

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية

الموضوع:

## دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

دراسة حالة: مفتشية الضرائب ولاية الجلفة

تحت إشراف:

د. ثابت محمد ناصر

إعداد الطالبتين:

إبتهاال ربحي (تخصص: نقود، مالية وبنوك)

خيرة ماحي (تخصص: مالية المؤسسة)



## شكر وتقدير

الحمد لله نعمده ونستعينه على ما رزقنا به من نعمة وعلى ما أعاننا لإنجاز هذا العمل المتواضع في سبيل إثراء العلم والمعرفة والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين، كلمة شكر واحترام وتقدير إلى الوالدين الكريمين اللذين زرعا فينا بذرة العلم وسقونا من ينبوع حنانهما وتركاها تنمو في ضلال أمانهما.

نتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى أستاذنا الفاضل الدكتور ثابت محمد ناصر على تدريسينا أولاً، وقبوله الإشراف على عملنا ثانياً، وعلى ما قدمه لنا من ملاحظات، توجيهات ونصائح أفادتنا في إنجاز هذا العمل ثالثاً، نعم الأستاذ بارك الله فيه.

كما نتوجه بجزيل الشكر والتقدير إلى كافة عمال وموظفي مفتشية الضرائب - بن باديس- بعين وسارة، وعلى الخصوص السيد قحدون النوي على كل ما قدمه لنا من معلومات ومراجع ووثائق ساعدتنا في إنجاز هذا البحث.

كما لا يفوتنا في هذا المقام أن نتقدم بخالص الشكر والتقدير لكل من أسهم برأيه وشجعنا ولو بكلمة طيبة لإنجاز هذا العمل.

## الإهداء

إلى منبع الحنان والعطاء بدون مقابل...

الغالية أمي أطل الله في عمرها

إلى رمز الوفاء والإخلاص...

الغالي أبي أطل الله في عمره

إلى زينة الحياة الدنيا...

أختي إنتصار

إلى من جعلهم الله عوناً لي...

إخوتي

إبتهاال

## الإهداء

إلى من به أدركت بحور العطاء... والحب والحنان، إلى من كنت أستلهم في كل مرة قبسا  
من نوره كي أمشي... إلى والدي العزيز

إلى من سهرت كثيرا ... ملء السنين والأيام كي تراني في عداد من حققوا تفاصيل  
التطلع والأمنيات... أمي الغالية

إلى جميع أساتذة المدرسة العليا للتجارة وكافة الطاقم الإداري

إلى كافة عمال مفتشية الضرائب بعين وسارة

إلى جميع الإخوة والأخوات

إلى كافة الزملاء والأصدقاء

خيرة

# الفهرس العام

## الفهرس العام

شكر وتقدير

الإهداء

الفهرس العام

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

الملخص

المقدمة العامة

01..... الفصل الأول: الضريبة وظاهرة التهرب الضريبي

03..... المبحث الأول: ماهية الضريبة

03..... المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها

05..... المطلب الثاني: القواعد الأساسية للضريبة

07..... المطلب الثالث: التصنيف التقني للضرائب

13..... المبحث الثاني: عموميات حول التهرب الضريبي

13..... المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي

15..... المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي

17..... المطلب الثالث: أسباب التهرب الضريبي

22..... المبحث الثالث: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي

22..... المطلب الأول: طرق وأساليب التهرب الضريبي

25..... المطلب الثاني: طرق قياس التهرب الضريبي

28..... المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي

31.....	الفصل الثاني: الرقابة الجبائية واكتشاف التهرب الضريبي.
34.....	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية.
34.....	المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية.
35.....	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية.
37.....	المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية ومبادئها.
41.....	المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية.
41.....	المطلب الأول: مميزات الأشخاص المؤهلون لعملية الرقابة الجبائية.
42.....	المطلب الثاني: صلاحيات الإدارة الجبائية.
45.....	المطلب الثالث: واجبات المكلفين بالضريبة وحقوقهم.
51.....	المبحث الثالث: أدوات الرقابة الجبائية.
51.....	المطلب الأول: التحقيق المحاسبي.
61.....	المطلب الثاني: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.
65.....	المطلب الثالث: وسائل وأدوات تحسين الرقابة الجبائية.
70.....	الفصل الثالث: دراسة حالة مفتشية الضرائب.
72.....	المبحث الأول: تقديم المؤسسة المستقبلية.
72.....	المطلب الأول: لمحة حول مفتشية الضرائب بن باديس-عين وسارة-.
73.....	المطلب الثاني: دراسة وتشخيص الهيكل التنظيمي للمفتشية.
75.....	المطلب الثالث: النظام الهيكلي الجديد للمصالح الجبائية.
79.....	المبحث الثاني: دراسة حالات حول مراحل الكشف عن التهرب الضريبي.
80.....	المطلب الأول: دراسة حالة في إطار التحقيق المحاسبي (الحالة 01).
89.....	المطلب الثاني: دراسة حالة في إطار التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (الحالة 02).



---

99.....	المطلب الثالث: دراسة حالة في إطار التهرب الضريبي الكلي (الحالة 03)
102.....	المبحث الثالث: إحصائيات حول حجم التهرب عن دفع الضريبة
102.....	المطلب الأول: نتائج نشاطات الرقابة الجبائية على المكلفين
105.....	المطلب الثاني: دراسة وتحليل نتائج الرقابة المحاسبية على المكلفين
110.....	المطلب الثالث: دراسة مسار التهرب الضريبي
115.....	الخاتمة العامة
118.....	قائمة المراجع

الملاحق

# قائمة الجداول

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
10	مزايا ومساوئ الضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة	01
82	قائمة المشتريات غير المفوترة لسنة 2012	02
82	قائمة المشتريات غير المفوترة لسنة 2013	03
83	الأجور المصرح بها من طرف المعني	04
84	تحديد رقم الأعمال المفوتر والمقبوض للمكلف	05
84	الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعه من طرف المعني	06
85	الرسم على النشاط المهني الواجب دفعه من طرف المعني	07
86	الأرباح المؤسسة والأرباح المصرح بها	08
86	الرسم على الدخل الإجمالي الواجب زيادة دفعه من طرف المعني	09
88	الحقوق الواجب دفعها من طرف المعني	10
89	الزيادات التي تعرض لها المعني	11
92	الفارق بين السعر الحقيقي والسعر المصرح في المعاملات العقارية	12
92	مصاريف أفراد السكن الجبائي المؤسسة	13
95	الميزان المالي الخاص بالمكلف	14
96	الإيرادات الفلاحية	15

96	المداخل المؤسسة	16
97	المداخل غير المصرح بها من طرف المعني	17
98	الضريبة على الدخل الإجمالي	18
98	الزيادات	19
100	المقترحات الضريبية	20
101	السلم الضريبي للتصاعدية الإجمالية للضريبة على الدخل الإجمالي	21
103	نتائج تطبيق الرقابة على الوثائق المحاسبية على المكلفين لسنة 2011	22
103	نتائج تطبيق الرقابة على الوثائق المحاسبية على المكلفين لسنة 2012	23
104	نتائج تطبيق الرقابة على الوثائق المحاسبية على المكلفين لسنة 2013	24
104	نتائج تطبيق الرقابة على الوثائق المحاسبية على المكلفين لسنة 2014	25
105	نتائج تطبيق الرقابة الجبائية على الوثائق المحاسبية على المكلفين حسب النشاط	26
108	نتائج تطبيق الرقابة الجبائية على الوثائق المحاسبية على المكلفين حسب نوع الرسم	27
110	إحصائيات حول التملص عن دفع الضريبة	28

# قائمة الأشكال

## قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	حالات عدم الانتظام الضريبي	13
02	الهيكل التنظيمي للمفتشية	73
03	دوائر نسبية لنتائج تطبيق الرقابة على الوثائق المحاسبية حسب النشاط	105
04	دوائر نسبية لنتائج تطبيق الرقابة على الوثائق المحاسبية حسب نوع الرسم	108
05	أعمدة بيانية تبين محاولات التملص عن دفع الضريبة لكل سنة	110

# قائمة الملاحق

## قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
XI	التصريح السنوي للضريبة على الدخل السنوي على الأجور لسنة 2011	01
iii	تعديلات الإشعار النهائي	02
iv	نتائج تطبيق الرقابة المحاسبية على المكلفين لنشاط الشراء والبيع في سنة 2012	03
v	نتائج تطبيق الرقابة المحاسبية على المكلفين لنشاط الإنتاج في سنة 2012	04
vi	نتائج تطبيق الرقابة المحاسبية على المكلفين لنشاط المهن الحرة في سنة 2012	05



# الملخص

## المخلص

تشكل الضرائب الممول الأساسي للخرينة العمومية، ولكن من جهة أخرى نجد المكلفين بها يسعون دائماً إلى تفاديها بثتى الطرق وهذا ما يعرف بظاهرة التهرب الضريبي، تختلف أسباب القيام بهذه الظاهرة إلا أنه ومهما اختلفت الأسباب فإن النتيجة واحدة وهي الأثار السلبية على جميع المستويات الاقتصادية، المالية والاجتماعية، ولما كانت كل هذه المساوئ لظاهرة التهرب الضريبي تحتم على الدولة ضرورة مجابتهها ولم تجد أسلوباً آخر سوى إسقاط هذه المهمة على عاتق الرقابة الجبائية.

تلعب الرقابة الجبائية دوراً فعالاً في مواجهة التهرب الضريبي من خلال استعمال مجموعة من الأدوات كالتحقيق المحاسبي الذي يتمثل في فحص محاسبة المعني شكلاً ومضموناً ومقارنتها مع المعلومات المتحصل عليها من المصادر الأخرى، والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي يهدف إلى التأكد من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من طرف المعني مع ذمته المالية ونمط معيشة أفراد سكنه الجبائي.

رغم الدور الفعال الذي تلعبه الرقابة الجبائية في مواجهة التهرب الضريبي إلا أنها تبقى عاجزة في القضاء عليه أو التقليل من حدته، هذا ما جعلها أداة للكشف عنه لا أداة للقضاء عليه، وبالتالي من أجل القضاء على هذه الظاهرة يجب أن تتحد كل من الدولة، المكلف والإدارة الجبائية.

# المقدمة العامة

## المقدمة العامة

تسعى دول العالم الثالث إلى تحقيق الاستقلال الاقتصادي وانهاج سياسة مالية رشيدة وذلك عن طريق إيجاد مصادر تمويلية داخلية تتسم بالاستقرار والدوام نظرا للانعكاسات السلبية التي تترتب عن التمويل الخارجي من مساعدات مالية واقتراض مشروط بمجموعة من القيود لا تتعلق بالجانب الاقتصادي والمالي فحسب بل تصل إلى المساس بسيادة الدولة وشؤونها الخاصة.

من جهة أخرى أثبت الواقع أن معظم الدول التي اعتمدت على الثروة البترولية وجدت نفسها أمام عائق عدم استقرار أسعار هذه الأخيرة مما سبب هو الآخر خلا في المصادر التمويلية، وفي هذه المواقف المحرجة لم تجد هذه الدول حلا آخر سوى الاهتمام بالضرائب العادية باعتبارها عنصرا هاما من عناصر مالية الدولة وأحد الوسائل لتحقيق التنمية الشاملة حيث أصبحت تستخدم كوسيلة فعالة لتسيير وتوجيه الأنشطة الاقتصادية بما يتماشى وظروف ومتطلبات أهداف التنمية، هذا ما أدى بها إلى فرض نفسها كإلزامية أوجدها الظروف الاقتصادية، فباعتبارها وسيلة تمويل داخلية تعمل على توفير المستلزمات المالية للخرينة العمومية تظهر آثارها الواضحة في إرساء مبدأ العدالة الاجتماعية عن طريق إعادة توزيع الدخل والإيرادات بين فئات المجتمع من أجل تحسين الخدمات العامة والمستوى المعيشي للأفراد.

منذ أن نشأ الالتزام بدفع الضريبة على عاتق المكلف عرف التملص منها، فهناك بعض المكلفين ورغم تمسكهم بحقوقهم يسعون جاهدين إلى التخلص منها بصورة كلية أو جزئية وهذا ما يُعرف بظاهرة التهرب الضريبي، ونظرا للانتشار الواسع لهذه الظاهرة فلقد اختلفت الآراء في تحديد أسبابها، غير أنه ومهما كانت الأسباب فإن النتيجة واحدة وتتمثل في الآثار السلبية على جميع المستويات الاقتصادية، المالية والاجتماعية مما يفرض على الدولة ضرورة الحد من هذه الآثار من خلال اتخاذ بعض الإجراءات التحسيسية أو الردعية.

ولن يتم ذلك إلا عن طريق سياسة جبائية محكمة التي تعتبر جزء من السياسة المالية وهذه الأخيرة هي بدورها جزء من السياسة الاقتصادية، وهكذا يمكننا أن نعرف السياسة الجبائية بأنها برنامج تخطه وتنفذه الدولة مستخدمة فيه أنواع وأساليب لإحداث آثار مرغوبة على كافة متغيرات النشاط الاقتصادي، الاجتماعي والسياسي مساهمة في تحقيق أهداف المجتمع، وهنا يأتي دور الرقابة الجبائية الذي يتمثل فيما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة من خلال تبيان نواحي الضعف والأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين من أجل تقويمها ومنع تكرارها.

حتى تتم عملية الرقابة على أكمل وجه فقد منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية مجموعة من الصلاحيات كما منح المكلفين مجموعة من الضمانات وفرض عليهم مجموعة من الواجبات وكل ذلك لتفعيل عمليات الرقابة الجبائية وإرساء جو من التفاهم بين المكلف والإدارة الجبائية والقضاء على التهرب الضريبي بمختلف أنواعه.

لما كانت للرقابة الجبائية كل هذه الأهمية فإن ذلك يرجع إلى أسلوب تعاملها مع المكلفين، بالإضافة إلى فتح ملفات لهم ومراجعة تصريحاتهم والقيام بمحاضر معاينة، تقوم في نهاية كل سنة بالإشارة إلى مجموعة من الملفات التي تلفت الانتباه وتثير الشك من خلال ضخامة مبلغ رقم الأعمال مقارنة مع الضرائب المحصلة أو ارتفاع النفقات أو انخفاض أسعار البيع وإدراجها ضمن قائمة التحقيق المحاسبي، ويكون ذلك بواسطة فحص جميع التصريحات المقدمة من طرف المعني وجميع الوثائق والدفاتر المحاسبية الخاصة به شكلا ومضمونا.

في الحالات التي ترى فيها الرقابة الجبائية أن التحقيق المحاسبي لا يجدي نفعا تقوم بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للمعني، بهدف التأكد من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، وذمته المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء سكنه الجبائي من جهة أخرى، بعبارة أخرى تحاول الكشف عن مصدر أمواله، حيث أنها تلاحظ مظاهر الثراء على حياته المعيشية غير أن الدخل المصرح به ضعيف.

كما تقوم أجهزة الرقابة الجبائية بالتنسيق مع بعضها البعض ومع جميع الإدارات، الهيئات، المؤسسات العمومية والمؤسسات الخاصة وكذا جميع المكلفين المعنويين والطبيعيين عبر جميع ولايات الوطن من أجل إيجاد آثار توصلها إلى الكشف عن الاقتصاد الموازي.

على ضوء ما سبق ذكره وقصد التوضيح أكثر ارتأينا تناول هذا الموضوع الذي جاء تحت عنوان دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

### إشكالية البحث

ما دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي؟

من خلال بحثنا هذا سنحاول معالجة الإشكالية المطروحة بالإجابة على الأسئلة الآتية:

- ماهي الضريبة وماهي أهم خصائصها؟
- ما المقصود بالتهرب الضريبي وماهي أهم أسبابه؟
- ماهي الإجراءات المتخذة لمحاربة ظاهرة التهرب الضريبي وما دور الرقابة الجبائية في ذلك؟
- كيف تمارس عمليات الرقابة الجبائية وماهي طرق تفعيلها؟

### الفرضيات

للإجابة على هذه التساؤلات نقوم بتحديد مجموعة من الفرضيات:

- تعتبر الضريبة مورد مالي هام في تمويل خزينة الدولة.
- التهرب الضريبي هو الوسيلة التي يلجأ إليها المكلف لتجنب أداء التزاماته الضريبية وقد يكون الضغط الضريبي أو حجم الضرائب المفروضة سببا في ذلك.
- الرقابة الجبائية هي من أهم الحلول والآليات التي يعتمد عليها لمحاربة ظاهرة التهرب الضريبي ويتوقف دورها على مدى فعالية أجهزتها وأدواتها.
- تمارس الرقابة الجبائية على المستويين الداخلي والخارجي للإدارة الجبائية.

## أسباب اختيار الموضوع

من البديهي أن كل باحث أراد الخوض في دراسة ما له أسباب ودوافع تجعله يتمسك بموضوع بحثه، منها ما هو موضوعي ومنها ما هو ذاتي، وعليه فالدوافع الموضوعية لاختيارنا موضوع الدراسة هذا تتمثل في كونه موضوع حساس نظرا لأهمية الضرائب كمصدر أساسي يعتمد عليه في تمويل الخزينة العمومية هذا بالإضافة إلى محاولة نشر الوعي الضريبي للمجتمع اتجاه دفع الضريبة للحد من الانتشار الواسع للتهرب الضريبي.

أما الدوافع الذاتية فتتمثل في الميل الشخصي في الخوض في مثل هذه المواضيع ضف إلى ذلك الرغبة الشخصية للتخصص الوظيفي في المستقبل إن شاء الله وحدثة الموضوع نسبيا.

## أهمية اختيار الموضوع

تكمن أهمية اختيار الموضوع في معالجة ظاهرة حساسة ومضرة بالاقتصاد الوطني تتمثل في التهرب الضريبي، حيث نحاول تبيان للقارئ الآثار الناجمة عن التهرب الضريبي و من ثمة دور الرقابة الجبائية في معالجة هذه الظاهرة من جهة ونشر الوعي الضريبي من جهة أخرى.

## هدف البحث

إن الأهداف التي نسعى إلى تحقيقها من وراء هذا البحث هي:

- محاولة إعطاء صورة شاملة للقارئ عن الضرائب والتهرب الضريبي.
- إعطاء وتوضيح الأسباب الحقيقية للجوء الأفراد والمؤسسات إلى التخلص من دفع الضريبة بشتى الطرق والأساليب.
- إظهار الآثار المترتبة عن ظاهرة التهرب الضريبي.
- محاولة إظهار الأساليب والسياسات التي تستعملها الرقابة الجبائية لمواجهة الظاهرة والقضاء عليها.

## الدراسات السابقة

مما زاد فينا الإلهام للبحث في هذا الموضوع هو إطلاعنا على بعض المذكرات والكتب كمذكرة رحال نصر " محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة " ومذكرة بولخوخ عيسى " الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب والغش الضريبي " وكتاب محمد خالد المهاني " التهرب الضريبي وأساليب مكافحته " .

## الصعوبات

لا يوجد أي عمل يخلو من العوائق والصعوبات، والصعوبات التي وجدها في هذا البحث هي:

- ضيق الوقت.
- قلة المراجع فيما يتعلق بالرقابة الجبائية.
- صعوبة الحصول على المعلومات فيما يتعلق بدراسة الحالة.

## المنهج والأدوات المستعملة

حتى نتمكن من الإجابة على إشكالية البحث وتحليل أبعادها اعتمدنا في بحثنا على المنهج الوصفي فيما يتعلق ببعض المفاهيم العامة كالضريبة، التهرب الضريبي والرقابة الجبائية.

واتبع المنهج التحليلي الاستنتاجي بالنسبة للأجزاء الأخرى معتمدين في ذلك على مجموعة من المراجع النظرية والتقارير والإحصاءات التي تتعلق بالبحث.

## خطة البحث

قصد الإلمام الشامل بالموضوع والوصول للاستنتاجات ذات الصلة للتحقق من الفرضيات قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاث فصول:

جاء الفصل الأول تحت عنوان الضريبة وظاهرة التهرب الضريبي وشمل ثلاث مباحث، تناول المبحث الأول تعريف الضرائب، خصائصها وكذا التنظيم الفني لها أما المبحث الثاني فخصص للتعريف بظاهرة التهرب الضريبي من خلال إعطاء مجموعة من



التعاريف لهذه الظاهرة وتبيان أنواعها وكذا أسبابها وفي المبحث الثالث والأخير لهذا الفصل حاولنا من خلاله تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي.

أما الفصل الثاني فخصص للرقابة الجبائية وهو الآخر قسمناه إلى ثلاث مباحث، شمل المبحث الأول ماهية الرقابة الجبائية من تعاريف، أنواع وكذا أهداف أما المبحث الذي يليه فجاء قصد التعريف بالتنظيم القانوني للرقابة الجبائية أما فيما يتعلق بالأدوات المستعملة من طرف الرقابة الجبائية في الكشف عن التهرب الضريبي وكيفيات تفعيلها فحاولنا دراستها في المبحث الثالث.

بالنسبة للفصل الثالث والأخير فقد خصص لدراسة حالات ميدانية فبعدما قمنا بالتعريف بالمؤسسة المستقبلية، لمسنا ثلاث حالات حول الكشف عن محاولات التهرب الضريبي التي قامت بها مفتشية بن باديس - عين وسارة (ولاية الجلفة) - أثناء مسار عملها، وفي الأخير استعرضنا إحصائيات لمحاولات التملص عن دفع الضريبة في مختلف الأنشطة للسنوات الأربع الأخيرة.

الفصل الأول:

الضريبة وظاهرة التهرب

الضريبي

## مقدمة الفصل

تحتل الضريبة مكانة هامة في علم المالية العامة باعتبارها أحد الموارد المالية الرئيسية لتمويل الخزينة العمومية للدولة، وأهم الوسائل لتحقيق العدالة الاجتماعية السائدة عن طريق إعادة توزيع المداخل والثروات بين أفراد المجتمع، ولما كانت للضريبة كل هذه الأهمية فقد وضع لها ومنذ زمن مجموعة من القواعد تنظمها وكذا تصنيف تقني بحسب النشاطات التي تشملها، ومع توسع نطاق هذا التصنيف وتعدد أنواعه نتجت ظاهرة خطيرة سميت بالتهرب الضريبي حيث أصبحت تهدد اقتصاديات الدول المختلفة، نظرا للانتشار الواسع لهذه الظاهرة واختلاف طرق القيام بها تعددت الآراء في تحديد أسبابها فمنهم من أرجعها إلى وجود ثغرات في التشريعات الاقتصادية ومنهم من أرجعها إلى ضعف الإدارة الضريبية وسوء التسيير فيها، أما الرأي الثالث فكانت له نظرة سيكولوجية متعلقة بسوء نية المكلف.

قصد إعطاء تعريف لهذه الظاهرة وإبراز الآثار السلبية لها ومحاولة تشخيصها قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

**المبحث الأول: ماهية الضريبة.**

**المبحث الثاني: عموميات حول التهرب الضريبي.**

**المبحث الثالث: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي.**

**المبحث الأول: ماهية الضريبة**

الضريبة هي أداة رئيسية في تحقيق أهداف الدولة المختلفة حيث أصبحت تلعب دورا في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، لهذا فهي مرتكزة على قواعد ومبادئ متينة.

**المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها**

تعتبر الضريبة في عصرنا الحالي من أهم أنواع الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة لتغطية النفقات العامة، وهذه الأخيرة لها خصائص تلزم الأفراد بأدائها.

**1. تعريف الضريبة**

تعددت تعاريف الضريبة، نذكر منها ما يلي:

**التعريف الأول**

"الضريبة فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلتزم الممول بأدائها بلا مقابل تمكيننا للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع"<sup>1</sup>.

**التعريف الثاني**

"الضريبة هي اقتطاع نقدي إجباري لصالح السلطات العمومية، بصفة نهائية ومن دون مقابل مباشر ومحدد، وذلك بهدف ضمان تمويل الأعباء العامة للدولة"<sup>2</sup>.

**التعريف الثالث**

"الضريبة مبلغ من النقود تجبر الدولة أو الهيئات العامة المحلية الفرد على دفعه إليها بصفة نهائية ليس في مقابل انتفاعه بخدمة معينة وإنما لتمكينها من تحقيق منافع عامة"<sup>3</sup>.

**2. خصائص الضريبة**

انطلاقا من مجمل هذه التعاريف المقدمة يمكن تحديد خصائص الضريبة في أنها اقتطاع نقدي، يدفع بصفة إجبارية ونهائية للدولة وبدون مقابل من أجل تحقيق النفع العام.

<sup>1</sup> يونس أحمد بطريق، حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، محمد عمر أبو دوح، المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1984، ص:11.

<sup>2</sup> عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص:22.

<sup>3</sup> زينب حسين عوض الله، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، القاهرة، مصر، 2006، ص:118.

## 1.2. الضريبة اقتطاع نقدي

الضريبة إلزام يفرض أساسا في صورة نقدية خلافا لما كان سائد في الأنظمة الاقتصادية البدائية حيث كانت الضريبة تجنى سواء بتقديم نصيب من السلع أو تأدية بعض الخدمات، إلا أنه تماشيا مع مقتضيات الأنظمة الاقتصادية الحديثة وباعتبار أن المعاملات الاقتصادية والنفقات التي تقوم بها الدولة تتم في صورة نقدية، فإن الإيرادات العامة بما فيها الضرائب يجب أن تحصل نقدا.

يتفوق الشكل النقدي للضريبة على الشكل العيني في أن الدولة قد تتحمل تكاليف ونفقات باهظة قد تفوق قيمة الضريبة العينية وهي في طريقها لجمع ونقل وتخزين المحاصيل بالإضافة إلى إمكانية تعرضها للتلف هذا من جهة، ومن جهة أخرى تكون قد ألزمت الأشخاص بتقديم جزء من محصولهم أو القيام بأعمال معينة دون الأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية لكل شخص من ناحية نفقة الإنتاج الحقيقية التي يتحملها كل شخص في إنتاج محصوله، وكلها أشياء في صالح الشكل النقدي للضريبة<sup>1</sup>.

## 2.2. الطابع الإجباري والنهائي للضريبة

ليس للفرد الخيار في دفع الضريبة بل هو مجبر على دفعها إلى الدولة بغض النظر عن استعداده أو رغبته في الدفع<sup>2</sup>. كما أنه لا يمكن استرجاعها أو المطالبة بها وإنما يدفعها بصفة نهائية وهذا ما يفرقها عن القرض بحيث يحق للمقترض باسترداد قيمته مع وجود فوائد في نهاية المدة.

## 3.2. الضريبة تفرض من طرف الدولة

إن الضريبة لا يمكن أن تفرض أو تعدل أو تلغى إلا بقانون. فالإدارة الضريبية التي تقوم بتنفيذ إدارة السلطة العامة لا يحق لها إلا جباية الضرائب المسموح بها وتحصيلها من قبل السلطات المختصة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> لايد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاسها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012، ص:03.

<sup>2</sup> يونس أحمد بطريق، حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، محمد عمر أبو دوح، مرجع سابق، 1984، ص:11.

<sup>3</sup> محمود جمام، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد منتوري، قسنطينة، 2010، ص:17.

## 4.2. الضريبة تدفع بدون مقابل

إن المكلف الذي يدفع الضريبة لا يحصل على منفعة مباشرة وإنما يساهم في المنفعة العامة، وذلك لأن الإيرادات الضريبية هدفها هو تحقيق المنفعة العامة وليس الخاصة.<sup>1</sup>

## 5.2. الضريبة تحقق النفع العام:

الغرض الرئيسي من فرض الضريبة هو تحقيق أهداف اجتماعية كفرض ضريبة مرتفعة على بعض المنتجات الاستهلاكية الضارة للحد من استهلاكها، وأحيانا أخرى لغايات اقتصادية كفرض الضرائب على السلع المستوردة لتشجيع السلع الوطنية وأحيانا لأغراض سياسية كفرض ضريبة بنسبة مرتفعة على شرائح الدخل العالي قصد الحد من التفاوت بين الدخل.

## المطلب الثاني: القواعد الأساسية للضريبة

تلعب الضريبة دورا هاما في السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة إذ أنها توجه الاستثمارات الانتاجية وتساهم في تنمية وتغذية الخزينة العمومية. لما كانت للضريبة كل هذه الأهمية فقد وضع لها ومن فترة طويلة قواعد على المشرع الضريبي أن يأخذها بعين الاعتبار عند وضعه النظام الضريبي، وهذه القواعد تشكل الأساس الضريبية حتى أن بعضهم قد اعتبرها " إعلان حقوق المكلفين" وواضع هذه القواعد الاقتصادي الانجليزي آدم سميث في كتابه الشهير "ثروة الأمم" ومحتوى هذه القواعد:

### 1. قاعدة العدالة والمساواة

يقصد بالعدالة أن يوزع العبء المالي على أفراد المجتمع كل حسب مقدرته، أي مراعاة تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة بين الأفراد.<sup>2</sup>

### 2. قاعدة الوضوح واليقين

مضمون هذه القاعدة أن الضريبة يجب أن تكون محددة وينصرف ذلك إلى كل ما يتعلق بالضريبة من تحديد الوعاء، السعر، ميعاد الوفاء وطريقة الدفع، وتؤدي مراعاة هذه

<sup>1</sup> زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص: 121.

<sup>2</sup> بوعون يحيوي نصيرة، جباية المؤسسة، متبعة للطباعة، الجزائر، 2011، ص: 46.

القاعدة إلى علم الممول بالضبط بالتزاماته من قبل الدولة ومن ثم يستطيع الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة من جانبها، ولكي يتحقق اليقين بهذا المعنى يلزم أمرين اثنين. أولهما أن تكون التشريعات المالية والضريبية واضحة جلية بحيث يفهمها عامة الناس دون عناء أو التباس. وثانيهما، أن تجعل الدولة في متناول المكلفين جميع القوانين المتعلقة بما تقرره من ضرائب وما يتفرع عنها من قرارات ولوائح وتعليمات<sup>1</sup>.

### 3. قاعدة الملائمة في التحصيل

يعني ذلك أن تُجبي الضرائب في الأوقات وبحسب الطرق الأكثر ملائمة للممول، وهذا بتسهيل الإجراءات المتعلقة بتحصيل الضريبة واختيار الأوقات الملائمة، أي تسهيل إجراءات التصريح والأساليب التي لا يتضرر منها الممول عند الدفع<sup>2</sup>. لقد كان للإسلام السبق في إقرار هذا المبدأ في الزكاة بفرضها في الزرع والأمر بإخراجها عند الحصاد و جني الثمار<sup>3</sup>.

### 4. قاعدة الثبات

يقصد بها أن لا تتغير حصيللة الضرائب تبعا للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية وخصوصا في أوقات الكساد، وذلك أن حصيللة الضريبة تقل عادة في أوقات الكساد مما يعرض السلطات العامة لمضايقات مالية كبيرة بالنسبة لمسؤوليتها التي تزداد في هذه الأوقات.

### 5. قاعدة الاقتصاد

المقصود بالاقتصاد هنا أي الاقتصاد في نفقات الجباية بحيث تكون النفقات التي تنفقها الدولة في سبيل الحصول على الإيرادات الضريبية أقل ما يمكن وهذا الامر يتطلب فرض الضرائب التي تكثر إيراداتها وتقل نفقات تحصيلها<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص ص: 125 و 126.

<sup>2</sup> بوعون يحيوي نصيرة، مرجع سابق، ص: 47.

<sup>3</sup> عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص: 40.

<sup>4</sup> محمود جمام، مرجع سابق، ص: 19.

إن قاعدة الاقتصاد ليس من السهل دوما تطبيقها فهناك ضرائب يستدعي جمعها عددا كبيرا من العاملين عليها وخاصة في عصرنا الحديث مما يتطلب أعباء مالية مرتفعة.

### المطلب الثالث: التصنيف التقني للضرائب

تضم الضرائب في الوقت الحاضر تصنيفات عديدة تتفاوت في أهميتها وكذلك في آثارها الاقتصادية وفيما يلي أهم هذه التصنيفات وفقا للمعايير التالية:

- معيار وعاء الضريبة؛
- معيار الواقعة المنشئة للضريبة؛
- معيار تحمل العبء الضريبي؛
- معيار معدل أو سعر الضريبة.

#### 1. معيار وعاء الضريبة

لقد اختلف أغلب المؤلفين في تحديد مفهوم الوعاء فمنهم من اعتبره ذلك الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة ومن ثم كان هنالك استبعاد للمقدرة التكلفة، وهناك فريق آخر نجده قد ركز على المقدرة التكلفة بحيث يجب الأخذ بعين الاعتبار مقدرة المكلف المالية وهذا ما يدل على أن وعاء الضريبة هو ذلك الجزء الذي يخضع للضريبة.

في هذا الإطار نقوم بالتفرقة بين الضرائب الوحيدة والضرائب المتعددة وكذا الضرائب على الأموال والضرائب على الأشخاص.

#### 1.1. الضرائب الوحيدة والضرائب المتعددة

الضريبة الوحيدة يقصد بها فرض ضريبة موحدة على الدخل المتولد على مختلف المصادر بعد خصم جميع التكاليف اللازمة للحصول على الدخل، بعبارة أخرى يجمع ما يحصل عليه الشخص الواحد من الدخول المختلفة على أنها وعاء واحد<sup>1</sup>.

وتمتاز الضريبة الوحيدة بما يلي:

- فرض ضريبة واحدة على مجموع الدخل الذي يحققه الممول من مختلف مصادره وهذا ما يجعلها تتميز بالسهولة.

<sup>1</sup>بوعون يحيوي نصيرة، مرجع سابق، ص:51.



