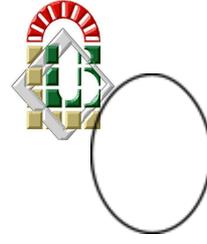


الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة-
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



الموضوع:

دور الرقابة الجبائية في تحديد الوعاء الصحيح للمكلف بالضريبة
دراسة حالة: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

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

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالب (ة):

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- صيفي وليد

- زمبوط محمد

يونس

- فرحات هيثم

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ	- أ.د. جوامع سماعيلين
بسكرة	مقرا	- أستاذ محاضر أ	- صيفي وليد
بسكرة	مناقشا	- أستاذ محاضر أ	- د. شين نوال

الموسم الجامعي: 2022-2023

إهداء

إلى من لو كان السجود لغير الله لسجدت لهما إلى
أكبر قلب و أروع حب إلى والدي العزيزة

نسير في دروب الحياة، ويبقى من يسيطر على أذهاننا
في كل مسلك نسلكه صاحب الوجه الطيب، والأفعال
الحسنة. فلم يبخل علي طيلة حياته (والدي العزيز).

إلى من كانوا السند و الذخري في السراء و الضراء إلى
أخوتي صهيب و هارون و أيوب . و إلى كل الأصدقاء
و خاصة العايب هيثم رحال يوسف و حمزة نسيب .

شكر و عرفان

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا

الواجب ووفقنا إلى انجاز هذا العمل

نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد على انجاز هذا العمل وفي تذليل ما واجهناه من صعوبات، في البحث.

ولا يفوتنا أن نشكر جميع من عمل معنا من مكتب التحقيق بمديرية الضرائب و بالأخص محمد فرحات و الأستاذ خيزار منصف و المهندستين زينب ربيع و ايناس جلول .

ملخص

تعالج هذه المذكرة دور الرقابة الجبائية في تحديد الوعاء الصحيح للمكلف بالضريبة ، حيث منح المشرع الجبائي كل الوسائل القانونية و التنظيمية اللازمة للحفاظ على إيرادات الخزينة العمومية ، هنا يأتي دور الرقابة الجبائية في مواجهة التحديات و الصعوبات التي يواجهها هذا النظام و من أبرزها ظاهرة الغش و التهرب الضريبي الذي يأخذ أبعاد خطيرة و سلبية على الاقتصاد الوطني و التي بطبيعتها تؤدي الى استنفاد موارد من المفروض من أن تستفيد منها الخزينة العامة للدولة لتغطية نفقاتها .

بما أن النظام الجزائري نظام تصريحي يمنح الحرية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم بشكل يوافق نشاطاتهم و مداخيلهم الحقيقية من تلقاء انفسهم ، ثم تقوم الادارة الجبائية بمراقبة تلك التصريحات من خلال تطبيق الأنواع المختلفة للرقابة الجبائية ، وهي وسائل قانونية مفروضة على الأشخاص المكلفين بالضريبة عن طريق هياكل الادارة الجبائية المتعددة لمعرفة حقيقة التصريحات و كذلك محاربة ظاهرة الغش و التهرب الضريبي و فرض العقوبات اللازمة ، كما اعطى المشرع الجبائي الصيغة العامة للادارة الجبائية المتمثلة في فرض الضريبة من خلال بعض الحقوق المتمثلة في حق الاطلاع و كذلك المعاينة و الحجز و متابعة تصريحات المكلف بالضريبة ، كما منح المشرع الجبائي التعسف للادارة الجبائية في ممارسة سلطتها خاصة قبل و اثناء خضوع المكلف للرقابة الجبائية ، حيث منح للمكلف مجموعة من الضمانات كافية بحمايته .

و باعتبار أن الجزائر تعتمد على جمع مواردها من الضرائب ، مما يستوجب على الدولة تشديد الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة للحفاظ على توازن ميزان مداخيل الضرائب ، كما تعتبر الرقابة الجبائية لوحدها غير كافية للحد من هذه الظاهرة مما يستوجب على الدولة اتخاذ التدابير و الاجراءات التنظيمية و التشريعية و تدعيم اليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي

كلمات مفتاحية: الرقابة الجبائية ، الغش و التهرب الضريبي ، التحقيق المحاسبي ، الضرائب ، الادارة الجبائية .

المحتويات

قائمة الأشكال

قائمة الجداول

مقدمة عامة

١

٤

١ الرقابة الجبائية

٥

١٠١ التمهيد

٦

٢٠١ المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية

٦

١٠٢٠١ المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية

٦

١٠١٠٢٠١ أولا : مفهوم الجباية

٦

٢٠٢٠١ ثانيا : مفهوم الرقابة الجبائية

٦

٣٠٢٠١ المطلب الثاني : أهداف الرقابة الجبائية

٧

٤٠٢٠١ المطلب الثالث : أشكال الرقابة الجبائية

٧

١٠٤٠٢٠١ الرقابة العامة :

٨

٢٠٤٠٢٠١ الرقابة الجبائية المعمقة

٩

٣٠٤٠٢٠١ أشكال أخرى من الرقابة الجبائية

١١

٣٠١ المبحث الثاني : الإطار القانوني للرقابة الجبائية

١١

١٠٣٠١ المطلب الأول : حقوق الإدارة الجبائية

١١

١٠١٠٣٠١ حق الرقابة

١٢

٢٠١٠٣٠١ حق الاطلاع

١٢

٣٠١٠٣٠١ حق المعاينة والحجز

١٢

٤٠١٠٣٠١ حق إجراء البحث والتحقيق

١٢

٥٠١٠٣٠١ حق التقادم

١٣

٤٠١ المطلب الثاني : حقوق المكلفين بالضريبة

١٣

١٠٤٠١ إعلام المكلف بالضريبة

١٣

٢٠٤٠١ تحديد مدة إجراء التحقيق

١٣

٣٠٤٠١ الاستعانة بمستشار

١٣

٤٠٤٠١ الحفاظ على السر المهني

١٣

٥٠٤٠١ عدم إعادة الرقابة

١٤	محدودية الرقابة في عين المكان	٦.٤.١
١٤	الإشعار بالتقويم	٧.٤.١
١٤	الإجراء الاعتراضي	٨.٤.١
١٤	الطعن	٩.٤.١
١٥	المطلب الثالث : واجبات المكلف بالضريبة	٥.١
١٥	أولا: النظام الحقيقي	١.٥.١
١٥	الالتزامات المحاسبية	٢.٥.١
١٥	الالتزامات الجبائية على المؤسسات	٣.٥.١
١٥	الالتزامات المتعلقة بإيداع التصريحات	١.٣.٥.١
١٦	الالتزامات المتعلقة بالتسديد	٢.٣.٥.١
١٦	الالتزامات الجبائية للمؤسسة بصفتها جامعا للضريبة	٣.٣.٥.١
١٧	المبحث الثالث : الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية	٦.١
١٧	المطلب الأول : الأجهزة المختصة في الرقابة الجبائية	١.٦.١
١٧	مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV)	١.١.٦.١
١٨	المديرية الفرعية للرقابة الجبائية	٢.١.٦.١
١٨	المصلحة الرئيسية للمراقبة الجبائية التابعة لمركز الضرائب	٣.١.٦.١
١٩	المصلحة الرئيسية للمراقبة الجبائية التابعة للمركز الجوازي للضرائب	٤.١.٦.١
١٩	المطلب الثاني : التزامات المحقق الجبائي ومسؤولياته	٢.٦.١
١٩	أولا : التزامات المحقق الجبائي	١.٢.٦.١
١٩	ثانيا : مسؤوليات المحقق الجبائي	٢.٢.٦.١
٢٠	خاتمة الفصل	٧.١
٢١	٢ مساهمة الرقابة الجبائية في تحديد الوعاء الصحيح المكلف بالضريبة	
٢٢	تمهيد	١.٢
٢٣	المبحث الأول : العناصر المرتبطة بتقدير وتحصيل الضريبة	٢.٢
٢٣	المطلب الأول : مفهوم الوعاء الضريبي وطرق تقديره	١.٢.٢
٢٣	أولا / تعريف الوعاء الضريبي	١.١.٢.٢
٢٣	ثانيا / طرق تقدير الوعاء الضريبي	٢.١.٢.٢
٢٤	المطلب الثاني : أنواع تسعير الضريبة ومصادرها	٢.٢.٢
٢٤	أولا : أنواع تسعير الضريبة	١.٢.٢.٢
٢٥	ثانيا : مصادر التحصيل الضريبي	٢.٢.٢.٢
٢٦	المطلب الثالث : مفهوم التحصيل الضريبي وطرقه	٣.٢.٢
٢٦	أولا / مفهوم التحصيل الضريبي	١.٣.٢.٢
٢٦	ثانيا / طرق تحصيل الضريبة:	٢.٣.٢.٢
٢٧	المبحث الثاني : دور الرقابة الجبائية في التهرب الضريبي	٣.٢
٢٧	المطلب الأول : تعريف التهرب الضريبي وأشكاله	١.٣.٢
٢٧	أولا / تعريف التهرب الضريبي	١.١.٣.٢

٢٧	.....	٢٠١٣٠٢	ثانيا / أشكال التهرب الضريبي
٢٨	.....	٢٠٣٠٢	المطلب الثاني : طرق وأساليب التهرب الضريبي
٢٨	.....	١٠٢٠٣٠٢	الفرع الأول: التهرب من طريق التحايل المحاسبي
٣١	.....	٢٠٢٠٣٠٢	الفرع الثاني: الغش والتهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية
٣٢	.....	٣٠٣٠٢	المطلب الثالث : أسباب وآثار التهرب الضريبي
٣٢	.....	١٠٣٠٣٠٢	الفرع الأول : أسباب التهرب الضريبي
٣٤	.....	٢٠٣٠٣٠٢	الفرع الثاني : آثار التهرب الضريبي
٣٥	.....	٤٠٢	المبحث الثالث : إجراءات الرقابة الجبائية
٣٥	.....	١٠٤٠٢	المطلب الأول : الإجراءات الأولية والتحصير لعملية التحقيق المحاسبي
٣٦	.....	١٠١٠٤٠٢	أولا : الإجراءات الأولية لعملية التحقيق
٣٨	.....	٢٠١٠٤٠٢	ثانيا : التحضير للتحقيق المحاسبي
٣٩	.....	٢٠٤٠٢	المطلب الثاني : الانطلاق في عملية التحقيق
٣٩	.....	١٠٢٠٤٠٢	أولا - التحقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل
٣٩	.....	٢٠٢٠٤٠٢	ثانيا - التحقيق في محاسبة المكلف من حيث المضمون
٤٣	.....	٣٠٤٠٢	المطلب الثالث : تقييم المحاسبة وإغلاق إجراءات التحقيق
٤٣	.....	١٠٣٠٤٠٢	أولا / تقييم محاسبة المكلف
٤٥	.....	٢٠٣٠٤٠٢	ثانيا / العقوبات المفروضة
٤٦	.....	٥٠٢	ثالثا / إعادة تأسيس فرض الضريبة و تليغ النتائج
٤٩	.....	٦٠٢	خاتمة الفصل

٥٠	.....	٣	دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة
٥١	.....	١٠٣	تمهيد
٥٢	.....	٢٠٣	المبحث الأول : تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة
٥٢	.....	١٠٢٠٣	المطلب الأول : تعريف مديرية الضرائب لولاية بسكرة
٥٢	.....	٢٠٢٠٣	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة
٥٢	.....	١٠٢٠٢٠٣	أولا / المديرية الفرعية للعمليات الجبائية
٥٣	.....	٢٠٢٠٢٠٣	ثانيا / المديرية الفرعية للتحصيل
٥٤	.....	٣٠٢٠٢٠٣	ثالثا/ المديرية الفرعية للمنازعات
٥٥	.....	٤٠٢٠٢٠٣	رابعا / المديرية الفرعية للرقابة الجبائية :
٥٦	.....	٥٠٢٠٢٠٣	خامسا / المديرية الفرعية للوسائل :
٥٦	.....	٣٠٣	المبحث الثاني : تشخيص الرقابة الجبائية لولاية بسكرة
٥٦	.....	١٠٣٠٣	المطلب الأول : تشخيص الحالة
٥٧	.....	١٠١٠٣٠٣	أولا / التعريف بطبيعة ونوع نشاط المكلف
٥٧	.....	٢٠١٠٣٠٣	ثانيا / معاينة وتحديد النقائص المتعلقة بالحالة :
٥٨	.....	٢٠٣٠٣	المطلب الثاني : دراسة حالة وفق التحقيق المحاسبي
٥٨	.....	١٠٢٠٣٠٣	أولا / تحديد رقم الأعمال :
٥٨	.....	٢٠٢٠٣٠٣	ثانيا / تحديد الربح

٥٨	.....	ثالثا / تحديد الدخل	٣٠٢٠٣٠٣
٥٩	.....	رابعا / الرسم على القيمة المضافة المحسوم على المشتريات والخدمات :	٤٠٢٠٣٠٣
٥٩	.....	خامسا / حقوق الطابع	٥٠٢٠٣٠٣
٥٩	.....	سادسا / الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور:	٦٠٢٠٣٠٣
٧١	.....	خاتمة الفصل	٤٠٣

٧٢	.....	خلاصة عامة
٧٥	.....	المصادر
٧٦	.....	ملحق أ
٧٧	.....	ملحق ب
٧٨	.....	ملحق ج

قائمة الأشكال

قائمة الجداول

٢٥	معدلات الضريبة على الدخل حسب الطبقات	١٠٢
٤٥	العقوبات الجبائية	٢٠٢
٤٥	العقوبات الجنائية	٣٠٢
٤٧	عن طريق الحساب المادي	٤٠٢
٤٧	طريق الحساب المالي	٥٠٢
٥٩	دمج الرسوم المحسوم	١٠٣
٦٠	جدول تحديد رقم الأعمال المنجز	٢٠٣
٦٠	2016 جدول تحديد الربح	٣٠٣
٦١	2017	٤٠٣
٦٢	2018 جدول تحديد الربح	٥٠٣
٦٣	2019 جدول تحديد الربح	٦٠٣
٦٣	2019 سنة	٧٠٣
٦٤	الفواتير المرفوض	٨٠٣
٦٤	تحديد أسس الرسم على النشاط المهني بلدية المقر - بسكرة	٩٠٣
٦٥	بلدية مشونش تحديد أسس الرسم على النشاط المهني	١٠٠٣
٦٥	بلدية سيدي عقبة تحديد أسس الرسم على النشاط المهني	١١٠٣
٦٥	بلدية الحوش حديد أسس الرسم على النشاط المهني	١٢٠٣
٦٦	تحديد أسس الرسم على القيمة المضاف	١٣٠٣
٦٦	تحديد أسس الضريبة على الدخل الإجمالي	١٤٠٣
٦٧	تحديد أسس وحقوق الطابع	١٥٠٣
٦٧	تحديد حقوق وغرامات الرسم بلدية المقر - بسكرة:	١٦٠٣
٦٨	تحديد حقوق وغرامات الرسم بلدية مشونش	١٧٠٣
٦٨	تحديد حقوق وغرامات الرسم سيدي عقبة	١٨٠٣
٦٩	جدول تحديد حقوق الرسوم على القيمة المضافة	١٩٠٣
٧٠	تحديد حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي	٢٠٠٣
٧٠	تحديد حقوق وغرامات الطابع	٢١٠٣
٧١	الجدول العام للحقوق والغرامات	٢٢٠٣

مقدمة عامة

تهدف معظم الدول إلى تطوير اقتصادها وتقويته، والبحث عن مصادر التمويل التي تعتبر العمود الفقري والشرط الأساسي لقيام المشاريع وسيرها. ونظرا لارتباط التنمية بوسائل التمويل تعتمد كل الدول في ذلك على المصادر الخارجية والعمل على تنمية مصادرها الداخلية.

تعتبر الضريبة من أهم أدوات السياسة المالية، حيث تشكل مصدر أساسي لتمويل خزينة الدولة كما تساهم في الإنعاش الاقتصادي ودفع عجلة التنمية في الدول النامية، ومن أجل ضمان تنظيم إيرادات الضريبة تلجأ الدولة إلى وضع نظام ضريبي مدعم بتشريعات وقوانين يسير وفقها المكلف بالضريبة ولا يخرج عن نطاقها، بالإضافة إلى أن أهمية الضريبة وفعاليتها مرهونتان بمدى استجابة والتزام المكلفين بواجباتهم، ولطالما كانت عبئا ثقيلا يقع على عاتق المكلفين وهذا ما تسبب في توسيع نطاقها وأنواعها مما أدى إلى ارتفاع نسبة الغش والتهرب منها. هذا ما جعل الدول بصفة عامة والجزائر بصفة خاصة تنشأ نظاما يراقب ويقوم بتسيير الضرائب كي تحمي مصدر الإيرادات.

تعتبر الرقابة الجبائية الوجه المعاكس للنظام الجبائي التصريحي، فالمشروع الجبائي الجزائري أعطى الإدارة الجبائية الحق في القيام بالرقابة البعدية للتصريحات التي يكتبها المكلفون كما تقوم بمعاينة الأخطاء والنقائص والإعفاءات، وهذا من أجل الحفاظ على أموال خزينة الدولة من خلال القضاء على مختلف أشكال التهرب الضريبي الذي تكون لديه آثار ونتائج وخيمة من ناحية حصيلة الضرائب.

الإشكالية: من خلال ما تقدم يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية :

" كيف تساهم الرقابة الجبائية في تحديد الوعاء الصحيح المكلف بالضريبة ؟ "

على أساس هذه الإشكالية يمكننا طرح الأسئلة الفرعية التالية ؟

1 . ماهية الرقابة الجبائية ؟

2 . ماهو الإطار القانوني للرقابة الجبائية ؟

3 . ماهو التحصيل الضريبي ؟

4 . كيف تساهم الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ؟

أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام وفي تمويل الخزينة العمومية بشكل

خاص، حيث تكتسب الرقابة الجبائية أهمية كبيرة في النظام الضريبي الجزائري كونه يعطي الحرية التامة للمكلفين بالضريبة في التصريح بمجمل مداخيلهم وممتلكاتهم من تلقاء أنفسهم من خلال فرض الرقابة على هذه التصريحات، إلا أن ظاهرة التهرب الضريبي تقف حائلا دون تحقيق الرقابة الجبائية للأهداف المرجوة منها وذلك على المستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي.

أهداف البحث

تمثل الأهداف المنتظرة من تناول هذا الموضوع فيما يلي:

- التعريف بنظام الرقابة الجبائية من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي، القانوني والتنظيمي.

- التعرف على دور الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي.

- إبراز أهمية الرقابة الجبائية من خلال التأكد من مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية .

- إظهار أخطار ظاهرة الغش و التهرب الضريبي، وأهم التدابير المتخذة من طرف الدولة للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في حده .

منهج البحث

المنهج المتبع هو الوصفي التحليلي، وذلك من خلال إستعراض مختلف المفاهيم الأساسية سواء المتعلقة بالمنهج المتبع هو الوصفي التحليلي، وذلك من خلال إستعراض مختلف المفاهيم الأساسية سواء المتعلقة بالرقابة الجبائية أو تقدير الضرائب أو التحقيق المحاسبي من خلال اجراء تربص بمديرية الضرائب . بحوث سابقة
تمثل الدراسات التي تتعلق بموضوع الرقابة الجبائية، والتي قننا بالإطلاع عليها في :

١. أحمية فاتح ، دويس رجاء ، مقال بعنوان : احترام حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في اطار الرقابة الجبائية كالية للحد من المنازعات الجبائية. تاريخ النشر : 10/06/2022 جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل .

٢. عبد الرحيم لواج ، فيصل بوزيان ، وليد حمياني ، مقال بعنوان : دور التدقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة ، دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتدقيق المحاسبي ، تاريخ النشر : 15/03/2021 جامعة تيسمسيلت الجزائر .

٣. حمدود وسيم ، مذكرة تخرج بعنوان : اليات الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي ، دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بمستغانم 2021/2022 . وتم التوصل الى معرفة مكانة الرقابة الجبائية و معرفة اساليب عملها و أدواتها داخل النظام الجبائي .

٤. سلطاني سمير ، شافعي عبدو ، مقال بعنوان : فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ، تاريخ النشر 10/05/2022 جامعة أبو بكر بلقايد ، تلمسان الجزائر . وتم التوصل يعتمدون على التهرب من دفع مستحقاتهم بطرق وأساليب أهمها التلاعب في إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية التي تعبر عن وضعيتهم المالية وخاصة القوائم المالية.

٥. مالح سعاد ، مقال بعنوان : قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر ، حيث تم التوصل الى معرفة اساليب قدرة والتحقيق المحاسبي لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي .

خطة البحث

الفصل الأول : الرقابة الجبائية

المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية

المبحث الثاني : الاطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

المبحث الثالث : الاطار القانوني للرقابة الجبائية

الفصل الثاني : مساهمة الرقابة الجبائية في تحديد الوعاء الصحيح للمكلف بالضريبة

المبحث الأول : العناصر المرتبطة بتقدير و تحصيل الضريبة

المبحث الثاني : دور الرقابة الجبائية في التهرب الضريبي

المبحث الثالث : اجراءات الرقابة الجبائية

الفصل الثالث : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

المبحث الأول : تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة

المبحث الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب

باب ١

الرقابة الجبائية

١.١ اتمهيد

تعد الرقابة الجبائية احدى الأدوات الفعالة لمصالح الضرائب التي منحها القانون للتأكد من صدق التصريحات ومعاينة الأخطاء، وذلك لأهميتها البالغة في عملية إتخاذ القرار وتحليل الوضعية الجبائية للمكلفين والكشف عن الإنحرافات والمخاطر الضريبية ، بالإضافة إلى مكافحة مختلف حالات الغش والتهرب الضريبي ، حيث تهدف إلى مدى إمتثال المؤسسات للقوانين والأنظمة الضريبية، وتقييم المخاطر ودراسة تأثيرها على الحسابات والبيانات المالية ، وبغرض التعرف أكثر على الرقابة الجبائية قنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- المبحث الأول : تم التطرق الى مفهوم الجباية و الرقابة الجبائية و أهدافها و أشكالها .
- المبحث الثاني : تم التعرف الى حقوق الادارة الجبائية و كذلك حقوق و التزامات المكلف بالضريبة.
- المبحث الثالث : تم التعرف الى الأجهزة المختصة للادارة الجبائية و التزامات المحقق الجبائي و مسؤولياته .

٢.١ المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية

١.٢.١ المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية

١.١.٢.١ أولا : مفهوم الجبائية

تعرف الجبائية بأنها قيمة ضريبية مقدرة يتم تطبيقها على دافعي الضرائب من قبل السلطة الحاكمة، تعرف الجبائية بأنها قيمة ضريبية مقدرة يتم تطبيقها على دافعي الضرائب من قبل السلطة الحاكمة، وقد تكون إما على شكل ضريبة أو رسم، وقد تشير أيضا إلى عملية الحجز أو الاستيلاء على أصول المنشأة كنتيجة لاتخاذ إجراء قانوني يستخدم من أجل تسوية دين أو الحصول على دفعات ضريبية غير مدفوعة، وتطبق إجراءات الجبائية على دافعي الضرائب من قبل السلطات الحاكمة ([الخطيب خالد شحادة, 2005]).

٢.٢.١ ثانيا : مفهوم الرقابة الجبائية

قد قدمت عدة تعاريف للرقابة الجبائية وأبرزها :

أ - الرقابة الجبائية

هي مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف الى التحقق من صحة و نزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف. وذلك من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية وهذا الحق محفوظ بنصوص و مواد التشريع الجبائي .

ب - الرقابة الجبائية

هي الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة وتعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى ، وذلك بالتحكم في الإمكانيات الذي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العامة.

من خلال ما سبق يمكن تعريف الرقابة الجبائية بأنها مجموع الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية في إطار سلطة قانونية أعطاها المشرع للإدارة الجبائية ، حيث تقوم بالتحقق من صحة و مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة والعمل على تصحيح الأخطاء الموجودة ، اعتمادا على المعلومات التي تمتلكها الإدارة الجبائية و المؤطرة قانونا ، من اجل الحد من اشكال التهرب الضريبي و رفع الإيرادات العامة .

٣.٢.١ المطلب الثاني : أهداف الرقابة الجبائية

تشكل عملية الرقابة الجبائية هدفا أساسيا بالنسبة للإدارة الجبائية ، ويعتبر الهدف الأساسي للرقابة الجبائية هو مكافحة التهرب الضريبي بكل أنواعه باستعمال مختلف الأساليب القانونية التي يمنحها المشرع الجبائي للإدارة الجبائية والمحافظة على الأموال العمومية من السرقة والنهب وتوفير إيرادات إضافية للخزينة العمومية تعود على الإنفاق العام وتؤدي إلى رفاهية المجتمع وذلك لتحقيق مجموعة من الأهداف أهمها: ([حاج قويدر عبد الهادي , 2017])

- قمع التهرب الضريبي و تحقيق مبدأ المساواة والعدالة للأفراد في تحمل عبء الضريبة .
- حماية الموارد الجبائية لميزانية الدولة وهذا الهدف يشكل مؤشرا لنجاح أو فشل الإدارة الجبائية في تحقيق مهامه .
- التأكد من دقة وصحة التصريحات الجبائية ومطابقتها للقوانين والتشريعات الجبائية .
- ضمان المتابعة والتطبيق السليم للمكاسب والامتيازات الجبائية التي يتيحها التشريع الجبائي .

٤.٢.٠١ المطلب الثالث : أشكال الرقابة الجبائية

١.٤.٢.٠١ الرقابة العامة :

تم على مستوى مفتشية الضرائب أو مصالح الوعاء التابعة لمراكز الضرائب و يمكن التمييز بين نوعين من الرقابة العامة وهي : الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق ، حيث يقوم رئيس المفتشية أو المصلحة بمراقبة و فحص تصريحات المكلفين بالضرائب و تتم المراقبة على شكل فحص تمهيدي و هو ينجز من غير تنقل أو إجراء أبحاث خاصة ([أحمية فاتح , 2022a])

الرقابة الشكلية

و تعتبر أول عملية للرقابة التي تقوم مصالح ادارة الضرائب عن طريق مراقبة التصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة من حيث التأكد من هوية و عنوان المكلف بالضريبة ، كذلك التأكد من عدم وجود أخطاء مادية في التصريحات . و تتميز هذه الرقابة بالبساطة لأنها تتم فقط للتأكد من الهوية الجبائية و ختم و توقيع المكلف ، أو تصحيح الأخطاء في حالة وجودها خاصة بالنسبة للمكلفين المبتدئين الذين يصعب عليهم فهم النظام الجبائي و طريقة تقديم التصريحات ، فهي تدقق في الكيفية التي قدم بها الأساس الضريبي و لا تهدف الى تقديم الأرقام المقدمة كأساس لفرض الضريبة . و قد تم النص على هذه الرقابة في المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية . ([المادة 18 , a])

بعد إتمام هذه الرقابة و في حالة شك مصالح الإدارة الضريبية بعدم صدق تصريحات المكلف ، تطلب من تقديم توضيحات و وثائق أخرى من اجل اتخاذ قرارها سواء بإقرار صحة التصريحات أو عدم صحتها و بالتالي الانتقال للمرحلة الثانية وهي مراقبة المستندات .

