

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

التخصص : تدقيق محاسبي

دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي

دراسة حالة للمديرية الولائية للضرائب لولاية الوادي

تحت إشراف الأستاذ / الدكتور

عزة الأزهر

إعداد الطلبة:

❖ دريدي العروسي

❖ عويطي عثمان

لجنة المناقشة

رئيسا

مشرف (مقررا)

ممتحنا

أستاذ مساعد صنف أ

أستاذ محاضر صنف أ

أستاذ مساعد صنف أ

زكرياء بله باسي

عزة الأزهر

كحلول فتيحة

السنة الجامعية 2018/2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

كلمة تشكر

إن الحمد لله وحده، نحمده ونشكره وبه نستعين على قضاء كل حوائجنا، ومنها هذا البحث.

نتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذ الفاضل الدكتور: عزة الأزهر على تدريسنا أولاً، وعلى قبوله الإشراف على هذا العمل ثانياً، وعلى ما قدمه لنا من توجيهات وملاحظات أفادتنا في انجاز هذا العمل ثالثاً. ولأعضاء لجنة المناقشة كل واحد باسمه، على الوقت والجهد الذي خصصوه لمطالعة هذا العمل خدمة للبحث العلمي.

كما نتقدم بالشكر والتقدير إلى كافة عمال وموظفي مديرية الضرائب لولاية الوادي، وعلى رأسهم المدير الولائي، و المحقق ريمي نور الدين على كل ما قدمه لنا من معلومات و توضيحات ساعدتنا في إخراج هذا البحث. وإلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد على إتمام هذا العمل، وإلى كافة الأساتذة والطلبة، وجميع الأصدقاء والزملاء .

عثمان

العروسي

الأهداء

✓ إلى من ربّنتني وأنارت دربي وأعانتني بالدعاء إلى أغلى الناس في الحياة الدنيا

أمي الكريمة حفظها الله...

✓ إلى الوالد الكريم الذي يرجع له الفضل في بلوغ هذا المستوى ..

✓ إلى من جعلها الله سكنا لي وراحة زوجتي الكريمة التي وقفت بجانبني في كل الصعاب والمحن .

✓ إلى أبنائي يوسف - خديجة - فاطمة -

✓ إلى جميع الأخوة والأخوات ..

✓ إلى زميلي المحترم العروسي دريدي الذي كان نعم الناس لأكثر من ستة سنوات في الدراسة .

✓ إلى الأستاذ المحترم الدكتور عزة الأزهر الذي اجتهد وصبر معنا في إعداد هذه المذكرة ..

✓ إلى جميع أساتذة الدراسة

نهدي هذا العمل المتواضع

عثمان

الإهداء

أهدي هذا الجهد المتواضع إلى كل من:

إلى أمي الغالية

إلى أبي العزيز

إلى زوجتي الحبيبة

إلى أبنائي

إلى أخوتي وأخواتي

إلى كل أساتذتي

إلى أصدقائي وزملائي

العروسي

الصفحة	المحتويات
	تشكـرات
	إهـداء
I	قائمة المحتويات
IV	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
VI	قائمة الملاحق
VII	قائمة الاختصارات و الرموز
أ	- المقدمة.
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي و القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية في الجزائر	
1	تمهيد
2	- المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية في الجزائر .
2	-المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية في الجزائر .
2	الفرع الأول: تعريف الرقابة .
3	الفرع الثاني : تعريف الرقابة الجبائية .
3	-المطلب الثاني: أسباب قيام الرقابة الجبائية و أهدافها .
4	الفرع الأول: أسباب ومبادئ الرقابة الجبائية.
7	الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية .
8	-المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر .
9	الفرع الأول: الرقابة الجبائية الشاملة .
12	الفرع الثاني: الرقابة الجبائية المعمقة .
13	- المبحث الثاني: الإطار التنظيمي و القانوني للرقابة الجبائية في الجزائر.
13	-المطلب الأول: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية.
13	الفرع الأول: الأجهزة المختصة حاليا بالرقابة الجبائية .
19	الفرع الثاني: الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية .
28	-المطلب الثاني: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية.

28	الفرع الأول: الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية .
29	الفرع الثاني: مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية .
31	-المطلب الثالث: الوسائل القانونية المخصصة للرقابة الجبائية .
31	الفرع الأول: الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية .
33	الفرع الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة و الضمانات الممنوحة لهم .
36	خلاصة الفصل
الفصل الثاني : التهرب و الغش الضريبي .	
37	تمهيد
37	- المبحث الأول: مفاهيم حول التهرب و الغش الضريبي.
37	-المطلب الأول: تعريف و أنواع التهرب و الغش الضريبي .
37	الفرع الأول: تعريف التهرب و الغش الضريبي .
38	الفرع الثاني: أنواع التهرب و الغش الضريبي .
41	-المطلب الثاني: أسباب و آثار التهرب و الغش الضريبي.
41	الفرع الأول: أسباب التهرب و الغش الضريبي .
45	الفرع الثاني: آثار التهرب و الغش الضريبي .
48	-المطلب الثالث: أشكال التهرب و الغش الضريبي .
48	الفرع الأول: التحايل المادي و القانوني .
50	الفرع الثاني: التحايل المحاسبي .
53	المبحث الثاني: آليات مكافحة التهرب و الغش الضريبي
54	لمطلب الأول: الأساليب الوقائية لمعالجة التهرب و الغش الضريبي
54	الفرع الأول: تحسين وضعية الإدارة الجبائية .
56	الفرع الثاني: إصلاح التشريعات الجبائية .
59	-المطلب الثاني: الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب و الغش الضريبي .
60	الفرع الأول: الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية .
62	الفرع الثاني: الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب و الغش الضريبي .
64	-المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب و الغش الضريبي .
64	الفرع الأول: الرقابة الداخلية :
65	- الرقابة الشكلية .

65	- الرقابة على الوثائق .
66	الفرع الثاني: الرقابة الخارجية :
66	- مراقبة المحاسبة .
66	- الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية .
67	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث : دراسة حالة بالمديرية الولائية للضرائب الوادي
68	تمهيد
68	- المبحث الأول: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بالوادي .
69	-المطلب الأول: المديرية الفرعية التي تتضمنها المديرية الولائية للضرائب .
69	الفرع الأول: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية .
70	الفرع الثاني: المديرية الفرعية للتحصيل .
70	الفرع الثالث: المديرية الفرعية للمنازعات .
71	الفرع الرابع: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية .
72	الفرع الخامس: المديرية الفرعية للوسائل .
73	-المطلب الثاني: دراسة الحالة الميدانية .
74	الفرع الأول: الإجراءات الأولية للرقابة .
74	الفرع الثاني: الإشعار بالرقابة .
74	الفرع الثالث: التعريف بالمؤسسة محل الرقابة.
75	الفرع الرابع: تحديد أنواع الضرائب و الرسوم الخاصة بالمكلف بالضريبة .
75	-المطلب الثالث: الرقابة على المحاسبة و نتائجها .
75	الفرع الأول: بداية الرقابة .
76	الفرع الثاني: الرقابة على المحاسبة .
76	الفرع الثالث: الإبلاغ الأولي .
77	الفرع الرابع: الإبلاغ النهائي .
77	- المبحث الثاني: الرقابة على مجمل الوضعية الجبائية و تحديد رقم الأعمال .
77	-المطلب الأول: تقييم المحاسبة و تحديد رقم الأعمال .
77	الفرع الأول: التقييم المحاسبي .
83	الفرع الثاني: تحديد رقم الأعمال .

84	-المطلب الثاني: تعديل الأسس الخاضعة للضرائب و الرسوم على رقم الأعمال
84	الفرع الأول: الرسم على النشاط المهني .
85	الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركات
87	الفرع الثالث: الضريبة على الدخل الإجمالي .
90	الفرع الرابع: الرسم على القيمة المضافة
92	-المطلب الثالث: الحقوق الصادرة و المسددة سابقا و إصدار الورد الجبائي
92	الفرع الأول: الحقوق المسددة سابقا .
93	الفرع الثاني: الورد الجبائي الجديد .
95	الفرع الثالث: العقوبات الجبائية .
96	خلاصة الفصل
97	- الخاتمة.
100	-المراجع .
106	الملاحق .

قائمة الجداول :

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
78	يوضح تتبع كراء المعدات 2012	1-3
79	يوضح تتبع كراء المعدات 2013	2-3
80	يوضح تتبع كراء المعدات 2014	3-3
80	استخراج رصيد حساب الصندوق لسنة 2014	4-3
81	يوضح تتبع كراء المعدات 2015	5-3
82	استخراج رصيد حساب الصندوق لسنة 2015	6-3
83	رقم الأعمال المنجز و الخدمات	7-3
84	المجموع الكلي للمقبوضات	8-3
84	رقم الأعمال مقبوضات	9-3
85	الربح المستخرج 2012	10-3
86	الربح المستخرج 2013	11-3
87	الربح المستخرج 2014	12-3
87	الربح المستخرج 2015	13-3
88	الدخل المستخرج 2012	14-3
88	الدخل المستخرج 2013	15-3
89	الدخل المستخرج 2014	16-3

89	الدخل المستخرج 2015	17-3
90	المقبوضات المعفية من الرسم على القيمة المضافة	18-3
90	الحقوق الصادرة و المسددة سابقا IBS	19-3
92	الحقوق الصادرة و المسددة سابقا IRG	20-3
93	الحقوق الصادرة و المسددة سابقا TVA	21-3
93	ملخص الضريبة على أرباح الشركات (IBS)	22-3
94	ملخص الضريبة على أرباح الشركات (IRG)	23-3
94	ملخص الضريبة على أرباح الشركات (TVA)	24-3
95	ملخص العقوبات الموجودة في الورد الجبائي	25-3

قائمة الأشكال :

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
09	أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر	1-1
11	خطوات إجراء الرقابة على الوثائق	2-1
14	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات	3-1
16	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	4-1
18	الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب	5-1
20	الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات	6-1
23	الهيكل التنظيمي لمراكز الضرائب	7-1
27	الهيكل التنظيمي لمفتشيات الضرائب	8-1

قائمة الملاحق:

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
106	G 50	01
107	G 50 A	02
108	تصريح بالوجود	03
109	إبلاغ أولي	04
110	إبلاغ نهائي	05

قائمة الرموز و الاختصارات :

الاختصار	المدلول
TAP	الرسم على النشاط المهني
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي
IBS	الضريبة على أرباح الشركات
TVA	الرسم على القيمة المضافة

المقدمة

تعتبر الضرائب من أهم الموارد الجبائية التي تعتمد عليها الدولة لتغطية النفقات العامة و وسيلة فعالة لتحقيق التنمية الشاملة ولتحقيق ذلك عمدت الدولة على اتخاذها كمصدر لتمويل الخزينة العامة وعلى إيجاد مصادر تتميز بالاستقرار والثبات ، بالإضافة الى أن دورها لا ينحصر على مواجهة النفقات، بل تتعدى ذلك من خلال كونها من أنجح الوسائل لتحقيق العدالة الاجتماعية وأداة لمعالجة مختلف الظواهر الاقتصادية والاجتماعية.

لكن إستمرارية هذا المفهوم ودوامه مرهون بمدى استجابة والتزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية غير أن بعض المكلفين يستعملون كل الطرق والأساليب للتهرب من القيام بواجباتهم الجبائية من خلال التحايل على النظام الجبائي، فأصبحت ظاهرة التهرب والغش الضريبي من أبرز العقبات والمشكلات التي تواجهها الدولة في تنفيذها لمختلف سياساتها ومن ثم لابد من محاربتها على المستويين المحلي و الدولي من خلال جملة من التشريعات والتنظيمات .

من جهته عمد المشرع الجزائري على إيجاد أجهزة متخصصة للحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي الذي أنهك الاقتصاد الوطني من خلال جهاز الرقابة الجبائية والتي تتمثل في مجموعة من الإجراءات والتقنيات التي استعملتها الإدارة الجبائية للتأكد من مصداقية البيانات والتصريحات باعتمادها على حق الرقابة والتحقيق بموجب القانون .

والرقابة الجبائية تتمثل في الأجهزة التي حدد لها القانون القيام بذلك من خلال إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على المستوى الولائي سنة 1990 بالإضافة الى مفتشيات الضرائب على المستوى الإقليمي ومديرية البحث والمراجعات المنشأة سنة 1998 بالإضافة إلى إحداث جهاز جديد يتمثل في مديرية كبريات المؤسسات بالرغم من هذه الجهود ورغم التعديلات في القوانين والتشريعات الجبائية لمواجهة الظاهرة إلا أن نسبتها في تزايد.

انطلاقا مما سبق تبرز اشكالية البحث ونصيغها كالتالي:

01-اشكالية البحث :

- إلى أي مدى ساهمت الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي ؟
والتي سوف نناقشها بطرح التساؤلات الآتية :
- الأسئلة الفرعية للبحث :
- ماذا نقصد بالرقابة الجبائية؟ وما هي أهدافها ؟
وماذا نقصد بالتهرب والغش الضريبي ؟
- كيف يمكن للإدارة الجبائية مواجهة التهرب والغش الضريبي من خلال الرقابة الجبائية ؟
-فرضيات البحث :

01_تكتسي الرقابة الجبائية أهمية بالغة لكل من : مسيري المال العام ، الإدارة الجبائية ، المكلفين بالضريبة .

02_الرقابة الجبائية وسيلة قانونية تعمل على كشف كل الأخطاء والتجاوزات ومحاولات التهرب و الغش الضريبيين في التصريحات و الوثائق المحاسبية .

03-ليس كل مكلف بالضريبة يخضع للرقابة الجبائية ، بل يتم انتقاء عدد من ملفات المكلفين لعدة معايير .

04- يقوم بتنفيذ الرقابة الجبائية مفتشين و مراقبين مختصين .

02-أهمية الموضوع :

إن إختيارنا لموضوع الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري نابع من حرصنا على إيضاح مفاهيم وطرق واليات هذه الرقابة وهذا كونها ذات أهمية للإدارة الجبائية والمكلفون بالضريبة معا لأن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي يعتمد على تصريحات المكلفين بالضريبة لذلك اعتمدنا على الرقابة الجبائية للتأكد من صحة المعلومات الواردة في تصريحات المكلفين بالضريبة للتأكد من صحة تصريحاتهم ومنعهم من التهرب الضريبي . كما تكتسي مكافحة التهرب الضريبي أهمية في تمويل الخزينة العمومية .

03- أسباب اختيار الموضوع :

إن أسباب اختيارنا لموضوع الرقابة الجبائية لما لها من دور كبير في مهنة التدقيق المحاسبي فالمدقق المحاسبي يجب أن يتعرف على القوانين الضريبية أولاً وطرق التحايل والتملص العمدي وغير العمدي من دفع الضريبة لهذا أردنا دراسة هذا الموضوع لتوسيع معارفنا وإثراء للمكتبة وتسليط الضوء على كل ما هو جديد في إطار الرقابة الجبائية ، وكذلك لما للرقابة الجبائية من دور في تمويل الخزينة العمومية واستنزاف لظاهرة الغش و التهرب الضريبي .

04- المنهج المتبع:

للإجابة على إشكالية البحث قمنا بتطبيق المنهج الوصفي والإحصائي حيث تم إستعراض ظاهرة التهرب والغش الضريبي ومحاولة معالجته بتقديم وتقييم طرق الرقابة الجبائية بغية الوقوف على معوقاتنا لتصحيحها بالإضافة الى الإحصائيات الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية، كما تم الاعتماد على المنهج التحليلي عند التعرض إلى إجراءات التحقيق كونه احد أدوات الرقابة الجبائية التي تخضع لقواعد ونصوص تشريعية، وكيفية استخدام هذه الوسيلة في تعديل الأسس الخاضعة للضرائب والرسوم، كما تم استخدام منهج دراسة الحالة لإسقاط الدراسة النظرية على شركة أشغال عمومية بالاعتماد على معلومات وملاحق متحصل عليها من مديرية الضرائب لولاية الوادي .

05- أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الفعال الذي تلعبه الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبيين، ودور إجراءات الرقابة في اكتشاف التجاوزات والأخطاء، كما تهدف إلى تبيان أهمية الرقابة الجبائية في إضفاء مبدأ العدالة والمنافسة الشريفة بين المكلفين، ودورها في تمويل الخزينة العمومية .

06- صعوبات الدراسة :

ومما لاشك فيه أن تناول هذا الموضوع تتبعه مشقة وصعوبات تتمثل أساسا في: قلة المراجع والكتب خصوصا باللغة العربية .

_ عدم وجود دراسات تقنية توضح عمليات اكتشاف ومحاربة ظاهرة الغش و التهرب الضريبي .

_ معظم الدراسات تهتم بالجانب القانوني أو التحليلي للظاهرة المدروسة .

غير أنه رغم هذه الصعوبات تولد إلينا إندفاع ورغبة في ضبط خطة الموضوع ومن ثم فقد حاولنا جاهدين التركيز على المسائل الهامة والتي لها علاقة بإشكالية بحثنا فقمنا بالاعتماد على القوانين والمنشورات ودليل المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية والمراسيم التنفيذية .

07-حدود البحث:

للبحث حدود مكانية كما له حدود زمنية تتمثل في :

الحدود المكانية: يقتصر البحث على بيان وتوضيح دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي بما يتوافق والتشريع الجبائي الجزائري، كما يركز البحث على بيان هذا الدور على المستوى المحلي .

الحدود الزمنية:

تمت معالجة الإشكالية العامة للبحث بما يتناسب والنصوص القانونية لقانون الإجراءات الجبائية الجزائري التي تم إصدارها إلى غاية سنة 2018.

08- تقسيم البحث :

قمنا بتقسيم دراستنا كالتالي :

الفصل الأول تناولنا فيه الإطار المفاهيمي والتنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية في الجزائر وذلك بالدراسة النظرية لمفهومها و أسباب قيامها و أهدافها، ثم التعرض إلى أشكالها ، أما من الناحية القانونية و التنظيمية قمنا بعرض الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية و المتمثلة في الأجهزة المختصة والوسائل البشرية المكلفة والوسائل القانونية المخصصة للرقابة الجبائية

أما الفصل الثاني تطرقنا فيه إلى ظاهرة التهرب والغش الضريبي من خلال الدراسة الوصفية لهذه الظاهرة وتبيين مفهومها وأنواعها وأسبابها وأثارها، ثم العرض المطول لأشكال الغش والتهرب الضريبي وتقسيمها و تفصيلها، وبيان آليات مكافحة هذه الإشكال عن طريق الأساليب الوقائية من تحسين لوضعية الإدارة الجبائية و إصلاح التشريعات الجبائية، وكذلك تم التطرق إن الرقابة الجبائية وسيلة لمكافحة الغش و التهرب الضريبيين بتوضيح أشكالها الداخلية و الخارجية.

والفصل الثالث خصص لدراسة ميدانية في مديرية الضرائب لولاية الوادي لشركة أشغال عمومية ، بداية من الإجراءات الأولية للرقابة الجبائية مرورا بالرقابة على المحاسبة واكتشاف الأخطاء ثم تعديل الأسس الخاضعة للضريبة وإعادة تحديد رقم الأعمال الجديد إلى صدور الورد الجبائي .

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي و القانوني

و التنظيمي للرقابة الجبائية

في الجزائر

تمهيد :

لقد منح المشرع الجزائري لكل من المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية حقوق وواجبات من أجل حماية الحقوق العامة والخاصة، ولذلك أوجب على المكلفين إعطاء تصريحات صحيحة ودقيقة وتامة بحيث تختلف هذه التصريحات باختلاف الأنظمة التي يخضع لها هؤلاء المكلفون ، إلا أن بعض المكلفين يرون أن الضريبة مجرد قيد من نفوذهم المالي وحریتهم الاقتصادية مما يجعلهم يفكرون في مختلف الوسائل التي تمكنهم من تفادي الضريبة مما يؤثر مباشرة على مصالح الخزينة العمومية، لذا عمدت الإدارة إلى سن قوانين و تشريعات لمراقبة التصريحات والوثائق و المحاسبة ، متمثلة في الرقابة الجبائية .

و الرقابة الجبائية هي من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة التصريحات والتطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية، فللرقابة الجبائية دور في تمكين الإدارة من تأدية المكلفين بالضريبة لمستحقاتهم وبالتالي تصحيح الأخطاء والمخالفات والتجاوزات التي يتوصلون إليها من خلال الرقابة الجبائية.

وسنتطرق في هذا الفصل إلى الإطار المفاهيمي والتنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية في الجزائر

تعتبر الرقابة الجبائية أكثر الطرق استعمالا لتحصيل الضرائب ، وهي الآلية المعتمدة في الجزائر، ولهذا سنبين في هذا المبحث الإطار المفاهيمي لها، أي دراسة الرقابة الجبائية نظريا .

المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية في الجزائر

تختلف مفاهيم الرقابة حسب الأجهزة الموكلة إليها، أو حسب الأنشطة، و لتبيين مفهوم الرقابة الجبائية ، سنوضح مصطلح الرقابة بصفة عامة و الجبائية بصفة خاصة.

الفرع الأول : تعريف الرقابة :

تعتبر الرقابة إحدى الوظائف الأساسية التي تقوم بها أجهزة متعددة بغية التأكد من تحقيق النشاط المالي في حدود السياسة العامة لها، كما تعمل على الكشف عن السلوكيات غير الأخلاقية وغير القانونية مثل الرشوة والسرقة في المؤسسات الإدارية ومن أهم التعاريف المقترحة للرقابة تعريف المفكر الاقتصادي فايول الذي عرفها على أنها:

الرقابة تقوم على التحقق ما إذ كان كل شئ يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة، إما موضوعها فهو تبيان الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها¹.

كما يمكن تعريفها على أنها 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 وفقا لمقاييس مقرر.

مما سبق نستخلص أن الرقابة وسيلة علاجية تهدف إلى التعرف على نقاط الضعف والخطأ من أجل العمل على تصحيحها ومعرفة مناطق الخلل قبل وقوعها من أجل تفاديها.

الفرع الثاني :تعريف الرقابة الجبائية :

¹-عباس عبد الرزاق ،التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى عين مليلة، دط، الجزائر ،2012، ص15

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي والتنظيمي و القانوني للرقابة الجبائية في الجزائر

إن الرقابة الجبائية تعد وسيلة الإدارة التي منحها القانون وهي حقوق وصلاحيات تسمح لها بالتأكد من صدق التصريحات لتقويم وتصحيح الأخطاء المرتكبة بالاطلاع على كل المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية.

وقد عرفها فايول بأنها: التحقق ما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة أما موضوعها فهو تبين نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها.¹

حيث أن مفهوم الرقابة الجبائية يعتمد أساسا على المكلفين بالضريبة إلى المصالح الجبائية حيث تحتوي هذه التصريحات على المعلومات اللازمة التي تحدد أسس الأوعية الضريبية.

مما سبق يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها فحص للتصريحات وكل السجلات والوثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية للاستعلام والاستفسار والإيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها ولا يكتفي المحقق فقط بدراسة ومراجعة التصريحات بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في كامل الوضعية الجبائية للمكلف.²

المطلب الثاني: أسباب ومبادئ الرقابة الجبائية وأهدافها:

اشتدت الحاجة إلى الرقابة الجبائية نتيجة التطورات الاقتصادية وما صاحبها من تطور في مجال التهرب الضريبي وخاصة في ظل الأنظمة الجبائية التصريحية والتي تسعى إلى

¹-حمدي سليمان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الأردن 1998 ص 13

²- بوخشة فاطمة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة تخرج ماستر، تخصص محاسبة جامعة مولاي طاهر، الجزائر، 2013-2014 ص، 110.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي والتنظيمي و القانوني للرقابة الجبائية في الجزائر

ترقية الرقابة الجبائية على مصالح المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية من خلال صحة القواعد الضريبية وتحقيق العدالة الضريبية¹.

الفرع الأول:أسباب ومبادئ الرقابة الجبائية :

1- أسباب الرقابة الجبائية :

هناك عدة أسباب ضرورية لإيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة التصريحات الجبائية :

1_1 الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية :

تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة تصريحات المكلفين ، الذين يحددون بأنفسهم الأسس الخاضعة للضريبة ، وذلك عن طريق التأكد من صحتها ومصادقيتها².

1_2 حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخله:

بما أن النظام الجبائي الجزائري كغيره من الأنظمة الجبائية الحديثة نظام تصريحي يسمح للمكلف بالتصريح بمداخله من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخله على شكل تصريحات للإدارة الجبائية لتحديد الوعاء الضريبي ويفترض أنها صحيحة ما لم يثبت العكس، وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية.

تنص المادة 18-01 من قانون الإجراءات الجبائية تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتوة³

أي أن السبب الأساسي لوجود الرقابة الجبائية هو كون النظام الضريبي نظام تصريحي، ولذلك أوجب المشرع إيجاد وسيلة قانونية لمراقبة هذه التصريحات والتأكد من صحتها ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة.

¹ - غزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي مذكرة نيل شهادة الماستر كلية العلوم الاقتصادية

والتجارية وعلوم التسير، جامعة محمد خضر بسكرة الجزائر، 2015-2016 ص 39

² -رحال نصر: محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ،دراسة حالة ولاية الوادي ، مذكرة ماجستير ، جامعة ورقلة، 2007،ص 60

³ -المادة 18-01 من قانون الإجراءات الجبائية ، محدث الى غاية 2018 .

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي والتنظيمي و القانوني للرقابة الجبائية في الجزائر

تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من حدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات، بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة¹

1_3 محاربة التهرب الضريبي :

إن عملية مراقبة التصريحات ينتج عنها وجود نقص في الوعاء الضريبي، وأسباب ذلك يكون بغير قصد من المكلف، وهذه الأخيرة تسعى على أنها تهرب ضريبي من خلال اكتشاف التدليس والتحايل عن القانون، وأن ظاهرة التهرب الضريبي تنتج عنها آثار وخيمة، مالية، اقتصادية، اجتماعية، سياسية وعليه فإن محاربتها تستلزم استعمال آلية الرقابة الجبائية للحد من هذه الظاهرة ولو نسبيا.

2 : مبادئ الرقابة الجبائية :

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة بمختلف أشكالها وخاصة من التهرب الضريبي بهدف زيادة إيرادات الخزينة وتوجيهها لتحقيق أهداف الدولة، ولكي تؤدي الرقابة الجبائية بمهامها لابد من توفر المبادئ الأساسية لها والمتمثلة في إقامة نظام جبائي محكم وتحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين.

1_1 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 لديهم خبرات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي أن يلمس الحبكة الفنية في أنظمتها الضريبية، بقدر ما يتأثر بالعوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية، كما أن

¹- كردودي سهام، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير. جامعة محمد خيضر بسكرة، 2009. ص 79.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي والتنظيمي و القانوني للرقابة الجبائية في الجزائر

التهرب الضريبي يعود إلى عدم إحكام القوانين والتشريعات من حيث تعقد النظام الضريبي وعدم استقراره، ولذلك يجب تحسين فعالية النظام الضريبي من خلال ما يلي¹:

2_2 تبسيط وتحسين التشريع الضريبي : يتحقق ذلك من خلال تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه ويجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة.

2_3 تحقيق العدالة الضريبية: يمكن القول أن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي عادل يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب قدرته التكاليفية، كما يقوم بتصحيح اللامساواة الناتجة عن التوزيع الأولي للدخل بالإضافة إلى شمولية الرقابة الجبائية لكافة المكلفين بالضريبة.

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

-العدالة الاجتماعية تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة.

2_4 ترقية وتطوير الرقابة الجبائية²: إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة ضريبية فعالة، حيث أن تبعية التهرب الضريبي لا تقع على المشرع المالي والمكلف وحدهما وإنما تقع كذلك على الإدارة الجبائية التي يجب توفرها على مستوى من التطور والكفاءة إضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة والتي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تقي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الجباية والضرائب والمراقبة الجبائية، إضافة إلى إجراء تریصات لموظفي وأعوان الإدارة الجبائية ووضع برامج تموينية تتماشى مع التحديثات التي يشهدها النظام

¹ -حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب مصر ،2000، ص121.