- يقدم الممول تقريراً واحداً على نتائج أعماله لإدارة الضريبة والتي تحسبه مرة واحدة.
  - ثقل العبء على المكلفين يشجعهم على التهرب من الضريبة والإفلات من المساهمة في النفقات العامة<sup>1</sup>.
- إن تعدد الاتجاهات في اختيار المادة الخاضعة للضريبة وكثرة الانتقادات الموجهة لنظام الضريبة الواحدة، أدى إلى الأخذ بنظام الضرائب المتعددة الذي تفرض بموجبه الضريبة على كل نوع من أنواع الإيرادات على أساس مصدرها.
- إيراد مصدره العمل كالأجور و المرتبات.
  - إيراد مصدره رأس المال.
  - إيراد مصدره مختلط العمل برأس المال .

كل نوع من هذه الإيرادات له ميزته الخاصة مما يجب تنوع الضريبة التي يخضع لها كل إيراد، فالإيراد الذي يكون مصدره رأس المال يجب أن يخضع لضريبة ذات سعر عال لأن صاحب الإيراد لم يبذل مجهوداً جسيماً في سبيل الحصول على هذا الإيراد، وأما الإيراد الذي يكون مصدره العمل فقط فيجب أن يخضع لضريبة ذات سعر منخفض لأن مصدر الإيراد ينتج عن بذل مجهود جسيماً أو فكري، أما الإيراد الذي يكون مصدره العمل برأس المال فيجب أن يخضع لضريبة وسط لا هي في شدة الضريبة في الحالة الثانية، ويتميز هذا النظام بالموازنة بين مختلف أنواع المقدرّة الاقتصادية .

## 2.1. الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال

إن المكلف بدفع الضريبة هو الشخص الملتزم أساساً بسدادها إلى الدولة، وهنا نجد بأن موضوع الضريبة هو الشخص أو المال.

الضرائب على الأشخاص هي الضرائب التي تتخذ من الشخص نفسه وعاءاً للضريبة أي أن الوجود الإنساني نفسه هو المادة الخاضعة للضريبة، فالضريبة هنا تفرض على

<sup>1</sup>سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات حلبي الحقوقية، لبنان، 2006، ص ص: 131 و132.

الشخص باعتباره "فرد" بغض النظر عما في حوزته من أموال ولذلك سميت بضريبة الفرد أو الضريبة الرؤوس<sup>1</sup>.

أما الضرائب على الأموال فهي تقوم على قيمة أو كمية المادة الخاضعة للضريبة: السلع والدخول، فكما يمكننا ملاحظته تستهدف الضرائب على الأموال حالة موضوعية مرتبطة بوجود سلعة، مادة أو ممارسة نشاط معين<sup>2</sup>.

## 2. معيار تحمل العبء الضريبي

نستهدف أساسا الواجهة التقنية للجباية وذلك بتحديد التفرقة بين الضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة، وهي تفرقة قديمة نسبيا لكن بقيت عملية إلى يومنا هذا.

### 1.2. الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

الضرائب المباشرة تعتبر كضرائب ذات مؤشر تمس رأس المال والدخل، وهي الضرائب التي يتحملها المكلف مباشرة ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر بأي حال فمثلا ضريبة الدخل، سواء كانت على الأشخاص كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل أم على الشركات كما هو الحال بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات يتحملونها مباشرة دون استطاعتهم نقل العبء إلى غيرهم<sup>3</sup>.

أما الضرائب غير المباشرة فتقع على عناصر الاستهلاك أو الخدمات المقدمة وبالتالي يتم تسديدها بطريقة غير مباشرة من طرف الشخص الذي يود استهلاك هذه الأشياء أو استعمال الخدمات الخاضعة للضريبة مثل الضرائب على الواردات، البيع، حقوق التسجيل<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، سميرة إبراهيم أيوب، مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009، ص:31.

<sup>2</sup> محمد عباس المحرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، ط 3، 2003، ص:73.

<sup>3</sup> حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 2، 2007، ص:21.

<sup>4</sup> محمد عباس المحرزي، مدخل إلى الجباية والضرائب، ITCIS، الجزائر، 2010، ص:38.

**الجدول رقم (01):** مزايا ومساوئ الضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة

المساوئ	المزايا	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- طول مدة التحصيل</li> <li>- مرونة اقتصادية ضعيفة</li> <li>- مقبولة بشكل سيء من طرف المكلف بالضريبة</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- سهولة التحصيل</li> <li>- ثابتة المردودية نسبيا</li> <li>- مرئية ومعرفة القيمة من طرف المكلف بالضريبة</li> <li>- سهولة المراقبة نسبيا</li> </ul>	الضرائب المباشرة
<ul style="list-style-type: none"> <li>- ثقيلة المراقبة</li> <li>- غير مستقرة المردودية</li> <li>- تحصيل ناقص (الغش الضريبي)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- مدفوعة بشكل سهل من طرف المكلف بالضريبة</li> <li>- جد منتجة</li> <li>- مرونة اقتصادية قوية</li> </ul>	الضرائب غير المباشرة

المصدر: محمد عباس المحرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2003، ط 3، ص71.

### 3. معيار الواقعة المنشأة للضريبة

يقصد بالواقعة المنشأة للضريبة أن الالتزام بالضريبة ينشأ بمجرد توافر تلك الظروف الموضوعية والشخصية التي تؤدي إلى ظهور الالتزام بالضريبة، وطبقا لهذا المعيار نميز الضرائب على رأس المال، الضرائب على الدخل والضرائب على الاستهلاك.

#### 1.3. الضرائب على رأس المال

هي الضرائب التي تنشأ عن واقعة تملك رأس المال، ويقصد بواقعة تملك رأس المال من الناحية الضريبية مجموع الأموال المنقولة (الأسهم والسندات) والعقارات المبنية وغير المبنية التي يملكها الشخص في لحظة معينة، والقابلة للتقدير بالنقود، سواء كانت تُدر دخلا أم لا. ومن أمثلتها حقوق التسجيل المدفوعة بمناسبة تملك عقار مبني أو غير مبني<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> بوعون يحيوي نصيرة، مرجع سابق، ص:54.

### 2.3. الضرائب على الدخل

تقدر الضرائب على الدخل على أساس ما يحققه المكلف من عناصر خاضعة للضريبة خلال فترة زمنية سواء كانت شهرا أو سنة وهذه الضريبة إما أن تكون ضريبة نوعية: ضريبة على الرواتب والأجور، ضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، وإما أن تكون ضريبة عامة على مجموع عناصر دخل المكلف على اختلاف أنواعه ومصادره<sup>1</sup>.

### 3.3. الضرائب على الاستهلاك

تفرض الضريبة هنا بصدد واقعة الاستهلاك أو إنفاق الفرد لدخله، وهي ضريبة متنوعة ومتعددة، إذ يمكن القول أن الضرائب على الاستهلاك تفرض بمناسبة استعمال الفرد لدخله للحصول على السلع والخدمات التي يحتاج إليها. تتعدد الضرائب على الاستهلاك وفقا لطبيعة الأنظمة الضريبية، إذ يمكن تقسيم الضرائب على الاستهلاك إلى نوعين رئيسيين هما: الضرائب النوعية على الاستهلاك وهي تلك التي تفرض على استهلاك أنواع معينة من السلع والخدمات<sup>2</sup>، والضرائب الجمركية التي تعد من أهم أنواع الضرائب على الاستهلاك ويرجع ذلك إلى غزارة حصيلة هذه الضريبة بسبب ضخامة حركة التجارة الدولية على المستوى العالمي.

### 4. معيار معدل أو سعر الضريبة

يتحدد معدل الضريبة بشكل عام من طرف السلطات العامة بناء على احتياجاتها من تغطية أعبائها. وتبعا لمعيار معدل الضريبة نجد الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية، الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية.

### 1.4. الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية

الضريبة التوزيعية هي تلك التي لا يحدد المشرع سعرها مقدما ولكنه يقوم بتحديد حصيلتها الإجمالية، وفي المرحلة التالية يقوم بتوزيع هذه الحصيلة على الأفراد – مستعينا بالأجهزة الإدارية في المناطق المختلفة- بحسب ما يملكه كل فرد من المادة الخاضعة للضريبة وحينئذ يمكن معرفة سعر الضريبة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص: 141.

<sup>2</sup> سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص: 182.

<sup>3</sup> سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص: 198.

أما الضريبة القياسية فهي تلك التي يحدد المشرع معدلها مسبقاً دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية بصورة قاطعة تاركاً أمر تحديدها للظروف الاقتصادية، ويتم تحديد الضريبة القياسية إما في صورة نسبة مئوية على إجمالي وعاء الضريبة، وإما في صورة مبلغ معين يتم تحصيله عن كل عنصر من عناصر المادة الخاضعة للضريبة، وبذلك فإن المكلف يعلم مقدماً مقدار الضريبة الواجب دفعه.

#### 2.4. الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية

يقصد بالضريبة النسبية تلك النسبة المئوية الثابتة للاقتطاع الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا تتغير بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة. إن الحصيلة الضريبية في الضريبة النسبية تزداد بنفس نسبة الزيادة في قيمة المادة الخاضعة للضريبة<sup>1</sup>. ومن أمثلة الضرائب النسبية الرسم على القيمة المضافة الذي يفرض بمعدل 7 % أو 17% على رقم الأعمال. أما الضريبة التصاعدية فتعني ارتفاع المعدل مع تزايد حجم المادة الخاضعة للضريبة، وتأخذ الشكلين التاليين:

##### - التصاعدية الإجمالية

بمعنى أن يقسم المكلفين بالضريبة إلى شرائح وفقاً لمستوى دخولهم، ويطبق على كل شريحة معدل ضريبة واحد يكون مناسباً لكل شريحة من هذه الشرائح بالنظر إلى إجمالي دخل المكلف بالضريبة. يعاب على هذا الشكل أن معدل الضريبة يعرف قفزة فجائية قاسية بمجرد ازدياد مقدار الوعاء الضريبي زيادة ضعيفة بحيث ينتج عنه تفاوتاً كبيراً بين وعاءين متقاربين، وبالتالي يجعل هذا الأسلوب غير عادلاً.

##### - التصاعدية بالشرائح

يقسم دخل المكلف بالضريبة إلى عدة شرائح أو أجزاء بحيث يفرض على كل شريحة ضريبية معدل معين ويرتفع المعدل بارتفاع الشرائح إلى الأعلى، وفي هذا الأسلوب لا ينظر إلى الدخل الإجمالي بل يقسم الدخل إلى شرائح حيث كل شريحة تعامل معاملة خاصة، وفي النهاية يخضع الدخل لعدة معادلات وفقاً لما يحتويه من شرائح، ولهذا يعتبر أسلوب التصاعدية بالشرائح أكثر الأساليب تطبيقاً من الناحية العملية.

<sup>1</sup> محمد عباس المحرزى، مرجع سابق، ص: 82.

### المبحث الثاني: عموميات حول التهرب الضريبي

بما أن الضريبة تمثل اقتطاعاً إجبارياً من مداخيل الأفراد وثرواتهم لصالح الدولة ونظراً لما تتميز به من إلزامية، يلجأ الأفراد إلى محاولة التخلص منها جزئياً أو كلياً وهو ما يسمى بالتهرب الضريبي.

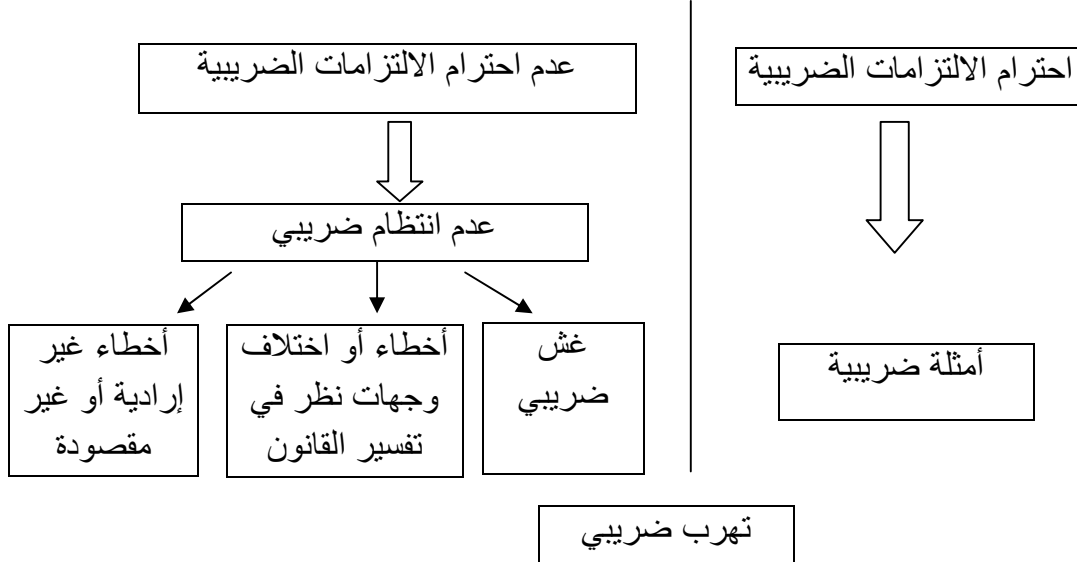
#### المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي

لقد اختلفت المفاهيم والتعاريف وتعددت فيما يتعلق بالتهرب والغش الضريبيين إذ بات من الصعب تحديد تعريف شامل ودقيق لكليهما، لكن أجمع العديد من الاقتصاديين على بعض التعاريف وهي كما يلي:

#### 1. تعريف التهرب الضريبي

"هو مجموع السلوكيات الرامية إلى تقليص مبالغ الاقتطاعات الضريبية الواجبة الدفع، فإذا كان ذلك باستخدام أدوات مشروعة فيدخل في إطار الأمثلية، وإذا كان بوسائل غير مشروعة فيدخل ضمن دائرة الغش الضريبي"<sup>1</sup>.

#### الشكل رقم (01): حالات عدم الانتظام الضريبي



المصدر: عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص: 216.

ضمن إطار الأمثلية يستطيع المكلف أن يتهرب من أداء الضريبة بإحدى الطريقتين:

<sup>1</sup> عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص: 218.

- امتناع المكلف عن استهلاك السلع والخدمات الخاضعة للضريبة، أو الامتناع عن استيراد السلع التي تستوجب فرض رسوم جمركية عليها، أو الانصراف عن توظيف الأموال في النشاطات التجارية والصناعية الخاضعة للضرائب والتوجه للقيام بالنشاطات والمشاريع التي قصد المشرع إعفاؤها من الضريبة. بصفة عامة امتناع الممول من أداء الضريبة بدون مخالفة لقوانين الضرائب ودون أن يتعدى عليها<sup>1</sup>.

- النفاذ من الثغرات القانونية التي ينطوي عليها التشريع الضريبي من خلال استغلال النقائص والغموض .

## 2. تعريف الغش الضريبي

هناك عدة تعاريف للغش الضريبي نذكر منها ما يأتي:

### التعريف الأول

"هو التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً بتقديم عرض خاطئ للواقع أو تفسير مظل"<sup>2</sup>.

### التعريف الثاني

"هو مجموعة الأساليب التي يعتمدها المكلف للتخلص من تأدية الضرائب المترتبة عليه، فقد يعتمد المكلف إلى كتم عمله عن الدولة أو يمتنع عن تقديم التصريح المطلوب منه أو يقدم تصريحاً مزيفاً ومدعوماً بمستندات مزورة عن حقيقة أرباحه، فيخفي بعض أوجه نشاطاته ويزيد من قيمة تكاليف الدخل"<sup>3</sup>.

### التعريف الثالث

"الغش الضريبي هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه، أي هو التصيير المقصود بدفع الضرائب المستحقة قانونياً"<sup>4</sup>.

وعليه نستنتج أن الغش الضريبي هو عنصر من التهرب الضريبي يتمثل في التخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة باستعمال طرق وأساليب غير مشروعة.

<sup>1</sup> حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص: 34 .

<sup>2</sup> عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص: 215.

<sup>3</sup> مجدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، ديوان النشر، لبنان، ط4، 2004، ص: 379.

<sup>4</sup> محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، المنظومة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2010، ص 10.

## المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي

ينقسم ويتنوع التهرب الضريبي بحسب الزاوية أو المنظور الذي ينظر إليه من خلاله ويمكن تقسيم التهرب الضريبي كما يلي: أنواع التهرب الضريبي وفقا لمشروعيته، أنواع التهرب الضريبي وفقا لمعيار الحجم أو المقدار وأنواع التهرب الضريبي وفقا للمعيار الإقليمي.

### 1. أنواع التهرب الضريبي وفقا لمشروعيته

ينقسم التهرب الضريبي وفقا لمعيار مشروعيته إلى تهرب ضريبي مشروع وغير مشروع.

#### 1.1. التهرب المشروع

هو استغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقيق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بدفعها، أي أن الشخص يتمكن من التخلص من الالتزام بدفع الضريبة دون أن يضع نفسه في مركز مخالف للقانون ويمكن أن يحدث التهرب المشروع عن طريق طبيعي وذلك بتجنب الواقعة المنشأة للضريبة، حيث يقوم المكلف بالاستعانة بأهل الخبرة والإختصاص لمعرفة طرائق التخلص من الضريبة مستنديين في ذلك إلى خلل أو ثغرات في التشريع الضريبي<sup>1</sup>.

#### 2.1. التهرب غير المشروع (الغش الضريبي)

التهرب الغير المشروع هو كل العمليات والطرق التي يقوم بها المكلف بصفة إرادية للتحايل على القانون عن طريق التزوير والتدليس الذي يعاقب عليه القانون، فالتهرب الغير المشروع هو ذلك المحدد في القانون الجبائي ويعاقب عليه فهو يمس بأموال الخزينة العامة بشكل صريح ومباشر.

تختلف أنواع الغش الضريبي باختلاف الضريبة التي يراد التهرب منها: ضريبة مباشرة أو ضريبة غير مباشرة جزئيا أو كليا وبالتالي وجب التمييز بين الغش العادي والغش الموصوف: الغش العادي (البسيط) هو كل تصرف أو حذف بسوء نية من أجل الإفلات من الضريبة أي يتم عن طريق تضليل الإدارة الجبائية وذلك بتقديم تصريحات تتضمن بيانات خاطئة أي محاولة التضليل دون استعمال عنصر التدليس فقط بتوفر عنصر

<sup>1</sup> محمد خالد المهاني، مرجع سابق، ص: 20.



القصد للتملص الإرادي<sup>1</sup>، أما الغش الموصوف (المركب) هو السعي صراحة إلى تضليل الإدارة الضريبية سواء بتقديم تصريح خادع أو الامتناع عن تقديم التصريح الضريبي<sup>2</sup>. وبعبارة أخرى هو المحاولة الإرادية التي يقوم بها المكلف بسوء نية من أجل تضليل الإدارة الجبائية مستعملا طرق تدليسية في إقرار أساس الضريبة.

## 2. أنواع التهرب الضريبي وفقا لمعيار الحجم أو المقدار

ينقسم التهرب الضريبي بحسب منظور مقدار العبء الضريبي الذي استطاع المكلف أن يتخلص منه إلى نوعين: التهرب الكلي والتهرب الجزئي.

### 1.2. التهرب الضريبي الكلي

هو تخلص المكلف من الضريبة المكلف بها بشكل كامل ولا يسدها إلى الخزينة العامة للدولة، ويتحقق ذلك إما بإخفاء نشاط المكلف كلية أو بإخفاء ذلك الجزء من نشاطه الخاضع لضريبة نوعية قائمة بذاتها عن باقي نشاطه الاقتصادي.

### 2.2. التهرب الضريبي الجزئي

التهرب الضريبي الجزئي يحصل عندما يتمكن المكلف من التخلص من جزء من الضريبة المستحقة عليه، وذلك إما عن طريق إسقاط بعض عناصر نشاطه الخاضع للضريبة قانونيا، بحيث لا يعبر الجزء المتبقي والظاهر عن حقيقة نشاطه الفعلي، وهذا سيؤدي بالضرورة إلى فرض ضريبة عليه بأقل مما كان يجب أن تفرض عليه، أو من خلال تمكن المكلف من التخلص جزئيا من نوع ما من الضرائب وذلك بإسقاط بعض العمليات أو الإيرادات الخاضعة لهذه الضريبة.

## 3. أنواع التهرب الضريبي وفقا للمعيار الإقليمي

ينقسم التهرب الضريبي طبقا للمعيار الإقليمي إلى نوعين رئيسيين هما:

التهرب الداخلي أو الوطني وهو الذي يقع داخل حدود الدولة والتهرب الخارجي أو الدولي وهو الذي يتجاوز حدود الدولة.

<sup>1</sup>بوقروج رشيدة، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة مهندس دولة في الإحصاء والاقتصاد التطبيقي، المدرسة العليا للإحصاء والاقتصاد التطبيقي، الجزائر، 2013، ص: 13.  
<sup>3</sup>عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص: 218.

### 1.3. التهرب الضريبي الداخلي

يعد ظاهرة قديمة قدم الضريبة ذاتها كما أنه أكثر شيوعاً في العالم من التهرب الدولي، بل لا تكاد تخلو منه أي دولة من العالم مهما اختلفت درجة تقدمها ونموها. يمتاز هذا النوع من التهرب بأنه سهل المتابعة والاكتشاف لأن حدوثه داخل إقليم الدولة يجعله خاضعاً للسيادة الإقليمية لهذه الدولة، وبالتالي يكون من كامل سلطاتها أن تلجأ إلى كامل الوسائل التشريعية والإدارية والفنية التي بحوزتها في سبيل مجابهته وكشف ومعاينة المتهربين<sup>1</sup>.

### 2.3. التهرب الضريبي الدولي

يعتبر هذا النوع من التهرب من أخطر أشكال التهرب الضريبي، إذ أنه يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة عن طريق التهرب غير القانوني للمداخيل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد الذي حققت فيه فعلاً، إلى بلد آخر يتميز بضغطه الضريبي المنخفض الملائم<sup>2</sup>.

يمكن القول أن العولمة الاقتصادية وما نتج عنها من رفع الحواجز الجمركية بين بلدان العالم بالإضافة إلى تطور شبكة الانترنت أدى إلى زيادة وتوسيع مجال التهرب الضريبي الدولي، ويمكن أن يتخذ هذا النوع عدة أشكال منها:

- التلاعب في التصريح بأسعار الصفقات التجارية عن طريق تضخيم أسعار المشتريات عند الاستيراد وتخفيض أسعار المبيعات عند التصدير ويستعمل هذا عادة بين الشركات التي تملك فروعاً في الخارج حيث تقوم بتحويل أرباحها باتجاه فروعها المتواجدة في دول رسومها أقل.
- التصريح بمنح مكافآت لموظفين وهميين خارج البلاد وكذلك مكافآت لخدمات مقدمة من طرف أشخاص ومؤسسات وهمية.

### المطلب الثالث: أسباب التهرب الضريبي

إن البحث عن أسباب التهرب الضريبي لا يعني إحصاء كل الأسباب التي أدت إلى وجود هذه الظاهرة، فهي عديدة تختلف من بلد لآخر، نتيجة لاختلاف الأوضاع الداخلية

<sup>1</sup> محمد خالد المهاني، مرجع سابق، ص: 27.

<sup>2</sup> حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص: 41.

والخارجية التي عاشتها وتعيشها كل دولة، وقد يعتقد البعض أن تخفيض الضغط الجبائي وتبسيط النظام الجبائي خاصة النصوص التشريعية سوف يقابله نقص محسوس للتهرب الضريبي، وهذا الإجراء يعتبر ضروريا لكنه ليس كافيا لأن سلوك المكلفين اتجاه الضريبة لا يتوقف عند تخفيض معدلات الضريبة وأساليب نظام المراقبة والعقاب فحسب، بل يتعدى إلى جوانب أخرى والتي من بينها الجانب النفسي والشخصي والاجتماعي للمكلف بالإضافة إلى المحيط الاقتصادي والاجتماعي السائد في البلد.

### 1. الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي

يحتوي النظام الجبائي الجزائري على غرار الأنظمة الجبائية في الدول الأخرى على نقائص وسلبيات عديدة أدت إلى وجود ظاهرة التهرب الضريبي والتي من بينها:

#### 1.1. الأسباب السياسية

وهي أسباب تساعد على انتشار التهرب الضريبي فقد لا يساعد النظام السياسي القائم في البلد على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ويتجلى ذلك من خلال عاملين أساسيين هما:

- الاختيار الإيديولوجي والسياسي الذي اعتمده الدولة بعد الاستقلال مما كان له أثر كبير على النظام الجبائي الجزائري.
- وجود موارد بترولية هامة جعل السلطات العمومية تعتبر حصيلة الجباية العادية ثانوية مما أدى إلى ظهور نوع من التراخي فيما يخص الضرائب ومكافحة التهرب الضريبي<sup>1</sup>.

#### 2.1. تعقد النظام الجبائي

إن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة سواء أثناء فرضها أو تحصيلها، تدفع المكلفين إلى التهرب. فتعقد النظام الضريبي ووجود عدة أنظمة وتدابير ترخيصية يمكن أن يولد فرصا للتهرب.

ذلك عن طريق الشعور بعدم العدالة وبالعشوائية لدى المكلفين، وهو ما ينعكس سلبا على سلوكهم الضريبي.

<sup>1</sup>رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007، ص:46.

**3.1. عدم استقرار التشريعات**

يرجع ذلك إلى التغييرات الدائمة والمستمرة التي تحدث في مجال التقنين الجبائي مما يصعب على المكلفين مسايرة التغييرات التي تطرأ على النظام الضريبي والقواعد المعمول بها.

**4.1. الخلل في نظام التصريحات الجبائية**

يعتمد النظام الجبائي الجزائري على غرار الأنظمة الجبائية الأخرى في العالم على تصريحات المكلفين بالضريبة بأنفسهم، حيث يقوم المكلف بالتصريح بالأسس الضريبية والضرائب والرسوم المفروضة عليه، بالإضافة إلى المعلومات المتعلقة بنشاطه وتكون له كامل الحرية في ذلك خصوصا مع عدم إمكانية إجراء الرقابة الجبائية القبلية على كل تصريحات المكلفين في نفس الوقت والتأكد من مصداقيتها، ولا سيما إذا علم المكلف أن التأسيس التلقائي وما يتبعه من غرامات وعقوبات مالية يكون في صالحه أحيانا، ومن جهة أخرى فإن تقدير المادة الخاضعة للضريبة بالنسبة للإدارة الجبائية يتم اعتمادا على هذه التصريحات والإقرارات والتي تفترض فيها الدقة والنزاهة.

**5.1. طريقة فرض الضريبة**

إن طريقة فرض الضريبة تعتبر أحد أسباب التهرب الضريبي، حيث أن القانون الجبائي ومن أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة فإنه يسمح بخصم تكاليف متنوعة ومتعددة تعطي للمكلف هامشا كبيرا للتلاعب من أجل تخفيض الوعاء الضريبي وبالتالي تخفيض الضريبة المفروضة.

**2. الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية**

إن إدارة الضرائب تعتبر الجهاز الذي تنفذ من خلاله السياسة الجبائية والوسيط بين السلطة التشريعية الجبائية والمكلف حيث تعمل على تطبيق القانون الجبائي، فإذا كانت الإدارة الجبائية ضعيفة فإن عمليات الغش الضريبي ستزداد والعكس صحيح، ويرجع سبب عدم كفاءة الإدارة الجبائية إلى قلة الإمكانيات البشرية والمادية وتعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية، حيث تعاني الإدارة الجبائية من قلة الإطارات والموظفين، بالإضافة إلى نقص الخبرة والتأطير الجيد، وهذا يتسبب في حدوث خلل في عملية الرقابة على التصريحات الجبائية وبالتالي تبقى ممارسة التهرب الضريبي دون رادع.

## 1.2. ضعف الإمكانيات البشرية

تشمل محدودية الإمكانيات البشرية نقطتين أساسيتين اثنتين هما :

- عدد الموظفين، حيث من المفروض أن يكون عدد الموظفين مناسب وملائم لعدد المكلفين أو الملفات المطروحة للمعالجة أو المراقبة، وأي اختلال بينهما يؤدي إلى إحداث مظاهر سلبية أخرى<sup>1</sup>.
- عدم تخصص أعوان إدارة الضرائب في المجال الجبائي ونقص كفاءتهم، علاوة على غياب التكوين المستمر وعدم إجراء دورات تربية وتأهيلية لتمكينهم من مواكبة التطور السريع في التقنيات والمعارف العلمية.

## 2.2. محدودية الوسائل المادية

إن محدودية الوسائل المادية تؤثر على الإصلاحات الجبائية، وذلك من خلال عدم الوصول إلى الأوعية الضريبية، وكيفية تحصيلها لا سيما في ذلك جبايتها على أتم وجه، ومن بين العناصر التي تبين محدودية الوسائل المادية:

- نقص الوسائل المادية والمالية من النقل والرواتب والحوافز التي مازالت لا تشبع رغبة الموظفين مما يدفعهم إلى الانحراف أو التقصير في الإطلاع لمسؤولياتهم الوظيفية على أكمل وجه<sup>2</sup>.
- انعدام الأجهزة الحديثة للتسيير وأدنى التقنيات لمعالجة المعطيات والإحصائيات التي وصل إليها العالم المتقدم.

## 3.2. تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية

إن تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية هو الآخر يدفع بالمكلف بالضريبة إلى استعمال طرق احتيالية للتهرب منها، ومن بين أهم هذه الإجراءات التي تعاني من الغموض وعدم الانتظام ما يلي:

## 1.3.2. تعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بالتحصيل

إن تعقد هذه الإجراءات التي تواجه المكلف قد تدفعه إلى التهرب من دفع الضريبة لاعتماد الإدارة على كثرة الوثائق التي تطالبه بها. ومع كثرة إجراءاتها وتعقيدها يتولد لديه

<sup>1</sup> يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، محمد عمر أبو دوح، مرجع سابق، ص 160.  
<sup>2</sup> تواتي كريمة، دشاوي وردية، دور المراقبة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة مهندس دولة، المدرسة الوطنية العليا للإحصاء والإقتصاد التطبيقي، الجزائر، 2014، ص: 19.

دافعا للتهرب من الالتزامات وبالتالي فإن تعقد هذه الإجراءات قد يؤدي إلى خلق روح الكراهية لدى المكلفين اتجاه الضريبة.

### 2.3.2. صعوبة تقدير الوعاء الضريبي

مثل ذلك صعوبة تقدير الملكيات والدخل الصافي وهذا ما يسهل للمتهرب إخفاء وعاء الضريبة أو ربط الضريبة ربطا جزافيا بأقل من القيمة الحقيقية لها، هذه إحدى صور التهرب والتي تنطوي على الإخلال بالعدالة التي هي من المبادئ الأساسية للضريبة والتي تقضي بأن يشارك كل الأفراد في تحمل أعباء الدولة تبعا لمقدرتهم.

### 3. الأسباب المتعلقة بالمكلف

من أهم أسباب التهرب الضريبي الدوافع النفسية والاجتماعية للمكلف التي يرثها عن اعتقادات خاطئة، إذ يرى البعض أن ضعف المستوى الخلقى والوعي الضريبي هو أساس كل تهرب أو غش يقوم به الفرد.

### 1.3. الأسباب النفسية والاجتماعية

نجد أن المستوى الأخلاقي للجماعة يعتبر أهم العوامل المحددة لنطاق ظاهرة التهرب الضريبي على الإطلاق. ويرجع ضعف الضمير الضريبي لدى الكثيرين من المكلفين إلى عدة عوامل منها: اعتقاد الشخص أنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها وأن الدولة تسيء استخدام الأموال العامة، وأنها تضر الجماعة بهذا الشكل وكذلك قد لا تتوافر في التشريع الضريبي الشروط التي تبعث على احترام أي قانون، وتضفي عليه الهيئة الواجبة للقانون. وأخيرا فإن شعور الفرد بثقل العبء الضريبي قد يؤدي إلى الاعتقاد بظلمه مما يدفعه إلى التهرب<sup>1</sup>.

ومن هنا، فلا ريب في أن ثمة ضرورة ملحة لنشر الوعي الضريبي بين المكلفين حتى وهم على مقاعد الدراسة بعد، لكي ينشأ المواطن وهو على بينة من الالتزامات المستقبلية التي يجب أن يوفيقها اتجاه دولته وهي التزامات تقابل بالتأكيد ما يطالب به دولته من حقوق وتقديمات وخدمات عامة.

<sup>1</sup> زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص: 172.

### 2.3. الوضعية الاقتصادية للمكلف

تؤثر كل من الظروف الاقتصادية المتعلقة بالمكلف والظروف الاقتصادية العامة على التهرب ونطاقه، فإذا ما وضعنا جانبا الاعتبارات الخلقية نجد أن ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه وكلما ساء مركزه المالي والعكس صحيح، كذلك يزيد التهرب الضريبي في فترات الكساد ويقف في فترات الرخاء وبالطبع فإن نطاق التهرب الضريبي يختلف من دولة لأخرى باختلاف بنيتها الاقتصادية وباختلاف بنیان الدخل فيها، حيث أن محاولات الغش الجبائي تكون أكبر كلما كان الدخل أضعف إذ يجد المكلف نفسه مضطرا للغش في ظل الظروف المادية الصعبة، كما أنه هناك أشخاص أحوالهم المالية ممتازة ويحققون إيرادات معتبرة إلا أنهم الأكثر احتيالا على الإدارة الجبائية.

#### المبحث الثالث: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي

يشكل التهرب الضريبي أحد التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة الاقتصادية والمالية نظرا لآثاره السلبية المتعددة وهذا ما يستدعي من السلطات المختصة ضرورة مجابهته، لكن هذه الأخيرة لا بد من أن تكون لديها صورة مستوفية عن أساليب وحجم الظاهرة وكذا آثارها لاتخاذ الحلول المناسبة.

