



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم محاسبية



مذكرة بعنوان

الرقابة على الوثائق ودورها في مكافحة التهرب الجبائي

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ليسانس في علوم محاسبية

تخصص: محاسبة وجبائية

تحت إشراف

* د. العربي تريكي

إعداد الطلبة:

* صالح قسومة

* جويذة احمد يوسف

* حاشي محمد الصالح

السنة الجامعية: 2022-2023



القرء

بسم الله الرحمان الرحيم والصلاة والسلام على أشرف
خلق الله أجمعين

سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين

نهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى آبائنا وأمهاتنا
حفظهم الله

إلى إخوتنا جميعاً ورفقاء دربنا في الدراسة والحياة

إلى براعم عائلاتنا منبع الفرح والسرور

إلى كل من يعرفنا من قريب أو بعيد

إلى كل هؤلاء نهدي هذا العمل.

شكر وتقدير

قال تعالى: "لئن شكرتم لأزيدنكم"

نشكر الله العلي القدير الذي أنعم علينا بنعمة العقل والدين. القائل في محكم

التنزيل وأثني ثناء حسنا

وفاءً وتقديراً وإعترافاً منا بالجميل نتقدم بجزيل الشكر لأولئك المخلصين الذين لم

يألوا جهداً في مساعدتنا في مجال البحث العلمي، ونخص بالذكر أستاذنا المؤطر

الفاضل

"الدكتور: تريكي العربي"

ولا يفوتنا أن نشكر موظفي مصلحة البحث عن المادة الضريبية

وأيضاً نتقدم بجزيل الشكر لأساتذتنا الكرام الذين قاموا بتوجيهنا طيلة الموسم

الدراسية

وأخيراً نتقدم بجزيل شكرنا إلى كل من مدوا لنا يد العون والمساعدة في إخراج هذه

الدراسة على أكمل وجه

قائمة المحتويات

اهداء

شكر وتقدير

قائمة المحتويات

مقدمة أ

الفصل الأول: الرقابة الجبائية

- المبحث الأول: ضوابط الإطار القانوني للرقابة الجبائية 3
- المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية 3
- المطلب الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية 4
- المبحث الثاني: انواع الرقابة الجبائية 5
- المطلب الاول: الرقابة الداخلية 5
- المطلب الثاني: الرقابة الخارجية 7
- المبحث الثالث: أهداف الرقابة وحقوق المكلفين بالضريبة 17
- المطلب الاول: اهداف الرقابة الجبائية 17
- المطلب الثاني: حقوق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية: 18
- خاتمة الفصل: 19

الفصل الثاني: التهرب الجبائي

- المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التهرب الجبائي واسبابه 22
- المطلب الاول: مفاهيم أساسية حول التهرب الجبائي 22
- المطلب الثاني: أسباب التهرب الجبائي 22
- المبحث الثاني: أنواع واسباب التهرب الجبائي 24
- المطلب الاول: أنواع التهرب الجبائي 24
- المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي 26
- المبحث الثالث: كيفية معالجة التهرب الجبائي 29
- المطلب الاول: سبل الحد من ظاهرة التهرب الضريبي 29
- المطلب الثاني: عقوبات التهرب الجبائي 33

الفصل الثالث: الإطار التطبيقي للدراسة

- المبحث الاول: مركز الضرائب بولاية الوادي 37
- المطلب الاول: نشأة مركز الضرائب بالوادي 37

37	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب بالوادي
38	المطلب الثالث: مهام مصالح مركز الضرائب بالوادي.....
41	المبحث الثاني: دراسة حالة في مركز الضرائب.....
41	المطلب الاول دراسة حالة شركة دوار الماء للمقاولاتية.....
42	المطلب الثاني : نتائج الرقابة على الوثائق.....
57	خلاصة:.....
59	الخاتمة
61	قائمة المراجع

المقدمة

مقدمة

تُعد الرقابة الجبائية من الوسائل الهامة في الإثبات في المنازعة الضريبية، تسعى عن طريقها إدارة الضرائب التطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية حتى تتمكن من التحصيل الفعلي لموارد الخزينة العمومية من جانب، وبهدف المحافظة على الحقوق العامة للمجتمع من جانب آخر يعرف المشرع الرقابة الجبائية بمفهومها النظري، ولكنه حدد ضوابط لها ولإثباتها فقد خول صلاحيات للمؤسسات الكفيلة بذلك من مفتشية الضرائب المختصة إقليمياً إلى نيابة المديرية المكلفة بالرقابة الجبائية، وصولاً إلى مصالح البحث والتحري، ثم ومراعاة للتنظيم الهرمي الجديد للحياة الاقتصادية التي لها انعكاساتها على الإدارة الجبائية أنشأ ما يعرف بمديرية المؤسسات الكبرى. لقد حدد المشرع من جهة مهمة الإدارة الجبائية الخاصة بالرقابة ومن جهة أخرى حدد الطرق والآليات المختلفة لهذه الرقابة على المكلفين الخاضعين لها والتي تنحصر في المعاينة ورفض المحاسبة، الاطلاع والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة.

إن النظام الضريبي الجزائري تصريحي، يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتوبة بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخليلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، فإن المشرع الجبائي يمنح لكل من المكلفين بالضريبة حقوق وواجبات كما منح في نفس الوقت للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة بهدف مراقبة تلك التصريحات لكونها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي.

إن ظاهرة التهرب الضريبي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول المختلفة في تحايل المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية مستخدمين في ذلك طرقاً وأساليباً سواء كان ذلك بطريقة مشروعة أو بطريقة غير مشروعة، وهذا يحول دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها الاقتصادية والإجتماعية التي تسعى لمعالجة هذه الظاهرة بتحديد كل طاقتها وإمكانيتها المادية والبشرية عن طريق الرقابة الجبائية التي من خلالها يتم كشف كل الاغفالات والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف وإدراك الأسباب الحقيقية التي أدت إلى انعكاسات سلبية على الإقتصاد الوطني.

الفصل الأول:

الرقابة الجبائية

تمهيد:

تهدف هذه الدراسة اختبار العلاقة بين حصيلة إيرادات كل من الرقابة الجبائية والجبائية العادية، بغرض التوصل إلى إطار متكامل لتفسير وقياس العلاقة بينهما لمساعدة الادارة الجبائية في زيادة تفعيل الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي وزيادة الايرادات الجبائية لتحقيق التنمية الاقتصادية. وقد تم الاعتماد على أدوات التحليل القياسي من أجل دراسة أثر الرقابة الجبائية على حصيلة إيرادات الجبائية العادية في الجزائر، وقد تم التوصل من خلال البحث إلى أنه ورغم الجهود المبذولة من طرف الدولة في هذا المجال والمبالغ المسترجعة إلا أنها تبقى غير كافية وقد تنعكس سلبا على حصيلة إيرادات الجبائية العادية نتيجة عدم فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، وهو ما يتطلب القيام بمجموعة من الإجراءات التي من شأنها إصلاح النظام الضريبي وتدعيم الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي وتتناول فيه :

المبحث الأول: ضوابط الإطار القانوني للرقابة الجبائية

المبحث الثاني: أشكال وآليات الرقابة الجبائية

المبحث الثالث: أهداف الرقابة الجبائية

المبحث الأول: ضوابط الإطار القانوني للرقابة الجبائية

إن الرقابة الجبائية أداة تستعملها إدارة الضرائب من أجل الإثبات والتأكد من صحة التصريحات المودعة لديها من طرف المكلف بالضريبة¹، بالإضافة إلى قيامها بإجراءات أشد ضبطا وتأكيدا والرقابة من خلال أشغالها وآلياتها المختلفة تحقق ذلك لقد حدد المشرع الجزائري هذه الصور من الرقابة الجبائية من أجل إثبات قانونية التصريحات المقدمة لإدارة الضرائب والسماح بالتوزيع العادل للعبء الضريبي².

كما يرمي المشرع كذلك من وراء آليات الرقابة الجبائية تفادي كل التجاوزات التي تقوم بها إدارة الضرائب أثناء مزاولتها لنشاطها³، عن طريق إيجاد وخلق ضمانات للمكلف بالضريبة تحميه من تعسف إدارة الضرائب من جهة وللتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة التي قد تكون غير صحيحة أو منقوصة من جهة أخرى. ولتحديد الإطار القانوني للرقابة الجبائية لابد قبل من تحديد مفهومها وضوابطها.

المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية

إن المشرع الجزائري لم يعرف الرقابة الجبائية بمفهومها النظري ولكنه حدد ضوابطها⁴، وخول صلاحياتها للمؤسسات الكفيلة بذلك من مفتشية الضرائب المختصة إقليميا إلى نيابة المديرية المكلفة بالرقابة الجبائية، ثم مصالح البحث والتحري لقد تضمنت المادة 58 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 1551 مهمة الإدارة الجبائية الخاصة بالرقابة بقولها "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة. كما يمكنها إن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجور أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها" وبالرجوع للفقرة الثانية من هذه المادة نجد أن المشرع يعطينا ولو بصورة موجزة إجراءات القيام بهذه المهمة بنصه "تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المؤسسات والمنشآت المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطاتها" أما بنصه في "يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها" فهو بهذا قد حدد الالتزامات الواجبة على المكلفين الخاضعين للرقابة، ثم تناول المشرع في بقية المواد 54 و 54 مكرر رسم الضوابط الكفيلة بالحصول على معلومات أكثر دقة لمراقبة التصريحات في الفصل الأول من الباب الأول المعنون بحق الإدارة في الرقابة، أما في بقية

¹ كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011، ص154.

² المادة 29 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و التي ألغيت بموجب المادة 7 من م لسن 1996 وأعيد إحداثها بموجب المادة 5 من م ق م

لسنة 2001 و ملغاة بموجب المادة 6 من م ق م لسنة 2015

³ قرار مجلس الدولة 021651 الصادر بتاريخ 20\09\2005

⁴ العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص35.

مواد الفصل الثاني فقد استرسل المشرع في تناول طرق وآليات هذه الرقابة مع تحديد دورها في رسم الضوابط الكفيلة بالسير الحسن لعمل الإدارة الجبائية، مع مراعاة الحياة المهنية للخاضعين للرقابة.

المطلب الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

يقصد بالإطار القانوني للرقابة الجبائية: "مجموع الحقوق المخولة الدارة الضرائب من أجل ممارسة عملية الرقابة⁵". حددت كيفية ممارسة عملية الرقابة المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية بنصها التي: من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشروط المبينة في نص المادة 35 أدناه للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونيا القيام بإجراءات المعاينة في كل الحالات، قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة " يمثل كذلك الإطار القانوني للرقابة الجبائية جميع الضمانات التي تحافظ على أموال وحقوق المكلف بالضريبة وذلك باستبعاد العمليات التعسفية الإدارية التي تمارس بحجة أداء أعوان إدارة الضرائب لوظيفتهم وتتمثل مجمل هذه الضمانات أو الحقوق في: - حق الرقابة - حق الاطلاع - حق استدراك الأخطاء الإدارية- الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة.

