

جامعة أحمد دراية أدرار
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر
ميدان علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير
شعبة علوم التسيير

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

الموضوع:

دور التدقيق القانون في الحد من الغش الضريبي

من اعداد الطالبين:

- عبيس محمد.
- ربحي ابراهيم.

تحت اشراف الاستاذ:

- أ. حاج قويدر عبد الهادي

لجنة المناقشة

- 1- د. ساوس الشيخ أستاذ محاضر – أ. جامعة أحمد دراية أدرار رئيسا
- 2- د. حاج قويدر عبد الهادي أستاذ مساعد – أ. جامعة أحمد دراية أدرار مشرفا ومقررا
- 3- د. فودوا محمد أستاذ محاضر – ب. جامعة أحمد دراية أدرار ممتحنا

السنة الجامعية: 2018/2017

الصفحة	العنوان
i	فهرس المحتويات
ii	قائمة الاشكال و الجداول
iii	قائمة الرموز و الاختصارات
أ - ح	المقدمة
	الفصل الأول: مفهوم التدقيق القانوني و عناصره
09	المبحث الأول : ماهية التدقيق الجبائي
09	المطلب الأول : مفهوم التدقيق الجبائي وأشكاله
13	المطلب الثاني: الأهداف والمبادئ الأساسية لسير عملية التدقيق
17	المطلب الثالث: أنواع التدقيق الجبائي
22	المبحث الثاني: الإطار القانوني للتدقيق الجبائي
22	المطلب الأول: صلاحيات وحقوق الإدارة الجبائية
24	المطلب الثاني: حقوق المكلف الخاضع للتدقيق
27	المطلب الثالث: واجبات المكلف بالضريبة
	الفصل الثاني : ظاهرة الغش الضريبي
30	المبحث الأول: ظاهرة الغش الضريبي و آلية مكافحته
30	المطلب الأول: ماهية الغش الضريبي
33	المطلب الثاني : أساليب الغش وأنواعه و طرق تقديره
36	المطلب الثالث : آليات مكافحة الغش الضريبي
48	المبحث الثاني : واقع الغش الضريبي في الجزائر
48	المطلب الأول: واقع النظام الضريبي في الجزائر
49	المطلب الثاني: دوافع التهرب الضريبي في الجزائر
55	المطلب الثالث: طرق مكافحة والحد من التهرب الضريبي في الجزائر
	الفصل الثالث :الدراسة الميدانية
59	المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة
60	المطلب الأول : لمحة حول مديرية الضرائب
60	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب
62	المطلب الثالث: مرحلة التحضير لدراسة المؤسسة
63	المبحث الثاني : مرحلة المراقبة الفعلية للمؤسسة محل الدراسة
64	المطلب الأول : سير عملية التدقيق
65	المطلب الثاني :نتائج التدقيق
69	المطلب الثالث : تأسيس رقم الأعمال
77	الخاتمة
80	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الاشكال :

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
19	التدقيق على الوثائق	الشكل رقم 01
20	دور المدقق الداخلي	الشكل رقم 02
21	دور المدقق الخارجي	الشكل رقم 03
51	العلاقة بين الإيراد الضريبي ونسبة الاقتطاع الضريبي affer لمنحني	الشكل رقم 04
61	يمثل الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بأدرار	الشكل رقم 05

قائمة الجداول :

70	تعديل رقم الأعمال للرسم على النشاط المهني	الجدول رقم 01
71	تعديل رقم الأعمال الرسم على القيمة المضافة	الجدول رقم 02
72	تعديل رقم الأعمال الضريبة على الدخل الاجمالي	الجدول رقم 03
73	تعديل رقم الأعمال الضريبة على الدخل الاجمالي	الجدول رقم 04
73	تعديل رقم الأعمال الضريبة على الدخل الاجمالي	الجدول رقم 05
74	ملخص الضريبة على أرباح الشركات	الجدول رقم 06
74	ملخص الضريبة على الدخل الاجمالي	الجدول رقم 07
74	ملخص الضريبة على النشاط المهني	الجدول رقم 08
75	ملخص الضريبة على الرسم على القيمة المضافة	الجدول رقم 09

قائمة الرموز و الاختصارات :

الرمز	الكتابة بالعربية
TVA	الرسم على القيمة المضافة
TAP	الرسم على النشاط المهني
TANC	الرسم على النشاط غير المهني
IBS	الضريبة على أرباح الشركات
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي

قائمة الملحق :

العنوان	الملحق
إشعار بالتحقيق	الملحق رقم 01
بطاقة بداية الاعمال	الملحق رقم 02
جدول حسابات النتائج	الملحق رقم 03
تقرير التحقيق	الملحق رقم 04
تقرير التحقيق في المحاسبة	الملحق رقم 05
التبليغ النهائي لنتائج التحقيق	الملحق رقم 06
الجدول الفردي للمكلف	الملحق رقم 07
بطاقة المراقبة	الملحق رقم 08

هناك العديد من الجهات التي تقوم بعملية التحقيق لمحتوى التقارير المالية ومن مدى ملائمتها وتمثيلها للوضع المالي الحقيقي للمنشأة، لذلك يتم التحقيق في الوثائق والمستندات من قبل محقق الحسابات والذي بدوره يجب أن يبدي رأيه باستقلال وحيادية حول صحة وعدالة هذه الوثائق والمستندات، وحتى يقوم المحقق بإبداء رأيه لا بد من حصوله على أدلة وقرائن إثبات لتمكنه من الحكم على العنصر محل الفحص، والتعبير عن رأيه وأن يكون مطمئنا لسلامة ذلك الرأي الذي يساعد جميع المتعاملين مع المنشأة من الاستفادة منه؛ خاصة خبراء الضرائب لتمكينهم من تحديد الوعاء الضريبي وارساء نظام ضريبي عادل.

يعد التحقيق الجبائي أحد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة الغش والتهرب الضريبيين أو التخفيف من حدتها على الأقل، فالتحقيق الجبائي يعتبر وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين، ويسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع الممولين على قدم المساواة أمام الضريبة.

حيث تعتمد التحقيقات على التحقيق المحاسبي للحد من ظاهرة الغش الضريبي والتحديد السليم للوعاء الضريبي وذلك عن طريق الإطلاع على الدفاتر المحاسبية والمستندات الخاصة بالمكلف بالضريبة والتحقق من صحة ونزاهة الإقرارات والتصريحات الضريبية وطلب المعلومات حول النقاط والمسائل التي يشوبها غموض وطلب التوضيحات والتبريرات، كذلك قد تلجأ الإدارة الضريبية للتحقيق بعين المكان الذي يتم خارج مكاتبها مما يسمح لهم بالتنقل إلى المقرات المهنية لإجراء بحوث ميدانية ومن أجل التأكد من صحة ودراسة المعلومات المصرح بها وهذا بمقارنتها مع العناصر الخارجية وذلك عن طريق متابعة تحركات البضائع في مختلف مراحل التسويق ومراقبة الصفقات التي تتم بين المنتجين والمسوقين حيث يعتبر هذا الإجراء من بين الإجراءات التي تمكن الإدارة الضريبية من معرفة رقم الأعمال الحقيقي للمنشأة الذي يتم من خلاله فرض الضريبة.

إلا أن بعض المكلفين يرون أن الضريبة مجرد قيد من نفوذهم المالي وحريرتهم الإقتصادية مما يجعلهم يفكرون في مختلف الوسائل التي تمكنهم من تقادي هذه الأخيرة، بالأمر الذي يؤثر مباشرة على مصالح الخزينة العمومية، وهذا ما جعل المشرع يثبت حقا أساسيا من حقوق الدولة في المحافظة على مصادر التمويل للخزينة العمومية من خلال

التحقيق الجبائي، الذي يعد من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية لأجل التأكد من صحة التصريحات والتطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية، إذ أن للتحقيقات الجبائية لها دور في تمكين الإدارة من تأدية المكلفين بالضريبة لمستحقاتهم وبالتالي تصحيح الأخطاء والمخالفات والتجاوزات التي يتوصلون إليها من خلال التحقيق الجبائي.

إشكالية البحث :

مما سبق طرحه، وفي ظل الظروف والمتغيرات، ولتحقيق أهداف الدراسة، قمنا بطرح إشكالية دراستنا في الصيغة التالية : الى أي مدى يساهم التدقيق القانوني في الحد من ظاهرة الغش الضريبي؟

ولإجابة على إشكالية البحث يتطلب الأمر وضع التساؤلات التالية:

- 1- في ماذا يتمثل التحقيق الجبائي وماهي أشكاله؟
- 2- ماهي أهداف التحقيق الجبائي والتزامات المكلفين به وكذا الضمانات الممنوحة لهم
- 3- ماهي ظاهرة الغش الضريبي وما أسبابه وطرق تقديره؟.
- 4- ماهي أهم الإجراءات المعتمدة من الإدارة الجبائية كوسيلة لرد المخالفات الضريبية

فرضيات البحث:

كإجابات قبلية لإشكالية الدراسة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- الغش الضريبي هو جميع المخالفات القانونية التي تعني الامتثال للتشريع الضريبي
- إن التحقيقات الجبائية تتم على عدة مستويات ويقوم بتنفيذها مفتشين ومراقبين مختصين في هذا المجال .
- قبل إجراء التحقيق الجبائي يجب إختيار ودراسة الملفات الواجب التحقيق فيها حسب معايير محدد.
- فحص ملفات المكلف بالتصريح وسيلة فعالة لمكافحة الغش والتهرب الضريبي .

أهمية الدراسة :

تتبع أهمية دراستنا من تلك الآثار السيئة، والسلبية لظاهرتي الغش، والتهرب الضريبي، التي جعلت أموالا تتداول بكل حرية من دون مراقبة أو إقتطاع، ما حرم الخزينة العمومية منها، في ظل البحث المتزايد من قبل السلطات المعنية للرفع من موارد الجباية، وبالتالي ضرورة إتخاذ كل سبل العلاج المتاحة نجابحة هذه الظاهرة الخطيرة، ومن هنا يبرز دور أهمية التحقيقات الجبائية كونها من الوسائل الهامة والفعالة للعلاج.

أهداف الدراسة :

بالإضافة إلى محاولة الإجابة على التساؤل الرئيسي لهذه الدراسة والسعي لإختبار الفرضيات المتبناة فإن هذه الدراسة كهدف إلى :

1. إظهار الدور الذي يمر به التحقيق الجبائي في المجال الإقتصادي ككل .
2. دراسة مختلف الإجراءات التقنيات الواجب إتباعها بغية الوصول لفعالية التحقيق الجبائي.
3. إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، وأهم الوسائل والإجراءات المتخذة للوقوف على مدى قدرگا و فعاليتهاى المكافحة .
4. أبراز معوقات التحقيق الجبائي التي تعمل على الحد من كفاءة هذه الأخيرة بغية تحسينها .

دوافع إختيار الموضوع :

1. نظرة وحساسة المجتمع الضريبي الجزائري لتحقيقات الجبائية الخاصة، والضريبية عامة .
2. محاولة الوصول إلى كيفية تحقيق الرقابة الجبائية لمكافحة الغش الضريبي .
3. الرغبة في مساهمة بنشر الوعي الضريبي .
4. الرغبة الشخصية في التعرف على الموضوع .

منهج الدراسة :

على ضوء طبيعة الدراسة والأهداف التي نسعى إلى تحقيقها تم إستخدام المنهجين الوصفي والتحليلي حيث إستعرضنا الأجهزة القائمة على التحقيقات الجبائية ، واهم الإجراءات والطرق المعتمد من طرف الإدارة الجبائية، كما قمنا بتحليل ظاهرة الغش الضريبي وفعالية التحقيقات الجبائية في محاربتها بغية الوقوف على معوقاتها لتصحيحها

الأدوات المستخدمة لدراسة :

قصد تحليلنا الجيد للبحث سواء في جانبه النظري أو الميداني، قمنا بإستعمال بعض الأدوات المهمة في البحث العلمي ولعل أبرز هذه الأدوات ما يلي :

1. المسح المكتبي : يتمثل في الإطلاع على الكتب، المقالات والوثائق الرسمية، وكل ماله صلة مباشرة أو غير مباشرة بموضوعنا من أجل تعزيز فهم الموضوع والإستفادة من الدراسات السابقة .

2. القوانين والتشريعات الضريبية المتعلقة بالتحقيقات الجبائية .

3. الإحصاءات الخاصة بالنتائج التحقيقات الجبائية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب .

4. إستغلال جميع معلومات ، وخبرات موظفي مديرية الولائية للضرائب محل الدراسة .

صعوبات الدراسة:

لا تخلو أي دراسة من الصعوبات والعراقيل، ويمكن صياغة ما صادفنا من صعوبات أثناء دراستنا لهذا الموضوع فيما يلي :

✚ النقطة التي أستهل بها الصعوبات ، والتي يمكن أن أختصر فيها كل عراقيل البحث هي الإجراءات البيروقراطية للإدارة الجبائية حيث أنه عشية إنطلاق دراستنا بات ضربا من المستحيل والخيال التوصل لإجراء تريض تطبيقي، وميداني بالمديرية الولائية لضرائب التابعة لمقرنا ؟.

➤ إضافة ما سبق ذكره عدم تقديم الإحصاءات، المعطيات، والمعطيات الخاصة بالموضوع والتجج بالسرية، حتى أن نموذج للإشعار بالتحقيق أصبح وثيقة سرية في نظر المديرية الولائية لضرائب محل الدراسة ؟ .

➤ قلة المراجع المتعلق بالموضوع ما جعلنا نعتمد على القوانين والإجراءات الجبائية والتقارير الصادرة عن المديرية العامة لضرائب .

➤ معظم الدراسات السابقة نسخ طبق الأصل لبعضها، وبالتالي لا يمكنها إفادتنا أو إفادة أي باحث آخر في الموضوع .

➤ عامل ضيق الوقت ، حيث أنه من الصعب تغطية أي موضوع كان بشكل جيد في سداسي واحد .

دراسات سابقة :

ومن خلال المسح المكتبي الذي قمنا به ، يمكن توضيح أهم الدراسات التي لها علاقة بموضوعنا ، حيث إتجهت إلى ناحيتين أساسيتين وهي :

❖ دراسة تتناول التحقيقات المحاسبية والجبائية لملف جبائي

رغم أهمية الموضوع إلا أن معظم الباحثين لم يتطرقوا إلى بعض النقاط، كإصلاحات المنجزة على الهياكل القائمة في التحقيق الجبائي إضافة إلى عدم الأخذ بعين الاعتبار، تطور طرق الغش والتهرب الضريبي بظهور أنواع جديدة، كتهرب الإلكتروني ، مع عدم تقييم مردودية وكفاءة جهاز التحقيقات الجبائية.

❖ دراسات تناولت الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة الغش .

معظم هذه الدراسات نسخة طبق الأصل لبعضها البعض، مع عدم أخذها بعين الاعتبار تطور الطرق الجديدة للغش الضريبي وكذلك عدم تطرقها إلى كل الإجراءات المعتمدة لمكافحة الغش الضريبي من قبل المشرع الجزائري .

محتوى الدراسة :

قمنا بتقسيم الموضوع الدراسة إلى ثلاثة فصول محاولة منا الإلمام بكل الجوانب التي يمكن عن طريقها إيجاد أجوبة كافية للإشكالية المطروحة وإختبار مدى صحتها الفرضيات التي إنطلقت منها الدراسة .

حيث تناولنا في الفصل الأول ماهية التدقيق الجبائي بتوضيح مختلف مفاهيمه وأشكاله المعتمدة من طرف الإدارة المعنية مرورا بالإطار القانوني لتحقيقات الجبائية تم تناولنا في الفصل الثاني ظاهرة الغشالضريبي الذي نسعى إلى علاجها ومكافحتها وذلك من خلال تشخيص الإجراءات المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية . أما في الفصل الثالث الذي يتمثل في دراسة ميدانية قمنا بما في المديرية الولائية للضرائب التابعة لمقر إقامتنا بولاية أدرار، قمنا بإستعراض حالة لمكلف تعرض هو الآخر لتحقيق، اين استعرضنا مختلف إجراءات التحقيق الجبائي لهذا المكلف.

الفصل الأول :

مفهوم التدقيق القانوني و عناصره

تمهيد :

سعيًا منه للتقليل من ظاهرة الغش الضريبي وضع المشرع الجزائري عدة أدوات قانونية لمكافحة هذه الظاهرة، إذ قام بسن جملة من القوانين التي تعد معلما موحدًا في نفس الوقت بالنسبة لكل من المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية، بهدف تنظيم العلاقة الرابطة بينهما و تقنينها .
وفيما يلي سنحاول التطرق في هذا الفصل إلى مبحثين هما :

المبحث الأول : ماهية التدقيق الجبائي

المبحث الثاني : الإطار القانوني لعملية التدقيق الجبائي

المبحث الأول : ماهية التدقيق الجبائي

تأخذ الرقابة الجبائية شكل جملة من الإجراءات التي تهدف إلى التأكد من صحة الإقرارات المصرح بها من قبل المكلفين، وتعتمد في ذلك على مجموعة من الإجراءات ومن ذلك تبادل المراسلات مع المكلفين بالضريبة فهؤلاء تعتبر تصريحاتهم صادقة مبدئيًا، ودليل عدم صحتها أو خطئها يقع على عاتق الإدارة، هذه الإجراءات أو الوسائل يعتمد عليها الأعوان الجبائيين لتنفيذ الرقابة و نميز من بينها التحقيق المحاسبي الجبائي .

وستتناول في هذا المبحث النقط الرئيسية المتمثلة في مفهوم التحقيق الجبائي وأشكاله ومرورا بأهدافه ومفهوم التحقيق المحاسبي وأعوانه.

المطلب الأول : مفهوم التحقيق الجبائي وأشكاله :

في النظام الجبائي الجزائري تتولى مصالح التحقيق الجبائي مهمة مراقبة صحة التصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة إليها وهذا لغرض الكشف عن الغش والتهرب الضريبي، أما قبل التطرق إلى مفهوم التحقيق الجبائي فإننا سنأخذ لمحة لتعريف بالرقابة الجبائية.¹

إن الرقابة بصفة عامة يقصد بها فحص المستنتجات والحسابات والسجلات الخاصة بالمنشأة فحصا دقيقا يطمئن المراقب سواء كانت تقريرا عن نتيجة أو تقرير عن المركز المالي في نهاية الفترة، أما الرقابة الجبائية فهي شيء آخر له باب واسع حيث نعرفها:

بأنها تلك العمليات المنتظمة التي تقوم بها الإدارة الجبائية بغية التأكد من التصريحات الجبائية للمكلف ومطابقتها لما هو موجود في الواقع بهدف الكشف عن مواقع الغش والتهرب من أداء الدين المستحق على عاتق المكلفين بالضريبة إتجاه الخزينة العمومية واسترداد قيمته في حالة حدوث ذلك.²

- عباس عبد الرزاق ، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، عين ميلة الجزائر، 2012، ص:1181
1 - عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة، مؤسسة شباب الجامعة، ط2، القاهرة، 1997، ص: 04

إن الرقابة الجبائية هي مفهوم قانوني ويمكن تعريفها على انها السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة¹.

الفرع الأول : مفهوم التحقيق الجبائي:

يعتبر التحقيق الجبائي الوسيلة الأكثر نجاعة للكشف عن مواطن الغش والتهرب الجبائي بحيث يعرف كما يلي :

التحقيقات الجبائية هي المقابل المنطقي للنظام الجبائي التصريحي، إذ ان المكلف بالضريبة يقوم بتقديم المعلومات المتعلقة بنشاط مداخله وعلى شكل تصريحات للإدارة الجبائية.²

تعريف الأول :

التحقيق الجبائي عبارة عن مجموعة العمليات المطبقة من قبل المصالح المتخصصة للإدارة الجبائية ، هذا الأخير بإمكانه إتخاذ عدة أشكال والمعاملة في إطار منظم تحت نصوص العدالة التي تهدف إلى التأكد من إحترام القوانين الجبائية وذلك لتجنب كل ما قد ينتج من إعتداءات وتجاوزات.³

تعريف الثاني:

وهو مجموعة من العمليات التي تتم بالتأكد من صحة وقانونية التصريحات المودعة لدى الإدارة الجبائية وبالتالي التحقيق الجبائي ما هو إلا مجموعة من الإجراءات المتعرف بها من طرف المشرع، والتي تهدف إلى التأكد من مصداقية وقانونية تصريحات المكلفين بالضريبة. بالإضافة إلى ذلك فانه من ناحية العملية، يشكل التحقيق لإدارة الجبائية فحص وإنسجام التصريحات ومقارنتها مع المحاسبة والوثائق المثبتة للحقيقة الإقتصادية، المالية والطبيعية⁴.