#### المطلب الأول : طرق وأساليب التهرب الضريبي

إن التهرب الضريبي يتجسد في الواقع عن طريق استعمال المكلف طرق وأساليب مختلفة بهدف التقليل من الوعاء الضريبي، وبالتالي التخلص من العبء الضريبي، لذلك سنستعرض كيف يتم التهرب الضريبي من طرف المكلف والإجراءات والطرق والأساليب التي يلجأ إليها لتفادي الضريبة، مع العلم أن المكلفين يبتكرون طرق عديدة للغش والتهرب الضريبي ويمكن تصنيف طرق وأساليب التهرب الضريبي كما يلي:

#### 1. التلاعب المحاسبي

تعتبر هذه الطريقة من بين الطرق الأكثر انتشارا في ميدان التهرب الضريبي، إن التهرب عن طريق التحايل المحاسبي يكون بلجوء المكلف إلى تقديم أو إقرار ضريبي استنادا إلى دفاتر وسجلات وحسابات مصطنعة مخالفة للحقيقة كتوزيع الأرباح على شركاء وهميين، اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع بغرض تقليل الإيرادات وزيادة النفقات.

### 1.1. تضخيم التكاليف

إن القوانين الجبائية تسمح للمكلف بأن يقوم بخصم بعض الأعباء والتكاليف حيث يشترط أن تكون هذه الأعباء المتعلقة بممارسة نشاط المؤسسة ومدعمة بوثائق تبريرية وأن تكون في حدود السقف المحدد جبائياً لبعض التكاليف حتى لا يبالغ فيها، لقد حدد القانون الجبائي شروط معينة للتكاليف القابلة للخصم وهي:<sup>1</sup>

- أن تكون هذه الأعباء لها علاقة بنشاط المؤسسة.
  - أن تكون هذه الأعباء متعلقة بالسير العادي لنشاط المؤسسة.
  - أن تكون هذه الأعباء مرفقة بمبررات ووثائق رسمية.
- والواقع يبين أن المكلف يحاول دائماً إدخال نفقات ولو وهمية من أجل تخفيض الأساس الخاضع للضريبة، من بين الأساليب التي يلجأ إليها ما يلي:<sup>2</sup>
- تقييد نفقات شخصية غير قابلة للخصم ضمن مصاريف المحاسبة العامة للمؤسسة مثل تسجيل تكاليف إصلاح وصيانة السيارات الشخصية باسم المؤسسة.
  - تسجيل ترميمات المساكن الخاصة باسم المؤسسة وهي في الواقع متعلقة بالسكن الخاص.
  - تسجيل مصاريف السفر إلى الخارج على أساس أنها تتعلق بمهمة في إطار الوظيفة وهي في الواقع مصاريف إضافية لا ترتبط بنشاط المؤسسة.
  - تسجيل مشتريات في حساب المؤسسة وهي في الواقع خاصة بمسيرها ومن أمثلتها شراء الأثاث المنزلي.
  - العمال الوهميين والوظائف الوهمية، حيث يقوم بعض المكلفين بتشكيل ملفات لعمال وهميين من أجل تسجيل أجورهم ومرتباتهم في محاسبة مؤسساتهم.

### 2.1. تخفيض الإيرادات

يسعى المكلف إلى تخفيض وعاء الضريبة من خلال اعتماده البيع بدون فواتير مما لا يترك أثراً على قيام العملية وهذا ما يسمح له الهروب من أداء الرسم على رقم الأعمال من جهة والضريبة على الربح من المبيعات من جهة أخرى حيث جاء في نص المادة 29 من

<sup>21</sup> رحال نصر، مرجع سابق، ص : 38.



قانون المالية " أنه يجب على الخاضع للضريبة أن يمسك السجلات وكل الأوراق الإثباتية إلى غاية انقضاء السنة الرابعة التالية التي تم فيها تقييد الإيرادات والنفقات" <sup>1</sup>.  
بالإضافة إلى التصريحات الخاطئة التي يقدمها أصحاب المهن الحرة كالطبيب والمحامي عن مداخيلهم أو إيراداتهم.

## 2. الإخفاء القانوني

يكون بخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية الحقيقية، وتعد أرقى تقنية وأكثرها تنظيماً، حيث يعمد المكلف إلى ممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة لمشترياته دون فواتير لمبيعاته، والأمر الأسمى تكون هذه الفواتير بكتابات متناسقة ومتكاملة فيما بينها لدرجة أن لا نجد فيها مجالاً للشك.

إن التهرب عن طريق التلاعب بالنصوص يتمثل في خلق حالة قانونية تظهر مخالفة للحالة الحقيقية على عملية وهمية وتكييف خاطئ لحالة ما، وبذلك تتحقق غاية المكلف المتمثلة في الإفلات من الالتزام الجبائي حيث أن المكلف يستعين بمستشارين قانونيين ومختصين في ابتكار طرق أكثر مردودية بأقل تكلفة وأكبر ربح <sup>2</sup>.

## 3. الإخفاء المادي

يكون عند تغيير بطريقة غير قانونية واقعة مادية، فيكون الإخفاء الكلي أو الجزئي للمادة الخاضعة وذلك بعدم الإخطار بمزاولة النشاط التجاري، الصناعي أو الحرفي أو إقرار المكلف بمزاولة نشاط ما لكن إخفاء جزء من المادة التي تقع عليها الضريبة كإخفاء جزء من الممتلكات أو المخزونات وبمعنى آخر الإخفاء المادي هو العمل الذي يتم بسرية في السوق السوداء وهي السوق التي يتم فيها تبادل المواد والسلع بعيداً عن كل مراقبة من الإدارة، ويمكن تقسيم هذا النوع من التهرب إلى نوعين:

### 1.3. الإخفاء الجزئي

في هذه الحالة يقوم المكلف بإعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة كما هو الحال في الضرائب الجمركية أو نقل المكلف جزءاً من أملاكه إلى الورثة قبل وفاته كما يستطيع أيضاً الإخفاء الجزئي للضريبة عن طريق ممارسة نشاطات خفية

<sup>1</sup> المادة 6 من قانون المالية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2015.

<sup>2</sup> بوفروج رشيدة، مرجع سابق، ص 20.

إلى جانب النشاط الرئيسي أو عدم احترام مقاييس الإنتاج المحددة من طرف القانون، كما يقوم بعض المكلفين بتقديم تصريحات تتضمن دخلا أقل من الواقع.

### 2.3. الإخفاء الكلي

هو كتمان النشاط كلياً بحيث لا يظهر عنه أي معلومات للدوائر المالية والإدارة الجبائية وبالتالي لا يدفع أي ضريبة.

#### المطلب الثاني: طرق قياس التهرب الضريبي

من الصعب قياس حجم التهرب الضريبي وذلك لطبيعته السرية، حيث لا توجد طرق قياسية دقيقة وإنما بعض المناهج المقترحة على الأقل تمكننا من أخذ صورة ولو بسيطة عن حجمه.

#### 1. تقدير الاقتصاد السري (الاقتصاد غير الرسمي)

هو كافة المداخل التي لم يتم الكشف عنها للسلطات الضريبية، يعد وسيلة لتحديد ولو بالتقريب حجم التهرب الضريبي لأن هذه المداخل غير معن عنها لدى السلطات الضريبية وهذا يؤدي إلى عدم دخولها ضمن إطار الحسابات القومية، من هنا نجد أن هناك علاقة بين الاقتصاد السري وظاهرة التهرب الضريبي إذ يحدث أحدهما يؤدي لحدوث الأخرى بالضرورة.

#### 1.1. المنهج النقدي

من بين أهم ما يرتكز عليه هذا المنهج هو فرضية وجود معدل نقدي ثابت في ظل عدم وجود الاقتصاد السري ويتطلب هذا المنهج تحديد السنة المرجعية التي على أساسها نقارن المعدل النقدي الثابت بمختلف الأسعار النقدية للمراحل المدروسة، وعندما يكون المعدل النقدي لسنة معينة مدروساً أكبر من السنة المرجعية نعتبر الكتلة النقدية الزائدة نتيجة نشاطات الاقتصاد السري، ونحدد حجم التهرب الضريبي بضرب حجم الاقتصاد السري في المعدل الضريبي المتوسط المفروض ويمكن توضيح ذلك كما يلي:<sup>1</sup>

في البداية نحسب حجم الاقتصاد السري بتطبيق المعادلة التالية:

<sup>1</sup>رحال نصر، مرجع سابق، ص:55.

$$\text{AEST} = \frac{(M_n - M_0) \cdot \text{PNB}}{M_n} \quad \text{حيث أن:}$$

AEST: يمثل حجم الاقتصاد السري.

$M_0$ : يمثل الكتلة النقدية للسنة المرجعية.

$M_n$ : يمثل الكتلة النقدية للسنة المدروسة.

PNB: تمثل الناتج الوطني الخام.

ثم نحدد حجم الغش الضريبي بتطبيق المعادلة التالية:<sup>2</sup>

$$\text{V.F.F} = \frac{[(M_n - M_0) \cdot \text{PNB}] \cdot T_m}{M_n}$$

حيث أن:

V.F.F: حجم التهرب الضريبي.

$T_m$ : يمثل المعدل الضريبي المتوسط المفروض.

ولقد وجهت لهذا المنهج عدة انتقادات منها:

- كونه يستند على فرضيات هشة، ففي الواقع ليس دوما المعدل النقدي ثابت.
- إن النتائج المحصلة تكون تابعة للمرحلة المرجعية المحددة.
- إن سرعة دوران النقود في الاقتصاد المشروع قد تختلف عن تلك المتعلقة بالاقتصاد السري.

## 2.1. منهج إحصاءات القوى العاملة (سوق العمل)

هذا المنهج قام في إيطاليا في الخمسينيات من القرن الماضي حيث لوحظ أن حجم العمل المعلن قد انخفض انخفاضاً شديداً بعكس نسبة العمالة غير المعلنة، يعتمد على الفرق المسجل أو الملاحظ بين عدد السكان المسجلين رسمياً كقوة عاملة فعلية في الدولة وبين السكان المسجلين وفق إحصائيات، على أساس ذلك يقدر حجم الاقتصاد السري، ويكمن

انتقاد هذا المنهج في أنه يعتمد على العمل فقط في تقدير الناتج الوطني مع إهمال العوامل الأخرى مثل رأس المال<sup>1</sup>.

### 3.1. منهج المدخلات المادية (استهلاك الكهرباء)

حيث يتم تقدير النمو في الاقتصاد السري من واقع استهلاك الكهرباء، على افتراض أن استهلاك هذه الأخير هو أفضل مؤشر مادي للنشاط الاقتصادي ككل، ثم طرح معدل نمو إجمالي الناتج المحلي الرسمي من معدل نمو استهلاك الكهرباء الكلي، وإرجاع الفرق بينهما إلى نمو الاقتصاد السري<sup>2</sup>.

لقد وجه لهذا المنهج انتقاد كونه يفترض وجود علاقة ثابتة بين عوامل الإنتاج والناتج الوطني، إلا أن تغيرات استهلاك العوامل قد لا تعكس حتما عن ارتفاع الاقتصاد السري، بحيث قد تزيد نسبة الاستهلاك نتيجة التبذير مثلا.

### 2. تقدير عدم الالتزام الضريبي

يتم قياس حجم التهرب الضريبي على أساس تقدير عدم الالتزام الضريبي وذلك باستعمال المناهج الآتية:

#### 1.2. منهج نسبة الضريبة الثابتة

يعتمد على أن حجم التهرب يساوي الفرق بين الضريبة المقدرة والضريبة المحققة لسنة معينة مع العلم أن الضريبة التقديرية تحدد من خلال جداء الناتج الإجمالي للسنة المدروسة ونسبة الضريبة الموافقة للسنة التمثيلية وهي سنة يكون فيها التهرب الضريبي عند حد أدنى<sup>3</sup>.

$$V.F.F = POES - POR$$

حيث أن:

V.F.F: حجم التهرب الضريبي.

POES: يمثل مجموع الإقتطاعات الضريبية المقدرة.

POR: يمثل مجموع الإقتطاعات الضريبية الفعلية.

<sup>1</sup>رحال نصر، مرجع سابق، ص:57.

<sup>2</sup>نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر(1999-2003)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص:23.

<sup>3</sup>تواتي كريمة، دشاوي وردية، مرجع سابق، ص: 27.

هذه الفرضية لا يمكن اعتمادها إلا إذا كانت مرونة الضريبة تساوي الواحد، أي أن التغيير الحاصل لإجمالي الناتج المحلي يكون مساويا للتغيير النسبي في الضريبة، أو إذا لم يكن هناك أي تغيير على هيكل معدلات الضرائب أو على مكونات الناتج المحلي الخام.

## 2.2. منهج الإعفاءات الجبائية

حيث يقدر حجم التهرب الضريبي في هذا المنهج على أساس المعلومات الواردة في تصاريح المكلفين بالضريبة أثناء فترة الإعفاء الضريبي، ومقارنتها بتلك المقدمة قبل فترة الإعفاء وقيمة الفرق بينهما تمثل مبلغ التهرب الضريبي. وتتمثل حدود هذا المنهج في أنه لا يقيس إلا جزء من المداخل الغير المصرح بها، فرغم الظروف الملائمة إن بعض الممولين يفضلون عدم الوقوع في حقل الإعفاءات الجبائية لأنهم إذا صرحوا بمداخلهم لإدارة الضرائب فإنه يقع عليهم دفع الضريبة التي يعتبرونها دائما مرتفعة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى إذا تكررت الإعفاءات فإن بعض الممولين سوف يجلون التصريح بمداخلهم في انتظار إعفاء جديد في تاريخ لاحق.

إن هذه المناهج ورغم نجاعتها في تقدير حجم التهرب إلا أنها تهمل في تقديراتها جوانب قد تكون مهمة.

## المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي

يشكل التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية والاقتصادية نظرا لآثاره السلبية المتعددة والتي يمكن تصنيفها إلى:

### 1. الآثار الاقتصادية

يتضح أن التهرب الضريبي يمكن اعتباره حاجزا دون تحقيق أحد الأهداف القاعدية أو الأساسية للضريبة المتمثلة في تغذية الخزينة بإيرادات كافية لتغطية النفقات كما هو متفق عليه عند أغلب الاقتصاديين والمشرعين للضريبة، لأن الضريبة تعتبر متغيرا اقتصاديا هاما لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني وذلك في عدة جوانب.

يعمل التهرب الضريبي على الإخلال بقواعد المنافسة حيث أن الضريبة المرتفعة التي يتم إسقاطها على النشاطات الصناعية والتجارية يمكن أن تعطي امتيازاً معتبرا للمؤسسة

التي تغش بالمقارنة مع تلك التي لا تغش مما يفشل روح المنافسة، حيث هناك من المؤسسات من تلجأ إلى التسيير المحكم والزيادة في الإنتاج لرفع أرباحها وهناك من تلجأ إلى التهرب الضريبي للحصول على وسائل تمويل وبذلك تبيع منتجاتها بأسعار منخفضة مقارنة مع الأسعار التي تطبقها المؤسسات الأخرى.

أما بالنسبة للاستثمار فإن التهرب الضريبي من آثاره يعمل على التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي لأن نقص إيرادات الدولة لا يسمح بتكوين ادخار عام، لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية، كما تساهم ظاهرة التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي الخفي والذي يحدث عدة مشاكل تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني.<sup>1</sup>

## 2. الآثار المالية

تتمثل موارد الدولة في حصيلة الجباية العادية والجباية البترولية، حيث أن أي تقلب في هذه الحصيلة يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة بحيث يفوت عليها جزء هاماً من الموارد المالية التي تكون الدولة في أمس الحاجة إليها، لذلك تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية اتجاه مواطنيها وتعطيل سيرورة المشاريع الاقتصادية والاجتماعية، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي الذي يؤدي إلى ظهور موجات التضخم نتيجة عدم وجود مقابل للكتلة النقدية المصدرة وانخفاض القدرة الشرائية للمواطنين، كما أن اللجوء إلى الإقتراض من الخارج يرافقه في أغلب الأحيان شروط وقيود تقف دون تحقيق الأهداف المراد بلوغها، إضافة إلى هذا فإن التهرب الضريبي يؤدي بالدولة إلى انتهاج سياسة التقشف بتقليص الانفاق العام وذلك بتأجيل إنجاز بعض المشاريع وتقليص الإعانات الموجهة لدعم وترقية الحياة الاقتصادية.

## 3. الآثار الاجتماعية

إن ظاهرة التهرب الضريبي ذات آثار بالغة الأهمية في الميدان الاجتماعي، لأنها مصدر الشعور بالظلم بالنسبة للمكلفين النزهاء، ذلك عن طريق الإخلال بمبدأ الضريبة

<sup>1</sup> بوقروج رشيدة، مرجع سابق، ص: 18.

وقاعدة العدالة والمساواة بين المكلفين غير المتهربين والمتهربين، ويؤدي أيضا إلى  
اضعاف روح التضامن الاجتماعي حيث أن السلطة العمومية تدرك مستوى الخسارة  
الضريبية التي ينتجها التهرب الضريبي لذلك تقوم بالرفع من معدلات الضرائب مما يؤدي  
إلى زيادة العبء الضريبي على المكلف النزيه.

## خاتمة الفصل

تعتبر الضريبة إحدى أهم الموارد الرئيسية لتمويل الخزينة العمومية وتحقيق الاستقلال الاقتصادي، هذا ما قادنا إلى محاولة تحليل وتشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وكذا الإلمام بمختلف جوانبها.

من خلال ما عرضناه اتضح لنا أنه من الصعب تقديم تعريف دقيق لظاهرة التهرب الضريبي من الناحية النظرية وهذا راجع إلى اختلاف وجهات النظر التي انطلق منها كل باحث نظرا للأسباب المختلفة التي تترجمها تصرفات الممولين باللجوء إلى طرق وأساليب متنوعة ومتجددة تتلاءم وتتناسب مع التطورات الهائلة في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، مما زاد من شدة وحدة هذه الظاهرة حتى أصبح من الصعب جدا التحكم فيها.

غير أنه مهما كانت الوسيلة المعتمدة فإن النتيجة واحدة وتتمثل في الآثار السلبية على جميع المستويات الاقتصادية، المالية والاجتماعية، هذا ما يفرض على الدولة ضرورة الحد من هذه الآثار من خلال كشفها ومعالجتها، ولكي تقوم بذلك بكفاءة من الضروري على الأقل أن تكون لها صورة عن الحجم والمستوى الذي تبلغه معتمدة في ذلك على بعض الطرق والمناهج القياسية كمنهجي الاقتصاد السري وعدم الالتزام الضريبي، لكن بعد دراسة هذين المنهجين اتضح لنا انعدام وجود منهج متكامل يمكن الاعتماد عليه لقياس حجم التهرب الضريبي من جميع النواحي، ولكن هذا لا يمنع من اتخاذ بعض الإجراءات العلاجية التحسيسية من أجل تصحيح الأسباب المؤدية إلى هذه الظاهرة أو الردعية بتحويل مهام ذلك إلى الأجهزة المختصة كجهاز الرقابة الجبائية.



**الفصل الثاني:**

**الرقابة الجبائية واكتشاف**

**التهرب الضريبي**

### مقدمة الفصل

إن التهرب الضريبي هو داء الأنظمة الجبائية في العالم، تشتد خطورته في البلدان التي تعتمد على الجباية في تمويل خزينها العامة لذلك يسعى القانون الجبائي لمحاربة هذا الداء باستعمال عدد من الوسائل منها وسيلة الرقابة الجبائية.

النظام الجبائي هو نظام تصريحي أي أنه يمنح الحرية النسبية للمكلف بالضريبة في التصريح بمدخله من تلقاء نفسه وتقام الأسس الضريبية على أساس هذه التصريحات، غير أنه غالباً ما تكون هذه التصريحات غير صحيحة ومزيفة بسبب الأخطاء التي يرتكبها المكلف عند إعدادها، سواء كانت هذه الأخطاء عن حسن نية أو سونها.

للكشف عن هذه الأخطاء تستعمل الرقابة الجبائية مجموعة من الأدوات نص عليها القانون الجبائي، ولتفسير ذلك أكثر قمنا بتقسيم هذا الفصل كما يأتي:

**المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية.**

**المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية.**

**المبحث الثالث: أدوات الرقابة الجبائية.**

**المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية**

إن الرقابة الجبائية هي الوسيلة الأكثر فعالية في أغلب الأحيان لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تعمل على كشف وسائل التدليس والأخطاء التي يقدمها الخاضعين للضريبة، ومراجعة تصريحاتهم واحترامهم للالتزامات المفروضة عليهم من أجل ردع كل من يتخذ التهرب وسيلة للثراء.

**المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية**

من أجل إعطاء تعريف للرقابة الجبائية، يجب أولاً تحديد مفهوم الرقابة بصورة عامة ومن ثمة تعريف الرقابة الجبائية بشكل خاص.

عرف فايول الرقابة بأنها: "التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"<sup>1</sup>. أما الرقابة الجبائية فهي:

**التعريف الأول**

"إن الرقابة الجبائية هي مفهوم قانوني ويمكن تعريفها على أساس أنها السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة"<sup>2</sup>، من أجل اكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا فحص المحاسبة مهما كانت الدعامة المستعملة لحفظ الوثائق.

**التعريف الثاني**

"هي فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية. على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للإستعلام، الإستفسار والاستيضاح عن كل ما هو مدوّن بالتصريحات والوثائق المرفقة بها، ولا يكفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصّل عليها من مصادر أخرى

<sup>1</sup> حمدي سليمان سحيّمات القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 2010، ص: 13.

<sup>2</sup> المادة 18، الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2015، ص: 10.

وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول<sup>1</sup>.

من التعريفين السابقين يمكن تعريف الرقابة الجبائية بأنها مختلف عمليات التحقيق التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتحقق من صحة الأوعية الضريبية المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة، من أجل ضمان احترام القوانين الجبائية وتحقيق العدالة والمساواة في توزيع العبء الضريبي على مختلف المكلفين.

### المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

تتضمن عملية الرقابة الجبائية أشكال وطرق عديدة تختلف حسب أهميتها، حيث أنها تهدف إلى التأكد من مصداقية تصريحات المكلفين بالضريبة، لذلك فالإدارة الجبائية تقوم بتنويع نشاطها باستعمال نوعين من الرقابة الجبائية وهي:

#### 1. الرقابة الداخلية

ويقصد بها الرقابة التي تتم من طرف الإدارة الجبائية في المكتب، بناء على الوثائق التي في حوزتهم، ومفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من الرقابة دورياً، يمكن أن تكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق.

#### 1.1. الرقابة الشكلية

هي أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين لأنها تخص مجمل التدخلات المرتبطة بتصحيح الأخطاء المادية والملاحظة في التصريحات من طرف المراقبين الجبائين، كما تهتم بمراقبة هوية وعنوان المكلف بالضريبة والعناصر المحددة للوعاء الضريبي.

#### 2.1. الرقابة على الوثائق

هي أشمل من الرقابة الشكلية لأنها تتطلب إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية، حيث أن مراقبة الوثائق يجب أن تكون شاملة وتتم على أساس مضمون ومحتوى التصريحات المقدمة، ومنه فمراقبة الوثائق هي مجموع الأعمال المنجزة والتي من خلالها

<sup>1</sup>د. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1971، ص: 46.

تقوم المصالح المعنية باتباع فحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتمادا على المعلومات المشكلة للملف الجبائي وبصفة خاصة تلك التي تمثل زيادة في رقم الأعمال.

فالرقابة على الوثائق تقوم بمقارنة كل محتويات التصريح بالوثائق الملحقة به ومجموع المعلومات والوثائق التي بحوزة المصلحة التي تكون قد تحصلت عليها من الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلف بالضريبة باستعمال سلطتها المتمثلة في حق الإطلاع. ومن أمثلة ذلك يمكن ذكر ما يلي:<sup>1</sup>

- النشاطات الطبية وشبه الطبية حيث تتعامل إدارة الضرائب بالتنسيق مع مصلحة الضمان الإجتماعي التي تقدم لها سنويا كشوفات فردية تبين فيها عدد الفحوص التي تم إجرائها من طرف كل طبيب مع توضيح المبالغ الإجمالية للأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج.
- أما بالنسبة للمحامين، فيكون التنسيق مع المحكمة التي تقوم بتقديم كشوفات القضايا التي يترافع عنها كل محام.

## 2. الرقابة الخارجية

يقصد بها الرقابة التي تتم خارج مكاتب الإدارة الجبائية، تتم على مستوى المديرية الفرعية وتتمثل في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين من خلال معاينة ميدانية لأجل التأكد من صحة ونزاهة المعلومات الموجودة في التصريحات المقدمة إلى الإدارة الجبائية، تعتبر هذه الرقابة الطريقة الأكثر فعالية من حيث النتائج التي يمكن الوصول إليها، وتكتسي شكلين هما:

### 1.2. مراقبة المحاسبة

نصت المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية، على أنها مجمل العمليات التي تتمثل في إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها. يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة. يجب أن يتم التحقيق

<sup>1</sup> علالي محمدعلي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدراسات العليا المتخصصة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2008، ص: 37.

في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بوجهه كتابيا.<sup>1</sup>

## 2.2. المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية

نصت عليها المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية وهي مجمل عمليات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل. وفي هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، حيث يمكن لمسير مؤسسة فردية أن يخضع إلى<sup>2</sup>:

- مراقبة المحاسبة فيما يخص نشاطه المهني؛
- ومراقبة معمقة بصفته شخص طبيعي.

### المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية ومبادئها

إن الرقابة الجبائية هي عنصر مهم لنظام المتابعة واحترام الواجبات الجبائية، لذلك ينبغي على أعوان الإدارة الجبائية معرفة دور كل مكونات هذا النظام وكيفية ترابطها، كما عليهم معرفة المبادئ التي تقوم بتفعيل الضوابط الجبائية في الميدان.

#### 1. أهداف الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية العنصر الأكثر أهمية لنظام المتابعة واحترام الواجبات الجبائية، إلا أنه ينبغي على أعوان الإدارة الجبائية التعرف على الدور الذي تلعبه كل واحدة من مكونات النظام الضريبي، من أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة والتمثلة في:

##### 1.1. الأهداف القانونية

تتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف تصرفات المكلفين للقوانين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة، لمعاقبة المكلفين بالضريبة على أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية<sup>3</sup>

<sup>1</sup> المادة 20، الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص: 11.

<sup>2</sup> المادة 21، الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص: 14.

<sup>3</sup> محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص 166.

### 2.1. الأهداف المالية والاقتصادية

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، هذا من أجل ضمان دخول إيرادات أكبر للخرينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام، مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع<sup>1</sup>.

### 3.1. الأهداف الاجتماعية

تتمثل الأهداف الاجتماعية في منع ومحاربة انحرافات المكلف بمختلف صورها كالسرقة والإهمال أو التقصير في أداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع من جهة، وتحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة من جهة أخرى، بواسطة إرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

### 4.1. الأهداف الإدارية

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء، تتمثل هذه الأهداف في مساعدة الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة على اتخاذ الإجراءات التصحيحية، تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء وأخيرا مساعدة الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

## 2. مبادئ الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية مبادئ مهمة تهدف إلى تفعيل الضوابط الجبائية في الميدان، ذلك من خلال السعي وراء تغيير الجباية وتوعية المواطن، ومن أجل تحقيق ذلك لابد من إرساء نظام جبائي يتميز بالعدالة والبساطة، زيادة على ذلك يجب على التشريعات أن تتسم بالبساطة وعدم الغموض والتعقيد، وإلا تكون محل شك من طرف المكلف الذي ما إن يبدأ في استيعاب مبادئ القانون حتى تكون محل تغيير جديد، لذلك يمكن تصنيف مبادئ الرقابة الجبائية كما يأتي:

<sup>1</sup>بوقروج رشيدة، مرجع سابق، ص: 32.

## 1.2. إقامة نظام جبائي محكم

يهدف هذا المبدأ إلى تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق صياغة التشريعات الجبائية صياغة بسيطة، مستقرة ومرنة، أيضا لتحقيق أهداف الإصلاحات الاقتصادية كالإستقرار المالي ودعم التنمية، لذلك لا بد من:

### 1.1.2. بساطة النظام الجبائي

حتى تعتمد الدولة سياسة اقتصادية ومالية واضحة، لا بد من إعادة دراسة التشريعات الضريبية بوجه عام، بالمقارنة مع التشريعات الأجنبية والسعي لوضعها في نظام ضريبي منسجم ومتراطخ خال من التعقيد والإبهام، لا يتضمن ثغرات التي تترك مجالا للتهرب.<sup>1</sup>

### 2.1.2. عدالة النظام الجبائي

إن المشرع الجبائي يسعى دائما إلى تحقيق العدالة الجبائية لأنه لا وجود لواجب ضريبي دون جباية عادلة، فيرى البعض أن ضمان العدالة الجبائية يتم عن طريق دفع المكلفين المتشابهين في الإمكانيات نفس مقدار الضريبة، فغياب العدالة أمام الضريبة المفروضة يؤدي إلى الشعور بالظلم لدى المكلف والتي تقلل من حسه المدني اتجاه الواجب الجبائي فيكون بذلك التهرب الضريبي، العدالة إذن تعني وجود نظام جبائي يعمل على جعل كل مكلف بالضريبة يدفع حسب مقدرته وحسب إيراداته أي<sup>2</sup>:

- الدخل المساوي يقابله ضرائب متساوية على الدخل؛
- النفقات المتساوية يقابلها ضرائب متساوية على النفقات؛
- تطبيق التصاعد على الفئات ذات الدخل المرتفعة.

## 2.2. إرساء الحس الضريبي لدى المكلف بالضريبة

يجب على الإدارة تقديم يد المساعدة للمواطنين والمؤسسات في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة ومن واجبها أن تضع في تصرفهم إرشادات إعلامية وكتيبات لشرح بعض الإجراءات الخاصة بالضريبة، وعليه فإن توجيه المكلف بالضريبة تأتي كمرحلة ابتدائية منذ بداية تعامله مع الإدارة الجبائية لأن تصرفه لا يخضع لأي حساب علمي وإنما يخضع

<sup>1</sup>بولوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2004، ص: 62.

<sup>2</sup>بوقروج رشيدة، مرجع سابق، ص: 29.



إلى دوافع نفسية، لذلك وجب إعلام جميع المكلفين بالضريبة بكل تغييرات ومستجدات التشريع الجبائي وعن كل الإجراءات الجبائية كمواقيت التصريح والدفع، وكيفية ملء الوثائق وأساليب الطعن وطرق المنازعات زيادة على الوثائق اللازمة لإجراء التحقيق.

### 1.2.2. إعلام المكلف بالضريبة

إن الإدارة الجبائية ملزمة باتباع سياسة رشيدة تعمل على إحداث نوع من الدراسة والمعرفة لدى المكلف بالضريبة ويتم ذلك من خلال تجنيد مختلف الوسائل العصرية من أجل الإحتكاك بالمكلف مباشرة مثل الوسائل المرئية التي يتم فيها برمجة موائد مستديرة وخصص تخصص المجال، من جهة، ومن جهة أخرى تنظيم ندوات إعلامية وأبواب مفتوحة على الجباية والتي فيها تفسير وشرح الغموض الذي يميز بعض النصوص القانونية.

### 2.2.2. تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف

إن التعديلات والتغييرات في الهيكل الإداري تبقى ناقصة الفعالية إذا كان الجو الذي يسود العلاقة بين الإدارة والمكلف بالضريبة مشحونا، لذلك وجب أن تقوم العلاقة على مبدأ العلاقات الإنسانية، بعيدا عن العداوة والحساسيات، وموجهة نحو إضفاء روح التعاون والتضامن بين المكلف والإدارة سعيا لإرساء القيم المثلى، مع عدالة اجتماعية في إطار ديمقراطي حديث يتماشى مع طموحات الشعوب.

### 3.2. ترقية الإدارة الجبائية

إن تبعية التهرب الضريبي لا تقع على المشرع المالي والمكلف وحدهما، وإنما تقع كذلك على الإدارة الجبائية، من ثمة يستدعي اتخاذ إجراءات لمكافحة هذه ظاهرة وذلك بالعمل على إصلاح أو تغطية النقائص التي تعاني منها الإدارة جبائية ويتطلب نجاحها توفير إمكانيات ومقومات بشرية ومادية.

### 1.3.2. الإمكانيات البشرية

إن " توفر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة، التي يحققها ارتفاع مستوى تأهيلها وتدريبها " <sup>1</sup> يعد عامل أساسي لقيام الإدارة الجبائية بدورها على أتم وجه. الشيء الذي يعبر على مدى ارتباط الإدارة بكفاءة الإمكانيات البشرية، فالتطور الاقتصادي، ينجر

<sup>1</sup>د.يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، محمد عمر أبو دوح، مرجع سابق، ص: 160.

عنه زيادة المكلفين بالضريبة والملفات المعروضة للدراسة. فبات من الضروري تدعيم الجهاز الإداري بالإمكانات البشرية التي تعد الركيزة الأساسية لدفع الإدارة الجبائية إلى إنجاز مهامها على أكمل وجه، وهذه الإمكانيات تبقى محدودة كميا إذا كان النقص في الجانب العددي للأعوان الإداريين، ونوعيا إذا كان النقص في الكفاءة والتأهيل المهني.

### 2.3.2. الإمكانيات المادية

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

### المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

من أجل أن تحمي تصرفات أعوان الرقابة من خلال تأدية واجباتهم تحتاج الرقابة الجبائية إلى مجموعة من الوسائل القانونية، لذلك منح المشرع الجزائري عدة حقوق وصلاحيات للإدارة أثناء أدائها لمهمتها الرقابية تقابلها التزامات وحقوق أيضا للمكلف.

