<sup>2</sup> عبد الغني بشرى وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 127.

<sup>3</sup> عبد الرحيم لواج، فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 67.

**أوجه الاختلاف:<sup>1</sup>**

يختلف كل من التهرب الضريبي والغش الجبائي في العديد من النقاط ويختلفان في العديد من النقاط وهي كالتالي:

- يعمل المكلف في التهرب الضريبي على تخفيف العبء الضريبي اعتمادا في ذلك على طرق شرعية، على عكس الغش الضريبي من أجل تخفيف العبء الضريبي يسلك في ذلك طرق غير شرعية تصل إلى حد التدليس والاحتيال.

- يكون التهرب الضريبي بسوء نية دون استخدام حيل التدلسية أي توفره على العنصر المعنوي دون العنصر المادي، بينما الغش الضريبي يتوفر على العنصر المادي والمعنوي.

- التهرب الضريبي لا يعاقب عليه القانون، بينما الغش الضريبي يعتبره القانون جنحة ويعاقب على ارتكابه.

**المطلب الثالث: أسباب التهرب الضريبي**

ترتبط ظاهرة التهرب الضريبي بالعديد من الأسباب سنحاول التعرف عليها في هذا المطلب.

**الفرع الأول: أسباب المتعلقة بالمكلف:**

من بين أهم أسباب التهرب الضريبي التي تعود إلى المكلف بالضريبة نذكر منها:

- ارتفاع الضرائب يؤدي بالمكلف الشعور أن الضريبة تقتطع كجزء كبير من دخله الأمر الذي يترتب عدم كفاية ما تبقى له من دخله لحاجته الضرورية.<sup>2</sup>

- كلما زادت درجة رضاء المكلف تكررت محاولات التهرب من الضريبة حيث يدفعه رضاءه إلى استثمار ضريبية غير المدفوعة لتعد عليه أرباحا تزيد عن الغرامة المسلطة عليه.

- ضعف الوعي المالي يؤدي إلى تقوية الأهداف النفسية على التهرب لاعتبار الشخص أنه يدفع لدولة أكثر مما يأخذ منها وأن الدولة تسيء استخدام الأموال العامة وأنها تضر الجماعة بهذا الشكل.

- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر ركن من أركان الإسلام.<sup>3</sup>

**الفرع الثاني: أسباب المتعلقة بطبيعة النظام الضريبي**

يؤثر أيضا طبيعة النظام الضريبي على حجم وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي ومن بين أهم الأسباب نذكر:

- إن تعدد الضرائب وتعقيد في التشريعات الضريبية (قوانين، الإعفاءات والتخفيضات) ونقص في التشريع وعدم صياغته بشكل محكم من قبل المختصين كما هو الحال في الدول النامية كل ذلك يساعد المكلف على إيجاد ثغرات ينفذ منها للتخلص من دفع الضريبة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومه، ط3، الجزائر، 2003، ص 171.

<sup>2</sup> خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، ط3، الأردن، 2007، ص 217.

<sup>3</sup> إلياس قلاب ذبيح، دور الرقابة الجبائية في كبح ظاهرة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 5.

<sup>4</sup> طارق حاج، المالية العامة، دار صفاء، ط1، عمان، 2009، ص 84.

- سياسة الإنفاق المنتهجة من طرف الدولة كلما كانت رشيدة قل ميل المكلف نحو التهرب الضريبي أما العكس يجعله يشعر بالظلم مما قد يدفعه إلى التهرب كوسيلة لمقاومة هذا الظلم.
- كثرة التغيير والتعديل في التشريع الضريبي يصعب على أعوان الإدارة الضريبية فهمه وتطبيقه حيث لا يكاد الأعوان الإدارة الضريبية إستوعاب تلك التغييرات المحدثة في إطار قانون المالية لسنة معينة من السنوات حتى يتم اتخاذ تدابير وتعديلات أخرى في إطار قانون المالية لسنة لاحقة.
- ضعف العقاب المفروض على المتهرب وذلك كما كان حجم العقاب المفروض أكبر من المبلغ الذي يعود عليه اثر تهربه من الضريبة يؤدي إلى ابتعاد المكلف عن التهرب ويقلل منه وأما في حالة العقاب أقل من العائد الذي يحصل عليه أثر التهرب من الضريبة هنا يكثر التهرب.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: أسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية

- أيضا تؤثر طبيعة تنظيم وعمل الإدارة الجبائية على مدى انتشار ظاهرة التهرب الضريبي سنقوم بإدراج الأسباب في النقاط التالية:
- العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة والملفات المعروضة للدراسة.
- نقص عدد الموظفين ونقص كفاءتهم المهنية مما يترتب عليه صعوبة الحصر الدقيق للمكلفين وللاوعية الضريبية.<sup>2</sup>
- استعمال أساليب الكلاسيكية في العمل الإداري حيث تقوم بمعالجة الملفات يدويا.
- ضعف التكوين في المجال الضريبي حيث ينقص مضامين جديدة لبرامج التكوين المتوفرة حاليا مثل أخلاقيات المهنة الضريبية.
- غياب الجهد التعريفي بالنظام الضريبي والعمل على التوعية سواء عن طريق وسائل الإعلام المرئية أو المسموعة، من أجل نشر الوعي الضريبي لدى الأفراد.
- ضعف النظام المعلوماتي في تسيير التعليمات الجبائية.<sup>3</sup>

### المبحث الثاني: أساليب التهرب الضريبي

- تتمثل أساليب التهرب الضريبي في الطرق غير القانونية وغير الأخلاقية التي يستخدمها الأفراد والشركات لتجنب أو تخفيض التزاماتهم الضريبية المستحقة بشكل كلي أو جزئي، ولا يمكن في الواقع حصرها حصرا دقيقا لتنوعها وكثرتها ولهذا سوف نكتفي بذكر أهمها وأكثرها خطورة.

<sup>1</sup> يوسف قاشي، التهرب الضريبي في الجزائر؛ الأسباب؛ النتائج وبعض الحلول، مجلة القانون العقاري، جامعة البليدة، العدد 2، 2015، ص 283.

<sup>2</sup> حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر، 2010، ص 43.

<sup>3</sup> مراد ناصر، أسباب التهرب الضريبي وأثاره على الاقتصاد الوطني، مجلة الدراسات الاقتصادية، الجزائر، العدد 14،

### المطلب الأول: التهرب عن طريق العمليات المحاسبية

ينتشر هذا النوع بكثرة بين المكلفين الخاضعين النظام الحقيقي الدين ملزمين بمسك محاسبة منتظمة، فبالرغم من إن المكلف يخضع لإلزامية مسك محاسبة منتظمة ودقيقة وقابلة للفهم وذات بيانات صادقة وذلك لتأكد من مطابقة الدفاتر والوثائق المحاسبية بوثائق الإثبات المقدمة، إلا أنه يقوم بتلاعب في القيود والسجلات المحاسبية بهدف التقليل من مستحقاته الضريبية في التصريح السنوي للمصالح الضريبية ولهذا النوع من التهرب طرقتين، عن طريق تخفيض الإيرادات والتهرب عن طريق تضخيم التكاليف.<sup>1</sup>

### الفرع الأول: تخفيض الإيرادات

تعتبر هذه الطريقة الأكثر شيوعا لممارسة هذا النوع من المخالفات التي يهدف من خلالها المكلف تخفيض وتقليل الوعاء الضريبي وتجنب التصريح أو الإقرار على الجزء الكبير من الإيرادات التي تندرج في حساب الربح الخاضع للاقتطاع، وهي طريقة تقتصر على من يملكون أو يمسكون سجلات ودفاتر محاسبية، سواء كان إجباريا بحسب رقم أعماله الذي يفرض عليه الدخول في نطاق نظام التصريح الحقيقي أو اختياريا بمحض إرادته حتى وان لم يتحقق شرط رقم الأعمال. وظهر ذلك في نص المادة 29 من قانون الضرائب لمباشرة والرسوم المماثلة " يجب على المكلفين بالضريبة إن يمسكوا السجلات وكل الأوراق الثبوتية إلى غاية انقضاء السنة الرابعة التالية للسنة التي تم فيها تقييد الإيرادات والنفقات".<sup>2</sup>

وأساسا تتمثل هذه الطريقة في عدم التسجيل المحاسبي للإيرادات المحققة من طرف المؤسسة بصفة كلية أو جزئية أو عدم التصريح عن التنازل عن عنصر من عناصر الأصول وبأخذ هذا النوع احد طرق تالية:<sup>3</sup>

**1- الفاتورة الجزئية:** هي التخفيض من قيمة المبيعات وذلك باتفاق بين البائع والزبون، فالمورد يبيع بضاعته بسعر منخفض مقارنة مع السعر المطبق في السوق وذلك بإحدى الطرقتين أما البيع لأحد الأشخاص المقربين لأصحاب المشروع وأما أن تجري عملية البيع بالسعر العادي المطبق في السوق والذي في الواقع قد خفض في التصريح وهذا بالاتفاق مع الزبون.

**2- البيع بدون فاتورة:** وهي البيع بدون فواتير نقدا أي إن عمليات البيع لا تتم عن طريق الحسابات المصرفية لكل من المورد والزبون أي لا يتم تسجيل العملية في الحسابات المصرفية لعدم التعامل بحساباتها وهذا ينتج عنه تسجيل عمليات بيع اقل بكثير مقارنة بما هو محقق فعليا.

**3- الفاتورة المزورة:** وهي موجهة أساسا إلى تغطية خدمة أو بيع سلعة موجودة فالحقيقة لكنها تحتوي على خطأ أو عدة أخطاء سواء بتعريف الشخص الذي يعمل على إنجاز العملية أو اسم العنوان المستفيد منها أو أخطاء في نوعية أو كمية السلعة أو الخدمة المقدمة.

<sup>1</sup> الجلاني بلواضح، التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة وإستراتيجية المكافحة، مذكرة دكتوراه، جامعة مسيلة، 2015، ص 123.

<sup>2</sup> لآبد لزرقي، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر ، مذكرة ماجستير، جامعة تلمسان، 2012، ص 89.

<sup>3</sup> هشام لجلط، الأساليب الحديثة للرقابة الجبائية في الجزائر دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية للفترة 2007-2012، مذكرة ماجستير، جامعة

4- الفاتورة الوهمية: تعتبر الفاتورة وهمية إذا كانت نتيجة لعملية وهمية إي لا تتعلق في غالب الأحيان بأي عملية وجود في الواقع، فهي تستعمل من قبل المؤسسة بهدف تخفيض أرباحها وذلك من خلال تسجيل أعمال أو مشتريات وهمية، من أجل إنشاء رأس مال غير قانوني.<sup>1</sup>

5- عدم إجراء التسجيل المحاسبي للإيرادات الاستثنائية:<sup>2</sup> تعتبر الإيرادات الاستثنائية إذا كانت ناتجة عن عملية خارج الاستغلال أو نشاط المؤسسة، وغالبا ما تجري هذه التنازلات نقدا ولا يتم تقييدها محاسبيا ويتمثل الأمر ب:

- التنازل عن عنصر من عناصر الأصول وبالتالي هو إيراد استثنائي لا يتم تسجيله فالمحاسبة.
- عدم تسجيل فائض القيمة عن عنصر من عناصر الأصول، وتسجيله على انه ناقص قيمة.
- عدم إجراء التسجيل المحاسبي للأغلفة المتداولة في حساب أمانات مدفوعة.

#### الفرع الثاني: تضخيم التكاليف:

أقر المشرع للمكلف إمكانية خصم الأعباء التي يتحملها عند القيام بنشاطه بشرط أن تكون هذه الأعباء مرتبطة مباشرة بالاستغلال وفي حدود السقف التي وضعها القانون للبعض منها، حيث أن بعض العناصر الجبائية تستغل هذا الحق في خصم أعباء ليست لها علاقة بنشاط المؤسسة أو المبالغة في تقديرها،<sup>3</sup> إلا أن التشريع الضريبي لم يترك للمكلف الحرية الكاملة في ذلك حيث أتاح له خصم هذه الأعباء وفق شروط حددها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث تتمثل فيما يلي:<sup>4</sup>

- تكون لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة (يصرف في المصلحة المباشرة للاستغلال).
- تكون مبررة بوثائق ثبوتية ومستندات.
- يجب أن يقيد العباء محاسبيا ويدرج في السنة المالية المطابقة لالتزامه.
- تؤدي إلى تخفيض الأصول الصافية للمؤسسة وأن تمارس خلال السنة المالية.

غير أن المكلف في غالب الأحيان لا يأخذ بعين الاعتبار هذه الشروط حيث يسعى دوما إلى التخفيض من ربحه الخاضع لضريبة عن طريق تضخيم قيمة التكاليف والأعباء، فعملية التضخيم تكون أساسا في ملفات المستخدمين ووظائف وهمية، تسجيل نفقات عامة غير مبررة وأيضا الحساب الخاطيء للإهلاكات.<sup>5</sup>

1- المستخدمين الوهميين: يقوم المكلف في حالة استخدام مستخدمين وهميين إلى تسجيل أجور ورواتب في الكشوفات المحاسبية لمستخدمين لا وجود لهم في الواقع وكل هذه النفقات تسمح بزيادة الأعباء وذلك يؤدي إلى

<sup>1</sup> إلياس كشاوي، ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الوطني، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2009، ص 48.

<sup>2</sup> هشام لجلط، مرجع سبق ذكره، ص 12.

<sup>3</sup> مولود مليكاوي، الإنفاق الضريبي في الجزائر وإشكالية التهرب الضريبي دراسة تحليلية تقييمية، مجلة دراسات الجبائية، جامعة البليدة، العدد 2، 2015، ص 222.

<sup>4</sup> الطيب بوحالة، الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة طلبة للدراسات العلمية والأكاديمية، المركز الجامعي بركة، العدد 02، 2022، ص 1029.1028.

<sup>5</sup> لايد لزرق، مرجع سبق ذكره، ص 92.

تقليص مبلغ الضريبة، وتوجد حالة قيام المؤسسة بتسجيل رواتب لصالح أشخاص حقيقيين على أساس أنهم يقومون بعمل لصالح المؤسسة ولكن في الواقع لا يقومون بأي نشاط لصالحها، كما يحدث بعض الحالات تسجيل أجور ومرتببات كبيرة لأشخاص موجودين فعلا داخل المؤسسة لا كنهم يؤدون أعمال ثانوية فقط.<sup>1</sup>

**2- التكاليف العامة الغير مبررة:** تحتوي الأعباء العامة على كل من النفقات المباشرة أو الغير المباشرة التي تدخل في عملية الإنتاج وهذا أدى إلى تسهيل زيادة الأعباء الإضافية إلى نفقات موجودة فعلا ولقد حددت المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة خصم بعض الأعباء من الربح الخاضع للضريبة التي تكون لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة، غير أنه في معظم الحالات يتخذ المكلف هذه الفرصة لتسجيل أعباء خارج نشاطه من أجل تخفيض حجم الضريبة وقد أثبتت التحقيقات التي تقوم بها الإدارة الجبائية أن النفقات المصرح بها مبالغ فيها أو أنها غير مبررة، وهي تلك النفقات الغير متعلقة بنشاط المؤسسة.<sup>2</sup> ومن أمثلة ذلك:<sup>3</sup>

- قيام المؤسسة ببعض الترميمات على المباني الصناعية، فيعمل مسيرين المؤسسة على القيام بترميمات على مبانيهم الخاصة ويتم تسجيلها على أساس ترميمات خاصة بالمؤسسة.

- مصاريف إصلاح سيارة شخصية والتي يتم تسجيلها على أساس مصاريف إصلاح سيارة مصلحية.  
- مصاريف قيام المسؤولين برحلات سياحية ليست لها أي علاقة بنشاط المؤسسة لكنها تسجل على أنها مصاريف المهام الدفاتر المحاسبية.

- يقوم المكلف بتقديم إعانات، هبات وهدايا نقدا إلى جمعيات والمنظمات ذات الطابع الإنساني ويسجلها في الدفاتر المحاسبية بمبالغ كبيرة، رغم أن قانون الضرائب المباشرة لا يسمح إلا بسقف محدد لها.

**3- التسجيل الخاطئ للاهتلاكات:** يعبر عن الاهتلاك المالي بأنه الإثبات الكتابي للنقص التدريجي في القيمة التي تحدث للموجودات الثابتة في المؤسسة بفعل الزمن أو الاستغلال كالعقارات والمباني والتجهيزات والمعدات والآلات ووسائل النقل... الخ.<sup>4</sup>

ويقصد بالاهتلاك تراجع القيمة التجارية التي تحصل للموجودات المؤسسة في فترة معينة بفعل الاستغلال والانتفاع، وهو أيضا أحد العناصر المكونة للربح الخاص للضريبة كونه يدخل ضمن قائمة الأعباء المخططة أو المخصومة من الإيرادات المؤسسة وبمعنى آخر يمكن اعتباره عبء من أعباء الاستغلال.<sup>5</sup>  
وحتى يستطيع المكلف بالضريبة خصمه من الأرباح المحققة حدد المشرع الشروط التالية:<sup>6</sup>  
- أن يصنف الأصل المهتك ضمن عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة والتي تتقادم مع مرور الزمن.

<sup>1</sup> ليلا علام، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة تيزي وزو، 2016، ص 68.

<sup>2</sup> جمال بدري، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 01، 2009، ص 58-59.

<sup>3</sup> عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 102-103.

<sup>4</sup> احمد خيدل، زهرة كيسي، جريمة التهرب الضريبي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة غرداية، العدد 1، 2021، ص 1056.

<sup>5</sup> جمال بدري، نفس المرجع السابق، ص 59.

<sup>6</sup> إلياس كشاوي، مرجع سبق ذكره، ص 46.

- أن يكون الأصل المهتك مرتبط بنشاط الاستغلالي للمؤسسة.
  - يجب أن لا تتجاوز مجموع الإهلاكات المتراكمة قيم الأصل المهتك.
  - يجب أن يكون الأصل المستثمر والخاضع للإهلاك مسجل محاسبيا، ويتمتع بوثائق الثبوتية.
  - يجب حساب قسط الإهلاك ثمن خارج الرسم على القيمة المضافة إذا كان قابلا للاسترجاع.
- ولقد قام المشرع الجبائي الجزائري بوضع سلم خاص بمعدلات الإهلاك وذلك حسب نوع الأصل ونوضح ذلك فالجدول التالي:

**الجدول رقم 05: بعض معدلات الإهلاك.**

معدل الإهلاك	مدة الاستخدام بالسنوات	الاستثمارات
من 1% إلى 2%	من 50 إلى 100	- مباني صناعية
من 2% إلى 5%	من 25 إلى 50	- مباني إدارية
من 10% إلى 20%	من 10 إلى 20	- معدات وأدوات
من 20% إلى 25%	من 04 إلى 05	- معدات نقل
10%	10 سنوات	- تجهيزات أخرى

المصدر: حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 47.

رغم هذه المعدلات التي قام المشرع بوضعها يبقى المكلف يحاول دائما التلاعب بها بوسائل متعددة، سواء بتطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهتك أو برفع قيمتها، كما يقوم أيضا بالتلاعب في قيمة الأصل وذلك بحساب ثمن الشراء مضاف إليه الرسم على القيمة المضافة.

ولحساب قيمة الإهلاك يقوم المكلف بتطبيق العلاقة التالية:

$$\text{قسط الإهلاك} = (\text{ثمن الشراء} + \text{الرسم على القيمة المضافة}) \times \text{معدل الإهلاك}$$

رغم أن الصيغة الصحيحة للعلاقة هي:

$$\text{تكلفة الشراء خارج الرسم} \times \text{معدل الإهلاك}$$

### المطلب الثاني: التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية

يقوم المكلف بالتهرب من الضريبة وإعطاء مقادير خاطئة عن الأرباح التي يحققها وذلك من أجل الحصول على ضرائب أقل، يلجئ المكلف إلى طرق أخرى غير التحايل في الكتابات المحاسبية وهذه الطرق قد تكون نتيجة تحايل مادي أو قانوني.

#### الفرع الأول: التهرب عن طريق العمليات المادية

يقصد بالإخفاء المادي عندما يقوم المكلف بتغيير واقعة مادية بطريقة غير قانونية ويكون بإخفاء المكلف لأمواله التي تخضع لضريبة أخفاء كلياً أو جزئية، فتتسأ عن ذلك وضعية قانونية ظاهرية مختلفة عن الوضعية القانونية الحقيقية<sup>1</sup>.

وتنقسم هذه الطريقة إلى قسمين:

**1- الإخفاء المادي الكلي:** يظهر هذا النوع من الإخفاء عن طريق الامتناع عن التصريح بالأنشطة التي يمارسها، حيث يقوم المتهرب من استغلال نقص الرقابة الفعالة لمصالح الإدارة الجبائية، حيث يعتمد إنشاء وحدات ومصانع صغيرة في الأماكن الأهلة بسكان التي يصعب الوصول إليها، وكل ما تنتجه هذه الوحدات والمصانع من الاستغلال يتم بيعه فإخفاء وبدون فواتير<sup>2</sup>.

ويظهر الإخفاء الكلي للسلع أو النشاط خاصة في القطاع الاستيراد والتصدير حيث هذه الفئة من المكلفين يصعب تحديد موطن تكليفهم الحقيقي، وذلك عند قيامهم بتغيير مقر نشاطهم في كل مرة مما يصعب على الإدارة الجبائية تحديد مقرهم الجبائي<sup>3</sup>.

ومن أشكال الإخفاء المادي الكلي نجد عدم التصريح بالوجود، عدم التصريح الشهري والسنوي، عدم التصريح بقائمة الزبائن، عدم التصريح بالمداخيل.... الخ.

**2- الإخفاء المادي الجزئي:** يختلف هذا الإخفاء من نشاط إلى آخر ومن مكلف إلى آخر إلا انه يتمثل عموماً في عدم التصريح بجزء من الموارد والمنتجات والبضائع أو الأرباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي ليتم إعادة بيعها بطريقة غير مشروعة ومن أبرز صورته:

- إخفاء المبالغ الخاضعة لرسم على القيمة المضافة خاصة المبيعات بدون فواتير، وأمثله كثيرة يكفي ومنها المنتجون الذين يستوردون المواد الأولية لغرض التصنيع ثم يبيعون منتجاتهم الخاضعة لرسم على القيمة المضافة إلى تجار آخرون دون فاتورة وذلك بهدف التهرب والالتباس من تسديد الحقوق الواجبة عليه<sup>4</sup>.

- ممارسة نشاط خفي إلى جانب النشاط الرئيسي، وأن يرفض المكلف بالضريبة تقديم الإقرارات التي يتم على أساسها ربط الضريبة.

<sup>1</sup> احمد خيدل، زهرة كيسي، مرجع سبق ذكره، ص 1056.

<sup>2</sup> عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 107.

<sup>3</sup> ليلة علام، مرجع سبق ذكره، ص 70.

<sup>4</sup> مغني ناصر، مرجع سبق ذكره، ص 63.

- إخفاء المكلف لجزء من ذمته المالية في حالة صدور أمر من طرف السلطة المختصة بالحجز على أمواله الخاصة وقبل تنفيذ الأمر بالحجز وموعد تحصيل الضريبة يقوم المكلف بتنظيم إعساره كبيعه لعقار بثمن رخيص.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: التهرب عن طريق العمليات القانونية

يعتبر هذا الأسلوب الأكثر استعمالاً وتنظيماً والأفضل تقنية حيث يتم عن طريق استغلال ثغرات القانونية أو استغلال بعض النقائص الموجودة في النظام الضريبي أو التجاري لصالح المكلف، ولذلك لا يستطيع المكلف فرض ضريبة على مرتكبها، لكون المكلف المتهرب يعتمد على النصوص القانونية والرجوع إلى أشخاص ذوي خبرة واختصاص لإيجاد طرق لتحايل، وذلك من أجل الاستفادة من مزايا ليس له الحق فيها كتزييف الحالة القانونية الخاضعة لضريبة أساساً إلى وضعية قانونية تجعلها معفاة من الضريبة.<sup>2</sup>

**1- الإخفاء عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية:** إن الحالات التي يمكن للمكلف من خلالها التلاعب فيها هي حالات جد قليلة ولا تتم هذه الطريقة إلا بتمرير حالة قانونية حقيقية خاضعة لضريبة محل حالة أخرى معفاة أو أقل خضوع للاقتطاع الضريبي، ومن أمثلة ذلك:

- تهرب من دفع حقوق التسجيل في حالة عندما تكون عملية بيع بين أفراد العائلة ويتم تسجيلها على أنها أساس هبة.

- إخفاء عملية توزيع الأرباح على المساهمين واستبدالها في شكل رواتب وأجور والهدف من ذلك تخفيض معدل الضريبة حيث إن معدل الضريبة على المرتبات والأجور أقل منه من المفروض على عملية توزيع الأرباح على المساهمين.