² -كردودي سهام، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير. جامعة محمد خيضر بسكرة، 2009. ص 83.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي والتنظيمي و القانوني للرقابة الجبائية في الجزائر

الجبائي، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم وتوفير الخدمات اللازمة لهم.

تعتمد الرقابة الجبائية على جملة من المبادئ ترتبط بالضريبة والنظام الضريبي ينبغي توفرها لضمان السير الحسن للرقابة الجبائية والوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة منها، حيث يؤدي تعقد وعدم إستقرار النظام الضريبي إضافة إلى ضعف الإدارة الجبائية وقلة إمكانياتها البشرية والمادية إلى الاعتماد على نظام ضريبي غير فعال ويلقي بعبئه على المكلفين بالضريبة كما يمتد إلى موظفي الإدارة الجبائية مما يؤدي بهم إلى عدم القدرة على التطبيق الجيد للرقابة الجبائية، وبذلك تترك الحرية للمتهربين من دفع الضريبة في سلوك كل الطرق المباحة للتهرب الضريبي دون وجود عقاب أو رادع وذلك نتيجة لضعف الرقابة الجبائية.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية: للرقابة الجبائية عدة أهداف قانونية، إدارية، اقتصادية واجتماعية والتي يمكن إيجازها في ما يلي¹ :

1 الهدف القانوني :

ويتمثل في التأكد من مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين الجبائية المختلفة، وحرصا على ذلك تركز الرقابة الجبائية على مبداء المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين على ارتكاب أي مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

2 الهدف الإداري :

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال المعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل ملفت وكبير في زيادة المردودية وهذا بواسطة كشف الأخطاء، والتجاوزات التي تساعدها في معرفة الحقائق والإحصائيات وتقييم الآثار الناجمة عن ذلك لإتخاذ القرارات السليمة في سياستها الجبائية.

¹ - عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار الجزائر 2009،

3 الهدف الإقتصادي :

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العمومية من التهرب والغش الضريبي وحمايتها لضمان أكبر للحصيلة الضريبية التي تعكس على زيادة الإنفاق العام وإنعاش الاقتصاد الوطني وهذا نظرا للتناغم المتواصل والكبير بين المجال الاقتصادي وتنميته بنظيره المجال الضريبي.

4 الهدف الاجتماعي :

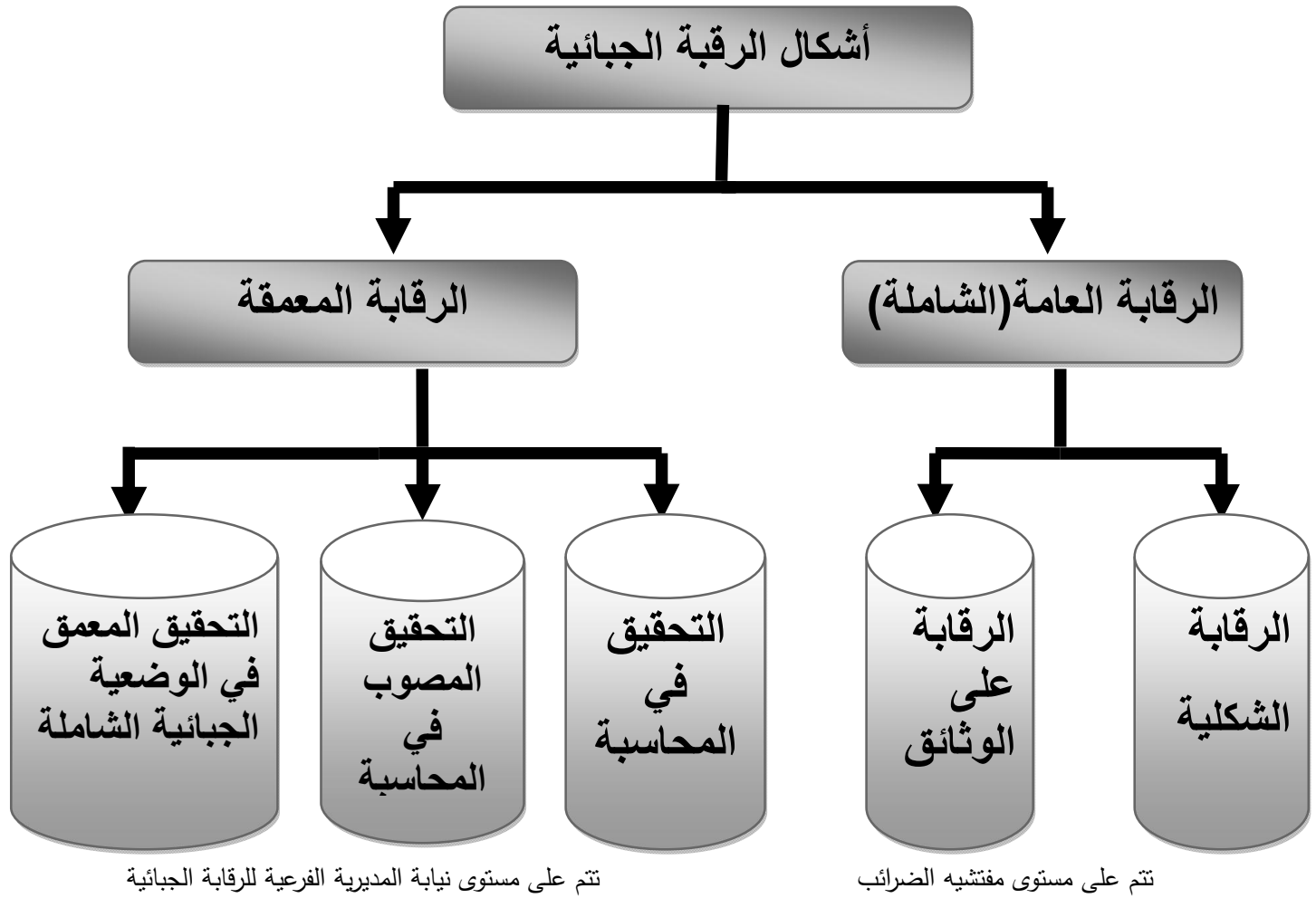
على الصعيد الاجتماعي نجد الرقابة الجبائية تهدف لمنع ومكافحة انحرافات المكلف بمختلف صورها مثل التلاعب أو الإهمال والتقصير في أداء وتحمل واجباته، وهذا سعيا منها لتكريس مبدأ المساواة بين المكلفين.

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر

بما أن الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة هامة لكشف المناورات التدليسية ومكافحة العمليات غير القانونية والتي لها أضرار جسيمة بالخزينة العمومية والاقتصاد الوطني على حد سواء، فنجد فعالية الرقابة الجبائية تتأسس على مقارنة المعلومات التي احتوتها الملفات الجبائية والمعطيات الخارجية الواردة لها، لتمارس بشكل سليم وشامل على مستوى مفتشيات الضرائب، أو على مستوى الرقابة الجبائية المعقدة التي تتم في المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة والمسندة إلى عدة أجهزة مختصة في هذا المجال¹، والشكل التالي يوضح أشكال الرقابة الجبائية وفقا للنظام الضريبي الجزائري:

¹ -لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة نيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر بـسكرة 2010-2011 ص59.

الشكل(01) : أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر



المصدر : من إعداد الطلبة بناء على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب

الفرع الأول: الرقابة الجبائية العامة (الشاملة) : تتم على مستوى مفتشية الضرائب وفي هذا المستوى يتم التمييز بين نوعين من الرقابة، وهما الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، حيث يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضريبة، ويتم القيام بهذين النوعين من الرقابة الجبائية بدون التنقل إلى مقر نشاط المكلف، ولا يتم القيام بأبحاث عامة وخاصة حوله.

1 الرقابة الشكلية: تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي والتنظيمي و القانوني للرقابة الجبائية في الجزائر

والمعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية¹.

وتتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المدونة في التصريحات G50A و G50 وتلك المذكورة في التصريح السنوي، ومع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوفات الربط وبطاقات المعلومات وقائمة الزبائن التي تمتلكها، وتهدف إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات، وذلك وفقا للإجراءات التالية :

- **المكلف** : يجب أن يحتوي ملف كل مكلف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات التالية، السجل التجاري، بطاقة إثبات الهوية، شهادة الإقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الإحصائية.

- **النشاط** : يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي، والتصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.

- **الأخطاء المادية** : التأكد من أن التصريحات الشهرية والثلاثية في أجالها المحددة، كما يتم أيضا التأكد من أن العمليات الحسابية المدونة في التصريحات لا يوجد فيها أخطاء².

2- الرقابة على الوثائق : هو ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية، بعكس الرقابة الشكلية فإن الرقابة على الوثائق يجب أن تكون شاملة وهذا ما يتطلب الفحص لجميع عناصر التصريح الجبائي، فيتجلى دورها في مجموعة من العمليات والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، فتقوم الإدارة الجبائية بمقارنة المعلومات المصرح بها بالمستندات الملحقة بالتصريح وكذا مجموع المعلومات والبيانات والتي هي بحوزة الإدارة الجبائية، ويمكن

¹ يحي لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، علوم التسيير فرع إستراتيجية السوق في ضل إقتصاد تنافسي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف مسيلة 2006/2007، ص 74.

² عبد الجليل لخداري، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، مذكرة الماستر في العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة 2014، ص 55-56.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي والتنظيمي و القانوني للرقابة الجبائية في الجزائر

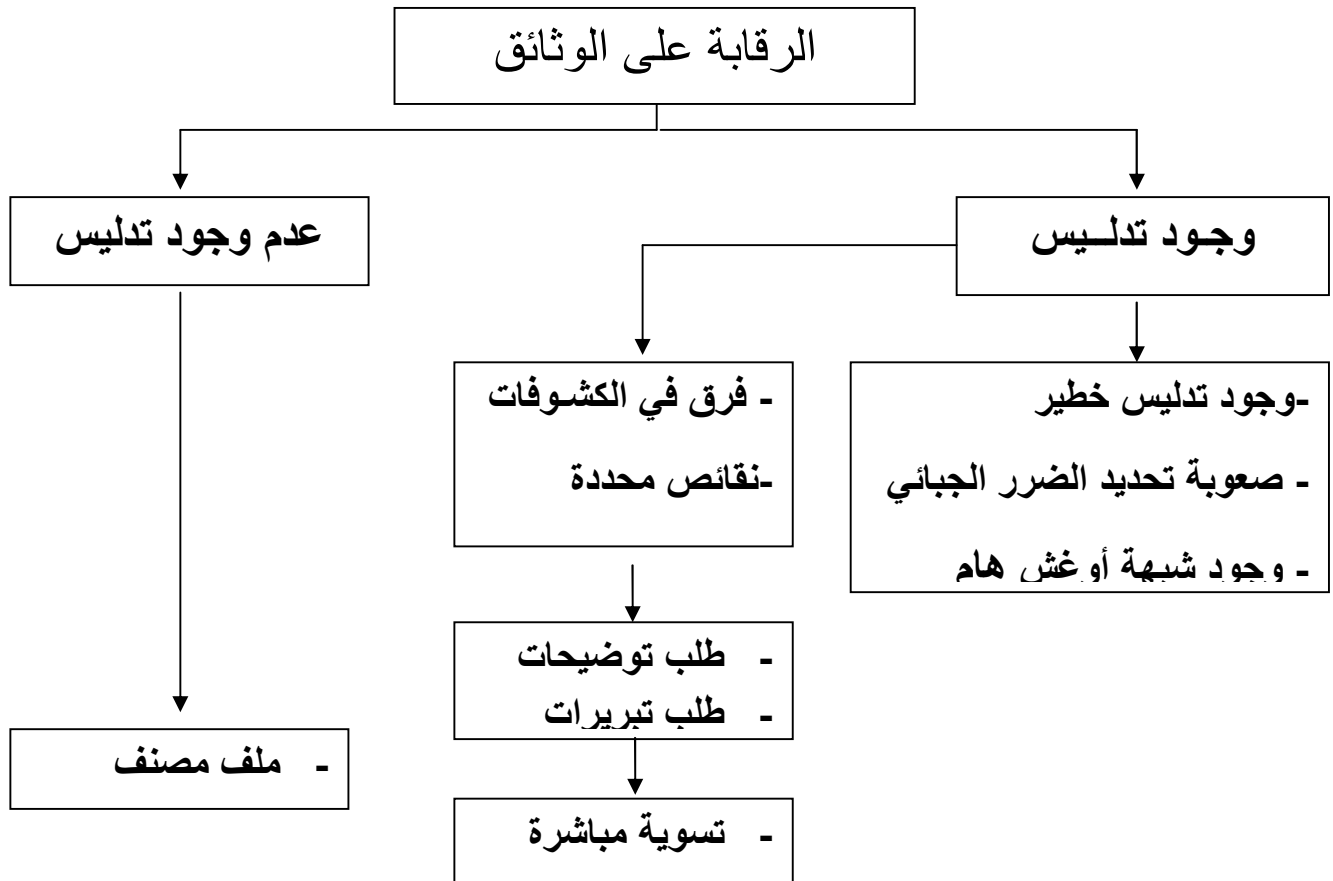
للمحقق طلب تبريرات أو توضيحات من المكلف بالضريبة إذا لزم الأمر وترتكز أهداف الرقابة على الوثائق¹.

-قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبة والمقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.

- طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة

-التأكد من المعدلات الضريبية في كل نشاط.

الشكل 2-2(خطوات إجراء الرقابة على الوثائق)



المصدر : من إعداد الطلبة بناء على معلومات مقدمة من المديرية الولائية للضرائب

¹ - كردودي سهام، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية ،مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009،ص95.

الفرع الثاني: الرقابة الخارجية (المعمقة)

تتمثل هذه الرقابة في جملة الإجراءات التي يقوم بها المراقبين الجبائيين من خلال التدخلات المباشرة للأماكن التي يزاول فيها المكلفون نشاطهم من أجل التأكد من صحة ومطابقة ما صرح به المكلفون مع ما هو موجود في أرض الواقع. وذلك من خلال الفحص الميداني للدفاتر المحاسبية وجميع الوثائق الملحقة، ومحاولة الكشف عن احتمالات التهرب وتتم من خلال وسيلتين هما¹:

1-التحقيق المحاسبي :

نصت المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية، يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية، لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

يعني التحقيق في المحاسبة مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة².

2 التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :

نصت عليه المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أولا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة، وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة

¹ - مصطفى عوادي ورحال نصر، الغش والتهرب الضريبي الجزائري - مطبعة صخري، حي المنظر الجميل، 2011 ص13.

² -المادة 20-01 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي والتنظيمي و القانوني للرقابة الجبائية في الجزائر

أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى وهذا حسب المادتين 6 و 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹.

المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية في الجزائر

تعد الرقابة الجبائية أداة فعالة لضمان امتيازات، لهذا قد حدد القانون الجبائي إطار تشريعي وتنظيمي للرقابة الجبائية، وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بقيام مهمتها في شروط قانونية محددة وكما طالب المكلفين بالضريبة بعدة التزامات وفي المقابل منح لهم عدة ضمانات من أجل حمايتهم من تعسف الإدارة والتجاوزات المحتملة، وهذا ما سنتطرق إليه بالتفصيل في هذا المبحث.

المطلب الأول: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية

يتم تنظيم الإدارة الضريبية وفقا لمبدأ مركزية التوجيه ولا مركزية التنفيذ، حيث تتولى الإدارة المركزية وظائف التخطيط والرقابة وإصدار التعليمات والتفسيرات وتنظيم شؤون الموظفين وتدريبهم والسهر على رفع الكفاءة الإنتاجية للإدارة الضريبية، بينما تتولى الإدارة التنفيذية كافة أعمال التنفيذ التي تتطلبها إجراءات ربط وتحصيل الضريبة

الفرع الأول : الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية

1: مديرية البحث والمراجعات (D.R.V)

1_1 التعريف بمديرية البحث والمراجعات

أنشئت هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي 228/98، الصادر بتاريخ 1998/07/03 والتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، تقوم هذه المديرية بصفقتها مصلحة مركزية تابعة للمديرية العامة للضرائب، وباعتبارها صاحبة سلطة واسعة على المستوى الوطني بتسيير عملية الرقابة الجبائية على المستوى المركزي ومكافحة التهرب الضريبي، صف

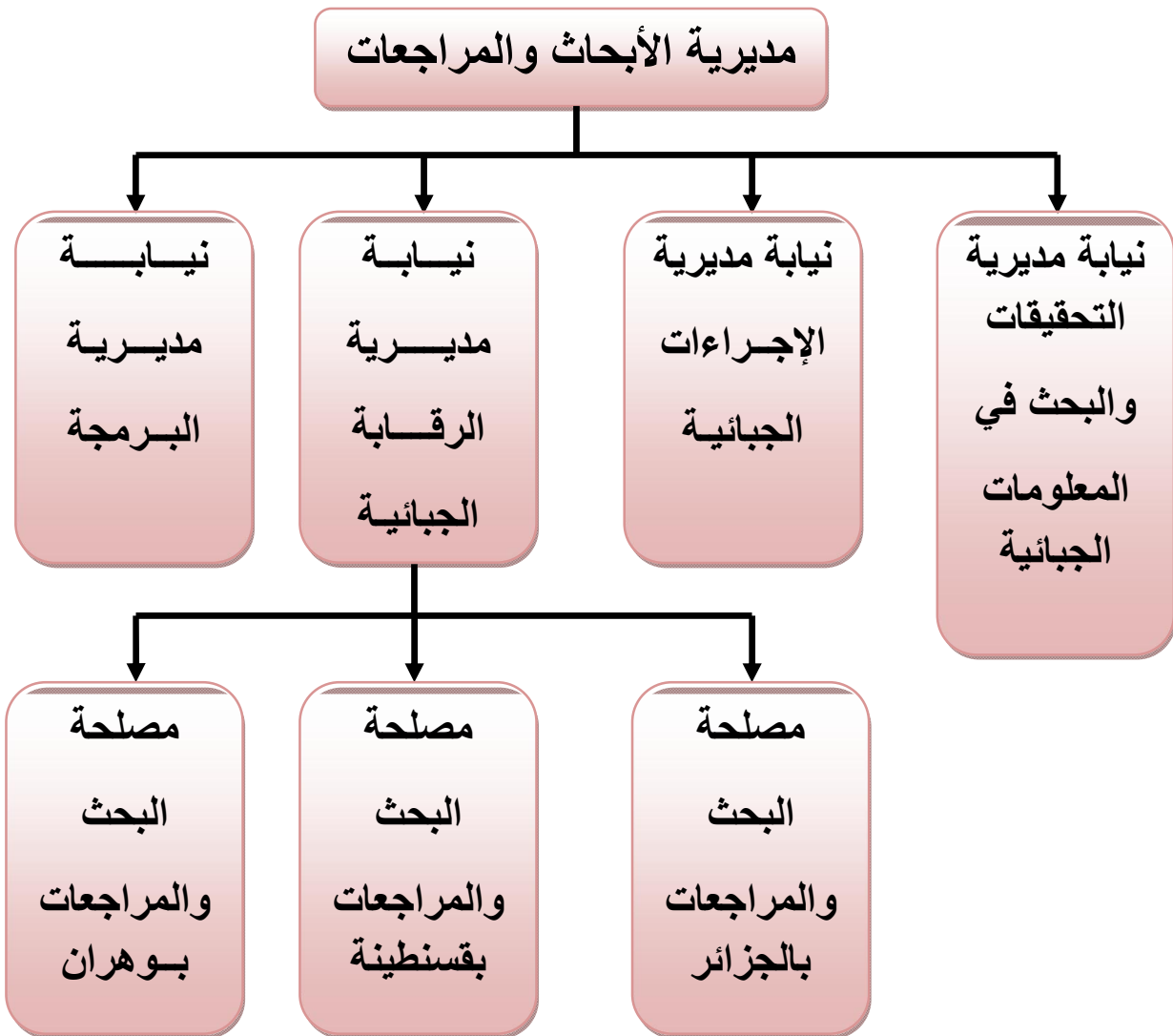
¹ -المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي والتنظيمي و القانوني للرقابة الجبائية في الجزائر

إلى ذلك فإنها تتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات، كما أنه بحسب المادة الأولى من نفس المرسوم فإنها تستند هذه المهام إلى أربع مديريات فرعية¹.

2_1 الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات : حسب ما تم ذكره يكون الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات كما في الشكل الآتي :

الشكل رقم (03) : الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات



المصدر: آيت بلقاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاديات المالية و البنوك، ك ع أ و ع ت و ع ت ، جامعة البويرة ، ص 43.

¹- المرسوم التنفيذي رقم 228/98، المؤرخ في 13/07/1998، المتضمن تنظيم الادارة المركزية في إدارة المالية، جريدة رسمية عدد 51، لسنة 1998.

1_3 مهام مديرية البحث والمراجعات

الأعمال تسند لمديرية البحث والمراجعات مهمة الرقابة الجبائية بتوفير شرط مستوى رقم لأربع سنوات الأخيرة محل التدقيق على أن يتجاوز 4000.000 دج سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات والنشاطات الحرة ورقم الأعمال 1000.000 دج سنويا بالنسبة للمؤسسات الأخرى، أما الهدف الرئيسي لمديرية البحث والمراجعات هو مكافحة التهرب الضريبي، ولأجل ذلك قامت بوضع إستراتيجية للمراقبة بغية تحقيق بعض الأهداف للمساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي ومن بينها¹:

* رفع نوعية الأداء التحقيق والارتقاء به إلى مستويات أحسن.

* تحسين مستوى مردودية الرقابة الجبائية.

* الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية والمداخل الكبيرة.

* تقليص حجم المنازعات والتي هي في تزايد مقارنة بالتحقيق.²

2 المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية :

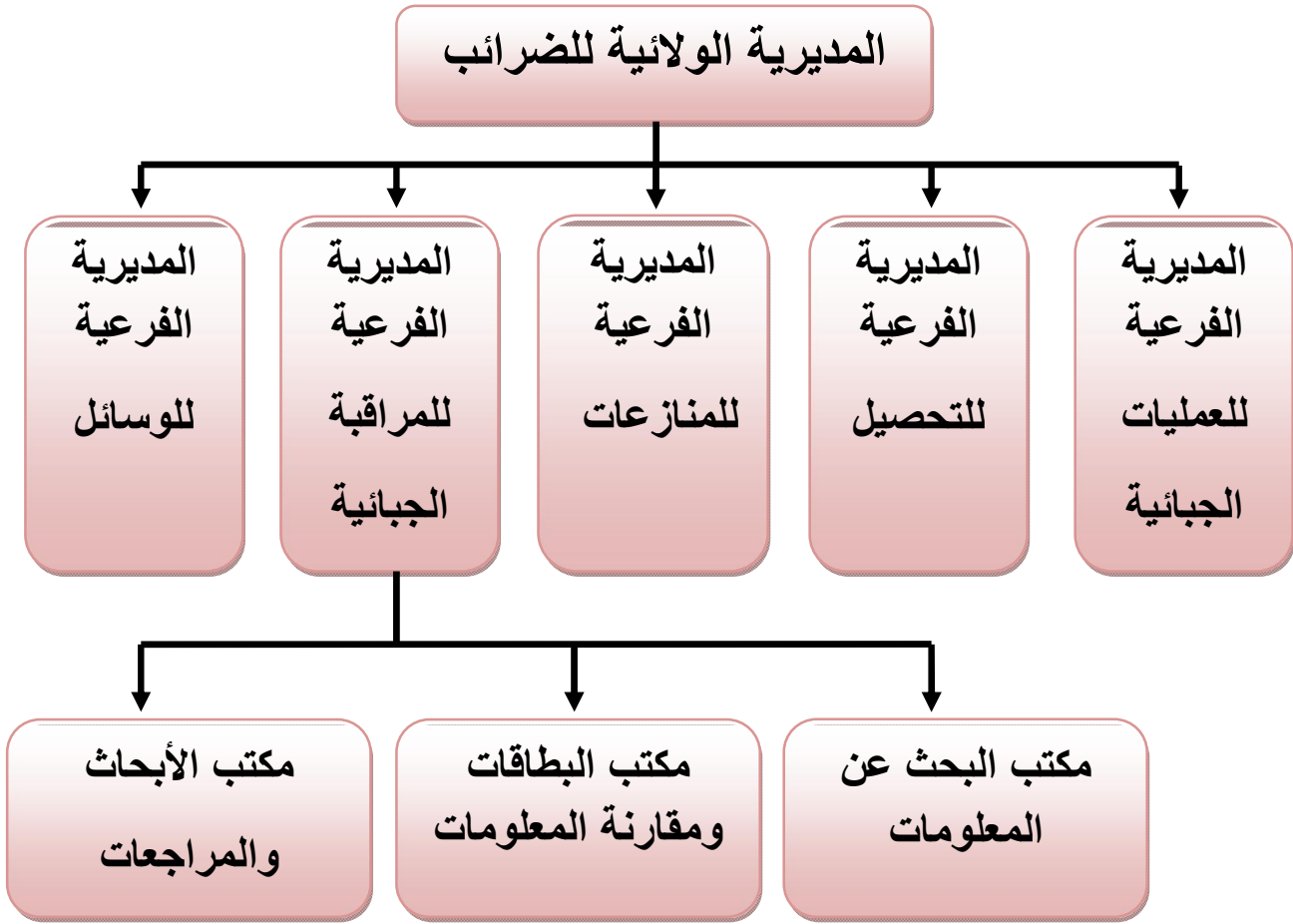
إضافة إلى مديرية البحث والمراجعات، فإن المديرية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، وتتكفل مديرياتها الفرعية للرقابة الجبائية بمهمة ذلك، إذ تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة، لذا تستند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق³.

¹ - نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (1999 - 2003)، رسالة ماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 47.

² - عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى عين مليلة، دط، الجزائر، 2012، ص 27.

³ - نوي نجا، مرجع سابق، ص 41.

الشكل (04): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: قرار وزاري مشترك مؤرخ في 25 صفر 1430 هـ الموافق 21 فبراير 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، للمواد من 59-79 من الجريدة الرسمية المؤرخة في 02 ربيع الثاني عام 1430 الموافق لـ 29 مارس 2009، العدد 29.

2_1 مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية :

إن المديرية الولائية للرقابة الجبائية، مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية البحث والمراجعات، وهذه الأخيرة مكلفة بالتحقيقات الكبرى، أما المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فلقد وكلت إليها مهمة التحقيق في النشاطات الحرة ومقدمي الخدمات التي يكون رقم أعمالها أقل من 4000.000 دج، وباقي المؤسسات التي يقدر رقم أعمالها أقل من 1000.000 دج.

في هذا الإطار فإن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بما يلي¹.

* البرمجة والتحقيق في كل نقطة من حدود الولاية، وكل التحريات والتحقيقات والأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي.

* دراسة وإقترح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة.

* السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة خلال التحقيق، وكذا على وصول تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف.

* بحث وتحليل أسباب التهرب والغش الضريبيين وإيجاد حلول واقتراحات ناجعة لهذا الإشكال.

* تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية.

03- مفتشيات الضرائب:

1- التعريف بمفتشيات الضرائب

تم إنشاء مفتشيات الضرائب بموجب الأمر رقم 60/91 بتاريخ 23 فيفري 1991²،

حيث تنص المادة 12 منه تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة حيث تقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها، ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل، حيث تشكل مفتشيات الضرائب حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية وتنقسم إلى:

- مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة.

- مصلحة جباية مداخل الأشخاص الطبيعيين.

- مصلحة الجباية العقارية.