### المطلب الأول: مميزات الأشخاص المؤهلون لعملية الرقابة الجبائية

بمقتضى المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل كما جاء أيضا في المادة 21-2 من نفس القانون أنه لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل. كما أن المادة 19 من نفس القانون تنص على أنه " يراقب المفتش التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، كما يمكن له أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة، كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعاءهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية".<sup>2</sup> كما يجب أن يكون المحقق حاملا لبطاقة الانتساب التي تسلم له من المديرية العامة للضرائب.

<sup>1</sup>تواتي كريمة، دشاروي وردية، مرجع سابق، ص: 38.  
<sup>2</sup>المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص: 10.

### المطلب الثاني: صلاحيات الإدارة الجبائية

تحتاج الإدارة الجبائية إلى مجموعة من الصلاحيات لأجل تفعيل مهامها والقيام بدورها الرقابي بشكل فعال، لذا منحها المشرع عدة صلاحيات:

#### 1. حق الإطلاع

في إطار البحث عن المعلومة الجبائية، كلف المشرع الجبائي السلطات الجبائية بجمع كل المعلومات الضرورية لعمليات التحقيق والرقابة لدى الإدارات، الهيئات، المؤسسات العمومية والمؤسسات الخاصة، والتي تُفرض عليها عقوبات في حال رفض الإطلاع عليها، يتضح هذا من خلال المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية: "يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات"<sup>1</sup>، ومنه يمكن لهؤلاء الأعوان أن يمارسوا هذا الحق على كل المؤسسات التي يمكن أن تفيدهم وتساعدهم على استقاء المعلومات اللازمة للسير المحكم لمهمتهم، ومن بين هذه المؤسسات:

#### 1.1. حق الإطلاع لدى الإدارات العمومية والمؤسسات الخاصة

بمقتضى المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها.<sup>2</sup>

#### 2.1. حق الإطلاع لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين

بمقتضى المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يجب على المؤسسات أو الشركات والقائمين بأعمال الصرف والمصرفيين وأصحاب العمولات، وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، أن يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الجبائية، بفتح وإقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حسابات التسبيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر. كما يمس هذا الإلزام خصوصا البنوك

<sup>1</sup>المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص: 23.

<sup>2</sup>المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص: 23.

وشركة البورصة والدواوين العمومية والخزائن الولائية ومركز الصكوك البريدية والصندوق الوطني للتوفير وصناديق القرض التعاوني وصناديق الإيداع والكفالات.<sup>1</sup>

### 3.1. حق الإطلاع لدى الغير

يتعين على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية، باسمها، أو نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها، أن تتقيد، قصد ممارسة أعوان إدارة التسجيل لحق الإطلاع.<sup>2</sup> لذا فرض المشرع عدة جزاءات وعقوبات على كل من يعترض الأعوان المراقبين في ممارسة حقهم في الإطلاع بتطبيق عقوبة مزدوجة والمتمثلة في:

- تطبيق غرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5.000 إلى 50.000 دج على كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها أو إتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها.
- تطبيق تلجئة قدرها 100 دج كحد أدنى، عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض، وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل عون مؤهل على أحد دفاتر المعني، تثبت أن إدارة الضرائب قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق.

ومنه يتبين أن الهدف من حق الإطلاع هو السماح لأعوان الرقابة الجبائية بإثراء المادة المتوفرة لديهم والمتعلقة بالإثباتات التي تمنح مصداقية وشرعية أكبر لحكمهم النهائي اتجاه المكلف المعني بالرقابة.

### 2. حق الرقابة

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين، فهو يمثل مجموع العمليات المنجزة من قبل الأعوان المراقبين لمراقبة تلك التصريحات المقدمة بعناصر ومعطيات خارجية بغية التحقق من صحتها ونزاهتها. وتأخذ هذه الرقابة وسيلتين هما: المراقبة المحاسبية والمراقبة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية.

<sup>1</sup>المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص: 24.

<sup>2</sup>المادة 58 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص: 26.

ويخضع حق الرقابة لقواعد صارمة ومنظمة معروفة من قبل الأعوان المحققين وكذا المكلفين لأنها تشكل ضمانات بالنسبة لهم وعدم احترام هذه القواعد يؤدي إلى إلغاء هذه الرقابة وكذا التقويمات الضريبية الموافقة لها<sup>1</sup>.

### 3. حق التقادم

بمقتضى المادة 105 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم، وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب<sup>2</sup>. كما حدد قانون الإجراءات الجبائية الأجل التي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية بأربع (04) سنوات<sup>3</sup>.

### 4. حق المعاينة

بمقتضى المادتين 34 و35 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه في حالة وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية، ومن أجل ممارسة حقها في الرقابة، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص للأعوان القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة<sup>4</sup>.

كما أنه لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض يفوضه هذا الأخير، ويجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، مؤسساً وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة، بحيث تبرر بها المعاينة، وتبين على وجه الخصوص، ما يأتي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة؛

- عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها؛

<sup>1</sup>Emmanuel DISLE, Jacques. SARAF, droit fiscal, édition DUNOD, Paris, 2002, P : 604

<sup>2</sup>المادة 105 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص: 40.

<sup>3</sup>المادة 106، الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص: 40

<sup>4</sup>المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص: 17.

- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية؛
- أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.

تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية، تحت سلطة القاضي ورقابته<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: واجبات المكلفين بالضريبة وحقوقهم

يخضع المكلف بالضريبة للالتزامات جبائية عدة، والتي يجب أن يكون على علم والتزام بها، ونظرا لما تتمتع به الإدارة الجبائية من حقوق تخول لها القيام بمهمة التحقيق فإن المشرع الجبائي منح للمكلف ضمانات تحميه من تعسف هذه الأخيرة عند استخدامها لتلك الحقوق، وهذا بهدف خلق نوع من التوازن مع تلك الالتزامات المفروضة عليه.

#### 1. التزامات المكلف بالضريبة

يخضع المكلف بالضريبة إلى مجموعة من الواجبات التي تسمح للمحققين التأكد من مصداقية المعلومات والتصريحات، تتمثل هذه الواجبات في:

##### 1.1. التزامات ذات طابع محاسبي

لقد أوجب القانون التجاري على المكلفين بالضريبة احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها حسب النظام المحاسبي المالي والمحددة في القانون التجاري، تتمثل في:

##### 1.1.1. مسك الدفاتر المحاسبية

أزم القانون التجاري بقبض الدفاتر المحاسبية مع المحافظة عليها لمدة 10 سنوات، ومن هنا أي إخلال بإحدى الشروط المحددة في القانون التجاري يؤدي إلى رفض المحاسبة، بالإضافة إلى احترام المبادئ المحاسبية والتفديد بها، تتمثل هذه الدفاتر في دفتر اليومية المذكور في المادة 09 من القانون التجاري، ودفتر الجرد الذي نصت عليه المادة 10 من نفس القانون.

<sup>1</sup>المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص:17.

### 2.1.1. حفظ دفاتر المحاسبة وسندات المراسلة

طبقا لنص المادة 12 من القانون التجاري فإنه يجب الإحتفاظ بالدفاتر المحاسبية وسندات المراسلة والصور المطابقة للرسائل لمدة 10 سنوات.

### 2.1. التزامات ذات طابع جبائي

إن مجمل الالتزامات الجبائية التي شرعتها القوانين تهدف إلى تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، وتتجلى هذه الالتزامات في:

#### 1.2.1. تقديم التصريحات

من أجل تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف، يلزم المشرع المكلفين بالضريبة بملء عدد من التصريحات والمتمثلة في:

• **التصريح بالوجود:** تنص المادة 51 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على أنه يجب على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يكتتب خلال ثلاثين (30) يوما من بدأ عملياته، لدى مفتشية الرسوم على رقم الأعمال التي يتبع لها، تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة، يذكر فيه على وجه الخصوص<sup>1</sup>:

- اسمه ولقبه وعنوانه، وإذا تعلق الأمر بشركة يذكر عنوانها؛
- رقم التعريف الإحصائي للمؤسسة؛
- طبيعة العمليات التي تجعله خاضعا للرسم على القيمة المضافة؛
- موقع المؤسسة أو المؤسسات التي يستغلها؛
- موقع المؤسسة أو مؤسسات المصنع، وكذلك اسمه وعنوانه؛
- موقع محل أو محلات البيع التي يملكها؛
- طبيعة السلع أو المواد أو الأشياء التي ينتجها أو يتاجر فيها؛
- عنوان ومقر الشركات.

<sup>1</sup>المادة 51 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2015، ص: 420.

كما يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها، تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه الإدارة.<sup>1</sup>

• **التصريح السنوي:** فرض المشرع الجزائي على الشخص المكلف بالضريبة أن يكتب سنويا إلى مفتشية الضرائب التابعة لها تصريحات بمداخيله التي حققها خلال السنة وذلك قبل 01 أفريل من كل سنة دون نقائص.

• **التصريح الشهري أو الثلاثي أو الفصلي بالضرائب والرسوم:** يجب على كل شخص خاضع للضريبة أن يقدم تصريحا قبل عشرين يوم من كل شهر لمصلحة الضرائب بمكان وجود نشاطه مع كشف كل تفاصيل العمليات المحققة خلال الشهر أو الثلاثي السابق مثلاً.

• **التصريح بالتوقف:** تنص المادة 57 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على أنه يجب على كل شخص، أو شركة خاضعة للرسم على القيمة المضافة، التي تنقطع عن ممارسة مهنتها أو تتنازل عن صناعتها أو تجارتها، وكذلك التي تصير مالكة، أن تقدم خلال الأيام العشرة التي تلي هذا التوقف أو التنازل أو الحيازة، التصريح إلى مكتب التفتيش المسؤول.<sup>2</sup>

### 2.2.1. وضع رقم التعريف الإحصائي

قصد دعم إجراءات محاربة الغش والتهرب الضريبي، نص قانون المالية على مجموعة من التدابير التي ترمي إلى جعل هذه الإجراءات أكثر انسجاماً منها وضع رقم التعريف الإحصائي، حيث تم استبدال العبارتان رقم التعريف الجبائي ورقم بطاقة التعريف الجبائي بعبارة رقم التعريف الإحصائي، وهو إجراء إجباري بالنسبة للمكلفين بالضريبة، لذا

<sup>1</sup>المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2015، ص: 91.

<sup>2</sup>المادة 57 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص: 421.



وجب على كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المزاولين لنشاط صناعي أو تجاري، أن يشيروا إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم.

## 2. حقوق المكلفين بالضريبة

إن الصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق و ضمانات أعطاهها المشرع الجبائي إلى المكلفين الخاضعين لهاته الرقابة والتي هي كالآتي:

### 1.1.2. الضمانات المتعلقة بسير التحقيق

يتمتع المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتحقيق، حيث يجب على الأعوان المحققين احترامها، والإخلال بها يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق.

#### 1.1.2. حق الإعلام المسبق

إن أعوان الإدارة الجبائية لا يمكنهم الشروع في إجراء أي مراقبة جبائية دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار لتحضير محاسبته في حالة مراقبة المحاسبة<sup>1</sup>. وأجل 15 يوماً في حال المراقبة المعمقة كحد أدنى<sup>2</sup>.

#### 2.1.2. حق الاستعانة بمستشار

بمقتضى المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية يجب، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن يشير الإشعار بإعادة التقويم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الإستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة<sup>3</sup>.

#### 3.1.2. حق تحديد مدة الرقابة

بمقتضى المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية فإن مدة التحقيق الجبائي محددة قانوناً حيث أنه:

<sup>1</sup>المادة 20، الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص: 11.  
<sup>2</sup>المادة 21، الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص: 14.  
<sup>3</sup>المادة 20، الفقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص: 12.

- في حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لا يمكن أن تتجاوز هذه المدة سنة واحدة ابتداء من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق؛
- أما في مجال التحقيق المحاسبي فإنه لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان أكثر من أربعة أشهر فيما يخص:
  - مؤسسة تأدية الخدمات :

- 4 أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتعدى 1.000.000 دج لكل سنة مالية.
- 6 أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتعدى 5.000.000 دج لكل سنة مالية.
- مؤسسات أخرى:

- 4 أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتعدى 2.000.000 دج لكل سنة مالية.
- 6 أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتعدى 10.000.000 دج لكل سنة مالية.

في كل الحالات الأخرى مدة التحقيق لا تتعدى السنة إلا في حالات :

- استعمال طرق تدليسية مثبتة قانونياً، أو تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة أو عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح والتبرير؛
- فحص ملاحظات وطلبات المكلف بعد انتهاء التحقيق.

يتم تحديد مدة التحقيق ابتداء من تاريخ التدخل الأول للمراقبين الوارد على الإشعار بالتحقيق.<sup>1</sup>

#### 4.1.2. حق عدم تجديد الرقابة

بمقتضى المادة 21-6 من قانون الإجراءات الجبائية، لا يجوز للإدارة الجبائية، عند الانتهاء من إجراء الرقابة، بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>المادة 20، الفقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص: 11.

<sup>2</sup>المادة 21، الفقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص: 15.

### 5.1.2. حق السر المهني

بمقتضى المواد من 65 إلى 69 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على الالتزام بالسر المهني، حيث تنص المادة 65 منه "يلزم بالسر المهني، بمقتضى المادة 301 من قانون العقوبات، ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به"<sup>1</sup>.

### 2.2. الضمانات المتعلقة بإجراءات التقويم

إضافة إلى الضمانات المتعلقة بسير التحقيق، فإن المكلف بالضريبة يستفيد من ضمانات أخرى متعلقة بالتقويمات مثل:

#### 1.2.2. حق الإشعار بالتقويم

يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهائها من عملية التحقيق، سواء كان هذا التحقيق محاسبي، أو في مجمل الوضعية الجبائية إبلاغ المكلف بالنتائج، وذلك حتى في غياب التقويمات، وهذا بإرسال إشعار بالتقويم عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام، ويجب أن يكون مفصلا ومعللا بصفة كافية تسمح للمكلف بإبداء ملاحظاته، ذلك في أجل 40 يوما وقبل انقضاء أجل الرد على المحقق أن يعطي كل الشروحات الشفهية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون الإشعار.

#### 2.2.2. حق الطعن

لم يهمل المشرع هذا الجانب الذي يعد حقا من حقوق المكلف بالضريبة، لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الضريبية والمكلف حول نتائج التحقيق، لذا منح المشرع لهذا الأخير إمكانية الطعن وتلك النتائج يطلب من خلاله التخفيض الجزئي أو الكلي أو التعديل أو إعادة الحساب للنسب المطبقة وذلك بتقديم شكايات لدى الجهات المعنية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص: 27.

<sup>2</sup> نوي نجاه، مرجع سابق، ص: 58.

**المبحث الثالث: أدوات الرقابة الجبائية**

من أجل أن تتم عملية الرقابة الجبائية بأحسن صورة وتحقق النتائج المرجوة منها، لا بد أن نبين الأدوات التي يجب استعمالها لسلامة المراقب وصحة النتائج، تتلخص هاته الأدوات فيما يأتي:

**المطلب الأول: التحقيق المحاسبي**

تتم عملية التحقيق المحاسبي على التصريحات الجبائية حيث تمنح حرية تامة للمكلف من أجل اكتتاب تصريحاته بالمداخل والضرائب والرسوم المفروضة عليه. يعرف التحقيق المحاسبي في قانون الإجراءات الجبائية: " يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة"<sup>1</sup>.

ومنه تهدف هذه الرقابة إلى التأكد من:

- صحة الإقرارات الضريبية المقدمة؛
- صدق المحاسبة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية.

**1. التحضير للتحقيق المحاسبي**

يقوم المراقب الجبائي بإجراءات عديدة في عملية التحقيق المحاسبي، تتجسد هذه الإجراءات فيما يأتي:

**1.1. سحب الملف الجبائي للمكلف من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف**

يعتبر كأول مصدر بالنسبة للمحقق نظرا لما يحتويه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة، إذ يحمل كل الإتصالات الموجهة إليه، وكل تصريحاته، إضافة إلى ذلك فإن الملف الجبائي تختلف بياناته بحسب طبيعة المكلف بالضريبة فبالنسبة للشخص الطبيعي يضم الحالة الشخصية، طبيعة النشاط، الوضعية العائلية، مقر السكن ومنبع العائدات والتصريحات، أما بالنسبة للشركة فيحتوي على طبيعة نشاطها، رأسمالها الإجتماعي، عنوان مقرها الرئيسي، وحداتها واسم المسير وحصته في رأس المال.

<sup>1</sup>المادة 20، الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص: 11.

**2.1. إشعار المكلف بالضريبة**

لا يمكن إجراء أي تحقيق دون إشعار المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق بواسطة رسالة مضمونة وموصى عليها أو تسليمه له شخصياً مع إشعار بالإستلام، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار. يجب أن يبين هذا الأخير اسم المكلف بالضريبة أو المؤسسة التي تكون محل التحقيق كما يجب أن يتضمن التاريخ والساعات والمدة التي يحقق فيها والحقوق والضرائب والرسوم وكذا السنوات المعنية بعملية التحقيق.

**3.1. الرقابة المفاجئة**

يمنح القانون في إطار هذه التحقيقات حق ممارسة التدخلات المفاجئة، من أجل إجراء معاينات مادية، من خلال هذه الرقابة المفجئة يجمع المحقق أكبر قدر من المعلومات حول طبيعة نشاط المكلف ومقارنته بما هو مصرح به وفي الأخير يتم تحرير محضر معاينة يسجل فيه المعلومات التي أسفرت عنها عملية الجرد المادي، ويطلب من المكلف التوقيع عليه، فإن رفض التوقيع، يتم ذكر ذلك في هذا المحضر، تتمثل معاينات الرقابة المفاجئة فيما يأتي:

- معاينة وسائل الإنتاج (الجرد المادي للوسائل غير المنقولة، وكذا الوسائل البشرية)؛
- معاينة مادية للمخزون (الجرد المادي للمخزون الموجود في تاريخ التدخل)؛
- معاينة وجود الوثائق المحاسبية، ولكن ليس من حق المحقق فحص مضمونها؛
- جرد قيم الصندوق؛
- كشف أسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة؛

**4.1. استمارات التحقيق**

إضافة إلى المعلومات المتحصل عليها ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية، يقوم المحقق بملأ جدولان يساهمان في تحديد الشكل الخارجي للمؤسسة قبل استلامها، رأس المال وجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة، يتمثل هذان الجدولان في:<sup>1</sup>

<sup>1</sup>بوفروج رشيدة، مرجع سابق، ص: 44.

**1.4.1. كشف المحاسبة**

تملاً هذه الإستمارة وفق جدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات ماضية , التي سوف تكون محل المراقبة حيث تسمح هذه الاستمارة بتقدير تطوّر رقم الأعمال و الأعباء و كذلك الربح الصافي لكل سنة.

**2.4.1. الحالة المقارنة للميزانيات**

هذه الوثيقة تحتوي على أسطر وأعمدة تسجل عليها مختلف الأصول والخصوم للسنوات الأربع قيد التحقيق، وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول و خصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالاهتلاكات، المؤونات، حركة العقارات، وكذا فوائض القيمة المحققة.

**5.1. البحوث الخارجية المساعدة**

غالباً ما يكون الملف الجبائي للمراقب ناقصاً من بعض المعلومات ولهذا الغرض نص المشرع الجبائي على جملة من الصلاحيات التي تسمح للمراقب أن يبحث ويستكمل نظرتة حول الملف، إذ يقوم بالبحوث الخارجية معتمداً على حق الإطلاع الذي يعتبر أداة مساعدة للمراقب للاتصال بمن له علاقة بالمكلف بالضريبة، يمكن أن تتم على المستويات الآتي ذكرها:<sup>1</sup>

**1.5.1. الممولين:** قد يلجأ المحقق عند الحاجة إلى الممولين لجلب المعلومات التي تخص الشركة قيد التحقيق فيها، حيث يجيز له القانون ذلك، وعلى الممول إفادته بكل الكشوف والحسابات التي قدمها لهذه الشركة.

**2.5.1. الزبائن:** نفس الشيء، فإن زبائن الشركة قد يقدمون للمحقق الكثير من المعلومات كثنم بعض المواد مع الكميات المشتراة من هذه الشركة.

**3.5.1. البنوك:** فإنها ملزمة بتقديم كل المعلومات التي يطلبها العون المحقق والتي تخص كشوفات المؤسسة والأشخاص، والتي تبين حركة الحسابات البنكية للمكلف من أجل التقريب مع الكتابات المحاسبية.

<sup>1</sup> علالي محمد علي، مرجع سابق، ص:46.

**4.5.1. الإدارات العمومية:** التي تقدم للمؤسسة المحقق في محاسبتها أعمالاً وخدمات كمديرية التجارة، مصالح الجمارك، ومنه، فالعون المحقق من خلال هذه المرحلة التحضيرية يحاول جمع أكبر قدر من المعلومات التي بوسعها تسهيل عملية التحقيق.

## 2. سير التحقيق المحاسبي

بعد انقضاء الأجل المحدد للتحضير المتمثلة في 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار<sup>1</sup>، وبوصول أوّل موعد تدخل مباشر بعين المكان يذهب المحققون لمباشرة أعمالهم داخل المؤسسة قيد التحقيق فيها، لأنه قانونياً لا يسمح لهم بأخذ الدفاتر المحاسبية إلى مكاتبهم إلا في حالة إذا ما طلب المكلف ذلك نظراً لعدم توفر الإمكانات اللازمة للقيام بعملية التحقيق داخل المؤسسة وهذا بتقديمه لطلب موقع ومقدم لمدير الإدارة الجبائية، وفي هذه الحالة يقوم المحققون بالتوقيع على تعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية، وإرجاعها بعد عملية فحصها، وتتجسد عملية الرقابة المحاسبية في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة و يكون عبر مرحلتين:

### 1.2. فحص المحاسبة من حيث الشكل

يتمثل فحص المحاسبة من حيث الشكل في المعاينة المادية للوثائق الموضوعة للرقابة، أي التأكد من وجود وصحة الدفاتر القانونية الإجبارية. وبما أن المحاسبة هي ترجمة صادقة لوضعية المؤسسة فإنها لا تكون منتظمة شكلاً إلا إذا كانت تحترم عدة معايير يمكن تلخيصها في النقاط الموالية:<sup>2</sup>

#### 1.1.2. محاسبة منتظمة

تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد والإجراءات المنصوص عليها قانونياً، أي توفر كل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري كدفتر اليومية، دفتر الأستاذ، دفتر الجرد، وكذا احترام مبادئ النظام المحاسبي المالي (SCF) مثل :

<sup>1</sup>المادة 20، الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص: 11.

<sup>2</sup>علالي محمد علي، مرجع سابق، ص: 68.

- يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل ورقابة العمليات المنجزة.
- كل كتابة للمحاسبة ترفق بوثائق إثباتية ممضى عليها من طرف المسؤول.
- يجب مسك الدفاتر بعناية ودون تحريف.
- يجب أن تمسك بالعملة الوطنية "دج" مع احترام مبدأ المحاسبة المزدوجة.

### 2.1.2. محاسبة صادقة

ويقصد بهذا المفهوم أن القيم المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية قد تم تقييمها بطريقة صحيحة. فالعون المراقب يتحقق إذا كانت مجاميع الأرصدة و عملية الترحيل صحيحة، وكذا من صحة المعلومات الملخصة والمكتوبة في الدفتر العام -دفتر اليومية- بالمقارنة مع ميزان الجرد، الدفاتر المساعدة، اليوميات المساعدة كيومية المشتريات، المبيعات، الميزانية العامة.

### 3.1.2. محاسبة مثبتة (مقتعة)

تكون كذلك إذا استطاعت المؤسسة تبرير وإثبات صحة كل العمليات المسجلة في الدفاتر بواسطة تقديم المستندات والوثائق التبريرية.

## 2.2. فحص المحاسبة من حيث المضمون

المقصود بدراسة المحاسبة من حيث المضمون هو قيام المحقق بدراسة المشتريات والمبيعات والتكاليف والمخزونات، باعتبارها أهم العناصر التي يلجأ إليها المكلف من أجل تخفيض الوعاء الضريبي ونلخصها فيما يأتي:<sup>1</sup>

### 1.2.2. رقابة المبيعات

يقوم المراقب بإجراء مراقبة الفواتير بطريقة نظامية أو عن طريق استخدام الأساليب الاحصائية كاللجوء إلى اختبار عينات مسحوبة من المبيعات من أجل اكتشاف المخالفات التي يمكن اعتمادها من طرف المكلفين، ومن أهم هذه المخالفات: السهو العمدي في تسجيل المبيعات النقدية أو الآجلة، تخفيض المبلغ الحقيقي للمبيعات، عدم تسجيل المداخل

<sup>1</sup>كريمة تواتي، وردية دشراوي، مرجع سابق، ص: 52 و 53.



الاستثنائية الناتجة عن مبيعات الفضلات والمهملات، تسجيل مردودات وهمية وتخفيضات وهمية أو مبالغ فيها.

### 2.2.2. رقابة المشتريات

يقوم المحقق بمقارنة الوثائق المبررة لحساب المشتريات والفواتير ووصل الطلبات مع ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية وتعتمد الإدارة الجبائية على مقارنتها بالكشوفات المقابلة والمستوفاة من طرف الموردين التي يحصل عليها المحقق باستعمال حق الإطلاع.

### 3.2.2. رقابة التكاليف

في حالات كثيرة تقوم المؤسسات بتضخيم التكاليف وإدخال التكاليف الخاصة بالمستغل أو المسيرين أو عدم احترام الحدود القانونية المحددة من قبل القانون التجاري وهذا من أجل التقليل من النتائج، لذا يقوم المراقب بمراقبة حسابات الميزانية وكذا جدول حسابات النتائج من أجل اكتشاف الأخطاء وتعديلها.

### 4.2.2. الرقابة على المخزونات

إن رقابة المخزونات تؤدي إلى إظهار حالات غير قانونية ومختلفة، يمكن أن تظهر صور أساسية كاحتواء الجرد على كميات حقيقية مخزونة ولكن مقيمة بأسعار أدنى من قيمتها الفعلية وهو ما يعرف بالتخفيض في القيمة، عدم ظهور الجرد إلا بجزء من المخزونات وهو ما يعرف بالتخفيض في الكمية، يقوم المراقب بالمقارنة بين الكميات والتقييم المصرح به وبين الكميات والتقييم الفعلي للمخزونات عن طريق الجرد المادي.

### 3. نتائج التحقيق المحاسبي

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

<sup>1</sup>بوقروج رشيدة، مرجع سابق، ص: 46.

وقبول المحاسبة من قبل العون المراقب يمكن أن يصنف إلى:

### 1.3. قبول المحاسبة:

تكون المحاسبة مقبولة إذا كانت منتظمة من حيث الشكل، مقنعة وصادقة، ويصنف قبول المحاسبة من قبل العون المراقب إلى قبول صريح أو قبول نسبي.

**1.1.3. قبول صريح:** أي أنه مقتنع لدرجة كبيرة أن المحاسبة منتظمة، مثبة وصادقة، وبالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق، وهذا دون إجراء أية تقويمات عن طريق إشعار بغياب التقويم. وفي هذه الحالة يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائياً، ولا يمكن الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق.<sup>1</sup>

**2.1.3. قبول نسبي:** أي هناك ارتياب، وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي.

والمقصود به أن يكون اتصال بين الخاضع للضريبة والمحقق الجبائي للنقاش وابداء ملاحظات المكلف بالضريبة حول هذه الانحرافات المسجلة، ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم، وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي، مع منح مدة 40 يوم للرد على هذا التقويم.

### 2.3. رفض المحاسبة

في بعض الأحيان قد يخلص المراقب الجبائي إلى رفض المحاسبة نظراً لكثرة الأخطاء الموجودة فيها وهذا من أجل حماية المكلف بالضريبة من تعسف وتمادي العون المحقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة من خلال رفضه للمحاسبة، ويكون هذا في حالات مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام القانون التجاري ولشروط تطبيق النظام

<sup>1</sup> المادة 20، الفقرة 7 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص: 12.

المحاسبي المالي، أو في حالة عدم احتواء المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية، أو عند تضمن المحاسبة لأخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة.

أما في الحالات التي تستحيل فيها عملية الرقابة الجبائية بسبب اعتراض المكلف بالضريبة أو امتناعه عن الإجابة للطلبات الواردة من المحقق بخصوص التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها، فإنه يتم فيها التقييم التلقائي لأسس الضريبة.

### 3.3. إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة

بعد أن يتم رفض المحاسبة من قبل العون المحقق، يلجأ إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة، وتختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع النشاط الممارس من جهة، وطبيعة الأخطاء المرتكبة من طرف المكلف من جهة أخرى، ومن بين هذه الطرق ما يأتي:

#### 1.3.3. إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي

تعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق انتشارا واستعمالا من طرف المحققين، وذلك لبساطتها، ونجد أن أغلب النشاطات تخضع لهذه الطريقة ما عدا المهن الحرة، قطاع البناء والأشغال العمومية.

#### 1.1.3.3. في حالة مؤسسة تجارية "شراء وبيع"

يتم تأسيس رقم الأعمال غير المصرح به في حالة مؤسسة تجارية كما يأتي:<sup>1</sup>

مخزون أول مدة	
المشتريات	(+)
مخزون آخر مدة	(-)
<hr/>	
الاستهلاكات المعاد تأسيسها	(=)
الإستهلاكات المصرح بها	(-)
<hr/>	
الاستهلاكات غير المصرح بها	(=)

<sup>21</sup> رحال نصر، مرجع سابق، ص : 119.

## 2.1.3.3. في حالة مؤسسة إنتاجية

يتم تأسيس رقم الأعمال غير المصرح به في حالة مؤسسة إنتاجية كما يأتي:<sup>1</sup>

المخزون الأولي للمواد الأولية	
(+)	مشتريات المادة الأولية
(-)	المخزون النهائي للمواد الأولية
(=)	الاستهلاكات الخام للمواد الأولية.
(-)	الضياع (نسبة مئوية)
(=)	الاستهلاكات الصافية للمواد الأولية.
(-)	المخزون الأولي للمنتجات التامة محولة إلى مواد أولية
(+)	المخزون النهائي للمنتجات التامة محولة إلى مواد أولية
(=)	الاستهلاكات المؤسسة للمواد الأولية.
(-)	الاستهلاكات المصرح بها
(=)	الاستهلاكات غير المصرح بها

## 2.3.3. إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المالي

حتى يمكن حصر الإيرادات المحققة فعلا من طرف المؤسسة التي هي موضع التحقيق، يمكن استعمال الحساب المالي والذي يشمل إجمالي مديونية الصندوق وكذا الأرصدة الدائنة للحسابات البنكية للمؤسسة، ويظهر هذا الحساب المالي بالطريقة الآتية:<sup>2</sup>

الصندوق	
(+)	حساب البنك (الدائن)
(+)	تسبيقات الزبون في 01 جانفي
(-)	تسبيقات الزبائن في 31 ديسمبر رصيد الزبون في 01 جانفي
(+)	رصيد الزبون في 31 ديسمبر
(=)	رقم الأعمال المعاد تأسيسه

<sup>1</sup>بوقروج رشيدة، مرجع سابق، ص: 48.

ومنه فإن رقم الأعمال المعاد تأسيسه سوف يقارن مع رقم الأعمال المصرح به وهذا لإيجاد الفروقات.

يمكن القول أن مرحلة نتائج التحقيق المحاسبي و نهايته تمثل خلاصة عمل المحقق، حيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة المحاسبية وهذا عن طريق الإبلاغ الأولي والنهائي، وكخطوة أخيرة يقوم بكتابة التقرير النهائي، الذي من خلاله يسجل كل المعلومات الخاصة بعملية المراقبة التي قام بها وتتم كما يلي:

#### 4.3. إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق

تلتزم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتحقيق بنتائج المراقبة الجبائية حتى وإن لم هناك تقييم .

#### 5.3. كتابة التقرير النهائي

إن كتابة تقرير التحقيق هو الملف الذي عن طريقه ينهي المحقق مهمته في التحقيق، ويجب أن يتضمن هذا التقرير كل المعلومات، الأرقام، والمبالغ التي تسمح بالتأكد من احترام الإجراءات وتقييم نتائج المراقبة.

#### المطلب الثاني: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

هو تحقيق حديث النشأة فقد تم إدخاله خلال قانون المالية لسنة 1992 والمتمم بالمادة 1-21 من قانون الإجراءات الجبائية، ويعرف على أنه مجموع العمليات التي يقوم بها الأعوان المحققون للتأكد من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى، وهذا حسب المادة 6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.<sup>1</sup>

حيث يمكن لأعوان الإدارة الجبائية القيام بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، و من خلاله يقوم بمراقبة مدى الانسجام بين المداخل المصرح بها والذمة المالية، والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر من جهة أخرى.

<sup>1</sup> المادة 21، الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص: 14.

**1. الأعمال التمهيدية**

إن أي عملية رقابة يجب أن تسبقها مرحلة تحضيرية لتهيئة الأرضية الكافية لانطلاقها. وهذه المرحلة لا تختلف كثيرا عن التحقيق المحاسبي.

**1.1. البرمجة**

إن عدد المكلفين بالضريبة الخاضعين للبرمجة فيما يخص التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يجب أن يخضعوا إلى مقاييس من حيث الكمية حسب الإمكانيات المتواجدة على مستوى كل ولاية مع أخذ خصوصيات وشكل هذه الرقابة، ويهدف البرنامج التنفيذي للمديرية المركزية للضرائب إلى تحقيق نسبة 5% من التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية حسب عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي والجبائي وهذا العدد قابل للزيادة حسب الكفاءات والإمكانيات المتاحة للمصالح الضريبية، إن المديرية الولائية للضرائب يجب أن تأخذ بعين الاعتبار بدقة تقادم الملفات عند تقديم اقتراحات التحقيق.