تعريف الثالث:

هو وسيلة ضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة، وتشكل شرطا أساسيا من شروط الفعالة لتحقيق المنافسة الشريفة والعدالة بين المؤسسات.⁵

2 - عوادي مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية (على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري)، مطبعة سخري، الوادي (الجزائر)، 2011، ص: 17.

3- Ministère de finance DGIDRV guide vérification, édition, alger, 2001.page13-

4- Guide du vérificateur de comptabilité, DGI alger Edition 2001, P:16

5 - عباس عبدالرزاق ، مرجع سبق ذكره، ص:19
5 - مراح فاروق، دور الرقابة والتحقيق الجبائي في قمع التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، بسكرة، 2010/2011، ص:25.

ويمكن جمع مفهوم التحقيق الجبائي على أنه:

مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتوبة من طرف المكلفين لغرض إكتشاف العمليات التدلسية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضريبة في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي، وكل التجاوزات الجبائية.

الفرع الثاني : أشكال التحقيق الجبائي :

تطبق مصالح الرقابة الجبائية عدة أشكال لفحص تصريحات المكلفين بالضريبة جمع المعلومات الضرورية لإثبات مدى صحة هذه الأشكال حسب الحالة أو نوعية الشخص المراد التحقيق معه، معنوي أو طبيعي، وهذه الاشكال هي :

1. التحقيق الداخلية (الشاملة) :

تظهر فائدة التحقيق الداخلي في أنه لا يحتاج إلى وقت طويل ولا يلزم المحقق بأجراء أبحاث خاصة أو تنقلات بل يتم فحص الملف الجبائي على مستوى مكتب العون المحقق أو المراقب ويمكن لهذه الرقابة ان تتخذ بطريقة شكلية أو معمقة الرقابة على الوثائق .

1.1. الرقابة الشكلية : يطبق هذا النوع من الرقابة من الرقابة سنويا ويقتصر على تصحيح الأخطاء

المادية الواضحة والمكتشفة عند الإطلاع على التصريحات وتحتم بالتحقق من هوية المكلف بالضريبة وعنوانه وكذا عناصر الجرد لإعداد الوعاء الضريبي، إذ يشكل عمل تحضير للرقابة على الوثائق، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمن من المعلومات، و التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية.¹

1.2. الرقابة على الوثائق : تحتم الرقابة على الوثائق بفحص الملف الجبائي للمكلف فحصا شاملا

وانقاديا، إذ يقوم المحقق بتصحيح الأخطاء الظاهرة في التصريحات والعاجزين عن الوفاء منهم بالإعتماد على المعلومات والتبريرات الشفوية أو الكتابية المقدمة إلى الإدارة الجبائية ، تجري الرقابة على الوثائق المعمقة في مكاتب الإدارة الجبائية وهي مرفقة بمجموعة التحقيقات المتعلقة بفحص نقدي للتصريحات بمساعدة المعلومات والمستندات الواردة في ملف المكلف بالضريبة

2. التحقيق الخارجي: بعد القيام بعملية التحقيق الداخلية، يحق لأعوان الإدارة الجبائية الانتقال

إلى التحقيق الخارجي، وذلك في حالة إكتشاف تحرب أو غش جبائي من طرف المكلفين وتكون المراقبة المعمقة أو في عين المكان على ثلاثة أشكال.²

1 - يحي لخضر "دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2007، ص: 18.

2 - عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص: 20.

2.1. التحقيق في المحاسبة :

"هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التصريحات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها ويرمي هذا التحقيق إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة"¹ ويعني التحقيق في المحاسبة أنه "مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها، حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها"² يمكن لأعوان الإدارة الجبائية اجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها، يجب ان يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا و تقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة"³.

2.2. التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة :

وهو عبارة على مجموعة من العمليات الخاضعة بالبحث والتقصي من أجل الكشف عن الفروقات مما بين المداخل المصروح بها من طرف المكلف (شخص طبيعي) وما بين المداخل المصروفة فعلا"⁴ . يمكن لأعوان الإدارة الجبائية ان يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الاجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر ام لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.⁵

وفي هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصروح بها من جهة والذمة أو الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي.⁶

2.3. التحقيق المصوب في المحاسبة :

هو طريقة تم استحداثها ضمن قانون المالية 2010 وهو لا يختلف عن التحقيق المحاسبي العادي من حيث الإجراءات، "التحقيق المصوب هو تحقيق في محاسبة

www.mfdgigov.dz – 1

2 – ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2013، ص: 13

3 – للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة [120] من قانون الاجراءات الجبائية، 2015 ، ص:16.

4 – ولهي بوعلام، نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الازمة، مداخلة الملتي العلمي الدولي حول الأزمة المالية و

الإقتصادية الدولية والحكمة العالمية، ايام 20 و21 أكتوبر جامعة فرحات عباس سطيفة الجزائر، 2009، ص 6

5 – سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، بسكرة، 2011/2012،

ص 133

6 – المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2010، ص:20

المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها متقدمة أو مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.¹

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، ويتم كذلك التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الإتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تحذف إلى تخفيض الأعباء الجبائية.²

المطلب الثاني: الأهداف والمبادئ الأساسية لسير عملية التدقيق

1- أهداف التدقيق audit objectives

تطورت أهداف التدقيق نتيجة عوامل عدة في الفترة الأخيرة لقد كان لعبارة القاضي لوباس في قضية جلع القطن سنة 1897 الأثر الأكبر في تغيير النظرة لعملية التدقيق ككل وهي العبارة المشهورة :

the auditor is a watch-dog not a bloodhound

ويمكن تحديد أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين هما التقليدية والحديثة المتطورة .

أولاً: الأهداف التقليدية: هي نوعان رئيسية وفرعية.³

أ- أهداف رئيسية:

- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المؤسسة وسجلاتها وتقدير مدى الاعتماد عليها.

- إبداء رأي فني محايد على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية مع ما هو مقيد بالدفاتر والسجلات.

ب - أهداف فرعية (ثانوية):

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.

1 - بوقلية محي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، قاصدي مباح، ورقلة، 2014/2013، ص 16.

2 - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة (20-1) من قانون الضرائب الجبائية، 2015، ص13.

3 - خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص13.

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر المحاسبية من أخطاء أو غش.
 - اعتماد الإدارة عليها في تقرر ورسم السياسات الإدارية ولاتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا. - طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم.
 - معاونة إدارة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
 - تقديم التقارير المختلفة وملء الاستمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق.
- ثانيا: الأهداف الحديثة أو المتطورة:** بانفصال الإدارة عن الملكية والاهتمام بتنمية رأس مال المستثمر ظهرت مهنة التدقيق والاعتراف بمهنة الرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي فأصبح يهدف إلى:¹

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة.
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

2- أهمية التدقيق the importance of audit: ²

هناك فئات عديدة تعتمد على تقرير المدقق لاستخدامه لاتخاذ قرارات معينة مثل العميل والإدارة والبنوك ومؤسسات الحكومة... الخ.

*أهمية التدقيق للعميل:

- مصدر أساسي للمعلومات المعتمدة من خلال ملخصات القوائم المالية على فترات دورية.
- أساس الحصول على القرض من البنوك ومؤسسات الإقراض والموردين.
- أساس لإعداد الإقرارات الضريبية وتحديد مقدار الضريبة.
- أساس للاستثمارات الإضافية عن طريق تحليل اقتصادي لمركزه التمويلي.
- أساس لتحديد سلامة المركز المالي.
- أساس التقرير وتحديد ربحية العمليات وقوته الإرادية.

1 - خالد راغب الخطيب، خليل محمود الزفاعي، مرجع سبق ذكره، ص11

2 - ويليام توماس أمرسون هنكي، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، السعودية، 1989، ص 26.

- أساس لتحدي القيم المستحقة في (أ) التعامل على أساس الأرباح المحققة (بيع التقسيط)(ب) عقود المشاركة في المصروفات والأرباح (ج) عقود التكلفة مضافا إليها نسبة معينة (مقاولات).
- أساس لتوفير الضوابط والرقابة الداخلية والإشراف على الموظفين وصحة الدفاتر والسجلات.
- * **أهمية التدقيق لإدارة:** تعتمد الإدارة كلية على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها واتخاذ القرارات الملائمة، وتقييم وتحديد الانحرافات وأسبابها ووضع الحلول المناسبة لتحقيق أهداف المشروع. وتعتبر الإدارة تقرير المدقق بمثابة رأي معتمد ودليلا لمستخدمي القوائم المالية حول عدالة القوائم المالية كوحدة واحدة.
- * **أهمية التدقيق للدائنين والموردين :** يعتمدون على تقرير المدقق بسلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه. وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي.
- * **أهمية التدقيق للبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى :** تلعب هذه دورا مهما في التمويل القصير الأجل للمشروعات لمقابلة احتياجاتها وتوسعاتها. لهذا فإنها تعتمد على تقرير المدقق لدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في نهج الائتمان المصرفي (القروض) وتعتمد كأساس للتوسع فيه أو الإحجام عنه عن طريق تقييم درجة الخطر في منح الائتمان المصرفي.
- * **أهمية التدقيق للمؤسسات الحكومية:** تعتمد هذه القوائم المالية وتقرير المدقق للتخطيط والمتابعة والإشراف والرقابة على الوحدات الاقتصادية، وتأكيد التزامها والتعليمات والإجراءات والتوجيهات وعدم الالتزام بالخطط الموضوعية وتحديد الانحرافات وأسبابها.
- * **أهمية التدقيق لرجال الاقتصاد:** ازداد اهتمام رجال الاقتصاد بالقوائم المالية المعتمدة وما تحويه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقدير الدخل القومي ورسم برامج المخطط الاقتصادية وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدين عليها.
- * **أهمية التدقيق لنقابات العمال:** تعتمد نقابات العمال على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتها مع الإدارة لرسم السياسة العامة للأجور.
- * **أهمية التدقيق لمصلحة الضرائب :** تعتمد مصلحة الضرائب على الحسابات والقوائم المالية المعتمدة لتقليل الإجراءات الروتينية، وحصولها على الكشف الضريبي في الوقت المناسب وسرعة تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة.
- * **أهمية التدقيق في تخصيص الموارد:** يساعد التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاءة ممكنة لإنتاج السلع والخدمات التي يزيد الطلب عليها. فالموارد النادرة تجتذبها الوحدات الاقتصادية القادرة على

استخدامها بأفضل كفاءة والتي تظهرها البيانات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية المعتمدة، إذ أن البيانات والتقارير المحاسبية غير الدقيقة والتي لم تخضع للتدقيق تخفي في طياتها إسرافا وسوء كفاءة وتحول دون تخصيص مواردنا النادرة بطريقة رشيدة.

* أهمية التدقيق الاقتصاد القومي : يخدم التدقيق الاقتصاد القومي بصفة عامة كنتيجة لخدماته وأهميته للفئات السابقة الذكر. فمهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة وقد ساهمت مساهمة كبيرة وفعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه استثمار المدخرات والموارد المتاحة القادرة ويعتبر التدقيق من عوامل النهضة الاقتصادية والمالية وخير عون لدولة في سبيل تحقيق أهدافها القومية وخاصة ما يتصل بتنمية اقتصادها ورفع مستوى معيشة مواطنيها وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لهم.

3- المبادئ الأساسية لسير عملية التدقيق: يوجد اتفاق بين الباحثين أن هناك مجموعتين من المبادئ للتدقيق، وترتبط هذه المبادئ بكل ركن من أركانها (التأكيد، التقرير)، وبناءا على ذلك فإن المبادئ الأساسية للتدقيق يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما:¹

أ- المبادئ المرتبطة بركن التحقق (التدقيق):

- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي : ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وأثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، ولوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.
- مبدأ الشمول في مدى التدقيق الاختياري: و يعنى هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير .
- مبدأ الموضوعية في التدقيق: ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقرير الشخصي أو التمييز أثناء التدقيق وذلك الاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.
- مبدأ تدقيق مدى الكفاية الإنسانية: ويشير هذا المبدأ إلى وجوب تدقيق مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة، بجانب تدقيق الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن

1 - أحمد حلمي جمعة، "المدخل الى التدقيق والتأكد الحديث"، مرجع سبق ذكره، ص ، ص 52، 53.

أحداث المنشأة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة وهذا المناخ تعبير عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

ب - المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

مبدأ كفاية الاتصال: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبحث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير .

- مبدأ الإفصاح: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق، كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف -إن وجدت - في أنظمة الرقابة الداخلية ولمستندات والدفاتر والسجلات.

- مبدأ الإنصاف: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الجبائي:

يعتبر التدقيق الجبائي الأداة الأساسية في إعداد تشخيص المؤسسة، وبالتالي فهو يضم مهمة احتياطية تهدف إلى التحكم في الجانب الجبائي لها الأمر الذي أدى إلى بروز نوعين من التدقيق الجبائي .

1- التدقيق الجبائي الداخلي: وقد عرفه معهد المراجعين الداخليين (the institue of interna auditoires) التدقيق الداخلي على أنه: " نشاط مستقل هادف يعطي للمؤسسة نوع من الحماية من خلال التحكم في مختلف العمليات وذلك لتحسينها والمساهمة في إنشاء القيمة المضافة عن طريق النصائح والاستشارات التي تحملها.¹

ويقصد بالتدقيق الداخلي ذلك التدقيق الذي يتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتب بناء على الوثائق التي في حوزتهم، ومفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من التدقيق دورياً والأهداف مسطرة مسبقاً ويمكن أن يكون التدقيق شكلياً أو تدقيق على الوثائق.

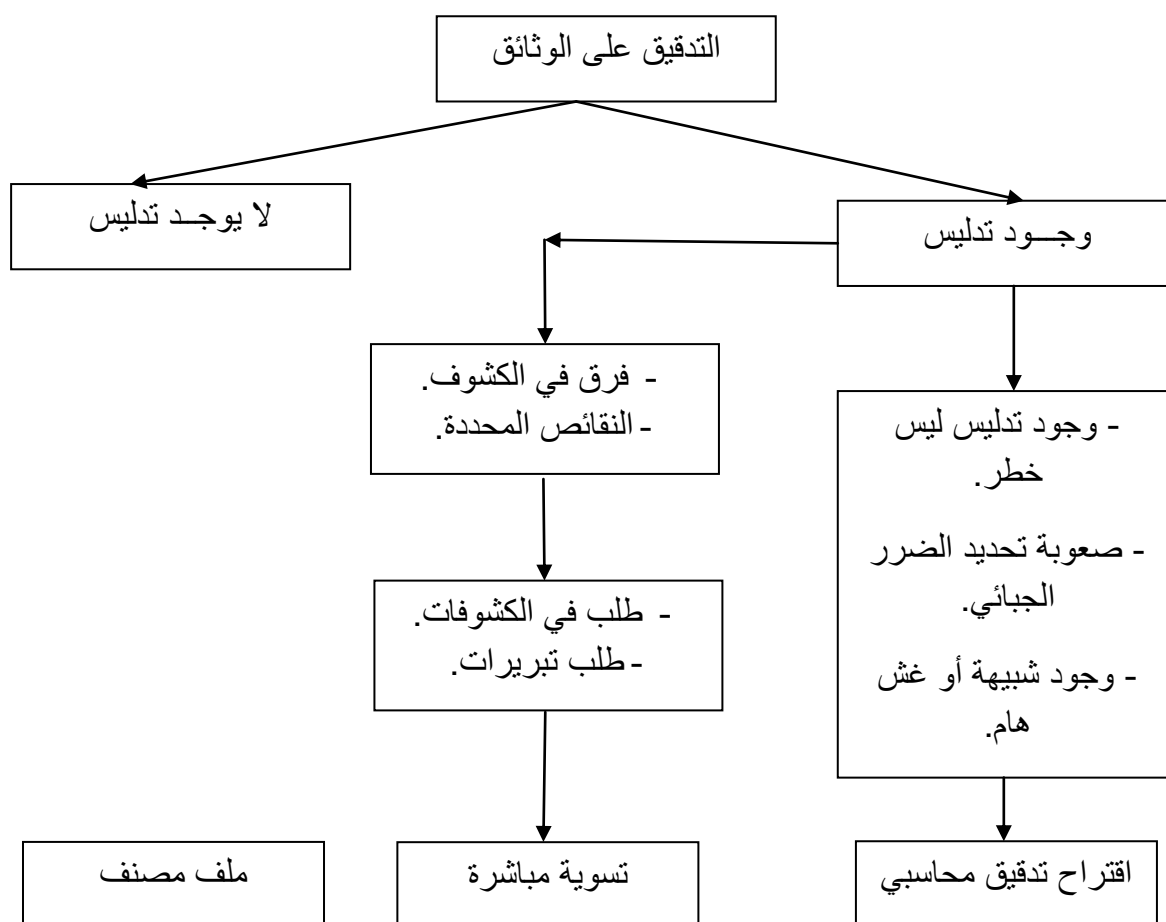
أ- التدقيق الشكلي: يبدأ التدقيق الشكلي منذ استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المرسلة أو المودعة من قبل المكلفين، سواء التصريحات الشخصية أو التصريحات المهنية ويتم تدقيقها بطريقة منتظمة وغير انتقائية وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء إن وجدت

¹ - Jacque Renard avec le concours de Jean-Michel Chaplin, « théorie et pratique d'audit interne », édition les éditions d'organisations, 2000, p. 61.

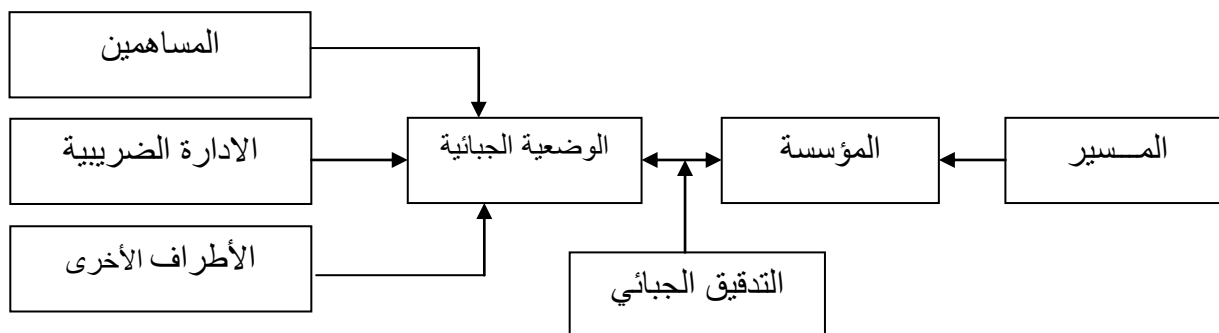
وتتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G50) و(G50) وتلك المذكورة في التصريح السنوي مع المعلومات التي تحصلت عليها لإدارة الجبائية من كشوفات الربط بطاقات المعلومات وقوائم العملاء التي تمتلكها. ويهدف هذا التدقيق إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات، ويسمح أيضا بالمساعدة في برمجة الملفات للتدقيق المعمق فيما بعد.

ب - التدقيق على الوثائق: بخلاف التدقيق الشكلي فإن التدقيق على الوثائق الانتقائية 32 و غير منتظمة وهذا انتقاء لا يكون فقط على التصريحات الشخصية، وإنما يكون على مجمل التصريحات المهنية، وذلك من أجل التوصل إلى مراقبة الأرقام والمبالغ المصرح بها، وتتمثل في الفحص النقدي للتصريحات الجبائية المكتتة وتلائمها وتجانسه مع المداخل المصرح بها، والوثائق والمعلومات التي في حوزة المصلحة، والتي يتم استكمالها في حال النقصان بطلبات استيضاح أو طلبات تبرير تطلب من المكلفين حسب المادة (19) من قانون الإجراءات الجبائية لإجراء التدقيق على الوثائق يجب إتباع عدة خطوات منها المبينة في الشكل 1 التالي:

الشكل رقم 01: التدقيق على الوثائق.