الرقابة على الوثائق

تتفق هذه الرقابة مع الرقابة الشكلية في أنها تتم في نفس المكان أي بمقر مفتشية الضرائب المختصة أو بمصلحة الوعاء التابعة لمركز الضرائب من خلال مراقبة التصريحات السنوية على الخصوص بأكثر دقة حيث يقوم العون المكلف الذي يفترض أن تكون له درجة معينة من المعلومات المحاسبية بفحص هذه التصريحات و معاينتها و مقارنتها مع المعلومات المتوفرة في ادارة الضرائب .

و ما يمكن إبرازه في هذا النوع من الرقابة انه جاء منصوص عليها في نص المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية حيث تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و الأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة حيث يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها ، الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها. إن هذا النوع من الرقابة يهدف الى : ([المادة 19 ,])

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات و المعدلات و الهوامش المختلفة للربح .

- معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة .

- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما تتوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب ،
- إعداد قاعة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة .

غير أن أهم ما يعترض هذا النوع من الرقابة هو عدم كفاءة أعوان الإدارة الجبائية المكلفين بهذا النوع من الرقابة من جهة ، و كثرة تعدد التصريحات و غياب المراقبة الدقيقة للسلطات الوصية من جهة أخرى.

٢٠٤٠٢٠١ الرقابة الجبائية المعمقة

إذا كانت الرقابة العامة تتم على مستوى مفتشية الضرائب المختصة فان الرقابة المعمقة تتم عن طريق انتقال مفتشي الضرائب إلى عين المكان ، أي مكان توجد المحل من أجل المعاينة الميدانية و القيام بمختلف العمليات الحسابية للتأكد من مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف و مدى تطابق بين البيانات و المعطيات المبينة في الوثائق و الفواتير مع ماهو مبين على ارض الواقع ، و يتم انتقاء الملفات الواجب مراقبتها بناء على عدة مؤشرات أهمها: ([أهمية فاتح , 2022b])

- أن تكون المؤسسة محترمة لالتزاماتها المحاسبية و الجبائية .
- أهمية الأرباح و المداخل المصروح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة .
- مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل ، أو المسير ، أو الشركاء .
- العجز المتكرر .
- طبيعة النشاط الممارس و أهمية المنتج في السوق .
- التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري .
- التعديلات المتكررة للقوانين الأساسية .

و تنقسم هذه الرقابة بدورها إلى 3 أشكال :

التحقيق في المحاسبة

إن التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة ، و فحص محاسبته و التأكد مع مدى تطابقها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها .

و تمثل هذه الرقابة في إتباع كل الطرق و الوسائل و الكيفيات التي تساعد في صحة و تنظيم المحاسبة وفقا لقواعد و أسس عملية و علمية ، باعتبار أن المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة ، و هي مصدر كل البيانات و المعلومات المالية . و لهذا اشترط المشرع الجبائي ضرورة مسك محاسبة قانونية حتى يتم إجراء التحقيق المحاسبي ، و قد كان نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية صريحا حتى جاء فيه "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها" ([أهمية فاتح , 2022c]).

إن الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي هو إبراز كل الأخطاء و الاغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من وعاء مختلف الضرائب و الرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من وعاء

مختلف الضرائب و الرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة.

و كما هو معلوم فان التحقيق المحاسبي يجري تحقيقه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف بدءا من الإشعار الأولي للتحقيق و انتهاء بتتبع النتائج النهائية للمكلف بالضريبة .

التحقيق المصوب في المحاسبة

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة للمكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة معطيات أو عمليات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية ، و يتم كذلك التحقيق عندما تشكل الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة و التي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية .

يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق تقديم الوثائق المحاسبية و الوثائق التوضيحية على غرار الفواتير و العقود و وصول الطلبات و التسليم المرتبطة بالحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المتعلقة بالتحقيق لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق ، على أي حال من الأحوال ، فحص معمق و نقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة . غير أن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق المحاسبة لاحقا و الرجوع إلى فترة تمت فيها المراقبة ، و لكن أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب .

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 لهم موطن جبائي في الجزائر أم لا ، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة . و بهذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصريح بها من جهة ، أو الذمة و الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي ، من جهة أخرى . كما يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية و عناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا ، وجود أنشطة أو مداخل متملص من الضريبة . ([أهمية فاتح , 2022d])

٣٠٤٠٢٠١ أشكال أخرى من الرقابة الجبائية

على غرار أشكال الرقابة الجبائية التي تطرقنا إليها وهي :

- التحقيق المحاسبي V.C

- التحقيق المصوب في المحاسبة V.P.C

- التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة VASFE

توجد أشكال أخرى من الرقابة الجبائية نذكر منها :

الرقابة على الفرق المختلطة (ضرائب - جمارك - تجار)

تأسست الفرق المختلطة سنة 1997 وفق المرسوم التنفيذي 97 /290 المؤرخ في 27 جويلية .

تتكون من الفرق المختلطة (ضرائب - جمارك - تجارة) من موظف على الأقل في كل إدارة ويكون برتبة مفتش رئيسي على الأقل وبخبرة لا تقل عن ثلاث سنوات بالنسبة للضرائب و ضابط مراقب بالنسبة للتجارة .

تكلف هذه الفرق المختلطة بتنفيذ مقررات و برامج المراقبة التي أعدها لجان التنسيق و تحدث بمعدل فرقة أو عدة فرق على مستوى كل ولاية بموجب قرار وزاري مشترك بين وزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالتجارة وفي الولاية التي لا توجد بها مديرية الجمارك يعين ممثل مصلحة الجمارك لدى هذه الفرقة المختلطة ما بين أعوان الجمارك العاملين في اقرب ولاية وبين أعوان الهيكل الجهوي للجمارك التي تنتمي إليه الولاية المعنية .

توضع الفرقة المختلطة للرقابة القانون تحت مسؤولية أقدم عون ذو أعلى رتبة ، ويكون تعيين الموظفين لدى الفرقة المختلطة للرقابة من اختصاص المسؤول الولائي لكل إدارة معينة ، و خلال الفترة الفاصلة بين تدخلات الفرقة المختلطة للرقابة ، و يلتزم الموظفون الذين تشكل منهم هذه الفرقة بتأدية المهام العادية للإدارات التي ينتمون إليها تبعا . تكلف الفرقة المختلطة للرقابة على الخصوص بعمليات الرقابة لدى الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يخضعون لعمليات استيراد و تسويق بالجملة أو التجزئة و بصفة عامة ، لدى كل شخص ينشط ضمن الدورات التجارية و هذا قصد التأكد من تطابق هذه العمليات مع التشريعات الجبائية و الجمركية و التجارية الجاري العمل بها .

الرقابة على العمليات العقارية

تقوم هذه الرقابة على أساس تقويم أسعار المعاملات العقارية و يخص مراقبة المداخل التي تهرب من الضريبة على حقوق التسجيل من خلال مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بيعها أو شراءها أو التنازل عليها ، سواء كانت مبنية أو غير مبنية أو مداخل عقارية ، حيث أصبحت المداخل و الممتلكات العقارية أكثر الطرق لتهريب الأموال و تبييضها عن طريق أسعار وهمية و خيالية و للحد من ذلك اعتمدت الإدارة الجبائية معايير تنظيمية في إعادة تقويم المعاملات العقارية من أجل استفتاء الحقوق المترتبة عليها .

التلبس الجبائي

يعتبر التلبس الجبائي عملية مراقبة تطوع بها الإدارة الجبائية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الإعسار على الخصوص . تم استحداثه ضمن المادة 7 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 ، فبغض النظر عن كل الأحكام المتعلقة بالمراقبة أو التحقيق الجبائي ، يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل و المكلفين قانونيا ، عند ملاحظته لمخالفات خطيرة أو في ظروف يمكن أن تشكل تهديدا لعملية تحصيل الديون الجبائية المستقبلية ، تحرير محضر التلبس الجبائي ضد المكلفين بالضريبة الذين يمارسون أنشطة خاضعة لنظام القانون العام و الأنظمة الخاصة في مجال الإخضاع الضريبي .

يسمح هذا الإعسار للإدارة الجبائية بالتدخل لوقف الغش الممارس عندما تجتمع مؤشرات مقبولة ، كما يسمح للإدارة بالحصول على الاستعمال المباشر للوثائق المحاسبية و المالية و الاجتماعية للأشخاص المعنيين في الوقت المناسب و ذلك حتى بالنسبة للمرحلة التي لا تنتمي فيها التصريحات الجبائية المنصوص عليها في التشريع الجبائي .

يشترط لتطبيق إجراء التلبس الجبائي تحت طائلة بطلان الإجراء ، الموافقة المسبقة من الإدارة المركزية .

يوقع محضر التلبس الجبائي وفق النموذج التي تعده الإدارة ، من قبل عون الإدارة الجبائية و يصادق على التوقيع المكلف

بالضريبة صاحب المخالفة . وفي حالة رفع التوقيع يذكر ذلك في المحضر و تحتفظ إدارة الضرائب بالمحضر الأصلي ، وتسلم نسخة منه للمكلف بالضريبة المعني الذي حرر بشأنه المحضر .

و يترتب على إجراء التلبس الجبائي آثار جبائية إزاء أنظمة الإخضاع الضريبي وإجراءات المراقبة وحق الاستيراد لاسيما :

- إمكانية إعداد الحجر التحفظي من طرف الإدارة .
- استثناء حق الاستفادة من الرسم على القيمة المضافة والأنشطة الاستثنائية .
- إمكانية تجديد عملية التخفيف المحاسبي المنتهية ،
- إمكانية تمديد أجال التخفيف في عين المكان .
- تمديد في اجل التقادم بسنين .
- استثناء حق التأجيل القانوني للدفع المقدر ب % 20 و جدول الدفع بالتقسيط .
- تطبيق الغرامة المنصوص عليها في المادة 194 مكرر 1 من (ق.ض.م.م.م.م) .
- التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكي أعمال الغش .

إلا أنه يمكن للمكلف بالضريبة الذي كان موضوع التلبس الجبائي للجوء إلى الهيئة القضائية الإدارية المختصة عند استلام محضر التلبس طبقاً للإجراءات المعمول بها .

٣.١ المبحث الثاني : الإطار القانوني للرقابة الجبائية

١.٣.١ المطلب الأول : حقوق الإدارة الجبائية

للرقابة الجبائية أهمية بالغة ، وذلك لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين ، والتي قد لا تعكس الحقيقة لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة القضائية قصد الكشف على عن مختلف المخالفات المرتكبة و تتوقف فعالية الرقابة الجبائية على الإطار القانوني الخاص بها ([مصطفى عوادي , 2016]).

١.١.٣.١ حق الرقابة

هذا الحق نصت عليه المادة 18- 2 من قانون الإجراءات الجبائية وخولت لمصالح الإدارة الجبائية بالقيام بكل أشكال الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم، ومراقبة المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر وتدفع أجور وأتعاب أو مرتبات من أي طبيعة كانت، وحق الرقابة ليس محدوداً فقط بالضرائب والرسوم المباشرة ولكن يمتد . أيضا إلى الحقوق غير المباشرة والتسجيل. ([المادة 18 , b])
وتتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها.

٢٠١٠٣٠١ حق الاطلاع

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

٣٠١٠٣٠١ حق المعاينة والحجز

عندما تكون هناك ممارسات تدليسية رخص القانون تحت بعض الشروط إلى أعوان الإدارة الجبائية بالقيام بمعائينات في كل الأمكنة بهدف البحث، وجمع وحجز كل الوثائق أو المستندات اللازمة لإثبات ممارسة الغش الضريبي، وحق المعاينة لا يتم إلا بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض مفوض من قبله.

٤٠١٠٣٠١ حق إجراء البحث والتحقيق

نصت المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية على حق إجراء البحث ويقصد به إجراء التحقيق من طرف أعوان الإدارة الجبائية بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ولدى كل شخص يقوم بهذه العمليات، والمكلف مطالب بتزويد أعوان الإدارة الجبائية بكل الوثائق والمستندات الضرورية لتحديد رقم الأعمال وأسس فرض الضريبة، وهذا الحق يمكن أن يمارس خلال ساعات الفتح للجمهور أو خلال ممارسة النشاط، يتم إثر كل عملية تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت وتفصل المخالفات الملاحظة ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة ([المادة 33 ,]).

٥٠١٠٣٠١ حق التقادم

نصت عليه المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية التي حددت الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية والمحدد بأربع سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وهذا بالنسبة لما يلي: ([المادة 39 ,])

- تأسيس الضرائب و الرسوم و تحصيلها .
- القيام بأعمال الرقابة .
- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين و التنظيمات ذات الطابع الجبائي .

وحق التقادم يمكن أن يعرف على أنه الحق الممارس من قبل الإدارة الجبائية من أجل تصحيح حالات النسيان أو نقائص أو الإغفال في التصريحات الجبائية، وانقضاء أجل التقادم لا يعد عائقاً أمام أعوان الإدارة الجبائية لممارسة حق الرقابة بسبب تقادم الفترات، لكنها تمتد إلى العمليات التي لها أثر على نتائج فترة لاحقة غير مغطاة بحق التقادم.

٤.١ المطلب الثاني : حقوق المكلفين بالضريبة

١.٤.١ إعلام المكلف بالضريبة

بالرغم من أن لأعوان الإدارة الجبائية الحق في القيام بشكل مفاجئ بالمراقبة في عين المكان لمعاينة العناصر المادية للاستغلال ووجود الوثائق المحاسبية اللازمة ، إلا انه لا يحق لهم القيام بالمراقبة دون إعلام المكلف بالضريبة وإرسال إشعار المراقبة ، و للمكلف اجل 10 أيام لتحضير محاسبته ، و اجل 15 يوما في حال المراقبة المعمقة كحد أدنى ، وله الحق في طلب تمديد المدة .

٢.٤.١ تحديد مدة إجراء التحقيق

تختلف مدة إجراء التحقيق باختلاف نمط الرقابة الجبائية المعمول بها .

٣.٤.١ الاستعانة بمستشار

حول المشرع للمكلف بالضريبة أثناء خضوعه للرقابة الجبائية من خلال المادة 21 / 3 من قانون الإجراءات الجبائية الحق في أن يختار مستشار للاستعانة به ويمكن ان يكون محامي أو خبير محاسبي أو مستشار جبائي ، وذلك حتى يستفيد من خبرته و لا يرتكب الأخطاء أمام الأعوان الجبائين ، كما يحق للمكلف أن يوكل من ينوبه خلال فترة إجراء الرقابة ([المادة 21 ,]).

٤.٤.١ الحفاظ على السر المهني

من أهم الضمانات التي خولها المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة حقه في المحافظة على أسراره التجارية و الجبائية و بالتالي يلزم المراقبين و المفتشين الجبائين بالمحافظة على جميع أسرار المكلف بالضريبة ، و حتى بالنسبة للجان الطعن فقد ألزم القانون أعضائها بالحفاظ على السر المهني و هذا الحق له معنيان مرتبطان : ([مصطفى عوادي , 37])

أ - المعنى الأول : يتعلق بضرورة مراعاة السرية العامة في معالجة كل المعلومات المتعلقة بالمكلف لاسيما إذا اطلعت الإدارة الجبائية على المعلومات المتعلقة بأوضاعه الصحية و العائلية و المهنية ، و التي قد يسبب إفشاؤها أضراراً بمركز المكلف الاقتصادي و الاجتماعي ، و ينطوي مفهوم السرية التامة على عدم استخدام هذه المعلومات في أغراض غير التي أباحها القانون .

ب - المعنى الثاني : يمثل عدم إعطاء هذه المعلومات للغير إلا في الحالات التي يميز فيها القانون ذلك . و بالرغم من حق المكلف بالحفاظ على أسراره فانه بالمقابل لا يجوز للهيئات الإدارية و القضائية و البنوك و المؤسسات الاحتجاج في السر المهني في مواجهة الإدارة الجبائية لان لها الحق في الاطلاع على المعلومات و هو حق استدلالي تتعرف من خلاله على الدخل الحقيقي للمكلف

٥.٤.١ عدم إعادة الرقابة

لا يحق للإدارة الجبائية أن تجري رقابة أخرى بسبب نفس الضرائب و خلال نفس الفترة أو بعد تقادمها ، كما تكون الرقابة نهائية عند عدم وجود تعديلات . وفي حال وجودها عندما يعطي المكلف موافقته على التعديلات و الاقتراحات أو في

حال عدم الرد في أجل 30 يوم ، و يحق إرسال إشعار آخر بالمرقبة يخص الضرائب و الرسوم التي لم تذكر في الإشعار الأول ، و بصورة استثنائية عندما يكتشف المحقق مخالفات تمس القوانين الجبائية ([مصطفى عوادي , 38]).

٦.٤.١ محدودية الرقابة في عين المكان

و المقصود بذلك أنه :

- لا يمكن أن تمتد مراقبة المحاسبة بعد أجل محددة قانونا بحسب النشاطات الممارسة و رقم الأعمال المصرح به .
- لا يمكن أن يتجاوز التحقيق المحاسبي في عين المكان فيما يخص الدفاتر و الوثائق المحاسبية أكثر من أربعة أشهر فيما يخص مؤسسة مؤدي الخدمات و كل المؤسسات الأخرى .
- ولا يمكن أن يتجاوز التحقيق المعمق في مجال الوضعية الجبائية سنة واحدة ابتداء من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق ، إلا أنه يمكن تجاوز أجل التحقيق المحددة قانونا في حال وجود أعمال تدليسية كالإدلاء بمعلومات ناقصة أو غير صحيحة أو لم يرد المكلف على طلبات التوضيح في الآجال المحددة قانونا .

٧.٤.١ الإشعار بالتقويم

يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهائها من عملية التحقيق سواء كان هذا التحقيق محاسبي أو في مجمل الوضعية الجبائية بإرسال إشعار بالتقويم عن طريق رسالة موصى بها مع إشعار بالتسليم لإبلاغ المكلف بالنتائج ، و يجب أن يكون التقويم مفصلا و معللا بصفة تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و مبينا فيه أسباب و طرق التقييم المتبعة و السماح للمكلف وفقا للأحكام المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية بإبداء ملاحظاته و ذلك في أجل 40 يوم ، و يجب على المحقق و فيل انقضاء اجل الرد أن يعطي كل الشروحات الشفهية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون الإشعار إذا طلب منه هذا الأخير ذلك ، و يعد عدم رد المكلف في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني ([مصطفى عوادي , 39]).

و تفاديا للتعسف الإداري للمصلحة المحققة في استعمال صلاحياتها القانونية مع المكلف بالضريبة فإنه لا يمكن الرفض الكلي أو الجزئي للمحاسبة المقدمة إلا عند وجود أخطاء أو إعفاءات أو معلومات غير صحيحة خطيرة و متكررة ، أو عند انعدام الوثائق التي تبرر القيم المحاسبية .

٨.٤.١ الإجراءات الاعتراضية

إن الإجراءات الاعتراضية هو النقاش الشفوي أو الكلامي بين المحقق و المكلف من أجل السماح لهذا الأخير بالاستعلام حول سير أشغال عملية الرقابة الجبائية من ناحية ، و تسمح له بمعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات المجرأة من ناحية أخرى ، و هو ليس فقط الإلزام بتبليغ نتائج الرقابة الجبائية و إجراءات التعديلات ، و هذا الإجراء يسمح بإقامة جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية و المكلف الخاضع للرقابة ، و هذا ما يسمح بتقليل عدد المنازعات الجبائية في المستقبل .

٩.٤.١ الطعن

لم يهمل المشرع هذا الجانب الذي يعد حق من حقوق المكلف بالضريبة ، لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الضريبية و المكلف حول نتائج التحقيق ، لذا منح المشرع لهذا الأخير إمكانية الطعن و الذي يطلب من خلاله التخفيض الجزئي أو

الكلّي أو التعديل أو إعادة الحساب للنسب المطبقة وذلك بتقديم شكايات لدى الجهات المعنية .

٥.١ المطلب الثالث : واجبات المكلف بالضريبة

١.٥.١ أولا: النظام الحقيقي

يقصد بالنظام الحقيقي الوضعية الحقيقية للمؤسسة من حيث الثروة ورقم الأعمال والمداحيل المبينة من خلال مسك الحسابات بصفة منتظمة ومثبتة طبقا للقواعد المقررة في النظام المحاسبي المالي الجديد ابتداء من 01 جانفي 2010 . حيث تلتزم المؤسسة الخاضعة له بالاحترام الصارم لقواعد النظام المحاسبي لتحديد دخلها الخاضع للضريبة . يفرض النظام الحقيقي بصفة إجبارية على الأشخاص المعنويين وكذا الشركات الفردية وشركات الأشخاص وأصحاب الأنشطة التجارية أو الخدمية في حالة ما إذا تجاوز رقم أعمالهم السنوي 15.000.000 دج .

وتمنح إمكانية اختيار النظام الحقيقي للمكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الذين يملكون محاسبة منتظمة. يخضع المكلفون في هذا النظام إلى عدة ضرائب تتمثل في الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات و الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المنهي. يلتزم الأشخاص الخاضعون لهذا النظام بما يأتي ([يوسفي, 378]):

٢.٥.١ الالتزامات المحاسبية

- مسك محاسبة منتظمة وفق القوانين والأنظمة السارية المفعول وخاصة النظام المحاسبي المالي ما يسمح بتأكيد النتائج المصرح بها وإعداد الفواتير مع إظهار الرسم على القيمة المضافة .
- تقديم عند كل طلب من المفتش، جميع الوثائق المحاسبية والجرد ونسخ من الإرساليات وأوراق الإيرادات والنفقات، التي من شأنها أن تبرر دقة النتائج المشار إليها في التصريحات .
- حفظ السجلات والوثائق المحاسبية وكذا الوثائق التبريرية، لاسيما فواتير الشراء التي بناء عليها يتم ممارسة حق المراقبة وإجراء تحقيق خلال أجل 10 سنوات .
- إعداد الميزانية الجبائية واكتتابها في الآجال المحددة.

٣.٥.١ الالتزامات الجبائية على المؤسسات

بالإضافة إلى الالتزامات المحاسبية، فإنه على المؤسسة أن تحترم العديد من الالتزامات الجبائية كونها خاضعا للضريبة (إيداع التصريحات، تسديد الضريبة) أو كونها جامعا للضريبة (الاقتطاع من المصدر)

١.٣.٥.١ الالتزامات المتعلقة بإيداع التصريحات

أ - التصريح بالوجود :

اكتتاب تصريح بالوجود في أجل 30 يوما ابتداء من تاريخ بداية النشاط لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة ويمكن اعتبار تاريخ عمليات الشراء الأولى كتاريخ لبداية النشاط.

ب - التصريح الشهري أو الفصلي بالضرائب و الرسوم :

اكتتاب تصريح شهري أو فصلي عن طريق وثيقة G50 أو G50 A بجمل الضرائب والرسوم المدفوعة نقدا (TAP , TVA) أو عن طريق اقتطاع من المصدر (IRG/Rcm,IRG) (salaire) لدى قباضة الضرائب قبل 21 يوما الموالية للشهر أو الفصل المعني.

ج - التصريح السنوي :

اكتتاب تصريح سنوي لدى مفندشية الضرائب بمقر فرض الضريبة أو في التي يقع في مجالها الإقليمي المقر الرئيسي للمؤسسة وهذا قبل 30 أفريل الذي يلي تاريخ إقفال الحسابات يتضمن أساسا كشوفات مستخرجة من العمليات المحاسبية وخاصة ملخص حسابات النتائج و نسخة من الميزانية وكشف عن المصاريف العامة حسب طبيعتها وكذا النتائج التي تسمح بتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة.

د - التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة :

اكتتاب في أجل 10 أيام من تاريخ التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط تصريحا إجماليا بالمداخيل التي لم تفرض عليها الضريبة ([يوسفي, 380]).

٢٠٣٠٥٠١ الالتزامات المتعلقة بالتسديد

تختلف الالتزامات باختلاف الضريبة محل التسديد وتمثل أساسا فيما يأتي :

- IBS : 03 تسبيقات خلال السنة بتواريخ محددة إضافة إلى رصيد التسوية قبل 30 أفريل من السنة الموالية.

- IRG : تسبيقين خلال السنة بتواريخ محددة إضافة إلى رصيد التسوية قبل 30 أفريل من السنة الموالية.

- TAP : يتم تسديده خلال العشرين يوما من الشهر الموالي الذي تحقق فيه رقم الأعمال.

- TVA : يتم تسديده خلال العشرين يوما من الشهر الموالي الذي تحقق فيه رقم الأعمال.

٣٠٣٠٥٠١ الالتزامات الجبائية للمؤسسة بصفتها جامعا للضريبة

تتعلق أساسا بالرسم على القيمة المضافة والاقتطاعات من المصدر . أ - الالتزامات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة : يلتزم المكلفون الذين ينتمون إلى النظام الحقيقي بما يلي:

- إيداع التصريح بالوجود و تصاريح شهرية برقم أعمالهم المحقق و مبلغ الرسم على القيمة المضافة.

- تسليم فاتورة أو أي وثيقة تحل محلها للزبائن مع إظهار مبلغ الرسم المقبوض .

- مسك محاسبة منتظمة وفقا للتشريع والتنظيم المعمول به أو دفاتر مرقمة ومؤشرة تسجل فيها يوميا

دون فراغات أو شطب مبالغ العمليات المحققة الخاضعة للرسم أو غيرها .

ب. الالتزامات الخاصة بالاقتطاع من المصدر:

1- الالتزامات الخاصة بالمؤسسة التي توظف عمال:

- القيام بحساب وتسديد الاقتطاع من المصدر بالنسبة للضرائب على كل الأجور الخاضعة للضريبة .

- تسجيل الضريبة على الدخل الإجمالي على دفتر خاص بالأجور مرقم و مؤشر من طرف المحكمة.
- تقديم كشف الأجر عند دفعه والقيام بالتسديد الدوري للضريبة على الدخل الإجمالي .
- إيداع تصريح سنوي للأجور والمنح يلخص جميع المبالغ المدفوعة للعمال والموظفين (أجور، علاوات، منح...) خلال السنة ويجب أن يتم إيداعه قبل 30 أفريل للسنة الموالية .

2- الالتزامات الخاصة بالمؤسسات التي تدفع مبالغ خاضعة للضريبة لأشخاص لا ينتمون إليها :

- القيام باقتطاع من المصدر عند تسديدها لمبلغ خاضع للضريبة وتسديده إلى إدارة الضرائب خلال 20 يوما الأولى من الشهر الذي يلي الاقتطاع .
- تقديم وصل مستخرج من دفتر للقسائم موجود على مستوى إدارة الضرائب .
- إظهار مبلغ الاقتطاعات من المصدر في التصريحات السنوية إلى جانب التسجيلات العادية.

٦.١ المبحث الثالث : الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

١.٦.١ المطلب الأول : الأجهزة المختصة في الرقابة الجبائية

هناك وسائل هيكلية ميدانية أي أجهزة مختصة تسند هلا مهمة المراقبة، وبواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي والمتمثلة في مديرية الأبحاث والمراجعات، وكذا المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للمديرية الولائية ([أهمية فاتح , 2022e])

١.١.٦.١ مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV)

أنشئت مديرية البحث والمراجعات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11/221 الصادر في 11 جويلية 1998 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي التي هي تحت غطاءها، كما أن اختصاصها يمتد على مستوى التراب الوطني، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث والمراجعات في سبتمبر 1998. تهتم هذه المديرية بـ :

- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي .
- جعل الرقابة أكثر شفافية مع الأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار.
- إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب، وتحسين مردودية الجبائية العامة .