أما بالنسبة لمعايير اختيار الأشخاص الخاضعين للرقابة في مجمل الوضعية الجبائية:

- الأشخاص الذين سجلت المفتشية في ملفاتهم عدم التوافق وفروقات هامة بين المداخل المكتتبه في التصريحات السنوية والنفقات المستعملة.
- لما تبعاً للتحقيق المعمق من قبل المفتشية للملف الذي بحوزتها تحصل على مؤشرات ودلائل تضع التصريحات المقدمة في موضع شك.
- إذا كان هناك استغلال بعض عناصر الميزانية خلال عملية التحقيق المحاسبي تظهر منها فوارق معتبرة بين الدخول المصرحة من طرف الشركاء والدخول الحقيقية المحققة.
- الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي، وفي مسار حياتهم اليومية تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخل مخفية هامة.

**2.1. طرق التحقيق**

المحققون يجب عليهم العمل بدقة فيما يخص النصوص القانونية الخاصة بالقانون الضريبي الذي يحكم هذا النوع من الرقابة وهذا تحت طائلة بطلان الإجراءات. فالإدارة الجبائية مخولة قانونا بحق مباشرة التحقيق استنادا للمادة 21-1 من قانون الإجراءات

الجبائية الذي يحدد شروط إجرائها. كما ورد في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إجراءات التقدير الجزافي للدخل الأدنى الخاضع للضريبة حسب عناصر مسار الحياة، فالممولين تحت التحقيق يكونون في حالات معينة موضع فرض التقدير التلقائي للضريبة.<sup>1</sup>

التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية يتطور حسب ظروف مكافحة الغش الضريبي الموجود وفي الحقيقة، فإن التحقيق في المحاسبة يهتم بالنشاطات التي لا تسمح وحدها بالإقناع بالنسبة للمتهربين خاصة المتعودون الذين يستطيعون التهرب من واجباتهم الجبائية عندما يتم مراقبة نشاطاتهم، فتبقى مراقبة الوضعية الشخصية الأجدى للكشف عن مناورات الغش، غير أن طابعها يمس حرية الشخص وخاصة الأسرار المتعلقة بالمعلومات الشخصية، فالمشرع بهذا أعطى لهذا الشكل من المراقبة عناية كبيرة، ذلك أن القيام بهذه المراقبة يستلزم البحث عن المعلومات الشخصية مثل مستوى المعيشة، شراء العقارات، التنقلات، الأسفار وغيرها؛ ولتفادي الإحراج، فإن تدخل المصالح الجبائية يكون بإعطاء ضمانات أكبر للمكلف الخاضع لهذه الرقابة ومع اتباع نفس مراحل وخطوات التحقيق المحاسبي.

## 2. الإجراءات التطبيقية

فالتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية يجري في مكتب الإدارة الجبائية في التاريخ المحدد من قبل العون المحقق، إلا إذا طلب المكلف تأجيل التاريخ، فمن المستحب هنا أن يوافق على طلبه حتى وإن وجدت شكوك في مصداقية الظروف التي أدت إلى التأجيل، فهذا التصرف غالبا ما يجعل المراقبة تقوم على أسس التفاهم المتبادل.<sup>2</sup>

### 1.2. اللقاء الأول مع المكلف

في التاريخ المحدد يستقبل العون المحقق المكلف، وفي خلال هذا اللقاء يكشف له عن طبيعة التحقيق المراد إجراؤه، بحيث يبين له أن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية نابع من ضرورة توضيح وضعيته الجبائية، كما يجب أن يبين له أن حقوقه وفي كل الحالات فالعون المحقق يجب أن:

<sup>1</sup>المادة 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص: 37.

<sup>2</sup>نوي نجاه، مرجع سابق، ص: 83.

- لا يناقش بسرعة المشاكل التقنية المتعلقة بفحص ملفه الجبائي ولكن يترك الحوار لبعض الوقت حول انشغالات المكلف بحيث يترك للمكلف كامل الحرية في الكلام؛
- جعل جو من الثقة معه وتفادي إثارته لاحقا؛
- استقبال كل معلومة ضرورية من الجانب الجبائي والمقدمة من طرف المكلف؛
- التحلي بالصبر مع المكلف واعداره بدون دفعه إلى تقديم توضيحات خلال المقابلة؛
- عدم الكشف بسرعة عن التبريرات المقدمة ذات طابع إحصائي تجعله يعلم أننا على دراية معمقة بملفه.

وفي كل الأحوال فعلى العون المحقق أن يكون متفهم ومتفتح على المناقشة، بحيث تكون موجهة لتقديم معلومات عامة، مثل طلب توضيحات إضافية عن الحالة المدنية، الأعباء العائلية، وكذلك معلومات إضافية عن ذمته المالية.

## 2.2. إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة

إن إعادة تكوين المداخل المحققة من قبل المكلف، هي نتيجة استغلال المعطيات المتعلقة بوضعية الذمة المالية وهذا بهدف كشف الدخول غير المصرحة وإعادة إخضاعها للضريبة.

## 3.2. طلبات التوضيحات والتبريرات

في حالة جمع المحقق عدة عناصر تثبت أن المكلف يحقق مداخل مهمة مقارنة بما صرحه يمكنه طلب توضيحات وتبريرات لنقطة أو عدة نقاط حول ما صرح به المكلف كضريبة وما حققه من موارد ونفقات.

## 3. نتائج التحقيق المعمق

بعد انتهاء المراقب من عملية التحقيق والمقارنة قد يتوصل إلى نتيجتين، إما قبوله لأسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف، ومن ثم عليه إشعار هذا الأخير بغياب التقويم، أو رفضها إذا علم، أن ما هو مصرح به كمداخل هي ليست حقيقية، وغير مطابقة للواقع، فيقوم بإعادة تكوين المداخل التي بحوزة هذا المكلف وكذا تلك الدخول المحققة من قبل أولاده والأشخاص الذين يعيشون معه، وطرق إعادة تكوين أسس الإخضاع كما سبق



الذكر تتغير حسب الحالة المقدمة والتي تتلخص في تقديم ميزان الخزينة، اللجوء إلى التقييم الجرافي و وضع التسعير التلقائي.

وبعد إعادة تكوين أسس الإخضاع يقوم المراقب بإبلاغ المكلف المحقق في وضعيته الجبائية بنتيجة المراقبة المتوصل إليها، ويجب أن يكون مفصلا بأرقام وجداول بكيفية تسمح له بفهم التقويمات المجرأة حتى يتسنى له الرد عليها بملاحظاته أو قبوله، مع منحه مدة 40 يوما، ويجب أن يحتوي أساسا هذا الإبلاغ على النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي وعدم التوافق الملاحظ ما بين الدخول المصرحة وتلك المعاد تأسيسها وطريقة التقييم والتسويات المقترحة. وبانقضاء أجل الرد هناك حالتين يمكن حدوثهما مثلما ذكرنا سابقا من خلال التحقيق المحاسبي وفي كليهما يكون المحقق ملزما بإعلام المكلف عن طريق الإبلاغ النهائي الذي يكون مفصلا بشكل جيد.

وأخيرا يقوم بإعداد التقرير النهائي للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، الذي يحمل جميع المعلومات والملاحظات المسجلة حول عملية التحقيق، ثم يقوم بإرسال نسخ منه إلى الجهات المعنية.

### المطلب الثالث: وسائل وأدوات تحسين الرقابة الجبائية

تحتل الرقابة الجبائية مكانة هامة ضمن السياسة الجبائية لكونها الوسيلة الردعية، لكن نظرا للمشاكل والعراقيل التي تعرفها، والتي ذكرناها في الفصل الأول كأسباب للتهرب الضريبي، فإنها صارت عاجزة عن القيام بالمهام المسندة لها بكل كفاءة وفعالية، مما يستدعي ضرورة اتخاذ كل الوسائل الكفيلة التي حالت دون الوصول إلى تحقيق فعلي للأهداف المسطرة.

#### 1 . التحسينات المتعلقة بنظام الرقابة الجبائية

لمواجهة ما يعانيه نظام الرقابة الجبائية الجزائري الحالي من نقص في أداء ما عليه من مهام لتحقيق أهداف الإصلاح الجبائي في محاربة التهرب الضريبي، وذلك باتخاذ الإجراءات وتتمثل في:

**1.1. تحسين عملية البرمجة**

للوصول إلى نتائج مشجعة في إطار برنامج الرقابة الجبائية، يجب الأخذ بعين الاعتبار العديد من العوامل كضرورة تكثيف البحث الجيد للمعلومات الجبائية، كونها العنصر الاستراتيجي ضمن البرنامج حيث تسمح بتوفير العناصر الضرورية لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلفين ومنه تكثيف البحث عن الإعلام الضريبي الذي يشكل المادة الأولية التي على أساسها تتم عملية برمجة الملفات المراد التحقيق فيها، مع ضرورة استناد هذه العملية إلى معايير موضوعية، لتكون العينة المختارة تعبر حقيقة عن حالات التهرب الضريبي.

**2.1. رفع كفاءة أعوان الرقابة الجبائية**

وفي هذا السياق يجب اتخاذ الإجراءات التالية:

- يمثل انتقاء أعوان الرقابة نقطة الارتكاز الأساسية لنجاح منظومة الرقابة الجبائية، لذا يجب انتقاؤهم قائما على أساس عملي وموضوعي يراعي فيه المستوى العلمي، الخلفي والنفسي لهم وأن يتحلوا بالإخلاص والحماس في العمل؛
- ضرورة ترقية أخلاق المهنة بغية تحسين الأداء الوظيفي، وهذا من خلال ادراجها كمادة ينبغي تلقينها في مرحلة التكوين الأولي لأعوان الإدارة الضريبية؛
- فتح مدارس متخصصة في مجال الرقابة الجبائية عبر مختلف جهات الوطن قصد تكوين إطارات رقابية.

**3.1. تحسين التشريعات الجبائية**

نظرا لما تعرفه التشريعات الجبائية من قصور يشكل عائقا أمام جهاز الرقابة الجبائية فإن هناك حاجة ماسة لتعديلها وتطويرها حتى تصبح أكثر مرونة في التطبيق، وفي هذا الإطار لابد من توحيد التشريع الجبائي ونشركافة القوانين واللوائح وغيرها، مما يسمح بتطبيق القوانين على جميع الممولين ودون التفرقة بينهم، كما يجب التخفيف من حجم الحذف، الإضافة والإلغاء التي تطرأ على قوانين الضرائب، وهذا لضمان نوع من الاستقرار للتشريع الجبائي.

#### 4.1. مساهمة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية

لقد تبين لنا أن نظام الرقابة الجبائية القائم لا يتلاءم والتطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة وهذا حتما سيؤدي إلى زيادة تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي، مما يستدعي ضرورة مواكبة كل المستجدات المحلية والعالمية التي تؤثر على عمل نظام الرقابة الجبائية، بتطوير الإدارة الضريبية بشريا وماديا على النحو الذي يمكننا من التعامل مع التطورات التكنولوجية، مما يضمن زيادة فعالية وكفاءة العمل الضريبي، ويلزم ذلك تدريب القوى البشرية وتوفير الأجهزة والمعدات المناسبة وخلق بيئة قانونية تضمن تطبيق تشريع ضريبي متطور يحسن التعامل والرقابة على الآليات الجديدة كالدفع الإلكتروني والمستندات الإلكترونية.

#### 5.1. تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف

تختلف الإدارة الجبائية عن إدارة الأعمال بأنها معنية أكثر برضى المواطنين، فهي لا تسعى للربح بل لتقديم الخدمات العامة بجودة عالية وبطريقة مرضية للمواطنين.

#### 2. الإجراءات المتعلقة بالإدارة الجبائية

وذلك عن طريق:

- الاهتمام المتزايد بنشر الوعي الضريبي لدى الممولين حتى تكون لديهم ثقافة مجتمعة تركز على أهمية الضرائب في التنمية الاقتصادية؛
- تحسين أساليب التعامل مع المكلفين من خلال تدعيم الإدارات الجبائية بمكاتب للعلاقات العامة لمساعدة الممولين وإرشادهم إلى التفسيرات الصحيحة لأحكام قوانين الضرائب وطرق تحديد الأوعية الضريبية، قيمتها ومواعيد سدادها.
- التزام الإدارة بنمط الشفافية والوضوح في منهج عملها وإتاحة حرية وصول المعلومات عما تقوم به من أعمال للمواطنين والدارسين.
- عدم التعسف في استخدام السلطات المخولة لها قانونا، وعلى ذلك فإن أي استخدام خاطيء وتعسفي من قبل الإدارة يجب أن يخضع لرقابة القضاء لإعادة الأمور إلى نصابها الصحيح.
- كما يجب عليها الالتزام بسر المهنة، إذ بحكم عملها يمكن أن تطلع على بيانات مهمة وسرية تتعلق بالأفراد.

### 3 . الإجراءات المتعلقة بالمكلفين

وذلك عن طريق:

- القيام بواجباتهم الجبائية بكل صدق وأمانة.
- أن يقتنع المكلف بضرورة أدائه لواجبه الضريبي، وأن يقوم به وحده طائعا مختارا مستندا بدوره الفعال ودور الضريبة في البناء الاقتصادي والاجتماعي.
- ضرورة استفسار واستعلام المكلفين عن حقوقهم وواجباتهم الجبائية لتزويدهم بمختلف المعلومات، وكذا الحضور والمشاركة في الملتقيات كالتالي تنظمها وزارة المالية والإدارة العامة للضرائب بغية تطوير ثقافتهم الجبائية.<sup>1</sup>

### 4 . تدعيم التكامل بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى

من الإدارات الهامة التي يستدعي ضرورة التنسيق بينهما وبين الإدارة الجبائية، نظرا لما تمتلكه من معلومات جد قيمة بالنظر للمسؤوليات الملقاة على عاتقها والصلاحيات المخولة لها نجد:

#### 1.4 . المصالح التجارية

هذا التنسيق يتعلق خاصة بمديرية الأسعار والمنافسة ومديرية الإحصاء وعلى هذه المصالح أن ترسل كافة المعلومات التي بحوزتها والمتعلقة بمختلف المخالفات التي تمت بصلة للنظام الاقتصادي والتي ترتكب من طرف بعض المكلفين في مجال تشكيل أسعار المبيعات والخدمات.

#### 2.4 . مصالح الجمارك

لا بد لهذه الأخيرة أن تفرض على كل مستورد تقديم شهادة مهنية أثناء عملية الاستيراد، هذه البطاقة يتم جلبها من مفتشية الضرائب، وعلى مصالح الجمارك أن ترسل تلقائيا أي طلب مسبق من طرف مصلحة الجبائية، معلومات مفصلة تخص عملية الاستيراد.

<sup>1</sup> رفعت محجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، مرجع سابق، 1975، ص ص: 201 و226.

### 3.4. السلطات القضائية

على هذه الأخيرة تحويل كافة المعلومات التي بحوزتها فيما يخص المخالفات الجبائية لإدارة الضرائب وعليها أن تتعامل بكل تشدد مع المكلفين الذين يرتكبون مخالفات جبائية تلحق أضرارا بالخزينة العامة للدولة. ولهذا فالجهات القضائية عليها إبلاغ الإدارة الجبائية لكي تتدخل كطرف مدني في إجراءات المحاكمة وعليها أيضا أن تطبق العقوبات المناسبة للمبالغ التي يتم نهبها من طرف المكلفين من أجل ردع المتهرب، خاصة أن الإدارة الجبائية لا تتغاضى على مثل هذه الأعمال.

## خاتمة الفصل

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، إذ تعتمد على طريقتين في التحقيق هما التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، ودراستنا لكلتا الطريقتين توصلنا إلى أن عملية التحقيق المحاسبي تكون بفحص محاسبة المكلف المعني بالتحقيق بهدف اكتشاف الأخطاء المرتكبة والتي تؤدي بدورها إلى عدم التوافق مع ما هو مصرح به مما يقود في أغلب الأحيان إلى رفض محاسبة المكلف جزئياً أو كلياً.

تبقى هذه الطريقة غير كافية ومحدودة، مما أدى إلى تدعيمها بطريقة ثانية وهي طريقة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، حيث تهدف إلى التأكد من انسجام وتطابق المداخل التي يصرح بها المكلف فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي ووضعيته المالية ونمط معيشتته، وبسبب وجود حساسية من قبل المكلفين اتجاه هذه الطريقة الأخيرة باعتبارها تدخلا في أمورهم الشخصية، يصعب أداء الأعوان المحققين لمهمتهم الرقابية بشكل تام.

## الفصل الثالث:

# دراسة حالة مفتشية الضرائب

## مقدمة الفصل

لقد تطرقنا في الفصلين السابقين إلى عرض شامل للجزء النظري من المذكرة، أما هذا الفصل فحاولنا فيه إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع من خلال أخذ ثلاث حالات لأشخاص طبيعيين، مبيينين من خلال هذه الحالات مختلف الأدوات التي تستعملها الرقابة الجبائية للكشف عن التهرب الضريبي، كان هذا بعد قيامنا بدراسة وتشخيص المؤسسة المستقبلية مفتشية بن باديس - عين وسارة (الجلفة)- وفي الأخير قمنا بتقديم إحصائيات عن حجم التهرب الضريبي بالمنطقة خلال الأربع السنوات الأخيرة.

لتوضيح أكثر تم تقسيم هذا الفصل إلى:

**المبحث الأول:** تقديم المؤسسة المستقبلية.

**المبحث الثاني:** دراسة حالات حول مراحل الكشف عن أنواع التهرب الضريبي.

**المبحث الثالث:** إحصائيات حول حجم التهرب عن دفع الضريبة.



**المبحث الأول: تقديم المؤسسة المستقبلية**

كون الضرائب أحد المصادر الهامة لإيرادات الدولة يجب أن تكون هناك إدارة تسيير وتراقب مسار هذه الضرائب، ومن أقرب هذه الإدارات للمكلفين بالضريبة المفتشيات.

**المطلب الأول: لمحة حول مفتشية الضرائب بن باديس - عين وسارة (الجلفة) -**

تأسست مفتشية الضرائب بن باديس عام 1974 وكانت تدعى في ذلك الوقت بمفتشية الضرائب المباشرة إلى غاية 1992 أصبح يطلق عليها اسم مفتشية الضرائب المتعددة المهام وبعد ذلك شملت اختصاص كل الضرائب والرسوم فأصبح تسمى بمفتشية الضرائب، أما في الوقت الحالي فهي تعيش مرحلة انتقالية إلى ما يدعى بالمركز الجوارى للضرائب.

**1. تحديد الإختصاص الإقليمي للمفتشية**

تقع مفتشية بن باديس -عين وسارة- في الجهة الشمالية من الدائرة بين طريق البيرين وطريق تيارت بالقرب من مقر بلدية حاسي فدل.

**2. مهام مفتشية الضرائب**

حسب المرسوم التنفيذي 299/10 المؤرخ في 2010/11/29 يتضمن القانون

الأساسي الخاص بالإدارة الجبائية ما يأتي:<sup>1</sup>

- تنفيذ ومتابعة أشغال الوعاء والتحصيل ومراقبة الضرائب؛
- معالجة منازعات الضريبة؛
- السهر على تطبيق التشريع والتنظيم الجبائين؛
- القيام بمهام التحليل والتدقيق؛
- مراقبة المحاسبة وإعداد محاضر المراقبة؛
- تأطير نشاطات التكوين.

**3. الصعوبات التي تواجهها المفتشية**

تعاني مفتشية بن باديس كغيرها من المفتشيات الأخرى من مجموعة من العوائق والصعوبات التي يمكن تلخيصها كما يأتي:

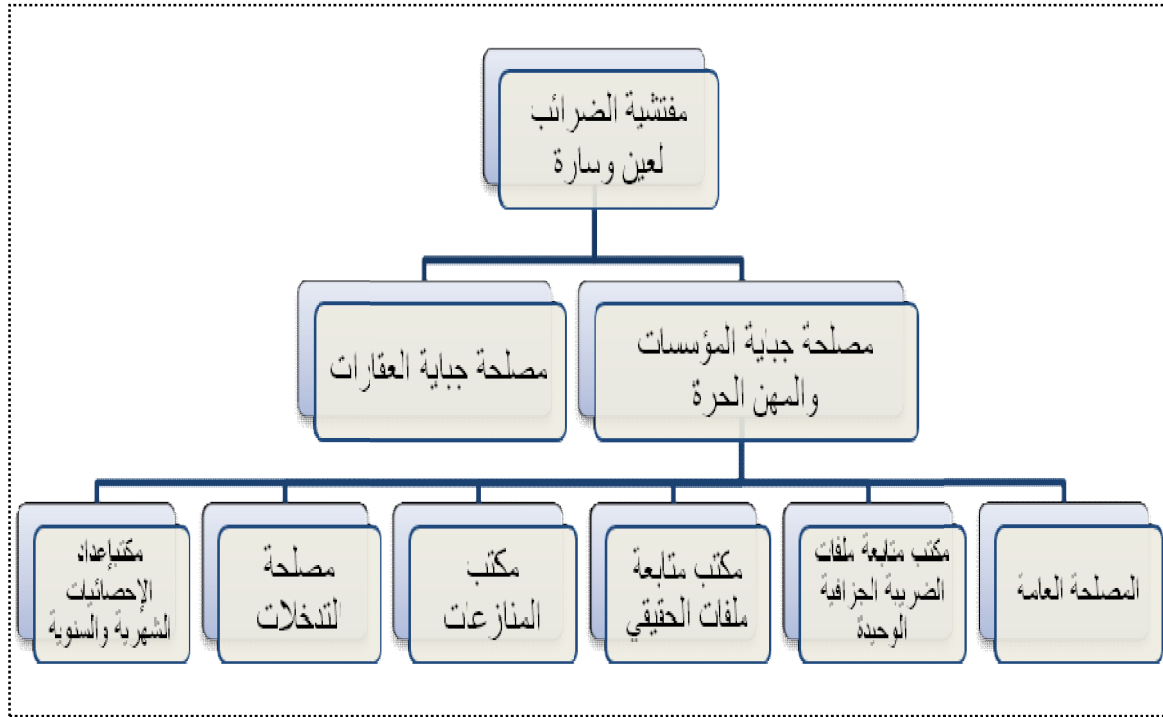
<sup>1</sup>المرسوم التنفيذي 299/10 المؤرخ في 2010/11/29، الصادر عن وزارة المالية.

- قلة الإمكانيات وأبسط الأجهزة؛
- صعوبة التواصل مع أجهزة الرقابة والمفتشيات الأخرى مما يؤدي إلى استغراق وقت أكبر في الحصول على المعلومات وبالتالي منح فرص للمتهربين للقيام بأعمالهم الغير المشروعة؛
- الرفض من قبل أفراد المجتمع وتماسك وتضامن المتهربين فيما بينهم؛
- انتشار ظاهرة بيع السجل التجاري مما يؤدي إلى صعوبة الوصول إلى المتهربين الأصليين.

**المطلب الثاني: دراسة وتشخيص الهيكل التنظيمي لمفتشية بن باديس – عين وسارة-**

تنظم مفتشية الضرائب بن باديس-عين وسارة- حسب الهيكل التنظيمي الآتي:

**الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي للمفتشية**



المصدر: وثائق داخلية لمفتشية بن باديس – عين وسارة-

نظرا للمهام التي تختص بها المفتشية من فرض للضرائب والرسوم على مختلف فئات المجتمع، تم تقسيم المفتشية إلى مصلحتين رئيسيتين هما: مصلحة جباية العقارات ومصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة.

## 1. مصلحة جباية العقارات

تقوم هذه المصلحة بالتكاف بالملفات الجبائية الخاصة بالضرائب والرسوم المفروضة على الممتلكات العقارية، وتشمل ثلاث أنواع من الرسوم وهي الرسم العقاري، رسم التطهير والضريبة على الإيجارات.

## 2. مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة

تهتم هذه المصلحة بجميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، وقد وجدنا أن هذه المصلحة في مفتشية بن باديس قد أدمج فيها مصالح أخرى وهي:

### 1.2. المصلحة العامة

تكلف هذه المصلحة باستقبال المكلفين بالضريبة وفتح الملفات الجديدة بالإضافة إلى توجيه المراسلات الخاصة بالمفتشية.

### 2.2. مصلحة التدخلات

إن الدور الأساسي لهذه المصلحة هو القيام بإعداد محاضر معاينة للتأكد من أن ما صرح به المكلف مطابق لما هو موجود بالفعل.  
بالإضافة إلى هاتين المصلحتين فإن مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة تحتوي على فروع أخرى وهي:

### 3.2. مكتب المنازعات

ويكلف لاسيما بما يأتي:

- دراسة كل الطعون النزاعية الموجهة للمفتشية على أساس الضرائب والرسوم الصادرة عن اختصاص المفتشية.

- اقتراح التحقيق أو الرفض في حالات طلبات المساعدة.

### 4.2. مكتب متابعة ملفات الضريبة الجزافية الوحيدة

يقوم هذا المكتب بجميع الأشغال التي تتعلق بالضريبة الجزافية الوحيدة، وهذه الأخيرة هي حصيلة عقد بين مصلحة الضرائب والمكلف بالضريبة، حيث تقوم مصلحة الضرائب بتأسيس رقم الأعمال للمكلف بناء على تصريحاته وبناء على محضر المعاينة لمدة سنتين.

**5.2. مكتب إعداد الإحصائيات**

يقوم مكتب إعداد الإحصائيات بإعداد وتحضير الإحصائيات الخاصة بمختلف أنواع الإحصاء المطلوب دوريا، شهريا وسنوياً من ملفات جديدة، نظام جزافي، نظام استغلال كشوف المعلومات.

**6.2. مكتب متابعة ملفات الربح الحقيقي**

يقوم هذا المكتب بمتابعة ملفات الربح الحقيقي من خلال البحث الوثائقي، حق الإطلاع وكذا متابعة (G50).

**المطلب الثالث: النظام الهيكلي الجديد للمصالح الجبائية الخارجية**

خلال قيامنا بهذه الدراسة التطبيقية خلال تربصنا في مفتشية بن باديس بعين وسارة لاحظنا وجود ملفات مهياً لنقلها إلى مكان آخر وأثناء تساؤلنا عن ذلك قدمت لنا شروحات مضمونها أن هذه المفتشية في إطار الإنتقال من النظام الهيكلي القديم (مفتشية) إلى النظام الهيكلي الجديد (مركز جوارى)، وبعد استطلاعنا الأمر تم إطلاعنا عن هذا النظام و تسييره ويمكن اختصار ذلك في ما يأتي:

**1. مديرية كبريات المؤسسات**

حسب المادة 02 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، تنظم مديرية كبريات المؤسسات في خمس (05) مديريات فرعية كما يلي<sup>1</sup>:

**1.1. المديرية الفرعية لجباية المحروقات**

تتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاث (03) مكاتب وتكلف بما يلي:

- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات العامة في القطاعين البترولي وشبه البترولي وكذا الشركات الأجنبية غير المقيمة والخاضعة للقانون الجزائري.
- إعداد وتنفيذ برامج مراجعة هذه الملفات.
- إعداد التشخيصات الدورية والتحليل والإحصائيات وتحضير مخططات العمل.

<sup>1</sup>المادة 2 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، الصادر عن وزارة المالية، ص:01.

**2.1. المديرية الفرعية للتسيير**

تتكون هذه المديرية هي الأخرى من ثلاث (03) مكاتب: تسيير الملفات، التدخلات ودعم التسيير، مراقبة التحصيل والتصفية. ويكمن دور هذه المديرية فيما يلي:

- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للقانون العام والمؤسسات الغير المقيمة.
- مهام الوعاء ومتابعة تحصيل الضرائب والحقوق والرسوم.
- معالجة ملفات استرجاع الرسم على القيمة المضافة.

**3.1. المديرية الفرعية للرقابة والبطاقات**

تتكون من مكتب المراجعات ومكتب البطاقات والمقارنات والتحريات وتقوم هذه المديرية بما يلي:

- تنفيذ برامج مراجعة المحاسبة ومتابعتها.
- اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة.
- البحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها مع إنجاز التحقيقات والتحريات.

**4.1. المديرية الفرعية للمنازعات**

تضم هذه المديرية مكتب الشكاوى، مكتب الطعن ومكتب التبليغ والأمر بالدفع. وتكلف هذه المديرية لا سيما بما يلي:

- فحص الشكاوى والطعون الخاضعة لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات.
- تحضير الملفات النزاعية المتعلقة بالقضايا المقدمة للهيئات القضائية المختصة مع فحص هذه الملفات ومتابعتها.
- تبليغ القرارات والأمر بصرفها.

**5.1. المديرية الفرعية للوسائل**

تشمل هذه المديرية مكتب المستخدمين والتكوين، مكتب الوسائل ومكتب عمليات الميزانية. وأهم ما تقوم به هذه المديرية ما يأتي:

- تسيير المسارات المهنية للمستخدمين والمبادرة بالأعمال التكوينية.
- إعداد الميزانية السنوية والحساب الإداري ومسك الجرد.

- الأمر بدفع التخفيضات.
- متابعة وتنسيق جهاز تقييم الأداء في إطار مؤشرات التسيير.

## 2. المديرية الجهوية للضرائب

حسب المادة 25 من القرار الوزاري المشترك والمؤرخ في 21 فيفري 2009، تضم المديرية الجهوية للضرائب أربع (04) مديريات فرعية كما يلي<sup>1</sup>:

### 1.2. المديرية الفرعية للتكوين

تلعب المديرية الفرعية للتكوين دورا هاما حيث تقوم بإعداد المخطط السنوي والمتعدد السنوات من أجل تحسين المستوى للمستخدمين التابعين لاختصاصها الإقليمي وكذا ضمان تنفيذها وتقييمها الدوري، هذا بالإضافة إلى تنسيق ومتابعة تنظيم مختلف امتحانات ومسابقات المديريات الولائية التابعة للاختصاص الإقليمي للناحية.

### 2.2. المديرية الفرعية لمتابعة المراقبة الجبائية والمنازعات

تكلف المديرية الفرعية لمتابعة المراقبة الجبائية والمنازعات بتنفيذ توجيهات الإدارة المركزية وبالمهام الموكلة إليها على المستوى المحلي وذلك في مجال المراقبة الجبائية والمنازعات.

### 3.2. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل

يكن دور هذه المديرية في تحسين وتعميم التشريع والتنظيم الجبائي في اتجاه مصالح المكلفين بالضريبة وكذا الجمهور، هذا بالإضافة إلى تقييم عمل المصالح وأدائها وإعداد الوضعيات الإحصائية الدورية المتعلقة بذلك.

### 4.2. المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل

تقوم هذه المديرية بالسهر على ضمان تطبيق المديريات الولائية للضرائب التابعة لإقليمها للنصوص التشريعية والتنظيمية، بالإضافة إلى اقتراح كل التدابير لتعديل تنظيم وتسيير المصالح.

<sup>1</sup>المادة 25 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، الصادر عن وزارة المالية، ص: 06.

**ملاحظة:** بالإضافة إلى هذه المديریات تشمل المديرية الجهوية للضرائب: المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات و المركز الجهوي للإعلام والوثائق.

### 3. المديرية الولائية للضرائب

حسب المادة 59 من القرار الوزاري المشترك والمؤرخ في 21 فيفري 2009، فإن المديرية الولائية للضرائب تضم خمس (05) مديريات فرعية كما يلي<sup>1</sup>:

#### 1.3. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

تقوم هذه المديرية بتنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات ومتابعة نظم الإعفاء والتكلف بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.

#### 2.3. المديرية الفرعية للتحصيل

تقوم هذه المديرية بمتابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قباضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات، كما تقوم بالتقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص.

#### 3.3. المديرية الفرعية للمنازعات

تقوم هذه المديرية بمعالجة الاحتجاجات المقدمة وتبليغ القرارات المتخذة ومعالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة وتقوم بتشكيل ملفات طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

#### 4.3. المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية

تكلف لا سيما بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.

#### 5.3. المديرية الفرعية للوسائل

تسير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب، كما تقوم بالسهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها.

<sup>1</sup>المادة 59 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، الصادر عن وزارة المالية، ص:09.

#### 4. المركز الجوي للضرائب

ينظم المركز الجوي للضرائب حسب المادة 102 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21 في ثلاث مصالح رئيسية وقباضة.<sup>1</sup>

##### 1.4. المصلحة الرئيسية للتسيير

وتكلف لاسيما، بما يأتي:

- إحصاء الممتلكات والنشاطات وتسيير الوعاء.
- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيل مفوضا للمدير الولائي للضرائب.
- إعداد اقتراحات لبرمجة مكلفين بالضريبة في مختلف المراقبات.

##### 2.4. المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث

تقوم بمتابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس المستندات للتصريحات والبحث عن المادة الضريبية وتقييم نشاطات المصالح المعنية.

##### 3.4. المصلحة الرئيسية للمنازعات

تقوم هذه المصلحة بالمهام الآتية:

- دراسة كل الطعون النزاعية أو الإعفائية الموجهة للمركز الجوي للضرائب.
- التكفل بإجراء التبليغ والأمر بالصرف لقرارات الإلغاء أو التخفيض المقررة.
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة أمام الهيئات القضائية.

#### المبحث الثاني: دراسة حالات حول مراحل الكشف عن التهرب الضريبي.

من أجل الكشف عن التهرب الضريبي، تستعمل الرقابة الجبائية أدوات متعددة تختلف حسب طبيعة الأسلوب الذي يستعمله المكلف، فإذا لجأ هذا الأخير إلى ممارسة قرائن تدليسية في محاسبته تقوم بإجراء التحقيق المحاسبي من خلال فحصها شكلا ومضمونا، أما في حالة لجوء المكلف إلى إخفاء دخله أو جزءا منه، تضطر إلى استعمال التحقيق المعمق في مجمل وضعيته الجبائية بهدف التأكد من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها

<sup>1</sup> المادة 102 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، الصادر عن وزارة المالية، ص: 16.



