

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

دراسة حالة: مديرية الضرائب لولاية -بسكرة-

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

تخصص: محاسبة

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- الحاج عامر

من إعداد الطالبان:

- قيصر أماني

- عيشي خولة

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ التعليم العالي	- شناي عبد الكريم
بسكرة	مقرا	- أستاذ محاضر أ	- الحاج عامر
بسكرة	مناقشا	- أستاذ التعليم العالي	- كردودي سهام

الموسم الجامعي: 2022-2023

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

دراسة حالة: مديرية الضرائب لولاية -بسكرة-

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

تخصص: محاسبة

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

الحاج عامر

من إعداد الطالبان:

- قيصر أماني

- عيشي خولة

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ التعليم العالي	- شناي عبد الكريم
بسكرة	مقرا	- أستاذ محاضر أ	- الحاج عامر
بسكرة	مناقشا	- أستاذ التعليم العالي	- كردودي سهام

الموسم الجامعي: 2022-2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

" وآخر دعواهم أن الحمد لله رب العالمين "

الحمد لله الذي ماتم جهد ولا ختم سعي إلا بفضله وما تخطى العبد من عقبات وصعوبات إلا بتوفيقه ومعونته .. لظالما كان حلما انتظرتة .. اليوم وبكل فخر تخرجت من "مرحلة الماستر"
تخصص محاسبة فالحمد لله على البدء وعند الختام

الى سكان قلبي ..

أهدي تخرجي إلى أمي ثم أمي ثم أمي .. اليد الخفية التي أزالته عن طريقي الأشواك ، ومن تحملت كل لحظة ألم

مررت بها و ساندتني عند ضعفي و هزلي ، "أمي الحبيبة".

إلى من أحمل اسمه بكل فخر إلى من حصده الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم إلى "أبي الغالي".

بعد فضل الله، ما أنا فيه يعود إلى أبي الرجل الذي لم ينل ولو جزء بسيط مما حصلنا عليه، والرجل الذي سعى طوال حياته لكي نكون أفضل منه.

لأخوتي و لرفاق السنين، ولكل من كان عوناً و سندا في هذا الطريق. مُمتنة لكم جميعاً، ما كنت لأصل لولا فضلكم من بعد الله .

أمانتي

الإهداء

أهدي عملي هذا إلى من أوصاني بهما ربي برا وإحسانا

إلى المرأة التي تصعب الكلمات والعبارات عن وصفها إلى من كانت ومازالت تحترق لتتير حياتنا

إلى أمي الغالية العزيزة أطل الله في عمرها

إلى رمز الوفاء والعطاء في هذه الحياة أبي الغالي حفظه الله

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى رباحين حياتي إخواني وأخواني.

إلى ينابيع الصدق الصادق من معهم سعدت برفقتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة .

إلى كل من ساعدني من قريب وبعيد

إلى كل من يملؤه الأمل وتصبو نفسه إلى العلم .

خولة

شكر و تقدير

نحمد الله رب العالمين ذي الفضل العظيم، والصلاة والسلام على نبينا وحبينا سيد الخلق وخاتم المرسلين، والشكر لله العلي العظيم على حسن توفيقه، وكريم عونه. بداية نتوجه بعظيم الشكر والتقدير والاحترام إلى استاذنا الفاضل " الحاج عامر " الذي تكرم بقبوله الإشراف على هذه المذكرة فكان له الفضل العظيم في إنجازها.

كما نتوجه بالشكر والتقدير للأساتذة الأفاضل الذين سنال شرف مناقشتهم،

فلهم منا الشكر على نصائحهم وتوجيهاتهم.

كما يسرنا ويشرفنا أن نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساعدنا في اتمام هذا

العمل ومد لنا يد العون سواء من قريب أو من بعيد.

الملخص :

تعالج هذه المذكرة موضوع الرقابة الجبائية اعتمادا على النظام الجبائي الجزائري و الصعوبات التي واجهها هذا النظام من طرف عدة مشاكل من أبرزها ظاهرة التهرب الضريبي وما ينجر عنه من مخاطر تضر بالاقتصاد الوطني بشكل عام ، لكونها أهم مصدر تعتمد عليها الدولة في رسم وتنفيذ سياستها التنموية و إنعاش الاقتصاد ، قد يصب في نطاق مجهول ، وبهدف إرساء مقاربة علمية وعملية جادة حول إشكالية البحث ، فكانت هذه الدراسة هي محاولة تجسيد إجراءات الرقابة الجبائية لكونها أسلوب وقائي وعقابي في آن واحد لمكافحة العديد من التهربات الضريبية على اختلاف أنواعها ، وهذا بالاعتماد على التحقيق المحاسبي للأغراض الجبائية كوسيلة للتحقيقات الجبائية بهدف كشف الأخطاء والتجاوزات التي قد تستعمل من طرف المكلفين بالضريبة وهذا سواء بقصد أو بدون قصد بهدف حماية واسترجاع حقوق المال العام.

وفي الاخير قمنا بدراسة ميدانية للوقوف على دور الرقابة الجبائية ، و كذا تبيان حالة من الحالات التي تمت معالجتها على مستوى الادارة الجبائية .

Abstract :

This memorandum deals with the subject of fiscal control based on the Algerian fiscal system and the difficulties encountered in this system by several problems, notably the phenomenon of tax evasion and the resulting risks to the national economy in general r, because it is the most important source on which countries depend In the design and implementation of its development policy and the revival of the economy, may be poured into an unknown scope. With the aim of establishing a serious scientific and practical approach to the problem of research, this study was to try to embody the fiscal control procedures as a preventive and punitive approach to combat many different types of tax evasion, depending on the accounting investigation for fiscal purposes as a means For fiscal investigations with the aim of detecting errors and abuses that may be used by the tax-holders, in particular to hold companies, whether intentionally or unintentionally, with a view to protecting and recovering public financial rights.

In the end, we conducted a field study to determine the role of fiscal control, as well as to indicate a case that has been addressed at the level of the fiscal administration

فهرس الجداول

رقم الجدول	عناوين الجداول	الصفحة
01	الفرق بين الضرائب المباشرة و الغير مباشرة	5
02	مزايا و عيوب الضريبة الوحيدة	7
03	مزايا و عيوب الضرائب المتعددة	7
04	أوجه التشابه والاختلاف بين الغش الضريبي والتجنب الضريبي	10
05	العقوبات الجزائية المفروضة على المدلسين	46
جداول التبليغ الأولي		
06	رقم الأعمال المصرح (بيع عتاد الفلاحة ومعدات الري)	64
07	رقم الأعمال غير المصرح (التجارة)	64
08	إجمالي رقم الأعمال الخاص بالتجارة	65
09	تحديد الربح	65
10	الرسوم على المشتريات المدجة (2017 و 2018)	66
11	تحديد أسس الرسم على النشاط المهني	67
12	تحديد أسس الرسم على القيمة المضافة (2017، 2018، 2019، 2020)	67
13	تحديد أسس الضريبة على الدخل الإجمالي	68
14	تحديد أسس الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات و أجور	68
15	حقوق الرسم على النشاط المهني	69
16	حقوق الرسم على القيمة المضافة	69
17	حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي	69
18	حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات و الأجور	70
19	جدول تحديد الغرامات الجبائية	70

70	الجدول العام للحقوق و الغرامات	20
الجداول بعد نتائج التبليغ النهائي		
72	رقم الأعمال المصرح (بيع عتاد الفلاحة ومعدات الري)	21
72	رقم الأعمال غير المصرح (التجارة)	22
73	إجمالي رقم الأعمال الخاص بالتجارة	23
73	تحديد الربح	24
74	الرسوم على المشتريات المدجة (2017 و 2018)	25
75	تحديد أسس الرسم على النشاط المهني	26
75	تحديد أسس الرسم على القيمة المضافة (2017، 2018، 2019)	27
76	تحديد أسس الضريبة على الدخل الإجمالي	28
77	تحديد أسس الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات و أجور	29
77	حقوق الرسم على النشاط المهني	30
78	حقوق الرسم على القيمة المضافة	31
78	حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي	32
78	حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات و الأجور	33
79	جدول تحديد الغرامات الجبائية	34
79	الجدول العام للحقوق و الغرامات	35

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
11	مخطط توضيحي لأسباب التهرب الضريبي	01
25	أشكال الرقابة العامة	02
27	المخطط العام لمراقبة الوثائق	03
32	الهيكل التنظيمي لمدرية البحث و المراجعات	04
37	الهيكل التنظيمي لمدرية كبريات المؤسسات	05
60	مخطط الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بسكرة.	06

مقدمة

تعمل كل دول العالم على تنمية اقتصادياتها والبحث عن مصادر التمويل التي تعتبر العمود الفقري والشرط الأساسي لقيام المشاريع وسيورها، إذ أن تحقق مثل هذا النوع من المشاريع تجدد الدول نفسها قد حققت جزءا كبيرا من هدفها الذي وضعت هذا الهدف هو التنمية الاقتصادية، 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 خاصة في الدول المتقدمة كما تساهم في الإنعاش الاقتصادي ودفع عجلة التنمية في الدول النامية والتي تسعى من خلال تنفيذها لبرامج الإصلاح الاقتصادي إلى تطوير أنظمتها الضريبية في ظل الانفتاح والعولمة المالية ووجود التكتلات الاقتصادية، وضرورة التعامل مع المؤسسات الدولية. غير المتجاهلة بذلك ظاهرة التهرب الضريبي، ومن اجل 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 مرهوتان بمدى استجابة والتزام المكلفين بواجباتهم وهذه الاستجابة في معظمها تكون نسبية نتيجة للجدلية القائمة منذ القديم بين دفع الضريبة والتهرب من أدائها.

لقد تفتت هذه الظاهرة وتطورت عبر الزمن سواء من حيث الوسائل أو الأساليب المعتمدة لتشهد في الآونة الأخيرة أبعادا خطيرة فهي لا تقتصر على منطقة جغرافية محددة ولا على فترة زمنية معينة بل أصبحت ظاهرة عالمية مرتبطة بالضرائب توجد حيثما توجد هذه الأخيرة، فالتهرب من دفع الضريبة يعد من أخطر الآفات التي تصيب الضريبة بصفة خاصة، والاقتصاد بصفة عامة لكونه يؤدي إلى استنزاف الموارد الضريبية التي كان من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة لإنفاقها فيما يحقق المنفعة العامة وهو ناتج عن هروب البعض من أداء واجباتهم الجبائية، حيث أصبح يهدد اقتصاديات الدول المتخلفة وهو تحايل بعض المكلفين بالضريبة على الادارة الجبائية مستخدمين طرق وأساليب سواء بصفة مشروعة أو غير مشروعة فهذا يحول دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها الاقتصادية والاجتماعية، لدى تسعى جاهدة لمعالجة هذه الظاهرة بتسخير كل إمكانياتها المادية والبشرية وإدراك الأسباب الحقيقية التي أدت إلى انعكاساتها على الاقتصاد الوطني.

ومن هنا يأتي دور الرقابة الجبائية كوسيلة وقائية وردعية في آن واحد بغية تقويم الاعوجاج في تحصيل الضريبة والتخفيف من حدة ظاهرة التهرب الضريبي. نظرا لما تكتسبه هذه الأخيرة من عمل معاكس لمجرى السياسة الإصلاحية للجباية في النظام الجزائري وضمان توزيع عادل للعبء الضريبي وحماية روح المنافسة النزيهة وبالرغم من الإجراءات الرقابية المتخذة من طرف الدولة في سبيل القضاء عليه إلا انه مازال في وتيرة متزايدة ومستمرة ذلك لتكيفه مع التطورات الاقتصادية والتكنولوجية الجديدة وهو ما يجعل أموالا طائلة تتداول دون اقتطاع ضريبي مما يضعف حصيلة الخزينة العمومية في وقت تسعى فيه الدولة إلى الرفع من موارد الجباية العادية لتغطية نفقاتها المتزايدة في سبيل تحقيق التنمية الاقتصادية المستدامة.

و من هنا يمكن أن نطرح الإشكالية التالية :

ما هو دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي ؟

ومن خلال هذه الإشكالية نطرح التساؤلات التالية:

✓ ما هو التهرب الضريبي وما هي طرقه ؟

✓ كيف تمارس الرقابة الجبائية في الجزائر؟ وما هي أشكالها ؟

✓ ما هي إجراءات و عقوبات الرقابة الجبائية ؟

الدراسات السابقة :

(1) غزة مبروك - فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي - مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماستر في

علوم التسيير ،تخصص فحص محاسبي.

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

(2) كردودي سهام - المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية - مذكرة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير

تخصص : تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

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

(3) لباس فلاب ذبيح مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد

خيزر بسكرة -2010-2011 حيث توصل إلى نتائج أهمها:

يجب على المراقب الجبائي الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية الرقابة الجبائية بهدف الخطط المتبعة وتحديد الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني للمكلف ثم إتباع كل المراحل الخطوات اللازمة الحرص على تطبيق حق الاطلاع والمعاينة لتساعد الأعوان على كشف الأخطاء والتجاوزات التي ارتكبتها المكلفون بالضريبة عن قصد أو دونه وهذا عن طريق القيام بالأبحاث الخارجية والتدخلات الميدانية مع طلب معلومات مع كل الأطراف التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمكلف بالضريبة.

(4) سليمان عتير - دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية - مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة

الماجستير في علوم التسيير ،تخصص محاسبة.

ما يميز دراستنا على الدراسات السابقة :

هناك العديد من أوجه التشابه من ناحية والاختلاف من ناحية أخرى بين دراستنا والدراسات السابقة فمنها من عالج موضوع الرقابة الجبائية، جودة التصريحات الجبائية، التحقيق المحاسبي، ومنها من تناولت نفس موضوعنا دور التحقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، ولكن هذه الأخيرة اختلفت مع دراستنا في الجانب التطبيقي.

فرضيات الدراسة :

(1) للرقابة الجبائية دور في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

(2) يساهم التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي .

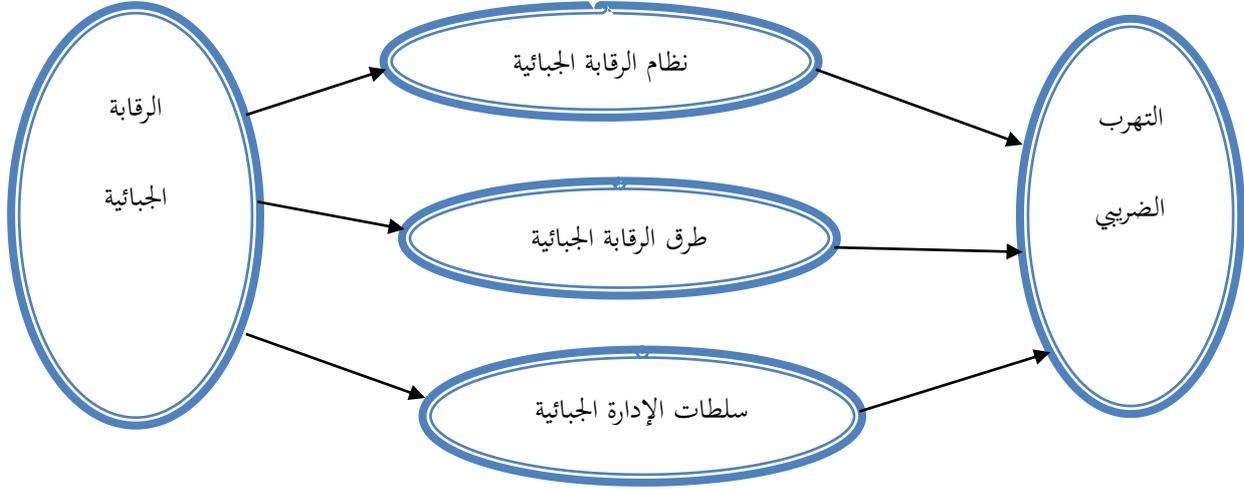
(3) الرقابة الجبائية من أهم الوسائل الردعية المستخدمة من قبل الإدارة الجبائية .

نموذج الدراسة:

تتمثل متغيرات الدراسة في ما يلي:

● المتغير المستقل: يتمثل في الرقابة الجبائية

- المتغير التابع : ويتمثل في التهرب الضريبي ويمكن توضيحها من خلال الشكل الموالي:



أسباب اختيار الموضوع :

هناك مجموعة من الأسباب التي دفعتنا إلى اختيار هذا الموضوع نذكر منها:

أسباب موضوعية:

- نظرة وحساسية المكلفين بالضريبة للتحقيقات الجبائية خاصة والضريبة عامة.
- محاولة الوصول إلى كيفية تطبيق الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي.
- يعتبر التهرب الضريبي موضوعا هاما لدى المجتمع الجزائري وعلى الإدارة الجبائية البحث عن أساليب جديدة للحد من هذه الظاهرة.

أسباب ذاتية :

- الميول الشخصي للمواضيع الخاصة بالمجال الجبائي.
- الرغبة في المساهمة بنشر الوعي الضريبي.

منهج الدراسة:

سوف نقوم في بحثنا هذا بإتباع المنهج الوصفي بهدف جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع و تشخيصها بغرض فهم الإطار النظري ، كما سنقوم بإتباع منهج دراسة حالة في الفصل التطبيقي من خلال الملاحظات المعطيات و المعلومات الميدانية من الجهات المختصة في هذا المجال .

أهداف الدراسة :

تتجلى الأهداف المرجوة من هذا البحث في:

- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي ومدى تأثيرها بالتطور الاقتصادية الحاصل.

- إبراز أهمية الرقابة الجبائية من خلال التأكد من مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية والمحاسبية.
- معرفة أهم مكونات الرقابة الجبائية ومدى قدرتها على المساهمة في الحد من التهرب الضريبي.
- إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.
- التعرف على طرق التهرب الضريبي.
- تناول أهم المناهج المقترحة لقياس الظاهرة.

أهمية الدراسة :

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 تتقف حائلا دون تحقيق الرقابة الجبائية للأهداف المرجوة منها وذلك على المستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي.

حدود الدراسة :

- الحدود المكانية: مديرية الضرائب بسكرة.
- الحدود الزمنية: من (2017 إلى 2020) .

صعوبات الدراسة :

- لا يوجد أي عمل لا يخلو من الصعوبات والعقبات التي واجهناها في هذا العمل و نذكر منها:
- ✓ التغييرات في النظام الجبائي من حيث القوانين و الإجراءات الجبائية و صدور قوانين جديدة
- ✓ عدم توفر المعلومات الكافية من طرف المديرية .
- ✓ الوقت الذي يعتبر من القيود التي حالت بيننا و بين جمع المعلومات الخاصة بالبحث و بين الدراسة.

هيكل الدراسة :

تطرقنا من خلال هذه الدراسة إلى ثلاث فصول :

- الفصل الأول : بعنوان الإطار النظري للتهرب الضريبي حيث تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى تقديم عموميات حول الضريبة و كذلك ظاهرة التهرب الضريبي وطرقه و وسائل مكافحته
- الفصل الثاني : بعنوان مدخل إلى الرقابة الجبائية ، حيث تطرقنا إلى الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية و كذا الإطار التنظيمي و القانوني للرقابة الجبائية و التعرف على إجراءات و عقوبات الرقابة الجبائية.
- الفصل الثالث :تمثل في دراسة حالة تطبيقية لمديرية الضرائب لولاية بسكرة و هذا بإعطاء بطاقة تقنية لمديرية الضرائب و التطرق إلى إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

الفصل الأول :
الضريبة و إشكالية التهرب
الضريبي

تمهيد :

الضريبة من أهم الموارد التي تعتمد عليها الدولة في تمويل خزينتها العامة، ووسيلة لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، فالضريبة في وقتنا الحاضر لا يمكن أن تستقطع دون أن تثير انعكاسات أو نتائج على استهلاك والادخار والإنتاج ولا استثمار وهذا التأثير يختلف باختلاف التكوين للدولة وطبيعة النظام الاقتصادي السائد حيث تهدف الضريبة في مجملها إلى تحقيق أهداف الدولة المتمثلة في الاستقرار الاقتصادي والتنمية والعدالة الاجتماعية، والجزائر كغيرها من الدول قامت بالعديد من الإصلاحات الضريبية وذلك من خلال إنشاء ضرائب جديدة أكثر استجابة لمتطلبات التنمية وتحقيق الأهداف الأخرى . ولكن هذه الإصلاحات اصطدمت بوجود فئة من المكلفين التي ترى أن الضريبة عبئ ملقى على عاتقهم، وللتخلص من عبئ الضريبة يلجأ المكلف إلى التحايل بطرق عديدة سواء كانت شرعية أو غير شرعية محاولة منه التهرب من دفع الضريبة، وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي، وهذه الظاهرة تؤثر مباشرة على التحصيل الضريبي مما يؤدي إلى الضرر بالمصلحة العامة للبلاد، وذلك باستنزاف الخزينة العمومية باعتبار الضرائب أكبر مورد لها. ونظرا لأهمية هذه الظاهرة سنستعرض في هذا الفصل جوانبها المختلفة، من خلال تقسيمه لمباحث التالية:

المبحث الأول: عموميات حول الضريبة.

المبحث الثاني: ماهية التهرب الضريبي.

المبحث الثالث: طرق قياس و آثار التهرب الضريبي و أساليب مكافحته.

المبحث الأول : عموميات حول الضريبة

تحتل نظرية الضريبة مكانا خاصا في نظريات المالية العامة و ذلك اعتبارها موردا هاما من موارد الدولة و ذلك نظرا لأهمية الدور الذي تلعبه الضريبة في تحقيق السياسة المالية، و لهذا لا بد من التعريف بمهية الضريبة و لذلك قسمت ذلك إلى ثلاثة مطالب ستعرض في المطلب الأول مفهوم الضريبة و خصائصها واما المطلب الثاني القواعد العامة للضريبة و في الأخير أنواع الضريبة و أهدافها.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة و خصائصها

تمثل الضرائب أهم مصادر التمويل التي تستخدمها الدولة لتمويل برامجها الإنفاقية، إذ لن يكون في مقدورها إشباع حاجات الدولة الاجتماعية كالدفاع، الأمن العدالة والحاجات المستحقة (كالتعليم والصحة) بدون وجود الضرائب.

الفرع الأول: تعريف الضريبة

أولا : تعريف الضريبة

التعريف الأول: تعرف الضريبة بأنها اقتطاع نقدي جبري تجبره الدولة على موارد الوحدات الاقتصادية المختلفة، بقصد تغطية الأعباء العامة وتوزيع هذه الأعباء بين الوحدات المذكورة طبقا لمقدرتها التكاليفية". (عواد، 2013، صفحة 121)

التعريف الثاني: الضريبة هي اقتطاع مالي إلزامي ونهائي تحدده الدولة ودون مقابل بغرض تحقيق أهداف عامة". (بوزيدة، 2007، صفحة 8)

التعريف الثالث: " فريضة نقدية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى هيئاتها القومية والمحلية بصفة نهائية، مساهمة منه في تحمل الأعباء والتكاليف العامة دون الحصول على مقابل أو منفعة خاصة". (بالقيسي، 2000، الصفحات 126-127)

التعريف الرابع: " الضريبة هي فريضة مالية نقدية جبرية نهائية (لا تسترد)، يلزم الممول بدفعها دون مقابل خاص، تهدف إلى تغطية النفقات العامة تحقيقا لمصالح المجتمع".

ومنه يمكن تعريف الضريبة "بأنها اقتطاع نقدي إجباري لصالح السلطات العمومية بصفة نهائية ومن دون مقابل مباشر ومحدد وذلك بهدف ضمان تمويل الأعباء العامة للدولة نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة". (درغال، (2019-2020)، صفحة 16)

ملاحظة: نظرا للتشابه الكبير بين الضريبة و الرسم يمكن تعريف الرسم بأنه مبلغ مالية تفرضها الدولة مقابل ما تقدمه للأفراد من خدمات معينة تعود على الفرد بنفع خاص، وتنطوي في الوقت نفسه على منفعة عامة غالبية . (لونيسي، (2020-2021)، صفحة 22)

الفرع الثاني : خصائص الضريبة

من خلال التعاريف السابقة الذكر يتبين أن الضريبة تحتوي على الخصائص التالية: (عزوز، 2018، صفحة 252)

أ- **الضريبة فريضة إلزامية:** تقتطع من الأفراد على وجه الإلزام وتستقل الدولة في وضع نظام قانوني خاص بالضريبة دون أن يكون محل اتفاق مع الأفراد، فهم ملزمون بدفعها سواء قبلوا بذلك أم لا.

ب- **الضريبة ذات شكل نقدي:** هي عبارة عن مبلغ من المال ولا يمكن أن تكون على شكل سلعة أو خدمة خلافا لما كان سائدا في الأنظمة الاقتصادية البدائية، حيث كانت تدفع كمية معينة من المحاصيل الزراعية كالقمح مثلا.

ج- **الضريبة تدفع بشكل نهائي:** إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية، بمعنى أن الدولة لا تلتزم بردها لهم أو تعويضهم إياها.

د- الضريبة تدفع دون مقابل: تدفع الضريبة دون مقابل أو منفعة خاصة، فالمكلف يقوم بأدائها على أساس مساهمته في المجتمع باعتباره عضو في الجماعة .

ر- الضريبة تفرض لتحقيق النفع العام: إذا كانت الضريبة لا تفرضها الدولة مقابل نفع خاص لدفعها، فإنها تلتزم باستخدام حصيلتها لتحقيق المنفعة العامة .

لم تكن قواعد الضريبة محددة تحديدا دقيقا قبل صدور مؤلف ثروة الأمم آدم سميث، الذي يعتبره علماء المالية بكتاب المالية العامة الذي وضع من خلاله أربعة قواعد أساسية للضريبة هي: العدالة واليقين الملازمة في الدفع والاقتصاد في النفقات

المطلب الثاني : القواعد العامة للضريبة

لم تكن قواعد الضريبة محددة تحديدا دقيقا قبل صدور مؤلف ثروة الأمم آدم سميث، الذي يعتبره علماء المالية بكتاب المالية العامة الذي وضع من خلاله أربعة قواعد أساسية للضريبة هي: العدالة واليقين الملازمة في الدفع والاقتصاد في النفقات.

أ. قاعدة العدالة: تنص على أن جميع رعايا الدولة يجب أن يساهموا في مساندة الحكومة كل حسب قدرته المالية، أي بنسبة الدخل الذي يتمتع به في ظل حماية الدولة. (ونادي، 2020-2021، صفحة 6)

ب. قاعدة اليقين: "مضمونها أن الضريبة يجب أن تكون محددة بوضوح من خلال الوعاء والسعر وميعاد الوفاء وطريقة الدفع وتؤدي مراعاة هذه القاعدة إلى علم الممول بالضبط بالتزاماته من قبل الدولة، ومن ثمة يستطيع الدفاع عن حقوقه ضد أي عنف أو سوء استخدام . (لونيسي، 2020-2021)، صفحة 24)

ج. قاعدة الملازمة في الدفع: "ملائمة الضريبة للممول من حيث الوقت وطريقة الدفع من غير تعسف ". (بالخير، 2019-2020، صفحة 3)

د. قاعدة الاقتصاد : تعني هذه القاعدة لدى آدم سميث هي الاقتصاد في كلفة جباية الضريبة، أي أن تنظم كل ضريبة بحيث لا تزيد كلفة جبايتها عما يدخل خزانة الدولة، ويعني ذلك أن على الدولة أن تختار أسلوبا للجباية يكلفها أقل نفقة ممكنة حتى لا يتحمل المكلف تضحية في غير موضعها، ويتضاءل الفرق بين ما يدفعه وما يدخل خزانة الدولة، فكل زيادة في كلفة الجباية تؤدي إلى تحميل المكلف عبء لا تقابله زيادة في الإيرادات العامة، وعليه فقاعدة الاقتصاد تعني أن أفضل الضرائب هي تلك التي تتميز بانخفاض كلفة تحصيلها وارتفاع غزارة حصيلتها. (لعي، 2019، صفحة 128)

المطلب الثالث : أنواع الضريبة و أهدافها

الفرع الأول : أنواع الضريبة

فرض الضريبة يحصل بناء على اتصال مباشر بين الإدارة و المكلف و الإدارة الضريبية ، و هناك عدة أنواع عديدة حيث تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليها منها و بناء على ما سبق سنتطرق إلى الأنواع الآتية :

- من حيث تحمل العبء

- من حيث المادة الخاضعة .

- من حيث الواقعة المنشأة للضريبة .

- من حيث تحديد وعاء الضريبة .

- من حيث السعر . (حسني، 2016، صفحة 72)

1/ من حيث تحمل عبء الضريبة : و تنقسم الضرائب إلى :

أولا : الضرائب المباشرة

هي تلك الضرائب التي تفرض أساسا على الفرد و القطاع العائلي الذين يتحملون عبء الضريبة ، و لا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر بأي حال مثل IRG و IBS يتحملونها دون نقل العبء.

ثانيا : الضرائب المباشرة

فهي تفرض على نقطة من النظام و لكنها تتجه إلى الانتقال بالعبء إلى نقطة أخرى أو أشخاص آخرين يفترض أن يتحملوا العبء الضريبي في النهاية و هي عكس الضريبة المباشرة و يستطيع المكلف نقلها إلى أشخاص آخرين و الفرق بينهما نلخصه في الجدول التالي . (البناء، 2009، صفحة 160)

جدول (1) : الفرق بين الضرائب المباشرة و الغير مباشرة

الجانب	الضرائب المباشرة	الضرائب الغير مباشرة
الطريقة	تكون الضريبة مباشرة إذا كان تحصيلها بناء على جداول التسمية التي تبين اسم المكلف و الوعاء الضريبي و السعر .	تكون الضريبة غير مباشرة إذا لم يكن تحصيلها بهذه الطريقة للتحصيل الضريبي و انما بمناسبة حدوث واقعة معينة
مدى قدرة العبء	تكون الضريبة مباشرة إذا كان المكلف بها قانونا و هو الذي يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية .	تكون الضريبة غير مباشرة إذا كان المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر .
الثبات و الاستقرار	تعتبر الضريبة مباشرة اذا ما كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات و الاستقرار النسبي .	تكون الضرائب غير مباشرة إذا كانت مفروضة على وقائع و تصرفات عرضية أي أنها تفرض بمثابة حدوث واقعة .

المصدر : رحاب يونس، شيخ موسى ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية ، تخصص: محاسبة و تدقيق، بسكرة ، الجزائر ، ص 13

2/ من حيث المادة الخاضعة

و التي تعني الوعاء الذي أساسه تأسس الضريبة و تفرض بنسب مختلفة

أولا : الضرائب على رؤوس:

إن الضرائب على الرؤوس تجعل من الشخص نفسه وعبء للضريبة بغض النظر عما يمتلكه من أموال فالوجود الإنساني هو أساس فرض الضريبة و المادة الخاضعة لها، و يطلق على هذا النوع من الضرائب بضرائب الأشخاص والتي يلتزم في نطاقها كل فرد من أفراد المجتمع أو

بعض أفرادها بدفع مبلغ معين من المال خلال فترات زمنية مختلفة، وأهم ما تتسم به ضريبة الرؤوس أنها لا تعتمد على مقدار ما يكتسبه الممول من دخل أو مقدار ما ينفقه أو مقدار ما يدخره، بل إنها تعتمد على الوجود الإنساني نفسه.

