

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة و تدقيق

الأستاذ(ة) المشرف (ة):

د. القايد نور الدين

من إعداد الطالبتين:

كريديس رتيبة

كريديس رودينة

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ محاضر(أ)	- د/ عزوز ميلود
بسكرة	مشرفا	- د	- د/ القايد أحمد نور الدين
بسكرة	مناقشا	- د	- د/ بورية الهام

الموسم الجامعي: 2021-2022

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة و تدقيق

الأستاذ(ة) المشرف(ة):

د. القايد نور الدين

من إعداد الطالبتين:

كريديس رتيبة

كريديس رودينة

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ محاضر(أ)	- د/ عزوز ميلود
بسكرة	مشرفا	- د	- د/ القايد أحمد نور الدين
بسكرة	مناقشا	- د	- د/ بورية الهام

الموسم الجامعي: 2021-2022

إهداء

الحمد لله الذي أروع بني آدم في تركيبة عقله فأعطاه بذلك القدرة على جعل وسيلته الكفاح
وغايته النجاح

أهدي هذا العمل:

الى التي جعل الجنة تحت أقدامها التي ضحت من اجلنا وانارت درب حياتي بجمها وعطفها،
التي شجعتني على مواصلة دراستي وحصولي على شهادة الماستر الى امي العزيزة الغالية
حفظها الله واطال في عمرها.

الى روح أبي الطاهرة جعل الله مثواه الجنة.

الى روح أخي الطاهرة الغالي العزيز (وجعله في الفردوس الأعلى تماسيني) الذي ترك لنا فراغا
كبير وحزنا عميقا في قلوبنا رحمة الله وجعله في الفردوس الأعلى.

الى كل أفراد عائلتي واخوتي واخواتي كل باسمه

كريديس رتيبة

إهداء

الى نفسي أولاً لإقدامها على هذه الخطوة بعد هذا العمر، الى أستاذي وزميلتي أحمد قائد نور الدين لان تشجيعك المستمر حافزي الأكبر لإتمام هذه الخطوة.

الى والدي حفظها الله وجميع إخوتي الأعزاء

الى روح أبي وأخي الطاهريين أن يتغمده الله برحمته الواسعة.

الى إبني حفظه الله نسيم وبناتي ليليان وسرين حفظهم الله

شكر و عرفان

نشكر الله عز وجل ونحمده وله الشفاء وفي توفيقه ورعايته لنا نتقدم بخالص الشكر
وامتنانا للأستاذ الفاضل المشرف أحمد القايد نور الدين الذي لم يدخر أي جهد
لمساعدتنا في إنجاز هذا العمل وعلى الجهود التي بذلها معنا من خلال متابعتنا
بنصائحه وتوجيهاته القيمة.

كما نتقدم بالشكر الى أعضاء لجنة المناقشة مسبقا، وأيضا الى الأساتذة بلحسن علي
والأستاذ سعيدي عبد الحليم والأستاذ شناي عبد الكريم، والى كل من أثار لنا
الطريق في سبيل تحصيل ولو بقدر من المعرفة أساتذتنا الكرام

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قائمة الأشكال

و الجداول

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
26	خطوات إجراء الرقابة على الوثائق	01
49	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة	02

ملخص :

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مدى مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي بكل أنواعه بإستعمال مختلف الأساليب القانونية التي يمنحها المشرع الضريبي للإدارة الجبائية و المحافظة على الأموال العمومية من السرقة و النهب، لذلك فإن حصيلة إيرادات الجبائية العادية يتوقف على تحديد و متابعة و مراقبة و متابعة دافعي الضرائب و نشاطاتهم من خلال التحكم في الوعاء الضريبي و مكافحة التهرب الضريبي حتى يكون له أثر إيجابي على إيرادات الجبابة العادية.

كلمات مفتاحية : الضريبة ، الرقابة الجبائية ، التهرب الضريبي .

Abstract:

This study aimed to clarify the extent of the contribution of tax control in reducing the phenomenon of tax evasion of all kinds by using the various legal methods granted by the tax legislator to the tax administration and preserving public funds from theft and plunder. Therefore, improving the revenue of regular collection depends on identifying, following up, monitoring and following up the taxpayer And their activities by controlling the tax base and combating tax evasion in order for it to have a positive impact on the regular collection revenues.

Keywords: Tax, tax control, tax evasion.

مقدمة

مقدمة :

لم تعد الضريبة أداة لتحقيق هدف مالي فحسب بل صار لها أهداف وغايات متعددة اقتصادية و اجتماعية و سياسية وعليه فقد أصبح للدولة في الوقت الحاضر دور مهم في الحياة الاقتصادية مهما كان النظام أو البنيان الاقتصادي السائد فيها سواء أكانت هذه الدولة رأسمالية أم إشتراكية متقدمة أم في طور النمو حيث أصبح للضرائب أهمية كبيرة لتحقيق أهداف الدولة في الاستقرار الاقتصادي و التنمية و العدالة فضلا عن الهدف التقليدي وهو تمويل الموازنة العامة للدولة.

تعتبر الضريبة من أهم الموارد المالية للدولة لتمويل نفقاتها العمومية ، إلا أن هناك معوقات تقلص و تقلل من هذه المصادر و الموارد و نذكر منها ظاهرة التهرب الضريبي و التي تفقد النظام الضريبي أهمية و فعالية على المستوى الاقتصادي و المالي وتحدد وجوده.

فالتهرب الضريبي قد يمس الاقتصاد ككل بما أنه يصيب الضريبة لكونه يؤدي إلى استنزاف الموارد الضريبية التي كان من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة و صرفها فيما يحقق العدالة الاجتماعية و ذلك من خلال المشاريع التنموية المختلفة للدولة.

كما تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي قديمة وليست وليدة الوقت الحاضر إلا أنها تعددت صورها وأشكالها عبر الزمن سواء من حيث الأدوات و الوسائل المستعملة مشكلتنا بهذا خطرا كبيرا على الاقتصاد، فهي لا تخص منطقة محددة أو فترة زمنية محددة بل صارت هذه الظاهرة في جميع دول العالم لصيقة بالضرائب.

وهنا قد يتجلى دور الرقابة الجبائية كوسيلة وقائية و ردعية في وقت واحد بغية تسيير عملية تحصيل الضريبة و التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي، وهذا من اجل ضمان توزيع عادل للعبئ الضريبي بالنسبة للمكلف بالضريبة و حماية روح المنافسة النزيهة ، و بالرغم من كل الجهود المبذولة من قبل إدارة الضرائب في سبيل القضاء عليه إلا انه في وتيرة مستمرة و هذا ما يجعل أموال طائلة تتداول من دون إقتطاع ضريبي مما يضعف الخزينة العمومية للدولة .

ومن هنا يمكن أن نطرح الإشكالية التالية :

1- الإشكالية

فيما يتمثل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟

ومن خلال هذه الإشكالية نطرح التساؤلات التالية:

- ✓ ما هو التهرب الضريبي وما هي طرقه ؟
- ✓ كيف تمارس الرقابة الجبائية في الجزائر؟ وما هي أشكالها ؟
- ✓ هل الرقابة الجبائية تؤدي دورها في مكافحة التهرب الضريبي ؟

2- الدراسات السابقة:

تم الإطلاع على دراسات سابقة تتعلق بالموضوع أو بجزء منه و تتجلى في:

- غزة مبروك- فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي - مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير ،تخصص :فحص محاسبي.

عالجت هذه المذكرة أشكال التهرب الضريبي و الغش الضريبيين ، حيث تطرقت إلى تحليل الظاهرة مع طرق و أساليب معالجتها و علاقتها مع المتغيرات الخارجية ، واستنتاج مدى فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر مع تقديم بعض المشاكل التي تعاني منها ، وإعطاء التحسينات اللازمة لزيادة تفعيل الرقابة الجبائية.

- آية بقاسم مبروك - آليات و إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي - مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية ، تخصص :اقتصاديات المالية و البنوك .

تطرقت هذه الدراسة على مختلف الجوانب النظرية ذات الصلة بالضريبة و التهرب الضريبي و كذا تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وذلك من خلال تناول لمفهوم هذه الظاهرة ، وتم التركيز في الفصل الثاني على أهم طريقة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر من خلال تحديد ماهية الرقابة الجبائية. أما الفصل الثالث درست واقع الرقابة الجبائية في الجزائر و تبيان دورها الرقابي و ذلك من خلال الاستعانة بدراسة حالة على مستوى مفتشية الضرائب.

- كردودي سهام - المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية - مذكرة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ،تخصص :تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة .

تناولت هذه الدراسة أهمية مساهمة المعلومات المحاسبية في إجراء الرقابة الجبائية.

- سليمان عتير - دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية - مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ،تخصص :محاسبة.

تطرقت هذه الدراسة في فصلها الأول على الجوانب النظرية للمعلومات المحاسبية وجودتها ، كما تناولت في فصلها الثاني على إسهامات الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، حيث خصص الفصل الثالث من البحث للدراسة التطبيقية و هذا على مستوى مديرية الضرائب لولاية بسكرة.

ما يميز دارستنا على الدراسات السابقة :

تشابهت الدراسات السابقة مع دارستنا في مواطن و عناصر معينة ، كما اختلفت عنها من ناحية أخرى ، فمنها من عالجت موضوع التدقيق المحاسبي ، التحقيق المحاسبي ، المراجعة الجبائية ، جودة التصريحات الجبائية ، اتخاذ القرار ، و منها من تناولت نفس موضوعنا

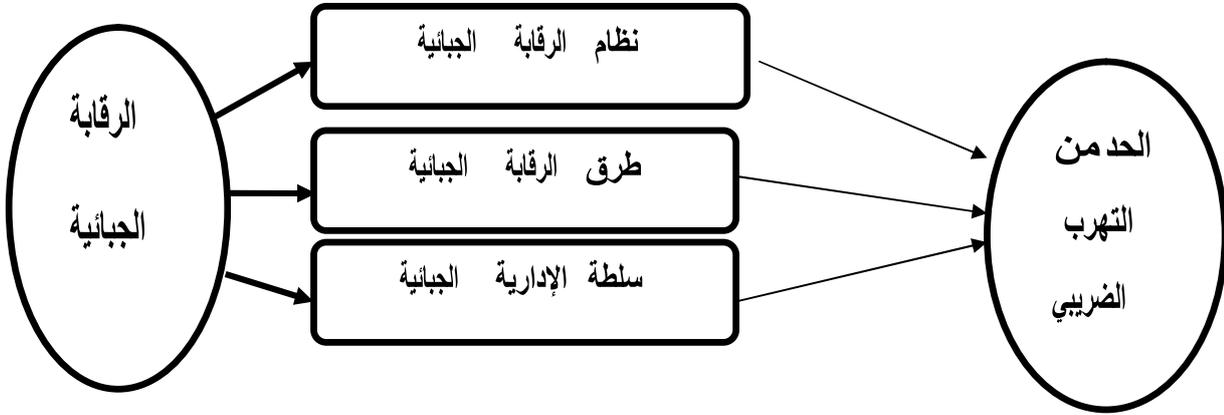
مقدمة :

دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، ولكن هذه الأخيرة اختلفت مع دراستنا في الجانب التطبيقي حيث تحوي دراستنا على مجموعة من الإحصائيات المتعلقة بالضرائب المحصلة من طرف مصالح الضرائب و كذا أهميتها ، كما لم تتوانى عن تبيان دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي و ذلك من خلال أمثلة عن الرقابة الجبائية .

3- نموذج الدراسة :

تتمثل متغيرات فيما يلي :

- المتغير المستقل : يتمثل في الرقابة الجبائية
- المتغير التابع : يتمثل في التهرب الضريبي ويمكن توضيح ذلك في الشكل الموالي :



المصدر : من إعداد الطالب

4- فرضيات الدراسة :

- للرقابة الجبائية دور في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي .
- الضريبة أداة لتحقيق العدالة في توزيع الثروات بين الأفراد.
- تعتبر الرقابة الجبائية أداة أساسية للحفاظ على موارد الخزينة العمومية .

5- المنهج و الأدوات المستخدمة في البحث :

اعتمدنا في معالجة بحثنا في معالجة بحثنا على المزج بين المنهج الوصفي و التحليلي، حيث استعرضنا الأجهزة القائمة على الرقابة الجبائية و أهم الطرق و الوسائل المستخدمة، كما قمنا بتحليل ظاهرة التهرب الضريبي و فعالية الرقابة الجبائية في محاربتها، بغية الوقوف على معوقاتهما لتصحيحهما.

أما عن الأدوات التي استعنا بها في دراستنا فتمثل في:

مقدمة :

- القوانين و التشريعات الضريبية المتعلقة بالرقابة الجبائية.
- الإحصاءات الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية المطبقة الصادرة عن المديرية الولائية للضرائب.

6- هيكل البحث:

تم تقسيم البحث إلى فصلين:

حيث عرضنا في الفصل الأول ماهية الضريبة التهرب الضريبي و أسباب هذا التهرب و أنواعه و طرق التهرب الضريبي كما تكلمنا في عن دور الرقابة الجبائية و أساليبها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، ثم دراسة حالة تطبيقية في الفصل الثاني التهرب الضريبي على مستوى مديرية الضرائب ولاية بسكرة.

و في الأخير خاتمة عامة التي تحتوي على أهم النتائج المتوصل إليها من خلال دراسة و تحليل هذا الموضوع و كذا أهم استنتاجات المستخلصة والاقتراحات.

7- أهمية البحث:

إن أهمية هذه الدراسة تتبع من تلك الآثار البيئية لظاهرة التهرب الضريبي، و التي جعلت أموالا طائلة تتداول بكل حرية من دون مراقبة أو اقتطاع، و بذلك حرمان الخزينة العمومية منها في ظل البحث المتزايد من قبل السلطات المعنية للرفع من موارد الجباية العادية، و بالتالي ضرورة اتخاذ كل سبل العلاج المتاحة لمجابهة هذه الظاهرة الخطيرة و من هنا تتجلى أهمية الرقابة الجبائية كونها من الوسائل الهامة للعلاج.

8- أهداف البحث :

تتجلى الأهداف الموجودة من هذا البحث في :

- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، و مدى تأثيرها بالتطورات الاقتصادية و التكنولوجية الخاصة.
- التعرف على الوسائل المتبعة من قبل المكلف بالضريبة في عملية التهرب الضريبي و كذا معرفة الطرق المتبعة من طرف المصالح المختصة في محاربة و التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي .
- توضيح خطورة التهرب الضريبي في إعاقاة التنمية الاقتصادية .

9- مبررات و دوافع اختيار الموضوع :

ترجع أسباب اختيارنا لهذا الموضوع نظرا لحساسية المجتمع الضريبي الجزائري للرقابة الجبائية خاصة، و الضريبة عامة، هذا ما دفعنا للبحث و التساؤلات عن أصل هذه الحساسية هل راجعة إلى ذهنية المكلفين في حد ذاتهم، او في أجهزة الرقابة الجبائية، أولى التشريع الضريبي، إضافة إلى الاهتمام المتزايد الذي حظيت به ظاهرة التهرب الضريبي و سبل علاجها في الآونة الأخيرة من قبل السلطات الخاصة.

10- الصعوبات :

و قد واجهتنا بعض الصعوبات نذكر منها :

- صعوبة متابعة التعديلات المستمرة التي تحدث في قوانين المالية السنوية و التكميلية.
- قلة المراجع المتخصصة في موضوع البحث.

الفصل الأول

تمهيد :

تعتبر الرقابة من أهم أجهزة مكافحة التهرب الضريبي و تعمل على الحد من انتشارها و غايتها تتمثل في مراقبة مدى حقيقة التصريحات الجبائية المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة .

و للإدارة الجبائية نطاق واسع يحول لها حق الاطلاع وذلك من خلال أعوان الرقابة و كذا الحق في التدخل و فحص المستندات المحاسبية و التحقق من صحة المعلومات الواردة فيها ، وبغية التعرف أكثر على الرقابة الجبائية.

فالأنظمة الضريبية الفعالة تتميز بتطورها المستمر تبعا للتحويلات الاقتصادية و الاجتماعية و المالية، لذلك فهي تطبق خلال مدة زمنية ثم تصبح غير مناسبة مما يقتض ي تعديلها وإصلاحها سواء تعلق الأمر بالدولة المتقدمة او النامية. إذن و الجزائر كغيرها من الدول قامت بالعديد من الإصلاحات الضريبية و خاصة منها التي جسدت في التسعينات بغية تكييف نظامها الضريبي مع النظرة الاقتصادية الجديدة، بإدخال تعديلات على نظامها الضريبي و ترشيده من خلال إنشاء ضرائب جديدة أكثر إجابة لمتطلبات التنمية و تحقيق أهداف أخرى.

و لكن هذه الإصلاحات اصطدمت بوجود فئة من المكلفين تعتمد على إتباع مختلف الطرق الممكنة سواء شرعية او غير شرعية للتخلص من الأعباء الملقاة على عاتقهم، و هنا تظهر مختلف حالات التهرب الضريبي، و لا يستثنى في ذلك صنف من المكلفين دون الآخرين فيمكن أن يكونوا محليين أو أجانب يمارسون كل أو بعض نشاطاتهم

المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية

تهدف الرقابة الجبائية أساسا إلى النفور من أي محاولة غش أو ممارسة سلوك من شأنه أن يسمح للمكلف بالضريبة من عدم الإمتثال بالالتزامات الضريبية، مما ينجم عنه أضرار مالية للخزينة العامة ، كما يؤدي إلى فشل كل سياسة ترمي إلى تحقيق أحسن الشروط للعدالة و المساواة في الدورة المالية بمنافسة شريفة بين الإقتصاديين في إطار التغيرات الهيكلية التي عرفها الإقتصاد الوطني منها إلغاء الإحتكار، و تحرير التجارة الخارجية. (شاربي، 2015، صفحة 3)

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

تعرف الرقابة الجبائية على أنها " فحص التصريحات و كل سجلات ووثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية". (بوخدوني، 2019، صفحة 158)

كما تعرف أنها فحص لسجلات ووثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية للإستعلام، الإستفسار عن كل ما هو مدون بالتصريحات و الوثائق المرفقة، ولا يكفي فقط بدراسة و مراجعة التصريحات بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ماهو مصرح به و بين المعلومات المتحصل عليها من مصادر اخرى و بالتالي التأكد من مندى التطابق الموجود بينهما و كذلك النظر في الوضعية المالية للممول. (فوزي، 2002، صفحة 43)

الرقابة الجبائية هي مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة و مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص و التهرب من دفع الضريبة و تقويمها، و هي عبارة عن خطوات منظمة ومنطقية ذات هدف واضح و هو الوصول إلى كشف الغش و التدليس في الوثائق و الفواتير في المؤسسة. (سميحات القبيلات، 1998، صفحة 13).

أما من من الناحية القانونية فقد عرفت الرقابة الجبائية على أنها مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى التحقق من صحة و نزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وذلك من خلال مقارنتها بعناصر و معطيات خارجية، و هذا الحق محفوظ بنصوص و مواد التشريع الجبائي. (العثماني، 2008، صفحة 81)

- المفهوم الأنجلوسكسوني للرقابة الجبائية: "الرقابة الجبائية هي فحص للسجلات والتقارير المالية المنشأة لغرض التعبير عن مدى صحة المعلومات التي تتضمنها تلك التقارير، ويتم الفحص وفقا للطرق المسطرة مما يضمن العمل المؤدي بدرجة عالية." (بولخوخ، 2004/2003، صفحة 14)

- تعريف لجنة المفاهيم للمراجعة في أمريكا: "هي طريقة أو إجراء منظم للحصول والتقييم الوضعي لبراهين خاصة للإثباتات ومعايير موضوعية، وكذا نقل النتائج للمتهمين باستعمالها".

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية و التهرب الضريبي

أي أن الرقابة الجبائية عبارة عن خطوات منظمة ومنطقية ذات هدف واضح وهو الوصول إلى كشف الغش والتدليس في الوثائق والفواتير في المؤسسة. (جامع، 1965، صفحة 204)

- **حسب القانون الجزائري:** الرقابة الجبائية فحص التصريحات وكل السجلات والوثائق والمستندات التي يقدمها المكلفون بالضريبة الخاضعة لها، سواء كانوا ذوي شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من الوضعية الجبائية. إذ تنص المادة 8 من قانون الإجراءات الجبائية على: "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة. كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية. (لمونس و بن رفة، 2009/2008، صفحة 31)

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص بأن الرقابة الجبائية عبارة عن مجموعة من العمليات و الإجراءات التي تهدف إلى مراجعة و متابعة التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة، و التحرك السريع للقضاء عليها بفعالية تضمن عدم تكرارها في المستقبل بهدف المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة الغش و التهرب الضريبي و تحقيق العدالة الضريبية.

ومن التعاريف السابقة أنه يوجد سببان رئيسيان لإجراء عمليات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين و هما:

- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية على تصريحات المكلفين؛

- الرقابة الجبائية كوسيلة لاكتشاف العمليات التدليسية. (لكحل، 2019/2018، الصفحات 27-28)

المطلب الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية.

منح المشرع الجزائري جملة من الحقوق والصلاحيات للإدارة الجبائية حتى تستطيع القيام بمهامها على أحسن وجه، وبصيغة قانونية، كما أنه منح للمكلف جملة من الحقوق لحماية من كل تعسف في تطبيق القوانين والإجراءات من قبل أعوان الإدارة الجبائية .