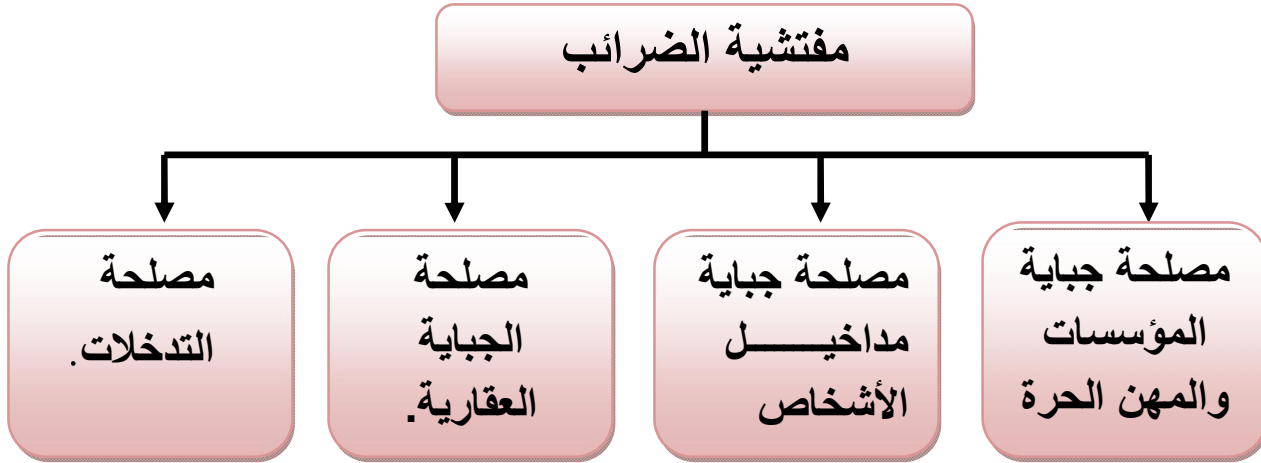
- مصلحة التدخلات.

¹ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة مقدمة كجزء من نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2011/2012، ص 106.

2- الأمر رقم 60/91 المؤرخ في 23/02/1991، والمتضمن قانون مفتشيات الضرائب، الجريدة الرسمية عدد 09، بتاريخ 1991 /02/23.

1-1- الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب :

الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب يأخذ الشكل التالي:
الشكل رقم (05) : الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب



المصدر : سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة مقدمة كجزء من نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2011/2012، ص 111.

1-2- مهام مفتشية الضرائب:

- إعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب على ما يلي :
- مراقبة التصريحات الشهرية أو الفصلية أو الحقوق الفورية
 - المتابعة والمراقبة المستمرة للملفات الجبائية في ما يخص التغيرات التي تطرؤ على طبيعة النشاط من جهة، وعلى الطبيعة القانونية للمكلفين بالضريبة من جهة أخرى.
 - تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين الجدد، وإعادة تحديد الوعاء للذين ثبت عليهم نشاط أكبر من الذي صرحوا به.
 - تسجيل المنازعات والطعون وتقديم الحلول المناسبة.

الفرع الثاني : الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية

1-مديرية كبريات المؤسسات (D.G.E)

1-1- التعريف بمديرية كبريات المؤسسات

أنشأت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم 303-02 المؤرخ في 28-09-2002¹ والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494-2005 المؤرخ في 26-12-2005² ولها صلاحيات على المستوى الوطني والمكلفة بتسيير كل المهام ، وهي الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات وتتكون من خمسة مديريات فرعية وهي :

-المديرية الفرعية لجباية المحروقات

-المديرية الفرعية للتسيير

-المديرية الفرعية للرقابة والقوائم

-المديرية الفرعية للمنازعات

-المديرية الفرعية للوسائل

والمكلفون الخاضعون لهذه المديرية هم :

-الأشخاص المعنيون أو تجمعات الأشخاص المعنيون بقوة القانون أو فعليا أو العاملة في ميدان المحروقات وكذا الشركات التابعة لها.

-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 (100.000.000دج).

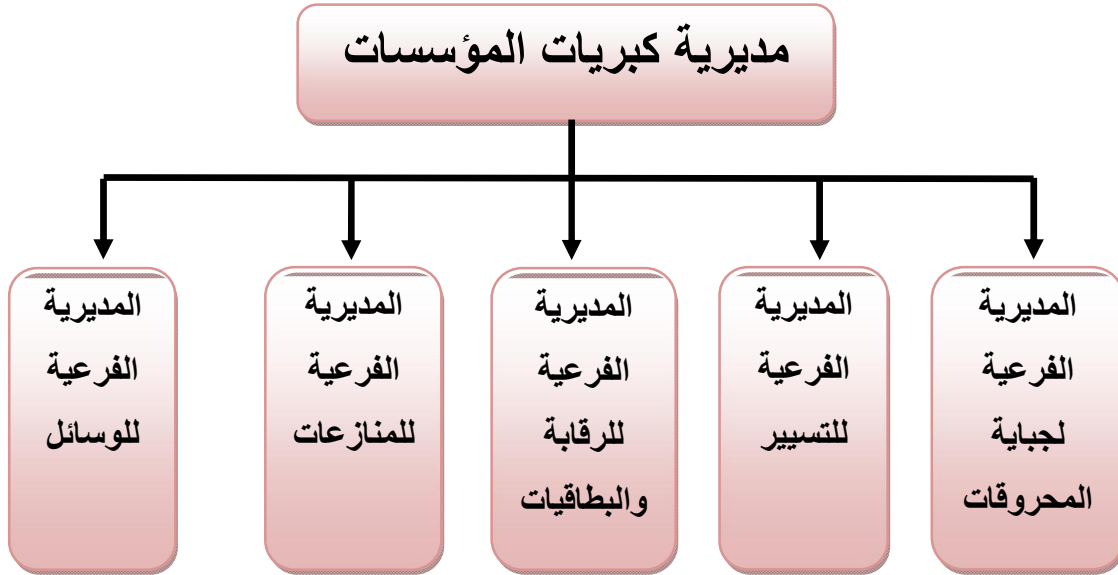
-تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا والتي يفوق أو يساوي رقم أعمال احد أعضائها مائة مليون دينار جزائري (100.000.000دج).

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 28/09/2002 ، جريدة رسمية عدد 84 سنة 2002.

² - المرسوم التنفيذي رقم 494/05 المؤرخ في 26/12/2005 ، جريدة رسمية عدد 84 سنة 2005.

1-2- الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات :

تتكون المديرية من (05) مديريات فرعية كما هو مبين في الشكل التالي :



الشكل رقم 06: - الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات

المصدر: آيت بلقاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاديات المالية و البنوك، ك ع أ و ع ت و ع ت، جامعة البويرة، ص 47.

1-3- مهام مديرية كبريات المؤسسات:

وتكلف مديرية كبريات المؤسسات بالمهام التالية

1-3-1- في مجال الوعاء: حيث تتمثل مهام هذه المديرية في مجال الوعاء فيما يلي :

- * مسك الملف الجبائي لكل مكلف بالضريبة.
- * البحث عن المعلومة الجبائية وجمعها واستغلالها.
- * إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين وتقييم نتائجها.
- * إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض للضريبة وتنفيذ عمليات التسجيل والطابع والمعاينة والمصادقة عليها.
- * منح الإعتمادات لصالح المكلفين المستفيدين من نظام المشتريات بالإعفاء من الرسم على قيمة المضافة حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.
- * التحقيق في التظلمات ومعالجتها وضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي والتنظيمي و القانوني للرقابة الجبائية في الجزائر

* تحليل عمليات التسيير والمراقبة والمنازعات وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها¹.

1-3-2 أما في مجال التحصيل:

- التكفل بالجدول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم.
- المراقبة المسبقة وتصفية حساب التسيير.
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية وتسديد الرسم على قيمة المضافة.
- التموين بالطوابع ومسك محاسبتها.
- تحليل عمليات التحصيل وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها¹.

1-3-3 في مجال الرقابة :

- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها وتراقب التصريحات.
- تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها.

1-3-4 في مجال المنازعات

- تدرس التظلمات وتعالجها.
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية.
- تعالج طلبات التخفيض الإداري.

1-3-5 في مجال تسيير الوسائل:

- تعد الإجراءات المتعلقة بالاعتمادات والتصفية، والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها وتسهر على تنفيذها وتحسينها.
- تضمن تسيير المستخدمين وتقييم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية وتعد التقديرات الميزانية المطابقة لذلك²

¹ - نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (1999 - 2003) رسالة ماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص47

² - المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المؤرخ في 25 شعبان عام 1427 هـ الموافق لـ 18/09/2006 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المادة 03 منه، الجريدة الرسمية المؤرخة في 01/رمضان 1427 هـ الموافق لـ 24/09/2006، العدد 56.

2-مراكز الضرائب:

وهي من الهياكل الجديدة المستحدثة في الإدارة الجبائية، غير أنه لم يتم تعميمها على كامل التراب الوطني، واقتصر وجودها على بعض المناطق وفي إنتظار تعميمها على كل الوطن تواصل مفتشيات وقباضات الضرائب عملها بصفة انتقالية في إنتظار إدماجها الكلي حسب الحالة في مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب¹.

2-1 تعريف مراكز الضرائب:

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب ولها علاقة مباشرة فيما يتعلق بمركز الإحصائيات وبرمجة المراقبة الجبائية والأعمال التنزاعية التي تتجاوز سلطة رئيسها².

2-2 دور مركز الضرائب :

إن إنشاء مراكز الضرائب يستجيب إلى ضرورة تحسين عملية التسيير ومراقبة المكلفين ذوي الأهمية المتوسطة والذين لا يتبعون مديرية كبريات المؤسسات حيث تقوم بأعمال الترقيم ومتابعة التصريحات الجبائية والتسديدات والتسجيل المحاسبي للإيرادات والمراقبة وأعمال التحصيل لهذه الفئة من المكلفين³.

2-3-أصناف مراكز الضرائب: تبعا لمعيار عدد الملفات قسمت مراكز الضرائب إلى

ثلاث أصناف هي :

الصنف الأول : أكثر من 8000 ملف .

الصنف الثاني : من 4000 إلى 8000 ملف .

الصنف الثالث : اقل من 4000 ملف .

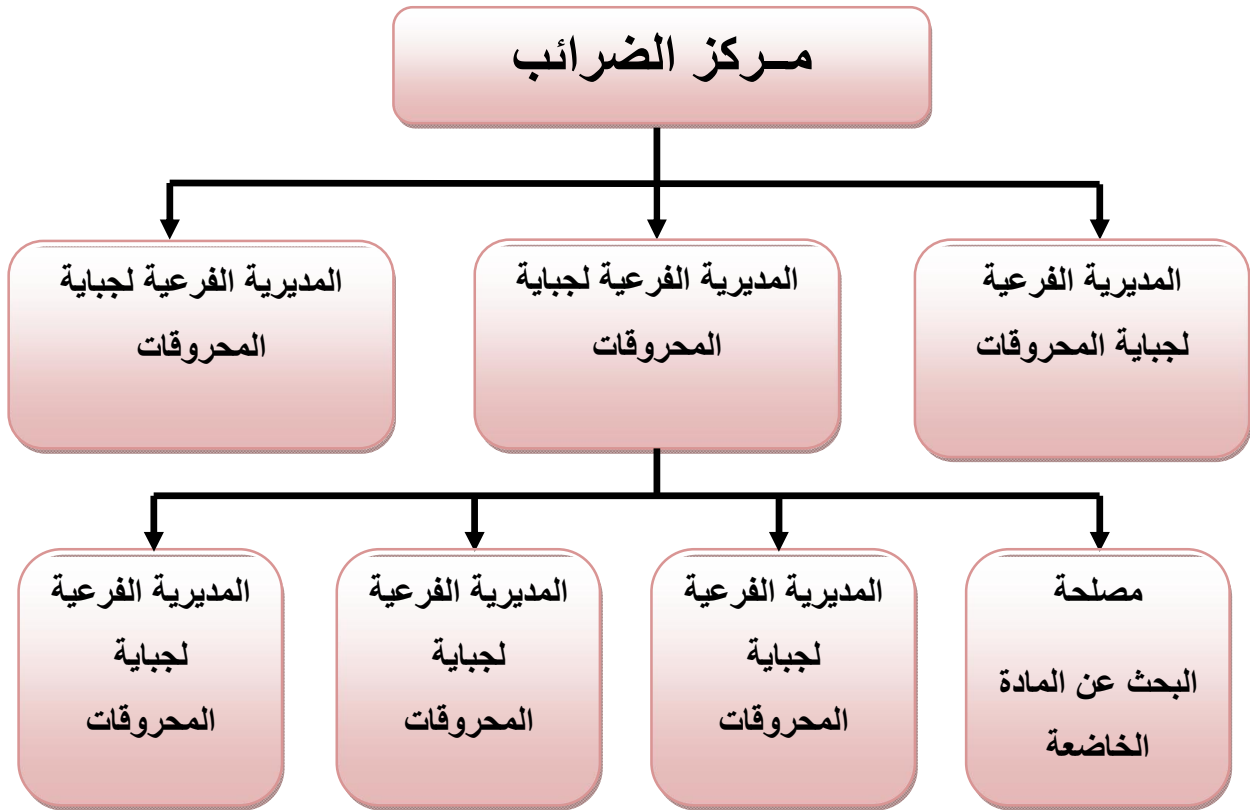
¹ - نفس المرجع السابق، المادة 32 منه

² - تريش مختار، دور مفتشية الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي. ميدان الحقوق والعلوم السياسية. الشعبة الحقوق.، التخصص: القانون العام للإعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014 ص23

³ - تريش مختار، مرجع سبق ذكره، ص23

2-4- الهيكل التنظيمي لمراكز الضرائب:

يأخذ الهيكل التنظيمي لمراكز الضرائب الشكل التالي رقم (07):



المصدر: قرار وزاري مشترك مؤرخ في 25 صفر 1430 هـ الموافق 21 فبراير 2009، المواد من 02 إلى 18 منه

2-5- مهام مراكز الضرائب:

تتخصر هذه المهام في النقاط التالية¹:

- التسيير والتكفل الحسن لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيض من ظاهرة التهرب والغش الضريبي
- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتراقب التصريحات.
- تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.
- التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوى الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تحت سلطتها.

¹- آيت بلقاسم لامية، مرجع سابق، ص 50.

3- المراكز الجوارية للضرائب:

3-1- التعريف بالمراكز الجوارية للضرائب:

تقوم المراكز الجوارية للضرائب بتسيير ملفات صغار المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية بالإضافة إلى إقامة مراكز مختصة في تسيير الجبائية العقارية، والمعادن النفيسة، والكحول، والتبغ، وكذا الجبائية المحلية الفلاحية¹.

وفي هذا الإطار تتولى المراكز الجوارية للضرائب متابعة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المذكورين أسفله وذلك في ما يخص، الوعاء، التحصيل، الرقابة والمنازعات، وعلى كل الضرائب والرسوم المستحقة.

1- المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي.

2- المستثمرات الفلاحية.

3- الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمم المالية وكذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية المبنية وغير المبنية.

4- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجمعيات أو أي تنظيم آخر برسم الضرائب أو الرسوم المفروضة على الأجور والرواتب المدفوعة، أو أي جزء آخر من نشاطهم الخاضع للرسم.

5- المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات أو مراكز الضرائب برسم الضرائب، أو الرسوم غير المتكفل بها من قبل الهياكل الجبائية التي تخضع لها. يقسم المركز الجوارى للضرائب مثل مركز الضرائب تماما إلى ثلاث (03) مصالح رئيسية ومصلحتين (02) وقباضة.

¹ - تريش مختار، مرجع سابق، ص 24

3-2-2- مهام مراكز الضرائب:

تتخصص مهام مراكز الضرائب في المجالات الآتية¹ :

3-2-1- في مجال الوعاء :

- تمسك وتسجيل الملف للشركات وغيرها من الأشخاص الطبيعيين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

- تمسك وتسجيل الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية.

3-2-2- في مجال الإحصاء:

- تتكفل بالجدول وسندات الإيرادات، وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم والأتاوى،
- تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود،
- تضبط الكتابات وتمركز تسليم القيم.

3-2-3- في مجال الرقابة :

- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها.
- تراقب التصريحات وتنظم التدخلات.

3-2-4- في مجال المنازعات :

- تدرس الشكاوى وتعالجها.
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية.
- تدرس طلبات التخفيض الإداري.

3-2-5- في مجال الاستقبال والإعلام.

- تضمن مهمة إستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.
- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات أو التصريح بكل تعديل.
- تنظيم المواعيد وتسييرها.

¹ - سليمان عتير، مرجع سابق، ص ص 109-110.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي والتنظيمي و القانوني للرقابة الجبائية في الجزائر

- تنشر المعلومات والآراء للمكلفين بالضريبة التابعين لإختصاص المراكز الجوارية للضرائب.

4- مفتشيات الضرائب:

إن أغلب مصالح الضرائب السالفة الذكر ليست لها علاقة مباشرة بالمكلفين بالضريبة مثل مفتشيات الضرائب، فهي التي تمسك ملفاتهم الجبائية وتتابع وتستلم تصريحاتهم، كما أنها تعتبر المقرر الأول في إعداد برنامج الرقابة الجبائية لكل سنة.

4-1- التعريف بمفتشيات الضرائب:

تتولى مفتشية الضرائب على وجه الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية وإستغلالها، ومراقبة التصريحات، وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل¹.

وتشكل المفتشيات حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية. الساري العمل به إلى غاية هذا اليوم. وفيما يخص الرقابة تعتبر الحلقة الأكثر أهمية في النظام الجبائي الجزائري وتنقسم إلى²:

1. مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة
2. مصلحة الجباية العقارية
3. مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين
4. مصلحة التدخلات

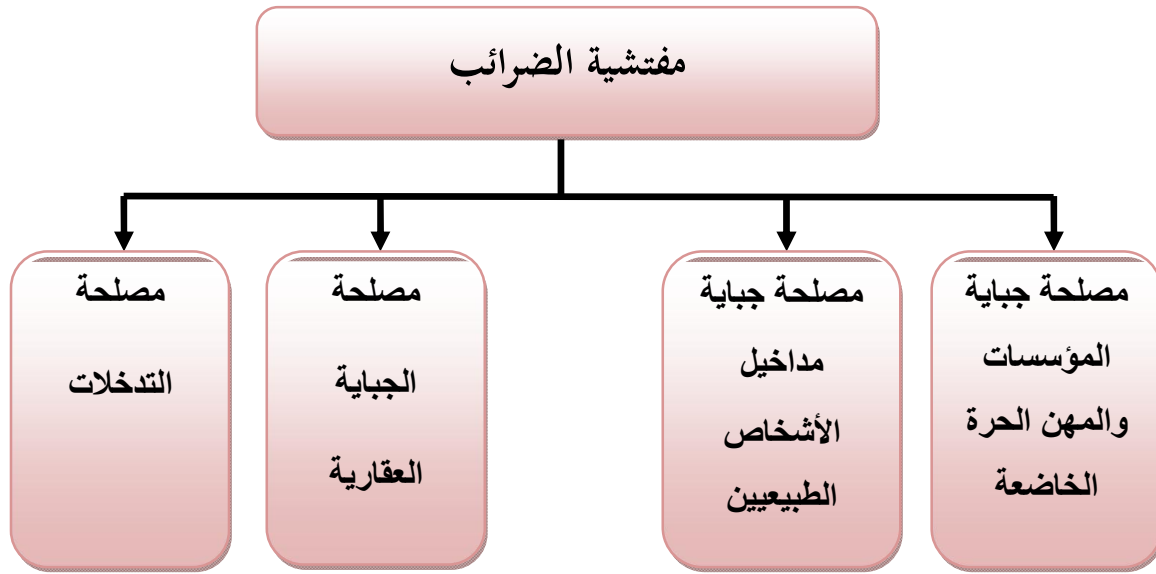
4-2- الهيكل التنظيمي لمفتشيات الضرائب:

مما سبق ذكره يمكن تلخيص الهيكل التنظيمي في الشكل الآتي :

¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ بتاريخ 1991/02/23، العدد 09 ص 354.

² - عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2009، ص 42،

الشكل رقم (08) الهيكل التنظيمي لمفتشيات الضرائب



المصدر : من إعداد الطلبة بناء على معلومات من مفتشية الضرائب

4-3- مهام مفتشية الضرائب :

إعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمراقبة مختلف التصريحات التي تستلمها من المكلف (تصريحات شهرية، سنوية، خاصة) وفي حالة وجود خطأ أو نسيان أو نقائص ملحوظة تجري مراقبة معمقة، وفحص التصريحات يتم بناء على المعطيات الموجودة في الملف الجبائي أو في كشوف الربط وبطاقات المعلومات¹.

5- قباضات الضرائب:

تتكفل قباضات الضرائب خصوصا بجداول الضرائب وسندات القبض وتحصيل الضريبة، ويمكنها زيادة على ذلك :

التسيير المالي للهيئات العمومية حسب الشروط التي يحددها التشريع والتنظيم المعمول بهما².

¹ - عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)، مرجع سبق ذكره ص 39.

² - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ بتاريخ 1991/02/23، مرجع سبق ذكره، ص 354.

كما تنقسم مصالح التحصيل إلى قسمين هما¹:

1-قباضة تحصيل الضرائب

2-قباضة التسيير المالي للبلديات والقطاعات الصحية.

المطلب الثاني: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية

لأداء مهام الرقابة الجبائية وفرت إدارة الضرائب الإمكانيات البشرية اللازمة لتمارس مهامها على أكمل وجه

والتي خول لها القانون معايير إنتقاء الموارد البشرية التي تمتاز بالخبرة والكفاءة المهنية العالية، كما حدد المشرع الجبائي مسؤولياتهم إتجاه الإدارة الجبائية وتجاه المكلفين بالضريبة.

الفرع الأول: الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية:

إن الرقابة الجبائية هي حق من حقوق الإدارة الجبائية وحدها التي تمارس من طرف موظفيها إجراء التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل المراجعات الضرورية للوعاء ومراقبة الضريبة²، كما يجب أن يكون للعون المدقق بطاقة انتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب لإظهارها عند القيام بمسؤوليته، وهي تبين صفة العون المدقق (كالهوية، الرتبة وحتى الوظيفة المسندة إليه)، كما يمكن أن تسحب هذه البطاقة في حالة التوقف عن العمل وترجع له عند الاستئناف³ والموظفين المكلفين بذلك هم⁴:

1- نائب المدير المكلف بالضريبة:

وهو المسؤول المباشر عن إعداد برنامج المراجعات الممنوحة للمصلحة، كما يراقب أعمال فرق التدقيق الجبائي ، ويستقبل في بعض الحالات المكلفين الخاضعين للرقاب الجبائية بصفته ممثل الإدارة، كما يحرص على ضمان ، إجراء التدقيق وفقا للأسس القانونية، ويسهر على مدى تطبيق الضمانات الممنوحة للمكلفين في إطار مجالات ، التدقيق المحاسبي والجبائي، بالإضافة إلى ذلك يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التدقيق للقيام بدراسة الأعمال المنجزة والمبرمجة، لتقديم الملاحظات والاقتراحات اللازمة بهدف تحسين شروط العمل، كما يعمل على نقل تقارير المراجعات للمديرية الجهوية للضرائب التابعة لها إقليميا.

¹ - عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)، مرجع سبق ذكره ص39.

² - المادة 20 ، الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم وفقا للمادة 37 من قانون المالية لسنة 2009، ص12.

³ دليل أخفيايات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب ص3.

⁴ - دليل أخفيايات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق ذكره، ص13.

2-رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات :

إن القانون يستوجب أن يكون لرئيس مكتب الأبحاث والمراجعات على الأقل رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة (06) سنوات كمدقق جبائي كما يكون تحت سلطته فرق للتدقيق لكونه مسؤولا عن النظام العام داخل فرق التدقيق ويسهر على حضور ومواظبة الأعوان المدققين في أماكن عملهم، مع مسؤولية التكفل بالقضايا المبرمجة والسهر على تنفيذها، كما يتدخل أحيانا في مناقشة نتائج التدقيق مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية، وتقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الأعوان المدققين.

3-الأعوان المدققين :

حتى تسند مهمة التدقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين رتبة مفتش ضرائب وهذا إلزاما بالتشريع الجبائي، لا يمكن إجراء المراجعة في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل¹، كما يسند إلى الأعوان المدققين مهام التدخل أعمال المراجعة بكل مراحلها مع الإشارة إلى أنه يجب أن تنجز مهامهم في مقرات المكلفين، بإستثناء حالات خاصة مرخصة من طرف المدير الولائي تحت طلب المكلف بالضريبة مع ذكر السبب المقنع للقيام بعملية التدقيق خارج مقره والتي تتم على مستوى مكاتب الأعوان المدققين.

الفرع الثاني: مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية :

عند ممارسة أعوان الضرائب مهامهم لاسيما تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية يتعين عليهم احترام قواعد أخلاقيات المهنة، لذلك يرمي توازن بين حقوق وواجبات الأعوان إلى وقايتهم من النزاعات التي تعترضهم².

كما وضع المشرع الجبائي عدة إلزامات مرتبطة بصفته كممثل للدولة نذكر أهمها³.

-تأدية الخدمة في إطار إحترام العلاقات السلمية لكونه قد يكون رئيسا أو مرسوما.

-تأدية اليمين أمام المحكمة وواجب الالتزام بخدم الدولة.

¹ - المادة 190 ،الفقرة 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المطبوعة الرسمية الجزائر لسنة 2009،ص91

² - لمادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 90-334 المؤرخ في 27/10/1990 المتضمن القانون الأساسي للعمال التابعين لأمالك الادارة والمالية

³ - لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لأم البواقي مذكرة مقدم كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، 2010/2011،ص31.

- ممارسة الوظيفة وحدها فقط وبصفة فعلية ومستمرة.
 - تأدية الخدمة بكل استقلالية وحياد تجاه المكلفين بالضريبة.
 - الالتزام بالنزاهة والسر المهني واحترام النظام الداخلي للإدارة
- كما يترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات ملخصة في ما يلي¹ :

1-المسؤولية المدنية :

يتحمل عن الضرائب المسؤولية المدنية عند إلحاق الضرر بالغير، وهي نتيجة لخطأ أو عدم الانتباه أو إهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص آخريين تحت مسؤوليته وهذا بمقتضى أحكام المادة 124 من القانون المدني الجزائري ولا يكون كل موظف أو عون عمومي مسؤولا شخصيا عن عمله الذي أضر بالغير إذا قام به تنفيذا لأوامر صدرت إليه من رئيسه الإداري.

2- المسؤولية الجنائية :

يمكن إعتبار الموظف مسؤولا من الناحية الجنائية عندما يقوم بإرتكاب جناية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات، ويلغى الإجراء الجنائي المتخذ تجاه العون أليا الأجراء التأديبي، ومن بين الأعمال التي تعتبر جناية أو جنحة نجد منها: التعسف في إستعمال المنصب، إستغلال النفوذ، الرشوة، اختلاس الأموال، تزوير الوثائق...

3-المسؤولية التأديبية :

يعتبر الموظف الذي يقوم بإرتكاب خطأ مهني مسؤولا من الناحية التأديبية، ويتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ المرتكب والمصنفة بأربعة (04) درجات مختلفة، وهذا حسب درجة الخطأ المرتكب، أما العقوبات التي حددها القانون نجد : التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ، التوقف المؤقت عن العمل، التنزيل من الدرجة النقل الجبري إلى غاية التسريح.

¹ - لياس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص33.