وبالتالي فالهدف الرئيسي لمديرية البحث والمراجعات هو مكافح التهرب الضريبي ، ولأجل ذلك قامت بوضع إستراتيجية للمراقبة بغية تحقيق بعض الأهداف للمساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي ومن بينها :

- رفع نوعية التحقيق والارتقاء به إلى مستويات أحسن .
- تحسين مردودية الرقابة الجبائية.

- الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية و المداخل الكبيرة.

- تقليص حجم المنازعات التي هي في تزايد مقارنة بالتحقيق.

٢٠١٠٦٠١ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

إن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، و تتكفل مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية بمهمة ذلك، إذ تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة، لذا تسند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق .

أ - تنظيم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

إن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تندرج فيها ثلاث مصالح تمثل التنظيم الهيكلي والوسائل الميدانية للرقابة الجبائية المختصة أساسا في تسيير وتنفيذ برامج التحقيق الجبائي. و تتمثل هذه المصالح في :

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية .

- مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات .

- مكتب المراجعات الجبائية .

وللقيام بالمهام السابقة الذكر، فإنه توكل مهمة ذلك إلى مجموعة من الأعوان المحققين، الذين يتألفون من نائب المدير ورئيس فرقة التحقيق و المحققين .

ب. مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (S/DCF) :

ان المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف DRV وهذه الأخيرة مكلفة بالتحقيقات الكبرى أم S/DCF فلقد وكلت إليها مهمة التحقيق في النشاطات الحرة و مقدمي الخدمات و هي مكلفة ب :

- البرمجة و التحقيق في كل نقطة من حدود الولاية، وكل التحريات و التحقيقات و الأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي .

- دراسة و اقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة.

- السهر على تحصيل الضرائب و الرسوم الناتجة من خلال التحقيق، وكذا على وصول تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف .

- تنفيذ الأعمال ذات الفائدة الجبائية. - البحث و تحليل أسباب التهرب و الغش الضريبي و إيجاد الحلول و الاقتراحات للحد منها .

- تقييم نتائج التحقيقات.

- تنسيق و تنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية.

٣٠١٠٦٠١ المصلحة الرئيسية للمراقبة الجبائية التابعة لمركز الضرائب

يعتبر مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب ،تختص بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة، تتكفل ب ([أهمية فاتح , 2022f])

- انجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها .
- اقتراح عمليات مراقبة وإنجازها، بعنوان المراجعات في عين المكان و المراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية وحوصل تقييمية دورية .

٤٠١.٦٠١ المصلحة الرئيسية للمراقبة الجبائية التابعة للمركز الجوارى للضرائب

- يعتبر المركز الجوارى للضرائب مصلحة عملية جديدة للمديرية العامة للضرائب، الذي حل محل الهياكل المتواجدة حاليا (المفتشيات والقباضات) ،مخصصة حصريا لتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من فئة واسعة ممثلة أساسا في المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة. وتتكفل بـ :
- تشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات وبطاقات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجوارى للضرائب و الممتلكات العقارية المتواجدة فيه .
 - متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتقييم نشاطات المصالح المعنية.

٢٠٦.٠١ المطلب الثاني : التزامات المحقق الجبائي و مسؤولياته

١٠٢.٦.٠١ أولا : التزامات المحقق الجبائي

- عند ممارسة أعوان الضرائب مهامهم لاسيما المتعلقة بالرقابة الجبائية يتعين عليهما احترام قواعد أخلاقيات المهنة ، لذلك يرمي التوازن بين حقوق و واجبات الأعوان إلى وقايتهم من النزاعات التي تعترضهم ، كما وضع المشرع الجبائي التزامات بصفة كممثل الدولة أهمها ([المديرية العامة للضرائب, 14ص]):
- تأدية اليمين و واجب الالتزام بخدمة الدولة .
 - تأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السلمية لكونه قد يكون رئيسا أو مرؤوسا .
 - تأدية الخدمة بكل استقلالية وحياد اتجاه المكلفين بالضريبة .
 - ممارسة الوظيفة وحدها فقط و بصفة فعلية و مستمرة .
 - الالتزام بالنزاهة و السر المهني و احترام النظام الداخلي للمؤسسة

٢٠٢.٦.٠١ ثانيا : مسؤوليات المحقق الجبائي

كما يترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالتدقيق الجبائي عدة مسؤوليات ملخصة فيما يلي :

أ - المسؤولية المدنية :

يتحمل عون الضرائب أو الإدارة، المسؤولية المدنية، عند إلحاق الضرر بالغير. و هي نتيجة لخطأ، عدم الانتباه أو إهمال قام بها العون بنفسه أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته و هذا بمقتضى أحكام المادة 124 من القانون المدني الجزائري ، ولا يكون كل موظف أو عون عمومي مسؤولا شخصيا عن عمله الذي أضر بالغير إذا قام به تنفيذ لأوامر صدرت من رئيسه الإداري ([المديرية العامة للضرائب, 14ص]).

ب - المسؤولية الجنائية :

يمكن اعتبار الموظف مسؤولاً من الناحية الجنائية عندما يقوم بارتكاب جناية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات ، و يلغى الاجراء الجنائي المتخذ تجاه العون آليا الإجراء التأديبي و من بين الأعمال التي تعتبر جناية أو جنحة نجد منها : التعسف في استغلال المنصب ، استغلال النفوذ ، اختلاس الأموال ، الرشوة ، تزوير الوثائق [المديرية العامة للضرائب, 14ص].

٧.١ خاتمة الفصل

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة القانونية الممنوحة للإدارة الجبائية والتي تسعى من خلالها إلى المحافظة على الأموال العمومية و التحقق من مدى شرعية و صحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة و مطابقتها مع المداخيل الحقيقية و ما تم الحصول عليها من مصادر أخرى ، والعمل على اكتشاف الأخطاء و الانحرافات و القيام بتصحيحها نظرا لأهمية الرقابة الجبائية فقد تم إنشاء هياكل إدارية تختص بعملية الرقابة الجبائية و إجراءاتها و تسهر على تنفيذ قوانينها و مراقبة التسيير الحسن لها على جميع المستويات الوطنية و الجهوية و الولائية ، كما حدد لها المشرع أشكالاً تختلف باختلاف نوع النشاط و أهمية رقم الأعمال و من جهة أخرى قام بوضع مجموعة من القوانين و الإجراءات تنظم سير عملية الرقابة الجبائية خلال الحقوق الممنوحة لكل من الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة و التي يؤدي عدم الالتزام بها إلى بطلان إجراءات الرقابة الجبائية .

باب ٢

مساهمة الرقابة الجبائية في تحديد الوعاء الصحيح المكلف
بالضريبة

١٠٢ تمهيد

يتوقف نجاح الدولة في اختيار النظام الضريبي الأمثل على المعرفة الكاملة بإيديولوجيات المجتمع وكافة أوضاعه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ، والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها وعلى الفهم المعمق للأسس والقواعد العلمية لرسم السياسة الضريبية ، فالتأسيس للضريبة حتى تحصيلها يبدأ من تفكير الدولة في الضريبة كمشروع إلى غاية تسديدها من طرف المكلف إلى الخزينة العمومية. حيث تعد الضريبة في ظل التطورات الإقتصادية والسياسية للدولة الحديثة من أهم الموارد المالية التي تعتمد عليها في تمويل نفقاتها العامة المستمرة والمتعددة، كما لها أهمية كبيرة في تحقيق أهداف الدولة في الإستقرار الإقتصادي والتنمية والعدالة الإجتماعية ومعالجة الإختلالات الإقتصادية.

إن ارتفاع التحصيل الضريبي مرهون بمدى استجابة المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية ، والادارة الجبائية لا تستطيع رفع مردود ضرائبها أو بالأحرى أن ترفع من قدراتها على التحصيل الضريبي دون أن تواجه مجموعة من العراقيل ، والرقابة الجبائية ليست غاية بقدر ماهي وسيلة أسسها المشرع الجبائي الجزائري لمكافحة إحدى هذه العراقيل والتي تعد ظاهرة خطيرة تهدد أكبر إقتصاديات دول العالم ، ألا وهي التهرب الضريبي.

٢٠٢ المبحث الأول : العناصر المرتبطة بتقدير و تحصيل الضريبة

١٠٢٠٢ المطلب الأول : مفهوم الوعاء الضريبي و طرق تقديره

١٠١٠٢٠٢ أولا / تعريف الوعاء الضريبي

قدم لمفهوم وعاء الضريبة عدة تعريفات نذكر منها مايلي :

- التعريف الأول : الوعاء الضريبي هو الموضوع أو المادة التي تفرض عليها الضريبة، أي المادة الخاضعة للضريبة أو المجال الخاضع للضريبة، سواء كان نشاطا أو سلعة أو عملا، أي أن الوعاء الضريبي يعني العنصر الاقتصادي الذي يخضع للضريبة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ([عبد الرحيم لواج , 2022]).

- التعريف الثاني : يعرف وعاء الضريبة بأنه المادة التي ستستخدم أساسا لفرض الضريبة، وغالبا ما تحمل الضريبة اسم وعائها فالضريبة التي تفرض على الدخل تسمى ضريبة الدخل، وكذلك الحال بالنسبة لضريبة العقارات والضريبة على الاستهلاك .

٢٠١٠٢٠٢ ثانيا / طرق تقدير الوعاء الضريبي

تعتبر عملية الوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة ليست بالأمر السهل، إذ تتطلب أولا القدرة على تحديد المادة الخاضعة للضريبة بدقة، وقد قدم علماء المالية العامة عدة طرق لتحديد الوعاء الضريبي، حيث نجد أنه يتم تقدير وعاء الضريبة إما مباشرة من طرف الإدارة الضريبية، أو عن طريق إقرار الأفراد عن أنفسهم أو عن غيرهم. والشكل الموالي يبين طرق تقدير الوعاء الضريبي ([محمد بوطلاعة, 97]).

1 - التقدير المباشر :

يتم هنا تقدير الوعاء بطريقة مباشرة و يأخذ هذا النوع شكلين :

أ - إقرار المكلف : أي أن يقدم المكلف ذاته تصريحاً عن نشاطه و دخله إلى السلطات الضريبية التي تقوم بالمراجعة و التحقيق في صحة المعلومات المقدمة و تكون هذه الطريقة فعالة في حال كون المكلفين يملكون سندات قانونية يتم الرجوع إليها في حالة التحقيق و المراجعة .

ب - إقرار الغير : و هنا يكون التصريح من طرف شخص تربطه علاقة ما بالمكلف و يستطيع موافاة السلطات الضريبية بالمعلومات عن وعاء المكلف ، مثل تصريح صاحب العمل بالرواتب و الأجور للعمال التي يدفعها للموظفين .

2 - تقدير غير المباشر :

إذ يكون هذا التقدير تقريبا مبنيا على دلائل و قرائن و يأخذ الأشكال التالية :

أ - التقدير على أساس المظاهر الخارجية :

يقدر الوعاء الضريبي هنا على أساس عدد من المظاهر الخارجية، التي يفترض أنها تعكس أو تبين ثروة أو دخل المكلف، على سبيل المثال: تقدير دخل المكلف على أساس قيمة منزله أو عدد السيارات التي يملكها... الخ، وأحيانا عن طريق عناصر مرتبطة ارتباط وثيق بالمادة الخاضعة للضريبة، ومثال ذلك: رقم الأعمال، وضعية المخزون، مبلغ الاستثمارات.

ب - التقدير الجزافي :

وفقا لهذه الطريقة تقدر قيمة المادة الخاضعة للضريبة تقديرا جزافيا على أساس بعض القرائن التي تعتبر دالة على مقدار دخل المكلف، ويمكن الفرق بين هذه الطريقة وسابقتها كون العنصر الذي يتم الاعتماد عليه في التقدير الجزافي ذو علاقة مباشرة بالثروة أو بالدخل الخاضع للضريبة، فيتم تقدير الدخل الناتج عن الاستغلال الزراعي مثلا على أساس متوسط الهكتار.

3 - التقدير الإداري :

في ظل هذه الطريقة يقوم المشرع بإعطاء كافة الصلاحيات للإدارة الضريبية من أجل اللجوء إلى كافة الأدلة التي تكشف عن مقدار الوعاء ومن هذه الصلاحيات فحص دفاتر السجلات المكلف المحاسبية وتلجأ الإدارة إلى هذا النوع في حالة امتناع المكلف عن تقديم التصريح أو الغش في تصريحاته .

٢٠٢٠٢ المطلب الثاني : أنواع تسعير الضريبة و مصادرها

١٠٢٠٢٠٢ أولا : أنواع تسعير الضريبة

يقصد بربط الضريبة، تقدير وعاء الضريبة ثم تحديد قيمتها، وتحديد قيمة أو سعر الضريبة يعني حساب قيمة الضريبة المستحقة على المكلف ، ويتم هذا التحديد بتطبيق الأسعار الواردة في القانون الضريبي على قيمة الوعاء ، و تحدد القوانين الضريبية أسعار الضرائب باحدى الوسائل التالية ([فاتح, 113]):

أ - الضرائب التوزيعية و الضرائب القياسية :

إن أسلوب الضرائب التوزيعية يتم بتحديد مقدار العائد من الحصيلة الضريبية، و ذلك بغض النظر عن نسبتها إلى الوعاء. أي يحدد المبلغ الإجمالي الواجب تحصيله مقدما، ثم يوزع على المكلفين حسب المناطق الجغرافية أو حسب المقدرة التكليفية، وهو أسلوب قديم في فرض الضريبة، ويتميز هذا الأسلوب بعدم تأثره بالأوضاع الاقتصادية والاجتماعية السائدة في البلد، و بثبات عائدته (بما أنه محدد مسبقا) و بانعدام التهرب الضريبي فيه، لان كل ممول يتهرب مما عليه سيلقي بعبء ضريبة على باقي المكلفين، هذا الأمر الذي يجبر المكلفين على مراقبة بعضهم البعض. وقد تم التخلي عن هذا الأسلوب في الوقت الحالي.

أما في أسلوب الضرائب القياسية، فيتم تحديد سعر الضريبة مسبقا، إما في شكل نسبة مئوية معينة تفرض على المادة الخاضعة للضريبة. أو في شكل مبلغ معين على كل وحدة من وحدات المادة الخاضعة للضريبة، كل هذا يتم دون تحديد إجمالي ما سيتم تحصيله من الضرائب

ب - الضرائب النسبية :

أسلوب الضرائب النسبية هو لما تفرض الضريبة بنسبة محددة و ثابتة، مهام تغيرت قيمة الوعاء الخاضع للضريبة ، فمثال تفرض الضريبة على أرباح الشركات بنسبة 25% من مجموع الأرباح مهما ازدادت هذه الأرباح ، ومن الواضح أن حصيلة الضريبة في هذه الحالة تتغير، بتغير قيمة الوعاء الخاضع لهذه الضريبة ([فاتح, 113]).

هذا الأسلوب في تقدير الضرائب الواجب دفعها، وإن كان يظهر مراعىا للعدالة الضريبية بين المكلفين ، إلا أن حقيقة الأمر هي غير ذلك، فهو يوفر للمكلفين عدالة ظاهرة و مساواة محاسبية فقط فالعدالة لا تقوم فقط على المساواة المطلقة، بل على المساواة في التضحية كذلك. من المعلوم اقتصاديا أن الدخل يقسم إلى 4 أقسام، القسم الأول منه يوجه لتغطية النفقات الضرورية للحياة من مأكل، ملابس ومسكن. و القسم الثاني منه يوجه لتغطية الحاجات شبه الضرورية أما القسم الثالث منه فيوجه لاقتناء الحاجات الكمالية، وإن بقي منه قسم رابع فسيوجه للتوفير والادخار.

إن فرض نفس النسبة من الضرائب على قيمة الدخل، على شخصين (أ) و (ب) حيث يمتاز الشخص (أ) بدخل ضعيف لا يكاد يغطي النفقات الضرورية للحياة (أي القسم الأول)، ويمتاز الشخص (ب) بدخل مرتفع يكفيه لتغطية الأقسام الثلاثة الأولى وحتى للادخار والتوفير (القسم الرابع)، إن فرض نفس النسبة من الضرائب على الدخلين لا يكون له نفس التأثير على الشخصين، فالشخص (أ) سيقطن مبلغ الضريبة من الجزء من دخله الموجه لتغطية النفقات الضرورية، وسيجد نفسه مجبراً على التضحية بجزء من القسم الأول من دخله. بينما الثاني وبسبب ارتفاع دخله، ورغم أن ما سيدفعه من ضرائب يفوق ما سيدفعه الشخص (أ) إلا أنه سيستعمل جزءاً من القسم الرابع من دخله، وهو الموجه للتوفير والادخار.

ج - الضرائب التصاعدية : وتعني تلك الضرائب التي يزداد سعرها كلما زادت قيمة الوعاء الخاضع لها، ومثال ذلك أن الشخص الذي يكون دخله 1000 دينار يدفع ما نسبته 10% من دخله كضريبة بينما الشخص الذي يكون دخله 2000 دينار، يدفع ما نسبته 15% من دخله كضريبة لتحقيق مبدأ العدالة الضريبية عن طريق المساواة في التضحية. وهذا النوع من تسعير الضريبة، تستخدمه معظم التشريعات الضريبية الحديثة، خاصة تلك التي تراعي جوانب العدالة الاجتماعية وهو يقسم إلى نوعين:

1 - أسلوب التصاعد بالطبقات :

حسب هذه الطريقة، يقسم الوعاء الضريبي إلى عدد معين من الطبقات، ويفرض على كل طبقة معدل ضريبي يتزايد من طبقة لأخرى ، وكل مكلف ضريبي مجبر على دفع الضريبة بسعر الطبقة التي ينتمي إليها ([فاتح, 113]).

الطبقة	الدخل	معدل الضريبة
الأولى	0 - 1000	معفى
الثانية	1001 - 2000	5 %
الثالثة	2001 - 3000	7 %
الرابعة	3001 - 4000	10 %
الخامسة	4000 فما فوق	15 %

جدول ١٠٢: معدلات الضريبة على الدخل حسب الطبقات

المصدر: نلاحظ من الجدول أن صاحب الدخل البالغ 1500 دينار يدفع ما قيمته 75 ديناراً كضريبة، بينما صاحب 4500 دينار يدفع ما قيمته 675 ديناراً كضريبة على الدخل.

2 - أسلوب التصاعد بالشرائح :

في هذا الأسلوب، يتم تقسيم نفس الوعاء الضريبي إلى شرائح، ويطبق سعر ضريبي معين على كل شريحة يتزايد ويرتفع في الشريحة الموالية لها، أي على اختلاف الأسلوب السابق لا يفرض سعر ضريبي موحد على كل الوعاء، الخاضع للضريبة ، بل أن كل مكلف ملزم بتقسيم دخله إلى شرائح وعليه فرض معدل مختلف على كل شريحة من دخله .

٢٠٢٠٢٠٢ ثانياً : مصادر التحصيل الضريبي

يختلف المكلفون بالضريبة باختلاف الأموال التي تفرض عليها الضريبة

أ - الضريبة على الدخل الإجمالي :

يعرف الدخل على انه كل مال نقدي قابل للتقدير يحصل عليه الفرد بصفة دورية ومنتظمة وذلك من مصدر مستمر أو قابل مداخيل للاستمرار ، تفرض على هذا الدخل ضريبة سنوية وحيدة، تخضع لهذه الضريبة مجموع المداخيل الصافية للأصناف التالية ([فاتح, 113]):

- الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية.
- أرباح المهن غير التجارية.
- عائدات المستثمرات الفلاحية.
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية.
- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية .

ب - الضريبة على أرباح الشركات :

تمثل أرباح الشركات مجموع الأرباح و المداخيل المحققة من طرف المؤسسات والأشخاص المعنوية، حيث تفرض عليها ضريبة سنوية وحيدة عامة نسبية وتصريحية، ويخضع لهذه الضريبة الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أي كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة ، وتكلف بها كل الأشخاص المذكورة في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ([المادة 136 ,]).

ج - الرسم على القيمة المضافة :

تعرف على أنها ذلك الفرق بين قيمة السلع عند إنتاجها وقيمتها عند تسويقها وتداولها أو إستهلاكها، وتعتبر هذه الأخيرة من أنواع الضرائب غير المباشرة، وتخضع لهذه الضريبة عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير الخاضعة للرسوم الخاصة، التي تكتسي صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، ويتم إنجازها في الجزائر بصفة اعتيادية، كما تخضع له كذلك عمليات الاستيراد.

٣.٢.٢ المطلب الثالث : مفهوم التحصيل الضريبي و طرقه

١.٣.٢.٢ أولا / مفهوم التحصيل الضريبي

هي مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى نقل دين الضريبة إلى مصلحة قباضات الضرائب التابعة لمديرية الضرائب الولائية والتي تنقلها بدورها إلى الخزينة الولائية لتحويلها هذه الأخيرة إلى الخزينة العمومية المركزية وفقا للقواعد القانونية والتنظيمية المعمول بها، وتم العملية إما نقدا أو بما يماثلها من صكوك بنكية أو شيكات بريدية أو اقتطاعا ([مباركي محمد الصالح , 76ص]).

٢.٣.٢.٢ ثانيا / طرق تحصيل الضريبة:

أ - طريقة التوريد المباشر: تعتمد هذه الطريقة على قيام المكلف بدفع ما عليه من ضريبة للإدارة الضريبية بنفسه ، استنادا إلى ما قدم من الإقرار، وقد تسدد الضريبة في هذه الحالة إما دفعة واحدة أو على شكل أقساط وتعين الإدارة الضريبية من يقوم بتحصيل الضريبة المستحقة من المكلف مباشرة. كما ينجم عن حق المتخلفين عن السداد سواء عمدا أو إهمالا عقوبات صارمة وغرامات تأخير، وذلك لتحفيز المكلفين على دفع الضريبة.

ب - طريقة الأقساط المقدمة: تقوم هذه الطريقة على أن يدفع المكلف أقساطا دورية ، تجري عملية المقاصة بين إدارة الضرائب و المكلف ، ليقوم باستكمال ما عليه من دين ، أو يسترجع المبالغ الزائدة أو يحول رصيدها إلى السنة

القادمة . ومن مميزات هذه الطريقة أنها تسهل على المكلف عملية الدفع ، بحيث تكون على شكل أقساط ملائمة لمقدرته التكلفية ، كما أن توفر للدولة إيرادات مستمرة على مدار السنة .

ج - طريقة الحجز عند المنبع : حسب هذه الطريقة، يقوم وسيط بين المكلف والإدارة الضريبية بتحصيل مبلغ الضريبة المستحق على المكلف ودفعه إلى الخزينة العمومية وذلك باقتطاع مبلغ الضريبة من الوعاء الخاضع للضريبة قبل أن يستلمه أو يتحصل عليه المكلف. ومثال ذلك، اقتطاع ضرائب الدخل من الأجور والرواتب من طرف محاسب الشركة أو حساب مدير الشركة للضريبة المستحقة على أرباح المساهمين واقتطاعها قبل تسليم الأرباح لهم. وتتم هذه الطريقة بالسهولة والسرعة وندرة تهرب المكلفين منها ([مباركي محمد الصالح , 76ص]).

د - طريقة الدمغة : حيث تستوفى الضرائب في هذا الأسلوب ، عن طريق لصق طوابع الدمغة وهي خاصة بالخدمات الإدارية كتسجيل العقود، التوثيق، وثائق إثبات الهوية وخدمات العدالة ... الخ . أو استعمال أوراق مدفوعة القيمة من فئات خاصة مثل قسيمة السيارات .

٣.٢ المبحث الثاني : دور الرقابة الجبائية في التهرب الضريبي

١.٣.٢ المطلب الأول : تعريف التهرب الضريبي وأشكاله

١.١.٣.٢ أولا / تعريف التهرب الضريبي

إن تحديد مفهوم وطبيعة التهرب الضريبي متعلقة بالكيفية التي يتم من خلالها التخلص من دفع المستحقات الجبائية، وهذا إما بالغش أو التجنب الضريبي، ونظرا لتداخل وتشابه هذين المصطلحين ارتأينا ضرورة الفصل بينهما، لأنهما ظاهريا يؤديان إلى نفس المعنى، أما جوهريا فهما غير ذلك ([بوزيد سفيان , 143]).

فالغش الضريبي يعرفه Barilari Andrée بأنه : "الامتناع أو التخفيض بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة ، و نماذجه متنوعة جدا ، كالأخطاء الإدارية في التصريحات ، تخفيض الإيرادات و تضخيم النفقات " .

و منه يكون هناك غش جبائي عند لجوء المكلف بالضريبة إلى استعمال طرق و أساليب احتيالية و تدليسية قصد التخلص من دفع الضريبة المفروضة عليهم كليا أو جزئيا ، لذلك يطلق عليه أيضا بالتهرب الغير مشروع .

ما التجنب الضريبي فيعرفه Martinez J.C بأنه : " هو فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي " .

أي أن المكلف بالضريبة يجتهد بشتى الطرق و الأساليب للتخلص من أداء بعض الضرائب المستحقة عليه دون مخالفة القانون و النصوص التشريعية، أي يستفيد من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة قوانينه، لذا يطلق علي بالتهرب المشروع كون المكلف يتحرك في إطار قانوني .

٢.١.٣.٢ ثانيا / أشكال التهرب الضريبي

تتخذ ظاهرة التهرب الضريبي أشكال متعددة و كثيرة يصعب حصرها خصوصا بعد التطور الحاصل في ميدان المعاملات و التبادلات التجارية، في حين بقيت المصالح الجبائية حبيسة نظام تشريعي غير مسير لهذا التطور.

أ - الامتناع عن تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة:

لقد سبق وأن أشرنا إلى هذا النوع من التهرب الضريبي والذي يعرف بالتجنب الضريبي، واعتبر M.Gaudent هذا الشكل من أبسط أشكال التهرب الضريبي ، وقد يكون هذا الامتناع كلياً أو جزئياً ([بوزيد سفيان , 143]).

- فقد يكون الامتناع بصفة كلية إذا امتنع المكلف عن استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضرائب مرتفعة بقصد تفادي دفعها، كأن يمتنع عن شراء السيارة لتفادي دفع الرسم النوعي و كذا قسيمة السيارة.
- أما الامتناع الجزئي يكون مثال عندما يمتنع المكلف عن زيادة وحدة واحدة من العمل لكي لا يتعدى سقفاً معيناً من الدخل و بالتالي الخضوع إلى ضريبة أقل مع المحافظة على مستوى دخل مناسب.

ب - استغلال ثغرات و نقائص النظام الضريبي

إن هذا الشكل من أشكال التهرب الضريبي ليس في متناول كل المكلفين إذ أنه يجب أن يتميز بالذكاء و استغلال الفرص و الثغرات و النقائص التي تعترى النظام الضريبي، فهي تعتمد في الأساس على المهارة و الذكاء الجبائي و مع هذا فان بعض المكلفين قد يستعين بأهل الخبرة و الاختصاص لاكتشاف هذه الثغرات ([بوزيد سفيان , 143]).