أولا: حقوق الإدارة الجبائية

تحتاج الإدارة الجبائية إلى مجموعة من الوسائل القانونية تحمي التصرفات التي يمارسها المراقبون أثناء تأدية واجباتهم، وتتمثل هذه الحقوق في ما يلي:

1. حق الاطلاع:

يعتبر حق الاطلاع من بين أهم الحقوق التي تتمتع بها الإدارة الجبائية، وقد أتاح المشرع هذا الحق من خلال المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية" يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء للضريبة ومراقبتها، بتفحص الوثائق والمعلومات" (المادة 45 ، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، صفحة 24)، وبذلك يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يمارسوا هذا الحق على جميع الإدارات العمومية

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية و التهرب الضريبي

أو المؤسسات الخاصة والبنكية، واستنادا الى أحكام المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية "لا يمكن بأي حال من الأحوال، للإدارات السابقة الذكر أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة الجبائية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها (المادة 46 ، قانون الإجراءات الجبائية ، 2014، صفحة 25).

2. حق إجراء التحقيق:

نصت المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية على حق إجراء التحقيق، ويقصد به إجراء التحقيق من طرف أعوان الإدارة الجبائية بالتدخل في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، والمكلف مطالب بتزويد أعوان الإدارة الجبائية بكل الوثائق والمستندات الضرورية لتحديد رقم الأعمال وأسس فرض الضريبة، هذا الحق يمكن أن يمارس ابتداء من الساعة الثامنة صباحا إلى الساعة الثامنة مساء في المحلات ذات الاستعمال المهني، ويتم إثر كل عملية تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت، و تفصيل المخالفات الملاحظة، و يسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة (المادة 33، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، صفحة 16).

3. حق المعاينة (أو الزيارة) والحجز:

عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونيا، بإجراء المعاينة في كل المحلات قصد البحث وحجز كل المستندات والوثائق والعناصر المادية، التي منشأها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة (المادة 34، قانون الإجراءات الجبائية ، 2014، صفحة 17)، إذ لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير، وعند قيام المحقق بطلب الرخصة يعين له ضابط قضائي يقوم بمرافقته أثناء قيامه بالمعاينة (المادة 35، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، صفحة 17)، وتجدر الإشارة إلى أن الحق في المعاينة قد وضع وفقا لقوانين صارمة ومنتظمة، وهي مفصلة وفق نصوص المواد من 35 إلى 38 من قانون الإجراءات الجبائية.

4. حق الرقابة:

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين، فهو يمثل مجموعة العمليات المنجزة من قبل الأعوان المراقبين لمراقبة تلك التصريحات المقدمة بعناصر ومعطيات خارجية بغية التحقق منصحتها ونزاهتها، ويخضع حق الرقابة لقواعد صارمة ومنتظمة من قبل الأعوان المحققين وكذا المكلفين لأنها تشكل ضمانات بالنسبة لهم، وعدم احترام هذه القواعد يؤدي إلى إلغاء هذه الرقابة (أوسيرير و هو، 2009، صفحة 211).

5. حق استدراك الأخطاء (الاسترداد):

حق استدراك الأخطاء هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب، عندما يقدمها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، سواء بتعديلها أو إنشاء اقتطاعات جديدة طبقا للمادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،" إذ

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية و التهرب الضريبي

يمكن استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول" (المادة 327، الفقرة 1، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2014، صفحة 152)، ويحدد الأجل الذي يتقدم فيه عمل الإدارة بأربع (4) سنوات، إلا في حالة وجود مناوارة تدليسية (المادة 39، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، صفحة 22)، حيث يتم تمديد آجال التقادم الى سنتين إضافيتين إذا ما قدمت الإدارة بعد إثباتها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسيه، برفع دعوى قضائية ضده (المادة 326، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2014، صفحة 152).

ثانيا: الالتزامات والضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

حتى تقوم الرقابة الجبائية بعملها على أحسن وجه، نص القانون الجبائي على التزامات من قبل المكلفين بالضريبة، وفي المقابل نص على ضمانات تمنح لهم من أجل حمايتهم من التجاوزات المحتملة من قبل الإدارة الجبائية .

1. التزامات المكلف بالضريبة:

يخضع المكلف بالضريبة إلى نوعين من الالتزامات أحدهم اجبائي والآخر محاسبي.

أ –الالتزامات المحاسبية:

يجب على المكلفين احترام المبادئ المحاسبية والتقييد بها، من خلال مسك محاسبة منتظمة، كاملة، متسلسلة، صحيحة، و مقنعة، حسب الطرق التي نص عليها النظام المحاسبي المالي (S.C.F)، بالإضافة إلى ذلك فقد أُلزم القانون التجاري بمسك السجلات المحاسبية التالية:

❖ دفتر اليومية:

عبارة عن دفتر مرقم ومختوم من قبل المحكمة المختصة تسجل فيه العمليات التي تقوم بها المؤسسة بتاريخ متتابعة، حيث أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، ويقيّد فيه يوما بيوم عمليات نشاط المؤسسة بانتظام ومن دون ترك فراغ أو شطب، إضافة إلى إرفاق المستندات الخاصة بإثبات مختلف العمليات (المادة 09، القانون التجاري الجزائري، 2007، صفحة 04).

❖ دفتر الجرد:

يجب على التجار القيام بمجرد عناصر الأصول مرة على الأقل خلال السنة، حيث تنص المادة 10 من القانون التجاري أنه "يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي يحمل صفة التاجر أن يجري سنويا جرد العناصر أصول وخصوم مقاولته، وأن يقفل كافة حساباته بقصد اعداد الميزانية وحساب النتائج، وتنسخ هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد" (المادة 10، القانون التجاري الجزائري، 2007، صفحة 04).

بمسك دفتر الجرد ودفتر اليومية بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش، وترقم صفحات كل من الدفترين ويوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة (المادة 11، القانون التجاري الجزائري، 2007، صفحة 04).

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية و التهرب الضريبي

❖ حفظ الدفاتر وسندات المراسلات:

يلزم المشرع الجزائري المكلف الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية والوثائق الثبوتية لها، إضافة إلى المستندات المشار إليها في القانون التجاري لمدة عشر (10) سنوات، وطبقا للمادة 12 من القانون التجاري فإنه يجب الاحتفاظ بمستندات المراسلات طيلة نفس المدة ابتداء من تاريخ تحريرها (المادة 12، القانون التجاري الجزائري، 2007).

كما أن أي إخلال بهذه الشروط السابقة الذكر يؤدي إلى رفض المحاسبة من قبل المحققين وبالتالي فإن المكلف يعتبر مخالفا للواجبات المحاسبية.

ب - الالتزامات الجبائية:

يلزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة القيام بالتصريحات الجبائية التي تساهم في عملية التحقيق والتي تتمثل في ما يلي:

❖ التصريح بالوجود:

يترت ب على كل مكلف جديد خاضع للضريبة الجزائرية الوحيدة، أو الضريبة على الدخل الإجمالي، أو الضريبة على أرباح الشركات، أن يقدم خلال الثلاثين يوما الأولى لبداية نشاطه تصريحا بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليميا، يحدد فيه اسم ولقب وعنوان المكلف سواء داخل أو خارج الجزائر، إضافة إلى المعلومات الضرورية لطبيعة نشاطه والمقر الرئيسي للمحل (المادة 183، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2014).

❖ التصريح الشهري أو الثلاثي:

ألزم القانون الجبائي المكلف بالضريبة التصريح برقم أعماله خلال كل شهر أو ثلاثي لدى قبضة الضرائب التابع لها مقر مؤسسته ، وذلك حسب طبيعة المؤسسة ونوع نشاطها، حيث يجب على المؤسسات التابعة للنظام الحقيقي والمؤسسات التابعة للنظام الجزائي، وكذا الإدارات العمومية أن يكتبوا تصريحاته من خلال العشرين (20) يوم من كل شهر، أما المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط يكتبون تصريحاته من خلال (20) يوم الأولى للشهر الموالي للثلاثي المدني الذي تم فيه تحقيق رقم الأعمال (الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، منشورات المديرية العامة للضرائب ، 2011، الصفحات 52-57).

التصريح السنوي بالمدخيل والحواصل:

يجب أن يقوم المكلف بالضريبة سواء كان شخص طبيعي أو معنوي بالتصريح قبل الأول من أفريل من كل سنة مالية ، بمبلغ أرباح المؤسسة الخاضع للضريبة والمتعلق بالسنة المالية السابقة إلى مفتشية الضرائب التابع لها مكان تواجد مقر الشركة أو مقر المؤسسة الرئيسية (خلاصي، 2006، صفحة 56).

❖ التصريح في حالة التنازل أو التوقف أو الوفاة:

في حالة التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط يلزم المكلفون بالتصريح عن ذلك خلال عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ التوقف عن النشاط، وفي حالة التنازل يتم اكتتاب تصريح بالتنازل يتضمن تاريخ التنازل وبيانات المتنازلين، أما في حالة الوفاة فيتعين على ذوي الفقيد التصريح بالمداخيل الخاضعة للضريبة في أجل ستة (6) أشهر اعتباراً من تاريخ الوفاة (المادة 195، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2014، صفحة 105).

❖ إلزامية ذكر رقم التعريف الجبائي في التصريحات الجبائية:

يتعين على المكلفين بالضريبة الممارسين لنشاط صناعي أو تجاري أو مهني أو حرفي ذكر رقم تعريفهم الجبائي في كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم، بهدف محاربة الغش الضريبي وكذلك تسهيل التسيير الجبائي للملفات الجبائية (الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، منشورات المديرية العامة للضرائب، 2011، صفحة 57).

2. الضمانات الممنوحة للمكلف:

لقد منح القانون الجبائي ضمانات تحفظ حقوق المكلف بالضريبة، وتتلخص هذه الضمانات فيما يلي:

أ - الإشعار بالتحقيق:

لا يمكن إجراء تحقيق دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق، ملحق بميثاق المكلف بالضريبة الذي ينص على حقوقه وواجباته، على أن يستفيد من مدة للتحضير قدرها عشر (10) أيام بالنسبة للتحقيق المحاسبي، و(15) يوماً بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار (ميثاق المكلف بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2010، صفحة 15).

ب - الحق في الاستعانة بوكيل أو بمستشار:

يكون للمكلف بالضريبة حق في الاستعانة بمستشار يختاره بمحض إرادته أثناء عملية الرقابة، قصد متابعة سير عمليات المراقبة ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب، وهذا مع بداية عملية التحقيق عند إرسال الإشعار بإعادة التقييم (المادة 320، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2014، صفحة 150).

ج - عدم تجديد التحقيق:

عندما تنتهي الإدارة الجبائية من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة أو التحقيق المحاسبي الخاص بفترة معينة، بالنسبة للضرائب والرسوم المعنية، لا يجوز لها بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد، خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة (بن أعمار، 2010، صفحة 103).

د - تحديد مدة التحقيق بعين المكان:

لا يمكن أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية آجالاً محددة طبقاً لرقم الأعمال المحقق سنوياً وطبيعة نشاط المؤسسة، ففي حالة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لا يمكن أن تمتد فترة التحقيق فوق سنة من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق إلا في حالة اكتشاف طرق ومناورات تدليسية، أما التحقيق المصوب فلا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين (ميثاق المكلف بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2010، صفحة 21، 22)

هـ- الإبلاغ بنتائج الرقابة:

يستوجب على المحقق إشعار المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة، وذلك بوسيلة رسالة مسجلة مع وصل بالاستلام، حتى في حالة انعدام إعادة التقويم، ويكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلاً بقدر كاف ومعللاً بطريقة تساعد المكلف أو الخبير على تقديم ملاحظاته في أجل أربعين (40) يوم، كما يتعين ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة (المادة 20، الفقرة 06، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، صفحة 12).

و - حق الرد:

يحق للمكلف الرد على إعادة التقويم من خلال تقديم رأيه وملاحظاته حول إعادة التقويم، كما يمكنه طلب توضيحات شفوية حول مضمون التبليغ أو الإشعار في أجل أقصاه أربعين (40) يوماً، وفي حالة عدم الرد في الآجال المحددة يعتبر القبول ضمناً، ويتم تأسيس الضريبة على الأساس الذي تم تبليغه وتصبح هذه الضريبة نهائية ولا يمكن الرجوع فيها من قبل الإدارة (ميثاق المكلف بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2010، صفحة 18).

ز - حق الطعن:

يعد الحق في الطعن من أهم الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة، والتي يستطيع من خلالها معالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الجبائية و المكلف حول نتائج التحقيق، لذا منح المشرع لهذا الأخير إمكانية الطعن في النتائج، حيث يطلب من خلاله التخفيض الجزئي أو الكلي أو التعديل أو إعادة الحساب (بوشري، 2011، صفحة 105)، ويمكن أن يكون الطعن حسب الحالتين التاليتين:

- اللجوء النزاعي الذي يهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء (المادة 70، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، صفحة 30)؛
- اللجوء الودي يسمح للمكلفين الذين هم في حالة عسر مالي، ويستحيل عليهم تسديد دينهم الجبائي بالاستفادة من تخفيض أو تعديل للحقوق المفروضة عليهم (المادة 93، الفقرة 01، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، صفحة 39).

المبحث الثاني : ماهية التهرب الضريبي

يعتبر التهرب أوسع نطاق من مفهوم الغش فالغش هو التخلص من دفع الضريبة باختراق القوانين بطرق و أساليب يراها المكلف ملائمة و مناسبة، كما يمكن للمكلف اللجوء إلى عدم دفع الضريبة بدون اختراق نصوص القانون الجبائي و هذا ما يعبر عنه بالتهرب الضريبي، و الذي يتكون من ثلاث مفاهيم أساسية و هي: (محبوب، 1987، صفحة 319)

- التهرب عن طريق وجود ثغرات في التشريعات الجبائية و هو التملص.
 - تهرب منظم من قبل القانون كما هو الحال بالنسبة لنظام الضريبة الجزائية الوحيدة (IFU).
 - الامتناع عن إنشاء الواقعة القانونية التي يتناولها القانون الجبائي.
- للتهرب الضريبي عدة مصطلحات أهمها : الغش الضريبي، التملص الضريبي، التمرد أو العصيان الضريبي، التجنب الضريبي... الخ، هذه المصطلحات و غيرها تحد من إمكانية إعطاء تعريف شامل و دقيق للتهرب الضريبي بحيث يتغير هذا التعريف من مؤلف إلى آخر و من تشريع إلى آخر و من اقتصادي ، قانوني إلى جبائي (Delahmy, 1977، صفحة 164) ، و لفهم التهرب الضريبي أكثر سوف نعرض التعاريف التالية :

المطلب الأول : مفهوم التهرب الضريبي

التعريف الأول : "التهرب الضريبي هو الفعل الذي يقوم به المكلف و ذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية التسيير، تسمح له باختبار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة" (C.R.Masson, 1990, p. 181).

التعريف الثاني: "التهرب الضريبي هو فن تجنب الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي" (Martinez, 1984, p. 17) .

التعريف الثالث: يعرف " Lucien Mehl " التهرب الضريبي بأنه : "كل العمليات الضريبية التي تهدف لتخفيض الاقتطاعات و ذلك بالتحايل على القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة أو من اجل تخفيض لوعاء الضريبي (Dauverger, 1986, p. 39).

التعريف الرابع: حسب " A.Margairaz " فان التهرب: " هو محاولة التخلص من الضريبة في حدود القانون (A.Margairaz, 1977، صفحة 25).

من خلال التعاريف السابقة يمكن صياغة التعريف التالي: "التهرب الضريبي هو تملص المكلف من دفع الضريبة دون ارتكاب أي مخالفة صريحة لنصوص التشريع الضريبي ، كما يمكن تعريف التهرب الجبائي حسب اختلاف شرعيته من عدمها إلى نوعين:

- التهرب الضريبي المشروع.

هو التهرب الذي يكون في إطار قانوني يسمح للمستفيدين من ورائه بتجنب الضريبة بطريقة نزهية (brief, 1987، صفحة 05)، و من ابرز صوره لجوء المكلف إلى طرق تمكنه من الاستفادة من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية أو الضريبية بفعل تعقد النظام الضريبي أو عدم إحكام صياغة قوانينه مما يفسح المجال لكثير من التأويلات، فاستفادة المكلف من هذه الثغرات لا تعد مخالفة قانونية ما دام يتحرك في إطار قانوني، خوفا له المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات و التخفيضات الدائمة أو المؤقتة التي قد تمس أنشطة اقتصادية أو فروع إنتاجية أو مناطق جغرافية أو سلعا و خدمات محددة تفصيلا، التي من شأنها أن تعود عليه بنتائج جبائية أكثر امتيازاً لكن هذا النوع من التهرب مهما اتسم بالشرعية فإنه يظهر نقصاً في التحضر و غياب الضمير الاجتماعي (A.margairaz, OPCIT، صفحة 18).

و من أمثلة ذلك الضريبة على التركات، عندما يفرض التشريع الجبائي ضريبة على التركات و دون إخضاع الهبات لهذه الضريبة، فيقوم المالك بتقسيم أمواله على ورثته الشرعيين و هو على قيد الحياة، على شكل هبات حتى لا يخضع أمواله لضريبة التركات.

- التهرب الضريبي غير المشروع.

يقصد بالتهرب الضريبي غير المشروع التخلص من أداء الضريبة بمخالفة صريحة للقوانين الجبائية كما يصطلح عليه بالغش الضريبي .

أدى اتساع مجال تدخل الدولة حالياً إلى زيادة حاجياتها من الموارد المالية الكفيلة لتغطية نفقاتها المتزايدة و تنفيذ سياستها المختلفة و هذا ما جعل البعض يرون أن التجنب الضريبي له صفة اللامشروعية رغم عدم تعدي المكلف على التشريعات الجبائية لكونه يخدم خزينة الدولة من موارد مالية هامة هي في حاجة إليها و كذا احتواء التشريع الجبائي على ثغرات لم تكن مقصودة من طرف المشروع أو وجود غموض في أحكام استغلالها المكلف نتيجة فطنته و دهائه لتخفيض الضريبة أو التخلص منها كلياً.

بصفة عامة يظهر التهرب في استغلال المكلف للنقائص و الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية بغية التملص من دفع الضريبة، و ترجع هذه النقائص في الغالب إلى نقص التشريع و عدم إحكام صياغته، إذ أن الاستفادة المكلف من هذه الثغرات لا تعد مخالفة أو انتهاك للأحكام الجبائية كون هذا الأخير تحرك في إطار قانوني رسمه المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات أو التخفيضات بفرعها الدائمة و المؤقتة و التي تمس القطاعات الاقتصادية أو الفروع الإنتاجية أو المناطق الجغرافية. (A.margairaz, OPCIT، صفحة 19)

المطلب الثاني : أشكال التهرب الضريبي (الأسباب و الطرق)

في هذا المطلب سنتطرق إلى أشكال و أسباب و طرق التهرب الضريبي و سنتاولهم في الفروع التالية:

الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي

في الجزائر وككل الدول فإن زيادة النفقات العامة والتي بدأت غداة الاستقلال ومجابهة هذه الزيادة المستمرة فإن الدولة قد سارعت إلى الجباية التي رأي المكلفون فيها عبئاً ثقيلاً، وكما أن ظاهرة التهرب الضريبي لم تكن موجودة عفويا بل ذلك راجع إلى عدة عوامل مرتبطة بالواقع الإقتصادي سواء ما تعلق منها بالنظام الضريبي أو الضريبة في حد ذاتها وما يتعلق بالظروف الإقتصادية والإجتماعية والسياسية.

أ- الأسباب النفسية و الأخلاقية :

حيث تلعب العوامل النفسية دورا هاما في عملية التهرب الضريبي فكلما زاد الوعي الضريبي والأخلاقي قل التهرب الضريبي والعكس صحيح فالمعتقدات النفسية كانت دافعا للتهرب من الضريبة ومنها فالإعتقاد السائد ان الضريبة أداة لإغتناب الشعوب وإفقارهم فالتهرب منها يعد من أنواع التحرر و بالتالي كان هذا حافزا لتنامي الكراهية للضريبة وسوء فهم مصطلح الإقتطاع الضريبي الذي يراه البعض مجرد أموال ضائعة بدون مردودية فهي خسارة شخصية لا بد من تخفيضها كلما سمحت الفرصة.

والإعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند علي منطلقات عقائدية عكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام كما أن شعور المكلف بالمسؤولية في أداء الواجب الضريبي يعد من باب تحمل الأعباء العامة، غير أن ضعف المستوى الأخلاقي يحفز الأفراد على التهرب من الضريبة وهو ما ينعكس مع الشعور الوطني لمصلحة المجتمع. (محي، 2002، صفحة 179)

ب- الأسباب السياسية :

إن إنعدام الإستقرار السياسي والإقتصادي داخل الدولة عادة ما يكون سبب لشيوع التهرب الضريبي لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها وبالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء إلتزامهم الضريبية (عطية، 2000، صفحة 809) ، حيث تبين الدراسات أن نسبة التهرب الضريبي ترتفع كلما ساد المجتمع حالة من السخط العام على الضرائب وزادت الشكوى من عدم إنفاق حصيلة الضرائب في المنافع العامة أو عدم وجود عدالة لتوزيع الدخل القومي أو في توزيع الخدمات الإجتماعية التي تقوم بتأديتها الحكومة والقطاع العام خاصة إذا شاع بينهم أن حصيلة الضرائب إنما تذهب للإنفاق على قلة من صفوة المجتمع اللذين يعتبرون من أكثر المتهربين من دفع الضرائب وكذلك تذهب للإنفاق على أغراض مظهرية لالزوم لها .

ت- الأسباب الإقتصادية :

إن للأسباب الإقتصادية دورا هاما في عملية التهرب ، فكلما كانت حالة المكلف الإقتصادية متدهورة إلى جانب الحالة الإقتصادية العامة كلما كان التهرب الضريبي كبيرا والعكس صحيح ، حيث أن للوضعية الإقتصادية للمكلف إنعكاس كبيرا في أداء واجبه تجاه الضريبة فإذا كان المكلف يتمتع بوضعية مالية جيدة فإن ميله للتهرب من دفع الضريبة يكون ضعيفا وهذا نتيجة قدرته على التسديد .