أولا: حق الرقابة

تتولى مهام الرقابة الجبائية أربعة أجهزة هي:

- مصالح البحث والمراجعة التابعة لمديرية البحث والمراجعات المتواجدة حاليا بالجزائر العاصمة وهران وقسنطينة، تتمتع بصلاحيات التدخل على مستوى التراب الوطني للتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة لأهمية نشاطهم.
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة للمديريات الوالية للضرائب في إطار الإقليم الإداري للولاية.
- المصلحة الرئيسية للرقابة الجبائية التابعة لمركز الضرائب .
- مديرية المؤسسات الكبرى.

⁵ كوسة فضيل ، المرجع السابق ، ص 156.

ثانيا: حق الاطلاع

لقد منح المشرع الجبائي وسيلة قانونية لأعوان الإدارة الجبائية تعطيهم الحق في الاطلاع على الوثائق والمستندات والملفات الخاصة بالمكلف بالضريبة وذلك بجمع المعلومات الضرورية لعمليات التحقيق والرقابة لدى الإدارات، والهيئات والمؤسسات العمومية، والمؤسسات الخاصة، والتي تفرض عليها عقوبات في حال رفض حق الاطلاع، وهذا الحق ال يمكن أن يمارس إلا عند الأشخاص الذين نص عليهم القانون وعلى وثائق خاصة لكل منهم

ثالثا: حق الاطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات

بمقتضى المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه ال يمكن بأي حال من الأحوال، لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك كل المؤسسات أو الهيئات، أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها.

رابعا: حق الإطلاع لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين

بمقتضى المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يجب على المؤسسات أو الشركات والقائمين أعمال الصرف والصرفيين وأصحاب العملات، وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، أن يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الجبائية بفتح وإقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسبيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيروها مؤسساتهم بالجزائر. كما يمس هذا الإلزام خصوصا، البنوك وشركة البورصة والدواوين العمومية والخزائن الولائية ومركز الصكوك البريدية والصندوق الوطني للتوفير وصناديق القرض التعاوني وصناديق الإيداع والكفالات⁶.

المبحث الثاني: انواع الرقابة الجبائية

المطلب الاول: الرقابة الداخلية

- ويقصد بها قيام الإدارة بمراقبة التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة.

⁶ المادة 51 من نص قانون الاجراءات الجبائية.

من هنا يتضح لنا بأن التسويات التي تتم على مستوى المصالح القاعدية (مفتشيات - مراكز ضرائب - مراكز جوارية) يمكن أن تشمل كل أنواع الضرائب والرسوم والحقوق والإتاوات. كما يمكن أن تمارس هذه المصالح حق الرقابة على المؤسسات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها والتي يتعين عليها بناءً على طلب من الإدارة الجبائية تقديم الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.

أولاً: الرقابة الشكلية (le control formel)

حسب Philipe colin، فإن الرقابة الشكلية تغطي جميع التدخلات التي لها هدف تصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات وكذا التحقيق في هوية وعنوان المكلفين والعناصر المتدخلة في تحديد الإنحدار العائلي. فالرقابة الشكلية التي تمارس سنويا بمناسبة وضع التصريح، تتحدد بالخصوص في التحقيق على المستوى الشكلي للمعلومات التي يجب أن يتضمنها التصريح، مثل التعريف الجبائي، إمضاء المعني، ختم المؤسسة والتي تسمح بتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة باستمرار على تصريحات المكلفين مثل الأخطاء المحاسبية أو تلك التي تأتي من ترحيل الجاميع وكنتيجة فإن هذا النوع من الرقابة لا يتدخل في صحة الأرقام المصرحة (معطيات التصريحات) ولكن على الطريقة التي تم بها اعتماد هذه الأرقام من جهة أخرى، فإن هذه الرقابة ذات أهمية كبيرة، كمثال ذلك غياب دفتر اليومية العامة المنصوص عليه من طرف القانون التجاري يستطيع أن يكون موضوع رفض المحاسبة أو تقدير تلقائي وبهذا تكون الرقابة الشكلية كمرحلة تمهيدية للرقابة على المستندات.

ثانياً: الرقابة على المستندات CSP (le control sur pièces)

على العكس من الرقابة الشكلية، فإن الرقابة على المستندات يجب أن تكون شاملة وهذا ما يتطلب الفحص الانتقادي لجميع عناصر التصريح الجبائي ومقارنتها بالمستندات الملحقة للتصريح وكذا المعلومات والبيانات التي في حوزة المصلحة وبصفة عامة فإن هذه الرقابة تتم على الملف وداخل المكتب حيث تركز على تصحيح الأخطاء الشائعة والتي يمكن الكشف عنها:

عن طريق الفحص الشامل (مثل تناسق الأرقام المقدمة، التخفيضات الممنوحة إلخ)

والوثائق الملحقة (ميزانية، جدول الإهلاكات، الوثائق المتعلقة بالتصدير.....)

مقارنة مختلف التصريحات المسجلة من طرف نفس الممول والعناصر الواردة إلى المصلحة مثل Bulletin des recoupements) وتبقى الرقابة على المستندات من أهم الوسائل المفضلة للتوزيع العادل للضريبة لأنها تسمح بكشف الممولين المتخلفين عن أداء واجباتهم وتصحيح الأخطاء الواردة في التصريحات.

المطلب الثاني: الرقابة الخارجية

أولاً: التحقيق في المحاسبة

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

1- مفهوم التحقيق في المحاسبة:

يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة.

ويعني التحقيق في المحاسبة كذلك أنه "مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها، التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها".

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

وبالتالي يمكن تعريف التحقيق في المحاسبة على أنه كل العمليات التي تؤدي إلى فحص المعلومات المحاسبية للمكلف مهما كانت طريقة حفظ ومعالجة هذه المعلومات، حتى ولو كانت آلية، من أجل التأكد من مدى مطابقتها لبعض المعطيات المتوفرة بحوزة مصالح الرقابة الجبائية.

2- شروط التحقيق في المحاسبة:

وضع المشرع الجبائي جملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها قبل وخلال إجراء هذا النوع من التحقيق، يمكن تلخيصها في العناصر التالية:

- أ- يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر المحاسبية والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة، ويوجه كتابياً وتقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانوناً من طرف المصلحة.
- ب- لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش رئيسي على الأقل.

- ت- تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات، وإذا كانت المحاسبة ممسوقة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية.
- ث- يمكن أن تتم عمليات التحقيق إما في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي، ملك المكلف بالضريبة، وإما على مستوى المصلحة، بناءً على طلب صريح من المكلف بالضريبة، وفي هذه الحالة يجب على المكلف بالضريبة أن يضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي.
- ج- لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف والمحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.
- ح- يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وأن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة.
- خ- في حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك.
- د- في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسام الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة.
- ذ- لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقاً.
- ر- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية، أكثر من ثلاثة (03) أشهر فيما يخص:
- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1000 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2000 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

- يمدد هذا الأجل إلى ستة (6) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5000 000 دج و 10 000 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات تسعة أشهر.
- ز- إن الإدارة غير مقيدة بمدة الرقابة بعين المكان عند قيامها بالتحقيق في الملاحظات والعرائض المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بعد انتهاء عمليات التحقيق في عين المكان، وعلاوة على ذلك لا تطبق مدة المراقبة بعين المكان المحددة أعلاه، في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانوناً، أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يرد في الآجال على طلبات التوضيح أو التبرير المنصوص عليها في المادة 19.
- س- عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاص بفترة معينة، بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب والرسوم باستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التقييدات الحسابية بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم، وبالنسبة لنفس الفترة.
- ش- يعاين عدم تقديم المحاسبة بمحضر يدعى بموجبه المكلف بالضريبة ليؤشر عليه، كما يجب أن يكون موضوع إعدار يدعى بموجبه المكلف بالضريبة لتقديم المحاسبة في أجل لا يزيد عن ثمانية (8) أيام، كما يمكن الرفض المحتمل كإمضاء المحضر، ويؤدي عدم تقديم المحاسبة بعد انقضاء أجل ثمانية (8) أيام المذكور آنفاً، إلى تطبيق أحكام المادة: 44 من قانون الإجراءات الجبائية (التغريم التلقائي).

3- معايير انتقاء المكلفين الخاضعين للتحقيق في المحاسبة:

إن اختيار المكلفين الذين سيخضعون لبرنامج التحقيق في المحاسبة يتم وفقاً للمعايير التالية:

- أ- مدى احترام المكلف لالتزاماته الجبائية (مسك محاسبة، إيداع التصريحات).
- ب- أهمية الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة.
- ت- مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل، أو المسير، أو الشركاء.
- ث- العجز المتكرر.
- ج- طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتج في السوق.
- ح- التغير المستمر لمكان النشاط التجاري.

خ- التعديلات في القوانين الأساسية للمؤسسة أو الشركة بشكل مستمر مما يوحي بوجود نية للتهرب الجبائي.

4- مراحل سير التحقيق في المحاسبة:

قبل الخوض في تفاصيل هذه المراحل لابد من الإشارة إلى ما يسبقها من إجراءات تتم على مستوى مفتشيات الضرائب المنتشرة عبر كل ولاية، حيث تقترح كل مفتشية عدد من المكلفين الواجب إخضاعهم للتحقيق في المحاسبة بناءً على جملة من الاعتبارات والمعايير سلف ذكرها، ويتم إرسال هذه الاقتراحات إلى المديرية للاطلاع والتعديل أو الإضافة والمصادقة، ثم ترسل إلى المديرية العامة للضرائب للمصادقة والتعديل إذا لزم الأمر ذلك، وعلى مستوى هذه الأخيرة يتم ضبط القائمة بشكل نهائي ويعاد إرسالها إلى المديرية الولائية للضرائب لمباشرة التحقيق على مستوى المديرية الفرعية للضرائب، وبالضبط على مستوى فرقة التحقيق المحاسبي.