ج - تهرب ضريبي ينظمه المشرع الجبائي

يستند هذا التهرب كون أن الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف مالية، اقتصادية و اجتماعية ، لذلك ينظم المشرع هذا التهرب المشروع لتحقيق أهداف معينة، مثل إخضاع الأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خاص 15% عوض 30% قصد تشجيع الاستثمار.

د - الغش الضريبي

وتكون في حال الإغفال العمدي عن تسجيل أو الأمر بتسجيل حسابات غير صحيحة في السجل اليومي، أو في سجل الجرد أو في الوثائق والمستندات التي تطلبها مصالح الضرائب، وبذلك يعتبر المشرع هذا الفعل جريمة تامة. كما قد تكون عند تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة لأجل تخفيض الضرائب أو الرسوم أو حتى الإعفاء منها، وأحياناً سعياً لاسترجاعها ، وهذا ما يؤدي حتماً إلى إعدام عنصر الثقة والائتمان والصدق في التصريح الذي يقتضيه القانون .

هـ - التهرب الضريبي على المستوى الدولي:

لم يظهر التهرب الضريبي على المستوى الدولي لدى العديد من الاقتصاديين، إلا بعد قيام الشركات دولية النشاط أو الشركات متعددة الجنسيات، ويرجع ذلك إلى طبيعة نشاط تلك الشركات و التي تقوم على أساس ذوبان الفوارق و الحدود بين اقتصاديات الدول المختلفة. و بما أن الهدف الأساسي لهذه الشركات هو تحقيق أقصى ربح و بأقل التكاليف و عيئ ضريبي ممكن، فهي تلجأ إلى التهرب الضريبي للتقليل من هذا العبء بصفة جزئية أو التخلص منه كلية.

٢٠٣٠٢ المطلب الثاني : طرق و أساليب التهرب الضريبي

يتبع المتهرب من الضريبة عدة طرق ، فمنها ما يتعلق بالتحايل المحاسبي و منها ما يتعلق بالجانب المادي و القانوني

١٠٢٠٣٠٢ الفرع الأول: التهرب من طريق التحايل المحاسبي

يجبر القانون التجاري المكلفين بالضريبة بمسك محاسبة كاملة، و تتجمد هذه الإلزامية بالنسبة للقانون الجبائي في وفاء المكلف بالتصريحات التي وضح فيها عن نتائج نشاطه الصناعي أو التجاري خلال السنة المالية، مدعماً ذلك بوثائق ثبوتية كالفواتير،

السجلات المحاسبية (اليومية، دفتر الجرد...) وصولات التسليم، وهذا في المواعيد المحددة قانونا .
تعتبر المحاسبة القاعدة الأساسية لإجراء التحقيقات من قبل المصالح الجبائية ، فالتحقيق في المحاسبة يتمثل في التأكد من مطابقة القيود في المحاسبة مع المستندات الثبوتية كالفواتير مثلا، ومنه فإن الممول الذي يبحث عن وضع مطابقة للقيود المحاسبية فيما بينها من جهة، وبينها وبين المستندات الثبوتية من جهة أخرى ، وفي هذا الصدد يقول JC- MARTINEZ " إن ممارسة التهرب تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات ، مروراً بتضخيم التكاليف القابلة للخصم ". و يتم هذا النوع حسب الطريقتين التاليتين :

أولا : تضخيم التكاليف

لقد سمح المشرع الجبائي للمكلف بخصم بعض الأعباء التي يتحملها فعلا في حدود نشاطه وفقا لشروط محددة وهي :

- أن تكون هذه الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.

- أن تكون هذه الأعباء موظفة أو مستغلة في مصالح نشاط المؤسسة.

- أن تكون لها مبررات ومرفقة بوثائق ثبوتية.

- أن تكون في الحدود (السقف) التي وضعها القانون.

انتهد بعض الممولين هذا الحق لإدخال بعض التكاليف التي ليست لها أية علاقة بالنشاط الرئيسي للمكلف، أو المبالغة في تقديرها للتخفيض قدر المستطاع من الضريبة على الأرباح المحققة، ولأجل هذا الغرض، توجد هناك طرق عدة في هذا المجال، فمنها ما يمكن أساسا في تسجيل مناصب شغل ليست لها أية وثائق تبررها، أو تسديد أجور ومرتببات تخص عمالا أو مسيرين وهميين بمبالغ مبالغ فيها، إضافة إلى التسجيل الخاطئ لحساب الإهلاكات.

١. المستخدمين الوهميين : تبرز هذه الطريقة في تسجيل رواتب لمصالح أشخاص حقيقيين، هؤلاء الأشخاص من المفروض أن يتقوا أعمالا جد مهمة لكنه في حقيقة الأمر فإنهم لا يقومون بأي عمل في المؤسسة، كما يتم التسجيل لأجور ورواتب متعلقة بعمال ومستخدمين وهميين لا وجود لهم على أرض الواقع لكن المكلف يملك وثائق إدارية ورسمية لهؤلاء العمال تخلو من كل شك .

٢. الأعباء أو المصاريف غير مبررة : سمح المشرع الجبائي للمكلف بخصم أعبائه من الربح الخاضع للضريبة والتي تكون لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة، لكنه في الواقع يستغل المكلف هذا المنفذ لتسجيل الأعباء خارج نشاط المؤسسة بغية تخفيض الربح ومنه الضريبة. وأمثلة ذلك :

- قيام المؤسسة ببعض الترميمات على المباني الصناعية، فيقوم مسيرو المؤسسة بإجراء ترميمات على مبانيهم الخاصة، مسجلين إياها في الترميمات الحاصلة في المؤسسة.

- مصاريف إصلاح سيارة شخصية، والتي تسجل باعتبارها مصاريف إصلاح سيارة مصلحية.

٣. تقنيات الإهلاك : تحسب الإهلاكات على أساس ثمن شراء الاستثمارات من مباني، آلات ، معدات وأدوات، وهذا بخصم TVA المرتبط بعملية الشراء إذا كان قابلا للاسترجاع أي ثمن الشراء خارج TVA .
تسمح تقنيات الإهلاك بإعادة تكوين رأس المال الذي يساوي القيمة الاسمية لسعر التكلفة (ثمن الشراء)، وهذا عند الاقتضاء إلى إعادة تقييم عنصر الأصول موضوع الإهلاك وذلك عند نهاية المدة العادية لاستعماله،

إلا أن التقنية تستعمل غالبا خارج القواعد القانونية من طرف بعض الممولين من أجل تضخيم الأعباء القابلة للخصم، وهذا بإتباع إحدى الطريقتين:

- تطبيق معدلات أو نسب مرتفعة غير مسموح بها قانونا بغرض تضخم مخصصات الإهلاك التي تخصم من قاعدة التأسيس، وعلى سبيل المثال: آلة معينة يجب أن تمتلك بنسبة 10% لمدة 10 سنوات فتمتلك محاسبيا لمدة سنتين بنسبة 50% أو لمدة 4 سنوات بمعدل 25% .

- تطبيق الإهلاك على أساس ثمن الشراء أو الحيازة مضاف إليه الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع، لتضخيم القيمة الأصلية التي تعتمد على أساس حساب الأقساط السنوية للإهلاك في حين كان يجب خصم قيمة TVA القابل للاسترجاع من قيمة الشراء. ومن خلال كل ما سبق، فإن المكلف يقوم بتطبيق العلاقة الآتية لحساب قيمة الإهلاك :

$$\text{قيمة الأصل الممتلك} = \text{ثمن الشراء} + \text{ر. ق. م.}$$

$$\text{قسط الإهلاك} = (\text{ثمن الشراء} + \text{ر. ق. م.}) \times \text{المعدل.}$$

في حين أن الصيغة الصحيحة هي :

$$\text{قسط الإهلاك السنوي} = \text{ثمن الشراء باستثناء ر. ق. م.} \times \text{المعدل}$$

ثانيا : تخفيض الإيرادات أو الأرباح

تعتبر هذه الطريقة من الأوجه التقليدية للغش الضريبي، حيث يتمثل في عدم إجراء التسجيل المحاسبي بصفة كلية أو جزئية للإجراءات المحققة ، وذلك باستعمال طرق ووسائل مختلفة، ومن بينها نذكر:

١. إهمال المبيعات : تتمثل في لجوء بعض الممولين إلى البيع نقدا دون استعمال الفواتير أو الشيكات ، بذلك لا يكون أي أثر لعملية البيع، فيحصل ولا تسجل أو تظهر العملية في محاسبة المبيعات ولا محاسبة الخزينة، وكذلك هو الحال بالنسبة للإيرادات التي تأتي من بيع الفضلات الناتجة عن استعمال أو تحويل المواد الأولية أو المنتجات نصف المصنعة في الصناعات التحويلية وقطاع البناء.

٢. التخفيض المحاسبي في مبلغ المبيعات : يلجأ بعض الممولين إلى تسجيل العودة الوهمية للبضائع، أو تخفيضات تجارية ممنوحة مفرطة، في حساب المبيعات، مع أنه في الحقيقة وفي الواقع لم تكن هناك أية عودة للبضائع ولم تمنح أية تخفيضات تجارية للزبائن.

٣. التسجيل المحاسبي للإيرادات المملوكة أو الاستثنائية: والتي تنتج عن التنازل عن عناصر الأصول.

٤. التخفيض من مبالغ بعض المبيعات : وذلك عن طريق البيع بالفوترة أو الفوترة الجزئية، فالممول هنا يبيع بضاعته بسعر منخفض مقارنة بذلك المطبق في السوق، ويكون ذلك نتيجة لإحدى الفرضيتين التاليتين:

أ- إما أن يكون البيع لأحد الأشخاص المقربين لأصحاب المشروع والشركاء، وفرق البيع ما هو إلا ربح موزع دون أن يخضع للضريبة.

ب- إما أن تجري عميلة البيع بالسعر العادي والذي خفض على التصريح بالتواطؤ مع الزبون. وفي كلتا الفرضيتين نحصل على نفس النتيجة، وهي تخفيض الربح الصافي الخاضع للضريبة، ومنه نسبة الضريبة التي يجب أن تدفع. كما يمكن للممول أن يلجأ إلى التخفيض في الفوترة الشيء الذي يسمح له بالافلات من أداء الرسم على رقم الأعمال (TCA) من جهة، والضريبة على الربح المحقق من المبيعات من جهة أخرى.

أولاً: الغش عن طريق العمليات المادية

"يقصد بالإخفاء المادي عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية". فصورة الغش أو التهرب عن طريق العمليات المادية تكمن في إخفاء المكلف للسلع والمواد. والتي تكون في الواقع خاضعة للضريبة، سواء كان هذا الإخفاء جزئي والذي يؤدي إلى التقليل من العبء الضريبي، أو يكون الإخفاء كلياً عند لجوء الممول إلى التخلص من دفع الضريبة كلياً، فهذين النوعين من الإخفاء يساهمان بطريقة غير قانونية في إرساء اقتصاد غير شرعي، حيث يقول T.Gilbert في هذا المجال " بأنه العمل الذي يتم بسرية من خلال السوق السوداء".

والسوق السوداء هي السوق التي يتم فيها التبادل بعيداً عن كل مراقبة من طرف الإدارة، حيث تتلقى هذه الأخيرة صعوبة في إخضاع التبادلات للضريبة .

أ- الإخفاء الجزئي : يقصد به إخفاء المكلف لجزء من البضائع والسلع التي هي من المفروض أنها خاضعة للضريبة، ليعاد بعد ذلك بيعها بطرق غير شرعية، ومن أمثلة هذا الإخفاء :

- قيام الورثة بإخفاء جزء من التركات للتخلص من دفع الحقوق المفروضة عليهم .
- الإنتاج بمقاييس مخالفة لمقاييس الإنتاج الموضوعة في المصنوفة التقنية للإنتاج .
- إخفاء المكلف لجزء من البضائع المستوردة بهدف التخلص من دفع الرسوم الجمركية.

ب- الإخفاء الكلي : يلجأ المكلف إلى هذا النوع من الإخفاء بامتناعه عن التصريح بالأنشطة التي يمارسها، فهو يستغل نقص الرقابة الفعالة لمصالح الإدارة الجبائية، حيث يقوم بإنشاء وحدات ومصانع صغيرة في أماكن أهلة بالسكان والتي صعب الوصول إليها، والإنتاج المحصل عليه من استغلال هذا الوحدات يتم بيعه في الخفاء وبدون فواتير.

ثانياً: الغش عن طريق العمليات القانونية(الإخفاء القانوني)

تعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق تنظيماً مقارنة بالغش عن طريق العمليات المادية، ويمكن تعريفه بأنه الإخفاء القانوني الذي يسميه المدينون بالتظاهر، وهو العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، ويمكن حصر الغش عن طريق العمليات القانونية في شكلين:

١. الغش عن طريق عمليات وهمية: التحقيقات الجبائية تقوم على أساس المطابقة للكتابات والوثائق المحاسبية المقدمة، يستغل المكلف هذه الثغرة القانونية ليمارس نوعاً من الغش وهذا في مجال TVA ، والذي يتمثل في إعداد فواتير مزيفة يستفيد من خلالها على حق خصم الرسوم . لهذا يقوم الممول بتأسيس نظام تهرب قائم على كتابات محاسبية متكاملة فيما بينها مبرراً ذلك بفواتير وهمية، وما دامت الوثائق الثبوتية تتمتع بالشرعية والقانونية وبغض النظر عن مصدرها فإن خطر الرقابة يبقى بعيداً.

٢. الغش عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية : يندرج هذا النوع من الغش تحت إطار التصنيف وهذا بتزييف الممول لحالة أو صيغة قانونية خاضعة أساساً للضريبة إلى وضعية أخرى تجعلها معفاة أو أقل اقتطاعاً، ومن أمثلة ذلك :

- قد يقوم المكلف بتمرير حالة البيع على أساس أنها هبة، وذلك من أجل التخلص من دفع حقوق التسجيل .

- تستغل الشركات المتعددة الجنسيات وضعيتها القانونية بامتلاكها لفروع في الخارج حيث تنهرب من دفع الضريبة، وذلك بتحويل الأرباح لفروعها المتواجدة في بلدان رسومها أقل، متلاعبين في سعر العبور، وعدم توزيع مداخيلها المجمعة من فروعها.

تعتبر هذه الطرق من أبرز ما وصل إليه المكلف، ولكنها تبقى أمثلة لا غير، فالمكلف يسعى دوماً إلى تطوير أساليب الغش وإيجاد منافذ أخرى ليتخلص من أداء واجباته الضريبية.

٣.٣.٢ المطلب الثالث : أسباب وآثار التهرب الضريبي

١.٣.٣.٢ الفرع الأول : أسباب التهرب الضريبي

يرجع إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي إلى وجود بيئة توفرت فيها الشروط الملائمة لها، والتي ساعدت في نموها واتساعها، لذلك يعتبر وجود التهرب نتيجة توفر أسباب معينة والتي ترتبط بالمكلف وطبيعة النظام الضريبي المطبق والظروف الاقتصادية السائدة ([ناصر مراد ، 10]).

أولاً : الأسباب المتعلقة بالمكلف

غالباً ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته والتي تدرج في إطار اعتبارات نفسية وأخلاقية ومالية.

١. ضعف المستوى الخلفي : من العوامل الجوهرية التي تؤدي إلى التهرب الضريبي ضعف المستوى الأخلاقي لدى الافراد المنوط بهم دفع الضريبة والذي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب الضريبي، لذلك فهو يتناسب عكسياً مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة.
٢. ضعف الوعي الضريبي : يقصد بالوعي الضريبي شعور المواطن بواجباته نحو وطنه وما يقتضي ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء. في هذا المجال تشكل وسائل الإعلام أداة هامة للتأثير على مستوى الوعي الضريبي، ويعتبر ضعف الوعي الضريبي في المجتمع من أبرز أسباب التهرب الضريبي بحيث نقص شعور الأفراد بواجبهم تجاه الدولة يدفعهم إلى التهرب الضريبي، وذلك لوجود بعض الاعتقادات الخاطئة عن الضريبة والتي نجملها فيما يلي :

- اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل ، وبالتالي أداة تعسف على أملاك الدولة .
- اعتقاد أن المتهرب من الضرائب هو سارق شريف لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي ، وبالتالي فهو لا يضر الآخرين كما هو الحال في السارق أو الخائن أو المخالف لنظام المرور .
- الاعتقاد الديني على عدم شرعية الضرائب لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية مثل الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام .
- سوء تخصيص النفقات العامة ، والذي يؤدي للأفراد الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة .

و نشير أن الاعتبارات السابقة تختلف من شخص إلى آخر بحيث أن المكلف الذي يعتقد أن الضريبة المحملة عليه منصفة وعادلة نجدها أقل عبثاً عليه لذلك يتقبلها ، بعكس الذي يعتقد أنها ظلماً وتعسفاً نجدها تشكل عبثاً ثقيلاً عليه لذلك يرفضها ويسعى الى التهرب منها .

٣. الوضعية المالية السيئة للمكلف : تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب و نطاقه بحيث نجد ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه و ساء مركزه المالي .

ثانيا : الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي

توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الضريبي ومدى استقرار التشريع الضريبي، والتي نجملها في العناصر التالية: ([ناصر مراد , 10 μ]).

١. ثقل عبء الضريبة : والذي يشكل مبررا أساسيا لتهرب الأفراد من الضريبة، بحيث في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين، واستعدادهم النفسي لتحمله مما يدفعهم إلى التهرب الضريبي.
٢. تعقد النظام الضريبي : إن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة ومعقدة سواء أثناء ربطها أو تحصيلها، تدفع المكلفين إلى التهرب (فالتهرب هو نتيجة سريعة لضريبة سيئة).
٣. ضعف العقاب المفروض على المتهرب : إن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضريبة يؤثر على التهرب الضريبي، بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر، فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهربه من الضريبة، ففي هذه الحالة يتعدد المكلف عن سلك التهرب ويقلل منه، لكن إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماما، ففي هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي .
٤. عدم استقرار التشريع الضريبي : تؤدي التغييرات الدائمة في التشريع الضريبي إلى غموض النظام الضريبي بسبب تعدد القوانين كما تؤدي إلى عدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي، وبالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي.
٥. ضعف الرقابة الضريبية : عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الضريبية أو عدم وجودها، فإنه يزيد ميله للتهرب .

ثالثا : الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة، كلما سهل التهرب الضريبي، ويرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية، بالإضافة إلى نقص اليد العاملة الفنية، ونقص في الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة، وذلك نتيجة ضعف الأجور في التوظيف العمومي، وقلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطارات الضريبية، بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الضريبية والتي ترتبط بالجانب الخلفي لموظفي إدارة الضرائب، والتي تتمثل في الرشوة بحيث أنها تعتبر أخطر من ضعف الكفاءة، وتندرج ضمن الفساد الضريبي، (إن هذه الظاهرة ليست فقط نتيجة لنقص الرقابة من طرف السلطات المعنية وغياب العقوبة الصارمة ضد الموظفين المرشدين، ولكنها أيضا نتيجة للتنظيم السياسي والاجتماعي) ويعتبر تفشي ظاهرة الرشوة في المصالح الضريبية عامة ومصالحة المراقبة خاصة، هي نتيجة انعدام المحفزات المادية والمعنوية للموظفين وضعف مستواهم الخلفي. ([ناصر مراد , 10 μ]).

وفيما يتعلق بالإدارة الضريبية الجزائرية ، لأنها تعاني من عدة مشاكل تتمثل فيما يلي :

- لا تخضع الإطارات الضريبية لتكوين واحد، بحيث يوجد هيكلين مكلفين بتكوين هؤلاء الإطارات، المعهد الوطني للمالية، ومعهد الاقتصاد الجمركي والجبائي، والبرامج بينهما متباينة، كما يغلب على هذا التكوين الطابع العام والواجب أن يكون ذا طابع دقيق متخصص حسب أنواع الضرائب وحسب الأوعية الضريبية .
- غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية، مثل روح التسويق، العلاقات العامة، الإدارة بالمساهمة، لذلك يجب التركيز على تطوير تسيير الموارد البشرية وفق المفاهيم العلمية الحديثة المستندة على العلاقات الإنسانية.

– سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري، إذ لا زالت الملفات تعالج بطريقة يدوية بطيئة.

– غياب الجهود للتعريف بالنظام الضريبي، والقيام بالتوعية سواء على مستوى وسائل الإعلام المسموعة والمرئية، في حين نجد أنه في الكثير من الدول مثل كندا، هناك تنسيق مع الوزارات الأخرى (التربية الوطنية، التكوين المهني، التعليم العالي) من أجل نشر الثقافة والوعي الضريبي لدى الأفراد.

– ضعف التكوين في المجال الضريبي، بحيث تفتقر برامج التكوين الموجودة حالياً إلى مضامين جديدة مثل أخلاقيات المهنة الضريبية، التسويق الاجتماعي والعلاقات العامة .

ونظراً للنقائص السابقة، والمشاكل التي تعاني منها الإدارة الضريبية، فإن النظام الضريبي الجزائي لا زال بعيداً عن المعايير الدولية في الأداء الضريبي.

رابعا : الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية

إن فترات الكساد و الأزمات التي يشهدها البلد، تعمل على انتشار التهرب الضريبي وزيادته بسبب قلة النقود وانخفاض دخول المكلفين، وتدهور القدرة الشرائية للأفراد، وبالتالي زيادة حساسيتهم لارتفاع الأسعار، مما يصعب على المنتجين نقل عبء الضريبة، لذا يدفعهم التهرب الضريبي، باستعمال مختلف الطرق المتاحة، بينما في فترات الرخاء والانتعاش الاقتصادي يقل ميل المكلفين للتهرب الضريبي بسبب كثرة النقود وارتفاع الدخل وتحسن القدرة الشرائية للأفراد، مما يسمح للمنتجين نقل عبء الضريبة إلى المستهلكين، عن طريق رفع وتحسن القدرة الشرائية للأفراد، مما يسمح للمنتجين نقل عبء الضريبة إلى المستهلكين، عن طريق رفع أسعار منتجاتهم لذا يكون الدافع النفسي للتهرب لدى المكلف منخفضاً .

كما أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشار الاقتصاد الموازي، يؤدي إلى استمرارية وزيادة حجم التهرب، وذلك بسبب عدم ضبط السوق للسلع والخدمات، وكذلك عدم ضمان حرية المنافسة التي تعتبر من أهم شروط شفافية المعاملات . بالإضافة إلى ذلك فإن القطاع الموازي لا يعمل على عدم دفع الضرائب فقط وإنما يجعل إجراءات التحريض الجبائي عديمة الجدوى، وبالتالي فإن مبالغ نقدية هامة تتداول بحرية دون أن تخضع للمنطق العام للسياسة الاقتصادية، ولا يمكن للدولة محاربة هذا القطاع بصفة كلية لأنه يساهم في امتصاص نسبة من ظاهرة البطالة، وكذا التخفيف من بعض الضغوط الاجتماعية ([ناصر مراد , 10 μ]).

٢٠٣٠٣٠٢ الفرع الثاني : آثار التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف مالية، اقتصادية واجتماعية لذلك فإن الإخلال بالواجب الضريبي يؤثر على الدور المنوط بها، وذلك في غياب نظام ضريبي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة، وعليه يؤدي التهرب الضريبي عدة آثار سلبية يمكن تصنيفها إلى آثار مالية واقتصادية واجتماعية .

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

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

كما يعمل التهرب الضريبي الإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية، حيث تكون لها إمكانيات تمويلية هائلة، تسمح بتحسين جهازها الإنتاجي وتقوية مكانتها في السوق. كما يضر التهرب الضريبي بإنتاجية المؤسسة بحيث يعمل ذلك التهرب إلى توجيه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب الضريبي حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة، وهذا على حساب المشروعات الأكثر كفاءة، بالإضافة إلى الإخلال بالتوازن الجهوي للمشاريع الاستثمارية، وتساهم ظاهرة التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى فشل السياسات الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الاستقرار الاقتصادي ([ناصر مراد , 10 μ]).

٣. الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي : يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا التهرب منها أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، وتؤدي كثرة التهرب الضريبي لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة، فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة. لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع، بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي ([ناصر مراد , 10 μ]).

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

٤.٢ المبحث الثالث : إجراءات الرقابة الجبائية

١.٤.٢ المطلب الأول : الإجراءات الأولية و التحضير لعملية التحقيق المحاسبي

حتى تتم عملية التحقيق المحاسبي على أحسن وجه و تؤدي الأهداف و النتائج المرجوة منها ، وضع المشرع الجبائي جملة من الاجراءات و نص على ضرورة إتباعها .

بحيث تقوم مصالح الرقابة الجبائية بتنظيم عملية التحقيق و تحضيرها ، وذلك عن طريق إعداد برامج التحقيق و المصادقة عليها ، و بعد ذلك تأتي عملية دراسة الملفات و ذلك للشروع في عملية التحقيق و التدخل في عين المكان لإجراء التحقيقات

و الفحوصات اللازمة من أجل القيام بعملية التقييم إن وجدت و إتباع الاجراءات التي تلي التقييم وصولا إلى العمليات الختامية لعمليات التحقيق ، و المتمثلة في التبليغ الأولي بنتائج التحقيق المتوصل إليها ثم انتظار رد المكلف بالضريبة على التبليغ الأولي و أخيرا إرسال التبليغ النهائي و إقفال عملية التحقيق ([علي بساعد, 55 μ]).

١٠١٠٤٠٢ أولا : الإجراءات الأولية لعملية التحقيق

٠١ اقتراح برامج التحقيق قبل الشروع في عملية التحقيق المحاسبي ، و جب إعداد و برمجة قائمة المكلفين بالضريبة الذين ستقوم المصلحة بالتحقيق في محاسبتهم ، و يقوم مكتب التحقيقات على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بإعداد كل المعلومات و المعطيات التي ستدخل ضمن النشاط .

أ - اقتراح ملفات التحقيق تقوم مفتشية الضرائب بانتقاء أولي للملفات الخاضعة للتحقيق، ثم تقوم بإرسال القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب للقيام بانتقاء ثاني للملفات بالاعتماد على معايير خاصة و بعد إرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب، تقوم هذه الأخيرة باختيار الملفات الواجب البحث فيها وذلك للحصول على القائمة المؤقتة للمكلفين بالضريبة، ثم يتم تحويلها إلى مديرية البحث و المراجعات، و بالضبط إلى المديرية الفرعية للبرمجة، التي تقوم بدراسة و تحليل الاقتراحات معتمدة في ذلك على معايير معينة خاصة رقم الأعمال.

ب - معايير اختيار الملفات عملية اختيار الملفات لا تعتمد على معابر ثابتة، مع هذا، فقد نصت مذكرات مديرية الضرائب على بعض الخصائص التي تقدم إدارة الضرائب من أجل زيادة الحصيلة الضريبية، و التخفيف من حالات الغش و التهرب، نذكر منها :

- أهمية رقم الأعمال المصرح به للسنتين الأخيرتين.
- تكرار التصريح بالخسارة في نتائج المكلفين بالضريبة .
- الزيادة السريعة في مستوى معيشة مدير المؤسسة و غيرها لمطابقة للدخل المصرح به.
- ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش العادي المطبق في النشاط.
- عدم خضوع المؤسسة للتحقيق منذ مدة طويلة.
- و يتم التحقيق بشكل أكبر في القطاعات الأكثر توسعا أين تظهر حالات شائعة من الغش و التهرب الضريبي، بالاستيراد و التصدير.
- و كذا حسب الأولوية، إدراج الملفات التي تم إعدادها و لم يتم التحقيق فيها خلال السنة الماضية.