أما في الحالة العكسية أين يكون المكلف يتمتع بوضعية مالية متدهورة فإن ميوله للتهرب يكون أكبر وهذا ما يبين لنا أن نسبة التهرب الضريبي في الدول المتقدمة منخفضة مقارنة بالدول النامية نظرا لارتفاع عوائد الأفراد إضافة إلى إن التقلبات التي يتعرض لها الاقتصاد الوطني لها تأثير بالغ على ظاهرة التهرب الضريبي و انتشارها بين أفراد المجتمع ، ففي فترات الازدهار و الراج الإقتصادي تزداد مداخيل الأفراد و قدرتهم الشرائية مما يقلل من درجة حساسيتهم لارتفاع الأسعار الشيء الذي يمكن المكلف من تحمل العبء الضريبي لزيائنه وذلك بإدماجه في ثمن السلعة و بالتالي يقل العبء الضريبي مما يقلل من حالات التهرب لدى المكلف (يحيوي، 1999، صفحة 18) ، و العكس ففي حالة الركود و الانكماش الاقتصادي أين تتعطل الموارد الإنتاجية تنخفض نسبة التبادلات الاقتصادية فيكون هناك انخفاض

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية و التهرب الضريبي

في المداخيل و تعسر في القدرة الشرائية فتتعرض المنتجات للكساد ويتحمل المنتجون الخسائر ما داموا لا يستطيعون نقل العبء الضريبي و بالتالي يلجئون إلى استعمال جميع الطرق و الوسائل و التحايلات للتخلص من نقل الاقتطاع .

ث- الأسباب التشريعية:

يجد المكلف منافذ للتهرب من خلال تعقيدات التي يحتويها النظام الجبائي كذلك عدم الاستمرار في التغيرات المستمرة التي يجعله غامضا و التي تؤدي إلى إتهام المكلف .

و يمكننا حصر أهم الأسباب التشريعية في النقاط التالية :

- نظام جبائي معقد: وهذا نظرا لتعدد التشريع الناجم عن تعدد التشريعات و الإجراءات و أمثلة هذا التعقيد ما تويته قوانين الضرائب من إعفاءات ، تخفيضات و زيادة في المعدلات و في هذا الصدد يقول "duverer" " المعدلات الكبيرة تقتل المعدلات " وهذا ما يجعله صعب التداول و المنال .

- نظام جبائي غير مرن: أي انه غير مرتبط بالتنمية و طبيعة تطور الأنشطة الاقتصادية لذلك يجب تتبع أساليب عمل مرنة تتلاءم مع الظروف الاقتصادية (قحطان، 1998 ، صفحة 162) .

- عدم استقرار التشريعات الراجع إلى التغيرات الدائمة التي تحدث في مجال التقنين الجبائي مما يصعب على المكلفين من جهة مسايرة التغيرات التي تطرأ على النظام و القواعد المعمول بها. ومن جهة أخرى تؤدي إلى خلق حالة حساسية من الضريبة ، تدفع بهم لرفض كل مشروع للإصلاح الضريبي و بالتالي زيادة ميلهم إلى التهرب من دفع الضريبة.

- إن ارتفاع نسبة الضريبة و زيادة عبئها يؤدي إلى حدوث ضغط جبائي و يلاحظ أن ارتفاع الضغط الجبائي يؤدي إلى ظاهرة التهرب الضريبي حيث أن كل زيادة في حجم الاقتطاعات الضريبية ستؤدي إلى التقليل من حجم الدخل الذي يتحصل عليه المكلف و منه محاولة هذا الأخير التملص من دفع الضريبة و التخفيض من وعائها و بالتالي فإن قانون المقاومة للضريبة في نمو (ناصر، 2003 ، صفحة 135).

و يمكن قياس الضغط الجبائي كما يلي:

مجموع الضرائب

$$\text{* الضغط الجبائي الخاص} = \frac{\text{مجموع الضرائب}}{100 \times}$$

(بالنسبة لكل فرد) مجموع المداخيل

مجموع الضرائب (مباشرة وغير مباشرة)

$$\text{* الضغط الجبائي العام} = \frac{\text{مجموع الضرائب (مباشرة وغير مباشرة)}}{100 \times}$$

الناتج الداخلي الخام (le PIB)

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية و التهرب الضريبي

بالإضافة إلى ما سبق يوجد مجمع آخر يعرف بالنتائج القومي المحلي Le PNB والذي يستعمل بكثرة لقياس الضغط الضريبي، ويختلف هذا المجمع عن الناتج الداخلي الخام كونه يأخذ بعين الاعتبار معيار الجنسية بدلا من معيار الإقامة ويتحدد وفق العلاقة التالية: (قدي، 1995، صفحة 215)

$$\text{Le PNB} = \text{le PIB} + (\text{PRO. AG. Nat. NR}) - (\text{PRO. Ag. Etr. R})$$

حيث أن:

* (PRO. AG. Nat. NR) إنتاج الأعوان الوطنيين غير المقيمين

* (PRO. Ag. Etr. R) إنتاج الأعوان الأجانب المقيمين.

ومنه يتم قياس الضغط الضريبي عن طريق العلاقة التالية:

$$\text{الضغط الضريبي} = (\text{مجموع الاقتطاعات العامة} / \text{الناتج القومي الخام}) * 100 .$$

ج- الأسباب الإدارية:

إنّ تحقيق أهداف السياسة الضريبية يتطلب النظر إلى إمكانيات التطبيق فقد لا يكون مُجدياً فرض ضرائب جديدة، أو رفع معدلات الضرائب إذا كانت تفتقر إلى وسائل تنفيذها، لأنّ هذا سيزيد الأمر تعقيداً، فالأمر هنا يتعلق بكفاءة الإدارة الضريبية، إذ أنّ النقائص الموجودة فيها هي التي تحدّ من كفاءتها، ومنه تدفع بالمكلف إلى التهرب الضريبي.

وتتجلى أهم هذه النقائص في:

- ضعف الوسائل المادية والمالية- النقل، الرواتب، الحوافز-، والتي مازالت لا تشبع رغبة العاملين مما يدفعهم إلى الانحراف أو التقصير في الاضطلاع بمسؤولياتهم الوظيفية على أكمل وجه.
- ضعف الإمكانيات البشرية سواء من الجانب الكمي والتمثل في نقص عدد المستخدمين (أعوان الرقابة) مقارنة مع ارتفاع عدد المكلفين والملفات المعروضة للدراسة، أو الجانب النوعي الذي يرجع إلى ضعف التأهيل والكفاءة بسبب نقص المدارس المختصة في تكوين إطارات في التحقيق والرقابة الجبائية.
- تعقد وكثرة الإجراءات الروتينية تغرس روح الكراهية تجاه الضريبة.

الفرع الثاني : طرق التهرب الضريبي

اولا: عن طريق العمليات المحاسبية

يقوم عمل مصلحة الضرائب على اقرارات الربح الذي يحققه المشروع فمن البديهي ان النظام المحاسبي هو الذي يوفر هذه البيانات نظرا لكونه نظام قياس و اتصال يقوم على تسجيل و مسك و تقييد حركة الاموال في المؤسسة ، فالمحاسبة تعتبر قاعدة رقابية تستخدم من الادارة الجبائية التي تقوم بمقارنة التصاريح و الوثائق المحاسبية المقدمة قصد التأكد من صحتها ، فالمكلف البارح يبحث دوما عن وضع يتم فيه مطابقة القيود المحاسبية فيما بينها من الناحية المحاسبية ، وكذا بينها و بين المستندات الثبوتية المظلة ، اي ان الوثائق المحاسبية سلاح ذو حدين يمكن استعمالها كدليل لمختلف التصريحات التي يقوم بها الممول. (كرودي، 2008، صفحة 47)

1-تضخيم التكاليف:

ان ابرز مظاهر الغش تلك التي تتمثل في التقليل من قاعدة الاقتطاع الضريبي من الارباح و من رقم الاعمال او في رفع النفقات و التكاليف و كون ان النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي ، فقد رخص المشرع الجبائي للمكلفين حق خصم بعض الاعباء من الربح الخاضع للضريبة وفقا للشروط المحددة :

-ان يكون توظيف هذه الاعباء في صالح نشاط المؤسسة.

-ان تكون هذه الاعباء ذات علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.

-ان تكون مبررة بوثائق رسمية.

-ان تكون في حدود السقف المحدد قانونا.

2-تخفيض الايرادات:

من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي و التخلص من دفعها كليا ، يتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير اي البيع نقدا ولا يترك اي اثر للعملية ، هذا السلوك يمكنه من اخفاء جزء كبير من رقم اعماله كان يسجل قيمة العمليات باقل من قيمتها الحقيقية و هذا بعد الاتفاق المبرم مع الزبون ويتبع المكلفون بالضريبة الطرق التالية لتخفيض الإيرادات. (بوزيدة، 2007، صفحة 55)

-التخفيض من مبلغ المبيعات محاسبيا ، حيث يقوم المكلف باسترجاع بضائع وهمية مسترجعة او خصومات تجارية ممنوحة بشكل مبالغ.

-عدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة.

-يلجأ بعض المكلفين بالضريبة الى تسجيل قيمة المبيعات باقل من ثمنها وذلك بالتواطؤ مع الزبون.

-يقوم المكلف بتخفيض الواردات مما يجنبه اداء الرسم على رقم الاعمال وكذا ضريبة الربح المحقق من المبيعات من جهة اخرى.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية و التهرب الضريبي

وهناك طريقة اخرى يقوم بها المكلف و التي تبرز الغش جليا ، عندما تخفض قيمة المبيعات دون ان يقابلها تخفيض في قيمة المشتريات بشكل كبير يؤدي الى التباين في الربح الاجمالي ، الشيء الذي يلفت انتباه المحقق الجبائي .

ثانيا: التهرب عن طريق عمليات مادية قانونية

يعتمد على ممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة لمشتريات دون فواتير او لفواتير دون شراء او بيع، وذلك باستعمال قيود محاسبية جد متكاملة لا تترك مجالاً للشك او الريبة من طرف الادارة الجبائية ، كما يمارس المكلف عدة نشاطات دون اعلام الادارة الجبائية و هذا باخفاء جزء من البضاعة.

1- التهرب عن طريق عمليات مادية:

يتمثل في اخفاء السلع او مواد اولية التي خاضعة للضريبة سواء كان هنا الاخفاء جزئي او كلي . فالإخفاء المادي هو العمل الذي يتم بسرية في السوق السوداء، و هي السوق التي يتم فيها تبادل المواد و السلع بعيدا عن كل مراقبة من الإدارة، حيث تتلقى صعوبات نتيجة ضعف إمكانياتها البشرية و وسائلها المادية و يمكن تقسيم هذا النوع التهرب إلى نوعين : (دحماني، 2006، الصفحات 36-37)

أ- الاخفاء الجزئي:

يتمثل في اخفاء جزء من املاكه اوجزء من المخزونات التي هي في الواقع تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك في السوق السوداء ، مثل اخفاء جزء من التركة. اما بالنسبة للواردات من الخارج استخدام فواتير غير حقيقية بالاتفاق مع المصدر الاجنبي.

ب- الاخفاء الكلي :

يقوم اصحاب المشاريع بانشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية ليصعب الوصول اليها و بالتالي الانتاج المحصل عليه منها يباع دون فواتير ويسمى الاقتصاد السري بعيد عن كل مراقبة.

2- التهرب عن طريق العمليات القانونية:

هي عملية يتم من خلالها خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية ، اوهي ايجاد حالات قانونية تسمح للمكلفين بالاستفادة من مزايا وهم اساسا لهم الحق في الاستفادة منها و ياخذ هذا النوع من التهرب شكلين هما:

أ- التهرب عن طريق عمليات وهمية:

قد يكون بمبادرة و جهود فردية يخفي صاحبها جزءا من املاكه من مخزون البضاعة او ارباحه الخاضعة عادة للضريبة. حيث يكون هذا التهرب مرتبطا غالبا بحقوق الملكية اين يلجأ الورثة الى عدم الاعلان عن جزء من ممتلكاتهم الخاضعة للضريبة. (كركودي، 2008،

صفحة 86)

ب- التكيف الخاطئ للعمليات القانونية

و يتمثل في تغيير عملية قانونية حقيقية بمظهر عملية أخرى خاضعة لنظام جبائي أكثر إمتيازاً و هذا ما يسمح بعدم أداء ضريبة أو أدائها بنسبة أقل من تلك الناتجة عن الوضعية القانونية الأوبى و هذا ما يكون له أثر في تغيير المعنى الحقيقي لعملية ما و تزييف حالة أو فعل خاضع للضريبة بحالة أو فعل اخر غير خاضع للضرائب أو خاضع لمعاملة جبائية خاصة أكثر إعتدالاً، و من الأمثلة الواقعية الشائعة حالة إخفاء عملية توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة و إستبدالها بشكل آخر و هو دفع الاجور بإفراط للشركاء و هذا لكي لا تؤدي الضريبة بمناسبة الأرباح. (طالبي، 2002، صفحة 57) .

المطلب الثالث : آثار التهرب الضريبي

يتضح لنا أن التهرب الضريبي يمكن اعتباره حائلاً دون تحقيق أحد الأهداف القاعدية أو الأساسية للضريبة، المتمثل في تغذية الخزينة بإيرادات كافية لتغطية النفقات كما هو متفق عليه عند أغلب الاقتصاديين و المشرعين للضريبة. و من هنا يمكن اعتبار التهرب الضريبي عقبة لا تسمح بتحقيق أحد أهم الأهداف الاستراتيجية للضريبة ، مما ينتج عنه آثار وخيمة على المجالات الاقتصادية، الاجتماعية و المالية.

الفرع الأول: الآثار الاقتصادية.

لتهرب الضريبي عدة تأثيرات في المجال الاقتصادي وذلك من خلال كبح أهم محفز اقتصادي وهو المنافسة بالإضافة إلى التوجيه الوهمي للاقتصاد و كذا الخسائر و الأضرار الناتجة عن ضياع الأموال من خزينة الدولة و هذا ما يفسر ندرة رؤوس الأموال. كما أن هذه الظاهرة تحدث اعوجاجاً بالنسبة للاقتصاد الوطني و تتمثل فيما يلي: (بوزيدة ح.، 2007، صفحة 50)

1- إعاقة المنافسة الاقتصادية.

2- التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي.

3- ارتفاع معدلات الضرائب و أسعارها.

4- إعاقة التقدم الاقتصادي.

5- ظهور أزمة رؤوس الأموال.

1. إعاقة المنافسة الاقتصادية:

و هو تشوه اقتصادي يحدثه التهرب الضريبي فالضريبة المرتفعة التي يتم إسقاطها على النشاط الصناعية و التجارية يمكنها أن تعطي امتيازاً معتبراً للمؤسسة التي تغش بالمقارنة مع المؤسسة التي لا تغش مما يفشل روح المنافسة و يبطل شروط اختيار المؤسسات، فهناك من المؤسسات من تلجأ إلى التسيير المحكم و الزيادة في الإنتاج لرفع أرباحها و هناك من تلجأ إلى التهرب الضريبي للحصول على وسائل تمويل و بذلك تباع منتوجاتها بأسعار منخفضة مقارنة مع الأسعار التي تطبقها المؤسسات الأخرى، كما أن المؤسسات المتهربة تستطيع أن تحتكر السوق بتخفيض أسعار مبيعاتها. (فلاح، 1998، صفحة 58)

و كمثل على ذلك القطاع العام و الخاص في الجزائر فنجد أن أصحاب المؤسسات الخاصة يفضلون الاحتفاظ بحصيلة التهرب لأنفسهم، لتكون في حوزتهم رؤوس أموال جديدة تساعدهم على التوسع في نشاطاتهم.

2. التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي:

قد يلجأ الأعوان الاقتصاديون إلى أنشطة اقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي و لا يأخذون بعين الاعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الاقتصادية و تزيد القيمة المضافة و الدخل الوطني، أي أنهم لا يتوجهون إلى الأنشطة الاقتصادية التي تخلق ثروات إضافية، و بهذا فالتهرب الضريبي يصبح سببا في الركود الاقتصادي و التخلف (بوزيدة ح.، 2007، صفحة 51).

أي أن التهرب الضريبي يساهم في توجيه الاقتصاد وجهة غير طبيعية لا تخدم الصالح العام و ذلك بإسهاهما في إرساء اقتصاد يقوم على أساس السوق السوداء و الذي يخلق مشاكل حمة تحول دون السير الحسن للاقتصاد الوطني (فلاح، 1998، صفحة 58).

3. ارتفاع معدلات الضرائب و أسعارها:

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى إنقاص الإيرادات الضريبية، فتلجأ الدولة بذلك إلى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات و الزيادة في عدد الضرائب و رفع معدلاتها، فإن التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي و وقوعه على المكلفين الذين يؤديون واجباتهم الضريبية ، و بذلك تغيب العدالة الضريبية و العدالة الاجتماعية.

4. إعاقة التقدم الاقتصادي:

إن الأثر المتمثل في إعاقة المنافسة و الذي يترتب عليها التهرب الضريبي، يؤدي بدوره إلى تأخير التطور الاقتصادي و إعاقة التقدم الاقتصادي.

5. ظهور أزمة رؤوس الأموال:

و يظهر ذلك في كون الخاضع المتهرب من الضريبة يضطر لإخفاء أرباحه دون أن ينفقها خوفا من أن تكشفه إدارة الضرائب، فيلجأ إلى الاكتناز، حصيلة التهرب أو الغش حيث يلجأ إلى التوظيف المغفل على شكل أوراق نقدية أو على شكل معدن (ذهب) و هذا ما ينقص من موجودات الاقتصاد من رؤوس الأموال ، هذا على المستوى الداخلي، أما على المستوى الخارجي فيتوجه الخاضع نحو فتح حسابات بنكية في الخارج و التحويل التدليسي للأرباح التي يتم إخفاؤها، و بذلك تهريب رؤوس الأموال وهذا ما يحدث نزيف للاقتصاد الوطني أيضا.

الفرع الثاني: الآثار الاجتماعية.

إن التهرب الضريبي في الميدان الاجتماعي لا يقوم إلا بتخفيض قدرة المواطنين في تحقيق كافة رغباتهم و ذلك في الوقت الذي يكون فيه انخفاض على المستوى الاجتماعي.

كما أن التهرب الضريبي يزيد من الإخلال بمبدأ الضريبة و قاعدة المساواة بين المكلفين غير المتهربين و المتهربين، و يؤدي أيضا إلى إضعاف روح التضامن الاجتماعي حيث أن السلطة العمومية تدرك مستوى الخسارة الضريبية التي ينتجها التهرب الضريبي إن اثر التهرب الضريبي يتجلى بوضوح في تدهور عامل الصدق في المعاملات و تثبيت و تعميق الفوارق الاجتماعية، فعند إعداد الدولة لميزانيتها تأخذ بعين الاعتبار الخسائر الجبائية الناتجة عن التهرب الضريبي، و للاحتفاظ بأمانيهم تقوم بزيادة طلباتها مقارنة باحتياجاتها المالية و ذلك عن طريق زيادة نسبة الاقتطاع الجبائي، هذا يجعل الخاضعين الواعين يتحملون مساهمة هامة في الأعباء العامة مقارنة بتلك التي يؤديونها بصفة عادية.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية و التهرب الضريبي

إذن يتحمل العبء الأكبر منها دائما المكلفون أو الخاضعون الذين لا يستطيعون التهرب، أو الحريصون على أداء واجبهم الاجتماعي و الوطني في دفع الضريبة. (حسن عوض الله، 1978، صفحة 46)

و في ظل هذه الظروف قد يعتمد الخاضع النزيه إلى سلوك نفس الطريقة تجنبنا للعبء الضريبي، و بالتالي يمكن القول أن التهرب ينمي روح اللاوطنية و يحفز الخاضعين النزهاء للضريبة و يحرضهم على التهرب.

الفرع الثالث: الآثار المالية.

إن التمويل من أعقد الأمور التي أصبحت تشكل تقنية قائمة بذاتها تطرح في سياق البحث عن الانطلاقة التنموية أو عن الإنعاش الاقتصادي، إذ يعتبر القيد المالي أهم القيود التي تقف في وجه كل إستراتيجية تنموية أو إنعاش برنامج اقتصادي إذ بدون تمويل لا معنى للحديث عن الأهداف و الإنجازات.

فأمام الأهمية المتوخات من الضريبة التي تعتبر أداة مالية هامة يأتي التهرب ليحد بشكل واضح و كبير من دورها، و يحرم بذلك خزينة الدولة من موارد هامة بحاجة ماسة إليها، و يفوت عليها تنفيذ سياستها المالية لأهدافها التنموية. (غازي، 1988، صفحة 183)

فهذه الظاهرة تؤدي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة مما يترتب عليه عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل الذي يستفيد منه المجتمع. (بجياوي، 1999، صفحة 27)

حيث يترتب عن التهرب عدم استطاعة الدولة مواصلة الإنفاق على المرافق العامة حيث تسير سيراً منتظماً ، منفرداً و قد يدفعه ذلك إلى عدم مراعاة العدالة في توزيع الأعباء العامة بين كافة المواطنين القادرين على دفع الضريبة و ذلك بتحمل الأفراد الذين لا يستطيعون التهرب أو لا يريدون مزيداً من الضرائب عن طريق رفع سعر الضريبة أو فرض ضرائب جديدة كي تعوض النقص في الحصيلة الناجمة عن التهرب البعض من تحمل عبء الضريبة، يضاف إلى ذلك أن الدولة قد تتحمل في سبيل مكافحته الكثير من النفقات العامة.

المبحث الثالث: أشكال الرقابة الجبائية واجرائتها واليات مكافحة التهرب الضريبي

إن التصريجات الجبائية في الجزائر للمكلفين بالضريبة، تعتبر مبدئياً صحيحة، إلا إذ ثبت العكس عند إجراء الرقابة الجبائية من طرف المصالح الجهوية أو المصالح الوطنية.