الشكل رقم 02: دور المدقق الداخلي



المصدر : (Olivier Herbach , le comportement des collaborateurs de cabinet d'audit, thèse de doctorat de gestion, université des sciences sociales, toulouse 1, 2000, p :04)

من خلال الشكل رقم (2) يظهر اهتمام كل من المساهمين وإدارة الضرائب بالإضافة إلى الأطراف الأخرى بالوضعية الجبائية للمؤسسة حيث يلجأ هؤلاء إلى مكاتب المراجعة للقيام بعمليات المراجعة الجبائية للبيانات والمعلومات الجبائية التي تخص المؤسسة والتي يعتمد عليها المسيرين في اتخاذ القرارات.

2- التدقيق الجبائي الخارجي: هو عبارة عن مهمة تمارس من طرف شخص مستقل عن المؤسسة بصفة متقطعة أو دائمة (مستمرة)، حيث تكون مهمته في بعض الأحيان عبارة عن تكملة لمهام التدقيق الداخلي، كما يمكن أن تكون ذات طابع تعاقدية مثل أن تلجأ المؤسسة إلى مكتب للتدقيق بغرض إنجاز هذه المهمة في إطار عقد يربطها بهذا المكتب.

ويتم هذا النوع من التدقيق دائما وفق برمجة سنوية ويكتسي شكلين هما:

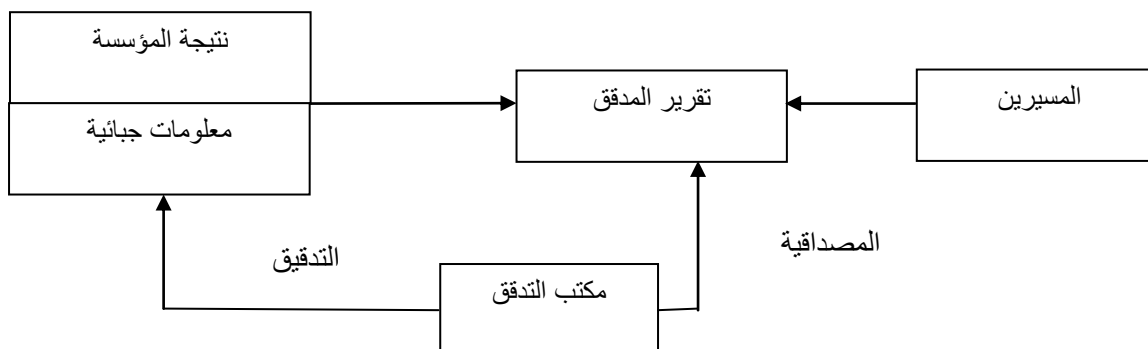
أ- التدقيق في المحاسبة (التدقيق المحاسبي): حسب المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية على أنها مجمل العمليات التي تتمثل في الفحص في عين المكان للمحاسبة والوثائق الأخرى للمؤسسة، أو للشركة ومواجهتها بالتصريحات المكتتبه وكشوفات الربط الخارجية وبطاقات المعلومات إن وجدت، كذا المعاينات المادية التي يجريها المحقق، وهذا التدقيق يمكن أن يكون، عام يركز على مجمل الضرائب والرسوم، أو خاص التركيز على ضريبة أو رسم معين.

ب- التدقيق المعق لمجمل الوضعية الجبائية: نصت المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية وهي مجمل عمليات التفتيش المعق بهدف الكشف عن فروقات محتملة بين المداخل المصرح بها من قبل، مقارنة بالنسبة عند المصالح الجبائية من معطيات ومعلومات عنه ، وتتعلق بجميع المكلفين الخاضعين للضريبة ، حيث يمكن لمسير مؤسسة فردية أن يخضع إلى:

- تدقيق محاسبي فيما يخص نشاطه المهني.

- تدقيق معمق بصفة شخص طبيعي.

الشكل رقم 03: دور المدقق الخارجي



المصدر oivier Herbach, Op-Cit, 2000, P : 06

يظهر دور التدقيق الجبائي الخارجي في الشكل رقم 03 أعلاه المتمثل في أن مكتب المدقق يقوم بالتأكد من التصريحات الجبائية والتسجيلات المحاسبية لمختلف الضرائب من أجل إعداد تقريره الذي يهتم به المسيرين من أجل بناء القراءات.

المبحث الثاني: الإطار القانوني للتحقيق الجبائي .

لقد حدد القانون الجبائي إطار تشريعي وتنظيمي للتحقيق الجبائي، وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية محددة، ولكي تقوم هذه الأخيرة بمهمتها على أكمل وجه يجب أن تكون مهيكلة بشكل جيد.

ولذلك أوجب علينا التطرق للإطار القانوني للإدارة الجبائية ومن خلال هذا المبحث اتبعنا المطالب الآتية:

✚ المطالب الأول: صلاحيات وحقوق الإدارة الجبائية .

✚ المطالب الثاني: حقوق المكلف الخاضع للتحقيق .

✚ المطالب الثالث: واجبات المكلف بالضريبة.

المطلب الأول: صلاحيات وحقوق الإدارة الجبائية .

تمتلك الإدارة الجبائية صلاحيات وحقوق خولت لها من طرف المشرع الجبائي من أجل ضمان مهمة الرقابة الجبائية بشكل فعال، وبالتالي مكافحة الغش الضريبي على أحسن وجه، لقد خول القانون الجبائي للإدارة الجبائية العديد من السلطات يمكن إيجازها فيما يلي :

1. حق الرقابة: هذا الحق نصت عليه المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية وخولت لمصالح الإدارة الجبائية بالقيام بكل أشكال الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم، ومراقبة المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر وتدفع أجور وأتعاب أو مرتبات من أي طبيعة كانت، وحق الرقابة ليس محدود، فقد بالضرائب والرسوم المباشرة ولكن يمتد أيضا إلى الحقوق غير المباشرة والتسجيل، وتتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور .

وكذلك نصت المادة 19: " يراقب المفتش التصريحات. و تطلب التوضيحات و التبريرات كتابيا. كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات و العمليات و المعطيات موضوع الرقابة.

كما يستمتع للمعنيين إذا تبين أن استدعاءهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقدم توضيحات شفوية، عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين عليه ان يعيد طلبه كتابيا.

يجب ان تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات و تكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن ان تقل عن ثلاثين (30) يوما.

يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات، لكن عليه قبل ذلك ، تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي ، إن يرسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن يبين له بكل وضوح، بالنسبة لكل اعادة تقويم، الأسباب التي دعت إلى ذلك و مواد قانون الضرائب المطابقة لذلك. وكذا أسس الإخضاع الضريبي و حساب الضرائب المترتبة، كما يقوم في نفس الوقت ، بدعوة المكلف بالضريبة المعني إلى الإعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين (30) يوما . و يعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، يرسل الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام أو يسلم له مع إشعار

بالإستلام، و يحدد المفتش، بعد انقضاء أجل الرد، أساس الإخضاع الضريبي الذي يتم تبليغه ايضا للمكلف بربر بالضريبة مع مراعاة حق المعني في الاعتراض بعد إعداد جدول التسوية.¹

2. حق الاطلاع:

في إطار البحث عن المعلومة الجبائية، كلف المشرع الجبائي السلطات الجبائية بجمع كل المعلومات الضرورية لعمليات التحقيق والرقابة لدى الإدارات والهيئات، والمؤسسات العمومية والمؤسسات الخاصة، والتي تفرض عليها عقوبات في حال رفض حق الاطلاع، والمعلومات المجمععة عن طريق هذا الحق يمكن ان تستعمل من أجل تحديد الوعاء الضريبي ومراقبة كل ضريبة على عاتق المكلف، ويحال حق الاطلاع محدد بالمواد 45 إلى 59 من قانون الإجراءات الجبائية، هذا الحق لا يمكن أن يمارس إلا عند الأشخاص الذي نص عليهم القانون وعلى وثائق خاصة لكل منهم، وهذا القانون يسمح للإدارة الجبائية بمعرفة كل المعلومات التي لها اثر جبائي وتحصل من قبل ثلاث أصناف من الأشخاص أو الهيئات وهم : الإدارات العمومية (المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية)، المؤسسات الخاصة، المؤسسات المالية والغير(المواد 51 - 58 من قانون الإجراءات الجبائية) والسلطة القضائية (المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية).²

3. حق المعاينة والحجز :

عندما تكون هناك ممارسات تدليسيه وخص القانون تحت بعض الشروط إلى أعوان الإدارة الجبائية بالقيام بمعاينات في كل الأمكنة لهدف البحث، وجمع المعاينة لا يتم إلا بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضى مفوض من قبله .

4. حق إجراء البحث:

نصت المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية على حق إجراء البحث ويقصد به إجراء التحقيق من طرف أعوان الإدارة الجبائية بالتدخل بشكل مفاجى في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ولدى كل شخص يقوم بهذه العمليات، والمكلف مطالب بتزويد أعوان الإدارة الجبائية بكل الوثائق والمستندات الضرورية لتحديد رقم الأعمال وأسس فرض الضريبة، وهذا الحق يمكن إن يمارس ابتداء من الساعة 08 صباحا إلى 20 مساء في المحلات ذات الإستعمال المهني، ويتم إثر كل عملية

1 - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 18-19 من قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، 2010، ص: 14.

2 - عوادي مصطفى، زين يونس، مرجع سبق ذكره، ص : 17.

تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت وتفصل المخالفات الملاحظة ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة.¹

5- حق إستدراك الأخطاء (حق التقادم):

نصت عليه المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية²: « يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع (4) سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية وهذا بالنسبة لما يلي:

– تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها.

– القيام بأعمال الرقابة.

– قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.

وحق استدراك الأخطاء يمكن إن يعرف على أنه الحق الممارس من قبل الإدارة الجبائية لممارسة حق الرقابة بسبب تقادم الفترات، لكنها تمتد إلى العمليات التي لها اثر على نتائج فترة لاحقة غير مغطاة بحق التقادم³»

المطلب الثاني: حقوق المكلف الخاضع للتحقيق:

إن الصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق و ضمانات أعطاها المشرع الجبائي للمكلفين الخاضعين لهذه الرقابة والتي هي كالتالي:

1. الاعلام المسبق وأجل التحضير:

«لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على ان يستفيد من أجل ادنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، إبتداء من تاريخ إستلام هذا الإشعار، وأجل 15 يوما في حال المراقبة المعقدة كحد أدنى وعلى كل حال، يمكن للمكلف ان يطلب تمديد الأجل بناء على طلب، وهذا لا يمنع المحققين من القيام بشكل مفاجى بمراقبات في عين المكان تخص معاينة العناصر المادية للإستغلال ووجود الوثائق المحاسبية للمكلف.»⁴

1 - نفس المرجع السابق، ص: 18

2 - المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2015، ص: 21.

3 - عوادي مصطفى، زين يونسى، مرجع سبق ذكره، ص : 19 .

4 - نفس المرجع السابق، ص : 19، 20.

2. الإستعانة بمستشار:

يمكن لكل ملف خاضع للرقابة الجبائية إن يستعين بمستشار من إختياره (محامي، محاسب، مستشار جبائي)، ويمكن له أن يعين من يمثله خلال فترة إجراء الرقابة الجبائية وغياب المكلف لا يمنع من إجراء عمليات المراقبة الجبائية للمعاينة المادية والتي تفقد من قيمتهاى حال عدم إجراؤها.¹

3. عدم اعادة الرقابة:

لا يمكن للإدارة الجبائية ان تجري رقابة أخرى فيما يخص نفس الضرائب والرسوم ونفس الفترة، وكذلك عندما تكون فترة الرقابة قد تقادمت ما عدا في حالة الممارسات التدليسية، بالإضافة إلى أن الرقابة الجبائية تكون نمائية عندما يعطي المكلف موافقته على التعديلات والاقتراحات، أو في حال عدم الرد في أجل 30 يوما أو أيضا في حالة غياب التعديلات، ويرسل إشعار أخرى بالمراقبة يخص الضرائب والرسوم التي لم تذكر في الإشعار الأول، وبصورة إستثنائية عندما يكشف المحقق مخالفات تمس هذه الضرائب والرسوم.²

4. محدودية فترة الرقابة في عين المكان:³

حيث تنص المادة 20-4 على انه لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين. ويمكن أن تتجاوز هذه الآجال عندما يعطي المكلف خلال عمليات الرقابة الجبائية معلومات ناقصة أو غير دقيقة أو لم يرد على طلبات التوضيح في الآجال المحددة قانونا، وتتم أعمال الرقابة في محلات المكلف ما عدا عند تحرير طلبات المكلفين بإجرائها في مكاتب المصالح الجبائية وتقبل من طرفها.

5. إجراء الاعتراض وحق الرد:

إن إجراء الاعتراض هو النقاش الشفوي أو الكتابي بين المحقق والمكلف من أجل السماح لهذا الاخير بإستخدام حول سير أشغال عملية الرقابة الجبائية من ناحية، وتسمح له بمعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات المجرات من ناحية أخرى، وهو ليس فقط الالزام بتبليغ نتائج الرقابة الجبائية واجراء التعديلات، وهذا الإجراء يسمح بإقامة جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع للرقابة وضمن مقابلة مختلف الوضعيات بينهما و كما يسمح بتقليل عدد المنازعات الجبائية في المستقبل.⁴

1 - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2010، ص: 16.

2 - عوادي مصطفى سى، مرجع سبق ذكره، ص : 20.

3 - نفس المرجع السابق، ص: 20، 21.

4 - نفس المرجع السابق، ص: 21.

6. السر المهني:

تنص المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي:¹

يلزم بالسر المهني، بمقتضى احكام المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعو اثناء اداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به.²

7. اللجوء النزاعي أو اللجوء الودي:

إن الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، في إختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول أما على إستدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وأما الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.³

تختص السلطة الإدارية، طبقاً للقوانين والتنظيمات الجاري العمل بها، بالنظر في الطلبات التي تلتئم من حضرتها، الإعفاء من الضريبة المفروضة قانوناً أو التخفيض من عبئها، في حالة عوز أو ضيق الحال تضع المدين بالضرائب في حالة عجز عن إيراد ذمته الخزينة، كما أنها تبت طبقاً للقوانين والتنظيمات، في طلبات قابضي الضرائب المختلفة الملتمس بما جعل الحصص غير قابلة للتحويل في حكم عدم القيمة، أو الحصول على تأجيل الدفع أو إبراء من المسؤولية، وكذا طلبات المكلفين بالضرائب الملتمس بها الإعفاء من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية أو التخفيف من قيمتها.⁴

المطلب الثالث: واجبات المكلف بالضريبة:

يهدف التحقيق في المحاسبة إلى التأكد من مصداقية وصحة تصريحات المكلفين بالضريبة، ولهذا الغرض نص المشرع على الالتزامات التي يجب على المكلف إتباعها، وذلك لتسهيل مهمة الإدارة الجبائية اثناء قيامها بعملية التحقيق.⁵

من أجل الاستفادة من كل الحقوق والضمانات التي نص عليها القانون يجب على المكلفين أن يستوفوا بشكل كامل الواجبات ذات الطابع الجبائي والمحاسبي وخصوصاً إكتتاب التصريحات الجبائية:⁶

1 - المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2010، ص: 43.
2 - المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2015، ص: 29.
3 - المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2010، ص: 45.
4 - المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2010، ص: 64.
5 - عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 38.
6 - ميثاق المكلف بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2003، ص: 18.

1. الالتزامات المحاسبية:

إن المكلف الخاضع للنظام الحقيقي ملزم بمسلك محاسبة منتظمة وكاملة ومتسلسلة وصحيحة، ومقنعة ومؤسسة حسب الطرق التي نص عليها المخطط الوطني المحاسبي بالاضافة إلى ذلك فقد لزم القانون التجاري التجار بمسلك السجلات المحاسبية التالية:

- سجل اليومية العامة.

- سجل الجرد.

- سجل اليومية وسجل الجرد يجب ان تمسك دون كشط ولا شطب ولا حشو في الهوامش ويجب أن يصادق عليه من قبل قاضي القسم التجاري بالمحكمة، وعلى المكلف أن يحتفظ بكل الوثائق التبريرية المتعلقة بالمشتريات، المبيعات، الصندوق، كشوفات البنك والعمليات المختلفة لمدة 10 سنوات.

2. الالتزامات الجبائية للمكلف:

على المكلفين أن يكتتبوا في الآجال القانونية عددا من التصريحات المنصوص عليها في التشريع الجبائي وهي:¹

2.1. التصريح بالوجود:

إن المكلفين بالضريبة الجدد مطالبون بإكتتاب تصريح بالوجود في أجل 30 يوما، إبتداء من تاريخ بداية النشاط لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة، بالنسبة للأنشطة المتعلقة بالضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة الجزافية الوحيدة.

2.2. التصريح الشهري أو الفصلي بالضرائب والرسوم:

ألزم القانون المكلفين بأن يكتتبوا تصريحا شهريا أو فصليا صنف (G50) أو (G50A) بسجل الضرائب والرسوم المدفوعة نقدا عن طريق اقتطاع من المصدر لدى قبضة الضرائب التي يتبعونها قبل العشرين (20) يوما الموالية للشهر أو الفصل المعنى في النموذج الذي تحدده الإدارة.

2.3. التصريح السنوي:

ألزم القانون الجبائي المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أن يكتتبوا قبل أول ماي تصريحا بقيمة الأرباح المحققة خلال السنة الفارطة، أما الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، صنف أرباح صناعية وتجارية فقد ألزمهم بإيداع قبل أول أفريل من كل سنة تصريحا بمبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة التي حققتها المؤسسة أو المكلف والمتعلقة بالدورة السابقة لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة، أو في التي يقع في مجالها الإقليمي المقر الرئيسي للمؤسسة، والنموذج يقدم مجانا من الإدارة الجبائية، ونفس

1 - عوادي مصطفى، زين يونس، مرجع سبق ذكره، ص: 23، 24.

الشيء، بالنسبة للمكلفين الممارسين لمهن تجارية صناعية، حرفية، فلاحية أو المهن غير تجارية كذلك هم ملزمون باكتتاب تصريح خاص في إطار مداخيلهم الصنفية.

2.4. التصريح بالتنازل:

في حالة التنازل أو التوقف (الكلي أو الجزئي) عن النشاط لمكلف خاضع للنظام الحقيقي عليه أن يكتب في أجل 10 أيام على ما يلي:

- تصريح إجمالي بالمداخيل التي تفرض عليها ضريبة.

- تصريح خاص بالمداخيل الصنفية.

وهاته التصريحات يجب ان تودع في أجل 10 أيام إبتداء من تاريخ التنازل أو التوقف عن النشاط. أما في حالة وفاة المكلف بالضريبة أو المستغل، يقدم ذوي حقوق الفقيده المعلومات اللازمة لتأسيس الضريبة المستحقة في أجل 6 أشهر من تاريخ الوفاء، والمتمثلة في مداخيله العامة والخاصة¹.

1 - عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 42.

الفصل الثاني :

ظاهرة الغش الضريبي

تمهيد :

بالنظر إلى ظاهرة الغش الضريبي و إلى ما ينجم عنها من أثار وخيمة على مختلف المستويات فهي تتطلب دراسة و إهتمام أكبر من اي وقت مضى, فمن جانب النقص الذي يسببه التهرب الضريبي في الموارد المالية و هو ذو اثار بليغة على الإقتصاد الوطني لكبحه لأهم محفز إقتصادي و هو روح المنافسة و سنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين هما :

المبحث الأول: ظاهرة الغش الضريبي و آلية مكافحته

المبحث الثاني : واقع الغش الضريبي في الجزائر

المبحث الأول: ظاهرة الغش الضريبي و آلية مكافحته

إن ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين ظاهرتين تتشابهان في عدة نقاط كما أنهما تختلفان أيضا في عدة نقاط أخرى. ولإزالة هذا الغموض في التشابه والإختلاف بين هاتين الظاهرتين سوف نتطرق في هذا المبحث بالتفصيل إلى تحديد مفهوم كليهما مع بيان الفرق بينهما. وأيضا سنتطرق إلى أهم أسباب وأنواع الغش وأيضا إلى أهم طرقه وآثاره.