٠٢ إعداد برامج التحقيق عند حصول مديرية البحث و المراجعات على الملفات المقترحة للتحقيق، بعد دراستها تقوم المديرية الفرعية للبرمجة خلال الأسبوعين الأوليين من شهر أكتوبر و المتمثلة في ([علي بساعد, 55 μ]):

- برامج تحقيق محلية، يتم تنفيذها على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية .
- برامج تحقيق مركزية، و المنفذة من طرف مصلحة البحث و المراجعات .

حيث تسند إلى مديرية الضرائب الولائية، الملفات التي يقل رقم أعمالها للسنوات الأربعة الأخيرة عن:

- أربعة ملايين دينار بالنسبة لمؤدى الخدمات و المهن الحرة .
- عشرة ملايين بالنسبة للنشاطات الأخرى .

أما الملفات التي يفوق أو يعادل رقم أعمالها للسنوات الأربعة الأخيرة المبالغ المذكورة أعلاه إلى مصالحي البحث والمراجعات، كما تعد من مهام الملفات التي تشكل صعوبة للتحقيق فيها على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وكذا الملفات التي تعد محل نزاع بين أصحابها والهيئات الضريبية.

٣. تنفيذ برامج التحقيق ومراقبتها بعد إعداد برامج التحقيق والموافقة عليها من طرف المديرية المركزية، يشرع في تنفيذها من طرف هيئات محلية أو مركزية حسب اختصاص كل منها. تتم المراقبة الجبائية من طرف هيئتين مكلفتين بالتحقيق الجبائي هما:

- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

- مصلحة البحث والمراجعات .

يتم تنفيذ برامج التحقيق على مستويين:

أ - على المستوى المحلي

- يتم تنفيذ برامج التحقيق من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية المتواجدة على مستوى مديرية الضرائب الولائية .

- حيث تتم عمليات التحقيق عن طريق تكوين فرق تحقيق على مستوى مفيشات الضرائب، وتتكون كل فرقة من محققين اثنين ورئيس فرقة، تسند لكل فرقة من 3 إلى 4 عمليات تحقيق سنويا .

- كل فرقة تحقيق مطالبة بتنفيذ العمليات المسندة إليها، وكذلك احترام إجراءات التحقيق وحقوق المكلفين بالضريبة، فضلا عن مسك بطاقة المكلف التي يتم فيها تسجيل كل المعلومات الخاصة به، وإرسال هذه البطاقات شهريا إلى المديرية الجهوية للضرائب .

أما فيما يخص رئيس فرقة التحقيق، فيتم اختياره من بين المفتشين الرئيسيين الجامعين لشروط، أما بالنسبة للهيئات التي لا تتوفر على الكفاءات اللازمة، فيمكن اختيار رئيس الفرقة من بين الموظفين الحاملين لرتبة مفتش وخبرة سنوات على الأقل بصفته محقق.

ب - على المستوى المركزي

على هذا المستوى، تقوم مديرية البحوث والتحقيقات بعملية تنفيذ برامج التحقيق عن طريق المصالح التابعة لها، وهذا بعد الحصول على قبول البرامج من طرف المديرية المركزية. ولتنفيذ البرامج، يتم تشكيل فرق لهذا الغرض على مستوى هذه المصالح، على رأس كل فرقة رئيس يتم اختياره من بين المفتشين المركزيين . وتلزم الفرق المركزية بمسك بطاقات المكلفين بالضريبة التي ترسل شهريا إلى مديرية البحث والمراجعات . كما ترسل التقارير والإحصائيات إلى مديرية البحث والمراجعات في 31 جويلية وفي 31 أوت إلى المديرية المركزية بالنسبة لما هو متعلق بالسداسي الأول.

أما بخصوص مراقبة تنفيذ برامج التحقيق، تتم هذه العملية على مستويين، وخلالها تضمن الإدارة الجبائية التطبيق السليم لإجراءات التحقيق، وبالتالي احترام حقوق المكلفين بالضريبة من جهة، وحقوق الإدارة الجبائية من جهة أخرى.

يقوم المحققون قبل بداية عمليات التحقيق المحاسبي بأعمال تحضيرية تسمح لهم بممارسة عملهم على أحسن وجه ، حيث يقوم المحقق بدراسة كل الوثائق الموجودة في ملف المكلف بالضريبة و جمع المعلومات التي تساعد على أداء مهمته ، حيث يقوم بما يلي ([علي بساعد, 55 μ]):

١. سحب و فحص الملفات الجبائية

- يقوم المحقق بفحص الملف الجبائي وجمع الوثائق الضرورية و الخاصة بالمؤسسة ، حيث يتضمن الاتصالات و الإشعارات و المراسلات الموجهة للمكلف بالضريبة ([المياء بن صالح,]).
- التأكد من نظامية التصريجات السنوية للمكلف و تظهر في 3 حالات منتظمة أو متأخرة أو لم تقدم إطلاقا.
- فحص الملف الجبائي للمكلف بخصوص الرسم على رقم الأعمال و الرسم على النشاط المهني و الأرباح الصناعية و التجارية أو أرباح المهن الغير تجارية و الضريبة على الدخل الإجمالي .
- فحص الملفات الشخصية المتعلقة بالضريبة على دخل المكلف بها .
- التأكد من كل كشوف رقم الأعمال و أنه تم تسديد كل الحقوق الفعلية .

٢. كشف حالة المقارنة للميزانيات تظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات الخاصة بسنوات الأربعة قيد التحقيق ، حيث تسمح هذه الوثيقة بدراسة التغيرات الحاصلة في أصول و خصوم المؤسسة ، خاصة فيما يتعلق بالاهتلاكات ، المؤنات و حركة القروض . و كذا إمكانية ظهور أو اختفاء حسابات في محاسبة المكلف .

٣. دراسة الوثائق التقنية على المحقق أن يقوم بدراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني للمكلف الخاضع للرقابة قبل البدء في أعمال المراقبة، كنسب الربح المعيارية ، وكيفية تصنيع المنتج ، والآلات المستخدمة في التصنيع ، التكنولوجيا المستخدمة ، معدل ضياع المادة الأولية المسموح به أثناء عملية الإنتاج ، معدل الأرباح العادية للنشاط ([المياء بن صالح,]).

٤. فحص حسابات النتائج يتم فحص حسابات النتائج للسنوات الأربعة انطلاقا من كشف المحاسبة ، و الكشوف المفصلة للمصاريف العامة . إذ يهدف إلى معرفة تطور رقم الأعمال و الأعباء ، وكذلك نسب الهامش الخام ، القيمة المضافة و الربح الصافي لكل دورة .

٥. كشف مفصل المصاريف العامة يسمح هذا الكشف بمتابعة التطور السنوي للأعباء بحسب طبيعتها والتأكد من أن كل المصاريف تم الحصول عليها، وهي متعلقة بالمؤسسة فعلا، وكذا التدقيق فيما يخص الأعباء المبالغ فيها ، وهل هي قابلة للخصم فعلا.

٦. إرسال إشعار بالتحقيق للمكلف بالضريبة يجب إعلام المكلف الخاضع للضريبة مسبقا قبل البدء في عمليات الرقابة ، وذلك عن طريق إرسال إشعار بإجراء الرقابة مع وصل استلام بميثاق حقوق وواجبات المكلف ، و يمنح له أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار، و يحتوي هذا الأخير على :

- الاسم أو المقر الاجتماعي للمكلف الخاضع للضريبة مع العنوان الصحيح.
- تاريخ و ساعة البدء في التدخل بعين المكان.
- إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره.

- مختلف الضرائب والرسوم المحقق فيها.

- السنوات المعنية، وهي السنوات غير المتقدمة التي تذكر حتى ولو في حالة وجود عجز منقول.

ويجب أن يحتوي الإشعار على ختم المصلحة التي تباشره، وممضي من طرف المحقق ورئيس مجموعة التحقيق بذكر أسمائهم وألقابهم ورتبهم. يذكر الإشارة بأن القانون الجبائي لقد أتاح للمحقق أن يجري مراقبة مفاجئة لمعينة العناصر المادية للمكلف وحالة الوثائق المحاسبية، دون أن يجري فحص نقدي لهذه الأخيرة، وتبقى هذه الرقابة وسيلة استثنائية لمكافحة الغش الضريبي، ويحرر المحقق محضر نهاية عمليات المراقبة ويمنح للمكلف أو ممثله ([المياء بن صالح,]).

٢٠٤٠٢ المطلب الثاني : الانطلاق في عملية التحقيق

بعد انقضاء الأجل المحدد قانونيا للتحضير، يحين موعد أول تدخل مباشر بعين المكان، حيث يذهب العون المحقق مباشرة عمله داخل المؤسسة، إلا في حالة ما إذا طلب المكلف بالضريبة أن يجري التحقيق في مكتبه وتقبله المصلحة أو في حالة قوة القاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة استنادا إلى نص المادة 20 - 3 من قانون الإجراءات الجبائية. وفي هذه الحالة يستطيع العون المحقق أخذ الوثائق المحاسبية لفحصها في مكتبه ويسلم للمكلف بالضريبة وثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة وعددها وطبيعتها ([المادة 20,]).

وتتجسد عملية سير التحقيق في محاسبة المكلف في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية والتي تكون عبر مرحلتين:

١٠٢٠٤٠٢ أولا - التحقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل

إن التحقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل تتمثل في المعاينة المادية للوثائق الموضوعة للرقابة، أي التأكد من وجود وصحة الدفاتر القانونية الإلزامية. وحتى تكون المحاسبة صحيحة من الناحية الشكلية، يجب أن تتوفر على الشروط التالية ([سعاد مالخ,]):

١. محاسبة منتظمة تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد و الإجراءات المنصوص عليها قانونا، أي توفر كل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري في مواده 09 إلى 12 وهي دفتر اليومية، دفتر الجرد، وأن تتوفر على القواعد المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي.

٢. محاسبة صادقة ويقصد بهذا المفهوم أن القيم المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق قد تم تقييمها بطريقة صحيحة. فالعون المحقق يتحقق إذا كانت مجاميع الأرصدة وعمليات الترحيل صحيحة وكذا من صحة المعلومات الملخصة والمكتوبة في الدفاتر اليومية بالمقارنة مع ميزان الجرد، الدفاتر المساعدة، اليوميات المساعدة كيومية المشتريات، المبيعات، الميزانية العامة ... الخ.

٣. محاسبة مثبتة (مقنعة) وتكون كذلك إذا استطاعت المؤسسة تبرير وإثبات صحة كل العمليات المسجلة في الدفاتر بواسطة تقديم المستندات والوثائق التبريرية.

٢٠٢٠٤٠٢ ثانيا - التحقيق في محاسبة المكلف من حيث المضمون

بعد انتهاء المحقق من التحقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل، ينتقل إلى التحقيق فيها من الناحية الموضوعية، وال يتسنى ذلك إلى من خلال دراسة دقيقة لحسابات الميزانية وحسابات التسيير والتأجلتالية ([سعاد مالخ,]).

١٠. مراقبة حسابات الميزانية العامة تعرف الميزانية على أنها جدول يظهر في جانبه الأيمن مجموعة الأصول وفي جانبه الأيسر مجموعة الخصوم، حيث يتحقق التوازن ويتساوى الطرفان. حيث يقوم العون المحقق بفحص حسابات الميزانية التي تعبر عن الوضع المالي للمؤسسة في فترة زمنية محددة وذلك بفحص أصول وخصوم الميزانية.

أ - مراقبة أصول الميزانية تتشكل مجموعة الأصول من مجموعات جزئية وهي مجموعة الاستثمارات، مجموعة المخزونات مجموعة الحقوق.

مجموعة الاستثمارات: وتتجسد في المصاريف الإعدادية، القيم المعنوية، الاستثمارات قيد التنفيذ والاهتلاك... الخ. وعلى العون المحقق أن يتأكد من:

- الوجود الفعلي والمادي للاستثمار عن طريق فحص بطاقات تقييم الاستثمارات سواء المنجزة من طرف المؤسسة أو المبالغ المضخمة للاستثمارات التي تسمح بتحقيق هوامش اهتلاك كبيرة.
- مراقبة ملكية المؤسسة لهذه الاستثمارات، وذلك بفحص الوثائق الثبوتية لاكتسابها أو إنشاء العقارات وكذلك فحص وثائق تسديد حقوق التسجيل، وأن الاستثمار قد تم تسجيله في المحاسبة بسعر الاكتتاب أو التكلفة خارج الرسم على القيمة المضافة.
- مراقبة معدلات الاهتلاك ومدى قانونيتها، أي مدى تطابقها مع المعدلات المحددة من طرف القانون الجبائي .

مجموعة المخزونات: يقصد بالمخزونات جميع العناصر المادية التي تشتريها الشركة أو المؤسسة الإنتاجية والتي تحتفظ بها في المخزن قصد استعمالها المباشر أو غير المباشر. وتمثل هذه العناصر المكونة للمخزون في البضاعة، المواد واللوازم، المنتجات والأشغال قيد التنفيذ وأغلفة غير مسترجعة والتي قد تكون موضوع تلاعب من قبل المكلف بالضريبة، وعلى المحقق أن يراقبها بدقة. ويمثل دفتر الجرد الوثيقة الأساسية لإجراء عملية الرقابة على المخزون وهذر الرقابة يمكن أن تظهر نوعين من الخلل:

- قد يظهر الكميات الحقيقية للمخزون ولكنها مسعرة بقيمة أقل من السعر الحقيقي وذلك من أجل تخفيض المخزون.

- قد لا يظهر الجرد إلى جزء من المخزونات وذلك أيضا من أجل تخفيض في كمية المخزون.

مجموعة الحقوق: تمثل هذه المجموعة مجمل الحقوق التي تكتسبها المؤسسة عن طريق تعاملها مع الغير، وهنا يكمن دور المحقق في إجراء مقارنة بين اليومية المساعدة للمبيعات وحسابات الموجودات وذلك ليتأكد من مطابقة الأرصدة والقيام بكشوفات ربط لدى العملاء لمراقبة شرعيتها وصحتها، كما على المحقق التأكد من مدى انسجام الحساب العام للعملاء مع دفتر الأستاذ ومع ميزان المراجعة الفردي لحسابات العملاء مركزا في ذلك على التخفيضات الممنوحة خارج الفواتير، التسبيقات والدفعات على الطلبات، محاسبة الحقوق المذكورة بالعملة الصعبة بقيمتها بالدينار الجزائري، الفحص المادي للفواتير قيد الاستلام، الحركة بين حساب عميل وحساب جاري للشركاء، وكذا انسجام الحساب البنكي مع الكشف البنكي للمكلف بالضريبة وعلاقته بحسابات المبيعات والمعلومات الموجودة في الملف الجبائي. ([سعاد مالخ،])

ب - مراقبة خصوم الميزانية

تعبر الخصوم عن الوجه الثاني للميزانية، وتشمل الأموال الخاصة والديون.

الأموال الخاصة: تتضمن وسائل التمويل الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة وتتجسد في الأموال الاجتماعية، الاحتياطات، النتائج قيد التخصيص، مؤونة الأعباء والخسائر. ويتأكد المحقق من:

- الزيادات والتخفيضات الطارئة على حسابات الأموال الاجتماعية، وذلك بطلبه للوثائق الثبوتية التي يرى فيها ضرورة إجراء رقابته.

- التأكد ما إذا سحب المكلف بالضريبة أموالاً شخصية أم لا وذلك بإجراء مقارنة بين عمليات الحساب الجاري وكذلك الحساب المستغل للمؤسسة.

- الاحتياطات والمؤونات التي أصبحت بدون هدف أعيد إدماجها في حساب الأرباح لتخضع فيما بعد للضريبة.

- التأكد من أن الأرباح المحجوزة لم يتم تخصيصها بعد، وقد اقتطعت منها الضرائب المستحقة.

الديون: هي مجمل الديون المترتبة على المؤسسة أثناء معاملتها مع الغير. وعلى المحقق أن يتأكد من الوجود الحقيقي لهذه الديون وصحة المبالغ المسجلة في المحاسبة.

٢. مراقبة حسابات التسيير

بعد قيام العون المحقق بمراقبة حسابات الميزانية العامة، يتأكد من صحة التسجيلات التي تتضمنها حسابات التسيير) من حسابات التكاليف وحسابات الإيرادات (وهذا بهدف كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف بالضريبة للتهرب من الضريبة خاصة في تضخم المصاريف أو تخفيض الإيرادات.

أ - حسابات التكاليف:

تحمل المؤسسة خلال نشاطها تكاليف ونفقات بحسب طبيعة وأهمية مستوى النشاط ورقم الأعمال المحقق، ومن بين التحقيقات التي يقوم بها المحقق على مستوى حسابات التكاليف ما يلي:

- مراقبة حساب البضائع المستهلكة وذلك من خلال المقارنة بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة وتلك المذكورة في الفواتير وهذا بهدف تحديد القيمة الحقيقية للكمية المستهلكة.

- فحص تطابق مصاريف المستخدمين الموجودة في دفتر الأجور ومقارنتها مع تلك المصرح بها جبائياً والتأكد من أن كل المبالغ المدفوعة هي فعلاً لأشخاص عاملين في المؤسسة.

- مراقبة حسابات النفقات المالية للتحقق من أن الفوائد المسددة من طرف المؤسسة هي ناجمة فعلاً عن القروض المقدمة لها من قبل المؤسسات المالية ([سعاد مالح,]).

ب - حسابات الإيرادات:

هي المبالغ المالية المحصلة أو التي ستحصل مقابل المنتجات والخدمات التي قدمتها المؤسسة إلى الغير أو بدون مقابل مثل الإعانات المستلمة، كما تشمل هذه المجموعة على حسابات تكاليف الإنتاج وحساب الاسترجاع عن خسائر القيمة والمؤونات وهذه الحسابات الأخيرة لا تمثل مقبوضات نقدية.

ويقوم المحقق الجبائي بفحص مختلف الحسابات، من مثل:

- حساب مبيعات البضاعة والإنتاج المباع، بمراقبة الوثائق من فواتير البيع المخزون المتبقي وكذا التسديد من طرف الزبون.

- حساب الإنتاج المخزن وهذا بمجرد ما هو داخل المخزن ومقارنته كما هو مصرح به من قبل المؤسسة.
- حساب الخدمات المقدمة وهذا بمراقبة فاتورة الخدمة والتمن المقبوض لإجراء المقارنة بينهما.
- على المحقق أن يأخذ بعين الاعتبار الإيرادات المالية والاستثنائية حيث تتطلب تركيزا خاصا من أجل الكشف عن الأرباح التي لم تكن محل التصريح، ويتم كشفها عن طريق مراقبة معمقة للملف الجبائي .

٣. مراقبة المعطيات و البيانات المحاسبية تتمثل في مراقبة العون المحقق لمختلف عمليات المؤسسة والتي تساهم أساسا في تكوين الربح الخالص أو القيمة المضافة وهي :

أ - مراقبة المشتريات :

إن عدم الانتظام الذي من الممكن أن يظهر عند مراقبة حساب المشتريات يمكن تصنيفه إلى:

تضخيم قيمة المشتريات: يهدف إلى تخفيض الربح الخاضع للضريبة، وبالتالي تخفيض مقدار الضريبة المفروضة وذلك من خلال :

- التسجيل المحاسبي لنفس الفاتورة بتاريخين مختلفين، أو التسجيل المزدوج الاستخدام بواسطة الفاتورة الأصلية، وكذا كشف نسخة ثانية من هذه الفاتورة.
- التسجيل المحاسبي للمشتريات الوهمية غير المبررة محاسبيا بفاتورة الشراء.
- التقييد المحاسبي في حساب المدين لحساب المشتريات لعمليات الحيازة على عقارات، آلات ومعدات، مصاريف الصيانة ، التي تم تسجيلها في حساب الأعباء العامة ، والمصاريف الشخصية لصاحب المؤسسة أو الشركاء ([المياء بن صالح]).

تخفيض المشتريات: إن عملية تخفيض المشتريات يترافق غالبا مع إخفاء مماثل للإيرادات، وهذا النوع من الغش الضريبي يمكن أن يظهر تحت عدة أشكال:

- نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء.
- مشتريات مخفية تحت شكل مصاريف عامة ومسجلة في حساب تكلفة آخر.
- مشتريات دون فواتير .
- أخطاء مادية عمدية ، خطأ في الجاميع .
- مشتريات تمت بالتجزئة.

وعن طريق الفحص الدقيق للفواتير يمكن أن يكتشف الغش في المشتريات المفوترة ، ولكن من الصعب اكتشاف إذا كانت هذه السلع مشتراة دون فواتير عن طريق فحص المحاسبة فقط ، لذلك على المحقق أن يجري مراقبة للسلع الموجودة في المخزن بطلب فواتير الشراء و وصولات الطلب أو الاستلام .

ب - مراقبة المخزونات والأشغال قيد التنفيذ :

إن العناصر المكونة للمخزون هي البضاعة ، المواد واللوازم ، المنتجات والأشغال قيد التنفيذ وأغلفة غير مسترجعة ، قد تكون موضوع تلاعب المكلف ، وعلى المحقق أن يراقبها بدقة وبشكل دقتر الجرد الوثيقة الأساسية لإجراء عملية الرقابة على المخزون ، حيث يعد المحقق بناءا على الجرد المادي كشف المشتريات

السنوية وكشف المبيعات المجرأة من قبل المكلف خلال 4 سنوات الخاضعة للرقابة، من أجل إعادة تأسيس مخزون المادة الأولية والبضاعة ، وهذه الرقابة يمكن أن تظهر نوعين من الخلل:

- الجرد يظهر الكميات الحقيقية للمخزون ولكنها مسعرة بقيمة أقل من السعر الحقيقي (تخفيض قيمة المخزون).

- الجرد لا يظهر إلا جزء من المخزونات (تخفيض كمية المخزون).

ويمكن أن يلاحظ المحقق أن الفترة الخاضعة للرقابة الجبائية قد شهدت خفض الكميات وقيم المخزونات معاً. وفيما يتعلق بالأشغال الجارية على المحقق أن يفحص كشوفات الوضعيات ، وتقارير رؤساء الورشات ، وسندات تسليم الموردين ، وبطاقات التصنيع ، وعليه التأكد من أن كل التكاليف المباشرة قد أدرجت في المحاسبة ، ومهما كانت الطرق المستعملة في التلاعب بقيمة المخزونات فهي تهدف في النهاية إلى التوصل إلى تخفيض الربح الخام والربح الصافي .

ج - مراقبة المبيعات :

إن أكثر التلاعبات المحاسبية التي يمكن أن تحدث على مستوى المبيعات هي كما يلي :

- بيع بدون فواتير.

- تخفيض القيمة الحقيقية لبعض المبيعات.

- القيام بتسجيل المدفوعات الوهمية للسلع في الجانب المدين لحساب المبيعات.

- عدم التسجيل في المحاسبة السلع التي أخذها التاجر أو المستغل لحاجته الشخصية. وعلى المحقق اختيار الإجراء الذي يبدو له أكثر ملائمة لكل نوع من المؤسسات الخاضعة للرقابة بحسب نشاطها.

٣.٤.٢ المطلب الثالث : تقييم المحاسبة وإغلاق إجراءات التحقيق

١.٣.٤.٢ أولاً / تقييم محاسبة المكلف

بعد التحقيق الدقيق للمحاسبة ، يعتمد المحقق إلى استخلاص النتائج المتحصل عليها من خلال إقرار مدى صحة أو خطأ التصريحات ، قبول أو رفض المحاسبة ، وإجراء تقويم وتسوية ضريبية في حالة تسجيل تجاوزات أو خطأ [علي بساعد، ٥٥٥]

أ - قبول المحاسبة:

يقبل المحقق محاسبة المكلف إذا كانت مطابقة لأحكام القانون التجاري ومبادئ المخطط المحاسبي الوطني وصحيحة من حيث المضمون . وقد يكون قبول المحقق للمحاسبة قبولاً صريحاً أو ضمناً. فعند القبول الصريح ، يقوم المحقق بتبليغ نتائج التحقيق من دون إجراء أي تقويمات أما عن القبول الضمني، فعندما يكون هناك ارتياب طفيف أو وجود لبعض الانحرافات البسيطة والتي يستنتج المحقق بأنها غير ناتجة عن نية وقصد للتهرب من دفع الضريبة، يتم إخضاع المكلف إلى إجراءات التقويم ، والمقصود به أن يكون اتصال بين الخاضع للضريبة والمحقق الجبائي للنقاش وإبداء ملاحظات المكلف بالضريبة حول هذه الانحرافات المسجلة، ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقويم .

ب - رفض المحاسبة :

في بعض الأحيان قد يخلص المحقق الجبائي إلى رفض المحاسبة نظراً لكثرة الأخطاء الموجودة فيها. ولقد حدد

المشرع الجزائري الحالات التي يمكن على أساسها رفض الضريبة وهذا من أجل حماية المكلف بالضريبة من تعسف العون المحقق .

وفي هذه الحالة ، فإن كل حقوق المكلف بالضريبة تسقط منه ولا يحق له التعقيب على قرار التحقيق ويصبح خاضعا لنظام فرض الضريبة التلقائية والتي "هي عبارة عن تقييم إداري للإيرادات المنجزة من طرف المؤسسة وهذا دون إشراك المكلف بالضريبة في المناقشة وإبداء الملاحظات" مع إلزامية المحقق بإبلاغ المكلف بنتائج التحقيق وذلك بإرسال إشعار تقويم أولي مفصل مع منحه 40 يوما للرد. والحالات التي تم فيها رفض المحاسبة من طرف الإدارة هي :

- عندما يكون مسك الدفاتر الحسابية غير مطابق لأحكام المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري والشروط وكيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد .

- عندما لا تحتوي المحاسبة على أي قيمة مقدمة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية .

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

بعد اتخاذ الإجراءات اللازمة من طرف الإدارة الجبائية من خلال إشعار المكلف وتمادي المكلف برفض تقديم المحاسبة فان على المحقق أن يقوم بالإجراءات التالية :

- تحرير محضر بعدم تقديم المحاسبة يدعى بموجبه المكلف بالضريبة للتأشير عليه.

- يجب أن يكون موضوع اعتذار يدعى بموجبه المكلف بالضريبة لتقديم المحاسبة في اجل لا يزيد عن ثمانية أيام ويتم ذكر الرفض المحتمل لإمضاء المحضر .