ونظام ضريبة الرؤوس نظام قديم اعتمدت عليه العديد من الدول في مراحل تطورها الأول لتمويل نفقاتها سواء على مستوى الحكومات المحلية أو الحكومات المركزية، ولكن مع ارتقاء المجتمعات وتطورها تم التخلي عن هذه الضرائب جزئياً وبدأ الاهتمام بتزايد الضرائب على الأموال . (العشماوي، 2006، صفحة 63)

ثانياً: الضرائب على الأموال

فهي المرحلة الأخيرة لتطور الضرائب في الوقت الحاضر وهنا تنصب الضريبة على ما يملكه الفرد من أموال داخل المجتمع ممثلة في رأسماله أو دخله وأخذت في ذلك أشكالاً عديدة من حيث تحديد الوعاء الخاضع للضريبة والواقعة المنشأة له. (حسني، 2016، صفحة 63)

فهي الضريبة التي تفرض على المال ذاته أو ما يطلق عليه ضريبة رأس المال حيث تصيب العقارات بحد ذاتها وليس إيراداتها والأموال بذاتها وليس إنتاجها، وهذه الأموال تأخذ في الحياة الاقتصادية أكثر من شكل، فقد يكون هذا المال على شكل أراضي وعقارات وأصول مختلفة كالآلات والسيارات و.... إلخ. (الخطيب، شامية، 2005)

3/ من حيث الواقعة المنشأة للضريبة

أولاً: واقعة الإنتاج:

إن إجراءات التحويل المادة الخام وإخراجها في شكل سلعة تامة الصنع ينشأ التزاماً بدفع ضريبة على كمية الإنتاج قبل خروجها من المصنع ويراعي في هذه الضريبة أن تفرض على كمية في الإنتاج المركز في عدد محدود من الوحدات الإنتاجية حتى يسهل تحديد كمية الالتزام بدفع هذه الضريبة بمحور شراء السلعة.

ثانياً: واقعة الاستهلاك:

وينشأ الالتزام بدفع هذه الضريبة بمحور شراء السلعة ويراعي في هذه الضريبة أنها تفرض على السلعة التي يصعب السيطرة على تجديد منتجاتها لكثرة عدد المنتجين، كما قد ينشأ الالتزام بدفع هذه الضريبة بمجرد استعمال السلعة أو الاستفادة منها ومثال ذلك السيارة تفرض عليها رسوم إلا بعد تركيب اللوحات المعدنية وسيرها وأيضاً TVA .

ثالثاً: واقعة تحقق الدخل

ينشأ الالتزام بدفع الضريبة بمجرد تحقق الدخل ومعروف أن مصدر الدخل يأتي عن طريق سلعة ينتجها أو خدمة يقدمها وبذلك تكون المصادر الأساسية للدخل هي:

العمل و رأس المال والعمل ورأس المال معاً، وللعمل عائد وهو الأجر الذي تفرض عليه الضريبة، بينما عائد رأس المال هي الفوائد تفرض عليها ضريبة على الدخل، والعمل ورأس المال معاً ربح تفرض عليه على الأرباح.

4/ من حيث وعاء الضريبة : وتقسّم الضرائب إلى:

أولاً: ضريبة واحدة

ويقصد بنظام الضريبة الواحدة أن يقتصر الأمر على فرض ضريبة واحدة فقط أو أن تفرض ضريبة رئيسية وإلى جوارها بعض الضرائب الأخرى قليلة الأهمية، أي يجمع كل ما يحصل عليه شخص من الدخل على أنها وعاء واحد . (حسني، 2016، صفحة 62)

مزايا وعيوب الضريبة الوحيدة:

جدول رقم (2) : مزايا و عيوب الضريبة الوحيدة

مزايا الضريبة الوحيدة	عيوب الضريبة الوحيدة
سهولة تحصيلها و قلة نفقات جبايتها تأخذ بعين الاعتبار كل إمكانيات المكلف و كذا مختلف أعبائه تمتاز بالوضوح .	لا تصيب إلا جزءا من الثروة أو مظهرا من مظاهر النشاط الاقتصادي ، الضريبة الوحيدة ثقيلة العبء على المكلفين ، حيث تؤدي الى إرهاق وعاء الضريبة و تجعلهم يتهربون من دفعها .

المصدر : حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات ، الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2008 ص18

ولهذه الأسباب وأسباب أخرى ، فالضريبة الوحيدة لم تطبق في بلد ما وأغلب الدول لجأت إلى نظام الضرائب المتعددة التي تفرض على عدد لا حصر له من النشاطات الاقتصادية في المجتمع.

ثانيا: ضرائب متعددة

في نظام الضرائب المتعددة يتم فرض أكثر من ضريبة أساسية واحدة على أنواع متعددة من الدخل والأموال، وكلما زادت حاجة الدولة إلى المال، تزداد أنواع الضرائب المتعددة، وبالرغم من ذلك فنظام الضرائب المتعددة، وإن كان أكثر تماشيا مع التطور الاقتصادي، إلا أن الإفراط في التعدد قد يؤدي إلى صعوبات ومشاكل عديدة بالنسبة للمكلفين بها وإدارة الضرائب على سواء. (الخطيب، شامية، 2005، صفحة 163)

و يوضح الجدول الموالي مزايا و عيوب الضرائب المتعددة :

جدول (3) : مزايا و عيوب الضرائب المتعددة

مزايا الضرائب المتعددة	عيوب الضرائب المتعددة
يقلل من ظاهرة التهرب الضريبي ، حيث اذا افلح الممول من التهرب بالضريبة الوحيدة، ولم يتحمل نصيبه من الأعباء العامة، فانه في ظل هذا النظام يستحيل عليه التهرب من كافة الضرائب. يقلل العبء الضريبي على المكلفين، إذ لا يؤدي إلى إرهاق للممول.	الافراط في تعدد الضرائب يؤدي الى تعقيد النظام الضريبي وإلى عرقلة سير النشاط الاقتصادي .

المصدر : حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات ، الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2008 ص20

5/ من حيث السعر

أولا: ضريبة نسبية:

ويقصد بها النسبة المئوية الثابتة للاقتطاع الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا تتغير بتغير قيمتها، وخير مثال على ذلك الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر أين تفرض كل منها بمعدل ثابت يقدر ب 25 % ولا يتغير المعدل بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وتزداد الحصيلة الضريبية في الضريبة النسبية بنفس الزيادة في قيمة المادة الخاضعة لها.

ثانيا: الضريبة التصاعدية

ويقصد بما يفرض معدلات مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة لها والعكس صحيح أي تزداد الحصيلة و الضريبة التصاعدية بنسبة أكبر من زيادة قيمة المادة الخاضعة لها، زيادة النسبة مع زيادة المادة الخاضعة للضريبة. لقد برر المليون المعاصرون إدخال الضريبة التصاعدية لأنها تأخذ في الاعتبار مبادئ العدالة والظروف الشخصية لكل دافع ضرائب.

كما أنها وسيلة فعالة لتقليل التفاوت بين دخول الأفراد ورفع مستوى الفئات المحرومة، واستخدام الضرائب التصاعدية لمعالجة الأزمات الاقتصادية، وخاصة في فترات الانكماش. (محزوي، 2008، صفحة 14)

الفرع الثاني : أهداف الضريبة

يمكن حصر أهم أهداف الضريبة فيما يلي:

أولاً: الهدف مالي

ويتمثل في تغطية النفقات الخاصة بالدولة أي تحقيق الموازنة العامة، باعتبار أن الضريبة جزء من إيرادات الدولة التي تقابل نفقاتها وتعمل على تغطيتها". ا (لعلوي، 2015، صفحة 9)

ثانيا: الهدف الاقتصادي

"حيث تستخدم الضريبة كأداة في التقويم الاقتصادي، ففي حالة التضخم يتم رفع نسب الضرائب بغية امتصاص الكتلة النقدية، وفي حالة الانكماش يتم تخفيض أسعارها مع زيادة التحفيزات والإعفاءات الجبائية لزيادة الاستثمار". (لعلوي، 2015، صفحة 9)

ثالثاً: الهدف الاجتماعي

"الضريبة هي محور العلاقة بين المجتمع والسلطة الحاكمة، وتتمثل أهدافها الاجتماعية في تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق التوزيع العادل للثروات والخيرات بين أفراد المجتمع والتقسيم العادل لأعباء الدولة بين أفراد المجتمع حسب قدرتهم التساهمية." (خلاصي، 2014، صفحة 120)

رابعاً: الهدف السياسي

يمكن استخدام الضرائب لتحقيق أهداف سياسية معينة، سواء داخل الدولة من خلال تمييز المعاملة الضريبية بين الطبقات وكذلك باستخدام الضريبة كأداة سياسية لتعزيز مركز السلطة الحاكمة، أو بين الدول من خلال تسهيل التجارة الخارجية مع بعض الدول أو للحد منها ففي حالة وجود علاقات طيبة مع دولة معينة تعمل الدولة على خفض أو إعفاء الضرائب الجمركية، أما في حالة العكس فتعمل على زيادة تلك الضرائب. (ناصر، 2016، صفحة 59)

المبحث الثاني : ماهية التهرب الضريبي

تعتبر كلمة التهرب الضريبي واسعة المعنى، وتشمل العديد من الممارسات حيث أنها أهم انشغالات المشرع، إذ أنها تقلص من أهمية النظام الضريبي وتهدد وجوده، تخلق صعوبات كثيرة في تسطير سياسة الإنفاق العام، ولتضييق الخناق على هذه الظاهرة تسعى الدول لمكافحتها

بتجنيد كل طاقاتها وإمكانياتها المادية والبشرية وإدراك الأسباب الحقيقية التي أدت إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني، لذلك سنتناول في هذا المبحث التعرف على ظاهرة التهرب الضريبي من خلال النقاط التالية : مفهوم التهرب الضريبي و أنواعه و أسبابه .

المطلب الأول : مفهوم التهرب الضريبي

لقد تعددت التعاريف حول التهرب الضريبي إذ إن التشريعات الضريبية لا تستعمل لفظه واحدة تشير إلى هذه الظاهرة حيث تعددت الألفاظ منها التخلص، التملص الإفلات إلا أن جميعها مرتبطة بمفهوم واحد، حيث نذكر البعض منها:
التعريف الأول: "يقصد بالتهرب الضريبي تخلص المكلف من دفع الضريبة المتوجبة عليه كلياً أو جزئياً". (العزاوي، 2010، صفحة 118)

التعريف الثاني: سعي الملتزم بدفع الضريبة الى التخلص منها دون ارتكاب أية مخالفة لقانون الضرائب. (زغدود، 2005، صفحة 210)
التعريف الثالث: "يتجسد بمحاولات المكلف الخاضع للضريبة أن يفلت من دفع الضريبة التي تترتب عليه قانونياً سواء بثغرات قوانين فرض الضريبة، أو بالتلاعب في المصطلحات القانونية دون خرقها، كاستخدام أسعار التحويل أو بالاستفادة من الاعتماد على مفهوم المنشأة الثابتة بقصد التخلص من الأعباء الضريبية. (العكام، 2018، صفحة 211)
التعريف الرابع: "شكل من أشكال التحايل المتعمد للتخلص من الضريبة، والتي عادة ما يعاقب عليه جنائياً، ويتم عن طريق الإدلاء ببيانات كاذبة أو وثائق مزورة وتنتج عمداً". (عاكوم، 2019، صفحة 33)
 ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج أن :

التهرب الضريبي هو : السلوك الذي يقوم به المكلف بالضريبة من أجل التخلص الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة المستحقة عليه، مستخدماً بذلك طرق ووسائل مشروعة وغير مشروعة، يؤدي في النهاية إلى حرمان الخزينة العمومية من إيراداتها.

المطلب الثاني : أنواع التهرب الضريبي

التهرب الضريبي ظاهرة متعلقة بالكيفية التي يتم من خلالها التخلص من دفع المستحقات الجبائية، وهذا إما بالغش أو التجنب الضريبي، ونظراً لتداخل وتشابه هذين المصطلحين فهنا يجب الفصل بينهما لأنهما بطبيعتهما الظاهرية يؤديان إلى نفس المعنى، إما من الناحية الباطنية والجوهرية فالأمر ليس كذلك، ومن هنا يمكن تصنيفهما إلى نوعان من خلال :

التهرب المشروع (التجنب الضريبي) : هو تخلص المكلف من أعباء الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية الموجودة في التشريع الجبائي، وقد يكون مقصوداً من طرف المشرع لتحقيق بعض الغايات الاقتصادية والاجتماعية كان تقرض ضريبة دخل على جميع الأرباح الصناعية والتجارية ثم تستثنى منها أرباح بعض المؤسسات الصناعية ضمن شروط معينة تشجيعاً لإنشاء هذه المؤسسات، فالتهرب المشروع هو طريق طبيعي يقره القانون ويكون التهرب الضريبي مشروعاً في حالتين هما : (عادل، 2007، صفحة 123)

1- حالة الاستفادة من الثغرات القانونية التي يتضمنها التشريع الضريبي كان يفرض المشرع ضريبة على أرباح الأسهم فتعمد الشركات على توزيع بعض الأرباح في صورة مقابل حضور جلسات الجمعيات العمومية للشركة، كي لا تلحق الضريبة ولتلافي ذلك تخضع بعض التشريعات كالتشريع الفرنسي للضريبة مقابل حضور الجلسات أيضاً أو أن يلجأ الأفراد لهبة أموالهم بغية التخلص من ضريبة الشركات (حنيش، 2016، صفحة 173)

2- عدول الأفراد عن شراء السلعة التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة أو الانصراف عن ممارسة استغلال معين لان الضريبة على دخله أكثر ارتفاعا منها على دخل غيره.

التهرب الغير المشروع (الغش الضريبي) : هو الامتناع أو التخفيض بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة، ونماذجه متنوعة جدا، كالأخطاء الإدارية في التصريحات تخفيض الإيرادات، تضخيم النفقات. (andree, 1992, p. 18) وهو يتضمن مخالفة قوانين الضرائب وتندرج تحته كافة طرق الغش المالي وما تنطوي عليه من طرق احتيالية من الضريبة كإدخال السلع المستوردة خفية أو تقديرها بأقل من قيمتها، أو إعلان قيمة بعض عناصر الدخل أو الثروة الخاضعة للضريبة وقد يحدث التهرب غير المشروع عند ربط الضريبة بالحيلولة دون حصر مادتها عن طريق عدم تقديم الإقرار الضريبي أو تقديم إقرار فيه غش وتلاعب. (حنيش، 2016، صفحة 173)

الجدول رقم (4) : أوجه التشابه والاختلاف بين الغش الضريبي والتجنب الضريبي

التجنب الضريبي	الغش الضريبي
أوجه التشابه	كل منهما يؤدي الى تخفيض العبء الضريبي .
	كل منهما ناتج عن انعدام الحس المدني .
	كل منهما ناجم عن سوء النية .
أوجه الاختلاف	يكون دون مخالفة القانون الجبائي .
	يكون بمخالفة القانون الجبائي .
أوجه الاختلاف	لا يوقع على المكلف أي عقوبة او جزاء .
	يعاقب عليه القانون .

المصدر : عاشور محمد ، 2020/2019 ، دور الحوكمة المؤسسية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، مذكرة نيل شهادة الماستر في (العلوم الاقتصادية) بسكرة ، ص 27

المطلب الثالث :أسباب التهرب الضريبي

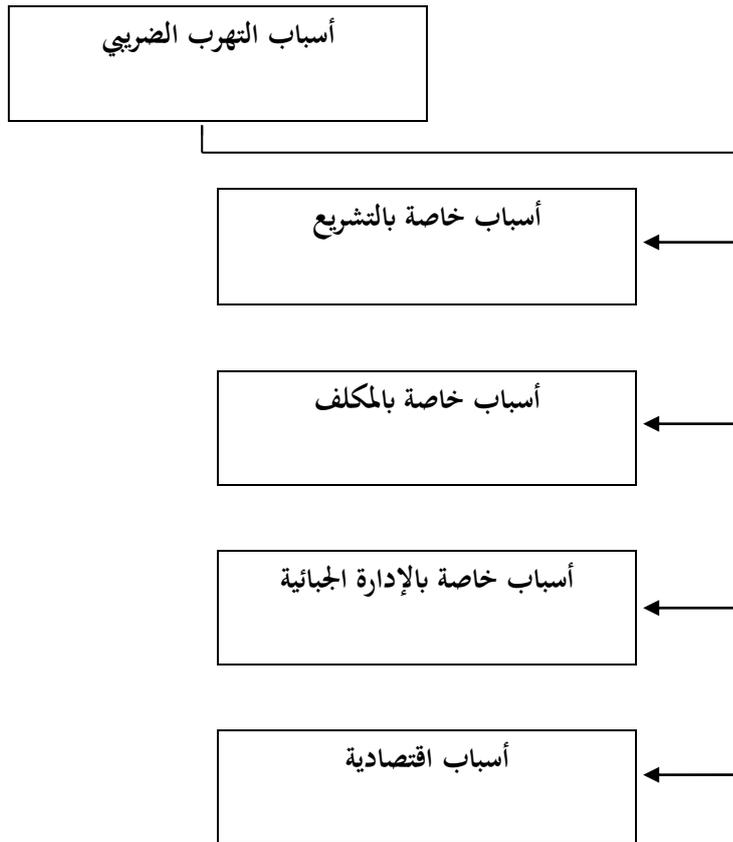
هناك عدة أسباب تدفع المكلف بالسعي للتخلص من الضريبة نذكر منها : (بوعكاز، 2015، الصفحات 29-30)

- ✓ نظام جبائي معقد وهذا تعقد التشريع الضريبي أي عدم وضوح صياغته ووجود بعض الثغرات ما يؤدي إلى خلق مشاكل للإدارة المالية وتزايد احتمال التهرب.
- ✓ نظام جبائي غير مرن أي انه غير مرتبط بالتنمية وطبيعة تطور الأنشطة الاقتصادية.
- ✓ تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضريبة وترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة .
- ✓ ارتفاع نسبة الضريبة وزيادة عبئها، يؤدي إلى حدوث ضغط جبائي.
- ✓ سوء فهم مصطلح الاقتطاع الضريبي الذي يراه البعض مجرد أموال ضائعة بدون مردودية فهي خسارة شخصية لا بد من تخفيضها كلما سمحت الفرصة بذلك (براهيم، 2015، صفحة 81)
- ✓ الاعتقاد السائد بأن الضريبة أداة اغتصاب وإفقار، فالتهرب في هذه الحالة نوع من أنواع المقاومة، وبالتالي كان هذا المفهوم حافزا لتنامي الكراهية للضريبة.

- ✓ زيادة الشكوى على عدم إنفاق حصيلة الضرائب على المنافع العامة .
- ✓ الشعور بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي، مما يؤثر في نفسية الفرد ويدفعه إلى التهرب
- ✓ وجود تعقيدات كثيرة تواجه الإجراءات الإدارية الخاصة بتحصيل الضرائب.
- ✓ ضعف الوسائل المادية والمالية، النقل الرواتب الحوافز، والتي مازالت لا تشبع رغبة العاملين مما يدفعهم إلى الانحراف أو التقصير في الاضطلاع بمسؤولياتهم الوظيفية على أكمل وجه. (عاكوم، 2019، صفحة 66)

من خلال ملاحظتنا للأسباب السابقة للتهرب الضريبي يمكننا أن نقسم هذه الأسباب حسب نوعها في الجدول التالي :

الشكل رقم (1) : مخطط توضيحي لأسباب التهرب الضريبي



المصدر : : عاشور محمد ، 2020/2019 ، دور الحوكمة المؤسسية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، مذكرة نيل شهادة الماستر في (العلوم الاقتصادية)، بسكرة ، ص 28

المبحث الثالث :مناهج قياس و اثار التهرب الضريبي و أساليب مكافحته

المطلب الاول : مناهج قياس التهرب الضريبي

يصعب قياس حجم التهرب الضريبي بطريقة سهلة ودقيقة وذلك راجع للطبيعة التي يتميز بها باعتباره تصرفا يتم في الخفاء وبعيدا عن الأنظار، لكن هناك بعض المناهج التي يتم استعمالها تسمح بإعطاء صورة لنا عن حجم التهرب الضريبي وتتمثل في منهجين، منهج عدم الالتزام الضريبي ومنهج الاقتصاد السري.

أولا : منهج عدم الالتزام

وفقا لهذا المنهج يتم الاعتماد على كافة التصاريح الضريبية التي تبين مدى التزام وانضباط المكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه، ويحصل ذلك بناء على التقديرات الضريبية أي ما تم تحصيله فعليا من الضرائب وما كان يجب أن يتم تحصيله، ويتم قياس التهرب الضريبي وفقا لعدة طرق تتمثل فيما يلي:

أ/ منهج الإعفاءات الضريبية الخاصة :

يتم تقدير حجم التهرب الضريبي بالاعتماد على المعلومات والمعطيات المتوفرة في التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة وذلك خلال فترة الإعفاء الضريبي، حيث تتم مقارنتها بتلك المقدمة قبل فترة الإعفاء، وبعدها مرحلة حساب حجم التهرب الضريبي بإتخاذ الفرق بين المداخل المصرح بها أثناء فترة الإعفاء، والمداخل المصرح بها قبل فترة الإعفاء بالعلاقة التالية:

$$\text{مقدار الغش الضريبي} = \text{المداخل المصرح بها في فترة الإعفاء} - \text{المداخل المصرح بها بعدة فترة الإعفاء}$$

يعتبر هذا المنهج ذو أهمية بالنسبة للإعفاء الجزئي وليس الكلي، بحث يتجنب المكلف من أي التزام ضريبي في حالة إعفاء شامل لجميع الضرائب والرسوم وذلك بعكس الإعفاء الجزئي الذي يكون خاضع الجزء . الضرائب والرسوم، بالإضافة إلى ذلك يجب نشر الوعي الضريبي بحيث رغم الاستفادة من إعفاء جزئي، يمكن للمكلف التماذي بالتهرب من الضرائب والرسوم الأخرى، وعلمه قد يكون التصريح الضريبي ليس صحيح، والذي يؤثر حتما على مدى صحة تقدير حجم التهرب الضريبي.

ب/ منهج التحقيقات الضريبية :

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة الأولى في يد الإدارة الجبائية تستعملها للتحقق من التصريحات المكتبة من طرف المكلفين بالضريبة فحسب Claude Laurent الرقابة الجبائية هي الوسيلة التي تستطيع الادارة الجبائية من خلالها التحقق أن المكلف ملتزم في أداء التزامه الجبائي وتصحيح الأخطاء الملاحظة .

وهناك نوعان من التحقيقات تقوم بهم الإدارة الجبائية:

1. التحقيقات المحاسبية: هي عبارة على مجموعة من العمليات هدفها فحص محاسبة مؤسسة أو شخص معين في عين المكان،

ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية وذلك بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتبة، حيث يمكن اللجوء

إلى الإجراءات الضرورية في حالة وجود أخطاء الوضع التصحيحات الضرورية. ويقدر حجم التهرب الضريبي حسب هذا

المنهج بالطريقة التالية:

$$\text{مقدار التهرب الضريبي} = \text{مبالغ الضرائب المعاد تشكيلها} - \text{مبالغ الضرائب المصرح بها}$$

2. التحقيقات المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة : هي عبارة عن مجموع العمليات التي هدفها مراقبة صحة التصريحات للدخول

الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، تكون بمقارنة الدخل المصرح بها مع إجمالي الدخل المحققة أثناء مسيرة الحياة. (دوداح، 2015،

الصفحات 66-67)

و يقدر حجم التهرب الضريبي حسب هذا المنهج بالطريقة التالية:

$$\text{مقدار التهرب الضريبي} = \text{قيمة المبالغ المستخرجة} - \text{قيمة المبالغ المستعملة}$$

ج/ منهج نسبة الضريبة الثابتة :

ترتكز هاته الطريقة على أن حجم التهرب الضريبي يساوي الفرق بين العربية المقدرة والضريبة المحققة لسنة معينة، حيث يتم تحديد سنة لمثلية أن يكون فيها التهرب الضريبي عند الحد الأدنى، فهذا التحديد يمكن من -ة التقديرية، وبعدها نقوم بتحديد نسبة الضريبة إلى إجمالي الناتج الداخلي الخام للسنة التمثيلية. ويقدر حجم التهرب الضريبي حسب هذا المنهج بالطريقة التالية:

$$\text{الضريبة التقديرية} = \text{الناتج المحلي الخام للسنة المدروسة} * \text{نسبة العربية الموقفة للسنة التمثيلية}$$

د/ منهج الضريبة القانونية المحتملة :

تعتمد هاته الطريقة على أن قيمة الدخل الوطني الرسمي هي أساس الدراسة، وبالتالي يتم تحديد قيمة ضريبة للدخل ليتم مقارنتها بقيمة الضريبة المحصلة فعلا بحيث يكون حجم التهرب الضريبي هو الفارق الإيجابي بينهما. (بساس، 2014، صفحة 90) ويقدر حجم التهرب الضريبي حسب هذا المنهج بالطريقة التالية :

$$\text{حجم التهرب الضريبي} = \text{الضريبة المقدرة} - \text{الضريبة المحققة}$$

ثانيا: منهج الاقتصاد السري :

يتمثل الاقتصاد الغير الرسمي في مجموع النشاطات والمداخيل الغير المصرح بها ضريبيا، والغير مدرجة ضمن الناتج الوطني الخام حيث يمكن لنا حساب وتقدير حجم التهرب الضريبي عند تحديد حجم الاقتصاد الغير رسمي، ويستند تقدير الاقتصاد الغير الرسمي على معطيات الناتج الوطني الخام بالإضافة إلى العمليات النقدية وسوق العمل وعوامل الإنتاج ويمكن تقدير التهرب الضريبي وفق الطرق التالية :

أ / منهج سوق العمل:

يتم تقدير العمالة غير المصرحة حسب هذا المنهج عن طريق الاستقصاء، ثم يتم حساب متوسط إنتاجية العمل، وعلى أساس الاقتصاد غير الرسمي، ومن عيوب هذا المنهج أنه يعتمد على العمل فقط في تقدير الناتج الوطني مع إهمال ذلك يتم تقدير حجم العوامل الأخرى مثل رأس المال .

ب/ منهج عوامل الإنتاج :

وفق هذا المنهج يتم اختيار عامل إنتاج معين مثل الكهرباء، وذلك بافتراض وجود علاقة مباشرة بين عامل الإنتاج والناتج الوطني وبالاعتماد على حجم المخرجات واستهلاك هذا المدخل، يتم تقدير الناتج الوطني الخام، ويقاس حجم الاقتصاد غير الرسمي عن طريق الفرق بين الناتج الوطني المقدر حسب المدخل المالي والناتج الوطني الرسمي.

ج / منهج الفروق ما بين الدخل والإنفاق :

يتم تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي وفق هذا المنهج من خلال التفاوت بين إحصاءات الدخل والإنفاق في الحسابات الوطنية أو في البيانات الفردية، فالأفراد الذين يقل دخلهم المعلن عن إنفاقهم قد يخفون جانبا من دخلهم، والذي قد يرجع إلى مولده أصلا من الاقتصاد

غير الرسمي، إلا أن هذه الدخول المخفأة ستتحول إلى إنفاق عاجلا أم آجلا لذلك فالفرق بين الدخول المسجلة والإنفاق تعطينا معلومات حول الاقتصاد غير الرسمي. (بالواضح، 2015، صفحة 137)

المطلب الثاني : آثار التهرب الضريبي

يترتب على التهرب الضريبي آثار سلبية وضارة بالخزينة العامة وعلى كل المستويات وفي كل الميادين، تشمل جوانب مختلفة حيث تذكر الأهم منها :

أولا: الآثار المالية: تتمثل النتائج المالية للتهرب الضريبي في الخسائر الكبيرة التي تلحق خزينة الدولة التي تكمن في الأموال الطائلة التي تضيع منها وتكسد من طرف المكلفين المتسلطين من دفع الضرائب، كما أنه يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي وحتما سيخفض ذلك من مستوى الدخل الفردي. بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي ينتج عليه الحفاض في قيمة العملة الوطنية، ويرجع ذلك لعملية اكتناز الأموال غير المصرح بها، والتي تسبب بدورها في وجود التضخم النقدي على مستوى السوق النقدية.

ثانيا: الآثار الاقتصادية:

من الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي هو حدوث اعوجاج بالنسبة للاقتصاد الوطني والتي تتمثل فيما يلي :

١. **ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها :** تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى إنقاص الإيرادات الضريبية، حيث تقوم الدولة باللجوء إلى رفع معدلات الضرائب من أجل تغطية النقص في الإيرادات وبالزيادة في عدد الضرائب وكذلك برفع معدلاتها، فإن التهرب الضريبي سيكون المتسبب في تحويل الضغط الضريبي موقعه على المكلفين الذين يؤديون واجباتهم الضريبية، وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية .

ب. **إعاقة المنافسة الاقتصادية:** إن المؤسسة التي تقوم بالتخلص من دفع الضرائب تحقق أرباحا وتكون وضعيتها المالية أحسن من المؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة، حيث في أغلب الأحيان تكون المؤسسات الأقل إنتاجية هي التي تقوم بعملية التهرب من دفع الضرائب حيث لا تحاول التحسين الإنتاجية، أو تحقيق التقدم الاقتصادي لتحقيق أرباح أكبر، وانما تتوجه إلى التهرب الضريبي للحصول على موارد التمويل وبذلك تبيع منتوجاتها بأسعار منخفضة مقارنة مع الأسعار المعمول بها في السوق وذلك للحاق بالمستوى العالي الذي تتميز به نظيرتها، أي المؤسسات الأخرى التي تسعى إلى تحسين وضعيتها الاقتصادية والمالية عن طريق الزيادة في الإنتاجية أو تحسين مستوى الإنتاج. (بوزيدة، 2007، الصفحات 50-52)

ج. **إعاقة التقدم الاقتصادي:** يساهم التهرب الضريبي في تأخير النمو الاقتصادي حيث أن هذه الظاهرة تثبت الجهود التي تسيير بهدف خفض التكاليف فإنه لا يتردد في ممارسة التهرب الضريبي من أجل الوصول إلى مبتغاه.

د. **إعادة توجيه النشاط الاقتصادي:** إن التهرب الضريبي يسهم في إعادة توجيه الأنشطة الاقتصادية، حيث يصبح الشغل الشاغل للمكلفين هو توجيه نشاطاتهم الاقتصادية حسب الاعتبارات الجبائية وليس للاعتبارات الاقتصادية، فالأنشطة الاقتصادية توجه عامة نحو القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي، دون أن تتوجه إلى النشاطات التي تخلق الثروات، مثال على ذلك إطارات المؤسسات يتوجهون إلى التخلي عن صفة الأجراء لأن الأجر الذي يتقاضونه خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي، وبالتالي يتم إنشاء مؤسسات أخرى مستقلة تستفيد من إمكانية تكوين احتياطات معفية من الضرائب وانتهاز فرص التهرب الضريبي التي تتأتى لهم والتصريح بأنفسهم بالعناصر المحددة لدخلهم الخاص.

هـ. ندرة الأموال: يخلق التهرب الضريبي ندرة في رؤوس الأموال، لأن المكلف عند إخفاء الأرباح عن الضريبة يعمل بكل حذر على إخفاء رؤوس الأموال التي يكتسبها عن مراقبة الإدارة الجبائية، حيث أن العمل على عدم إلقائها بغية عدم الانكشاف فالتملص يعمل على الإكبار عن طريق حفظ أمواله خارج السوق المالي، وبالتالي ستكون هناك الدرة في السيولة النقدية على مستوى الاقتصاد الوطني ككل، بالإضافة إلى أن التسديد عن طريق النقود السائلة يكون دائما مفضلا على النقود الاعتبارية، لأن المبادلات البنكية سهلة المراقبة من قبل الإدارة الجبائية باستعمال الصلاحيات القانونية و بوجه الخصوص حق الاطلاع لدى المؤسسات البنك. (سعيد، 2015، صفحة 41)

ثالثا: الآثار الاجتماعية:

يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، حيث يقوم بتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتهرب منها آخرون، حيث أصبح التهرب من دفع الضرائب بشكل مصدرا من مصادر الظلم الاجتماعي، لأنه عند إدراك الدولة الحجم الإيرادات الضائعة جراء التهرب الضريبي، تكون الدولة مجبرة على الرفع من قيمة الضرائب أو إضافة ضرائب جديدة، وبالتالي زيادة الأعباء الضريبة على المكلف الصافي الذي لا يتهرب، فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة، لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع، كما قد تكون الضريبة عامل إفساد أخلاقي وهذا بالبحث عن جميع الوسائل للتهرب لدفع الضريبة. (دوداح، 2015، صفحة 41)

رابعا: الآثار على فعالية النظام الجبائي:

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية هذا النظام، فإن انتشار هذه الظاهرة دليل على عدم فعالية النظام الضريبي، في هذا المجال تجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية، ويتعد على التكافل الاجتماعي، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة، لذلك يعمل التهرب الضريبي على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية المالية، الاقتصادية والاجتماعية، كما يقلص من أهمية الضريبة. (غزة، 2016، صفحة 25)

المطلب الثالث : وسائل مكافحة التهرب الضريبي

تعد مكافحة التهرب من أهم الوسائل اللازمة لتفادي الأضرار الناجمة عن هذه الظاهرة ماليا واقتصاديا. وكلما كان للتهرب وسائل وطرق يلجأ إليها الممولون، وجب على المشرع المالي التحري عن الأسباب والكشف عن هذه الوسائل والطرق، والسعي وراء القضاء عليها بغلق الثغرات التي ينفذ منها المتهربون. (مراد ع.، صفحة 28)

وفقا للآثار السلبية المترتبة على هذه الظاهرة، فإن المشرع الجبائي يحاول بشتى الوسائل والطرق المتاحة محاربة التهرب الضريبي ومن الوسائل المستعملة نذكر ما يلي: (ناصر، 2016، صفحة 305)

1- تحسين فعالية النظام الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك كل ما قمنا بتحسين فعالية ذلك النظام سيساهم في معالجة هذه الظاهرة وذلك بمراعاة ما يلي:

/ تبسيط النظام الضريبي :

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية بربط وتحصيل الضرائب، مع صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها وعليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب، وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزائي، ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل، بينما يزداد التشريع تعقيدا كلما كثرت التعديلات التي تطرأ عليه

ب/ وضع نظام ضريبي عادل:

يعتبر التعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي ولمعالجة هذا الوضع، يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل، وذلك بمراعاة

- الأخذ بمبدأ الشخصية الضريبية
- شمولية الضريبة؛
- اعتدال معدل الضريبة
- تجنب الازدواج الضريبي
- يجب أن تكون الإعفاءات الضريبية مدروسة.