- قيام شخص بشراء آلات بغرض مزاوله نشاط معين ومحاولة إعطاء العملية طابع الأعباء العامة القابلة للخصم وذلك لخصم المبلغ بصفة كلية من النتيجة الصافية لسنة الأولى من مزاوله النشاط غير أن الخصم الإجمالي للمبلغ يكون بحسب سنوات الاهتلاك.<sup>3</sup>

- تقوم الشركات المتعددة الجنسيات بالتهرب من دفع الضريبة باستغلال وضعيتها القانونية بامتلاكها فروع تتواجد في الدول التي تفرض معدلات ضريبية منخفضة فنقوم بذلك عن طريق تحويل أرباحها إلى هذه الفروع المتواجدة في هذه الدول التي تسمى بالجنات الضريبية.

- لجوء المكلفين إلى الاستثمار في إطار الوكالة الوطنية لتدعيم الاستثمار ANDI أو الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب ANSEJ وهذا من أجل الاستفادة من الامتيازات الجبائية الممنوحة لهذه القطاعات عن طريق التنازل عن الاستثمارات المكتتاة بالإعفاء من الرسوم.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> ليلة علام، نفس المرجع السابق، ص 70.

<sup>2</sup> بوحالة الطيب، مرجع سبق ذكره، ص 1029.

<sup>3</sup> جمال بدري، مرجع سبق ذكره، ص 67 - 68.

<sup>4</sup> بناتة طورش، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة 1، 2012، ص 84-85.

2- الإخفاء عن طريق عمليات وهمية: هذا النوع من التهرب قد يكون بمبادرة فردية يقوم صاحبها بإخفاء جزء من أملاكه من مخزون بضاعته أو أرباحه الخاضعة للضريبة ويعتبر من أخطر أنواع التهرب الضريبي، وذلك لكونه يعمل على إرساء المجال الاقتصادي وغير شرعي وخفي عن أنظار الإدارة الجبائية ويعيد عن المراقبة وتنتشر هذه الطريقة خاصة عند المكلفين الخاضعين للرسم على رقم الأعمال والرسم على القيمة المضافة أين يستخدم المكلف فواتير وهمية بغض النظر عن مصدرها لتبرير معاملات غير موجودة فعلا أو معاملات موجودة حقيقية لكنه يعمل على إخضاعها للرسم والضرائب، ويكون هذا النوع من الغش منتشرا خاصة لدى المؤسسات التي تمارس نشاطها بشكل مؤقت<sup>1</sup> وكذلك المؤسسات الصناعية ويصعب تحديده كونه يتمتع بالغطاء القانوني<sup>2</sup> ويظهر ذلك من خلال قيام المتهربون بتأسيس نظام قائم على كتابات متناسقة ومتكاملة فيما بينها بتبريراتها الضرورية وهو المتعارف عليه عالميا بمؤسسات TAXIES وهو مستمد من مصطلح TAXE<sup>3</sup>، وهو عبارة عن مؤسسة وهمية أو شخص وهمي حيث أن هذا الأخير يضم فاتورة تحمل الرسم على القيمة المضافة، يعالج المكلف المتهرب من الضريبة فيسمى DÈTAXEUR، وهذا المكلف تسمح له هذه الفاتورة باسترجاع الرسم على القيمة المضافة خلال العمليات التي يقوم بها وبالمقابل فإن هذه الفاتورة تتم أما عن طريق الدفع الوهمي وذلك بالاتفاق مع هذا الشخص الذي يتحصل على عمولة متفق عليها بين الطرفين عند كل عملية<sup>4</sup>.

وتجدر الإشارة إلى إن الظاهرة الأكثر انتشارا هي استغلال رجال الأعمال غير النزهاء للمواطنين الفقراء الذين بحاجة إلى المال، فيقومون بفتح سجلات تجارية باسمهم والذين يتقاضون أجر مقابل ذلك وهذا ما يعرف بالعمل بالأسماء المستعارة، فالمكلف هو مواطن بسيط بالنسبة لمصالح الضرائب الذي لا علم له بقيمة الصفقات التي تبرم باسمه ولا بقيمة الضريبة المدين بها اتجاه الخزينة العمومية، فا في وقت استحقاق الضريبة المصالح الضريبية تجد نفسها أمام مكلف ضريبي في حالة إعسار غير قادر على تسديد ضريبة مع صعوبة الوصول إلى التاجر الحقيقي، كما أن بعض المكلفين يلجأ إلى توقيف نشاطه التجاري وذلك بشطب اسمه من السجل التجاري مع مواصلة ممارسة نشاطه وبالتالي الحصول على أرباح تكون غير خاضعة للضريبة لأنه آوهم مصالح الضرائب بتوقيف نشاطه التجاري<sup>5</sup>.

### المبحث الثالث: آثار التهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي آفة خطيرة نظرا للأضرار والانعكاسات التي تترتب عنها وتمس الاقتصاد الوطني وهي تظهر من خلال عجز الدولة عن تنفيذ المشاريع العامة وإحداث خلل في الاستقرار الاقتصادي

<sup>1</sup> ناصر رجال، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب، مذكرة دكتوراه، جامعة باتنة، 2014، ص84.

<sup>2</sup> إلياس كشاوي، مرجع سبق ذكره، ص 67.

<sup>3</sup> جمال بدري، مرجع سبق ذكره، ص 69.

<sup>4</sup> ناصر شارفي، التهرب الضريبي آثاره وسبل مكافحته بالإشارة إلى حالة الجزائر، مذكرة دكتوراه، جامعة الجزائر 03، 2012، ص 126.

<sup>5</sup> بتاتة طورش، مرجع سبق ذكره، ص 85.

وفي ميزانية الدولة، تعتبر هذه الظاهرة من أحد أهم العوامل الرئيسية التي تؤثر على تحقيق الأهداف المرجوة من الضريبة حيث تؤثر على جميع العناصر التي تؤثر عليها الضريبة، وبالتالي فتهرب الضريبي هو الذي يحدد درجة تحقق هذه الأهداف، وبما أن لضريبة عدة أهداف مالية، اقتصادية واجتماعية، فإن انعكاسات التهرب الضريبي لن تبعد كثيرا عن هذه الأهداف.

### المطلب الأول: الآثار الاقتصادية لتهرب الضريبي

للتهرب الضريبي آثار سلبية على الاقتصاد سيتم إدراجها في هذا المطلب.

#### الفرع الأول: إعاقة النمو الاقتصادي والمنافسة الاقتصادية

##### 1- إعاقة النمو الاقتصادي:

يؤثر التهرب سلبا على الاقتصاد الوطني وذلك من عدة جوانب، فبنسبة للاستثمار يؤدي التهرب إلى نقص في إيرادات الدولة ومن ثم عدم تكوين ادخار عام، فتصبح الدولة غير قادرة على قيام مشاريع استثمارية التي تقتضيها التنمية، بالإضافة إلى ذلك انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمار، وهذا ما يؤدي إلى ركود اقتصادي مسحوب بارتفاع معدلات التضخم والبطالة.<sup>1</sup>

##### 2- إعاقة المنافسة الاقتصادية:

في ظل فرضية سوق المنافسة التامة أو الشبه تامة، أن التأثير على أسعار السلع والخدمات تكون على أساس العرض والطلب فالمنتج لا يمكنه تحديد أسعار التوازن في السوق، على هذا فالمنتج عليه أن يرضى بهذا السعر أو ينسحب من المنافسة.<sup>2</sup>

نجد في ضل بروز ظاهرة التهرب الضريبي يمكن للمكلفين المتهربين من دفع الضريبة أن يقوموا بتخفيض أسعار منتجاتهم بقيمة الضريبة المتهرب منها، فتصبح منتجاتهم الأكثر طلب في السوق من طرف المستهلكين وهذا يضر بالأشخاص الذين يقومون بالتزاماتهم الضريبية تجاه الدولة ولا يمكنهم التهرب وعلى هذا تصبح منتجاتهم غير قادرة على المنافسة أمام سلع ومنتجات الأشخاص المتهربين من دفع الضريبة، وهو مضر بميزانية الدولة بشكل كبير(من كلتا الجانبين، المتهربين الذين بقوا في المنافسة والنزهاء الذين خرجوا منا المنافسة)، وهذا يؤدي إلى انتهاك الأسس الاقتصادية التي تقوم عليها نظرية الضريبة، فالتهرب لا يسمح بنجاح التشريعات الأكثر فائدة والأحسن تنظيم، بل يعطي الفرصة للمشروعات الأكثر قدرة على التهرب الضريبي. بالإضافة إلى التهرب الضريبي يزيد من إنفاق الاستهلاكي بسبب زيادة حجم النقود المتوفرة لدى المتهربين، مما يزيد من إقبالهم على السلع المستوردة والأجنبية بحكم أنها تتمتع بالجودة والتنوع وهذا ما يؤدي إلى نقص الطلب على السلع المحلية مقارنة بالسلع الأجنبية.

<sup>1</sup> ناصر مراد، فعالية النظام المحاسبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 160.

<sup>2</sup> يوسف قاشي، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، مرجع سبق ذكره، ص 56.

الفرع الثاني: عدم صدق المعلومات وإعلان معدلات بطالة غير صادقة

### 1- عدم صدق المعلومات:

كما نعلم أن التهرب يحدث عندما لا يقوم الأفراد بالتصريح عن العمل أو الدخل أو كلاهما معا إلى إدارة الضرائب، فهذا له تأثير على مؤشرات النشاط الاقتصادي وذلك بسبب عدم تسجيل تلك الدخول الغير مصرح بها في الإحصائيات الرسمية، حيث إذا انتشر التهرب الضريبي على نطاق واسع تصبح المؤشرات لا تعطي دلالة حقيقية على الأداء الاقتصادي،<sup>1</sup> فنجد المتهربين من دفع الضريبة يقومون بأعمالهم بسرية لهذا يقومون بالانضمام إلى السوق الموازي وهو عبارة عن "مجموعة أو سلسلة من النشاطات اللاشرعية تنشأ على هامش الاقتصاد الرسمي، تمارس من طرف أفراد أو جماعات محترفة الميدان هدفها الأساسي الريح السهل والسريع، التهرب من الضرائب والمراقبة، إقبال الأفراد عن هذا النوع من النشاطات ورفضهم الانضمام إلى النظام الرسمي"، من خصائصه أنه لا يخضع لرقابة الحكومية ولا يعترف بالتشريعات الصادرة.<sup>2</sup>

ولأنه يتم اتخاذ القرارات الاقتصادية المرتبطة بالسياسة اعتمادا على المؤشرات الاقتصادية الرسمية، دون الأخذ بعين الاعتبار الاقتصاد الموازي، فإن صحة هذه القرارات يصبح كشكوك فيها للاعتبارات التالية:<sup>3</sup>

- تؤدي الإحصاءات المتحيزة إلى التقييم الخاطئ للأداء الاقتصادي العام، وهذا يؤدي إلى تشخيص غير صحيح للمشكلات الاقتصادية التي تواجه الاقتصاد.

- تؤدي المعلومات الغير كاملة إلى سياسات غير سليمة، فعلى أساس هذه المعلومات يتم اتخاذ إجراءات مكثفة أكثر من اللازم أو العكس، وقد تؤدي إلى سياسات مختلفة تماما عن السياسة المطلوب اتخاذها.

- النتيجة الطبيعية للبيانات الغير صحيحة والسياسات الغير مناسبة كما هو موضح في البندين السابقين، تتمثل في تطبيق سياسات غير مثلى ومن تم أثار اقتصادية غير صحيحة وبتالي تكون النتائج معاكسة ويعتمد في ذلك على مستوى الأداء الاقتصادي لكل من الاقتصاد الرسمي والاقتصاد الخفي.

والمشكلة الحقيقية التي يسببها هذا الوضع تكمن في انه نتيجة لهذه المعلومات والبيانات الغير صحيحة، فان الحكومة تقرر من جانبها استخدام سياسات التوسع النقدي والمالي للعمل على الوصل إلى مراحل التشغيل الكامل، واستعادتها مرة أخرى. في حين يعمل الاقتصاد بكامل طاقته أو قريبا منها وهنا تظهر أثار هذه السياسات غير الملائمة في صورة ارتفاع للأسعار.<sup>4</sup>

### 2- معدلات بطالة مرتفعة مقارنة بالمعدلات الحقيقية:

يؤدي الرفع في معدلات الضريبة إلى اضطرار أصحاب رؤوس الأموال إلى عدم قيامهم ب التصريح ببعض العمال خاصة في الأنشطة التجارية وتشغيلهم بطريقة غير شرعية مقابل أجور تكون مرتفعة مقارنة

<sup>1</sup> عبد الحكيم مصطفى الشراقوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2006، ص 163.

<sup>2</sup> نجاة مسمش وموسى رحمانى، الاقتصاد الموازي وأثاره على الاستقرار الاقتصادي، مجلة العلوم الإنسانية، بسكرة، العدد49، 2017، ص 360-363.

<sup>3</sup> محمد رضا توهامي، دراسة تحليلية للاقتصاد الخفي في الجزائر، مذكرة دكتوراه، جامعة مسيلة، 2018، ص 53.

<sup>4</sup> عبد الحكيم مصطفى الشراقوي، نفس المرجع السابق، ص 164.

بالاقتصاد الرسمي وهذا ما يشجع الأفراد على ترك العمل في الاقتصاد الرسمي والاتجاه إلى العمل في السوق الموازي.<sup>1</sup>

وعلى هذا نجد أن السوق الموازي يتسبب في زيادة معدلات البطالة عن معدلاتها الحقيقية، وهذا ما يجعل الحكومة مضطرة إلى تطبيق سياسات اقتصادية توسعية بشكل كبير حيث يؤدي عدم احتساب بعض الفئات التي تحصل على دخول عن الأنشطة التي تمارسها في الاقتصاد الموازي ضمن الفئات العاملة في المجتمع واحتسابهم عاطلين على خلاف الواقع، وتصبح الأرقام الرسمية عن معدلات البطالة في الاقتصاد مبالغ فيها.<sup>2</sup>

### الفرع الثالث: تشوه الأسعار والتأثير على السياسة النقدية

#### 1- تشوه الأسعار:

يؤدي التهرب الضريبي إلى تشوه الأسعار المحلية، حيث تميل أسعار السلع والخدمات المقدمة من طرف تجار يتهربون من دفع الضريبة إلى تزايد بمعدلات أقل من معدلات أسعار السلع والخدمات المقدمة من تجار نزهاء لا يتهربون من دفع الضريبة، بصفة خاصة عندما يكون الأشخاص المتهربين منافسين للأشخاص النزهاء في تقديم نفس السلع والخدمات، أو عندما تكون السلع والخدمات مدعمة بشكل كبير من طرف الحكومة في حين تقدم من طرف الأشخاص المتهربين بأسعار منخفضة، وهكذا فإنه من المتوقع أن تكون أسعار سلع المتهربين أقل من أسعار سلع الأشخاص النزهاء وهذا نضرا للأعباء الإدارية والضريبية والجزائية التي يتحملونها.<sup>3</sup>

#### 2- التأثير على السياسة النقدية:

يترتب على وجود اقتصاد غير رسمي زيادة الدوافع للاحتفاظ بالنقود في صورة سائلة من أجل القيام بالمعاملات فالسوق الموازي، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى ارتفاع معدلات الفائدة وعدم قدرة البنوك على الإقراض وتمويل الاقتصاد.<sup>4</sup>

كما يؤثر الاقتصاد الموازي على السياسة النقدية من خلال سلوك الأساس النقدي، أي احتياطات البنوك من النقود والأرصدة السائلة، والتي يفترض أنها تحت سيطرة البنك المركزي، وبما أن نسبة النقود السائلة المستخدمة في الاقتصاد الموازي تعتبر مرتفعة، فإن سياسة البنك المركزي لا يكون لها تأثير مباشر على ذلك الجزء من الأساس النقدي، ولهذا فإن سياسة البنك المركزي لا بد أن يتم تحليلها في ضوء أثارها على احتياطات البنوك والجزء المتبقي من النقود السائلة فقط، بعد استبعاد النقود السائلة المستخدمة بواسطة الاقتصاد الموازي.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> الياس كشاوي، مرجع سبق ذكره، ص 94.

<sup>2</sup> تجاة مسمش، موسى رحمانى، مرجع سبق ذكره، ص 366.

<sup>3</sup> عبد الحكيم مصطفى الشراوي، مرجع سبق ذكره، ص 176

<sup>4</sup> حسينة بن رفاص، مرجع سبق ذكره، ص 60.

<sup>5</sup> حورية بوردعة، الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر دراسة سوق الصرف الموازي، مذكرة ماجستير، جامعة وهران، 2014، ص 71.

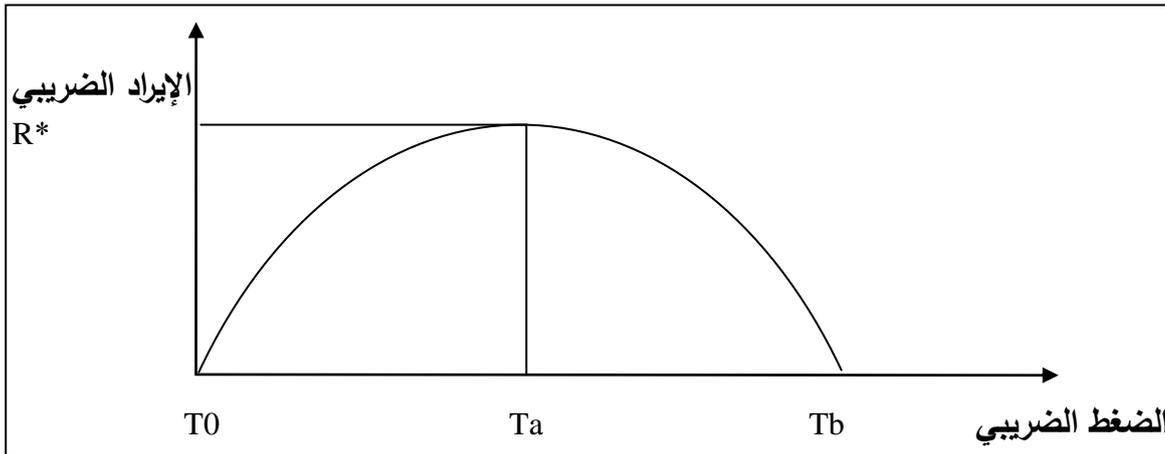
المطلب الثاني: الآثار المالية لتهرب الضريبي

يؤدي التهرب الضريبي إلى إلحاق خزينة الدولة بخسائر كبيرة بحيث يبعد على الدولة جانبا هاما من الموارد المالية، مما يترتب عنه عجز الدولة عن قيامها بالإنفاق العام على أكمل وجه، وبالتالي تصبح الدولة غير قادرة على تلبية واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها، وفي ضل هذا العجز تعمل الدولة على انتهاج طرق جديدة من أجل مواجهته كإصدار النقدي أو تعمل على الافتراض إلا أن هذه الطرق من شأنها أن تسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني.

الفرع الأول: رفع معدلات الضريبة

لكي تواجه الدولة العجز في الميزانية العامة الذي تسبب في حدوثه التهرب الضريبي تعمل على انتهاج سياسة مالية تقشفية، أما تفرض ضرائب ورسوم جديدة أو رفع من معدلات الضريبة، أو استعمال طريقتين معا، وهذه الطريقة تؤدي بعد أجل قصير إلى زيادة الحصيلة الضريبية من جهة لكن من جهة أخرى تؤدي إلى إرهاق المكلفين الملتزمين بدفع الضريبة، وزيادة الضغط الضريبي بسبب كثرة الضرائب وتنوعها وارتفاع معدلاتها وهذا ما يجعلهم يفقدون الثقة في الإدارة الجبائية ومن تم سيدفعهم إلى التهرب من دفع مستحقاتهم.<sup>1</sup> فحسب ما جاء به الأمريكي لافير "الضريبة تقتل الضريبة" حيث وضح بان تتحقق هذه العبارة عند تجاوز حد أو عتبة معينة من فرض الضرائب حيث يصبح ذلك عامل معرقل للاقتصاد، ومن هذا يتبين لنا بان الضغط الضريبي القوي يؤثر سلبا على الإيرادات الجبائية مما يؤدي إلى نقصها بسبب تهرب المكلفين من دفعها.<sup>2</sup> سيتم توضيح الفكرة بيانيا كما يلي:

الشكل رقم (01): منحنى لافر (laffer)



المصدر: ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 141.

من خلال هذا المنحنى يتضح أن منحنى laffer ينقسم إلى مرحلتين: نجد في المرحلة الأولى (ta t0) تكون العلاقة طردية بين الضغط الضريبي والإيرادات الضريبية حتى نصل إلى مستوى أمثل من الضغط (ta)،

<sup>1</sup> حسينة بن رفاص، مرجع سبق ذكره، ص 58.

<sup>2</sup> محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار الهدى للنشر، الجزائر، 2010، ص 142.

أما في المرحلة الثانية (ta Tb) تصبح العلاقة عكسية، فتصبح أي زيادة في الضرائب تؤثر سلباً على النشاط الاقتصادي، مما يقلل من الأوعية الضريبية فتتخفص حصيلة الضريبة.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: الآثار المترتبة عن الإصدار النقدي

من أجل مواجهة الدولة لنفقاتها المتزايدة وتغطية العجز في الميزانية تضطر إلى اللجوء إلى طريقة الإصدار النقدي، ذلك عندما لا تتمكن من مواجهة الإنفاق العام المتزايد اعتماداً على مصادر الإيرادات العادية، فتقوم الدولة بإصدار كمية جديدة من النقود وطرحها في التداول، ويعرف ذلك بالتضخم المالي أو التمويل عن طريق التضخم.

نعني بالتضخم "زيادة كمية النقود المطروحة لتداول تدفع الأفراد إلى زيادة الطلب على السلع، وخاصة الاستهلاكية، دون وجود إنتاج كاف لتغطية هذه الزيادات، وبالتالي يقل العرض وترتفع إثمان السلع، ومن ثم تصبح النقود غير قادرة على شراء ما يلزم أصحابها لسد احتياجاتهم، وهو ما يعرف اقتصادياً بانخفاض وتدهور قيمة النقود".<sup>2</sup>

وعلى هذا الأساس فإن اللجوء إلى الإصدار النقدي لديه عدة آثار سلبية سوف ندرجها في النقاط التالية:<sup>3</sup>

- زيادة مفرطة في الأسعار بشكل غير طبيعي، دون أن يقابله زيادة في الإنتاج.
- ضعف القدرة الشرائية للمواطنين، مما يؤدي إلى اختلال في طبقات المجتمع.
- صعوبة الحصول على العملة الوطنية بسبب انخفاض الصادرات في البلاد.
- التأثير على حوافز العمل، بسبب انخفاض الطلب على المنتجات مما يؤدي إلى كساد في المنتجات، حيث يتحمل مسؤولية الكساد المواطن فبسبب هذه الظاهرة يتم تسريح العمال وهذا يؤدي إلى زيادة البطالة ومن ثم دخول كل من الاقتصاد والمجتمع في حلقة مفرغة من الفقر والتدهور في جميع الميادين.<sup>4</sup>

### الفرع الثالث: الآثار المترتبة عن القروض العامة

من أجل تغطية العجز في ميزانية الدولة الذي ينتج عن زيادة النفقات الدولة عن إيراداتها تلجأ الدولة للاقتراض، القرض العام عبارة عن مبلغ من المال تستدينه الدولة من المقرضين لفترة محددة أو غير محددة وتستعين بحصيلته في تغطية بعض أنواع النفقات.<sup>5</sup>

هناك نوعين من القروض العامة:<sup>6</sup>

<sup>1</sup> ناصر مراد، فعالية النظام المحاسبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 141.

<sup>2</sup> سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، ط1، بيروت، 2006، ص 269.

<sup>3</sup> طورش بتاتة، مرجع سبق ذكره، ص 87.

<sup>4</sup> حسينة بن رفاص، مرجع سبق ذكره، ص 57.

<sup>5</sup> يونس احمد البطريق وآخرون، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 307.

<sup>6</sup> حسين عوضة وعبد الرؤوف قطيش، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، ط1، لبنان، 2013، ص 989.