المطلب الأول: ماهية الغش الضريبي

هناك عدة تعاريف للتهرب الضريبي نذكر منها:

1) يعرف التهرب الضريبي على أن يسعى الملزم بالضريبة للتخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، فيعمد إلى سلوك إحتيالي للتخلص من عبئها.¹

2) تعني تمكن المكلف بالتخلص من الإلتزام بتأدية الضريبة عن طريق إمتناعه عن القيام بالأعمال أو التصرفات التي توجب فرض الضرائب عليها. ومثالا على ذلك إمتناع المكلف عن إستهلاك السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة ، أو الإمتناع عن إستيراد السلع التي تستوجب فرض رسوم جمركية عليها ، أو الإنصراف عن توظيف الأموال في النشاطات التجارية والصناعية الخاضعة للضرائب والتوجه للقيام بالنشاطات والمشاريع التي قصد المشرع إعفاءها من الضريبة.

1علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2006، ص: 209-210.

مما لا شك فيه أن هذه المحاولات لتجنب الضريبة لا تتطوي على أي سوء نية أو مخالفة للقوانين والأنظمة الضريبية من قبل المكلفين، وكذلك فإنها لا ترتب عليهم أي مسؤولية يعاقب عليها القانون.¹

(3) التهرب المشروع هو الذي لا جرم فيه حيث يتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الإلتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية، ذلك بالإبتعاد عن مواطن التكليف أو الإستفادة من بعض الثغرات الموجودة في القانون، والتهرب المشروع يقوم من خلاله المكلف باستغلال بعض الثغرات القانونية للتوصل إلى عدم الإلتزام بدفع الضريبة المترتبة عليه، ولتحقيق هذه الغاية، يقوم المكلف بالإستعانة بأهل الخبرة والإختصاص لمعرفة طرائق التخلص من الضريبة مستندياً في ذلك إلى خلل أو ثغرات في التشريع الضريبي ومن أمثلتها، عندما يهب شخص أمواله خلال حياته إلى ورثته تهرباً من دفع ضريبة التركات بعد وفاته، أو كأن تفرض ضرائب عالية على الأملاك العقارية فيتمتع الشخص على إقتناء العقارات وبذلك لا يدفع الضريبة.²

الفرع الثاني: تعريف الغش الضريبي

لقد تعددت التعاريف والمفاهيم للغش الضريبي من طرف المؤلفين في هذه الظاهرة، وهذا بإختلاف وجهات نظرهم القانونية والإقتصادية ونظراً لذلك ليس من السهل تقديم تعريف شامل ودقيق للغش الضريبي ومن هذه التعاريف نذكر:

- (1) يقصد به تمكن المكلف كلياً أو جزئياً من التخلص من تأدية الضرائب المستحقة عليه، وذلك عبر ممارسة الغش والتزوير في القيود ومخالفة القوانين والأنظمة الضريبية المعتمدة، وتختلف صور الغش الضريبي تبعاً لـ
- (2) إختلاف الأساليب التي يعتمدها كل مكلف للتهرب 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، أو

1مجدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، ديوان النشر، لبنان، الطبعة الرابعة، 2004، ص - صر: 377-378

2خالد شحادة، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، داروائل، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2005، ص 215.

يزيد من قيمة تكاليف الدخل القابلة للتزليل الضريبي أو يستعين ببعض القوانين التي تساعده على إخفاء حقيقة أرباحه.¹

(3) عندما يقدم المكلف على مخالفة الأحكام القانونية، يسلك طرق الغش والإحتيال مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون، ومن أمثلة الغش:

عدم تقديم المكلف تصريحا ضريبيا عن النشاط الخاضع للضريبة ومعتمدا في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه، أو يعمد إلى نقل نشاطه من جهة إلى أخرى ويتحقق هذا الأمر بسبب ضعف الوسائل التي تتبعها الدوائر المالية في حق المكلفين وفي مثل هذه الحالة يكون التهرب شبه تام .

أن يقوم بتقديم تصريح ضريبي غير صحيح ، بحيث لا يتضمن جميع نشاطاته أو لا يرفق مع جميع البيانات أو الوثائق المؤيدة لما هو مسجل ضمن التصريح الضريبي ، أو يقوم بإرفاق التصريح ببيانات ووثائق غير صحيحة وهو يهدف إلى التخلص من دفع الضريبة أو قد لا يدرج بعض إيراداتها متعمدا تخفيض قيمة الضرائب المترتبة عليه.²

الفرع الثالث: الفرق بين الغش والتهرب الضريبي

يتضح من خلال مفهوم التهرب والغش الضريبيين أنهما ظاهرتان تتشابهان في عدة نقاط تكمن في:

(1) يمارسان من طرف المكلفين بالضريبة سواء كانوا طبيعيين أو معنويين ما عدا من تصريح ضرائبهم من طرف الغير كالأجراء مثلا.

(2) لهما هدف مشترك وهو التخلص من دفع الضريبة إما بصفة كلية أو بصفة جزئية.

(3) يتسببان في آثار سلبية على الخزينة العمومية وكذا حرمانها من مبالغ هامة من الإيرادات الجبائية.³

أما الإختلاف فيكمن في أن :

1مجدي محفوظ، مرجع سبق ذكره، ص 379

2خالد شحادة ، أحمد زهير شامية ، مرجع سبق ذكره ، ص 216

3حسن عواضة ، المالية العامة ، دار الخلود، لبنان ، 1995، ص 391

1) التهرب الضريبي يعتبر أسلوباً شرعياً أي أن المكلف يسعى إلى التخلص من دفع الضريبة دون المساس بالقواعد والنصوص التشريعية من خلال إستعمال الثغرات القانونية. أما الغش الضريبي فهو أسلوب غير شرعي يتضمن مخالفة الأحكام والتشريعات الجبائية.

المطلب الثاني : أساليب الغش وأنواعه و طرق تقديره

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى الأسباب الرئيسية التي تؤدي بالمكلف إلى اللجوء إلى الغش الضريبي وكذا إلى أنواع الغش الضريبي

أولاً : أساليب الغش الضريبي

يسعى المكلف دوماً إلى تطوير أساليب التهرب الضريبي وإيجاد ثغرات أرقى وأدهى ليفلت من الإقتطاع الضريبي، وليبقى بعيداً عن انظار المراقبة، لذا فقد تنوعت أساليب الغش الجبائي، و اختلفت باختلاف النشاط الممارس وبشكل عام.

- التهرب على طريق التحليل المحاسبي وذلك باللجوء المكلف إلى تقديم إقرار ضريبي إستناداً إلى دفاتر وسجلات وحسابات مصطنعة مخالفة للدفاتر والسجلات الحقيقية، مثال ذلك: إصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع، أو توزيع الأرباح على شركات وهميين، بقصد التقليل من الإيرادات وزيادة النفقات أو اللجوء إلى إتلاف وإخفاء الدفاتر والسجلات والمستندات قبل إنقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة.

- التهرب عن طريق العمليات المادية وهذا عند تغيير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية، بالإخفاء الكلي أو الجزئي للمادة الخاضعة للاقتطاع. فيكون الإخفاء الجزئي فيكون بإقرار مزاوله نشاط له، لكن بإخفاء جزء من المادة التي تقع عليها الضريبة كإخفاء جزء من المخزونات أو الممتلكات.

- التهرب عن طريق عمليات قانونية ويكون خلق آلة قانونية مصطنعة مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية بتكليف خاطئ لحالة ما، كتمرير عملية خاضعة للضريبة محل عملية أخرى معفاة أو أقل خضوعاً للاقتطاع مثل تسجيل عملية بيع على أساس أنها هبة. كما يمكن التهرب على أثر عمليات وهمية كالجوء مؤسسة ما لشراء بضاعة بدون فاتورة بسعر أقل مما هو متداول في السوق، ثم تقوم هذه المؤسسة بإصدار فواتير شراء وهمية بأسعار

وتكاليف مضخمة، والقيام بتسديدها وهمياً¹.

ثانياً : طرق تقدير الغش الضريبي .

إن تحديد مدي أهمية الغش الجبائي حسابياً بالأرقام والاحصائيات يعتبر ضرورة، وذلك تتمكن الدولة من توجيه سياستها الجبائية نحو الغاية المنشودة من زيارة الحصيلة والحد من الغش، والواقع إن قياس الغش الجبائي حسابياً بالأرقام سواء بإستعمال الأسلوب المطلق المبالغ أو الأسلوب النسجي (النسب المئوية)، يبدو مستحيلاً من الناحية العملية، وفي هذا الإطار يقول Guyn HouchOn "بأن المختص في علم الأجرام لا يندهش لعدم دقة الإحصائيات فيما يخص الانقاص الجبائي".

من هذا المنطق فإن كل المعلومات الجارية، وحتى في دول المتقدمة والتي تحدف إلى تكميم ظاهرة الغش الجبائي لا تزال في مرحلتها الأولية ، وهذا ما يبرر إستعمالنا لمصطلح " التقدير" بدل المصطلح "القياس"، والذي يدل على الدقة .

وطرق التقدير التي ستعرض ماهي الإ محاولة للتقرب من الحقيقة وتسهيل إستيعاب مفهوم أهمية الغش الجبائي.

1. التقدير عن طريق قدرة الأداء الجبائية :

يقصد بقدرة الأداء الجبائية بانها مجموع الثروات النظرية أو الحقيقية المتواجدة في متناول شخص معنوي تابع للقانون العام (الدولة، الولاية، البلدية)، ومن هنا عكن التميز بين مفهومين مختلفين لقدرة الأداء الجبائية :

أ- قدرة الأداء الجبائية النظرية :

وهي مبلغ مجموع الإجراءات التي يتم تحصيلها إذا دفع كل الممولين الضرائب المستحقة عليهم، ويتم تقديرها كما يلي :

قدرة الأداء الجبائية النظرية = قاعدة التأسيس X النسبة أو معدل المتوسط

النسبة أو معدل المتوسط يساوي مجموع نسب الشرائح على كل مجموع الشرائح .

¹مراح فاروق، دور الرقابة و التحقيق الجبائي في قمع التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية، بسكرة، 2010/2011،

ب - قدرة الأداء الجبائية الحقيقية :

وهي مبلغ مجموع الإيرادات التي تم تحصيلها فعلا من قبل الدولة، الولاية أو البلدية .
إستعمال مفهوم قدرة الأداء الجبائية في تقدير الغش الضريبي : تفترض هذه الطريقة أن يكون المبلغ الاجمالي لإيرادات الجبائية صحيحا نسبيا، وبذلك يكون المتغير الذي على أساسه تحسب الضريبة التي لم تدفع والضريبة غير المدفوعة تعرف بالفرق بين قدرة الأداء الجبائية النظرية وقدرة الأداء الجبائية الحقيقية.

الضريبة غير مدفوعة = قدرة الأداء الجبائي النظري - قدرة الأداء الجبائي الحقيقي

2. طريقة الإعفاء الخاصة :

في هذه الطريقة تقوم الحكومات بتقدير بعض الإعفاءات الضريبية من تشجيع دافعي الضريبة للتصريح بدخولهم وأرقام أعمالهم الحقيقية مقابل إعفائهم من التعرض لبعض الغرامات والعقوبات، ومن خلال هذه التصريحات تتم عملية المقارنة، والفرق المتحصل عليه هو عبارة عن الدخول المتهرب بها.

الدخول المتهرب بها = التصريحات قبل الاعفاء - التصريحات الحقيقية

3. التقدير عن طريق التحقيق الجبائي :

التحقيق اجبائي هو مجموع العمليات التي تحدف إلى إيجاد وتحديد الفرق الموجود بين الدخل الحقيقي للممول وذلك المصر به، وبصفة عامة صحة التصريحات الجبائية .
ويمكن للتحقيق الجبائي إن يمتد إلى ملحقات هذه التصريحات، كالفواتير وكل الأوراق والمستندات الثبوتية، كما انه يسمح لإدارة الضرائب بالتأكد من صلاحية تصريح الممول بمقارنة العناصر الخارجية والتي¹ تمثل نمط معيشتة
ويستخدم التحقيق الجبائي كوسيلة لتقدير الغش الضريبي مثلا عندما يقوم الأعوان المحققون بتحديد مبلغ الضريبة الواجبة الأداء من قبل الممول، إذا خضع لجميع واجباته الجبائية، ومن خلال هذه العملية يمكن تقدير الغش الجبائي عن طريق التعديل لقواعد تأسيس الوعاء الضريبي.

¹ عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص: 110.111.

المطلب الثالث : آليات مكافحة الغش الضريبي.

إن عدم تحقق سياسة اقتصادية فعالة ناتجة عن الآثار الضارة الناجمة عن الغش الضريبي، و التي تنعكس سلبا على الاقتصاد الوطني و كذلك الخزينة العمومية، ومن اجل هذا وجب على السلطات المختصة أن تواجه هذه الظاهرة باتخاذ إجراءات صارمة في مكافحتها، و كذلك إيجاد أساليب منظمة تحت إطار قانوني تعمل بالتنسيق مع مختلف هيئاتها، ووسائل المكافحة هذه لا تتميز بها إلا الإدارة الجبائية و لكن يحدث ذلك بإيجادها للمبادئ الأساسية التي عن طريقها تكون الضوابط الجبائية ذات فعالية في الميدان، ومن اجل ذلك نقوم بدراسة مايلي:

التحقيقات الجبائية و العقوبات المفروضة، الإجراءات و الحلول الوقائية.

الفرع الأول: التحقيق الجبائي.

تحول التشريعات الجبائية للإدارة حق ممارسة التحقيق المحاسبي (VC) و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة (VASFE)، بهدف التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، و يأتي هذا الإجراء للحد من ظاهرة الغش الضريبي.

1- التحقيق في المحاسبة:

هو مجموعة من العمليات الهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبتها و التأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات بما فيها المعطيات المادية حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، و ليس للتحقيق المحاسبي غرض المراقبة الجبائية فحسب بل يمكن كذلك المؤسسات من الاطلاع على واجباتها الجبائية.

إن التحقيق في المحاسبة يجب أن يتم بعين المكان (في محل المكلف بالضريبة)، و هذا من اجل خلق جو المناقشة بين المحقق و المكلف بالضريبة، و بعد قبوله من طرف الإدارة، حيث يمكن للمحققين اخذ الوثائق إلى مكاتبهم لفحصها، في هذه الحالة، يسلم للمكلف بالضريبة وثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة (عدد الوثائق و طبيعتها).

إن القيام بعملية التحقيق في المحاسبة تتم عن طريق الخطوات التالية:

لا دراسة دقيقة لملف المكلف لمعرفة سلوكه اتجاه واجباته الجبائية، و ذلك بمراقبة جميع التصريحات الدورية المكتتبه، تاريخ إيداعها، و إعداد البيان عن كل الضرائب التي يخضع لها المكلف و مقارنتها مع السجلات المحاسبية عند التدخل بعين المكان.

الإشعار بالتحقيق حيث لا يمكن إجراء التحقيق دون إرسال أو تسليم الإشعار بالتحقيق للمكلف، حيث انه يستفيد من مدة التحضير قدرها عشرة أيام، عند عدم قبول استلام الإشعار لا يمنع من إجراء التحقيق وفي هذه الحالة يلجا المحققون إلى فرض الضريبة تلقائيا. يمكن للمحقق القيام بمراقبة مفاجئة التي تهدف إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة أو إثبات وجود الوثائق المحاسبية، في هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة مع بداية عمليات المراقبة.

كما انه لا يمكن البدء في فحص عميق للوثائق المحاسبية إلا بعد مرور اجل التحضير المنصوص عليه (30 يوم)، و أن يشير بصراحة إلى تاريخ و ساعة أول تحقيق و المدة التي حقق فيها. يمكن للمكلف بالضريبة الاستعانة بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة و ذلك لينوب عليه، و لكن حضوره ليس ضروريا إثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية، حيث يمكن كذلك للمحقق طلب كل الوثائق المحاسبية التي يمكن ورائها فحصها و التأكد من مدى مصداقيتها (التصريحات الجبائية).¹

2- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة (VASFE):

هي مجموعة من العمليات التي ترمي إلى الكشف عن الفرق الموجود ما بين الدخل الحقيقي للمكلف و الدخل المصرح به في إطار الضريبة على الدخل الإجمالي. أو بمعنى آخر هي القيام بمراقبة مدى تجانس و انسجام بين المداخل المصرح بها و الوضعية المالية الحقيقية للمكلف.

يمكن برمجة هذا التحقيق اثر تدقيق في المحاسبة، سواء باسم المستغل الشخصي للمؤسسة، أو رؤساء الشركاء الأساسيين للشركة.

1عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص: 75,74.

قبل البدء في عملية التحقيق المعمق يجب إعلام المكلف بالضريبة مسبقا و ذلك عن طريق تسليمه إشعار بالتحقيق و يمكن ذلك بجمع أقصى المعلومات الضرورية للسنوات الأربعة الماضية و السنة الحالية الموضوعية للتحقيق و ذلك من خلال القيام بدراسة انتقادية للملف الجبائي ، و يمنح التشريع الجبائي للمحقق الحق في الاتصال بالمؤسسات المالية التي يتعامل معها المكلف للحصول على معلومات، كما تجري فحوصات على التصريحات و الوثائق الأخرى.

في حالة ما لوحظ فرق محسوس بين المدخول المصرح من طرف المكلف ، من جهة ، و عناصر نمطه المعيشي و النفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى، تقوم الإدارة بطلب التبريرات و التوضيحات التي تراها أساسية، مما تحملها إلى إعادة تقويم الوعاء الضريبي، و ذلك عن طريق التصحيح الحضورى أو التصحيح التلقائي.¹

الفرع الثاني: العقوبات المفروضة

لقد فرض المشرع الجبائي الجزائري جملة من العقوبات و الجزاءات المتنوعة و ذلك حسب طبيعة المخالفات المرتكبة من طرف المكلف، و هي تهدف سواء إلى ضمان احترام الواجبات الجبائية، أو لردع و معاقبة كل من حاول التخلص من الضريبة، و عليه فان العقوبات تتخذ جزاءات مختلفة على كل من يخالف أحكام القانون من اجل التقدير الحسن للوعاء الضريبي، و تعويض الخزينة العمومية عن الأضرار التي تلحقها من عدم الوفاء بالواجبات الجبائية، و قد تأخذ هذه الأخيرة شكلين، فهي من جهة عقوبات جبائية و من جهة أخرى شكل عقوبات جنائية بالإضافة إلى العقوبات الإضافية.

1- العقوبات الجبائية:

أول غرامة يتعرض لها المكلف تتعلق بعدم تقديمه للتصريح بالوجود في أجاله المحددة و ذلك بتطبيق غرامة مالية، و تطبق تلقائيا و مباشرة كتعويض لما يسببه من اختلال في مداخيل الخزينة، و مخالفة للنظام العام، كما توجد غرامات أخرى تنتوع حسب الحالة كما يلي:

¹ عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص: 76-75.

1.1 عقوبة عدم التصريح بالوجود

تنص المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة على انه " تطبق عقوبة جنائية قدرها 30000 دج على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح بالوجود خلال الثلاثين يوما الأولى من بداية النشاط.

2.1 عقوبة عدم التصريح السنوي

بموجب الفقرة الأولى من المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة على انه تفرض تلقائيا غرامة جنائية على المكلف الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لمضاعفة المبلغ المقترض عليه بنسبة 25% لتخفيض هذه الزيادة إلى 10% أو 20% ضمن الشروط المحددة في المادة 322 من قانون الضرائب.

3.1 عقوبة التأخر في تقديم التصريح

يترتب عند تقديم التصريحات للإدارة الجبائية بعد الأجل المحددة قانونيا عقوبة جنائية متمثلة في تطبيق التأسيس التلقائي بالإضافة إلى نسبة مضاعفة من مبلغ الضريبة حسب نوع الضريبة و مدة التخير وذلك كمايلي :

فيما يخص الضرائب المباشرة (الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على إرباح الشركات) تقتضي إحكام المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على إرباح الشركات أن تكون نسبة مضاعفة من مبلغ الضريبة كما يلي:

✓ 10% إذا لم تتعدى مدة التأخر الشهر الواحد.