المطلب الثالث : الوسائل القانونية المخصصة للرقابة الجبائية

الفرع الأول: الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية

تتمتع الإدارة الجبائية بوسائل قانونية وبحقوق تسمح لها بالتحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها فهي تسمح برقابة العناصر الخاضعة للضريبة والتي من خلالها يمكن تحديد الضريبة مع ضمان تحصيلها وتتمثل في ما يلي :

1- حق الزيارة :

خول المشرع الجبائي لأعوان الضرائب حق الزيارة الميدانية لمقرات المكلفين في إطار مباشرة الرقابة المتمثلة في المعاينة المادية، فيمكنهم التحرك بحرية في المقرات المهنية وبالتالي متابعة حركة البضائع عبر مختلف مراحل التسويق ومراقبة الصفقات التي تبرم بين المنتجين وتكون هذه المراقبة عندما توجد القرائن تدل على ممارسات تدليسية، ويكون الترخيص بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير، كما أن طلب الترخيص يكون من مسؤول الإدارة الجبائية، تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة، حيث تكون هذه الزيارة حاضرا فيها ضابط من الشرطة القضائية يعينه وكيل الجمهورية معه عونان من الإدارة الجبائية.

2- حق الرقابة:

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الضريبية، حيث تراقب هذه الإدارة تصريحات المكلف والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الضريبية بناء على طلبها الدفاتر والوثائق التي تتوفر عليها. وتتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المؤسسات والمنشات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها¹.

¹ - سعدي عبد الحليم، التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، رسالة الماجستير، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2010/2009، ص 40.

3- الحق في الاطلاع: يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات¹، ومن الإدارات والهيئات والمؤسسات التي يمكن للإدارة الجبائية أن يحصلوا منها على المعلومات المطلوبة نذكر:

- إدارات الدولة والولايات والبلديات، المؤسسات والهيئات الخاضعة لمراقبة الدولة وأي سلطة إدارية أخرى.

- مصالح الضمان الاجتماعي

- السلطات القضائية ومختلف هيئاتها.

- التجار والشركات التجارية.

- المؤسسات والهيئات المالية².

4- الحق في المعاينة :

يمكن للإدارة الجبائية الحق في المعاينة الذي أقرته المادة 74 من قانون المالية لسنة 2001 ويكون ذلك بعد أمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض مفوض عنه، حيث تعطي الإدارة الجبائية ترخيص لأعوانها الذين لهم رتبة مراقب على الأقل القيام بإجراءات المعاينة في كل المجالات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم والعناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التخلص من الوعاء والمراقبة والدفع، ويجوز لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل التحقيقات والمعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المجالات المهنية للمكلفين بالضريبة، وعملية المعاينة يجب أن تتم بحضور الشخص المعني أو ممثله الذي يكون قد أعلم مسبقا بهذه العملية³.

5- حق التقادم :

نصت عليه المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية ويسمى أيضا بحق إستدراك الخطأ والتي حددت الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية والمحدودة بأربع (04) سنوات إلا في حدود مناورات تدليسية⁴.

¹ - المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - سليمان عتير، مرجع سبق ذكره ص 84.

³ - المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثاني : التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم :

إن الصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق وضمانات أعطاها المشرع الجبائي إلى المكلفين الخاضعين لهاته الرقابة وهي كالآتي :

1-الإعلام المسبق وأجال التحضير :

إن أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون إجراء أي رقابة جبائية بدون إرسال إشعار بالمراقبة في مقابل إشعار بالاستلام من المكلف مرفقا بميثاق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة من أجل إعلامه، وهذا الأخير له أجل عشرة (10) أيام لتحضير محاسبته في حال مراقبة المحاسبة¹. وأجل خمسة عشر (15) يوم في حال المراقبة كحد أدنى في حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، وعلى كل حال يمكن للمكلف أن يطلب تمديد الأجل (بناء على طلب يقدمه) وهذا لا يمنع المحققين من القيام بزيارة مفاجئة في عين المكان لمعاينة العناصر المادية ووجود الوثائق المحاسبية للمكلف².

2-الاستعانة بمستشار:

يكون للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية الحق في الاستعانة بمستشار يختاره بمحض إرادته أثناء عملية الرقابة وهذا ما نصت عليه المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية³... "المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية الرقابة بمستشار يختاره هو"، ويمكن للمكلف أن يعين ممثلا عنه في فترة المراقبة لأن غيابه لا يمنع من إجراء عملية المراقبة التي تفقد قيمتها إذا لم يتم إجرائها.

3-إستحالة إعادة الرقابة

في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه⁴، سواء كان نمط الرقابة تحقيقا محاسبيا، أو إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، ولا يجوز للإدارة الضريبية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة إلا إذا أدلى المكلف بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد إستعمل أساليب تدليسية.

¹ -المادة 21 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - نفس المادة.

³-المادة 20 ،الفقرة 07 نفس القانون.

4-محدودية مدة الرقابة

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في ما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاث أشهر في ما يخص¹ :

- مؤسسة تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمال أعماله السنوي لا يتجاوز 1000.000.00 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي 2000.000.00 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

يمدد هذا الآجال إلى ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000.00 دج و 10.000.000.00 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها. يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في الحالات الأخرى تسعة أشهر. وعلى كل حال، يمكن أن تتجاوز هذه الآجال عندما يعطي المكلف خلال عمليات الرقابة الجبائية معلومات ناقصة أو غير دقيقة أو لم يرد على طلبات التوضيح في الآجال المحددة قانونا كما يجب الإشارة إلى أن فترة الرقابة في عين المكان تبدأ من تاريخ أول تدخل مذكور في إشعار بالمراقبة الأولى.

5-الإجراء الاعتراضي :

الإجراء الاعتراضي أو كما يسمى بحق الرد، هو عبارة عن نقاش شفوي أو كتابي يتم بين المحقق والمكلف من أجل السماح لهذا الأخير بالاستعلام حول سير أشغال عملية الرقابة الجبائية من ناحية وتسمح له بمعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات التي أجريت من ناحية أخرى، كما يمنح هذا الإجراء جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع للرقابة وضمان مقابلة مختلف الوضعيات بينهما ويسمح أيضا بتقليل عدد المنازعات الجبائية مستقبلا.

6-السر المهني

تبعاً إلى أحكام المواد 65 إلى 69 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على الالتزام بالسر المهني حيث تنص المادة 65 منه، يلزم السر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص يدعوا أثناء أداء وظائفه

¹ - المادة 20 ، الفقرة 08 من قانون الاجراءات الجبائية .

أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم إلى النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة وحق الطابع المذكور في التشريع الجبائي المعمول به¹.

7- اللجوء النزاعي أو اللجوء الودي

إن تصرفات وسلوكيات المكلفين ذوي السلوك الجبائي السيئ هم دائما مطالبون من قبل الإدارة الجبائية بتسديد الضريبة والعقوبات التأخيرية، على كل حال وبسبب هذه السلوكيات فإن القانون الجبائي منح لهذا النوع من المكلفين وتحت طائلة بطلان الإجراءات بعض الحقوق والضمانات في حال خضوع المكلف للرقابة الجبائية من قبل مصالح الوعاء، حيث يوجد بعض الضرائب المؤسسة من قبل المفتش المحقق قد يحتج عليها المكلف وخول المشرع الجبائي للمكلف اللجوء إلى السلطة الأعلى (المديرية الولائية) واستئناف الإجراءات الاعتراضية وطرق الاستئناف هي :

- اللجوء النزاعي الذي يهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء.

- اللجوء الودي الذي يسمح للمكلفين الذين يوجدون في حالة عسر مالي ويستحيل عليهم

تسديد دينهم الجبائي للاستفادة من تخفيض أو تعديل للحقوق المعروضة².

¹ - المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - نصر رحال، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب أطروحة مقدمة لنيل الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاح لخضر باتنة الجزائر 2013/2014، ص143.

خلاصة الفصل

في إطار الإصلاحات التي قامت بها الدولة الجزائرية للنظام الضريبي والتي تهدف أساسا إلى معالجة ظاهرة التهرب والغش الضريبي التي تبقى كنقطة سوداء واقفة أمام تحقيق الهدف الاقتصادي وهو زيادة إيرادات الخزينة العمومية ومن ثم تحقيق الرفاهية للمجتمع.

وتعتبر الرقابة الجبائية من أهم الوسائل لمكافحة هذه الظاهرة لكونها أسلوب وقائي وعقابي في نفس الوقت، وهذا بالتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف والعمل على الكشف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وإعادة تقويمها لكون طبيعة النظام نظام تصريحي خاضع للرقابة.

ولتحقيق الأهداف المرجوة من هذه الوسيلة، فقد عمل المشرع الجبائي على تنظيم سيرها ودعمها بأسس قانونية وهذا بإسنادها لأجهزة مختصة في هذا المجال من المديرية الفرعية الولائية للرقابة الجبائية على المستوى المحلي وكذا مديرية الأبحاث والمراجعات على المستوى المركزي عن طريق مصالحها الجهوية. وتعززا لهذه الأخيرة الحالية تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب في إطار عصرنه الإدارة الجبائية وهذا ما أكده المدير العام للضرائب على أنه على المستوى التشريعي مكنت أحكام قانون المالية لسنة 2009 لنظام التحريات من أجل مكافحة التهرب والغش الضريبي.

الفصل الثاني

التهرب والغش الضريبي

تمهيد :

إنَّ من أشد الظواهر تأثيراً على الاقتصاد ظاهرتا التهرب والغش الضريبي، لأنهما تستطيعان القضاء على توازن النظام الجبائي، وتؤديان إلى التخفيض المعتبر للمداخيل الجبائية مما يؤثر بشكل كبير على توازن الميزانية العامة. ويكون له السبب المباشر في العجز الذي يصعب تقاديه، ولعدم وجود دراسات متخصصة يصعب معرفة التهرب والغش الضريبي والتدقيق في أرقامه ونسبه، ونظراً لخطورة هذه الظاهرة فقد تم تخصيص هذا الفصل لدراسة معاني الظاهرة وآليات مكافحتها.

المبحث الأول: مفاهيم حول التهرب والغش الضريبي

يعتمد المكلف على الغش والتهرب الضريبيين لتجنب دفع ما عليه من حقوق ضريبة وعادة ما تستعمل العبارات الدالة على الغش والتهرب الضريبيين نظراً لمعناهما المتقارب ولارتباطهما بسلوك الأفراد.

المطلب الأول: تعريف وأنواع التهرب والغش الضريبيين

إن غاية المكلف واحدة من ممارسة التهرب و الغش الضريبي ، وهي التملص من دفع الضريبة ، إلا أن لكل منهم مفهوم مختلف و أنواع متعددة،

الفرع الأول : تعريف التهرب والغش الضريبيين:

من أجل التعريف الدقيق لمفهومي التهرب والغش الضريبي يجب الفصل بين المفهومين من خلال تعريفهما ومعرفة ما يربطهما وما يفرق بينهما من خصائص:

1- **التهرب الضريبي:** ويعرف على أنه محاولة المكلف بالضريبة التخلص من الأعباء الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها¹.

تعريف: Morgainaze André

التهرب الضريبي هو محاولة التملص من الضريبة في حدود القانون.

تعريف J.C martinez:

¹ -رحال نصر ، مرجع سابق ، ص 8،

التهرب الجبائي هو فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي.¹
-تعريف Delahaye Thomas:

التهرب الضريبي هو إذ يسعى المكلف إلى التخلص من الضريبة دون أن يخرق القانون الجبائي وإنما يعمل على خلق وضعيات تسمح له بتحقيق ذلك.

2-**الغش الضريبي**: ويقصد به الممارسة الغير مشروعة بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة خارج إطار القانون وإرادة المشرع بطرق احتيالية وتدليسية بقصد التخلص من عبئ الضريبة.

تعريف Andrée Barilari:

هو الخفض أو الامتناع بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة ونماذجه متنوعة جدا كالأخطاء الإدارية في التصريحات، وخفض الإيرادات، وتضخيم النفقات.
تعريف جامع أحمد:

هو محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه بإتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل طابع الغش وغيره.²

تعريف القانون الجبائي الجزائري:

كل محاولة للتخلص من الضريبة باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف أو تصفيتا كلياً أو جزئياً.³

الفرع الثاني: أنواع التهرب والغش الضريبي:

يوجد عدة أنواع وتصنيفات للتهرب والغش الضريبيين نذكر منها ما يلي:

¹-Jean Claude Martineze: la fraude fiscal P U E, paris 1984, P 13

²-جامع أحمد: علم المالية، فن المالية العامة، ج 1، دار النشر العربية، القاهرة، ط 2، 1975، ص 244 - 246.

³-المادة 303-1- من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدث الى غاية 2018)

1- أنواع التهرب الضريبي:

يمكن تقسيم أنواع التهرب الضريبي على ثلاثة أقسام كما يلي:

1-1 : التهرب الضريبي التقليدي والحديث:

1-1-1: التهرب الضريبي التقليدي: وهو كل ما يتعلق بتقليص الدخل بجميع أشكاله،

أو ما يتعلق بالأخطاء الوظيفية في كتابة الوثائق، وبأخذ صورتين هما:

- الأخطاء الموجودة في التصريحات الجبائية.

- التهرب والتحايل المادي و المحاسبي

1-1-2: التهرب الضريبي الحديث: ويتجلى هذا التهرب في عمليات المراقبة التي تقوم

بها الإدارة الجبائية، أي عمليات الرقابة على الكتابات و التسجيلات المحاسبية التي يجب أن تكون مبررة بوثائق محاسبية، ويركز المكلف بالضريبة في عملية التهرب على هذه النقطة إذ يعتمد في تهربه الضريبي على العمليات الصورية المفتوحة وهي تعتمد على الكتابات غير الصحيحة والمستخرجة من طرف مؤسسات مخادعة، هذه العملية تسمح للمتهربين بالامتياز أو أخذ التخفيضات الرسمية على العمليات التي لم يقوم بها أبدا بواسطة فواتير ثمنها غير حقيقي.¹

1-2: التهرب الضريبي المقصود وغير المقصود من المشروع الجبائي: ويمكن أن نعبر

عن التهرب الضريبي بالتجنب الضريبي في هاته الحالة .

1-2-1: التجنب الضريبي المقصود من المشروع الجبائي: ويلجأ إليه المشرع الجبائي

من أجل تحقيق أهداف معينة كإنشاء البنى التحتية في المناطق المعزولة أو تدعيم الاستثمار الفلاحي والصناعي بالجنوب أو الاستثمار في إطار الوكالة الوطنية لتطوير والاستثمار (ANDI) أو الوكالة الوطنية لترقية تشغيل الشباب (ANSEJ)، ويكون بإلغاء أو تخفيض للضرائب على أنشطة محدودة.

¹ -نصيرة يحيياوي: دراسة حول التهرب والغش الضريبيين، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصاد والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 1997، ص 50.

1-2-2: التجنب الضريبي الغير مقصود من المشرع الجبائي: ويكون هذا النوع من التجنب أو التهرب الضريبي في استغلال المكلف بالضريبة للثغرات المحددة في القانون من أجل عدم دفع الضريبة وتعود هذه الثغرات في الغالب إلى نقص في التشريع وعدم أحكام صياغة المواد القانونية.

1-3: التهرب الضريبي المحلي والدولي:

1-3-1: التهرب الضريبي المحلي: وهو التهرب الذي يكون داخل الإقليم الوطني، أي أن المكلف بالضريبة يكون مواجهها بأعوان للإدارة الجبائية الذاتية لبلده فقط.

1-3-2: التهرب الضريبي الدولي: ويتم خارج الإقليم الوطني، ومن خلاله يستطيع المكلف بالضريبة الإفلات من الإدارة الجبائية لبلده أو لعدة بلدان من خلال تهريب رؤوس الأموال واتخاذ مقرات اجتماعية خارج الحدود الوطنية.

2أنواع الغش الضريبي:

يوجد عدة تصنيفات للغش الضريبي ويمكن أن نوجزها فيما يلي:

1-2: الغش البسيط والمعقد:

1-1-2 الغش البسيط: ويتوفر هذا النوع من الغش على عنصر القصد للتملص من دفع الضريبة، وهو كل فعل يترتب عن سوء نية من خلال تقديم تصريحات ناقصة أو خاطئة أو التأخر في تقديمها أو عدم تقديمها نهائياً.¹

1-2-2: الغش المعقد²: ويتميز هذا النوع من الغش بتوفره على عنصر الجريمة، أي أن الغش المعقد يتوفر على العناصر التالية:

- عنصر النية: أي أن المكلف على دراية بأن الفعل غير مشروع.
- العنصر المادي: تخفيض أساس الضريبة.

¹-Martinje Jean Clande: la frande fiscale P V F, Paris, 1984,P91

²- رجال نصر ، ، مرجع سابق، ص 9.

- عنصر التدليس: لجوء المكلف إلى منح كل الأدلة ترتباً لأي مراقبة محتملة ويتطلب الكشف عن هذا الغش بذل مجهود معتبر من طرف الإدارة الجبائية.

2-2: الغش الوطني و الغش الدولي :

2-2-1 الغش الوطني المحلي: ويقصد به كل غش يتم داخل حدود الدولة وكون المكلف بالضريبة خاضع لقانون جبائي وحيد إذا فهو يواجه سلطات جبائية محلية، ويكون باستعمال طرق وممارسات الغش قصد التخلص بصفة غير شرعية من التزاماته الجبائية.

2-2-2: الغش الدولي: ظهر هذا النوع من الغش بعد التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية والنشاط الكبير لحركة رؤوس الأموال¹ وتحويل المداخل من بلد إلى آخر، ففي هذا النوع من الغش يستطيع المكلف بالضريبة عدم دفع ضرائبه في بلده أو بلدان أخرى.

المطلب الثاني: أسباب وأثار التهرب والغش الضريبي

للتهرب و الغش الضريبيين عدة آثار وأسباب نوضحها كما يلي :

الفرع الأول: أسباب التهرب والغش الضريبي:

تختلف أسباب ظاهرة التهرب والغش الضريبي من دولة إلى دولة، وذاك نظراً لاختلاف الأوضاع الداخلية و الخارجية والاقتصادية والسياسية، التي يتميز بها كل بلد، ولا يمكن تحديد كل الأسباب المتعلقة بهذه الظاهرة إلا أنه يمكن تحديدها في أسباب مباشرة متعلقة بالإدارة الجبائية وغير مباشرة متعلقة بالمكلف بالضريبة والمنظومة الجبائية و المحاسبية للدولة.

1- الأسباب المباشرة للتهرب والغش الضريبيين: وهي الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية إذ تعتبر إدارة الضرائب الجهاز الذي تنفذ من خلاله السياسة الجبائية والوسيط بين السلطة التشريعية والمكلف بالضريبة.

1-1: الأسباب التشريعية¹: وتعود إلى تعدد تشريعات الضرائب وإلى عدم الاستقرار الذي من شأنه أن يخلق عدة مشاكل للمكلف تتجلى في عدم فهمه للنصوص القانونية، مثل

¹ -سوزي عدلي ناشد: ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثاره على اقتصاديات الدول النامية، جامعة الإسكندرية، 1999، ص

كثرة المعدلات و الإعفاءات والتعديلات التي تزيد من احتمال التهرب، وزيادة عن هذا تنوع الضرائب وتعددتها مما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضرائب وترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة، كما أن النظام الجبائي هو نظام تصريحي يعتمد على التصريح المقدم من طرف المكلف بالضريبة وهذا ما يزيد من نسبة التهرب.

1-2: محدودية الإمكانيات المادية: يقصد بالإمكانيات المادية المرافق الضرورية للعمل ووسائل النقل، الأجهزة والوسائل، والأجور، إذ أن تعدد مهام الإدارة الجبائية من عمليات الإحصاء والبحث والرقابة والتفتيش يقتضي توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل، وذلك بتعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الإدارة الجبائية وهو العلاج الفعال ضد أشكال الغش والتهرب الضريبيين،² حيث يتيح الإعلام الآلي تخزين أكبر قدر ممكن من المعلومات في مساحات صغيرة ويحسن من عملية الرقابة الجبائية، عن طريق البرمجة العلمية للملفات المراقبة وسهولة الكشف عن الوضعيات الاحتيالية، ويعتبر توفر وسائل النقل من المتطلبات الضرورية للعمل الإداري وذلك من أجل التحكم الجيد في ملفات وحصر المعلومات في أوقات قياسية، ولتدني أجور موظفي الإدارة الجبائية دور كبير في استفحال ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي.

1-3: محدودية الإمكانيات البشرية: وتتمثل في النقص الكبير الذي تعاني منه الإدارة الجبائية من الكفاءات وعدد العمال مقارنة بالمهام الكثيرة والمتنوعة من عمليات فرض الضريبة وتحديد الوعاء والبحث والإحصاء للمكلفين وعمليات الرقابة الجبائية، حيث من المفروض أن يكون عدد الموظفين مناسب وملائم لعدد الملفات المطروحة للمعالجة والمراقبة، وعدم توفر الإدارة الجبائية على عمال مهنيين ذات كفاءات ومهارات عالية ووعي مهني يساهم في لجوء المكلفين للغش والتهرب الضريبيين.

1-4: الإجراءات الإدارية: وهي الإجراءات الروتينية المعقدة التي تتسبب في خلق الكراهية اتجاه الإدارة الجبائية وتتمثل في صعوبة تقدير الوعاء الضريبي وعدم المساواة في تطبيق الإجراءات، وكذلك تعقد الإجراءات الخاصة بتحصيل الضريبة.

¹ -سهام كردودي: المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، دراسة ميدانية في المؤسسات الصيدلانية، رسالة ماجستير، تخصص شراء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2009، ص 74.

² -ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية، فرع التسيير، جامعة الجزائر 2002/2001، ص 308.

2- الأسباب الغير مباشرة للغش والتهرب الضريبيين: وهي الأسباب المتعلقة بالمنظومة الجبائية والمحاسبية وكذلك المتعلقة بالمكلف الضريبة.

2-1: الأسباب المتعلقة بالمنظومة الجبائية والمحاسبية:

2-1-1: الأسباب السياسية: وهي الأسباب التي تساعد على انتشار الغش والتهرب الضريبيين وذلك لعدم حرص النظام السياسي على مكافحة هذه الظاهرة، ويتجلى ذلك من خلال عاملين أساسيين وهما:

- الاختيار الإيديولوجي والسياسي الذي تبنته الدولة بعد الاستقلال.
- وجود الموارد البترولية مما جعل الدولة تعتبر الجبائية ثانوية وهذا أدى إلى تراخي الإدارة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبيين.¹

2-1-2: ضعف التوعية الجبائية: إن الكم الهائل من القوانين الجبائية واللوائح التنظيمية والمذكرات التوضيحية يحدث اختلاف وسوء تأويل للقانون مما دفع المكلف للوقوع في الأخطاء، وكذلك عدم امتلاك موظفي الإدارة الجبائية للمقررات واللوائح التنظيمية يجعلهم يعتمدون على قانون الضرائب أو على بعض النماذج في الجرائد الرسمية.²

2-1-3: عدالة النظام الجبائي: إن لعدالة النظام الجبائي دور كبير في التقليل من ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين، ويقصد بعدالة النظام الجبائي هو التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع، فإذا اقتنع المكلف بعدالة النظام الجبائي فإنه سوف يدفع ما عليه من التزامات جبائية طوعية.

2-1-4: ظاهرة الرشوة والفساد الإداري: إن للفساد الإداري وانتشار الرشوة والمحسوبية بين أعوان الإدارة الجبائية تأثير كبير على ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين، وسبب نقص المراقبة الحكومية وغياب الأجهزة المتخصصة لمحاربة الرشوة والفساد الإداري تبقى هذه الظاهرة مسيطرة على الإدارة الجبائية.

¹ -حياوي نصيرة: مرجع سابق، ص 62.

² -ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، مرجع سابق، ص 119.

2-2: الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة: ويعبر عنها بالأسباب النفسية حيث تلعب العوامل النفسية دورا هاما في الغش والتهرب الضريبيين، تخلق ليس لدى المكلف شعورا بالضعف اتجاه السلطات الضريبية التي تتمتع بجميع وسائل الإكراه لإجباره على دفع جزء من أمواله للدولة، فالمكلف يدفع أمواله ولا يحصل على شيء مباشر مقابل ما يدفعه، الأمر الذي يجعله يقارن ما بين ما يمكن أن يفعله بذلك الجزء من أمواله عن عدم دفعه للدولة وبين ما تفعله الدولة بذلك الجزء من تمويل النفقات الكمالية أحيانا وترجع العوامل النفسية للتهرب إلى ثلاثة أسباب:

2-2-1: انعدام الثقة من سياسة الإنفاق: إن طريقة إنفاق حصيللة الضريبة من طرف الدولة لها تأثير كبير على نفسية المكلفين، فإذا كانت طريقة إنفاق الأموال ظاهرة وتعود على المجتمع بالإيجاب وبصفة محسوسة من طرف المواطنين، فإن المكلفون يشعرون بالاطمئنان وتعود ثقتهم في المصالح العمومية، ويقومون بدفع ضرائبهم بطيبة خاطرهم، والعكس صحيح، وبذلك فإن على الدولة أن تتبع سياسة إنفاق رشيدة حتى يشعر المكلفون أن ما يدفعونه من ضرائب ورسوم تعود عليهم بالنفع، وبذلك تعود إيراداتهم في المساهمة في النفقات الدولية.¹

2-2-2: تحقيق مبدأ العدالة: إن السياسة الضريبية المطبقة في الجزائر لا تتماشى مع مبادئ فرض الضريبة، ولا تراعي بشكل جيد مصالح الممولين والتجار، فالقدرة التمويلية تختلف من فرد لآخر فمثلا نلاحظ أن مصلحة الضرائب تفرض على التجار ضرائب دون التقرب من واقعهم المعيشي، فهناك فرق كبير بين محل موجود في شارع رئيسي، ومحل موجود في شارع فرعي، فالأول أكثر ربحا من الثاني؛ أي أن رقم الأعمال للأول أكبر من الثاني غير أن مبلغ الضريبة المدفوع من طرفهما متساوي.²

2-2-3: ضعف المستوى الضريبي للمكلفين: إن المفهوم الخاطئ للضريبة من طرف المواطنين بصفة عامة ومن المكلفين بصفة خاصة يلعب دورا كبيرا في التهرب الضريبي وذلك من خلال العلاقة العدوانية مع الإدارة الجبائية، وكما هو معروف فإن المواطن الجزائري يعتبر

¹-رضوان محمد البشير: التهرب من الضريبة مظهر من مظاهر التخلف، دراسات عربية، العدد 02، ديسمبر 1989، ص 23.

²-تقرير الاصلاحات الإقتصادية: الجزائر، جانفي 1989، ص21.

أن دفع الضريبة لا تعود عليه بالنفع أي أنه لا يتلقى مقابل في شكل خدمات عامة، وكل ذلك راجع إلى ضعف الوعي الضريبي، ويرى بعض الاقتصاديين أن السبب الرئيسي للتهرب الضريبي هو ضعف المستوى الأخلاقي للمكلفين بصورة خاصة وللمواطنين بصورة عامة.

الفرع الثاني: آثار الغش والتهرب الضريبي:

تسبب ظاهرة الغش والتهرب الضريبي آثار سلبية عديدة تؤدي إلى تخفيض الإيرادات العامة والإضرار بالخزينة وهذا ينجر سلبا على الإنفاق العام، وبالتالي ينتج عنها آثار سلبية على الجوانب الاقتصادية والمالية والاجتماعية.