- قروض داخلية: " وهو الذي يقوم بالاكتتاب فيه أشخاص طبيعيون أو اعتباريين داخل الدولة المقترضة، ويتطلب في هذه الحالة توفر المدخرات الوطنية."
- قروض خارجية: " وهو الذي يكتتب بسنداته أشخاص طبيعيين أو معنويين يقيمون في الخارج حيث تتوجه الدولة إلى المدخرات الأجنبية في دولة أخرى أو مؤسسات التمويل الأجنبية".
- حيث يتاح إلى الدولة إلى اللجوء إلى النوعين السابقين من أجل الاقتراض، لكن الدولة من أجل توفير موارد مالية كبيرة تلجأ إلى الاقتراض الخارجي كونه يؤمن لها تلك الموارد والتي يكون القرض الداخلي عاجز عن تقديمها، بحيث أن هذه القروض تكون لها آثار إيجابية إذا كانت تهدف إلى الإنفاق الاستثماري، أما إذا كانت موجهة إلى تمويل النفقات الجارية، أو من أجل مواجهة الواردات من السلع والخدمات التي يحتاجها الأفراد فهذا له اثر سلبي، ويترتب عليه عدة انعكاسات في حالة عدم سدادها من بينها:
- تصبح القروض عبئ كبير على الدولة.
- كلما كان تأخر في دفعها ترتفع نسبة الفائدة التي تترتب عن الدين العام.<sup>1</sup>
- حدوث ظاهرة الامتصاص، عند قيامها بالاقتراض فهي بذلك تمتص الموارد المتاحة لباقي الأعوان الاقتصاديين.
- تراجع النشاط الاقتصادي، عند قيام الدولة بتقديم تحفييزات أكثر على سنداتها عن طريق رفع معدلات الفائدة عليها يؤدي إلى الحد من استثمارات القطاع الخاص.<sup>2</sup>
- عدم سداد القرض يؤدي إلى تراكمه ومن تم زيادة حجمه، فتضطر إلى الاقتراض مرة أخرى من أجل سداد القرض وفوائده وهذا ما يطلق عليه "فعل كرة الثلج".
- عبئ على ميزان المدفوعات خاصة في حالة استخدامه لأغراض استهلاكية، تطبيق سياسة تقشفية وهذا يضغط على القدرة الشرائية للمستفيدين من الإنفاق العام.
- غياب الثقة في الدولة بسبب عدم قدرتها على سداد ديونها، وبالتالي عدم تقديم القروض لها من قبل الهيئات المالية والأفراد.<sup>3</sup>

### المطلب الثالث: الآثار الاجتماعية لتهرب الضريبي

إضافة إلى الآثار الاقتصادية والمالية الناجمة عن التهرب الضريبي فهو يؤثر أيضا على الجانب الاجتماعي حيث يؤدي إلى غياب العدالة الاجتماعية بين الافراد، سنحاول من خلال هذا المطلب عرض أبرز الآثار التي يخلفها التهرب الضريبي في هذا الجانب.

<sup>1</sup> يوسف قاشي، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، مرجع سبق ذكره، ص 55.

<sup>2</sup> نادية بولجة، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة تيزي وزو، 2016، ص 37.

<sup>3</sup> حسينة بن فارس، مرجع سبق ذكره، ص 57.

الفرع الأول: تراجع عامل الصدق في المعاملات الاقتصادية وتدهور الحس الجبائي

### 1- تراجع عامل الصدق في المعاملات:

يؤدي التهرب إلى انعدام الثقة بين المكلفين، بسبب علمهم بان الطرف المتعامل معه لا يمسك محاسبة منتظمة وصحيحة وإنما يمسك محاسبة مزورة، على هذا الأساس تكون الميزانية المقدمة غير صادقة، هذا ما يمنع البنك والمتعاملين من تقديم قروض لزبائن، وبما أن إدارة الضرائب يمكنها في أي وقت فرض عقوبات وغرامات على الزبائن بسبب الغش الضريبي فإن البنوك لا تستطيع تقييم مدى قدرتها وفاء الزبائن بتسديد ديونهم، كل هذا من شأنه أن يفسد مختلف المعاملات بين المكلفين.<sup>1</sup>

### 2- تدهور الحس الجبائي:

يؤدي الغش والتهرب الضريبي والخداع بين مختلف طبقات المجتمع إلى تدهور الحس المدني بصفة عامة والحس الجبائي بصفة خاصة ونعني بذلك لا يمكن تفضيل النفع العام على النفع الخاص إذا كان الفرد يقبل مبدئياً إمكانية التخفيض من المساهمة المالية التي يؤديها المجتمع وعلى هذا الأساس فإن العش يعد عاملاً من عوامل تلاشي وزوال الحس المدني.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: انتشار الفوارق الاجتماعية والأعمال الفاسدة في المجتمع

من أجل تدارك النقص في الإيرادات تعمل الدولة على الزيادة والرفع من معدلات الضريبة وهذا يؤثر بالدرجة الأولى في الطبقة الفقيرة فيزداد بذلك الفقير فقراً، بسبب اقتطاع جزء من دخلهم من أجل تحقيق المنافع العامة، كما يتم حرمانهم من المرافق العامة والوسائل الأزمة التي من المفروض تمنحها الدولة مجاناً للمواطنين بصفة عامة والفقراء بصفة خاصة،<sup>3</sup> وهذا التصرف يؤثر سلباً على العدالة الضريبية بين المكلفين حيث نجد فئات تلتزم بأداء واجباتها الضريبية بصفة منتظمة بينما نجد فئات غير ملتزمة وتهرب من دفع الضريبة مما يؤدي إلى الفساد الأخلاقي والشعور بعدم الرضا وزيادة المحاباة والخداع بين الأفراد مما يدفع المكلفين النزهاء إلى سلوك طريق التهرب من دفع الضريبة، لذا وجب تطبيق العدالة الضريبية لتكون أمام مجتمع تسود فيه المساواة.<sup>4</sup>

كما تؤدي عدم العدالة الضريبية إلى شعور المكلفين بالقهر والاستغلال من طرف النظام الجبائي، ويزداد هذا الشعور عند سكوت الدولة وعدم احدها بعين الاعتبار لمختلف التجاوزات والمخالفات التي يقوم بها أصحاب النقود وهذا ما يترتب عليه اضطراب في العلاقات بين أفراد المجتمع وظهور فوارق اجتماعية فقد

<sup>1</sup> الياس كشاوي، مرجع سبق ذكره، ص 98.

<sup>2</sup> محمد فلاح، السياسة الجبائية أهداف وأدوات، مذكرة دكتوراة، جامعة الجزائر، 2006، ص 86.

<sup>3</sup> عبد الغني بوشري، مرجع سبق ذكره، ص 82،

<sup>4</sup> إيهاب خضر، احمد منصور، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، مذكرة ماجستير، جامعة فلسطين،

يتطور الأمر ابعده من ذلك وتشتد خطورته وضراوته بمخالفة التشريعات الأخرى ومختلف المجالات ليصغر دور الدولة ويحد من سلطتها في ظل غياب العقاب الرادع لمثل هذه المخالفات والجرائم.<sup>1</sup>

يتسبب التهرب الضريبي في زيادة انتشار الرشوة، حيث يقوم المكلف بالضريبة برشوة أحد موظفي الضرائب اعتقاداً منه بأن مبلغ الرشوة أقل من مبلغ الضرائب التي صدرت في حقه، على هذا نكون أمام جريمتين أحدهما أخطر من الآخر (جريمة التهرب الضريبي وجريمة الرشوة).<sup>2</sup>

### المبحث الرابع: العقوبات الجبائية والجزائية المفروضة على مرتكبي التهرب الضريبي

في الحقيقة لا تقف الإدارة الجبائية مكتوفة الأيدي أمام المكلفين بالضريبة الذين يقومون بعمليات التهرب والغش الجبائي بل تفرض عليهم مجموعة من العقوبات الجبائية والجزائية، الهدف من ورائها يتمثل في تطبيق العدالة وتثبيت الانضباط الضريبي.

#### المطلب الأول: العقوبات الجبائية المفروضة على مرتكبي التهرب الضريبي

تعرف العقوبة الجبائية على أنها زيادة تحسب أساساً من قيمة الحقوق المغفلة، ووضعت العقوبات الجبائية المدرجة في القوانين الضريبية بهدف الحد من الجرائم الجبائية، فهي تتمثل في كونها أحد الآليات التي تلجأ إليها الدولة من أجل تحقيق أهدافها في الحفاظ على الأمن الاقتصادي والاجتماعي، ومن خلال ذلك لجأت الدولة إلى تشديد العقوبات الإدارية على المكلفين المخالفين لقوانين الضرائب في كل تعديل على مستوى قوانين المالية، بغية أن ينجح في تقليص وتخفيف حجم الخسائر التي تتحملها الدولة في جميع النواحي ولو بالقدر البسيط، وتتراوح هذه العقوبات بين الزيادات والغرامات التي نصت عليها التشريعات الضريبية، يقصد بالغرامات الجبائية تلك الغرامات التي تحدد بقيمة نقدية ثابتة تفرض على المخالفات وتكون هذه المخالفات إما مرة واحدة كعدم تقديم التصريح أو أن ترتكب مخالفات بتكرار كإغفال أو إخفاء الوثائق التي تطلبها الإدارة، فلم يقترن المشرع تطبيقها بمحاولة المكلف القيام بأعمال غش قصد التملص ولا بنوع معين من الضرائب والرسوم ولا يرتبط تطبيق الغرامة بمبلغ معين لضريبة ولا بأجل محدد لاستحقاقها.<sup>3</sup>

تنقسم العقوبات والغرامات الجبائية حسب القوانين الضريبية المنصوص عليها إلى عقوبات تتعلق بالوعاء وعقوبات تتعلق بالتحصيل، حيث أن العقوبات المتعلقة بالوعاء يتم تطبيقها من طرف المصلحة المكلفة بتسيير الملف الجبائية أما المتعلقة بالتحصيل فيتم تطبيقها في المصلحة المكلفة بالتحصيل.

<sup>1</sup> خداج عبدلي، الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة، 2012، ص 61.

<sup>2</sup> بثانة طرش، مرجع سبق ذكره، ص 91.

<sup>3</sup> خاليدة بن بعلاش، مكافحة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة المستقبل للدراسات القانونية والسياسية، جامعة تيارت، العدد 02،

الفرع الأول: العقوبات المتعلقة بالوعاء:

وتتمثل غالباً العقوبات الجبائية الخاصة بالوعاء أما بعدم تقديم المكلف تصريحاته الجبائية أو التأخر في دفعها مع احتوائها على إغفالات ونقائص في قيمة الحقوق الواجبة الدفع. ومن خلال الجدولين التاليين نوضح العقوبات المتعلقة بالوعاء.

الجدول رقم (06): العقوبات المترتبة عن غياب التصريح أو التأخر في تقديمه

طبيعة التصريح	غياب التصريح	التصريح المتأخر	
التصريح بالوجود والتصريح بالنشاط)	إخضاع تلقائي لمختلف الضرائب والرسوم مع دفع غرامة 30.000 دج.	غرامة 30000 دج.	- المادة 194 من ق ض م
التصريح الشهري ( Série G50 )	إخطار المكلف لتسوية وضعيته في أجل ثلاثين يوماً، في حالة عدم التجاوب تلجأ الإدارة الجبائية إلى: - فرض تلقائي مع تطبيق غرامة 25% عن الحقوق وإصدار ورد يستحق فوراً.	التصريحات التي تحمل عبارة "لاشيء"، تطبيق غرامة قدرها 500 دج. الإيداع المتأخر.	
التصريحات السنوية بالمدخيل والأرباح	بعد شهرين من إنهاء أجل الإيداع: تلجأ الإدارة إلى إخضاع تلقائي مع فرض غرامة قدرها 25%. في حالة إخطار المكلف لتسوية وضعيته، إن لم يصل التصريح إلى الإدارة الجبائية في أجل أقصاه شهر تلجأ الإدارة إلى الفرض التلقائي للضريبة مع تطبيق زيادة 35% وإصدار ورد يستحق فوراً.	- مدة الإيداع المتأخر لم تتجاوز شهراً: زيادة ب 10% عن الحقوق. - مدة الإيداع المتأخر تعدت شهر ولم تتجاوز شهرين: زيادة ب 20% عن الحقوق - التصريحات التي تحمل عبارة "لاشيء" أو "معفى" أو "عجز": 2500 دج عن شهر تأخير، 5000 دج في حالة أن التأخير تعدى شهر وأقل من شهرين، 10000 دج في حالة أن التأخير تعدى شهرين.	- المادة 192 - 1 من ق ض م - المادة 322 - من ق ض م
التصريح السنوي بالضريبة الوحيدة الجزافية	بعد شهر من إنهاء أجل الإيداع: تلجأ الإدارة إلى إخضاع تلقائي مع فرض غرامة قدرها 25%. في حالة إخطار المكلف لتسوية	- مدة الإيداع المتأخر لم تتجاوز شهراً: زيادة ب 10% عن الحقوق. - مدة الإيداع المتأخر تعدت شهر ولم تتجاوز شهرين: زيادة ب 20% عن	- المادة 192-1 من ق ض م

<p>الحقوق. - التصريحات التي تحمل عبارة "لاشيء" أو "معفى" أو "عجز": 2500 دج عن شهر تأخير، 5000 دج في حالة أن التأخير تعدى شهر وأقل من شهرين، 10000 دج في حالة أن التأخير تعدى شهرين.</p>	<p>وضعيته، إن لم يصل التصريح إلى الإدارة الجبائية في أجل أقصاه شهر تلجا الإدارة إلى الفرض التلقائي للضريبة مع تطبيق زيادة 35%.</p>	
<p>فقدان الاستفادة من التخفيض المنصوص عليه في المادة 219 من ق ض م والرسوم المماثلة. تطبيق غرامة جبائية من 1000 إلى 10.000 دج كل مرة اثبت فيها أخطاء، أو إغفالات أو عدم صحة المعلومات المطلوبة وتطبيق الزيادات بسبب نقص التصريح وفقا للمادة 123 من ق ض م ر م. استرجاع الرسم على القيمة المضافة المجلد للمشتريات بقيمة المبيعات بالجملة غير المصرح بها في الجدول الخاص بالزيائن.</p>		<p><b>التصريح المفصل الخاص بالزيائن</b></p>

المصدر: راضية الزين، محاضرات في التسيير والتدقيق الجبائي، غير منشورة، جامعة جيجل، 2022، ص5.

#### الجدول(07): عقوبات النقص والغش في التصريحات

عقوبات الغش والتدليس	عقوبات النقص في التصريح	
<p>عند القيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المتبعة من طرف المكلف بالضريبة. توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة. لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50 % وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة ب 100% . تطبق نسبة 100 % كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.</p>	نسبة الزيادة	الحقوق المغفلة
	10%	- لا تتجاوز 50.000 د ج.
	15%	- تزيد عن 50.000 د ج وتقل أو تساوي 200.000 د ج.
25 %	- تتجاوز 200.000 د ج.	

المصدر: صالح حميداتو وسارة ميسي، الخطر الجبائي وعلاقته بالدور الاقتصادي للمؤسسة، مجلة التنمية الاقتصادية، جامعة الوادي، العدد02، ديسمبر 2019، ص75.

#### الفرع الثاني: العقوبات المتعلقة بالتحصيل

إن التأخر في دفع مختلف الضرائب والرسوم عن أجلها القانونية يؤثر ذلك سلبا على الخزينة العمومية ويكون المكلف في أمام عقوبات التحصيل، وتختلف هذه العقوبات من ضريبة إلى ضريبة أخرى وحسب طريقة دفع الضريبة أما التحصيل عن طريق الجداول، دفع الفوري، تحصيل حسب نظام التسيقات، وأيضا حسب مدة التأخر في دفع الضرائب ابتداء من تاريخ استحقاقها، وسوف نقوم من خلال الجدول التالي عرض العقوبات المتعلقة بالتحصيل بالنسبة لكل ضريبة.

الجدول رقم (08): بعض العقوبات المترتبة عن تأخير الدفع

		طبيعة الضريبة
<b>الضريبة على الدخل الإجمالي</b>		
المادة 402-1 من ق ض م	غرامة ب 10 % ابتداء من تاريخ الاستحقاق إذا لم يتم الدفع في غضون ثلاثين (30) يوما بعد التاريخ أعلاه، إضافة 3 % عن كل شهر تأخير دون تجاوز 25% .	التأخر في دفع الضريبة (المستحقة عن طريق الورد)
المادة 355-2 من ق ض م والرسوم المماثلة	زيادة ب10%، تقتطع تلقائيا من المبالغ المدفوعة بعد الأجل القانونية.	التأخر في دفع الأقساط التلقائية
<b>الضريبة الوحيدة الجزافية</b>		
	غرامة ب 10 % من أول يوم يلي أقصى حد لدفع الضريبة في حالة عدم الدفع خلال شهر، إضافة 3 % عن كل شهر تأخير دون تجاوز 25%.	التأخر أو عدم دفع الضريبة
<b>الضريبة على أرباح الشركات</b>		
المادة 402-1 من ق ض م	غرامة ب 10 % ابتداء من تاريخ الاستحقاق إذا لم يتم الدفع في غضون ثلاثين (30) يوما بعد التاريخ أعلاه، إضافة 3 % عن كل شهر تأخير دون تجاوز 25% .	التأخر في دفع الضريبة المستحقة ( من خلال وثيقة G50
المادة 356-5 من ق ض م والرسوم المماثلة	زيادة ب10%، تقتطع تلقائيا من المبالغ المدفوعة بعد نهاية الأجل القانونية.	التأخر في دفع الأقساط التلقائية
<b>الرسوم العقارية</b>		
المادة 402-1 من ق ض م والرسوم المماثلة	غرامة ب 10 % ابتداء من تاريخ الاستحقاق إذا لم يتم الدفع في غضون ثلاثين (30) يوما بعد التاريخ أعلاه، إضافة 3 % عن كل شهر تأخير دون تجاوز 25% .	التأخر في دفع الضريبة (المستحقة عن طريق الورد)
<b>الضريبة على الأملاك</b>		
المادة 402-1 من ق ض م والرسوم المماثلة	غرامة ب 10 % ابتداء من تاريخ الاستحقاق إذا لم يتم الدفع في غضون ثلاثين (30) يوما بعد التاريخ أعلاه، إضافة 3 % عن كل شهر تأخير دون تجاوز 25% .	التأخر في دفع الضريبة (المستحقة عن طريق الورد)
<b>الضرائب الشهرية أو الثلاثية المدفوعة فوراً أو عن طريق الاقتطاع من المصدر ( سلسلة G50)</b>		
	غرامة ب 15 % ابتداء من آخر أجل لتاريخ دفع الضريبة. غرامة ب 23 % ابتداء من الفاتح من الشهر الموالي لشهر دفع الضريبة.	التأخر في التصريح ودفع الضريبة

	إضافة 3 % عن كل شهر أو جزء من الشهر دون أن يتجاوز هذا الإلزام نسبة 35 %.	
<b>الضرائب المحصلة عن طريق الورد الفردي</b>		
	غرامة ب 10 % بعد تاريخ الاستحقاق، إضافة 3 % عن كل شهر أو جزء من الشهر دون أن يتجاوز هذا الإلزام نسبة 25%.	التأخر في دفع الضريبة

المصدر: راضية الزين، مرجع سبق ذكره، ص 6-7.

### المطلب الثاني: العقوبات الجزائية المفروضة على مرتكبي التهرب الضريبي

سمح القانون للإدارة الجبائية فرض عقوبات جزائية عندما يتوفر العنصر المعنوي القصد والعناصر المادية في الغش والتحايل لإنقاص العبء الضريبي، وتنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة، على انه يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق التدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو الرسم خاضع له، أو تصفيته كلياً أو جزئياً،<sup>1</sup> ترتبط العقوبات الجزائية ارتباطاً وثيقاً بمرتكبيها وتختلف تلك العقوبات الجزائية بين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي.

### الفرع الأول: العقوبات الجزائية المقررة لشخص الطبيعي

تتجسد العقوبات الجزائية في العقوبات التي يتم تطبيقها على الشخص المرتكب للجريمة الضريبية بذاته وتختلف عن العقوبات الجبائية التي تفرض العقوبة على الذمة المالية لتحصيل الحقوق والرسوم المتهرب من دفعها والمقررة بموجب القوانين الجبائية، وتتمثل هذه العقوبات في عقوبات أصلية وعقوبات تكميلية وذلك حسب تكييف الجريمة.

#### 1- العقوبات الأصلية:

في الأصل أن توصف جريمة الغش والتهرب بالجنحة وتتمثل عقوبتها في الحبس والغرامة إذا اتفقت مجمل النصوص الضريبية على أن تكون مدة الحبس من سنة إلى خمس سنوات غير أنها تختلف من حيث تشديد العقوبة وقد تختلف كذلك بالنسبة لمقدار الغرامة الجزائية؛ ففي قانون الضرائب المباشرة على سبيل المثال، نصت المادة 303 على عقوبة الحبس التي تتدرج حسب قيمة الحقوق المتملص منها على النحو الآتي:

- تكون الجريمة جنحة عندما لا تتجاوز قيمة الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج وفي هذه الحالة تختلف العقوبة حسب قيمة الحقوق المتملص منها كما يلي:

- تكون العقوبة غرامة مالية جزائية تتراوح بين 50.000 دج و 100.000 دج فحسب عندما لا تتجاوز قيمة الحقوق المتملص منها 100.000 دج.

<sup>1</sup> الجبلاني بالواضح، مرجع سبق ذكره، ص 187.

- تكون العقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات وغرامة جزائية من 50.000 دج إلى 10.000 دج عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 100.000 دج ولا تتجاوز مبلغ 300.000 دج.
- تكون العقوبة الحبس من سنتين إلى 10 سنوات وغرامة مالية جزائية من 100.000 دج إلى 300.000 دج عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 300.000 دج ولا تتجاوز مبلغ 1.000.000 دج .
- غير أن وصف جريمة الغش الضريبي يتغير من جنحة إلى جناية ووتصبح عقوبتها السجن والغرامة متى ثبت أن قيمة الحقوق المتملص منها تفوق 1.000.000 دج , والملاحظ أن المشرع جاء بصيغة " عندما يفوق " أي لا يساوي وإنما يتجاوز المبلغ 1.000.000 دج."
- وعلى خلاف العقوبة المقررة لجنحة الغش الضريبي فإنها شرعا تدرج حسب قيمة الحقوق المتملص منها إلى تقرير جنائية الغش الضريبي على النحو الآتي:
- تكون العقوبة السجن المؤقت من خمس سنوات إلى عشر سنوات وغرامة مالية جزائية من 300.000 دج إلى 1.000.000 دج عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 3.000.000 دج.
- تكون العقوبة السجن المؤقت من عشر سنوات إلى 20 سنة وغرامة مالية من 1.000.000 دج إلى 3.000.000 دج عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 3.000.000 دج.
- وقد أحالت المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدلة بموجب المادة 33 من قانون المالية لسنة 2003 إلى المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة فيما يتعلق بالعقاب ونصت على أنه يعاقب طبقا لنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة مرتكبو أعمال الغش.
- وأجمعت باقي النصوص الضريبية المتمثلة في المواد 532 من قانون الضرائب غير المباشرة، 119 من قانون التسجيل، 34 من قانون الطابع: على أن العقوبة المقررة لجريمة الغش الضريبي هي الحبس من سنة إلى خمس سنوات وغرامة جزائية من 50.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحداهما ولا يطبق هذا الحكم في حالة إخفاء إلا في حالة تجاوز 10/1 من المبلغ الخاضع للضريبة أو المبلغ 10.000 دج، ومنه فإن العقوبات المطبقة وفق النصوص القانونية المعمول بيها هي الحبس والغرامة سواء طبق كلاهما أو كل إحداهما غير أن المادتين 303 من قانون الضرائب المباشرة و 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال نصتا على أن يعاقبان بالحبس وغرامة متلازمان، غير أن يجوز الحكم بإحدى العقوبتين فقط حسب ما نصت عليه المادة 53 مكرر 04 من قانون العقوبات المستحدثة بموجب المادة 14 من القانون رقم 26/06 المعدل والمتمم لقانون العقوبات.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> خاليدة بن علاش، مرجع سبق ذكره، ص 41.40.

ثانيا: العقوبات الجزائية المقررة لشخص المعنوي:

باعتبار أن الشخص المعنوي مجموعة من الأشخاص أو الأموال تتمتع بالشخصية الاعتبارية ويعترف لها القانون بجميع الحقوق المدنية من ذمة المالية المستقلة، الأهلية القانونية، حق التقاضي، كما يسأل الشخص المعنوي مدينا، وإن كل ممثل عن شخص معنوي يكون مسؤولا جنائيا عن الأفعال غير المشروعة التي ترتكب تحت اسم الشخص المعنوي،<sup>1</sup> وتتمتع الجرائم الضريبية بذاتية خاصة وأهم مظاهرها إمكانية المتابعة الجزائية للأشخاص المعنوية كالشركات والجمعيات والمؤسسات والهيئات عن الجرائم المرتكبة من طرفهم غير أن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة حيث استبعد المشرع الدولة والجماعات المحلية والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري أما الهيئات العمومية الأخرى الخاضعة للقانون الخاص مثل المؤسسات الاقتصادية فإنها تخضع للمساءلة في حالة ارتكابها الغش أو التهرب الضريبي.<sup>2</sup>

وقد عملت القوانين الضريبية على تكريس مسؤولية الشخص المعنوي جزائيا، فنصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على أنه عند ارتكاب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة وبالعقوبات الملحقة ضد والممثلين الشرعيين لشخص المعنوي وأضاف نفس المادة في شطرها الثاني أن الحكم يصدر بالغرامات الجزائية المستحقة ضد الممثلين الشرعيين وضد الشخص المعنوي، وهو نفس الحكم الذي تكرر في نص المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 138 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والمادة 04/121 من قانون التسجيل والمادة 04/36 من قانون الطابع.<sup>3</sup>

ويقع الأشكال بمقدار الغرامة الجزائية المطبقة على الشخص المعنوي، حيث أن الشخص المعنوي يخضع لنفس الغرامة المقررة للشخص الطبيعي ضمن نفس الحد الأقصى وهذا لا يتفق مع نص المادة 18 من قانون العقوبات التي تقرر لشخص المعنوي غرامة تساوي من 1 إلى 5 مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي،<sup>4</sup> باستناد إلى المادة 53 مكرر 7 من قانون العقوبات فإنها تنص على إمكانية استفادة الشخص المعنوي من ظروف مخففة حتى وإن كان مسؤولا جزائيا وبموجبها يمكن للقاضي النزول بعقوبة الغرامة الجبائية المطبقة على الشخص المعنوي المتورط في جريمة الغش والتهرب الضريبي إلى الحد الأدنى للغرامة الجزائية المقررة قانونا لشخص الطبيعي أي على 50.000 دج أو 10.000 دج أو 300.000 دج أو مليون 1.000.000 دج بحسب قيمة الحقوق المتملص منها.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> بتاتة طورش، مرجع سبق ذكره، ص 150.