✓ 20% إذا لم تتعدى مدة التأخر الشهرين.

✓ 25% في حالة عدم تقديم التصريح في مدة 30 يوما التي تلي تاريخ تبليغ القاضي بوجود تقديم تصريح ضمن هذا الأجل. ما فيما يخص الرسم على القيمة المضافة فقد

نصت عليها المادة 115 من قانون الرسم على رقم الأعمال بأنه يترتب عن الإيداع المتأخر للتصريح المتعلق برقم الأعمال عقوبة جبائية وفق الشروط التالية :¹

✓ عقوبة بقيمة 100 دج في حالة إيداع البيان بين اليوم الخامس و العشرون من الشهر و آخر يوم منه إما إذا كان التصريح يتضمن حقوق واجبة الأداء فإنه يترتب عن ذلك عقوبة متمثلة في مضاعفة الحقوق .

✓ 15% إذا تم إيداع التصريح بين يوم 25 من شهر الاستحقاق دون أن يقل مبلغ الغرامة عن 11 دج

✓ 25% إذا تم إيداع التصريح بين اليوم الأخير من شهر الاستحقاق دون أن يقل مبلغ الغرامة عن 500 دج.

2- العقوبات الجنائية :

بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات ، كل من حاول التخلص أو التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضريبة التي يخضع لها أو تصفيتها سواء كلياً أو جزئياً فإنه يعاقب بغرامة مالية مبلغها بين 50000 و 10000 ، و يحبس لمدة خمسة سنوات أو بإحدى العقوبتين و تشمل الأعمال التدلسية على وجه الخصوص مايلي:

✓ الإغفال عن قصد تسجيل حسابات أو تسجيلات أخرى غير صحيحة أو صورية في كل من السجل اليومي و سجل الجرد.

✓ الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح عن رقم الأعمال.

✓ استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية.

كما تطبق العقوبات السابقة على الشركاء مرتكبي هذه المخالفات كالمحاسبين المعتمدين أو من لهم

دراية بأمور الجباية كالمستشارين الجبايين أو حتى الوكلاء .

أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة، فبإضافة إلى الغرامات الجبائية قد يتعرض المكلف إلى عقوبات جنائية ، كما جاء في المادة 117 التي تنص على انه من تملص أو حاول

¹ المادة 115 من قانون الرسم على القيمة المضافة. * - المادة 115 من قانون الرسم على القيمة المضافة.

التملص بصفة جزئية أو كلية عن طريق استعماله لطرق تدليسية يعاقب بغرامة مالية مبلغها يتراوح من 50000 دح إلى 100000 دح و بعقوبة الحبس 5 سنوات ، أو بإحدى العقوبتين، و تعتبر أعمالا تدليسية على وجه الخصوص فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة هي :

إخفاء المبالغ أو الحواصل التي يطبق عليها الرسم ومن بينها عمليات البيع بدون فواتير .
تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة قصد الحصول على تخفيض الرسم .
سعي المكلف إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل الضريبة المستحقة.

كما يمكن للإدارة الجبائية اللجوء إلى بعض الطرق الأخرى كأسلوب عقابي أهمها: منع المكلف من مزاولته نشاطه المهني ، غلق بعض مقراته، توقيف الحساب البنكي و حجز ممتلكاته.¹

3.العقوبات الإضافية :

هي التي يمكن للإدارة الجبائية تطبيقها، و هي عبارة عن عقوبات تصحيحية. فعندما تكون حالات الغش و العمليات التدليسية و الضرائب غير المدفوعة تفوق 10% من مبلغ الضرائب التي يجب دفعها، فالعقوبات تكون على شكل التالي:

200% فيما يخص الرسم على القيمة المضافة (TVA)

100% فيما يخص الرسم على النشاط المهني (TAP)

100% فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي (RG1)

100% فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات (TBS)

100% فيما يخص حقوق الطابع (DROIT DE TIMBRE).²

¹ خطابي صارة، الرقابة الجبائية دورها في مكافحة الغش الجبائي ، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة اللسانس في علوم التسيير، الجزائر، 2008، ص: 41-40.

2خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره ، ص 44.

الفرع الثالث: الإجراءات و الحلول الوقائية.

إن الوقاية انحر أسلوب لمعالجة ظاهرة الغش الضريبي و تتضمن هذه الوقاية إرساء أخلاقيات جبائية فهي تعتبر ضرورة ومهمة لإرساء الوعي الجبائي لدى المكلفين " للتغيير الجبائية و نربي المواطن و شيئا فشيئا تتغير ذهنية المكلفين، و تتضح الأخلاقيات الجبائية انطلاقا من هذا القول فان الخطوات من اجل إرساء أخلاقيات جبائية تبدأ من جباية نفسها.

• على مستوى التشريع

تحديد الحالات الموضوعية للممول طبقا لمعيارين ، و هما درجة المرونة المتوفرة في القوانين الجبائية و التي بموجبها يمكن معرفة المادة الخاضعة للضريبة و نسبة التأسيس و كذا مجال تطبيق الضريبة هذا من جهة ، ومن جهة أخرى فان المعيار الثاني يتمثل في نظام العقوبات و خطر أن يكتشف أمر الممول إذا أقدم على عمليات الغش .

ومن خلال هذا المنطق الافتراض انه كلما كانت الضريبة مرتفعة، كان الإقبال على الغش الجبائي قويا، أيضا إذا كانت الضريبة مرتفعة كانت العقوبة أكثر تشددا عند الإخلال بالالتزامات الجبائية و خاصة على ارتكاب فعل غش مبنى و على هذا المحتوى، يمكن اتخاذ موقف موضوعي بحيث أن الضريبة الواقعية و القليلة الارتفاع و التي يتم تحصيلها، يجب أن يقابلها درجة معينة من التشدد في نظام العقوبات ضمان عدم الإضرار بالمول ، و عدم ضياع مصالح الخزينة العمومية في نفس الوقت . و درجة التشديد في نظام العقوبات ظهر من خلال تطبيق الزيادات و الغرامات المالية التي يستحسن توقع الاعتدال فيها ، إضافة إلى إن العقوبات الواقعة تطرح نفسها أيضا نظرا لوجود ظاهرة الرشوة الإدارية، فإذا كانت نسبة الضريبة مرتفعة و كذا العقوبات ، فهذا يفتح الباب واسعا أمام الدفع غير المشروع.

فالجزائر مثلا كانت تطبق في السابق نظاما جبائيا معقدا و مشوها بدرجة عالية و كان هذا النظام على أساس تدابير طبقت منذ الاستقلال، و في عام 1992 نفذت السلطة المعنية برنامج الإصلاح الجبائي لتحسين هذا النظام و تبسيطه بدرجة كبيرة، حيث تم التركيز على عدة نقاط أهمها:

✓ حق الاطلاع و استعمال رقم التعريف الجبائي.

ومن مجال الإجراءات الوقائية التي يمكن أن تتخذ فيما يخص التشريع ما يلي:

✓ توحيد التشريع المالي و نشر كافة القوانين و اللوائح و غيرها، و بذلك يجب أن تتسق جميع القرارات التي تتخذها إدارة الضرائب، سواء على المستوى المركزي أو الجهوي حتى تتضارب في اتجاهاتها و لا تتناقض في تفسيراتها، مما يسمح بتطبيق القوانين على جميع الممولين و دون تفرقة بينهم بحيث يكون المعيار الوحيد هو المقدرة التكلفة، كما انه يجب التخفيض من حجم الحذف و الإضافات و الإلغاء التي تطرأ على قانون الضرائب، و هذا الضمان نوع من الاستقرار للتشريع الضريبي.

✓ وضع نظرية عامة للغش الجبائي بدل الطرق التدلسية مما يسمح بتحديد مفهوم الغش في القانون الجبائي، في مختلف أصنافه و كذا مختلف العقوبات المخصصة لكل صنف، و هذا إضافة إلى جنايات الغش الخاصة بكل قانون للضرائب، فالجنايات التي ترتكب في إطار قانون الضرائب المباشر ليست كذلك التي ترتكب في إطار قانون الضرائب غير المباشرة و غيره.

✓ إعفاء كل الضمانات القانونية الكافية و الكفيلة بالحفاظ على المقدرة التكلفة للممول و هذا على كل المستويات، فرض الضرائب و تحصيلها (التصريح، التحقيق الجبائي كذا عملية التحصيل) إضافة إلى طرق الطعن التي تتضمن فض النزاع الذي يمكن أن يقوم بين السلطة الجبائية و الممول.

✓ المعالجة القضائية للمخالفات الجبائية، حيث أن إدارة الضرائب تحضر المجالس القضائية و المحاكم في إطار الاختصاص الإقليمي، بمجرد إن يثبت وجود فعل الغش الجبائي، هذا ما يؤدي بنا إلى الحديث عن الاختصاص النوعي أي وجود قاضي خاص بالقضايا الجبائية، و بذلك إنشاء الفروع الجبائية بالمحاكم و الغرف الجبائية بالمجالس القضائية بدل اختصاص الفروع و الغرف الإدارية.¹

• على مستوى الإدارات الجبائية

¹ حطابي صارة، مرجع سبق ذكره، صص 32-33.

- ✓ منع موظفي الإدارة الجبائية حق الاطلاع على كافة الوثائق ، المستندات، هذا ما يفيد الإدارة في التوصل على تقدير سليم للأوعية الضريبية، و ربط الضريبة على النحو و إثبات المخالفات التي ترتكب للتخلص من الضريبة.
- ✓ التوسع في إتباع أسلوب الاقتطاع من المنبع، باعتباره الوسيلة للحد من التهرب حيث تخصص الضريبة و تورد إلى الخزينة مباشرة، فتعتمد الإدارة الجبائية إلى توسيع نطاق هذا الأسلوب لتحصيل الجانب الأكبر من الضرائب.
- ✓ القيام بحملة توعية تذكر بفوائد المالية العمومية لتحسين العلاقات بين الإدارة و المكلف ، حيث انه كلما زاد الوعي المالي ضعف البحث على التهرب و يتم ذلك عن طريق وسائل الإعلام.
- ✓ توفير العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية و الخبرة الواسعة التي حققها ارتفاع مستوى تأهيلها و تدريبها، إضافة إلى تزويد الإدارة الجبائية، بالأجهزة الالكترونية الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها و حصر مختلف الممولين و تحديد ما يستحق عليهم من ضرائب .
- ✓ توفير نظام الرقابة التي تتميز بالدقة و السرعة في اكتشاف المخالفات و فرض العقوبات المناسبة لضمان انتظام العمل.¹

• تحسين الإمكانيات البشرية و المادية

في ظل الإصلاحات الاقتصادية و ما نتج عنها من ارتفاع عدد المتعاملين الاقتصاديين، واجهت الإدارة الضريبية عدة صعوبات في أداء مهامها، و ذلك لقلة عدد موظفيها، و نقص كفاءتهم المهنية. و في ظل هذا الاختلال بين الوظائف الإدارية و إمكانياتها البشرية أصبح من الضروري تحسين كفاءات الموظفين و تكوين إطارات متخصصة في المجال الضريبي، و في هذا السياق يجب اتخاذ الإجراءات التالية:

- ✓ تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضرائب.
- ✓ وضع برنامج تكويني يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي.

1 نفس المرجع،صص 33.34.

- ✓ فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف جهات الوطن قصد تكوين اطارات ضريبية و أعوان إداريين.
- ✓ تحسين الأوضاع المادية و الاجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبية قصد غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم .
- ✓ وضع أسس عادلة للترقية بمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن ثبت في حقهم سلوكيات غير مشروعة و منافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة مثلا.
- ✓ توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين المعنيين، و ذلك لضمان السير الحسن لمهامهم الرقابية.

إن تعدد مهام الإدارة الضريبية سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة، و تحديد وعائها و تحصيلها، بالإضافة إلى عمليات التفتيش و الرقابة لمختلف الملفات المعنية، مما يقضي توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل، و كذا وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر، و في هذا السياق ومن اجل المتابعة الجيدة لملفات المكلفين المتزايدة سنويا. و تحليل و حصر المعلومات الخاصة بكل مكلف في أوقات قياسية، أصبح إدخال الإعلام الآلي ضرورة حتمية يفرضها الواقع، حيث أن تعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الإدارة الضريبية هو العلاج الفعال ضد أشكال التهرب الجبائي، و يكتسي نظام الإعلام الآلي أهمية بالغة كونه يسمح بتحسين الرقابة الجبائية عن طريق برمجة عملية للملفات المراقبة و سهولة الكشف عن الوضعية الاحتمالية.

1

• تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف

تسعى الإصلاحات الجبائية " التخفيف من التوترات بين المواطن و الإدارة الجبائية، في نفس الوقت تسعى لمنهجية و بيداغوجية جبائية أحسن ².

1 نفس المرجع، صص 34.33.

2 عائشة فوضلي، التهرب و الغش الضريبي، مذكرة تخرج، المعهد الوطني للمالية، ص 26.

1. توعية المكلف و تحسين علاقته مع الإدارة:

من المجهودات المبذولة في مكافحة الغش الضريبي نجد تلك التي توجه نحو تحضير مكلف ذو تصرف ايجابي اتجاه الهيكل الضريبي منكرًا لكل التصرفات غير المشروعة، يجعل تصرفاته أكثر عقلانية و موضوعية و ليكن هذا أول هدف للمنهجية المالية و الجبائية على وجه الخصوص و هذا بتنمية الوعي الجبائي عند المواطن العادي لتحمل هذا الواجب مستقبلاً.

و بالرغم مما حدث من تعديلات على الإدارة الجبائية فان العلاقة بين الإدارة و المواطن لا تزال على حالها، وهذا لا استمرار النظرة التقليدية للإدارة الجبائية المستمدة من العمق التاريخي لوجود الاستعمار بقيت على حالتها الضريبية كوسيلة لاغتصاب الممتلكات و بالتالي يجب أن تكون العلاقة بين المكلف و الإدارة قائمة على مبدأ من العلاقة الإنسانية بعيدا عن العداوة و كذا موجهة نحو إضعاف روح التعاون و التضامن بين الإدارة و المكلف بالضريبة كما يتوجب على الإدارة أن تشرع في إجراء حملات توعية لكافة الجمهور المكلفين باختلاف ثقافتهم و تقديم كافة الخدمات لتسهيل مهمة المكلف و كسب ثقته و احترامه، وان تزرع في نفوس المواطنين شعور برفض المجتمع للأشخاص الذين يتهربون من دفع الضريبة و سد كل الثغرات التي يتهربون منها و توقيع العقاب الرابع بكل الذين يخالفون القوانين و التشريعات.

2. تكوين و إعلام المكلف :

يهدف تكوين و إعلام المكلف إلى تحويل ذلك المكلف من معارض عن أداء الضريبة إلى مكلف ملتزم و ذلك بالتقرب أكثر إليه، بإتباع سياسة تكوينية و إعلامية راشدة، من خلال تثقيف المكلف و اطلاعه على مختلف المستجدات و التعديلات التي يشهدها النظام الضريبي، و تستعين الإدارة الجبائية بالصحف و المنشورات و المجالات الدورية لإبراز مستجدات النظام الجبائي و تفسير الإجراءات الجبائية، و إزالة الغموض الذي قد تتضمنه النصوص القانونية ، كما يجب إقامة مكاتب على مستوى المصالح الإدارية الجبائية توكل لها مهمة شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين، و يجب أن تسير هذه

المكاتب من طرف موظفين مؤهلين للوظيفة الموكلة إليهم و يسعون إلى تحسين العلاقة مع المكلفين من خلال حسن الاستقبال و الاستجابة بمختلف تساؤلات المكلفين.¹

2- تحسين العلاقة الإنسانية: تشكل العلاقة الإنسانية من أهم الوسائل ذات الأثر البالغ على نفسية المكلف، بحيث تعمل على تحسين

تصرفات الموظفين بالإدارة الجبائية تجاه المكلفين، و تخفيض حدة التوتر قد تحدثها الضريبة، و لتحقيق

ذلك يجب إحداث برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين بالإدارة الجبائية و الهادفة إلى تحسين المعاملة

تجاه المكلفين.²

المبحث الثاني : واقع الغش الضريبي في الجزائر

المطلب الأول: واقع النظام الضريبي في الجزائر

النظام السابق لا يتلاءم مع المتطلبات الاقتصادية والاجتماعية لكونه يضم، العديد من الضرائب والمعدلات الضريبية التي ساهمت في إعاقة التنمية الاقتصادية، ناهيك عن عدم تحقيق العدالة الضريبية.

• الضريبة على الدخل : من أهم أنواع الضرائب سابقا نجد:³

- الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية (BIC) تفرض على الأرباح المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين بمعدلات من 6% إلى 55%.

- الضريبة على الأرباح غير التجارية (BNC) تفرض على المداخيل والأرباح المحققة غير التجارية والتي لا يملك سجل تجاري كالمهن الحرة (الطبيب، المحامي، المحاسب) 25% .

- الضريبة على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة (TRC) تفرض على الفوائد المحققة من مداخيل السهم والسندات العمومية والودائع والكافلات معدل 18% .

1خطابي صارة، مرجع سابق الذكر ، ص36

2 نفس المرجع، ص 26

3- أحمد دراز وأخرون، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، دون سنة، ص21.

- الضريبة على الرواتب والأجور (TTC) تفرض هذه الضريبة على شكل اقتطاعات من المصدر يدفعها رب العمل من حساب العمال والموظفين لدى الدولة وفق سلم تصاعدي.
- الضريبة التكميلية على الدخل (TCR) تفرض على مداخيل آخر للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين بعد خصم مبلغ الضرائب المدفوعة خلال السنة مثل العلاوات والتعويضات.
- الضريبة على المساهمة الفلاحية الوحيدة (CVA) .

• الرسم على رقم الأعمال:

إلى الإدارة إلا أن هذه التقارير والتصاريح تكون في أغلب الأحيان غير واقعية مما يؤدي حتما بالإدارة الضريبية إلى فحصها بحيث لا تعتبر الحرية الممنوحة للمكلف بالتصريح برقم أعماله الحرية مطلقة وإنما مقيدة بتبريرات من أجل أن تكون التصريحات ذو مصداقية وواقعية.

❖ **حق الإدارة الضريبية في الرقابة :** تقوم الإدارة الضريبية بمراقبة ومتابعة جميع التصريحات المقدمة من قبل المكلفين من أجل تجنب أنواع الغش والتهرب. غير أن القانون منع الإدارة الجبائية من الإطلاع أو مراقبة التصريحات المعدلة بدون إعلام المكلف أو المصالح الأخرى بالسر المهني.

المطلب الثاني: دوافع التهرب الضريبي في الجزائر :

إن الضريبة تمثل عبئا على المكلف بها، يدفعه إلى محاولة التخلص منها إما بنقل عبئها إلى شخص آخر أو التخلص من عبئها هو عدم وجود مقابل خاص يعود عليه مباشرة منها، كما أن إحساسه بثقل عبئها، وبصورة خاصة، عندما يكون محملا بالعديد من الضرائب أو عندما تكون أسعارها مرتفعة، تجعله يسعى بكل الطرق إلى محاولة التخلص منها سواء كانت بطريقة شرعية أو بطريقة غير شرعية.