يمكن إيجاز مراحل سير التحقيق في المحاسبة في ثلاث مراحل على النحو التالي:

ثالثاً: إجراءات التحضير للتحقيق في المحاسبة

تعتبر هذه المرحلة تمهيدية للمرحلة التي تليها وتتمثل في كل التدابير والأعمال التي على المحقق القيام بها، لتسهيل وأداء مهمته على أحسن وجه، وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

- اطلاع على الملفات الجبائية للمكلفين المعنيين بالتحقيق وفحصها فحص دقيقاً.
- دراسة الوثائق التقنية لنشاط المكلفين الخاضعين للتحقيق، وخصوصاً فيما يتعلق بقواعد وطرق الإنتاج، الآلات المستعملة، التكنولوجيات والأساليب المنتهجة، طبيعة ونوع المواد واللوازم المستعملة في الإنتاج.
- برجة زيارة مفاجئة إذا تبين من خلال الاطلاع على الملف الجبائي للمكلف أن هناك احتمال شبه أكيد لوجود تجاوزات كبيرة أو إخفاء لبعض المعلومات المحاسبية الهامة.

5- نتائج التحقيق في المحاسبة:

بعد الفحص المعمق للمعلومات المحاسبية يعمد المحقق إلى استخلاص النتائج التالية:

- إقرار مدى صحة أو خطأ التصريحات.
- استحداث تعديلات قانونية إن وجدت.
- إذا كانت النتائج المتحصل عليها مطابقة فيما هو مصرح به، فالمحقق ملزم بتقديم إشعار بالنتائج

- في حالة إثبات تجاوزات وأخطاء فالحقق بإمكانه إجراء التعديلات العادية للتقويم، والتي تتمثل في إجراءات التقويم الثنائي (أي من طرف المحقق والمكلف المعني) وإجراءات التقويم الأحادي (أي من طرف المحقق فقط).

ثانيا: التحقيق المصوب في المحاسبة

1- مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة

التحقيق المصوب في المحاسبة تم إستحداثه بموجب قانون المالية 2010، ولقد نصت المادة 20 مكرر الفقرة 01 على أنه " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لا تقل عن سنة جبائية، ويتم كذلك التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الإتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية".

2- شروط التحقيق المصوب في المحاسبة:

1- لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة المصوب دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف والمحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام ابتداءً من تاريخ ستلام هذا الإشعار.

2- يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحقق، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وأن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة.

3- في حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك.

4- لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقاً.

5- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية، أكثر من شهرين ويمدد هذا الأجل إلى ستة (6) أشهر عندما توجه الادارة الجبائية طلبات المعلومات في إطار المساعدة الادارية إلى إدارات جبائية أخرى.

ثالثا: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية "VASFE"

1- تعريف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية "VASFE": هو "مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريحات للدخول الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وتكون بمقارنة الدخول المصرح بها مع إجمالي الدخول المحققة أثناء مسيرة الحياة".

حيث يمكن لأعوان الإدارة الجبائية القيام بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، ومن خلاله يقوم بمراقبة مدى الانسجام بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة المالية، والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.

ومنه فإنَّ التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يسعى إلى تحقيق هدفين رئيسيين وهما:

- ضمان أن التصريحات الموضوعة مشككة بطريقة شرعية.
 - مراقبة التجانس بين المداخل المصرحة مع الذمة المالية الإجمالية للمكلف.
- 2- مراحل التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:** يمر التحقيق المحاسبي بالمرحل:

❖ التحضير للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

إنَّ أيَّ عملية رقابية يجب أن تسبقها مرحلة تحضيرية لتهيئة الأرضية الكافية لانطلاقها، وهذه المرحلة لا تختلف كثيراً في التحقيق المعمق لمجمل الجبائية عنها في التحقيق المحاسبي.

إذ يتم من خلالها اختيار مجموعة الملفات المراد مراقبتها، ولكن هذا الاختيار يخضع إلى مقاييس سواء من حيث الكمية وهذا حسب الإمكانيات المتواجدة على مستوى كل ولاية، وكذا لخصوصيات وشكل هذه الرقابة.

ويتم اختيار مجموعة الملفات المراد التحقيق فيها حيث تسند مهمة ذلك إلى الأعوان المراقبين المختصين، ومع إتباع نفس مراحل وخطوات التحقيق المحاسبي، إذ يقوم هؤلاء الأعوان بـ:

❖ سحب الملف الجبائي للمكلف المعني بالتحقيق: وهذا على مستوى المفتشية التابع لها المكلف إقليمياً، لفحص مختلف المعلومات التي يضمها، إضافة إلى إمكانية فحصهم مختلف الملفات الجبائية للأشخاص الذين يعيشون مع هذا المكلف.

ويكون فحص الملف الجبائي لغرض:

- أخذ فكرة عن الهوية والعنوان الحقيقي للشخص المراقب.
- التأكد من وجود مجمل التصريحات السنوية للدخل.
- استخراج مؤشرات تحدد حالة الذمة المالية (العقارات، المحلات التجارية ...).
- التأكد من أنّ كشوفات الربط قد استغلت بطريقة صحيحة
- مراقبة إن كان الخضوع للضريبة قد فرض على مجمل المداخل وذلك بفحص كشوفات الضريبة، ونسخ الإنذارات المطلوبة من المكلف.

وهذه الدراسة تسمح للمحققين باستخراج مجمل التناقضات بين المداخل المصرح بها، والعناصر المعيشية للمكلف الخاضع للتحقيق.

❖ إبلاغ المكلف بالضريبة: إذ يقوم المراقب الجبائي بإرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق للمكلف المعني بعملية الرقابة، يعلمه فيه عن خضوعه لهذه الأخيرة، مع منحه مدّة 15 يوماً للتحضير، وهذا الإشعار يجب أن يحدد بشكل ضروري بعض العناصر مثل سنوات التحقيق، إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره، وعند إرسال أو تسليم هذا الإشعار، يجب أن يرفق بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مع تقديم بطاقة معلومات من صنف - 70 bis - يملؤها المكلف مع ملاحظة عدم إجباره على ملئها.

❖ جمع المعلومات من مصالح الخارجية: بعدما ينهي المحقق فحص الوثائق الإدارية الخاصة بالمكلف بالضريبة، وتلك التي استقاها من ملف هذا الأخير وكذا بعض المعلومات المقدمة من مصالح البحث عن المعلومات الجبائية التابعة للهيكل المحلية والمركزية، يلجأ إلى بعض الأبحاث الخارجية والمتمثلة في القوى المبذولة من قبل المراقب لأجل البحث عن المعلومات غير الموجودة في الوثائق الإدارية، وذلك باستخدامه لحقوقه الإدارية التي منحها له المشرع الجبائي كحق الاطلاع، حيث يتصل بكل المؤسسات الخارجية التي لها علاقة مع المكلف بالضريبة، لأجل الحصول على معلومات وتوضيحات يعتمد عليها في تحقيقه.

❖ إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة:

إنّ إعادة تكوين المداخل المحققة من قبل المكلف، هي نتيجة استغلال المعطيات المتعلقة بوضعية الذمة المالية وعناصر مسار الحياة، وهذا بهدف كشف الدخول غير المصرحة وإعادة إخضاعها للضريبة، وفي هذا الإطار يقوم المكلف بـ:

عملية التقييم لممتلكات ونفقات المكلف تحت المراقبة: وهذه العملية يمكن أن تتم بطرق مختلفة بسبب غياب وثائق الإثبات أو وجودها دون إمكانية الاستعلام منها المبلغ الحقيقي، ولتقييم هذه العناصر يجب الرجوع إلى المعايير المحددة في الجدول التالي:

الجدول رقم 01: طريقة تقييم عناصر مسار الحياة

بيان العناصر	طريقة التقييم
العقارات	مبلغ الفاتورة أو السعر المحدد مقارنة مع مواد المماثلة
شهرة المحل	المبلغ المعاد تقييمه والمأخوذ من قبل المصالح الجبائية (مصالح التقييم والأسعار)
المنقولات	القيمة الحقيقية
الأسفار	المبلغ يحدد جزافيا
الصيانة العائلية + النفقات	يحدد المبلغ جزافيا بعد المحاورة مع المكلف
اليومية	الاحتفاظ بما هو موجود في المحاسبة
المخزونات	

1-2 تحليل الحسابات المالية: ونعني بها مراقبة التدفقات المالية للمكلف، إذ يلجأ المراقب إلى مقارنة الكشوفات البنكية مع المداخليل المصرح بها لتحديد رصيد الميزان النقدي للمكلف، والنتائج المتحصل عليها.

2- طلبات التوضيحات والتبريرات:

في حالة جمع المحقق عدّة عناصر تثبت أنّ المكلف يحقق مداخليل مهمة مقارنة بما صرحه، يمكنه طلب توضيحات وتبريرات لنقطة أو عدّة نقاط حول ما صرح به المكلف كضريبة وما حققه من موارد ونفقات.

رابعا: الإبلاغ بالنتائج

بعد انتهاء المراقب من عملية التحقيق والمقارنة قد يتوصل إلى نتيجتين، إما قبوله لأسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف، ومن ثم عليه إشعار هذا الأخير بغياب التقويم، أو رفضها إذا علم، أن ما هو مصرح به كمداخيل هي ليست حقيقية، وغير مطابقة للواقع، فيقوم بإعادة تكوين المداخليل التي بحوزة هذا المكلف وكذا تلك الدخول المحققة من قبل أولاده والأشخاص الذين يعيشون معه، وطرق إعادة تكوين أسس الإخضاع كما سبق الذكر تتغير حسب الحالة المقدمة والتي تتلخص في:

- تقديم ميزان الخزينة، - اللجوء إلى التقييم الجزائي، وضع التسعير التلقائي.
- وبعد إعادة تكوين أسس الإخضاع يقوم المراقب بإبلاغ المكلف المحقق في وضعيته الجبائية بنتيجة المراقبة المتوصل إليها، ويجب أن يكون مفصلا بأرقام وجداول بكيفية تسمح له بفهم التقويمات المجرة حتى يتسنى له الرد عليها بملاحظاته أو قبوله، مع منحه مدّة 40 يومًا.

ويجب أن يحتوي أساسا هذا الإبلاغ على ما يلي:

- النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي (عدم التصريح، تصريح خارج الآجال...).
- عدم التوافق الملاحظ ما بين الدخول المصرحة وتلك المعاد تشكيلها مع إظهار مصدر وطبيعة المعلومة المستغلة.
- طريقة وكيفية التقييم والتسويات المقترحة.
- وبانقضاء أجل الرد هناك حالتين يمكن حدوثهما مثلما ذكرنا سابقا من خلال التحقيق المحاسبي، وفي كليهما يكون المحقق ملزماً بإعلام المكلف عن طريق الإبلاغ النهائي الذي يكون مفصلا بشكل جيّد.

وأخيراً يقوم بإعداد التقرير النهائي للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، الذي يحمل جميع المعلومات والملاحظات المسجلة حول عملية التحقيق، ثم يقوم بإرسال نسخ منه إلى الجهات المعنية، كما سبق الذكر من خلال التحقيق المحاسبي في المبحث الأول.