1- الآثار الاقتصادية: بما أن الضريبة هي متغير اقتصادي هام في البلاد فإن ظاهرة الغش والتهرب الضريبي تنعكس سلبا على اقتصاد الدولة، وتؤثر على مستوى إنتاجية المؤسسات، ولها عدة تأثيرات على جوانب اقتصادية أخرى نذكر منها ما يلي:

1-1: الانعكاس على مستوى الاقتصاد الكلي: إن من نتائج الغش والتهرب الضريبي على الاقتصاد الوطني التقليل من الاستثمارات وذلك لارتفاع معدلات الضريبة، فيؤدي هذا الارتفاع الوقائي للضريبة إلى فقدان المكلف استثمارات هامة في بلده فيقوم بتهريب أمواله واستثماراته إلى دول أجنبية عن طريق اقتناء أو شراء سلع أجنبية، وبالتالي يفقد الاقتصاد الوطني استثمارات هامة، مما ينتج عنه تدني في الضرائب المحصلة لصالح الدولة والانخفاض في مستوى الادخارات العمومية وهذا ما يؤدي إلى التقليل في النفقات العامة خاصة المتعلقة بالإعانات والإعفاءات من أجل ترقية الاستثمارات وتحفيز الأفراد الاقتصاديين على إقامة مشاريع تخصصهم بتكاليف منخفضة.¹

1-2: التأثير على الإنتاجية: إن وجود ضرائب مرتفعة على المؤسسات والتجار، يحتم وجود المؤسسات المتملصة من الضرائب في وضعية اقتصادية حسنة مقارنة مع باقي المؤسسات الأخرى التي تلتزم بأداء ضرائبها، فتستطيع هذه المؤسسات المتهربة ضربيا فرض أسعارها التنافسية، وهذا ما يؤثر على المنافسة الشريفة.

¹ يحي جوابليه: التهرب والغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ليسانس في علوم التسيير: تخصص مالية، 2005/2004، المركز الجامعي يحي فارس بالمدينة، ص 48.

1-3: عرقلة النمو الاقتصادي: تساهم ممارسة الغش والتهرب الضريبيين في خفض التكاليف عند بعض المستثمرين، فبدلاً من رفع الإنتاجية لتحسين وزيادة المداخيل عن طريق وضع إجراءات وتنظيمات لعملية الإنتاج التي تؤدي إلى النمو الاقتصادي، فيعرقل هذا النمو وتنشط الجهود باللجوء إلى الغش والتهرب الضريبيين.

1-4: ندرة الأموال: يخلق الغش والتهرب الضريبيين ندرة في الأموال، لأن المكلف بالضريبة يعمل بكل حذر على إخفاء رؤوس الأموال التي يكتسبها عن مراقبة الإدارة الجبائية وذلك مخافة أن يكتشف، فيقوم هذا المكلف بالاكتمال عن طريق حفظ أمواله خارج السوق النقدية لمدة طويلة من الزمن، أو استثمارها في شراء المجوهرات، وبالتالي تكون هناك ندرة في السيولة النقدية على مستوى الاقتصاد الوطني ككل.

2- الآثار المالية: بما أن للضرائب دور هام في تمويل خزينة الدولة والتي توجه لتغطية الإنفاق العام، للغش والتهرب الضريبيين السبب المباشر في حدوث العجز للميزانية العامة والتأثير على السياسة المالية والاقتصادية والاجتماعية، ولسد هذه الفجوة تلجأ الدولة إلى البحث عن مصادر التمويل الأخرى ومن بين هذه المصادر: الإصدار النقدي، الدين العام الرفع من الضغط الجبائي.

2-1: الإصدار النقدي: وهو إصدار نقود جديدة من العملة الوطنية، وهذا ينعكس سلباً على الاقتصاد الوطني لأنه يؤدي إلى نتائج سلبية منها:¹

- إضعاف القدرة التنافسية الدولية المنتج الوطني.
- زيادة مفرطة للأسعار بصورة غير طبيعية.
- تغيير نمط الاستهلاك.
- نقص القدرة الشرائية للمواطنين.
- قصور في الحصول على العملة الصعبة بسبب انخفاض الصادرات.

¹- عيسى بولوخ: الرقابة الجبائية كاداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة باتنة 2004، ص 204 .

2-2: **زيادة الضغط الجبائي:** إن مراقبة الدولة للعجز في الميزانية بفرض معدلات ضريبية مرتفعة أو فرض ضرائب جديدة من أجل زيادة مداخيل للضرائب لمواجهة العجز المتولد عن ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين، يؤدي إلى زيادة الضغط الجبائي المفروض على المكلفين، مما يساهم في زيادة هذه الظاهرة واستفحالها أكثر.

2-3: **الدين العام:** وهو أسوأ الآثار المالية للغش والتهرب الجبائيين، كما يعتبر اللجوء إلى الدين العام المرحلة المرحجة للاقتصاد الوطني، ويكون هذا الدين إما داخلي أو خارجي. قصير أو طويل وله آثار سيئة على الاقتصاد ككل، حيث يعتبر عبئاً على ميزان المدفوعات خاصة في حالة استخدامه لأغراض استهلاكية إضافة إلى الضغط على القدرة الشرائية للمستفيدين من الإنفاق العام نظراً لسياسة التقشف التي تستلزمها تدابير الدين العام.¹

3- الآثار الاجتماعية:

لا تظهر آثار التهرب والغش الضريبيين على الجانب الاقتصادي والمالي فقط بل تتعدى إلى الجانب الاجتماعي، فمن عجز الخزينة إلى عجز الميزانية إلى فرض ضرائب جديدة فزيادة الضغط الجبائي إلى تهرب ضريبي جديد من طرف المكلفين، ومن الملاحظ أن المتهربين هم في أغلب الأحيان يتميزون بمستوى معيشي جيد وبالتالي يزيدهم ذلك ثراءً ويزيد الفقراء وأصحاب الدخل الضعيفة فقراً مما يزيد في ظاهرة التفاوت بين الطبقات وغياب العدالة الاجتماعية،² كما تتمثل آثار الغش والتهرب الضريبي على المستوى الاجتماعي في الجوانب التالية:

3-1: **تثبیت وتعميق الفوارق الاجتماعية:** أن التجاوزات التي يقتربها أصحاب النفوذ بغشهم وتهربهم الضريبيين الدائم وفي المقابل فرض ضرائب ورسوم على الأفراد وأصحاب الدخل الضعيفة يجعل الجو مضطرباً في العلاقات بين أفراد المجتمع ويؤدي إلى ظهور الفوارق الاجتماعية إضافة إلى ظهور الرشوة بين المكلفين وموظفي الإدارة الجبائية.

¹ -بولوخ عيسى: مرجع سابق ،ص204 .

² -رضوان محمد البشر: مرجع السابق، ص 65.

3-2: التهرب يولد تهرب آخر: يقلل الغش والتهرب الضريبيين من الحصيلة الجبائية للدولة مما يدفعها إلى زيادة معدلات ضريبية أو فرض ضرائب أخرى من أجل تحقيق مداخيل أكبر، ويترتب عن هذه الزيادة في المعدلات آثار سلبية على المكلفين الذين لا يقومون بالغش والتهرب الضريبيين يتحملون المساهمة في النفقات العمومية أكثر من المفروض تحمله، على عكس المكلفين الذين يقومون بعمليات الغش والتهرب الضريبي، لذلك فإن اللجوء إلى التهرب يكون بمقدار أكبر كلما ارتفعت معدلات الضريبة، فالتهرب يولد تهرب آخر.¹

3-3: تراجع الصدق في المعاملات الاقتصادية وتفشي اللامدنية الجبائية: يفسد الغش والتهرب الضريبيين تصرفات المكلفين الذين يمارسونه، وذلك بانعدام الثقة بين المتعاملين لأن كل واحد منهم يعلم أن الطرف الآخر يقوم بمسك محاسبة مزورة، مما يؤدي إلى عدم منح الفروض للعملاء لأن الإدارة الجبائية قد تتدخل في أي وقت وتلقي عليهم ديونا بسبب الغش والتهرب الضريبيين، مما يؤدي إلى عدم إمكانية أداء المستحقات للموردين الذين يتابعون جبائيا ، كما يساهم الغش والتهرب الضريبيين في تدهور المدنية الجبائية، أي أن المكلف بالضريبة يفضل مصلحته الخاصة على المصلحة العامة، فلا يقوم بدفع مساهمته المالية الكاملة التي يجب أن يؤديها للمجتمع، وبذلك فإن الغش والتهرب الضريبيين هما عامل من عوامل تدهور المدنية الجبائية.²

المطلب الثالث: أشكال التهرب والغش الضريبيين:

يسعى المكلف دوما إلى تطوير أساليب الغش والتهرب الضريبيين وإيجاد ثغرات أرقى وأدهى ليفلت من الاقتطاع الضريبي، ولبقى بعيداً عن أنظار المراقبة، لذا فقد تنوعت أساليب الغش الجبائي واختلفت باختلاف النشاط الممارس، ويطلق على هذه الأشكال والأساليب التحايل والتلاعب إما المادي أو المحاسبي أو القانوني.

الفرع الأول: التحايل المادي و القانوني:

¹-GuettoucheNacir: la fraude fiscale en Algerie, causes et consequences, Mémoire de Magister) , ESC, Alger , 1998- 1999, P103.

²-Guettouche Nacir: op cit, P 104

1- التحايل القانوني: ويكون بخلق وضعية قانونية مصطنعة مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية ونأخذ شكلين أساسيين وهما:

1-1: **التكليف الخاطئ لعملية قانونية:** ويقصد بها التغيير في عملية قانونية حقيقية بمظهر عملية أخرى خاضعة لنظام أكثر امتيازاً، وهذا ما يسمح بعدم أداء الضريبة أو أداءها بأقل نسبة من تلك الناتجة عن الوظيفة القانونية الأولى، وهذا ما يكون له أثر في تغيير المعنى الحقيقي لعملية ما وتزييف حالة أو فعل خاضع للضريبة بحالة أو فعل آخر غير خاضع للضرائب أو خاضع لمعاملة جبائية خاصة أكثر اعتدالاً، ومن الأمثلة الواقعية الشائعة حالة إخفاء عملية توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة واستبدالها بشكل آخر وهو دفع الأجور بإفراط للشركاء وهذا كي لا تؤدي الضريبة عن توزيع الأرباح.¹

1-2: **تركيب عمليات وهمية:** ويستعمل بصورة أوسع من طرف المكلفين المتهربين، ويكون عن طريق إعداد فواتير وهمية لا تطابق أي توريد حقيقي للسلع لحساب عملاء مؤسسات أخرى، وبذلك تتمكن هذه الأخيرة من خصم مبلغ الرسم على القيمة المضافة إلى مبيعاتها، ومبلغ الرسم على القيمة المضافة الوهمي المذكور على الفواتير المزورة التي سلمتها المؤسسة التجارية، وهذا عندما يكون الرسم على القيمة المضافة الذي يخصم أكثر من مبلغ الرسم على القيمة المضافة الذي يدفع، فيكون من حق هذه المؤسسة الحصول على تعويض يساوي مبلغ الفرق.²

2- **التحايل المادي:** يتمثل التحايل (التلاعب) المادي في إخفاء المكلف للضريبة للمنتجات والمواد الخاضعة للضريبة في الواقع وجعلها بعيداً عن رقابة الإدارة الجبائية ويعتبر هذا النوع من أخطر أساليب الغش والتهرب الضريبيين لمساهمته في إرساء دعائم الاقتصاد الموازي.³

وقد يكون الإخفاء جزئياً يقلل على المكلف عبء الضريبة أو كلياً يجعل المكلف يتملص من مجمل الضريبة.

¹-حميد بوزيدة: جباية المؤسسات ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 2005، ص 45.

²-المرجع السابق، ص نفس الصفحة .

³-رحال نصر :مرجع سابق، ص 31 .

2-1: **الإخفاء الجزئي:** ويقصد به إخفاء الأموال والمعاملات بصفة جزئية كالاتماد على البيع والشراء نقداً ومن دون فواتير في جزء من النشاط، والتصريح بكميات أقل للمواد المستعملة في الإنتاج للتقليل من كمية الإنتاج وبالتالي تخفيض المبيعات، أو تحويل الأموال إلى أملاك عقارية أو ممتلكات موروثة دون التصريح بها.

2-2: **الإخفاء الكلي:** وهو كثير الانتشار لنقص الرقابة الجبائية ونقص الإمكانيات المادية والبشرية، مما يدفع المكلف إلى إنشاء وحدات صغيرة خاصة في المناطق المعزولة وما ينتج عن هذه المصانع يباع دون فواتير أو وثائق، كما يكثر هذا النوع في السوق الموازية وفي هذه الحالة فإن المكلف بالضريبة لا يكون معروف لدى الإدارة الجبائية مما يصعب تحديده والوصول إليه.¹

الفرع الثاني : التحايل المحاسبي:

ويكون هذا التحايل (الإخفاء) ذو طبيعة محاسبية، لأن المحاسبة تعتبر قاعدة لإجراء التحقيقات من قبل المصالح الجبائية، فإذا كان التحقيق في المحاسبة يتمثل في التأكد من مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية على المستندات الثبوتية، كفواتير سندات الطلب ووصول التوريد، فإن المكلف البارح يبحث عن وضعية لمطابقة القيود المحاسبية فيما بينها من ناحية وبين المستندات الثبوتية من ناحية أخرى، ويكون هذا الشكل في الغش والتهرب الضريبيين إما من خلال زيادة التكاليف وتضخيمها، أو تخفيض الإيرادات.

1- **تخفيض الإيرادات:** وهي الطريقة الأحسن والأكثر استعمالاً التي من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي أو التخلص من دفع الضريبة كلياً، ويتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقداً ولا يترك أثر للعملية، هذه الطريقة تمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم الأعمال وكذلك تسجيل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية وهذا بعد الاتفاق المبرم مع الزبون، ومن أمثلة هذا الشكل من الغش والتهرب الضريبي ما يقوم به الأطباء والمحامون ففي غالب الأحيان لا يصرحون بالعدد الحقيقي للقضايا أو المرضى.

2- **تضخيم التكاليف:** يعتمد النظام الضريبي على تصريحات المكلفين في تحديد الوعاء الضريبي، ومن خلال ذلك يمكن للمكلف بالتهرب عن طريق التقليل من وعاء الضريبة

¹ حميد بوزيدة: مرجع سابق، ص 45.

في تضخيم التكاليف إلا أن التشريع الضريبي الجزائري لم يترك له الحرية التامة في ذلك، حيث أتاح للمكلف خصم هذه التكاليف وفق شروط حددها في المادة 79 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة وتتمثل فيما يلي:¹

- أن تكون هذه الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.
- أن تكون هذه الأعباء متعلقة بالسير العادي لنشاط المؤسسة.
- أن تكون هذه الأعباء مرفقة بمبررات ووثائق رسمية.
- أن تعمل على تخفيض أصول المؤسسة أو تمارس خلال السنة المالية، ويلجأ المكلفون إلى استعمال عدة تقنيات نذكر منها:

2-1: **تقنية الاهتلاكات:** يقصد بالاهتلاك النقص التدريجي الذي يصيب الموجودات الثابتة لدى المؤسسة مع مرور الزمن، و الاهتلاك محاسبيا هو التدني الذي يحدث في قيمة الاستثمارات بفعل الاستعمال والتقاعد، سواء كانت هذه التجهيزات إنتاجية أو اجتماعية، وهي أموال مخصصة للاستعمال للنشاط الاستغلالي وليس لغرض البيع ونتيجة لذلك تتناقص قيمتها مع الوقت وتصبح المؤسسة مضطرة لتغييرها، لأن الاستثمارات تتآكل ويصبح إصلاحها غير ممكن، أو لا تستجيب لمتطلبات الاستغلال، أو لظهور أدوات إنتاج حديثة أكثر إنتاجية.²

وتحسب الاهتلاكات على أساس ثمن الشراء للمباني والآلات والمعدات والتجهيزات ويستثنى الرسم على القيمة المضافة المرتبط بعملية الشراء إذا كان قابلا للاسترجاع ويحسب على أساس المبلغ بكل الرسوم إذا كان الرسم على القيمة المضافة غير قابل للاسترجاع.³

وتقنية الاهتلاك تستعمل غالبا خارج القواعد القانونية التي حددها التشريع المحاسبي والجبائي من قبل بعض المكلفين من أجل تضخيم التكاليف والأعباء القابلة للخصم ويتم ذلك عن طريق:

- تطبيق معدلات أو نسب مرتفعة غير مسموح بها قانونا بغرض تضخيم مخصصات الاهتلاك السنوية وبالتالي تخفيض الربح الخاضع للضريبة.

¹ -المادة 79 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة : وزارة المالية ،المديرية العامة للضرائب ، 2018.

² -رحال نصر : مرجع السابق، ص 30

³ -المادة 141. 3، والمادة 174.من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2018 .

- تطبيق الاهتلاك على أساس ثمن الشراء أو الحصول عليه مضافاً اليه الرسم على القيمة المضافة المسترجع لتضخيم القيمة الأصلية التي تعتمد كأساس لاحتساب الأقساط السنوية للاهلاك في حين كان يجب خصم مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع من قيمة الشراء أو سعر الاكتساب، ولكي تكون هذه الاهتلاكات قابلة للخصم لا بد أن تخضع لشروط معينة.

- أن يصنف الأصل المهتك ضمن عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة والتي تتقدم مع مرور الزمن.

- أن لا تتعدى الاهتلاكات المتراكمة قيمة الأصل المهتك.

- أن تكون هذه الأصول محل الاستغلال مسجلة في سجلات المحاسبة.

2-2: المستخدمين الوهميين: وهو تسجيل أجور ورواتب لعمال وهميين لا وجود لهم في أرض الواقع من أجل تضخيم الكتلة الأجرية وذلك لتخفيض الربح الذي يؤدي بدوره إلى تخفيض الضريبة.

2-3: النفقات والمصاريف غير المبررة: لقد سمح المشرع المكلف بخصم الأعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة ولكن المكلف يستغل في بعض الأحيان هذه الفرصة لتسجيل أعباء أخرى خارج نشاط المؤسسة وقد وضع المشرع الجبائي في المادة 169-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التكاليف القابلة للخصم جبائياً.¹

- المبالغ المخصصة للاستثمار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية .

- تدعيم المعالم الأثرية والمناظر التاريخية المصنفة وتجديدها ورد الاعتبار لها وتصليحها وتدعيمها وإصلاحها.

- ترميم التحف الأثرية والمجموعات المتحفية وحفظها.

- توعية الجمهور وتحسيسه بجميع الوسائل في كل ما يتعلق بالتراث التاريخي المادي والمعنوي.

- إحياء المناسبات التقليدية والمحلية.

¹ -المادة 169 -2. من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2018 .

على غرار ما ذكرنا من التقنيات التي يقوم بها المكلف لتضخيم الأعباء والتكاليف المحاسبية، يبقى المكلف يحاول دائماً إدخال نفقات ولو وهمية من أجل تخفيض الأساس الخاضع لضريبة ومن بين هذه الأساليب التي يلجأ إليها:¹

- تقييد النفقات الشخصية الغير قابلة للفهم مل تسجيل وإصلاح وصيانة السيارات الشخصية باسم المؤسسة.
- تسجيل مشتريات في حسابات المؤسسة وهي في الواقع خاصة بمسيرها ومن أمثلتها شراء الأثاث المنزلي.
- تسجيل مصاريف السفر إلى الخارج على أساس أنها مهمة في إطار الوظيفية وهي في الواقع مصاريف إضافية لا ترتبط بنشاط المؤسسة.

فقد يلجأ المكلف إلى الغش والتهرب الضريبيين بأساليب وأشكال أخرى نذكر منها:

- التصريح بنشاط أو أسماء أشخاص متوفين أو ذوي الاحتياجات الخاصة.
- التصريح بعناوين مختلفة لمقر المؤسسة أو عناوين وهمية.
- التصريح بنشاط معين ومزاولة نشاط آخر.
- عدم دفع الضريبة أصلاً حتى بعد إصدارها.
- تحرير رزنامة للتسديد الجزئي ثم بعد ذلك يتراجع عنها.²

المبحث الثاني: آليات مكافحة التهرب والغش الضريبي

يؤدي الغش والتهرب الضريبيين إلى عدة آثار سلبية عديدة بما فيها الاقتصادية والمالية والاجتماعية، لذلك تعمل الدولة على مكافحة هذه الظاهرة على كافة المستويات المحلية والدولية، ويتم ذلك عن طريق معالجة أسباب هذه الظاهرة بطرق عديدة إما أن تكون وقائية تتعلق بالنظام والتشريع الجبائين، أو رقابية بأشكالها المختلفة، شكلية، أو رقابة على الوثائق أو معمقة على مجمل الوظيفة الجبائية.

¹ - رجال نصر : مرجع سابق، ص 28 .

² - نفسه، ص 35 .

المطلب الأول: الأساليب الوقائية لمعالجة الغش والتهرب الضريبين:

تتم المعالجة الوقائية لظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين على أمرين هامين، وهما تحسين وضعية الإدارة الجبائية وإصلاح التشريعات الجبائية.

- **الفرع الأول: تحسين وضعية الإدارة الجبائية:** بما أن تنفيذ النصوص القانونية ومختلف التشريعات الجبائية لا بد أن يتم على يد هيئة تنفيذية على مستوى مقبول من الكفاءة والخبرة والتنظيم، وعلى هذا الأساس فإن فاعلية النظام الجبائي تستلزم وجود هيكل إداري منظم وعصري يتمتع بالتقنية. فوجود أي خلل أو عدم تجانس، أو تفاوت بين النص والإدارة، سيؤدي لا محالة إلى عدم تطبيق النص على أرض الواقع، لذا يجب تحسين وضعية الإدارة الجبائية من عدة جوانب:

1- تحسين الأوضاع البشرية:

مما يميز الإدارة الجبائية أنها تفتقد إلى الإطارات ذات الكفاءة المكونة تكويناً جيداً، وفي إطار الإصلاحات الضريبية وما نتج عنها من ارتفاع عدد المكلفين واجهت الإدارة الجبائية عدة صعوبات في أداء مهامها وذلك لقلة موظفيها ونقص كفاءتهم، وهذا ما يحتم على الإدارة الجبائية أن تتخذ إجراءات مثل:

- رفع مستوى موظفي الجهاز الجبائي من خلال التكوين المتخصص الذي يعمل على رفع مستوى تأهيل وتدريب تلك العناصر.¹

- تحسين الأجور ورفع في المرتبات الأمر الذي يجعل للأعوان في موضع بعيد عن الإغراءات المادية والرشوة.

- وضع أسس عادلة للترقية، وبالمقابل تسليط أقصى العقوبات للموظفين الذين يثبت في حقهم سلوكيات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة.

¹ -ناصر مراد> الإصلاحات الضريبية في الجزائر،مجلة الباحث ،دورية علمية محكمة ، جامعة ورقلة ،العدد02-2003، ص 30.

- فتح مدارس متخصصة في المجال الجبائي عبر مختلف جهات الوطن قصد تكوين إطارات جبائية ورسكلة الأعوان الإداريين.¹
- توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية، خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين من أجل ضمان السير الحسن لمهامهم.
- تعزيز تعداد أعوان الإدارة الجبائية وخاصة المعنيين بالرقابة وتحسين مردودهم.
- توفير المعلومات الضرورية التي يطلبها المكلف عن كيفية تقدير الوعاء الضريبي والإجراءات الضريبية.
- تحسين علاقة الإدارة الجبائية بالمكلفين وذلك باعتبارهم زبائن لديها والتعاون معهم واستماعهم في طرح انشغالاتهم وأخذ مقترحاتهم بعين الاعتبار.²
- إعادة الثقة بين المكلفين وموظفي الإدارة الجبائية.
- فرض عقوبات على أعوان الإدارة الجبائية الذين يغالون في تقدير الوعاء الضريبي.
- العمل على تخفيف حدة المنازعات مع المكلفين.

2- تحسين الإمكانيات المادية:

تعاني الإدارة الجبائية أثناء ممارسة مهامها من عدة مشاكل مادية تتمحور في:

- 1- المقرات الإدارية:** يجب توفير مقرات إدارية مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل متطورة تتجاوب ومقتضيات العصر لأنه في الوقت الراهن المقرات التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية غير كافية وأكثرها عبارة عن منشآت تم تدشينها أثناء الفترة الاستعمارية لا تتجاوب مع متطلبات المصالح الجبائية، فمعظمها مقرات ضيقة لا تحتوي على أدنى الشروط ففي بعض الأحيان لا

¹ناصر مراد، الغش والتهرب الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر و التوزيع ، الجزائر ، ط 1 ، 2003، ص 167.

²عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، ط 1، عمان الأردن، 2011، ص 229 ..

تكفي لتنظيم الملفات التي تسهل عملية المتابعة والمراقبة وهذا ما يؤثر على مردود الإدارة الجبائية مما يستلزم تجديد وبناء مقرات جديدة تليق بالإدارة الجبائية وأداء وظائفها.¹

2- اللوازم والتجهيزات: معظم التجهيزات واللوازم التي تمتلكها الإدارة الجبائية تعتبر قديمة وغير متكيفة مع متطلباتها لذلك يجب توفير أحدث أنواع التجهيزات واللوازم لمواكبة التطورات الحديثة.

3- تجهيز الإدارة بالإعلام الآلي: إنَّ استخدام الإعلام الآلي في الإدارة الضريبية يعتبر أنجع علاج لمكافحة الغش والتهرب الضريبيين، كما أنه أصبح ضرورة حتمية يفرضها الواقع وهو لغة العصر، وذلك من أجل تسيير مختلف أعمال الإدارة المتعلقة بالإحصاء والبحث عن المادة الضريبية و يسمح كذلك بتحسين عمليات الرقابة الجبائية عن طريق برمجة علمية للملفات المراد مراقبتها وتسهيل الكشف عن الوضعيات الاحتمالية فأصبح الإعلام الآلي هو العلاج الفعال ضد كل أساليب الغش والتهرب الضريبيين.

4- وسائل النقل: تحتاج الإدارة الجبائية إلى وسائل النقل التي تساعد الأعوان والمراقبين على القيام بمهامهم، قلة تسهيل عمليات التحقيق والمراقبة من أجل مكافحة الغش والتهرب الضريبيين يجب توفير وسائل نقل تتماشى مع هذه الإجراءات والمهام.

- الفرع الثاني: إصلاح التشريعات الجبائية:

يلعب التشريع الجبائي الدور الأساسي في محاربة الغش والتهرب الجبائيين لذلك وجب العمل على إصلاحه أو إعادة صياغته بشكل يسهل فهمه والعمل به من قبل أعوان الإدارة الجبائية والمكلفين.

1- العمل على إصلاح التشريع الجبائي واستقراره: إنَّ الصياغة القانونية الجيدة تسهل على المكلفين فهمها لذا يجب أن يتسم بالبساطة والوضوح والمرونة، لأن صياغة القانون الجبائي تلعب دورا رئيسيا في نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب، وكذلك الصياغة الجيدة من شأنها أن تصل إلى المكلف ويستوعبها دون بذل جهد كبير منه لذلك يجب العمل

¹ -بتانة طورش، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل الماجستير في القانون ،كلية الحقوق ،جامعة قسنطينة،

1012/2011، ص- ص 102، 103.

على سد الطريق أمام التهرب، من أجل هذا يجب العمل على صياغة النصوص القانونية بشكل واضح لا يحتمل إلا تأويلاً واحداً، فحتى إذا استعان المكلف بذوي الخبرة فلا يمكنهم أن يحملوا النص أي تفسير آخر غير التفسير الذي صيغ من أجله ولا يمكننا أن نصل إلى هذا المستوى من الدقة في النص إلا إذا تضافرت الجهود بين السلطة التنفيذية باعتبارها على علم بجميع ما يحيط بالضريبة من لحظة فرضها إلى تحصيلها و في الجهة الأخرى تجسد السلطة التشريعية ودورها بإعادة صياغة للنصوص المقترحة عليها من السلطة التنفيذية بمشاريع القوانين التي تزيل كذلك كل غموض تد يشوب النص و يحرفه عن معناه الذي صيغ من أجله.¹

ويجب أن يعتمد التشريع على لغة بسيطة ومتناسقة ويحاول من خلالها التقرب إلى المكلفين وتسهيل إجراءات التزامهم اتجاه الإدارة الجبائية، فتبسط لغة النصوص الجبائية لتساهم في تجنب التفسيرات الفردية والشخصية، التي تختلف من فرد لآخر لأن عدم وضوحها يجعل الموظفين في المصالح الجبائية غير قادرين على المتابعة اليومية للإجراءات التشريعية المختلفة.