1- أسباب التهرب الضريبي: هناك جملة من الأسباب والعوامل التي تدفع بجل المكلفين لعدم الالتزام بواجباتهم الضريبية ونجد من بينها:

✓ الأسباب المباشرة:

- أ- الأسباب التشريعية: لقد زادت في تعقيد القواعد التشريعية للنظام الضريبي من احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضريبة أو الإعفاءات أو التخفيضات. ومن هنا يمكن حصر أهم الأسباب التشريعية في عيوب التشريع الضريبي في النقاط التالية:¹
- نظام جبائي معقد وهذا لتعقد التشريع الضريبي (عدم وضوح الصياغة) ووجود بعض الثغرات ما يؤدي إلى خلق مشاكل الإدارة المالية وتزايد احتمال التهرب .
- نظام جبائي غير مرن أي أنه غير مرتبط بالتنمية وطبيعة تطور الأنشطة الاقتصادية لذلك يجب تتبع أساليب عمل مرنة تتلاءم مع الظروف الاقتصادية العامة.
- تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضريبة وترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة.
- عدم استقرار التشريعات هذا راجع إلى التغيرات الدائمة التي تحدث في مجال التقنين الجبائي مما يصعب على المكلفين من جهة مسايرة التغيرات التي تطرأ على النظام والقواعد المعمول بها، ومن جهة أخرى تؤدي إلى خلق حالة حساسية من الضريبة، تدفع بهم إلى رفض كل مشروع لإصلاح الضريبي وبالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي.
- إن ارتفاع نسبة الضريبة وزيادة عبئها، يؤدي إلى حدوث ضغط جبائي.
- ومنه يمكن تعريف الضغط الجبائي على أنه "هي العلاقة التي تقدم النسبة المئوية للدخل المقتطع في شكل ضرائب ورسوم على الدخل المحققة من طرف كل فرد مكلف بالضريبة أو من طرف الدولة في حد ذاتها".²

يعبر الضغط الضريبي عن نسبة الاقتطاع الضريبي مقارنة بالنواتج المحلي الخام ، وهو احدى المؤشرات المستخدمة لتقييم الأنظمة الضريبية بسماحه بالمقارنة بينها، فضلا عن أن ارتفاعه فوق مستويات معينة يمكن أن يكبح النشاط الاقتصادي، وقد تراوح الضغط الجبائي العام في الجزائر 30.95% سنة 1999، 65.17% سنة 2003، 80.78% سنة 2004.

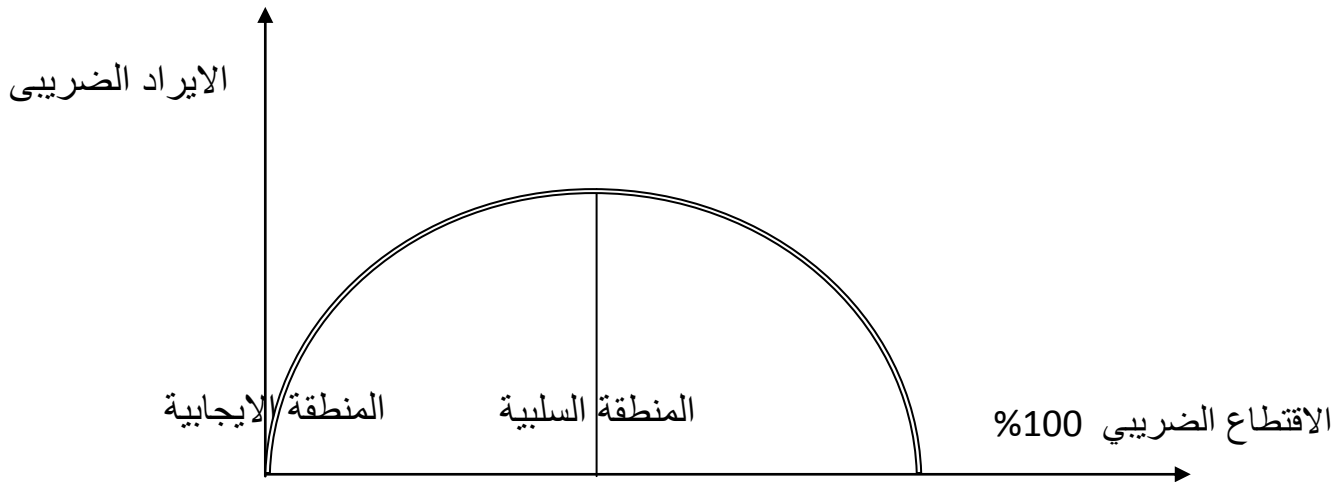
1- عبد المنعم فوزي، "المالية العامة والسياسة المالية"، دار النهضة العربية، بيروت، 2000، ص 225.

2- محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، دار هومة، الجزائر ، 2004، ص 284.

ورأى علماء المالية المعاصرين أمثال (كالدور KLDOR) بزيادة الضغط الضريبي في الدول المتجهة نحو التقدم الاقتصادي، على أساس أن مستوى هذا الضغط هو بمثابة معيار لمدى كفاءة سياسة التنمية الاقتصادية في هذه الدول.

إن الضريبة المنخفضة يمكنها أن تنعش الاقتصاد، ويرفع معدلاتها يمكنها أن تحقق مردودية ملائمة، لكن تعدي عتبة معينة للضغط الضريبي يعود سلبا على الموارد المالية وعلى الاقتصاد، ولقد وضع الاقتصادي الأمريكي آرثر لأفر « Arther Laffer » ذلك من خلال المنحنى المنسوب لأسمه " منحنى laffer" والذي فحواه كثرة الضرائب تقتل الضرائب"، Trop dimp6t tue Timpot أي تعدي الضغط الضريبي لعتبة معينة، يمكن أن يخفض الموارد المالية.¹

الشكل رقم (04) منحنى laffer العلاقة بين الإيراد الضريبي ونسبة الاقتطاع الضريبي



تقوم نظرية Laffer على فكرة أنه عند مستوى معين يتم قبول دفع الضرائب من قبل الأعوان الاقتصاديين، وهذا المستوى يتحدد عندما يكون معدل الضريبة أقل من المعدل T. بحيث كلما ارتفع معدل الضرائب تتخفف إيرادات الضرائب وهنا الأعوان الاقتصاديين لا يكون لديهم مانع من دفع الضرائب، لأنه أقل من المعدل T²

1- عبد المجيد قدي، "فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988-1995"، أطروحة دكتوراه دولة معهد العلوم الاقتصادية لجامعة الجزائر، 1995، غير منشورة، ص 50.

2- عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص 60.

عندما يصل معدل الضرائب إلى النقطة T هنا تكون إيرادات الضرائب تبدأ في الانخفاض، بعد هذه النقطة الأعوان الاقتصاديين يقللون من أنشطتهم المعلنة، وذلك التهرب من دفع الضرائب.

أمكننا تحليل الضغط الضريبي مع دراسة وتحليل لمستوياته في الجزائر، من استخلاص صعوبة استعماله نتيجة عدم ظهور الإيرادات الضريبية الموجهة للجماعات المحلية ضمن الإيرادات الضريبية، بالإضافة إلى ثنائية البنية هذه الأخيرة (جباية عادية، جباية بترولية).

- لما النسبة تكون أكبر من T الاقتصاد يدخل منطقة النسب المانعة أو المحصورة (السلبية)، التي تنقص الحث على العمل للمقتصدین ويضاعف سلوكات التملص والتهرب من الضريبة (تطور العمل غير مشروع).

- العولمة تحت الأكثر نشاط على مغادرة الوطن نحو الضغط الضريبي يكون أقل. حينئذ عالم القاعدة الضريبية التي منها تأخذ الضرائب والأقساط الاجتماعية تنقص وبالتالي التحصيل العمومي ينهار (انخفاض القاعدة الضريبية و يزيد من التحصيل الضريبي، ارتفاع القاعدة الضريبية يضع أكثر من معادلة انهيار نسب الاقتطاعات).

ب - الأسباب الإدارية: عيوب في الإدارة هذا العامل يتعلق بالعاملين في الدوائر الضريبية فقد نجدهم غير مؤهلين وغير أكفاء وقد نجدهم يعقدون الإجراءات المتبعة في التحصيل الضريبي وقد لا يعدلون في تطبيق القوانين الضريبية.¹

إذ أن النقائص الموجودة فيها هي التي تجد من كفاءتها، ومن تدفع بالمكلف إلى التهرب الضريبي، وتتجلى أهم هذه النقائص في:

- ضعف الوسائل المادية والمالية، النقل، الرواتب، الحوافز والتي ما زالت لا تشبع رغبة العاملين مما يدفعهم إلى الانحراف أو التقصير في الاضطلاع بمسؤولياتهم الوظيفية على أكمل وجه.²

- العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة والملفات المعروضة للدراسة.

- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي والذي يكون جزافيا بأكثر أو أقل من القيمة الفعلية مما يؤثر معنويا على المكلف وقد يبدفه الى التهرب.

¹ - طارق الحاج ، مرجع سبق ذكره، ص 89.

² - عطية عبد الواحد، "مبادئ اقتصاديات المالية العامة"، الدار الجامعية، القاهرة، 2000، ص 812.

- ضعف الإمكانيات المادية، من خلال نقص الوسائل المادية حيث أن جميع المؤسسات والقطاعات قد استفادت من مشاريع عمرانية تعكس الواقع إلا أن القطاع الجبائي لم يتحصل على أي إصلاح كونه يزاول عمله في منشآت موروثه من قبل الاستعمار.
- من ناحية الكفاءة من أخطر الوسائل التي يلجأ إليها الموظف هي الرشوة التي تظهر أساسا الجانب السلبي له أي عدم وجود وعي مهني.
- تعقد وكثرة الإجراءات الروتينية تغرس روح الكراهية تجاه الضريبة.
- نقص التوعية وضعف العلاقة بين الإدارة والمكلف.

✓ الأسباب غير مباشرة:

- أ- الأسباب النفسية: هناك العوامل النفسية يشعر بها المكلف تجعله يتهرب من دفع الضريبة لاعتقاده بعدم عدالة الضريبة أو شعوره بعدم الانتماء.. الخ.

بالإضافة إلى:¹

- الاعتقاد السائد بأن الضريبة أداة اغتصاب الشعوب وإفقارهم، فالتهرب من دفعها في هذه الحالة هو نوع من أنواع المقاومة، وبالتالي كان هذا المفهوم حافزا لنتامي الكراهية للضريبة، لتصبح هذه الأخيرة وكأنها جزء من التكوين الوراثي البشري.
- سوء فهم مصطلح الاقتطاع الضريبي الذي يراه البعض مجرد أموال ضائعة بدون مردودية، فهي خسارة شخصية لا بد من تخفيضها كلما سمحت الفرصة بذلك.
- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة، لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام .

الاعتقاد أن التهرب من دفع الضريبة لا يعد تصرفا لا أخلاقيا وتبررهم في ذلك أن تهريبهم هذا لا يشكل خسارة لأحد استنادا إلى الفكرة سرقة الدولة لا تعد سرقة مادامت هذه الأخيرة شخصا معنويا، والمستمدة من قول شارل لامب "المتهرب من الضريبة سارق شريف لأنه لا يسرق إلا الدولة التي تعتبر شيئا مجردا.

1- محي محمد مسعد، "العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية"، مكتبة الإشعاع، الإسكندرية، 2002، ص179

ب - الأسباب السياسية: انعدام الاستقرار السياسي والاقتصادي داخل الدولة عادة ما يكون سببا لشيوع التهرب الضريبي لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها وبالتالي: عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية حيث تبين الدراسات أن التهرب يرتفع كلما ساد المجتمع حالة من السخط العام على الضرائب:¹

- زيادة الشكوى من عدم إنفاق حصيلة الضرائب في المنافع العامة.

- عدم وجود عدالة في توزيع الدخل القومي أو في توزيع الخدمات الاجتماعية التي تقوم بتأديتها الحكومة والقطاع العام، خاصة إذا شاع بينهم أن حصيلة الضرائب إنما تذهب للإنفاق على قلة من صفوف المجتمع الذين يعتبرون من أكثر المتهربين من دفع الضرائب، وكذلك تذهب للإنفاق على أغراض مظهرية لا لزوم لها.

ت - الأسباب الاقتصادية: إن الأسباب الاقتصادية دورا مهما في عملية التهرب ، فكلما كانت حالة المكلف الاقتصادية متدهورة إلى جانب الحالة الاقتصادية العامة، كلما كان التهرب الضريبي كبيرا والعكس صحيح . حيث أن الوضعية الاقتصادية للمكلف انعكاسا كبيرا في أداء واجبه تجاه الضريبة، إذا كان المكلف يتمتع بوضعية مالية جيدة، فإن ميله للتهرب من دفع الضريبة يكون ضعفا وهذا نتيجة قدرته على التسديد، أما في الحالة العكسية أين يكون المكلف يتمتع بوضعية مالية متدهورة فإن ميوله للتهرب عن دفع يكون أقوى. وهذا ما يبين لنا أن نسبة التهرب الضريبي في الدول المتقدمة منخفضة مقارنة بالدول النامية نظرا لارتفاع عوائد الأفراد.

إضافة إلى الانقلابات التي يتعرض لها الاقتصاد الوطني لها تأثير بالغ على ظاهرة التهرب الضريبي وانتشارها بين أفراد المجتمع، ففي فترات الازدهار والرواج الاقتصادي تزداد مداخيل الأفراد ومقدرتهم الشرائية، مما يقلل من درجة حساسيتهم لارتفاع الأسعار، الشيء الذي يمكن المكلف من تحميل العبء الضريبي لزيائنه، وذلك بإمكانية الخفض في ثمن السلعة، وبالتالي يقل العبء الضريبي مما يقلل من حالات التهرب لدى المكلف. والعكس صحيح ففي حالة الركود والانكماش الاقتصادي أين تتعطل الموارد الإنتاجية تتخفض نسبة التبادلات الاقتصادية، فيكون هناك انخفاض في المداخيل ، وتعسر في

1- علي زغود، مرجع سابق، ص 213.

القدرة الشرائية فتعرض المنتجات للكساد، ويتحمل المنتجون الخسائر ماداموا لا يستطيعون نقل العبء الضريبي، وبالتالي يلجؤون إلى استعمال جميع الطرق والوسائل والتحايلات للتخلص من نقل الاقتطاع.¹

2- آثار التهرب الضريبي:

يترتب عن التهرب الضريبي آثار هامة جدا وضارة بمالية الخزينة العامة ونذكر منها ليس على سبيل الحصر بل على سبيل المثال:²

✓ الآثار الاقتصادية:

- كبح روح المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية حيث نجد أن درجة الامتياز عن المؤسسات المنهية منها على حساب التي تقوم بواجباتها الضريبية، فالمؤسسات التي تبحث عن تعظيم أرباحها باستعمال أنجح الطرق لأنها تجد أن التهرب الضريبي من أنجح الوسائل لتعظيم ربحها وبصفة سريعة.

المطلب الثالث: طرق مكافحة والحد من التهرب الضريبي في الجزائر

1- المصالح المسؤولة عن مكافحة التهرب الضريبي:

يتم الكشف عن المادة الخاضعة للضريبة من خلال جمع معلومات كل المصادر الخارجية كالشركات والمؤسسات العمومية وضعت الدولة عدة مصالح رقابية تقوم بعملية كشف مكان التهرب بشتى أنواعه وتسلط العقوبات الصارمة على مرتكبيه لأجل الحد من هذه الظاهرة³.

أ- مصلحة البحث والتحقيقات: هذه المصلحة تابعة إلى المديرية المركزية للبحث والمراجعات ، ويمكن أن تحقق وتراقب محاسبة أي ممول وفي أي ولاية ، حيث تهتم بمراقبتها للملفات المهمة جدا.

ب - الفرقة المختلطة: تتكون هذه الفرقة من أعضاء إدارة الضرائب، والجمارك، والمنافسة والأسعار حيث تقوم هذه الفرقة بمراقبة وكشف كل عمليات الممولين وتزويد المفتشية بالمعلومات الكافية عن الممول التابع لها.

1- محي محمد مسعد ، مرجع سبق ذكره، ص 180

2- RAPPRT, de la direction générale des impôts, éléments pour une politique des lutte contre ma fraude fiscale décembre 1993, p03.

3- منصور ميلاد يونس " مبادئ المالية العامة"، الجامعة المفتوحة 1994- ص 50.

ت- المفتشية الجهوية لمكافحة الغش والتهريب الضريبي: أنشئت هذه المفتشية وفقا للأمر 06/95 المؤرخ في 25-01-1995، وتعمل على التأكد من امتلاك التجار للسجل التجاري وكذا مراقبة ومتابعة فواتير الشراء والبيع من حيث الشكل وصحة الفاتورة.

ث- فرق الدرك الوطني للطرق: تقوم هذه الفرقة بمسك كل المتهربين الذين لا يحملون لفواتير السلع وكذا الرقم الجبائي الخاص بهم، وذلك بتحرير محضر لهم يتم إرساله إلى مصلحة الضرائب وكذا مصالح المنافسة والأسعار.

ج- مكتب المراجعات الجبائية: يقوم هذا المكتب بالمراجعة والمراقبة المعمقة للوضعية الجبائية للممولين، وذلك بالتحقيق في المحاسبة والتفتيش المعمق لمجمل الوضعية الجبائية. ح- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: أنشأ هذا المكتب وفقا للتعليمية رقم 930 للمديرية العامة ب 14 أفريل 1994 قصد البحث والتفتيش.

خ- مفتشية الضرائب: تقوم هذه المفتشية بمراقبة ومراجعة كل حسابات الممولين المشكوك فيهم بتدخل مصلحة التدخلات المتواجدة على مستوى كل مفتشية بالبحث وجمع المعلومات عن المادة الخاضعة وتنبيتها.

- مصالح وزارة التجارة.

- مديرية والمنافسة والأسعار.

- المفتشات الجهوية

- الجمارك

2- وسائل مكافحة التهرب الضريبي:

إذا كان التهرب الضريبي يرجع لعوامل أخلاقية وسياسية واقتصادية وفنية فينبغي معالجة هذه العوامل على نحو يكفل مكافحة التهرب الضريبي وذلك على النحو التالي:¹

أ- تنمية الوعي الأخلاقي: إذا كان ضعف المستوى الأخلاقي للأفراد تجاه الالتزام الضريبي هو أحد أسباب التهرب فينبغي أن يتم معالجة ذلك عن طريق تنمية الوعي والإحساس لدى الأفراد بأن دفع

1- عطات فريد "الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في القضاء على التهرب الضريبي"، شهادة D.E.U.A 2001/2000، ص 10-11.

الضرائب هو التزام أخلاقي قبل أن يكون التزاما قانونيا، لأن فيه التعبير الحقيقي عن التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع.

ب - ضرورة توافر الجزاءات الضريبية المناسبة على التهرب الضريبي: من العوامل التي تساعد على شيوع التهرب الضريبي عدم وجود العقوبات الكافية على هذه الجريمة أو توجد عقوبات ولكنها غير رادعة لذلك ينبغي تقرير العقوبات الكافية والرادعة على التهرب الضريبي.

ت- من الناحية الفنية: ينبغي صياغة القوانين الضريبية على نحو سليم بطريقة محكمة بحيث لا توجد الثغرات القانونية التي تفتح الباب أمام التهرب كذلك يجب تدريب العناصر الكافية والمدربة تدريباً كافياً للعمل في المجال الضريبي على نحو يكفل لها الوقوف على حدث الأساليب والوسائل الفنية المستخدمة في الحق الضريبي كذلك ينبغي تمكين موظفي مصلحة الضرائب من الإطلاع على ما يردون الإطلاع عليه من الوثائق والأوراق التي تساعد على ربط الضريبة على الوجه الصحيح.

ث- من الناحية السياسية: ينبغي أن تحرص الحكومات على تطبيق النظام الضريبي على نحو عادل بحيث لا يكون شديد الوطأة على بعض الطبقات وسهلاً وميسوراً على طبقات أخرى. كذلك يجب ضمان الاستقرار السياسي والعمل على عدم كثرة التعديلات الضريبية وذلك حتى يتحقق الاستقرار في النظام الضريبي وكذلك للعاملين فيه.

ج- من الناحية الاقتصادية: ينبغي أن تعمل الحكومات جاهدة على توجيه الحصيلة الضريبية إلى الأوجه المفيدة للمجتمع وعليها كذلك أن يشعر أفراد المجتمع بأن قيامهم بدفع الضريبة له فوائد المحسوسة لكل

الفصل الثالث :

الدراسة الميدانية

تمهيد :

بعد الإنتهاء من الشق النظري للبحث، والذي تناولنا فيه التطرق إلى مختلف الجوانب المتعلقة بجودة المعلومات المحاسبية ودور التحقيق الجبائي في تحسين جودة هذه الأخيرة من خلال جملة من الأدوات والاليات التي تتبعها الإدارة الجبائية في هذا الشأن . وكنموذج للدراسة تم إختيار مصلحة من المصالح الجبائية المتنوعة، حيث وقع الإختيار على المديرية الولائية للضرائب لولاية أدرار بإعتبارها الهيئة الجبائية العليا على مستوى الولاية، وليس هذا فحسب، فمديرية الضرائب الولائية تعد أحد الهياكل الجبائية الرئيسية والمحورية في النظام الجبائي الجزائري حسب الهيكل التنظيمي الساري المفعول حاليا، وهذا الإرتباطها وإتصالها المباشر بالمكلفين الخاضعين، ومن هنا فهي تلعب دورا مهما في بسط وتنفيذ كل التشريعات الجبائية . وما مديرية الضرائب لولاية أدرار إلا حلقة من حلقات النظام الجبائي الجزائري تمارس عملها ونشاطها ضمن الدول الإقليمية للولاية، ولإن موضوع بحثنا هو التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش الضريبي سنحاول التعريف بطرق التحقيق المعتمدة على مستوى هذه المديرية وكيفية كشفها للغش والتهرب الضريبي .