- في حالة رفض تقديم المحاسبة بعد انقضاء اجل ثمانية أيام يتم التقديم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المكلف دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها حسب ما تقتضيه المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية

يمكن التعبير عن العقوبات الجبائية كما هو موضح في الجدول :

الغرامة	التعليق
10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص يقل عن 50000 دينار جزائري أو يساويه. 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص يفوق عن 50 000 دينار و يقل عن 200000 دينار جزائري 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص يفوق 200000 دج	إخفاء الحقوق أخطاء، إغفالات أو سهو
في هذه الحالة في قانون المالية 2012 تغيرت معدلات غرامات الزيادة عن هذه المناورات ونحسبها : معدل x الإخفاء = الحقوق المخفية / الحقوق المصرح بها	استعمال مناورات تدليسية

جدول ٢٠٢: العقوبات الجبائية

يمكن التعبير عن العقوبات الجنائية كما هو موضح في الجدول التالي :

السجن أو الحبس المؤقت	الغرامة	مبلغ الحقوق المتملص منه
//	من 50000 الى 100000	لا يتجاوز 100000 دج
الحبس من شهرين الى 6 أشهر	من 100000 الى 500000	أكثر من 100000 دج ولا يتجاوز 1000000 دج
الحبس من 6 اشهر الى سنتين	من 200000 الى 500000	أكثر من 1000000 دج ولا يتجاوز 5000000 دج
السجن من 2 الى 5 سنوات	من 100000 الى 500000	أكثر من 5000000 دج ولا يتجاوز 10000000 دج
الحبس من 5 الى 10 سنوات	من 500000 الى 1000000	أكثر من 10000000 دج

جدول ٣٠٢: العقوبات الجنائية

٥.٢ ثالثاً / إعادة تأسيس فرض الضريبة و تبليغ النتائج

بعد انتهاء المحقق من عملية التحقيق المحاسبي المتعلقة بالفحص الشكلي والضميني لنشاط المكلف تأتي مرحلة إعادة تكوين أسس الضريبة وكذا تبليغ النتائج في الأخير. إن اختيار الطريقة لإعادة تشكيل الضريبة ينتج من خلال :

١. اختيار طريقة إعادة تشكيل الأسس الضريبية الموافقة للنشاط المراقب

(أ) تحليل نشاط المؤسسة حيث يوجد لبعض المهن طرق تقليدية متبعة، ولكن في عدة حالات بسبب غياب المعلومات الضرورية وذلك نتيجة للسلوك السلبي لبعض المكلفين يجد المحقق نفسه غير قادر على تطبيق طريقة تقليدية من الطرق المستخدمة من أجل هذا النشاط، وفي هذه الحالة للمصلحة صلاحية البحث عن طريقة ملائمة للحالة الخاصة بدلالة العناصر المتوفرة حتى وإن كانت أقل دقة ونجاعة من الطريقة التقليدية، ولكن في مثل هذه الحالات يجب ذكر اقتراح الطريقة الجديدة لتصحيح والعراقيل التي واجهته في الميدان المؤدية لاستبعاد الطريقة التقليدية ([المياء بن صالح]).

(ب) ثراء المكلف في حالة غياب محاسبة ثبوتية فإن الإدارة تستطيع أن تقوم بتحقيق على أساس زيادة ممتلكات المكلف و المسيرين لإعادة تقييم مبلغ الربح للمؤسسة عندئذ يجب على المصلحة أن تثبت من خلال الظروف الدقيقة والمتداخلة من عمل المؤسسة بوجود تناقض بين الممتلكات الخاصة والمهنية. إذا فالمصلحة الجبائية تأخذ بعين الاعتبار كل الإيرادات كرقم أعمال المداخل المهنية حتى مجموع الأرصدة المسجلة في الحسابات البنكية للمعني .

٢. تناسق الطرق مع المبادئ الجبائية العامة في إعادة التشكيل الأسس الضريبية يجب على المحقق أن يتخذ الطرق التي تتماشى والمبادئ الجبائية التالية :

- مبدأ السنوية لإعادة التشكيل الأسس الضريبية .
- مبدأ خصوصية النشاط لإعادة التشكيل الأسس الضريبية .
- الواقع الاقتصادي لإعادة التشكيل الأسس الضريبية .
- أهمية اللجوء إلى عدة طرق في إعادة التشكيل الأسس الضريبية.

٣. الطرق الأساسية لإعادة تشكيل الأسس الضريبة

(أ) إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي تعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق انتشارا واستعمالا من طرف المحققين ، وذلك لبساطتها ، ونجد أن أغلب النشاطات تخضع لهذه الطريقة ما عدا المهن الحرة، قطاع البناء والأشغال العمومية. سيتم توضيح كيفية إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي في الجدول التالي :

في حالة مؤسسة إنتاجية	في حالة مؤسسة تجارية
المخزون الأولي للمواد الأولية (+) مشتريات المادة الأولية (-) المخزون النهائي للمواد الأولية (=) الاستهلاكات الخام للمواد الأولية (-) الضياع (=) الاستهلاكات الصافية للمواد الأولية (+) مخزون 1 للمنتجات التامة المحولة (=) استهلاكات المؤسسة للمواد الأولية (-) الاستهلاكات المصرح بها (=) الاستهلاكات غير مصرح بها	مخزون أول المدة (+) مشتريات (-) مخزون أول المدة (=) الاستهلاكات المعاد تأسيسها (-) الاستهلاكات المصرح بها (=) الاستهلاكات غير مصرح بها
<p>نسبة الإغفال = مبلغ الإغفالات / الاستهلاكات المصرح بها $\times 100$ رقم الأعمال الغير مصرح به = رقم الأعمال المصرح به \times نسبة الإغفال رقم الأعمال المعاد تأسيسه = رقم الأعمال المصرح به + رقم الأعمال الغير مصرح به</p>	

جدول ٤.٢: عن طريق الحساب المادي

(ب) إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المالي من أجل تحديد الإيرادات المحققة فعلا من طرف المؤسسة التي هي موضع التحقيق ، يتعين فتح حساب مالي والذي يشمل مجموع الأرصدة المدينة للصندوق وكذا الأرصدة الدائنة للحسابات البنكية للمؤسسة، مع الأخذ بعين الاعتبار تسبيقات العملاء وأرصدة بداية ونهاية السنة ، كما يلي :

الرصيد	الحساب
XXX	الصندوق (مجموع الطرف المدين)
XXX	(+) الحسابات البنكية
XXX	مجموع تحصيلات الدورة
XXX	(+) تسبيقات العملاء في 01 جانفي
XXX	(-) تسبيقات العملاء في 31 ديسمبر
XXX	(-) تسبيقات العملاء في 01 جانفي
XXX	(+) تسبيقات العملاء في 01 جانفي
XXX	رقم الأعمال المعاد تأسيسه

جدول ٥.٢: طريق الحساب المالي

بمقارنة رقم الأعمال المعاد تأسيسه مع رقم الأعمال المصرح به ، يمكن معرفة قيمة المبلغ الذي قام المكلف بإخفائه.

٤. تبليغ النتائج

(أ) التبليغ الأولي

يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً جيداً أو مصاغاً بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته، ويتم تسليم الإشعار للمكلف شخصياً مع وصل الاستلام، إضافة إلى ذلك من ضروري أن يحتوي التبليغ الأولي على الطرق التي استعملت في التقييم التي أدت إلى تعديل الأسس الضريبية أي يقوم العون المحقق من خلاله توضيح كل التعديلات والتقويمات المنجزة خلال فترة التحقيق .

وفي جميع الحالات يجب أن يبين التبليغ بالتقويم أن المكلف يستفيد من الحق القانوني و المتمثل في أجل مدته 40 يوماً تبدأ من يوم استلام الإشعار من أجل الإجابة والإدلاء برأيه وملاحظاته، وكذا حقه في الاستعانة بمستشار من اختياره لمناقشة الأسس والتعديلات التي قامت إدارة الضرائب وتكمن أهمية التبليغ بتحديد بداية المهلة 40 يوماً للمكلف لضريبة لتقديم الرد والإجابة.

(ب) رد الخاضع للضريبة يكون الرد في شكل مراسلة مع مرافقتها بوثائق وبيانات تبرر عدم رضاه بإعادة التقويم ويدافع عن حقوقه إذا لاحظ أن هناك خلل في تسوية وضعية الجبائية ويلزم العون المحقق بالرد على التوضيحات المقدمة في مراسلة توجه للمكلف بالضريبة ، مع الإشارة بأن التبليغ يهدف الى قطع مدة التقادم المحددة قانوناً . بعد الانتهاء الآجال القانونية للرد نكون أمام ثلاث حالات :

- الرد خلال الآجال .
- الرد خارج الآجال .
- غياب الرد .

(ج) التبليغ النهائي بمجرد تقديم المكلف لملاحظاته في الأجل المحدد أو بعده ، يبدأ المحقق في دراستها دراسة معمقة ودقيقة ، ثم تحليلها نقطة بنقطة ، للتأكد من أنها مؤسسة فعلاً ، وهذا من أجل أخذها بعين الاعتبار عند تحرير التبليغ وبعد دراسة الملاحظات وحساب أسس الضريبة يتم تحرير التبليغ النهائي مباشرة وهذا الأخير يعبر عن الوضعية الجبائية الحقيقية للمكلف المحقق معه .

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

بعد إرسال الإخطارات من مهام مدير الضرائب الجهوية التابع لها المكلف، والتي تحتوي على الحقوق والغرامات المتوجبة الدفع من طرف المكلف مع تحديد آجال الدفع وكيفية الدفع، ويتم إعداد ثلاثة نسخ، واحدة يحتفظ في بها الملف الجبائي للمكلف، و ثانية ترسل الى هذا الأخير والثالثة يحفظ بها قابضة الضرائب التابع لها المكلف وذلك لمتابعة إجراء التحصيل.

إقفال التحقيق متعلق بتدوين كل عناصر الإخضاع وإعداد تقرير التحقيق، وذلك ببلورة نتائج الفحص والتحقيق، ويتم إعداد التقرير في وثيقة يتم من خلالها ختم التحقيق، لهذا يجب أن تحتوي على جميع المعلومات التي تسمح بضمان احترام عملية التحقيق، التقييم والحكم على النتائج المراقبة، في عملية المراقبة يجب على المحقق إصدار جداول الإخضاع التي تتضمن كل الضرائب والرسوم المطلوب تسديدها وانخاصة لسنوات الأربع التي شملها التحقيق.

٦.٢ خاتمة الفصل

تعتبر فعالية التحقيق المحاسبي احدى المحددات الأساسية لمعرفة مدى قدرتها على تحقيق أهداف الرقابة الجبائية والتي محورها الأساسي يكمن في محاربة التهرب الضريبي وإسترداد المواد المهربة لصالح الخزينة. فالرقابة الجبائية العادلة أو الشفافة ستردع المكلفين بالضريبة المتهاونون في تأدية حقوقهم الجبائية إذن الرقابة الجبائية أداة فعالة لتحسين المردودية الجبائية في مختلف النشاطات الاقتصادية ، وبالتالي الحفاظ على الصالح العام. وسعياً منها إلى تحسين التحصيل الضريبي على مستوى الجباية العادية ، فقد اتخذت الإدارة الجبائية كل الإجراءات اللازمة لذلك. حيث تعزم مصالح الإدارة الجبائية على كشف العمليات الحقيقية للغش أو التهرب الضريبي ومحاربتها بفعالية. ومهما كان فإن اكتشاف المخالفات غاية صعبة المنال ، إلا أن على المحقق إن يكتفي بالبحث عن المخالفات التي لها تأثير كبير على نتيجة النشاط، من خلال التركيز على جوانب المحددة في المحاسبة واكتشاف التهربات الضريبية وتحصيلها عن طريق الإبلاغ بنتائج التحقيق للمكلف وتحصيلها.

باب ٣

دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

١٠٣ تمهيد

في سنة 1991 وذلك طبقا للمرسوم التنفيذي الوزاري رقم 60 - 91 المؤرخ في بعد التعرف على جميع جوانب الرقابة الجبائية و كذلك ظاهرة الغش و التهرب الضريبي ، كان لابد من دراسة ميدانية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بسكرة لمعرفة الدور التي تلعبه الادارة الجبائية في مكافحة هذه الظاهرة و الاليات و الطرق المتبعة لاجراء عملية الرقابة و التحقيق في حالة اكتشاف عملية غش أو تدليس أو تهرب ، وذلك بهدف معرفة العلاقة الترابطية بين الرقابة الجبائية و التهرب الضريبي و ذلك عن طريق دراسة حالة ملف مكلف بالضريبة معني وفق التحقيق المحاسبي ، باعتبار هذا الأخير وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية المساهمة في زيادة الحصيلة الضريبية .

وتم تحليل النتائج المتحصل عليها بعد الرقابة الجبائية من أجل اثبات مساهمة الرقابة الجبائية كوسيلة هامة في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية .

٢.٣ المبحث الأول : تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة

١.٢.٣ المطلب الأول : تعريف مديرية الضرائب لولاية بسكرة

في سنة 1991 وذلك طبقا للرسوم التنفيذي الوزاري رقم 60- 91 المؤرخ في 21/02/1991 المتضمن تنظيم الاختصاصات للمصالح الخارجية للإدارة الجبائية و هذه المديرية الجهوية تضم تحت نطاقها عدة مديريات ولائية ، أما المديرية الولائية للضرائب بسكرة فهي تدخل ضمن المديرية الجهوية بقسنطينة ، تتكون مديرية الضرائب لولاية بسكرة من 05 مديريات فرعية و كل مديرية تضم مكاتب و لكل مكتب مهام مكلف بالقيام بها .

٢.٢.٣ المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة

يسعى المدير الولائي للضرائب على السهر على حسن تسيير مديرية الضرائب ، و يعتبر المسؤول الأول على جميع المصالح التابعة لها وذلك لمتابعته للمستخدمين كالترقية و الترسيم و التكوين ... الخ .
ويسهر على توفير كل الوسائل المادية للسير الحسن للمصالح و الفصل في المنازعات الجبائية المعروضة من قبل المكلفين بالضريبة ، و متابعة عملية تحصيل الضرائب .

١.٢.٢.٣ أولا / المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

ويتكون من 4 مكاتب :

٠١ - مكتب الجداول : حيث يقوم بـ :

- المصادقة على الجداول التي تمت تصفيتها من الضرائب والرسوم من طرف مركز الإعلام الآلي.
- تسعير المطبوعات وسندات التحصيل الإضافية الفردية أو الجماعية للمؤسسة من طرف والمفتشيات ومصالح التحقيقات المحاسبية من طرف آخر.
- مراقبة وإعطاء الجداول التلخيصية ودعمها بإشعارات التبليغ المطابقة لها.
- المحافظة وتحسين دفاتر مسح الأراضي.
- استلام وترتيب الجداول العامة.
- إعداد وتسليم نسخ ثانية من الإنذارات.
- تحضير وتبليغ الجماعات المحلية بالعناصر الضرورية للقيام بعملية إعداد الميزانيات الأولية.

٠٢ . مكتب الإحصائيات : حيث يقوم بـ :

- استلام المعلومات الإحصائية الدورية المتعلقة بالوعاء والتحصيل وتقديمها للجهات الجهوية.
- إبلاغ الجماعات المحلية والهيئات المعنية بالمعلومات الجبائية الضرورية لسيير ميزانيتها.
- جمع الحالات الإحصائية الدورية وإرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب المختصة قصد تثبيتها.
- أما بالنسبة للولايات التي تضم أكثر من مديرية ولائية فإن عملية تبليغ المعلومات الخاصة بالمديرية تكون من اختصاص المديرية الجهوية وذلك على أساس المعلومات المقدمة من طرف هذه المديريات.

٣. مكتب التنظيم والعلاقات العامة : ويكلف بـ :

- استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتمادات.
- استقبال، إعلام، توجيه الجمهور وإعطائهم المعلومات الخاصة بالتسريع والتنظيم الجبائي للمكلفين بالضريبة.
- متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة والامتيازية.

٤. مكتب التنشيط والمساعدة : ويكلف بضمان ما يلي :

- متابعة ومراقبة عمل المفتشيات فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية والإحصاء الدوري الدقيق للمكلفين بالضريبة.
- توزيع المناشير والتعليمات والمذكرات الواردة عن الإدارة المركزية والمديرية الجهوية والمتعلقة بتطبيق التسريع والالتزام الجبائي.

٢٠٢٠٢٠٣ ثانيا / المديرية الفرعية للتحويل

حسب المادة 41 من القرار رقم 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق ل 06/12 ، تضم هذه المديرية ثلاث مكاتب :

١. مكتب مراقبة التحويل : ويقوم بـ :

- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات.
- مراقبة وضعية تحويل الموارد الجبائية وشبه الجبائية، الغرامات، العقوبات المالية.
- متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة ووضعية المتأخرين عن دفع مستحقاتهم الجبائية واتخاذ الإجراءات اللازمة اتجاههم.
- إعداد عناصر الجبائية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.

٢. مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله : ويكلف بضمان

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

٣. مكتب التصفية : ويكلف بـ :

- تلقي النتائج المعدة من طرف قباضات الضرائب وإرسالها إلى الإدارة المركزية.

• مراقبة الحالة السنوية للتصفية المتعلقة بالغرامات والعقوبات المالية والنطق بالإلغاء والقبول خارج مدة التقادم طبقاً للتشريع والتنظيم الجبائيين.

• مراقبة محاضر الجرد المالي المعدة من طرف محصلي الضرائب عند الإقفال السنوي للحسابات.

• مراقبة عملية التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية والقرارات فيما يتعلق بالغرامات والعقوبات المالية.

٣٠٢٠٢٠٣ ثالثاً/ المديرية الفرعية للمنازعات

١. مكتب الاحتجاجات : ويقوم بـ :

• استلام ودراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء قرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة.

• اقتراح التدابير التي من شأنها المساهمة في تحسين الإجراءات الخاصة بالمنازعات.

• استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

٢. مكتب لجان الطعن : ويكلف بـ

• تلقي ودراسة الطعون المشككة ضد قرارات المدير الولائي في مجال المنازعات وعرضها على لجنة المنازعات المختصة.

• تلقي ودراسة طلبات الاحتجاج على الزيادة التي مست الأسعار أو التهربات المصرح بها في مجال التسجيل وعرضها على لجنة المصلحة قصد البث والحكم فيها.

• تلقي ودراسة الطلبات المقدمة من طرف محصلي الضرائب والتي قد تكون تصاريح بعدم إمكانية التحصيل أو إلغاء الأقساط الضريبية والرسوم الغير ممكن تحصيلها والإعفاء من المسؤولية أو التأجيل في دفع أقساط الضرائب ، الرسوم غير المصنفة في الآجال المقدرة قانونياً، وعرضها على لجنة الطعن الولائية المختصة قصد البث والفصل فيها.

• تلقي ودراسة طلبات تخفيض الضرائب المفروضة من طرف المفتشيات ، إثر التحقيق في المحاسبة أو مراقبة الأسعار أو إعادة التقويم في مادة التسجيل أو إلغاء الزيادة أو غرامات التأخير المطبقة وعرضها على لجنة الطعن الولائية المختصة للبث فيها.

٣. مكتب المنازعات القضائية : ويكلف بـ :

• إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوي لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة.

• اقتراح التدابير التي من شأنها تحسين الإجراءات المتعلقة بالنزاعات.

• الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة أمام مصالح الإدارة الجبائية عند الاحتجاج على فرض الضريبة.

٤. مكتب التبليغ والأمر بالصرف : ويكلف بـ :

• تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن.

- مراقبة وتأشير شهادات الإلغاء و التخفيض المسلمة من طرف المفتشيات في مجال الضرائب غير المباشرة و حقوق التسجيل الطابع.
- إعداد جداول التبليغ الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة قضايا المنازعات إلى المكاتب المعنية.

٤٠٢٠٢٠٣ رابعا / المديرية الفرعية للرقابة الجبائية :

١. مكتب البحث عن المعلومة الجبائية : : و الذي يعمل في شكل فرق و يكلف بـ :

- إعداد بطاقات خاصة بالجماعات المحلية، الإدارات، الأجهزة، المؤسسات والأشخاص الذين يحتمل أن تتوفر لديهم معلومات يمكن أن تساعد في تأسيس وعاء الضريبة أو تحصيلها.
- تقييم أنشطة المكتب والمفتشيات في هذا المجال، وتقييم الاقتراحات التي من شأنها تحسين طرق البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.
- برمجة التدخلات التي ستجرى على وجه الخصوص من طرف اللجان والفرق المختصة، قصد البحث عن المادة الجبائية والسهر على إجراء التدخلات في الآجال المحددة وإرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة التحصيل.

٢. مكتب البطاقات و المقارنات : و يكلف بـ :

- تكوين و تسيير مختلف البطاقات المسوكة.
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.
- تنظيم استغلال جداول الزبائن وسندات التسليم وكذا الوثائق الأخرى، بكيفية تعمل على تنشيط عملية توزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول والسندات.

٣. مكتب المراجعات الجبائية : و الذي يعمل في شكل فرق و يكلف بـ :

- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.
- إعداد الوضعية الإحصائية والتقارير الدورة التقييمية.
- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمتابعة.

٤. مكتب مراقبة التقييمات : : و الذي يعمل في شكل فرق و يكلف بـ :

- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجاناً.
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

٥٠٢٠٢٠٣ خامسا / المديرية الفرعية للوسائل :

١. مكتب المستخدمين و التكوين : و يكلف بـ :

- تسيير الموظفين ومتابعة مههم.
- تنظيم الاجتماعات وتولي أمانة اللجان المتساوية الأعضاء الخاصة بالموظفين.
- المساهمة في إعداد وإنجاز برامج تحسين المستوى وإعادة تأهيل الأعوان.
- المشاركة في تنظيم الشؤون الاجتماعية للموظفين.
- تطبيق الإجراءات الخاصة بضبط تعداد الموظفين وعقلنة مراكز العمل التي يتم اتخاذها بالتنسيق مع الهياكل المعنية بالمديرية.

٢. مكتب عمليات الميزانية : و يكلف بـ :

- القيام بعمليات الالتزام، التصفية، والأمر بصرف النفقات الخاصة بتجهيز المديرية الولائية للضرائب وهذا في حدود اختصاصه.
- تقييم احتياجات مصالح المديرية الولائية للضرائب فيما يخص اعتمادات الميزانية وإعداد تقرير شامل حول استهلاك هذه الاعتمادات.
- تحرير أمر بالصرف لفوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية ومديرية الضرائب.

٣. مكتب الوسائل : و يكلف بـ :

- اقتناء الأثاث والمعدات واللوازم الضرورية للمكاتب، والمواد المتعلقة بالتنظيف والصيانة التي تضمن السير الحسن للمديرية الولائية للضرائب.
- المساهمة في عملية ضبط وتحسين المطبوعات.
- المساهمة في تنفيذ التدابير المتخذة لضمان أمن الموظفين، الهياكل، العتاد، والتجهيزات.
- المساهمة في تنفيذ إجراء حفظ الأرشيف.

٤. مكتب الإعلام الآلي : و يكلف بـ :

- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيد الجهوي والمحلي.
- المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

٣.٣ المبحث الثاني : تشخيص الرقابة الجبائية لولاية بسكرة

١٠٣٠٣ المطلب الأول : تشخيص الحالة

استلمت فرقة التحقيقات لمديرية الضرائب هذه العينة من ملفات المكلفين الجبائية للتحقيق في مدر صحة تصريحاتهم الجبائية ، وفيما يتعلق بالحالة التي أخذت كنموذج تطبيقي للتحقيق بمديرية الضرائب لولاية بسكرة .

١٠١٠٣٠٣ أولاً / التعريف بطبيعة و نوع نشاط المكلف

المكلف شخص طبيعي في شكل مؤسسة أشغال عمومية كبرى + مؤسسة البناء والكهرباء ودهن المباني وعليه كل هياكل الدولة محل التحقيق في المحاسبة بخصوص السنوات 2016، 2017، 2018، 2019، حيث تم إرسال إشعار للمكلف على شكل :

2020 المحرر في 18 أكتوبر 2020 والمسلم لكم يد بيد يوم 22 أكتوبر 2020 ، و الذي من خلاله أعلنناكم أن مؤسستكم محل تحقيق محاسبي و جبائي للفترة الممتدة من 01/01/2016 إلى 31/12/2019.

٢٠١٠٣٠٣ ثانيا / معاينة و تحديد النقائص المتعلقة بالحالة :

وبعد إجراء التدخل الأولي يوم 03 نوفمبر 2020 وبعد التدقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية المقدمة ومقارنتها بالتصريحات الجبائية المودعة ، اتضحت لنا الملاحظات التالية :

١. من الناحية المحاسبية :

- عدم إجراء أية تسجيلات محاسبية في دفترى الجرد واليومية العامة من سنة 2000 (سنة بداية النشاط) إلى غاية سنة 2013.
- عدم مسك جرد مفصل للمخزونات وهذا مخالفاً لأهم شروط تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- عدم إدراج كل البيانات الواجب ذكرها في فواتير البيع (الأشغال) خاصة طريقة التسديد وهذا مخالفاً لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 468/05 المتعلق بكيفية تحرير الفاتورة ووصول الاستلام.
- عدم تطبيق الاهتلاك على جزء من التثبيات المكتسبة من طرف المؤسسة وهذا ما يؤثر على الصورة الحقيقية لأصول هذه الأخيرة (حتى وإن كانت هذه الأصول مشتراة قديمة).
- الإبقاء على مبلغ التثبيات المتنازل عليها خلال 2013، في أصول الشركة (سيارة نفعية طيوطا نوع هيليكس).

٢. من الناحية الجبائية :

- الإبقاء على مبلغ ظاهر في حساب الزبائن منذ سنة 2011 دون تقديم ما يثبت سعيكم لتحصيل هذا الدين خاصة وأنه يرتبط بحقوق الخزينة الواجبة الدفع (رقم ملف + رقم نفقة) وهو ما أدى إلى اعتباره مقبوض خلال سنة 2019.
- حسم الرسم على القيمة المضافة الظاهر في فاتورة المورد PLAST DAYAD EURL رقم 39/17 خلال شهر أكتوبر 2017، رغم أنها مسددة عن طريق الصندوق وهو مخالف لأحكام المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ولهذا سيتم دمجها.
- اعتباركم لإعانة مديرية التشغيل للعمال في إطار عقود الإدماج المهني كديون على العمال، في حين أنها تشكل إعانة تقييد في المداخيل الاستثنائية للمؤسسة وهذا خلال كل السنوات المعنية بالتحقيق.
- تسديد حقوق الرسم على النشاط المهني على رقم الأعمال المحقق خارج المقر خلال السنوات 2018 و 2019.
- التأخير في التصريح برقم الأعمال المقبوض ودفع الحقوق المستحقة خلال شهري أفريل وأوت 2018 وهو ما ينتج عنه تطبيق غرامات جبائية.

- تقديمكم لفواتير شراء محررة من طرف المورد: شنيقي رضا - تاجر جملة لمواد البناء شعاب الرصاص - قسنطينة - لإثبات شراء مواد بناء (اسمنت + رمل + لوازم دهن) تفوق بكثير المواد المستعملة والظاهرة في الفواتير والكشوف الكمية للأشغال المنجزة خلال سنة 2018، علماً أن مخزون المواد واللوازم في 31/12/2018 معدوم حسب محاسبتكم، وعليه تقرر قبول جزء منها فقط ورفض الباقي ودمج البضاعة المستهلكة والرسم على القيمة المضافة الظاهر بها.
- تم تطبيقكم للمعدل المخفض بالنسبة للأشغال من الباطن خلال سنة 2017، وهذا بالرغم من أنكم تخضعون للمعدل العادي، لذلك سيتم تسويتكم في هذا الشأن.