إضافة إلى وجوب تحقيق المساواة بين جميع المكلفين أمام قانون الضريبة، وذلك لعدم تمييز أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها، ما لم يكن ذلك لأسباب موضوعية. يجب أن توزع الأعباء الضريبية على المكلفين حسب قدرتهم على الدفع، حيث يرى البعض أن العدالة تعني أن يدفع الأشخاص ذات الإمكانية الواحدة نفس القدر من الضرائب، وأن يدفع المكلفون مبالغ تتصاعد بتصاعد حجم إمكانياتهم، لأن الإحساس بالظلم يعد من الأسباب التي تقلل من الحس المدني الضريبي. (الخطيب، شامية، 2005، صفحة 210)

ج / تحسين التشريع الضريبي :

إن التشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمترايط عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالا للتهرب ويتم ذلك عن طريق إصدار تشريعات ضريبية جديدة تتسم بالوضوح والبساطة وتخفف معدلات الضريبة، وضع حد للتقادم الضريبي يكون من حق الدوائر المالية تدقيق البيان والاعتراض عليه في حال الشبهة في صحته، وذلك لإلزام الدوائر المالية على مراجعة البيانات خلال المدة المذكورة مع إمكانية التمديد للضرورة التزام أكبر قدر من العلانية والشفافية في التعليمات والإجراءات. (كردودي، المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، 2009/2008، صفحة 84)

2- تحسين الجهاز الإداري الضريبي:

إن التهرب الضريبي غالبا ما يكشف عن الخلل الموجود في هياكل التنظيم الضريبي، وهذه الظاهرة منتشرة في مختلف البلدان من المفروض أن تعمل حكومات تلك البلدان المختلفة على إصلاح هياكلها التنظيمية، ومنها الضريبة، بإنشاء أجهزة الضريبة المتخصصة، وتقسيم العمل بينها وتزويدها بأصحاب الكفاءات المهنية وبأحدث الوسائل في المحاسبة الضريبية، وتلقينهم أفضل الأساليب في التعامل، وعقد الدورات التدريبية والشراكهم في الندوات المالية والضريبية. (قتال، 2009/2008، صفحة 23)

3- تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف :

تسعى الإصلاحات الضريبية دوماً إلى التخفيف من حدة التوتر الموجود بين المكلف والإدارة الضريبية قصد إحداث تجاوب وتصالح من شأنه أن يقلل حالات التهرب الضريبي، حيث تشكل العلاقة الإنسانية أهم الوسائل ذات الأثر البالغ على نفسية المكلف بحيث تعمل على تحسين تصرفات الموظفين بالإدارة الضريبية اتجاه المكلفين وتخفيض أو تضيق الفجوة الموجودة بين الطرفين وكذلك تخفيض حدة التوترات التي قد تحدثها الضريبة، ولتحقيق ذلك يجب إحداث برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين بالإدارة الضريبية والهادفة إلى تحسين المعالجة اتجاه المكلفين.

4- تنمية الوعي الأخلاقي :

إذا كان ضعف المستوى الأخلاقي للأفراد اتجاه الالتزام الضريبي هو أحد أسباب التهرب فينبغي أن يتم معالجة ذلك عن طريق تنمية الوعي والإحساس لدى الأفراد بأن دفع الضرائب هو التزام أخلاقي قبل أن يكون التزاماً قانونياً، لأنه يعبر عن التضامن الحقيقي بين أفراد المجتمع.

5- الناحية الفنية :

ينبغي صياغة القوانين الضريبية على نحو سليم بطريقة محكمة بحيث لا توجد ثغرات قانونية تفتح الباب أمام التهرب كذلك يجب تدريب العناصر الكافية والمدربة تدريباً كافياً للعمل في المجال الضريبي على نحو يكفل لها الوقوف على أحدث الأساليب والوسائل الفنية المستخدمة في الحق الضريبي، كذلك ينبغي تمكين موظفي مصلحة الضرائب من الاطلاع على ما يريدون الاطلاع عليه من وثائق و أوراق تساعد على ربط الضريبة على الوجه الصحيح. (بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي (رسالة دكتوراه الطور الثالث)، 2014/2015، صفحة 55)

6- تحسين الرقابة الجبائية

أ/ تحسين الرقابة

تعتبر الرقابة الجبائية إجراءً ضرورياً لمكافحة كل من الغش والتهرب الضريبي، كما أنها تكتسي أهمية بالغة، وذلك نظراً لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة من خلال الهيئات التابعة للإدارة الضريبية، فالرقابة هدفها الأساسي المحافظة على حق الخزينة.

ب/ الإجراءات العقابية :

فرض العقوبات الردعية وسيلة ضرورية ومتممة لمكافحة ظواهر التهرب الضريبي كظواهر التقصير و الإخلال بالواجب الوطني، وترتبط نوعية مثل هذه العقوبات بظروف الدولة و أفرادها ولقد أقر المشرع الجزائري عقوبات متنوعة على كل من يخالف أحكام القانون، فقد قررت جزاءات في حالة الامتناع عن تقديم المستندات أو إتلافها أو تقديم بيانات أو توضيحات في غير موعدها، أو تقديم بيانات غير صحيحة بإتباع طرق احتيالية قصد إخفاء المبلغ الذي يخضع للضريبة، وأهم هذه الإجراءات العقابية: العقوبات الجبائية والغرامات المالية.

✓ العقوبات الجبائية :

يتعرض لها كل شخص مكلف بالضريبة، يستخدم وسائل وطرق تدليسية والتي يكون من خلالها قد خفض أو حاول تخفيض جزء أو كل المبلغ المعني بالضريبة أي الوعاء الضريبي .

✓ الغرامات المالية :

غرامة بسبب عدم التصريح السنوي G01 تقدر بـ 25% من الوعاء. الغرامة بسبب التأخير في تقديم التصريح السنوي بالنسبة لـ IBS إذا لم تتعدى مدة التأخر شهر واحد هي 10%، وبنسبة 20% إذا لم تتعدى مدة التأخير شهرين، أما إذا لم يصل التصريح إلى إدارة الضرائب ضمن أجل 30 يوم ابتداء من تاريخ التبليغ فالنسبة تكون 25% من الوعاء الخاضع للضريبة أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة TVA فإنه يترتب على الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال تطبيق غرامة نسبتها 10%، وترتفع إلى 25% بعد قيام الإدارة الجبائية باعداد المدين بالضريبة في أجل شهر واحد وتختلف نسبة الغرامة بسبب النقص في التصريح حسب حجم المبلغ المتلاعب، بحيث يضاعف مبلغ الحقوق المنقوضة إلى 10% 15% 25% حسب المبلغ المتملص من 50.000 إلى 200.000 دج. (كردودي، المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، 2009/2008، صفحة 32)

إن ظاهرة التهرب انتقلت في معظم الدول المتقدمة والنامية إلى مشكلات حقيقية تتطلب علاجاً ناجحاً يحول دون التسيب الحاصل في مجال أداء الحقوق والالتزامات بالواجبات التي يفرضها على المواطن عامة والمكلف والإئتماء على كل صعيد، لذلك فإن وسائل هذا مكافحة التهرب داخلية وخارجية ويمكن تناولها كما يلي: (منصور، 2013، صفحة 149)

✚ مكافحة التهرب الداخلي

فيما يتعلق بالجانب الداخلي تلجأ الدولة إلى عدة وسائل لمكافحة التهرب الضريبي ومن أهمها ما يلي

- تنمية الوعي الضريبي والأخلاق المالية عند المكلفين؛ تشديد العقوبات المقررة على مرتكبي جريمة التهرب الضريبي لأنها تمثل اعتداء على حقوق المجتمع
- اللجوء إلى الإجراءات الوقائية والمتمثلة بتعديل الأحكام القانونية المتعلقة بتقدير وتحصيل الضرائب؛
- حق الاطلاع: يجوز لموظفي الضرائب الاطلاع على مختلف الوثائق للتمكن من ربط الضريبة بشكل دقيق.

✚ مكافحة التهرب الخارجي (الدولي)

فيما يتعلق بمجال التهرب الضريبي الدولي، حيث لم يعد التهرب من الضرائب يقف عند حدود الدولة بل أصبح التهرب يتم على مستوى دولي، ويتضح ذلك عندما يلجأ المكلف إلى تهريب أمواله إلى خارج البلاد حتى لا تتمكن الدوائر الضريبية من تحصيل الضرائب المفروضة عليه، أو عندما تكون بعض مصادر الدخل الخاضعة موجودة في خارج البلاد، لذلك تلجأ الدول إلى مكافحة التهرب بوسيلتين إحداهما داخلية والأخرى خارجية وهما:

- اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعرفة مصادر دخل المكلفين في الخارج ومقدار الأرباح التي يحصلون عليها كأن تلزمهم الدولة بتقديم كشوف بذلك، أو بالاطلاع على حسابات البنوك لمعرفة وتحديد الدخل التي يحصل عليها عملاؤها من الخارج أو بأن تقتطع الضرائب المستحقة من البنوك وتدفعها مباشرة للخزينة العامة.
- عقد الاتفاقيات الدولية لمكافحة التهرب الدولي، وتهدف هذه الاتفاقيات إلى تدعيم التعاون بين الدوائر الضريبية للدول المتعاقدة من أجل تبادل المعلومات والمساعدة اللازمة لتحصيل الضرائب التي تفرضها إحدى الدول على بعض المكلفين ولا تتمكن من تحصيلها

لوجودهم أو وجود أموالهم في أراضي الدولة الأخرى، وتهدف هذه الاتفاقيات إلى منع حدوث الازدواج الضريبي الدولي حتى لا يكون للمكلف مبررا للتهرب الضريبي بحجة أن هذا الازدواج يستهلك جزءا كبيرا من الأرباح المتأنية له من الخارج.

خلاصة الفصل :

من خلال ك كل ما تطرقنا إليه للإطار المفاهيمي للضريبة و التهرب الضريبي ، يتم الاستنتاج أن الضريبة فريضة نقدية يخضع لها المكلف بما قانونا و ذلك سواء كانوا طبيعيين أو معنويين ، كما لاحظنا تطور أهداف الضريبة من هدف التحصيل إلى أهداف أخرى سياسية و اجتماعية تخدم المصالح العامة للدولة ، و تكلف الإدارة الجبائية بتحصيل الضرائب بموجب القانون الذي يخول لها ذلك. كما تعرفنا على التهرب الضريبي و باعتبارها ظاهرة خطيرة سواء على المستوى المحلي أو على المستوى الدولي، من شأنه أن يعيق سير العملية الجبائية كما كان مسطر لها و كذا عرقلة تحقيق الأهداف المرجوة من الضريبة، و مهما اختلفت أسباب التهرب الضريبي إلا أن النتيجة تتمثل في عرقلة النظام الضريبي على جميع الأصعدة و من اجل محاربة هذه الظاهرة و المتمثلة في التهرب الضريبي سخرت الدولة الوسائل اللازمة و المتمثلة في الرقابة الجبائية و منح لها كل الصلاحيات بقوة القانون ، و هذا ما سيتم التطرق إليه من خلال الفصل الثاني.

**الفصل الثاني : الرقابة
الجبائية ودورها في مكافحة
التهرب الضريبي**

تمهيد :

تعد الرقابة الجبائية إحدى 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 قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية .

المبحث الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية و أسبابها و أهدافها .

المبحث الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي .

المبحث الأول : الإطار النظري للرقابة الجبائية

يتميز النظام الضريبي الجزائري بصفة أساسية بطابعه التصريحي حيث يمنح الحرية الكاملة للمكلف لكي يحدد مقدار الوعاء الضريبي، لذلك يفترض أن يكون المكلف بالضريبة نزيها عند تصريحه بالمعلومات الخاصة بمداخله، نفقاته وأن تكون له القدرة على تبرير تلك المعلومات عند مطالبته بذلك بحيث يبرز هنا دور الإدارة الجبائية التي تعمل على مراجعة تلك التصريحات والتأكد من مدى صحتها ومصداقيتها بالاستناد إلى مصادر خارجية ووفق خطوات منظمة كل هذه الخطوات تعرف بالرقابة الجبائية .

المطلب الأول : تعريف الرقابة الجبائية و أهدافها

الفرع الأول : تعريف الرقابة الجبائية:

قبل أن نتطرق لمفهوم الرقابة الجبائية يجب التطرق لمفهوم كل من الرقابة و الجباية

أولا : الرقابة :

تعددت تعريفات الباحثين للرقابة تبعاً لاختلاف آرائهم ووجهة نظرهم، ونذكر منها:

يعتبر هنري فايول "Henry fayol" أن الرقابة هي: "التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطط الموضوعة والتعليمات المحددة والمبادئ المقررة، وهي تهدف لكشف نقاط الضعف والأخطاء من أجل تصحيحها ومنع تكرارها، وتشمل عملية الرقابة هذه كل شيء: الأشخاص، التصرفات، الأشياء". (الصباح، 1997، صفحة 17)

كما يرى كل من وليم توماس وامرسون هنكي "William Thomas & Emerson Henk" أن الرقابة هي " الوسيلة المجدية لقياس الأداء من أجل التأكد من أن الأهداف قد تحققت وأن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة، كما أنها تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه من الانحرافات قبل وقوعها ليتم التنفيذ وفقاً لمقاييس مقررة". (وليام، 1989، صفحة 14)

ثانيا : الجباية

التعريف الأول: الجباية هي مجموعة الاقتطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدولة، التي تضم الضرائب، الرسوم، الأدوات والمساهمات الاجتماعية. (محززي، 2005، صفحة 183)

التعريف الثاني : يستخدم اصطلاح الجباية "Fiscalité" باختصار للإشارة إلى مجموع الوسائل المادية والبشرية والتنظيمية المسخرة لفرض، ربط، تقدير، وتحصيل الضرائب على اختلاف أنواعها. وتقتضي ضرورة التحليل الاقتصادي عادة استخدام لفظ مرافق لكلمة جباية دلالة على تنظيم هذه الضريبة، مصدر حصيلتها أو إيراداتها، مثال: جباية عادية وغير عادية ، جباية الضرائب وجباية أشباه الضرائب، جباية بترولية جباية خارج البترول، جباية محلية ووطنية أو دولية، جباية المؤسسات والأفراد...الخ. وتجدر الإشارة إلى أن هذه المسميات لا تعدو إلا أن تكون لدلالة على مصدر الإيرادات الضريبية أو الهيآت التي يحق لها الاستفادة من إيراداتها أو إستخدامها كما هو الحال بالنسبة للجباية المحلية . (حميد، 2012، صفحة 23)

من خلال التعريفات السابقة لمفهوم الرقابة و مفهوم الجباية و يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها :

التعريف الأول : تعريف المديرية العامة للضرائب " هي الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة، وتشكل شرطا من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات". (ذبيح ل.، 2010-2011، صفحة 19)

التعريف الثاني : عرفتها المادة 18-1 من قانون الاجراءات الجبائية " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة او حق او رسم أو أتاوة , كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها , ويتعين على مؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها , الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها . (المادة 18-1، 2021، صفحة 6)

التعريف الثالث: ومن الناحية القانونية فقد عرفت الرقابة الجبائية على أنها: " مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وذلك من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية، وهذا الحق محفوظ بنصوص ومواد التشريع الجبائي. (العثماني، 2008، صفحة 81)

من خلال ما سبق يتضح لنا بان الرقابة الجبائية هي مجموعة الإجراءات التي تقوم بها المؤسسات المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاصاً معنويين أو طبيعيين، ومراقبة سير النظام الجبائي التصريحي بهدف التقليل من التهرب الضريبي الذي يهدد الإقتصاد الوطني وتحقيق الأهداف الأساسية التي وجدت من أجلها الضريبة على غرار العدالة والمساواة، وتحقيق المنافسة الشريفة وكذلك الحفاظ على موارد تمويل النفقات العامة للدولة.

الفرع الثاني : أهداف الرقابة الجبائية

من خلال تعريف الرقابة الجبائية نجد أنها تهدف إلى جملة من النقاط والتي من أهمها :

(1) الهدف القانوني: تتمثل الأهداف القانونية للرقابة الجبائية في التأكد من مدى مطابقة مختلف التصرفات المالية للمكلفين بالضريبة للقوانين والأنظمة والتشريعات لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة اتجاه المكلفين بالضريبة على الانحرافات والمخالفات التي يمارسونها للتهرب من ضرائب المطالبين. (قاشي، 2015، صفحة 54)

(2) الهدف الإداري: تؤدي الرقابة الجبائية دوراً هاماً للإدارة الجبائية، من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها، فخلال عملية الرقابة قد تواجه الأعوان مشاكل ناتجة عن النقائص والثغرات الموجودة في التشريع أو الإجراءات المتبعة، وبالتالي الإلمام بأسبابها والقيام بالإصلاحات المناسبة، كما أنه من خلال مخرجات عملية الرقابة تقوم الإدارة الجبائية بإعداد النسب والإحصاءات ليس فقط المتعلقة بالتهرب والغش والأموال المسترجعة، بل كذلك بالنزاهة الضريبية ومدى التزام المكلف بالقوانين والإجراءات . (محزري، 2005، صفحة 56)

(3) الأهداف الاجتماعية : تتمثل في هدفين رئيسيين هما:

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقف جميع المكلفين على قدر المساواة أمام الضريبة،

- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها محل السرقة، الإهمال، أو التقصير في أداء مهامه. (كردودي، 2009، صفحة 91)

(4) الأهداف الاقتصادية والمالية:

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الإقتصاد والجبائية . (نوي، 2005، صفحة 36)

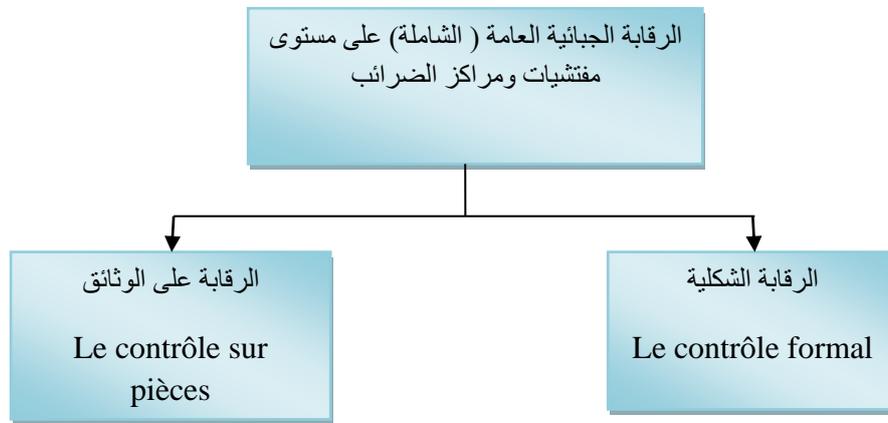
المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية

تأخذ الرقابة الجبائية أشكالاً مختلفة، وذلك حسب الغاية منها، فيمكن أن تباشر بصفة عامة وتعتبر فحص تمهيدي (تناول الملف الجبائي للمكلف، والوقوف على الوضعية الجبائية للمكلف)، وقد تكون معمقة والغرض منها استدراك التهرب الضريبي، كما يمكن أن تكون رقابة مختلطة (ضرائب، تجارة، جمارك) أو رقابة فعوية (المعاملات العقارية)، ومن خلال هذا المطلب سنتطرق لأشكال الرقابة الجبائية.

الفرع الأول: الرقابة العامة (الشاملة)

الرقابة العامة هي عبارة عن فحص تمهيدي للتصريحات المقدمة دون أن يكون هناك تنقل إلى مقر المكلف، أي على مستوى مفتشيات الضرائب أو مراكز الضرائب ويمكن التمييز بين نوعين من الرقابة حسب الشكل الموالي :

الشكل رقم (2) اشكال الرقابة العامة



المصدر : ذبيح, محمد امين، اثر تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة (شهادة دكتوراه) 2020 كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف ، جامعة فرحات عباس -1، ص 9

أولاً: الرقابة الشكلية (C.F):

تتم الرقابة الشكلية على مستوى مراكز الضرائب والمراكز الجوارية دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، والهدف منها تصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات، والتحقق من المعلومات المتعلقة بالمكلف والنشاط الذي يمارسه، وذلك وفق ما يلي:

1) المعلومات المتعلقة بالمكلف: يجب أن يحتوي الملف الجبائي للمكلف على الوثائق التالية:

- نسخة من السجل التجاري.
- نسخة من بطاقة اثبات الهوية.
- نسخة من البطاقة الإحصائية.
- نسخة من شهادة التصريح بالوجود.
- نسخة من شهادة الإقامة.
- مراسلات المكلف بالضريبة.

2-المعلومات المتعلقة بالنشاط: يجب توفر الوثائق التالية:

- بطاقة التعريف الجبائي.
- ملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.

- التصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب (TVA ,TAP ,IRG,IBS) وتكون ممضية ومختومة من طرف المكلف.
- جدول الرسم على القيمة المضافة المستحقة.
- بالإضافة إلى وثائق أخرى تتعلق بالنشاط، ونشير إلى أنه في حالة تقادم الوثائق أي أن تفوق مدتها أربع سنوات تحول للأرشيف لتصنيفها.

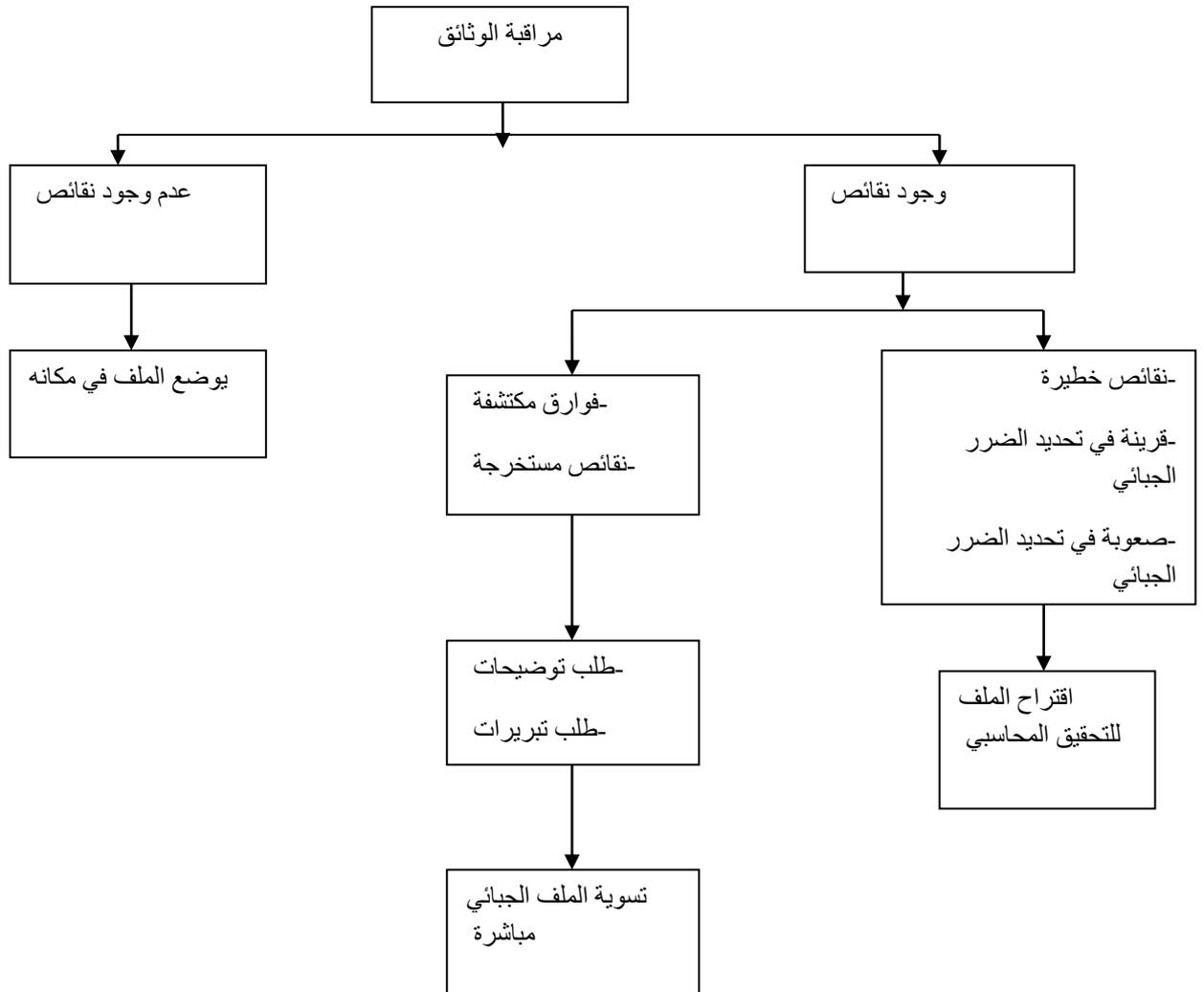
(3) مراقبة الأخطاء المادية:

- التأكد من إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية في آجالها المحددة؛
- التأكد أن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات بشكل سليم؛
- عدم وجود أخطاء حسابية خاصة تلك التي تأتي من ترحيل المجاميع والأرصدة في التصريحات (G50).
- والمطلوب من المفتش مراقبة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وفي حالة نقص المعلومات المقدمة، يطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، كما بإمكانه أن يستمع للمكلف إذا تبين أن استدعاه لهذا الغرض ضروري.
- وعليه يمكن القول أن الرقابة الشكلية مرحلة تمهيدية للرقابة على الوثائق، وذلك في حالة ظهور معطيات تثير الشك في مصداقية التصريحات، وفي الواقع أن هذا النوع من الرقابة أحيانا ينجز وأحيانا كثيرة لا ينجز وهذا يعود إلى الأسباب التالية:
- عدم وجود متابعة دقيقة من المصالح المركزية لهذا النوع من الرقابة؛
- التظاهر بعدم وجود الوسائل البشرية لإجراء هذا النوع من الرقابة (في ظل عدد الملفات الكبير) بالرغم من أن هذا لا يتطلب مستوى عال من الكفاءة. (ذبيح م.، 2020، صفحة 10)

ثانيا: الرقابة على الوثائق:

- هذا ما يتطلب على العكس من الرقابة الشكلية، فإن الرقابة على المستندات يجب أن تكون شاملة الفحص الانتقادي لجميع عناصر التصريح الجبائي ومقارنتها بالمستندات الملحقة للتصريح وكذا المعلومات والبيانات التي في حوزة المصلحة وبصفة عامة فإن هذه الرقابة تتم على الملف وداخل المكتب حيث تتركز أهداف الرقابة على الوثائق:
- فحص جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب.
 - قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبه والمقدمة من طرف المكلفين بالضريبة .
 - تحليل ومقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها و تطور ذمة المالية لكل مكلف.
 - طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة، او تبريرات وتوضيحات، فيما يخص مبالغ الرسوم المحسوبة والمتعلقة أساسا بالرسم على القيمة المضافة.
 - التأكد من المعدلات الضريبية على كل عملية، زيادة إلى النظر في طبيعتها إن كانت فعلا متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت من بين العمليات المخفية. (كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق ، 2011، صفحة 47)

الشكل رقم (3) : المخطط العام لمراقبة الوثائق



المصدر : (كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق ، 2011، صفحة 47)

الفرع الثاني : الرقابة المعمقة :

يجب التمييز بين نوعين من الرقابة : التحقيق في المحاسبة ، و التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف . و إن الهدف الأساسي لهذا النوع من الرقابة هو استدراك التهرب الضريبي ، و هو استمرار للرقابة على الوثائق ، و في هذا النوع تقوم مديرية البحث والمراجعات على المستوى المركزي ببرمجة المكلفين الخاضعين للرقابة بناء على اقتراحات المديرات الولائية و معلومات أخرى بحوزتها ويتم انتفاء الملفات الواجب مراقبتها بناء على عدة مؤشرات أهمها :

- أن تكون المؤسسة محترمة لالتزاماتها الجبائية و المحاسبية.

- أهمية الأرباح و المداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة.

- مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل، أو المسير ، أو الشركاء.

- العجز المتكرر . (ولهي، 2009، الصفحات 7-8)

- طبيعة النشاط الممارس و أهمية المنتج في السوق.
- التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري.
- التعديلات المتكررة للقوانين الأساسية.

اولا: التحقيق في المحاسبة **La vérification de la Comptabilités** :

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

وتتمثل هذه الرقابة في إتباع كل الطرق والوسائل 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 هي مصدر كل البيانات و المعلومات المالية.

ولهذا اشترط المشرع الجبائي ضرورة مسك محاسبة قانونية حتى يتم إجراء التحقيق المحاسبي وقد 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 ومراقبتها "إن الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي، هو إبراز كل الأخطاء و الإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب و الرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة.

وكما هو معلوم أن التحقيق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن إطار تسريعي يضمن حقوق المكلف بدءا من الإشعار الأولي للتحقيق و انتهاء بتتبع النتائج النهائية للمكلف بالضريبة. (ولهي، 2009، صفحة 8)

ثانيا: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية **Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'ensemble (V.A.S.F.E)**

- و هو عبارة عن مجموع العمليات الخاصة بالبحث و التقصي من أجل الكشف عن الفروقات مما بين المداخل المصريح بها من طرف المكلف (شخص طبيعي) و ما بين المداخل المحققة فعلا ، و هي تهدف إلى تحقيق ما يلي :
- التحقق من صحة المداخل المصريح بها كأساس للضريبة على الدخل .
 - مراقبة تجانس هذه المداخل مع صحة الذمة المالية و وضعية الخزينة ، عناصر الثراء الخارجية و أعباء أعضاء السكن العائلي.
 - إن معايير اختيار الأشخاص الخاضعين لهذا النوع من الرقابة تتمثل في الآتي :
 - الأشخاص الذين يبين التحقيق في ملفاتهم الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي (I.R.G) وجود تناقضات بين الدخل المصريح به و المصاريف الهامة و الجلية التي قاموا بها.
 - الأشخاص الذين خضعوا للمراقبة الجبائية في المحاسبة ، ولم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس الحقيقة.
 - الأشخاص الذين ليس لديهم ملف جبائي غير أن مسار حياتهم يظهر مؤشرات و دلائل تبرز مداخل هامة مخفية مع العلم أن هذه المعايير ليست هي الوحيدة ، فالإدارة لها حق في اختيار الأشخاص الخاضعين تبعا لمعايير تراها مناسبة وما يمكن طرحه كجملة أسباب بنسبة تقف دون فعالية هذا النوع من التحقيق:
 - ارتباطه بالجانب الشخصي للمكلفين يصعب في مهمة فرق التحقيق.
 - وجود السوق الموازية.