إن كيفية إختيار حالة تطبيقية يستوجب إنشغالين هما :

- ✓ الإنشغال الأول : هو مدى ارتباط موضوع المذكرة بالحالة التطبيقية .
- ✓ الإنشغال الثاني : هو الطبيعة القانونية للمؤسسة، أي ما يستوجب عليها من ضرائب ورسوم .

اعتمادنا على مبحثين هما :

- المبحث الأول : تقديم المؤسسة محل الدراسة .
- المبحث الثاني : مرحلة المراقبة الفعلية للمؤسسة محل الدراسة.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة .

عمد المشرع الجزائري إلى وضع التنظيم الإداري، والهيكلية الإدارية، للمدارية العامة للضرائب، فأصبحت لكل ولاية مديرية مستقلة تابعة لها، إلا أن هذه الأخيرة تظل دائما تابعة للمديرية الجهوية في بعض الأمور الإدارية .

سوف نتطرق في هذا البحث إلى تقدم المديرية الولائية للضرائب لولاية أدرار ، والهيكل التنظيمي للمديرية ومرحلة التحضير.

المطلب الأول : لمحة حول مديرية الضرائب .

المديرية الولائية للضرائب بأدرار التي مقرها النزل المالي ، حيث أصبحت العمود المحرك للسياسة الضريبية في الولاية، فهي الهيئة التي تقوم بتولي مهمة التحصيل و المتابعة لكافة المكلفين بالضريبة على مستوى الولاية و الأسباب التي أدت إلى نشأة هذه المديرية هي:

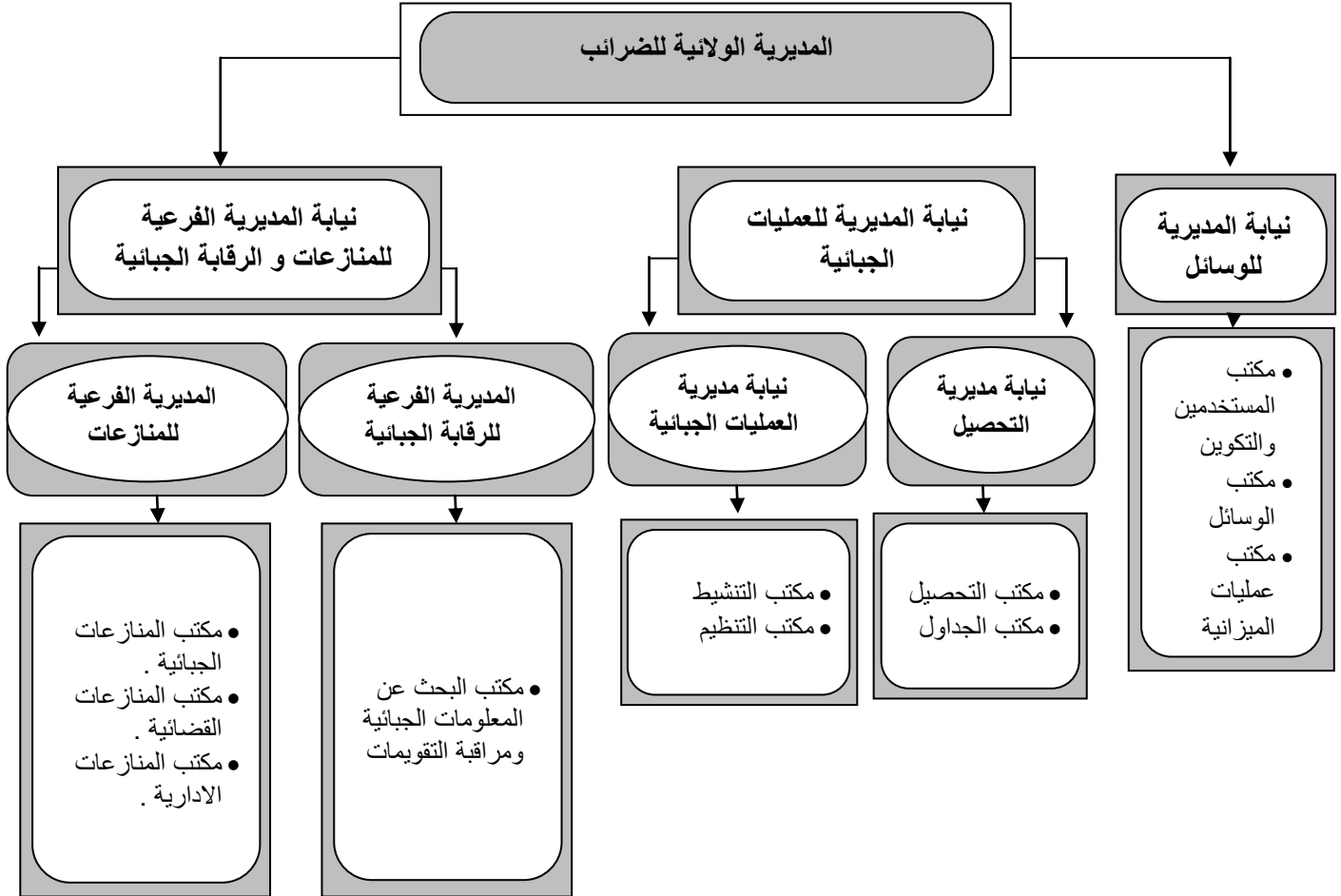
- تقريب الإدارة من المواطن .
- تشعب المصالح وهذا راجع للمهام المتعددة للسياسة الجبائية .
- صعوبة العمل على مستوى النيابات .

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب

تحتوي المديرية الولائية للضرائب بالوادي على ثلاث نيابات و هي :

1. نيابة المديرية للوسائل أو المديرية الفرعية للوسائل .
2. نيابة المديرية للعمليات الجبائية أو المديرية الفرعية للعمليات الجبائية .
3. نيابة المديرية للمنازعات و الرقابة الجبائية أو المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية

الشكل رقم 05: يمثل الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بأدرار .



المصدر : قرار 30 أفريل يثبت تدرج المديريات الجهوية و الولائية للضرائب .

تنظم نيابة المديرية للمنازعات و الرقابة 4 مكاتب ومن بينها مكتب التحقيقات و مراقبة التقويمات .

مهام مكتب البحث عن المعلومات الجبائية و مراقبة تقويمات المديرية الولائية

للضرائب

تأسست هذا المكتب خلال سنة 1993 و يستلم حوالي 40 إلى 50 ملف في السنة

من أجل التحقيق فيها، توزع بالتساوي وبالإتفاق مع المحققين .

يقوم هذا المكتب بالتحقيق في محاسبة المؤسسات والشركات ذات رقم أعمال كبير

في مجملها و المشكوك في صحة تصريحاتهم و أرباحهم أي المتربين ضريبيا ، يجند مكتب

البحث عن المعلومات الجبائية والمراجعة الجبائية و مراقبة تقويمات فرقة التحقيق والتي تقوم بمتابعة الملفات من بداية التحقيق إلى تحايته وتطلب جميع الوثائق الضريبية اللازمة (الملف الجبائي) محل التحقيق من المفتشية التابعة لها إقليميا كما تطلب الكشوفات البنكية من البنك المعني وفواتير الزبائن والعملاء ، الوثائق المحاسبية وأدلة إثباتها للسنوات الأربعة المحققة كما يرسل هذا المكتب إلى المكلف الخاضع لعملية التحقيق الوثائق التالية :

- ✓ الإشعار بالتحقيق مرفق بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة .
- ✓ إخطار أولي بنتائج التحقيق .
- ✓ طلب توضيحات .
- ✓ إبلاغ تحائي بنتائج التحقيق .

المطلب الثالث: مرحلة التحضير لدراسة المؤسسة

تعد مرحلة التحقيق خطوة هامة ورئيسية للقيام بعملية الرقابة والتحقيق المحاسبي حيث تقوم المفتشيات بإختيار وإقتراح الملفات المراد البحث والتحقيق فيها، ثم ترسل قائمة تضم أسماء المكلفين الذين وقع عليهم الإختيار والرقم اخبائي الخاص بملفاتهم إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية .

أولا : التحضير للتحقيق .

يتم إختيار الأشخاص الخاضعين ، بإسناد إلى بعض الأسس والمقاييس التي نذكر منها :

- ✓ أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنوات الأخيرة ؛
- ✓ تكرار الخسائر في النتائج والريح الضعيف مقارنة مع رقم الأعمال المصرح به وطبيعته النشاط المزاول ؛
- ✓ ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط المزاول ؛
- ✓ استعمال الطرق التدليسية وملاحظة مخالفة ذات الطابع الإقتصادي ؛
- ✓ الزيادة السريعة والمذهلة في المستوى المعيشي لمسير المؤسسة أو صاحب المهنة الحرة، دون تطابق تصريحاتهم .

إذا يمثل الملف الجبائي المصدر الأول للمعلومات الجبائية عن المكلف بالنسبة للمحقق، وهذا لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة، حيث يتضمن جميع التصريحات وكل الاتصالات والمراسلات الموجهة اليه، إضافة إلى : طبيعة نشاطه، رأسماله، عنوانه ، مقر الرئيسي، اسم المسير وحصته في رأس المال.

ثانيا: معايير إختيار الأشخاص للتحقيق .

- الأشخاص الذين يبين التحقيق في ملفاتهم الخاصة بالضريبة علة الدخل الاجمالي (TRG) وجود تناقضات بين الدخل المصرح به والمصاريف الهامة والجلية التي قاموا بها؛

- الأشخاص الذين خضعوا للمراقبة الجبائية في المحاسبة، ولم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس الحقيقة.

- الأشخاص الذين ليس لديهم ملف جبائي غير ان مسارة حيا تحم يظهر مؤشرات ودلائل تبرز مداخل هامة مخفية مع العلم ان هذه المعايير ليست هي الوحيدة، فالإدارة لها حق في إختيار الأشخاص الخاضعين تبعا لمعايير تراها مناسبة .
هناك امكانية لفحص مختلف الملفات الجبائية للأشخاص الذين يعى شون مع هذا المكلف، ويكون فحص الملف الجبائي لغرض:

- أخذ فكرة عن الهوية والعنوان الحقيقي للشخص المراقب .
- التأكد من وجود يحمل التصريحات السنوية للدخل؛
- استخراج مؤشرات تحدد حالة الذمة المالية (العقارات، المحلات التجارية ...).
- مراقبة ان كان الخضوع للضريبة قد احتوى يحمل المداخل وذلك بفحص كشوفات الضريبة، ونسخ الانذارات المطلوبة من المكلف .

حيث ان : هذه الدراسة تسمح للمحققين باستخراج يحمل التناقضات بين المداخل المصرح بها، والعناصر المعيشية للمكلف الخاضع للتحقيق .

المبحث الثاني : مرحلة المراقبة الفعلية للمؤسسة محل الدراسة.

خلال تربصنا في المديرية الولائية للضرائب لولاية ادرار، بريجات مصلحة

التحقيقات الجبائية عملية تحقيق جبائي ، خصت بها المكلف (X).

حيث مس هذا التحقيق السنوات 2010.2011.2012.2013 الخاصة بمدخيل هذا المكلف .

المطلب الأول : سير عملية التحقيق .

أولاً: إشعار وإبلاغ المكلف بالتحقيق

بعد سحب الملف الجبائي للمكلف X قامت المديرية للرقابة الجبائية بإرسال وتسليم إشعار بالتحقيق للمكلف المعني بعملية التحقيق الرقابة، أبلغته فيه إخضاعه لعملية التحقيق، منحته مدة 10 ايام للتضير، مع تحديد سنوات التحقيق، المتمثلة في :

2010، 2012، 2011، 2013 مع اطلاعه على امكانية الاستعانة بمستشار من اختياره. وعن توضيح الاشعار بالتحقيق (ملحق رقم 1): لنا شرف إعلامكم أنه تقرر إجراء تحقيق في وضعيتكم الجبائية وذلك بتاريخ.../.../2014 وذلك على الساعة وهذا من أجل مراقبة تصريحات .

المدخيل المهنية لنشاطاتكم لسنوات : 2010.2011.2012.2013.

ولهذا فإنكم ملزمون بوضع تحت تصرفنا مختلف الوثائق المتعلقة بمدخيلهم من اجل فحصها ومراقبتها . للإشارة ان لكم الحق في إحضار مستشار من إختياركم خلال عملية التحقيق .

وإذا لم يتم التحقيق بسبب اعتراضكم الشخصي فإننا ملزمون بتطبيق الإجراء المتعلق بقرار المادة 321 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الذي ينص على فرض تلقائي للغرامات الضريبية دون مناقشة للعقوبات المذكورة في مواد القانون اعلاه. عند إرسال الإشعار بالتحقيق للمكلف X من المديرية للرقابة الجبائية، قامت هذه الاخيرة بإرفاقه بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مع تقديم بطاقة بداية أعمال التحقيق يملأها المكلف (بطاقة الذمة المالية).

حيث احتوت بطاقة بداية المعلومات على ما يلي (الملحق رقم 2):

الاسم واللقب :

المسير :

النشاط: استيراد وتصدير .

العنوان : أدرار .

الرقم الجبائي :

إشعار بالتحقيق رقم : .. / 2014 بتاريخ .. / ... / 2014.

سنوات محل التحقيق: 2013, 2012, 2011, 2010 .

تاريخ نهاية التحقيق : .. / ... / 2014.

وتتضمن حل من:

- الرسم على النشاط المهني .

- الرسم على القيمة المضافة.

- الضريبة على الدخل الاجمالي.

- الضريبة على الاجور وحقوق الطابع.

- الضريبة على الرياح الشركات .

ثانيا : جمع المعلومات من مصالح خارجية .

بعد إنهاء المحقق الفحص للوثائق الإدارية الخاضعة بالمكلف بالضريبة X وكذا بعض المعلومات المقدمة من مصالح البحث عن المعلومات الجبائية التابعة للهياكل المحلية والمركزية لجأ المراقب إلى بعض الأبحاث الخارجية لأجل البحث عن معلومات غير الموجودة في الوثائق الإدارية، وذلك بإستخدام الحقوق الإدارية التي منحها له المشرع الجبائي كحق الإطلاع ، حيث يتصل بكل المؤسسات الخارجية التي لها علاقة مع المكلف بالضريبة لأجل الحصول على معلومات توضيحات يعتمد عليها في تحقيقه، وذلك بإرسال إستمارة طلب المعلومات عن المكلف .

المطلب الثاني : نتائج التحقيق.

بعد حصول المراقب على مختلف المعلومات وكشوفات الحسابات، قام بفحصها، وتحليلها، إضافة إلى مقارنتها مع تلك التصريحات بحدف استخراج المخالفات واطعاء المرتكبة (الملحق رقم 03) و(الملحق رقم 04) و(الملحق رقم 05).

أولا : التبليغ الأولي بنتائج التحقيق .

وبتاريخ .../.../... أرسلت المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تبليغ للمكلف (X) تبلغه بالنتائج الأولية للتحقيق، حيث يملك هذا الاخير مهلة (40) يوما كحق للرد على نتائج الأولية للتحقيق .

ويمكن توضيح شكل التبليغ الأولي بنتائج التحقيق في النموذج التالي:

بعد إرسال الإشعار بالتحقيق رقم والذي أبلغناكم خلاله بموضوع التحقيق في الوضعية الجبائية الذي تم خلال الفترة .../.../... إلى غاية.../.../... في العمليات المتعلقة بمداخيكم للسنوات 2010, 2011, 2012, 2013

و نتيجة لذلك لنا الشرف إبلاغكم، وطبقا لأحكام : المادة 21 الفقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية بالتعديلات التي مسست مداخيكم، وكذا أسس فرض الضريبة على هذه المداخيل .

مع العلم أنه تم منحكم مهلة 40 يوم حسب ما نذكر في القانون، وذلك ابتداء من تاريخ إستلامكم لهذا الإشعار لتوضيح ملاحظاتكم أو قبول اقتراحاتكم المتعلقة بالتقويم .
ملاحظة: عدم الرد خلال الفترة المذكورة يعتبر قبولا من طرفكم.
ونلفت إنتباهكم إن الحقوق المذكورة أعلاه في هذا الإطار طبقا للشروط المحددة قانونيا يمكن أن ينتج عنها عواقب جبائية . وبالتالي يمكنكم إختيار مستشار لمناقشة هذه الاقتراحات.

ثانيا : التبليغ النهائي لنتائج التحقيق المحاسبي.

ولعدم رد المكلف (X) عن التبليغ الأولي المرسل اليه . بعد انتهاء حق الرد المتمثل في 40 يوم، و بعد مناقشة المكلف عن عدم الرد عن التبليغ الأولي لنتائج التحقيق، تأتي المرحلة الاخيرة للتحقيق، حيث يتم التبليغ النهائي بنتائج التحقيق للمكلف ، واصدار الجداول الضريبية.

حيث يتضمن التبليغ النهائي لنتائج التحقيق ما يلي (الملحق رقم 06):

تبعا لإرسال الإشعار بالتحقيق رقم .../.../... المؤرخ بتاريخ .../.../...، كنتم موضوع التحقيق في المحاسبة للسنوات : 2010. 2011. 2012. 2013.

للفترة الممتدة من 2014/.../.. إلى غاية 2014/.../..، المرتبطة بالضرائب والرسوم التالية : الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل الاجمالي ، الضريبة على المرتبات والأجور الضريبة على أرباح الشركات وحقوق الطابع .

نظرا لعدم ردكم على الإبلاغ الأولي الذي يحمل رقم : 2014/.. ، المؤرخ في 2014/.../..، والمرسل عن طريق البريد المضمون الذي يحمل رقم ، والمعاد إلى الإدارة لعدم استلامه من طرف المعني وعليه تقرر الإبقاء على نفس الأسس المذكورة في الإبلاغ الأولي، ونلفت إنتباهكم إلى أن الحقوق لهذا الإطار تكون مثقلة بعقوبات جنائية محدد من القانون طبقا للمادة : 20 من قانون الاجراءات الجنائية .
يحتوي هذا التبليغ على 08 صفحات من ضمنهم هذه. والجدول الفردي للمكلف (الملحق رقم 07) .

أولا : دراسة محاسبة المؤسسة

بناءا على الإشعار بالتحقيق رقم 2014\301 في 2014\05\13، والمرسل عن طريق البريد المضمون الذي يحمل رقم : 54763، المؤرخ في 2014\05\13، والمعاد إلى الإدارة في : 2014\05\22، على أساس أنه غير مطالب به، جرت عملية التحقيق المحاسبي لنشاطكم المتمثل في إستيراد والتصدير والمبتدأ في 2014\05\03، ومن خلال ذلك سجنا الملاحظات التالية :

من خلال قيامنا بالتنقل المقر المؤسسة، والذي لم نعثر له على أي أثر، قمنا بتحرير محضر معاينة المثبت به غياب المؤسسة والمعني، الحامل لرقم : 2014\47 و المؤرخ في 2014\06\05 .

- كذلك قمنا بتحرير محضر غياب الوثائق المحاسبية ، تحت رقم : 2014\ 57 والمؤرخ في 2014\07\14، مع ملاحظة غياب المعني .

– وبناءا لعدم استجابتكم لاستلام الإشعار بالتحقيق المرفق بميثاق المكلف بالضريبة، المذكور اعلاه .

- ومن خلال ملفكم الجبائي الذي لا توجد به الا تصريح سنوي واحد، المتمثل في الميزانية الجبائية الخاصة بسنة 2006، والتصريحات الفصلية الخاصة بسنتي 2006 و 2007 فقط ، والتي لا يوجد بها اي رقم اعمال الأشياء ، الا التسويات التي قامت بها مفتشية الضرائب على اساس بطاقات المعلومات الواردة لها من بعضى مديريات الضرائب.