ب-آليات أو طرق الرقابة الجبائية:

خول المشرع لكثير من الأجهزة مهمة الرقابة الجبائية ووضع ضوابط وطرق لهذه الرقابة، وقد فصل قانون الإجراءات الجبائية في هذا الموضوع ببيان مفصل له، وأحال إلى نصوص قانونية أخرى في حالة وجوب التفريع، وعليه نتناول طرق الرقابة الجبائية حسب ترتيبها الوارد بهذا القانون. ب0-التحقيق في المحاسبة: يعد التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات التي ترمي إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتوبة من طرف المكلف بالضريبة، وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية باستثناء طبعاً الدفاتر التجارية الواجبة قانوناً⁷، ويهدف هذا التدقيق أو التحقيق إلى التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها. لقد وضع المشرع ضوابط وشروط بمقتضى نص المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية يحدد بمقتضاها السير القانوني لهذه العملية مبيناً شروطها من جهة وضابطاً لإجراءاتها من جهة أخرى.

تتلخص جملة شروط التحقيق في المحاسبة في مايلي:

1-لابدو أن يتم التحقيق بعين المكان أي في محل المكلف بالضريبة، باستثناء حالة القوة القاهرة إذ يمكن

للمحققين أخذ الوثائق المحاسبية لفحصها في مكاتبهم

2-لايمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل .

3-يمارس التدقيق أو التحقيق مهما كانت الوسيلة أو السند المستعمل لحفظ الحقوق حتى ولو كانت عن طريق

الإعلام الآلي وسواء كانت المعطيات تساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية.

⁷ العبد صالح، المرجع السابق ، ص 40.

المبحث الثالث: أهداف الرقابة وحقوق المكلفين بالضريبة

المطلب الأول: أهداف الرقابة الجبائية

يعتبر التحقيق الجبائي هدفا هيكليا خارجيا من أهداف الإدارة الجبائية، إذ أنه يضمن صحة أساس لمهامها للشروط المشكلة والتي هي الغش الضريبي انطلاقا من التصريحات المودعة من طرف المكلفين والمنصوص عليها في التشريع الجبائي وذلك لتحقيق الأهداف التالية:

1. الهدف الإداري: إذ تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية:

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.

- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

2 الهدف القضائي: يتمثل الهدف القضائي في السهر على تطبيق التشريع الجبائي واحترام حريات الأفراد، بهدف الحفاظ على الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة.

3 الهدف الاجتماعي: ويتمثل في:

- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع.

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

4 الهدف المالي والاقتصادي: حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي

زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية الاقتصادية للمجتمع، موجودة ضمن العالقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية⁸.

المطلب الثاني: حقوق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية:

تتمثل حقوق المكلفين الذين يخضعون للرقابة الجبائية فيما يلي:

1- الإعلام المسبق: لا يمكن القيام بإجراءات الرقابة الجبائية من دون إعلام مسبق للمكلف المعني بهذه الرقابة، حيث يجب إرسال إشعار للمكلف الذي سيخضع للرقابة الجبائية مرفوقا بوصل لتأكيد استلام الإشعار. وهذا الاجراء يتم وفق المادة القانونية "20 من ق اج «لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتخصير مدته عشرة (10) أيام، ابتداءً من تاريخ إستلام هذا الاشعار".

2 الإطلاع على ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية: قبل الخوض في عمليات التحقيق يجب إجبارا على المراقب إرسال أو منح المكلف ميثاق المكلفين المراقبين، وهي وثيقة ملخصة بطريقة جيدة وواضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين، حيث يقوم المراقب بمنح هذه الوثيقة مرفوقة بالإشعار بالتحقيق إلى المكلف المراقب في أول يوم لتدخله. (الملحق بصيغة CD)

3 إمكانية الاستعانة بمستشار: تحت طائلة بطلان الإجراءات يجب أن يشار صراحة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة للاستشارة به أو الإنابة عنه، لكن حضوره ليس ضروريا أبناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها.

4 عدم تكرار التحقيق: عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة، بالنسبة للضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب، وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية، فواتير أو مذكرات، بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم وبالنسبة لنفس الفترة، الا ان ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب".

⁸ نجاة، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص.36 نفس المرجع، ص 36.

خاتمة الفصل:

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة القانونية الممنوحة للإدارة الجبائية والتي تسعى من خلالها إلى المحافظة على الأموال العمومية والتحقق من مدى شرعية وصحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة ومطابقتها مع والمداخيل الحقيقية وما تم الحصول عليه من معلومات من مصادر أخرى، والعمل على اكتشاف الأخطاء والانحرافات والقيام بتصحيحها نظرا لأهمية الرقابة الجبائية فقد تم إنشاء هياكل إدارية تختص بعملية الرقابة الجبائية وإجراءاتها وتسهر على تنفيذ قوانينها ومراقبة التسيير الحسن لها على جميع المستويات الوطنية والجهوية الولائية.

كما حدد لها المشرع أشكال تختلف باختلاف نوع النشاط وأهمية رقم الأعمال ومن جهة أخرى قام بسن مجموعة من القوانين والإجراءات تنظم سير عملية الرقابة الجبائية خلال الحقوق الممنوحة لكل من الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة والتي يؤدي عدم الالتزام بها إلى بطلان إجراءات الرقابة الجبائية.

الفصل الثاني:

التهرب الجبائي

تمهيد:

إنَّ التهرّب الضريبي هو داء جميع الأنظمة الجبائية في العالم، وتشتد خطورته في البلدان التي تمثل فيها الجباية أهم مورد للخزينة العامة للدولة. لذلك يسعى القانون الجبائي إلى إيجاد الدواء لهذا الداء بتوظيف جميع الوسائل المتاحة لمحاربته، ومنها وسيلة الرقابة الجبائية. إذ تعتبر هذه الأخيرة من أهم الإجراءات الضرورية المتخذة لمكافحة، وتكتسي أهمية بالغة .

نظراً لأنّ النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي أي أنه يمنح الحرية النسبية للمكلف بالضريبة في التصريح بمداخله من تلقاء نفسه، لذا تعتبر الرقابة على هذه التصريحات المكتتبة لازمة، لأنها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة وصادقة، نظراً للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية بهدف التملص من دفع الضريبة. وعلى هذا الأساس تتمحور إشكالية هذه الدراسة في البحث عن كيفية مساهمة مكافحة التهرب الجبائي. وتناول فيه:

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التهرب الجبائي واسبابه

المبحث الثاني: أنواع وصور التهرب الجبائي

المبحث الثالث: كيفية معالجة التهرب الجبائي

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التهرب الجبائي وأسبابه

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول التهرب الجبائي

- مفهوم التهرب الجبائي.

يعتبر التهرب أوسع نطاق من مفهوم الغش فالغش هو التخلص من دفع الضريبة باختراق القوانين بطرق وأساليب يراها المكلف ملائمة ومناسبة، كما يمكن للمكلف اللجوء إلى عدم دفع الضريبة بدون اختراق نصوص القانون الجبائي وهذا ما يعبر عنه بالتهرب الجبائي، والذي يتكون من ثلاث مفاهيم أساسية وهي (01):

- التهرب عن طريق وجود ثغرات في التشريعات الجبائية وهو التملص.
- تهرب منظم من قبل القانون كما هو الحال بالنسبة لنظام الضريبة الجزائية الوحيدة (IFU).
- الامتناع عن إنشاء الواقعة القانونية التي يتناولها القانون الجبائي.

للتهرب الجبائي عدة مصطلحات أهمها: الغش الجبائي، التملص الجبائي، التمرد أو العصيان الجبائي، التجنب الجبائي... الخ، هذه المصطلحات وغيرها تحد من إمكانية إعطاء تعريف شامل ودقيق للتهرب الجبائي بحيث يتغير هذا التعريف من مؤلف إلى آخر ومن تشريع إلى آخر ومن اقتصادي، قانوني إلى جبائي¹.

المطلب الثاني: أسباب التهرب الجبائي

يجب على كل دولة أن تكون على دراية بأسباب ظاهرة التهرب الضريبي، فمن المهم جداً تحديد الأسباب حتى تستطيع الدولة إيجاد استراتيجية للحد منها، ومن أسباب التهرب الضريبي ما سيأتي بيانه²:

الهيكل الخاص بالنظام الضريبي للدولة.

التوزيع الفوضوي للسلطات بين المستويات الحكومية المختلفة وخاصة في الدول الفيدرالية.

انخفاض المستوى التعليمي للسكان.

التشريعات الضريبية المعقدة.

التضخم.

¹ محمد خالد المهايبي، مرجع سبق ذكره، ص 179.

² هشام سفيان صلواتشي، بوصباح ربة، مرجع سبق ذكره، ص 43.

الضغط الضريبي.

أنظمة التسوية الدائمة.

المخاطرة القليلة في عدم الالتزام بالقوانين الضريبية.

أنظمة الترويج للحوافز الضريبية والإعفاءات والمصروفات الضريبية.

قلة النشر فيما يتعلق باستخدام الموارد الناشئة عن الضرائب.

عدم النزاهة الضريبية للمواطنين.

عدم كفاءة الإدارات الضريبية.

وجود شركات متعددة الجنسيات ذات تخطيط ضريبي صارم.

وجود ولايات قضائية منخفضة الضرائب أو كما يقال في العديد من البلدان ولايات قضائية غير متعاونة.

صعوبة تحديد القيمة الحقيقية والمكان الأصلي للأصول غير الملموسة.

توفير نظام مالي بأرقام معقدة ومتعددة يسمح بتعبئة الأموال بطريقة سريعة وبسيطة.

انتشار الأنظمة الضريبية الخاصة لجذب الاستثمارات مثل الأحكام الضريبية.¹

مواجهة صعوبات متزايدة في فرض الضرائب والرقابة في مجال الاقتصاد الرقمي مع التطور التكنولوجي الكبير في

التجارة الإلكترونية والمنصات التعاونية والعملات الرقمية والطرق الجديدة لتسويق السلع والخدمات.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الإجراءات الجبائية، المادة: 20 من قانون رقم: 21-08 المؤرخ في 2008/12/30 المتضمن قانون

المالية لسنة 2009، منشورات بيرتي، الجزائر، 2011/2010، ص 13.

المبحث الثاني: أنواع واسباب التهرب الجبائي

المطلب الاول: أنواع التهرب الجبائي

ان معالجة ظاهرة التهرب الجبائي تقتضي بالدرجة الأولى تحديد كل من أنواع وصور هذه الظاهرة، رغم أن التهرب الضريبي من منظور ومقاربة اقتصادية يبقى واحدا وإن تعددت أنواعه واختلفت صوره..، مادام يفوت على خزينة الدولة أموالا في أشد الحاجة إليها لمتابعة مسيرة التنمية

1. الغش الضريبي الداخلي:

الغش الضريبي الداخلي يؤسس في حقيقته على التهرب القانوني المتمثل في خرق القانون، ومنه فالممارسات التي تتم في هذا الاتجاه تخرج عن إطار القانون وحدوده.