- قلة تعامل الهيئات الإدارية الأخرى مثل مصالح ترقيم السيارات و الضمان الاجتماعي.

- قلة تعاون المصالح الجبائية فيما بينها خاصة إذا تعلق الأمر بطلب معلومات من خارج الولاية محل السكن الرئيسي للمكلف.

- أنه غير مفسر و غير مشروح بما يكفي بالدلائل و المنشورات. (ولهي، 2009، صفحة 10)

ثالثا: الرقابة عن طريق الفرق المختلطة (ضرائب - جمارك - تجارة):

لقد بدأت فرق البحث المختلطة في العمل ابتداء من شهر أفريل 1996 و تم التأسيس لها رسميا بالمرسوم التنفيذي رقم 290/97 المؤرخ في 27/07/1997.

و من خلال سنة 1999 عرف الهيكل التسييري للفرق المختلطة تعديلات جمة بسبب النقائص مما أدى إلى ارتفاع حجم المنازعات بسبب التصحيحات التي تجريها الفرق ، لذلك جاء المنشور رقم 293 بتاريخ 21/06/1999 بالتدخل لدى المكلفين من اجل مراقبة مدى احترام التشريعات الجبائية و الجمركية و التجارية في حين تبقى التسويات من مهام مصالح الوعاء.

إن تقييم نشاط الفرق المختلطة يستوقفنا عند النقائص التالية :

- عدم المتابعة الدقيقة لأنشطة هذه الفرق من قبل المصالح المركزية .
- عدم فعالية التنسيق المشترك بين الهيئات الثلاثة المشكلة للفرق.
- عدم التأطير الجيد لهذه الفرق.

الفرع الثالث: الرقابة الفتوية (الرقابة على المعاملات العقارية):

إن مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها تشكل أحد أهم الأدوات في مكافحة التهرب الجبائي في

هذا الميدان و هو يخص المعاملات التالية:

- العقارات المبنية.
- العقارات غير المبنية.
- مراقبة المداخل العقارية.

و تعتمد مراجعة هذه الأثمان على القيمة العقارية السوقية للعقار (La Valeur Vénale) أي قيمة العقار في السوق، و هي الثمن الذي من الممكن أن يشتري أو يباع به العقار، و بعبارة أخرى الثمن المتفاوض عليه في السوق بين البائع و المشتري الخاضع لقانون العرض و الطلب أخذا بعين الاعتبار العناصر المادية و العوامل القانونية للعقار و كذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه العقار، ولذلك ينبغي المتابعة الدقيقة الدائمة عن طريق مصالح التسجيل لكل المعاملات العقارية مع رصد كل المعلومات المتأتية من طرف الوكالات والدواوين و المؤسسات التي تنشط في مجال العقار . (ولهي، 2009، صفحة 12)

المطلب الثالث: اسباب و مبادئ الرقابة الجبائية

الفرع الاول: أسباب تطبيق الرقابة الجبائية:

هناك سببين رئيسيين لقيام الرقابة الجبائية والذي يمكن تلخيصهما فيما يلي:

اولا: الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة وقانونية التصريحات المكتتبه وضمان مصداقيتها وتكون هذه التصريحات شهرية، ثلاثية، سنوية لتتأج المؤسسات والنشاطات غير تجارية .

ثانيا: محاربة التهرب الجبائي:

يسعى بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب من دفعها عن طريق التحايل بشتى الطرق المختلفة لذلك دعت الضرورة إلى وجود آلية رقابية تهدف إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الجبائي. (عوادي، 2016-2017، صفحة 5)

الفرع الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية :

هدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله وخاصة التهرب الضريبي بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وتوجيهها لتحقيق أهداف الدولة المرجوة، ولكي تؤدي الرقابة الجبائية وصالفها لا بد من توفر المبادئ الأساسية لها والمتمثلة في إقامة نظام جبائي محكم يتميز ببساطة تشريعاته وعدالتها والعمل على ترقية وتطوير الإدارة الجبائية، إضافة إلى إرساء الحس الضريبي لدى المكلف بالغبائية وتحسين علاقته بالإدارة الجبائية.

اولا: إقامة نظام ضريبي محكم :

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي، فبقدر ما يتوفر لديها من خبرات وكفاءات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي أن يلمس الحكمة الفنية في أنظمتها الضريبية، وبقدر ما يتأثر بالعوامل السياسية والإقتصادية والإجتماعية، كما أن التهرب الضريبي يعود إلى عدم إحكام القوانين والتشريعات من حيث تعقد النظام الضريبي وعدم إستقراره ولذلك يجب تحسين فعالية النظام الضريبي من خلال:

1- تبسيط وتحسين التشريع الضريبي:

يتحقق ذلك من خلال تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه إذ يجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب، إضافة إلى إدراج مذكرات توضيحية للقوانين الضريبية بلغة بسيطة وسهلة في متناول عامة المكلفين بالضريبة للتقليل من إحساسهم بتعقد التشريع الضريبي وإقتناعهم به مما يؤدي هم إلى الإلتزام بواجباتهم الضريبية وعدم التهرب منها.

2- تحقيق العدالة الضريبية :

تعتبر العدالة الضريبية من المبادئ الأساسية للضريبة والنظام الضريبي وتتحدد من خلال التوزيع الأمثل للعبئ الضريبي، وإعادة التوزيع العادل للدخول والثروات على أفراد المجتمع، ولذلك يصعب قياسها ويبقى تقديرها مرتبط بمدى تقبل وإقتناع أفراد المجتمع بعدالة النظام الجبائي المطبق عليه وتسعى الدولة إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال الرقابة الجبائية، حيث يتضمن المفهوم المعاصر للعدالة الضريبية فرعين:

- العدالة الأفقية ويقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساويين في الدخل والحالة الإجتماعية والاقتصادية معاملة ضريبية متساوية .

- العدالة العمودية تقتضي إختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية وإجتماعية مختلفة . (بن واعر، 2018، الصفحات 11-12)

وبشكل عام يمكن القول أنتطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي عادل يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب مقدرته التكلفية، كما يقوم بتصحيح اللامساواة الناتجة عن التوزيع الأولي للدخول، إضافة إلى شمولية الرقابة الجبائية لكافة المكلفين بالضريبة.

ثانيا: ترقية وتطوير الإدارة الجبائية:

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة، حيث أن متابعة التهرب الضريبي لاتقع على المشرع المالي والمكلف وحدهما وإنما تقع كذلك على الإدارة الجبائية، التي يجب توفرها على مستوى عال من تطور والكفاءة إضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لاتفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الجبابة، إضافة إلى إجراء تربصات لموظفي وأعاون الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع تحديات التي يشهدها النظام الجبائي، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعطي إنطبعا جيدا لدى الموظفين، إضافة إلى توفير أجهزة الإعلام الآلي ووسائل الإتصال الحديثة، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم وتوفير الخدمات اللازمة لهم. تعتمد الرقابة الجبائية على جملة من المبادئ ترتبط بالضريبة و النظام الضريبي ينبغي توفرها لضمان السير الحسن للرقابة الجبائية والوصول الى الاهداف المرجوة منه، حيث يؤدي تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي اضافة الى ضعف الادارة الجبائية وقلة امكانياتها البشرية و المادية الى الاعتماد على النظام الضريبي غير فعال و يلتقي بعنقه على المكلفين بالضريبة، وبذلك تترك الحرية للمتهربين من دفع الضريبة في سلوك كل الطرق المتاحة للتهرب دون وجود عقاب او ردع وذلك نتيجة لضعف الرقابة الجبائية. (بن واعر، 2018، الصفحات 12-13)

المبحث الثاني: الاطار التنظيمي و القانوني للرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية من اهم الاجراءات التي خولت للادارة الجبائية للتأكد من مدى صحة تصريحات المكلف، و احترامه للقوانين و التشريعات الجبائية ، وهذه المهمة ليست بالسهلة رغم الامكانيات و القوانين التي تنظم سيرها ، وستتطرق من خلال هذا المبحث الوسائل الهيكلية و البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية من خلال المطلب الاول و الثاني و الوسائل القانونية من خلال المطلب الثالث.

المطلب الاول: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية

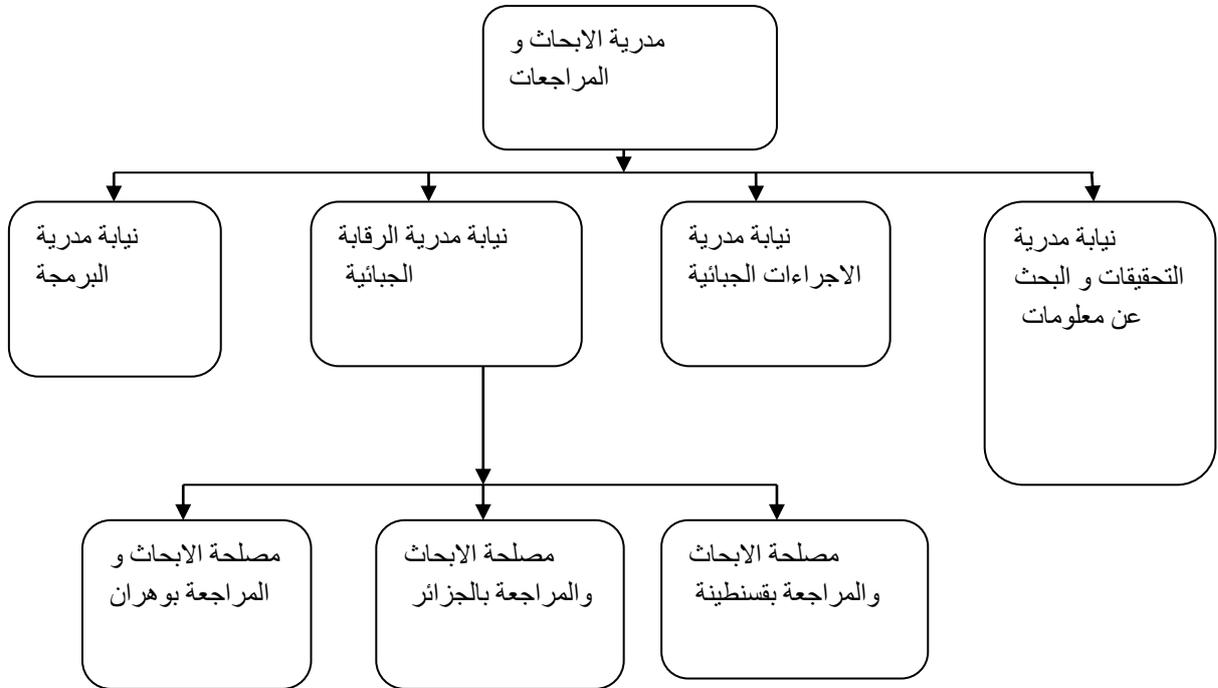
الفرع الاول: المصالح المركزية :

اولا: مديرية الابحاث و المراجعات (DVR):

تعتبر مديرية الأبحاث والمراجعات من بين المديريات المركزية التابعة للمديرية العامة للضرائب، أنشئت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98/228، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، وهي امتداد لمكاتب الرقابة الجبائية (المديرية الفرعية للرقابة الجبائية) على مستوى المديريات الولائية للضرائب، كما أن اختصاصها يمتد على مستوى كامل التراب الوطني، حيث تقوم باختيار المكلفين بالضريبة الذين سيخضعون لعملية التدقيق، وتسيير عملية الرقابة الجبائية والبحث عن المعلومات الجبائية على المستوى المركزي وذلك في إطار الصلاحيات المخولة لها، وهي مكلفة بالمهام التالية:

1- إنجاز تدقيق محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص مديرية كبريات المؤسسات؛

- 2- تطبيق حق التحقيق والتفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي بمساعدة مصالح العدالة والأمن؛
 - 3- مراقبة مداخيل الأشخاص الطبيعيين (مراقبة الوضعية الشخصية) من خلال علامات الثراء الخارجية ومستوى المعيشة والممتلكات، في إطار إخضاع المداخيل الخفية للجبائية؛
 - 4- متابعة المساعدة الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية؛
 - 5- البرمجة والقيام، في كل منطقة من التراب الوطني، بأي تحر وتحقيق وبحث يتعلق بمتابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضرائب.
 - 6- طبقا للتعليمية رقم 268/وم/م ع ض المؤرخة في 15/09/1998 تسند لمديرية الأبحاث والمراجعات مهمة الرقابة بتوفر شرط مستوى رقم الأعمال للأربع سنوات الأخيرة محل التدقيق، على أن يساوي أو يتجاوز 4.000.000 دج سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات والنشاطات الحرة، ورقم أعمال 10.000.000 دج سنويا بالنسبة للمؤسسات الأخرى. (ذبيح م.، 2020، الصفحات 24-25)
- الشكل رقم (4): الهيكل التنظيمي لمديرية البحث و المراجعات



المصدر : نوي، ن. (2005). فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (مذكرة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر. ص 40

الفرع الثاني: المصالح الغير مركزية :

- و تسمى ايضا المصالح الخارجية ولها صلاحيات مستقلة نسبيا عن الادارة المركزية، و نقصد بها:
- المديرية الجهوية للضرائب (DRI)
 - المديرات الولائية للضرائب (DWI)
 - المصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات
 - مفتشيات الضرائب

- قباضات الضرائب

- مديرية كبريات المؤسسات (DGE)

اولا: المديرية الجهوية للضرائب:

يصل عدد المديريات الجهوية للضرائب إلى تسعة (09) وتغطي مجمل القطر الوطني، وتنظيمها محدد بالمرسوم رقم 60-91 بتاريخ 23 فيفري 1991 (المعدل والمتمم)، وهي إمتداد للمصالح المركزية على المستوى المحلي

ودورها الأساسي يتمثل في تنشيط ومتابعة نشاطات مديريات الضرائب الولائية التي تتبع إقليمها وتضم المديريات الفرعية التالية:

- المديرية الفرعية للتكوين؛

- المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل؛

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛

- المديرية الفرعية للرقابة.

وهذه الأخيرة مكلفة بفحص وتنسيق وحلب التصحيحات اللازمة للنقائص والأخطاء الملحوظة خاصة فيما يتعلق بالرقابة الجبائية

وتحصيل الضرائب ومراقبة المنازعات، وهذه تتكون من ثلاث مكاتب هي :

- مكتب متابعة برامج البحث والتحقيقات الجبالية

- مكتب تحليل تقارير التحقيقات الجبالية؛

- مكتب مراقبة المنازعات.

ثانيا: المديريات الولائية للضرائب:

تتركب مديرية الضرائب الولائية من 05 مديريات فرعية هي:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛

- المديرية الفرعية للتحصيل

- المديرية الفرعية للمنازعات؛

- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية؛

- المديرية الفرعية للوسائل.

حيث تضم المديرية الفرعية للرقابة الجبالية ثلاث مكاتب هي:

مكتب البحث عن المعلومات الجبائية؛

- مكتب البطاقيات ومقارنة المعلومات؛ (عوادي، 2016-2017، الصفحات 23-24)

- مكتب المراجعات الجبائية. (عوادي، 2016-2017، صفحة 24)

حيث يكلف مكتب البحث عن المعلومات الجبائية بما يلي :

- إعداد بطاقيات خاصة بالجماعات المحلية والإدارات والأجهزة المحلية والإدارات والأجهزة والمؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل أن

تتوفر لديهم المعلومات التي يمكن أن تم تأسيس وعاء الضريبة أو تحصيلها

- برمجة التدخلات التي سيجريها المكتب مباشرة عن طريق فرق البحث والقيام بجمع المعلومات وإرسالها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات
- برمجة التدخلات التي ستجري على وجه الخصوص داخل اللجان والفرق المختلفة، قصد البحث عن المادة الجبائية والسهر على إجراء هذه التدخلات في الآجال المحددة وإرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات
- تقييم أنشطة المكتب والمفتشيات في هذا الإطار وتقديم الإقتراحات والآراء التي من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة المضرية
- ويكلف مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات بما يأتي:
- تسيير البطاقات و مساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقتها؛
- حفظ رمز العقود بجميع أنواعها والخاضعة لإجراءات التسجيل، وتسليم مستخلص منها ضمن الشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما؛
- تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة وتصنيفها وتوزيعها بين منتشيات الضرائب المعنية بإستغلالها
- تنظيم إستغلال جداول المكلفين وسندات التسليم والوثائق الأخرى بكيفية تعمل على التعجيل في توزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول والسندات؛
- تقديم كل الاقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات وإستغلالها ومراقبة إستعمالها.
- بينما يكلف مكتب المراجعات الجبائية ما يأتي:
- إحداث وتسيير بطاقة خاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين يحتتمل أن يكونوا محل مراجعة أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية على أساس المعايير التي تقرها الإدارة المركزية؛
- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة سنويا ومتابعة إنجاز البرنامج في الآجال المحددة؛
- متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة والسهر عند إجراء هذه الفرق التدخلاتها، على إحترام التشريع والتنظيم المعمول هما، وحقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للمراجعة والمحافظة على مصالح الخزينة؛
- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة والإرسال المنتظم لتقارير المراجعة إلى الإدارة المركزية؛
- برمجة عمليات مراقبة الأسعار المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات والحقوق العقارية والمحلات التجارية وعناصر المحلات والأسهم أو حصص الشركة وكذا التقويمات التي تمس كل العقود الخاضعة للإجراءات التسجيل. (عوادي، 2016-2017، صفحة 26)
- تتم هذه المراقبات في حدود إقليم الولاية وعندما تتجاوز هذه الحدود يتطلب ذلك ترخيص من المدير الجهوي للضرائب .

ثالثا: المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات:

- يوجد ثلاث مصالح جهوية للأبحاث والمراجعات لها صلاحيات على المستوى الوطن وهي الجزائر، وهران، قسنطينة وهذه المصالح تقوم بما يلي:

- تنفيذ برامج البحث والتحقيق ومراقبة النشاطات والمداخيل التي تضبطها مديرية الأبحاث والمراجعات وإعداد الإحصائيات اللازمة؛
- ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي؛
- دراسة الشكاوي الناجمة عن التحقيقات المنجزة من طرف فرق التحقيق الجبائي؛
- تنفيذ برامج التحقيق والبحث والمتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقييمها الدوري؛
- الفصل في الشكاوي المتعلقة بالمراقبات المنجزة.

رابعا: مفتشيات الضرائب:

إن إنشاء المفتشيات المتعددة المنصوص عليها في الأمر رقم 60/ 91 بتاريخ 23 فيفري 91 والذي بدأ في تنفيذه سنة 1994 حيث تنص المادة 12 " تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية وإستغلالها، ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات. وتنفيذ عمليات التسجيل، وتشكل المفتشية حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية فيما يخص الرقابة والعنصر الأكثر أهمية وهي تنقسم إلى:

- مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة؛
 - مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين؛
 - مصلحة الجباية العقارية؛
 - مصلحة التدخلات.
- إعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمراقبة مختلف التصريحات التي تستلمها من المكلف (تصريحات، شهرية، سنوية، خاصة)، وفي حال وجود الخطأ أو النسيان أو نقائص ملحوظة تجري مراقبة معمقة، وفحص التصريحات يتم بناء على المعطيات الموجودة في الملف الجبائي أو في كشوفات الربط وبطاقات المعلومات.

خامسا: قباضات الضرائب:

تنقسم مصالح التحصيل إلى قسمين هما :

- قباضة تحصيل الضرائب .
 - قباضة التسيير المالي للبلديات والقطاعات الصحية.
- وتهدف هذه القباضات إلى دعم التنسيق مع مصالح الوعاء وكذا التحصيل القسري. (عوادي، 2016-2017، صفحة 30)

سادسا: الهياكل الجديدة المستحدثة في الإدارة الجبائية:

بهدف مواكبة التطورات الحديثة، والتحكم بشكل فعال في تسيير المكلفين بالضريبة قامت الإدارة الجبائية بالتكيف المعطيات الجديدة ووضعت قواعد سير متجانسة وحديثة سواء على المستوى التشريعي أو التنظيمي، وتبعا لمخطط عصرنة الإدارة الجبائية، الذي إنتهجهته المديرية العامة للضرائب، ومن أجل الوصول إلى وضع نظام جبائي فعال ومتكيف مع المحيط الإقتصادي والاجتماعي، قامت هذه الأخيرة بوضع عدد من النشاطات التي تهدف إلى تحقيق الإصلاح الجبائي، ووضع مشاريع إنشاء هياكل جديدة إبتدأت منذ سنة 2002.

1- مديرية كبريات المؤسسات:

أنشأت مديرية كبريات المؤسسات (DGE) بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303-2002 المؤرخ في 28-09-2002 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494-2005 المؤرخ في 26-12-2005 ولها صلاحيات على المستوى الوطني، ومكلفة بتسيير كل المهام معا وهي الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات: وتتكون من 05 مديريات فرعية هي :

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات؛

- المديرية الفرعية للتسيير؛

- المديرية الفرعية للرقابة والقوائم؛

- المديرية الفرعية للمنازعات؛

- المديرية الفرعية للوسائل.

والمكلفون الخاضعون لهذه المديرية هم :

- الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين المشكلة بقوة القانون أو فعليا والعاملة في ميدان المحروقات، وكذا الشركات التابعة لها كما تنص عليه أحكام القانون رقم 86-14 المؤرخ في 19 أوت 1986 والمتعلق بأعمال التنقيب والمحروقات وإستغلالها ونقلها بالأنايب، المعدل والمتمم، وكذا النشاطات الملحققة بها؛

- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال المنصوص عليها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة المالية مائة مليون دينار (100.000.000 دج)؛

- تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا والتي يفوق أو يساوي رقم أعمال أحد أعضائها مائة مليون دينار جزائري (100.000.000 دج)؛

- الشركات المقيمة في الجزائر والعضوة في التجمعات الأجنبية وكذا الشركات التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر كما هو منصوص عليه في المادة 156-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (عوادي، 2016-2017، الصفحات 31-32)

الشكل رقم(5): الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات

مديرية كبريات المؤسسات

المصدر: ذبيح، ل. ق. (2010-2011). مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (مذكرة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية و

التجارية و علوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر. ص 91

المطلب الثاني: الوسائل البشرية للرقابة الجبائية

الفرع الأول: الأعوان المكلفين بالرقابة:

1) المحققين: حتى تسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين:

✚ الأقل له رتبة مراقب وهذا التزاما بالتشريع.

✚ الكفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية.

✚ بطاقة انتداب تسلم لهم من المديرية العامة للضرائب تبين صفتهم.

المحققين الذين تسند إليهم مهام التدخل، هم وحدهم المكلفين بأعمال التحقيق مراقبة النتائج وحسابها مع إرسال التقييمات، ومعالجة الملاحظات الاحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه، وإقفال التحقيق تحت إدارة وحضور رئيس فرقة التحقيقات، مع الإشارة إلى أنه يجب أن تتم أعمال التحقيق في مقرات المكلفين باستثناء حالات خاصة ومرخصة من طرف المسؤول (نائب المدير) تحت طلب من المكلف للقيام بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية.

2) نائب المدير: هو المسؤول عن الإعداد لبرنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة، وفي هذا المعال يراقب أعمال فرق التحقيق الجبائي كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة المكلفين بالضريبة لحضورهم المحتمل للمجلس بصفته الممثل للإدارة أمام المكلفين حيث يحرص على ضمان إجراء التحقيق وفقا للقانون ويرى مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التحقيق، ذلك يقوم بصفة دورية تجمع رؤساء وفرق التحقيق للقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة، وتقديم الملاحظات حول برامج التحقيق المنجزة، ووضع وتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات، كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في (30) يوما بعد إرسال كل إبلاغ نهائي.

3) رئيس فرقة البحث والتحقيق: إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة (6) سنوات كمحقق جبائي. ويكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولاً عن النظام العام داخل فرقته ويسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم، وهو مسؤول أيضاً مع المحققين على القضايا المرصدة لصالح فرقته، ويتدخل أحياناً عند أول تدخل في مناقشة نتائج التحقيق وبصفة عامة كلما كان هناك تقييم نافع لضمان السير الحسن للأعمال في إطار ضمان تنفيذ برنامج التحقيق يستطيع رئيس فرقة التحقيق أن يقوم بمهمة أحد المحققين. (كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، 2011، صفحة 57)

الفرع الثاني: معايير المراجع الجبائي:

بعد العنصر البشري من أهم الموارد المتاحة في عملية الرقابة الجبائية، فيجب على المراجع الجبائي أن يكون ملماً بالمعايير والقواعد المتعارف عليها في علمي المحاسبة والمراجعة، وتقديم رأيه بشكل محايد عن عدالة البيانات المالية، وذلك كخطوة أولى من أجل الحد من التهرب الضريبي، لذلك تتطلب إجراءات عملية الرقابة الجبائية ضمان مجموعة من المعايير والآليات التي يجب توفرها في المراجع والمتمثلة في:

1) التدريب والكفاءة (التأهيل العلمي والعملية): يجب أن يقوم بالمراجعة شخص، أو أشخاص حائزون على التدريب الفني الملائم، والكفاية اللازمة في المراجعة الجبائية، حيث يفضل أن يمتلك المراجع الجبائي التأهيل العلمي، والكفاءة المهنية الملائمة من أجل إتمام عملية المراجعة الجبائية، كما يحتاج أن يكون على صلة بعلم، مثل: المحاسبة والإحصاء، والقانون والاقتصاد لذلك على الإدارة الضريبية أن تضمن برنامج تكوين متخصص في هذا المجال للمراجعين الجبائيين.

2) الاستقلال (الحياد): على المراجع الجبائي أن يلتزم دائماً باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي تمت وبمستوى المهمة المنوطة له. حيث تشير الدراسات إلى أن استقلال المراجعين الجبائيين يتطلب استقلال في الحقيقة والمظهر، أي أنه يجب أن يكون مستقلاً ظاهرياً، وموضوعياً، فليس من الضروري أن يحافظ المراجع على اتحاد الاستقلال في الاضطلاع بمسؤولياته فقط، وإنما من المهم أيضاً أن تنثق الإدارة الضريبية والمكلفون في توافر ذلك الاستقلال، ويحدث الاستقلال فعلاً عندما يتمكن المراجع من الحفاظ على اتجاه غير متحيز عند أداء المراجعة الجبائية في كافة مراحلها.

3) العناية الواجبة (الحذر المهني المعقول): على المراجع الجبائي أن يبذل العناية المهنية الواجبة في عملية المراجعة، ووضع التقرير النهائي، وهذه العناية تفرض اكتمال أوراق العمل، وكفاية أدلة الإثبات وموضوعية تقرير المراجعة كما يجب أن يتحسب المراجع كمهني الإهمال لأنه يكون مسؤولاً أمام الإدارة العربية عن هذا الإهمال، وسوء النية، وعدم الأمانة، وعن أية خسائر تنتج عن خطئه في عملية التقدير الضريبي.

4) السر المهني: إن طبيعة عمل المراجع تعطيه الشرعية في الدخول أو الحصول على كم مهم من المعلومات التي تعتبر سرية، فلا يمكنه تخطي القاعدة التي ينطوي تحتها كل من لديهم أسرار مهنية و يلزم بالسر المهني. كما تتطلب العناية المهنية المام المراجع بكل جوانب القانون الضريبي الذي يحكم عملية المراجعة الجبائية، وعليه أن يعرف وعاء الضريبة، ونسبتها، وكيفية احتساب الربح الضريبي، بالإضافة إلى الإعفاءات، والخصومات على كل شريحة ضريبية، وعليه أن يوضح للمكلفين الغرامات التي تفرض عليهم في حالة التهرب الضريبي. (بسلس و رنان، 2013، صفحة 13)

الفرع الثالث: مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية:

يترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات ملخصة فيما يلي:

(1) **المسؤولية المدنية:** يتحمل عون الضرائب المسؤولية المدنية، عند إلحاق الضرر وهي نتيجة خطأ عدم الانتباه أو إهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته وهذا بمقتضى 129 من القانون المدني الجزائري، ولا يكون كل موظف أو عون عمومي مسئولا شخصيا عن عمله الذي أضر بالغير إذا قام به تنفيذا لأوامر من رئيسه الإداري.

(2) **المسؤولية الجنائية :** يمكن اعتبار الموظف مسئولا من الناحية الجنائية عندما يقوم بارتكاب جنابة أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات، ويلغى الإجراء الجنائي المتخذ تجاه العون أليا الإجراء التأديبي، ومن بين الأعمال التي تعتبر جنابة أو جنحة تمجد منها التعسف في إستعمال المنصب، استغلال النفوذ، الرشوة اختلاس الأموال ... الخ.

(3) **المسؤولية التأديبية :** يعتبر الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسئولا من الناحية التأديبية ويتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ المرتكب، والمصنفة بأربعة درجات مختلفة، وهذا بحسب درجة الخطأ المرتكب أما العقوبات التي حددها القانون نحد: التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ، إلى غاية التسريح. (ذبيح ل.، 2010-2011، صفحة 33)

المطلب الثالث: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية

الفرع الأول: سلطات الإدارة الجبائية

منح المشرع الجزائري المكلف الحرية في التصريح بمدخله وفقا لمبدأ " حسن النية حتى يثبت العكس"، وذلك لتسهيل عملية التصريح و التحصيل من جهة، وعدم عرقلة اعمال المكلف المهنية و الشخصية من جهة اخرى، وفي مقابل هذه التسهيلات حول لاعوان الرقابة الجبائية مجموعة من الصلاحيات او السلطة كما يطلق عليها البعض، لاداء مهامهم و التي لا يقابلها في بعض الاحيان تقبل من طرف المكلف اما لجهله بالقوانين او محاولته تغطية عملية غش او تهرب.

أولا: حق الاطلاع :

حول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية سلطة وصلاحيات ممارسة حق الاطلاع على دفاتر و سجلات المكلف بالضريبة، سواء على مستوى مقر ممارسة النشاط، او الاتصال بمختلف الهيئات والمؤسسات المنصوص عليها في المواد من 45 الى 64 من قانون الاجراءات الاجبائية، (مادة 45 الى 64، 2021، الصفحات 20-23) قصد تاسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، من خلال تصفح الوثائق و المعلومات التي تخص المكلف بالضريبة الموجودة بحوزته، ويعرف هذا الحق بانه تلك المزية التقنية الممنوحة اختصاص ممارستها لاعوان الرقابة الجبائية بصفة ضرورية.

اثناء قيام اعوان الرقابة الجبائية بتأدية مهامهم وجب عليهم احترام السرية المهنية، وعلى المكلف تسهيلهم الاعوان، وفي حالة رفضه حق الاطلاع من خلال وضعه لعراقيل أمام تأدية الاعوان لوظائفهم، يجد نفسه عرضة لعقوبات تتمثل في فرض غرامات مالية، تتراوح بين 5000 دج و 50.000 دج وتشمل هذه الغرامة إتلاف الوثائق قبل انقضاء الاجال المحددة لحفظها، بالاضافة الى ذلك تطبق غرامة مالية قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير يبدأ سريانه من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض. (المادة 62 و 63، 2021، صفحة 23)

ثانيا: حق الرقابة:

المادة 18: 1- تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة .

كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو اتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. (المادة 18-1، 2021، صفحة 6)

2- تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت و المؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور و ساعات ممارسة نشاطها. (المادة 18-2، 2021، صفحة 6)

ثالثا: حق المعاينة والحجز :

المادة 35 : لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير. يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة ، وتبين على وجه الخصوص ، ما يأتي :

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة؛
- عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها؛
- العناصر الفعلية و القانونية التي يفترض منها وجود طرق تدلسية، والتي يتم البحث عن دليل عليها؛
- أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.