كما يجب أن يتوخى المشرع أثناء صياغته للنصوص، الصياغة الجيدة و المنسجمة حتى تؤدي بنا إلى استقرار القوانين، نظراً للتغيرات والتعديلات التي نلاحظها كل سنة من خلال قانون المالية. لأنها تعقد مهام موظفي الضرائب الذين لا يمكنهم مواكبة التغيرات على مختلف النصوص القانونية، لذلك يجب العمل على استقرار النظام الضريبي بإنشاء قانون جبائي قادر على البقاء لمدة طويلة تضمن تحصيل الضريبة ومتابعتها بالنسبة للموظفين وأداءها بالنسبة للمكلفين، لأن الشكل ليس في انعدام القوانين أو تعددها بقدر ما هو في استقرارها، لذلك يجب الإشارة إلى بعض التوصيات من فعالية النظام الجبائي:²

– تشديد العقوبات المقررة على كل من يتهرب من الضريبة المفروضة عليه قانونياً.

¹-إبراهيم طرشي، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة ماستر، تخصص القانون العام للاعمال . كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015، ص 22.

²:- نفسه، ص 23.

- اللجوء إلى إجراءات تكفل الحد من إمكانية الغش والتهرب مثل: حجز الضريبة من المصدر(المنبع): ويتجلى ذلك في حجز مبلغ الضريبة المستحق عند مدين المكلف ليدفعها هذا الأخير نيابة عن المكلف للإدارة الجبائية.¹

- التبليغ بواسطة الغير وهذا المظهر لا نجده في الكثير من الدول النامية، مع تخصيص مكافئة لمن يلي بمعلومات تساعد في الرقابة حتى وإن حمل في طياته أغراض شخصية إلا أنه يبقى أداة فعالة.²

2-بساطة وعدالة النظام الجبائي:

2-1: **بساطة النظام الجبائي:** إن بساطة النظام الجبائي لا تمكن فقط في تبسيط التشريعات الجبائية بل كذلك في تبسيط المعاملات الإدارية بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية.

ويتمثل تبسيط التشريعات الجبائية من خلال جعلها أكثر شفافية ووضوح في إجراءات فرض الضريبة وفي تقييم وضع المكلف وأكثر مرونة وفعالية لتقليل من ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين، لأنه كلما كان التشريع الجبائي سهلا وبسيطا كلما أدى ذلك إلى إقناع المكلف بضرورة الوجوب دفع ديونه اتجاه الإدارة الجبائية، ويسعى المشرع الجبائي من أجل استدراك النقائص من خلال تبسيط إجراءات الرقابة وفرض الضريبة وتقدير رقم الأعمال وتطبيق معدلات منخفضة من الضريبة والتقليل من التعديلات الضريبية في كل فترة وجيزة.

2-2: **عدالة النظام الضريبي:** إن الإحساس بالتضييق من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين ولمواجهة هذا الوضع يعمل المشرع الجبائي على إرساء نظام جبائي عادل من خلال الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة وشموليتها من خلال المعدل

¹-جهد سعيد خصاونة، علم المالية والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر ، ط 1، 2010، ص 21.

²-نفيسة سويس، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة ورقلة، 2010/2011، ص 17.

وكذلك تجنب ظاهرة الازدواج الضريبي، وتحقيق المساواة بين جميع المكلفين أمام القوانين والتشريعات الجبائية وعدم محاباة بعض المكلفين على الآخرين.¹

كما أن العدالة في التشريع الجبائي تقتضي أن يرى المواطن الواجب ما ينبغي أن يكون واجبا عليه فعلا ، وكذلك طلب منهم احترام القانون السلطة العليا فإذا ضمن المشرع هذه المنزلة التشريعية في نفوس أفراد سهل عليهم تحقيق ما أمكن من عبء الالتزام الناتج عن هذا التشريع الجبائي، وعلى هذا يمكن القول بأن فكرة العدالة تقوم على ثلاث أسس وهي:²

– الشعور باحترام التشريع الجبائي.

– الشعور بأهداف التشريع الجبائي.

– إمكانية تحمل عبء هذا التشريع الجبائي.

المطلب الثاني: الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة للتهرب والغش الضريبيين.

تهدف الرقابة الجبائية إلى جعل المكلفين بالضريبة يلتزمون باحترام القوانين والتشريعات الجبائية أثناء إعدادهم وإدلاءهم للتصريحات الجبائية، وذلك بتطبيق مجموعة من العمليات من قبل مصالح الإدارة الجبائية في إطار منظم لتتجنب كل ما قد ينتج من تجاوزات، كما تمدن كذلك الرقابة الجبائية إلى فحص انسجام التصريحات ومقارنتها مع المحاسبية والوثائق المثبتة للحقيقة الاقتصادية والمالية، وهكذا فهي تعتبر وسيلة لمكافحة الغش والتهرب الضريبيين.

¹ -محي محمد سعد،العلاقة القانونية بين ممول الإدارة و الادارة الضريبية ، مكتبة و طبعة الاشعاع الفنية ، 2002، ص 119.

² ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ،مرجع سابق، ص 116.

الفرع الأول: الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي لأن المكلف بالضريبة يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، فعملية تتم لتأكد من صحة هذه التصريحات المكتتة وضمن مصادقيتها.¹

وبما أن هناك العديد من التصريحات التي يلتزم بها المكلفون تجاه الإدارة الجبائية وجب مراقبتها حتى تكون مطابقة للنظم والتشريعات المعمول بها. وحتى يتسنى هذا سنعرض أهم التصريحات التي يجب على المكلفين القيام بها:

1- **التصريح بالوجود:** يقصد التصريح بالوجود التصريح الذي يقدمه المكلف بالضريبة إلى الإدارة الجبائية والذي يعتبر كتاريخ لبداية خضوعه للضريبة، ولا يعني عدم تقديم هذا التصريح عند ممارسة النشاط سواء كان تجاريا وصناعيا أو غير ذلك أنه لا تترتب عنه التزامات جبائية، بل تترتب عليه عقوبات مخالفة التشريع إضافة إلى كل الضرائب التي تقررها الإدارة الجبائية، ويلتزم المكلفون الخاضعون لجميع الضرائب بتقديم هذا التصريح خلال ثلاثين يوما من بداية النشاط أو العمليات لدى مفتشيات الضرائب المختصة،² ويذكر في هذا التصريح لجميع المعلومات المذكورة في المادة 51 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

2- **التصريحات الدورية:** وهي التصريحات الشهرية أو الفصلية التي يلتزم بها

المكلفون وهي:

1-2: **الضريبة على الدخل الإجمالي:** يجب على المكلف بالضريبة اكتتاب التصريح

الإجمالي للمداخيل (G01) على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة إلى مفتشية الضرائب التابع لها ويتم اكتتاب هذا التصريح من طرف:³

- الأشخاص الطبيعيين التابعين للنظام الحقيقي الممارسين لنشاط صناعي أو تجاري أو غير تجاري أو فلاحي.

¹ - رجال نصر ،مرجع سابق، ص 60

² -المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،2018.

³ -الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة المديرية العامة للضرائب ،2018، ص 65.

– الأشخاص الطبيعيين المحققون لمداخل من تأجير العقارات المبنية وغير المبنية.

– الأشخاص المحققون لمداخل من رؤوس الأموال المنقولة.

– الأجراء الذين يتحصلون على مداخل أجرية أو غير أجرية زيادة على أجرتهم

الرئيسية.

كما يجب أن يتضمن التصريح كل المعلومات الضرورية المتعلقة بالحالة الجبائية والعناصر التي تم على أساسها تحديد الدخل الخاضع لضريبة.

2-2: الضريبة على أرباح الشركات: يجب اكتاب التصريح السنوي على المكلفين

بالضريبة على أرباح الشركات على الأكثر يوم 30 أفريل من السنة، بخصوص الأرباح المحققة في السنة الماضية، ويقدم هذا التصريح إلى مفتشية الضرائب التي يكون بها مقر الشركة أوالمقر الرئيسي للشركة إذا كان لها عدة فروع.

2-3: الضريبة الجزائية الوحيدة: يكتب التصريح الخاص بالمكلفين بالضريبة الجزائية

الوحيدة في استمارة (G12) ويرسل إلى مفتش الضرائب مكان ممارسة النشاط وذلك قبل الأول من فيفري كل سنة.

2-4: الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة: يتوجب على المكلفين

بالضريبة الخاضعين لهذين الرسمين القيام بتصريحاتهم الدورية سلسلة (G50) حيث تتضمن هذه التصريحات كشفا برقم الأعمال المحقق وكذا الرسم على القيمة المضافة المستحق، فالمكلفون الخاضعون للنظام الحقيقي والقيام بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة يجب أن يرسلوا تصريحاتهم قبل العشرين يوما الأولى من كل شهر.

3- التصريح في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة¹: عند توقف

المكلف بالضريبة عن ممارسة النشاط أو أي عمل موجب للضريبة لا بد من القيام بالتصريح.

3-1: حالة التنازل أو التوقف عن النشاط: في حالة التنازل أو التوقف الكلي

أو الجزئي للمؤسسة عن النشاط أو التوقف عن ممارسة المهنة الحرة فالمكلف عليه اكتاب

¹-الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ، ص 70 ، 71.

تصريح بإجمالي مداخله في أجل لا يتجاوز عشرة أيام ابتداء من تاريخ التوقف أو التنازل لدى مفتشية الضرائب التي ينبع لاختصاصها مقر المؤسسة.

3-2: حالة الوفاة: عند وفاة المكلف يجب أن تكون كل المداخل المحصلة من طرفه والخاضعة للضريبة محل تصريح إجمالي في أجل لا يتجاوز عشرة أيام ابتداء من تاريخ إثبات الوفاة في الحالة المدنية.

الفرع الثاني: الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة الغش والتهرب الضريبيين:

لقد سبق وأن رأينا أن الرقابة الجبائية حظيت باهتمام السلطات المعنية لكونها أنجع وسيلة لمكافحة الغش والتهرب الضريبيين، وذلك من خلال إتباعها جملة من الآليات لذا وجب الأمر توضيح دورها في مكافحة الغش والتهرب الضريبيين وذلك من خلال إبراز دورها المباشر كأداة لمحاربة الغش والتهرب الضريبيين ودورها في حماية المال العام إضافة إلى دورها في التحصيل الضريبي:

1- الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش والتهرب الضريبيين: إن ما للغش والتهرب

الضريبيين من إلحاق الضرر المباشر بالخزينة العمومية للدولة وأثرهما الخطير على الاقتصاد الوطني ككل، وذلك نتيجة للنقص الكبير من المواد التي يحرمون منها الخزينة العامة وذلك راجع إلى تقاعس المكلفين عن دفع ضرائبهم كلياً أو جزئياً عن طريق الغش والتهرب الضريبيين لذلك أولت الإدارة الجبائية اهتماماً كبيراً في محاربة هذه الظاهرة خولت لها العديد من السلطات والصلاحيات من بينها الرقابة الجبائية، التي لها الدور الفعال في القضاء على ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين من خلال التحقيق والتدقيق في صحة ومصادقية المعلومات والتصريحات المودعة من طرف المكلفين، واكتتاب كل المناورات والطرق التدليسية التي من شأنها أن تؤدي إلى التهرب من دفع الضريبة، فهي بذلك تشكل الوسيلة الضامنة لتحقيق مصالح الخزينة العمومية من خلال استرجاع الأموال المتلاعب بها.¹

¹ - رجال نصر كمرجع سابق، ص 95.

2- الرقابة الجبائية كأداة لحماية المال العام:

إنَّ أهم ما يميز ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين هو إنهما اعتداء على المال العام، والمعلوم أن هذه الأموال الضائعة أو المتلاعب بها تشكل جزءا من مصادر النفقات العامة التي تقود الدولة بإنفاقها على المشروعات والاستثمارات لغرض تحقيق النفع العام.

وعلى هذا الأساس فإن ضمان حماية المال العام ضرورة ملحة، فدعت هذه الضرورة إلى وجود آلية رقابية للمحافظة على حقوق الخزينة العمومية ومكافحة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين، وتتمثل هذه الآلية في الرقابة الجبائية المخولة للإدارة الجبائية في المحافظة على المال العام من الضياع والحفاظ على إيرادات الخزينة بشكل يزيد من الأموال المتاحة للإنفاق العام

وهذا ما يوضح لنا الدور الإيجابي الذي تلعبه الرقابة من حماية المال العام من خلال الإجراءات الرقابية والعقابية التي تسعى من خلالها الإدارة الجبائية لردع المتهربين وقمع هذه الظاهرة.

3- دور الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي: إنَّ أكبر عائق للتحصيل الضريبي

هي ظاهرة التهرب والغش الضريبيين، ومن أجل زيادة هذا التحصيل تبذل الإدارة الجبائية مجهودات معتبرة لتحقيق ذلك وتعتمد على العديد من الطرق من بينها طريقة التسديد المباشر وطريقة التسديد على أقساط وطريقة الاقتطاع من المصدر وهي من بين الطرق التي تتعدم فيها فرص التهرب الضريبي¹، وتتم هذه الطرق في التحصيل للضريبة، أما بعد أن تقوم الإدارة الجبائية بكل عمليات الرقابة والتحقيق وفشل التحصيل الجبري ويكون ذلك بعد إرسال تنبيه للمكلف بالضريبة وفي حالة عدم الاستجابة يوجه له إنذار من نفس المصلحة وعند امتثال المكلف بالضريبة بعد ثمانية أيام يتعرض للحجز الذي يعتبر آخر إجراء تقوم به الإدارة الجبائية، فتبادر بتعيين محضر قضائي بهدف حجز ممتلكات المكلف، كما يمكن للمسير

¹ محمد علي أحمد قطب، حماية المال العام (وفقا لأحكام القانون المدني والإداري والجنائي والتشريع الإسلامي وأراء الفقه وأحكام القضاء وآثار الخصخصة في ذلك)، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2006، ص 499.

الولائي للضرائب غلق محلات المتهربين وحجز ما لديهم في البنوك ومراكز الصكوك البريدية¹، كل هذه الإجراءات والطرق تبرر دور الرقابة الجبائية في زيادة المداخل المتأتية من التحصيل الضريبي.

4- دور الرقابة الجبائية في مكافحة الفساد: كما سبق وأن شخصنا أسباب ظاهرة الغش والتهرب الضريبي في هذا البحث والتي من بينها الرشوة والمحسوبية أو ما يعبر عنه بالفساد الذي أصبح يتداول في نطاق واسع في الإدارة الجبائية وذلك من خلال تلقي رشاوى من بعض الموظفين أو حتى المسؤولين للمكلفين الذين يتم التستر على عملياتهم التديسية أو منحهم إعفاءات ضريبية، وكل هذه العمليات يتم اكتشافها من طرف المحققين عند قيامهم بالرقابة الجبائية، وهذا ما يبين الدور الفعال للرقابة الجبائية في وضع حد لهذه الآفة طالما أنها تقوم بتحقيقات في هذا المجال.²

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبيين:

يقوم النظام الجبائي الجزائري على أساس التصريح، وللتأكد من صحة ومصادقية التصريحات المكتتة من طرف المكلفين بالضريبة، قام المشرع الجبائي بإعطاء حق الرقابة الجبائية لإدارة الضرائب كوسيلة لحمايتها من الغش والتهرب الضريبيين، وذلك عن طريق فحص التصريحات والوثائق والمستندات سواء كان المكلفين بالضريبة أشخاص طبيعيين أو معنويين وهذا ما يعرف بالرقابة الداخلية أو العامة، أما النوع الثاني من الرقابة الجبائية هي الرقابة العميقة بنوعها، رقابة المحاسبة أو الرقابة المعمقة مجمل الوضعية الجبائية.

الفرع الأول: الرقابة الداخلية أو العامة:

هي الرقابة التي تكون على مستويات مفتشيات الضرائب، يقوم بها أعوان الإدارة الجبائية بناء على الوثائق التي تجوز تهم وتنقسم الى:

¹ -وردية أكرتش، المفتشية العامة للمصالح الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع الدولة والمؤسسات

العمومية، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة ، الجزائر ، 2017، ص 177.

² -سليوية بوكموش، دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص القانون العام للأعمال ، جامعة بجاية، 2016/ 2017، ص 61.

1- **الرقابة الشكلية¹**: ويقصد بها الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها، وتكون عند استلام الإدارة الجبائية للتصريحات المودعة من قبل المكلفين بالضريبة، سواء أكانت التصريحات مهنية أو شخصية حيث تتم مراقبتها بطريقة منتظمة، وهذا النوع من الرقابة لا يعني على الإطلاق الاهتمام بصحة وسلامة المعطيات المكتتبه على التصريحات الجبائية وإنما يهتم بالطريقة والشكل الذي قدمت به، فعلى هذا الأساس يتم تسوية الأخطاء إن وجدت كما تتم من المعلومات المتأتية من التصريحات (G50) و (G50A) وتلك المذكورة في التصريح السنوي، ولذلك فإن الرقابة الشكلية تهدف إلى التصحيح المادي للأخطاء المرتكبة تقديم التصريحات، والتي تتم معانيها في مرحلة ثانية والمتمثلة في الرقابة على الوثائق.

2- **الرقابة على الوثائق²**

تعد الرقابة على الوثائق الإجراء الثاني الذي تقوم فيه الإدارة الجبائية وتتم كذلك على مستوى المفتشيات، وهو إجراء انتقائي غير منتظم يشمل التصريحات الشخصية أو مجمل التصريحات المهنية وهذا من أجل التوصل إلى مراقبة كل الأرقام والمبالغ المصرح بها، حيث تطلب مفتشية الضرائب من المكلف إحضار جميع الوثائق والسجلات المحاسبية لكي يقوم الأعوان بعملية الفحص النقدي للتصريحات الجبائية المكتتبه وتلاؤمها وتجانسها مع المداخل المصرح بها. ومقارنتها بالمعلومات والوثائق التي تحوزها المصلحة وكذلك بالمعلومات التي لدى المؤسسات والمكاتب التي يتعامل معها المكلف، وفي حالة نقصان بعض المعلومات تقوم المصلحة بطلب إيضاحات أو تبريرات من المكلفين.

الفرع الثاني : الرقابة الخارجية:

ويقصد بها الرقابة التي تتطلب إجراء معاينات خارج مكاتب الإدارة الجبائية ويتم هذا النوع من الرقابة وفق برمجة سنوية وتكتسي شكلين و هما:³

¹-مصطفى عوادي والزين يونس < الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي بالجزائر، مكتبة بن موسى

السعيد، الجزائر، ط 2، 2010/2011، ص 12.

²-مصطفى عوادي ويونس الزين، مرجع سابق، ص 12.

³-المادة 22 من قانون الاجراءات الجبائية. 2018.

1- **الرقابة المحاسبية:** ويقصد بها جمع العمليات الدراسية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين وتخص محاسبتها والتأكد من مدى مطابقتها تعامل مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها¹. حيث نصت المادة 20- 1 من قانون الإجراءات الجبائية على أنها مجمل العمليات التي تتمثل في الفحص في عين المكان للمحاسبة والوثائق الأخرى للمؤسسة أو الشركة ومقارنتها بالتصريحات المكتتبه وبطاقات المعلومات إن وجدت،

وكذا المعايينات الميدانية التي يجريها أعوان الإدارة الجبائين (المحققون) وهذه الرقابة يمكن أن تكون عامة أو أن تركز على ضريبة أو رسم معين، وتكون هذه الرقابة على المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي فرضها القانون التجاري والجبائي، أي بغياب هذه الوثائق لا يمكن القيام بهذا النوع من الرقابة.

2- **الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية:** تعتبر الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية أهم نوع من الرقابة في الكشف عن حالات الغش والتهرب الضريبيين، وفي تحديد الحالة المالية الحقيقية للمكلفين مقارنة بما يصرحون به وما يدفعونه من ضرائب، ولذا أنشئ هذا النوع من الرقابة بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 1992، ونصت عليه المادة 12-1 من قانون الإجراءات الجبائية، وهي مجمل عمليات البحث والتفتيش المعمق بهدف الكشف عن فروقات محتملة بين المداخل المصريح بها من قبل المكلفين مقارنة مع ما لدى المصالح الجبائية من معطيات ومعلومات عنه، وتتعلق بجميع المكلفين الخاضعين للضريبة²، ويشرع في الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل للتأكد من الانسجام بين المداخل المصريح بها والمداخل الحقيقية للمكلف، ويتم هذا النوع من الرقابة عن طريق الإعلام المسبق للمكلف بعملية الرقابة، مع إعلامه باستفادته من الضمانات الممنوحة له من قانونا.

¹-سهم كردودي : الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011. ص 67.

²-المادة 22. 1 من قانون الإجراءات الجبائية. 2018 .

خلاصة الفصل :

كخلاصة لما سبق توصلنا إلى أن التهرب والغش الضريبي ظاهرتين تستهدف مداخل الخزينة العمومية من العائدات الضريبية، يقوم بهما المكلف عن طريق إمتناعه عن دفع التزاماته الضريبية المفروضة عليه سواء بصفة قانونية يجيزها المشرع وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي أو عن طريق مخالفة التشريع الجبائي بإستعمال الغش الضريبي، مستعينا في ذلك بعدة طرق سواء بإخفاء المحاسبة أو عن طريق العمليات المادية وذلك بإخفاء المكلفين لكل أجزء من ثروتهم وإستغلالها في أنشطة وأماكن بعيدة عن رقابة الإدارة الجبائية، أو عن طريق العمليات القانونية كأن يكيف المكلفين نشاطهم على أساس نشاط غير خاضع للضريبة ، أو أن يخضعوه لضريبة أقل، ولا يمكن أن يصل المكلفين إلى هذه الدرجة منا لكفاءة ، إلا إذا توفرت أسباب متعلقة بالنظام الجبائي تسهل عليهم تملصهم، أو أخرى متعلقة بالإدارة الجبائية تجعل من الرقابة على نشاطهم أمرا مستبعدا ، وللحد من تفحل هذه الظاهرة ، انتهجت السلطات الضريبية أساليب و قائية متمثلة في إصلاح التشريعات الجبائية ، و تحسين وضعية الإدارة الجبائية، و كذلك اعتماد الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة الغش و التهرب الضريبيين ، وذلك بمتابعة التصريحات الجبائية للمكلفين، أو القيام بمختلف أشكال الرقابة الجبائية، الداخلية و الخارجية .

الفصل الثالث

دراسة حالة ميدانية لمديرية

الضرائب لولاية الوادي

تمهيد

بعد الانتهاء من الجانب النظري، للبحث قمنا فيه التطرق إلى مختلف الجوانب المتعلقة بإشكالية التهرب والغش الضريبي ودور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي من خلال جملة من الأدوات والآليات التي تتبعها الإدارة الجبائية في هذا الشأن. فدور الرقابة الجبائية يتمثل في مدى قدرتها على تحقيق أهدافها المتمثلة في تحسين الرقابة الجبائية ومكافحة التهرب والغش الضريبي بشتى الطرق والوسائل المختلفة والسعي إلى كسب ثقة المكلفين بالضريبة ، من أجل الوصول الى الهدف الرئيسي والعام وهو تحسين وضعية الخزينة العمومية وتحقيق أكبر عائد من الضرائب لتحقيق تنمية اقتصادية وتحسين الظروف المعيشية لأفراد المجتمع .

المبحث الأول : الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بالوادي¹

تأسست المديرية الولائية للضرائب بالوادي في جانفي 1985 التي مقرها بالنزل المالي ، وهذا عن طريق هيكلتها ، حيث أصبحت العمود المحرك للسياسات الضريبية في الولاية ، وهي الهيئة التي تقوم بتولي مهمة التحصيل والمتابعة لكافة المكلفين بالضريبة على مستوى الولاية وهي تابعة للمديرية الجهوية للضرائب بورقلة وتضمن المديرية الولائية للضرائب ممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب مستقبلا(مفتشيات الضرائب حاليا) وبهذه الصفة تسهر على إحترام التنظيم والتشريع الجبائي ومتابعته. تتضمن المديرية الولائية للضرائب بالوادي خمس (05) مديريات فرعية ، بالإضافة إلى ثلاثة أنواع من المصالح الخارجية وهي إداريا و سلميا تابعة لمديرية الولائية وهذه المصالح الخارجية تتكون مما يلي :

_ مفتشيات الضرائب : إحدى عشر (11) مفتشية .

_ قباضات الضرائب : سبعة (07) قباضات .

_ مفتشيات التسجيل والطابع : مفتشيتين.

¹ -المديرية الولائية للضرائب الوادي .

المطلب الأول: المديريات الفرعية التي تتضمنها المديرية الولائية للضرائب^{1 2 3}

من خلال هذا المطلب يمكن إيجاز المديريات الفرعية والمكاتب التي تضمها ومهام كل منها، وهذا حسب الجريدة الرسمية رقم 20 المؤرخة في 20 مارس 2009:

الفرع الأول: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

وتكمن مهامها في تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، وتقوم بأشغال الإصدار، وتتكفل بطلبات اعتماد حصص الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها، ومتابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.

وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب وهي كما يلي:

1- **مكتب الجداول**: ويتكفل بالجداول العامة والتصديق عليها، وبمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل.

2- **مكتب الإحصائيات**: وتتمثل مهامه في استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية، ومركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل، بالإضافة إلى مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية.

3- **مكتب التنظيم والعلاقات العامة**: وتكمن مهامه في استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتمادات، ومتابعة الأنظمة الجبائية الخاصة و الامتيازية، بالإضافة إلى نشر المعلومة الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.

4- **مكتب التنشيط والمساعدة**: ويقوم بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب، وتنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها، بالإضافة إلى متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.

¹ -المرسوم التنفيذي رقم 06-327 ، مؤرخ في 18/09/2006، يتضمن تنظيم المصالح الخارجية للادارة الجبائية و صلاحياتها ، ج ر عدد 59 لسنة 2006.

² - قرار وزير المالية، المؤرخ في 12 يوليو 1998 الموافق ل 18 ربيع الأول 1419

، يتضمن الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية الولائية للضرائب، ج ر عدد 79 لسنة 1998،

³ -قرار وزير المالية المؤرخ في 21/02/2009 ، يحدد المصالح الخارجية للادارة الجبائية و صلاحياتها، ج ر عدد 20 الصادر 29/03/2009،

الفرع الثاني: المديرية الفرعية للتحصيل

وتتضمن هذه المديرية الفرعية من ثلاث (03) مكاتب:

1- مكتب مراقبة التحصيل: وتتمثل مهامه في المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات، كما انه يقوم بإعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية، بالإضافة إلى دفع نشاطات التحصيل.

2- مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله: ويتكفل بضمان ما يلي:

_ متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها؛

_ التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها؛

_ المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة؛

_ إعداد وتأشير العمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

3- مكتب التصفية: تكمن مهام هذا المكتب في مراقبة التكفل بالجدول العامة وبسندات

التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية، واستلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها، بالإضافة إلى التكفل بجدول القبول للإرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل ومراقبة كل ذلك.

الفرع الثالث: المديرية الفرعية للمنازعات

تقوم هذه المديرية الفرعية بمعالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الاعفائية، وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة، وكذا تعالج طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة، بالإضافة إلى تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب تتمثل في مكتب الاحتجاجات، مكتب لجان الطعن، مكتب المنازعات القضائية ومكتب البحث والأمر بالصرف.

1-مكتب الاحتجاجات:

مكلف بالمهام التالية:

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

2-مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن:

وهو مكلف بالمهام التالية:

- _دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة؛
- _تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية 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؛
- _إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة؛
- _الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.

3-مكتب التبليغات والأمر بالصرف:

وهو مكلف بما يلي:

- _تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن؛
- _الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك

الفرع الرابع: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

وتضم هذه المديرية الفرعية أربعة (04) مكاتب وهي:

- 1-مكتب البحث عن المعلومة الجبائية :ومن مهامه تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية، كما يقوم بتشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها.