<sup>2</sup> أمينة عديد، التصريح كآلية رقابة في النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير، جامعة جيجل، 2011، ص 149.

<sup>3</sup> خاليدة بن علاش، مرجع سبق ذكره، ص 42.

<sup>4</sup> أمينة عديد، نفس المرجع السابق، ص 149.

<sup>5</sup> عبدلي خداوج، مرجع سبق ذكره، ص 99.

ثالثاً: العقوبات التكميلية:

يتم إعداد عقوبات التكميلية إلى جانب العقوبات الأصلية وتتمثل العقوبات التكميلية في جرائم الغش والتهرب الضريبي في نشر الحكم القضائي وتعليقه، فقد نصت النصوص الضريبية على إمكانية المحكمة بالأمر بنشر حكم الإدانة بالجريمة المرتكبة كاملاً أو مستخرجاً منه الجرائد التي تعينها وتعليقه في الأماكن التي تحددها على نفقة المحكوم عليه طبقاً للمادة 303 من قانون الضرائب والرسوم المباشرة والمادة 546 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 120 من قانون التسجيل.<sup>1</sup>

وقد نصت القوانين الجبائية على فرض العقوبات التكميلية على خلاف قانون العقوبات وتتمثل هذه العقوبات التكميلية في:<sup>2</sup>

- تحديد الإقامة، المنع من الإقامة.
- الحرمان من مباشرة بعض الحقوق.
- المصادرة الجزئية للأموال.
- حل الشخص الاعتباري.
- المنع من ممارسة النشاط التجاري للمكلف الذي صدر في حقه حكم نهائي بممارسة الغش الضريبي؛
- غلق المؤسسة أو المحل مؤقتاً.
- مصادرة الأشياء موضوع الغش ووسائل التزوير، وقد انفرد بهذا الحكم قانون الضرائب غير المباشرة في المادة 525 منه، وأيضاً المعدات غير المصرح بها المستعملة في عمليات الصنع أو الحيازة، وأيضاً العريبات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة.
- المنع من الدخول الصفقات العمومية، طبقاً لنص المادة 62 من قانون المالية 1997 يمنع من المشاركة في الصفقات العمومية لمدة عشر سنوات، كل شخص حكم عليه بمقرر قضائي نهائي يثبت تورطه في الغش الضريبي.

<sup>1</sup> نادية بولجة وحسين نواره، الحماية القانونية للأمن الاقتصادي من الغش الضريبي، مجلة الأكاديمية للبحث القانوني، جامعة تيزي وزو، العدد 03،

2021، ص 71.

<sup>2</sup> رحال ناصر، مرجع سبق ذكره، ص 73.

## خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تبين لنا أن التهرب الضريبي ظاهرة خطيرة وتختلف العديد من الآثار السلبية من بين العوامل التي تهدد الاقتصاد الوطني، وهناك العديد من الأسباب التي ساهمت في تفشي هذه الظاهرة مما يؤدي إلى ضياع الحقوق المحصلة لصالح الخزينة العمومية الأمر الذي يحول دون التطور الاقتصادي والاجتماعي للدولة أهمها العامل النفسي الذي يلعب دورا أساسيا من خلال إحساس المكلف بتقل العبء الضريبي الأمر الذي يؤدي به إلى إتباع مختلف الطرق والوسائل التدليسية لتخلص منها كليا أو جزئيا، مما يترتب عن ذلك آثار سلبية خاصة من الناحية المالية والاقتصادية والاجتماعية ومن أجل التصدي له يتم وضع الإستراتيجيات المناسبة من طرف إدارة الدولة بتجسيد إطار قانوني يعتبر مرجعا للحد من الجرائم الجبائية والتأكد من التصريحات والتطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية والكشف عن الممارسات الغير شرعية في حالة الإخلال بها يتم تطبيق العقوبات اللازمة من أجل محاربة ظاهرة التهرب الضريبي.

**الفصل الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة في الحد من  
التهرب الضريبي**

**المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب لولاية جيجل**

**المبحث الثاني: دراسة حالة للتحقيق في المحاسبة**

**المبحث الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة**

## الفصل الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة في الحد من التهرب الضريبي

### تمهيد:

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائي يتم تنفيذها عن طريق قيام العون المحقق بالتأكد من مختلف التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف تتطلب توفر وسائل مادية وبشرية إلى جانب النصوص التشريعية المعمول بها، فمن أجل تدعيم الجانب النظري للموضوع والذي تطرقنا فيه إلى مختلف الجوانب المتعلقة بالتحقيق في المحاسبة باعتباره أحد أشكال الرقابة الجبائية المعمقة وكذا تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، ارتأينا أن نقوم بتقديم دراسة تطبيقية بمركز الضرائب لولاية جيجل نحاول من خلالها تعرف على مركز الضرائب والدور الهام الذي يلعبه، وكذا مطابقة المعرفة النظرية مع ما هو موجود في الواقع العملي وإبراز مدى فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي.

وعليه قمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث كالآتي:

- المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب لولاية جيجل.
- المبحث الثاني: دراسة حالة التحقيق في المحاسبة.
- المبحث الثالث: تقييم فعالية التحقيق المحاسبي.

### المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب لولاية جيجل

من خلال هذا المبحث سنتعرف على مديرية العامة لضرائب و مركز الضرائب لولاية جيجل، من خلال إطلاع على هيكله التنظيمي وكذلك المهام والأدوار الأساسية المخولة له.

#### المطلب الأول: لمحة تعريفية لمديرية الضرائب لولاية جيجل

تأثرت الإدارة الجبائية كغيرها من الإدارات العمومية باعتبارها مديرية هامة من مديريات وزارة المالية بالإصلاحات الاقتصادية التي شاهدها الجزائر خلال الفترة الزمنية الماضية، وفي هذا الصدد وجدت نفسها مطالبة بوضع إستراتيجية لعصرنة هيكلها الإدارية.

#### الفرع الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية جيجل

نشأت مديرية الضرائب لولاية جيجل سنة 1992م طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23-02-1992م، الذي بموجبه تم إعادة هيكلة المصالح الخارجية لوزارة المالية، وتضم عدة فروع ومن أهم هذه الفروع مركز الضرائب الذي سوف نتطرق إليه لاحقا بالتفصيل نظرا للدور الذي تلعبه في الحفاظ على أموال الخزينة.

وردت العديد من المراسيم التي تناولت التعريف بمديرية الضرائب الولائية وبيان دورها الجبائي ضمن النظام الجبائي العام للدولة، تعرف مديرية الضرائب الولائية بأنها هيئة مالية تابعة للمديرية المركزية تقوم بتنظيم السياسة المسطرة من طرف الإدارة العامة للضرائب وتضمن ممارسة السلطة السليمة لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، وبهذه الصفة تسهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة.

#### الفرع الثاني: مهام مديرية الضرائب لولاية جيجل

تتمثل مهام مديرية الضرائب في ولاية جيجل في:

- تنظم جميع العناصر اللازمة لإعادة التقديرات الجبائية.
- تصدر الجداول وقوائم المنتجات وشهادات الإلغاء وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدولية.
- تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والإتاوة.
- تضمن الرقابة القبلية وتصفي حسابات تسيير القابضين.
- تنظم جميع المعلومات الجبائية واستغلالها.
- تعد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة وتتابع وتقوم نتائجها.
- تدرس العرائض وتنظم أشغال لجان الطعن وتتابع المنازعات.
- تتابع القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة.
- تقدر احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية وتعد تقديرات الميزانية لذلك.
- تضمن تسيير المستخدمين والإعتمادات المخصصة لهذه المصالح.

## الفصل الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة في الحد من التهرب الضريبي

### المطلب الثاني: التعريف بمركز الضرائب لولاية جيجل وأهم مهامه

يعتبر مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب، يطمح هذا المرفق العام والمنشأ بهدف خدمة نوعية، وكذا تطور شراكة جديدة تجمعها بالمكلفين بالضريبة التابعين لنظام الحقيقي، تقوم أساساً على التوحيد الاستماع، الاستجابة ومعالجة سريعة لكل الطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة.

### الفرع الأول: تعريف مركز الضرائب لولاية جيجل

قبل التطرق لتعريف مركز الضرائب لولاية جيجل بدءاً من إعطاء تعريف عام لمركز الضرائب بصفة عامة، يعتبر مركز الضرائب هو القاعدة الأساسية في التنظيم الجديد للإدارة الضرائب لكونه هو الذي يقوم بمسك ومتابعة الملف الجبائي وتحديد الوعاء الضريبي، وتصفية الضريبة والبحث عن المادة الخاضعة لضريبة وإصدار الجداول وتحصيلها.

بالنسبة لمركز الضرائب لولاية جيجل فإن هذا الأخير يقع في " الكيلومتر الثالث" وهو عبارة عن هيكل إداري حديث النشأة وعصري ومجهز بكافة الوسائل الضرورية للعمل الإداري والتكفل الأحسن بزائريه، تم افتتاحه رسمياً في سبتمبر 2018 تابع إدارياً إلى المديرية الولائية للضرائب لولاية جيجل، وهو من الصنف الثاني في جدول التصنيف الخاص بالمراكز الضريبة في الجزائر من حيث معالجة الملفات.

وهو عبارة عن مركز تسيير موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير والتحصيل والمراقبة والمنازعات التي تتكفل بها حالياً المفتشيات والقباضات ومديريات الضرائب الولائية. بهذا الصدد يشكل مركز الضرائب المحاور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه وهم:

- المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي.
- المؤسسات غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات.

### الفرع الثاني: مهام مركز الضرائب لولاية جيجل

يناط بمركز الضرائب القيام بالمهام التالية :

#### 1- في مجال الوعاء

- لمسك ويسير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.
- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي للإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح المهنية.

#### 2- في مجال التحصيل:

- التكفل بالجدول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى.
- التكفل بالعمليات المادية للدفع والتحصيل وتقدير الأموال النقدية.

## الفصل الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة في الحد من التهرب الضريبي

- ضبط الكتابات وتسجيل مركزة تسليم القيم .

### 3- في مجال الرقابة:

- لبحث واستغلال عن المعلومات الجبائية ومراقبة التصريحات.

- إعادة وتحقيق برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.

### 4 - في مجال المنازعات:

- دراسة ومعالجة الشكاوى .

- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية .

- استرداد قروض الرسوم على القيمة المضافة.

### 5- في مجال الاستقبال والإعلام:

- ضمان مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة .

- التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء لا سيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل قوانينها الأساسية.

- تنظيم وتسيير المواعيد .

- نشر المعلومات والمطبوعات لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

### الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية جيجل

بموجب المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ بتاريخ 18-09-2006 ينقسم مركز الضرائب

إلى ثلاثة (03) مصالح رئيسية وقابضة ومصحنتين مساعدتين وهي:

- المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات.

- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث.

- المصلحة الرئيسية للمنازعات.

- القابضة.

- مصلحة الاستقبال والإعلام.

- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل.

سنقوم بعرض الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية جيجل وبعدها نقوم بشرح مختلف مصالحه:

## الفصل الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة في الحد من التهرب الضريبي

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية جيجل



المصدر: الوثائق الداخلية لمركز الضرائب لولاية جيجل

### 1- المصلحة الرئيسية للتسيير وتكلف بـ:

- إحصاء الممتلكات والنشاطات وتسيير الوعاء من خلال إعداد فرض الضرائب وكذا بالمراقبة الشكلية للتصريحات.
- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب.
- إعداد اقتراحات برامج المكلفين بالضريبة في مختلف المراقبات .

## الفصل الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة في الحد من التهرب الضريبي

تعمل على تسيير:

### 1-1 مصلحة جباية النشاطات التجارية والحرفية وتكلف بـ:

- التكفل بالملفات الجبائية واستلام التصريحات التي يحررها المكلفين بالضريبة المتابعون حسب نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، وكذا إعداد العقود المتصلة بها.

- المراقبة الشكلية للتصريحات واقتراح ملفات مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات.

### 1-2 مصلحة الجباية الزراعية وتكلف بـ:

- التكفل بالملفات الجبائية للمزارعين والمربين وكذا استقبال واستغلال التصريحات ومراقبتها الشكلية واقتراح تسجيل ملفات المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات .

### 1-3 مصلحة جباية المداخل والممتلكات وتكلف بـ:

- التكفل بالملفات الجبائية للأشخاص الطبيعيين بعنوان الضريبة على الدخل مقر السكن أو الضريبة على الممتلكات أو الأشخاص المعنويين الذين يمارسون نشاطات غير ربحية بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي /أجور أو أي جزء من نشاطاتهم يمكن فرض الضريبة عليه.

- المراقبة الشكلية للتصريحات واقتراح التسجيل، حسب الحالة في برنامج المراقبة على أساس المستندات أو المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة.

### 1-4 مصلحة الجباية العقارية وتكلف بـ:

- التكفل بالملفات الجبائية واستغلال تصريحات الأشخاص بعنوان الضرائب أو الرسوم المفروضة على الممتلكات العقارية.

- المراقبة الشكلية للتصريحات واقتراح تسجيل ملفات المكلفين بالضريبة لبرنامج المراقبة على أساس المستندات أو على أساس المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة.

### 2- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث وتكلف بضمان:

- تشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات وبطاقات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجوازي للضرائب والممتلكات العقارية المتواجدة فيه.

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتقييم نشاطات المصالح المعنية.

تعمل على تسيير:

### 2-1 مصلحة البطاقات والمقارنات وتكلف بـ:

- تشكيل قاعدة المعطيات ومختلف البطاقات المسوكة والتي تخص الوعاء والمراقبة والتحصيل الضريبي وتسييرها.

## الفصل الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة في الحد من التهرب الضريبي

- متابعة استعمال المعلومات المستردة وإعداد الوضعيات الإحصائية الدورية وكذا تقييم نشاطات المصلحة، لا سيما، التي ترتبط مع مؤشرات التسيير.

### 2-2- مصلحة البحث والتدخلات التي تعمل في شكل فرق وتكلف بـ:

- تشكيل وتسيير فهرس مصادر المعلومات التي تخص وعاء الضريبة مع مراقبة الضريبة وتحصيلها.
- تنفيذ البرامج الدورية للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان حق الاطلاع.
- اقتراح تسجيل أشخاص طبيعيين في برنامج مراقبة المداخل.

### 2-3- مصلحة المراقبة وتكلف بـ:

- تنفيذ البرامج المقررة بعنوان المراقبة على أساس المستندات للتصريحات.
- اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة في برنامج مراقبة المداخل.

### 3- المصلحة الرئيسية للمنازعات وتكلف بـ:

- دراسة كل طعون نزاعية أو إعفائية موجهة للمركز الجوارى للضرائب.
  - التكفل بإجراء التبليغ والأمر بالصرف لقرارات الإلغاء أو التخفيض المقررة.
  - متابعة القضايا النزاعية المقدمة أمام الهيئات القضائية.
- تعمل على تسيير:

### 3- مصلحة الاحتجاجات وتكلف بـ:

- دراسة الطعون المسبقة المتعلقة بوعاء الحقوق والضرائب والرسوم المتنازع عليها.
- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الاحتجاج على أعمال الملاحقات أو الإجراءات المتصلة بها أو إلى المطالبة بأشياء تم حجزها.

### 3-1- مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية وتكلف بـ:

- دراسة الطعون الخاضعة لاختصاص لجان طعن للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ولجان الطعن الإعفائي.
- متابعة الطعون والشكاوى التي تقدم أمام الهيئات القضائية وذلك بالاتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب.

### 3-2- مصلحة التبليغ والأمر بالصرف، في حدود الاختصاص القانوني للمركز الجوارى للضرائب وتكلف بـ:

- تبليغ القرارات المتخذة في مجال مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة وإلى المصالح المعنية.
- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة وإعداد الشهادات المتصلة بها.
- إعداد المعلومات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات، وتبليغها إلى المصالح المعنية

## الفصل الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة في الحد من التهرب الضريبي

### 4- القابضة وتكلف بـ:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان المدفوعات التلقائية التي تمت أو بعنوان جداول عامة أو فردية أصدرت في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل.
- تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة؛

- مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة. تعمل على تسيير:

- مصلحة الصندوق.

- مصلحة المحاسبة.

- مصلحة المتابعات.

تنظّم مصلحة المتابعات في شكل فرق.

### 5- مصلحة الاستقبال والإعلام وتكلف بـ:

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.

- نشر المعلومات حول الحقوق والواجبات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين للمركز الجوارى للضرائب.

### 6- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل وتكلف بـ:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها، وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها.

- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات.

- الإشراف على المهام المرتبطة بالنظافة وأمن المحلات.

### المطلب الثالث: مجال اختصاص مركز الضرائب لولاية جيجل

يتشكل مجال اختصاص مركز الضرائب لولاية جيجل من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين لا يدخلون ضمن مجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات ولا ضمن المراكز الجوارية للضرائب.

### الفرع الأول: الأشخاص التابعين لمراكز الضرائب لولاية جيجل

الأشخاص التابعين لمجال اختصاص مراكز الضرائب:

- المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الضريبي الحقيقي والتي رقم أعمالها السنوي يفوق 8.000.000 دج.

- الشركات غير الخاضعة لمديرية كبريات المؤسسات.

- المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي والتي تختار الخضوع للضريبة حسب النظام الحقيقي.

يخضع وجوبا بنظام الضريبي حسب الربح الحقيقي:

- أنشطة الترقية العقارية وتقسيم الأراضي.

- أنشطة استرداد السلع والبضائع الموجهة لإعادة البيع على حالها.

## الفصل الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة في الحد من التهرب الضريبي

- أنشطة الشراء.
- إعادة البيع على حالها، الممارسة حسب شروط البيع بالجملة.
- الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء.
- الأنشطة الممارسة من طرف العيادات والمؤسسات الصحية، وكذا مخابر التحاليل الطبية.
- أنشطة الإطعام والفندقة المصنفة.
- القائمون بعمليات تكرير وإعادة رسكلة المعادن النفيسة، وصانعي المصنوعات من الذهب والبلاتين.
- الأشغال العمومية والري والبناء.
- المهن غير التجارية.

### الفرع الثاني: الضرائب والرسوم التي يسيرها مركز الضرائب لولاية جيجل

#### 1- الضرائب والرسوم المسيرة من طرف مراكز الضرائب: تتمثل مهام مراكز الضرائب في تسيير الوعاء

الضريبي وتحصيل ومراقبة الضرائب والرسوم التالية:

- الضريبة على الدخل الإجمالي/فئة الأرباح المهنية.
- الضريبة على أرباح الشركات.
- الرسم على القيمة المضافة.
- الرسم الداخلي على الاستهلاك.
- رسم المرور على الكحول.
- الرسم على النشاط المهني.
- الاقتطاعات من المصدر المستحقة على الأجور والمرتببات والمكافآت.
- الاقتطاعات من المصدر المستحقة على توزيع أرباح الأسهم على الشركاء.
- حقوق الطابع.

#### 2- 1- مؤسسة فردية خاضعة للنظام الضريبي الحقيقي: يخضعون لـ:

- الضريبة على الدخل الإجمالي عند تحقيق دخل يتعلق بفئة الأرباح المهنية.
- الرسم على النشاط المهني.
- الرسم على القيمة المضافة.

#### 2- 2- شركة غير تابعة لمديرية كبريات المؤسسات: يخضعون للضرائب الرسوم التالية:

- بالنسبة لشركات الأموال ( الشركات ذات المسؤولية المحدودة، الشركات ذات الأسهم، شركات التوصية ذات أسهم...):

- الضريبة على أرباح الشركات على الأرباح المحققة.
- الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

## الفصل الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة في الحد من التهرب الضريبي

- الضريبة على الدخل الإجمالي فئة مرتبات وأجور على مداخيل مسيري الشركات ذات المسؤولية المحدودة. بالنسبة للمؤسسات الأحادية ذات المسؤولية المحدود:
  - الضريبة على أرباح الشركات على الأرباح المحققة.
  - الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.
  - الضريبة على الدخل الإجمالي فئة مرتبات وأجور على مداخيل مسير المؤسسة الأحادية ذات المسؤولية المحدودة.
- بالنسبة لشركات الأشخاص ( شركات التضامن، شركات المساهمة، شركات التوصية البسيطة):
- الضريبة على الدخل الإجمالي فئة مرتبات وأجور.
  - الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

### المبحث الثاني: دراسة حالة التحقيق في المحاسبة

سنتناول في هذا المبحث دراسة حالة ميدانية لأحدى أشكال الرقابة الجبائية المتمثلة في " التحقيق في المحاسبة " نحاول من خلاله توضيح المراحل التي يمر بها هذا النوع من التحقيق ودوره في تقييم التصريحات الجبائية، تمت معالجة هذه الحالة على مستوى مركز الضرائب لولاية جيجل بتحديد على مستوى مصلحة الرقابة.

#### المطلب الأول: مرحلة تمهيدية لعملية التحقيق

قبل البدء في إجراءات عملية التحقيق لابد التطرق إلى التعريف بالمؤسسة الخاضعة لتحقيق والتعرف على طبيعة نشاطها.

#### 1- تعريف المؤسسة الخاضعة لتحقيق وطبيعة نشاطها:

تم اختيار ملف لأحد المكلفين الخاضعين لتحقيق في المحاسبة ليكون دراسة حالة وهو شخص معنوي شركة ذات مسؤولية محدودة (EURL XM) معنية بتحقيق لسنة 2020، يتمثل نشاطها في تصدير واستيراد مواد فلاحية البصل البري، التمر والحلزون البري بولاية جيجل، يقع مقرها الرئيسي في بلدية الميلية، تخضع هذه الشركة لنظام الحقيقي، ونضرا لطبيعة نشاطها فهي تخضع لضرائب والرسوم التالية:

- الرسم على نشاط المهني.
- الرسم على القيمة المضافة.
- الضريبة على أرباح الشركات.
- الضريبة على الدخل الإجمالي/اقتطاع من مصدر.
- الضريبة على المرتبات والأجور.
- حقوق الطابع.

## الفصل الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة في الحد من التهرب الضريبي

### 2- برمجة المكلف وإعلامه ببدء عملية التحقيق:

#### 2-1- برمجة المكلف:

تمت برمجة ملف هذا المكلف في عملية التحقيق، بعد أن قامت المصلحة المسيرة للملف الجبائي باقتراح هذا الملف ضمن قائمة الملفات المقترحة للخضوع لتحقيق في المحاسبة، وتم إرسال هذه القائمة إلى المديرية الولائية لضرائب من أجل الانتقاء الثاني للملفات بالاعتماد على معايير خاصة، بعدها تم إرسال القائمة إلى المديرية الجهوية لضرائب لكي تقوم هذه الأخيرة المديرية باختيار الملفات الواجب التحقيق فيها، بعد ذلك يتم تحويلها مديرية البحث والمراجعات وبالضبط مديرية الفرعية للبرمجة، لتقوم هذه الأخيرة بتحليل اقتراحات معتمدة في ذلك معايير محددة.

وبعد قبول مجموعة من الملفات لتخضع لتحقيق في المحاسبة، تمت برمجة ملف هذه الشركة في برنامج تحقيق محاسبي لسنة 2020.

#### 2- إعلام مسير الشركة بخضوعها لتحقيق في المحاسبة:

بعد قيام المحقق بسحب ملف الشركة قام بإرسال إشعار بالتحقيق (أنظر الملحق رقم 01) بهدف إعلام مسير الشركة ببدء عملية التحقيق مرفقا بميثاق المكلف بالضريبة (أنظر الملحق رقم 02)، باعتبار أن إرسال الإشعار من الشروط الأساسية لعملية التحقيق يكون في نسختين نسخة تبقى عند المكلف ونسخة الأخرى يتم إرجاعها لمديرية الضرائب الولائية بعد المصادقة عليها من قبل المكلف. قد تضمن الإشعار بالتحقيق مجموعة من العناصر الأربعة أهمها:

- اسم وعنوان المكلف.