تتم المعاينة و حجز الوثائق و الأملاك التي تشكل أدلة على وجود طرق تدلسية، تحت سلطة القاضي ورقابته. ولهذا الغرض، يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطى كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية. (المادة 35، 2021، الصفحات 13-14)

رابعا: حق التقادم :

المادة 39 : يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بربع (4) سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدلسية، و هذا بالنسبة لما يأتي :

- تأسيس الضرائب و الرسوم ، و تحصيلها؛
- القيام بأعمال الرقابة؛
- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين و التنظيمات ذات الطابع الجبائي. (المادة 39، 2021، صفحة 18)

خامسا: حق استدراك الأخطاءك :

تنص المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على " يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوعية الضريبة أو في مكان فرضها ، بالنسبة لأي كان من الضرائب و الرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأول ". (المادة 327، 2017، صفحة 150)

سادسا: حق إجراء البحث :

المادة 33: يلزم كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، بتقديم كل المبررات اللازمة لتحديد رقم أعماله سواء على مستوى مؤسسته الرئيسية أو فروعها أو وكالاتها إلى أعوان الضرائب المعنيين بالأمر وكذا إلى أعوان المصالح المالية الأخرى المعنيين بالنسبة لكل فئة من الخاضعين للضريبة، بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية . يمكن للموظفين المذكورين أعلاه أن يقوموا بحضور أو تحت قيادة أحدهم له رتبة مراقب على الأقل، لدى المدينين بالرسم على القيمة المضافة ولدى الغير العاملين لحسابهم في المحلات المخصصة لصنع أو إنتاج أو تحويل وكذا تخزين البضائع أو بيعها أو تأدية الخدمات بجميع أنواعها، بكل التحقيقات والتحريرات اللازمة لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها . ولهذا الغرض، يمكنهم طلب تسليم الفاتورات والمحاسبة المادية والدفاتر، وكذا كل دعامة والسجلات والوثائق المهنية التي يمكن

أن تكون لها صلة بعمليات أسفرت أو يمكن أن تسفر عن وضع فاتورة والشروع في معاينة العناصر المادية للمؤسسة . من أجل ذلك، يحق لهم الدخول خلال ساعات النشاط ومن الساعة الثامنة صباحا إلى الساعة الثامنة مساء، إلى المحلات ذات الاستعمال المهني ووسائل نقل البضائع وكذا حمولتها.

كما يمكنهم طلب تسليم نسخة من المستندات المتعلقة بالعمليات التي تسفر عن وضع فاتورة.

ويتم على اثر كل تدخل تحرير محضر تدوّن فيه التحريات التي تمت وتفصل المخالفات الملاحظة ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة . وخلال التدخل الأول، يتم إعلام المكلف بالضريبة عن طريق تسليمه إشعار بإجراء التحقيق. وفي حالة غياب المكلف بالضريبة أو ممثله، يتم تحرير محضر بذلك. وفي حالة رفض الإمضاء من طرف الشخص الذي حضر إجراء التدخل، يذكر ذلك في المحضر . يؤدي الإخلال بقواعد الفوترة الملاحظة أثناء ممارسة الحق في التحقيق إلى تطبيق العقوبات الجبائية المحددة في المادة 65 من قانون المالية لسنة 2003 المعدلة و المتممة. (المادة 33، 2021، صفحة 13)

الفرع الثاني : حقوق وواجبات المكلف بالضريبة

أولا : حقوق المكلفين بالضريبة :

تتمثل حقوق المكلفين بالضريبة الذين يخضعون للرقابة الجبائية فيما يلي :

1- الإعلام المسبق

لا يمكن القيام بإجراءات الرقابة الجبائية دون إعلام مسبق للمكلف المعني بهذه الرقابة، حيث يجب إرسال إشعار للمكلف الذي سيخضع للرقابة الجبائية مرفوقا بوصول لتأكيد استلام الإشعار مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبتهم ، على أن يستفيد من اجل ادنى للتحضير ، قبل قيام عملية المراقبة وفق ما يلي :

التحقيق المحاسبي و التحقيق المصوب في المحاسبة : مدة التحضير للمكلف عشرة (10) ايام ، ابتداء من تاريخ استلام هذا الاشعار .
(المادة 4-20، 2021، صفحة 8)

التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة : يتم منحه أجلا أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوما ابتداء من تاريخ الإستلام .
(المادة 3-21، 2021، صفحة 11)

2- السر المهني :

تبعاً لأحكام المواد 65 إلى 69 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على الإلتزام بالسر المهني، حيث تنص المادة 65 منه يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص يدعوا أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة وحق الطابع المذكور في التشريع الجبائي المعمول به . (عوادي، 2016-2017، صفحة 17)

3- عدم إعادة الرقابة:

لا يمكن للإدارة الجبائية أن تجري رقابة أخرى فيما يخص نفس الضرائب والرسوم ونفس الفترة وتكون الرقابة الجبائية نهائية عندما يعطي المكلف موافقته على التعديلات والاقتراحات أو في حالة عدم الرد اجل 30 يوما أو أيضا في حالة غياب التعديلات، ويرسل إشعار آخر بالمرقبة يخص الضرائب والرسوم التي لم تذكر في الإشعار الأول، وبصورة استثنائية عندما يكشف المحقق مخالفات تمس هذه الضرائب والرسوم. (عوادي، 2016-2017، صفحة 16)

4- حق الإطلاع و الرد على نتائج الرقابة الجبائية

من حق المكلف الذي خضع لإجراءات الرقابة الجبائية مهما كان نوعها أن يطلع على نتائج هذه الرقابة و بشكل مفصل، و في هذا الإطار يجوز له إبداء كل الملاحظات و الانتقادات التي يراها ضرورية حول هذه النتائج في غضون 40 يوم (المادة 20-6، 2021، صفحة 9)

ثانيا : واجبات المكلفين بالضريبة :

يخضع المكلف بالضريبة إلى نوعين من الالتزامات إحداها جبائية و الأخرى محاسبية :

1- الالتزامات الجبائية

يقوم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة القيام بالتصريحات التالية:

- التصريح بالوجود يجب على المكلفين بالضريبة الجدد و الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في 30 يوم (30) الأولى من بداية نشاطهم تصريحا بالوجود صنف (Gn8) إلى مفتشية الضرائب التابعين لها، و يجب أن تتضمن المعلومات التالية:

- شهادة الميلاد الاصلية

- الاسم واللقب العنوان بالجزائر بالنسبة للجزائريين و خارج الجزائر بالنسبة للأجانب؛

- نسخة طبق الأصل لعقود الدراسات و الأشغال التي يتولى هؤلاء الأشخاص إنجازها في الجزائر.

- التصريح الشهري أو الثلاثي لرقم الأعمال: يجب على المكلفين أن يودعوا كشفا شهريا او فصليا صنف (G50) لرقم الأعمال، و تفاصيل العمليات الخاضعة للضريبة، و تسديد الضريبة المستحقة في نفس الوقت مثل الرسم على النشاط المهني اقتطاعات الضرائب على الأجور، الرسم على القيمة المضافة ... الخ، و هذا خلال عشرون يوما الموالية للشهر أو الفصل المعني التي تحدده إدارة الضرائب . (ذبيح ل.، 2010-2011، صفحة 37)

- التصريح السنوي للدخول والنتائج يجب على كل مكلف بالضريبة تقديم الميزانية الجبائية و ملاحظتها المرفقة مع التصريح بالمداخيل و الأرباح السنوية المحققة من خلال ملء نماذج و استمارات مقدمة من طرف الإدارة الجبائية، و يتم ذلك حتى في فترة التوقف المؤقت لأن الإدارة لم تعفيه من اخذ الالتزام، كما يتم إيداع التصريحات السنوية بكل ملحقاتها القانونية ليستخرج الوعاء الخاضع للضريبة و هذا قبل 30 أبريل من كل سنة الموالية من الدولة المقفلة المعنية بالتصريح.

- تصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط لمكلف خاضع للنظام الحقيقي، يتوجب عليه تقديم إشعار عن ذلك خلال 10 أيام للجهة المختصة ، و يكون ذلك من خلال تقديمهم ما يلي:

- تصريح إجمالي لدخوله؛

- تصريح خاص لمختلف فئات دخله.

2- الالتزامات المحاسبية

قد حدد القانون التجاري الجزائري في مواده من 09 إلى 12 ما مدى التزام التاجر بمسك الدفاتر المحاسبية بشكل إجباري، ويشترط الاحتفاظ بها مع الإثباتات القانونية كالفواتير وغيرها من المراسلات الرسمية التي يمارس عليها حق الرقابة والإطلاع لمدة 10 سنوات.

أما الدفاتر المحاسبية القانونية و الملزمة على المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي هي: (ذبيح ل.، 2010-2011، صفحة 36)

- **دفتر اليومية:** هو دفتر موقع و مرقم من طرف القاضي لدى المحكمة المختصة إقليميا ويفرض على كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المصنفين في النظام الحقيقي ويمارسون نشاطات تجارية وصناعية، في حين الأشخاص الذين يمارسون أنشطة غير تجارية كالمهن الحرة فدفتر يوميتهم موقع من طرف رئيس مفتشية الضرائب التابعين له إقليميا، كما يعزز قيد كل عملية مسجلة بسند قانوني يثبت صحتها ويقدم عند الطلب للإدارة الجبائية، لأنها غيابه يشكل سببا كافيا لإلغاء و رفض محاسبة المكلف.
- **دفتر الجرد :** إن إلزامية مسك دفتر الجرد ناتج عن الأهمية التي يكتسبها الدفتر الذي يسمح لا الحسابات المعنية بالدورة من أجل إنجاز القوائم المالية في نهاية السنة المالية، كما يجب أن يكون دفتر الجرد مؤشر من طرف قاضي المحكمة حتى يحمل الصيغة القانونية، و إن يخلوا من كل فراغ أو بياض و يمنع الكتابة في الهوامش و منع الشطب أو لنا برصد جميع التزوير.

المبحث الثالث: إجراءات و عقوبات الرقابة الجبائية

مع اختلاف أشكال الرقابة الجبائية باختلاف الطرق المستعملة في التحقيق و حسب الهدف المراد الوصول إليه ، و في هذا الصدد تقوم الإدارة الجبائية بعدة تحقيقات قد تنجم منها عقوبات و ذلك للحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، و من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى هذه الإجراءات و العقوبات.

المطلب الأول: التنسيق بين الإدارات

إن مستوى الإدارة الجبائية وحدها دون غيرها من الإدارات الحكومية لا يكفي لتمكينها من تطبيق أحكام القوانين المختلفة للضرائب على أكمل وجه، إذ أن المراجعة تتبع أوجه أنشطتهم المختلفة، يتطلب وجود تعاون وثيق بين الإدارة الجبائية و غيرها من الإدارات كالجمارك ومديرية التجارة و هذا من أجل تحقيق مردود أفضل، وذلك من خلال إطلاعها على المعاملات التجارية مع باقي العالم في كل ما يتعلق بالتصدير والاستيراد التي يقوم بها المكلفون، و مراقبة حركة رؤوس أموالهم، وكذا بالنسبة إلى مديرية المنافسة و الأسعار عن طريق أعوانه بتدخلاتهم العديدة على التجار والتي تخدم بطريقة أو بأخرى للمصالح الجبائية في الكشف عن ظاهرة التهرب ومحاوله القضاء عليها، وقد تأكد هذا المبدأ بصفة واضحة في قانون المالية لسنة 1997 و ما بعده من قوانين فيما يتعلق بالتنسيق بين الإدارات.

وفي هذا الصدد وضعت سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية (ضرائب جمارك، تجارة و ذلك بتأسيس لجان التنسيق بين الإدارات الثلاث على المستوى المركزي والجهوي و المحلي و المكلفة مباشرة بتطبيق برنامج مكافحة الغش و التهرب الضريبي والممارسات المشبوهة، غير أن نجاح هذه اللجان مرتبط بتحقيق الشروط التالية:

- اختيار أعضاء هذه الفرق بين أحسن الأعوان و أكثرهم تجربة و ذلك من طرف الإدارات الثلاثة و يجب أن يتمتع كل عضو منها بالنزاهة و لا تقل رتبته عن مراقب و له على الأقل ثلاث سنوات خبرة في العمل. (لكحل، 2018-2019، صفحة 45)
- نظرا للعمل المكثف بين هذه الإدارات يجب مكافأة أعضاء هذه الفرق.

الفرع الأول: تنسيق الرقابة بين الإدارات (الجبائية تجارية جمركية):

نظرا لتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي في وقتنا الحالي ما ينتج عنه خسارة كبيرة للخزينة العامة، الذي انعكس سلبا على الاقتصاد الوطني، لاسيما وأن الجزائر شرعت في تطبيق نظام اقتصاد السوق الذي يتأسس على حرية التجارة مما زاد في عدد المستوردين و قصد زيادة مردودية الإدارة الجبائية و إعطائها وتيرة تسمح لها بمسايرة التحولات الاقتصادية و الدور المنوط بها في التنمية الاقتصادية و في إطار دعم مكافحة التهرب الضريبي بات من الضروري وضع سياسة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية بتجارة، جمارك، ضرائب، لأن الكثير من الاقتصاديين يرجعون المشكلة الرئيسية للتهرب الضريبي إلى عدم وجود تنسيق محكم بين الإدارات على المستوى المركزي الجهوي و كذا الولائي.

الفرع الثاني: أشكال التنسيق بين الإدارات الجبائية و الإدارات الأخرى:

إن نقص أو غياب المعلومات أو البيانات الخاصة ببعض المكلفين يعد سببا يعرقل الإدارة الجبائية من تأدية مهامها على أحسن وجه و لوضع حد أمام كل هذه الصعوبات و من أجل توجيه البحث و المراقبة أصبح توطيد العلاقة بين الإدارات أو الهيئات الأخرى أمرا حتميا و ذلك يرجع أن هذه الإدارات أو الهيئات يمكن أن تساعد في تبادل المعلومات الموجودة بحوزتهم ووضعتها تحت خدمة المصالح الجبائية المختصة.

إن وضع سياسة لمحاربة التهرب الضريبي يتطلب التنسيق بين الإدارات المعنية التي يمكن أن تركز على النقاط التالية:

- التنسيق في برامج التدخل بعين المكان خاصة في إطار تدخل الفرق الموحدة ضرائب، جمارك، تجارة، و مصالح الأمن.

هذا الإجراء يعد ضروريا خاصة عندما يتعلق الأمر بالبحوث الخارجية المنظمة لكشف الأنشطة المخفأة اقتصادا " سري و الأشخاص الذين يمارسونها.

هذا التدخل المشترك يمكن أن يسفر عن نتائج إيجابية انطلاقا من المعلومات المجمعة لدى كل هيئة أو إدارة يمكن استغلالها بنتيجة مشتركة و مقنعة، التي تلعب دورا هاما في تشخيص المتهربين الموجودين.

التنسيق الثنائي دائما و في مجال التنسيق بين الإدارة الجبائية و الإدارات الأخرى و في إطار تبادل المعلومات عن الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين و يمكن ذكر الأمثلة الآتية:

أولاً:التنسيق بين الإدارة الجبائية و مصالح الجمارك : من واجب الإدارة الجبائية في أغلب الأحيان اللجوء إلى مصادر ملدها بالمعلومات اللازمة لمصالح الجمارك باعتبارها حلقة وصل بين الداخل والخارج ونظرا لما لها من إمكانيات استقصاء المعلومات قيمة بشأن حركة رؤوس الأموال والتحويلات، كل ذلك من أجل الكشف عن حالات التهرب الضريبي، زيادة على ذلك يجب على مصالح الجمارك التبليغ التلقائي بكل المعلومات التي تخص الاستيرادات الخاصة بالمكلف.

ثانياً: التنسيق بين مصالح التجارة : قصد إيجاد تجاوب من شأنه أن يقلل من حالات التهرب أصبح من الضروري التنسيق بين الإدارة الجبائية و المصالح التجارية خاصة مديرية المنافسة و الأسعار ومديرية الإحصاءات التي تسعدها في التبليغ عن المخالفات التي يرتكبها بعض المكلفين بالضريبة، التي تؤثر سلبا على الاقتصاد الوطني، بالإضافة إلى التبليغ عن أسعار السلع و الخدمات. (لكحل، 2018-2019،

صفحة 46)

المطلب الثاني: الغرامات و العقوبات :

الفرع الأول: العقوبات المفروضة:

عندما يكتشف المحقق ممارسات تدليسية مخالفات إغفالات أو أخطاء جبائية، يطبق عقوبات تجاه المكلف الخاضع للرقابة، ويمكن أن تكون عقوبات جبائية أو جزائية بحسب خطورة المخالفة.

أولا:العقوبات الجبائية:

تختلف العقوبات الجبائية بحسب المخالفة التي ارتكبها المكلف و يمكن تلخيصها فيما يلي :

1- العقوبات عدم التصريح فيما يخص الضرائب المباشرة أو تأخره :

تأخره تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25% تنخفض هذه الزيادة إلى 10% إذا لم تتعد مدة التأخير شهرا، وإلى 20% عند خلاف ذلك (المادة192-1، 2021، صفحة 45). ويترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات التي تحمل عبارة " لا شيء " ، والتصريحات التي تكتتب على من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاء جبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة، تطبيق الغرامات الآتية (المادة322، 2021، الصفحات 71-72):

➤ 2.500 دج، عندما تكون مدة التأخير شهرا واحدا.

➤ 5.000 دج، عندما يتجاوز التأخر شهرا واحدا ويقل عن شهرين.

➤ 10.000 دج، عندما يتجاوز التأخر شهرين.

في حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعني بالأمر، في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام، تفرض الضريبة تلقائيا ويضاعف مبلغ الحقوق بنسبة 25% . (المادة192-2، 2021، صفحة 45) ويترتب على عدم تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المطلوبة بموجب أحكام المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية خلال أجل قدره ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام تطبيق غرامة بمبلغ 500.000 دج . إذا لم تحترم المؤسسة إلزامية التصريح وتعرضت للمراقبة، فإنه زيادة على الغرامة السالفة الذكر، يتم فرض غرامة إضافية تساوي 25% من الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة. (المادة192-3، 2021، صفحة 45)

2- عقوبات نقص التصريح أو القيام بأعمال الغش:

تنص المادة193-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها نسبة :

➤ 10 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000. دج أو يساويه.

➤ 15 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.

➤ 25 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج. (المادة193-1، 2021، صفحة 45)

ثانيا:العقوبات الجزائية:

يمكن أن يتعرض المكلف الذي يقوم بأعمال الغش إلى عقوبات جزائية وذلك حسب نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته، كليا أو جزئيا، بما يأتي (المادة 303-1، 2021، صفحة 69):

جدول رقم (5) : جدول يلخص العقوبات الجزائية المفروضة على المدلسين

الحبس المؤقت (سنة)	الغرامة	مبلغ الحقوق التملص منها
-	من 50000 إلى 100000 دج	لا يتجاوز 100000 دج
الحبس من شهرين إلى 6 أشهر	من 50000 إلى 100000 دج	أكثر من 100000 دج و لا يتجاوز 300000 دج
الحبس من 6 أشهر إلى سنتين	من 100000 إلى 300000 دج	أكثر من 300000 دج و لا يتجاوز 1000000 دج
السجن من سنتين إلى 5 سنوات	من 300000 إلى 1000.000 دج	أكثر من 1000000 دج ولا يتجاوز 3000000 دج
السجن من 5 سنوات إلى 10 سنوات	من 1000000 إلى 3000000 دج	أكثر من 3000000 دج

المصدر: بالإعتماد على المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة

المطلب الثالث : اجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

تعددت و اختلفت أشكال الرقابة الجبائية مع اختلاف الطريقة المتبعة في التحقيق ، و هذا حسب الصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية من المشرع الضريبي ، حيث تعتمد الرقابة الجبائية على ثلاث طرق أساسية وهي :

- التحقيق المحاسبي و الذي يتعلق بالوضعية المحاسبية للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق
- التحقيق المصوب في المحاسبة و الذي يهتم بضريبة معينة .
- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الذي يعتبر دعما للتحقيقين السابقين و يخضع له الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للرقابة .

الفرع الأول: التحقيق المحاسبي :

يجب ان يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان ماعدا في حالة طلب معاكس من المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة الإقرار يتم الإقرار عنها قانونا من طرف المصلحة . (المادة 20-1، 2021، صفحة 8)

أولا: انجاز عملية التحقيق :

لإتمام عملية المراقبة المحاسبية يتعين على الإدارة الجبائية إتباع عدة خطوات و هي كالتالي :

إن أول خطوة تتم بقيام الأعوان المحققين ببعض الأعمال التمهيدية في المكتب ، و ذلك لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلف المراقب من خلال مسك الملف الكامل لها ملف الشخصي ، الملف الضريبي ، و المتكون من تصريحاته الخاصة بكل أنواع الضرائب الخاضعة لها ، و الإشارة إلى أن المحقق يقيم و يمسك الدفاتر الضرورية و المتمثلة في E-31 و K-37 ، لضمان السير الحسن لعملية التحقيق.

- بيان مقارنة الحسابات الختامية E-31 : يتمثل في طبعة تظم كل الحسابات المرفقة بالإقرارات و بين حركة العقارات و إهلاكاتها حيث يخصص المعالجة أهم حسابات الميزانية ، أصول و خصوم و التصريحات السنوية .

- كشف المحاسبة K-37 : و هو طبعة يعرض فيها كيفية فحص حسابات النتائج و يسمح بمتابعة تحركات رقم الأعمال و الأعباء ، معدلات الربح الإجمالي، القيمة المضافة و الربح الصافي لكل نشاط ، حيث يتضمن كشف المحاسبة كشف مفصل للأعباء المطروحة لنتائج المؤسسة ، و كشف ملخص للتفاصيل و القواعد المفروضة و أهم نتائج المؤسسة المصرح بها .

إن عملية التحقيق في المحاسبة تنجز عبر عدة مراحل و قواعد محددة قانونا و هذا من اجل ضبط سير إجراءات عملية الرقابة و هي متمثلة فيما يلي :

1- الإشعار بالتحقيق :

يجب على الإدارة الجبائية إعلام المكلف بعملية التحقيق وذلك عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مع وصل تسليم مرفق بميثاق المكلف بالضريبة مع إعطاء المكلف مهلة 10 أيام لتحضي الوثائق المحاسبية للتحقيق ، حيث يجب أن يحتوي الإشعار على :

- الأجل الأدنى و هو 10 ايام لتحضير المكلف للوثائق المحاسبية لعملية التحقيق ابتداء من تاريخ استلامه للإشعار.

- اسم و عنوان المكلف و اسم المؤسسة .

- تاريخ و ساعة بداية عملية التحقيق في عين المكان ، وكذلك تاريخ إرسال الإشعار.

- الوثائق التي يجب مراجعتها ، و كذلك الضرائب والرسوم التي سيتم التحقيق فيها .

- السنوات المعنية بالمراقبة و غالبا ما تكون أربع 04 سنوات .

2- سحب ودراسة الملف الضريبي للمكلف :

يقوم العون المحقق بفحص ملف المكلف قبل إجراء التحقيق المحاسبي، سواء من حيث كونه ملف ضريبي مفتوح بإسم شخص معنوي (باسم الشركة (أو مفتوح باسم شخص طبيعي (ملف شخصي) بالنسبة لصاحب المؤسسة أو الشركاء . (لكحل، 2018-2019، صفحة 88)

كما يقوم العون المحقق بفحص ملف المكلف من حيث التصريحات الجبائية السنوية من حيث مدى ضبط تواريخ إيداعها.

3- المعاينة في عين المكان :

تبدأ هذه المرحلة باتصالات بين المحققين و المكلف بالضريبة أو مدير الشركة أو ممثله ، فهذا الاتصال مهم بالنسبة لعملية التحقيق، حيث تسمح لهم بخلق جو من الثقة المتبادلة ، و تسمح أيضا للإدارة الجبائية بزيارة محل ممارسة نشاط المكلف ومحاورته ، و يجمع المحقق المعلومات اللازمة لعملية التحقيق وذلك من خلال الملاحظة و النقاط التي اكتشفها من الحوار.

4- عملية جمع المعلومات :

يقوم المحققون مجرد كامل مختلف المتعاملين مع المكلف و من ثم جمع كافة المعلومات عن التعاملات، وتسمح هذه العملية بمعرفة:

- لنشاط المؤسسة و الهدف منه و عدد فروعها .
- الزبائن والعملاء : عددهم مخططهم الجغرافي و طرق الدفع ومخطط النظام التجاري من توزيع و شراء .
- أسعار الشراء والبيع المستعملة حاليا وكذلك دوران المخزون ، و الأسعار التي يقيد بها من الدفاتر .
- المستخدمون : عددهم (إدارات ، موظفين ، عمال ، مسؤولين و ممثلين) .
- العلاقات مع المؤسسات الأخرى .
- الوضعية الجبائية للمكلف
- محاسبة المكلف و طرق تسجيل العمليات و نظام الاتصالات داخل المنشأة .

ثانيا:المراقبة الفعلية :

و تتمثل في عملية المراقبة الفعلية و التأكد من محاسبة الممول شكلا و مضمونا . (لكحل، 2018-2019، صفحة 89)

1- الرقابة الشكلية للمحاسبة :

- تتمثل هذه المرحلة في اطلاع فرقة التدقيق على الوثائق المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري و المتمثلة في دفتر اليومية ، دفتر الجرد ، حيث تقوم الفرقة بإجراء فحص في شكل المحاسبة ، و من أهم الشروط الواجب توفرها في المحاسبة هي :
- محاسبة كاملة و نظامية : تكون المحاسبين كاملة و نظامية إذا تضمنت مجموعة من الوثائق و الدفاتر و هذا وفق ما نصت عليه المواد 09 ، 10 ، 11 ، 12 . من القانون التجاري .
- محاسبة صحيحة و دقيقة : هذا الفحص يستلزم تأشير حسابيا لجميع الأرصدة ومراقبة عملية الترحيل ، و التأشير على صحة و سلامة وصحة التسجيلات الإجمالية المنقولة على دفتر اليومية .
- محاسبة مطابقة للواقع : وهذا بتبرير كل القيود المحاسبية في مبدأها و كميتها بحيث يبرر كل قيد يشكل ذلك باستعمال مستندات الإثبات و التي تختلف باختلاف طبيعة العمليات التي يمكن أن تكون حالة خاصة، و شراء ، توزيع ، خدمات

2- فحص المحاسبة من حيث المضمون :

و تشمل هذه العملية دراسة معمقة للحسابات التالية :

- المشتريات : يشمل هذا الحساب المخالفات المتعلقة بالتضخيم في المشتريات و الهدف منه التخفيض في الربح و من أمثلته : الفواتير المكررة و بتواريخ مختلفة و كذا الفواتير الوهمية و المخالفات المتعلقة بالتخفيض في المشتريات و الهدف منه تخفيض الإيرادات و من أمثلتها : مشتريات دون فواتير ، أخطاء مادية عمدا .
- المخزونات : و تتمثل في مقارنة الجرد الفعلي مع الجرد المحاسبي من قبل العون المحاسبي و كذا دراسة عملية دوران المخزون والتأكد من تسجيل قيمتها نقدا وكما .
- المبيعات : و تتم هذه العملية من خلال حسابات البنك و الصندوق الخاصة بالمكلف حيث تسمح هذه العملية بالتحقق من رقم الأعمال و الذي يعتبر الركن الأساسي في عملية التحقيق .

- التحقيق في حسابات الميزانية : و تتم هذه العملية من خلال دراسة المركز المالي من خلال أصولها و خصومها ، حيث يمكن للمحقق التأكد من عناصر الأصول و أن إجراءات عمليات الإهلاك سجلت بالشكل الصحيح ، و كذا التأكد من جميع الأملاك الخاصة بالمكلف . أما بالنسبة لخصوم فهي الأموال المستحقة الموضوعة تحت تصرف المؤسسة سواء كانت طويلة أو قصيرة الأجل ، و إنما موجهة من اجل تمويل نشاط المؤسسة . (لكحل، 2018-2019، صفحة 90)

3- نتائج عملية التحقيق المحاسبي : وينتج عنه الحالات التالية :

أ- قبول المحاسبة : حيث يجب على الفرقة التدقيق إبلاغ الممول بنتائج التحقيق و هي :

➤ قبول صريح للمحاسبة : أي أن المحاسبة مقنعة وصادقة ومنتظمة بشكل مقبول ، و هنا يجب على الإدارة ملزمة بتبليغ المكلف بنتائج التحقيق ، و هذا ما نصت عليه المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية التي هي " إذا حدد العون المحقق أسس فرض الضريبة على اثر التحقيق يف المحاسبة ، فانه يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة ، و ذلك حتى في حالة عدم إجراء إعادة التقييم " . (المادة42، صفحة 19)

➤ قبول نسبي للمحاسبة : يقوم المحقق باللجوء إلى إجراءات التقييم الثاني و هذا في حال وجود غموض و ارتياب من خلال تسجيل بعض التجاوزات من قبل المكلف، أي أن يتم الاتصال بين المكلف و المحقق لتقديم الملاحظات والتفسيرات حول هذه الانحرافات ، و ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال و أساس فرض الضريبة ، و يجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم عن طريق الإشعار بالتقييم الأولي ، مع منح مهلة 40للدرد على هذا التقييم . (ذبيح ل.، 2010-2011، صفحة 79)

ب- رفض المحاسبة : في بعض الأحيان قد يخلص المحقق الجبائي إلى رفض المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء الموجودة فيها ، و هذا من أجل حماية المكلف بالضريبة من التعمق و تمادي العون المحقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة من خلال رفضه للمحاسبة و يكون هذا في الحالات التالية :

- مسك دفاتر غير مطابقة لأحكام القانون التجاري ، و لشروط النظام المحاسبي المالي ، ولا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية .

- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو معلومات غير صحيحة خطيرة و متكررة .

- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية مثل: غياب كلي أو جزئي للفواتير ، أو أن الفواتير غير مطابقة للمرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 10/12/2005 و المتعلق بكيفية تحرير الفاتورة بالصيغة و المعلومات المطلوبة. (ذبيح ل.، 2010-2011، الصفحات 80-81)

4- نهاية التحقيق :

تعتبر هذه المرحلة كخلاصة عمل المحقق حيث يرى ضرورة إجراء بعض التعديلات على أساس الضريبة بإتباعه الإجراءات العادية للتقييم و هي كالتالي :

أ- اجراء التقييم الثنائي : يطبق هذا الإجراء على المكلف بالضريبة الذي تقبل محاسبته نسبيا ، أي المكلف الذي يلتزم بمحاسبته و يقدم تصريحاته في الآجال القانونية ، و بعد عمليات التوضيح و التبرير يكون هذا التقييم النهائي ولا يحق للمكلف بعد ذلك مناقشة المحقق .

ب- إجراء التقييم الأحادي : الإجراء الذي تقوم به الإدارة الجبائية دون أي نقاش أو اتصال مع المكلف بالضريبة ، وهذا لعدم وفاء المكلف بواجبه المحاسبي و الجبائي أي عندما ترفض محاسبته و كذا يطبق هذا الإجراء إذا لم يجيب المكلف على الإشعار الموجه له قبل الفترة المحددة ب 40 يوما . (لكحل، 2018-2019، صفحة 92)

الفرع الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة :

بعد هذا النوع من التحقيق حيث لدى الإدارة الجبائية ، حيث يتمثل بأقل شمولية و أكثر سرعة في التحقيق المحاسبي . و قد نص قانون الإجراءات الجبائية في المادة 20 مكرر عل أنه : " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة أو مجموعة عمليات او معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية و يتم كذلك التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة و التي تحفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية " . (المادة 20 مكرر، 2021، صفحة 9) و بالاستناد إلى المادة 20 و المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية يمكن استنتاج بعض الشروط التي وضعها المشرع الجزائري، و التي ينبغي مراعاتها عند إجراء هذا النوع من التحقيق ، و المتمثلة فيما يلي :

- تقتصر عملية التحقيق المصوب على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم و ما يرتبط بها من معلومات محاسبية ، لفترة كاملة أو جزء منها لمدة تقل عن سنة ، عكس التحقيق المحاسبي الذي يمتد إلى أربع سنوات ماضية .