- 2-مكتب البطاقات والمقارنات :ويقوم بتكوين وتسيير مختلف البطاقات المسوكة، والتكفل بطلبات بطاقات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة، بالإضافة إلى مراقبة استغلال المصالح

المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية و حواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.
3-مكتب التحقيقات الجبائية :يعمل في شكل فرق تتكون من رئيس فرقة التحقيقات والمحققين ويتكفل بمايلي:

- _متابعة تنفيذ برنامج المراقبة والتحقيق؛
 - _تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج التحقيق؛
 - _إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.
- 4-مكتب مراقبة التقييمات :يعمل هذا المكتب في شكل فرق تشمل رئيس فرقة التقييمات وأعوان التقييم ويتكفل بمايلي:

- _استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا؛
- _المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية؛
- _متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

الفرع الخامس: المديرية الفرعية للوسائل

وتتكفل هذه المديرية بتسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب، كما يسهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها، وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل، وهذا من خلال أربعة (04) مكاتب وتتمثل في مكتب المستخدمين والتكوين، مكتب عمليات الميزانية، مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف ومكتب الإعلام الآلي

1-مكتب المستخدمين والتكوين:

وهو مكلف بما يلي:

- _السهر على احترام التشريع والتنظيم الساري المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين؛
- _إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل، التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

2-مكتب عمليات الميزانية:

هذا المكتب مكلف بما يلي:

- _القيام في حدود صلاحياته، بتنفيذ العمليات الميزانية؛
- _تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول له؛
- _تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع، الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب؛
- _الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

3-مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف:

وهو مكلف بما يلي:

- _تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب؛
- _تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهيكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

4-مكتب الإعلام الآلي:

مكلف بما يلي:

- _التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي؛
- _المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية و مواردها .

المطلب الثاني: دراسة الحالة الميدانية

لقد تم التطرق في الفصلين الأول و الثاني إلى الرقابة الجبائية و دورها في مكافحة الغش و التهرب الضريبي نظريا ، وتتمثل هذه المكافحة في الإجراءات الأولية التي تسبق عملية

الرقابة و تليها الرقابة على الوثائق و المحاسبة ثم الرقابة على مجمل الوضعية الجبائية ، وفي النهاية إصدار الورد الجبائي ، حيث نتطرق بالتفصيل إلى هذه المراحل من خلال دراستنا لإحدى المؤسسات التي خضعت لعملية رقابة جبائية .

الفرع الأول: الإجراءات الأولية للتحقيق

تقوم مفتشيات الضرائب بانتقاء و اختيار بعض ملفات المكلفين و ترسل هذه القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب وبعد تنقيحها ترسل الى المديرية العامة للضرائب و هذه الأخيرة تقوم بإعداد برامج الرقابة للسنة المالية القادمة .

الفرع الثاني : الإشعار بالرقابة :

بعد حصول المحققين على الأمر بالمهمة ممضاة من طرف المدير الفرعي للرقابة الجبائية وتكليفهم بالقضية، وبعد سحبهم للملف الجبائي للمكلف من المفتشية.يقوم الأعوان المحققون خلال المرحلة الأولى من عملية الرقابة بإشعار المكلف بالرقابة ، مع منحه مهلة عشرة أيام (10) ابتداء من تاريخ استلامه الإشعار من أجل تحضير مختلف الدفاتر والوثائق الإجبارية والمتعلقة بسنوات التحقيق وبعد انقضاء المهلة القانونية للإشعار يتم تحرير بطاقة بداية التحقيق .

الفرع الثالث : تعريف بالمؤسسة محل الرقابة¹

تم دراسة ملف جبائي لشخص معنوي (شركة)، لتكون الدراسة من الناحية الجبائية والمحاسبية.

الشكل القانوني :شخص معنوي

ملف جبائي للسيد : X X X

النشاط الممارس : مقاوله أشغال عمومية وبناء كل هياكل الدولة

سنة بداية النشاط : 2006

العنوان : ولاية الوادي

الأصول المملوكة :شاحنة، آلة شحن ، آلة تسوية

الحسابات الجارية :حساب مفتوح لدى البنك الخارجي الجزائري BEA

العمال : (11) عاملا بالإضافة إلى بعض المعدات الخاصة بأشغال البناء

¹ - الميرية الفرعية للرقابة الجبائية ، ملف المكلف .

الموردون : مختلف الموردون من داخل الوطن

الزبائن : من أهم العملاء الشركات البترولية .

الفرع الرابع: تحديد أنواع الضرائب والرسوم الخاضع لها المكلف

بما أن النشاط أشغال عمومية وبناء والمكلف قد قام بانجاز بلات فورم و عمليات ردم فهو يخضع للرسم على القيمة المضافة TVA طبقا للمادة 2 و 23 قانون الرسم على رقم الأعمال،. كما تخضع للرسم على النشاط المهني، TAP تطبيقا للمواد 217 إلى 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فالمكلف خاضع للرسم بنسبة 02% خلال الأربع سنوات محل الرقابة.

اما بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي IRG فحسب قانون المالية 2008 المادة 20 مكرر فان كل من يحقق رقم أعمال اكبر 3.000.000 دج و اقل 10.000.000 دج فهو يخضع للنظام المبسط وتطبق نسبة 20% كضريبة على الدخل الإجمالي ، وكل من يتجاوز تحقيق رقم أعمال اكبر من المذكور أعلاه فانه يخضع إلى سلم الضريبة على الدخل الإجمالي . حسب قانون المالية 2015 المادة 05 المعدلة للمادة 17 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 1995، وحسب المادة 06 من قانون المالية 2015 فان النظام المبسط الغي وأصبح الدخل يخضع إلى سلم الضريبة على الدخل الإجمالي ابتداء من نتيجة سنة . 2014، كما تخضع هذه الشركة للضريبة على ارباح الشركات IBS .

المطلب الثالث : الرقابة على المحاسبة ونتائجها

بعد مرور مختلف المراحل القانونية التي تسبق البدء في عملية الرقابة ، بدءا من الإشعار بالرقابة ومراجعة ملفه الجبائي خلال المهلة الممنوحة له، والتي بعد انقضائها يتم الشروع في عملية الرقابة ، هذه الأخيرة تمر بعدة مراحل.

الفرع الأول: بداية الرقابة

بعد إرسال الإشعار بالرقابة واستلامه من طرف المكلف بتاريخ 2016/00/00 .وانقضاء المدة القانونية والمقدرة بعشرة (10) أيام، كان التدخل الميداني يوم 2016/00/00 للمحققان

ورئيس فرقة التحقيقات، ومن خلال هذا التدخل تم تحرير محضر معاينة يتضمن كل الموجودات من تجهيزات، مخزونات، وأصول سواء كانت عقارية أو منقولة، وامضي هذا المحضر من طرف المكلف بنفس اليوم وبعدها تم سحب الوثائق المحاسبية، وتم إعداد بطاقة بداية أشغال .

الفرع الثاني : الرقابة على المحاسبة

دراسة محاسبة الشركة:

من حيث الشكل :

. وجود دفتر اليومية العامة مؤشر و مرقم من طرف محكمة الوادي بتاريخ : 2006/07/02

. وجود دفتر الجرد مؤشر و مرقم من طرف محكمة الوادي بتاريخ : 2006/07/02

. وجود دفتر الاجور مؤشر و مرقم من طرف محكمة الوادي بتاريخ : 2006/07/02

. وجود فواتير البيع المصرح بها و المسجلة محاسبيا .

. وجود اليوميات المساعدة للسنوات محل التحقيق .

. وجود فواتير الشراء والمصاريف المصرح بها و المسجلة محاسبيا

. وجود التصريحات الشهرية (50 G) بالسنوات محل التحقيق مودعة في الآجال القانونية

. وجود الميزانيات الجبائية للسنوات محل التحقيق ، مودعة في الآجال القانونية .

الفرع الثالث: الإبلاغ الأولي

بناء على إشعار بالرقابة رقم 2016/00/00 المؤرخ في 2016/00/00 ، و المستلم من طرف المعني بتاريخ : 2016/00/00 ، اجرت عملية الرقابة للشركة للسنوات 2012 ، 2013 ، 2014 ، 2015 ن وذلك في مجال الرسمين على النشاط المهني و القيمة المضافة ، الضريبة

على الدخل على راس المال المنقول و الضريبة على ارباح الشركات و بعد الاطلاع على ردمم الذي لم يتضمن اي إثباتات او عناصر جديدة ، وعليه فان الفرقة قررت الإبقاء على جميع الأسس المقترحة في الإبلاغ الأولي .

الفرع الثالث : الإبلاغ النهائي

بما انه لا يوجد رد مبرر على الإبلاغ الأولي ، فان الفرقة اعتمدت جميع الاسس المقترحة في الإبلاغ الاول لى لكل الضرائب و الرسوم وذلك بعد دراسة المحاسبة من حيث الشكل و المضمون ، ويتضمن الإبلاغ النهائي كذلك ملخص الضرائب و الرسوم أي ما يسمى بالورد الجبائي .

المبحث الثاني : الرقابة على مجمل الوضعية الجبائية وتحديد رقم الأعمال

المطلب الأول : تقييم المحاسبة وتحديد رقم الأعمال

الفرع الأول : التقييم المحاسبي

من ناحية المضمون :

**** سنة 2012 :

أولا : بما ان المؤسسة تقوم بأشغال انجازات بلات فورم و التسوية و الردم و الخدمات للغير ، عن طريق كراء المعدات من الغير و استغلال المعدات المتواجدة لديها ، و من خلال تتبع كراء المعدات من الغير و استغلال المعدات المتواجدة لديها ، و من خلال تتبع كراء معدات من الغير المسجلة محاسبيا و التي لم يتم استغلالها في انجاز رقم الأعمال أو تقديم الخدمات الموضحة فيما يلي :

الجدول رقم (01) : يوضح تتبع كراء المعدات 2012

البيان	كراء من الغير	المستغلة في الانجاز	الفارق المبالغ فيه	بقيمة
Bulle Dozer 28.000 دج لليوم	187 يوم	179 يوم	09 ايام x 28.000 دج	252.000 دج
Nifleuze 18.000 دج لليوم	740 يوم	711 يوم	19 ايام x 18.000 دج	342.000 دج
Compacteur 13.000 دج لليوم	372 يوم	361 يوم	11 ايام x 13.000 دج	143.000 دج
Camion 10.000 دج لليوم	1208 يوم	1188 يوم	20 ايام x 10.000 دج	200.000 دج
Chargeur 11.000 دج لليوم	250 يوم	231 يوم	19 ايام x 18.000 دج	209.000 دج
المجموع				1.146.000 دج

المصدر : من إعداد الطالبان اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

ثانيا : لاحظنا انكم قمتم بترحيل عجز من سنة 2010 ، يقدر ب : 1.166.169 ، علما انكم لم تقوموا بترحيله في السنة المالية اي سنة 2011 ، وهذا منافي لنص المادة 147 من قانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة ، و عليه سوف يضاف هذا المبلغ الى الربح المصرح به في سنة 2012 .

****** سنة 2013 :**

اولا : بما ان المؤسسة تقوم بأشغال انجاز بلات فورم و التسوية و الردم و الخدمات للغير ، عن طريق كراء المعدات من الغير و استغلال المعدات المتواجدة لديها ، و من خلال تتبع كراء المعدات من الغير و استغلال المعدات المتواجدة لديها ، و من خلال تتبع كراء معدات من الغير المسجلة محاسبيا و التي لم يتم استغلالها في انجاز رقم الأعمال او تقديم الخدمات الموضحة فيما يلي :

الجدول رقم (02) : يوضح تتبع كراء المعدات 2013

البيان	كراء من الغير	المستغلة في الانجاز	الفارق المبالغ فيه	بقيمة
Bulle Dozer 30.000 دج لليوم	295 يوم	284 يوم	11 ايام x 30.000 دج	330.000 دج
Nifleuze 25.000 دج لليوم	255 يوم	232 يوم	13 ايام x 25.000 دج	325.000 دج
Pelle hydrau 25.000 دج لليوم	136 يوم	122 يوم	14 ايام x 25.000 دج	350.000 دج
Camion 12.000 دج لليوم	268 يوم	240 يوم	18 ايام x 12.000 دج	216.000 دج
Chargeur 18.000 دج لليوم	149 يوم	132 يوم	17 ايام x 18.000 دج	180.000 دج
المجموع				1.401.000 دج

المصدر : من إعداد الطالبان اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

ثانيا : و جود فواتير خاصة بشراء المازوت من ولاية تيارت ، علما ان نشاط الشركة تم انجازه في الوادي و حاسي مسعود ، بقيمة اجمالية خارج الرسم = 336.605 دج ، رسمها = 23.562 دج دون وجود رخصة نقل عبر الولايات ، و عليه سوف يتم رفض هذه النفقات .

**** سنة 2014 :

اولا : بما ان المؤسسة تقوم بأشغال انجاز بلات فورم و التسوية و الردم و الخدمات للغير ، عن طريق كراء المعدات من الغير و استغلال المعدات المتواجدة لديها ، و من خلال تتبع كراء المعدات من الغير و استغلال المعدات المتواجدة لديها ، و من خلال تتبع كراء معدات من الغير المسجلة محاسبيا و التي لم يتم استغلالها في انجاز رقم الاعمال او تقديم الخدمات الموضحة فيما يلي :

الجدول رقم (03) : يوضح تتبع كراء المعدات 2014

البيان	كراء من الغير	المستغلة في الانجاز	الفارق المبالغ فيه	بقية
Nifleuze 20.000 دج لليوم	140 يوم	129 يوم	11 ايام x 20.000 دج	220.000 دج
Camion 10.000 دج لليوم	476 يوم	439 يوم	17 ايام x 10.000 دج	170.000 دج
Chargeur 15.000 دج لليوم	124 يوم	204 يوم	17 ايام x 18.000 دج	306.000 دج
Compacteur 15.000 دج لليوم	311 يوم	296 يوم	10 ايام x 15.000 دج	150.000 دج
Poclain 25.000 دج لليوم	175 يوم	166 يوم	09 ايام x 25.000 دج	225.000 دج
Poclprio 42.000 دج لليوم	54 يوم	47 يوم	07 ايام x 42.000 دج	294.000 دج
المجموع				1.365.000 دج

المصدر : من إعداد الطالبان اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

ثانيا : و جود فواتير خاصة بشراء المازوت من ولاية ادرار ، علما ان نشاط الشركة تم انجازه في الوادي و حاسي مسعود ، بقيمة اجمالية خارج الرسم = 1.356.300 دج ، دون وجود رخصة نقل عبر الولايات ، و عليه سوف يتم رفض هذه النفقات .

الجدول رقم (04) : استخراج رصيد حساب الصندوق لسنة 2014 :

البيان	رصيد اولي مصرح به	رصيد اولي مستخرج	مداخيل	مخروجات	رصيد نهائي مستخرج	رصيد نهائي مصرح به
جانفي		258.162	994.500	350.131	902.531	
فيفري		902.531	1.404.000	2.652.456	-345.925	
مارس		-345.925	500.000.	618.616	-464.541	
افريل		-464.541	117.000	446.488	-794.029	
ماي جوان		-794.029	800.000	452.098	-446.127	
جويلية		-446.127	1.755.000	371.084	1.271.789	
اوت		1.271.789	1000.000	618.601	1.653.188	
سبتمبر		1.653.188	5.054.400	6.930.696	-223.108	
اكتوبر		-223.108	1.755.000	619.852	912.040	
نوفمبر		912.040		522.203	389.837	
ديسمبر		389.837		618.137	-228.301	
مجموع		-228.301	600.000	908.723	-537.024	

المصدر : من إعداد الطالبان اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

**** سنة 2015 :

اولا : بما ان المؤسسة تقوم بأشغال انجاز بلات فورم و التسوية و الردم و الخدمات للغير ، عن طريق كراء المعدات من الغير و استغلال المعدات المتواجدة لديها ، و من خلال تتبع كراء المعدات من الغير و استغلال المعدات المتواجدة لديها ، و من خلال تتبع كراء معدات من الغير المسجلة محاسبيا و التي لم يتم استغلالها في انجاز رقم الأعمال او تقديم الخدمات الموضحة فيما يلي :

الجدول رقم (05) : يوضح تتبع كراء المعدات 2015

البيان	كراء من الغير	المستغلة في الانجاز	الفارق المبالغ فيه	بقية
Bulle Dozer 40.000 دج لليوم	165 يوم	157 يوم	08 ايام $40.000 \times$ دج	320.000 دج
Nifleuze 20.000 دج لليوم	121 يوم	112 يوم	09 ايام $20.000 \times$ دج	18.000 دج
Pelle hydrau 45.000 دج لليوم	87 يوم	83 يوم	04 ايام $45.000 \times$ دج	180.000 دج
Camion 10.000 دج لليوم	760 يوم	738 يوم	22 ايام $10.000 \times$ دج	22.000 دج
Compacteur 10.000 دج لليوم	265 يوم	243 يوم	22 ايام $10.000 \times$ دج	220.000 دج
المجموع				1.120.000 دج

المصدر : من إعداد الطالبان اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

ثانيا : و جود فواتير خاصة بكراء خزانات لنقل المازوت من ولاية سيدي بلعباس نحو حاسي مسعود و جانات ، دون اثر لشراء المازوت من سيدي بلعباس ن بقيمة اجمالية لهذه الفواتير بقيمة اجمالية لهذه الفواتير خارجة الرسم = 2.150.000 دج و عليه سوف يتم رفض هذه النفقات ، مع ملاحظة انه لا يمكن استرجاع رسمها لاحقا .

ثالثا : و جود فواتير خاصة بشراء المازوت من ولاية تيارت ، علما ان نشاط الشركة تم انجازه في الوادي و حاسي مسعود ، بقيمة اجمالية خارج الرسم = 2.073.210 دج ، رسمها = 145.124 دج دون وجود رخصة نقل عبر الولايات ، و عليه سوف يتم رفض هذه النفقات ، مع ملاحظة انه لا يمكن استرجاع رسمها لاحقا .

الفصل الثالث: دراسة حالة ميدانية بالمديرية الولائية للضرائب الوادي

رابعاً : و جود فواتير خاصة بنقل بعض المعدات التي لم تكن مملوكة للشركة و لا مكرية من الغير في نفس فترة نقلها ، دون تعيين لوجهتها ، موضحة فيما يلي :

. نقل لآلة (Niveleuze) بقيمة = 240.000 دج ، نقل لآلة (Compacteur) بقيمة = 210.000 دج

. نقل لآلة (Compacteur) بقيمة = 210.000 دج ، .. نقل لآلة (Pellehydroli) بقيمة = 400.000 دج ،

بقيمة اجمالية = 1.060.000 دج ، ، و عليه سوف يتم رفض هذه النفقات ، مع ملاحظة انه لا يمكن استرجاع رسمها لاحقا .

الجدول رقم (06) : استخراج رصيد حساب الصندوق لسنة 2015 :

البيان	رصيد اولي مصرح به	رصيد اولي مستخرج	مداخيل	مخرجات	رصيد نهائي مستخرج	رصيد نهائي مصرح به
جانفي		-537.024	1.600.000	1.275.944	-212.968	
فيفري		-212.968	731.250	543.327	-756.295	
مارس		-756.295	3.042.000	609.564	-634.609	
افريل		-634.609	300.000	1.258.220	1.149.171	
ماي جوان		1.149.171	2.200.000	1.809.785	-360.614	
جويلية		-360.614	800.000	1.608.375	231.011	
اوت		231.011	300.000	633.593	397.418	
سبتمبر		397.418	1.000.000	679.364	18.057	
اكتوبر		18.057	1.000.000	649.848	368.206	
نوفمبر		368.206	1.317.386	674.851	693.355	
ديسمبر		693.355		1.890.449	120.292	
مجموع		120.292		710.567	-590.275	

المصدر : من إعداد الطالبان اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

الفصل الثالث: دراسة حالة ميدانية بالمديرية الولائية للضرائب الوادي

نظرا للتكاليف المبالغ فيها (الكراء من الغير) للسنوات محل التحقيق ، ونظرا لوجود مصاريف وهمية خاصة بنقل بعض المعدات لسنتي 2014 و 2015 ، و نظرا ايضا لوجود اخطاء في رصيد حساب الصندوق مما جعل الرصيد سالبا مع التكرار في العديد من الاشهر لسنتي 2014 و 2015 ، مما جعلت المحاسبة تفقد مصداقيتها في هاتين السنتين ، و عليه من خلال ما تقدم ذكره و طبقا للمواد 09 الى 11 من القانون التجاري و المادة 43 من قانون الاجراءات الجبائية ، فان محاسبة الشركة مقبولة لسنتي 2012 و 2013 و مرفوضة لسنتي 2014 و 2015 محل التحقيق .

الفرع الثاني : تحديد رقم الأعمال

تأسيس رقم الأعمال (المنجز ، الخدمات و المقبوضات)

بما انه لا يوجد فارق في رقم الأعمال المنجز و الخدمات و لا المقبوضات للسنوات محل التحقيق ، فان رقم الاعمال المنجز و الخدمات المصرح به هو نفسه المستخرج ، كذلك المقبوضات المصرح بها و المغرم عليها هي نفسها المقبوضات المستخرجة و الموضحة حسب السنوات فيما يلي :

الجدول رقم (07) : رقم الأعمال المنجز و الخدمات :

البيان	رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال المستخرج
2012	73.061.050 دج + 28.216.050 دج	73.061.050 دج + 28.216.050 دج
2013	99.548.330 دج + 3.575.976 دج	99.548.330 دج + 3.575.976 دج
2014	149.681.941 دج + 22.696.941 دج	149.681.941 دج + 22.696.941 دج
2015	126.830.045 دج + 5.463.210 دج	126.830.045 دج + 5.463.210 دج

المصدر : من إعداد الطالبان اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

الفصل الثالث: دراسة حالة ميدانية بالمديرية الولائية للضرائب الوادي

الجدول رقم (08) : رقم الأعمال مقبوضات:

البيان	رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال المستخرج
2012	109.965.300 دج	109.965.300 دج
2013	104.446.505 دج	104.446.505 دج
2014	145.360.344 دج	145.360.344 دج
2015	172.256.919 دج	172.256.919 دج

المصدر : من إعداد الطالبان اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

. الرسم على النشاط المهني :

الجدول رقم (09) :المجموع الكلي للمقبوضات

البيان	المبلغ الخاضع للرسم بمفتشية مقر النشاط الرئيسي	المبلغ الخاضع للرسم خارج البلدية بحاسي مسعود	المجموع الكلي للمقبوضات
2012	11.479.600 دج	97.923.200 دج	109.965.300 دج
2013	4.441.919 دج	100.004.586 دج	104.446.505 دج
2014	17.219.021 دج	128.141.323 دج	145.360.344 دج
2015	10.463.210 دج	161.793.709 دج	172.256.919 دج

المصدر : من إعداد الطالبان اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

المطلب الثاني : تعديل الأسس الخاضعة للضرائب و الرسوم

الفرع الأول : الرسم على النشاط المهني TAP

. رقم الأعمال مقبوضات:

البيان	رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال المستخرج
2012	109.965.300 دج	109.965.300 دج
2013	104.446.505 دج	104.446.505 دج
2014	145.360.344 دج	145.360.344 دج
2015	172.256.919 دج	172.256.919 دج

المصدر : من إعداد الطالبان اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

نلاحظ من هذا الجدول انه لا يوجد فرق بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المستخرج ، فعليه لا يتم تعديل الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني .

الفرع الثاني : الضريبة على أرباح الشركات IBS

تأسيس الضريبة على أرباح الشركات

بما أن محاسبة المعني مقبولة لسنتي 2012 و 2013 ، و مرفوضة لسنتي 2014 و 2015 ، فان ربح الشركة لسنتين المرفوضة محاسبتها سوف يتم تأسيسه على اساس هامش ربح صافي مقترح 15 %

بالنسبة للأشغال المنجزة اما السنتين المقبولة محاسبتها فان المصاريف المبالغ فيها و المرفوضة ستضاف الى ربح الشركة المصرح به، و عليه يصبح لدينا حسب السنوات ما يلي :

*****سنة 2012 :** لقد تم تغريمكم خلال هذه السنة بناءا على الجدول الفردي رقم :

2014/133 بالمفتشية على اساس ربح جديد يقدر ب : 8.657.572 دج

الربح المستخرج = الربح المغرم عليه + المصاريف المرفوضة + الخسارة المرفوض ترحيله

= 8.657.572 دج + 1.146.000 دج + 1.166.169 دج = 10.969.741 دج.

الجدول رقم (10) : الربح المستخرج 2012

الربح المستخرج	10.969.741 دج.
الربح المغرم عليه	8.657.572 دج
الفارق	2.312.169 دج

المصدر : من إعداد الطالبان اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

*****سنة 2013 :**

الربح المستخرج = الربح المغرم عليه + المصاريف المرفوضة

$$= 9.098.272 \text{ دج} + 1.737.605 \text{ دج} = 10.835.877 \text{ دج.}$$

الجدول رقم (11): الربح المستخرج 2013

الربح المستخرج	10.835.877 دج.
الربح المغرم عليه	9.098.272 دج
الفارق	1.737.605 دج

المصدر : من إعداد الطالبان اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

*****سنة 2014 :**

الربح المستخرج = رقم الاعمال خدمات المصرح به x 15 % + رقم الأعمال أشغال
10x %

$$= 22.696.641 \text{ دج} \times 15 \% + 149.681.916 \text{ دج} \times 10 \%$$

$$= 3.404.541 \text{ دج} + 14.968.192 \text{ دج} = 18.372.733 \text{ دج}$$

اما الربح المغرم عليه = 14.187.042 دج

الجدول رقم (12): الربح المستخرج 2014

الربح المستخرج	18.372.733 دج
الربح المغرم عليه	14.187.042 دج
الفارق	4.185.691 دج

المصدر : من إعداد الطالبان اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

*****سنة 2015 :**

الربح المستخرج = رقم الأعمال خدمات المصرح به $\times 15\%$ + رقم الأعمال أشغال $\times 10\%$

$$= 5.463.210 \text{ دج} \times 15\% + 126.830.045 \text{ دج} \times 10\%$$

$$= 819.482 \text{ دج} + 12.683.005 \text{ دج} = 13.502.487 \text{ دج}$$

اما الربح المغرم عليه = 10.893.374 دج

الجدول رقم (13): الربح المستخرج 2015

الربح المستخرج	13.502.487 دج
الربح المغرم عليه	10.893.374 دج
الفارق	2.609.112 دج

المصدر : من إعداد الطالبان اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

الفرع الثالث : الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي

*****سنة 2012 :**

الدخل المستخرج = الربح الخاضع $\times 81\%$

$$= 10.969.741 \text{ دج} \times 81\% = 8.885.940 \text{ دج}$$

الربح المغرم عليه = 8.657.572 دج $\times 81\%$ = 7.012.633 دج

الجدول رقم (14): الدخل المستخرج 2012

الدخل المستخرج	8.885.940 دج
الدخل المغرم عليه	7.012.633 دج
الفارق	1.872.856 دج

المصدر : من إعداد الطالبان اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

***سنة 2013 :

الدخل المستخرج = الربح الخاضع $\times 81\%$

$$10.835.877 \text{ دج} \times 81\% = 8.777.060 \text{ دج}$$

$$9.098.272 \text{ دج} \times 81\% = 7.369.600 \text{ دج}$$

الجدول رقم (15): الدخل المستخرج 2013

الدخل المستخرج	8.777.060 دج
الدخل المغرم عليه	7.001.120 دج
الفارق	1.407.460 دج

المصدر : من إعداد الطالبان اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

***سنة 2014 :

الدخل المستخرج = الربح الخاضع $\times 77\%$

$$18.372.733 \text{ دج} \times 77\% = 14.147.004 \text{ دج}$$

$$14.187.042 \text{ دج} \times 77\% = 10.924.022 \text{ دج}$$

الجدول رقم (16): الدخل المستخرج 2014

الدخل المستخرج	14.147.004 دج
الدخل المغرم عليه	10.377.821 دج
الفارق	3.769.183 دج

المصدر : من إعداد الطالبان اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

***سنة 2015 :

الدخل المستخرج = الربح الخاضع $\times 74\%$

$$= 13.502.487 \text{ دج} \times 74\% = 9.991.840 \text{ دج}$$

الربح المغرم عليه = $10.893.374 \text{ دج} \times 74\% = 8.061.097 \text{ دج}$

الجدول رقم (17): الدخل المستخرج 2015

الدخل المستخرج	9.991.840 دج
الدخل المغرم عليه	7.658.040 دج
الفارق	2.333.800 دج

المصدر : من إعداد الطالبان اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

الفرع الرابع : الرسم على القيمة المضافة TVA

ـ الجدول رقم (18) : المقبوضات المعفية من الرسم على القيمة المضافة :

البيان	2012	2013	2014	2015
رقم شهادة الإعفاء	284613	2012	2014/283571	372995
المبلغ المعفى	13.114.225	14.267.351	54.613.901	3.763.800
رقم شهادة الإعفاء	285413	285907	2014/284026	683892
المبلغ المعفى	1.949.100	396.800	3.114.021	9.176.360
رقم شهادة الإعفاء	210206	58097	2014/28075	287326
المبلغ المعفى	3.958.725	15.310.680	1.093.920	20.076.000
رقم شهادة الإعفاء	283939	284660	2014/284252	287428
المبلغ المعفى	520.000	542.070	10.377.170	350.000
رقم شهادة الإعفاء	210073	283327	283646	98614
المبلغ المعفى	23.961.600	36.092.000	21.288.162	700.000
رقم شهادة الإعفاء	94605	58242	2014/283542	683686
المبلغ المعفى	57.774.580	620.044	8.145.000	6.910.200
رقم شهادة الإعفاء	2011	284822	2014/283543	470207
المبلغ المعفى	8.687.650	13.863.000	13.292.302	13.929.740
رقم شهادة الإعفاء		283715	2014/283552	90701
المبلغ المعفى		1.160.000	20.490.715	1.125.000
رقم شهادة الإعفاء		285786		22999
المبلغ المعفى		7.400.000		2.634.364
رقم شهادة الإعفاء				22995
المبلغ المعفى				9.718.010
رقم شهادة الإعفاء				285289
المبلغ المعفى				58.255.935
المجموع	109.965.880	89.651.945	132.415.191	126.639.409

المصدر : من إعداد الطالبان اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

استرجاع الرسم على القيمة المضافة

*****سنة 2012:** إن الآلات المكربة من الغير والغير مستغلة في الانجاز و التي =

1.146.000 دج

سوف يتم استرداد رسمها المسترجع من طرف الشركة والذي = 1.146.000 دج x 17 % =

194.820 دج .