المطلب الأول : أشكال الرقابة الجبائية

إن عملية التحقق من التصريجات المقدمة من المكلفين تدفع بالإدارة الجبائية إلى توسيع مهامها وقد تأخذ هذه الأخيرة عدة أشكال مختلفة تختلف حسب الأهداف وحسب الأهمية بالنسبة لكل حالة و تميز بين نوعين من الرقابة الجبائية، الرقابة الداخلية و الرقابة الخارجية حيث يقصد ب: (عوادي، 2009، صفحة 12)

1. الرقابة الداخلية

ويقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة في المكتب بناء على الوثائق التي في حوزتهم ومفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من الرقابة دورياً ولأهداف مسطرة مسبقاً ويمكن أن تكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق.

1.1. الرقابة الشكلية

تبدأ هذه الرقابة منذ استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين، وتتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير انتقائية وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء إن وجدت، وتتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G50A) و (G50) وتلك المذكورة في التصريح السنوي، ومع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوفات الربط وبطاقات المعلومات وقائمة الزبائن التي تمتلكها، وتهدف إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات، وذلك وفق الإجراءات التالية:

- **المكلف:** يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات التالية: السجل التجاري، بطاقة إثبات الهوية، شهادة الإقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الإحصائية، فضلا عن كل مراسلات المكلف.
- **النشاط:** يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي، والتصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.
- **الأخطاء المادية:** التأكد من أن إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية في آجالها المحددة، كما يتم التأكد أيضا من أن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات وبدون وجود أخطاء في العمليات الحسابية فضلا على أن البيانات المشار إليها في الخانة صحيحة، وأن كل بيان يخص الخانة المتعلقة بها.

❖ عيوب الرقابة الشكلية:

من العيوب التي تواجه هذا النوع من الرقابة، أنه لا تعتمد على صحة الأرقام المصرح بها بقدر ما يعتمد على الكيفية التي تم بها ملء هذه التصريحات وما تحتويه من معلومات تعريفية بالمكلف ومحاسبية أي أن هذه الرقابة تهدف إلى النظر في الشكل الذي جاءت به التصريحات والتي يتم معاينتها في المرحلة الثانية دون تصحيح ما صرح به المكلف، فالرقابة الشكلية ما هي إلا فحص شكلي لجميع التصريحات المقدمة من قبل المكلفين. (عتير، 2012، صفحة 124)

1.2. الرقابة على الوثائق

على عكس الرقابة الشكلية، فإن الرقابة على الوثائق يجب أن تكون شاملة وهذا ما يتطلب الفحص الانتقادي لجميع عناصر التصريح الجبائي ومقارنتها بالمستندات الملحقة للتصريح وكذا المعلومات والبيانات التي بحوزة المصلحة التي تكون قد تحصلت عليها من الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلف بالضريبة باستعمال سلطتها المتمثلة في حق الاطلاع، حيث تتركز أهداف الرقابة على الوثائق: (كركودي، 2011، صفحة 51)

- فحص جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب.
- قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبه والمقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.
- تحليل ومقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها وتطور الذمة المالية لكل مكلف.

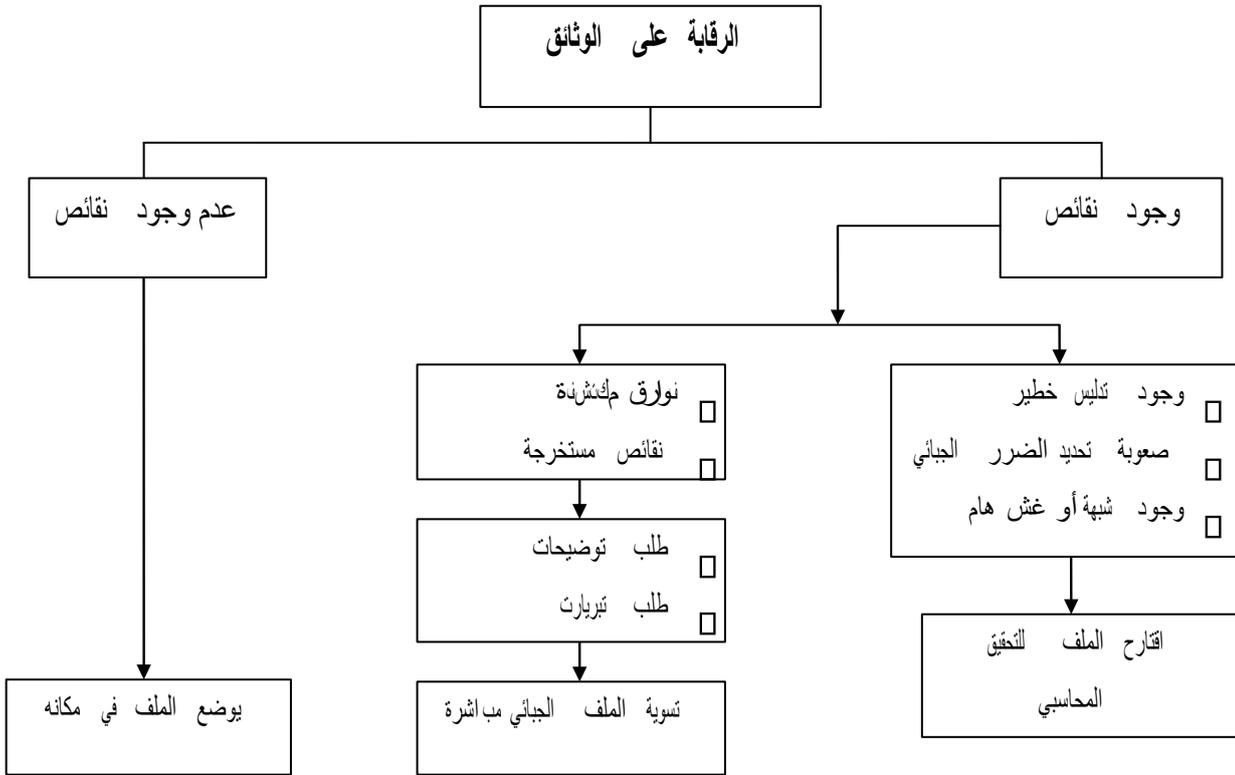
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية و التهرب الضريبي

- طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة، أو تبريرات وتوضيحات فيما يخص مبالغ الرسوم المحسوبة والمتعلقة أساسا بالرسم على القيمة المضافة.
- التأكد من المعدلات الضريبية على كل عملية، زيادة إلى النظر في طبيعتها إن كانت فعلا متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت من بين العمليات المخفية.

ويمكن توضيح خطوات إجراء الرقابة على الوثائق في الشكل التالي:

الشكل رقم 01 : خطوات إجراء الرقابة على الوثائق

:



المصدر: سهام كردودي، "الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق"، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر

2. الرقابة الخارجية

تمثل الرقابة الخارجية في التدخلات المباشرة للأعوان المحققون للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية، وكذا جميع الوثائق الملحقة وتبريراتها اللازمة في محاولة كشف احتمالاته للتهرب، وكذلك بهدف مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع، ويمكن أن تأخذ الصور التالية: التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية.

2.1. التحقيق في المحاسبة

يعتبر التحقيق في المحاسبة تحقيقاً معمقاً بالنظر إلى حجم المعلومات المحاسبية التي يدقق فيها، كما أنه يحقق في مبالغ كل الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف.

يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة. يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة . (المادة 20-1 من قانونالإجراءات الجبائية، 2016)

يسمح هذا النوع من التحقيق للإدارة الجبائية من التأكد من صحة وثبوتية التقييدات المحاسبية واجراء مقارنة بين التصريحات الجبائية والتقييدات المحاسبية قصد التأكد من مصداقية وصحة تصريحات المكلفين.

2.2. التحقيق المصوب في المحاسبة

إذا كان التحقيق في المحاسبة السابق الذكر يقوم بالتدقيق في كل المعلومات المحاسبية التي لها علاقة بالمكلف محل التحقيق وفي كل الضرائب والرسوم المعني بها، فإن التحقيق المصوب في المحاسبة هو على خلاف من ذلك، حيث تقتصر عملية التحقيق فيه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم وما يرتبط بها من معلومات محاسبية.

فالتحقيق المصوب في المحاسبة هو عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة لا تقل عن سنة جبائية.

أثناء هذا التحقيق، يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق، لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق، بأي حال من الأحوال، فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة. (المادة 20-1 من قانونالإجراءات الجبائية، 2016)

لهذا النوع من التحقيق إيجابيات وسلبيات يمكن حصرها في النقاط التالية : (المادة 11 مكرر من " قانون الإجراءات الجبائية)

❖ الإيجابيات

- تقليص فترة التحقيق، وهذا لأن عملية الفحص تقتصر على عينة فقط، وهذا ما يجعل المعلومات المحاسبية الخاضعة للتحقيق إلى حد ما تتوفر فيها خاصية التوقيت المناسب.
- اقتصار التحقيق على عينة، يزيد في دقته واكتشافه لأغلب الأخطاء والنغ ارت، وهذا ما يجعل عينة المعلومات المحاسبية المحقق فيها تتمتع بقدر كاف من الجودة.

❖ السلبيات

- صعوبة اختبار العينة المثلة للتحقيق لكم الهائل من المعلومات المحاسبية المتوفرة، مما يجعل عملية التحقيق عشوائية وتفتقد إلى الأهداف.
- الاقتصار على فحص المعلومات المحاسبية التي تتضمنها العينة فقط، لا يمكن الاعتماد عليه للحكم على جودة هذه المعلومات، لأن المعلومات المحاسبية التي تقع خارج العينة قد تحتوي أخطاء وتجاوزات تفقد المعلومات المحاسبية ككل الجودة اللازمة.

2.3. التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.

وفي هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى. (المادة 12-2 من قانون الإجراءات الجبائية، 2016)

المطلب الثاني : إجراءات الرقابة الجبائية

تعتبر إجراءات الرقابة الجبائية من أحد الوسائل الهامة التي وضعتها الدولة لمحاربة الغش الضريبي، وتنقسم هذه الإجراءات إلى:

أولاً: إجراءات التحقيق المحاسبي

حتى تتم عملية التحقيق المحاسبي على أحسن وجه وتؤدي الأهداف والنتائج المرجوة منها، وضع المشرع الجبائي جملة من الإجراءات ونص على ضرورة إتباعها وتمثل فيما يلي:

1. اقتراح برنامج للتحقيق:

تقوم الإدارة الجبائية وبشكل دوري، ببرمجة مجموعة من الملفات التي ستخضع للرقابة الجبائية، حيث تقوم مفتشية الضرائب بانتقاء أولى مجموعة من الملفات وفق معايير موضوعية وقانونية، بعدها يتم إرسالها إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التي تقوم بدورها باقتراحات، ثم يتم إرسال القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب حيث تقوم بدراسة هذه الملفات من طرف اللجنة المكلفة بوضع برنامج التحقيق، ثم تقوم بتجميع الملفات وترسلها إلى المديرية الجهوية للضرائب التابعة لها، تقوم هذه الأخيرة باختيار و إضافة الملفات الواجب البحث فيها، وذلك لخصر القائمة المؤقتة، ثم ترسل إلى المديرية العامة للضرائب (مديرية البحث والمراجعة)، كما يدخل في برنامج التحقيق الملفات التي تقترحها هذه المديرية الخاصة ببعض المكلفين خارج البرنامج إذا رأت ضرورة لذلك مع تقديم الوثائق التبريرية اللازمة، حيث تقوم هذه الأخيرة بضبط البرنامج النهائي للتحقيق الجبائي والمصادقة عليه، ثم تقوم بإرساله إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمباشرة العمل به، حيث يقوم المدير الفرعي للرقابة الجبائية بتوزيع المهام على فرق التحقيق المتكونة من محققين (عباس، 2012، صفحة 57).

2. التحضير للتحقيق المحاسبي:

بعد حصول المحقق على مهمته يقوم بأعمال تحضيرية تسمح له بممارسة عمله على أحسن وجه، من خلال جمع المعلومات الكافية عن المكلّف، وتتمثل في ما يلي (عباس، 2012، الصفحات 63-71):

أ - سحب ودراسة الملفات الجبائية:

يقوم المحقق بسحب ملف المكلّف بالضريبة الخاضع للتحقيق المحاسبي من المفتشية التابع لها و دراسة كل الوثائق الموجودة فيه، وتكون الغاية من دراسة الملفات هي البحث عن العناصر التي تساهم في تنفيذ التحقيق، فعلى العون المحقق التأكد وفحص كل ما يتعلق بالعمليات محل الرقابة، إذ يقوم بدراسة الملف من حيث أنواع الضرائب التي ستطبق عليها المراقبة وكذلك المعدلات المطبقة حسب طبيعة النشاط .

ب - إعداد الوثائق التحضيرية:

يقوم المحقق بإجراء مقارنة للميزانيات وجدول حسابات النتائج وتصريحات الأجور، إضافة إلى دراسة الوثائق التقنية والوثائق العاكسة للنشاط المهني (الآلات المستعملة، التكنولوجيا، والأساليب المنتهجة)، كما يمكن للمحقق إذا اقتضى الأمر القيام باختبار الإنتاج في عين المكان لمعرفة عوامل الإنتاج والمردودية من أجل استعمالها في إعادة تشكيل رقم الأعمال المحقق مع رقم الأعمال المصرح به، من أجل قياس مدى مصداقية المعلومات المصرح بها.

ج - الاطلاع على المعلومات من مصادر خارجية:

منح المشرع الجبائي إمكانية قيام المحقق ببحوث خارجية معتمدا على حق الاطلاع الذي يعتبر أداة مساعدة للمحقق للاتصال بمن له علاقة مع المكلّف بالضريبة، ومحاولة الحصول على أكبر قدر من المعلومات، سواء كان على مستوى الممولين، الزبائن، البنوك، المصارف، مصالح الجمارك، مديرية التجارة، أو المصالح الأخرى.

3. الشروع في التحقيق:

بعد قيام المحقق بالأعمال التحضيرية لعملية التحقيق يقوم بالشروع في التحقيق من خلال الخطوات التالية:

أ - الإشعار بالتحقيق:

تنص أحكام المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية على عدم إمكانية الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلّف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلّف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشر (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار (المادة 20، الفقرة 04، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، صفحة 11).

ب - التحقيق بعين المكان:

بعد انقضاء المدة القانونية المتمثلة في عشرة (10) أيام يقوم المحقق بالانتقال إلى عين المكان لمباشرة أعماله الميدانية، إذ تبدأ هذه المرحلة بالاتصال مع مسير المؤسسة للتعرف على التنظيم العام للمؤسسة و وسائلها، موضوعها بدقة ، مكانتها في السوق، شروط الاستغلال الموضوعية، بالإضافة إلى زيارة المصانع والمحلات التي تسمح للمحقق بجمع المعطيات التي تستعمل في فحص المحاسبة (عباس، 2012، الصفحات 77-81).

ج - الفحص المحاسبي:

• فحص المحاسبة من حيث الشكل:

وحتى تكون المحاسبة منتظمة من حيث الشكل يجب أن تتوفر على الشروط التالية: (عوادي، 2009، صفحة 61)

➤ المحاسبة يجب أن تكون كاملة ومنتظمة:

تكون المحاسبة كاملة ومنتظمة إذا كانت تحتوي على مجمل السجلات والوثائق اللازمة المنصوص عليها في المواد من 9 إلى 12 من القانون التجاري، وتسجيل الحسابات فيها يتم وفق النظام المحاسبي المالي، أي تتوفر على السجلات التجارية المتمثلة في دفتر الجرد ودفتر اليومية، وكذلك الوثائق التبريرية كفاتور البيع والشراء.

➤ المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة:

في هذه الحالة يقوم المراقب بالتأكد من صحة المعطيات المحاسبية و المجاميع ومراقبة عمليات الترحيل، إضافة إلى التأشير على سلامة وصحة التسجيلات الإجمالية المنقولة على دفتر اليومية، عن طريق وضع مقارنة مع بيانات دفتر الأستاذ وبيانات الدفاتر المساعدة كدفتر المشتريات ودفتر الصندوق .

➤ المحاسبة يجب أن تكون مقنعة:

لا تكون المحاسبة مقنعة إلا إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية، التي تختلف باختلاف طبيعة العمليات، والتي يمكن أن تكون عمليات استيراد، بيع أو توزيع بالإضافة إلى عمليات تسيير المخزونات.

• فحص المحاسبة من حيث المضمون:

بعد الانتهاء من فحص المحاسبة من حيث الشكل ينتقل المحقق إلى فحص المحاسبة من ناحية المضمون أو المحتوى، حيث تتم مراقبة ما يلي (عوادي، 2009، الصفحات 64-75):

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية و التهرب الضريبي

➤ مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية (حسابات الاستغلال):

ترتكز مراقبة المعطيات والمعلومات المحاسبية على العناصر التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة، وهي المشتريات، المخزونات، الأشغال قيد التنفيذ، و المبيعات .

➤ مراقبة حسابات الميزانية:

تعتبر حسابات الميزانية المرآة العاكسة للحالة المالية والاقتصادية للمؤسسة، فهي تعبر عن الممتلكات التي بحوزة المؤسسة سواء المؤقتة منها أو الدائمة كما تظهر الديون المترتبة عليها، وسيتم التركيز على الحسابات التي يحرص المراقب على المراقبة الدقيقة لها، لأن المكلف يعتمد إلى الغش فيها من أجل التهرب من دفع الضريبة، ومن أهم هذه الحسابات حسابات الاستثمارات وحسابات الحقوق وحسابات الأموال الخاصة.

➤ مراقبة حسابات التسيير:

بعد القيام بمراقبة حسابات الميزانية، على المحقق أن راقب صحة الكتابات المحاسبية التي تتضمنها حسابات التسيير وهي حسابات التكاليف و الإيرادات.

4. نتائج التحقيق المحاسبي:

بعد القيام بكل إجراءات المراقبة والفحص الدقيق للمحاسبة، على المحقق أن يحدد إجراءات المراقبة ويعطي حكما على مصداقية المحاسبة المسوكة، من خلال إبداء رأيه بالقبول أو الرفض.

أ - قبول المحاسبة:

تكون المحاسبة مقبولة إذا كانت مطابقة لأحكام النظام المحاسبي المالي وتستوفي الشروط الشكلية والموضوعية، وينقسم القبول إلى صنفين هما: (بوشري، 2011، صفحة 134)

❖ قبول صريح:

عند مطابقة المحاسبة المسوكة للشروط السابقة الذكر يتم الحكم عليها بأنها منتظمة وتامة ومثبتة ودقيقة محاسبيا، و بذلك يقوم المراقب بتبليغ المكلف بنتائج التحقيق من دون إجراء أي تقويمات.

❖ قبول نسي:

عندما يكون هناك ارتياحات أو انحرافات بسيطة، والتي يستنتج المحقق بأنها غير ناتجة عن نية وقصد للتهرب مندفع الضريبة، يتم إخضاع المكلف إلى إجراءات التقويم الثنائي، من خلال الاتفاق بين المحقق والمكلف بالضريبة، مع مراعاة التزام المكلف بتقديم تصريحاته في آجالها القانونية.

ب - رفض المحاسبة:

تنص المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة تحقيقي التصريح الجبائي أو المحاسبي، إلا في الحالات التالية: (المادة 43، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، صفحة 23)

- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 12 من القانون التجاري، ولشروط وكيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيم مقنعة، بسبب انعدام الوثائق الثبوتية؛
- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو اغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة و متكررة في عمليات المحاسبة.

5. إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة والتبليغ بالنتائج:

أ - إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة:

بعد رفض المحاسبة يلجأ المحقق إلى إعادة تشكيل الأسس الخاضعة للضريبة انطلاقاً من رقم الأعمال المعاد تشكيله، وتختلف طرق هذا التأسيس حسب نوع نشاط المؤسسة حيث يقوم المراقب باختيار الطريقة التي تتناسب مع نشاط المؤسسة بناء على المعلومات المتحصل عليها.

ب - تبليغ نتائج التحقيق المحاسبي:

تعتبر هذه المرحلة نهاية التحقيق المحاسبي، حيث يقوم المحقق فيها بتبليغ النتائج المتوصل إليها من خلال عملية التحقيق إلى المكلف بالضريبة، ويتم ذلك من خلال المراحل التالية: (عوادي، 2009، صفحة 98)

• التبليغ الأولي بنتائج التحقيق:

يرسل الإشعار بالتقويم إلى المكلف عن طريق رسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام، أو يسلم إلى المكلف مباشرة عن طريق ساعي البريد، يجب أن يكون الإشعار مفصلاً ومعللاً بشكل كاف، ويذكر فيه أن المكلف يستفيد من حق قانوني، و المتمثل في أجل

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية و التهرب الضريبي

مدته(40) يوم تبدأ من يوم استلام الإشعار من أجل الإجابة والإدلاء برأيه وملاحظاته، وكذا حقه في الاستعانة بمستشار من اختياره لمناقشة الأسس والتعديلات التي قامت بها إدارة الضرائب، بعد التبليغ توجد ثلاث حالات يمكن أن تواجه المكلف وهي: (عباس، 2012، الصفحات 83-86).