- عند إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة ، يمكن للإدارة الجبائية مطالبة المكلفين بالضريبة المحقق في محاسبتهم ، بتقديم الوثائق المحاسبية و الوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود و وصول الطلبات أو التسليم المرتبط بالرسوم والضرائب والإتاوات المتعلقة بالتحقيق

- لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في المحاسبة في عين المكان أكثر من شهرين (02) .

- يمنح للمكلف بالضريبة اجل (30) يوما لإرسال ملاحظته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقييم المتعلق بالتحقيق المصوب .

- عند ممارسة التحقيق المصوب تتمكن الإدارة الجبائية من إجراء تحقيق معمق و الرجوع إلى الفترة التي تمت فيها عملية التحقيق و الأخذ بكل الحقوق المطالب بها ، نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب

الفرع الثالث: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية :

تم استحداث هذا النوع من التحقيق امتدادا للتحقيق المحاسبي و التحقيق المصوب في المحاسبة ، و يختص بالأشخاص الطبيعيين الأكثر توجها للتهرب الضريبي دون الأشخاص المعنويين سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا يمر هذا التحقيق بمجموعة من المراحل و التي تبرز دوره في مكافحة التهرب الضريبي و تتمثل في مايلي :

أولا: التحضير للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية :

1-إختيار الملف : في نهاية كل سنة يقوم كل رؤساء المفتشيات بإعداد قائمة للأشخاص الطبيعيين الذي تظهر فيهم بعض الشكوك من خلال الفحص الشكلي لملفاتهم حيث ترسل هذه القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب ، و بعد التشاور يتم اختيار الملفات التي سوف تخضع للرقابة انطلاقا من المعايير التالية :

- ظهور عدم نزاهة التصريحات

- وجود نية استعمال طرق تدليسية المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

- وجود أموال غير مبررة بحوزة المكلف

ملاحظة الفروقات الكبيرة بين المداخيل المصرح بها و الرخاء و الثراء الذي يعيش فيه المكلف وكذلك إنفاقه .

2- فحص الملف : بعد إعداد القائمة النهائية للأشخاص الطبيعيين الذين سوف يخضعون للرقابة ، تقوم كل فرقة المكونة من شخصين الذين لديهم رتبة مفتش و هذا ما نص عليه قانون الإجراءات الجبائية في المادة 21-2 ، بالتوجه إلى المفتشية التي يتواجد بها ملف المكلف المعني بالتحقيق ، و يتم اخذ الملف للمكتب للفحص ، و هنا يتم التعرف على المصاريف المحسومة من الدخل الإجمالي ، و كذا ملف الضريبة على الدخل. (المادة 21، 2021، صفحة 11)

3- جمع المعلومات من مصادر خارجية : عند انتهاء المحقق من فحص الوثائق الإدارية الخاصة بالممول ، يلجأ إلى أبحاث خارجية باستعمال الحقوق التي منحها له المشرع ، حيث يتصل بكل المؤسسات الخارجية التي لها علاقة مباشرة مع المكلف من اجل الحصول على معلومات توضيحية يعتمد عليها ، كما يقوم بفحص الحسابات البنكية للمكلف و لا يجوز للبنك كذلك مراقبة الأموال ، و الاعتراض على طلبات المحقق ، و كذا مراقبة الأسهم الموجودة في منشأة المكلف المتحصل عيها من بيع العقارات و كذا الميراث ...

4- سير عملية التحقيق : عند انتهاء المحقق من جميع الإجراءات القانونية المتخذة من قبل المكلف وقيامه بجمع كافة المعلومات اللازمة من مصادر خارجية ، و في حال كون تلك المعلومات غير كافية يحق للمحقق و بقوة القانون طلب توضيحات و تبريرات من المكلف للتأكد من مصداقية التصريحات.

❖ طلب التبريرات : تلتمسها الإدارة الجبائية من المكلف في إحدى الحالات التالية :

- فيما يتعلق بوضعيته الجبائية .

- فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي ، حين تتوفر لدى الادارة عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمداخيل هامة مقارنة مع تلك المصرح بها ، وعليه تتمتع الإدارة بإمكانية اخذ المبالغ المخصصة لتغطية أعباء المكلف بعين الاعتبار ، لكن باستطاعة هذا الأخير أن يثبت أن المبالغ المستعملة ليست صادرة عن عمليات التدليس . (فيدس، 2013، الصفحات 31-32)

❖ طلب التوضيحات :

تلتمسها الإدارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات ، و تخص أي نقطة واردة في التصريح.

5- نتائج التحقيق العميق : بعد انتهاء المراقب من عملية التحقيق و المقارنة قد يتوصل إلى نتيجتين ، أما قبول لأسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلفة و من ثم عليه إشعار هذا الأخير بغياب التقويم ، أو رفضها إذا علم إن ما هو مصرح به كمداخيل هي ليست حقيقية و غير مطابقة للواقع ، فيقوم بإعادة تكوين المداخيل التي بحوزة هذا المكلف وكذا تلك الدخول المحققة من قبل أولاده و الأشخاص الذين يعيشون معه ، و طرق إعادة تكوين أسس الإخضاع كما سبق الذكر تغيير حسب الحالة المقدمة .

و عليه فقد اقر المشرع الجزائري في نص المادة 21-5 من قانون الإجراءات الجبائية على ضرورة إبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التقويم المتحصل عليها ، مع الإشعار بالاستلام ، و يقتضي كذلك أن يكون هذا الإشعار معللا و مفصلا بما فيه الكفاية ليتمكن المكلف من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و تقديم ملاحظته أو الإعلان عن قبوله بها ، و ذلك في اجل (40) يوما ، و في حال مضي هذه المهلة دون تلقي أية إجابة من المكلف فيعتبر ذلك بمثابة قبول ضمني . (المادة 21-5، 2021، صفحة 12)

خلاصة الفصل :

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي ينتج عنها التقليل من ظاهري الغش و التهرب الضريبي، لتزداد بذلك موارد الدولة التي تمول بها الخزينة و هذا ما يساعد بدوره في دفع عجلة التنمية.

ومن اجل سيرورة هذه العملية و المتمثلة في الرقابة الجبائية عمل المشرع على تنظيم كافة مراحل و أدوارها في هذا المجال ، و هذا من اجل ضمان السير الجيد للعملية و تحقيق أقصى درجة من الفعالية و أسند لكل من هذه المصالح مهام تقوم بها، و تتم هذه الإجراءات من بداية سحب ملف المعني، و إعادة تشكيل القاعدة الضريبية إلى غاية كشف الأخطاء، وصولا إلى نهاية مهمة التحقيق، حيث تمتاز الرقابة الجبائية بإجراءات دقيقة وواضحة تساعد على تبيان مواطن الغش و التهرب الضريبي.

الفصل الثالث :

دراسة ميدانية مديرية

الضرائب بسكرة

تمهيد :

تدعيما للدراسة في الفصلين السابقين بعد تطرقنا إلى دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي في الجانب النظري , و من أجل التطرق أكثر لهذا الموضوع قمنا بإسقاط هذا الجانب على أرض الواقع و ذلك بدراسة حالة تطبيقية في مديرية الضرائب بسكرة , بحيث يتم النظر على كافة معلومات المكلف و متابعتهم حسب ما نص عليه القانون .

حيث تطرقنا في هذا الفصل إلى مبحثين هما :

المبحث الأول : تقديم مديرية الضرائب بسكرة

المبحث الثاني : دراسة حالة التهرب وفق التحقيق المحاسبي

المبحث الأول : تقديم مديرية الضرائب بسكرة

إن المديرية العامة للضرائب توجد في عشر نواحي تسمى بالمديريات الجهوية وتتمركز في الجزائر (شرق الجزائر غرب الجزائر) وهران، قسنطينة، البلدة، سطيف، عنابة الشلف ورقلة، بشار، كما توجد أربعة وخمسون (54) مديرية ولائية باستثناء الجزائر العاصمة التي توجد بها ستة (6) مديريات ولائية وكذا وهران بها مديريتان وهذا راجع إلى حجم نشاط الولايتين.

المطلب الأول : تعريف مديرية الضرائب لولاية بسكرة

في سنة 1991 وذاك طبقا للمرسوم التنفيذي الوزاري رقم 66-991 المؤرخ في 11/61/1991 المتضمن تنظيم الاختصاصات للمصالح الخارجية للإدارة الجبائية وهذه المديريات الجهوية تضم تحت نطاقها عدة مديريات ولائية، أما المديرية الولائية للضرائب بسكرة فهي تدخل ضمن المديرية الجهوية بقسنطينة، تتكون مديرية الضرائب لولاية بسكرة من خمسة (4) مديريات فرعية وكل مديرية تضم مكاتب ولكل مكتب مهام يقوم بها .

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة

يسهر على تسيير المديرية للمدير الولائي للضرائب ويعتبر المسؤول الأول على جميع المصالح التابعة لها وذلك لمتابعته للمستخدمين كالترقية والترسيم والتكوين... الخ، ويسهر على توفير كل الوسائل المادية للسير الحسن للمصالح والفصل في المنازعات الجبائية المعروضة من قبل المكلفين بالضريبة، ومتابعة عمليات تحصيل الضرائب.

حيث قسمت هذه الأخيرة إلى خمس مديريات فرعية وهي كالتالي:

الفرع الأول: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية : وتتكون من أربعة مكاتب :

أولا : مكتب الجداول: بحيث يقوم ب:

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

ثانيا : مكتب الإحصائيات : من مهامه ما يلي:

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

ثالثا : مكتب التنظيم والعلاقات العامة: ويكلف ب:

- إستلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتمادات.
- متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة والامتيازية.
- نشر المعلومة الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.

رابعا: مكتب التنشيط والمساعدة : ويكلف بضمان ما يلي:

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

الفرع الثاني: المديرية الفرعية للتحصيل: وتضم ثلاثة مكاتب وهي:

أولا: مكتب مراقبة التحصيل : ويكلف ب:

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

ثانيا : مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله : ويكلف بضمان:

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

ثالثا : مكتب التصفية : ويكلف بضمان :

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

الفرع الثالث: المديرية الفرعية للمنازعات :

أولا : مكتب الاحتياجات ويكلف ب:

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

ثانيا : مكتب لجان الطعن ويكلف ب:

- دراسة الاحتياجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة.
- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب إلزامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.

ثالثا: مكتب المنازعات القضائية ويكلف ب:

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

رابعا: مكتب التبليغ والأمر بالصرف : ويكلف ب:

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

الفرع الرابع: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية :

أولا : مكتب البحث عن المعلومات الجبائية : والذي يعمل في شكل فرق، ويكلف ب :

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

ثانيا :مكتب البطاقات والمقارنات: ويكلف ب:

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

ثالثا: مكتب المراجعات الجبائية : الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف ب:

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

رابعا: مكتب مراقبة التقييمات: الذي يعمل في شكل فرق ويكلف ب:

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

الفرع الخامس: المديرية الفرعية للوسائل:

أولا: مكتب المستخدمين والتكوين : ويكلف ب:

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

ثانيا : مكتب عمليات الميزانية: ويكلف ب:

- القيام في حدود صلاحياته، بتنفيذ عمليات الميزانية؛
- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول به؛

- تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة خصصو الضرائب محل النزاع الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

ثالثا : مكتب الوسائل : ويكلف ب:

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

رابعا: مكتب الإعلام الآلي: ويكلف ب:

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

وتمكن توضيح الهيكل التنظيمي المديرية الضرائب لولاية بسكرة في الشكل التالي:

الشكل رقم (6): مخطط الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب بسكرة.



المبحث الثاني : دراسة حالة وفق التحقيق المحاسبي

المطلب الأول : خطوات التحقيق المحاسبي

فيما يلي سوف يتم التطرق إلى حالة ميدانية لأحد الطرق المحاسبية التي تم التطرق إليها في الجانب النظري و هي التحقيق المحاسبي

الفرع الأول : المرحلة التحضيرية (نتائج التبليغ الأولي)

أولا : إعداد برنامج التحقيق

بعد قيام مفتشية الضرائب بإرسال قائمة بأسماء المكلفين الذين سيكونون محل التحقيق إلى المديرية الولائية للضرائب والتي بدورها ترسلها للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية مباشرة أعمال الرقابة والمراجعة وفق برنامج مصادق عليه، حيث أسندت المديرية الفرعية للرقابة الجبائية هذه المهمة التي يستلمها رئيس فرقة التحقيق المتكونة من عضوين.

ثانيا : الإجراءات التحضير للتحقيق المحاسبي

هي أولى الأشغال التي يقوم بها العون المدقق قبل أن يبدأ عمله، والحصول على المعلومات اللازمة عن حالة المكلف بالضريبة والتزويد بالمعلومات والتوضيحات المعتبرة من التي تنحصر في مختلف المصادر، حيث يقوم المدقق ب:

1- سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب المسيرة الملف مقابل وصل استلام بعد تحرير طلب السحب بعرض دراسة

الملف من استغلال المعلومات والوثائق الموجودة في الأحسن

2- التعرف على الهوية الجبائية للمكلف بالضريبة حيث الملف المسحوب هويته متمثلة في (مؤسسة تمارس نشاط أشغال البناء في مختلف مراحلها ، تهيئة المساحات الخضراء ، تجارة بالجملة لمعدات الري الخاصة بالفلاحة).

3- بعد استلام المحقق الملف الجبائي من طرف المفتشية المختصة إقليميا يقوم بتصفح هذا الأخير من خلال الوثائق المكونة له، من أجل معاينة نقص بعض الوثائق إن وجدت.

4- إعداد كشف مقارن للميزانيات.

5 - إعداد الكشف المحاسبي.

6 - إعداد بطاقة مراقبة التصريحات الشهرية نموذج ج. 50

7- الإشعار بالتحقيق و الذي يحتوي على المعلومات التالية:

المؤسسة "ع" و هي مؤسسة أشغال البناء في مختلف مراحلها + تهيئة المساحات الخضراء + تجارة بالجملة لمعدات الري الخاصة بالفلاحة .

تبعاً للإشعار بالتحقيق رقم :.../م/وض/م ف رج/م ت ج/ف ب/2021 المحرر بتاريخ 2021/06/01 و المسلم لكم يد بيد يوم

10 جوان 2021 والذي من خلاله أعلمناكم أن مؤسستكم ستكون محل تحقيق محاسبي و جبائي للفترة الممتدة من 2017/01/01

إلى 2020/12/31

وبعد إجراء التدخل الأولي يوم 2021/06/24 .

ثالثا : الشروع في عملية التحقيق المحاسبي :

1- بعد قيام المحقق بالعمليات التحضيرية تبدأ عملية التحقيق المحاسبي بإرسال أول وثيقة للمكلف بالضريبة وهي وثيقة الإشعار

بالتحقيق حيث يكون للمكلف بالضريبة الحق في عشرة أيام (10) على الأقل وذلك قبل التدخل بعين المكان.

2- التدخل بعين المكان، حيث يقوم المحقق بفحص المحاسبة من حيث الشكل أي الرقابة الشكلية في المحاسبة وما مدى مطابقتها للقوانين وبعد ذلك يقوم العون المحقق بفحص المحاسبة من حيث المضمون إذ يقوم بدراسة معمقة للتأكد من صحة البيانات المحاسبية المقدمة من طرف المكلف.

وبعد الاطلاع على الدفاتر والوثائق المحاسبية المقدمة من طرف المكلف بالضرب ومقارنتها بالتصريحات الجبائية المودعة اتضح للمحققين الجبائين الملاحظات التالية التي توضح نواقص تحويها محاسبة المكلف في كل من الجانب المحاسبي و الجانب الجبائي :

أولا : في الجانب المحاسبي :

- 1- عدم تسجيل جرد المخزونات في دفتر الجرد.
- 2- عدم تفصيل البضاعة المستهلكة وتقييمها دفعة واحدة في 12/31 من كل سنة
- 3- عدم تفصيل اليومية المساعدة للبيع حسب الفواتير وجعلها متركزة (بالشهر)
- 4- ربط رقم الأعمال المفوتر بالتصريحات الجبائية الشهرية (ج50).
- 5- ظهور حساب 467 والذي هو في الأصل حساب مؤقت خلال 4 سنوات.
- 6- الاعتماد على الحساب الرئيسي و عدم الاعتماد على الحسابات الفرعية لها للرسم على القيمة المضافة ح/445
- 7- عدم تطابق ح/445 مع ما هو موجود في التصريح الشهري نموذج (ج50).

ثانيا : في الجانب الجبائي :

- 1- عدم إيداع التصريحات الشهرية (ج50) الخاصة بنشاط المقاول للفترة الممتدة من شهر جويلية 2018 إلى ديسمبر 2020.
 - 2- وجود فرق في المشتريات المصرحة من طرفكم وتلك المصرحة من طرف موردكم ش ذ م م سنة 2017.
 - 3- قيامكم باسترجاع رسوم على المشتريات خلال سنتي 2017 و 2018 بطريقة مخالفة للقانون (التفصيل في جدول الرسوم المدمجة).
 - 4- وجود فرق في رقم الأعمال المفوتر الخاص ببيع البذور بين المحاسبة و التصريح بالزبائن (ج03) خلال سنة 2018 قدره : 294.117.60 دج.
 - 5- عدم تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات و أجور خلال السنوات 2018 - 2019 و 2020 والناجحة عن عقد العمل المبرم مع السيد : المكلف بتسيير المؤسسة.
 - 6- تقديمكم لفواتير خدمات خلال سنة 2020 تتمثل في تلحيم وتشكيل الأنابيب الخاصة بالببوت البلاستيكية محررة من طرف مكلف سجله التجاري مشطب بتاريخ 2019/11/13.
 - 7- التصريح بمخزون آخر مدة سنة 2020 من البذور الفلاحية قدره 803.282.44 دج إلا أنه لم يتم العثور عليه أثناء قيامنا بالتدخل الأولي ولا في فواتير البيع لسنة 2021 ، وعليه سيتم اعتباره مباع خلال سنة 2020. علما أن جزء منه يظهر في مخزوناتكم من 2016/12/31 (بذور)
- عدم تقديمكم لكشف العمولات والوساطات و المكافآت المنصوص عليه في المادة 176 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

من خلال الملاحظات السابقة تبين للمحققين أن محاسبة المكلف تبقى مقبولة والطريقة المتبعة في تحديد الأسس الخاضعة هي الطريقة التجارية وهي على النحو التالية :

أولا : تحديد رقم الأعمال :

1 - رقم الأعمال الخاص بتجارة الجملة :

أ - رقم الأعمال المصرح : تم تحديده بالاعتماد على فواتير البيع المقدمة من طرف المكلف بعد مقارنتها برقم الأعمال المصرح في محاسبته .

ب - رقم الأعمال غير المصرح :

- سنة 2017 بالاعتماد على المشتريات غير المصرحة والمقدرة بمبلغ 275.210.00 دج بعد تطبيق هامش ربح خام قدره 1,20
- سنة 2018 : بالاعتماد الفرق الظاهر في رقم الأعمال بين المصرح في اليومية المساعدة من جهة و الظاهرة في التصريح بالزبائن (ج3) والفواتير من جهة أخرى.
- سنة 2020 : بالاعتماد على مخزونات المواد الفلاحية و البذور الظاهر في 12/31 والتي لم تظهر في يوم التدخل الأولي ، ولا في فواتير البيع لسنة 2021 ، حيث تم اعتبارها مباعه سنة 2020 ، وذلك بتطبيق هامش ربح خام قدره 20 % .

2 - رقم الأعمال الخاص بالمقاولة :

بالرغم من امتلاككم لسجل تجاري ثانوي خاص بنشاط المقاولة منذ تاريخ 2018/07/15 وبالرغم من عدم إيداعكم للتصريحات الشهرية (ج50) ، إلا أنه لم يثبت ممارستكم لأي نشاط بهذا السجل حسب مراسلات مختلف الهيئات الإدارية عبر الولاية ، وكذا من خلال كشف حسابكم البنكيين ، وعليه فقد تقرر الاحتفاظ برقم الأعمال المصرح عن طريق الميزانيات الجبائية (بعلامة لاشيء).

ثانيا : تحديد الربح :

تم تحديد الربح المحقق بالاعتماد على الربح المصرح مع إضافة الزيادة في رقم الأعمال وكذا الأعباء غير القابلة للحسم مع تخفيض حقوق الرسم على النشاط المهني الناتجة عن رقم الأعمال غير المصرح.

ثالثا : تحديد الدخل : تم تحديد الدخل المحقق بالاعتماد على الربح المحقق مع تخفيض اشتراكات التأمين الاجتماعي لغير الأجراء (CASNOS) إذا لم تكن قد حسمت في المحاسبة.

رابعا : الرسوم المحسومة على المشتريات :

تم دمج الرسم على القيمة المضافة المحسوم على المشتريات بطريقة مخالفة للقانون و ذلك حسب التفاصيل المبينة في الجدول لاحقا.

خامسا : الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات و أجور :

لقد تم اعتماد مبلغ 25.000.00 دج كأجرة شهرة مقابل خدمات السيد : ق م ، المكلف بتسيير المؤسسة حسب عقد العمل المبرم مع صاحبة المؤسسة السيدة : الشخص الطبيعي .

سادسا : حقوق الطابع :

نظرا لكون كل مبيعاتكم مقبوضة عن طريق حسابكم البنكي فانه لا وجود لحقوق طابع مستحقة طبقا لنص المادة 100 من قانون الطابع.

وعليه ومما سبق ذكره فان وضعية المكلف الجبائية للسنوات 2017 – 2018 – 2019 و 2020 تكون على النحو التالي :

I – تحديد رقم الأعمال :

جدول رقم (6) : رقم الأعمال المصرح (بيع عتاد الفلاحة ومعدات الري) :

السنة	2017	2018	2019	2020
التعيين				
رقم الأعمال حسب فواتير البيع	29.564.620.00	34.034.516.00	36.475.413.00	12.381.701.00
رقم الأعمال المصرح في المحاسبة	29.564.620.00	33.740.398.00	36.475.413.00	12.381.701.00
الزيادات	لا شيء	294.118.00	لا شيء	لا شيء

الجدول يوضح رقم الأعمال المصرح الذي تم تحديده من خلال المعلومات التي سبق ذكرها

جدول رقم (7) : رقم الأعمال غير المصرح (التجارة) :

السنة	2017	2020
التعيين		
المشتريات غير المصرحة والمخزون	275.210.00	803.282.44
هامش الربح الخام المطبق	1,20	1,20
رقم الأعمال غير المصرح	330.252.00	963.939.00

المصدر : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

ملاحظة : المشتريات غير المصرحة سنة 2018 تمثل المبلغ المسدد للمورد دون مقابل (فاتورة شراء) : 327.500.00 / 1,19 = 275.210.00 دج خارج الرسوم.

* تم رفض فواتير مورد الخدمات اسم المورد نظرا لكونه توقف عن النشاط بتاريخ : 2019/11/13.

جدول رقم (8) : إجمالي رقم الأعمال الخاص بالتجارة :

2020	2019	2018	2017	السنة التعيين
12.381.701.00	36.475.413.00	34.034.516.00	29.564.620.00	رقم الأعمال المفوتر المحقق
963.939.00	/	/	330.252.00	رقم الأعمال غير المصرح
13.345.640.00	36.475.413.00	34.034.516.00	29.894.872.00	إجمالي رقم الأعمال المحقق
12.381.701.00	36.475.413.00	33.740.398.00	29.564.620.00	إجمالي رقم الأعمال المصرح في المحاسبة
963.939.00	لا شيء	294.118.00	330.252.00	الزيادات

المصدر : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

جدول رقم (9) : تحديد الربح :

2020	2019	2018	2017	السنة التعيين
1.346.549.00	3.208.719.00	3.099.529.00	2.985.072.00	الربح المصرح
963.939.00	/	294.117.00	330.252.00	رقم الأعمال
874.600.00	/	/	/	الأعباء المدجة - فواتير مرفوضة
803.282.44	/	/	275.210.00	تخفيض البضاعة المرسله غير المصرحة
19.279.00	/	5.884.00	6.608.00	تخفيض حقوق الرسم على النشاط المهني
2.362.527.00	3.208.719.00	3.387.762.00	3.033.506.00	الربح المحقق
1.346.549.00	3.208.719.00	3.099.529.00	2.985.012.00	الربح المصرح
1.015.977.56	لا شيء	288.233.00	48.434.00	الزيادات

المصدر : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

جدول رقم (10): الرسوم على المشتريات المدجة :

سنة 2017 :

رقم الفاتورة	التاريخ	المورد	مبلغ الفاتورة خارج الرسم	مبلغ الرسم على القيمة المضافة	شهر إجراء الحسم	سبب الدمج
4457	2017/11/29	اسم المورد	782.521.01	148.678.99	2017/11	فواتير مسددة نقدا
4459	2017/11/29	النشاط	806.722.69	153.277.31	2017/11	ومبلغها يفوق
4458	2017/11/30	العنوان	806.722.69	148.678.99	2017/11	100.000.00
						(المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال)
			450.635.29		مجموع الرسوم المدجة سنة 2017	

المصدر : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

سنة 2018 :

رقم الفاتورة	التاريخ	المورد	مبلغ الفاتورة خارج الرسم	مبلغ الرسم على القيمة المضافة	شهر الحسم	سبب الدمج
4474	2018/01/22	اسم المورد	308.235.29	58.564.71	2018/09	فواتير مسددة نقدا
4415	2018/03/22	النشاط	181.395.59	34.394.59	2018/09	ومبلغها يفوق
4417	2018/04/03	العنوان	248.991.60	47.308.00	2018/09	100.000.00
4419	2018/04/09		220.084.03	41.815.97	2018/09	(المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال)
4421	2018/04/22		308.835.29	58.816.46	2018/09	قانون الرسوم على رقم الأعمال)
4464	2017/12/19		180.336.13	34.263.87	2018/10	
4465	2017/12/27		277.310.92	52.689.07	2018/02	
442	2018/01/14		581.512.61	107.172.77	2018/12	
443	2018/01/14		165.126.05	31.373.95	2018/12	
44	2018/01/14		110.084.03	20.915.97	2018/12	محسومة مرتين
445	2018/01/14		581.512.61	107.172.61	2018/12	محسومة مرتين
447	2018/01/22		309.235.29	58.564.71	+ 12	
4457	2017/11/29		486.521.01	148.678.99	18/10	محسومة مرتين
4465	2017/12/27		277.310.92	52.689.08	+ 2017/11	
					+ 02	
					18/10	
			854.422.15		مجموع الرسوم المدجة سنة 2018	

المصدر : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

من خلال المعلومات التي سبق ذكرها فقد تم على أساسها تحديد أسس الضرائب و الرسوم للسنوات 2017 – 2018 – 2019 و 2020 تكون حسب الجداول التالية :

جدول رقم (11) : تحديد أسس الرسم على النشاط المهني :

طبقا للمواد 217 – 219 – 221 مكرر – 222 – 224 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

2020		2019	2018	2017	السنوات
بدون تخفيض	بتخفيض 30%				التعيين
6.235.938.00	7.109.702.00	36.475.413.00	34.034.511.00	29.894.872.00	رقم الأعمال المحقق
5.272.000.00	7.109.702.00	36.475.413.00	33.740.399.00	29.564.621.00	رقم الأعمال المصرح وفق ج 50
963.938.00		لا شيء	294.117.00	330.251.00	الزيادات

المصدر : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

جول رقم (12) : تحديد أسس الرسم على القيمة المضافة : طبقا للمواد 2 – 4 – 14 – 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال

2018		2017			السنة
خاضع للمعدل العادي	خاضع للمعدل المنخفض 9%	خاضع للمعدل العادي	خاضع للمعدل المنخفض	معفى من الرسم	التعيين
28.327.016.00	5.707.500.00	19.419.872.00	1.974.000.00	8.501.000.00	رقم الأعمال المحقق
28.032.899.00	5.707.500.00	19.089.621.00	1.974.000.00	8.501.000.00	رقم الأعمال المصرح وفق ج 50
294.117.00	/	330.251.00	لا شيء	لا شيء	الزيادات

المصدر : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

ملاحظة : رقم الأعمال المعفى الظاهر خلال سنة 2017 هو الناتج عن تعاملاتكم مع شباب مستفيدين من برامج دعم تشغيل الشباب ، أما الخاص بالمعدل المنخفض 9 % فهو الناتج عن بيع الفيلم البلاستيكي الموجه للفلاحة طبقا للمادة 23 ف 04 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

2020		2019		السنة
خاضع للمعدل العادي	خاضع للمعدل المخفض	خاضع للمعدل العادي	خاضع للمعدل المخفض	التعيين
10.580.938.00	2.764.702.00	29.133.551.00	7.341.862.00	رقم الأعمال المحقق
9.617.000.00	2.764.702.00	29.133.551.00	7.341.862.00	رقم الأعمال المصرح وفق ج 50
963.938.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الزيادات

المصدر : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

جدول رقم (13) : تحديد أسس الضريبة على الدخل الإجمالي :

2020	2018	2017	السنوات
			التعيين
2.362.526.00	3.387.762.00	3.033.506.00	الربح المحقق
1.346.549.00	3.099.530.00	2.985.072.00	الربح المصرح
لا شيء	75.000.00	لا شيء	تخفيض اشتراكات CASNOS
2.362.526.00	3.312.762.00	3.033.506.00	الدخل المحقق
1.346.549.00	3.024.000.00	2.985.072.00	الدخل المصرح وفق ج 01
1.015.977.00	288.762.00	48.434.00	الزيادات

المصدر : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

جدول رقم (14) : تحديد أسس الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات و أجور :

طبقا للمواد 66 - 67 - 75 - 104 و 130 من قانون الضرائب المباشرة

2020	2019	2018	السنوات
			التعيين
300.000.00	300.000.00	125.000.00	الأسس المعتمدة
لا شيء	لا شيء	لا شيء	الأسس المصرحة
300.000.00	300.000.00	125.000.00	الزيادات

ملاحظة :

بالنسبة لسنة 2018 تم احتساب الأساس الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور لما يقابل خمس أشهر عمل أي من شهر أوت إلى غاية شهر ديسمبر من سنة 2018 ، أما بالنسبة لسنتي 2019 و 2020 فقد تم احتساب الأساس الخاضع لما يقابل 12 شهر كاملة عن كل سنة وبأجرة قدرها : 25.000.00 دج

❖ جداول تحديد الحقوق والغرامات

جدول رقم (15) : حقوق الرسم على النشاط المهني :

2020	2018	2017	السنة التعيين
224.254.00	680.690.00	597.897.00	الحقوق المستحقة
204.975.00	674.806.00	591.289.00	الحقوق المسددة
19.279.00	5.884.00	6.608.00	الحقوق المغفلة
1.927.00	588.00	660.00	غرامات الوعاء
1.927.00	588.00	660.00	غرامة عدم الدفع التلقائي
23.133.00	7.060.00	7.928.00	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

جدول رقم (16) : حقوق الرسم على القيمة المضافة:

2020	2018	2017	السنة التعيين
2.259.201.00	5.895.808.00	3.867.435.00	الحقوق المستحقة
2.076.053.00	5.479.113.00	3.804.688.00	الحقوق المسددة
183.148.00	416.695.00	62.747.00	الحقوق المغفلة
/	854.422.00	450.635.00	دمج الرسوم
183.148.00	1.271.117.00	513.382.00	إجمالي الحقوق المغفلة
27.472.00	317.779.00	128.345.00	غرامات الوعاء
210.620.00	1.588.896.00	641.727.00	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

جدول رقم (17) : حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي :

2020	2018	2017	السنة التعيين
694.884.00	1.027.466.00	929.727.00	الحقوق المستحقة
343.964.00	926.400.00	912.775.00	الحقوق المسددة أو الصادرة
350.920.00	101.066.00	16.952.00	الحقوق المغفلة
87.730.00	15.159.00	1.695.00	غرامات الوعاء

438.650.00	116.225.00	18.647.00	مجموع الحقوق والغرامات
------------	------------	-----------	------------------------

المصدر : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

جدول رقم (18) : حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات و الأجر :

2020	2019	2018	السنة التعيين
300.000.00	300.000.00	125.000.00	الأسس المعتمدة
% 20	% 20	% 20	السنة المطبقة
60.000.00	60.000.00	25.000.00	الحقوق المستحقة
لا شيء	لا شيء	لا شيء	الحقوق المسددة
60.000.00	60.000.00	25.000.00	الحقوق المغفلة
15.000.00	15.000.00	6.250.00	غرامات الوعاء
75.000.00	75.000.00	31.250.00	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

جدول رقم (19) : جدول تحديد الغرامات الجبائية :

2020	2019	2018	السنة التعيين
6.000.00	6.000.00	3.000.00	غرامة عدم إيداع التصريحات ج50

المصدر : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

جدول رقم (20) : الجدول العام للحقوق و الغرامات

المجموع	الغرامات الجبائية	غرامات الوعاء	الحقوق	التعيين الأسس والرسوم
573.522.00	/	104.584.00	468.938.00	الضريبة على الدخل الإجمالي
181.250.00	/	36.250.00	145.000.00	الضريبة على الدخل صنف مرتبات و أجر
53.121.00	15.000.00	6.350.00	31.771.00	الرسم على النشاط المهني
2.441.243.00	/	473.596.00	1.967.647.00	الرسم على القيمة المضافة
3.249.136.00	15.000.00	620.780.00	2.613.356.00	المجموع العام

المصدر : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

الفرع الثاني : نتائج التبليغ النهائي

وبعد انعقاد الجلسة في تاريخها المحدد تحت رئاسة المدير الولائي للضرائب أين تمت مناقشة جميع النقاط المثارة من طرف المعني بالتحقيق نقطة بنقطة وصدرت في حقها القرارات التالية:

أولاً: المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المحسوم والمعاد دمجها خلال سنتي 2017-2018

أ. حيث أكد المكلف أن عملية الجسم كانت مطابقة للقانون لسنة 2017 تم تسديد المورد ش ذ م م عن طريق الدفع في الصندوق (VERSEMENT - ESPECE)، أما سنة 2018 فقد سجلت في حساب الموردون حتى سنة 2021 أين سددت عن طريق 04 شيكات .