من جهة، والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء السكن الجبائي من جهة أخرى، كما تسهر أيضا على تطبيق أدوات أخرى دقيقة من أجل الكشف عن التهرب الضريبي الكلي (الإخفاء الكلي للنشاط).

### المطلب الأول: دراسة حالة في إطار التحقيق المحاسبي (الحالة 01)

من خلال هذه الحالة حاولنا تبيان مراحل التحقيق المحاسبي التي يقوم بها المحققون أثناء وجود غموض أو التباسات في تصريحات المكلفين بالضريبة.

تشمل مراحل التحقيق المحاسبي التي قام بها المحققون مع المقاول (أ) ما يلي:

- إشعار المعني بالتحقيق المحاسبي؛
- سير التحقيق المحاسبي من خلال التأكد من وجود وصحة الدفاتر والوثائق المحاسبية القانونية للسنوات الأربع الأخيرة التي بحوزة السيد (أ)، ثم فحص مضمون هذه الدفاتر والوثائق ومقارنتها بالمعلومات الواردة من المصادر الأخرى (البنوك، مديرية الأشغال العمومية، ديوان الترقية والتشغيل العقاري، البلديات)؛
- الوصول إلى النتائج من خلال إعادة تأسيس رقم الأعمال والقاعدة الخاضعة للضريبة؛
- إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق مع منحه الحق في الرد؛
- مناقشة رد المكلف مع التأسيس النهائي للقاعدة الخاضعة للضريبة.

### الحالة (01):

بتاريخ 2003/11/03 بدأ السيد (أ) بممارسة نشاطه التجاري والمتمثل في أشغال البناء لكل هياكل الدولة، حيث كان يقدم جميع تصريحاته الشهرية والسنوية لإدارة الضرائب ولم يكن هناك أية مشكلة، غير أنه في سنة 2014 ونظرا لضخامة الفارق بين المشاريع التي يقوم بها هذا السيد ومبلغ الضرائب الذي يقوم بدفعه تم اقتراحه ضمن عملية التحقيق المحاسبي وتم ادراجه في هذه العملية عن طريق الإشعار بالتحقيق رقم 2014/33 بتاريخ 2014/06/18 عن السنوات محل التحقيق 2010، 2011، 2012، 2013، وتم تسليم المعني هذا الإشعار بعد أربعة أيام من تاريخ إصداره.

حسب المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية فإن هذا التحقيق يشمل الرسم على النشاط المهني والضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة وكذا ضريبة الدخل على المرتبات والأجور والرسم على التكوين المهني والتمهين.

### 1. سير التحقيق المحاسبي

يكون ذلك عن طريق الفحص المحاسبي من حيث الشكل ومن حيث المضمون.

#### 1.1. من حيث الشكل

تم أول تدخل لغرفة التحقيق بتاريخ 2014/07/03 وعلى إثر ذلك تم استلام الدفاتر الإجمالية والوثائق التبريرية الآتية:

- دفتر اليومية: مرقم ومؤشر عليه من طرف محكمة عين وسارة سنة 2008 ومستعمل من سنة 2003 إلى 2013.

- دفتر الجرد: مرقم ومؤشر عليه من طرف محكمة عين وسارة سنة 2008 ومستعمل من سنة 2008 إلى سنة 2013.

- دفتر الأجور مرقم ومؤشر عليه من طرف محكمة عين وسارة سنة 2008 ومستعمل لباقي السنوات.

بعد فحص محاسبة المعني من حيث الشكل تبين أنها ممسوكة حسب القواعد والإجراءات المنصوص عليها قانونياً، وبالتالي تعتبر محاسبة منتظمة.

#### 2.1. من حيث المضمون

التحقيق في المحاسبة من حيث المضمون سمح لنا بفرز ما يأتي:

##### 1.2.1. فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة

- غياب فواتير الشراء لسنة 2012 والتي تم استرجاع الرسم على المشتريات المتعلق بها والمفصلة في الجدول الآتي:

**الجدول رقم(02): قائمة المشتريات غير المفوترة لسنة 2012**

الرقم	التاريخ	المورد	المبلغ HT	مبلغ الرسم
7348	2012/03/28	SPA GICA	102.564,20	17.435,91
39488	2012/11/25	SPA GICA	102.564,20	17.435,91
33400	2012/09/23	SPA GICA	102.564,20	17.435,91
		<b>المجموع</b>	307.692,60	52.307,73

المصدر: وثائق محاسبية داخلية لمفتشية بن باديس-عين وسارة- الوحدة: دج

- غياب فواتير الشراء لسنة 2013 والتي تم استرجاع الرسم على المشتريات المتعلقة بها والمفصلة في الجدول الآتي:

**الجدول رقم(03): قائمة المشتريات غير المفوترة لسنة 2013.**

الرقم	التاريخ	المورد	المبلغ HT	مبلغ الرسم
36384	2013/10/29	ERCC	122.564,00	20.835,88
2718	2013/03/31	ERCC	102.564,20	17.435,91
2748	2013/03/31	ERCC	51.282,10	8.717,96
14262	2013/05/30	ERCC	102.564,20	17.435,91
		<b>المجموع</b>	378.974,50	64.425,66

المصدر: وثائق محاسبية داخلية لمفتشية بن باديس-عين وسارة- الوحدة: دج

- الفاتورة رقم 258 المؤرخة في 2012/02/25 من المورد SARL GMFE بمبلغ خارج الرسم 3.130.502,14 دج ورسم بمعدل 7% بقيمة 396.533,72 دج تم استرجاع الرسم على أساس 17% أي بقيمة 532.185,36 دج بفارق يعاد تسديده 162.651,64 دج.

**2.2.1. فيما يتعلق بالرسم على النشاط المهني**

بعد فحص G50 الخاص بسنة 2013 تبين أن رقم الأعمال المصرح به في الجدول الخاص بالرسم على القيمة المضافة مخالف لما صرح به في الجدول الخاص بالرسم على النشاط المهني

**3.2.1. فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي للمرتبات والأجور**

بعد فحص الوثائق المحاسبية والجبائية الخاصة بالسيد (أ) تبين أن الكتلة الأجرية المصرح بها ضمن التصريحات الشهرية G50 تختلف عما صرح به في الميزانية خلال سنة 2011 كما هو موضح في الجدول التالي:

**الجدول رقم(04): الأجور المصرح بها من طرف المعني**

2013	2012	2011	2010	البيانات
1.368.100,00	1.302.272,00	794.931,00	1.152.759,00	الأجور المصرح بها ضمن الميزانية
1.400.284,00	1.430.968,00	1.430.968,00	1.372.244,00	الأجور المصرح بها ضمن التصريحات الشهرية
51.521.184,00	31.204.491,00	1.376.884,00	32.734.181,00	أرقام الأعمال المصرح بها ضمن الميزانية
%2,65	%4,17	57,73%	%3,52	التمثيل النسبي
---	---	398.278,00	---	الفروقات بين G50 والموازنة

الوحدة: دج

المصدر: وثائق جبائية داخلية لمفتشية بن باديس-عين وسارة-

**التعليق:** في سنة 2011 نلاحظ أن الكتلة الأجرية المصرح بها ضمن التصريحات الشهرية G50 تختلف عن تلك المصرح بها في الموازنة، وهذا ما يعطي تفسيرين اثنين هما: الأول يتمثل في زيادة المعني لمبلغ الأجور في الميزانية من أجل تضخيم النفقات وبالتالي تخفيض الأرباح والثاني يعني أن المكلف يخفي جزء من الأجور وذلك من أجل تخفيض الرسم على الدخل الإجمالي. أما فيما يخص التمثيل النسبي فهو يمثل نسبة الأجور من رقم الأعمال ويلعب هذا المؤشر دورا هاما في تحديد الأجور الفعلية من خلال ربطه بنوع النشاط ومدة المشروع.

**2. نتائج التحقيق المحاسبي**

بعد إعادة النظر في وضعية المكلف اتضح إعادة تأسيسها كما يأتي:

**1.2. إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المالي**

بما أن نشاط المقاول هو نشاط خدماتي فإننا سوف نعتمد على مبدأ الحساب المالي من أجل تحديد رقم الأعمال المفوتر وكذا رقم الأعمال المقبوض.

**الجدول رقم(05): تحديد رقم الأعمال المفوتر والمقبوض للمكلف**

2013	2012	2011	2010	البيانات
54.609.936,00	29.480.712,00	1.610.954,00	35.025.574,00	المقبوضات المحصلة بنكيا BADR/AIN OUSSERA
4.718.135,00	4.200.404,00	292.312,00	292.312,00	رصيد حساب الزبائن في 12/31/...
4.200.404,00	292.312,00	292.312,00	292.312,00	رصيد حساب الزبائن في 01/01/...
55.127.667,00	33.388.804,00	1.610.954,00	35.025.574,00	الفوترة المؤسسة كل رسم
55.127.667,00	33.388.805,00	1.610.954,00	35.025.574,00	الفوترة المصرح بها كل الرسم
0,00	0,00	0,00	0,00	الفروقات

الوحدة: دج

المصدر: وثائق جبائية داخلية لمفتشية بن باديس-عين وسارة-

**التعليق:** نلاحظ أن أرقام الأعمال المقبوضة والمفوترة المصرح بها من طرف المكلف خلال السنوات 2010-2011-2012-2013 هي نفسها المعاد تأسيسها بعد الإطلاع على الكشوفات البنكية وبعد مراجعة وفحص دفتر اليومية فيما يخص حساب الزبائن وتسبيقات الزبائن، وبالتالي أرقام الأعمال المصرح بها من طرف السيد (أ) مقبولة.

**2.2. إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة**

تمت إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة من خلال إعادة إخضاع الفروقات إلى مختلف أنواع الرسوم الواجب دفعها عليها.

## 1.2.2. الرسم على القيمة المضافة

الجدول رقم(06) : الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعه من طرف المعني

2013	2012	2011	2010	البيانات
51.037.324,00	27.552.068,00	1.376.884,00	32.734.181,00	المقبوضات المحصلة بنكيا خارج الرسم
51.037.322,00	27.552.066,00	1.376.884,00	32.734.180,00	أرقام الأعمال المحصلة المصرح بها خارج الرسم
0,00	0,00	0,00	0,00	الفروقات
0,00	0,00	0,00	0,00	الرسم المستحق
64.425,00	52.307,00	0,00	-	رسم مسترجع غير مبرر
0,00	162.651,00	0,00	-	رسم مسترجع بنسبة 17% عوض 7%
64.425,00	214.958,00	0,00	0,00	الرسم المستحق الإجمالي

الوحدة: دج

المصدر: وثائق جبائية داخلية لمفتشية بن باديس-عين وسارة-

**التعليق:** في غياب أي فروقات بين أرقام الأعمال المقبوضة المؤسسة وأرقام الأعمال المقبوضة المصرح بها فإنه يعاد فقط استرجاع الرسم على القيمة المضافة المتعلق بالمشتريات غير المفوترة لسنة 2012-2013 واسترجاع الفارق في الرسم على القيمة المضافة فيما يتعلق بالفاتورة رقم 258 المؤرخة في 2012/02/25 .

إن رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة هو رقم الأعمال المقبوض، أما رقم الأعمال المفوتر فلا يطبق عليه هذا الرسم إلى حين قبضه فعلا من طرف المعني، وفي هذه الحالة وكما هو موضح في الجدول أعلاه تم أخذ نسبة 7% من رقم الأعمال المقبوض كرسم على القيمة المضافة.

**2.2.2. الرسم على النشاط المهني**

**الجدول رقم(07): الرسم على النشاط المهني الواجب دفعه من طرف المعني**

2013	2012	2011	2010	البيانات
51.037.324,00	27.552.068,00	1.376.884,00	32.734.181,00	المقبوضات المحصلة بنكيا خارج الرسم
50.947.322,00	27.552.066,00	1.376.884,00	32.734.180,00	أرقام الأعمال المحصلة المصرح بها خارج الرسم
90.002,00	0,00	0,00	0,00	الفروقات
1.800,00	0,00	0,00	0,00	الرسم المستحق

المصدر: وثائق جانبية داخلية لمفتشية بن باديس-عين وسارة-  
الوحدة: دج

**التعليق:** نلاحظ أن الرسم على النشاط المهني يطبق على رقم الأعمال المقبوض بمعدل 2%، ونظرا للفارق بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المقبوض المؤسس خلال سنة 2013 فإن المكلف ملزم بدفع الرسم على الفارق والذي يقدر في هذه الحالة بـ 1800,00 دج.

**3.2.2. الضريبة على الدخل الإجمالي**

**الجدول رقم(08): الأرباح المؤسسة والأرباح المصرح بها**

2013	2012	2011	2010	البيانات
2.995.558,00	1.893.278,00	451.269,00	4.218.054,00	الأرباح المؤسسة
2.995.558,00	1.893.278,00	451.269,00	4.218.054,00	الأرباح المصرح بها
0,00	0,00	0,00	0,00	الفروقات

المصدر: وثائق جانبية داخلية لمفتشية بن باديس-عين وسارة-  
الوحدة: دج

**التعليق:** غياب أي فروقات بين الأرباح المؤسسة وتلك المصرح به لذا يتم الإبقاء على هذه الحالة كما هي.

**4.2.2. الضريبة على الدخل الإجمالي للمرتبات والأجور والرسم على التكوين والتمهين**

**الجدول رقم(09):** الرسم على الدخل الإجمالي الواجب زيادة دفعه من طرف المعني

2011	البيانات
794.931,00	الأجور المصرح بها ضمن الميزانية
396.653,00	الأجور المصرح بها ضمن التصريحات الشهرية
398.278,00	الفروقات
79.786,00	الضريبة على الدخل الإجمالي للمرتبات والأجور
7.965,00	الرسم على التكوين والتمهين

الوحدة: دج

المصدر: وثائق جبائية داخلية لمفتشية بن باديس-عين وسارة-

**التعليق:** تم إخضاع الفروقات الناتجة بين الأجور المصرح ضمن الميزانية السنوية لسنة 2011 وتلك المصرح بها ضمن التصريحات الشهرية G50 للضريبة على الدخل الإجمالي والأجور والرسم على التكوين والتمهين.

**3. تبليغ المعني بنتائج التحقيق**

يتم إرسال المقترحات أعلاه برسالة موسى عليها إلى المعني (التبليغ الأولي) وتم منحه مدة (40) يوما لإبداء ملاحظاته أو إعلان قبوله لهذه التسوية مع منحه كل التوضيحات الشفهية الضرورية حول مضمون التبليغ.

بعد استلام التبليغ الأولي من طرف المعني واستشارة المحاسب تم تحضير الرد على هذا التبليغ الأولي وكانت نقاط الاحتجاج التي قدمها موضحة كما يأتي:

- تقديم قائمة من المورد لفواتير الشراء المسجل غيابها أثناء عملية التحقيق لسنتي

2012-2013.

- تقديم تصريح شهري لفترة الثلاثي الرابع 2012 والذي تم من خلاله دفع الفرق في

مبلغ الرسم على القيمة المضافة الناتج عن الخطأ في تطبيق معدل 7 % بدل

17%.



- احتجاج على الفرق المسجل بين الكتلة الأجرية المصرح بها ضمن التصريحات الشهرية G50 والموازنة السنوية لسنة 2011 على اعتبار أن هذا الفرق يمثل جملة من المصاريف المدمجة مع المصاريف العامة الإجمالية بقيمة 873.522,00 دج وعليه وجب المطالبة بإلغاء هذه التسوية.

- التأكيد على عدم وجود فروقات بين أرقام أعمال المؤسسة وتلك المصرح بها في مجال الرسم على النشاط المهني لسنة 2013 مع تقديم جدول تفصيلي بالتصريحات الشهرية.

تم تقديم نقاط الإحتجاج في الرد على التبليغ الأولي مع طلب مناقشة حق الرد المشار إليه في الفقرة 6 من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث تم إرسال هذا الرد إلى المديرية الولائية للضرائب بتاريخ 2014/12/01 وتم تحديد جلسة لمناقشة حق الرد في 2014/12/10- تتكون هذه الجلسة من المدير، النائب المكلف بالرقابة الجبائية، رئيس مكتب التحقيقات والرقابة الجبائية، رئيس فرقة التحقيقات، المحققين، المعني ومستشاره - وبعد مناقشة جميع نقاط الإحتجاج استقرت نتائج التحقيق على النحو الآتي:

- رفض القائمة المقدمة من طرف المورد في ظل غياب الفواتير نفسها.  
- قبول البيان المتعلق بالكشف المسدد على الفارق في الرسم على القيمة المضافة المتعلق بالمبلغ 162.651,64 دج.

- بعد التأكد من الموازنة السنوية لسنة 2011 تبين فعلا أن مبلغ 873.511,00 دج يمثل مجمل المصاريف، وبالتالي تمثل مصاريف المستخدمين قيمة 396.653,99 دج وهو المبلغ نفسه المصرح به ككتلة أجرية ضمن التصريحات الشهرية G50.

- بعد إعادة تفحص التصريحات الشهرية G50A لسنة 2013 تبين أن الفارق المستخرج بين أرقام الأعمال المؤسسة وتلك المصرح بها بقيمة 90.002,00 دج هو ناتج عن النقص في التصريح للفترة ديسمبر 2013 بحيث عوض التصريح برقم أعمال مقبوض 15.764.055,00 دج تم التصريح برقم أعمال 15.674.053,00 دج وبالتالي يتم الإبقاء على نفس الفارق.

**4. الوضعية النهائية للمعني**

على ضوء ما سبق شرحة تصبح الوضعية النهائية للممول كما يأتي:

**1.4. جدول الحقوق**

بعد مناقشة رد المعني تم التوصل إلى استخراج مجموعة من الحقوق المتأخر عن دفعها والتي يجب على السيد (أ) أن يعيدها للخزينة العمومية وهي كالتالي:

**(10): الحقوق الواجب دفعها من طرف**

2013	2012	2011	2010	البيانات
64.425,00	52.307,00	-	-	الرسم على القيمة المضافة
1.800,00	0,00	-	-	الرسم على النشاط المهني
66.225,00	52.307,00	-	-	المجموع

الوحدة: دج

المصدر: وثائق جبائية داخلية لمفتشية بن باديس-عين وسارة-

**التعليق:** إن السيد(أ) قام بتخفيض مبلغ الضرائب الواجب دفعها خلال السنوات محل

التحقيق بـ:

- 52.307,00 دج خلال سنة 2012؛

- 66.225,00 دج خلال سنة 2013.

لذا وجب عليه دفع هذه الحقوق التي تعتبر حق للخزينة العمومية.

**2.4. جدول الزيادات**

نظرا للتأخير الحاصل في دفع حقوق الخزينة العمومية وكنتيجة لما سببه هذا التأخير

من ضرر لهذه الأخيرة تم إخضاع السيد (أ) لمجموعة من الزيادات كالتالي:

**الجدول رقم(11): الزيادات التي تعرض لها المعني**

2013	2012	2011	2010	البيانات
9.663,00	7.846,00	-	-	الزيادة/الرسم على القيمة المضافة
180,00	0,00	-	-	الزيادة/الرسم على النشاط المهني
9.843,00	7.846,00	-	-	المجموع

الوحدة: دج

المصدر: وثائق جبائية داخلية لمفتشية بن باديس-عين وسارة-

**التعليق:** تعرض المكلف لزيادات قدرها 15% فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة وزيادات قدرها 10% فيما يتعلق بالرسم على النشاط المهني.

### المطلب الثاني: دراسة حالة في إطار التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (الحالة 02)

من خلال هذه الحالة حاولنا تبيان متى وكيف تقوم الرقابة الجبائية بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

تقوم الرقابة الجبائية بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، للتأكد من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء السكن الجبائي من جهة أخرى.

الإجراءات التي اتبعتها الرقابة الجبائية ضد المكلف (ج) الذي يمارس نشاط شراء وبيع الأراضي أثناء قيامها بالتحقيق المعمق في مجمل وضعيته الجبائية هي:

- إشعاره بالتحقيق المعمق في مجمل وضعيته الجبائية؛
- لقائه من أجل مناقشة المشاكل المتعلقة بفحص ملفه الجبائي ومعاينة ممتلكاته المنقولة وغير المنقولة؛
- القيام بمحضر تقدير لمصاريف أفراد سكنه الجبائي؛

- التحقيق المعمق في مجمل وضعيته الجبائية من خلال إحصاء جميع ممتلكاته والعقود التي قام بها ومقارنتها مع المعلومات الواردة من مصادر خارجية (الموثق، البلدية، الولاية، البنوك)، وكذا فحص مصاريف أفراد السكن الجبائي؛
- إعادة تأسيس الدخل عن طريق الميزان المالي من خلال المفاضلة بين السيولة المتاحة والسيولة المستعملة؛
- إدراج الإيرادات الخارجية كالإيرادات الفلاحية؛
- تبليغه بالنتائج المتوصل إليها (الفرق بين السيولة المستعملة والسيولة المتاحة)؛
- مناقشة رد المعني وإعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة.

## الحالة (02):

السيد (ج) يمارس نشاط بيع وشراء الأراضي، تمت برمجته في إطار التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية من خلال بيانات وردت إلى مصالح الضرائب تفيد بقيام المعني بمعاملات هامة (عقود تسجيل لبيوع عقارات ومنقولات) وكانت إجراءات التحقيق على النحو الآتي:

### 1. إشعار المعني بالتحقيق

تم تسليم المعني الإشعار بالتحقيق بتاريخ 2010/04/11 مع ميثاق المكلفين ووثيقة التصريح بالتملكات التي يطالب بملئها وإعادة إرجاعها إلى مصلحة الضرائب.

### 2. اللقاء الأول مع المكلف

- جاء أول تدخل وكان بعد انتهاء المدة القانونية بتاريخ 2010/04/27 بمقر إقامة المعني وذلك قصد معاينة الممتلكات العقارية والمنقولة والإطلاع على بعض مظاهر النمط المعيشي لأفراد السكن الجبائي. وتوصلت فرقة التحقيق من هذا التدخل إلى النتائج الآتية:
- تقديم المعني للبطاقات العائلية الخاصة بأبنائه الأربعة والذين لا يزالون في كفالته؛
  - الإطلاع على جواز السفر وتدوين البيانات الخاصة بالتنقل إلى الخارج؛
  - تقديم كشف الراتب السنوي الصافي للمكلف بمصالح مديرية التربية؛
  - تقديم التصريح بالتملكات.

### 3. محضر تقدير مصاريف أفراد السكن الجبائي

تم التدخل وتحرير محضر تقدير مصاريف أفراد السكن الجبائي والممضي من طرف المعني بتاريخ 2010/07/21 والمتضمن تفاصيل جميع مصاريف حياته المعيشية وأفراد سكنه الجبائي.

### 4. التحقيق المعمق

بعد مراجعة مداخل المكلف والإطلاع على الوثائق المقدمة ومحضر تقدير مصاريف أفراد السكن الجبائي وبعد تفحص المعلومات المتحصل عليها والواردة تبين لفرقة التحقيق ما يأتي:

#### 1.4. الممتلكات العقارية

تم استخراج جميع العقود التي قام بها المعني بعد الإطلاع على التصريح بالممتلكات المقدم من طرفه وكذا المعلومات الواردة من المصالح المعنية ( الموثق، البلدية، الولاية، البنوك) وتم تلخيص إجمالي هذه العقود فيما يأتي:

- مجموع عقود المقايضة لقطع الأراضي 10.400.000,00 دج.
- مجموع عقود الشراء 35.200,00 دج.
- هناك ثلاث (03) قطع أراضي وثلاث مساكن تحت منابه.
- يملك مجموعة قطع أراضي صالحة للزراعة.

#### 2.4. عمليات التنازل

أثناء القيام بعمليات إحصاء عقود الشراء والمقايضة والملكية تم أيضا إحصاء عمليات البيع التي قام بها المعني ويقدر إجمالي مبلغ هذه العقود بـ 13.900.000,00 دج، إلا أن معظم عقود البيع التي قام بها المعني كانت محل شك في المبلغ المصرح به مما تطلب إعادة تقويمها من مصلحة إعادة التقويم المتواجدة على مستوى المديرية، كما أن هناك أيضا عقود لشراء تم إعادة تقويمها.

إن المعاملات العقارية للمعني (شراء أو بيع) لسنوات التحقيق أظهرت بعد عملية إعادة التقويم من طرف مصلحة التقويمات أنه يوجد فارق بين السعر المصرح به والمبلغ الحقيقي (إعادة التقويم)، هذا الفرق يعتبر سيولة متاحة أو سيولة مستعملة أما المبلغ

المصرح به في معظم المعاملات عبارة عن رؤوس أغنام من السيولة المتاحة أو المستعملة.

**الجدول رقم(12):** الفارق بين السعر الحقيقي والسعر المصرح به في المعاملات العقارية

السنة	سعر التقييم العقاري المكتسب أو المبادل	سعر تقييم العقار المبادل أو المتنازع عليه	الفارق
2008	-	20.768.000,00 6.950.000,00	13.818.000,00
2009	-	8.688.833,00 6.650.000,00	2.038.833,00
2009	3.481.550,00 400.000,00	-	3.081.550,00

المصدر: وثائق جبائية داخلية لمفتشية بن باديس-عين وسارة- الوحدة: دج

**التعليق:** بعد إعادة تقييم العقارات التي قام بشرائها وبيعها والتبادل بها توصلت مصلحة إعادة التقييم إلى مايلي: سنة 2008 تخفيض سعر بيع العقار بـ 13.818.000 دج، سنة 2009 تخفيض سعر بيع العقار بـ 2.038.833,00 دج، سنة 2010 تخفيض سعر شراء العقار بـ 30.815.550,00 دج.

### 3.4. مصاريف أفراد السكن الجبائي

تم التدخل وتعديل بعض عناصر مصاريف أفراد السكن الجبائي، منها:

#### 1.3.4. مصاريف الكهرباء والغاز

حسب البيانات المتحصل عليها من مؤسسة سونلغاز بالجلفة تظهر المبالغ المسددة في مصاريف الكهرباء والغاز لسنتي 2007: 47.135,00 دج و 2008: 56.078,00 دج.

#### 2.3.4. مصاريف السفر

نظرا لعدم تقديم المعني ما يثبت مصاريف الولد الذي يدرس بالخارج فإنه سيعتمد مبلغ جزافي لكل سنوات التحقيق يقدر بـ: 200.000,00 دج لكل سنة.

تبقى المصاريف الأخرى لأفراد السكن الجبائي المصرح بها ضمن المحضر رقم 838 بتاريخ 2010/07/21 بدون تغيير، ويمكن تلخيص مجمل المصاريف لأفراد السكن الجبائي كما هو مبين في الجدول الآتي:

**الجدول رقم(13):** مصاريف أفراد السكن الجبائي المؤسسة

2009	2008	2007	2006	البيان/ السنوات
230.000,00	230.000,00	230.000,00	530.000,00	مصاريف السفر
240.000,00	240.000,00	216.000,00	216.000,00	مصاريف التغذية
20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	مصاريف الملابس
10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	مصاريف العلاج
20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	مصاريف الأعياد والمناسبات
20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	مصاريف الهاتف
29.864,00	56.087,00	47.135,00	28.000,00	مصاريف الكهرباء والغاز
3.000,00	6.000,00	6.000,00	6.000,00	المصاريف المدرسية
8.000,00	8.000,00	8.000,00	8.000,00	المياه
20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	التأثيث
36.000,00	36.000,00	52.700,00	83.000,00	مصاريف السيارة
636.864,00	666.078,00	649.835,00	961.000,00	المجموع

الوحدة: دج

المصدر: وثائق جبائية داخلية لمفتشية بن باديس-عين وسارة-

**التعليق:** بعد القيام بمحضر تقدير لأفراد السكن الجبائي تم تصريح المعني بجميع المصاريف التي قام بإنفاقها في حياته اليومية، إلا أن بعض المصاريف كانت غير صحيحة ومن بين هذه المصاريف إخفاء بعض فواتير الكهرباء والغاز بالإضافة إلى إخفاء مصاريف سفر الولد الذي يدرس في الخارج.

**5. إعادة تأسيس الدخل**

يعاد تأسيس الدخل لأفراد السكن الجبائي بالإعتماد على طريقة الميزان المالي الخاص والذي تفاضل فيه بين السيولة المتاحة والسيولة المستعملة.

**1.5. السيولة المتاحة** وتتمثل في الأجر الشهري للمكلف، بيع العقارات، اقتراضات وأرصدة الحسابات البنكية.

2.5. السيولة المستعملة وتتمثل في مصاريف أفراد السكن الجبائي، شراء العقارات، تسديدات القرض، مصاريف المعاملات العقارية وأرصدة الحسابات البنكية.

### 3.5. الميزان المالي الخاص

الجدول رقم(14): الميزان المالي الخاص بالمكلف

السيولة المتاحة				
2009	2008	2007	2006	البيان/ السنوات
19.538.743,00	-	-	-	رصيد الفائض المرحل
-	-	300.000,00	-	تنازل عن سيارات
624.571,00	624.571,00	343.982,00	321.849,00	مجموع الراتب السنوي الإجمالي
11.928.833,00	20.768.000,00	54.167,00	-	بيع العقارات
12.553.404,00	21.392.571,00	698.149,00	321.849,00	مجموع السيولة المتاحة
السيولة المستعملة				
636.846	666.078	649.835	961.000	مصاريف أفراد السكن الجبائي
-	-	1.100.000,00	-	شراء السيارات
11.104.891,00	-	-	-	مبلغ أشغال سكنات في طور الإنجاز
-	-	-	7.673.660,00	مبلغ أشغال تهيئة التجزئة
3.710.818,00	1.187.750,00	-	-	مصاريف المعاملات العقارية
15.452.555,00	1.853.828,00	1.749.835,00	8.634.660,00	مجموع السيولة المستعملة
16.639.592,00+	19.538.743,00+	1.051.686,00-	8.312.811,00-	رصيد الميزان المالي

الوحدة: دج

المصدر: وثائق جبائية داخلية لمفتشية بن باديس-عين وسارة-

التعليق: نلاحظ خلال السنتين 2006-2007 رصيد الميزان المالي سالب أي أن

مجموع السيولة المستعملة أكبر من مجموع السيولة المتاحة وبالتالي الفارق عبارة عن دخل

غير مصرح به.



**6. إدراج الإيرادات الخارجية الأخرى**

بالإضافة إلى المعاملات العقارية فإن السيد (ج) يزاول نشاط فلاحي أيضا ويحصل من خلاله على إيرادات فلاحية.

**1.6. الإيرادات الفلاحية**

من خلال مراجعة عقود المعاملات العقارية المبرمة، لوحظ تنازل المعني عن عدد من رؤوس الأغنام التي ينتج عنها مداخيل فلاحية خاضعة لضريبة الدخل الإجمالي، يتم تخفيض نسبة 80 % كمصاريف والباقي يعتبر مداخيل خاضعة لهذه الضريبة كما يأتي:

**الجدول رقم(15): الإيرادات الفلاحية**

التاريخ	الاكتساب	التنازل	القيمة المصرح بها	خفض المصاريف	المداخيل الخاضعة
2008/11/13	-	400 رأس غنم	4.000.000,00	3.200.000,00	800.000,00
2009/01/13	-	40 رأس غنم	400.000,00	320.000,00	80.000,00

المصدر: وثائق جبائية داخلية لمفتشية بن باديس-عين وسارة- الوحدة: دج

تتم إضافة هذه الإيرادات الفلاحية إلى مجموع السيولة المتاحة للمكلف.

**الجدول رقم(16): المداخيل المؤسسة**

البيانات	2006	2007	2008	2009
فروقات الميزان المالي	8.312.811,00	1.051.686,00	-	-
الإيرادات الفلاحية	-	-	800.000,00	80.000,00
الدخل المصرح به	296.263,00	315.337,00	520.807,00	520.807,00
المداخيل المؤسسة	8.609.074,00	1.367.023,00	1.320.807,00	600.807,00

المصدر: وثائق جبائية داخلية لمفتشية بن باديس-عين وسارة- الوحدة: دج

**التعليق:** المداخيل المؤسسة هي عبارة عن الدخل المصرح به من طرف المعني بالإضافة إلى المداخيل غير المصرح بها (الفرق بين السيولة المستعملة والسيولة المتاحة) والإيرادات الناتجة عن النشاطات الثانوية

وعليه تصبح وضعية المعني اتجاه الدخل الإجمالي علة النحو الآتي:

**الجدول رقم (17): المداخل غير المصرح بها من طرف المعني**

2009	2008	2007	2006	البيانات/ السنوات
600.807,00	1.320.807,00	1.367.023,00	8.609.074,00	الدخل المؤسس
520.807,00	520.807,00	315.337,00	296.263,00	الدخل المصرح به
80.000,00	800.000,00	1.051.686,00	8.312.811,00	الفروقات

المصدر: وثائق جبائية داخلية لمفتشية بن باديس-عين وسارة- الوحدة: دج

**التعليق:** نلاحظ أنه خلال الأربع السنوات محل التحقيق كان الفرق بين الدخل المؤسس والدخل المصرح به موجب، ويعتبر هذا الفرق الموجب دخل غير مصرح به يتوجب إخضاعه للضريبة على الدخل الإجمالي.

**7. تبليغ المعني**

تم إرسال جميع النقاط الموضحة أعلاه إلى المعني في رسالة موسى عليها وتم منحه مهلة 40 يوما لإبداء نقاط احتجاجاته، وفعلا قام المعني بالرد قبل 40 يوما، وكان هذا الرد كما يأتي:

- المطالبة بتخفيض مصاريف سفر الإبن لسنة 2006 بمبلغ 200.000,00 دج لكون هذا الأخير كان لا يزال يزاول دراسته داخل التراب الوطني حسب الشهادة الجامعية المرفقة بالرد.