ومن خلال محضر المعاينة الذى قامت به مفتشية الضرائب بتاريخ 2014\10\18 والمتضمن عدم وجود اي اثر لأي نشاط تجاري لعدم ممارسة المؤسسة لأي نشاط على مستوى الاقليمي للمفتشية ، مع عدم ايداعها للتصريحات الشهرية والسنوية، وكونها متهربة جبائيا .

- كما انه تم اعداد تقرير التهرب الجبائي للمؤسسة في 2014\10\23، والحامل لرقم : 2012\424 من طرف مفتشية اقليم الملف الجبائي .

وعليه ومن خلال ما تقدم ذكر، فإنه سيتم تغريمكم تلقائيا ووفقا للمادة رقم : 44 من قانون الاجراءات الجبائية ، وطبقا لنص المادة 321 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تنص صراحة : اذا تعذر القيام بالمراقبة الجبائية بفعل المكلف أو الغير ، يتم فورا تقدير اسس فرض الضريبة ، وعليه سوف يكون ما يلي:

... من خلال بطاقات المعلومات الواردة للمصلحة ، والمتضمنة مشتريات من الغير والتي لم يتم التصريح بها ، فانه تقرر استغلالها في استخراج رقم الأعمال و الربح ، والموضحة في ما يلي :

ثانيا : من ناحية المضمون :

- سنة 2010:

1. بطاقة رقم 255/10/12:

عن مديرية الضرائب لولاية غرداية، عن طريق مكتب البطاقيات والمقارنات

بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار تحت رقم: 571/2013، من طرف المورد

(SARL LE FLACON) بغرداية، والتي بها مشتريات بقيمة =1.019.250 دج .

2. بطاقة رقم 18/12/12: عن مديرية الضرائب الرويبية، عن طريق مكتب البطاقيات

والمقارنات بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار تحت رقم: 563/2013، من طرف

المورد (SARLDK JIMTAM) بالروبية، والتي بها مشتريات بقيمة =
10.421.252 د.ج.
3. بطاقة معلومات عن مديرية الضرائب الروبية : عن طريق مكتب البطاقات
والمقارنات بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار تحت رقم: 573/2014،
من طرف المورد (SARL IJTERGILASS) بالروبية، والتي بها مشتريات بقيمة =
2.747.540 د.ج.

4. بطاقة رقم 14/10/21866:

5. عن مديرية الضرائب الروبية، عن طريق مكتب البطاقات والمقارنات بالمديرية
الولائية للضرائب بأدرار تحت رقم: 2014/569 من طرف المورد (SAEL
VERRECOM) بالروبية، والتي بها مشتريات بقيمة = 7.765.000 د.ج.
ومنه يصبح لدينا مجموع المشتريات الغير مصرح بها، والواردة عن طريق بطاقات
المعلومات يساوي 1.019.250 دج + 10.421.252 دج + 2.747.540 دج +
7.765.000 دج = 21.953.042 دج - سنة 2011 :

1. بطاقة رقم 158/74 :

عن مديرية الضرائب لولاية المسيلة، عن طريق مكتب البطاقات
والمقارنات بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار تحت رقم: 2014 /569، من
طرف المورد (ZOUAKOUSSAMA) بالمسيلة، التي بها مشتريات بقيمة =
2.579.379 د.ج .
ومنه يصبح لدينا مجموع المشتريات الغير مصرح بها، والواردة عن طريق
بطاقات المعلومات يساوي 2.579,379 د.ج .

المطلب الثالث : تأسيس رقم الأعمال.

أولا : تأسيس رقم الأعمال (الرسم على النشاط المهني) .

بما ان المؤسسة لم تصرح بأي رقم أعمال خلال السنوات محل التحقيق، فإن المشتريات
المستخرجة من بطاقات المعلومات الواردة سوف يستخرج منها رقم أعمال بإضافة هامش

ربح مقترح نسبة 20% سيحتسب عليه الرسم على النشاط المهني، ومنه يصبح لدينا حسب السنوات ما يلي :

- سنة 2010 :

$$\begin{aligned} \text{رقم الأعمال المستخرج} &= \text{المشتريات الغير مصرح بها} \times \text{هامش الربح المقترح.} \\ &= 21.953.042 \text{ دج} \times 120\% \\ &= 26.343.650 \text{ دج} \end{aligned}$$

- سنة 2011 :

$$\begin{aligned} \text{رقم الأعمال المستخرج} &= \text{المشتريات الغير مصرح بها} \times \text{هامش الربح المقترح.} \\ &= 2.579.379 \text{ دج} \times 120\% \\ &= 3.095.255 \text{ دج} \end{aligned}$$

الجدول رقم 01: تعديل رقم الأعمال للرسم على النشاط المهني

التعيين	2010	2011
رقم الاعمال المستخرج	26.343.650 دج	3.095.255 دج
رقم الأعمال المغرم عليه	لا شيء	لا شيء
الفارق	26.343.650 دج	3.095.255 دج

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق مقدمة من مكتب التحقيقات الجبائية

- سنة 2012:

لا شيء

- سنة 2013:

- لا شيء

ثالثا : تأسيس رقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة) :

بما أنه يوجد رقم اعمال مستخرج، فإنه سوف يخضع للرسم على القيمة المضافة.

- سنة 2010 :

- رقم الأعمال المستخرج = المشتريات الغير مصرح بها \times هامش الربح المقترح.

$$= 21.953.042 \text{ دج } 120\%$$

$$= 26.343.650 \text{ دج}$$

- - سنة 2011 :

- رقم الأعمال المستخرج = المشتريات الغير مصرح بها x هامش الربح المقترح.

$$= 2.579.379 \text{ دج } 120\%$$

$$= 3.095.255 \text{ دج}$$

الجدول رقم 02: تعديل رقم الأعمال الرسم على القيمة المضافة

التعيين	2010	2011
رقم الاعمال المستخرج	26.343.650 دج	3.095.255 دج
رقم الأعمال المعزم عليه	لا شيء	لا شيء
الفارق	26.343.650 دج	3.095.255 دج

المصدر: نفس المرجع السابق

- سنة 2012:

لا شيء

- سنة 2013:

- لا شيء

ثالثا : تأسيس رقم الأعمال (الضريبة على أرباح الشركات) :

- بعد التغيريم التلقائي للمؤسسة، نأخذ هامش ربح الصافي مقترح بمقدار بنسبة 13%،
سوف تحتسب عليه الضريبة على ارباح الشركات، ومنه يصبح لدينا حسب السنوات

ما يلي:

- - سنة 2010 :

- الربح المستخرج = رقم الأعمال المستخرج x 13%

$$= 21.953.042 \text{ دج } 13\%$$

$$= 26.343.650 \text{ دج}$$

- - سنة 2011 :

- الربح المستخرج = رقم الأعمال المستخرج x 13% .

$$= 3.095.255 \text{ دج} \times 13\%$$

$$= 402.383 \text{ دج}$$

الجدول رقم 03: تعديل رقم الأعمال الضريبة على الدخل الاجمالي

التعيين	2010	2011
رقم الاعمال المستخرج	3.095.255 دج	402.383 دج
رقم الأعمال المغرم عليه	لا شيء	لا شيء
الفارق	3.095.255 دج	402.383 دج

المصدر: نفس المرجع السابق

- سنة 2012:

لا شيء

- سنة 2013:

- لا شيء

ثالثا : تأسيس رقم الأعمال (الضريبة على الدخل الاجمالي) :

- - سنة 2010 :

- الربح المستخرج = الربح الخاضع x 75%

$$= 3.503.895 \text{ دج} \times 75\%$$

$$= 2.627.921 \text{ دج}$$

- - سنة 2011 :

- الربح المستخرج = الربح الخاضع x 75%

$$= 402.383 \text{ دج} \times 75\%$$

$$= 301.787 \text{ دج}$$

الجدول رقم 04: تعديل رقم الأعمال الضريبة على الدخل الاجمالي

التعيين	2010	2011
رقم الاعمال المستخرج	3.095.255 دج	402.383 دج
رقم الأعمال المغرم عليه	لا شيء	لا شيء
الفارق	3.095.255 دج	402.383 دج

المصدر: نفس المرجع السابق

- سنة 2012:

لا يوجد شيء

- سنة 2013:

- لا يوجد شيء

رابعا : تأسيس رقم الأعمال (الضريبة على الدخل الاجمالي) :

- - سنة 2010 :

- الدخل المستخرج = الربح الخاضع x 75%

$$= 3.503.895 \text{ دج} \times 75\%$$

$$= 2.627.921 \text{ دج}$$

- - سنة 2011 :

- الدخل المستخرج = الربح الخاضع x 75%

$$= 402.383 \text{ دج} \times 75\%$$

$$= 301.787 \text{ دج}$$

الجدول رقم 05: تعديل رقم الأعمال الضريبة على الدخل الاجمالي

التعيين	2010	2011
رقم الاعمال المستخرج	2.627.921 دج	301.787 دج
رقم الأعمال المغرم عليه	لا شيء	لا شيء
الفارق	2.627.921 دج	301.787 دج

المصدر: نفس المرجع السابق

- سنة 2012:

لا يوجد شيء

- سنة 2013:

- لا يوجد شيء

المطلب الرابع: ملخص الضرائب والرسوم

الجدول رقم 06 ملخص الضريبة على أرباح الشركات

البيان	الاساس المستخرج	الاساس المغموم	الحقوق المستخرجة	الحقوق المغمومة	الفارق	نسبة الزيادة	الزيادة	المجموع
2010	3.503.895	/	875.974	/	875.974	100%	875.975	1.751.948
2011	402.383	/	100.596	/	100.596	100%	100.596	201.192

المصدر: مكتب التحقيقات الجبائية، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، ادرار، 2015

المجموع = 1.953.140 دج

الجدول رقم 07 ملخص الضريبة على الدخل الاجمالي

البيان	الاساس المستخرج	الاساس المغموم	الحقوق المستخرجة	الحقوق المغمومة	الفارق	نسبة الزيادة	الزيادة	المجموع
2010	2.627.921	/	262.792	/	262.792	100%	262.792	525.584
2011	301.787	/	30.179	/	30.179	100%	30.179	60.358

المصدر: مكتب التحقيقات الجبائية، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، ادرار، 2015

المجموع = 585.942 دج

الجدول رقم 08 ملخص الضريبة على النشاط المهني

البيان	الاساس المستخرج	الاساس المغموم	الحقوق المستخرجة	الحقوق المغمومة	الفارق	نسبة الزيادة	الزيادة	المجموع
2010	26.343.650	/	526.873	/	526.873	100%	526.873	1.053.746
2011	3.095.255	/	61.905	/	61.905	100%	61.905	123.810

المصدر: مكتب التحقيقات الجبائية، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، ادرار، 2015

المجموع = 1.177.556 دج

الجدول رقم 09 ملخص الضريبة على الرسم على القيمة المضافة

المجموع	الزيادة	نسبة الزيادة	الفارق	الحقوق المغرمة	الحقوق المستخرجة	الاساس المغرم	الاساس المستخرج	البيان
8.956.842	4.478.421	100%	4.478.421	/	4.478.421	/	26.343.650	2010
1.052.386	526.193	100%	526.193	/	526.193	/	3.095.255	2011

المصدر: مكتب التحقيقات الجبائية، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ، ادرار، 2015

المجموع = 10.009.228 دج

المجموع الكلي: 13.725.866 دج

من خلال الاجراءات المتبعة لعملية التحقيق ، وبما ان المكلف لم يصرح بالنشاطه ولم يقر بالرد على أي إشعار بالتحقيق فقد إتخذت الإدارة الجبائية كل الحقوق القانونية في شأنه ، حيث قدرت غرامة الحقوق المفروضة عليه 13.725.866 دج. حيث أنه لم يقرر بأي طعن في الغرامات المقدرة في شأنه وقد اصدرت الادارة الجبائية بطاقة مراقبة تخص المكلف (الملحق رقم 08).

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة التي قمنا كما في جانب التطبيقي بالمدرية الولائية للضرائب بادرار، والتي تطرقنا فيها إلى مختلف المراحل التي يمر كما عملية التحقيق الجبائي، سواء على مستوى التحقيق الجبائي، والذي يخص كل أنواع الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف إضافة إلى البيانات المحاسبية المتعلقة بالأربع سنوات الأخيرة لنشاطه، أو على مستوى التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة التي تخص فقط مداخيل المكلف خلال فترة الأربع سنوات الأخيرة لنشاطه وتتمثل الأشخاص المعنويين والطبيعيين، تأكد لنا الدور الكبير الذي تلعبه عملية الرقابة والتحقيق الجبائي بشتى أنواعها في زيادة الحصيلة الضريبية، ذلك أذا تعتبر آلية فعالة للكشف على موطن الغش والتهرب الضريبي لبعض المكلفين بالضريبة. تمت عملية التحقيق عبر مراحل انطلاق من بريجة الملفات و تنتهي باستخراج الأسس الضريبية و إعداد التقرير النهائي.

فيما يخص موضوع التحقيق ، تمت برمجتها من طرف مفتشية الضرائب التابعة لها، فبعد الانطلاق في عملية التحقيق و جمع المعلومات الأولية الخاصة بالشركة ، و قام محققون بالفحص المحاسبي من حيث الشكل والمضمون حيث تم قبول المحاسبة ، ثم انتقل المحققون إلى إعادة التأسيس الضريبي بتطبيقه بطريقة الإيرادات معتمدين على تصريحات المؤسسة ، حيث قدرت غرامة الحقوق المفروضة على المؤسسة 13. 725.866 X دج. تمت عملية التحقيق عبر مراحل انطلاق من برمجة الملفات و تنتهي باستخراج الأسس الضريبية و إعداد التقرير النهائي.

الخاتمة

تكمن أهمية التحقيق الجبائي و دورها في مكافحة ظاهرة الغش الضريبي و ذلك من أجل ضمان مصلحة الخزينة العمومية و تحقيق اهداف رقابية و ردعية وتلحاً الادارة الجبائية للعديد من السبل و الادوات من اهمها مراقبة التصريحات, المراقبة المستندية و التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية و التحقيق المصوب بالاضافة الى التحقيق المحاسبي لمحاربة عمليات الغش الضريبي و عدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلفين و ردعهم لحماية مصالح الدولة

يؤدي الغش و التهرب الضريبي الى الاضرار بالخزينة العامة للدولة مما يؤثر سلباً على مواردها المالية و يترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالانفاق على احسن وجه و تقديم الخدمات العامة بالصورة الجيدة و في ظل عجز الميزانية تضطر الدولة الى اللجوء الى وسائل تمويلية اخرى كالاصدار النقدي و اللجوء الى الاقتراض الا ان ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي و الاقتصادي للبلد . يسعى القانون الجبائي الى تحسين ايرادات خزينة الدولة , بتوظيف جميع الوسائل المتاحة لمحاربهه و منها وسيلة التحقيقات الجبائية حيث تعتبر هذه الاخيرة من اهم الاجراءات الضرورية المتخذة لمكافحتها و تكتسي اهمية بالغة نظرا لان النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي اي انه يمنح الحرية النسبية للمكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله من تلقاء نفسه .

النتائج :

- ومما سبق يمكن ان نصل الى مجموعة من النتائج المستخلصة من هذا البحث و المتمثلة في :
- ✚ تدعيم مكافحة التهرب الضريبي من خلال العمل على تشريع مختلف القوانين الكفيلة بالمحافظة على ايرادات الخزينة العمومية ذات الواجهة الجبائية .
 - ✚ التنفيذ الصارم لمختلف العقوبات الجبائية و الجنائية المسلطة على المتهربين من دفع الضريبة .
 - ✚ الاصلاح الشامل للادارة الضريبية وفق المعايير الدولية في الاداء الضريبي .
 - ✚ اعداد برنامج وطني لمكافحة الفساد الاداري داخل الادارات العمومية .

التوصيات :

- ✚ نشر الوعي الضريبي و تنظيم ملتقيات حول النظام الضريبي و مستجداته .
- ✚ العمل على تبسيط الاجراءات الادارية المتعلقة بربط و تحصيل الضريبة .
- ✚ تبسيط قانون الضرائب و اجراءات تنفيذه حتى يسهل على المكلف فهم ذلك القانون و من ثم احترامه.
- ✚ اقامة تعاون مستمر بين ادارة الضرائب و مختلف الادارات الحكومية و ينتج عن هذا التعاون تزويد ادارة الضرائب بما تحتاجه من معلومات و توضيحات حول نشاط المكلفين.

آفاق الدراسة :

في ضوء الدراسة التي قمنا بها و النتائج المتوصل اليها فقد تجلت لنا آفاق جديدة للبحث مما نقترح ان تتركز البحوث المستقبلية على المواضيع التالية :

- دراسة فعالية التحقيقات الجبائية في تحديد نسبة النزاهة الخاصة بالتصريحات .
- دور التحقيق الجبائي في تقييم الوضعية المالية للمؤسسة .

قائمة المراجع باللغة العربية :

الرقم	المراجع
01	أحمد دراز وأحرون، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، دون سنة
02	بوقلية محي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/2013
03	حسن عواضة، المالية العامة، دار الخلود، لبنان، 1995
04	حطابي صارة، الرقابة الجبائية دورها في مكافحة الغش الجبائي، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة اللسانس في علوم التسيير، الجزائر، 2008
05	خالد شحادة، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، داروائل، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2005
06	سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، بسكرة، 2012/2011
07	عائشة فوضلي، التهرب و الغش الضريبي، مذكرة تخرج، المعهد الوطني للمالية
08	عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، عين ميله الجزائر، 2012
09	عبد الفتاح الصحن، مبادئ واسس المراجعة، مؤسسة شباب الجامعة، ط2، القاهرة، 1997
10	عبد المجيد قدي، "فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية دراسة خالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988-1995"، أطروحة دكتوراه دولة معهد العلوم الاقتصادية لجامعة الجزائر، 1995، غير منشورة
11	عبد المنعم فوزي، "المالية العامة والسياسة المالية"، دار النهضة العربية، بيروت، 2000
12	عطاب فريد "الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في القضاء على التهرب الضريبي"، شهادة D.E.U.A 2001/2000
13	عطية عبد الواحد، "مبادئ اقتصاديات المالية العامة"، الدار الجامعية، القاهرة، 2000
14	علي زغودو، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2006
15	عوادي مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية (على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري)، مطبعة سخري، الوادي (الجزائر)، 2011
16	مجدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، ديوان النشر، لبنان، الطبعة الرابعة، 2004
17	محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجبائية والضرائب"، دار هومة، الجزائر، 2004
18	محي محمد مسعد، "العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية"، مكتبة الإشعاع، الإسكندرية، 2002
19	مراح فاروق، دور الرقابة و التحقيق الجبائي في قمع التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية، بسكرة، 2011/2010
20	منصور ميلاد يونس "مبادئ المالية العامة"، الجامعة المفتوحة 1994
21	ميثاق المكلف بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2003
22	ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2013
23	ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2010
24	ولهي بوعلام، نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية لحد من آثار الازمة، مداخلة الملتقي العلمي الدولي حول الازمة المالية و الاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، ايام 20 و21 أكتوبر جامعة فرحات عباس سطيف الجزائر، 2009
25	ويليام توماس أمسون هنكي، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، السعودية، 1989
26	يحي لخضر "دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2007

قائمة المواد القانونية :

الرقم	المادة
01	المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2015
02	
03	المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2010
04	المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2015
05	المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2010
06	المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2010
07	المادة 18-19 من قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، 2010
08	المادة [120] من قانون الإجراءات الجبائية، 2015
09	المادة 115 من قانون الرسم على القيمة المضافة.
10	المادة (1-20) من قانون الضرائب الجبائية، 2015
11	المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2010

قائمة المراجع باللغة الأجنبية :

الرقم	المراجع
01	RAPPR, de la direction générale des impôts, éléments pour une politique des lutte - contre ma fraude fiscale décembre 1993.
02	Guide du vérificateur de comptabilité, DGI alger Edition 2001
03	Jacque Renard avec le concours de Jean-Michel Chaplin, « théorie et pratique d'audit interne », édition les éditions d'organisations, 2000
04	Ministère de finance DGIDRV guide vérification, édition, alger, 2001.