- رد المكلف يرسل في الآجال القانونية بإصدار ملاحظاته، والتي يمكن أن تكون موضوعية ومبررة وبالتالي تقبل، أو غير مؤسسة وبالتالي ترفض، لذلك على المحقق أن يصيغ تبليغا نهائيا و يجب أن يكون معللا ومفصلا بما فيه الكفاية.
- الرد خارج الآجال حيث يمكن لأعوان التحقيق رفض الملاحظات، التي تصل إلى المصلحة بعد انقضاء المهلة المحددة قانونيا، كما أنه مطلوب من المحققين عدم الرفض القاطع للأجوبة المتأخرة، عندما تكون الأدلة المقدمة مقبولة كليا أو جزئيا يمكن أخذها بعين الاعتبار عند تحديد القواعد والأسس الضريبية.
- عدم الرد في الآجل المحددة يعد بمثابة قبول ضمني، و بالتالي تبقى الأسس المعدلة من طرف المحقق على حالها، وتعتبر أساسا لفرض الضريبة، وبعد نهاية الأجل المحدد قانونيا يلزم المحقق بإرسال الجداول الإضافية والتبليغ النهائي.

• التبليغ النهائي بنتائج التحقيق:

بعد استلام أجوبة المكلفين بالضريبة و معرفة ملاحظاتهم سواء كان الرد أم لم يكن، يقوم المحقق بتحرير التبليغ النهائي، الذي يحدد الوضعية النهائية والفعالية للمكلف، كما يجب أن يكون مكتوبا ومفصلا بشكل جيد، و يقوم المحقق في التبليغ بإعادة النظر في النقاط المتنازع فيها المرفوعة من طرف المكلف ودراسة ملاحظاته، ويجب أن تكون التعديلات مبررة بشكل كافي ومعللة، إذ لا يمكن تعديله أو تغييره إلا عند اكتشاف أن المكلف قد عمد إلى استعمال طرق احتيالية، ولا يوجد تاريخ محدد من أجل التبليغ النهائي، بحيث يجب أن تكون في آجال معقولة، ويقوم المحقق بما يلي: (عباس، 2012، صفحة ص88، 89)

إصدار الأوردة (الجداول):

بعد إقفال عمليات التحقيق، يستوجب على أعوان التحقيق إصدار بطاقة المتابعة، والتي يقوم من خلالها العون بحساب الحقوق والغرامات الواقعة على عاتق المكلف بالضريبة، ثم ترسل إلى مفتشية الضرائب التابع لها المكلف، حيث تقوم هذه الأخيرة بمتابعة المكلف، والقيام بإجراءات التحصيل، وذلك بعد إرسال الإخطارات.

➤ كتابة التقرير النهائي:

يقوم المحقق بإعداد المدونة النهائية، التي تعبر عن الموقف النهائي للإدارة الجبائية، تجاه الأخطاء التي أحصاها المحققون خلال عملية المراقبة، والتي يتم من خلالها إقفال عملية التحقيق، والذي يجب أن يبين مجموع المعلومات والأرقام التي تسمح بمعرفة مدى احترام المكلفين

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية و التهرب الضريبي

بالضريبة للإجراءات المنصوص عليها، وكذا تقييم نتائج التحقيق، حيث تودع نسخة من هذا التقرير في الملف الجبائي للمكلف، بينما ترسل نسخة أخرى إلى المديرية الجهوية للضرائب، تحتوي على جميع الظروف التي تم فيها إجراء التحقيق من أجل التحليل والتلخيص.

ثانيا: إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (V.A.S.F.E)

1. برمجة واختيار الملفات:

قبل نهاية كل سنة، يعد رئيس مفتشية الضرائب قائمة تمهيدية بالمكلفين الذين من المحتمل أن يخضعوا للمراقبة العميقة بعد دراسة كاملة لكل ملفات المكلفين، وبعد ذلك ترسل القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب المختصة إقليميا من أجل دراستها، وتعد مديرية الضرائب الولائية قائمة نهائية والتي تسندها إلى رئيس مكتب المديرية الفرعية للرقابة الجبائية من أجل تنفيذها، وترسل نسخة إلى المديرية الجهوية للضرائب للإعلام، وهي بدورها ترسلها إلى الإدارة المركزية من أجل المصادقة عليها. (عباس، 2012، صفحة 81)

إن الأشخاص الطبيعيين الذين سيخضعون للمراقبة العميقة في الوضعية الجبائية الشاملة ينتقون عن طريق معايير موضوعية، والمتمثلة فيما يلي: (عباس، 2012، صفحة 83)

- الأشخاص الذين لاحظت عليهم المفتشية عدم التجانس بين المداخيل المصرح بها سنويا والنفقات الظاهرة والشائعة عن نمط معيشة أفراد المكلف؛
- الأشخاص الذين يعتقد أنهم يمارسون عمليات غش كبيرة؛
- عندما تكتشف المفتشية عند مراقبة المحاسبة مؤشرات لعدم مصداقية التصريحات المكتتبه؛
- عندما يكون الفارق معتبرا بين المداخيل المصرح بها من قبل الشركاء والحائزون على الحصص الاجتماعية و المداخيل الحقيقية المحققة بعد مراقبة المحاسبة؛
- الأشخاص الذين يمتلكون مداخيل غير محددة، والذين يقومون بإخفاء نشاطاتهم غير الرسمية للتهرب من دفع الضريبة .

2. التحضير للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

عندما يستلم رئيس مكتب المراقبة الجبائية قائمة الأشخاص الذين سيخضعون للمراقبة، وتقسم المهام بين رؤساء الفرق والتي تتكون من محققين اثنين لكل عملية مراقبة يقومان بما يلي: (بوشي، 2011، صفحة 143، 144).

أ- سحب وفحص الملف الجبائي:

بعد عملية اختيار الملفات يقوم المحقق بسحب الملف الخاضع للتحقيق المعمق من المفتشية التابع لها إقليميا، وذلك لإلقاء نظرة على وضعية المكلف و طبيعة المداخيل و المصاريف المحسومة من الدخل الإجمالي، ويسمح فحص الملف الجبائي بما يلي:

- أخذ فكرة عن الهوية والعنوان الصحيح للمكلف الخاضع للمراقبة الجبائية؛
- تقييم السلوك العادي للمكلف تجاه التزاماته الجبائية (وجود مجمل التصريحات السنوية للمداخيل، تاريخ إيداع التصريحات، إعدادات إن وجدت، مراسلات، وغيرها)؛
- معرفة طبيعة المداخيل، والدمية المالية للمكلف، والقروض والسلفيات؛
- فحص عدم التجانس بين المداخيل المصرح بها أو التي فرضت عليها ضريبة، ووضعية الممتلكات وعناصر نمط معيشة المكلف؛
- التعرف على المؤسسات والهيئات التي لها علاقة مع المكلف.

وعلى المحقق أن يجري فحص لكل الملفات التي بحوزة الإدارة الجبائية والمتعلقة بأفراد عائلته، و المؤسسات التي يسيرها، ويمكن لهذا الفحص التكميلي كشف بعض المصادر الأخرى للدخل.

ب- البحث عن المعلومات:

تعتبر عملية جمع المعلومات مرحلة أساسية في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، حيث يقوم المحقق بالبحث عن المعلومة ذات الطابع الجبائي لدى كل الأطراف التي من الممكن أن تحوز على هذه المعلومات، وذلك عن طريق ارسال كشوفات ربط وبطاقات معلومات.

3. مباشرة عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

أ - إرسال إشعار بالتحقيق:

لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، مرفوق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه أجلا أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوم، ابتداء من تاريخ الاستلام (المادة 20، الفقرة 03، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، صفحة 11) ويجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وأن يشير صراحة، أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء عملية المراقبة.

ب - إرسال طلب الاستفسارات:

الغرض من هذا الاستفسار تبيان مقاييس مستوى المعيشة شهريا أو سنويا له ولعائلته من الأكل واللباس وضرائب شخصية، كذلك مصاريف الأولاد والسفرات ، وتمنح له وثيقة ملء هذا الطلب وتعطي له مدة (30) يوما للرد على هذه الطلبات (المادة 21 ، قانون الإجراءات الجبائية.، 2014، صفحة 14)

ج - إرسال وثيقة الذمة المالية:

هي استمارة الهدف منها توضيح ممتلكات المكلف الشخصية من عقارات، محلات تجارية، سيارات، حصص في الشركات، حسابات مالية بمختلف أنواعها داخل وخارج الوطن.

د - كشوفات الربط وبطاقة المعلومات:

إن كشوفات الربط وبطاقة المعلومات عبارة عن استمارة طلب للمعلومات، تهدف إلى مراقبة وتكملة الحصول على المعلومات التي تساعد المحقق في أداء مهمته، و يجب أن تحرر بشكل واضح حتى تمكن الهيئات والمؤسسات المراسلة من الرد عليها بشكل صحيح. (عوادي، 2009، صفحة 86)

هـ - إرسال طلب المعلومات وتحليلها:

يقوم المحقق في هذه المرحلة وعند انتظاره لرد المكلف (30) يوم، بإرسال طلب الحصول على المعلومات إلى مختلف الهيئات والإدارات كالمحافظ العقاري (لمعرفة نوعية وقيمة العقارات التي يمتلكها المكلف بالضريبة، وكذلك تاريخ اكتسابها)، مصلحة البطاقات الرمادية للسيارات، البنوك ومختلف المؤسسات المالية، مصالح الأمن (الجمارك)، ومركز الهاتف (سونلغاز). (عوادي، 2009، صفحة 84)

وبعد الرد من طرف الهيئات والإدارات يقوم المحقق بتحليل النقاط الغامضة الناتجة عن مقارنة ما هو مصرح به مع ما هو موجود فعلا، ومن ثم يرسل إلى المكلف وثيقة طلب التوضيحات والتبريرات في النقاط الغامضة، وبعد الانتهاء من التحليل والمقارنة وانطلاقا من المعلومات التي توصل إليها، فإذا كانت النفقات تفوق الإيرادات بشكل كبير هنا يعاد النظر حتما في المدخيل الإجمالية للمكلف بالضريبة.

و - إعداد و ارسال النتائج الأولية:

عندما يقوم المحقق بتحديد أسس فرض الضريبة، على إثر تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، يجب أن يعلم المكلف بالضريبة بالنتائج حتى في غياب إعادة التقييم، برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام، ويجب أن يكون الإشعار بإعادة التقييم مفصلا بقدر كاف ومعللا، كما يتعين أيضا إعادة الأخذ بأحكام المواد التي تتأسس بموجبها إعادة التقييم، ويتمتع المكلف بالضريبة بأجل أربعين (40) يوما لتبليغ ملاحظاته أو قبولها، وقبل انقضاء آجال الرد يجب على العون المحقق أن يمد المكلف بالضريبة بكل التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك. (المادة 21، الفقرة 05، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، صفحة 15)

ز - تحرير الإشعار النهائي بنتائج التحقيق:

بعد دراسة رد المكلف بالضريبة والقيام بتعديل النقاط المحتج فيها من طرف المكلف، و اذا كانت التبريرات مقنعة ومدعمة يقوم المحقق بعدها بإرسال الإبلاغ النهائي بنتائج التحقيق أما في حالة رفض المحقق للتوضيحات المقدمة من قبل المكلف فيتم تبليغه بذلك، وفي حالة عدم الرد من قبل المكلف يعتبر بمثابة قبول ضمني، هذا الإشعار يحتوي على النتائج النهائية التي خلص إليها المحقق (عوادي، 2009، صفحة 13).

ح - تحرير الورد الفردية:

يمثل هذا الإجراء الخطوة الأخيرة في عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، حيث يجرى المحقق نسختين، الأولى يرسلها إلى المفتشية التابع لها إقليميا (مفتشية النشاط أو الإقامة) وهذا لتسجيلها في سجل خاص بالورد، أما النسخة الثانية فترسل إلى المكلف بالضريبة كإنذار للدفع بحيث يتضمن الورد الفردي معلومات عن المكلف بالضريبة والمبلغ المستحق الذي سيدفعه المكلف إلى القبضة، وبدفع المكلف للمستحقات التي ترتبت عليه جراء المراقبة يغلق التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، ولكن في حالة عدم اقتناع المكلف بما جاء به التحقيق بإمكانه اللجوء إلى الطعن. (عوادي، 2009، صفحة 104)

عندما تنتهي الإدارة الجبائية من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة أو التحقيق في المحاسبة، خاصة بفترة ما، بالنسبة لضرائب ورسوم محددة، لا يجوز لها بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد، خاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة. (الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2011، صفحة 68)

ثالثا: إجراءات إعادة التقييم

هي إحدى الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الدولة، إذ تستهدف رقابة إعادة التقييم كل العقود المسجلة، و المتمثلة في نقل الملكية (بيع أو شراء، قسمة، هبة، تبادل، تنازل)، وهذه العقود تخص مختلف العقارات والمحلات والأراضي وغيرها من الممتلكات، (Finances، 2013) وتتم إجراءات إعادة التقييم كما يلي: (بلحاجي، 2014)

1. برمجة واختيار الملفات:

بعد قيام مفتشية التسجيل بإرسال ملخصات إبرام العقود لكل سداسي إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، تقوم هذه الأخيرة باختيار المعاملات التي تلاحظ أن فيها نقصان في السعر المصرح به أثناء إبرام العقود، وذلك من أجل التملص من دفع حقوق التسجيل المقدرة بـ 5%، وبعد تحديد العقود التي سيتم إعادة تقييمها، تقوم المديرية الفرعية بإرسال القائمة النهائية إلى فرقة إعادة التقييم من أجل إعادة تقييمها، كما ترسل نسخة إلى المديرية العامة للضرائب والمديرية الجهوية من أجل الإعلام بالبرنامج.

2. تنفيذ برنامج إعادة التقييم:

بعد استلام القائمة بأسماء الأشخاص الذين سيتم إعادة تقييم عقودهم، يقوم رئيس الفرقة بتوزيع القضايا على الأعوان المقيمين، الذين يقومون باستدعاء أطراف العقد البائع والمشتري إلى مقر الفرقة من أجل عرض القيمة التي أعيد تقييمها عليهما، أو من أجل الاتفاق على موعد من أجل القيام بعملية المعاينة و التحقق من طبيعة العقار أو الشيء المباع ، من حيث موقعه ونوعيته وكل ماله علاقة بالسعر من أجل الحصول على المعلومات اللازمة لتحديد القيمة الحقيقية للعقار موضوع العقد.

اعتمادا على هذه المعطيات وبعد تكوين صورة حقيقية على مضمون العقد يتم تحديد القيمة المعاد تشكيلها للعقار موضوع التقييم وكذلك الحقوق الواجبة الدفع الناتجة عن التقييم، ويتم تبليغ نتائج التقييم إما بالتبليغ الشفوي بالقيمة المحددة، وإما بإعادة استدعاء الطرفين بغرض التبليغ، ويكون التبليغ لكلاهما أو لأحدهما وعند التبليغ نجد حالتين:

أ - حالة القبول بالتقييم: في حالة قبول الطرفين بنتائج التقييم، يقوم المقيم عندئذ بتحرير إذعان حيث يعتبر بمثابة اعتراف صريح بالقيمة المعاد تشكيلها، وبالتالي استعداد الأطراف لتسديد الحقوق والغرامات المترتبة عندئذ.

ب - حالة عدم قبول التقييم: في هذه الحالة تعين لجنة من أجل التوفيق بين الإدارة والمكلف، حيث تقوم بإرسال إشعار للمعني بالاستدعاء قبل (20) يوم من تاريخ الجلسة وهنا يمكن أن تصادف المقيم حالتين:

❖ حالة الحضور لإمضاء الإذعان وهنا يكون الأمر قد انتهى حيث أنه يقوم بتسديد ما عليه؛

❖ حالة عدم الحضور لإمضاء الإذعان يتم انتظار انتهاء (20) يوم، وبعد انقضاءها يتم إبلاغ المعني بالأمر بأن يسدد الزيادة تلقائيا، وهذا خلال (10) أيام و ان لم يأتي قابض الضرائب يقوم بمتابعته ويبدأ في استعمال وسائل المتابعة عن طريق عقوبات التأخير.

المطلب الثالث : اليات مكافحة التهرب الضريبي

أولا : العقوبات الجبائية (قانون الإجراءات الجبائية)

نصت المادة 62 من قانون الاجراءات الجبائية على أنه يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5.000 دج إلى 50.000 دج، كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61، والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها. (القانون 62 ، قانون الإجراءات الجبائية ، 2018 ، صفحة 28)

ثانيا: العقوبات المهنية

رغبة من المشرع في دعم وحماية حقوق الخزينة العمومية جاء بموجب قانون المالية لسنة 1997، ببعض الإجراءات والأساليب لتعزيز الجهاز الردعي، وهي عبارة عن عقوبات تمس مهنة المكلف بالضريبة والتي تتمثل في:

1- تسجيل المكلفين المتهربين في بطاقة وطنية:

وهذا بموجب تعليمة مشتركة بين الوزارات رقم 127 بتاريخ 1997/07/27 يتم وضع بطاقة معلوماتية وطنية خاصة بالمكلفين المتهربين المخالفين للتشريع الجبائي، الجمركي والتجاري، كما يجب تبليغ المكلفين الذين تم تسجيلهم من أجل تسوية وضعيتهم إزاء الخزينة العمومية، وفي حالة تسوية الوضعية يمكن للمكلف طلب إلغاء تسجيله من البطاقة، إلا أن الإلغاء لا يكون إلا بعد مرور سنتين من تسوية الوضعية بطلب من إحدى الإدارات الثلاث (الجمارك، الضرائب، التجارة).

2- إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية

جاءت المادة 02 من المرسوم الرئاسي 236/10 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية، على أن يقصى بشكل مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الاقتصاديون الذين:

a. لا يستوفون واجباتهم الجبائية والشبه الجبائية.

b. المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكي الغش.

3- الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف (المادة 146 ، قانون الإجراءات الجبائية ، 2018 ، صفحة 49)

وهو عقوبة تلجأ لها إدارة الضرائب بعد استيفاء كل المحاولات الودية لتحصيل الضريبة من أجل إجبار المكلف على التسديد، فالمكلف يكون أمام خيارين إما التسديد أو الغلق المؤقت وما ينتج عنه من خسائر عن توقف نشاطه، ففي حالة عدم الدفع يتخذ قرار الغلق ضده في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ من طرف العون المتابع وبحضور المحضر القضائي، فقد نص عليه المشرع في المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 1997 على أن يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه، مع تبليغ المكلف من طرف عون المتابعة أو المحضر القضائي وأن لا تتجاوز مدة الغلق 06 أشهر. وللمكلف حق الطعن في القرار برفع اليد بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الإستعجالي، إلا أن الطعن لا يوقف التنفيذ.

4- البيع للعناصر المادية: (المادة 151 ، قانون الإجراءات الجبائية ، 2018 ، صفحة 50)

يجوز عند الاقتضاء، القيام بالبيع المنفرد لواحد أو عدة من العناصر المادية المكونة للمحل التجاري المحجوز، و ذلك بناء على الترخيص المذكور في المادة 186 من قانون الاجراءات الجبائية، غير أنه يمكن لكل دائن خلال العشرة أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي في الوطن المختار في تسجيلاته، والمسجل قبل خمسة عشر يوماً على الأقل من التبليغ المذكور، أن يطلب من القابض المباشر للمتابعة أن يجري بيع المحل التجاري بجملته.

— بغض النظر عن جميع الأحكام المخالفة، يجري البيع الاجمالي لمحل تجاري غير مذكور في الأمر رقم 66-102 المؤرخ في 6 ماي سنة 1966 ونصوصه التطبيقية اللاحقة، وفقاً للأشكال المنصوص عليها في مجال البيع العلني للمنقولات بمقتضى المادة 152 من نفس القانون.

5- سحب التوطين المصرفي للمستوردين:

حيث نصت المادة 2 من الأمر 05/05 المؤرخ في 18 جمادى الثانية 1426 الموافق ل 25 جويلية 2005 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 على أن تمنح رخصة من طرف البنوك الوطنية للمكلفين اللذين يتعاملون معها من اجل السماح لهم

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية و التهرب الضريبي

بعمليات الاستيراد، ومن أجل محاربة التهرب اسس المشرع رسم خاص للتوطين المصرفي يطبق على عمليات الاستيراد، ويسدد لدى القابض رسم بسعر 10.000 دج عند كل طلب يتعلق بفتح ملف توطين مصرفي، بحيث يترتب عليه منح شهادة وتسليم ايصال عن ذلك. (المادة 2 من الأمر 05/05 المؤرخ في 2005/07/25 ، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005)

ثالثا: العقوبات الجزائية

تعد الوسائل العقابية الجزائية من أهم وسائل مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، ولكن لتوقيع الجزاء على المتهرب لا بد أولا من الاستناد إلى مصدر شرعي للجزاء، لذلك يستمد الجزاء الضريبي شرعيته من القواعد العامة المقررة في المادة 86 من الدستور التي تنص على أنه "لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم".

هذا ما نلاحظه في تعديلات قوانين المالية، وهذا بتشديد العقوبات الجبائية على المتهربين، وكثيرا ما ترجع القوانين الجبائية إلى الإحالة لنصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على افعال التهرب، فالعقوبات المنصوص عليها تقسم إلى عقوبات أصلية تحوي على عقوبات سالبة للحرية وغرامات مالية وأخرى تبعية سببها فيما يأتي:

1- العقوبات الأصلية:

وهي عقوبات تنص عليها النصوص الجبائية صراحة وتتراوح بين الحبس والغرامة، إلا أن القانون 11/02 في مادته 28 المعدلة لنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عدلت في العقوبات، حيث أصبحت العقوبة على التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم أو تصفيته كلياً أو جزئياً كما يلي:

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج.
- الحبس من شهرين (02) إلى ستة (06) أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج.
- الحبس من ستة (06) أشهر إلى سنتين (02) وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج.
- الحبس من سنتين (02) إلى خمس (05) سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج.
- الحبس من خمس (05) سنوات إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج .

ونجد قانون الرسم على رقم الاعمال في المادة 117 أحال العقوبات طبقاً للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عن كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية باستعمال طرق تدليسية.