- تاريخ إرسال الإشعار (2020/03/20).

- وصل استلام الإشعار ممضي من طرف المكلف (2020/03/21).

- تاريخ حضوره إلى المقر (2020/03/31) على الساعة 14:00؛

- السنوات الأربعة المعنية بالتحقيق في المحاسبة (2016-2017-2018-2019).

- نوع الضرائب والرسوم المحقق فيها.

- موقع عليها من طرق كل من رئيس فرقة التحقيق، والمحققين الذين سيتولى العملية.

وقد تم منح المكلف مهلة 10 أيام من أجل تحضير نفسه ووثائقه المحاسبية الأربعة، مع إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره.

#### المطلب الثاني: فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون

بعد إنهاء المرحلة التمهيدية لتحقيق في المحاسبة ينتقل العون المحقق إلى فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون.

## الفصل الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة في الحد من التهرب الضريبي

### الفرع الأول: فحص المحاسبة من حيث الشكل

#### - بالنسبة لسنوات 2016 - 2017 - 2018:

عند قيام المحققين بفحص المحاسبة من حيث الشكل تبين انه قدم كل الدفاتر والسجلات المحاسبية الممسوكة والمتكونة من سجل المركزي، دفتر الأستاذ، دفتر الجرد، دفتر الأجور، سجلات مساعدة (أنظر الملحق رقم 03). بعد فحص الدفاتر المقدمة من قبل المكلف تبين أنها:

- يتضمن دفتر اليومية على أرقام وتأشيرة من طرف رئيس محكمة ولاية جيجل.
- يتضمن دفتر الجرد على أرقام وتأشيرة من طرف رئيس محكمة ولاية جيجل.
- وجود وثائق إثبات (فواتير الشراء، فواتير البيع، فواتير المصاريف).
- احترام مبدأ القيد المزدوج في السجلات المحاسبية، وكل المجاميع متجانسة مع بعضها.
- وعليه تم قبول محاسبته واعتبارها قانونية من حيث الشكل.

#### - بالنسبة لسنة 2019:

لم يتم المكلف بتقديم الوثائق المعنية بهذه السنة بسبب عدم إمكانية إتمام الميزانية وهذا راجع لجائحة كورونا، وعليه قام المحققين بإعطائه مهلة 8 أيام للإحضار الوثائق الناقصة، حيث حرر المحققين محضر معاينة وتبليغ إنذار من أجل ذلك (أنظر الملحق رقم 04 + 05)، وخلال تلك المدة أحضر المكلف كل الوثائق المطلوبة وتم اعتبارها قانونية من حيث الشكل.

### الفرع الثاني: فحص المحاسبة من حيث المضمون

بعد إنهاء المحقق من فحص المحاسبة من حيث الشكل انتقل إلى فحصها من حيث المضمون وقد استخرج من هذا الفحص الانحرافات التالية:

#### - سنة 2016:

- عند دراسة فواتير المشتريات المقدمة من طرف المكلف تبين وجود فواتير شراء غير مصرح بها قدرت ب 1.127.620 دينار جزائري.

- من خلال دراسة رقم الأعمال المقبوض لدا الحساب البنكي للمكلف بالبنك الخارجي ( وكالة الميلية) تبين وجود أرباح صرف بقيمة 660.870 دينار جزائري غير مصرح بها.

#### - سنة 2017:

- وجود أعباء متعلقة بعقود إيجارات لمباني غير مخصصة لنشاط المؤسسة ( منزل) ولهذا تم رفضها طبقاً لأحكام المادة 1/169 قدرة 600.000 دينار جزائري.

- وجود أرباح صرف غير مصرح بها بقيمة 1.854.140 دينار جزائري.

#### - سنة 2018:

## الفصل الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة في الحد من التهرب الضريبي

- عند دراسة فواتير المشتريات المقدمة، تبين وجود فواتير غير مصرح بها تقدر ب 1.385.800 دينار جزائري.
- خصم اهتلاكات بقيمة 232.000 دينار جزائري غير متعلقة بالدورة المحاسبية لسنة 2018.
- سنة 2019:
- بعد عملية التحقيق تبين أن الشركة قامت بتقديم إعانات وتبرعات لصالح جمعية دينية بقيمة 5.000.000 دينار جزائري.

### الفرع الثالث: التبليغ الأولي للمكلف

قام المحققون بإعلام المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق في المحاسبة عن طريق إرسال إشعار بإعادة التقييم الأولي رقم 260 المؤرخ في 2020/12/10 (أنظر الملحق رقم 06)، كما تم منحه 40 يوم لرد على هذا الإشعار الذي يتضمن كيفية إعادة تشكيل الأسس والحقوق والغرامات والتي سيتم تلخيصها في الجداول التالية:

#### 1- إعادة تشكيل رقم الأعمال المفوتر

##### 1-1- رقم الأعمال المفوتر الغير مصرح به

تمت إعادة تشكيل رقم الأعمال المفوتر الغير مصرح به بالاعتماد على الفواتير المقدمة وكذا المعلومات المصرح بها من طرف المؤسسة

الوحدة: دج جدول رقم(09): تشكيل رقم الأعمال المفوتر الغير مصرح به:

السنوات	2016	2017	البيان
	1.127.620	1.385.800	قيمة المشتريات المخفية غير المصرح بها
	1.25	1.20	معدل هامش الربح
	1.409.525	1.662.960	رقم الأعمال غير المصرح به

المصدر: التبليغ الأولي للمكلف.

يوضح الجدول أعلاه:

- سنة 2016: المشتريات الغير مصرح بها المقدرة ب1.127.620، تم اعتبارها مبيعات مخفية وعلى هذا الأساس تم تشكيل رقم أعمال بإضافة هامش ربح خام المصرح بها في محاسبة المكلف 25% ليصبح رقم الأعمال غير المصرح به 1.409.525 دج.
- سنة 2018: المشتريات الغير مصرح بها المقدرة ب1.385.800، تم اعتبارها مبيعات مخفية وعلى هذا الأساس تم تشكيل رقم أعمال بإضافة هامش ربح الخام المصرح به في محاسبة المكلف 20% ليصبح رقم الأعمال غير المصرح به 1.662.960 دج.

## الفصل الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة في الحد من التهرب الضريبي

### 1-2- تعديل رقم الأعمال المفوتر:

يتم تعديل رقم الأعمال المفوتر وفق الصياغة التالية:

رقم الأعمال المعدل = رقم الأعمال المصرح به + رقم الأعمال الغير مصرح به.

الوحدة: دج

الجدول رقم (10): رقم الأعمال المفوتر المعدل

2018	2016	السنوات البيان
60.381.609	31.415.085	رقم الأعمال المصرح به
1.662.960	1.409.525	رقم الأعمال غير المصرح به
62.044.569	32.824.610	رقم الأعمال المعدل

المصدر: التبليغ الأولي للمكلف.

### a. إعادة تشكيل رقم الأعمال المفوتر لسنوات 2016 - 2019

تم إعادة تشكيل رقم الأعمال المفوتر لسنوات 2016 - 2019 كالتالي:

### الجدول رقم (11): إعادة تشكيل رقم الأعمال المفوتر لسنوات 2016 - 2019

الوحدة: دج

2019	2018	2017	2016	السنوات البيان
58.419.030	62.044.569	36.821.023	32.824.610	رقم الأعمال المفوتر المعدل
58.419.030	60.381.609	36.821.023	31.415.085	رقم الأعمال المفوتر المصرح به
/	1.662.960	/	1.409.525	الفرق في رقم الأعمال

المصدر: من إعداد طالبين اعتمادا على التبليغ الأولي للمكلف.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ عدم وجود فرق في رقم الأعمال المفوتر المعدل بالنسبة لسنة 2017 و2019 بينما في سنة 2016 و2018 فقد تم تحقيق فرق في رقم الأعمال موجب، ناتج عن عدم التصريح ببعض المشتريات متعلقة بتلك السنوات.

### 4- فرض مختلف الضرائب والرسوم

بعد الوصول إلى وجود فارق في رقم الأعمال المفوتر، سوف يتم تسوية الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة بالنسبة للفرق الحاصل.

### a. تسوية الرسم على النشاط المهني:

يتم تسوية الرسم على النشاط المهني بالنسبة للفرق الحاصل في رقم الأعمال المفوتر كالتالي:

## الفصل الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة في الحد من التهرب الضريبي

الوحدة: دج

جدول رقم (12): تسوية الرسم على النشاط المهني للفترة 2016 - 2019.

2019	2018	2017	2016	السنوات البيان
58.419.030	62.044.569	36.821.023	32.824.610	رقم الأعمال المعدل
58.419.030	60.381.609	36.821.023	31.415.085	رقم الأعمال المصرح به (معفي)
/	1.662.960	/	1.409.525	الفرق الحاصل
/	33.259	/	28.190	نسبة الحقوق المغفلة (2%)
/	10%	/	10%	معدل الغرامة
/	3.326	/	2.819	مبلغ الغرامة
/	36.585	/	31.009	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: التبليغ الأولي للمكلف.

من خلال الجدول نلاحظ أن المحققون قاما بفرض الضريبة على النشاط المهني بالنسبة للفرق الحاصل في رقم الأعمال بنسبة (2%) فكانت نسبة الحقوق المتهرب من دفعها لسنتي 2016، 2018 على التوالي 28.190، 33.259، وهذه الضريبة المفروضة عليه تكون متبوعة بعقوبات جبائية وفقا لما نصت عليه المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة، عند تقديم المكلف بتصريحاته ناقصة وغير صحيحة فإنه يتم إضافة غرامة على مبلغ الحقوق التي تملص منها، وتكون النسبة محددة قانونا كما يلي:

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.
- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن 200.000 دج.
- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

وبناء على النتائج الجدول فان نسبية الحقوق المغفلة بالنسبة لسنتين كانت أقل من 50.000 دج لهذا فرض معدل غرامة 10% ليصبح معدل الغرامة لسنتي 2016، 2018 على التوالي 2.819 دج، 3.326 دج.

## الفصل الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة في الحد من التهرب الضريبي

### 2-2- تسوية الرسم على القيمة المضافة:

يتم تسوية الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للفرق الحاصل في رقم الأعمال المفوتر كالاتي:

الجدول رقم(13): تسوية الرسم على القيمة المضافة للفترة 2016 - 2019 الوحدة: دج

2019	2018	2017	2016	السنوات
/	%9	/	%7	البيان
/		/		النسبة
58.419.030	62.044.569	36.821.023	32.824.610	رقم الأعمال المعدل
58.419.030	60.381.609	36.821.023	31.415.085	رقم الأعمال المصرح به (معفي)
/	1.662.960	/	1.409.525	الفرق الحاصل
/	149.666	/	98.667	الحقوق المغفلة
/	%15	/	%15	معدل الغرامة
/	22.450	/	14.800	مبلغ الغرامة
/	172.116	/	113.467	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: التبليغ الأولي للمكلف.

سنة 2016: بما أن المكلف ينشط في بيع البصل البري والثوم الحلزون البري فهي خاضعة لمعدل 7% طبقا لأحكام المادة 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال التعريفية الجمركية رقم 07-03، حيث قدرت الحقوق المغفلة ب 98.667 وتم فرض غرامة عليها تقدر ب 15% ومنه فان مبلغ الغرامة الواجبة الدفع هو 14.800 دج لتصبح مجموع الحقوق والغرامات لسنة 2016 تقدر ب 113.467 دج.

سنة 2018: تم فرض ضريبة على القيمة المضافة بنسبة 9% من الفرق الحاصل في رقم الأعمال لتصبح الحقوق المغفلة 149.666 دج وقد تم فرض غرامة عليها تقدر ب 15% ومنه مبلغ الغرامة الواجبة الدفع هي 22.450 لتصبح مجموع الحقوق المتهرب من دفعها والغرامات لسنة 2018 هي 172.116 دج.

### 2-3- تسوية الضريبة على أرباح الشركات:

عند قيام المحققين بعملية التحقيق وفحص مختلف الوثائق المحاسبية للمكلف تبين انه لم يصرح بأرباح صرف لسنتي 2016، 2017، كما تم اكتشاف أعباء غير قابلة للخصم قام المكلف بخصمها من النتيجة الجبائية، على هذا الأساس سيتم إعادة تشكيل الربح كالاتي:

### 2-3-1- اكتشاف أرباح صرف غير مصرح بها:

بما أن المكلف ينشط في مجال التصدير والاستيراد فان رقم أعماله المقبوض يكون 50% بالعملة الصعبة (الأورو) و 50% بالعملة الوطنية (الدينار) (أنظر الملحق رقم 07)، وبما أن أسعار الصرف تتميز بعدم

## الفصل الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة في الحد من التهرب الضريبي

الاستقرار في فترات زمنية، فإن المكلف قد يحقق أرباح أو خسائر صرف و(أنظر الملحق رقم 08)، سوق نلخص جدول أرباح وخسائر الصرف كالتالي:

جدول رقم(14): جدول تلخيصي لأرباح وخسائر الصرف سنتي 2016 و2017 الوحدة: دج

البيان	السنوات	2016	2017
مجموع مبلغ الفواتير المقبوض المحصل بالدينار		32.075.955	28.551.325
مبلغ الفواتير بالدينار		31.415.085	26.697.185
أرباح أو خسائر الصرف		(660.870)+	(1.854.140)+

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على التبليغ الأولي للمكلف.

نلاحظ من خلال الجدول وجود فوارق موجبة لأسعار الصرف لسنتي 2016، 2017 وهذا يدل على أن المكلف حقق أرباح صرف تقدر على التوالي ب 660.870، 1.854.140، ناتجة عن الفرق بين مجموع مقبوضات فواتير المبيعات بالدينار (والتي قدرت سنة 2016 ( 32.075.955 ) دج، سنة 2017 (28.551.325) دج)، وقيمة فواتير المبيعات بالدينار ( قدرت سنة 2016 (31.415.085) دج)، سنة 2017 (26.697.140) دج). وعليه سيتم تعديل الربح الخاضع لضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي اقتطاع من مصدر.

### 2- 3- 2- دراسة التكاليف والأعباء:

- بالنسبة لسنة 2017: وجود أعباء متعلقة بعقود إيجار لمباني غير مخصصة لنشاط المؤسسة ولهذا تم رفضها طبقا لأحكام المادة 1/169 بمبلغ قدر 600.000 دج.

- بالنسبة لسنة 2018: من خلال مراجعة اهتلاكات لسنة 2018 تبين انه قام بخصم قسط اهتلاكات بمبلغ 464.000 دج، غير انه بعد التحقيق تبين أن هذا المبلغ يخص أقساط اهتلاك السنوية ل2017، 2018 وهذا ما يتنافى مع مبدأ فصل الدورات المحاسبية حيث لا يتم خصم الأعباء غير المتعلقة بالدورة المحاسبية السابقة وعليه تم رفض خصم قيمة قسط 2017، وتقدر قيمة هذا القسط بالقيمة الموضحة في الجدول التالي:

جدول رقم(15): جدول قسط الاهتلاك الخطي لسنة 2017 الوحدة: دج

البيان	السنوات	القيمة السوقية/ دج	نسبة الاهتلاك	قسط الاهتلاك السنوي	القيمة المحاسبية الصافية
سنة 2017		1.160.000	%20	232.000	928.000
المجموع				232.000	

المصدر: التبليغ الأولي للمكلف.

## الفصل الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة في الحد من التهرب الضريبي

- بالنسبة لسنة 2019: تقديم إعانات وتبرعات لصالح جمعية دينية بقيمة 5.000.000 دج وقد تم رفض هذا المبلغ طبقاً لأحكام المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة.

### 2- 3- إعادة تشكيل الربح

اعتمد المحقق في تعديل الربح على الصياغة التالية:

الربح المعدل = الربح المصرح به + الفرق في رقم الأعمال المفوتر + أرباح الصرف الناتج عن المبيعات + أقساط الاهتلاك غير القابلة للخصم - قيمة المشتريات المستهلكة غير المصرح بها - الرسم على النشاط المهني الناتج عن الفرق في رقم الأعمال.

يمكن تلخيص الربح المعدل المعاد تشكيله بعد اكتشاف الإغفالات السابقة خلال السنوات الأربعة الخاضعة لتحقيق في الجدول التالي:

الجدول رقم(16): إعادة تشكيل الربح بعد اكتشاف الإغفالات لسنوات 2016- 2019. الوحدة: دج

السنوات	2016	2017	2018	2019	البيان
	3.916.990	2.993.759	3.522.084	2.629.756	النتيجة الجبائية المصرح بها
	1.409.525	/	1.662.960	/	الفرق الحاصل في رقم الأعمال المفوتر
	660.870	1.854.140	/	/	أرباح الصرف الناتج عن المبيعات
	/	/	232.000	/	أقساط الاهتلاك غير القابلة للخصم
	/	600.000	/	5.000.000	الأعباء غير القابلة للخصم
	1.127.620	/	1.385.800	/	قيمة المشتريات المستهلكة غير المصرح بها
	28.190	/	33.259	/	الرسم على النشاط المهني الناتج عن الفرق في رقم الأعمال
	4.831.575	5.447.899	3.997.985	7.629.756	الربح المعدل

المصدر: التبليغ الأولي للمكلف.

يتبين من الجدول انه بعد إعادة صياغة الربح المقدم من طرف المكلف تم التوصل إلى مبالغ جديدة لربح لسنوات الأربعة وهي: 4831575 دج، 5447899 دج، 3.997.985 دج، 7.629.756 دج.

عند مقارنة النتيجة الجبائية المصرح لها والربح المعدل يتضح لنا ما يلي:

- قيمة الفرق بين النتيجة الجبائية المصرح بها والربح المعدل لسنة 2016 قدرت ب 914.585 دج.
- قيمة الفرق بين النتيجة الجبائية المصرح بها والربح المعدل لسنة 2017 قدرت ب 2.454.140 دج.
- قيمة الفرق بين النتيجة الجبائية المصرح بها والربح المعدل لسنة 2018 قدرت ب 475.901 دج.
- قيمة الفرق بين النتيجة الجبائية المصرح بها والربح المعدل لسنة 2019 قدرت ب 5.000.000 دج.

## الفصل الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة في الحد من التهرب الضريبي

الوحدة: دج

الجدول رقم(17): تسوية الضريبة على أرباح الشركات

2019	2018	2017	2016	السنوات البيان
%26	%26	%26	%26	النسبة
7.629.756	3.997.985	5.447.899	4.831.575	الربح المعدل
2.629.756	3.522.084	2.993.759	3.916.990	الربح المصرح به
5.000.000	475.901	2.454.140	914.585	الفرق الحاصل
1.300.000	123.734	638.076	237.792	الحقوق المغفلة
%25	%15	%25	%25	معدل الغرامة
325.000	18.560	159.519	59.448	مبلغ الغرامة
1.625.000	142.294	797.595	297.240	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: التبليغ الأولي للمكلف.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن المحقق توصل إلى وجود فارق بين الربح المصرح به والربح المعدل، وبالتالي قام بإعادة تأسيس الحقوق المتهرب منها بنسبة 26% بما أن المؤسسة تتشط في التصدير والاستيراد مع فرض غرامات جبائية.

### 2- 4. تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي

جدول رقم(18): تحديد الأساس الخاضع على الدخل الإجمالي / اقتطاع من مصدر الوحدة: دج

2019	2018	2017	2016	السنوات البيان
5.000.000	475.901	2454.140	914.585	الفرق في الربح
1.300.000	123.734	638.076	237.792	ضريبة على أرباح الشركات
3.700.000	352.167	1.816.064	676.793	الأساس الخاضع

المصدر: التبليغ الأولي للمكلف.

يوضح الجدول أعلاه الأساس على الدخل الإجمالي / اقتطاع من مصدر لأربع سنوات الخاضعة لتحقيق 2016، 2017، 2018، 2019 وقد حددت على توالي 676792 دج، 1.816.064 دج، 352.167 دج، 3.700.000 دج.

## الفصل الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة في الحد من التهرب الضريبي

الجدول رقم (19): تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي / اقتطاع من مصدر الوحدة: دج

السنوات	2016	2017	2018	2019
البيان				
المعدل	%10	%15	%15	%15
الأساس الخاضع	676.793	1.816.064	352.167	3.700.000
الحقوق الواجبة الدفع	67.679	272.410	52.825	555.000
معدل الغرامة	%15	%25	%15	%25
مبلغ الغرامة	10.152	68.103	7.924	138.750
مجموع الحقوق والغرامات	77.831	340.513	60.749	693.750

المصدر: التبليغ الولي للمكلف.

يوضح الجدول مجموع الحقوق والغرامات الواجبة الدفع من قبل المكلف فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي وقدرت هذه المبالغ على التوالي ب77.831 دج، 340.513 دج، 60.749 دج، 693.750 دج.

المطلب الثالث: دراسة رد المكلف وتبليغ النتائج النهائية

الفرع الأول: دراسة رد المكلف

بتاريخ 2021/01/15 استلم المحققون رد المكلف بالضريبة ضمن الآجال القانونية والتي أبدى من خلالها عدة ملاحظات كالتالي:

- بخصوص المشتريات غير مصرح بها سنتي 2016، 2018، اعتبر المكلف بان هذه المشتريات ثم اقتنائها من أسواق عمومية وان هذه السلع تم التخلص منها بسبب عدم مطابقتها لمواصفات التصدي (تتوفر على عيوب)، ولهذا لم يتم بالتصريح بها، وعليه طلب المكلف بإعادة النظر في التصحيح الضريبي.

- بالنسبة لسعر الصرف غير المصرح به سنتي 2016، 2017 اعتبر المكلف بالضريبة أن هذا الربح معفي وذكر انه صرح به ضمن المقبوضات البنكية والمسجلة في الدفاتر المحاسبية.

- بخصوص اهتلاكات سنة 2018 صرح المكلف بالضريبة أن مبلغ الاهتلاكات المقدر ب 464.000 دج والذي يخص الأقساط السنوية بسنتي 2017، 2018، انه قام بدمج قسط الاهتلاك السنوي لسنة 2017 بمبلغ 232.000 دج في النتيجة الجبائية لسنة 2018 وقد تم التصريح بها في الميزانية السنوية.

- طلب المكلف إلغاء تسوية المقترحة من طرف المصلحة بدمج مبلغ 5.000.000 دج إلى الربح السنوي لسنة 2019 بحجة أن هذا المبلغ قد تم منحه لصالح جمعية ذات طابع إنساني (في إطار نشاط تضامني جواربي، مسجد الحي).

## الفصل الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة في الحد من التهرب الضريبي

### الفرع الثاني: الإبلاغ النهائي

بتاريخ 2021/01/20 قام المحققين بالرد النهائي على المكلف بالضريبة من خلال إشعار الإبلاغ النهائي تحت رقم إشعار 2021 /35 (أنظر الملحق رقم 09) والموضحة كما يلي:

- أن عدم التصريح بعمليات الشراء وعدم تسجيلها محاسبيا أدى بالمصلحة إلى استخراج رقم أعمال موافق لها بتطبيق معدل ربح خام مستخرج من محاسبة المكلف وهي طريقة صحيحة ، أما تحجج المكلف بان هذه المشتريات لم تكن موافقة لمواصفات مطلوبة من طرف زبائنه خارج الوطن لا يعفيه من إجبارية التسجيل المحاسبي لتلك المشتريات، وإلغاء العملية في حالة عدم إتمامها .

- بالنسبة لأرباح الصرف يجب أن تكون معفية من الضريبة على أرباح الشركات بحجة أن هذه الأرباح ناتجة عن نشاط التصدير معفية من الضرائب انه طبقا لأحكام المادة 190 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والذي ينص بعنوان تحقيقات في المحاسبة كما يلي: "إذا ثبت اثر إجراء مراقبة من طرف المصالح الجبائية على مكلف بالضريبة مستفيد من الامتيازات الجبائية نقص في التصريح برقم الأعمال استرجاع الحقوق والرسوم الموافقة طبقا لشروط القانون العام، وهذا بغض النظر عن الاعفاءات الممنوحة " وعليه فقد ثبت من خلال السجلات المحاسبية التي بحوزة المصلحة ان تصريح المكلف بالنتيجة الجبائية دون تضمينه للفرق في أرباح الصرف فان طلب إلغاء التسوية بخصوص هذه العنصر تم رفضه من المحققين .

- بخصوص اهتلاكات سنة 2018 : بعد إعادة النظر والتأكد تبين حقيقتنا أن المكلف قام بإدراج أقساط الاهتلاك السنوي ضمن النتيجة الجبائية وعليه تم قبول طلب بهذا الخصوص.