*****سنة 2013:** إن الآلات المكربة من الغير والغير مستغلة في الانجاز و التي =

1.401.000 دج

سوف يتم استرداد رسمها المسترجع من طرف الشركة والذي = 1.401.000 دج x 17 % =

238.170 دج

. و جود فواتير خاصة بشراء المازوت من ولاية تيارت ، علما ان نشاط الشركة تم انجازه في

الوادي و حاسي مسعود ، بقيمة اجمالية خارج الرسم = 336.605 دج ، دون وجود رخصة

نقل عبر الولايات ، سوف يتم استردا رسمها المسترجع من طرف الشركة و الذي يساوي =

336.605 دج x 07 % = 23.562 دج .

*****سنة 2014:** إن الآلات المكربة من الغير والغير مستغلة في الانجاز و التي =

1.365.000 دج

سوف يتم استرداد رسمها المسترجع من طرف الشركة والذي = 1.365.000 دج x 17 % =

232.050 دج

الفصل الثالث: دراسة حالة ميدانية بالمديرية الولائية للضرائب الوادي

*****سنة 2015 :** إن الآلات المكربة من الغير والغير مستغلة في الانجاز و التي =

1.120.000 دج

سوف يتم استرداد رسمها المسترجع من طرف الشركة والذي = 1.120.000 دج x 17 % =

190.400 دج

إن الآلات المكربة من الغير والغير مستغلة في الانجاز و التي = 1.120.000 دج

سوف يتم استرداد رسمها المسترجع من طرف الشركة والذي = 1.120.000 دج x 17 % =

190.400 دج.

المطلب الثالث : الحقوق الصادرة و المسددة سابقا و إصدار الورد الجبائي

الفرع الأول : الحقوق الصادرة و المسددة سابقا

الضريبة على ارباح الشركات (IBS) :

الجدول رقم (19) : الحقوق الصادرة و المسددة سابقا IBS

البيان	الاساس المستخرج	الاساس المغرم عليه	الحقوق المستخرجة	الحقوق المغرمة	الفارق
2012	10.969.741	8.657.572	2.084.251	1.644.939	439.312
2013	10.835.877	9.098.272	2.058.812	1.728.672	330.140
2014	18.372.733	14.187.042	4.225.729	3.263.020	962.709
2015	13.502.487	10.893.374	3.510.647	2.832.277	678.370

المصدر : من إعداد الطالبان اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

الفصل الثالث: دراسة حالة ميدانية بالمديرية الولائية للضرائب الوادي

الضريبة على الدخل الإجمالي لرؤوس الأموال المنقولة (IRG/RCM) :

الجدول رقم (20) :: الحقوق الصادرة و المسددة سابقا IRG/RCM

البيان	الاساس المستخرج	الاساس المغرم عليه	الحقوق المستخرجة	الحقوق المغرمة	الفارق
2012	8.885.490	7.012.633	888.550	701.263	187.285
2013	8.777.060	7.001.120	877.706	700.112	177.594
2014	14.147.004	10.377.821	1.414.700	1.037.782	376.918
2015	9.991.840	7.658.040	999.184	765.804	233.380

المصدر : من إعداد الطالبان اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

استرجاع الرسم على القيمة المضافة (R/TVA) :

الجدول رقم (21) :الحقوق الصادرة TVA

البيان	الحقوق
2012	194.820 دج
2013	261.731 دج
2014	232.050 دج
2015	190.400 دج

المصدر : من إعداد الطالبان

الفرع الثاني : الورد الجبائي الجديد (ملخص الضرائب و الرسوم)

ملخص الضرائب و الرسوم

الجدول رقم (22) : ملخص الضريبة على أرباح الشركات (IBS) :

البيان	الاساس المستخرج	الاساس المغرم عليه	الحقوق المستخرجة	الحقوق المغرمة	الفارق	الزيادة	المجموع
2012	10.969.741	8.657.572	2.084.251	1.644.939	439.312	109.828	549.140
2013	10.835.877	9.098.272	2.058.812	1.728.672	330.140	82.535	412.675
2014	18.372.733	14.187.042	4.225.729	3.263.020	962.709	240.677	1.203.386
2015	13.502.487	10.893.374	3.510.647	2.832.277	678.370	169.593	847.963

المجموع = 3.013.164 دج

المصدر : من إعداد الطالبان اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

الفصل الثالث: دراسة حالة ميدانية بالمديرية الولائية للضرائب الوادي

الجدول رقم (23) : ملخص الضريبة على الدخل الإجمالي لرؤوس الأموال المنقولة
(IRG/RCM) :

البيان	الاساس المستخرج	الاساس المغرم عليه	الحقوق المستخرجة	الحقوق المغرمة	الفارق	الزيادة	المجموع
2012	8.885.490	7.012.633	888.550	701.263	187.285	28.093	215.378
2013	8.777.060	7.001.120	877.706	700.112	177.594	26.639	204.233
2014	14.147.004	10.377.821	1.414.700	1.037.782	376.918	64.230	471.148
2015	9.991.840	7.658.040	999.184	765.804	233.380	58.345	291.725

المجموع = 1.182.484 دج

المصدر : من إعداد الطالبان اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

الجدول رقم (24) : ملخص استرجاع الرسم على القيمة المضافة (R/TVA) :

البيان	الحقوق	الزيادة	المجموع
2012	194.820 دج	29.223 دج	224.043 دج
2013	261.731 دج	65.433 دج	327.165 دج
2014	232.050 دج	58.013 دج	290.063 دج
2015	190.400 دج	28.560 دج	218.960 دج

المجموع = 1.060.231 دج

المصدر : من إعداد الطالبان اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

من خلال الجداول نلاحظ أن النتائج المتحصل عليها مقبولة إلى حد كبير مقارنة برقم الأعمال، وهذا يوضح دور الرقابة الجبائية في تمويل الخزينة العمومية، وكذا دور المحققين في تعديل الأسس الخاضعة لمختلف الضرائب والرسوم، فالمبلغ المطالب به من حقوق وغرامات يمثل تقريبا نسبة 5% بالنسبة لرقم الأعمال مقارنة بطبيعة النشاط .

الفرع الثالث : العقوبات الجبائية

الجدول رقم (25) : ملخص العقوبات الموجودة في الورد الجبائي :

البيان	الزيادة IBS	الزيادة IRG	الزيادة TVA
2012	109.828 دج	28.093 دج	29.223 دج
2013	82.535 دج	26.639 دج	65.433 دج
2014	240.677 دج	94.230 دج	85.013 دج
2015	169.593 دج	58.345 دج	28.560 دج

المجموع = 1.018.169 دج

المصدر : من إعداد الطالبان

خلاصة الفصل:

إن النتائج المتحصل عليها من خلال الدراسة التطبيقية، ونتيجة لرقم الأعمال المعتمد ولطبيعة النشاط الممارس هي نتائج مقبولة. فمن خلال الدراسة لمراحل الرقابة الجبائية، اتضح دورها في كشف تجاوزات صاحب الشركة في التهرب والغش التي يقوم بها، وهذا من خلال التدقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية ومتابعة كل التصريحات الدورية، وباعتماد المحققان على خبرتهما والتزامهما بالقواعد القانونية لتجنب الوقوع في الأخطاء تم اكتشاف نفقات وهمية غير مبررة و عمليات تلاعب في أرصدة الصندوق، و هذا ما أدى الى رفض المحاسبة لسنتين، وتم تعديل الأسس الضريبية للضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات من خلال الربح و الدخل المستخرجين للاربع سنوات محل الدراسة، كما تم استخراج مبالغ الرسم على القيمة المضافة المسترجعة للفواتير المرفوضة، ثم إصدار الورد الجبائي.

الخاتمة

من خلال التعرض لمختلف جوانب هذه الدراسة والمتمثلة في استخدام الرقابة الجبائية في تعديل الأسس الخاضعة للضرائب والرسوم، اتضح أنه لكل من المكلف والإدارة الجبائية حقوق وواجبات، حيث تعتمد هذه الأخيرة أثناء قيامها بعمليات الرقابة الجبائية للمكلفين على مجموعة من الإجراءات حددها التشريع الجبائي، وعدم التقيد بها يؤدي إلى بطلان الرقابة، فمن خلال فحص مختلف السجلات والدفاتر المحاسبية وتصريحات المكلف، وكذا المعلومات المقدمة من مختلف الإدارات والمؤسسات يتم اكتشاف كل التجاوزات والأخطاء، والضرائب والرسوم المتملص منها، والتي على أساسها يتم هذا التعديل في الأسس الخاضعة للضرائب والرسوم، وهو ما تم ملاحظته في دراسة الحالة التطبيقية، حيث يتضح الدور الكبير الذي تؤديه الرقابة الجبائية في تعديل ومراجعة الأسس الضريبية، وهذا ما يبرز دورها في مكافحة الغش و التهرب الضريبيين بالإضافة إلى الدور الهام الذي تلعبه في تمويل الخزينة العمومية، وهذا ما أدى بالسلطات الجزائرية إلى انتهاج سياسة العودة إلى الجبائية العادية في ظل انخفاض أسعار البترول في الوقت الراهن،

اختبار الفرضيات:

- بعد التعرض لمختلف محاور الدراسة والدراسة التطبيقية تم إثبات صحة الفرضيات التي نصت على أهمية الرقابة الجبائية، وان الرقابة الجبائية تساعد في كشف كل التجاوزات والأخطاء، وكذلك

كل محاولات الغش في التصريحات والوثائق المحاسبية، هذه التجاوزات يتم على أساسها اعتماد أسس جديدة للإخضاع الضريبي، وهو ما يؤدي إلى تحقيق إيرادات إضافية للخزينة العمومية.

وتنص الفرضية الثالثة على انه ليس كل مكلف بالضريبة يخضع للرقابة الجبائية صحيحة، حيث يخضع للرقابة الجبائية كل مكلف يدخل ضمن النظام الحقيقي والماسكين للمحاسبة، ويتم اقتراح الملفات من طرف مفتشية الضرائب إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، والتي بدورها تقوم بدراسة هذه الملفات مع إمكانية زيادة أو إنقاص ملفات، وترسلها إلى المديرية العامة التي تعطيها الموافقة، من اجل برمجة هذه الملفات في عملية الرقابة الجبائية.

إن اكتشاف الغش والتهرب الضريبيين وكل التجاوزات والأخطاء تعتبر الدور الأساسي للرقابة الجبائية من خلال مراقبة مختلف التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وهذا يبين صحة الفرضية الرابعة التي تنص على انه يقوم بالرقابة مفتشين و مراقبين مختصين، ملمين بكل الإجراءات و التشريعات الجبائية، متمكنين من التقنيات المحاسبية.

نتائج البحث:

- يمكن صياغة أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة في النقاط التالية:
- 01- إن غياب الوعي والحس الضريبي لدى المكلف وعدم استقرار القوانين الجبائية، يؤدي به إلى الوقوع في بعض التجاوزات والأخطاء؛
 - 02- للمكلف مجموعة من الحقوق والضمانات ترافقه طوال فترة الرقابة تلتزم بها الإدارة الجبائية وفي حالة الإخلال بها تؤدي إلى بطلان هذه الرقابة، وفي المقابل لديه التزامات يتقيد بها وعدم احترامها يؤدي إلى فرض عقوبات عليه من طرف الإدارة الجبائية؛
 - 03- تبادل المعلومات والتنسيق بين الإدارة الجبائية والإدارات والمؤسسات الأخرى يلعب دورا هاما في مكافحة الغش والتهرب الضريبيين من خلال جمعها واستغلالها؛
 - 04- إن عامل الخبرة والكفاءة لدى الأعوان المحققين في الجانبين الجبائي والمحاسبي، ووعيهم بمختلف الإجراءات القانونية لعملية الرقابة عامل رئيسي لإنجاحها؛
 - 05- الرقابة الجبائية تركز على المعلومات المحاسبية المتحصل عليها من مختلف الوثائق والسجلات الممسوكة من طرف المكلف، فنجاح الرقابة يكون مرتبط بمدى صدق المعلومات المحاسبية؛
 - 06- إن الرقابة الجبائية تؤدي الدور فعال في اكتشاف كل عملية تدليسية أو غش، وهو ما ينجر عنه تعديل في الأسس الضريبية، وبالتالي تحقيق مداخيل إضافية إلى الخزينة العمومية.
- ### الاقتراحات:
- للوصول إلى نتائج هامة في مكافحة الغش و التهرب الضريبي عن طريق الرقابة الجبائية نقترح مايلي:
- 01-تحسين أوضاع أعوان الرقابة الجبائية ماديا واجتماعيا وذلك لتفادي الإغراءات المادية؛
 - 02-تنظيم أبواب مفتوحة على الإدارة الجبائية باستمرار لنشر الوعي الجبائي في وسط المجتمع؛
 - 03-توفير الحماية القانونية للمحقق أثناء تأدية مهامه؛
 - 04-تخفيض الضغط الضريبي بما يسمح للمكلف بعدم التهرب من دفع الضرائب؛
 - 05-تشجيع الاعوان المكلفين بالرقابة على مواصلة البحث عن المادة الخاضعة للضريبة ومنحه صلاحيات أوسع في ذلك؛
 - 06-إعداد قامة المتهربين وطنيا وذلك لمساعدة المحققين في أداء عملهم؛

أفاق البحث:

وبعد تناول هذه الدراسة لموضوع دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبيين من خلال اكتشاف الأخطاء و التجاوزات و تعديل الأسس الخاضعة للضرائب والرسوم، ومن خلال نقاط الضعف والقصور التي قد تظهر فيها على غرار جميع البحوث والدراسات من جهة، ونظرا لتشعب الموضوع من جهة ثانية، فان هذا البحث يحتاج إلى العديد من الدراسات المكملة لتنمية وتغطية جوانب الضعف فيه .

قائمة

المراجع

باللغة العربية

_الكتب :

- 01_ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم على القيمة المضافة دراسة نظرية وتطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، 2011 .
- 02_ جامع احمد علم المالية، فن المالية العامة، دار النشر العربية، القاهرة، 1975.
- 03_ جهاد سعيد خصاونة، علم المالية والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر، ط1، 2010.
- 04_ حامد عبد المجيد دراز، "مبادئ المالية العامة"، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، مصر، 2000.
- 05_ حمدي سليمان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الأردن 1998 .
- 06_ حميد بوزيدة: جباية المؤسسات ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 2005.
- 07_ رضوان محمد البشير: التهرب من الضريبة مظهر من مظاهر التخلف ، دراسات عربية ، العدد 02، ديسمبر 1989.
- 08_ سوزي عدلي ناشد: ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثاره على اقتصاديات الدول النامية، جامعة الاسكندرية، 1999، ص 21
- 09_ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012.
- 10_ كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، د ط، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- 11_ محمد علي أحمد قطب، حماية المال العام وفقا لأحكام القانون المدني والإداري والجبائي

- والتشريع الإسلامي وآراء الفقه وأحكام القضاء وآثار الخصخصة في ذلك، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2006.
- 12_عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري ، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009.
- 13_عوادي مصطفى، رجال نصر، جباية المؤسسة بين النظرية و التطبيق، مطبعة صخري ، الجزائر، 2011.
- 14_ناصر مراد ،التهرب والغش الضريبي في الجزائر ، دار قرطبة للنشر والتوزيع ، البليدة ، 2003.
- 15_عوادي مصطفى و زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، ط 2، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2011 .
- 16_عوادي مصطفى ورجال نصر: الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، النشر والتوزيع مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2011.
- 17_محمد مسعد محيي،العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، طبعة 2002 .
- 18_ناصر مراد، فاعلية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003.

القوانين والدلائل :

- 19_ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018.
- 20_ قانون الرسم على رقم الأعمال، 2018.
- 21_ قانون الإجراءات الجبائية، 2018.
- 22_ ميثاق المكلف بالضريبة، 2014.
- 23_ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، 2018
- 24_ المرسوم التنفيذي رقم 90-334 المؤرخ في 27/10/1990 المتضمن القانون الأساسي للعمال التابعين لأسلاك الإدارة والمالية
- 25_ دليل أخلفيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب.
- 26_ المرسوم التنفيذي رقم 06-327 ، المؤرخ في 25 شعبان عام 1427 هـ الموافق لـ 2006/09/18 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية المؤرخة في 01/ رمضان 1427 هـ الموافق لـ 2006/09/24 ، العدد 56.
- 27_ المرسوم التنفيذي رقم 02/303 المؤرخ في 28/09/2002 ، جريدة رسمية عدد 84 سنة 2002.
- 28_ الأمر رقم 91/60 المؤرخ في 23/02/1991 ، والمتضمن قانون مفتشيات الضرائب ، الجريدة الرسمية عدد 09 .
- 29_ المرسوم التنفيذي رقم 05/494 المؤرخ في 26/12/2005، جريدة رسمية عدد 84 سنة 2005
- 30_ المرسوم التنفيذي رقم 98/228 المؤرخ في 13/07/1998 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في إدارة المالية جريدة رسمية عدد 51 لسنة 1998
- 31-قرار وزير المالية، المؤرخ في 12 يوليو 1998 الموافق لـ 18 ربيع الأول 1419 ، يتضمن الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية الولائية للضرائب، ج ر عدد 79 لسنة 1998،
- 32-قرار وزير المالية المؤرخ في 21/02/2009 ، يحدد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، ج ر عدد 20 الصادر 2009/03/29،
- 33-تقرير الإصلاحات الاقتصادية 1989.

الرسائل والمذكرات :

الرسائل : _____

34_ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي واشكالية التهرب، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه ،جامعة الجزائر، 2001-2002.

35_ نصر رحال ، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب أطروحة مقدمة لنيل الدكتوراه في علوم التسيير ، تخصص تسيير المؤسسات ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر باتنة الجزائر 2013/2014 .

المذكرات : _____

36_ رحال نصر ،محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة -حالة ولاية الوادي -مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة قصدي مرباح ورقلة، 2007.

37_ قلاب ذبيح لياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية- دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي -مذكرة ماجستير، في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011.

38_ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والعش الضريبي، مذكرّة مقدّمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع: التنمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2003-2004.

39_ بتاتة طورش: مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون ، كلية الحقوق ،جامعة قسنطينة، 2011-2012.

40_ بوخشة فاطمة ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة تخرج ماستر، تخصص محاسبة جامعة مولاي طاهر ، الجزائر ، 2013-2014 .

41_ عتّير سليمان، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية —دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي -، مذكرّة مقدّمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011-2012.

42_ قدي عبد المجيد، النظام الضريبي في النظم الإقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 1991.

43_ كردودي سهام ، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص: تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير .جامعة محمد خيضر بسكرة .2009.

44_ نوي نجا ، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر(1999 - 2003) رسالة ماجستير في علوم التسيير ، فرع مالية ونقود ، جامعة الجزائر ، 2003-2004.

45_ وردية أكرتتش: المفتشية العامة للمصالح الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق فرع الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة ، الجزائر ، 2017.

46_ يحي لخضر : «دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، علوم التسيير فرع إستراتيجية السوق في ضل إقتصاد تنافسي ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف المسيلة 2006/2007 .

47_ يحيواوي نصيرة، الغش و التهرب الضريبي، دراسة حالة الجزائر ،مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، سنة1998.

- 48_ آيت بلقاسم لامية، آليات إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرّة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص: اقتصاديات المالية والبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2013-2014.
- 49_ تريش مختار، دور مفتش الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرّة مقدّمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، تخصص: القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014.
- 50_ طرشي ابراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرّة مقدّمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، تخصص: القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014-2015.
- 51_ جوبلية يحي: التهرب و الغش الضريبي، مذكرّة تخرج لنيل شهادة ليسانس في علوم التسيير، تخصص مالية، المركز الجامعي يحي فارس، المدية، 2004.
- 52_ سعدي عبد الحليم، التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، رسالة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2010/2009.
- 53_ سيلية بوكموش: دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي، مذكرّة لنيل شهادة الماستر تخصص القانون العام للأعمال، جامعة بجاية، 2016، 2017.
- 54_ غزوة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي مذكرّة نيل شهادة الماستر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضر بسكرة الجزائر، 2015-2016.
- 55_ لخذاري عبد الجليل، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي -دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة -، مذكرّة مقدّمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014.

56_نفيسة سويسى: الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي ، مذكرة ماستر في

العلوم المالية والمحاسبية)، جامعة ورقلة، 2010/2011.

الملتقيات

57-ناصر مراد: الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث (دورية علمية محكمة)،

جامعة ورقلة، العدد 02، 2003.

باللغة الأجنبية :

58– Martinez Jean Claude, La fraude fiscale, PUF, Paris, 1984.

59–Guettouche Nacir, La fraude Fiscales en Algérie, Causes et conséquences, (Mémoire de magister), ESC, Alger, 1998–1999.

تصريح بالوجود

المديرية العامة للضرائب

يكتتبه المكلف بالضريبة الخاضع إلى :

مديرية الضرائب

(1) } - الضريبة على أرباح الشركات
- الضريبة على الدخل الإجمالي

ولاية

سلسلة G, رقم 8 (2007) المطبعة الرسمية الجزائر

الإسم واللقب أو التسمية :	.....
اسم الشهرة التجاري :	.....
عنوان المقر الإجتماعي :	.....
رقم السجل التجاري :	 ح.ج. البريدي أو البنكي :
رقم بطاقة الحرفي أو رقم الاعتماد :	 الهاتف :
رت. الاحصائي :	رت. الجبائي :
عنوان المؤسسة في الجزائر (الشركات الأجنبية) (2) :	.....
صفة المصروح : مالك - مستأجر - مسير حر - مسير أجير (1) :	.....
تاريخ بدء النشاط :	.....

الشكل القانوني للشركة

(ضع علامة في الخانة المناسبة)

- | | |
|--|---|
| ☐ مؤسسة فردية. | ☐ شركة تعاونية. |
| ☐ شركة فعلية. | ☐ مؤسسة عمومية (شركة). |
| ☐ شركة التضامن. | ☐ مؤسسة عمومية. |
| ☐ شركة مدنية مهنية. | ☐ شركة ذات الإقتصاد المختلط. |
| ☐ جمعية بالمشاركة. | ☐ وحدة اقتصادية محلية (ولائية أو بلدية). |
| ☐ شركة ذات مسؤولية محدودة. | ☐ أخرى : |
| ☐ شركة المساهمة. | |
| ☐ شركة أجنبية : أذكر الشكل القانوني : | |

طبيعة النشاط الرئيسي :	.....
نشاطات ثانوية أخرى :	.....
عناوين المؤسسات الثانوية الأخرى :	.....
.....	
.....	
.....	
مكان مسك المحاسبة :	.....
إسم وعنوان المحاسب :	.....

(1) اشطب العلامات غير الملائمة

(2) بالنسبة للشركات الأجنبية تقدم نسخة طبق الأصل لعقد أو عقود الأشغال أو الدراسات.

يشهد بصحته من طرف المصروح الممضي أسفله الذي يعترف بإطلاعه على التزاماته الجبائية.

ب في
الإمضاء

يجب إيداع هذا التصريح في الأيام الثلاثين (30) الأولى
المالية لتاريخ بدء النشاط، لدى مفتشية الضرائب
المؤهلة.

Direction Générale des Impôts

DECLARATION D'EXISTENCE

Direction des Impôts de la Wilaya

Souscrire par un contribuable relevant de :

d

(1) $\left\{ \begin{array}{l} \text{— Impôt sur les bénéfices des sociétés (I.B.S.)} \\ \text{— Impôt sur le revenu global (I.R.G.)} \end{array} \right.$

Série G 8 (2007) - Imp. Officielle, Alger

Nom et prénoms ou raison sociale :

Dénomination commerciale :

Adresse du siège social :

N° Registre du Commerce : N° C.C.P. ou bancaire :

N° de la carte d'artisan ou N° d'agrément : Tél. :

NIS : | | | | | | | | | | NIF : | | | | | | | | | |

Adresse de l'établissement en Algérie (Sociétés étrangères) (2) :

Qualité du déclarant : propriétaire - Locataire - Gérant libre - Gérant (1) :

Date de début de l'activité :

FORME JURIDIQUE DE L'ENTREPRISE

(Cocher la case correspondante)

- | | |
|--|---|
| ☐ Entreprise individuelle. | ☐ Société coopérative. |
| ☐ Société de fait. | ☐ Entreprise publique. |
| ☐ Société en nom collectif. | ☐ Etablissement public. |
| ☐ Association en participation. | ☐ Société d'économie Mixte. |
| ☐ Société civile professionnelle. | ☐ unité économique locale (Wilaya ou Commune). |
| ☐ Société à responsabilité limitée. | ☐ Autres : |
| ☐ Société par actions. | |
| ☐ Société étrangère : (indiquer la forme juridique) : | |

Nature de l'activité principale :

Autres activités secondaires :

Adresses des autres établissements secondaires :

.....

.....

.....

Lieu où est tenue la comptabilité :

Nom et adresse du comptable :

(1) Rayer les mentions inutiles.

(2) Pour les sociétés étrangères, joindre une copie conforme à l'original du ou des contrats de travaux ou d'études

Certifié exact par le déclarant soussigné qui reconnaît avoir été mis au courant de ses obligations fiscales.

A, le
(Signature),

la présente déclaration doit être déposée dans les trente (30) premiers jours qui suivent le début de l'activité, auprès de l'inspection des Impôts compétente.