والغش الضريبي الداخلي يتم داخل الحدود الإقليمية للدولة وبمخالفته لأحكام القانون الضريبي الداخلي وفي نفس الاتجاه عرفت الدكتورة "سوزي عدلي ناشد" بأن: " الغش الضريبي الداخلي هو التهرب الذي يحدث داخل إقليم الدولة بمخالفة القانون الضريبي الداخلي، وذلك بصرف النظر عن جنسية الممول وما إذا كان من رعايا الدولة أو شخصا أجنبيا عنها، فالعبرة هنا ليست بالجنسية ولكن بما يترتب على التهرب من خسارة ومن ضياع مورد هام من موارد الدولة الأساسية.

في هذا النوع من التهرب نجد الأفعال المرتكبة في إطار التهرب تتم داخل الحدود الدولية (إقليم الدولة) والملزم يجد نفسه في مواجهة إدارة ضريبية وحيدة.

وفيما يتعلق بالطبيعة القانونية لإقليمية الضريبة في إطار الضريبة على الدخل فالمادة 23 من المدونة العامة للضرائب تنص على أن يخضع للضريبة على الدخل:

—الأشخاص الطبيعيون الذين لهم موطن ضريبي بالمغرب فيما يخص جميع دخولهم وأرباحهم ذات المنشأ المغربي أو الأجنبي؛

—الأشخاص المتوفرون أو غير المتوفرين على موطن ضريبي بالمغرب إذا حققوا أرباحا أو قبضوا دخولا تخول حق فرض الضريبة عليها للمغرب، عملا باتفاقيات تهدف إلى تجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل؛

—الأشخاص الطبيعيون الذين ليس لهم موطن ضريبي بالمغرب فيما يخص جميع دخولهم وأرباحهم ذات المنشأ المغربي.

وفيما يتعلق بإقليمية الضريبة على الشركات فتحددها المادة 5 والمادة 88 بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة حسب مقتضيات المدونة العامة للضرائب.

وكل العمليات والأنشطة التي تم ذكرها في إطار الضريبة على الدخل التي أحلنا عليها في إطار الضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة إذا تخللها تهرب ضريبي بأي صورة من أشكاله يعتبر تهربا داخليا.

ومن حالات الغش الضريبي الداخلي استعمال المزم لإحدى الوسائل التي جاءت حصرا كالتالي:

—تسليم أو تقديم فواتير صورية ؛

— تقديم تقييدات محاسبية مزيفة أو صورية ؛

— إخفاء أو إتلاف وثائق المحاسبة المطلوبة قانونيا ؛

— بيع بدون فواتير بصفة متكررة ؛

— اختلاس مجموع أو بعض أصول الشركة أو الزيادة بصورة تدليسية في خصومها قصد افتعال العسر إعسارها

وبهذا فقد غل المشرع المغربي يد الإدارة الضريبية بتعداد حالات الإفلات أو التملص من الضريبة في إطار الجزاءات الجنائية، وهكذا لا يمكن للإدارة الجبائية المطالبة بتطبيق الجزاءات الجنائية إلا إذا أثبتت إتيان الأعمال السالفة الذكر.

2. التهرب الضريبي الخارجي:

لم يعد التهرب الضريبي يقتصر على حدود دولة معينة فقط، بل أصبح يشكل ظاهرة دولية تمتد إلى جميع أنحاء العالم، رغم الإجراءات المتخذة من طرف بعض الدول التي تصل إلى حد تطبيق عقوبات جنائية ضد مرتكبيه، ولكن رغم ذلك لازالت مظاهر التهرب الضريبي الدولي تغزو الموارد الجبائية للدولة التي تتساهل أو تتغاضى عن هذه الممارسات غير المشروعة.

وترجع ظاهرة التهرب الضريبي الخارجي بالأساس إلى الانفتاح الاقتصادي نتيجة اتساع التجارة الدولية واندماج الاقتصاديات المختلفة في إطار اقتصاد عالمي، نظرا لتداعيات العولمة، الشيء الذي أدى إلى اتساع حركة رؤوس

الأموال والاستثمار خارج الحدود السيادية للدول. مما دفع بالممولين إلى محاولة التخفيف من العبء الضريبي الذي يتحملونه على المستوى الداخلي وعلى الصعيد الخارجي¹.

وبناء عليه، يمكن تعريف التهرب الضريبي الدولي أو الخارجي كما جاء في تقرير صادر عن الأمم المتحدة بأنه يعني "... الخرق الإرادي والتعمد للقانون الغرض منه عدم إخضاع الدخول الدولية للضريبة التي هي خاضعة لها حسب التشريع الجبائي لدولة ما".

ويتم ارتكاب هذا النوع من التهرب الضريبي بالخصوص من طرف الشركات المتعددة الجنسية التي تعتمد إلى وضع مركزها الاجتماعي في دولة تتميز قوانينها الضريبية بالمرونة وكثرة الإعفاءات، بل أحيانا يتم اللجوء إلى نقل المركز الاجتماعي للشركة إلى دولة تسمى بالجنة الضريبية "les paradis fiscaux" مستعملين بذلك كل الأساليب الاحتياطية والتدليسية الحديثة في مجال التهرب الضريبي الدولي.

وقد عرف الفقه المصري بكونه: "كل تهرب من الضريبة عبر حدود الدول ومن شأنه أن يفقد الدولة موردا هاما من موارد إيراداتها، يستوي في ذلك أن يسلك المشروع دولي النشاط طرقا مشروعة او غير مشروعة أو تتوفر لديه إرادة التهرب أم لا، وأيا كان التشريع الضريبي الذي يختاره مستفيدا من تباين الأنظمة والتشريعات الضريبية للدول من أجل التوصل إلى هدفه نحو تخفيف عبئه الضريبي أو إسقاطه تماما".

ومن كل ما تقدم، يظهر وبشكل جلي أن الأسباب الموضوعية التي تساعد على ظهور وانتشار التهرب الدولي هو التوسع الحاصل في مجال حجم الاستثمارات الدولية والتجارة الحرة التي أتت بها السياسة الرأسمالية الليبرالية، وذلك من خلال رفع الحواجز أمام تنقل الأشخاص والشركات المتعددة الجنسية. فغالبا ما يتم استعمال "الجنات الضريبة"، كطريق معبد للتهرب الضريبي الدولي.

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي

1. الأسباب التشريعية:

يتم تعريف التشريع الضريبي، بوصفه أحد الأركان الأساسية للنظام الضريبي، بأنه "مجموعة القوانين واللوائح والقرارات والتعليمات الصادرة من الجهات المختصة بغرض فرض الضرائب وتنظيم طرق تحصيلها وجبايتها، كما

¹ سردوك اميرة، هارون مروة، التهرب الضريبي وسبل مكافحته في الجزائر، مذكرة تخرج تقني سامي، محاسبة وتسيير دفعة 2019، ص 18.

يتضمن أحكام المحاكم وقرارات اللجان المتعلقة بالمنزاعات الضريبية، التي تمثل سوابق قضائية يتم إقتناء آثارها فيما بعد.

وفي الواقع، تلعب الأسباب التشريعية دوراً بارزاً في وجود وإنتشار ظاهرة التهرب الضريبي، على أساس أن كثرة التشريعات الضريبية من جهة، ووجود الثغرات الخطيرة في نصوصها تشكل - إذا ما تلازمت مع أسباب أخرى - دافعاً مهماً للتهرب الضريبي¹.

2. الأسباب الأخلاقية:

من العوامل الجوهرية التي تؤدي إلى التهرب الضريبي ضعف المستوى الأخلاقي لدى الأفراد المنوط بهم دفع الضريبة، فالملاحظ في كثير من الدول أنّ الشعور الأخلاقي تجاه الإلتزام الضريبي ما زال ضعيفاً للغاية، لدرجة أنّ الإعتقاد السائد لدى كثير من الأفراد أنّ سرقة الخزينة العامة للدولة عن طريق التهرب الضريبي لا تعد سرقة.

وبالتالي يلاحظ أنّ هناك قلة من الأفراد هي التي تسعى للوفاء بالتزاماتها الضريبية إحتراماً منها للإلتزام الأخلاقي بضرورة المساهمة في تحمل الأعباء العامة للدولة.

ومن الخطورة يمكن أن يتناسى بعض الأفراد أنّ تهريبهم من دفع الضرائب المفروضة عليهم إنّما يؤدي الأمانة الذين يؤدون ما عليهم من ضرائب فضلاً عن أنّه قد يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي على هؤلاء الأمانة تعويضاً للحصول على الضريبة التي تمّ التهرب منها.

لذلك يلاحظ أنّه كلما زاد الوعي والنضج الأخلاقي لدى الأفراد أصبح مقبولاً لديهم، بل محبباً إلى نفوسهم دفع الضرائب طوعية وإختياراً وذلك من شأنه المحافظة على كيان دولتهم والعمل على دوام نهضتها².

3. الأسباب السياسية:

تلعب السياسة التي تتبعها الدولة دور هاماً في التهرب الضريبي فإذا أنفقت الدولة حصيلة الضرائب التي تجنيها في وجوه نافعة فإن الأفراد يشعرون أن ما يدفعونه يعود عليهم بالفائدة فيقل بذلك تهريبهم من دفع الضرائب

¹ محمد خالد المهدي، مرجع سبق ذكره، ص 179.

² هشام سفيان صلواتشي، بوصباح ربة، مرجع سبق ذكره، ص 43.

المفروضة عليهم، أما إذا بددت الدولة حصيلة الضرائب في وجوه لا تعود بالنفع على المواطنين فإنهم سيبدلون قصار جهدهم للتهرب من الضريبة أي أن الدولة قد لا تظهر أي تغيير على صعيد التطوير العام للدولة ولقطاع الخدمات العام بحيث لا يشعر المواطنون بالفائدة لدى دفعهم الضريبة وحينها سيتهربون من دفعها¹.

4. الأسباب الاقتصادية:

تلعب الأسباب الاقتصادية دوراً بارزاً في خلق ظاهرة التهرب الضريبي وإنتشارها، لأن النظام الضريبي هو جزء من النظام المالي الذي هو بدوره جزء لا يتجزأ من النظام الإقتصادي للدولة، وهذا يعني تأثر النظام الضريبي بكل العوامل الاقتصادية الموجودة في هذه الدولة، سواء أعلقت بالوضع الإقتصادي للمكلف، أو بالظروف الاقتصادية للدولة بشكل عام².