- المبلغ المتبرع به والمقدر ل 5.000.000 دج لصالح جمعية دينية في إطار نشاط تضامني لمسجد الحي لا يعفي المكلف من خصمها من النتيجة الجبائية لان نشاط الجمعيات الدينية لا ينطبق عليها نص المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. وعليه تصبح النتائج النهائية كالآتي:

الوحدة: دج الجدول رقم(20): تسوية الرسم على النشاط المهني (التبليغ النهائي)

2018	2018	2017	2016	السنوات	البيان
58.419.030	62.044.569	36.821.023	32.824.610		رقم الأعمال المعدل
58.419.030	60.381.609	36.821.023	31.415.085		رقم الأعمال المصرح به (معفي)
/	1.662.960	/	1.409.525		الفرق الحاصل
/	33.259	/	28.190		نسبة الحقوق المغفلة(2%)
/	%10	/	%10		معدل الغرامة
/	3.326	/	2.819		مبلغ الغرامة
/	36.585	/	31.009		مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: التبليغ النهائي للمكلف.

## الفصل الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة في الحد من التهرب الضريبي

الجدول رقم(21): تسوية الرسم على القيمة المضافة(التبليغ النهائي) الوحدة: دج

2018	2018	2017	2016	السنوات
/	%9	/	%7	البيان
58.419.030	62.044.569	36.821.023	32.824.610	النسبة
58.419.030	60.381.609	36.821.023	31.415.085	رقم الأعمال المعدل
/	1.662.960	/	1.409.525	رقم الأعمال المصرح به (معفي)
/	149.666	/	98.667	الفرق الحاصل
/	%15	/	%15	الحقوق المغفلة
/	22.450	/	14.800	معدل الغرامة
/	172.116	/	113.467	مبلغ الغرامة
				مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: التبليغ النهائي للمكلف.

الجدول رقم(22): جدول تشكيل الربح (التبليغ النهائي) الوحدة: دج

2019	2018	2017	2016	السنوات
2.629.756	3.522.084	2.993.759	3.916.990	البيان
/	1.662.960	/	1.409.525	النتيجة الجبائية المصرح بها
/	/	1.854.140	660.870	الفرق الحاصل في رقم الأعمال المفوتر
/	/	/	/	أرباح الصرف الناتج عن المبيعات
5.000.000	/	600.000	/	أقساط الاهتلاكات غير القابلة للخصم
/	1.385.800	/	1.127.620	الأعباء غير القابلة للخصم
/	33.259	/	28.190	قيمة المشتريات غير المصرح بها
7.629.756	3.765.985	5.447.899	4.831.575	الرسم على النشاط المهني الناتج عن الفرق في رقم الأعمال
				الربح المعدل

المصدر: التبليغ النهائي للمكلف.

من خلال قراءتنا للجدول أعلاه نلاحظ أن اقتراح المكلف أخذ بعين الاعتبار في ما يتعلق ب قسط الاهتلاك لسنة 2018 ومنه أصبح الربح المعدل لتلك السنة 3.765.985 دج.

## الفصل الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة في الحد من التهرب الضريبي

الجدول رقم (23): تسوية الضريبة على أرباح الشركات (التبليغ النهائي) الوحدة: دج

2019	2018	2017	2016	السنوات البيان
%26	%26	%26	%26	النسبة
7.629.756	3.765.985	5.447.899	4.831.575	الربح المعدل
2.629.756	3.522.084	2.993.759	3.916.990	الربح المصرح به
5.000.000	243.901	2.454.140	914.585	الفرق الحاصل
1.300.000	63.414	638.076	237.792	الحقوق المغفلة
%25	%15	%25	%25	معدل لغرامة
325.000	9.512	159.519	59.448	مبلغ الغرامة
1.625.000	72.926	797.595	297.240	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: التبليغ النهائي للمكلف.

الجدول رقم (24): تحديد الأساس الخاضع على الدخل الإجمالي / اقتطاع من مصدر النهائي الوحدة: دج

2019	2018	2017	2016	السنوات البيان
5.000.000	243.901	2.454.140	914.585	الفرق في الربح
1.300.000	63.414	638.076	237.792	ضريبة على أرباح الشركات
3.700.000	180.487	1.816.064	676.793	الأساس الخاضع

المصدر: التبليغ النهائي للمكلف.

الجدول رقم (25): تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي / اقتطاع من مصدر الوحدة: دج

2019	2018	2017	2016	السنوات البيان
%15	%15	%15	%10	النسبة
3.700.000	180.487	1.816.064	676.793	الأساس الخاضع
555.000	27.073	272.410	67.679	الحقوق الواجبة الدفع
%25	%10	%25	%15	معدل الغرامة
138.750	2.707	68.103	10.152	مبلغ الغرامة
693.750	29.780	340.513	77.831	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: التبليغ النهائي للمكلف.

## الفصل الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة في الحد من التهرب الضريبي

جدول رقم(26): جدول تلخيص الحقوق والغرامات الواجب دفعها (التبليغ النهائي) الوحدة: دج

السنوات	2016	2017	2018	2019	المجموع
الرسم على النشاط المهني					
- الحقوق	28.190	/	33.259	/	61.449
- الغرامات	2.819	/	3.326	/	6.145
الرسم على القيمة المضافة					
- الحقوق	98.667	/	149.666	/	248.333
- الغرامات	14.800	/	22.450	/	37.250
ضريبة على أرباح الشركات					
- الحقوق	237.792	638.076	63.414	1.300.000	2.239.282
- الغرامات	59.448	159.519	9.512	325.000	553.479
ضريبة على الدخل الإجمالي/					
اقتطاع من مصدر					
- الحقوق	67.679	272.410	27.073	555.000	922.162
- الغرامات	10.152	68.103	2.707	138.750	219.712
المجموع	519.547	1.138.108	311.407	2.318.750	4.287.812

المصدر: التبليغ النهائي للمكلف.

من خلال الجدول يتبين لنا أن مجموع الحقوق والغرامات الواجبة إعادة الدفع من طرف المكلف قدرت بـ 4.287.812 دج وهذا يعتبر نتيجة إيجابية للتحقيق في المحاسبة حيث مكنت الدولة من استرجاع أموال متهرب منها للخرينة العمومية، وفي الأخير يسعنا القول أن التحقيق في المحاسبة له أهمية بالغة ودور كبير في زيادة نجاعة الرقابة الجبائية.

### المبحث الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة

من أجل الحكم على مدى فعالية ونجاعة التحقيق في المحاسبة على مستوى مركز الضرائب لولاية جيجل خصصنا هذا المبحث لتحليل مختلف الإحصائيات المتحصل عليها من المركز للفترة 2016 إلى غاية 2022 بالاعتماد على مؤشرات التسيير المستخدمة من طرف الإدارة الجبائية وهي أربعة مؤشرات (مؤشر التغطية، مؤشر احترام أجل التنفيذ، مؤشر متوسط مردودية عمليات التحقيق، مؤشر متوسط نتيجة المحقق الواحد).

## الفصل الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة في الحد من التهرب الضريبي

### المطلب الأول: دراسة مؤشر التنفيذ ومؤشر التغطية لبرنامج التحقيق في المحاسبة

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى دراسة مدى فعالية تنفيذ برنامج التحقيق في المحاسبة ودراسة مؤشر انجاز ضمن الآجال الخطط لها خلال الفترة 2016 إلى غاية 2022، مؤشر تغطية النسيج الجبائي، بهدف الوقوف على مدى كفاءة المحققين في تنفيذ برنامج التحقيق ومدى احترامهم للآجال المنصوص عليها قانونا ومن تم تحقيق الأهداف المسطرة.

### الفرع الأول: دراسة مؤشرات تنفيذ برنامج التحقيق في المحاسبة

من أجل معرفة مدى فعالية تنفيذ برنامج التحقيق في المحاسبة في كل سنة على مستوى مركز الضرائب لولاية جيجل نقوم بتحليل نتائج المتوصل إليها المتعلقة بمؤشر التنفيذ.

### الجدول رقم(27): تطور مؤشر تنفيذ برنامج التحقيق في المحاسبة للفترة من 2016 إلى 2022

السنوات	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2202
عدد الملفات المبرمجة	60	60	31	54	45	35	0
عدد الملفات المحقق فيها	60	60	31	54	45	35	0
مؤشر تنفيذ البرنامج %C <sub>7</sub>	100	100	100	100	100	100	0
عدد الملفات المحقق فيها إلى غاية 31/12/ن	51	57	27	42	32	4	0
مؤشر إنجاز البرنامج ضمن الآجال المخطط لها %10 C	85	95	87,10	77,78	71,11	11,43	0

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الوضعية الإحصائية لتحقيق في المحاسبة بمركز الضرائب جيجل.

يتبين لنا من خلال النتائج الموضحة في الجدول عدد الملفات المبرمجة لسنتي 2016، 2017 كانت مرتفعة مقارنة مع باقي السنوات وهذا راجع بالأساس إلى وجود إمكانية بشرية معتبرة ناتجة عن زيادة معتبرة في عدد المحققين مخصصين في تنفيذ برنامج المحاسبي، غير انه سنة 2018 شهدت انخفاضا في عدد الملفات المقترحة (31 ملف) بسبب زيادة عدد الملفات المبرمجة إلى أشكال الرقابة الأخرى، حيث استمر هذا الانخفاض خلال سنوات 2019، 2020، 2021 بسبب جائحة كورونا فتقاديا للعدوى عمد المحققين على تخفيض عدد الملفات المبرمجة، إلى إن تتعدم الملفات المبرمجة سنة 2022 ( خلال هذه السنة تم اقتراح 108 ملف لعملية التحقيق في المحاسبة ثم ألغيت بسبب جائحة كورونا حيث عمدت المديرية العامة لضرائب على أخذ بعين الاعتبار الظروف الصحية التي مرت بها البلاد، وعليه تم التخفيض في عدد الملفات المبرمجة للخضوع لتحقيق

## الفصل الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة في الحد من التهرب الضريبي

في المحاسبة، وتم تحويل هذه الملفات إلى أنواع أخرى من عملية الرقابة 105 ملف تم تحويله إلى الرقابة على الوثائق، 3 ملفات تم تحويلها لتحقيق المصوب في المحاسبة).

أما في ما يخص انجاز البرنامج ضمن الآجال المخطط لها فارتفع هذا المؤشر يدل على حسن تسيير رئيس فرقة التحقيق والمحققين وكفاءتهم في التحكم في الآجال القانونية وهذا ما ينطبق على سنوات ( 2016، 2017، 2018)، إلا أن هذا المؤشر شهد انخفاضا في السنوات التي تمسها جائحة كورونا نظرا لظروف العمل الصحية في ضل الجائحة وخاصة وان هذا الشكل الرقابي يتطلب تنقل الأعوان المحققين إلى مقرات نشاط المكلفين للاطلاع وجمع المعلومات بشكل أوفى عن الوضعية الجبائية والمالية لنشاط، وهذا الأمر غير ممكن في ضل الوضع الصحي المتمس بالحجر الصحي وبالتالي تسبب ذلك في تأخر انجاز البرنامج المعتمد في الآجال المخطط لها ( أي القانونية قبل 31 /12 /ن)، إضافة إلى ذلك بما أن المحققين يقومون بطلب معلومات من المكلفين ومن الأطراف الخارجية ( بنوك، موردين ...) ونظرا للأوضاع في تلك الفترة شهد تأخر في وصول المعلومات محل طلب من طرف الإدارة الجبائية في إطار حق الاطلاع مما يؤثر على سير عمليات التحقيق المحاسبي أي تسبب في تأخر إنجازها.

### الفرع الثاني: دراسة تطور مؤشر تغطية التحقيق المحاسبي

يعبر هذا المؤشر عن نسبة الملفات المحقق فيها من إجمالي الملفات المبرمجة بمعنى نسبة تغطية عمليات التحقيق الجبائي المنفذة للعدد الإجمالي للملفات التابعة لنظام الحقيقي والتي يمكن برمجتها، ويمكن معرفة فعالية تغطية عمليات التحقيق المحاسبي لنسيج الجبائي في ولاية جيجل م خلال الجدول التالي:

#### الجدول رقم(28): تطور مؤشر تغطية التحقيق في المحاسبة لنسيج الجبائي

السنوات	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
البيان							
عدد الملفات المبرمجة	60	60	31	54	45	35	0
مؤشر التغطية C2	1,39	1,39	0,72	1,25	1,04	0,81	-

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الوضعية الإحصائية لتحقيق في المحاسبة بمركز الضرائب جيجل .

من خلال دراسة مؤشر التغطية (C2) خلال الفترة الممتدة 2016 إلى غاية 2022، يتضح لنا أن أعلى نسبة لهذا المؤشر كانت سنة 2016 (1.39%) وهي نسبة ضعيفة جدا مقارنة بالمعدلات المخطط بلوغها من قبل الإدارة المركزية والتي تحاول تغطية ما يقارب 20% من النسيج الجبائي، سبب انخفاض هذه النسبة راجع إلى انخفاض في عدد الملفات المبرمجة في التحقيق المحاسبي مما أثر على نتائج المؤشر.

ورغم النتائج الضعيفة المسجلة لهذا المؤشر، لم تستطع مديرية الضرائب لولاية جيجل على تحسين نتائج هذا المؤشر بسبب محدودية الإمكانيات البشرية المسخرة لتنفيذ هذا الشكل الرقابي، وعدم الزيادة في عدد المحققين بل شهدت انخفاض، وكذا عدم الاعتماد على الرقابة الإلكترونية.

## الفصل الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة في الحد من التهرب الضريبي

وبتالي يبقى تحسين نتائج هذا المؤشر مرتبط بشكل أساسي برفع عدد المحققين في فرقة التحقيق.

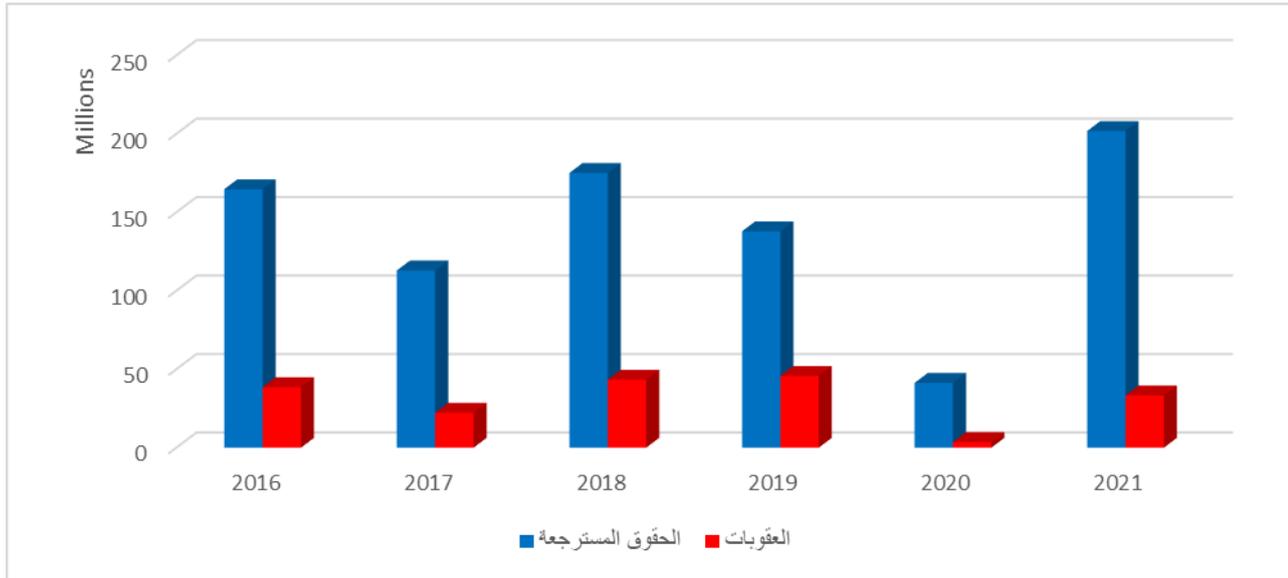
### المطلب الثاني: دراسة الحصيلة المالية للتحقيق في المحاسبة

من أجل الحكم على مدى فعالية التحقيق في المحاسبة سوف نقوم بدراسة الحصيلة المالية لهذا الشكل، باعتبار أن الهدف الأساسي من عمليات التحقيق في المحاسبة هو استرجاع الحقوق المتهرب منها بعد إعادة تصحيح وتشكيل الأسس الخاضعة لضريبة، لهذا سوف نتطرق في هذا المبحث إلى دراسة الحصيلة المالية الإجمالية لعمليات التحقيق في المحاسبة، ودراسة المردودية الواحدة للقضية الواحدة والمحقق الواحد.

### الفرع الأول: دراسة الحصيلة المالية الإجمالية لعمليات التحقيق المحاسبي

يمكن إبراز تطور المردودية المالية لعمليات التحقيق المحاسبي خلال الفترة الممتدة من 2016 إلى غاية 2022 من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (03): تطور نتائج التحقيق في المحاسبة خلال الفترة الممتدة من 2016 إلى غاية 2021



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الوضعية الإحصائية لتحقيق في المحاسبة مركز الضرائب جيجل.

من خلال قراءة نتائج الشكل أعلاه والذي يتضمن نتائج تطور التحقيق المحاسبي يتضح لنا عدم الاستقرار في نتائج الحصيلة الضريبية، حيث نلاحظ ارتفاع قيمة الحقوق المسترجعة والعقوبات الجبائية في بعض السنوات وتتحفض في بعض السنوات الأخرى، حيث سجلت السنوات 2016، 2018، 2021 ارتفاع ملحوظ في نتائج الحصيلة الضريبية لتحقيق في المحاسبة وهذا راجع إلى ارتفاع عدد الملفات المبرمجة في البرنامج السنوي المعتمد (سنة 2016)، ومن جهة أخرى حسن انتقاء للملفات الجبائية الخاضعة لتحقيق التي تحتوي على درجة كبيرة من عدم الالتزام الجبائي وتم اكتشافها ومعالجتها من قبل المحققين (2018، 2021)، أما بالنسبة لسنوات 2017، 2019، 2020 شهدت انخفاض في قيمة الحقوق المسترجعة والعقوبات الجبائية حيث يمكن تفسير هذا الانخفاض في الأساس إلى انخفاض في عدد الملفات المبرمجة لتحقيق (2019)،

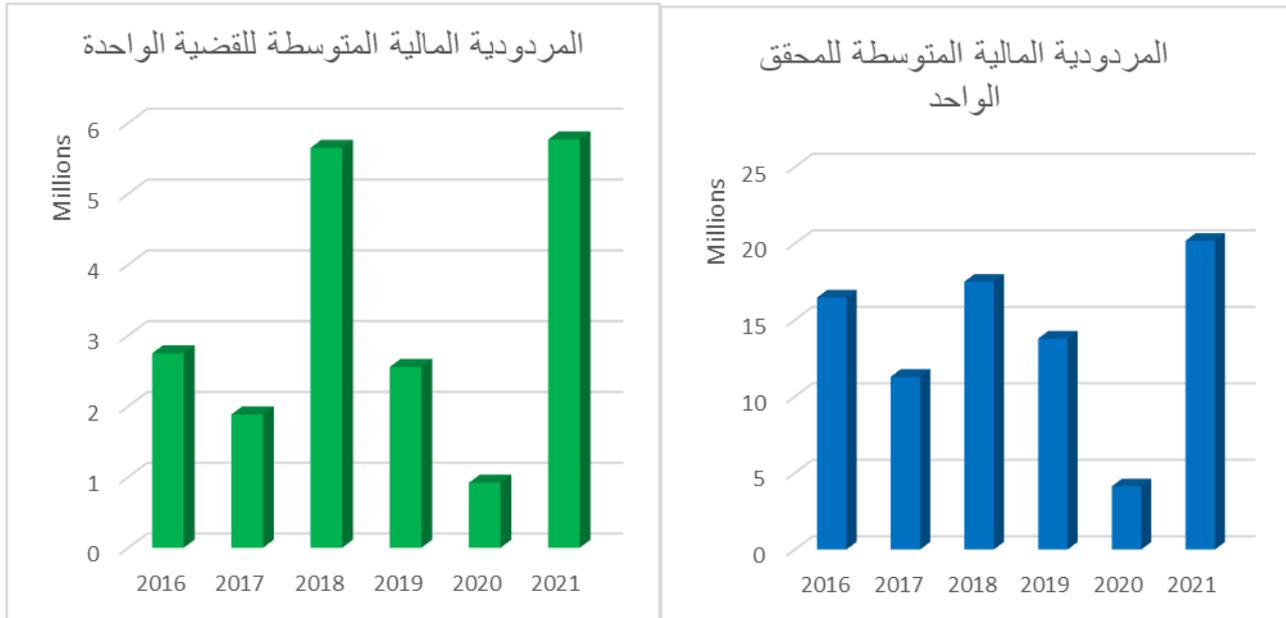
## الفصل الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة في الحد من التهرب الضريبي

بالإضافة إلى تراجع وتدني نوعية الملفات المبرمجة (2017) وذلك لكونها لم تكون في المستوى المطلوب من برمجة الملفات التي تتضمن إغفالات مهمة، حيث أن قيمة الحقوق المحصلة تتأثر بنسبة كبيرة بطبيعة الملف المحقق فيه، أما بالنسبة لسنة 2020 شكلت استثناء حيث لم يتم إتمام برنامج التحقيق في المحاسبة مما سجل حقوق ضريبية منخفضة جدا وذلك راجع إلى وباء كورونا الذي وقف عائق أمام إنجاز برنامج التحقيق المنفذ من طرف فرقة التحقيق في الآجال القانونية المنصوص عليها.

### الفرع الثاني: دراسة المردودية المالية المتوسطة للقضية الواحدة والمحقق الواحد

سوف نقوم بدراسة المردودية المالية المتوسطة للقضية الواحدة من أجل الوقوف على مدى جودة برنامج التحقيق الذي تم اعتماده، بالإضافة إلى دراسة المردودية المالية للمحقق الواحد حيث يعكس لنا هذا المؤشر مدى كفاءة وخبرة المحققين الذين يقومون بعمليات التحقيق في المحاسبة. يمثل الجدول التالي النتائج الخاصة بكل المؤشرين:

#### الشكل رقم (04): المردودية المالية المتوسطة للقضية الواحدة والمحقق الواحد



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الوضعية الإحصائية لتحقيق في المحاسبة مركز الضرائب جيبل.

يتبين لنا من خلال الشكلين الموضحين أعلاه أن نتائج متوسط المردودية للقضية الواحدة والمحقق الواحد غير مستقرة خلال السنوات محل الدراسة، حيث سجلت سنة 2018، 2021 ارتفاع ملحوظ في قيمة المؤشرين (متوسط المردودية للقضية الواحدة والمحقق الواحد) وهذا يدل على جودة برنامج التحقيق في المحاسبة والتي تعكس تحسن نوعية الملفات المبرمجة لتحقيق في المحاسبة واحتوائها على إغفالات وعمليات تهرب ذات خطورة ضريبية كبيرة، وكذا كفاءة المحققين المكلفين بإنجاز برامج التحقيق في المحاسبة وخبرتهم وتحكمهم في تقنيات المحاسبة وقدرتهم على كشف الأخطاء وتلاعبات في سجلات المحاسبية للمكلفين، وبالتالي ارتفاع المؤشرين يعتبر دليل على تحسن فعالية عمليات التحقيق المحاسبي في استرجاع أكبر عدد ممكن من الحقوق المتملص

## الفصل الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة في الحد من التهرب الضريبي

منها من طرف المكلفين عن طريق تقديم تصريحات غير صادقة، غير أن بالنسبة لسنوات 2016، 2017، 2019، 2020 شهدت انخفاض في قيمة متوسط المردودية للقضية الواحدة والمحقق الواحد وهذا ما يعكس عدم ارتفاع الملفات المبرمجة للمستوى المطلوب في البرنامج السنوي المعتمد إذ أن سوء اختيار برمجة الملفات تنعكس سلبا على متوسط المردودية للقضية والمحقق الواحد مما يؤثر على فعالية ونجاعة عمليات التحقيق المحاسبي في الكشف عن الحقوق المتهرب منها.