- مراجعة السيولة المتاحة لسنتي 2006 و2007 حيث أن مصدرها بيع أراضي بدون عقود في هذه السنوات وهذا يغطي مصاريف الحج واقتناء السيارة سنة 2007.

- تخفيض مبلغ أشغال التهيئة للتجزئة لكون الأشغال الفعلية المنجزة هي أقل من ما هو موجود على أرض الواقع.

وبعد مناقشة هذه النقاط، تم الرد عليها كما يأتي:

- إن الشهادة المقدمة مع الرد لا تبرر مصاريف السفر، أما فيما يتعلق بمصاريف السفر المدرجة ضمن التبليغ بمبلغ إجمالي تتضمن مصاريف السفر داخل الوطن أيضا، وهذا ما صرح به ضمن محضر تقدير مصاريف أفراد السكن الجبائي، وبالتالي طلب المعني مرفوض.

- فيما يتعلق بالسيولة المتاحة، تم إدراج جميع البيانات والعقود القانونية والفائض بين الاستعمالات والمتاحات يعتبر دخل غير مصرح به.
  - مبلغ أشغال التهيئة للتجزئة قدر وفق ما صرح به المعني ضمن محضر المعاينة وبالتالي طلب المعني مرفوض.
- ومنه يتم الإبقاء على الأسس الضريبية كما هي:

### 8. التأسيس النهائي للضريبة على الدخل الإجمالي

تم إلزام المكلف بدفع الضريبة على الفارق غير المصرح به بالإضافة إلى الزيادات، كما هو موضح في الجدولين أسفله

#### الجدول رقم(18): الضريبة على الدخل الإجمالي

2009	2008	2007	2006	البيانات/ السنوات
600.807,00	1.320.807,00	1.367.023,00	8.609.074,00	الدخل المؤسس
520.807,00	520.807,00	315.337,00	296.263,00	الدخل المصرح به
80.000,00	800.000,00	1.051.686,00	8.312.811,00	الفروقات
16.478,00	232.478,00	321.462,00	3.142.043,00	الضريبة على الدخل الإجمالي
16.478,00	232.478,00	321.462,00	3.142.043,00	المجموع

الوحدة: دج

المصدر: وثائق جبائية داخلية لمفتشية بن باديس-عين وسارة-

#### الجدول رقم(19): الزيادات

2009	2008	2007	2006	البيانات
4.119,00	58.119,00	80.365,00	785.510,00	الزيادة/ الضريبة على الدخل الإجمالي
4.119,00	58.119,00	80.365,00	785.510,00	المجموع

الوحدة: دج

المصدر: وثائق جبائية داخلية لمفتشية بن باديس-عين وسارة-

**التعليق:** لقد تم إخضاع المعني لزيادات قدرها 25% عن كل سنة كعقوبات عن إخفاءه لجزء من مداخله ومحاولاته للتهرب الضريبي.

**المطلب الثالث: دراسة حالة في إطار التهرب الضريبي الكلي (الحالة 03)**

- في هذه الحالة حاولنا إبراز مختلف الإجراءات التي تقوم بها الرقابة الجبائية ضد تاجر كان يخفي ممارسته لنشاطه بصفة كلية، وتتمثل هذه الإجراءات فيما يأتي:
- مراسلة المعني عن طريق إعدار للحضور وتوضيح الوضعية؛
  - التسوية الأولية، وغالبا ما تتم عن طريق التقدير الجزافي لرقم الأعمال والربح المحقق؛
  - التسوية النهائية وتتمثل في جعل الأسس الضريبية نهائية وذلك بعد مناقشة رد المعني إن وجد؛
  - مرحلة إدراج المعني ضمن قائمة المتهربين ويكون ذلك إذا زاد المبلغ المتهرب عن دفعه 5.000.000,00 دج.

**الحالة (03):**

- قام السيد (س) باستخراج سجل تجاري لممارسة نشاط بيع الخضار الجافة ومنتجات المطحنة، بدأ نشاطه هذا سنة 2002، حيث تقدم إلى الإدارة الجبائية آنذاك بملف النشاط وطلب استخراج البطاقة الجبائية، تحصل على هذه الأخيرة بعد 10 أيام من تاريخ تقديم الطلب وتمت معاينة المحل التجاري المعد للنشاط.
- طيلة السنوات 2004، 2005 قام بإيداع كل التصريحات الشهرية (G50) والسوية (الموازنات) تحمل هذه التصريحات أرقام الأعمال والأرباح المحققة من طرف هذا السيد إلا أنه في السنوات 2007، 2008، 2009 تخلى عن ايداع مختلف التصريحات الجبائية كليا، وخلال هذه الفترة كانت مفتشية الضرائب بعين وسارة تقوم بمراسلته دوريا ومطالبته بإيداع تصريحاته وتسوية وضعيته الجبائية.
- في سنة 2010 وردت إلى مصالح المفتشية كشوف معلومات تخص مشتريات قام السيد (س) بإجرائها مع الموردين الآتية أسماؤهم:
- SARL KAFINA منطقة الأنشطة الصناعية، صندوق بريد 199، سطيف، مبلغ المشتريات: 13.785.900,50 دج.

- SARL HALIB AL GHARB، المنطقة الصناعية سانية، سيدي الشحمي،  
وهران، مبلغ المشتريات: 42.435.956,96 دج.  
تم الحصول على هذه المعلومات عن طريق التواصل مع إحدى مفتشيات سطيف  
ومفتشية سيدي الشحمي بوهران.

قامت المفتشية على إثر ذلك بمراسلة المعني عن طريق إعدار للحضور وتوضيح  
الوضعية، إلا أن المعني لم يرد على هذه المراسلة وتبعا للمادة 44 من قانون الإجراءات  
الجبائية التي تخص التوقع التلقائي عند غياب الإلتزامات الجبائية قامت المفتشية بتسوية  
وضعية المعني وفقا للمقترحات الضريبية الآتية:

### 1. التسوية الأولية

تم إرسال المقترحات الضريبية الموضحة في الجدول أسفله إلى المعني، كما تم منحه  
مدة شهر للرد على هذه المقترحات.

#### (20): المقترحات الضريبية

البيان/السنة	2009
المشتريات	56.221.857,46
الهامش الإجمالي	1,12
رقم الأعمال المؤسس	62.968.480,00
رقم الأعمال المصرح به	
الفروقات	62.968.480,00
حقوق TAP: 2%	1.259.369,00
حقوق TVA: 17%	10.407.641,00
حقوق IRG	2.071.897,00
مجموع الحقوق	14.035.907,00
الزيادات	3.508.976,00

المصدر: وثائق جبائية داخلية لمفتشية بن باديس-عين وسارة- الوحدة: دج

**التعليق:** إن مبلغ رقم الأعمال المؤسس من طرف مفتشية الضرائب تم تقديره  
بطريقة جزافية بمعدل هامش إجمالي (بما فيه مصاريف البيع) 1.12 نظرا لغياب

التصريحات، كما تم إخضاع هذا المبلغ للرسم على النشاط المهني 2% والرسم على القيمة المضافة 17%. وتم أخذ نسبة 10% من رقم الأعمال المؤسس كأرباح جزافية نظرا لعدم تصريح المعني، ومنه الربح المحقق هو : 6.296.848,00 دج، وتم أيضا أخذ نسبة الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا لنص المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمتمثلة في الجدول التالي:

**الجدول رقم (21): السلم الضريبي للتصاعدية الإجمالية للضريبة على الدخل الإجمالي**

الدخل الخاضع للضريبة ( )	(%)	قيمة الرسم
أقل من أو يساوي 120.000	0	-
120.001 360.000	20	48.000
360.001 1.440.000	30	324.000
1.440.000	35	372.000
...	+	...

الوحدة: دج

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

$$\text{الضريبة على الدخل الإجمالي} = 372.000 + 0.35 * (1.440.000 - 6.296.850) = 2.071.897$$

أخضع المعني لغرامة جبائية تقدر ب 25% من إجمالي الحقوق نظرا لعدم تصريحه وعدم رده على إعدارات الإدارة.

## 2. التسوية النهائية

بعد مرور أيام على انقضاء المهلة القانونية (40) يوم الممنوحة للمعني للرد على محتوى التبليغ الأولي، وفي ظل غياب الرد على هذا التبليغ قررت المصلحة الاحتفاظ بنفس الأسس الضريبية والتي تم إعادة إرسالها في التبليغ النهائي للمعني.

قامت المفتشية بعد ذلك بإصدار سجل أو ما يعرف بـ "ورد فردي" يحمل رقم 2010/03 بحقوق قدرها 14.035.907,00 دج وزيادات قدرها 3.508.976,00 دج، ونظرا لأهمية التسوية وضخامتها تم تقديم عرض حال على المسؤول المباشر (المدير الولائي) لاتخاذ الإجراءات الضرورية.

### 3. مرحلة إدراج المعني ضمن قائمة المتهربين

نظرا لضخامة المبلغ الواجب دفعه من طرف المعني والذي فاق المبلغ المحدد قانونا (5.000.000,00 دج) وبعد معاينة المحل الذي تبين أنه لا يمارس فيه أي نشاط عن طريق محضر معاينة وبالتشاور والتنسيق مع المديرية الولائية للضرائب ومصالحة التحصيل بالقباضة تم الإتفاق على رفع دعوى قضائية ضد السيد (س) بتهمة التهرب الضريبي وإلحاق الضرر بالخزينة العمومية.

بعد عرض القضية على المحكمة وتعيين خبير للبحث والتحري في موضوع الشكوى وبعد الإطلاع على المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 143 من قانون الإجراءات الجزائية أصدرت المحكمة حكما بسجن المعني ثلاث (03) سنوات نافذة مع تحميله جميع المصاريف القضائية وتعويض الخزينة. وبداية من إصدار هذا الحكم أصبح المعني مدرجا ضمن قائمة المتهربين جبائيا، والملاحظ أن المعني وبعد استنفاده عقوبة السجن مازالت ترد على عاتقه كشوف معلومات من طرف مؤسسات تعامل معها.

#### المبحث الثالث: إحصائيات حول حجم التملص عن دفع الضريبة

تشكل الرقابة الجبائية إحدى الأدوات القانونية لمحاربة التهرب الضريبي، وعلى اختلاف أنواعها فإن الرقابة على الوثائق المحاسبية لها دور فعال في الحد من هذه الظاهرة.

#### المطلب الأول: نتائج نشاطات الرقابة الجبائية على المكلفين

من خلال وقفنا الميداني على مستوى المفتشية التي تسعى إلى الحد من هذه الظاهرة نستعرض الجداول الآتية التي تتضمن حالة تطبيقية لبرنامج المسطر من طرف المفتشية للسنوات 2011، 2012، 2013، 2014 والنتائج المتحصل عليها ثم نستخلص بعض الملاحظات عن ذلك:

**الجدول رقم(22): نتائج تطبيق الرقابة على الوثائق المحاسبية على المكلفين لسنة 2011**

المهنة الحرة	المهنة الحرة	المهنة الحرة	المهنة الحرة	المهنة الحرة	المهنة الحرة / طبيعة
25.902.042	17.281.411	1.318.941	5.126.364	2.175.326	TVA
2.529.714	724.673	245.312	923.454	636.275	TAP
0	0	0	0	0	IBS
2.323.286	512.357	523.721	514.273	772.935	IRG
1.263.748	447.080	145.708	248.646	422.314	IRG/S
0	0	0	/	/	TIMBRE
984.288	430.264	0	300.612	253.412	AUTRES
33.003.078	19.395.785	2.233.682	7.113.349	4.260.262	

المصدر: إحصائيات داخلية لمفتشية بن باديس-عين وسارة- الوحدة: دج

**التعليق:** خلال سنة 2011، نلاحظ أن المبالغ المتهرب عن دفعها والتي تم الكشف عنها سنة 2011 كانت مرتفعة فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة وهذا ما يعكس حساسية المكلفين اتجاه هذا الرسم، وكانت معدومة فيما يتعلق بالرسم على أرباح الشركات وحقوق الطابع مما يشير إلى أن معظم الملفات كانت تخص أشخاص طبيعيين وشركات لا تحقق أرباحا أو تخفي أرباحها.

**الجدول رقم (23): نتائج تطبيق الرقابة على الوثائق المحاسبية على المكلفين لسنة 2012**

المجموع	المهنة الحرة	الخدمات	الإنتاج	شراء وبيع	نوع الرسم / طبيعة النشاط
4.037.580	2.671.939	0	1.365.641	0	TVA
1.498.503	178.622	0	659.514	660.367	TAP
0	0	0	0	0	IBS
4.284.974	3.825.144	0	202.375	257.455	IRG
0	0	0	0	0	IRG/S
0	0	0	/	/	TIMBRE
0	0	0	0	0	AUTRES
9.821.057	6.675.705	0	2.227.530	917.822	

المصدر: إحصائيات داخلية لمفتشية بن باديس-عين وسارة- الوحدة: دج

**التعليق:** خلال هذه السنة تم الكشف عن حجم ضئيل من المبالغ المتهرب عن دفعها، كما نلاحظ أيضا انعدام محاولات التملص عن دفع الضريبة في نشاط الخدمات.



**الجدول رقم (24): نتائج تطبيق الرقابة على الوثائق المحاسبية على المكلفين لسنة 2013**

	المهن الحرة			شراء وبيع	/ طبيعة النشاط
<b>7.268.812</b>	<b>4.810.013</b>	<b>0</b>	<b>295.341</b>	<b>2.163.458</b>	<b>TVA</b>
<b>1.831.434</b>	<b>745.231</b>	<b>0</b>	<b>462.047</b>	<b>624.156</b>	<b>TAP</b>
<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>IBS</b>
<b>1.645.046</b>	<b>834.791</b>	<b>0</b>	<b>372.451</b>	<b>437.804</b>	<b>IRG</b>
<b>822.785</b>	<b>512.333</b>	<b>0</b>	<b>310.452</b>	<b>0</b>	<b>IRG/S</b>
<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>/</b>	<b>/</b>	<b>TIMBRE</b>
<b>346.317</b>	<b>346.317</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>AUTRES</b>
<b>11.914.394</b>	<b>7.248.685</b>	<b>0</b>	<b>1.440.291</b>	<b>3.225.418</b>	

الوحدة: دج

المصدر: إحصائيات داخلية لمفتشية بن باديس-عين وسارة-

**التعليق:** نفس الشيء بالنسبة للسنوات الماضية تم تسجيل انعدام محاولات التملص عن دفع الضرائب في قطاع الخدمات.

**الجدول رقم (25): نتائج تطبيق الرقابة على الوثائق المحاسبية على المكلفين لسنة 2014**

	المهن الحرة			شراء وبيع	/ طبيعة النشاط
<b>8.062.576</b>	<b>252.445</b>	<b>0</b>	<b>4.642.753</b>	<b>3.167.378</b>	<b>TVA</b>
<b>1.225.429</b>	<b>72.127</b>	<b>0</b>	<b>546.205</b>	<b>607.097</b>	<b>TAP</b>
<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>IBS</b>
<b>1.961.796</b>	<b>649.144</b>	<b>0</b>	<b>666.636</b>	<b>646.016</b>	<b>IRG</b>
<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>IRG/S</b>
<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>/</b>	<b>/</b>	<b>TIMBRE</b>
<b>140.000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>140.000</b>	<b>0</b>	<b>AUTRES</b>
<b>11.389.801</b>	<b>973.716</b>	<b>0</b>	<b>5.995.594</b>	<b>4.420.491</b>	

الوحدة: دج

المصدر: إحصائيات داخلية لمفتشية بن باديس-عين وسارة-

**التعليق:** نلاحظ أن المبالغ المتهرب عن دفعها التي تم الكشف عنها خلال سنة 2014 كانت مرتفعة فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة مقارنة مع باقي أنواع الضرائب والرسم الأخرى.

**المطلب الثاني: دراسة وتحليل نتائج الرقابة المحاسبية على المكلفين**

تمت دراسة وتحليل نتائج الرقابة على الوثائق المحاسبية على أساس النشاط ونوع

الرسم كما هو موضح أسفله:

## 1. من حيث النشاط

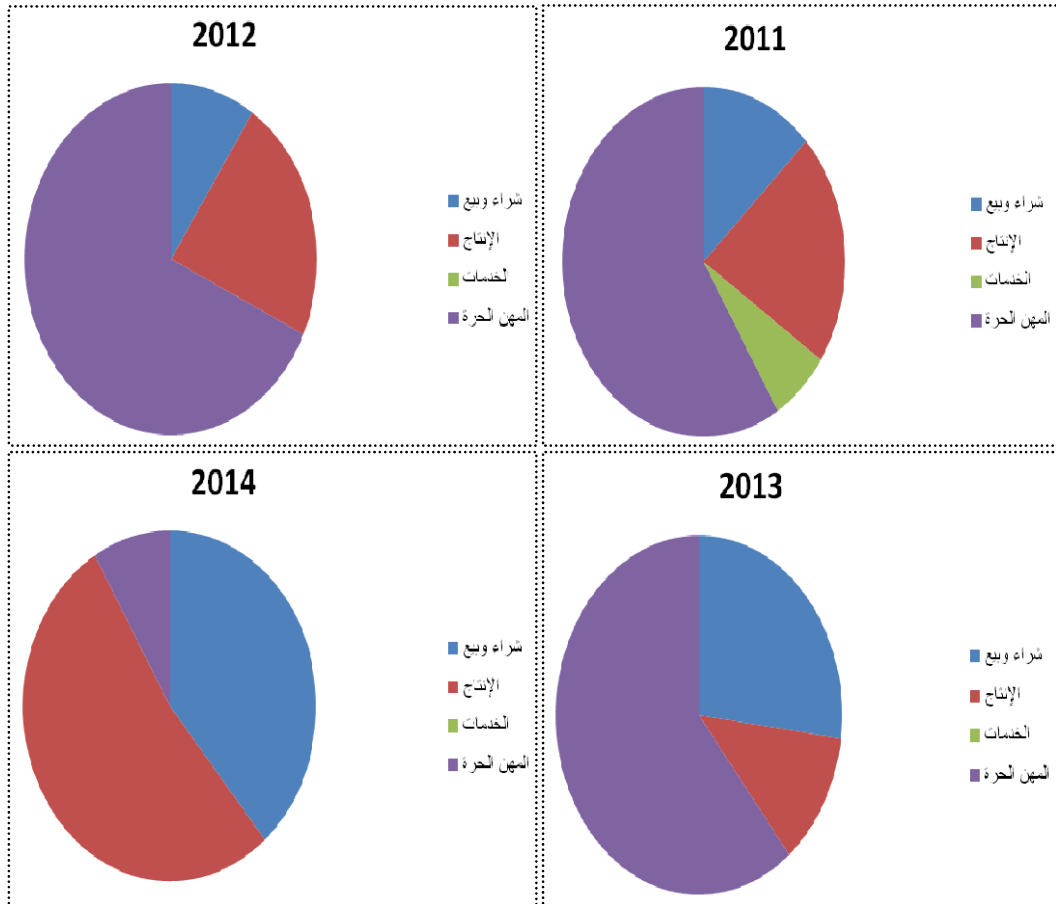
الجدول رقم(26): نتائج تطبيق الرقابة على الوثائق المحاسبية على المكلفين حسب النشاط

2014	2013	2012	2011	نوع النشاط/ السنة
4.420.491 %38.81	3.225.418 %27.07	917.822 %9.35	4.260.262 %12.91	الشراء والبيع:
5.995.594 %52.64	1.440.291 %12.09	2.227.530 %22.68	7.113.349 %21.55	الإنتاج
0 %0	0 %0	0 %0	2.233.682 %6.77	الخدمات
973.716 %8.55	7.248.685 %60.84	6.675.705 %67.97	19.395.785 %58.77	المهن الحرة

الوحدة: دج

المصدر: إحصائيات داخلية لمفتشية بن باديس-عين وسارة-

الشكل رقم (03): دوائر نسبية لنتائج تطبيق الرقابة على الوثائق المحاسبية حسب النشاط



**التعليق:** نلاحظ من خلال الجدول رقم (26) والشكل رقم (03) ما يأتي:

خلال سنة 2011 كان أكبر قطاع تم الكشف فيه عن محاولات التملص عن دفع المستحقات الجبائية هو قطاع المهن الحرة، حيث بلغت نسبة مبالغ هذه المستحقات خلال هذه السنة 58.77% من إجمالي المستحقات الواجب إعادة تحصيلها، ثم يأتي قطاع الإنتاج بنسبة 21.55%، وبعده قطاع الشراء والبيع وقطاع الخدمات بنسبتي 12.91% و 6.77% على التوالي.

في سنة 2012، سجل أيضا قطاع المهن الحرة كأول قطاع يسعى فيه المكلفون إلى التملص عن أداء التزاماتهم الضريبية، حيث بلغت نسبة مبالغ الضرائب والرسوم المتهرب عن دفعها 76.97% من إجمالي الضرائب والرسوم المتهرب عن دفعها، ثم يليه قطاع الإنتاج بنسبة 22.68% وهي نسبة نوعا ما مرتفعة بالنسبة للسنة الماضية، ثم يأتي قطاع عمليات الشراء والبيع وهو الآخر سجل ارتفاعا.

نفس الشيء بالنسبة لسنة 2013، احتل قطاع المهن الحرة المرتبة الأولى من حيث عملية التهرب عن دفع الضريبة حيث بلغت نسبة الضرائب والرسوم المتهرب عن دفعها التي تم الكشف عنها 60.84% من إجمالي الضرائب والرسوم المتهرب عن دفعها، ثم بعده قطاع الشراء والبيع بنسبة 27.07% ويليه قطاع الإنتاج، أما قطاع الخدمات فلم تكشف إدارة الضرائب عن أي محاولات للتملص عن دفع الضريبة في الملفات التي قامت بدراستها خلال هذه السنة.

في سنة 2014، كان قطاع الإنتاج هو من سجل أكبر مبلغ في التهرب ثم عمليات الشراء والبيع والمهن الحرة، أما قطاع الخدمات فباتت محاولات التملص فيه معدومة.

من خلال هذه الملاحظات يمكن الوصول إلى التفسيرات والاستنتاجات الآتية:

- يشكل قطاع المهن الحرة أول قطاع تم الكشف فيه عن التملص عن دفع الضريبة ويرجع ذلك إلى أن هذا القطاع يركز على فئة الأطباء لما لهذه الفئة من دور في المساهمة في رفع نسبة الجباية العادية، ومن خلال تفحص نتائج هذا القطاع يظهر

مدى التهرب الذي تقوم به هذه الفئة لعدم التزامها بمصادقية التصريحات (معظم محاضر المعاينة المنجزة يصرح فيها الأطباء بايرادات ضعيفة رغم حيوية النشاط)، وما لاحظناه أيضا أن هذا القطاع يعرف تحسن ملحوظ ويعود ذلك إلى:

- ميول المكلفين إلى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة؛
- لجوء إدارة الضرائب إلى التقدير الجزافي.
- إن قطاع عمليات الشراء والبيع وكذلك قطاع الإنتاج يعرفان ارتفاعا فيما يتعلق بمحاولات التملص عن دفع الضرائب ويرجع ذلك إلى:
  - البيع بدون فواتير، حيث أصبحت هذه العملية عادية في المعاملات التجارية؛
  - السهو العمدي في تسجيل المبيعات الآجلة؛
  - التعامل النقدي ومن دون فواتير؛
  - تخفيض المبلغ الحقيقي للمبيعات (تزوير الفواتير)؛
  - عدم تسجيل المداخل الاستثنائية الناتجة عن مبيعات الفضلات والمهملات (البيع بدون فواتير)؛
  - عدم مصادقية التصريحات؛
  - إخفاء جزء من الكتلة الأجرية.
- إن قطاع الخدمات لا يشكل أي عائق للرقابة الجبائية وذلك لأن نسبة التهرب فيه شبه معدومة، ويعود ذلك إلى أن هذا القطاع يركز على فئة المقاولين وأغلبهم يتعاملون مع المؤسسات العمومية، ومنه فإن معاملاتهم يطغى عليها التعامل البنكي وبالتالي السهولة النسبية لعملية الرقابة لهذا القطاع.

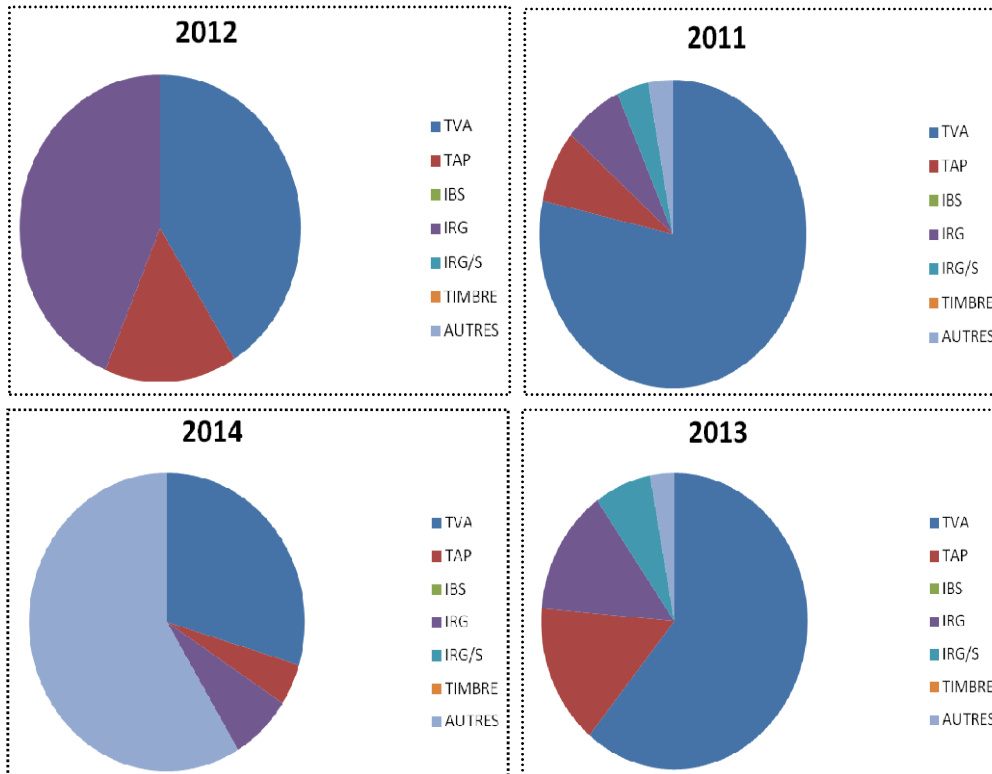
## 2. من حيث نوع الرسم

الجدول رقم(27): نتائج تطبيق الرقابة على الوثائق المحاسبية حسب نوع الرسم

2014	2013	2012	2011	نوع الرسم/ السنة
8.062.576 %70.79	7.268.812 %61.00	4.037.580 %41.11	25.902.042 %78.48	TVA
1.225.429 %10.76	1.831.434 %15.37	1.498.503 %15.26	2.529.714 %7.66	TAP
0 %0	0 %0	0 %0	0 %0	IBS
1.961.796 %17.22	1.645.046 %13.81	4.284.974 %43,63	2.323.286 7.04%	IRG
0 %0	822.785 %6.91	0 %0	1.263.748 %3.83	IRG/S
0 %0	0 %0	0 %0	0 %0	TIMBRE
140.000 %1.23	346.317 %2.91	0 %0	984.288 %2.98	AUTRES

المصدر: وثائق داخلية لمفتشية بن باديس-عين وسارة- الوحدة: دج

الشكل رقم (04): دوائر نسبية لنتائج تطبيق الرقابة على الوثائق المحاسبية حسب نوع الرسم



**التعليق:** نلاحظ من خلال الجدول رقم(27) والشكل رقم(04) أن الرسم على القيمة المضافة يسجل أكبر رسم حاول المكلفون التملص عن دفعه، حيث بلغت نسبته من إجمالي الرسوم والضرائب المتهرب عن دفعها:

- سنة 2011: 78.48%

- سنة 2012: 41.11%

- سنة 2013: 61.00%

- سنة 2014: 70.79%

ثم يأتي بعد الرسم على القيمة المضافة الرسم على النشاط المهني والضريبة على الدخل الإجمالي، أما باقي الرسوم الأخرى فتبقى محاولات التملص عن دفعها ضئيلة. ويعود ذلك إلى:

● فيما يخص الرسم على القيمة المضافة:

- البيع بدون فواتير والذي يشكل أكبر محفز للتهرب الضريبي؛
- إخفاء المبيعات؛
- تخفيض قيمة المخزونات؛
- تضخيم تكاليف المشتريات؛
- التزوير في المحاسبة؛
- إخفاء عمليات بيع المنتوجات المشتقة وبيع المهملات.

● فيما يخص الرسم على النشاط المهني:

- تخفيض أرقام الأعمال المصرح بها بمختلف الأساليب والطرق وأكثر الأساليب انتشارا هو البيع بدون فواتير.

● فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي:

- إخفاء جزء من الكتلة الأجرية؛

- إخفاء جزء من الدخل.

### المطلب الثالث: دراسة مسار التهرب الضريبي

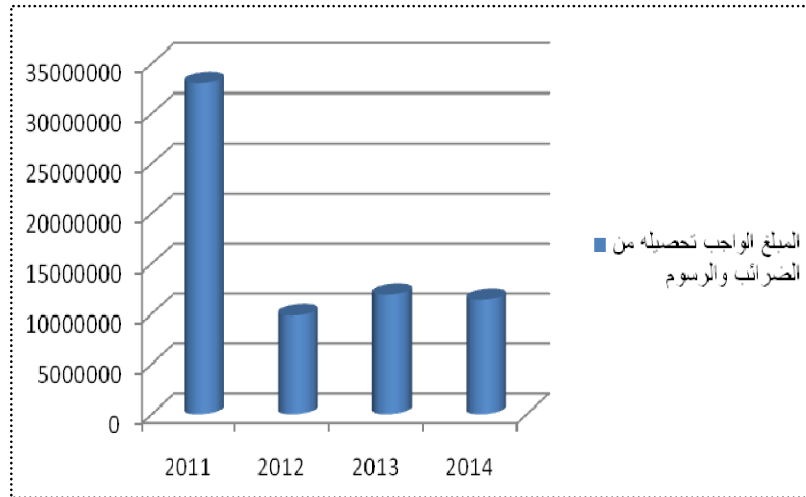
الجدول رقم(28): إحصائيات حول التملص عن دفع الضريبة

2014	2013	2012	2011	
11.389.801	11.914.394	9.821.057	33.003.078	تحصيله من

الوحدة: دج

المصدر: وثائق داخلية لمفتشية بن باديس-عين وسارة-

الشكل رقم (05): أعمدة بيانية تبين محاولات التملص عن دفع الضريبة لكل سنة



**التعليق:** نلاحظ من خلال الأعمدة البيانية أن حجم التهرب الضريبي يختلف من سنة إلى أخرى، فبعد أن سجل سنة 2011 نسبة مرتفعة انخفض بقوة في سنة 2012 ليبدأ بالارتفاع من جديد خلال السنتين 2013 و2014، ويمكن أن نفسر ذلك بطريقتين:

- عدم استقرار ميدان الأعمال حيث أن حجم التهرب الضريبي يتغير حسب حجم النشاطات والمعاملات التجارية؛

- عدم اكتراث المكلفين للرقابة الجبائية والقوانين الجبائية مما جعل الرقابة الجبائية أداة للكشف عن التهرب الضريبي لا أداة للقضاء عليه.

## خلاصة الفصل

تلعب الرقابة الجبائية دوراً هاماً في الكشف عن التهرب الضريبي، فمهما اختلفت أساليب القيام به إلا ووجدت الرقابة الجبائية طريقة للكشف عنه وردعه، ذلك لأنها تسعى جاهدة إلى تطبيق إجراءات تتناسب وأسلوب التهرب مما جعلها على دراية بجميع الأساليب التي يلجأ إليها المتهربين.

من أهم ما تستعمله الرقابة الجبائية للكشف عن التهرب الضريبي التحقيق المحاسبي الذي يتم من خلال فحص محاسبة المعني شكلاً ومضموناً ومن ثمة إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة استناداً إلى معلومات متحصل عليها لدى الهيئات والإدارات وكذا المؤسسات الخاصة والأشخاص الذين تعامل ويتعامل معهم المعني، وفي الحالات التي لا يجدي فيها التحقيق المحاسبي نفعاً تضطر الرقابة الجبائية إلى التحقيق المعمق في وضعية المعني بهدف التأكد من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة سكنه الجبائي من جهة أخرى.

تسعى الرقابة الجبائية بعد حرصها على مصداقية وصحة تصريحات المكلفين التابعين لإقليمها إلى الكشف عن الاقتصاد الموازي (الإخفاء الكلي للنشاط) من خلال التنسيق بين مختلف الأجهزة الرقابية عبر التراب الوطني مما يسمح لكل جهاز بالإطلاع على جميع المعاملات التجارية التي يقوم بها كل مكلف ومن ثمة فرز المعاملات غير المصرح بها.

رغم الدور الفعال الذي تلعبه الرقابة الجبائية في الكشف عن التهرب الضريبي إلا أنها تبقى عاجزة في القضاء عليه أو التخفيض من حدته أو ترك آثار إيجابية لدى المكلفين بالضريبة، وهذا ما قمنا بملاحظته في الشكل رقم (05) أن حجم التهرب الضريبي عشوائي يختلف من سنة إلى أخرى، كما لاحظنا من خلال الحالة رقم (03) أن المكلف وبعد استنفاذه عقوبة السجن مازالت ترد على عاتقه كشوف معلومات تبين أنه يتهرب عن دفع الضريبة من جديد، ويحدث مثل هذا لأن:



- المصالح الجبائية تهتم بتطبيق الإجراءات العقابية فقط دون انتهاج إجراءات أخرى أكثر فعالية كتثبيت وضبط القوانين الجبائية، حيث أنه ما يكاد المكلف استيعاب القوانين حتى تكون محل تغيير جديد.