5. الأسباب الإدارية:

إن إدارة الضرائب تعتبر الجهاز الذي تنفذ من خلاله السياسة الجبائية والوسيط بين للسلطة التشريعية الجبائية والمكلف حيث تعمل على تطبيق القانون الجبائي، فإذا كانت الإدارة الجبائية ضعيفة فإن عمليات الغش والتهرب الضريبي ستزداد والعكس صحيح، ويرجع سبب عدم كفاءة الإدارة الجبائية إلى قلة الإمكانيات البشرية و الوسائل المادية وتعدد الإجراءات الإدارية والتنظيمية، حيث تعاني الإدارة الجبائية من قلة الإطارات والموظفين، بالإضافة إلى نقص الخبرة والتأطير الجيد، وهذا يتسبب في حدوث خلل في عملية الرقابة على التصريحات الجبائية وبالتالي تبقى ممارسة الغش الضريبي دون رادع.

¹ بوعون مجاوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية، طبعة 2010، الجزائر، ص174.

² محمد خالد المهايبي، مرجع سبق ذكره ، ص175.

المبحث الثالث: كيفية معالجة التهرب الجبائي

المطلب الاول: سبل الحد من ظاهرة التهرب الضريبي

مهما كانت حجة الدوافع التي تؤدي إلى تملص الملمزين من دفع الضريبة، فإن التهرب الضريبي يبقى في آخر المطاف آفة تمس بشرعية توزيع عبء الضريبة بين الملمزين وتضر بالتالي بمردودية النظام الضريبي وفعاليته مما يستوجب محاربة التهرب.

وتتعدد وسائل مكافحته، والتي يجب توظيفها في إطار إستراتيجية دقيقة ومضبوطة من خلال عقلنة التدبير الضريبي (الفقرة الأولى) وتنمية الموارد البشرية وإستراتيجية التواصل (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: عقلنة التدبير الضريبي إن مقاومة التهرب الضريبي تبدأ أولاً من التدبير القانوني للضريبة، يؤسس لفاعلية النظام الجبائي وقوته، ويحض المنظومة الضريبية ضد كل اختراق سواء من لدن هواة التهرب الضريبي أو محترفيه.

أولاً: عصنة تدبير التشريع الضريبي إن إستراتيجية تدبير التشريع الضريبي تقوم على مقاربات جديدة قد تساعد على مكافحة التهرب الضريبي ومنها أن نقطة البدء في سياسة مقاومة التهرب الضريبي يجب أن تكون بإصلاح النظام الجبائي، لتجاوز ثغراته، والعمل على تحديثه لجعله أداة رئيسية في عملية إنجاح السياسة الاقتصادية، والإصلاح الجبائي يبدأ من:

1. تبسيط وتحسين صياغة القوانين الضريبية إن غموض التشريع الضريبي وتعقيده الأحكام الجبائية وتعددتها، إلى جانب غلبة المصطلحات التقنية القليلة التداول وغير الواضحة الدلالة والمعنى نظراً لسوء ترجمتها من الفرنسية إلى العربية لا يخدم مبدأ العدالة.

كما أنه على الإدارة الجبائية أن تتجنب التقليد العشوائي للنصوص المستوردة من بعض الدول وأن توفق بين القوانين والمنظومة الاجتماعية التي سوف يتم تنفيذ هذه القوانين داخلها، وهكذا فالخبراء الذين يضعون قوانين الدول التي يتم منها استيراد القوانين لا يعملون شيئاً بالواقع الاقتصادي والاجتماعي الذي تكون الدولة التي أخذت تلك القوانين بشكل عشوائي، كما على الدول النامية قبل أن تطلب أي قانون يجب عليها أن تخلق أرضية ملائمة لاستيعابه، بدل تقليد القوانين الضريبية الغربية الجاهزة، والمغرب خير مثال على هذه الدول فمنذ الاستقلال وهو يستورد القوانين الفرنسية بإيجابياتها وسلبياتها ومن دون مراعاة للواقع الاجتماعي والاقتصادي.

وفي هذا الإطار يقول الأستاذ مصطفى الكثير ” يدخل النظام الضريبي المغربي في إطار الأنظمة الضريبية للبلدان السائرة في طريق التنمية مع متغيرات وطنية خاصة يقتبس صفاته وتقنياته بكيفية واسعة من نماذج البلدان المصنعة، وعيب هذه النماذج عدم مطابقتها لوضعية ومستوى تنمية البلاد وقد تأثر هذا النظام بكيفية كبيرة بتقنيات وتقاليده مستعارة من الدول المتقدمة.

ولم تكيف هذه التقنيات والأعراف إلا نادرا مع المؤسسات الوطنية والأسبقيات المعطاة للأهداف الاقتصادية التي حددتها البلدان لتنميتها وهذا التقليد لنماذج اقتصاد متقدم مطبقة على اقتصاد متخلف لذا يتميز هذا النظام الضريبي نظرا لتنوعه وتشعبه ومسلسل تطوره بعدد من مواطن الضعف التي قد لا تتمكن من حصرها. ...

هذا التعقيد والغموض وغياب الوضوح في القانون الضريبي يتعين تداركه، والعمل على تيسيره، ليكتسب الإصلاح الضريبي مصداقية علمية وفعالية في أوساط الهيئات الإدارية الساهرة على تنفيذ القوانين الضريبية، وبين الملمزين الذين يرون في التعقيد الضريبي حيف وظلما جبائيا، يدفعهم إلى الشعور بأن التهرب الضريبي هو الآلية الدفاعية المشروعة في مواجهة ضريبة غير عادلة في صياغة قوانينها وتحديد أحكامها وتطبيق جزاءاتها.

فإذا كانت النظم القانونية قد أصبحت بالغة التنظيم والدقة أكثر من أي وقت مضى، فإن الاهتمام حاليا ينبغي أن ينصب على ضرورة تدعيم التبسيط على مستوى صياغة النص القانوني لجعله أكثر إيجازا وأشملا دقة، وأقوى ضبطا.

إن السوسيولوجيا الضريبية لازالت لم تأخذ حظها الأوفر في الدول النامية، إذ أن اختيار الصورة الفنية للضريبة وصياغة تفصيلاتها التشريعية يتحدد على ضوء الهدف من فرضها وملائمة أسلوب تحقيقه لإيديولوجية المجتمع وموافقة لأوضاعه.

كما أن عدم وجود مؤسسات دائمة كما هو الشأن في فرنسا تساعد على خلق القاعدة الضريبية، كالمجلس الاقتصادي والاجتماعي والغرف البرلمانية الدراسية التي تسهر في علاقات دائمة مع ممثلي التنظيمات السوسيو مهنية للمكلفين من أجل اقتراح كل التعديلات الضريبية والتي تهم هذه الشرائح.

مع أن المغرب بدوره توجد فيه الكونفدرالية العامة للمقاولين المغاربة تتوفر على لجنة خاصة بالشؤون القانونية والجبائية والتي تقوم بإعداد الدراسات المتعلقة بالإجراءات الجاري بها العمل، وبالتالي إعداد الاقتراحات الرامية إلى

تخفيف العبء الضريبي أو الوساطة فيما يتعلق بالتصالح بين الملتزم وإدارة الضرائب عند سوء تفاهم ما، غير أن هذه الكونفدرالية لا تخوض فيما يتعلق بالتشريع الضريبي.

2. تيسير الإجراءات الضريبية يؤسس النظام الضريبي الإيجابي على المبدأ الذي مفاده تحصيل الأموال الخاصة بالطريقة الأكثر فعالية والأكثر عدالة ممكنة، مع الحفاظ على استمرارية الصورة الشرعية في عيون الأشخاص المكلفين، الناخبين والرأي العام "غير أن الصورة الشرعية لا يجب أن تنحصر في المضمون القانوني الصرف والبحث على مستوى النص القانوني المجرد فقط.

وإنما الشرعية يجب أن تصاحب الفعل الضريبي من وضع النص الضريبي كقانون إلى انتهاء الفعل الضريبي في شكله المالي بخزينة الدولة وإن تكون هذه المسافة التي يقطعها الفعل الضريبي ميسرة بإجراءات بسيطة وخفيفة، وهي الشرعية التي يجب أن يقتنع ويمتد بها الملتزمون والتي لن تتحقق عندهم إلا بإدراكهم اليقيني للعملية الضريبية في تحدي وعائها وكيفية تحصيلها ولا يمكن أن يدركوا لهذه العملية إلا تبسيط أجزائها.

كما أن كثرة الوثائق المتعلقة بالإقرارات التي يتعين ملؤها تجعل الملتزمين من يشعرون بنفور وتعب في ملئها، فكل ضريبة إلا وتجدها تحتوي على بيانات كثيرة ومعقدة وتكون نتيجة ذلك تشجيع الملتزمين على التهرب الضريبي نتيجة كثرة التعقيدات.

أضف إلى ذلك ارتباط هذه المسألة مع شريحة واسعة من الملتزمين بالضريبة الذين يعانون من الأمية بحيث لا يعرفون محتوى هذه الإقرارات بل حتى إذا ما تم ملؤها نجدها في بعض الأحيان خاطئة مما ينتج عنه إعادة ملأ المطبوع عدة مرات، فأحيانا قد يتم ملئ هذه الإقرارات بحسن نية إلا أن هذه الشكليات المعقدة تجعله في حالة نفور، وأحيانا قد يتم أخذ هذه الإقرارات إلى شخص آخر ملأها مثل الخبراء المحاسبين والمحامين وذوي الخبرة.

وبذلك يجب على الإدارة الجبائية أن تقوم بتبسيط الإجراءات الخاصة بملء المطبوعات والإقرارات الضريبية، حتى تتمكن من توفير الوقت للملتزمين وتجنبهم النفور من ملء الإقرارات الذي يؤدي في بعض الحالات إلى ممارسة التهرب الضريبي نتيجة تعقيد المساطر والإجراءات.

إن التدبير العلمي "المنجماتي" يقوم في أساسه على تبسيط الإجراءات والمساطر والأحكام حتى يدرك الملتزم أن الفعل الضريبي يتم حسب ما يرسمه القانون، وحدده بكل شفافية، ولا مجال للغبن أو الحيف من لدن إدارة الضرائب.

ويتجلى أهم تبسيط للإجراءات في ضرورة تعميم نشر القوانين والمذكرات التفسيرية الصادرة عن إدارة الضرائب وكل التوجيهات والإرشادات قصد تحسين مستوى أداء الخدمات، بهدف دعم ثقة الملتزمين وكسبها، وذلك لجعل الملتزم مدركاً للفعل الضريبي من خلال فهمه للعقل القانوني الضريبي لتتكرس شفافية المنظومة الضريبية لديه، مما سيعزز وفاءه الضريبي.