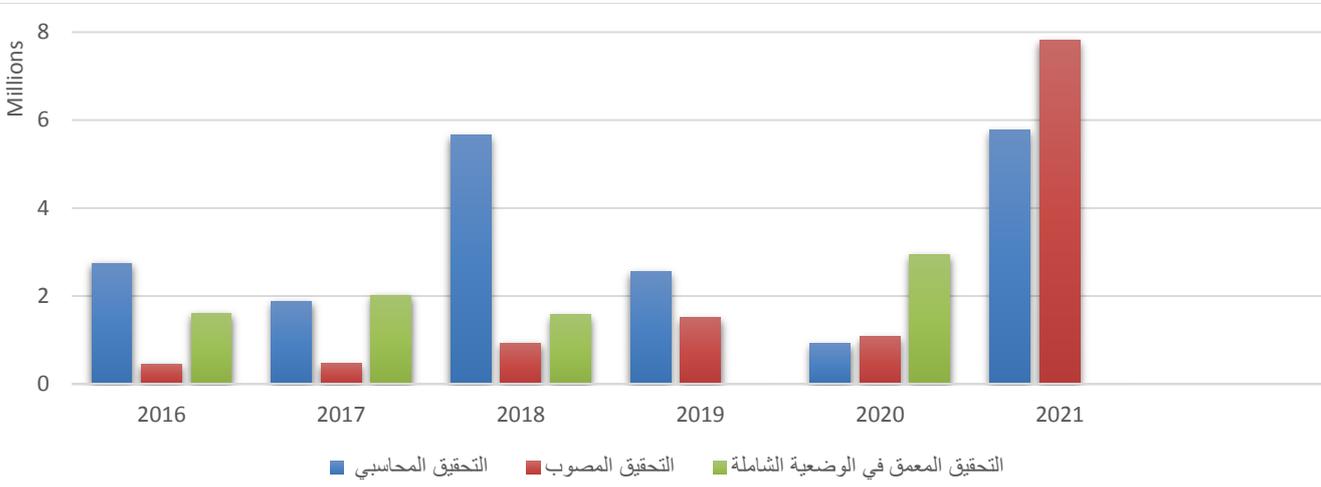
### المطلب الثالث: مقارنة نتائج التحقيق في المحاسبة مع مختلف أشكال التحقيق الجبائي

من أجل معرفة مدى فعالية التحقيق في المحاسبة باعتباره تحقيق معمق يهدف إلى فحص الوضعية الجبائية للمكلف لابد مقارنته مع مختلف أشكال التحقيق الجبائي (التحقيق المصوب في المحاسبة، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الشاملة للمكلف).

### الفرع الأول: دراسة المردودية المالية المتوسطة لمختلف أشكال التحقيق الجبائي

قد تم الاعتماد على معيار متوسط المردودية المالية للقضية كمعيار من أجل إجراء المقارنة بين مختلف أشكال التحقيق الجبائي، وسوف نقوم بتقديم النتائج الخاصة بمتوسط المردودية المالية لمختلف أشكال التحقيق الجبائي خلال الفترة 2016 إلى غاية 2021 من خلال المخطط الموالي:

الشكل رقم (05): مقارنة متوسط مردودية القضية لمختلف أشكال التحقيق الجبائي خلال الفترة من 2016 إلى غاية 2021



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الوضعية الإحصائية لأشكال الرقابة مركز الضرائب جيجل.

يتبين لنا من خلال النتائج الموضحة في الشكل أن متوسط المردودية المالية للقضية الواحدة الخاضعة للتحقيق المحاسبي أكبر مقارنة مع متوسط المردودية المالية لأشكال الرقابية الأخرى (تحقيق مصوب والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للمكلف) خلال السنوات الأولى 2016، 2018، 2019 وهذا يعتبر دليل على أن التحقيق المحاسبي أكثر فعالية ونجاعة في الكشف عن حالات التهرب التي يقوم بها المكلفين بهدف التملص من مختلف أنواع الضرائب مقارنة بالأشكال الرقابية الأخرى كون هذا النوع من التحقيق يكون أكثر شمولية

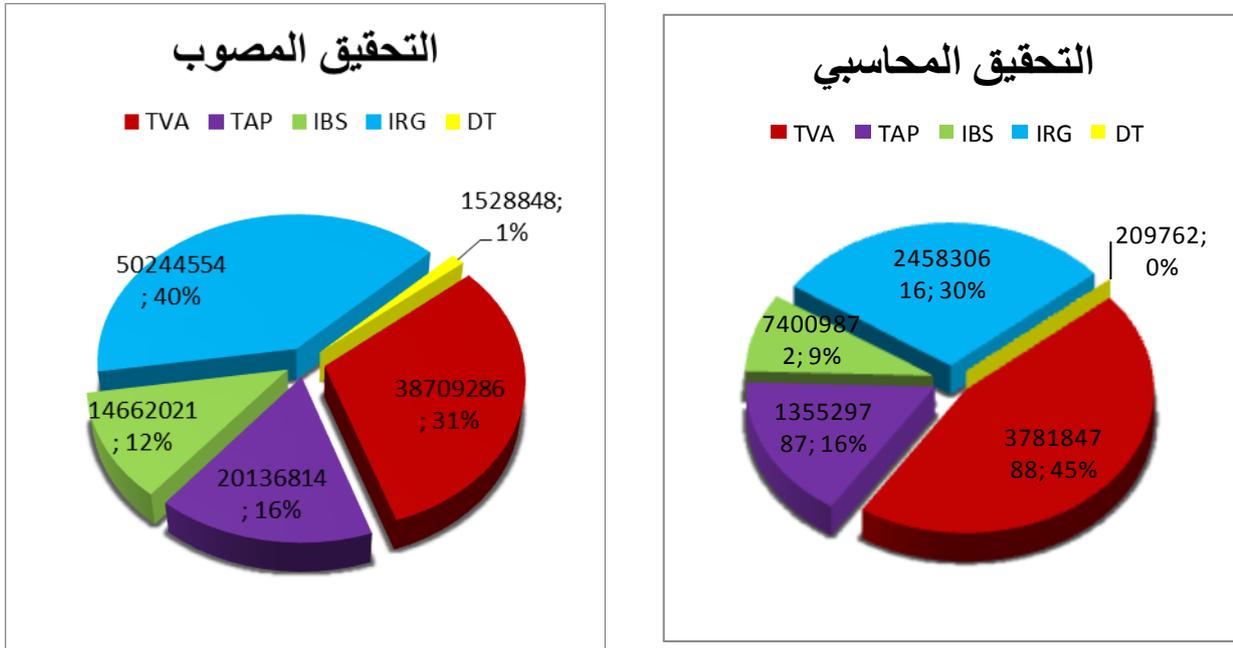
## الفصل الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة في الحد من التهرب الضريبي

وعمق في محاسبة المكلف، غير أنه في السنوات 2020، 2021 التي شكلت استثناء في انخفاض قيمة متوسط المردودية المالية لتحقيق المحاسبي مقارنة بالأشكال الرقابية الأخرى، فرغم زيادة عدد الملفات المبرمجة للتحقيق في المحاسبة مقارنة بالأشكال الأخرى غير أنها لم تصل لدرجة الفعالية المطلوبة من التحقيق في المحاسبة، لعل السبب الرئيسي يرجع إلى تأخر انجاز البرنامج نتيجة محدودية الموارد البشرية، وكذا ضعف جودة برنامج انتقاء الملفات المقترحة لتحقيق في تلك السنوات، ويعود ارتفاع الأشكال الأخرى في الأساس إلى أن نوعية الملفات المبرمجة لتلك الأشكال كانت أفضل من الملفات المبرمجة للتحقيق المحاسبي حيث كانت المردودية المالية لتحقيق المعمق في الوضعية الشاملة سنة 2017، 2020 فيها أكبر من المردودية المالية لتحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب وكذا في سنة 2021 نسبة المردودية المالية لتحقيق المصوب أكبر من الأشكال الأخرى.

### الفرع الثاني: مقارنة طبيعة الحقوق المسترجعة لتحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب

نستعرض فيما يلي توزيع الحقوق الضريبية المسترجعة بفعل عمليات الرقابة والتحقيق المحاسبي حسب طبيعة الضرائب خلال الفترة الممتدة من 2016 إلى غاية 2021 من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (06): توزيع حصيلة التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب حسب طبيعة الضرائب خلال الفترة الممتدة من 2016 إلى غاية 2021



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الوضعية الإحصائية لتحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب مركز الضرائب جيجل.

## الفصل الثالث: تقييم فعالية التحقيق في المحاسبة في الحد من التهرب الضريبي

من خلال النتائج الموضحة في المخططين أعلاه نلاحظ تقارب بين التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب بالنسبة لتوزيع حصيلة الحقوق المسترجعة لمختلف أنواع الضرائب (DT، IRG، IBS، TVA، TAP). غير أن بالنسبة للتحقيق في المحاسبة يتبين لنا أن الرسم على القيمة المضافة تأتي في درجة الأولى خلال الفترة المدروسة بنسبة (45%) تم تليها الضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة (30%)، وهذا راجع لكون التحقيق المحاسبي أكثر شمولية ولأربع سنوات الأخيرة الغير متقادمة ويكون معمق في السجلات ودفاتر المحاسبية للمكلفين، وبالتالي يتم اكتشاف عمليات التهرب الضريبي الخاصة بالرسم على القيمة المضافة التي يقوم بها المكلف عن طريق إخفاء رقم أعماله الخاضع لهذه الضريبة كما يغمد على تضخيم قيمة الرسم على القيمة المضافة الخاصة بالمشتريات (فواتير وهمية...الخ).

على خلاف التحقيق المصوب احتلت الضريبة على الدخل الإجمالي المرتبة الأولى بنسبة (40%) ثم تليها الرسم على القيمة المضافة بنسبة (31%) يعود هذا الاختلاف بالأساس إلى أن التحقيق المصوب يكون موجه ومعمق لضريبة واحدة أو عدة ضرائب عند الحاجة، ومن خلال دراستنا تبين انه تم توجيه هذا النوع من التحقيق في السنوات محل الدراسة إلى ضريبتين مهمتين (IRG، TVA)، غير أن الضريبة على الدخل الإجمالي كانت الحصيلة المسترجعة اكبر وهذا يعود لكثرة عدد ملفات الأشخاص الطبيعيين.

أما بالنسبة لباقي أنواع الضرائب (DT، IBS، TAP) تحتل المرتبة الثالثة لكلا التحقيقين الرسم على النشاط المهني نظرا لانخفاض معدلاتها ب (2%، 1%) مقارنة بمعدلات الرسم على القيمة المضافة، تليه في المرتبة الرابعة بنسبة لتحقيقين الضريبة على أرباح الشركات وهذا لقلة عدد الملفات الأشخاص المعنويين حيث أن اغلب الشركات تتميز بحفاظها على التزاماتها الضريبية وهذا راجع إلى تحقيقها لأرباح معتبرة، ويأتي في المرتبة الأخيرة بالنسبة لتحقيقين حقوق الطابع لكونها تسدد نقدا في عملية الشراء، وكذا انخفاض معدلها 1%.

### خلاصة الفصل

خلصت دراستنا لهذا الفصل التي شملت دراسة تطبيقية لهذا البحث على مستوى مركز الضرائب لولاية جيجل التعرف على الدور الذي يلعبه المركز من خلال السهر على تسيير الملفات الجبائية ومراقبة التصريحات من أجل محاربة ظاهرتي التهرب والغش الضريبيين اعتمادا في ذلك على الإمكانيات المادية والبشرية المتاحة لدى مركز الضرائب، اتضح لنا هذا من خلال دراسة حالة لأحد المكلفين الخاضعين لتحقيق في المحاسبة حيث تبين لنا التحكم الجيد للمحققين في مختلف الإجراءات القانونية والتقنيات المحاسبية الضرورية، حيث عملت فرقة التحقيق على التدقيق في الملف واستخراج مختلف اللاغفالات والأخطاء المرتكبة من قبل المكلف، ومن تم إعادة تشكيل الأسس الخاضعة لضريبة وبتالي الزيادة في الحصيلة الضريبية.

من خلال دراستنا لمختلف الإحصائيات المتحصل عليها من المركز وقيامنا بتحليلها باستخدام مجموعة من مؤشرات الأداء يتبين لنا أن فعالية التحقيق في المحاسبة محدودة نظرا لعدم تطابق نتائج مؤشرات مع النسب المراد تحقيقها وهذا ما ينطبق على ضمان تغطية مقبولة لنسيج الجبائي، كما تبين لنا أن التحقيق في المحاسبة من أكثر الأشكال الرقابة استعمالا كونه الأفضل ولأنجع ويحقق مردودية مالية كبيرة.

خاتمة

انطلاقاً من دراستنا موضوع تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي ومن خلال الجمع بين الدراسة النظرية والتطبيقية تمكننا من الإلمام بالجوانب الجوهرية للموضوع وفهمها، بحيث تبين لنا أن الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية لتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة من خلال مراقبة ومتابعة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية والعمل على اكتشاف جميع الأخطاء والمخالفات بهدف تصحيحها وتقييمها وبالتالي حماية حقوق الخزينة العمومية مما يسمح باسترجاع الحقوق الضريبية المتهرب منها، وفي المقابل تم منح جملة من الضمانات للمكلفين بالضريبة لتجنب أي تعسف من طرف الإدارة الجبائية كحق الإعلام المسبق للتحقيق والاستعانة بمستشار من اختيارهم.

ليس بالأمر السهل مكافحة التهرب الضريبي نظراً للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال طرق احتيالية وتدليسية التي يصعب إحصائها وكشفها، ولتهرب الضريبي خطورة كبيرة وذلك راجع لتعدد هذه الظاهرة وارتباطها بالعديد من المستويات وباعتباره وسيلة تهدف إلى التقليل من الموارد المالية التي تعتبر وسيلة لتمويل الخزينة العمومية التي من شأنها تقليل المشاكل الاقتصادية والاجتماعية.

ونظراً لتعدد وتعدد التقنيات المستخدمة في عمليات التهرب الضريبي فإن التحقيق في المحاسبة يشكل وسيلة فعالة لمكافحة التصرفات السلبية الصادرة عن المكلفين والتخفيف من مختلف الآثار السلبية الناتجة عن انتشار ظاهرة التهرب، ويكمن نجاح هذه الوسيلة عموماً إلى الوسائل المادية والبشرية في الإطار القانوني والمحاسبي التي تساعد في اكتشاف الأخطاء والنقائص والإغفالات من قبل المكلف بالضريبة في الوقت المناسب مع تطبيق الإجراءات اللازمة والعقوبات الجبائية والجزائية الموافقة لطبيعة المخالفة.

#### ❖ اختبار صحة الفرضيات

**الفرضية الأولى:** يتم تنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي ضمن الآجال المخطط لها والمبرمجة من طرف المديرية العامة لضرائب، "خاطئة" نظراً لنتائج الدراسة في مركز الضرائب لولاية جيجل التي تعكس نقص في هذا المؤشر (مؤشر إنجاز البرنامج ضمن الآجال المخطط لها)، يرجع التأخر في إنجاز البرنامج إلى عدم قدرة فرقة التحقيق على تحمل برنامج التحقيق المعتمد في العديد من السنوات لأسباب معينة كمحدودية الموارد المادية والبشرية، إضافة إلى تأثر السنوات الأخيرة بجائحة كورونا.

**الفرضية الثانية:** تسمح برامج التحقيق في المحاسبة بتحقيق نسب تغطية مقبولة لنسيج الجبائي، "خاطئة" حيث أثبتت الدراسة أن التحقيق في المحاسبة في مركز الضرائب لولاية جيجل لا يسمح بتحقيق نسب تغطية مقبولة لنسيج الجبائي نظراً لعدم ارتقاء نسبة الملفات المحقق فيها بالنسبة للعدد الإجمالي للملفات التابعة لنظام الحقيقي إلى المستوى المطلوب، الأمر الذي لا يخدم تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المديرية العامة للضرائب في تحقيق نسب تغطية معتبرة لمجموع النسيج الجبائي.

**الفرضية الثالثة:** يمكن انجاز برامج التحقيق في المحاسبة على مستوى مركز الضرائب جيجل من استرجاع حقوق ضريبية معتبرة وبالتالي الحد من التهرب الضريبي "صحيحة"، حيث اثبتت نتائج الدراسة التطبيقية على مستوى مركز الضرائب أن التحقيق في المحاسبة يأتي في المترتبة الأولى من حيث قيمة الحقوق الضريبية المسترجعة مقارنة بأشكال التحقيق المعقد الاخرى ، مما يدل أن هذا الشكل الرقابي له دور كبير في الحد من التهرب الضريبي في ولاية جيجل .

#### ❖ نتائج الدراسة

- يشكل التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال لسياسة المالية والاقتصادية بسبب آثاره السلبية المتعددة.
- يعتمد أغلب المكافين إلى استعمال أساليب مادية معقدة في عمليات التهرب الضريبي، مما يصعب على المحققين اكتشافها كونها تفوق في العديد من الأحيان تقنيات أكتشاف المعروفة لدى الإدارة الضريبية.
- إن النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، يعاني من عدم الاستقرار في منظومته التشريعية مما يخلق فرص أكثر لتهرب الضريبي باستغلال الثغرات الموجودة في القوانين الجبائية.
- لا يمكن قياس التغير في قيمة الحصيلة الضريبية لتحقيق في المحاسبة بعدد الملفات المبرمجة فقط، بل تأثر أيضا نوعية الملفات التي تم انتقائها والتي تعكس احتوائها على عمليات تهرب ذات خطورة ضريبية كبيرة.
- التحقيق في المحاسبة كآلية لرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي، برغم من الصعوبات والعراقيل التي تواجه إنجازها إلا انه يساهم في زيادة التحصيل الضريبي لفائدة الخزينة العمومية، من خلال إعادة تشكيل الأساس الخاضع لضريبة واستخراج الحقوق المترتبة عنها وفرض الغرامات اللازمة.
- تم تسجيل تناقص في عدد الملفات المبرمجة في التحقيق في المحاسبة خلال السنوات المدروسة وهذا راجع لمحدودية الوسائل المادية والبشرية المؤهلة والقادرة على القيام بما أوكل إليها بدرجة العالية من الجودة.
- يعتبر التحقيق في المحاسبة من أنجع الأشكال الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في مركز الضرائب لولاية جيجل نظرا للمردودة المالية التي يحققها مقارنة مع الأشكال الأخرى.
- أغلب عمليات التحقيق في المحاسبة التي تم تنفيذها في مركز الضرائب لولاية جيجل خلال الفترة التي شملتها الدراسة تم إنجازها داخل مكاتب الإدارة الجبائية، مما أدى الى فقدان هذا الشكل الرقابي لاحد أهم ميزاته الأساسية المتمثلة في أنه رقابة خارجية تتم في مقر نشاط المكلف.
- تتميز عمليات التحقيق في المحاسبة المنفذة في مركز الضرائب لولاية جيجل بنقص الفعالية في مكافحة التهرب الضريبي نظرا لعدم تطابق نتائج مؤشرات التسيير المحققة مع النسب المراد الوصول إليها، والذي ظهر جليا خلال دراسة مؤشر تغطية لنسيج الجبائي.

- الأعدان المحققين بمركز الضرائب يجبل يمتازون بالخبرة والكفاءة العالية في الجانبين المحاسبي والجبائي وإطلاعهم على مختلف الإجراءات القانونية لعملية التحقيق في المحاسبة مما انعكس بشكل مباشرة في تحسن نتائج التحقيق في المحاسبة .

#### ❖ توصيات الدراسة: بناء على النتائج المتوصل إليها خلصنا إلى مجموعة من التوصيات:

- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة والعمل بصفة مستمرة على رفع مستوى الوعي الجبائي لهم من ضمان دفعهم لمختلف الحقوق الضريبية المستحقة على عاتقهم بطريقة ودية.
- العمل على استكمال برامج عصرنة الإدارة الجبائية و مع ضرورة الإسراع في تفعيل نظام المعلومات الجبائي بهدف تزويد مصالح الرقابة الجبائية بالمعلومة الجبائية للاستغلالها في عمليات التحقيق في المحاسبة
- تحسين نوعية برمجة الملفات التحقيق في المحاسبة وذلك بالتدقيق الجيد في الملفات المقترح برمجتها من أجل الرفع من مردودية المالية لعمليات التحقيق في المحاسبة المنجزة.
- دعم مركز الضرائب لولاية جيجل بعدد كافي من المحققين بهدف الرفع من نسب التغطية لعمليات التحقيق في المحاسبة للنسيج الجبائي.
- تنفيذ عمليات التحقيق المحاسبي في مقرات نشاط المكلفين بدل من مكاتب الإدارة الجبائية من أجل الإلمام بجميع المعلومات المتعلقة بطبيعة نشاط المكلف
- العمل على توفير الإمكانيات المادية اللازمة للأعدان المحققين من ضمان تنفيذهم لمهمتهم على اكمل وجه .

#### ❖ أفاق الدراسة

- بعد تحليلنا لموضوع التحقيق المحاسبي كشكل من أشكال الرقابة الجبائية وقدرته في محاربة التهرب الضريبي وبرغم من محاولة الإلمام بكل جوانب الموضوع إلا أنه في اعتقادنا مازالت هناك بعض النقاط غامضة ويمكن أن تعالج في بحوث جديدة لذا نقترح ما يلي:
- رقمنة الإدارة الجبائية ودورها في تحسين الحصيلة الجبائية.

# قائمة المراجع

1\_ الكتب:

1. برحمانى محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري دراسة مقارنة، دار لجامعة الجديدة، الجزائر، 2009.
2. البطريق يونس احمد وآخرون، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
3. بن أعمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
4. بن أعمار منصور، الضريبة على أرباح الشركات، دار هومة، ط2، الجزائر، 2011.
5. بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر، 2010.
6. حاج طارق، المالية العامة، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
7. خالص صافي صالح، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر، 2003.
8. الخطيب خالد شحادة وأحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، ط3، الأردن، 2007.
9. زغود علي، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
10. الشرقاوي عبد الحكيم مصطفى، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2006.
11. شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط5، الجزائر، 2009.
12. صالحى لعيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، ط3، الجزائر، 2008.
13. طاقة محمد وهدي العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة لنشر، ط1، عمان، 2007.
14. طاهري حسين، المنازعات الضريبية، دار الخلدونية، ط2، الجزائر، 2007.
15. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، ط1، الجزائر، 2012.
16. عوادي مصطفى وزين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مكتبة بن موسى السعيد، ط2، الجزائر، 2011.
17. عوضة حسين وعبد الرؤوف قطيش، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، ط1، لبنان، 2013.
18. فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية، دار العلوم، الجزائر، 2008.
19. قدي عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، دار جرير، ط1، عمان، 2011.
20. كوسه فيصل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه، الجزائر، 2011.
21. محرزى محمد عباس، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومه، ط3، الجزائر، 2003.
22. محرزى محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط4، الجزائر، 2010.
23. محرزى محمد عباس، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار itcis، الجزائر، 2010.
24. ناشد سوزي عدلي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، ط1، بيروت، 2006.

25. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
  26. نور عبد الناصر، نائل حسن عدس، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة، ط2، عمان، 2008.
- 2\_ المقالات**
1. أحمية فاتح ودويس رجاء، احترام حقوق وضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية كآلية للحد من المنازعات الجبائية، مجلة البحوث في العقود وقانون الأعمال، جامعة قسنطينة، العدد02، 2022.
  2. أحمية فاتح، تقييم مؤشرات أداء النظام الضريبي الجزائري، مجلة أبعاد الاقتصادية، جامعة بومرداس، العدد6، 2016.
  3. بن الشيخ نور الدين، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة معارف للعلوم القانونية والاقتصادية، المركز الجامعي البريكة، العدد03، 2021.
  4. بن بعلاش خاليدة، مكافحة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة المستقبل للدراسات القانونية والسياسية، جامعة تيارت، العدد02، 2021.
  5. بن تركية نجاة، المنازعات الجبائية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، جامعة بويرة، العدد02، جوان 2021.
  6. بن عودة أمال وآخرون، واقع التحقيق المصوب في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 2، العدد15، 2019.
  7. بوحالة الطيب، الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة طبنة للدراسات العلمية والأكاديمية، المركز الجامعي بريكة باتنة، العدد02، 2022.
  8. بوشري عبد الغني وآخرون، أثر التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب والغش الضريبيين، مجلة التكامل الاقتصادي، جامعة أحمد دراية، العدد01، مارس 2021.
  9. بوعزة عبد القادر ولكصاسي إبراهيم، فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن مظاهر التهرب الجبائي، مجلة التكامل الاقتصادي، جامعة أدرار، العدد10، يونيو 2016.
  10. بولجة نادية وحسين نواره، الحماية القانونية للأمن الاقتصادي من الغش الضريبي، مجلة الأكاديمية للبحث القانوني، جامعة تيزي وزو، العدد03، 2021.
  11. حميداتو صالح وميسي سارة، الخطر الجبائي وعلاقته بالدور الاقتصادي للمؤسسة، مجلة التنمية الاقتصادية، جامعة الوادي، العدد2، ديسمبر 2019.
  12. خيدل احمد، زهرة كيسي، جريمة التهرب الضريبي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة غرداية، العدد1، سنة 2021.
  13. رحال ناصر، التهرب الضريبي كضرورة للبقاء والاستمرارية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد06، جامعة الوادي، 2013.