ب. تقرر رفض طلبه والإبقاء على الرسوم المدججة سنتي 2017 - 2018 لأن الفواتير المعنية مسددة نقداً، حسب ما لدى ، إثباتات (وصولات الدفع + رد المورد). (المصلحة من

ثانياً: المتعلقة بالفرق الظاهر في رقم الأعمال المفوتر سنة 2018 بين كشف الزبائن (ج 03) والميزانية الجبائية .

أ. حيث أكد المكلف أن الفرق موجود فعلاً وهو ناتج عن التصريح برقم أعمال بالزيادة سنة 2017 قدره 167.976.50 دج، وكذا تصريح بالزيادة لرقم الأعمال المفوتر لصالح الزبون: السيد فلان خلال سنة 2018 مبلغ 126.141.11 دج.

ب. تقرر رفض طلبه والإبقاء على رقم الأعمال غير المصرح سنة 2018 لأن رقم الأعمال المفوتر الصحيح هو الظاهر في كشف 64 و ما يطابق مجموع الفواتير المحررة سنة 2018 من 01 إلى 13.

ثالثاً: والمتعلقة بعدم تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات وأجور للسنوات 2018-2019 - 2020

أ. حيث صرح المكلف أن عقد العمل الميوم مع السيد: المكلف بتسيير المؤسسة مجر بتاريخ 14/06/2021 فقط، كما أن المؤسسة تشغل عامل غيره منذ سنة 2017، وفي نفس الوقت تحتج على الأسس المعتمدة أو بالأحرى الأجرة الشهرية المعتمدة و المقدرة بـ 25.000 دج وكذا اعتماد النسبة المحررة 20% عوضاً عن الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل طبقاً لنص المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة .

ب. تقرر رفض طلبه والإبقاء على الأسس المعتمدة للضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات وأجور وكذا نسبة 20%، وهذا للأسباب التالية:

- بالنسبة لعقد العمل فإنه يوجد عقد قبل المذكور من طرفه محرر سنة 2019 وقبله توكيل لتسيير المؤسسة.
- بالنسبة للأجرة المعتمدة والمقدرة بـ 25.000.00 دج فهي منطقية جداً بالنسبة لمسير مقارنة مع أجرة العامل في نفس المؤسسة.
- بالنسبة للنسبة 20% فهي طبقاً لنص المادة 130 ف 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أما الجدول ينطبق على الأسس المصرحة فقط.

رابعاً: المتعلقة بالخدمات المدججة إلى الربح والظاهرة في فواتير السيد : مورد الخدمات سنة 2020

أ. حيث أكد للمكلف أنه فعلاً تعامل مع المعني بطريقة قانونية بصفته حر في تلحيم وتشكيل أنابيب الخاصة بالبيوت البلاستيكية، وأن الفواتير المقدمة لا تنطبق عليها صفة الفواتير المزورة ولا فواتير المحاملة التي يعاقب عليها القانون.

ب. تقرر رفض طلبه والإبقاء على التسوية المعتمدة، وهذا لكون المعني قام بشطب سجله التجاري سنة 2019 حسب مراسلة مفتشية الضرائب المختصة إقليمياً، أما بخصوص التبريرات المقدمة فإن المكلف ملزم بالتحقق من الوضعية القانونية لموردي الخدمات والبضائع والزبائن.

خامساً : المتعلقة بمخزون آخر مدة لسنة 2020 المتمثل في البذور الفلاحية والمعتبر مستهلك خلال نفس السنة .

أ. حيث تمسك المكلف بصحة المخزون المصرح في المحاسبة و أكد على وجوده وأنه لم ينتبه لإظهار مخزون البذور الفلاحية والذي هو عبارة عن عبلة صغيرة لأعضاء الفرقة خلال التدخل الأولي.

ب. بعد مقارنة البضاعة المستهلكة خلال السنوات المعنية بالتحقيق مع فواتير البيع والشراء، وكذا كشوف المخزونات المقدمة من طرف المكافة اتضح صحة المخزون ، و عليه تقرر الغاء التسوية الناتجة عن هذه النقطة .

سادسا: المتعلقة بحقوق الرسم على القيمة المضافة المستحقة سنة 2018

أ. حيث طالب المكلف أن تكون الحقوق المطالب بها سنة 2018 هي الناتجة عن رقم الأعمال غير المصرح فقط، أما الفرق المقدر هـ 360,813,00 دج والذي يمثل الحقوق المسددة خلال سنة 2018 بسبب الخطأ في معدل الرسم، حيث طبق المعدل بين 7% و 17% عوضا عن 9% و 19% فقد قام من تلقاء نفسه بإعادة دفع الفرق غير المسدد عن طريق التصريجات الشهرية ج 50 للاشهر 2018/12-3, 2019/10-3 .

ب. بعد مراجعة التصريجات الشهرية ج50 المودعة لسنتي 2018 و 2019 اتضح فعلا عدم أخذ الحقوق المعاد دمجها بعين الاعتبار وعليه تقرر مراجعة الحقوق المستحقة للرسم على القيمة المضافة والتي تكون مقدرة بـ 55.882.00 دج وهي الناتجة عن رقم الأعمال غير المصرح فقط.

أولا : تحديد رقم الأعمال :

جدول رقم (21) : رقم الأعمال المصرح (بيع عتاد الفلاحة ومعدات الري) :

السنة	2017	2018	2019	2020
التعيين				
رقم الأعمال حسب فواتير البيع	29.564.620.00	34.034.516.00	36.475.413.00	12.381.701.00
رقم الأعمال المصرح في المحاسبة	29.564.620.00	33.740.398.00	36.475.413.00	12.381.701.00
الزيادات	لا شيء	294.118.00	لا شيء	لا شيء

بينت المديرية الفرعية للرقابة الجبائية من خلال هذا الجدول عملية التحقيق التي تبين للمحققين أن المعني خلال سنة 2018 قام بإخفاء مبلغ قدره 294.118.00 والذي يمثل الزيادات غير المصرح بها في رقم الأعمال وهذا الفرق يؤدي بدوره إلى الزيادة التحصيل الضريبي، أما باقي السنوات المعنية بالتحقيق 2017 2019 2020 لم يتم معاينة أي إخفاء لرقم الأعمال.

جدول رقم (22) : رقم الأعمال غير المصرح (التجارة) :

السنة	2017
التعيين	
المشتريات غير المصرحة والمخزون	275.210.00
هامش الربح الخام المطبق	1,20
رقم الأعمال غير المصرح	330.252.00

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

ملاحظة: المشتريات غير المصرحة سنة 2017 تمثل المبلغ المسدد للمورد دون مقابل (فاتورة شراء) : 327.500.00 / 1,19 = 275.210.00 دج خارج الرسوم.

جدول رقم (23) : إجمالي رقم الأعمال الخاص بالتجارة :

السنة	2017	2018	2019	2020
التعيين				
رقم الأعمال المفوتر المحقق	29.564.620.00	34.034.516.00	36.475.413.00	12.381.701.00
رقن الأعمال غير المصرح	330.252.00	/	/	لا شيء
إجمالي رقم الأعمال المحقق	29.894.872.00	34.034.516.00	36.475.413.00	12.381.701.00
إجمالي رقم الأعمال المصرح في المحاسبة	29.564.620.00	33.740.398.00	36.475.413.00	12.381.701.00
الزيادات	330.252.00	294.118.00	لا شيء	لا شيء

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

ملاحظة: تم رفض فواتير مورد الخدمات نظرا لكونه توقف عن النشاط بتاريخ: 13/11/2019.

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية من خلال الجدول تلاحظ أن المحققان توصلا إلى أن المكلف بالضريبة قدم معلومات غير صحيحة فيما يتعلق برقم الأعمال الإجمالي الخاص بالتجارة، حيث نلاحظ فرق الزيادة بين إجمالي رقم الأعمال المحقق وإجمالي رقم الأعمال المصرح بالمحاسبة لكل من سنتي 2017 و 2018 حسب المعلومات الموجودة.

ثانيا: تحديد الربح :

جدول رقم (24) : تحديد الربح

السنة	2017	2018	2019	2020
التعيين				
الربح المصرح	2.985.072.00	3.099.529.00	3.208.719.00	1.346.549.00
رقم الأعمال	330.252.00	294.117.00	/	لا شيء
الأعباء المدجة - فواتير مرفوضة	/	/	/	874.600.00
تخفيض البضاعة المرسله غير المصرحة	275.210.00	/	/	لا شيء

/	/	5.884.00	6.608.00	تخفيض حقوق الرسم على النشاط المهني
2.221.149.00	3.208.719.00	3.387.762.00	3.033.506.00	الربح المحقق
1.346.549.00	3.208.719.00	3.099.529.00	2.985.012.00	الربح المصرح
874.600.00	لا شيء	288.233.00	48.434.00	الزيادات

ملاحظة : تم رفض فواتير مورد الخدمات نظرا لكونه توقف عن النشاط بتاريخ : 2019/11/13.

تم تحديد الربح من خلال الاعتماد على الربح المصرح من طرف المكلف إضافة إلى رقم الأعمال الذي تم الوصول إليه من خلال عملية التحقيق ودمج الأعباء المدججة (فواتير مرفوضة) مخفضا منها البضاعة المستهلكة غير المصرحة وتخفيض حقوق الرسم على النشاط المهني حيث أن الزيادة التي يتم إخضاعها للضرائب تساوي الربح المحقق الذي توصل إليه المحققون منقوصا منه الربح المصرح.

ثالثا : الرسوم على المشتريات المدججة :

جدول رقم (25): الرسوم على المشتريات المدججة

سنة 2017 :

رقم الفاتورة	التاريخ	المورد	مبلغ الفاتورة خارج الرسم	مبلغ الرسم على القيمة المضافة	شهر الحسم	إجراء	سبب الدمج
4457	2017/11/29	اسم المورد	782.521.01	148.678.99	2017/11	فواتير مسددة نقدا	
4459	2017/11/29	النشاط	806.722.69	153.277.31	2017/11	ومبلغها يفوق	
4458	2017/11/30	العنوان	806.722.69	148.678.99	2017/11	100.000.00	
						(المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال)	
			مجموع الرسوم المدججة سنة 2017	450.635.29			

سنة 2018 :

رقم الفاتورة	التاريخ	المورد	مبلغ الفاتورة خارج الرسم	مبلغ الرسم على القيمة المضافة	شهر الحسم	سبب الدمج
4474	2018/01/22	اسم المورد	308.235.29	58.564.71	2018/09	فواتير مسددة نقدا
4415	2018/03/22	النشاط	181.395.59	34.394.59	2018/09	ومبلغها يفوق
4417	2018/04/03	العنوان	248.991.60	47.308.00	2018/09	100.000.00
4419	2018/04/09		220.084.03	41.815.97	2018/09	(المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال)
4421	2018/04/22		308.835.29	58.816.46	2018/09	قانون الرسوم على رقم الأعمال)
4464	2017/12/19		180.336.13	34.263.87	2018/10	

	2018/02	52.689.07	277.310.92		2017/12/27	4465
	2018/12	107.172.77	581.512.61		2018/01/14	442
	2018/12	31.373.95	165.126.05		2018/01/14	443
محسومة مرتين	2018/12	20.915.97	110.084.03		2018/01/14	44
محسومة مرتين	2018/12	107.172.61	581.512.61		2018/01/14	445
	18/10 + 12	58.564.71	309.235.29		2018/01/22	447
محسومة مرتين +	2017/11	148.678.99	486.521.01		2017/11/29	4457
	2018/10				2017/12/27	4465
	18/10 + 02	52.689.08	277.310.92			
		854.422.15			مجموع الرسوم المدجة سنة 2018	

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

وعليه ومما سبق ذكره فان أسس الضرائب و الرسوم للسنوات 2017 - 2018 و 2020 تكون حسب الجداول التالية :

1 - تحديد أسس الرسم على النشاط المهني :

طبقا للمواد 217 - 219 - 221 مكرر - 222 - 224 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

جدول رقم (26): أسس الرسم على النشاط المهني :

التعيين	السنوات	2017	2018	2019
رقم الأعمال المحقق		29.894.872.00	34.034.511.00	36.475.413.00
رقم الأعمال المصرح وفق ج 50		29.564.621.00	33.740.399.00	36.475.413.00
الزيادات		330.251.00	294.117.00	لا شيء

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

يوضح هذا الجدول الزيادات التي تم اختفائها من الوعاء الخاضع للرسم على النشاط المهني حيث تم معاينة هذا الإخفاء خلال سنتي 2017 و 2018 أما باقي السنوات المعنية بالتحقيق قد تم تأكيد ما صرحه المكلف.

ب - تحديد أسس الرسم على القيمة المضافة : طبقا للمواد 2 - 4 - 14 - 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال .

جدول رقم (27): أسس الرسم على القيمة المضافة :

2018		2017			السنة التعيين
خاضع للمعدل العادي % 19	خاضع للمعدل المخفض 9%	خاضع للمعدل العادي	خاضع للمعدل المخفض	معفى من الرسم	
28.327.016.00	5.707.500.00	19.419.872.00	1.974.000.00	8.501.000.00	رقم الأعمال المحقق
28.032.899.00	5.707.500.00	19.089.621.00	1.974.000.00	8.501.000.00	رقم الأعمال المصرح وفق ج 50
294.117.00	/	330.251.00	لا شيء	لا شيء	الزيادات

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

ملاحظة : رقم الأعمال المعفى الظاهر خلال سنة 2017 هو الناتج عن تعاملاتكم مع شباب مستفيدين من برامج دعم تشغيل الشباب ، أما الخاص بالمعدل المخفض 9 % فهو الناتج عن بيع الفيلم البلاستيكي الموجه للفلاحة طبقا للمادة 23 ف 04 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

2019		السنة التعيين
خاضع للمعدل العادي	خاضع للمعدل المخفض	
29.133.551.00	7.341.862.00	رقم الأعمال المحقق
29.133.551.00	7.341.862.00	رقم الأعمال المصرح وفق ج 50
لا شيء	لا شيء	الزيادات

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

ج - تحديد أسس الضريبة على الدخل الإجمالي :
جدول رقم (28) : أسس الضريبة على الدخل الإجمالي

2020	2018	2017	السنوات التعيين
2.221.149.00	3.387.762.00	3.033.506.00	الربح المحقق
1.346.549.00	3.099.530.00	2.985.072.00	الربح المصرح
لا شيء	75.000.00	لا شيء	تخفيض اشتراكات CASNOS

2.221.149.00	3.312.762.00	3.033.506.00	الدخل المحقق
1.346.549.00	3.024.000.00	2.985.072.00	الدخل المصرح وفق ج 01
874.600.00	288.762.00	48.434.00	الزيادات

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

يوضح هذا الجدول الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي والذي تم التعبير عنه هنا بالدخل والذي يتم حسابه من خلال الربح المصرح بمعنى أن الدخل المحقق هو الربح المصرح منقوصاً منه اشتراكات الضمان الاجتماعي لغير الأجراء CASNOS حيث تم معاينة الزيادات خلال السنوات 2017، 2018، 2020 .

د - تحديد أسس الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات و أجور :

طبقاً للمواد 66 - 67 - 75 - 104 و 130 من قانون الضرائب المباشرة

جدول رقم (29) : أسس الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات و أجور

2020	2019	2018	السنوات التعيين
300.000.00	300.000.00	125.000.00	الأسس المعتمدة
لا شيء	لا شيء	لا شيء	الأسس المصرحة
300.000.00	300.000.00	125.000.00	الزيادات

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

ملاحظة :

بالنسبة لسنة 2018 تم احتساب الأساس الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور لما يقابل خمس أشهر عمل أي من شهر أوت إلى غاية شهر ديسمبر من سنة 2018 ، أما بالنسبة لسنتي 2019 و 2020 فقد تم احتساب الأساس الخاضع لما يقابل 12 شهر كاملة عن كل سنة وبأجرة قدرها : 25.000.00 دج

رابعا : جداول تحديد الحقوق والغرامات

1 - حقوق الرسم على النشاط المهني :

جدول رقم (30) : حقوق الرسم على النشاط المهني :

2018	2017	السنة التعيين
680.690.00	597.897.00	الحقوق المستحقة
674.806.00	591.289.00	الحقوق المسددة
5.884.00	6.608.00	الحقوق المغفلة
588.00	660.00	غرامات الوعاء
588.00	660.00	غرامة عدم الدفع التلقائي
7.060.00	7.928.00	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

يوضح هذا الجدول مجموع الحقوق والغرامات الخاصة بالرسم على النشاط المهني حيث أن غرامات الوعاء تم حسابها وفق القوانين الجبائية المعمول بها لاسيما المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ب - حقوق الرسم على القيمة المضافة

جدول رقم (31) : حقوق الرسم على القيمة المضافة

التعيين	السنة	2017	2018
الحقوق المستحقة		3.867.435.00	5.895.808.00
الحقوق المسددة		3.804.688.00	5.839.926.00
الحقوق المغفلة		62.747.00	55.882.00
دمج الرسوم		450.635.00	854.422.00
إجمالي الحقوق المغفلة		513.382.00	910.304.00
غرامات الوعاء		128.345.00	227.576.00
مجموع الحقوق والغرامات		641.727.00	1.137.880.00

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

يوضح هذا الجدول قيمة الرسم على القيمة المضافة والتي تمثل 9% و 19% حيث أن غرامات الوعاء تم حسابها انطلاقا من الحقوق المغفلة لسنوات 2017، 2018، طبقا لنص المادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

ج - حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي :

جدول رقم (32) : حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي

التعيين	السنة	2017	2018	2020
الحقوق المستحقة		929.727.00	1.027.466.00	645.402.00
الحقوق المسددة أو الصادرة		912.775.00	926.400.00	343.964.00
الحقوق المغفلة		16.952.00	101.066.00	301.438.00
غرامات الوعاء		1.695.00	15.159.00	75.359.00
مجموع الحقوق والغرامات		18.647.00	116.225.00	376.797.00

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

يوضح هذا الجدول قيمة مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي الذي تم حسابه من خلال جدول تحديد الدخل ولقد تم تطبيق غرامات الوعاء انطلاقا من نص المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

د- حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات و الأجور:

جدول رقم (33) : ق الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات و الأجور

السنة	2018	2019	2020
-------	------	------	------

التعيين			
الأسس المعتمدة	300.000.00	300.000.00	125.000.00
السنة المطبقة	% 20	% 20	% 20
الحقوق المستحقة	60.000.00	60.000.00	25.000.00
الحقوق المسددة	لا شيء	لا شيء	لا شيء
الحقوق المغفلة	60.000.00	60.000.00	25.000.00
غرامات الوعاء	15.000.00	15.000.00	6.250.00
مجموع الحقوق والغرامات	75.000.00	75.000.00	31.250.00

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

يوضح هذا الجدول قيمة مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور الذي تم حسابه من خلال جدول تحديد أسس الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور:

ولقد تم تطبيق غرامات الوعاء انطلاقا من نص المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ر - جدول تحديد الغرامات الجبائية :

جدول رقم (34) : جدول تحديد الغرامات الجبائية

التعيين	السنة	2018	2019	2020
غرامة عدم إيداع التصريحات ج 50		3.000.00	6.000.00	6.000.00

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

تمثل مبالغ ثابتة تفرض كعقوبة على عدم ايداع التصريحات الشهرية نموذج ج 50 نص المادة 360 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

خامسا : الجدول العام للحقوق و الغرامات

جدول رقم (35): الجدول العام للحقوق و الغرامات

التعيين	الحقوق	غرامات الوعاء	الغرامات الجبائية	المجموع
الأسس والرسوم				
الضريبة على الدخل الإجمالي	419.456.00	92.213.00	/	511.669.00
الضريبة على الدخل صنف مرتبات و أجور	145.000.00	36.250.00	/	181.250.00
الرسم على النشاط المهني	12.492.00	2.496.00	15.000.00	29.988.00
الرسم على القيمة المضافة	1.423.686.00	355.921.00	/	1.779.607.00
المجموع العام	2.000.634.00	486.880.00	15.000.00	2.502.514.00

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

يوضح هذا الجدول النتيجة النهائية لمبلغ الحقوق والغرامات للسنوات 2017، 2018، 2019 2020 لكل من الرسم على القيمة المضافة TVA والرسم على النشاط المهني TAP والضريبة على الدخل الإجمالي IRG والضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات وأجور والمقدر بـ 2.502.514.00 .

الملخص:

على ضوء الدراسة الميدانية التي قمنا بها بمد يرية الضرائب بسكرة ، والتي تخص موضوع دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، والتي شملت حالة التحقيق المحاسبي والذي يعتبر من أهم آليات الرقابة الجبائية، وذلك لمدى أهميته في الكشف عن عمليات التهرب الضريبي وأثناء قيامنا بالدراسة الميدانية توصلنا من خلالها إلى أهم الطرق والإجراءات التي يتبعها المحققون في حصولهم على الأدلة التي تثبت أن المكلف قام بعمليات غير قانونية تدل على وجود تهرب ضريبي، حيث تركز آليات الرقابة الجبائية على مجموعة من الإجراءات القانونية والعملية التي تنظم تدخل مراقبي الإدارة الجبائية وتضمن حقوق المكلفين بالضريبة، ويؤدي عدم الالتزام بها إلى بطلان عملية الرقابة الجبائية.



خاتمة

خاتمة:

من خلال دراستنا لهذا الموضوع اتضح لنا أن الرقابة الجبائية هي أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية، ويبرز ذلك من خلال التحقيق والتأكيد من مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، واكتشاف كل الأخطاء و المناورات بهدف تصحيحها، فهي بذلك تعتبر من بين الوسائل الردعية و الوقائية التي يمكن من خلالها وضع حد ولو نسبيا، لظاهرة الغش و التهرب الضريبي، كما أنها تشكل وسيلة ضمان لاسترجاع المبالغ المتهرب منها، مما ينتج عنه التقليل من هذه الظاهرة لتزداد بذلك موارد الدولة التي تمول بها الخزينة و هذا ما يساعد بدوره في دفع عجلة التنمية.

ومن أجل تحقيق ذلك، فلقد أسند المشرع الجزائري مهمة القيام بهذه الرقابة لأجهزة مختصة في المجال تسهر على تطبيق وتنفيذ إجراءاتها على جميع المستويات، كما أقر لها كذلك جملة من الصلاحيات والسلطات تتجسد في كل من حق الإطلاع، سلطة الرقابة، سلطة المعاينة و الحجز وسلطة استدراك الأخطاء، فهي بذلك تسعى إلى حماية حقوق الخزينة العمومية.

ونظرا لعدد الهائل للتصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة فكان لازما على الإدارة الجبائية استعمال عدة تحقيقات جبائية تمكنها من التصدي لكل التلاعبات التي قد تصدر من طرفهم، بحيث يعتبر التحقيق المحاسبي و التحقيق العمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، التحقيق المصوب من أهم الطرق التي تستند إليها الرقابة الجبائية لاستدراك مختلف حالات التهرب الضريبي، إذ نجد أن الأول يختص بالأشخاص المعنويين، بينما الثاني يختص بالدخول الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي أما الثالث فهو لا يختلف كثيرا عن التحقيق المحاسبي و إنا يمتاز باقل شمولية وأكثر سرعة ومردودية، بحيث تنطلق هذه التحقيقات بالإجراءات التحضيرية التي تشمل البرمجة و جمع المعلومات، بعدها يتم الشروع في عملية التحقيق، من خلال القيام بالفحوصات والمراقبة في عين المكان للتأكد من مصداقية التصريحات وصولا إلى التبليغ بالنتائج التي تقضي بتحديد أسس فرض الضريبة إما بإجراء تقويم أو دون إجراء أي تقييم ليطم بذلك إقفال عملية التحقيق.

إلا أنه في حالات اكتشاف أية ممارسة تدليسية، تسلط الإدارة الجبائية جزاءات على المكلف الخاضع للرقابة، تختلف هذه الجزاءات من كونها جزاءات جبائية أو جزائية أو مهنية و التي يتم تسليطها حسب درجة وخطورة المخالفة المرتكبة.

وعليه فنجد أن الرقابة الجبائية تلعب دورا إيجابيا في القضاء على هذه الظاهرة، ذلك بالنظر إلى النتائج التي حققها حتى و إن لم تساهم بصفة كلية في محاربة هذه الظاهرة إلا أنها تمكنت من التصدي لبعض القضايا لكونها تعتبر أداة حماية الأموال العمومية كما أنها تلعب دور في زيادة التحصيل الضريبي و في مكافحة الفساد، لكن بالرغم من ذلك فإنها لا تمتاز بفعالية مطلقة في مكافحة الغش و التهرب الضريبي، كون أنها لا تخلو من بعض السلبيات التي أثرت عليها وتحد من فعاليتها، ذلك راجع لعدة عوامل منها: تهاون الإدارة الجبائية تفشي ظاهرة الرشوة، غياب العدالة الضريبية، فهي بذلك لا تستطيع تحقيق كل الأهداف المرجوة منها.

كما أنه لا يمكن إبراز دور الرقابة في مكافحة الغش و التهرب الضريبي على أرض الواقع، ذلك نتيجة صعوبات تعرقل عمل هيئات الرقابة الجبائية و تجعلها غير قادرة لوحدها لتصدي لقضايا الغش و التهرب الضريبي، نجد منها صعوبة البرمجة و التنفيذ، وقصور الإمكانيات البشرية والمادية، غموض و عدم استقرار التشريعات الجبائية... الخ..

ومن أجل تحسين مستوى الرقابة الجبائية كان لازما على الدولة الجزائرية أن تسارع في اتخاذ إجراءات و تدابير بهدف دعم وتطوير الرقابة الجبائية لمكافحة الغش و التهرب من خلال تفعيل الهياكل المساعدة لعملية الرقابة، وكذا تدعيم التكامل والتنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى... الخ.

✓ إختبار الفرضيات :

قدمنا في المقدمة العامة من هذا البحث ثلاث فرضيات نحكم على صحتها من عدمها من خلال ما يلي :

الفرضية الأولى : للرقابة الجبائية دور في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي تم إثبات صحة هذه الفرضية من خلال ما توصلت إليه الإدارة الجبائية وما حققته من إكتشاف التهربات الضريبية وهذا ما يثبت دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي .

الفرضية الثانية : يساهم التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي قد تع اثبات صحتها لأن التحقيق في المحاسبة هو الأكثر الأنواع استرجاع للحقوق المتهرب منها من خلال النتائج المتوصل إليها في دراسة حالة في التحقيق المحاسبي .

أما الفرضية الثالثة : والمتمثلة في كون الرقابة الجبائية من أهم الوسائل الردعية المستخدمة من قبل الإدارة الضريبية ذلك لكون المجتمع يتحسس من كلمة الرقابة بشكل عام فهو يعمل دائما لإتخاذ الاجراءات الازمة لتفادي الرقابة الجبائية على ملفه .

✓ نتائج الدراسة :

- تتبع المصالح الجبائية طرق و إجراءات أهمها الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق والتحقيق المحاسبي والمصوب و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.
- نستنتج بأن الجانب التطبيقي والذي كان في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية أنه مطابق لما نصت عليه القوانين والتشريعات مما أدت إلى نجاعة عملها.
- التحقيق المحاسبي أهم شكل رقابي من حيث المردودية المالية حيث يمكن الإدارة الجبائية من الكشف عن حالات التهرب الضريبي للمكلفين الخاضعين لهذا النوع من الرقابة.
- عملية التحقيق الجبائي تقام عن طريق اقتراع ملفات للتحقيق حيث إذا تمت على مستوى المصالح القاعدية الذي تكون على مستوى مديرية الضرائب فتم عن طريق المفتشيات ، أما إذا كانت على مستوى مركز الضرائب(CDI) فتم عملية التحقيق على مستوى المصلحة الرئيسة للتسيير.
- نقص في الوسائل البشرية والمادية واستعمال معدات تقليدية في عملية الرقابة الجبائية .
- نقص التكوين لموظفي إدارة الضرائب يؤدي بالضرورة إلى نقص نجاعة عملية الرقابة الجبائية .
- يعتمد الكثير من المكلفين على استعمال أساليب عديدة للتخلص من دفع الضريبة كليا أو جزئيا عن طريق التلاعب في إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية التي تعبر عن وضعيتهم المالية، (تخفيض معدل الربح ، تضخيم التكاليف..... إلخ) و هذه الأخيرة تعتبر بعض من المعايير التي يتم إكتشافها و يتم من خلالها التحقيق ، إضافة إلى القراءة السلبية للتشريعات الجبائية واستغلال ثغراتها .

✓ توصيات الدراسة

سنوافيكم ببعض من التوصيات المدرجة كالتالي:

- توفير المعدات الحديثة و البرامج المحاسبية الجديدة للقيام بعملية الرقابة الجبائية .
- يجب أن لا تبقى الجهود التي تبذل من طرف أعوان الإدارة الجبائية في محاربة الغش والتهرب الضريبي في شكل حملات ظرفية و مؤقتة.
- التواصل بين الإدارة والمكلف بالضريبة و زيادة الوعي لدى المكلفين من خلال القيام بحملات توعية من أجل نشر ثقافة ضريبية بأهمية الضريبة.
- إخضاع المكلفين للرقابة المستمرة.
- ضرورة إعادة النظر في معدلات ونسب بعض الضرائب والرسوم و التقليل منها حيث تشكل ضغطا ضريبيا يثقل كاهل المكلفين ويدفع بهم إلى التهرب الضريبي .

- وضع نظم رقابية فعالة تمتاز بالدقة وسرعة اكتشاف المخالفات المرتكبة مع تقرير عقوبات شديدة على المكلفين المتهربين لمنعهم من مخالفة القوانين الضريبية.

✓ أفاق الدراسة

من خلال بحثنا لموضوع دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، وبدراسة ميدانية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية وبعد استخلاصنا للنتائج المذكورة أعلاه، ظهرت العديد من المواضيع التي يمكن أن تكون محل بحوث لاحقة كحلقة مكملة لموضوع دراستنا ومن بين هذه المواضيع ما يلي:

- ❖ الثقافة الضريبية ودورها في مكافحة التملص الضريبي .
- ❖ أثر تكنولوجيا المعلومات والاتصالات على تفعيل دور الرقابة الجبائية.
- ❖ واقع التهرب الضريبي في الجزائر.