هكذا وانطلاقاً مما سبق، فقبل وضع أي قاعدة قانونية وخاصة في المجال الضريبي فلا بد من دراسة الواقع الاجتماعي ومدى تقبله لهذه القاعدة، فالقاعدة أو القانون لن ينجح تطبيقه على أرض الواقع إلا إذا كانت ظروف البيئة التي سيطبق فيها ملائمة ومتوافقة والقاعدة الجديدة فكما جاء على لسان مونتيسكيو في كتابه “روح القوانين ”: “....فكل شيء موجود له قوانينه الخاصة به” ...

المطلب الثاني: عقوبات التهرب الجبائي

يهدف قانون الإجراءات الضريبية الموحد في تحقيق التوازن، بما يضمن تحقيق العدالة الضريبية وردع التهرب الضريبي، وعدم الإخلال بحقوق الخزنة العامة، وفيما يلي نستعرض عقوبات التهرب الضريبي والأشخاص المسؤولين عن التهرب.

يُعاقب علي عدم تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليه في المادة (31) من هذا القانون لمدة تتجاوز ستين يوماً من تاريخ انتهاء المواعيد المحددة لتقديمه بغرامة لا تقل عن خمسين ألف جنيه ولا تتجاوز مليوني جنيه

وفي حالة تكرار هذه الجريمة لأكثر من ستة إقرارات شهرية أو ثلاثة إقرارات سنوية تكون العقوبة الغرامة المشار إليها في الفقرة السابقة والحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تتجاوز ثلاث سنوات، أو بإحدي هاتين العقوبتين.

في حالة وقوع أي فعل من أفعال التهرب من الضريبة من أحد الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في القانون الضريبي يكون المسئول عنه:

الشريك المسئول أو المدير أو عضو مجلس الإدارة المنتدب أو رئيس مجلس الإدارة ممن يتولون الإدارة الفعلية علي حسب الأحوال.

وللمسئول إثبات عدم علمه بواقعة التهرب.

جدير بالذكر أن التشريع يعمل على دمج الإجراءات الضريبية المختلفة باختلاف أنواع الضرائب عدا الجمركية، في إجراءات موحدة طالما كانت قابلة للتطبيق على كافة هذه الأنواع أو على ما قد يُستحدث من ضرائب طالما كانت من طبيعة ماثلة أو تتفق في جوهرها مع هذه الفرائض المالية أو تحل محلها.¹

¹ مدني نورية، الرقابة الجبائية ودورها في الحد من التهرب والغش الضريبي، مذكرة تخرج شهادة تقني سامي، السنة التكوينية 2007-2008، ص 47.

(2) نوي نجا، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، السنة الجامعية 2003/2004، ص 10.

خاتمة الفصل

إن دراسة موضوع ظاهرة التهرب الضريبي على طول هذا البحث، برهن لنا أن هذه الظاهرة أضحت من المواضيع التي تشغل جميع مكونات المجتمع من سلطات عامة ومجتمع مدني، بل أصبحت جل الدول تفكر في إيجاد حلول تقلل من انتشار هذه الظاهرة. كما اتضح لنا خطورة التهرب الضريبي على جميع المستويات باعتباره وسيلة تهدف إلى النقص والتقليل من الموارد المالية التي تشكل وسيلة لتمويل الميزانية العامة للدول التي تعتمد على الضرائب في تمويل النفقات العمومية، كما تساعد على تمويل الاستثمار في المجالات الاقتصادية والاجتماعية

الفصل الثالث:

الإطار التطبيقي للدراسة

تمهيد:

إنَّ التهَرَّب الضريبي هو داء جميع الأنظمة الجبائية في العالم، وتشتد خطورته في البلدان التي تمثل فيها الجباية أهم مورد للخزينة العامة للدولة، لذلك يسعى القانون الجبائي إلى إيجاد الدواء لهذا الداء بتوظيف جميع الوسائل المتاحة لمحاربته، ومنها وسيلة الرقابة الجبائية.

إذ تعتبر هذه الأخيرة من أهم الإجراءات الضرورية المتخذة لمكافحة، وتكتسي أهمية بالغة، نظرًا لأنَّ النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي أي أنه يمنح الحرية النسبية للمكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله من تلقاء نفسه، لذا تعتبر الرقابة على هذه التصريحات المكتتبة لازمة، لأنها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة وصادقة، نظرًا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية بهدف التملص من دفع الضريبة.

ومن خلال ما ذكرنا سنتطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار النظري للدراسة.

المبحث الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة.

المبحث الاول: مركز الضرائب بولاية الوادي

إن مركز الضرائب هو عبارة على مؤسسة مالية تهتم بتحصيل وجباية مختلف الضرائب والرسوم، وتعتبر وسيط بين الدولة والمدينين بالضريبة، يعتبر مركز الضرائب جزء لا يتجزأ من الهيكل العام للضرائب، ففي هذا المستوى يتم جمع المعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة، ويتم متابعتهم والسهر على تطبيق القوانين الجبائية المرسلة من قبل مديرية الضرائب التابعة لها حسب التشريع.

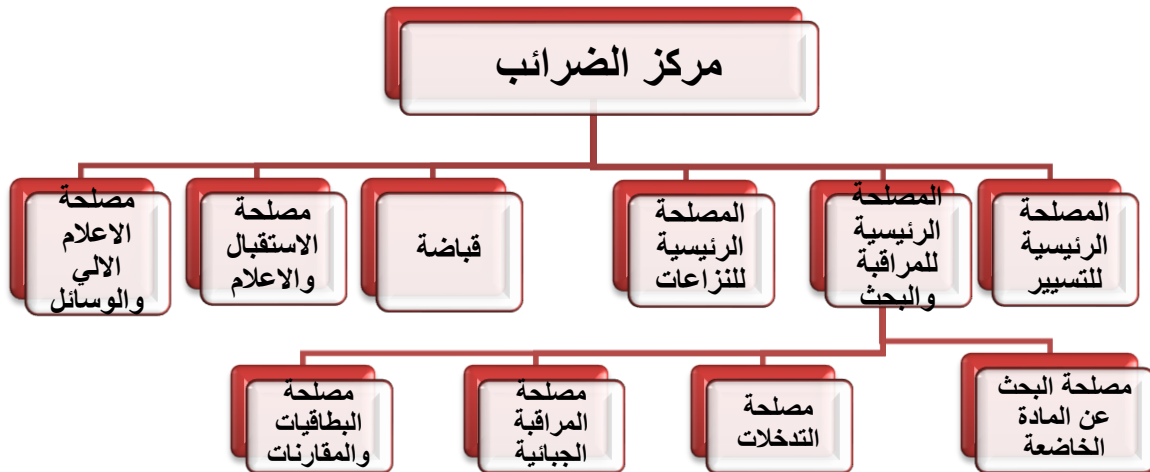
المطلب الاول: نشأة مركز الضرائب بالوادي

يعتبر مركز الضرائب الاداة الاساسية المختصة في الكشف عن التهرب والغش الضريبي عن طريق التدقيقات والتحقيقات الجبائية، ويتكون من مصالح مختلفة هذه المصالح تقوم بعدة مهام ولقد تم افتتاح مركز الضرائب بالوادي بتاريخ: 2018/11/14، يقوم هذا المركز بمسك ودراسة ملفات المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي، حيث قام هذا المركز بدراسة اعداد معتبرة من الملفات وصلت الى مايقارب 7000 ملف من اول سنة تم افتتاحه فيها الى غاية بداية 2023، يبلغ عدد الموظفون بمركز الضرائب بالوادي 70 موظف منهم 57 دائمون، وتضم المصلحة الرئيسة للمراقبة والبحث 12 موظف منه 08 محققين في الضرائب برتبة مفتش مركزي وما أعلى.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب بالوادي

تندرج تحت سلطة مركز الضرائب بالوادي العديد من المصالح بناء على ما جاء في المرسوم التنفيذي رقم: 06-327، المؤرخ بتاريخ 2006/09/18 من الجريدة الرسمية نلخصها في الشكل الموالي:

الشكا رقم (01): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب بالوادي



المرسوم التنفيذي رقم: 06-327، المؤرخ بتاريخ 2006/09/18 من الجريدة الرسمية

المطلب الثالث: مهام مصالح مركز الضرائب بالوادي

يتكون مركز الضرائب من 03 مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين، وهاته المصالح هي المكلفة بتنظيم العمليات الجبائية من بدايتها الى غاية تحصيلها والتحقق من صحتها وتتمثل هاته المصالح في:

1. المصلحة الرئيسية للتسيير الملفات

تعمل على تسيير المصالح التالية:

- المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري.
- المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات.
- المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة.
- المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي.
- المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية
- تتمثل مهام المصلحة فيما يلي:

- مصادقة على جداول الفردية.
 - مراقبة ميزانيات الختامية وجداول حسابات النتائج.
 - مراقبة التصريحات الشهرية للمكلفين.
 - اعداد احصائيات السداسية والسنوية.
 - متابعة ملفات المكلفين المستفدين من امتيازات الجبائية.
- #### 2. مصلحة الرئيسية للمنازعات وتضم 03 مصالح منها:

- مصلحة الإحتجاجات.
- مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية.
- مصلحة التبليغ والأمر بالدفع.
- تتمثل المهام كالآتي:
- دراسة التظلمات الأولية.
- دراسة طلبات استرجاع الرسم على القيمة المضافة.
- دراسة الطعون ولائية.
- دراسة طلبات التخفيض المجاني والتخفيض المشروط.
- اعداد احصائيات السداسية والسنوية.

- تقديم الشهادات الإلغاء والتخفيض.

3. مصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث:

تقوم بمراقبة ومتابعة جميع التصريحات والملفات المتعلقة بالضرائب من خلال القيام بالمهام المختلفة المنوطة بها، وتكلف ب:

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها.

- إقتراح عمليات مراقبة وإنجازها، بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية وحواسل تقييمية دورية.

- تعمل على تسيير:

✓ **مصلحة البطاقات والمقارنات:** هي مصلحة تقوم بفرز ومعالجة جميع المعلومات الخاصة بالمكلف بالضريبة من خلال المهام الموكلة لها، وتكلف ب:

- تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والإستعلام الخاصة بوعاء الضريبة وكذا مراقبتها وتحصيلها.

- حفظ المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية، وتخزينها وإستردادها من أجل استغلالها.

- التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.

✓ **مصلحة التدخلات:** عبارة عن مصلحة تباشر مهامها في الميدان لتقوم بمهامها المنوطة بها وهي تعمل في شكل فرق، وتكلف ب:

- برجة وإنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيارة والمراقبة عند المرور وكذا إنجاز في عين المكان لكل المعائنات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها.

- إقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أول للمراقبة على أساس المستندات إنطلاقاً من المعلومات والإستعلامات المجمعة.

✓ **مصلحة المراقبة:** عبارة عن مصلحة تباشر مهامها في الميدان للمراقبة وتعمل في شكل فرق وتكلف ب:

- إعداد وضعيات إحصائيات دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها.