في حين أن المواد 532 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 119 من قانون التسجيل و المادة 34 من قانون الطابع لم يطراً عليها أي تعديل لتتماشى بذلك مع العقوبات في المادة 303 من ق.ض.م بعد تعديلها، كما أن المادة 530 من ق.ض.غ. م نصت على عقوبة الحبس من 6 أيام إلى 06 أشهر في حالة صناعة أو نقل كحول أو بارود أو مصنوعات من البلاتين أو الذهب أو الفضة، تحمل دمغات مزورة أو حيازة الأواني أو الأجهزة الخاصة لصنع التبغ بطريقة غير شرعية.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية و التهرب الضريبي

كما جاءت المادة 408 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 122 من قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة 536 من قانون الضرائب الغير مباشرة، نصت على أنه في حالة الاعتراض الجماعي على فرض الضريبة والذي يترتب عليه المساس بالسير الحسن للاقتصاد الوطني، أحالت العقوبة إلى نص المادة 418 من قانون العقوبات.

2- العقوبات التكميلية:

وهي عقوبات تكون تابعة للعقوبات الأصلية من خلال نص المادة 303/3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 130 من قانون الرسم على رقم الأعمال، أو المادة 3/546 من قانون الضرائب الغير مباشرة بنصها " ...دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى مثل (المنع من ممارسة مهنة، العزل من الوظيفة، غلق المؤسسة... الخ) .. أما فيما يخص النصوص التي تناولت العقوبات التكميلية في القوانين الجبائية لاسيما المادة 3/306 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 544 من قانون الضرائب الغير مباشرة، والمادة 128 من قانون الرسم على رقم الأعمال، بخصوص العودة بالنسبة لرجال الأعمال والخبراء والمحاسبين، تطبق عليهم بقوة القانون عقوبات المنع من مزاولة المهنة أو المنع من ممارسة النشاط التجاري، وعند الاقتضاء تطبق عقوبة غلق المكتب أو المؤسسة.

خلاصة الفصل :

بعد دراسة مختلف جوانب الرقابة الجبائية للمكلف نخلص أن الرقابة الجبائية تشكل وسيلة فعالة من أجل ضمان مصلحة الخزينة العمومية ، والإدارة الجبائية نستعملها من أجل معاينة الأخطاء والنقائص والإغفالات وعدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلفين وودع المكلفين المدلسين بعقوبات جبائية وجنائية موافقة بحسب طبيعة المخالفة .

وعلى كل حال ، يجب أن نشير أن المعايير الموضوعية من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة الغش الضريبي غير كافية نظرا للعدد المحدود لموارد البشرية المؤهلة والوسائل المادية الموضوعة لأوان الإدارة الجبائية للقيام بمهام الرقابة الجبائية لكل ملفات المكلفين في نفس الوقت على أحسن وجه ، بالإضافة إلى العدد الكبير للمكلفين والتعدد الكبير لملفات المكلفين والذي يعد عملا صعبا على المحققين ، لذلك فأن الإدارة الجبائية المدعوة للتكيف والتنبؤ ووضع قواعد تسيير متناسقة عصرية ، وإقامة تقليد عريقة للتحكم الجيد في الإدارة الجبائية والذي يسمح لهذه الأخيرة بتحقيق المردودية المالية وحماية المصلحة العامة ، لذلك عليها أن تضع عداد من الأحكام والتشريعات سواء على المستوى التشريعي أو التنظيمي .

الفصل الثاني

تمهيد :

يسمح التحقيق الجبائي للإدارة الجبائية بتأكد من الصحة القانونية و التصريحات و مقارنتها مع الوضعية الحقيقية للمكلف ، حيث يخرج التحقيق المحاسبي من إطاره الضيق المتمثل في المراجعة الشكلية للملفات إلى مراجعة لكل الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان ، لا يمكن للإدارة الجبائية ممارسة التحقيق المحاسبي إلا على المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي فرض القانون التجاري و الجبائي مسكها . أي أنه بغياب هذه الوثائق لا يمكن إجراء هذا النوع من التحقيق هذا من جهة، و من جهة أخرى لا يمكن مباشرة التحقيق إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين على الأقل لهم رتبة مراقب.

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة

إن المديرية العامة للضرائب توجد في عشرين واحة تسمى بالمديريات الجهوية وتتمركز في: الجزائر (شرق الجزائر، غرب الجزائر)، وهران، قسنطينة، البليدة، سطيف، عنابة، الشلف، ورقلة، بشار، كما توجد أربعة وخمسون (45) مديرية ولائية باستثناء الجزائر العاصمة التي توجد بها ستة (6) مديريات ولائية وكذا وهران بها مديرتان وهذا راجع إلى حجم نشاط الولايتين.

المطلب الأول: تعريف مديرية الضرائب لولاية بسكرة

في سنة 1991 وذاك طبقا للمرسوم التنفيذي الوزاري رقم 66-91 المؤرخ في 11/61/1991 المتضمن تنظيم الاختصاصات للمصالح الخارجية للإدارة الجبائية وهذه المديريات الجهوية تضم تحت نطاقها عدة مديريات ولائية، أما المديرية الولائية للضرائب ببسكرة فهي تدخل ضمن المديرية الجهوية بقسنطينة، تتكون مديرية الضرائب لولاية بسكرة من خمسة (4) مديريات فرعية وكل مديرية تضم مكاتب ولكل مكتب مهام يقوم بها.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة

يسهر على تسيير المديرية المدير الولائي للضرائب ويعتبر المسؤول الأول على جميع المصالح التابعة لها وذلك لمتابعته للمستخدمين كالترقية والترسيم والتكوين... الخ، ويسهر على توفير كل الوسائل المادية للسير الحسن للمصالح، والفصل في المنازعات الجبائية المعروضة من قبل المكلفين بالضريبة، ومتابعة عمليات تحصيل الضرائب. حيث قسمت هذه الأخيرة إلى خمس مديريات فرعية وهي كالتالي:
أولا: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: وتتكون من أربعة مكاتب:

1. مكتب الجداول: بحيث يقوم بـ:

- يهتم بتأسيس الضرائب والرسوم عن طريق الجداول وكذا مصادقتها.
- حفظ وترتيب الجداول وتوفير وإعطاء كل العناصر للجماعات المحلية لتحصيل الميزانيات التمهيدية.
- إصدار المستخرجات من الجداول.

2. مكتب الإحصائيات: من مهامه ما يلي:

- استلام ومركزة حالات الدورية الإحصائية الصادرة عن جميع هيكل الدولة.
- إعداد وتبليغ المجموعات والهيئات المحلية بالبيانات والعناصر الجبائية التي تدخل في إعداد الميزانيات.

3. مكتب التنظيم والعلاقات العامة: ويكلف بـ:

- استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتمادات.
- متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة والامتيازية.

الفصل الثاني : دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

- نشر المعلومة الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.

4. مكتب التنشيط والمساعدة: ويكلف بضمان ما يلي:

- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وكذا بتنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها.
- متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.

ثانيا: المديرية الفرعية للتحصيل: وتضم ثلاثة مكاتب وهي:

1. مكتب مراقبة التحصيل: ويكلف بـ:

- دفع نشاطات التحصيل.
- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات.
- إعداد عناصر الجبائية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.

2. مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله: ويكلف بضمان:

- متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها.
- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة.
- التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، خصصو مهام المراقبة وتنفيذها.
- ضمان إعداد وتأشير عمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

3. مكتب التصفية: ويكلف بضمان:

- مراقبة التكفل بالجداول العامة وبسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية؛
- استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها؛
- مركزة حسابات تسيير الخزينة و المستندات الملحقة.

ثالثا: المديرية الفرعية للمنازعات:

1. مكتب الاحتياجات: ويكلف بـ:

- استلام ودراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة؛
- استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

2. مكتب لجان الطعن: ويكلف بـ:

- دراسة الاحتياجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة.

الفصل الثاني : دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب إلزامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.

3. مكتب المنازعات القضائية: ويكلف بـ:

- إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوي لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة؛
- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.

4. مكتب التبليغ والأمر بالصرف: ويكلف بـ:

- تبليغ المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن؛
- الأمر بالصرف بالإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.

رابعا: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية:

1 مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: والذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بـ:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها؛
- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الإطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

2 مكتب البطاقات والمقارنات: ويكلف بـ:

- تكوين وتسيير مختلف البطاقات الممسوكة؛
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة؛
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

3 مكتب المراجعات الجبائية: الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بـ:

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة و المراجعة؛
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة؛
- إعداد الوضعية الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

4 مكتب مراقبة التقييمات: الذي يعمل في شكل فرق ويكلف بـ:

- استلام واستغلال عق ود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا؛
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

خامسا: المديرية الفرعية للوسائل

1 مكتب المستخدمين والتكوين: ويكلف بـ:

- السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين؛
- إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيدها مناصب العمل، التي يشرع فيها الاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

الفصل الثاني : دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

2 مكتب عمليات الميزانية: ويكلف بـ:

- القيام في حدود صلاحياته، بتنفيذ عمليات الميزانية؛
- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول به؛
- تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة خصصو الضرائب محل النزاع الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب؛ الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

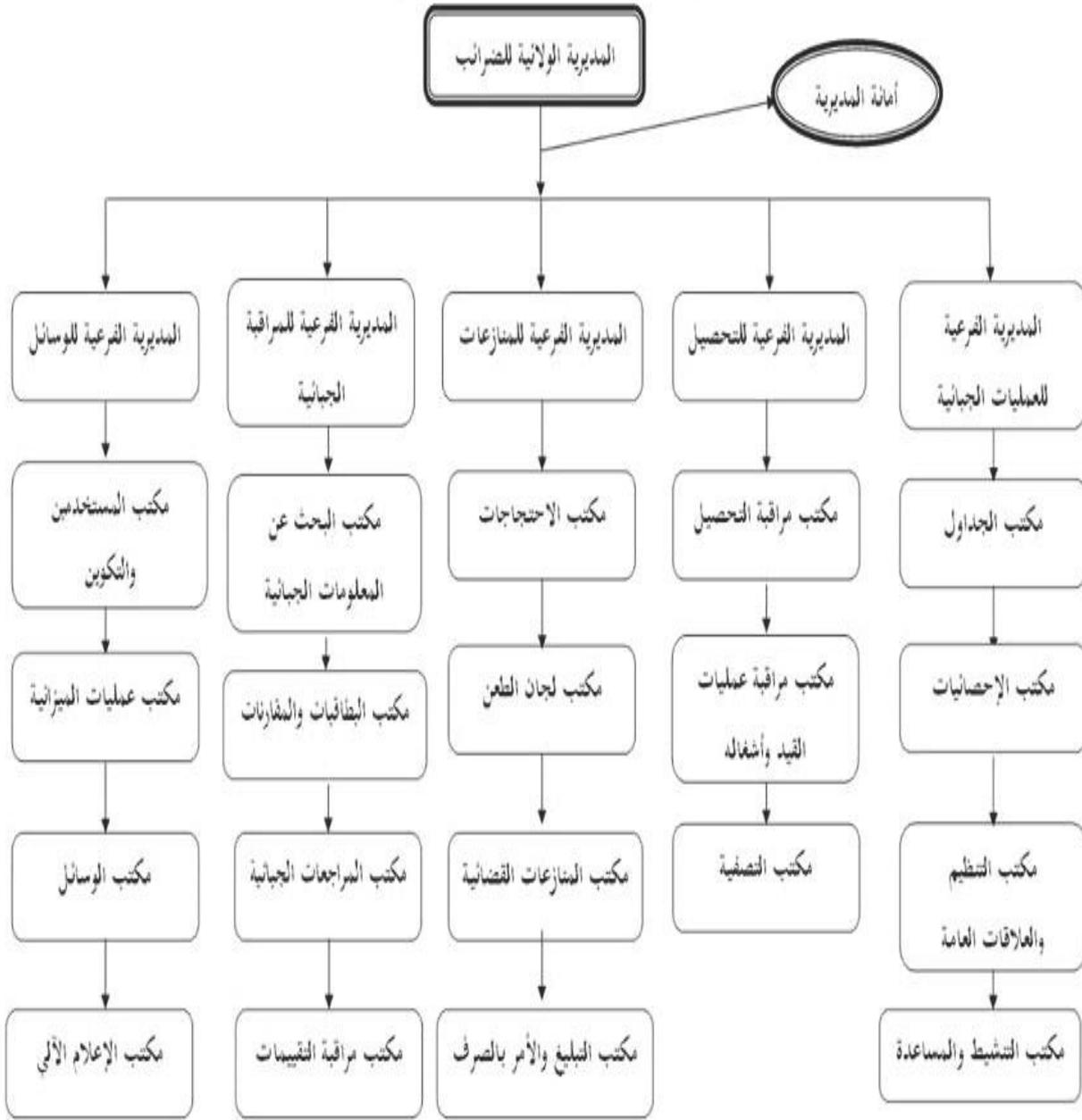
3 مكتب الوسائل: ويكلف بـ:

- تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب؛
- تنفيذ التدابير المشروعة فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

4 مكتب الإعلام الآلي: ويكلف بـ:

- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيد بين المحلي والجهوي؛
 - المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.
- ويمكن توضح الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة في الشكل التالي:

الشكل رقم : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة



المصدر : المديرية الولائية لضرائب لولاية بسكرة.

الفصل الثاني : دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

المبحث الثاني: تشخيص الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

تتجلى الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة على غرار المديرية الأخرى في أنواع التحقيق الممارسة من طرفها والمتمثلة في التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، وقد تطرقنا إلى تعريفها وشرحها في الفصل الأول حيث سنكتفي بأخذ حالة واحدة عن كل طريقة من طرق الرقابة الجبائية مع العلم أن هذه المعلومات تم معالجتها على مستوى مديرية الضرائب الولائية لولاية بسكرة.

المطلب الأول: دراسة حالة وفق التحقيق المحاسبي

بالمديرية الولائية للضرائب، فقد استلمت فرقة التحقيقات هذه العينة من ملفات المكلفين الجبائية للتحقيق في مدى صحة تصريحاتهم الجبائية، وفي ما يتعلق بالحالة التي أخذت كنموذج تطبيقي للتحقيق المصوب بمديرية الضرائب لولاية بسكرة.

أولاً: التعريف بطبيعة ونوع نشاط المكلف:

المكلف المعني شخص طبيعي في شكل مؤسسة (مقاول)، يتمثل نشاطه في مؤسسة البناء، وعليه كل هياكل الدولة ستكون محل التحقيق المصوب في المحاسبة والتي تخص الرسم على القيمة المضافة والسنوات محل التحقيق هي 2017 / 2020.

ثانياً : المعاينة وتحديد النقائص المتعلقة بالحالة

تبعاً للإعلان عن التحقيق المسجل تحت رقم 614 / م وض / مفرج / متج / فأ / 2021 والمحضر بتاريخ 2021/05/20 والمستلم من طرفكم يوم 2021/05/24 والذي أبلغاكم من خلاله بان نشاط مؤسستكم المتمثل في تجارة بالتجزئة للعتاد واللوازم الفلاحية -شارع المناضلين بسكرة سيخضع للتحقيق المحاسبي

والجبائي للفترة الممتدة من 2017/01/01 إلى 2020 / 12/31 و بعد دراسة الدفاتر و الوثائق لمحاسبية والتصريحات لشهرية والسنوية المقدمة تم معاينة لنقائص التالية :

1. عدم تسجيل العمليات المحاسبية بالدفاتر الاجبارية للسنوات محل التحقيق 2017-2018-2019 و 2020.
2. عدم تبرير التكاليف الخاصة بالنقل غير مبررة بتاريخ 2017/05/22 بمبلغ خارج الرسم قدره 95.040.00 دج لعدم تقديم الفاتورة والمحرة من طرف السيد رجاح سمير ..
3. عدم تبرير تكاليف الفاتورة الخاصة بالسيد :رجال عمار المحررة بتاريخ 2017/12/31 بقيمة قدرها 153.000.00 دج خارج الرسم لعدم تقديم الفاتورة.
4. عدم تقديم اي وثيقة تبريرية تثبت التعامل بالمبلغ الظاهر في يومية البنك مع السيد (سين) المسجل بحساب التسيقات (ح/419) لليومية المساعدة فإنه تقرر اعتبار هذا المبلغ مبيعات غير مصرح بهافي سنة 2017 بقيمة قدرها 803.200.00 دج

الفصل الثاني : دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

5. حسم لتكاليف غير قانونية تتمثل في المشتريات الخاصة بالمورد مؤسسة هدار للبلاستيك الكائن مقرها بولاية بجاية المحررة يوم : 26/04/2018 بمبلغ إجمالي يقدره 128.000.00 دج. كما سيتم دمج الرسم على القيمة المضافة والتي تخص هذه لمشتريات (الفواتير التي يتحمل الأرقام 01-02-03-04-2018) بمبلغ قدره 21.760.00 دج والمسترجعة في شهر نوفمبر 2020 كونه مرفوضة شكلا لعدم تطابق نشاط المعني الموجود على الفاتورة والنشاط الظاهر على الختم.
 6. دمج لمصاريف تتعلق شراء الهدايا وفقا للفاتورة رقم 2018/08 بمبلغ 51.500.00 دج المحررة بتاريخ 09/02/2018 كونها تتجاوز سعر الشراء المحدد ب : 500.00 دج للوحدة وهذا ما يخالف نص المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
 7. حسم بصورة غير قانونية لمصاريف التأمين الخاصة بالجزائرية للتأمين للفاتورة المحررة بتاريخ 17/06/2018 المحررة بمبلغ 75.476.90 دج كونها لا تتعلق بعناد المؤسسة مما يترتب إدماجه في الأرباح السنوية.
 8. حسم غير مقبول لمصاريف فاتورة السيدة : ورداني نعيمة رقم 2017/06 بتاريخ 30/05/2017 بمبلغ قدره 45.000.00 دج والتي تدمج ضمن الأرباح كما يتم دمج الرسم على القيمة المضافة المتعلق بها المسترجع في شهر أكتوبر 2020 بمبلغ قدره 7.650.00 دج.
 9. حسم لمصاريف التسجيل في السجل التجاري لسنة 2018 دون تقديم الإثبات الوصل او الفاتورة بقيمة 4000.00 دج والمسجلة بيومية الصندوق بتاريخ 20/11/2018.
 10. الاستفادة بصورة غير قانونية من تخفيض 30 % و هذا مخالف لأحكام المادة 119 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .
- من القاعدة الخاضعة للرسم على النشاط المهني للحقوق المستحقة على رقم الأعمال لكون نشاطكم تجارة بالتجزئة للقيد الثانوي ببلدية كوينين ولاية الوادي . وليس نشاط التجارة بالجملة.
11. حسم الرسم على القيمة المضافة للفواتير الخاصة بسنة 2010 المسترجعة في شهر ديسمبر 2020 كونها سقطت بالتقادم وهي محررة في شهر جانفي 2010 الى غاية اوت 2010 بمبلغ اجمال يقدره 75.172.00 دج.
 12. تخفيض قسط الإهلاك الخاص بالسيارة السياحية وفقا للمبلغ القانوني المحدد ب 1.000.000.00 دج. وفق نص المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بدلا من المبلغ الكلي للسيارة المقدر بقيمة 2.059.000.00 دج وعليه سيتم دمج الفرق المقدر بقيمة 262.292.33 دج في الإيراح السنوية 2020
 13. دمج الفرق في سعر شراء الهدايا الخاص بالفاتورة رقم 2019/52 المحررة بتاريخ 26/12/2019 . والمقدر بـ 83.900.00 دج.
- وبالرغم من هذه النقائص والملاحظات السالفة الذكر فإن محاسبتكم تبقى مقبولة وعليه فإن الطريقة المتبعة في تحديد الأسس الخاضعة بعدا لتحقيق هيا لطريقة التحوارية وهذا لكلا لسنوات محل التحقيق 2017-2018-2019 و2020:

الفصل الثاني : دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

بعد دراسة جوابكم المودع لدى مصالحنا بتاريخ 2021/12/24 و المسجل تحت رقم 2987 و بناء على الملاحظات و الاعتراضات الواردة به و التي تتعلق بنتائج التبليغ الاولى المسجل تحت رقم المؤرخ في 2021/11/17 و المسلم لكم يد بيد بتاريخ 2021/11/18 و لعدم طلب التحكيم من المدير الولائي للضرائب تقرر الفصل في ردكم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية و تكون على النحو الاتي:

النقطة المتعلقة بطلب تخفيض الرسم على النشاط المهني نظرا لتبرير تسديد الرسم على النشاط المهني لسنة 2020 المحقق ببلدية كوينين الوادي.

جواب المصلحة :

بعد الاطلاع على التصريحات الشهرية G50 A ووصلات التسديد المرفقة بالجواب تقرر قبول تخفيض مبلغ الرسم المسدد خلال سنة 2020 بمبلغ اجمالي قدره 521.503.00 د ج . وعليه تكون وضعيتكم الجبائية بعد التحقيق كما يلي:

اولا // تحديد رقم الاعمال

أ- تحديد رقم الاعمال المفوتر المحقق : تم تحديد رقم الاعمال المفوتر بناء على الفواتير المقدمة من طرفكم و استغلال جميع المعلومات الواردة الى المصلحة من مختلف الهيئات و المؤسسات العمومية منها و الخاصة و هذا لكل السنوات محل التحقيق 2017-2018-2019 و 2020.

ب- تحديد رقم الاعمال المقبوض المحقق : تم تحديد رقم الاعمال المقبوض بناء على الكشوف البنكية لحسابكم المفتوح لدى بنك الفلاحة و التنمية الريفية وكالة طولقة و استغلال المعلومات الواردة الى المصلحة و هذا لكل السنوات محل التحقيق 2017-2018-2019 و 2020.