فهرس المحتويات

فهرس المدتويات

	الإهداء
	شكر و تقدير
	ملخص الدراسة
	فهرس الجداول
	فهرس الأشكال
أ-د	المقدمة العامة
الفصل الأول : الإطار النظري للتهرب الضريبي	
2	تمهيد
3	المبحث الاول : عموميات حول الضريبة
3	المطلب الأول : مفهوم الضريبة و خصائصها
3	الفرع الأول : تعريف الضريبة
3	الفرع الثاني : خصائص الضريبة
4	المطلب الثاني : القواعد العامة للضريبة
4	المطلب الثالث : أنواع الضريبة و أهدافها
4	الفرع الأول : أنواع الضريبة
8	الفرع الثاني : اهداف الضريبة
8	المبحث الثاني : ماهية التهرب الضريبي
9	المطلب الأول : مفهوم التهرب الضريبي
9	المطلب الثاني : أنواع التهرب الضريبي
10	المطلب الثالث : اسباب التهرب الضريبي
12	المبحث الثالث : مناهج قياس التهرب الضريبي و آثاره و أساليب مكافحته
12	المطلب الاول : مناهج قياس التهرب الضريبي
14	المطلب الثاني : اثار التهرب الضريبي
15	المطلب الثالث : وسائل مكافحة التهرب الضريبي
20	خلاصة الفصل
الفصل الثاني : مدخل للرقابة الجبائية	
22	تمهيد
23	المبحث الأول : الإطار النظري للرقابة الجبائية
23	المطلب الأول : تعريف الرقابة الجبائية و أهدافها
23	الفرع الأول : تعريف الرقابة الجبائية
24	الفرع الثاني : أهداف الرقابة الجبائية

24	المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية
25	الفرع الأول : الرقابة العامة الشاملة
27	الفرع الثاني : الرقابة المعمقة
29	الفرع الثالث : الرقابة الفتوية (الرقابة على المعاملات العقارية)
29	المطلب الثالث: أسباب و مبادئ الرقابة الجبائية
30	الفرع الأول: أسباب تطبيق الرقابة الجبائية
30	الفرع الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية
31	المبحث الثاني: الاطار التنظيمي و القانوني للرقابة الجبائية
31	المطلب الأول: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية
31	الفرع الأول: المصالح المركزية
32	الفرع الثاني: المصالح الغير مركزية
37	المطلب الثاني: الوسائل البشرية للرقابة الجبائية
37	الفرع الأول: الأعوان المكلفين بالرقابة
38	الفرع الثاني: معايير المراجع الجبائي
38	الفرع الثالث: مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية
39	المطلب الثالث: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية
39	الفرع الأول: سلطات الرقابة الجبائية
41	الفرع الثاني: حقوق وواجبات المكلف بالضريبة
43	المبحث الثالث: إجراءات و عقوبات الرقابة الجبائية
43	المطلب الأول: التنسيق بين الإدارات
44	الفرع الأول: تنسيق الرقابة بين الإدارات (الجبائية تجارية جمركية)
44	الفرع الثاني: أشكال التنسيق بين الإدارات الجبائية و الإدارات الأخرى
45	المطلب الثاني: الغرامات و العقوبات
46	المطلب الثالث : اجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
46	الفرع الأول: التحقيق المحاسبي
50	الفرع الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة
50	الفرع الثالث: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
53	ملخص الفصل
الفصل الثالث : دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية بسكرة	
55	تمهيد
56	المبحث الأول : تقديم مديرية الضرائب بسكرة
56	المطلب الأول: تعريف مديرية الضرائب لولاية بسكرة

56	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة
56	الفرع الأول: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية
57	الفرع الثاني: المديرية الفرعية للتحصيل
57	الفرع الثالث: المديرية الفرعية للمنازعات
58	الفرع الرابع: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية
58	الفرع الخامس: المديرية الفرعية للوسائل
61	المبحث الثاني : دراسة حالة تهرب وفق التحقيق المحاسبي
61	المطلب الأول : خطوات التحقيق المحاسبي
61	الفرع الأول:المرحلة التحضيرية (نتائج التبليغ الأولي)
70	الفرع الثاني : نتائج التبليغ النهائي
80	ملخص الفصل
81	الخاتمة
85	فهرس المحتويات
89	قائمة المراجع
	الملاحق



المراجع

1. البناء م .(2009). اقتصاديات المالية العامة .مصر :الدار الجامعية .
2. الخطيب، شامية، خ .، .(2005). اسس المالية العامة .عمان :دار وائل.
3. العزاوي ، ا . ط .(2010). اقتصاديات المالية العامة .عمان :دار المسيرة للنشر و التوزيع.
4. العشماوي ،س . ع .(2006). اقتصاديات الضرائب .الاسكندرية :الدار الجامعية .
5. العكام ، خ . د .(2018). المالية العامة .1سورية :الجامعة الافتراضية السورية.
6. بالقيسي ، ا . ح .(2000). المالية العامة و التشريع الضريبي .عمان :دار الثقافة للنشر و التوزيع .
7. براهيم ، ا .(2015). اثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي
8. بوزيدة ، ح .(2007). جباية المءسسات .بن عكنون ،الجزائر :ديوان المطبوعات الجامعية .
9. حسني ، ح . م .(2016). المالية العامة .الجزائر :ديوان المطبوعات الجامعية .
10. حنيش ، ا .(2016). الرقابة كالية لترشيد الانفاق الضريبي و الحد من التهرب ،الدراسات الجبائية.(2) .
11. رضا خلاصي .(2014). شذرات النظرية الجبائية . الجزائر : دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع.
12. زغودود ، ع . د .(2005). المالية العامة .الجزائر :ديوان المطبوعات الجامعية .
13. سهام كردودي .(2010). الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق . عين ميله ، الجزائر: دار المفيد للنشر و التوزيع.
14. عادل ، ف . ا .(2007). المالية العامة و التشريع المالي الضريبي .عمان :دار الحامد .
15. عواد ، ف . ا .(2013). اقتصاديات المالية العامة .عمان :دار الرضوان للنشر و التوزيع .
16. عاكوم ، م . ح .(2019). التهرب الضريبي (المفهوم ، الاسباب ،الانعكاسات ،الاساليب ،المكافحة .(بيروت :منشورات الحلبي الحقوقية.
17. لعللي ، ع .(2019). المالية العامة و القانون المالي و الضريبي .الاردن :اثراء النشر و التوزيع .
18. لونيسي ، ل .((2020-2021)). محاضرات في المالية العامة .الجزائر ،جامعة باجي مختار.

19. محرزى, م. ع. (2008). اقتصاديات اقتصاديات الجباية و الضرائب. الجزائر: دار هومة للنشر و التوزيع .
20. ناصر, م. (2016). فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق. بن عكنون، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية .
21. الصباح, ع. ا. (1997). مبادئ الرقابة الادارية: المعايير, التقييم, التصحيح. عمان: دار الزهران للنشر و التوزيع.
22. حميد, ا. ع. (2012). تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي. الاردن: دار الزهران للنشر والتوزيع.
23. محمد عباس محرزى. (2005). اقتصاديات المالية العامة. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
24. وليام, ت. ا. (1989). المراجعة بين النظرية و التطبيق). ا. ح. حجاج (Trad.), الاردن: دار المريخ.

ثانيا : الرسائل و الأطروحات :

25. بالواضح, ا. (2015). التهرب الضريبي بين فعالية الرقابة (اطروحة دكتوراه). (مسيلة, كلية العلوم الاقتصادية و التجارية علوم التسيير, الجزائر: جامعة محمد بو ضياف .
26. بساس, ا. (2014). اثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ضل الاصلاحات الاقتصادية (اطروحة دكتوراه). (الاغواط, كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير, الجزائر: جامعة عمار ثلجي .
27. بوعكاز, س. (2015). فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي, (رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة. بسكرة, كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير, الجزائر: غير منشورة.
28. دوداح, ر. (2015). طرق و محاربة الغش و التهرب الضريبي (اطروحة دكتوراه). (الجزائر, كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير: جامعة الجزائر 3.
29. سعدي, ا. (2015). التدقيق الجبائي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي, مذكرة ماستر اكاديمي. مسيلة, كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير, الجزائر: جامعة محمد بوضياف .
30. سميرة بوعكاز. (2015/2014). مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي (رسالة دكتوراه الطور الثالث). (بسكرة, كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير, الجزائر.
31. غزة, م. (2016). فعالية الرقابة الجبائية كاداة للحد من التهرب الضريبي (مذكرة ماستر). (بسكرة, كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير, الجزائر: جامعة محمد خيضر .

32. قتال، ع. ا. (2008/2009). اسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب و الغش الضريبي (مذكرة ماستر . (المدية , معهد العلوم الاقتصادية ,الجزائر.
33. كردودي، س. (2008/2009). المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير .بسكرة ,تخصص تسيير مؤسسات الصغيرة و المتوسطة :جامعة بسكرة.
34. لعلاوي، م. (2015). دراسة تحليلية لقواعد تاسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر (مذكرة دكتوراه في العلوم الاقتصادية .(بسكرة , كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ,الجزائر :جتمعة بسكرة .
35. مراد، ن. (2002). فعالية النظام الضريبي و اشكالية التهرب الضريبي (اطروحة دكتوراه .(الجزائر ,فرع التسيير ,جامعة الجزائر .
36. بن واعر، ن. (2018). دراسة عملية الرقابة الجبائية في الجهاز الضريبي (مذكرة الماستر .(كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية و علوم التسيير ,ورقلة :جامعة قاصدي مرباح .
37. ذبيح، ل. ق. (2010-2011). مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (مذكرة ماجستير .(كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ,بسكرة :جامعة محمد خيضر.
38. ذبيح، م. ا. (2020). اثر تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة (شهادة دكتوراه .(كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ,سطيف :جامعة فرحات عباس .-1-
39. العثماني، م. (2008). نظام المعلومات و دوره في تفعيل الرقابة الجبائية (مذكرة ماجستير .(معهد العلوم الاقتصادية و التسيير و التجارة ,المدية :مركز الجامعي دكتور يحي فارس.
40. لكحل، ك. (2018-2019). دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش و التهرب الضريبي (مذكرة الماستر .(كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ,البويرة :محمد اولحاج.
41. نوي، ن. (2005). فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (مذكرة ماجستير .(كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير , الجزائر :جامعة الجزائر.(2009) .

ثالثا : القوانين و المراسيم :

42. المادة. (2021). 1-18 قانون الاجراءات الجبائية .المدرية العامة للضرائب ,الجزائر :وزارة المالية .
43. المادة. (2021). 2-18 قانون الاجراءات الجبائية .المدرية العامة للضرائب ,الجزائر :وزارة المالية .
44. المادة. (2021). 1-192 قانون الضرائب المباشرة و السوم المماثلة .المدرية العامة للضرائب ,الجزائر :وزارة المالية .
45. المادة. (2021). 2-192 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .المدرية العامة للضرائب ,الجزائر :وزارة المالية .

46. المادة (2021). 3-192 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة . المديرية العامة للضرائب , الجزائر :وزارة المالية .
47. المادة (2021). 1-193 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة . المديرية العامة للضرائب , الجزائر :وزارة المالية .
48. المادة (2021). 1-20 قانون الاجراءات الجبائية . المديرية العامة للضرائب , الجزائر :الوزارة المالية .
49. المادة (2021). 4-20 قانون الإجراءات الجبائية . المديرية العامة للضرائب , الجزائر :وزارة المالية .
50. المادة (2021). 6-20 قانون الإجراءات الجبائية . المديرية العامة للضرائب , الجزائر :وزارة المالية .
51. المادة 20 مكرر (2021). قانون الاجراءات الجبائية . المديرية العامة للضرائب , الجزائر :وزارة المالية .
52. المادة (2021). 21-21 قانون الاجراءات الجبائية . المديرية العامة للضرائب , الجزائر :وزارة المالية .
53. المادة (2021). 3-21 قانون الإجراءات الجبائية . المديرية العامة للضرائب , الجزائر :وزارة المالية .
54. المادة (2021). 5-21 قانون الاجراءات الجبائية . المديرية العامة للضرائب , الجزائر :وزارة المالية .
55. المادة (2021). 1-303 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة . المديرية العامة للضرائب , الجزائر :وزارة المالية .
56. المادة (2021). 22-322 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة . المديرية العامة للضرائب , الجزائر :وزارة المالية .
57. المادة (2017). 27-327 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة . المديرية العامة للضرائب , الجزائر :وزارة المالية .
58. المادة (2021). 33-33 قانون الاجراءات الجبائية . المديرية العامة للضرائب , الجزائر :وزارة المالية .
59. المادة (2021). 35-35 قانون الاجراءات الجبائية . المديرية العامة للضرائب , الجزائر :وزارة المالية .
60. المادة (2021). 39-39 قانون الاجراءات الجبائية . المديرية العامة للضرائب , الجزائر :وزارة المالية .
61. المادة 42. قانون الاجراءات الجبائية . 2021 . المديرية العامة للضرائب , الجزائر :وزارة المالية .
62. المادة 62 و (2021). 63-63 قانون الاجراءات الجبائية . المديرية العامة للضرائب , الجزائر :وزارة المالية .
63. مادة 45 الى (2021). 64-64 قانون الاجراءات الجبائية . المديرية العامة للضرائب , الجزائر :وزارة المالية .

رابعا : المحاضرات و المطبوعات :

64. بالخير , ا. (2019-2020). محاضرة في المالية العامة . مسيلة , جامعة محمد بوضياف , الجزائر.

65. درغال، ر. (2019-2020). محاضرات في المالية العامة. باتنة، جامعة باتنة، 1 الجزائر .

66. ونادي، ر. (2020-2021). محاضرات في جباية المؤسسات. البليدة، جامعة لونيس علي، الجزائر.

67. عوادى، م. (2016-2017). الرقابة الجبائية و المحاسبية على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر (مطبوعة موجهة لطلبة

الماستر). كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، الوادي: جامعة الشهيد حمه لخضر.

68. قاشي، ي. (2015). محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية (مطبوعة مقدمة للطلبة). كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و

علوم التسيير، البويرة: جامعة اكلي محند اولحاج.

خامسا : المجالات :

69. جبور علي سايح، علي عزوز. (2018). مكانة الجباية العادية في تمويل الميزانية العامة للدولة في الجزائر . مجلة الاقتصاديات

شمال افريقيا ، 14 (19).

70. مراد، ع. ا. موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب و الازدواج الضريبي. الاسكندرية، مصر: المكتب الجامعي الحديث .

71. منصور، ع. ا. (2013). دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق على ديوان الضرائب الاتحاد بالسودان .

مجلة العلوم الانسانية. (01)

72. فنيديس، أ. (2013). ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي. التواصل في الاقتصاد و الادارة و القانون. (35)

سادسا : الملتقيات و المداخلات :

73. بساس، ا &، رنان، م. (2013) أهمية المراجعة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف. الملتقى الوطني الرابع حول

تأهيل مهنة التدقيق في ظل الازمات المالية و المشاكل المعاصرة للمؤسسات. (p. 13) الغواط: جامعة الاغواط.

74. نحو اطار مقترح لتفعيل اليات الرقابة الجبائية للحد من اثار الازمة. مداخلة مقدمة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول الازمة

المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية. (pp. 7-8) سطيف: جامعة فرحات عباس

المراجع باللغة الاجنبية :

andree, B. .. (1992). p18. Récupéré sur Loxique fiscal. .75



الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
Direction des Impôts de Wilaya de Biskra

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الولائية للضرائب بسكرة

Référence N°...../ DIW/SDCF/BVF/BB/.....

Lettre avec
A.RN°

A
السيد : الخاص بالسيدة: الشخص الطبيعي - تجارة بالجملة
لمعدات الري الخاصة بالفلاحة + مؤسسة أشغال البناء
حي 60 مسكن رقم 12 -

BISKRA LE 01/06/2021

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaitre que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre مقر مؤسستكم le à (10:00) H, à l'effet de vérifier au titre des exercices, 2017 , 2018 , 2019 et 2020 L'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés : - الرسم على النشاط المهني - الرسم على القيمة المضافة -- الضريبة على الدخل الإجمالي : - صنف المرتبات و الجور - حقوق الطابع وكل الضرائب و الرسوم الأخرى.

Nous vous saurons gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives et dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données et traitements visés à l'article 20-3 du Code des Procédures Fiscales.

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix et de demander toutes les précisions sur la conduite de cette vérification.

Si le contrôle fiscal envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle de tiers, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44-1 du Code des Procédures Fiscales à l'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

(1) Préablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé dès la remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques et de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du Code des Procédures Fiscales).

Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié.

Veillez agréer, Madame, Monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade de vérificateur

رئيس فرقة التحقيقات الجبائية

المحققين

Rappel de certaines dispositions fiscales

Article 20-4 du Code des Procédures Fiscales: Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis.

L'avis de vérification doit préciser les noms, prénoms, grades des vérificateurs, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les droits, impôts, taxes et redevances concernées, les documents à consulter et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.

En cas de changement des vérificateurs, le contribuable est tenu informé.

En cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est remis au début des opérations de contrôle.

L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue du délai de préparation précité.

Article 20-5 du Code des Procédures Fiscales : Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois (3) mois, en ce qui concerne :

- les entreprises de prestations de services, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés ;
- toutes les autres entreprises, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 2.000.000 DA, pour chacun des exercices vérifiés.

Ce délai est porté à six (6) mois pour les entreprises ci-dessus, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas respectivement 5.000.000 DA et 10.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

Dans tous les autres cas, la durée de la vérification sur place ne doit pas dépasser neuf (9) mois.

La fin des travaux de vérification sur place doit être constatée par un procès-verbal, que le contribuable vérifié est invité à contresigner. Mention est faite éventuellement sur le procès-verbal en cas de refus de signature par ce dernier.

La durée de vérification sur place est prorogée du délai accordé au contribuable vérifié, en vertu des dispositions de l'article 20 ter du code des procédures fiscales, pour répondre aux demandes d'éclaircissement ou de justification lorsqu'il ya transferts indirects de bénéfices au sens des dispositions de l'article 141 bis du code des impôts directs et taxes assimilées.

La durée du contrôle sur place n'est pas opposable à l'administration pour l'instruction des observations ou des requêtes formulées par le contribuable après la fin des opérations de vérification sur place.

En outre, les durées de contrôle sur place fixées ci-dessus ne sont pas applicables dans les cas de manœuvres frauduleuses dûment établies ou lorsque le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification ou n'a pas répondu dans les délais aux demandes d'éclaircissement ou de justification prévues à l'article 19 ci-dessus.

Important !

Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le(s) vérificateur (s) vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Mr...BACHOUCHE DJAMEL - SOUS DIRECTEUR DU CONTROLE FISCAL .Tél n° ...033 53 63 37.....

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur GUEMIRI Nouredine -DIRECTEUR DES IMPOTS DE LA WILAYA DE BISKRA Tél n° ...033 53 08 36 ...

الملحق رقم (3) : طلب المعلومات من المورد الذي تم التعامل معه من طرف المكلف

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA
DE BISKRA
Sous Direction du Contrôle Fiscale
Bureau des vérifications fiscales
N° 199/DIW/ SDCF/BVF/ B B/ 2021.

BISKRA, Le :

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب لولاية
بسكرة
المديرية للرقابة الجبائية
الفرعية
مكتب التحقيقات الجبائية

A

Le Direction des Impôts
De la wilaya d'EL-TAREF

OBJET /: - Contrôle Fiscal – Echange d'informations
figurant sur les états 104.
R E F / : - Note n° 785/MF/DGI/DRV/SDERIF du 09/05/2004.

Dans le cadre des échanges d'informations figurant sur les états 104, et en exécution des directives contenues dans la note sus référencée, j'ai l'honneur de vous demander de bien vouloir me communiquer les renseignements concernant les achats effectués par
- personne physique - C/GROS DE SERRES AGRICOLES
(60) Logt N° 12 - SIDI-OKBA - BISKRA

NIF : 242071602378401 - R.C N° : 07/00 – 1252047 A 15

Auprès des fournisseurs cité ci-après :

- 1) SARL ANNABA
BIR HENECHÉ – BEN M'HIDI - EL TAREF
NIF : 99736068200484
ART N° : 36180468111
- 2) SARL MMM
EL BRAKNA COMMUNE DREAN - W.EL TAREF
ART N° : 36130211818
MF : 000423052305718

Au titre des exercices non prescrits soit : 2017 – 2018 – 2019- 2020.
Compte-tenu du caractère urgent des renseignements demandés, je vous prie de bien vouloir me les communiquer par FAX au Numéro suivant : 033-53-63-37.

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE
BISKRA

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

المديرية الولائية للضرائب - بسكرة

رهم ام و ض / ام ف ر ج / ام ت ج / ام ف ب / 2021.

Fiche de début des travaux
de Vérification

بسكرة Le 04/07/2021

Numéro de l'affaire **04/VC/2021**

Numéro d'identification Fiscale

Nom / Prénom ou raison sociale الشخص الطبيعي

Activité + مؤسسة أشغال البناء في مختلف مراحلها + تهيئة المساحات الخضراء + تجارة بالجملة لمعدات الري الخاصة بالفلاحة

Adresse حي 60 مسكن رقم 12

Tel...../.....

Avis de vérification N° /DIW/SDCF/BVF/BB/2021 du 01/06/2021

Remis-le ; **10 /06/2021**

Période à vérifier du **01/01/2017 au 31/12/2020**

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :

Date de début des travaux préparatoires : **19/05/2021**

Date du contrôle inopiné (1) /

Date d'intervention sur place (Contrôle au fond) : **24/06/2021**

Chef de brigade

Nom/ Prénom et grade des vérificateurs

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION DES IMPOTS DE LA
WILAYA DE BISKRA

المديرية الولائية للضرائب - بسكرة

رقم : / م و ض / م ف ر ج / م ت ج / ف ب / 2022.

Fiche de fin des travaux
de Vérification

بمسكرة Le 14/02/2022.

Numéro de l'affaire 04/VC/2021

Numéro d'identification Fiscale

Nom / Prénom ou raison sociale الشخص الطبيعي

Activité et adresse تجارة بالجملة لمعدات الري الخاصة بالفلاحة + مؤسسة أشغال البناء في مختلف مراحلها
+ تهيئة المساحات الخضراء - حي 60 مسكن رقم 12- بسكرة

Avis de vérification N° .../2021 du 01/06/2021

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

Date de notification des résultats de la vérification : 05/12/2021

Date de notification de la position définitive de l'administration 14/02/2022

Chef de brigade

Nom / Prénom et Grade de vérificateur



REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA
DE BISKRA

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

المديرية الولائية للضرائب

رقم :م/ض/م ف رج/م ت ج/ف ب/2021

A

السيدة : الشخص الطبيعي
تجارة بالجملة لمعدات الري الخاصة بالفلاحة
+ مؤسسة أشغال البناء في مختلف مراحله + تهيئة المساحات الخضراء
حي 60 مسكن رقم 12

Lettre avec
A.R.

N°

بسكرة Le 05/12/2021

**Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité**

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n°/2021 du 01/06/2021, vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2017, 2018, 2019, 2020 se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après

- الرسم على النشاط المهني - الرسم على القيمة المضافة - الضريبة على الدخل الإجمالي - الضريبة على الدخل صنف المرتبات والأجور - حقوق الطابع - و كل الضرائب والرسوم الأخرى .

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 (10) feuillets y compris celui-ci. Veuillez agréer Madame, monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

**Nom, prénom et grade
de vérificateur**

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

بسكرة في :

وزارة المالية
المديرية الولائية للضرائب
لولاية بسكرة
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
مكتب التحقيقات الجبائية
رقم : /م و/ض/م فار/ج/م ت ج /ف ب/ 2022 .

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 و الجبائي الخاصة بالسيدة : الشخص الطبيعي تجارة بالجملة لمعدات الري الخاصة بالفلاحة + مؤسسة أشغال البناء في مختلف مراحلها + تهيئة المساحات الخضراء حي 60 مسكن رقم 12
	01	المجموع :

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
المديرية الولائية للضرائب

بسكرة
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
مكتب التحقيقات الجبائية

رقم : /م و/ض/م فر ج/م ت ج/ف ب / 2020.

محضر معاينة

في سنة ألفين و واحد و عشرون و في اليوم الرابع من شهر جويلية وعلى الساعة العاشرة و النصف صباحا (10 H 30).

نحن الموقعون أدناه : السيد : - مفتش مركزي - رئيس الفرقة
السيد : مفتش قسم - محقق

حالفين اليمين أمام القضاء و مكلفين بمأمورية تابعة لتابعين للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بسكرة و مسندة لنا مهمة التحقيق المحاسبي و الجبائي الخاصة بالسيدة : الشخص الطبيعي
تجارة بالجملة لمعدات الري الخاصة بالفلاحة + مؤسسة أشغال البناء في مختلف مراحلها + تهيئة المساحات الخضراء - حي 60 مسكن رقم 12.
عند تنقلنا إلى مقر المؤسسة قصد معاينة حضور المكلف بالضريبة محل التحقيق لا حظنا ما يلي :

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

و تم إقفال هذا المحضر في اليوم و الشهر و السنة المذكورين أعلاه.

المحقق

رئيس الفرقة التحقيقات

اسم و لقب المكلف

الشخص الطبيعي

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
المديرية الولائية للضرائب
بسكرة
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
مكتب التحقيقات الجبائية
رقم :م/ و ض/ م ف ر ج/ م ت ج/ ف ب / 2021.

**محضر نهاية عمليات التحقيق
الجبائي و المحاسبي**

في اليوم من شهر مارس من عام ألفين وواحد وعشرون
وعلى الساعة العاشرة صباحا (10h00)

نحن الموقعون أدناه : السيد : (م م) - رئيس فرقة
السيد : (م ق) - محقق

قمنا بإبلاغ السيدة : الشخص الطبيعي - تجارة بالجملة لمعدات الري الخاصة بالفلاحة
+ مؤسسة أشغال البناء في مختلف مراحلها + تهيئة المساحات الخضراء
حي 60 مسكن رقم 12 بلدية سيدي عقبة - بسكرة

بانتهاؤ أشغال التحقيق المحاسبي للسنوات 2017 - 2018 - 2019 - 2020.

و تم إقفال هذا المحضر في اليوم و الشهر و السنة المذكورين أعلاه و دعونا

السيدة : الشخص الطبيعي - لإمضائه معنا و الذي قبل - رفض

المحقق

رئيس الفرقة

اسم و لقب المكلف بالضريبة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

المديرية بسكرة في : 2021/06/....

وزارة المالية

الولاية للضرائب

ولاية بسكرة

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

مكتب التحقيقات الجبائية

رقم :/م و ض /م ف ر ج /م ت ج / 2021.

السيد : المدير الفرعي للرقابة الجبائية
بسكرة

الموضوع : - عرض حال حول عدم إجراء التدخل الأولي
المرجع : برنامج التحقيق المحاسبي و الجبائي لسنة 2021
- القضية رقم : 2021/04

يؤسفني أن أرفع إلى سيادتكم هذا العرض حول عدم إمكانية التنقل لإجراء التدخل الأولي
المتعلق ببرنامج التحقيق 2021 ، الخاصة بقضية :
السيدة الشخص الطبيعي
تجارة بالجملة لمعدات الري الخاصة بالفلاحة
+ مؤسسة أشغال البناء في مختلف مراحلها + تهيئة المساحات الخضراء
حي 60 مسكن رقم 12 بلدية سيدي عقبة - بسكرة
و ذلك للأسباب التالية :

- *عدم تزويد فرقة التحقيقات الجبائية بوسيلة النقل من أجل التدخل الميداني بتاريخ : 2021/06/24 .
 - *عدم تزويدنا بأوامر المهمة لأعضاء الفرقة .
- مع العلم أنه قد تم إرسال طلب وسيلة النقل إلى المديرية الفرعية للوسائل بتاريخ 2021/06/13
مرفوقا برزنامة التدخلات الخاصة ببرنامج التحقيق لسنة 2021 .

رئيس فرقة التحقيقات

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

بسكرة في : 2021/06/24

وزارة المالية
المديرية الولائية للضرائب

بسكرة
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
مكتب التحقيقات الجبائية

رقم : /م و ض /م ف ر ج /م ت ج /ف ب / 2021.

إلى السيدة : الشخص الطبيعي
تجارة بالجملة لمعدات
الري الخاصة بالفلاحة
+ مؤسسة أشغال البناء في مختلف
مراحله + تهيئة المساحات الخضراء
حي 60 مسكن رقم 12

الموضوع : - تأجيل تاريخ التدخل.

المرجع : - إشعار عن تحقيق المحاسبي و الجبائي رقم : /م و ض /م ف ر ج /م ت ج /
ف ب / 2021 بتاريخ 01 /06 / 2021.

تبعاً للإشعار عن التحقيق المذكور في المرجع أعلاه ، و الذي و الذي تم
استلامه يد بيد من طرفكم بتاريخ: 2021/06/10 .

و نظراً لعدم تمكن فرقة التحقيقات الجبائية من القيام بالتدخل الميداني على
مستوى مقر نشاط شركتكم ، فإنه تقرر تأجيل تاريخ التدخل الذي كان مقرراً يوم
2021/06/24 إلى يوم 2021/06/28، على الساعة الثامنة و النصف صباحاً.

تقبلاً و سيدي فائق الاحترام و التقدير

رئيس الفرقة

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE
BISKRA

المديرية الولائية للضرائب - بسكرة

Référence N°:/DIW/SDCF/BVF/BB/2022.

Lettre avec

N° A.R.

A

السيدة : الشخص الطبيعي
تجارة بالجملة لمعدات الري الخاصة بالفلاحة
+ مؤسسة أشغال البناء في مختلف مراحلها + تهيئة المساحات الخضراء
حي 60 مسكن رقم 12

BISKRA le : 14/02/2022.

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

Madame : الشخص الطبيعي

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du **11/01/2022** en réponse à la notification de redressement N° du **05/12/2021** et la notification complémentaire 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.

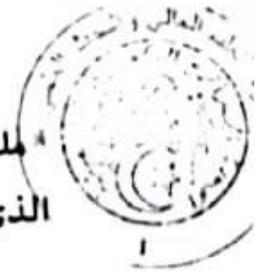
En cas de contestations de votre part, vous avez la possibilité d'introduire une requête, dans le cadre du recours préalable, auprès de l'administration des impôts, selon le cas, au Directeur des Grandes Entreprises ou au Directeur des Impôts de Wilaya, et ce conformément aux dispositions de l'article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

La présente lettre comporte (10) feuilles, y compris celle-ci.

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
de vérificateur



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

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

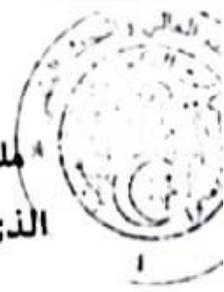
نموذج التصريح الشرطي
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله،
السيد(ة): قيمر امانبي الصفة: طالب. أستاذ. باحث طالب
الحامل(ة) لمطابقة التعريف الوطنية رقم: 209071526. والصادرة بتاريخ: 29/03/2023
المسجل(ة) بكلية / معهد: كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و قسم العلوم العالية و المحاسبية
والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج. مذكرة ماستر. مذكرة ماجستير. أطروحة دكتوراه).
عنوانها: دور الرقابة الجبائية في الحد من
التهرب الضريبي

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

التاريخ: 07/06/2023

توقيع المعني (ة)



ملحق بالقرار رقم 1082/2020... المؤرخ في 27 جوان 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 الشرطي
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا المعضي أسفله.

السيد(ة): عيشي خولة الصفة: طالب. أستاذ. باحث طالب
الحامل(ة) لهيئة التعريف الوطنية رقم: 208166720 والصادرة بتاريخ: 07/08/2022
المسجل(ة) بكلية / معهد كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وقسم العلوم المالية و المحاسبية
والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج. مذكرة ماستر. مذكرة ماجستير. أطروحة دكتوراد).
عنوانها: دور الرقابة الجبائية في الحد من
التهرب الضريبي

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

التاريخ:07/06/2023.....

توقيع المعني (ة)