لكن وبالرغم من الملاحظات السابقة الذكر فإن محاسبتكم تبقى مقبولة والطريقة المتبعة في تحديد الأسس الخاضعة للضرائب والرسوم هي الطريقة التحوارية .

٢٠٣٠٣ المطلب الثاني : دراسة حالة وفق التحقيق المحاسبي

١٠٢٠٣٠٣ أولا / تحديد رقم الأعمال :

وبعد إجراء التدخل الأولي يوم 03 نوفمبر 2020 وبعد التدقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية المقدمة ومقارنتها بالتصريحات الجبائية المودعة ، اتضحت لنا الملاحظات التالية :

١. تحديد رقم الأعمال المفوتر (المنجز) :

- عدم إجراء أية تسجيلات محاسبية في دفترتي الجرد واليومية العامة منتم تحديد رقم الأعمال المنجز بالاعتماد على فواتير ووضيعات الأشغال المقدمة من طرفكم ، حيث تقرر الاحتفاظ برقم الأعمال المصرح من طرفكم خلال جميع السنوات المعنية بالتحقيق.

٢. تحديد رقم الأعمال المحصل (المقبوض) :

(أ) السنوات 2016 - 2017 - 2018: تم تحديد رقم الأعمال المقبوض بالاعتماد على المبالغ الظاهرة في الجانب الدائن لحسابكم البنكي المفتوح لدى وكالة بسكرة للقرض الشعبي الجزائري تحت رقم: 52-4002423611 بالإضافة إلى المبالغ المقبوضة عن طريق الصندوق حيث تقرر الاحتفاظ برقم الأعمال المصرح خلال هذه السنوات.

(ب) سنة 2019: - بالإضافة إلى رقم الأعمال المصرح والظاهر في الصندوق والحساب البنكي، تم اعتبار المبلغ المقيّد في حساب الزبائن منذ سنة 2011 والمقدر بـ 00.1,029,450 دج محصل خلال سنة 2019.

٢٠٢٠٣٠٣ ثانيا / تحديد الربح

تم تحديد الربح المحقق بالاعتماد على الربح المصرح مع دمج الأعباء غير القابلة للنضم و كذا إضافة المداخل الأخرى و المتمثلة في إعانة مديرية التشغيل الخاصة بالعمال في إطار عقود الإدماج المهني. ثالثا : تحديد الدخل

٣٠٢٠٣٠٣ ثالثا / تحديد الدخل

تم تحديد الدخل المحقق بالاعتماد على الربح المحقق مع تخفيض اشتراكات الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية لغير الأجراء (CASNOS) خلال سنتي 2018 و 2019.

٤.٢.٣.٣ رابعا / الرسم على القيمة المضافة المحسوم على المشتريات والخدمات :

سيتم دمج الرسوم المحسومة على المشتريات والخدمات بطريقة مخالفة للقانون وهذا حسب الجدول التالي :

رقم الفاتورة	التاريخ	المورد	المبلغ بكل الرسوم	مبلغ الرسم على القيمة المضافة	شهر الحسم	سبب الدمج
فاتورة مسددة نقدا						
39	04/05/2017	SETIF - ARNET AIN PLASTIQUE TRANSF PLAST DAYAD EURL	150.000,23	23.949,62	10/2017	و مبلغها يفوق 100000 دج
						ART CTCA 30
			مجموع الرسوم المدججة سنة 2017	23,949,62		

جدول ١.٠٣ : دمج الرسوم المحسوم

ملاحظة : الرسوم المدججة سنني 2018 و 2009 موضحة في جدول الفواتير المرفوضة أسفله.

٥.٢.٣.٣ خامسا / حقوق الطابع

سيتم مطالبتكم بحقوق الطابع المتعلقة بفواتير الأشغال المحصلة عن طريق الصندوق (نقدا) وهذا طبقا لنص المادة 100 من قانون الطابع.

٦.٢.٣.٣ سادسا / الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات و الأجور:

سيتم مطالبتكم بحقوق الطابع المتعلقة بفواتير الأشغال المحصلة عن طريق الصندوق (نقدا) بعد التدقيق في دفتر الأجور و التصريحات السنوية الخاصة بالمرتبات و الأجور صنف ج 29 اتضح عدم وجود أية تسوية تذكر في مجال الضريبة على الدخل صنف مرتبات و أجور. وعليه و بما سبق ذكره فان وضعيتكم الجبائية للسنوات 2016 - 2017 - 2018 و 2019 تكون على النحو التالي :

I - جدول تحديد رقم الأعمال المنجز (المفوتر) : الرسوم المدججة سنني 2018 و 2009 موضحة في جدول الفواتير المرفوضة أسفله.

2019	2018	2017	2016	السنة التعيين
2.602.435.00	8.289.791.00	2.154.303.00	5.005.162.00	رقم الأعمال المنجز المحقق
2.602.435.00	8.289.791.00	2.154.303.00	5.005.162.00	رقم الأعمال المنجز المصرح
لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الزيادات

جدول ٢٠٣: جدول تحديد رقم الأعمال المنجز

II - جدول تحديد رقم الأعمال المقبوض (المحصل) :

- سنة 2016 :

التاريخ	الحساب المدين	المبلغ المقبوض بكل	معدل الرسم	المبلغ خارج الرسم	تسمية العملية
29/06/2016	CPA 400242361152	968.671.14	%17	827.924.05	وضعية أشغال 01 (سيدي عقبة + الحوش)
03/07/2016	"	968.671.14	%17	827.924.05	وضعية أشغال 2 + 2 (سيدي عقبة + الحوش)
04/10/2016	"	965.895.72	%17	825.551.89	وضعية أشغال 3 + 3 (سيدي عقبة + الحوش) اتفاقيتين نوع TVP-HIMO (حصه 05+03)
20/12/2016	"	968.671.14	%17	1.709.401.70	ف 02/16 لصالح مؤسسة بالة عمر (أشغال من الباطن) بسيدي عقبة
20/12/2016	الصندوق	800.000.00	%17	683.760.68	ف 01/16 لصالح مؤسسة بالة عمر (أشغال من الباطن) بسيدي عقبة
				4.874.562.37	رقم الأعمال المقبوض المحقق
				4.874.562.00	رقم الأعمال المقبوض المصرح وفق ج 50

جدول ٣٠٣: 2016 جدول تحديد الربح

- سنة 2017 :

التاريخ	الحساب المدين	المبلغ المقبوض بكل	معدل الرسم	المبلغ خارج الرسم	تسمية العملية
02/07/2017	CPA 400242361152 "	152.802.00	%17	130.600.00	2016 TUP-HIMO مشروع RG (سيدي عقبة + الحوش)
19/10/2017	" " "	200.000.00	%19	168.067.22	ف 02/2017 أشغال من الباطن لصالح مؤسسة بلقاسمي صلاح الدين
31/10/2017	" " "	211.621.00	%19	177.832.77	ف 02/2017 أشغال من الباطن لصالح مؤسسة بلقاسمي صلاح الدين
09/10/2017	" "	1.605.000.00	%19	1.500.000.00	ف 01/17 أشغال من الباطن مؤسسة عبد الباقي العالية (بسكرة) شبكة الغاز
				1.976.499.19	
				1.976.500.00	
					رقم الأعمال المقبوض المحقق
					رقم الأعمال المقبوض المصرح وفق ج 50

جدول ٤.٣ : 2017

- سنة 2018 :

التاريخ	الحساب المدين	المبلغ المقبوض بكل	معدل الرسم	المبلغ خارج الرسم	تسمية العملية
08/01/2018	CPA 400242361152 "	430,446.80	%19	361,720.00	وضعية أشغال أولية نهائية - صيانة وتصليح بلدية مشونش
17/04/2018	" " "	498,119.72	%19	418,588.00	وضعية أشغال أولية نهائية - صيانة مقر بلدية مشونش
12/08/2018	CPA " "	428,757.00	%19	360,300.00	ف 03/18 أشغال من الباطن لصالح مؤسسة ن بلقاسمي صلاح الدين
12/08/2018	CPA "	428,757.00	%19	360,300.00	ف 02/18 لصالح مؤسسة بالة عمر (أشغال من الباطن) بسيدي عقبة
07/10/2018	CPA "	434,132.83	%19	364,817.50	وضعية أشغال أولية نهائية ترميم مدرسة جيمماوي عمر - مشونش
17/10/2018	CPA "	306,103.70	%19	257,230.00	وضعية أشغال أولية نهائية ترميم مدرسة عمر اوي الصالح - مشونش
11/11/2018	" "	243,200.30	%19	204,300.00	ف 07/18 أشغال من الباطن مؤسسة عبد الباقي العالية (بسكرة شبكة الغاز)
23/12/2018	CPA "	1,411,952.85	%19	1,186,515.00	ف 02/18 لصالح مؤسسة بالة رفيق (أشغال من الباطن) بسيدي عقبة
26/12/2018	" "	2,310,316.88	%19	1,941,422.50	ف 08/18 أشغال من الباطن مؤسسة بالة رفيق - باتنة
				5,403,386.36	رقم الأعمال المقبوض المحقق
				5,403,387.00	رقم الأعمال المقبوض المصرح وفق ج 50

جدول ٥.٣ : 2018 جدول تحديد الربح

- سنة 2019 :

التاريخ	الحساب المدين	المبلغ المقبوض بكل	معدل الرسم	المبلغ خارج الرسم	تسمية العملية
31/01/2019	CPA 400242361152	3.801.822.41	%19	3.194.808.74	ف 02/18 لصالح مؤسسة (أشغال من الباطن) بالة رفيق
14/11/2019	CPA 400242361152	146.292.65	%19	122.935.00	ف 02/19 لصالح مؤسسة بالة عمر (أشغال من الباطن) بسيدي عقبة
25/11/2019	CPA 400242361152	2.649.722.43	%19	2.226.657.50	انجاز شبكة الغاز الداخلية بثانوية مشونش
31/12/2019	"	1.029.450.00	%19	879.871.79	
				6.524.273.03	رقم الأعمال المقبوض المحقق
				5.544.402.00	رقم الأعمال المقبوض المصرح وفق ج 50
				879.871.03	الزيادات

جدول ٦.٣: 2019 جدول تحديد الربح

III - جدول تحديد الربح : الرسوم المدججة سنتي 2018 و 2009 موضحة في جدول الفواتير المرفوضة أسفله.

السنة	2016	2017	2018	2019
الربح الجبائي المصرح	00.289.212	00.118.601	00.508.2	00.607.125
الزيادات في رقم الأعمال المفوتر	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
إيرادات أخرى	144.000.00	20.707.00	36.000.00	36.000.00
الفواتير المرفوضة لعدم استعمال المشتريات الأعباء المدججة	/	/	398.259.00	/
الربح المحقق	269.607.00	23.215.00	1.035.377.00	248.289.00
الربح المصرح	125.607.00	02.508.00	601.118.00	248.289.00
الزيادات	144.000.00	20.707.00	434.259.00	36.000.00

جدول ٧.٣: 2019 سنة

ملاحظة : فيما يلي جدول يوضح الفواتير المرفوضة : ومما سبق ذكره فان أسس الضرائب والرسوم للسنوات 2016 - 2017 - 2018 و 2019 تكون على حسب الجداول التالية :

رقم الفاتورة	التاريخ	المورد	مبلغ الشراء خارج الرسم	مبلغ الرسم على القيمة المضافة	شهر إجراء الحسم	سبب الرفض
72	12/08/2018		76.999.59	95.399.11	01/2019	
73	12/08/2018		76.999.59	95.399.11	01/2019	
74	12/08/2018	شنيقي رضا - ت ج	76.999.59	95.399.11	01/2019	المشتريات تفوق بكثير المواد و اللوازم المستعملة في الأشغال المنجزة
75	12/08/2018	مواد البناء	76.999.59	95.399.11	01/2019	(الاسمنت - الرمل - لوازم الدهن)
77	05/09/2018	شعاب الرصاص - قسنطينة	00.000.75	00.250.14	01/2019	
79	05/09/2018		00.260.83	40.819.15	01/2019	
		مجموع المشتريات المدجة سنة 2018	04.259.398	/		
		مجموع الرسوم المدجة سنة 2019	/	20.669.75		

جدول ٨.٣: الفواتير المرفوض

١. تحديد أسس الرسم على النشاط المهني : طبقا لنص المواد 217 - 221 مكرر و 222 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

بلدية المقر - بسكرة:

السنوات	2016	2017	2018	2019
رقم الأعمال المقبوض المحقق	لا شيء	1.995.500.00	879.871.00	22.454.216.00
رقم الأعمال المقبوض المصرح وفق ج 50	لا شيء	1.985.500.00	22.454.216.00	لا شيء
الزيادات	/	(000.9)	3.317.743.00	879.871.00

جدول ٩.٣: تحديد أسس الرسم على النشاط المهني بلدية المقر - بسكرة

بلدية مشونش :

2019	2018	السنوات
2,226,657.00	1,402,355.00	رقم الأعمال المقبوض المحقق
لا شيء	لا شيء	رقم الأعمال المقبوض المصرح وفق ج 50
2,226,657.00	1,402,355.00	الزيادات

جدول ١٠٣: بلدية مشونش تحديد أسس الرسم على النشاط المهني

بلدية سيدي عقبة :

2018	2017	2016	السنوات
1,645,518.00	67,001.00	3,222,123.00	رقم الأعمال المقبوض المحقق
لا شيء	67,001.00	3,222,123.00	رقم الأعمال المقبوض المصرح وفق ج 50
1,645,518.00	لا شيء	لا شيء	الزيادات

جدول ١١٣: بلدية سيدي عقبة تحديد أسس الرسم على النشاط المهني

بلدية الحوش :

2019	2018	السنوات
63,500.00	824,317.00	رقم الأعمال المقبوض المحقق
63,500.00	824,317.00	رقم الأعمال المقبوض المصرح وفق ج 50
لا شيء	لا شيء	الزيادات

جدول ١٢٣: بلدية الحوش تحديد أسس الرسم على النشاط المهني

ملاحظة : طبقا لنص المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة فان مقاولات الأشغال العمومية و البناء تستفيد من تخفيض قدره 25 من الأسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني.

٢. تحديد أسس الرسم على القيمة المضافة :

2019		2018	2017	2016	السنة
خاضع 19 %	خاضع 17 %		الخاضع للمعدل العادي	خاضع للمعدل المخفض	التعيين
5.544.402,00	879.871,00	5.403.387,00	476.500,00	19 % 1.500.000,00	رقم الأعمال المقبوض المحقق 4.874.562,00
5.544.402,00		5.403.387,00	130.600,00 - 17 % 345.900,00 - 19 %	7 % 1.500.000,00	رقم الأعمال المقبوض المصرح وفق ج 50 4.874.562,00
879.871,00		لا شيء	لا شيء	لا شيء	الزيادات

جدول ١٣.٣: تحديد أسس الرسم على القيمة المضاف

ملاحظة :

سنة 2017 : طبقا لنص المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة فان مقاولات الأشغال العمومية و البناء تستفيد من تخفيض - الأشغال الخاضعة للمعدل المخفض الخاص بالرسم على القيمة المضافة تتمثل في تهيئة أو بيع السكنات الاجتماعية و لا تشمل الأشغال من الباطن طبقا للمادة : 23 - ف 5 من قانون الرسوم على رقم الأعمال. - تم اخضاعكم للمعدل العادي للرسم على القيمة المضافة على الفاتورة رقم 01/2017 لأنها محررة خلال شهر جانفي 2017 أي أنها تخضع للمعدل

سنة 2019 : الزيادات تمثل رقم الأعمال الناتج عن مبلغ ظاهر في حساب الزبائن من سنة 2011 وهو خاص بالزبون : زواوي بوبكر حسب تصريحكم ، حيث تم اعتبار هذا المبلغ مقبوض نظرا لطول المدة و عدم اتخاذكم لأي إجراء قصد تحصيله.

٣. تحديد أسس الضريبة على الدخل الإجمالي : طبقا لنص المواد 03 - 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

2019	2018	2017	2016	السنة
				التعيين
248.289,00	1.035.377,00	23.215,00	269.607,00	الربح المحقق
212.289,00	601.118,00	2.508,00	125.607,00	الربح المصرح
46.764,00	65.000,00	/	/	تخفيض اشتراكات CASNOS
201.525,00	970.377,00	23.215,00	269.607,00	الدخل المحقق
165.525,00	536.118,00	2.508,00	125.607,00	الدخل المصرح
36.000,00	00.259.434	20.707,00	144.000,00	الزيادات

جدول ١٤.٣: تحديد أسس الضريبة على الدخل الإجمالي

٤. تحديد أسس وحقوق الطابع : طبقا لنص المادتين 100 و 106 من قانون الطابع.

السنة	2016	2017	2018
التعيين			
الفواتير المسددة نقدا	ف رقم : 01/2016	ف رقم : 03/2017	ف رقم : 08/2018 ف رقم : 02/2019
مبلغ الفاتورة بكل الرسوم	800.000.00	367.000.00	3.801.822.00 00.292.146
الأسس المحققة الخاضعة	800.000.00	367.000.00	3.948.114.00
الأسس المصرحة	لا شيء	لا شيء	لا شيء
الزيادات	800.000.00	367.000.00	3.948.114.00

جدول ١٥٠٣: تحديد أسس وحقوق الطابع

٥. جداول تحديد الحقوق و الغرامات :

(١) جدول تحديد حقوق و غرامات الرسم على النشاط المهني :

بلدية المقر - بسكرة:

السنة	التعيين
2019	
67.363.00	الحقوق المستحقة
لا شيء	الحقوق المسددة
67.363.00	الحقوق المغفلة
10.104.00	غرامات الوعاء
6.736.00	غرامة عدم الدفع التلقائي
84.203.00	مجموع الحقوق والغرامات

جدول ١٦٠٣: تحديد حقوق و غرامات الرسم بلدية المقر - بسكرة:

بلدية مشونش :

2019	2018	السنة التعيين
33.399.00	21.035.00	الحقوق المستحقة
لا شيء	لا شيء	الحقوق المسددة
33.399.00	21.035.00	الحقوق المغفلة
3.339.00	2.103.00	غرامات الوعاء
3.339.00	2.103.00	غرامة عدم الدفع التلقائي
40.077.00	25.241.00	مجموع الحقوق والغرامات

جدول ١٧.٣: تحديد حقوق وغرامات الرسم بلدية مشونش

بلدية سيدي عقبة :

2018	السنة التعيين
23.202.00	الحقوق المستحقة
لا شيء	الحقوق المسددة
23.202.00	الحقوق المغفلة
2.320.00	غرامات الوعاء
2.320.00	غرامة عدم الدفع التلقائي
27.842.00	مجموع الحقوق والغرامات

جدول ١٨.٣: تحديد حقوق وغرامات الرسم سيدي عقبة

(ب) جدول تحديد حقوق الرسوم على القيمة المضافة :

2019	2018	2017	السنة التعيين
1.203.014.00	/	372.923.00	الحقوق المستحقة
1.053.437.00	/	192.923.00	الحقوق المسددة
149.577.00	/	180.000.00	الحقوق المغفلة
75.669.00	/	23.949.00	الرسوم المدجة
225.246.00	/	203.949.00	إجمالي الحقوق المغفلة
56.311.00	/	50.987.00	غرامات الوعاء
/	13.240.00	/	غرامة الدفع المتأخر المحقق
281.557.00	13.240.00	254.936.00	مجموع الحقوق والغرامات

جدول ١٩٠٣: جدول تحديد حقوق الرسوم على القيمة المضافة

ملاحظة: غرامة الدفع المتأخر لحقوق الرسم على القيمة المضافة تم حسابها كما يلي سنة 2018 شهر
أفريل رقم الأعمال المقبوض خارج الرسم $00.588.418 \times 17\% = 00.159.71$ دج التصريح
خلال شهر ماي النسبة المطبقة $10\% = 00.115.7$ دج شهر أوت والأعمال المقبوض خارج الرسم
 $00.300.360 \times 17\% = 251.61 = 00.125.6$ دج (مدة التأخر شهر واحد)

(ج) جدول تحديد حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي :

2019	2018	2017	2016	السنة التعيين
16.305.00	231.101.00	10.000.00	29.921.00	الحقوق المستحقة
10.000.00	100.835.00	10.000.00	10.000.00	الحقوق المسددة الصادرة
6.305.00	130.266.00	لا شيء	19.921.00	الحقوق المغفلة
630.00	19.539.00	/	1.992.00	غرامات الوعاء
6.935.00	00.805.149	/	21.913.00	مجموع الحقوق و الغرامات

جدول ٢٠٠٣: تحديد حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي

(د) جدول تحديد حقوق وغرامات الطابع :

2018	2017	2016	السنة التعيين
3.963.00	2.500.000	2.500.000	الحقوق المستحقة
لا شيء	لا شيء	لا شيء	الحقوق المسددة
3.963.00	2.500.000	2.500.000	الحقوق المغفلة
1.000.00	500.00	500.00	غرامات الوعاء
4.963.00	3.000.00	3.000.00	مجموع الحقوق و الغرامات

جدول ٢١٠٣: تحديد حقوق وغرامات الطابع

ملاحظة : الحد الأدنى لغرامة عدم تسديد حقوق الطابع هو 00.500 دج طبقا لنص المادة 106 من قانون الطابع.

(هـ) الجدول العام للحقوق والغرامات :

التعيين	الحقوق	الغرامات	مجموع الحقوق والغرامات
الضرائب و الرسوم			
الضريبة على الدخل الإجمالي	156.492.00	22.161.00	178.653.00
الرسم على النشاط المهني	144.999.00	32.364.00	177.363.00
الرسم على القيمة المضافة	429.195.00	120.538.00	549.733.00
حقوق الطابع	8.963.00	2.000.00	10.963.00
مجموع الحقوق والغرامات	739.649.00	177.063.00	916.712.00

جدول ٢٢٠٣: الجدول العام للحقوق والغرامات

٤.٣ خاتمة الفصل

لقد تطرقنا في هذا الفصل الى مدى فعالية الرقابة الجبائية لظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر من خلال الدراسة التطبيقية التي تم فيها التطرق إلى حالة خضعت للرقابة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب لولاية بسكرة أين تم التركيز على طريقة التحقيق المحاسبي باعتبارها الأكثر نجاعة وفعالية في كشف حالات التهرب الضريبي . تبين لنا بأن المكلف بالضريبة المعني بالتحقيق قد تهرب فعلا من دفع جزء من الحقوق المستحقة عليه وبالتالي قد قامت مصالح الضرائب وبعد الانتهاء من التحقيق في ملفه، بتبليغه بالنتائج المتوصل إليها بعد عملية التحقيق في المحاسبة والمتمثلة في مختلف الحقوق المفروضة بالإضافة إلى الغرامات المالية التي تم فرضها عليه والواجبة الدفع إلى الخزينة العمومية، ومن خلال تحليل النتائج المتحصل عليها يتضح لنا الدور الهام والفعال الذي تلعبه الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي وذلك بمختلف أنواعها من خلال الإجراءات التي تقوم بها والتي تؤدي إلى كشف حالات التهرب الضريبي وهذا بالرغم من المشاكل التي تعانيها والتي يمكن أن تحد من فعاليتها .

خلاصة عامة

تهدف الرقابة الجبائية الى مكافحة ظاهرة التهريب الضريبي، وهي مسألة ذات أهمية كبيرة للدول والمجتمعات في جميع أنحاء العالم . يعد التهريب الضريبي من الممرسات غير القانونية التي يقوم بها المكلفين بالضريبة، حيث تلعب الرقابة الجبائية دورا حاسما في تحقيق العدالة الضريبية وضمان توفير الموارد المالية اللازمة لتمويل الخدمات العامة وتحقيق التنمية الاقتصادية . فهي تساهم في تعزيز الثقة في نظام الضرائب وتقديم حماية للمواطنين الذين يلتزمون بالقوانين الضريبية ويقومون بدفع الضرائب المستحقة .

من خلال تطرقنا إلى هذه الدراسة والمتمثلة في دور الرقابة الجبائية في تحديد الوعاء الصحيح للمكلف بالضريبة، حيث تم حصر هذه الدراسة من جانبين (التطبيقي والنظري) ، تم التعرف على الرقابة الجبائية من خلال التطرق إلى تعريفها وأنواعها والقوانين التي تحكم سيرها، هذا من جهة ومن جهة أخرى تطرقنا إلى التهريب الضريبي بجميع جوانبه وكذا آليات مكافحته من طرق وقائية وعقابية ورقابية، بحيث قمنا بالتركيز في دراستنا هذه على الطرق الرقابية لاهميتها خاصة وأن النظام الضريبي السائد في الجزائر هو نظام تصريح ، مما يستدعي تشديد الرقابة على المكلف للتأكد من صحة المعلومات الجبائية المصرح بها.

مما سبق نستنتج أن الرقابة الجبائية استطاعت بواسطة آلياتها وإجراءاتها الجبائية كشف حالات التحايل والإغفالات التي يقوم بها المكلف في ملفه الجبائي للتهرب من أداء الضريبة، وذلك باستعمال الآليات التي منحها لها المشرع من حق الاطلاع على الوثائق المحاسبية للمكلف وحق الرقابة على التصريحات للتأكد من صحتها وذلك بمقارنتها بالمعطيات الخارجية ، وكذلك حق استدراكها للأخطاء الإدارية (حق التقادم) وذلك بتعديلها أو فرض ضريبة جديدة ، إلا أن هذه الآليات والإجراءات تبقى ضعيفة للحد تماما من ظاهرة التهريب والغش الجبائي. لذلك فإن الرقابة الجبائية في الواقع تصادفها العديد من الصعوبات والعقبات والنقائص التي تحيط بها، وهذا ما يؤدي إلى صعوبة الوصول إلى الهدف المنشود منه وهو الحد من الغش الجبائي. وعلى غرار ما سبق توصلنا إلى النتائج التالية :

- تعتبر الرقابة الجبائية الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة الوقوف على الأخطاء وتقويمها ، وبما أن الإدارة الضريبية احدى هذه السلطات المختصة فان رقابتها تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق أن المكلفين ملتزمين بأداء واجباتهم الضريبية أم لا و تصحيح الأخطاء ان وجدت .

- الضريبة أداة تمويل للاقتصاد الوطني بسبب ارتباطها بجميع الأنشطة والقطاعات الاقتصادية.

- أثر التهريب الضريبي بشكل كبير و سلبي على ميزانية الدولة ، حيث يعتمد الكثير من المكلفين التهريب من دفع مستحقاتهم الجبائية بطرق وأساليب عدة أهمها التلاعب في اعداد و تقديم المعلومات المحاسبية التي تعبر عن وضعيتهم المالية لتقديم صورة أقل عن مركزهم المالي للتقليل من مبالغ الضرائب و الرسوم الواجب عليهم تسديدها .

- إن الرقابة الجبائية تتميز بنقص الفعالية في مكافحة الغش والتهريب الضريبي ، فرغم مساهمتها في زيادة المردودية إلا أنها ما زالت بعيدة عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الجبائية المنتهجة والتي محورها الأساسي يكمن في الحد

من التهرب الضريبي.

ويمكن اقتراح بعض التوصيات للمساهمة في رفع وزيادة درجة فعالية الرقابة الجبائية وذلك من خلال النقاط التالية : — بناء علاقة متينة بين المصالح الجبائية والمكلفين مبنية على حسن النية من الطرفين . - ادخال المزيد من الاصلاحات على النظام الضريبي من خلال تبسيط مكوناته و توضيحه و جعله أكثر استقرارا و وضوحا .