ثانيا // تحديد الربح : لقد تم تحديد الربح باضافة رقم الاعمال غير المصرح به الناتج عن مشتريات غير مصرحة و اضافة الاعباء غير القابلة للخصم الى الربح المصرح مع تخفيض البضاعة المستهلكة غير المصرحة . و حقوق الرسم على النشاط المهني الناتج عن التسوية

ثالثا // تحديد الدخل : تم تحديد الدخل بالاعتماد على الربح المحقق مع تخفيض التأمينات على الشيخوخة المسددة خلال السنوات محل التحقيق .

رابعا // الضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة بالأجور و المرتبات : بعد الاطلاع على دفتر الأجور و مقارنته بالتصريحات الشهرية المودعة لدى المفتشية المختصة اقليميا اتضح بانه لا توجد اي تسوية في هذا المجال .

خامسا // حقوق الطابع : من خلال متابعة التصريحات الشهرية نموذج G50 و الفواتير اتضح بأنه لا توجد أي تسوية في هذا المجال لكون جميع الأموال المقبوضة كانت عن طريق البنك.

الفصل الثاني : دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

سادسا // حسم الرسم على القيمة المضافة على المشتريات : بعد مقارنة كشوف استرجاع الرسم على القيمة المضافة لسنة 2020 بالفواتير المقدمة تبين أنكم استفدتم من حسم الرسم للفواتير مخالفة للقوانين السارية المفعول و المدونة في الجدول ادناه :

الرقم	التاريخ	المورد	المبلغ خارج الرسم	مبلغ الرسم	سبب الدمج
	مجموعة فواتير سنة 2010	اتصالات الجزائر خالدي عمار تمامي مراد	-----	105570.00	فقدانكم الاسترجاع للرسم طبقا للمادة 39 من قانون الاجراءات الجبائية
01	2018/04/26	EURL ISSA	120.000.00	22800.00	عدم تطابق نشاط
02	2018/04/26	.CONST	120.000.00	22800.00	الوارد بالفاتورة مع
03	2018/04/26	// //	120.000.00	22800,00	النشاط الوارد بختم المؤسسة
04	2018/04/26	// //	120.000.00	22800,00	// //
06	2018/05/30	// //	45.000.00	8550,00	// //
13	2019/03/03	// //	30632.00	5820,00	// //
		// //			// //
		السيدة : بوزرنة نادية			عدم تقديم الفاتورة
		السيد : سيد علي بوسعد			عدم تقديم الفاتورة
			555.632.00	مجموع الرسوم المدعجة	

ومما سبق ذكره فإن وضعيتكم الجبائية للسنوات محل التحقيق 2017-2018-2019 و 2020 تكون كما يلي :

اولا // تحديد رقم الاعمال :

-جدول تحديد رقم الاعمال المفوتر :

السنوات	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المفوتر المحقق	67.030.330.00	170.512.700.00	269.953.560.00	296.274.550.00
رقم الأعمال المفوتر المصحح	66.227.130.00	170.512.700.00	269.953.560.00	296.274.550.00

الفصل الثاني : دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

الزيادات	803.200.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء
----------	------------	--------	--------	--------

ملاحظة : الزيادة في سنة 2017 تتمثل في مقبوضات مبلغ مالي المسجل كتسبيق من طرف مؤسسة (سين) غير مبرر بالوثائق و المسجلة في اليومية المساعدة بحساب 419 و الذي اعتبر كرقم أعمال غير مصرح به.

ثانيا // تحديد الربح :

السنوات التعيين	2017	2018	2019	2020
الربح المصرح وفق G11	-414.324.00	9.876.153.00	13.510.837.00	13.072.222.00
الزيادات في رقم الاعمال	803.200.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء
دمج التكاليف و المصاريف غير قابلة للحسم	297.040.00	291.350.90	83.900.00	لا شيء
قسط اهتلاك السيارة السياحية	لا شيء	لا شيء	لا شيء	262.292.00
حسم البضاعة المستهلكة غير المصرحة	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
حسم الرسم على النشاط المهني الناتج عن الزيادة في رقم الاعمال	16.064.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء
الربح المحقق	669.852.00	10.167.503.00	13.594.737.00	13.334.514.00
الربح المصرح	-414.324.00	9.876.153.00	13.510.837.00	13.072.222.00
الزيادات	669.852.00	291.350.00	83.900.00	262.292.00

وعليه ومما سبق ذكره فإن الاسس الخاضعة تكون كمايلي :

ثالثا // جداول تحديد قواعد و اسس فرض الضرائب و الرسوم :

01- جداول تحديد قواعد و اسس فرض و حساب الرسم على النشاط المهني :

بلدية طولقة :

السنوات	2017	2018
---------	------	------

الفصل الثاني : دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

بدون تخفيض	مع بالتخفيض 30 %	بدون تخفيض	بالتخفيض 30 %	التعيين
162.862.540.00	/	67.030.330.00	/	رقم الأعمال الإجمالي المحقق
162.862.540.00	/	66.227.130.00	/	رقم الأعمال الاجمالي المصرح
162.862.540.00		67.030.330.00		رقم الاعمال الخاضع المحقق
162.862.540.00		66.227.130.00		رقم الاعمال الخاضع المصرح بواسطة G50
	لا شيء	803.200.00		الزيادات

*يسدد الفرق الغير مصرح به وفق أحكام المادة 221 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2020		2019		السنوات
بدون تخفيض	بالتخفيض 30 %	بدون تخفيض	بالتخفيض 30 %	التعيين
263.654.190.00		221.582.800.00		رقم الأعمال الإجمالي المحقق
256.742.780.00	6.911.410.00	212.013.080.00	9.569.720.00	رقم الأعمال الاجمالي المصرح
263.654.190.00		221.582.800.00		رقم الاعمال الخاضع المحقق
261.580.767.00		218.711.884.00		رقم الاعمال الخاضع المصرح بواسطة G50
2.073.423.00		2.870.916.00		الزيادات

ملاحظة لزيادة في سنة 2019 و 2020 تتمثل في التخفيض الذي استفدتم منه بنسبة 30 % بصورة غير قانونية لكون نشاطكم هو (تجارة بالتجزئة) و الذي يجعلكم لا تستفيدون من هذا التخفيض .وهذا ما نصت عليه أحكام المادة 119 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

بلدية كوينين الوادي:

2019		2018		السنوات
بدون تخفيض	بالتخفيض 30 %	بدون تخفيض	بالتخفيض 30 %	التعيين
48.370.7 60.00	/	7.650.160. 00	/	رقم الأعمال الإجمالي المحقق

الفصل الثاني : دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

12.035.6 00.00	36.335.1 60.00	2.090.160. 00	5.560.000.00	رقم الأعمال الاجمالي المصرح
48.370.760.00		7.650.160.00		رقم الاعمال الخاضع المحقق
37.470.222.00		5.982.660.00		رقم الاعمال الخاضع المصرح بواسطة G50
10.900.538.00		1.667.500.00		الزيادات

ملاحظة لزيادة في سنة 2019 و 2020 تتمثل في التخفيض الذي استفدتم منه بنسبة 30% بصورة غير قانونية لكون نشاطكم هو (تجارة بالتجزئة) و الذي يجعلكم لا تستفيدون من هذا التخفيض .وهذا ما نصت عليه احكام المادة 119 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2020		السنوات التعيين
بدون تخفيض	بالتخفيض 30 %	
32.620.360.00	/	رقم الأعمال الإجمالي المحقق
19.030.030.0	10.064.501.00	رقم الأعمال الاجمالي المصرح
32.620.360.00		رقم الاعمال الخاضع المحقق
26.075.181.00		رقم الاعمال الخاضع المصرح بواسطة G50
6.545.179.00		الزيادات

02- جدول تحديد اسس فرض الرسم على القيمة المضافة

2018			2017			السنوات التعيين
%19	%09	معفى	%19	%09	معفى	
27.78	215.860	142.515.7	11.408.230.	90.450.0	55.531.650.	رقم الاعمال الاجمالي المحقق
1.120. 00	.00	20.00	00	0	00	
27.78	215.860	142.515.7	10.605.030.	90.450.0	55.531.650.	رقم الاعمال الاجمالي المصرح
1.120. 00	.00	20.00	00	0	00	
لا شيء	لا شيء	لا شيء	803.200.00	لا شيء	لا شيء	الزيادات

الفصل الثاني : دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

2020			2019			السنوات التعيين
%19	%09	معفى	%19	%09	معفى	معدل الرسم
158.842	1.535.9	135.896.0	67.918.220.	2.268.840.	198.906.180.	رقم الاعمال الاجمالي المحقق
.500.00	60.00	90.00	00	00	00	
158.842	1.535.9	135.896.0	67.918.220.	2.268.840.	198.906.180.	رقم الاعمال الاجمالي المصرح
.500.00	60.00	90.00	00	00	00	
لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الزيادات

ملاحظة المبيعات المعفاة من الرسم على القيمة المضافة تتمثل في الاسمدة الازوتية و الفوسفاتية و الاسمدة المركبة و مبيدات الأعشاب و الحشرات الخ المنصوص عليها وفقا للمادة 29 من قانون المالية لسنة 2010 .

(03)- جدول تحديد قواعد و اسس فرض الضريبة على الدخل الإجمالي :

2020	2019	2018	2017	السنوات التعيين
13.334.514.00	13.594.737.00	10.167.503.00	669.842.00	الدخل المحقق
13.072.222.00	13.510.837.00	9.876.153.00	-414.324.00	الدخل المصرح وفق GN°01
262.292.00	83.900.00	291.350.00	669.842.00	الزيادات

الفصل الثاني : دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

رابعا // جداول حساب الحقوق و الغرامات :

01- جدول حساب الحقوق و الغرامات الخاصة بالرسم على النشاط المهني :

* بلدية طولقة :

2020	2019	2018	2017	السنوات التعيين
5.273.083.00	4.431.656.00	3.257.250.00	1.340.606.00	الحقوق المستحقة
5.231.611.00	4.374.156.00	3.257.250.00	1.324.536.00	الحقوق المدفوعة
41.472.00	57.500.00	لا شيء	16.070.00	الحقوق المغفلة
4.147.00	8.625.00	لا شيء	1.607.00	غرامات الوعاء
4.147.00	5.750.00	لا شيء	1.607.00	غرامات عدم التسديد الدفع التلقائي
49.766.00	71.875.00	لا شيء	19.284.00	مجموع الحقوق و الغرامات

بلدية كوينين :

2020	2019	2018	السنوات التعيين
652.407.00	967.415.00	153.003.00	الحقوق المستحقة
521.503.00	749.405.00	119.643.00	الحقوق المدفوعة
130.904.00	218.010.00	33.360.00	الحقوق المغفلة
19.635.00	54.502.00	3.336.00	غرامات الوعاء
13.090.00	21.801.00	3.336.00	غرامات عدم التسديد الدفع التلقائي
163.629.00	294.313.00	40.032.00	مجموع الحقوق و الغرامات

جدول حساب الحقوق و الغرامات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة :

2020	2019	2018	2017	السنوات التعيين
27.110.742.00	11.765.139.00	4.737.901.00	1.945.730.00	الحقوق المستحقة
27.110.742.00	11.765.139.00	4.737.901.00	1.809.189.00	الحقوق المدفوعة
لا شيء	لا شيء	لا شيء	136.541.00	الحقوق المغفلة
105.570.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	اعادة دمج الرسم على القيمة المضافة غير القابلة

الفصل الثاني : دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

للحسم				
اجمالي الحقوق المغفلة	136.541.00	لا شيء	لا شيء	105.570.00
غرامات الوعاء	20.431.00	لا شيء	لا شيء	15.835.00
مجموع الحقوق و الغرامات	157.022.00	لا شيء	لا شيء	121.405.00

03- جدول حساب الحقوق و الغرامات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي :

السنوات التعيين	2017	2018	2019	2020
الحقوق المستحقة	140.952.00	3.426.626.00	4.626.157.00	4.535.079.00
الحقوق المصروفة	5.000.00	3.324.653.00	4.596.792.00	4.443.277.00
الحقوق المغفلة	135.952.00	101.973.00	29.365.00	91.802.00
غرامات الوعاء	20.393.00	15.295.00	2.936.00	13.770.00
مجموع الحقوق و الغرامات	156.345.00	117.268.00	32.301.00	105.572.00

ملاحظة : ملف الضريبة على الدخل الإجمالي تابع لمفتشية الضرائب بدائرة سمعون ولاية بجاية و الذي سيخضع للتسوية وفقا للأسس المحققة خلال السنوات محل التحقيق 2017-2018-2019 و 2020 .

كما هو محدد ووفق أحكام المادة 99 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تنص علي التصريح بالضريبة علي الدخل الإجمالي بمكان إقامة الشخص الطبيعي .

ملاحظة : تم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا للجدول التصاعدي التالي وفق احكام المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0	لا يتجاوز 120,000.00
20	من 120,001 الى 360,000,00
30	من 360,001 الى 1.440,000,00
35	اكثر من 1.440,000,00

مثال حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2017 كمايلي :

الدخل الخاضع للضريبة المحصل عليه : 669842,00 - 360,000,00 = 309,842,00

الفصل الثاني : دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

$$92,952,00 = 30 * 309.842,00 \text{ دج}$$

$$140.952.00 = 48.000.00 + 92952.00 \text{ دج}$$

$$20 * (120.000 - 360.000) = 48.000.00$$

بعد خصم الحقوق المصرح بها وتقدر ب 5000.00 دج

135.952.00 = 5.000 - 140,952.00 مع عقوبة إضافة التأخير 15% (حسب احكام المادو 193 من قانون الضرائب

المباشرة والرسوم المماثلة كمايلي :

$$20.393.00 = 15 \% * 135.952 \text{ دج}$$

ومنه الضريبة الواجبة السداد مع عقوبة التأخير تساوي

$$156.354.00 = 20.393.00 + 135.952.00 \text{ لسنة 2017}$$

وبنفس الطريقة تم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي للسنوات 2018+2019+2020

الجدول العام للحقوق و الغرامات :

التعيين	الحقوق	الغرامات	المجموع
الرسم على القيمة المضافة	242.111.00	36.316.00	278.427.00
الرسم على النشاط المهني	497.316.00	141.583.00	638.899.00
الضريبة على الدخل الإجمالي	359.092.00	52.394.00	411.486.00
مجموع الحقوق و الغرامات	1.098.519.00	230.293.00	1.328.812.00

وومنه مجموع الضرائب والرسوم الحباثية المهربية والغرامات المترتبة عنها من الجداول الضريبية المرفقة

قد بلغت : 1.661.015.00 دج موزعة كما يلي :

- الحقوق الرئيسية : 1.098.519.00 دج.
- غرامات الوعاء : 230.293.00 دج.

الفصل الثاني : دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

• غرامات التحصيل: 332.203.00.

• المجموع: 1.661.015.00 دج.

ملاحظة: تفرض العقوبات التأخير على الحقوق المغفلة طبقا لاحكام المادة 193 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما

يلي:

10 %: اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل 50.000,00 دج او يساويه

15 % اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000.00 دج او يساويه

25 % اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200,000,00 دج

*جدول الحالات المتهربين الغير المتموقعين في ولاية بسكرة خلال اربع سنوات :

سنة 2018

عدد الملفات للمكلفين المتهربين	طبيعة النشاط	العدد	رقم التعريف الجبائي	الحقوق	عقوبة التأخير بنسبة 100%	مجموع الحقوق
الثلاثي الاول	/	00		لاشئ	لاشئ	لاشئ
الثلاثي الثاني	/	01	/	22.644.408.00	22.644.408.00	45.258.816.00
الثلاثي الثالث	/	03	/	74.937.708.00	74.937.708.00	149.875.416.00
الثلاثي الرابع		19		370.787.619.00	370.787.619.00	741.575.238.00

الفصل الثاني : دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

936.739.470.00	468.369.735.00	468.369.735.00		23		المجموع
----------------	----------------	----------------	--	----	--	---------

سنة 2019

عدد الملفات للمكلفين المتهربين	طبيعة النشاط	العدد	رقم التعريف الجبائي	الحقوق	عقوبة التأخير بنسبة 100%	مجموع الحقوق
الثلاثي الأول	/	14		295.619.153.00	295.619.153.00	591.238.306.00
الثلاثي الثاني	/	13	/	408.357.755.00	408.357.755.00	816.715.510.00
الثلاثي الثالث	/	04	/	90.960.945.00	90.960.945.00	181.921.890.00
الثلاثي الرابع		35		32.784.054.00	32.784.054.00	65.568.108.00
المجموع		66		827.721.907.00	827.721.907.00	1.655.443.814.00

سنة 2020

عدد الملفات للمكلفين المتهربين	طبيعة النشاط	العدد	رقم التعريف الجبائي	الحقوق	عقوبة التأخير بنسبة 100%	مجموع الحقوق
الثلاثي الأول	/	08		88.955.373.00	88.955.373.00	177.910.746.00
الثلاثي الثاني	/	03	/	453.790.674.00	453.790.674.00	907.581.348.00
الثلاثي الثالث	/	05	/	1.503.456.00	1.503.456.00	3.006.912.00
الثلاثي الرابع		16	/	452.254.256.00	452.254.256.00	904.508.512.00

الفصل الثاني : دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

1.176.207.518.00	588.103.759.00	588.103.759.00	/	32		المجموع
2021						

عدد الملفات للمكلفين المتتهربين	طبيعة النشاط	العدد	رقم التعريف الجبائي	الحقوق	عقوبة التأخير بنسبة 100%	مجموع الحقوق
الثلاثي الأول	/	06	/	94.241.680.00	94.241.680.00	188.483.360.00
الثلاثي الثاني	/	03	/	120.872.964.00	120.872.964.00	241.745.928.00
الثلاثي الثالث	/	04	/	474.627.736.00	474.627.736.00	949.255.472.00
الثلاثي الرابع		64	/	1.025.234.864.00	1.025.234.864.00	2.050.469.728.00
المجموع		77		1.714.977.244.00	1.714.977.244.00	3.429.954.488.00

• المصدر: مديرية لضرائب لولاية بسكرة

*وتضاعف عقوبات التأخير المفروضة علي المتتهربين الجبائيين المتابعون جزائيا حسب التعليمات الوزارية

رقم: 226/م/م ع/ض/م م/2018/الصادرة بتاريخ 04/04/2018 كما يلي :

1-إذا كانت القضية لا تزال قيد المعالجة في اي مرحلة من مراحل التقاضي (تجري، تحقيق، حكم .استئناف أو طعن بالنقض)، فيجب ايداع شكوي جديدة مع ضرورة مراعاة الإجراءات الوجيهة واستصدار رأي مطابق جديد من طرف اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية CRIF .

2 إذا تم الحكم النهائي القاضي بالإدانة .حيث يدخل ذلك في إطار العود المنصوص عليه في كل من

قانون العقوبات وكذا مختلف قوانين الضرائب وذلك من خلال المواد:

من المادة 54 مكرر إلي 54 مكرر /10 من قانون العقوبات

-134 . 3/303 و304 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

122 ، 544 ، 130 ، 131 من قانون الرسم علي رقم الأعمال

537 ، 544 ، 546 ، 547 ، من قانون الضرائب غير مباشرة

120- من قانون التسجيل

35 و 37 من قانون الطابع

(وقد عرف المشرع الجبائي العود علي انه كل شخص طبيعي او شركة صدر ضدها حكم

بأحدي العقوبات المنصوص عليها في القانون ، يرتكب في غضون خمس سنوات بعد الحكم بالإدانة تطبق عليها نفس العقوبة)

فضلا عن ذلك فان جميع الأحكام السابقة الذكر تتفق علي أن العود في اجل 5 سنوات تنتج

عنه بحكم القانون مضاعفة العقوبات سواء كانت جبائية او جزائية المنصوص عليها

بخصوص المخالفات الأولية وذلك دون الإخلال بالعقوبات الخاصة بالمنع من ممارسة المهنة والعزل من الوظيفة وغلق المؤسسة

(....)

بالنسبة للعقوبات الجبائية ، فقد تباينت درجة مضاعفتها بين قوانين الضرائب و حيث تم النص علي انه:

*بالنسبة لقانون الضرب المباشرة والرسم المماثلة : فان العقوبات الجبائية تكون مضاعفة -المادة 303-3

* بالنسبة لقانون الرسوم علي رقم الأعمال : فان العقوبات الجبائية تساوي ثلاث مرات مبلغ الحقوق المهربة (المادة 130)-

- بالنسبة لقانون الضرائب الغير مباشرة : فان العقوبات الجبائية تساوي ثلاث إضعاف الرسوم المتملص منها (المادة 546)

- بالنسبة لقانون التسجيل : فان العقوبات الجبائية تساوي أربعة أضعاف الرسوم المتملص منها (المادة 35-2)

- بالنسبة لقانون الطابع : فان العقوبات الجبائية تساوي خمسة اضعاف الرسوم المتملص منها (2-120).

هذا مع ضرورة إعلام المكلف بالضريبة قبل تطبيق العقوبات الجبائية ، بأنه في حالة عود وانه ستفرض عليه غرامات جبائية

مضاعفة .

إذا كان تاريخ الحكم يتجاوز خمس سنوات فان ارتكاب المخافة في هذه الحالة لا يدخل ضمن حالات العود وبالتالي فلا مجال

لتطبيق أحكام القانونية المتعلقة بحالات العود.

الفصل الثاني : دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

خلاصة الفصل :

تم التطرق في هذا الفصل التطبيقي إلى دراسة حالة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة ، حيث تم تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة و التعرف على هيكلها التنظيمي و المهام التي تقوم بها المديريات الفرعية و المكاتب التابعة لها ، و لاحظنا دور هذه المفتشيات في عمليات الرقابة الجبائية من متابعة المكلف و مراقبة كافة التصريجات .

ويتجسد عمل الرقابة الجبائية في تكوين الملف الجبائي للمكلف ، و إخضاعه للنظام الضريبي التابع لإقليم مزاولة نشاطه ، و من ثم إلزام المكلف بدفع كافة الضرائب الواجبة عليه و هذا باستعمال كافة أنواع الرقابة الجبائية ، لاكتشاف إن كان هناك أي أخطاء أو تدليس في التصريجات المقدمة من طرف المكلف.