14. زين عبد المالك، مساهمة التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، جامعة الوادي، العدد1، مارس2022.
15. سعدي عبد الرحيم، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء التحقيقات الجبائية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة قسنطينة، العدد47، جوان 2017.
16. سماعين عيسى، دراسة الفعالية الجبائية للنظام الجبائي الجزائري في ظل تراجع أسعار البترول وتداعيات جائحة كورونا الفترة 2016-2021، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة شلف، العدد27، 2021.
17. سماعين عيسى، ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري، مجلة الاقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، العدد21، 2019.
18. ضيف الله محمد هادي وآخرون، دور التحقيقات المحاسبية الجبائية في تدقيق تصريحات المكلفين قراءة تحليله لقانون الإجراءات الجبائية الجزائري، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، جامعة الاغواط، العدد3، جوان 2018.
19. طاهر شاوش فاطمة، الغش الضريبي، مجلة الأبحاث والدراسات، جامعة البليدة2، العدد04، 2019.
20. عوادي مصطفى وآخرون، الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، جامعة الوادي، العدد01، 2019.
21. فنديس أحمد، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، جامعة عنابة، العدد 35، سبتمبر2013.
22. قاشي يوسف، التهرب الضريبي في الجزائر؛ الأسباب؛ النتائج وبعض الحلول، مجلة القانون العقاري، جامعة البليدة2، الجزائر، العدد 2، ديسمبر2015.
23. قرواط حسينة، الفرض التلقائي للضريبة في ظل التحقيق المحاسبي - دراسة حالة -، مجلة الدراسات الجبائية، جامعة بليدة2، العدد4، ديسمبر2015.
24. لجناف عبد الرزاق، المنازعات الجبائية كمصدر لبرمجة ملفات الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة دراسة حالة الجزائر، مجلة دراسات جبائية، جامعة بليدة 2، العدد02، 2022.
25. لواج عبد الرحيم، تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة، مجلة أوراق اقتصادية، جامعة جيجل، العدد02، جوان2018.
26. لونيس عبد الوهاب، حماية حقوق وحرقات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مجلة القانون المجتمع والسلطة، جامعة وهران2، العدد 5، 2016.
27. مالح سعاد، قدرة التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة القانون العام الجزائري والمقارن، جامعة سيدي بلعباس، العدد04، 2016.
28. مسمش نجات، موسى رحمانى، الاقتصاد الموازي وأثاره على الاستقرار الاقتصادي، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، العدد49، 2017.

29. مقدم عبيرات، التهرب الضريبي: أسبابه، أثاره، وطرق مكافحته، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، جامعة الجزائر، العدد17، 2008.
30. مليكاوي مولود، الإنفاق الضريبي في الجزائر وإشكالية التهرب الضريبي دراسة تحليلية تقييمية، مجلة دراسات الجبائية، جامعة البليدة2، العدد4-2، ديسمبر 2015.
31. ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وأثاره على الاقتصاد الوطني، مجلة الدراسات الاقتصادية، جامعة الجزائر، العدد14، جانفي 2010.
- 3\_ الرسائل الجامعية**  
**- أطروحات الدكتوراه**
1. بدابرية يحي، الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في التشريع الجزائري، مذكرة دكتوراه، جامعة باتنة، 2020.
2. بساس أحمد، أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، مذكرة دكتوراه، جامعة الأغواط، 2014.
3. بلواضح الجيلاني، التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة وإستراتيجية المكافحة، مذكرة الدكتوراه، جامعة مسيلة، 2015.
4. بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2015.
5. بوعلام ولهي، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة، مذكرة دكتوراه، جامعة سطيف، 2012.
6. توهامي محمد رضا، دراسة تحليلية للاقتصاد الخفي في الجزائر، مذكرة دكتوراه، جامعة مسيلة، 2018.
7. رجال ناصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب، مذكرة دكتوراه، جامعة باتنة، 2014.
8. زعزوعه فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، مذكرة دكتوراه، جامعة تلمسان، 2013.
9. شارفي ناصر، التهرب الضريبي أثاره وسبل مكافحته بالإشارة إلى حالة الجزائر، مذكرة دكتوراه، جامعة الجزائر03، الجزائر، 2012.
10. فلاح محمد، السياسة الجبائية أهداف وأدوات، مذكرة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2006.
11. قاشي يوسف، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، مذكرة دكتوراه، جامعة بومرداس، 2015.

- رسائل ماجستير

1. بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 01، 2009.
2. بولجة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة تيزي وزو، 2016.
3. بورعدة حورية، الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر دراسة سوق الصرف الموازي، مذكرة ماجستير، جامعة وهران، 2014.
4. بوشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة تلمسان، 2011.
5. بلوافي عبد المالك، أثر الإصلاح الاقتصادي على فعالية النظام الضريبي الجزائري، مذكرة ماجستير، جامعة وهران، 2012.
6. بن فارس حسينة، إشكالية التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة، 2007.
7. بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 1، 2014.
8. زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة ماجستير، جامعة بومرداس، 2012.
9. طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة 1، 2012.
10. كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة المدية، 2012.
11. كشاوي إلياس، ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الوطني، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2009.
12. لجلط هشام، الأساليب الحديثة للرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة المدية، 2014.
13. لواج عبد الرحيم، فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة جيجل، 2016.
14. لزرق لابد، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة الماجستير، جامعة تلمسان، 2012.
15. لعلاوي مروان، إجراءات التحقيق في لمحاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة بومرداس، 2018.
16. ميلودي عمار، أثر الإصلاحات الاقتصادية على فعالية النظام الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2014.
17. مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، مذكرة ماجستير، جامعة بومرداس، 2010.

18. نايف الطراونة مؤيد سلطان، الدفاتر التجارية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2015.
19. عبدلي خداج، الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة بليدة، 2012.
20. عديد أمينة، التصريح كآلية رقابة في النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير، جامعة جيجل، 2011.
21. علام ليلة، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة الماجستير، جامعة تيزي وزو، 2016.
22. قلاب ذبيح إلياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، 2011.
23. قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، المركز الجامعي المدية، 2009.
24. خضر إيهاب واحمد منصور، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، مذكرة ماجستير، جامعة فلسطين، 2004.

#### 4- الملتقيات

1. فريجات إسماعيل، الإطار القانوني للرقابة الجبائية، الملتقى الوطني حول: الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة قالمة، يومي 28 و 29 أكتوبر 2015.
2. قلاب ذبيح إلياس، دور الرقابة الجبائية في كبح ظاهرة التهرب الضريبي، الملتقى الوطني حول: الرقابة الجبائية في الجزائر، يومي 28 و 29 أكتوبر 2015.
3. ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، الملتقى الدولي حول: الأزمة الاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، جامعة سطيف، أيام 20-21 أكتوبر 2009.

#### 5\_ الدلائل الجبائية والمحاضرات

1. الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، نشرة 2014.
2. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين لرقابة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2016.
3. محاضرة الزين راضية، التسيير والتدقيق الجبائي، غير منشورة، جامعة جيجل، 2022.

#### 6- القوانين والمراسيم

1. قانون الضرائب والرسوم المباشرة والرسوم المماثلة.
2. قانون الإجراءات الجبائية.
3. القانون التجاري.

الملاحق

33  
 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
 REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O n° 4

MINISTRE DES FINANCES  
 DIRECTION GENERALE DES IMPOTS  
 DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA JIJEL  
 CENTRE DES IMPOTS DE JIJEL

البريد رقم 1

وزارة المالية  
 المديرية العامة للضرائب  
 مديرية الضرائب لولاية جيجل  
 مركز الضرائب جيجل

Référence N° 120/DIWJ/CDI/BVC 01/2020

Mr: Eurl xm  
 Import - EXPORT PRODUIT AGRO – ALIMENTAIRE  
 El Milia

Lettre  
avec A.R.

N°: 21/03/2020

JIJEL Le : 20 / 03 / 2020

اشارة التفتيش  
 + charte code

### Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre établissement le 31/03/2020 à 14 H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2016, 2017, 2018, l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés: TAP, TVA, IBS, IRG/RS, IRG/S, DROITS DE TIMBRE ET AUTRES.

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

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

Si le contrôle fiscal envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle de tiers, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44-1 du Code des Procédures Fiscales à

l'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

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

Vous trouvez ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié « édition 2021 ».

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

Chef de brigadeNoms, prénoms et grades des vérificateurs

ع.ص (I.D)

(ع.ص) (I.C)

(ع.ص) (I.C)

(1)À cocher en cas de contrôle inopiné

## الدراسات

**Rappel de certaines dispositions fiscales**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

الدليل 3

6 م

REPUBLICQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES  
 DIRECTION GENERALE DES IMPOTS  
 DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA  
 DE JIJEL  
 CENTRE DES IMPOTS DE JIJEL

N° ...150...../2020

A JIJEL LE 31/03/2020

## DECHARGE

Conformément a sa demande écrite formulée en date du... 31/03/2020.....  
 Nous soussignons vérificateurs au sein du service du contrôle, certifions avoir reçu les documents et justifications comptables énumérés ci-après et appartenant a..... EURL x.m

En vue de procéder a la vérification ponctuelle de sa comptabilité au titre de la période du... 01/01/2016 au 31/12/2019.

- 1)..... فواتير المبيعات 2016 - 2017 و 2018
- 2)..... فواتير المشتريات والتكاليف 2016 و 2017 و 2018
- 3).....
- 4).....
- 5)..... الأرصدة البنكية
- 6).....
- 7)..... الدفاتر المحاسبية المساعدة
- 8).....
- 9)..... دفتر الكسب
- 10).....
- 11)..... جدول دفتر الجرد
- 12).....
- 13).....
- 14).....
- 15).....

LE VERIFICATEUR

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
REPUBLICUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministère des finances  
Direction Générale des impôts  
Direction des Impôts de la Wilaya de Jijel  
Centre des impôts de la wilaya de Jijel  
N° 149 /DI/WJ/CDI/BVC1/ 2020

Jijel Le: 31/03/2020

M<sup>r</sup> Eurl XM  
Import Export produit Agro Alimentaire  
El Milia

**OBJET : Mise en demeure**

Monsieur :

Dans le cadre de la vérification de votre comptabilité (exercices : 2016, 2017, 2018 et 2019) et en application des dispositions fiscales en vigueur, vous avez l'obligation de produire à l'administration fiscale les documents ci-après désignés :

- 01 - La centralisation de L'exercice 2019.
- 02 - l'inventaire de l'exercice 2019.
- 03 - Les journaux auxiliaires (achats, ventes, banques, caisse) des exercices 2019.
- 04- Grand livre exercices 2019
- 05 - Les pièces justificatives (factures de ventes, factures d'achats et charges et relevé bancaire) des exercices 2019.

Cette défaillance a été constatée lors de notre intervention du 31/03/2020, un procès - verbal établi le 05/04/2020 à votre rencontre constatant leurs absences Conformément aux prescriptions de l'article 20-9 du code des procédures fiscales.

En conséquence, vous êtes mis en demeure d'avoir à présenter ces documents dans un délai n'excédant pas (08) jours, faute de quoi il sera procédé à l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur (l'article 44 du code des procédures fiscales).

Veillez agréer, monsieur l'expression de notre parfaite considération.

**LE VERIFICATEUR**



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES  
 DIRECTION GENERALE DES IMPOTS  
 DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA JIJEL  
 CENTRE DES IMPOTS JIJEL  
 N°260 /D.W.J/CDI/B.V.C01/2020.

وزارة المالية  
 المديرية العامة للضرائب  
 مديرية الضرائب لولاية جيجل  
 مركز الضرائب جيجل

A Mr le Gérant L'EURL XM

Import – Export Produit Agro Alimentaire

El Milia

Lettre avec  
A.R.N°:.....  
Recu 10/12/2020

JIJEL Le : 10/12/2020

Notification de Redressement  
 Suite à la vérification de comptabilité (EX.2016-2017-2018 et 2019)

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° 120 Du 20/03/2020, vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2016,2017,2018 et 2019 se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés: **TAP-TVA –IBS- IRG/RCM –et DROITS DE TIMBRE.**

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

Vous disposer, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de 40 jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressement envisagées. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art 20-6 du Code des Procédures Fiscales).Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de willaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi. Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification. Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Art 20-4 du Code des Procédures Fiscales).La présente notification comporte **VINGT (20)** feuillets y compris celui-ci.

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

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade  
 des vérificateurs

م.م (I.C)

ع.د (I.C)

7

مديرية الضرائب لولاية جيجل

القضية رقم : Eurl Menour Import - Export /2020/37

الإبلاغ الأولي رقم : 261/م ض /و ج/ف ت 2020/1 المؤرخ في : 2020/12/20

عدد الصفحات : 08

من خلال دراسة رقم الأعمال المقبوض لدى حسابكم البنكي البنك الخارجي الجزائري وكالة الميلية ، تبين وجود أرباح الصرف (حساب رقم 766) ، وذلك بقيمة 660.870 دج ناتج عن الفرق بين مجموع مقبوضات فواتير المبيعات بالدينار و المقدرة ب 32.075.955 دج و قيمة فواتير المبيعات المقدر ب 31.415.085 دج ، وعليه سيتم تعديل الربح وإخضاعه للضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل الاجرائي اقتطاع من المصدر كما سيوضح في الجداول التالية : بنك الجزائر الخارجي وكالة الميلية رقم الحساب 70976076-2

ملاحظات	مقابل المبلغ المقبوض بالدينار	المبلغ بالعملة الصعبة بالأورو 50%	تاريخ القبض
الفواتير رقم 01 و 02 / 2016	2.661.571,27	22.500	016/03/04
الفواتير رقم 03 و 04 / 2016	2.365.225,22	20.000	016/03/07
الفاتورة رقم 05 / 2016	1.084.776,15	8.750	016/03/22
الفواتير رقم 06 و 07 / 2016	2.011.963,19	16.250	016/03/23
الفواتير رقم 2016/08	1.913.530,31	15.600	016/04/19
الفواتير رقم 2016/09	1.829.026,15	15.000	016/09/02
الفواتير رقم 2016/11	1.644.994,32	13.500	016/09/02
الفواتير رقم 2016/12	913.444,90	7.500	016/09/02
الفواتير رقم 2016/10	1.585.239,43	13.500	016/12/13
	16.009.770,94	132.600	المجموع

2- الكشف البنكي بالأورو : بنك الجزائر الخارجي وكالة الميلية رقم الحساب 48-0973000000

ملاحظات	مقابل المبلغ المقبوض بالدينار	سعر الصرف الأورو / الدينار	المبلغ بالعملة الصعبة بالأورو 50%	تاريخ القبض
الفواتير رقم 01 و 02 / 2016	2.684.360,66	119,3447	22.492,50	016/03/04
الفواتير رقم 03 و 04 / 2016	2.384.119,23	119,3447	19.976,75	016/03/07
الفاتورة رقم 05 / 2016	1.081.372,59	123,6561	8.745,00	016/03/22
الفواتير رقم 06 و 07 / 2016	2.007.247,64	123,6561	16.232,50	016/03/23
الفواتير رقم 2016/08	1.921.596,31	123,2385	15.592,50	016/04/19
الفواتير رقم 2016/09	1.834.142,66	122,4190	14.982,50	016/09/02
الفواتير رقم 2016/11	1.649.596,02	122,4190	13.475,00	016/09/02
الفواتير رقم 2016/12	916.000,16	122,4190	7.482,50	016/09/02
الفواتير رقم 2016/10	1.587.749,81	117,8293	13.475,00	016/12/13
	16.066.185,08	//	132.454,25	المجموع

مدينة الضرائب لولاية جيجل  
 لفظة رقم : Eurl Menour Import - Export /2020/37  
 الإبلال الألى رقم : 217/مض لولج/فات 2021/1 المورخ فى : 2021/07/19  
 عد الصلحال : 10

1- الكشف البنكى بالدينار : بنك الجزائر الخارجى وكالة المعيلية رقم الحساب 62-9709760766

ملاحظال	مقابل المبلل المعبوض بالدينار	المبلل بالعملة الصعبة بالأورو 50%	تارىل القبض
الفالورة 2017/03	882.829,49	7.500,00	017/03/24
الفالورة 2017/05	882.829,49	7.500,00	017/03/24
الفالورة 2017/06	1.767.045,33	15.000,00	017/03/24
الفالورة 2017/07	1.778.959,33	15.000,00	017/04/26
الفالورة 2017/08	1.328.183,92	11.200,00	017/04/26
الفالورة 2017/09	1.436.718,35	11.200,00	017/08/14
الفالورة 2017/10	1.385.292,19	10.800,00	017/08/14
الفالورة 2017/11	1.420.878,78	10.800,00	017/09/06
الفالورة 2017/12	1.658.241,36	12.600,00	017/09/06
الفالورة 2017/13	1.685.818,34	12.600,00	017/11/15
الفالورة 2017/14			
	14.226.801,00	114.200,00	المجموع

2- الكشف البنكى بالأورو : بنك الجزائر الخارجى وكالة المعيلية رقم الحساب 48-0973000000

ملاحظال	مقابل المبلل المعبوض بالدينار	سر الصرف الأورو /الدينار	المبلل بالعملة الصعبة بالأورو 50%	تارىل القبض
الفالورة 2017/03	880.798,25	117,7105	7.482,75	017/03/24
الفالورة 2017/05	880.798,25	117,7105	7.482,75	017/03/24
الفالورة 2017/06	1.764.306,00	117,8030	14.976,75	017/03/24
الفالورة 2017/07	1.785.162,71	119,1956	14.976,75	017/04/26
الفالورة 2017/08	1.332.815,40	119,1956	11.181,75	017/04/26
الفالورة 2017/09	1.520.742,43	129,1501	11.775,00	017/08/14
الفالورة 2017/10	1.391.592,32	129,1501	10.775,00	017/08/14
الفالورة 2017/11	1.423.979,82	132,1559	10.775,00	017/09/06
الفالورة 2017/12	1.661.860,44	132,1559	12.575,00	017/09/06
الفالورة 2017/13	1.682.473,38	133,7951	12.575,00	017/11/15
الفالورة 2017/14				
	14.324.529,08		114.575,75	المجموع

## الملاحق

مديرية الضرائب لولاية جيجل

القضية رقم : Eurl Menour Import - Export /2020/37

الإبلاغ الأولي رقم : 261 م/ض /و ج/ف ت 2020/1 المؤرخ في : 2020/12/20

عدد الصفحات : 08

ملاحظة : سعر الصرف هو السعر المعتمد من طرف بنك الجزائر حسب كل تاريخ محدد في الجدول أعلاه  
 مما سبق توضيحه فان الجدول التالي يوضح بالتفصيل قيمة أرباح وخسائر الصرف المحصلة من مبيعات مؤسستكم:

رقم الفاتورة	مجموع مبلغ الفاتورة المقبوض المحصل بالدينار	مبلغ الفاتورة بالدينار	أرباح الصرف (+)	خسائر الصرف (-)	تاريخ القبض
	(1)	(2)	(2) - (1)	(2) - (1)	
02 + 01	5.345.931,93	5.253.660,00	92.271,93	//	016/03/04
04 + 03	4.749.344,45	4.714.694,00	34.650,45	//	016/03/04
05	2.166.148,74	2.086.927,50	79.221,24	//	016/03/22
07 + 06	4.019.210,83	3.865.764,50	153.446,33	//	016/03/23
8	3.835.126,44	3.705.361,92	129.764,70	//	016/04/19
9	3.663.168,81	3.562.848,00	100.320,82	//	016/09/02
10	3.172.989,24	3.199.567,50	//	26.578,26	016/12/13
11	3.294.590,34	3.193.622,10	100.968,24	//	016/09/02
12	1.829.445,06	1.832.640,00		3.194,94	016/09/02
المجموع	32.075.955,84	31.415.085,52	(690.643,71) + (660.870) +	(29.773,20) -	

ديريية الضرائب لولاية بجيجل

القضية رقم : Eurl Menour Import - Export /2020/37

الإبلاغ الأولي رقم : 217/م ض /و ج/ف ت 2021/1 المؤرخ في : 2021/07/19

عدد الصفحات : 10

ملاحظة: سعر الصرف هو السعر المعتمد من طرف بنك الجزائر حسب كل تاريخ محدد في الجدول أعلاه  
مما سبق توضيحه فان الجدول التالي يوضح بالتفصيل قيمة أرباح وخسائر الصرف المحصلة من مبيعات مؤسستكم:

رقم الفاتورة	مجموع مبلغ الفاتورة المقبوض المحصل بالدينار (1)	مبلغ الفاتورة بالدينار (2)	أرباح الصرف (+) (2) - (1)	خسائر الصرف (-) (2) - (1)	تاريخ القبض
الفاتورة 017/03	1.763.627,74	1.745.929,50	17.698,24		017/03/24
الفاتورة 017/05	1.763.627,74	1.765.636,50		2.009	017/03/24
الفاتورة 017/06	3.531.351,33	3.510.063,00	21.288,33		017/03/24
الفاتورة 017/07	3.564.122,04	3.501.483,00	62.639,04		017/04/26
الفاتورة 017/08	2.660.999,32	2.621.012,80	39.986,52		017/04/26
الفاتورة 017/09	2.957.460,78	2.616.355,80	341.104,98		017/08/14
الفاتورة 017/10	2.776.884,51	2.522.914,50	253.970,01		017/08/14
الفاتورة 017/11	2.844.858,60	2.519.750,10	325.108,50		017/09/06
الفاتورة 017/12	3.320.101,80	2.932.277,00	387.824,80		017/09/06
الفاتورة 017/14+13	3.368.291,72	2.961.763,00	406.528,72		017/11/15
المجموع	28.551.325,58	26.697.185,00	(1.856.149) +	(2.009) -	
			(1.854.140) +		

٩٣

الدخول

Série O n21 sex ies

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA JIJEL

CENTRE DES IMPOTS JIJEL

N°35/D.W.J/CDI/B.V.C01/2021

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية جيجل

مركز الضرائب جيجل

Lettre avec A.R.

N°: 3.5.1.2021...

A Mr le Gérant L'EURL XM

Import – Export Produit Agro Alimentaire

El Milia

JIJEL Le 20/01/2021

**Notification de redressement définitive**  
**Suite à la vérification de comptabilité**  
**(Réponse aux observations du contribuable)**  
**2016, 2017, 2018 et 2019**

Monsieur le gérant, Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du 08/01/2021 en réponse à la notification de redressement N° 260 du 10/12/2020

Après un examen de notre part, nous vous informons que:

- Les éléments qui ont été notifiés initialement sont abandonnés en totalité;
- Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus partiellement ;
- Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus en totalité.

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

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

La présente lettre comporte treize (13) Feuilles, y compris celle-ci.

Veillez agréer, madame, monsieur, l'assurance de notre considération distinguée.

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade des vérificateurs

### الملخص

يعتبر التحقيق في المحاسبة اداة مهمة تعتمد عليها الإدارة الضريبية في الحد من ظاهرتي التهرب والغش الضريبي وهو يتضمن فحص والتدقيق في مقر نشاط المكلف للدفاتر المحاسبية للمكلف بالضريبة من أجل اكتشاف مختلف الاغفالات والنقائص التي تتضمنها التصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين بالضريبة، تهدف هذه الدراسة إلى تقييم مدى فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي ولتحقيق هذه الغاية قمنا بإجراء دراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب لولاية جيجل خلال الفترة الممتدة من سنة 2016-2022 باستخدام عدة مؤشرات لتقييم الاداء، ومن أبرز النتائج المتوصل هي تحسن الحصيلة المالية لعمليات التحقيق المحاسبي المالية المنجزة في مركز الضرائب جيجل خلال الفترة شملتها الدراسة رغم ضعف الإمكانياتها البشرية والمادية المسخرة لتنفيذ هذا الشكل الرقابي، كما توصلت الدراسة إلى ضعف مؤشر تغطية التحقيق في المحاسبة للنسيج الجبائي في ولاية جيجل، مع تسجيل تنفيذ اغلب عمليات التحقيق المحاسبي في مكاتب فرقة التحقيق بدلا من مقر نشاط المكلفين بالضريبة.

**الكلمات المفتاحية:** المكلف بالضريبة، الرقابة الجبائية، التصريحات الجبائية، التحقيق في المحاسبة، التهرب الضريبي.

### Summary

Accounting investigation is an important tool that the tax administration relies on in reducing the phenomena of tax evasion and fraud, it includes examining and auditing at the taxpayer's activity location the accounting books of the taxpayer in order to discover the various omissions in the tax declarations deposited by the taxpayers.

This study aims to evaluate the effectiveness of accounting investigation in reducing tax evasion To this end, we conducted a field study at the level of the tax center of Jijel during the period 2016-2022. using several indicators to evaluate performance .Among the most prominent results reached are It is the improvement of the financial outcome of the financial accounting investigation operations carried out in the Jijel tax center during the period covered by the study Despite its weak human and material capabilities devoted to the implementation of this form of oversight The study also found a weak indicator of coverage of the investigation in accounting for the forebrain tissue in the state of Jijel With the registration of the implementation of most of the accounting investigation operations in the offices of the investigation team instead of the activity headquarters of the taxpayers.

Keywords: Taxpayer , tax Control , control in accounting , tax declarations , Tax Evasion .