- لا يكفي تعديل القانون الجبائي دون مراجعة القوانين الأخرى التي تلعب دورا كبيرا في تحفيز التهرب الضريبي، فمثلا القانون التجاري يستدعي إجبارية الفواتير والقانون الجزائي يستدعي معاقبة بشدة من يتخلى عن استعماله أو يقوم بالتزوير في مضمون هذه الفواتير، وذلك لأنها أصبحت تشكل أكبر وسيلة للتهرب الضريبي، فكما لاحظنا من خلال الشكلين رقم (03) و(04) من أكبر القطاعات التي تعرف ارتفاعا في حجم التهرب الضريبي هما قطاع الانتاج وقطاع الشراء والبيع ويعود ذلك إلى التعامل من دون فواتير، وأكثر الرسوم التي تسجل التهرب هي الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني ويعود ذلك أيضا إلى مشكلة الفواتير.

- سلوكات الأفراد وشعورهم بثقل العبء الضريبي أيضا هو الآخر يؤدي إلى زيادة هذه الظاهرة مما يستدعي القيام بحملات تحسيسية في جميع الأوقات وعلى جميع المستويات، بل يجب توعية المكلفين وهم لا زالوا على مقاعد الدراسة حتى ينشأ لديهم روح المساهمة في خدمة الدولة.

ومنه فإن القضاء على التهرب الضريبي ليس مهمة الرقابة الجبائية فقط وإنما يجب أن يشترك ويتضامن الجميع في ذلك (الرقابة الجبائية، المكلفين، الدولة).

**الخاتمة العامة**

بعد الدراسة النظرية والتطبيقية التي قمنا بها، توصلنا إلى أن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر السهل نظرا لتعدد الظاهرة وارتباطها بالعديد من المجالات، واحتوائها على أشكال وطرق احتيالية متبعة من طرف المكلفين، إضافة إلى تطور واتساع دائرة الأنشطة الاقتصادية الذي أدى بدوره إلى اتساع دائرة التهرب الضريبي الذي اتخذ أشكالا وأبعادا خطيرة.

المكلف بالضريبة يسعى دائما إلى تخفيض الأسس الضريبية أو التخلص منها نهائيا دون مراعاة العواقب الضارة التي يحدثها على مختلف المستويات، ومن أجل مكافحة التهرب الضريبي يجب معرفة الدوافع التي تجعل المكلف يقوم بمثل هذه الممارسات والتي جمعناها في الشعور النفسي للمكلف إزاء الضريبة والنقائص والتعقيدات التي تتميز بها القوانين الجبائية.

وعلى غرار ما سبق توصلنا إلى النتائج الآتية:

- الضريبة أداة تمويل للاقتصاد الوطني بسبب ارتباطها بجميع الأنشطة والقطاعات الاقتصادية.
- التهرب الضريبي يشكل أحد أهم المعوقات التي تقف أمام الأهداف السياسية، المالية والاقتصادية للدولة.
- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة وبين الإدارة الضريبية ومختلف الإدارات الأخرى لاستغلال المعلومات بأكبر قدر ممكن.
- من أهم ما تستعمله الرقابة الجبائية للكشف عن التهرب الضريبي طريقتي التحقيق المحاسبي والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، دون أن يؤدي ذلك إلى التعسف مع المكلفين بالضريبة.
- تعتبر الرقابة الجبائية أداة للكشف عن التهرب الضريبي لا أداة للقضاء عليه أو التقليل من حدته.
- من أهم مشاكل الرقابة الجبائية هي بيع السجلات التجارية والبيع من دون فواتير.

وعلى أساس ما ذكرناه، يمكننا طرح بعض المقترحات والتوصيات التي قد تساهم بدورها في القضاء أو التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي:

- تطوير أنظمة المعالجة المعلوماتية من أجل تسهيل عمل الإدارة من جهة، وتسريع تبادل المعلومات مع مختلف الإدارات من جهة أخرى.
- السعي وراء تبسيط النظام الجبائي في نظر المكلفين بالضريبة ومنحه صورة من الاستقرار.
- لا يكفي تعديل القانون الجبائي فقط دون ربط مشاكل التهرب الضريبي بالقوانين الأخرى كالقانون التجاري مثلا الذي يستدعي ضرورة إجبارية الفواتير والقانون الجزائي الذي يستدعي فرض عقوبات صارمة على المقصرين في استعمال الفواتير.
- توعية المكلفين والقيام بحملات تحسيسية في جميع الأوقات وعلى جميع المستويات، بل القيام بتوعية المكلفين وهم لا زالوا على مقاعد الدراسة بعد حتى ينشأ لديهم روح المساهمة في خدمة الدولة.
- تبسيط الإجراءات الإدارية الخاصة بالتحصيل، حيث أن تعقد الإجراءات واعتماد الإدارة على كثرة الوثائق التي تطالب المكلف بها قد تولد لديه روح الكراهية اتجاه الضريبة.

إن مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ليس عملا للإدارة الجبائية وحدها بل هو عمل يخص كل من الدولة والمكلف أيضا، بحيث يجب على الدولة أن تراجع جميع القوانين الجبائية من أجل إعادة صياغتها بطريقة واضحة وبسيطة يسهل على المكلف استيعابها، كما يجب على المكلف أن يكون متحضرا من خلال استيعابه لفكرة أن الدولة لا تسيء استعمال هذه الأموال وأن عملية دفع الضرائب لا تنتهي قطعا عند دفعها بل تعود عليه بمنافع غير مباشرة في حياته اليومية كما جاء في المقولة الشهيرة للثقافي الأمريكي هولمز: "يجب دفع الضرائب لأنها ثمن الحياة المدنية المتحضرة"، ثم يأتي دور الرقابة الجبائية الذي يتمثل في مساعدة المكلفين لأداء هذه الخدمة ومراقبة ومراجعة صحة ومصداقية تصريحاتهم.

في الأخير نرجو أن تكون دراستنا هذه مفيدة وتؤدي إلى دراسات مستقبلية ومعالجات لموضوعات أخرى كموضوع قياس الآثار السلبية للتهرب الضريبي على الاقتصاد الوطني.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

## الكتب

1. بوعون يحيى ناصرة، جباية المؤسسة، متبعة للطباعة، الجزائر، 2011.
2. حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، سميرة إبراهيم، مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2009.
3. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
4. حمدي سليمان سحيماات القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 2010.
5. حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 2، 2007.
6. رفعت محجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان.
7. زينب حسين عوض الله، أساسيات المالية العامة، الدار الجامعة الجديدة، القاهرة، مصر، 2006.
8. سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات حلي الحوقية، لبنان، 2006.
9. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
10. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1971.
11. مجدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، ديوان النشر، لبنان، ط 4، 2004.

12. محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، المنظومة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2010.
13. محمد عباس المحرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دارهومة، بوزريعة، الجزائر، ط 3، 2003.
14. محمد عباس المحرزي، مدخل إلى الجباية والضرائب، ITCIS، 2010.
15. محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر، عمان، الأردن، 2000.
16. يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، محمد عمر أبو دوح، المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 1984.
17. EMMANUEL, Jacques, droit fiscal ,edition dunod ,paris,2002,p,604.

### المذكرات

1. بولخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2004.
2. بوقروج رشيدة، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة مهندس دولة في الإحصاء والاقتصاد التطبيقي، المدرسة العليا للإحصاء والاقتصاد التطبيقي، الجزائر، 2013.
3. رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007.



4. علالي محمد علي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدراسات العليا المتخصصة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2008.
5. كريمة تواتي، وردية دشاوي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة مهندس دولة في الاحصاء والاقتصاد التطبيقي، الجزائر، 2014.
6. لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاسها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012.
7. محمود جمام، النظام الضريبي وأثاره على التنمية الاقتصادية، أطروحة دكتورة دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2010.
8. نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر(1999-2003)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.

#### المواد والقوانين

1. القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، الصادر عن وزارة المالية.
2. المرسوم التنفيذي 299/10 المؤرخ في 2010/11/29 الصادر عن وزارة المالية.
3. قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2015.
4. قانون الرسوم على رقم الأعمال، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2015.
5. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2015.
6. قانون المالية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2015.

الملاحق

## الملحق رقم (01): التصريح السنوي للضريبة على الدخل السنوي على الأجور لسنة 2011

ETB  
BP N° 737 AIN OUSSERA

PAGE:1

## DECLARATION ANNUELLE DES IRG SUR SALAIRES2011

NO	NOM & PRENOM SFAM	FONCTION-ADRESSE NENF	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPTEMBRE	OCTOBRE	NOVEMBRE	DECEMBRE	Sal.10%	Tot.Impo.	
			Ret.IRG	Ret.IRG	Ret.IRG	Ret.IRG	Ret.IRG	Ret.IRG	Ret.IRG	Ret.IRG	Ret.IRG	Ret.IRG	Ret.IRG	Ret.IRG	Ret.IRG	Ret.10%	Tot.IRG
1	C	0	0.00	0.00	0.00	10 114.97	15 470.00	15 470.00	15 470.00	15 470.00	15 470.00	15 470.00	15 470.00	15 470.00	0.00	133 874.97	
			0.00	0.00	0.00	60.15	94.00	94.00	94.00	94.00	94.00	94.00	94.00	94.00	94.00	0.00	812.15
DEUA EN HYDRAULIQUE->CITE ANAG RABAH 1204 AIN OUSSERA																	
2	M	0	13 650.00	13 650.00	13 650.00	13 650.00	13 650.00	13 650.00	13 650.00	13 650.00	13 650.00	13 650.00	13 650.00	13 650.00	0.00	150 150.00	
			0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
MANOUEVRE->SANAA AEK AIN OUSSERA 17200																	
3	M	0	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	5 250.04	5 250.04	
			0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	
MANOUEVRE->BP N° 737 AIN OUSSERA																	
4	M	1	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	5 389.97	5 389.97	
			0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	
COFFREUR->BP N° 737 AIN OUSSERA																	
5	M	1	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	5 250.04	5 250.04	
			0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	
MANOUEVRE->BP N° 737 AIN OUSSERA																	
6	M	0	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	5 250.04	5 250.04	
			0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	
MANOUEVRE->BP N° 737 AIN OUSSERA																	
7	M	4	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	5 389.97	5 389.97	
			0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	
FERRAILLEUR->BP N° 737 AIN OUSSERA																	
8	M	0	0.00	0.00	0.00	8 925.03	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	8 925.03	
			0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	
MACON->CITE MED BOUDIAF 15/04 AIN OUSSERA																	
9	M	0	13 650.00	13 650.00	13 650.00	525.07	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	41 475.07	
			0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	
MACON->BP N° 737 AIN OUSSERA																	
TOTAL GENERAL			27 300.00	27 300.00	27 300.00	33 215.07	29 120.00	29 120.00	29 120.00	29 120.00	29 120.00	29 120.00	29 120.00	29 120.00	42 000.06	0.00	360 955.13
			0.00	0.00	0.00	60.15	94.00	94.00	94.00	94.00	94.00	94.00	94.00	94.00	0.00	812.15	

## الملحق رقم (02): تعديلات الإشعار النهائي

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
REPUBLICUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS  
DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS DE BLIDA  
DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE DJELFA  
INSPECTION DES IMPOTS BEN BADIS  
AIN OUSSERA

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب  
المديرية الجهوية للضرائب بالبلدية  
المديرية الولائية للضرائب بالجلفة  
مفتشية الضرائب عين وسارة

N° 02/531

NOTIFICATION DEFINITIVE  
DE REDRESSEMENTS

A عين وسارة Le: 01/04/2015.

Accusé de réception  
N° 02/531

Référence de la  
Notification initiale  
de redressements :

N°: 11/2014.  
Date : 16/02/2015

Date d'introduction  
de la réponse :

A  
تجارة بالجملة للخضر الجافة ومنتجات المطحنة  
حي المقراني م 02/531 عين وسارة  
N° D'ARTICLE :  
N.I.S :  
N.I.F :

J'ai l'honneur de vous informer que suite à : (Cocher la case correspondante)

- L'examen de vos observations formulées sur la notification initiale de redressements rappelée en référence ci-avant :
- L'absence de réponse à la notification initiale de redressements ci-avant rappelée.

Il a été décidé : (Cocher la case correspondante)

- D'abandonner la totalité des rappels envisagés sur la notification initiale de redressements.
- De maintenir (totalement, partiellement) les bases initialement proposées en rectification de vos Déclarations au titre des impôts et taxes marqués d'une croix ci-dessous :

Impôt sur le revenu global (IRG) : (Préciser la catégorie)  
.....2011.....  
Au titre de la période .....

Impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) :  
Au titre de la période.....

Taxer sur l'activité professionnelle (TAP) :  
Au titre de la période.....2011.....

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) :  
Au titre de la période.....2011.....

Autres impôts et taxes (à préciser):  
.....  
Au titre de la période.....

Veuillez agréer Monsieur, l'expression de ma considération distinguée.

Le chef d'inspection

Après expiration du délai de réponse, l'inspecteur fixe la base de l'imposition qui sera également notifiée au contribuable sous réserve du droit de réclamation de l'intéressé après établissement du rôle de régularisation (Article 36 de la loi de finances pour 2009 )

الملحق رقم (03): نتائج تطبيق الرقابة المحاسبية على المكلفين لنشاط الشراء والبيع في  
سنة 2012

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES  
INSPECTION GENERALE DES IMPOTS  
DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA  
DE DJELFA  
INSPECTION DES IMPOTS AIN OUSSERA  
CITE BEN BADIS

ETAT D'EXECUTION DU PROGRAMME DE CONTROLE SUR PIECES  
AU TITRE DU 2<sup>EME</sup> SEMESTRE DE L'ANNEE 2012  
Pourcentage de réalisation programme annuel

Situation transmise par le chef d'inspection à la DIW dans les 15 premiers jours suivant le semestre considéré

I / ACHAT REVENTE  
IMPORTATEUR \* GROSSISTE

Nom et prénom Raison sociale	TV A	TAP	IBS	IRG	SHRG/	AUTRES IMPOTS/ OU TAXES	TOTAL
1	//	//	//	//	//	//	//
2	//	//	//	//	//	//	//
3	//	//	//	//	//	//	//
4	//	14.111	//	//	//	//	14.111
5	//	5.677	//	//	//	//	5.677
6	//	514.319	//	220.410	//	//	734.729
7	//	41.482	//	//	//	//	41.482
8	//	15.596	//	//	//	//	15.596
9	//	18.637	//	//	//	//	18.637
10	//	//	//	//	//	//	//
11	//	//	//	//	//	//	//
12	//	22.227	//	37.045	//	//	59.272
13	//	28.318	//	//	//	//	28.318
14	//	//	//	//	//	//	//

660367

857.455

929.802

الملحق رقم (04): نتائج تطبيق الرقابة المحاسبية على المكافين لنشاط الإنتاج في سنة  
2012

## 2/ PRODUCTEUR

Nom et prénom Raison sociale	TVA	TAP	IBS	IRG	IRG/S	AUTRES IMPOTS OU TAXES	TOTAL
1	//	//	//	//	//	//	//
2	837.582	98.538		25.000			961.120
3	//	//	//	//	//	//	//
4	//	//	//	//	//	//	//
5	//	//	//	//	//	//	//
6	//	//	//	//	//	//	//
7	//	//	//	//	//	//	//
8	//	//	//	//	//	//	//
9	//	//	//	//	//	//	//
10	//	//	//	//	//	//	//
11	//	//	//	//	//	//	//
12	//	//	//	//	//	//	//
13	//	//	//	//	//	//	//
14	//	//	//	//	//	//	//
15	156.620	27.4136	//	97.414	//	//	529.170
16	//	//	//	//	//	//	//
17	//	//	//	79.961	//	//	79.961
18	42.043	4.945	//	//	//	//	46.988
19	//	//	//	//	//	//	//
20	//	//	//	//	//	//	//
21	329.396	281.895	//	//	//	//	611.291
22	//	//	//	//	//	//	//
23	1.365.648	659.574	/	809.375	/	/	2.228.530

الملحق رقم (05): نتائج تطبيق الرقابة المحاسبية على المكلفين لنشاط المهنة الحرة في سنة 2012

## 3/ Prestation de service

Nom et prénom Raison sociale	TVA	TAP	IBS	IRG	TIMBRE	AUTRES IMPOTDS OUTAXES	TOTAL
██████████	//	//	//	//	//	//	//
██████████	//	//	//	//	//	//	//

## 4/ PROFESSION LIBERALE

Nom et prénom Raison sociale	TVA	TAP	IBS	IRG	IRG/S	TIMBRE	AUTRES IMPOTDS OUTAXES	TOTAL
██████████	397.175	41.119	//	590.668	//	//	//	1.028.962
██████████	191.152	//	//	154.376	//	//	//	345.528
██████████	273.750	24.090	//	214.072	//	//	//	511.912
██████████	//	//	//	384.175	//	//	//	384.175
██████████	//	//	//	1.078.916	//	//	//	1.078.916
██████████	//	//	//	127.025	//	//	//	127.025
██████████	263.444	//	//	248.593	//	//	//	512.038
██████████	585.012	63.319	//	//	//	//	//	648.331
██████████	516.254	//	//	503.609	//	//	//	1.019.863
██████████	//	//	//	//	//	//	//	//
██████████	166.761	18.766	//	196.190	//	//	//	381.717
██████████	//	//	//	//	//	//	//	//
██████████	133.526	15.026	//	157.090	//	//	//	305.642
██████████	//	//	//	//	//	//	//	//
██████████	//	//	//	//	//	//	//	//
██████████	//	//	//	//	//	//	//	//
██████████	144.865	16.302	//	170.430	//	//	//	331.597
██████████	//	//	//	//	//	//	//	//
██████████	//	//	//	//	//	//	//	//
██████████	//	//	//	//	//	//	//	//
██████████	//	//	//	//	//	//	//	//
██████████	2.671.935	178.682	//	3.881.188	//	//	//	6.675.705

# قائمة المحتويات



قائمة المحتويات

شكر وتقدير

الإهداء

الفهرس العام

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

الملخص

01.....	الفصل الأول: الضريبة وظاهرة التهرب الضريبي
02.....	مقدمة الفصل
03.....	المبحث الأول: ماهية الضريبة
03.....	المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها
03.....	1. تعريف الضريبة
03.....	2. خصائص الضريبة
04.....	1.2. الضريبة اقتطاع نقدي
04.....	2.2. الطابع الإجباري والنهائي للضريبة
04.....	3.2. الضريبة تفرض من طرف الدولة
05.....	4.2. الضريبة تدفع بدون مقابل
05.....	5.2. الضريبة تحقق النفع العام
05.....	المطلب الثاني: القواعد الأساسية للضريبة
05.....	1. قاعدة العدالة والمساواة
05.....	2. قاعدة الوضوح واليقين
06.....	3. قاعدة الملائمة في التحصيل
06.....	4. قاعدة الثبات

06.....	5. قاعدة الاقتصاد
07.....	المطلب الثالث: التصنيف التقني للضرائب
07.....	1. معيار وعاء الضريبة
07.....	1.1. الضرائب الوحيدة والضرائب المتعددة
08.....	2.1. الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال
09.....	2. معيار تحمل العبء الضريبي
09.....	1.2. الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة
10.....	3. معيار الواقعة المنشأة للضريبة
10.....	1.3. الضرائب على رأس المال
10.....	2.3. الضرائب على الدخل
11.....	3.3. الضرائب على الاستهلاك
11.....	4. معيار معدل أو سعر الضريبة
11.....	1.4. الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية
12.....	2.4. الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية
13.....	المبحث الثاني: عموميات حول التهرب الضريبي
13.....	المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي
13.....	1. تعريف التهرب الضريبي
14.....	2. تعريف الغش الضريبي
15.....	المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي
15.....	1. أنواع التهرب الضريبي وفقا لمشروعيته
15.....	1.1. التهرب المشروع
15.....	2.1. التهرب غير المشروع (الغش الضريبي)
16.....	2. أنواع التهرب الضريبي وفقا لمعيار الحجم أو المقدار
16.....	1.1. التهرب الضريبي الكلي

16.....	2.1. التهرب الضريبي الجزئي.....
16.....	3. أنواع التهرب الضريبي وفقا للمعيار الإقليمي.....
17.....	1.3. التهرب الضريبي الداخلي.....
17.....	2.3. التهرب الضريبي الدولي.....
17.....	المطلب الثالث: أسباب التهرب الضريبي.....
18.....	1. الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي.....
18.....	1.1. الأسباب السياسية.....
18.....	2.1. تعقد النظام الجبائي.....
19.....	3.1. عدم استقرار التشريعات.....
19.....	4.1. الخلل في نظام التصريحات الجبائية.....
19.....	5.1. طريقة فرض الضريبة.....
19.....	2. الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية.....
20.....	1.2. ضعف الإمكانيات البشرية.....
20.....	2.2. محدودية الوسائل المادية.....
20.....	3.2. تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية.....
20.....	1.3.2. تعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بالتحصيل.....
21.....	2.3.2. صعوبة تقدير الوعاء الضريبي.....
21.....	3. الأسباب المتعلقة بالمكلف.....
21.....	1.3. الأسباب النفسية والاجتماعية.....
22.....	2.3. الوضعية الاقتصادية للمكلف.....
22.....	المبحث الثالث: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي.....
22.....	المطلب الأول: طرق وأساليب قياس التهرب الضريبي.....
22.....	1. التلاعب المحاسبي.....
23.....	1.1. تضخيم التكاليف.....

23.....	2.1. تخفيض الإيرادات
24.....	2. الإخفاء القانوني
24.....	3. الإخفاء المادي
24.....	1.3. الإخفاء الجزئي
25.....	2.3. الإخفاء الكلي
25.....	المطلب الثاني: طرق قياس التهرب الضريبي
25.....	1. تقدير الاقتصاد السري (الاقتصاد غير الرسمي)
25.....	1.1. المنهج النقدي
26.....	2.1. منهج إحصاءات القوى العاملة (سوق العمل)
27.....	3.1. منهج المدخلات المادية (استهلاك الكهرباء)
27.....	2. تقدير عدم الالتزام الضريبي
27.....	1.2. منهج نسبة الضريبة الثابتة
28.....	2.2. منهج الإعفاءات الجبائية
28.....	المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي
28.....	1. الآثار الاقتصادية
29.....	2. الآثار المالية
30.....	3. الآثار الاجتماعية
31.....	خاتمة الفصل
32.....	الفصل الثاني: الرقابة الجبائية واكتشاف التهرب الضريبي
33.....	مقدمة الفصل
34.....	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية
34.....	المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية
35.....	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية
35.....	1. الرقابة الداخلية

35.....	1.1. الرقابة الشكلية.
35.....	2.1. الرقابة على الوثائق
36.....	2. الرقابة الخارجية
36.....	1.2. مراقبة المحاسبة
37.....	2.2. المراقبة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية
37.....	المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية ومبادئها
37.....	1. أهداف الرقابة الجبائية
37.....	1.1. الأهداف القانونية
38.....	2.1. الأهداف المالية والاقتصادية
38.....	3.1. الأهداف الاجتماعية
38.....	4.1. الأهداف الإدارية
38.....	2. مبادئ الرقابة الجبائية
39.....	1.2. إقامة نظام جبائي محكم
39.....	1.1.2. بساطة النظام الجبائي
39.....	2.1.2. عدالة النظام الجبائي
39.....	2.2. إرساء الحس الضريبي لدى المكلف بالضريبة
40.....	1.2.2. إعلام المكلف بالضريبة
40.....	2.2.2. تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف
40.....	3.2. ترقية الإدارة الجبائية
40.....	1.3.2. الإمكانيات البشرية
41.....	2.3.2. الإمكانيات المادية
41.....	المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية
41.....	المطلب الأول: مميزات الأشخاص المؤهلون لعملية الرقابة الجبائية
42.....	المطلب الثاني: صلاحيات الإدارة الجبائية
42.....	1. حق الإطلاع

42.....	1.1. حق الإطلاع لدى الإدارات العمومية والمؤسسات الخاصة
42.....	2.1. حق الإطلاع لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين
43.....	3.1. حق الإطلاع لدى الغير
44.....	2. حق الرقابة
44.....	3. حق التقادم
44.....	4. حق المعاينة
45.....	المطلب الثالث: واجبات المكلفين بالضريبة وحقوقهم
45.....	1. التزامات المكلف بالضريبة
45.....	1.1. التزامات ذات طابع محاسبي
46.....	1.1.1. مسك الدفاتر المحاسبية
46.....	2.1.1. حفظ الدفاتر المحاسبية وسندات المراسلة
46.....	2.1. التزامات ذات طابع جبائي
46.....	1.2.1. تقديم التصريحات
48.....	2.2.1. وضع رقم التعريف الإحصائي
48.....	2. حقوق المكلفين بالضريبة
48.....	1.2. الضمانات المتعلقة بسير التحقيق
48.....	1.1.2. حق الإعلام المسبق
49.....	2.1.2. حق الاستعانة بمستشار
49.....	3.1.2. حق تحديد مدة الرقابة
50.....	4.1.2. حق عدم تجديد الرقابة
50.....	5.1.2. حق السر المهني
50.....	2.2. الضمانات المتعلقة بإجراءات التقويم
50.....	1.2.2. حق الإشعار بالتقويم
51.....	2.2.2. حق الطعن
51.....	المبحث الثالث: أدوات الرقابة الجبائية
51.....	المطلب الأول: التحقيق المحاسبي

51	1. التحضير للتحقيق المحاسبي
52	1.1. سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف
52	2.1. إشعار المكلف بالضريبة
52	3.1. الرقابة المفاجئة
53	4.1. استثمارات التحقيق
53	1.4.1. كشف المحاسبة
53	2.4.1. الحالة المقارنة للميزانيات
53	5.1. البحوث الخارجية المساعدة
54	1.5.1. الممولين
54	2.5.1. الزبائن
54	3.5.1. البنوك
54	4.5.1. الإدارات العمومية
54	2. سير التحقيق المحاسبي
55	1.2. فحص المحاسبة من حيث الشكل
55	1.1.2. محاسبة منتظمة
55	2.1.2. محاسبة صادقة
55	3.1.2. محاسبة مثبتة (مقنعة)
56	2.2. فحص المحاسبة من حيث المضمون
56	1.2.2. رقابة المبيعات
56	2.2.2. رقابة المشتريات
56	3.2.2. رقابة التكاليف
56	4.2.2. الرقابة على المخزونات
57	3. نتائج التحقيق المحاسبي
57	1.3. قبول المحاسبة
57	1.1.3. قبول صريح
57	2.1.3. قبول نسبي

58.....	2.3. رفض المحاسبة.....
58.....	3.3. إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة.....
58.....	1.3.3. إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي.....
59.....	1.1.3.3. في حالة مؤسسة تجارية "شراء وبيع".....
59.....	2.1.3.3. في حالة مؤسسة إنتاجية.....
60.....	2.3.3. إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المالي.....
60.....	4.3. إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق.....
60.....	5.3. كتابة التقرير النهائي.....
61.....	المطلب الثالث: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.....
61.....	1. الأعمال التمهيديّة.....
61.....	1.1. البرمجة.....
62.....	2.1. طرق التحقيق.....
63.....	2. الإجراءات التطبيقية.....
63.....	1.2. اللقاء الأول مع المكلف.....
64.....	2.2. إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة.....
64.....	3.2. طلبات التوضيحات والتبريرات.....
64.....	3. نتائج التحقيق المعمق.....
65.....	المطلب الثالث: وسائل وأدوات تحسين الرقابة الجبائية.....
65.....	1. التحسينات المتعلقة بنظام الرقابة الجبائية.....
65.....	1.1. تحسين عملية البرمجة.....
66.....	2.1. رفع كفاءة أعوان الرقابة الجبائية.....
66.....	3.1. تحسين التشريعات الجبائية.....
66.....	4.1. مساهمة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية.....
67.....	5.1. تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف.....
67.....	2. الإجراءات المتعلقة بالإدارة الجبائية.....
67.....	3. الإجراءات المتعلقة بالمكلفين.....



68.....	4. تدعيم التكامل بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى.....
68.....	1.4. المصالح التجارية.....
68.....	2.4. مصالح الجمارك.....
68.....	3.4. السلطات القضائية.....
69.....	خاتمة الفصل.....
70.....	الفصل الثالث: دراسة حالة مفتشية الضرائب.....
71.....	مقدمة الفصل.....
72.....	المبحث الأول: تقديم المؤسسة المستقبلية.....
72.....	المطلب الأول: لمحة حول مفتشية الضرائب بن باديس -عين وسارة.....
72.....	1. تحديد الإختصاص الإقليمي للمفتشية.....
72.....	2. مهام مفتشية الضرائب.....
72.....	3. الصعوبات التي تواجهها المفتشية.....
73.....	المطلب الثاني: دراسة وتشخيص الهيكل التنظيمي لمفتشية بن باديس.....
74.....	1. مصلحة جباية العقارات.....
74.....	2. مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة.....
74.....	1.2. المصلحة العامة.....
74.....	2.2. مصلحة التدخلات.....
74.....	3.2. مكتب المنازعات.....
74.....	4.2. مكتب متابعة ملفات الضريبة الجرافية الوحيدة.....
75.....	5.2. مكتب إعداد الإحصائيات.....
75.....	6.2. مكتب متابعة ملفات الربح الحقيقي:.....
75.....	المطلب الثالث: النظام الهيكلي الجديد للمصالح الجبائية الخارجية.....
75.....	1. مديرية كبريات المؤسسات.....
75.....	1.1. المديرية الفرعية لجباية المحروقات.....
76.....	2.1. المديرية الفرعية للتسيير.....
76.....	3.1. المديرية الفرعية للرقابة والبطاقات.....

76.....	4.1. المديرية الفرعية للمنازعات
76.....	5.1. المديرية الفرعية للوسائل
77.....	2. المديرية الجهوية للضرائب
77.....	1.2. المديرية الفرعية للتكوين
77.....	2.2. المديرية الفرعية لمتابعة المراقبة الجبائية والمنازعات
77.....	3.2. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل
77.....	4.2. المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل
78.....	1. المديرية الولائية للضرائب
78.....	1.3. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية
78.....	2.3. المديرية الفرعية للتحصيل
78.....	3.3. المديرية الفرعية للمنازعات
78.....	4.3. المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية
78.....	5.3. المديرية الفرعية للوسائل
79.....	4. المركز الجوّاري للضرائب
79.....	1.2. المصلحة الرئيسية للتسيير
79.....	2.2. المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث
79.....	3.2. المصلحة الرئيسية للمنازعات
79.....	المبحث الثاني: دراسة حالات حول مراحل الكشف عن التهرب الضريبي
80.....	المطلب الأول: دراسة حالة في إطار التحقيق المحاسبي (الحالة 01)
81.....	1. سير التحقيق المحاسبي
81.....	1.1. من حيث الشكل
81.....	2.1. من حيث المضمون
81.....	1.1.1. فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة
82.....	2.1.1. فيما يتعلق بالرسم على النشاط المهني
83.....	3.2.1. فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي للمرتبات والأجور
83.....	2. نتائج التحقيق المحاسبي

- 1.2. إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المالي.....83
- 2.2. إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة.....84
- 1.1.1. الرسم على القيمة المضافة.....84
- 2.1.1. الرسم على النشاط المهني.....85
- 3.2.1. الضريبة على الدخل الإجمالي.....86
- 4.2.2. الضريبة على الدخل الإجمالي للمرتبات والأجور والرسم على التكوين والتمهين.....86
3. تبليغ المعني بنتائج التحقيق.....87
4. الوضعية النهائية للمعني.....88
- 1.4. جدول الحقوق.....88
- 2.4. جدول الزيادات.....89
- المطلب الثاني: دراسة حالة في إطار التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (الحالة 02).....89
1. إشعار المعني بالتحقيق.....90
2. اللقاء الأول مع المكلف.....91
3. محضر تقدير مصاريف أفراد السكن الجبائي.....91
4. التحقيق المعمق.....91
- 1.4. الممتلكات العقارية.....91
- 2.4. عمليات التنازل.....92
- 3.4. مصاريف أفراد السكن الجبائي.....92
- 1.3.4. مصاريف الكهرباء والغاز.....93
- 2.3.4. مصاريف السفر.....93
5. إعادة تأسيس الدخل.....94
- 1.5. السيولة المتاحة.....94
- 2.5. السيولة المستعملة.....94
- 3.5. الميزان المالي الخاص.....95

96.....	6. إدراج الإيرادات الخارجية الأخرى.....
96.....	1.6. الإيرادات الفلاحية.....
97.....	7. تبليغ المعني.....
98.....	8. التأسيس النهائي للضريبة على الدخل الإجمالي.....
99.....	المطلب الثالث: دراسة حالة في إطار التهرب الضريبي الكلي (الحالة 03).....
100.....	1. التسوية الأولية.....
101.....	2. التسوية النهائية.....
102.....	3. مرحلة إدراج المعني ضمن قائمة المتهربين.....
102.....	المبحث الثالث: إحصائيات حول حجم التملص عن دفع الضريبة.....
102.....	المطلب الأول: نتائج نشاطات الرقابة الجبائية على المكلفين.....
105.....	المطلب الثاني: دراسة وتحليل نتائج الرقابة المحاسبية على المكلفين.....
105.....	1. من حيث النشاط.....
108.....	2. من حيث نوع الرسم.....
110.....	المطلب الثالث: دراسة مسار التهرب الضريبي.....
112.....	خلاصة الفصل.....
115.....	الخاتمة العامة.....
119.....	قائمة المراجع.....
	الملاحق
	قائمة المحتويات