الخطاتمة

الخاتمة :

من خلال بحثنا هذا و الدراسة النظرية و التطبيقية فقد تبين لنا أن التهرب الضريبي هي جريمة كبيرة في حق الاقتصاد الوطني و تمس بالحصيلة الضريبية لخزينة الدولة ومنه استن ازف الاقتصاد و لهذا تم التكفل بمجده الظاهرة من قبل مصالح الضرائب و استخدام ما منحه إياه القانون الجبائي في ردع و محاربة التهرب الضريبي .

يتهرب المكلف بالضريبة لعدة أسباب في اعتقاده أنها تعسفية من طرف الإدارة الجبائية أو من طرف الثغرات الموجودة في القانون الضريبي في حد ذاته ليتخذها المكلف كملاذ للتهرب من الضريبة ، غير أن الإدارة الضريبية تسعا إلى تطبيق النصوص التشريعية كما يجب على المكلف الالتزام بما حتى تتحقق العدالة الضريبية بين الطرفين .

عند القيام بعملية الرقابة و التحقيق المحاسبي يعمل المراقب على إعلام المكلف بالحقوق المخولة له و هذا لحمايته من تعسف الإدارة الجبائية مع تقديم النصح و الإرشاد له من قبل أعوان الرقابة ، و هنا يتبين لنا أن الرقابة الجبائية هي الأداة الأساسية و القانونية للإدارة الجبائية و لها أهمية بالغة في مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية و كذا اكتشاف أي تدليس أو خطأ في التصريحات .

و للتأكد مما توصلنا إليه من خلال الدراسة العلمية السابقة قمنا بدراسة تطبيقية ميدانية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بسكرة للوقوف عند النتائج التي تمكنا من اختبار صحة الفرضيات المذكورة سابقا.

● اختبار صحة الفرضيات :

من خلال المقدمة العامة تم طرح مجموعة فرضيات سيتم التأكد من صحتها من عدمها من خلال مايلي:

1- **الفرضية الأولى :** للرقابة الجبائية دور في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، وما يثبت صحة هذه الفرضية هو جل ما توصلت إليه الإدارة الجبائية و ما حققته من اكتشاف التهربات الضريبية و عدد الملفات المدروسة على مستوى المصالح المخولة لها قانونا ، وهذا ما يثبت دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

2- **الفرضية الثانية :** الضريبة أداة لتحقيق العدالة في توزيع الثروات بين الأفراد، من خلال الدراسة النظرية للضريبة و أهدافها تبين لنا أن من أهداف الضريبة هو تحقيق العدالة في المجتمع وهذا من خلال الإعفاءات و التخفيضات المقدمة للأعمال ذات الهدف الاجتماعي ، و الأخذ بعين الاعتبار طبقات المجتمع و الدخل لكل فرد ، هذا ما يقرب و يعزز الثقة بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة ، من هذا الهدف تستنتج صحة هذه الفرضية .

3- **الفرضية الثالثة :** تعتبر الرقابة الجبائية أداة أساسية للحفاظ على موارد الخزينة العمومية، للتهرب الضريبي عدة آثار سلبية على الاقتصاد بصفة عامة و الخزينة العمومية بصفة خاصة ، فالمورد الأساسي الذي ينعش الخزينة العمومية هي الضرائب ، لذا فعالية

و نجاعة الرقابة الجبائية تؤدي إلى تحصيل الضرائب بشكل سليم و عادل و المحافظة على مواردها ، و هذا ما يثبت صحة هذه الفرضية .

• نتائج البحث :

من خلال دراستنا هذه تم التوصل إلى مجموعة من النتائج فيها ما يتعلق بالجانب النظري و أخرى تتعلق بالجانب التطبيقي و هي كما يلي :

I. نتائج الدراسة من الجانب النظري :

- إن من أهم الصور التي يلجا إليها المكلف بالضريبة للتهرب هي التلاعبات في إعداد القوائم المالية بصورة غير صادقة ، و ذلك عن طريق تضخيم الأعباء و التكاليف و تقليص الناتج الذي تفرض على أساسه الضريبة .
- من بين الأسباب التي تساعد في زيادة فعالية الرقابة الجبائية هو التنسيق بين الإدارات حيث يسمح هذا التنسيق بالإلمام التام لإدارة الضرائب بكافة المعاملات التي يوم بها المكلف و التي بدورها تساعد بشكل كبير على عملية الرقابة .
- يعد التهرب الضريبي من أهم التحديات التي تواجه النظام الضريبي وهذا يرجع لآثار السلبية المترتبة عنه و التي تمس بالاقتصاد الوطني .

II. نتائج الدراسة من الجانب التطبيقي :

- __ تتم المراجعة الأولية للوثائق على مستوى المفتشية و التي تعتبر خطوة أساسية ثم ترسل إلى المديرية الولائية للضرائب .
- يتم إرسال إشعار بالتحقيق للمكلف بالضريبة قبل إجراء التحقيق و هذا من بين الضمانات الممنوحة للمكلف وفق القانون .
- ترتيب و تنظيم الملفات و استخدام الإعلام الآلي من قبل أشخاص ذوي خبرة من بين الأسباب التي تسمح بسيرورة حسنة لعملية الرقابة ، و كذا السرعة في التنفيذ .

• التوصيات و الاقتراحات :

- صياغة القانون الضريبي بشكل بسيط و مفهوم من قبل جميع أطراف المجتمع آخذين بعين الاعتبار المستوى العلمي و الثقافي للأفراد اللذين سيخضعون للرقابة .

- اختيار مراقبين ذوي خبرة و قادرين على تحمل العبء الموكل إليهم و هذا من اجل ضمان فعالية كبيرة في مكافحة التهرب الضريبي .
- اتخاذ نظام فعال واتخاذ إجراءات صارمة و ردعية ضد المتهربين من الضريبة و عدم التسامح معهم و هذا لتفادي محاولة التهرب الضريبي ، سواء من نفس الأف ارد أو من طرف مكلفين آخرين قد يحاولون التهرب من أداء التزاماتهم الضريبية .
- زيادة الوعي الضريبي من قبل الإدارة الجبائية و تنظيم ندوات و حملات تحسيسية حول أهمية الضريبة لبناء اقتصاد قوي و كذلك لتقريب الإدارة من المكلف و زرع الثقة بينهما .

● آفاق الدراسة

من خلال الدراسة التي قمنا بها و النتائج المتوصل إليها فقد تظهر لنا آفاق جديدة للبحث و تخص المواضيع التالية :

- دراسة الرقابة الجبائية و دورها في إنعاش الخزينة العمومية للدولة .
 - دراسة مدى تأثير الرقابة الجبائية على الاستثمار الوطني .
 - الإصلاح الجبائي و أثره على المؤسسات الصغيرة و المتوسطة .
- نرجوا أن تأخذ هذه الفرضيات بعين الاعتبار من قبل مصالح الضرائب و محاولة تجسيدها على ارض الواقع .
- دراسة دور الرقمنة في من الحد التهرب الضريبي باعتبارها تمكن المكلف بالضريبة من التصريح والسداد عن بعد عبر الانترنت من جهة وقف نظام جبايتك من جهة، وتساهم بشكل كبير في الحد في مكافحة التهرب الضريبي من جهة اخرى.

محتوی الفهرس

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
/	الاهداء
/	الشكر و العرفان
/	قائمة الأشكال و الجداول
/	ملخص
أ-هـ	مقدمة
	الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية و التهرب الضريبي
07	تمهيد
08	المبحث الأول ماهية الرقابة الجبائية
08	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
09	المطلب الثاني : الإطار القانوني الرقابة الجبائية
15	المبحث الثاني : ماهية التهرب الضريبي
15	المطلب الأول : مفهوم التهرب الضريبي
16	المطلب الثاني : أشكال التهرب الضريبي (الأسباب و الطرق)
22	المطلب الثالث : آثار التهريب الضريبي
24	المبحث الثالث: أشكال الرقابة الجبائية واجرائتها واليات مكافحة التهرب الضريبي
24	المطلب الأول : أشكال الرقابة الجبائية
28	المطلب الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية
38	المطلب الثالث : اليات مكافحة التهرب الضريبي
42	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني : دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة
44	تمهيد
45	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة
45	المطلب الأول: تعريف مديرية الضرائب لولاية بسكرة

45	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة
50	المبحث الثاني: تشخيص الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة
50	المطلب الأول: دراسة حالة وفق التحقيق المحاسبي
65	خلاصة الفصل
67	الخاتمة
71	فهرس المحتويات
74	قائمة المصادر و المراجع
/	الملاحق

قائمة المراجع

قائمة المصادر و المراجع

1. (2006). Dans *Ministère des finances code de procédures fiscales* (p. 17). Alger: édition 2006.
2. (1977). Dans A.Margairaz, *la fraude fixale et ses succédanés* (p. 25). éd.vaudo Lausanne.
3. A.margairaz,OPCIT. (s.d.).
4. (1987). Dans C. brief, *,comme fraude fixale* (p. 05). Paris: éd alain Mareon.
5. (1990). Dans C.R.Masson, *la notion d'érosion fixale en droit intern Français* (p. 181). paris: , L.G.A.J, paris.
6. (1986). Dans M. Dauverger, *Finance Publiques* (p. 39). paris: éd PUF, paris,.
7. (1977). Dans T. Delahmy, *le choix de la voie les mous composée*, (p. 164). Bruxelles.
8. (2013). Dans M. D. Finances, *Direction Générale Des Impôts, Code Des Procédures Fiscales*.
9. (1984). Dans Martinez, *J.C,la fraude fixale* (p. 17). éd PUF, paris.
10. Dans (2014). ع 1. الخنداري, *الرقابة الجبائية كاداة لمحاربة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر*. (pp. 55-56). بسكرة :جامعة مُجَّد خيضر ، بسكرة.
11. الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ،منشورات المديرية العامة للضرائب .(2011). الجزائر :وزارة المالية.
12. الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة .(2011). الجزائر :منشورات المديرية للضرائب، وزارة المالية.
13. Dans (2008). م. العثماني ,*نظام المعلومات و دوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في التسيير* . (p. 81).المدينة ، الجزائر :معهد العلوم الاقتصادية التسيير و التجارة ، المركز الجامعة الدكتور يحي فارس.
14. المادة 09، القانون التجاري الجزائري.(2007) .
15. المادة 11مكرر من "قانون الإجراءات الجبائية.(s.d.) .
16. المادة 2-12من قانون الإجراءات الجبائية .(2016). وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.
17. المادة 195، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.(2014) .
18. المادة 20، الفقرة 03، قانون الإجراءات الجبائية.(2014) .
19. المادة 20، الفقرة06، قانون الإجراءات الجبائية.(2014) .
20. المادة 01-20من قانون الإجراءات الجبائية .(s.d.) .

21. المادة 1-20 من قانون الإجراءات الجبائية. (2016). وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.
22. المادة 21، قانون الإجراءات الجبائية. (2014).
23. المادة 21، الفقرة 05، قانون الإجراءات الجبائية. (2014).
24. المادة 320، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (2014). الجزائر.
25. المادة 327، الفقرة 1، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (2014).
26. المادة 33، قانون الإجراءات الجبائية. (2014).
27. المادة 43، قانون الإجراءات الجبائية. (2014).
28. المادة 45، قانون الإجراءات الجبائية. (2014).
29. المادة 46، قانون الإجراءات الجبائية. (2014).
30. المادة 70، قانون الإجراءات الجبائية. (2014).
31. المادة 93، الفقرة 01، قانون الإجراءات الجبائية. (2014).
32. المادة 10، القانون التجاري الجزائري. (2007).
33. المادة 11، القانون التجاري الجزائري. (2007).
34. المادة 12، القانون التجاري الجزائري. (2007).
35. المادة 183، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (2014).
36. المادة 20، الفقرة 04، قانون الإجراءات الجبائية. (2014).
37. المادة 326، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة. (2014).
38. المادة 34، قانون الإجراءات الجبائية. (2014).
39. المادة 35، قانون الإجراءات الجبائية. (2014).
40. المادة 39، قانون الإجراءات الجبائية. (2014).
41. Dans (2009). م. أوسيرير & م. حمو، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، ط. (211 p. 1) الجزائر: مكتبة الشركة الجزائرية.
42. Dans ,. (2014). ن. بلحاجي، مدير المديرية الفرعية للرقابة الجبائية. جيجل: مديرية الضرائب لولاية جيجل،.
43. Dans (2010). م. بن أعمار، الضريبة على أرباح الشركات. (p. 103) الجزائر: دار هومه.
44. Dans (2019). و. بوخدوني، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي. (p. 158) مجلة أوراق إقتصادية.
45. Dans (2007). ح. بوزيدة، جباية المؤسسات، ط. (p. 55) 2 الجزائر: الساحة المكزية.
46. Dans (2007). ح. بوزيدة، جباية المؤسسات، ط. (p. 50) 2 الجزائر: ديوان مطبوعات الجامعية.
47. Dans (2011). ع. ا. بوشري، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر. تلمسان، الجزائر: جامعة تلمسان.

48. Dans (2011). ع 1. بوشري، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر -1999 (p. 134) 2009 الجزائر / تلمسان : كلية العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان.
49. Dans (2003/2004). ع .بولخوخ ،الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد التنمية . (p. 14) باتنة، الجزائر : جامعة الحاج لخضر باتنة.
50. Dans (1965). أ. جامع ،علم المالية العامة . (p. 204) مصر : مكتبة سيد عبد الله وهبة.
51. Dans (1978). ز. حسن عوض الله ،مبادئ المالية العامة، دراسة مقارنة . (p. 46) لبنان : دار النهضة العربية.
52. Dans (2006). ر. خلاصي ،النظام الجبائي الجزائري الحديث، الجزء الأول، الطبعة الثانية . (p. 56) الجزائر : دار هومة.
53. Dans (2006). ج. دحماني ،الرقابة الجبائية و دورها في محاربة ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ليسانس (pp. 36-37) بومرداس : قسم علوم التسيير، جامعة بومرداس.
54. Dans (1998). ح. س. سميجات القبيلات ،الرقابة الادارية و المالية على الأجهزة الحكومية . (p. 13) الاردن : مكتب دار الثقافة .
55. Dans (2015). ن. شارفي ،فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي بالإشارة إلى حالة ولاية بليدة، ملتقى وطني . (p. 3) الجزائر، قلمة : كلية الحقوق و العلوم السياسية، قسم العلوم القانونية و الإدارية، جامعة 8 ماي 1945 قلمة.
56. Dans (2002). م. طالبي ،الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري ، رسالة ماجستير : 57 . كلية العلوم الاقتصادية و التسيير .
57. Dans (2012). ع 1. عباس ،التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي ، (p. 57) الجزائر : دار الهدى، الجزائر.
58. Dans (2012). س .عتير" ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية" مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، (p. 124) بسكرة، الجزائر : جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.
59. Dans (2000). ع 1. عطية ،مبادئ واقتصاديات المالية العامة . (p. 809) القاهرة : دار النهضة العربية ،القاهرة.
60. Dans (2001). م. عوادي ،الغش و التهرب الضريبي . (p. 13) الجزائر : مطبعة صخري.
61. Dans (2009). م. عوادي ،الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري ، (p. 61) الجزائر : مطبعة زوار، الجزائر.
62. Dans (1988). ع .غازي ،السياسة المالية و التشريع الضريبي ، ج1، طبعة . (p. 183) 1998 عمان : دار الينارق، عمان، .
63. Dans (1998). م .فلاح ،الغش الضريبي و تأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، رسالة ماجستير . (p. 58) الجزائر : جامعة الجزائر.
64. Dans (2002). ع 1. فوزي ،المالية العامة و السياسة المالية ، ط 1 (p. 43) مصر : منشأة المعارف.

65. Dans (1998). ١. فحطان, اقتصاديات المالية العامة .(p. 162) دار الطلاس.
66. Dans (1995). ع ١. قدي ,فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، أطروحة دكتوراه، (p. 215).
خروبة :جامعة الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، .
67. Dans (2008). س. كركودي ,المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير .(p. 47)بسكرة، الجزائر :
جامعة مُجّد خيضر بسكرة .
68. Dans (2011). س. كركودي ,الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق .(p. 51)الجزائر :دار المفيد للنشر و التوزيع .
69. Dans (2008). س. كركودي ,المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير .(p. 47)بسكرة :جامعة
مُجّد خيضر بسكرة.
70. Dans (2018/2019). ١. لكحل ,دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش و التهرب الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة
الماستر في العلوم المالية و المحاسبة .(pp. 27-28)البويرة الجزائر : كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، قسم
العلوم الاقتصادية.
71. Dans (2008/2009). ع. لمونس & ص. بن رقة ,الرقابة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية .(p. 31)بسكرة ،
الجزائر :كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة مُجّد خيضر بسكرة.
72. Dans (1987). ر. محجوب ,المالية .(p. 319)بيروت :دار النهضة العربية،.
73. Dans (2002). م. م. محي ,العلاقات القانونية بين الممول والإدارة الضريبية ،دراسة تحليلية مقارنة .(p. 179).
مصر :مكتبة الإشعاع،الإسكندرية .
74. ميثاق المكلف بالضريبة الخاضعين للرقابة .(2010). الجزائر :منشورات المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية.
75. Dans (2003). م. ناصر ,فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، .(p. 135)دار هومة.
76. Dans (2003/2004). ن. نوي ,فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر ، مذكرة ماجستير .(pp. 39-40)الجزائر :
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير .
77. Dans (1999). ن. بجاوي ,التهرب و الغش الضريبي ،رسالة مقدّمة لنيل شهادة ماجستير،قسم العلوم الاقتصادية،
(p. 18)الجزائر :جامعة الجزائر.

الملاحق

النماذج:

- النموذج رقم 01: الإشعار بالتسوية الأولية C4
- النموذج رقم 02: إشعار بالتسوية النهائية C4
- النموذج رقم 03: جدول فردي (يسجل فيه مبالغ الحقوق والغرامات الواجبة السداد) ويرسل للقباض من أجل التحصيل .

MINISTERE DES FINANCES
 DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

NOTIFICATION DEFINITIVE DE REDRESSEMENTS

STRUCTURE

Référence :

Accusé de
 Réception.
 N°

M.

Activité / Profession:

Adresse

N° d'Article I...I...I...I...I...I...I...I...I...I...I

N° NIF I...I...I...I...I...I...I...I...I...I...I I...I...I...I...I

A le

J'ai l'honneur de vous faire connaitre :

- Qu'en l'absence d'une réponse dans le délai imparti à la notification de proposition de redressement N° du, il a été décidé de maintenir les redressements envisagés à votre encontre.
- _____
- Que compte tenu de votre acceptation formelle reçue en date du, il a été décidé de maintenir définitivement les redressements envisagés dans la notification de proposition de redressements N° du
- _____
- Qu'après examen de votre réponse reçue en date du à la notification de proposition de redressement N° du, par laquelle vous avez émis des observations relatives aux redressements envisagés, il a été décidé :
- D'accepter partiellement les motifs et les justificatifs présentés.
- De maintenir la totalité des redressements envisagés.

Les motifs pour lesquels vos observations et justificatifs n'ont pas été retenus sont explicités au verso.

Je vous informe, par ailleurs, qu'un rôle de régularisation sera établi à votre encontre, lequel peut être contesté dans le cadre d'une réclamation contentieuse, en application des articles 70 à 72 et 172 du Code des Procédures Fiscales.

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

SIGNATURE DU RESPONSABLE



تصريح شرفي

خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لانجاز بحث

(ملحق القرار 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020)

أنا الممضي أدناه،

السيد: كريم بن بوي تسيير

الصفة: طالب أستاذ باحث باحث دائم

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 203556182 الصادرة بتاريخ: 2018/10/24

المسجل بكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية علم قسم: العلوم المالية والمحاسبة

والمكلف بإنجاز أعمال بحث: مذكرة التخرج مذكرة ماستر مذكرة ماجستير

أطروحة دكتوراه

تحت عنوان: دور الرقابة المالية على الخدمات

التحليل المالي

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في انجاز البحث وفق ما ينصه القرار رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020 المحدد للقواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها.

التاريخ: 2021/06/19

إمضاء المعني بالأمر

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكرة في: 22/06/19

جامعة محمد خيضر - بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

إذن بالطبع

أحمد قايد لعز الدين

أنا الممضي أسفله الأستاذ:

استاذ الدكتور العالي

الرتبة:

العلوم المالية والمحاسبية

قسم الارتباط:

أستاذ مشرف على مذكرة ماستر/الليسانس - للطلاب (ة):

العلوم المالية والمحاسبية

الشعبة:

محاسبة والتدقيق

التخصص:

دور الرقابة المحاسبية - 4 ص

بعنوان:

المشرف المتميزين

ارخص بطبع المذكرة المذكورة.

رئيس القسم

الاستاذ المشرف

أ.د/ أحمد قايد لعز الدين



تصريح شرفي

خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لانجاز بحث

(ملحق القرار 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020)

أنا الممضي أدناه،

السيد كورايدين رويدية

الصفة: طالب أستاذ باحث باحث دائم

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 02/1221/2013 الصادرة بتاريخ: 2013/06/29

المسجل بكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم: علوم المالية والمحاسبة

والمكلف بإنجاز أعمال بحث: مذكرة التخرج مذكرة ماستر مذكرة ماجستير

أطروحة دكتوراه

تحت عنوان: دور الرقابة الجبائية في الحد من التصريف

السيد كورايدين

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في انجاز البحث وفق ما ينصه القرار رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020 المحدد للقواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها.

التاريخ: 2022/06/29

إمضاء المعني بالأمر