- ضرورة نشر الوعي بأهمية دفع الضرائب و ادخال نظام الرقنة على الادارة الضريبية . - تحسين أوضاع العاملين في الإدارة الجبائية وذلك بتحسين الأجور أو منحهم مكافآت تكون بمثابة حافز أمام الإغراءات المالية التي تقدم لهم.

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

المصادر

- الجبائية الرقابة اطار في بالضريبة المكلف ضمانات و حقوق احترام . (2022a) . فاتح أحمية [2022a] , فاتح [أحمية Rule of Law and Anti-Corruption Center Journal, 2:(1)2021 الجبائية. المنازعات من للحد كالية
- الجبائية الرقابة اطار في بالضريبة المكلف ضمانات و حقوق احترام . (2022b) . فاتح أحمية [2022b] , فاتح [أحمية Rule of Law and Anti-Corruption Center Journal, 560:(1)2021 الجبائية. المنازعات من للحد كالية
- الجبائية الرقابة اطار في بالضريبة المكلف ضمانات و حقوق احترام . (2022c) . فاتح أحمية [2022c] , فاتح [أحمية Rule of Law and Anti-Corruption Center Journal, 562:(1)2021 الجبائية. المنازعات من للحد كالية
- الجبائية الرقابة اطار في بالضريبة المكلف ضمانات و حقوق احترام . (2022d) . فاتح أحمية [2022d] , فاتح [أحمية Rule of Law and Anti-Corruption Center Journal, 564:(1)2021 الجبائية. المنازعات من للحد كالية
- الجبائية الرقابة اطار في بالضريبة المكلف ضمانات و حقوق احترام . (2022e) . فاتح أحمية [2022e] , فاتح [أحمية Rule of Law and Anti-Corruption Center Journal, 564:(1) الجبائية. المنازعات من للحد كالية
- الجبائية الرقابة اطار في بالضريبة المكلف ضمانات و حقوق احترام . (2022f) . فاتح أحمية [2022f] , فاتح [أحمية Rule of Law and Anti-Corruption Center Journal, 565:(1) الجبائية. المنازعات من للحد كالية
- الأردن. للنشر، وائل دار .2 ط العامة، المالية أسس (2005). . شحادة، خالد الخطيب [2005 شحادة، خالد الخطيب
- الجزائر. .المماثلة والرسوم المباشرة الضرائب قانون من . [, 136 المادة] 136 [المادة
- الجزائر. .الجبائية الاجراءات قانون من . [, 18 المادة a , 18] المادة
- الجزائر. .الجبائية الاجراءات قانون من . [, 18 المادة b , 18] المادة
- الجزائر. .الجبائية الاجراءات قانون من . [, 19 المادة] 19 [المادة
- الجزائر. .الجبائية الاجراءات قانون من . [, 20 المادة] 20 [المادة
- الجزائر. .الجبائية الاجراءات قانون من . [, 21 المادة] 21 [المادة
- الجزائر. .الجبائية الاجراءات قانون من . [, 33 المادة] 33 [المادة
- الجزائر. .الجبائية الاجراءات قانون من . [, 39 المادة] 39 [المادة

- المديرية لموظفي المهنة أخلاقيات دليل (10-14ص). □. للضرائب, العامة المديرية 14ص] للضرائب, العامة [المديرية الجزائر. للضرائب العامة
- الجزائر. الضريبي الوعاء لتوسيع الجبائي التحفيز سياسة نحو التوجه (97). □. بوطلاعة, محمد [97 بوطلاعة, [محمد
- الجزائر. مستغّام, جامعة. قياس و مفهوم الضريبي التهرب (143). □. ص. , سفيان بوزيد [143 , سفيان [بوزيد
- حصيلة على الجبائية الرقابة أثر (2000-2017). □. , الهادي عبد قويدر حاج [2017 , الهادي عبد قويدر [حاج
- الجزائر. للنشر, وائل دار. قياسية دراسة , الجزائر في العادية الجبائية إيرادات
- بلعباس. سيدي. الجزائر في الجبائية الرقابة دعم على المحاسبي التحقيق قدرة مالخ. سعاد [مالخ, [سعاد
- ال تحقيق الضريبي الوعاء عن الكشف في الجبائي التدقيق دور (2022). □. , لواج الرحيم عبد [2022 , لواج الرحيم [عبد
74. page المحاسبي. للتدقيق خاضع جبائي ملف حالة دراسة بالضريبة للمكلفين
- الجزائر. الضريبي النزاع و المحاسبي التحقيق (55). □. ص. بساعد, علي [55 μ بساعد, [علي
- الجزائر. البلدة, جامعة. تحصيلها ضامنت و الضريبة ربط ساليب (113). □. فاتح, [113 [فاتح,
- والمحاسبية. المالية العلوم في ماستر شهادة لنيل تخرج مذكرة □. صالح, بن لمياء [صالح, بن لمياء
- الجزائر. وآفاق واقع الضريبي التحصيل (1076ص). □. , الصالح محمد مباركي [76ص , الصالح محمد [مباركي
- الجزائر. في بالضريبة المكلفين محاسبة على الجبائي التحقيق (2016). □. , عوادي مصطفى [2016 , عوادي [مصطفى
- pages. 36--35
- page الجزائر. في بالضريبة المكلفين محاسبة على الجبائي التحقيق (37). □. , عوادي مصطفى [37 , عوادي [مصطفى
- 37ص.
38. page الجزائر. في بالضريبة المكلفين محاسبة على الجبائي التحقيق (38). □. , عوادي مصطفى [38 , عوادي [مصطفى
39. page الجزائر. في بالضريبة المكلفين محاسبة على الجبائي التحقيق (39). □. , عوادي مصطفى [39 , عوادي [مصطفى
- مستغّام, جامعة. الوطني الاقتصاد على اثاره و الضريبي التهرب اسباب (10). □. ص. , مراد ناصر [10 μ , مراد [ناصر
- الجزائر.
378. page بالضريبة. المكلفين على الضريبي إخضاع تغيير أنظمة انعكاسات (378). □. □. يوسف, [378 [يوسف,
380. page بالضريبة. المكلفين على الضريبي إخضاع تغيير أنظمة انعكاسات (380). □. □. يوسف, [380 [يوسف,

ملحق أ

REPUBLICUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

قرانو ةيلاما

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

ةماعلا ةيريدملا بنارضللا

DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA
DE BISKRA

المديرية الولانية للضرائب - بسكرة

رقم :/م و ض/م ف رج/م ت ج/ف ب/2018

Fiche de fin des travaux

de Vérification

بسكرة

Le 19/12/2018

Numéro de l'affaire 03/2018

Numéro d'identification Fiscale 166070900034137

Nom / Prénom ou raison sociale شخص طبيعي

Activité تجارية بالجملة للتجهيزات والمعدات و الماكينات الزراعية

Avis de vérification N°15/ 2018 du 03/06/2018

Date de fin des travaux sur place...../...../.....

Date de notification des résultats de la vérification 29/10/2018

Date de notification de la position définitive de l'administration 19/12/2018

Chef de brigade

Nom / Prénom et Grade des vérificateurs

(المحقق الأول) م م -

(رئيس الفرقة) م ر -

(المحقق الثاني) م م -

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA
DE BISKRA

قرازو يةيلاملا
ةماعلاةيريدملا بنارضللا

المديرية الولائية للضرائب - بسكرة

رقم : 551/م و ض / م ف ر ج / م ت ج / ف ب / 2017

Fiche de fin des travaux

de Vérification

بسكرة

Le 27/09/2017

Numéro de l'affaire 02/VASFE 2017

Numéro d'identification Fiscale 180070800214186

Nom / Prénom ou raison sociale سلامي إبراهيم بن اقويدر

Activité صناعة أدوات البلاستيك + صناعة مواد التعبئة

Avis de vérification N°75/VASFE/2017 du 15/05/2017

Date de fin des travaux sur place...../.....

Date de notification des résultats de la vérification 27/07/2017

Date de notification de la position définitive de l'administration 27/09/2017

Chef de brigade

Nom / Prénom et Grade des vérificateurs

(سايب عمار) م -

(فرحات محمد) م ر -

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

قرازو ةيلاملا

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

ةماعلاةيريدملا بنارضلا

DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE
BISKRA

المديرية الولائية للضرائب - بسكرة

Référence N°:/DIW/SDCF/BVF/BB/2018.

Lettre avec
A.R.

N°

A

السيد: شخص طبيعي
تجارة بالجملة للتجهيزات و المعدات و الماكنات الزراعية
شارع الطاهر بلدية بسكرة

BISKRA le : 19/12/2018

Notification de redressement définitive
Suite à la vérification de comptabilité
(Réponse aux observations du contribuable)

Monsieur شخص طبيعي

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du 06/12/2018 et du...../..... en réponse à la notification de redressement N° 164 du 29/10/2018 et la notification complémentaire / rectificative N°...../..... du .../.....

Après un examen de ma part, je vous informe que :

- Les éléments qui ont été notifiés initialement sont abandonnés en totalité ;
- Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus partiellement ;
- Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus en totalité. Les résultats

notifiés ci-dessous sont définitifs.

En cas de contestations de votre part, vous avez la possibilité d'introduire une requête, dans le cadre du recours préalable, auprès de l'administration des impôts, selon le cas, au Directeur des Grandes Entreprises ou au Directeur des Impôts de Wilaya, et ce conformément aux dispositions de l'article 71 du Code des Procédures Fiscales.

La présente lettre comporte (07) feuilles, y compris celle-ci.

Veuillez agréer, madame, monsieur, l'assurance de ma considération distinguée.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

(رئيس الفرقة م ر)

(المحقق الأول م م)

ةيطارقميدلاةيرنازجلاةيروهمجلاةيبعشلاة

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

قرازو ةيلاملا

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

ةماعلاةيريدملا بنارضلا

Sous-Direction du Contrôle Fiscale

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

A

السيد شخص طبيعي
تجارة بالجملة للتجهيزات والمعدات والماكنات
الزراعية
شارع الطاهر - بلدية بسكرة

Référence N°: 354/DIW/SDCF/BVF/2018

A.R.

N
°

بسكرة

Le 29/10/2018

Notification de Redressement Suite à la vérification de comptabilité

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° 15 du 03/06/2018, vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2015/14 - 2016/15 - 2017/2016 - 2018/17, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après

désignés : - الرسم على النشاط المهني - الرسم على القيمة المضافة - الضريبة على الدخل الإجمالي -
- الضريبة على الدخل صنف مرتبات و أجور -

En conséquence, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certain impôts, droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôt pour les motifs exposés dans la présente notification.

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de 40 jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressement envisagées. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art 20-6 du Code des Procédures Fiscales).

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de wilaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi. Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Art 20-4 du Code des Procédures Fiscales).

La présente notification comporte.....feuillets y compris celui-ci.

Veuillez agréer Madame, monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

**Nom, prénom et grade
des vérificateurs**

(المحقق الأول) م م

(رئيس الفرقة) م ر

(المحقق الثاني) م م

ملحق ب

تبعا للتبليغ الأولي رقم : 83/م و ض/م ف ر ج/م ت ج/ف ب/2018 المحرر بتاريخ 29/10/2018 والمسلم لكم يد بيد يوم 08 نوفمبر 2018 ، والذي أديتم ملاحظتكم حول النتائج المبلغة عن طريقه في ردكم المسجل تحت رقم : 1248/م و ض/م ف ر ج/2018 بتاريخ 06/12/2018 ، والذي تضمن على موافقتكم على النتائج المبلغة وتحفظكم على نقطة واحدة وهي التالية :

- حيث تصرحون أنكم تعاملتم مع تاجر يمتلك سجل تجاري ورقم جبائي ورقم مادة و عنوان ، وذلك من خلال شراء بضاعة بنفس أسعار السوق وكان تسديد ثمنها عن طريق الدفع النقدي في الحساب البنكي لهذا المورد وهو السيد : متهرب ضريبي - تاجر جملة لعتاد الفلاحة و الري - حي ركزان - براقي الجزائر العاصمة - ولم تكونو تعلمون أنه مدرج ضمن القائمة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش (FNF) والتي هي غير منشورة من طرف إدارة الضرائب أو التجارة ، ولهذا فإنكم ترفضون دمج الرسوم المحسومة من طرفكم والظاهرة في الفواتير المحررة من طرف هذا المورد.

الجواب : أن المورد المسمى متهرب ضريبي - مدرج ضمن قائمة مرتكبي أعمال الغش الجبائي تحت رقم 157159 ملاحظة " يمارس نشاط دون امتلاك محل تجاري " ، ولهذا فان جميع معاملاته يشوبها الشك حتى وان كانت طريقة التسديد هي الدفع النقدي في الحساب ، فبغياي المحل الذي يعتبر أهم أداة لمعرفة المورد ، أين تمت عملية الشراء و البيع وتسليم البضاعة والتي تكون قد استلمت من مورد آخر وأقتصر دور الأول على تحرير الفاتورة ، وهذه عملية تدليسية طبقا للمادة 24 من القانون رقم 02-04 الصادر في 23/06/2004 والمحدد للقواعد و المحدد للقواعد المطبقة على الممارسات التجارية. وعليه فان طلبكم غير مقبول و الأسس المبلغة تبقى على حالها و تصبح نهائية وهي على النحو التالي :

أولا : - تحديد رقم الأعمال

لقد تم الاحتفاظ برقم الأعمال المصرح خلال السنوات 2014 - 2015 و 2017 والذي كان بالاعتماد على فواتير البيع ، أما سنة 2016 فبالإضافة إلى رقم الأعمال المصرح والمعتمد على فواتير البيع فقد تم اعتماد رقم أعمال غير مصرح ، ناتج عن الفرق في مادة البلاستيك الفلاحي المشتراة وغير الظاهرة في فواتير البيع و المقدرة ب : 8.304 كغ ، حيث سيتم اعتبارها بضاعة مستهلكة غير مصرحة ومباعة خلال سنة 2016 بنفس سعر البيع الظاهرة في الفواتير والمقدر ب 280.00 دج أي =

$280.00 \times 8.304 \text{ كغ} = 2.325.120.00 \text{ دج}$ رقم أعمال غير مصرح .

مديرية الضرائب لولاية بسكرة
إعلان عن تحقيق رقم : 15/م و ض/م ف ر ج/م ت ج/ف ب/2018 بتاريخ 03 جوان 2018
السيد :شخص طبيعي - تجارة بالجملة للتجهيزات و المعدات و الماكينات الزراعية
شارع الطاهر بلدية بسكرة
تبلغ رقم : 185 /م و ض/م ف ر ج/م ت ج/ف ب/2018 بتاريخ 19/12/2018 عدد الصفحات :07

ثانيا تحديد الربح :

يتم تحديد الربح المحقق بالاعتماد على الربح المصرح مع إضافة رقم الأعمال غير المصرح وكذا الأعباء غير القابلة للخصم ، وتخفيض حقوق الرسم على النشاط المهني الناتجة عن رقم الأعمال غير المصرح.

ثالثا : تحديد الدخل :

يتم تحديد الدخل المحقق بالاعتماد على الربح المحقق.

رابعا : الرسم على القيمة المضافة : المحسوم على الخدمات و المشتريات

سيتم دمج الرسوم المحسومة بطريقة مخالفة للقانون لاسيما المواد 29 و 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ، كما هو موضح في الجدول أسفله :

الرقم	التاريخ	المورد	المبلغ خارج الرسم	مبلغ الرسم على القيمة المضافة	شهر أو فصل الحسم	سبب الدمج
12	20/06/2015	متهرب ضريبي - تجارة	2.063.264.00	350.754.88	ث 2/2015	مورد مدرج في البطاقة
27	01/10/2015	الجملة لعتاد الري و الفلاحة	4.997.652.00	849.600.84	ث 4/2015	الوطنية لمرتكبي أعمال
34	غير مؤرخة	حي ركزان - براقي الجزائر	5.470.769.20	751.827.84	ث 4/2015	الغش (لا يملك محل تجاري)
/	/	/	/	315.368.00	ث 3/2015	مبلغ محسوم دون تقديم فاتورة ولا قيد في المحاسبة
بمبلغ الرسوم المدمجة سنة 2015 =			2.267.546.00	وهو المبلغ الإجمالي المحسوم خلال السنة		

خامسا : حقوق الطابع

نظرا لكون كل مبيعاتكم محققة عن طريق البنك فإنكم غير معنيين بحقوق الطابع.

سادسا : الضريبة على الدخل صنف مرتبات و أجور

نظرا لأهمية النشاط وطبيعته فإنه يتطلب وجود عامل على الأقل ، وعليه سيتم اعتماد عامل بأجرة شهرية قدرها 18.000.00 دج (الأجر القاعدي الوطني المضمون) خلال كل السنوات محل التحقيق.

وعليه ومما سبق ذكره فان وضعيتكم اتجاه الضرائب والرسوم تكون كما يلي :

مديرية الضرائب لولاية بسكرة
إعلان عن تحقيق رقم : 15/م و ض/م ف ر ج/م ت ج/ف ب/2018 بتاريخ 03 جوان 2018
السيد :شخص طبيعي - تجارة بالجملة للتجهيزات و المعدات و الماكينات الزراعية
شارع الطاهر بلدية بسكرة
تبلغ رقم : 185 /م و ض/م ف ر ج/م ت ج/ف ب/2018 بتاريخ 19/12/2018 عدد الصفحات : 07
.....08

1 - جدول تحديد أسس الرسم على النشاط المهني :

طبقا للمواد 217 - 221 مكرر و 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2017	2016	2015	2014	السنة التعيين
17.586.740.00	26.723.850.00	7.089.150.00	8.096.900.00	رقم الأعمال المصرح (م ج)
لا شيء	2.325.120.00	لا شيء	لا شيء	رقم الأعمال غير المصرح
17.586.740.00	29.048.970.00	7.089.150.00	8.096.900.00	رقم الأعمال المحقق الخاضع
17.586.740.0	26.723.770.00	7.089.150.00	8.096.900.00	رقم الأعمال الخاضع المصرح (ج50)
لا شيء	2.325.200.00	لا شيء	لا شيء	الزيادات

2 - جدول تحديد أسس الرسم على القيمة المضافة : طبقا للمواد 2 - 14 - 23 من قانون الرسوم على

رقم الأعمال

2015			2014			السنة التعيين
خاضع للمعدل المخفض 7%	خاضع للمعدل العادي 17%	معفى	خاضع للمعدل المخفض 7%	خاضع للمعدل العادي 17%	معفى	
214.950.00	لا شيء	6.874.200.00	لا شيء	2.247.900.00	5.849.000.00	رقم الأعمال المصرح (م جبائية)
لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	رقم الأعمال غير المصرح
214.950.00	لا شيء	6.874.200.00	/	2.247.900.00	5.849.000.00	رقم الأعمال المحقق إجمالي
214.950.00	لا شيء	6.874.200.00	/	2.247.900.00	5.849.000.00	إجمالي رقم الأعمال المصرح ج 50
لا شيء	لا شيء	لا شيء	/	لا شيء	لا شيء	الزيادات

2017			2016			السنة التعيين
خاضع للمعدل المخفض 9%	خاضع للمعدل العادي 19%	معفى	خاضع للمعدل المخفض 7%	خاضع للمعدل العادي 17%	معفى	
3.023.940.00	7.664.000.00	6.898.800.00	612.142.00	لا شيء	26.723.842.0 0	رقم الأعمال المصرح (م جبائية)

رقم الأعمال غير المصرح	لا شيء	لا شيء	2.325.120.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء
رقم الأعمال المحقق إجمالي	26.723.842.00	6.898.800.00	2.937.262.00	لا شيء	7.664.000.00	3.023.940.00
إجمالي رقم الأعمال المصرح ج 50	26.723.842.00	6.898.800.00	612.142.00	/	7.664.000.00	3.023.940.00
الزيادات	لا شيء	لا شيء	2.325.120.00	/	لا شيء	لا شيء

04

مديرية الضرائب لولاية بسكرة

إعلان عن تحقيق رقم : 15/م و ض/م ف ر ج/م ت ج/ف ب/2018 بتاريخ 03 جوان 2018

السيد : شخص طبيعي - تجارة بالجملة للتجهيزات و المعدات و الماكينات الزراعية

شارع الطاهر بلدية بسكرة

تبلغ رقم : 185 /م و ض/م ف ر ج/م ت ج/ف ب/2018 بتاريخ 19/12/2018 عدد الصفحات : 07

ملاحظة 1 : رقم الأعمال الخاضع للمعدل المخفض يتعلق ببيع فيلم البلاستيك الفلاحي حسب المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال

ملاحظة 2 : رقم الأعمال المعفى مثبت بشهادات الشراء بالإعفاء المقدمة من زبائن مستثمرين في إطار الصندوق الوطني للتأمين على البطالة CNAC .

3 - جدول تحديد الربح والدخل :

السنة	2014	2015	2016	2017
التعيين				
الربح المصرح	527.605.00	351.078.00	1.813.535.00	1.045.753.00
الزيادة في رقم الأعمال	لا شيء	لا شيء	2.325.120.00	لا شيء
الأعباء غير القابلة للخصم (اشتراكات CASNOS)	/	228.982.00	149.667.05	/
تخفيض حقوق الرسم على النشاط المهني الناتجة عن الزيادة في رقم الأعمال	لا شيء	لا شيء	46.502.00	لا شيء
الربح المحقق	527.605.00	580.060.00	4.241.820.00	1.045.753.00
الدخل المحقق	527.605.00	500.060.00	4.241.820.00	1.045.753.00
الدخل المصرح	527.605.00	351.078.00	1.813.535.00	1.045.753.00
الزيادات	لا شيء	228.982.00	2.428.285.00	لا شيء

4 - جدول تحديد أسس الضريبة على الدخل صنف مرتبات :

2017	2016	2015	2014	السنة التعيين
216.000.00	216.000.00	216.000.00	216.000.00	الأسس المعتمدة
لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الأسس المصرحة
216.000.00	216.000.00	216.000.00	216.000.00	الزيادات

05

مديرية الضرائب لولاية بسكرة
إعلان عن تحقيق رقم : 15/م و ض/م ف رج/م ت ج/ف ب/2018 بتاريخ 03 جوان 2018
السيد: شخص طبيعي - تجارة بالجملة للتجهيزات و المعدات و الماكينات الزراعية
شارع الطاهر بلدية بسكرة
تبليغ رقم : 185 /م و ض/م ف رج/م ت ج/ف ب/2018 بتاريخ 19/12/2018 عدد الصفحات : 07

جداول تحديد الحقوق والغرامات

1 - حقوق الرسم على النشاط المهني :

ملاحظة : غرامة عدم الدفع التلقائي طبقا لنص المادة 360 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2016	السنة التعيين
580.979.00	الحقوق المستحقة
534.475.00	الحقوق المسددة
46.504.00	الحقوق المغفلة
4.650.00	غرامات الوعاء
4.650.00	غرامة عدم الدفع التلقائي
55.804.00	مجموع الحقوق والغرامات

2 - حقوق الرسم على القيمة المضافة :

2016	2015	السنة التعيين
205.608.00	15.046.00	الحقوق المستحقة
42.849.00	15.046.00	الحقوق المسددة
162.759.00	لا شيء	الحقوق المغفلة
لا شيء	2.267.546.00	دمج الرسوم
162.759.00	2.267.546.00	إجمالي الحقوق المغفلة
24.413.00	566.886.00	غرامات الوعاء

187.172.00	2.834.432.00	مجموع الحقوق والغرامات
------------	--------------	------------------------

3 - حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي :

2016	2015	السنة التعيين
1.352.637.00	114.018.00	الحقوق المستحقة
502.737.00	46.216.00	الحقوق المسددة أو الصادرة
849.900.00	67.802.00	الحقوق المغفلة
212.475.00	10.170.00	غرامات الوعاء
1.062.375.00	77.972.00	مجموع الحقوق والغرامات

ملاحظة : لقد تم إسقاطكم سهوا من الجدول العام.

06

مديرية الضرائب لولاية بسكرة

إعلان عن تحقيق رقم : 15/م و ض/م ف رج/م ت ج/ف ب/2018 بتاريخ 03 جوان 2018

السيد : شخص طبيعي - تجارة بالجملة للتجهيزات و المعدات و الماكينات الزراعية

شارع الطاهر بلدية بسكرة

تبلغ رقم : 185 /م و ض/م ف رج/م ت ج/ف ب/2018 بتاريخ 19/12/2018 عدد الصفحات : 07

4 - حقوق الضريبة على الدخل صنف مرتبات و أجور :

2017	2016	2015	2014	السنة التعيين
43.200.00	43.200.00	43.200.00	43.200.00	الحقوق المستحقة
لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الحقوق المسددة
43.200.00	43.200.00	43.200.00	43.200.00	الحقوق المغفلة
10.800.00	10.800.00	10.800.00	10.800.00	غرامات الوعاء
54.000.00	54.000.00	54.000.00	54.000.00	مجموع الحقوق والغرامات

ملاحظة : حقوق الضريبة على الدخل صنف مرتبات و أجور تمثل % 20 من الأسس المعتمدة من طرف المصلحة وفقا للمادة 130 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الحدول العام للحقوق والغرامات

التعيين	الحقوق	الغرامات	مجموع الحقوق والغرامات
الضرائب والرسوم			
الرسم على النشاط المهني	46.504.00	9.300.00	55.804.00
الرسم على القيمة المضافة	2.430.305.00	591.299.00	3.021.604.00
الضريبة على الدخل الإجمالي	917.702.00	222.645.00	1.140.347.00
الضريبة على الدخل صنف مرتبات وأجور	172.800.00	43.200.00	216.000.00
المجموع العام	3.567.311.00	866.444.00	4.433.755.00

07

ملحق ج

جدول إرسال الوثائق إلى

السيد : المدير الجهوي للضرائب

المديرية الفرعية للرقابة

قسنطينة

الملاحظات	العدد	معلومات مفصلة للوثائق
	01	تجدون رفقة هذا الإرسال : - بطاقة نهاية أشغال التحقيق المحاسبي الخاصة ب : السيد : شخص طبيعي تجارة بالجملة للتجهيزات والمعدات و المآكنات الزراعية شارع الطاهر بلدية بسكرة
	01	<u>المجموع</u> :



ملحق بالقرار رقم 10821... المؤرخ في 27 شهر 2020
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله،

السيد(ة): زهوب محمد بونست الصفة: طالب، أستاذ، باحث طالب
الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم 20219250 والصادرة بتاريخ 2018 / 01 / 03
المسجل(ة) بكلية / معهد العلوم الاقتصادية قسم العلوم المالية والمحاسبية
والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه).
عنوانها: دور الرقابة الجمالية على تحديد الوعاء الصحيح للملكية
بالجزيرة

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 2023... / 06 / 08

توقيع المعني (ة)



ملحق بالقرار رقم 10821... المؤرخ في 27 شهر 2020
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله،

السيد(ة): فحات هيثم الصفة: طالب، أستاذ، باحث طالب
الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 202150387 والصادرة بتاريخ 14 / 12 / 2017
المسجل(ة) بكلية / معهد العلوم الاقتصادية قسم المعلوماتية والمحاسبة
والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه).
عنوانها: دور الرقابة الجبائية في تحديد الوعاء الصحيح للمكلف
بالصربية
أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 2023 / 06 / 08

توقيع المعني (ة)