- **مصلحة البحث عن المادة الضريبية:** التي تعمل في شكل فرق، وتكلف بإعداد برنامج مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان إنطلاقاً من المعلومات والإستعلامات المجمعة للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع.

تتمثل المهام فيمايلي:

- مراقبة كشوفات: مشتريات - مذكرات الربط.
- اعداد احصائيات
- تقديم رقم الجبائي
- حصول على معلوم مات من مختلف ادارات
- متابعة المكلفين المتهربين

4. القباضة:

- وهي عبارة على مكان تحصل فيه الضرائب أي بمثابة الخزينة، وتكلف ب:
- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أوالجداول العامة أوالفردية التي تصدر فيحقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل.
- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة.
- مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.
- تعمل على تسيير المصالح التالية:
- مصلحة الصندوق
- مصلحة المحاسبة
- مصلحة المتابعات
- ومن بين مهام القباضة مايلي:
- تحصيل الضرائب والرسوم
- مراقبة الجداول الفردية
- ارسال اذارات ومتابعات
- ارسال الحصيلة الجبائية إلى المديرية الولائية والمديرية الجهوية والمديرية العامة والمجلس الاعلى للمحاسبة المحاسبة.

5. مصلحة الاستقبال والاعلام من مهامها: هي بمثابة الوجهة الاولى لمجموعه مصالحها الرئيسية، يسهر مركز

الضرائب على ضمان استقبال فعال ونوعي لصالح جميع المكلفين بالضريبة وهي تحت سلطة المركز وتكلف:

- تنظيم استقبال وتوجيه المكلفين بالضريبة.
- التكفل باتصالات المكلفين وتحديد مواعيد
- وضع لافتات في فضاء الأستقبال

- نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

6. مصلحة الاعلام الألي والوسائل

- تتكون من اطرار مختصة في الاعلام الالي يقومون بتطوير ومتابعة ملفات المكلفين بالضريبة بطريقة الية، وكذا تشرف على تسيير الوسائل لضمان سيرورة العمل، وتكلف ب:
- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير التاهيلات ورخص الدخول الموافقة لها.
- احصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم اخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات.
- الاشراف على المهام المتصلة بالنظافة وامن المقرات.

المبحث الثاني: دراسة حالة في مركز الضرائب

تعتمد الادارة الجبائية على الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبي ميدانيا بالتدقيقات الجبائية، حيث يتم التدقيق في الوثائق المكلف بالضريبة من حيث الشكل للتأكد إن كانت قائمة حسب المبادئ المحاسبية، كما يتم التدقيق فيها من حيث المضمون للتأكد من صدقة التسجيلات المحاسبية.

المطلب الاول دراسة حالة شركة دوار الماء للمقاولاتية

1. ارسال طلب معلومات

لابد من إعلام المكلف بالضريبة بعملية التحقيق مسبقا وذلك عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق له مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته (انظر الملحق 2)، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته 30 أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الاشعار.

- مضمون طلب معلومات :

مؤسسة دوار الماء شخص طبيعي مختصة في أشغال البناء والأشغال العمومية والري، ابتداء من تاريخ 15-08-2006 بناء على السجل التجاري رقم 06 ب 88585-00-39 وبناء على طلب معلومات رقم 855/ م م ج/ 2022 المؤرخ في 01-05-2022 المتضمن رقابة الوثائق لسنتي 2019-2020 (السنوات غير متقدمة) مرفوقا بنسخة من ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية ومع منح مهلة 30 يوما من تاريخ استلام الاشعار بالتحقيق من اجل فحص وثائقكم ،

المطلب الثاني : نتائج الرقابة على الوثائق

بعد تقديم المكلف بالضريبة لوثائقه قامت المصلحة بمراقبة الملف الجبائي و تحصلت على النتائج التالية :

سنة 2018 :

رقم الاعمال المحقق : 250.000.000 دج

رقم الاعمال المقبوض المصرح به : 190.500.000 دج

رقم اعمال مصرح به في مجال الرسم على النشاط المهني : 182.000.000 دج

الربح الجبائي المصرح به : 18.500.000 دج

بعد مراجعة الوثائق المحاسبية لهذه السنة فيما يخص المصاريف و لاشغال المنجزة و المقبوضات و

التصريحات الشهرية لاحظنا ما يلي :

1- بناء على الفاتورة رقم 2018/01 بتاريخ 2018/01/14 قمتم ببراء عتاد (iont Engin

dLocac) لمدة 20 يوما لكن المدة بداية من السنة المالية الى تاريخ الفاتورة هي 14 يوما فقط و

عليه ترفض 06 ايام منها و تضاف الى الربح و ذلك بمبلغ :

$06 \times 25\,500$ دج (سعر اليوم) = 153 000 دج تضاف الى الربح مع العلم ان رسمها غير

محسوم .

2- بعد مراقبة المصاريف اتضح انكم صرحتم بمصاريف نقل بواسطة فاتورة رقم 2018/440 بتاريخ

2018/02/25 مع المتعامل كريم بمبلغ 2.000.000 دج خارج الرسم مفادها نقل بضائع من ولاية

جيجل الى ولاية الوادي في حين انه بعد مراقبة المشتريات اتضح انه لا توجد اي مشتريات مقتناة من

ولاية جيجل و عليه يتم رفضها و إضافتها للربح و استرجاع رسمها المحسوم خلال شهر ماي 2018

3- قمتم بالتصريح بمصاريف مع الممول عبد الفتاح و هذا الممون مصنف ضمن المتهربين الجبائيين و عليه سيتم رفض هذه المصاريف . :

- فاتورة رقم 2018/183 بتاريخ 2018/05/25 بمبلغ 1.000.000 دج محسوم رسمها خلال شهر جوان 2018 .

- فاتورة رقم 2018/199 2018/0/01 بمبلغ 1.500.000 دج محسوم رسمها خلال شهر ماي 2018 .

- صرحتم خلال شهر ماي في التصريح الشهري برقم اعمال بقيمة 8.500.000 دج في مجال الرسم على القيمة المضافة في حين انه لم تسددو حقوق الرسم على النشاط المهني .

4- بعد مراقبة التسديدات الخاصة بالتسيقات بالنسبة للضريبة على ارباح الشركات اتضح انكم خلال هذه السنة لم تسدد الشركة اي تسيق مع العلم ان مبلغ الضريبة على ارباح الشركات خلال السنة السابقة هو 3.500.000 دج .

❖ و مما سبق نقترح التعديلات التالية :

الضريبة على ارباح الشركات IBS:

الربح المعتمد = الربح المصرح به + المصاريف المرفوضة + الربح المستخرج من رقم الاعمال الجديد

المصاريف المرفوضة = 153 000 دج + 2.000.000 دج + 1.000.000 دج + 1.500.000 دج

دج

المصاريف المرفوضة = 4.653.000 دج

الربح المستخرج من رقم الاعمال الجديد = 18.500.000 دج + 4.653.000 دج = 23.153.000 دج

الربح المعتمد : 23.153.000 دج

و عليه :

الضريبة على ارباح الشركات **IBS** (23 %) :

الربح المعتمد : 23.153.000 دج

الربح المصرح به : 18.500.000 دج

الفارق : 4.653.000 دج

الضريبة على الدخل الاجمالي للشركاء **IRG/ASS** (15 %) :

الاساس المعتمد: الربح المعتمد – الضريبة على ارباح الشركات

الاساس المعتمد = 23.153.000 دج – 5.325.190 دج = 17.827.810 دج

الاساس المعتمد = 17.827.810 دج

الاساس المصرح به: الربح المصرح به – الضريبة على ارباح الشركات

الاساس المصرح به = 18.500.000 دج – 4.255.000 دج = 14.245.000 دج

الاساس المصرح به = 14.245.000 دج

و عليه :

الاساس المعتمد : 17.827.810 دج

الاساس المصرح به : 14.245.000 دج

الفارق : 3.582.810 دج

الرسم على النشاط المهني (2%) :

رقم الاعمال المعتمد : . 190.500.000 دج

رقم الاعمال المصرح به : 182.000.000 دج

الفارق : 8.500.000 دج

استرجاع الرسم على القيمة المضافة :

2.000.000 دج $\times$ 19 % = 380.000 دج

1.000.000 دج $\times$ 19 % = 190.000 دج

1.500.000 دج $\times$ 19 % = 285.000 دج

الرسم الواجب استرجاعه : 380.000 دج + 190.000 دج + 285.000 دج = 855.000 دج

عقوبة التأخير : 855.000 $\times$ 25 = 213.750 دج

المجموع : 855.000 دج + 213.750 دج = 1.068.750 دج

التسيقات على الضريبة على ارباح الشركات :

مبلغ الضريبة السنة السابقة : 3.500.000 دج .

- مبلغ التسبيق الاول الواجب التسديد $3.500.000 \times 30\% = 1.050.000$ دج
- مبلغ التسبيق الثاني الواجب التسديد $3.500.000 \times 30\% = 1.050.000$ دج
- مبلغ التسبيق الثالث الواجب التسديد $3.500.000 \times 30\% = 1.050.000$ دج
- عقوبة عدم تسديد التسبيقات الثلاث هو : مجموع التسبيقات 10%

$$3.150.000 \text{ دج} \times 10\% = 315.000 \text{ دج}$$

سنة 2019 :

رقم الاعمال المحقق : 80.250.000 دج

رقم الاعمال المقبوض المصرح به في G50 : 60.880.000 دج

الربح المحقق : 9.500.000 دج

1- صرحتم بمصاريف نقل تخص نقل بضائع من ولاية الجزائر الى ولاية الوادي بناء على الفاتورة رقم

2019/100 بتاريخ 2020/04/23 بمبلغ 1.000.000 دج في حين انه لم تقوموا بإقتناء اي

سلع من ولاية الوادي و عليه يتم رفضها و إعادة دمج رسمها المحسوم خلال شهر ماي 2019

2- بعد مراقبة التصريحات الشهرية و لاسيما فيما يتعلق بالتصريحات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة

اتضح انكم صرحتم بأرقام اعمال معفية من الرسم على القيمة المضافة و لم تقدموا ما يثبت ذلك و

التصريحات موضحة حسب كل شهر كما يلي :

- خلال شهر فيفري رقم الاعمال المعفى : 4.000.000 دج

- خلال شهر جوان رقم الاعمال المعفى : 10.000.000 دج

- خلال شهر اكتوبر رقم الاعمال المعفى : 5.000.000 دج

3- قمتم بالتصريح بمصاريف مع الممول جمال و هذا الممون مصنف ضمن المتهربين

الجباةين و عليه سيتم رفض هذه المصاريف . :

• فاتورة رقم 2019/16 | بتاريخ 2019/04/30 بمبلغ 927.000 دج

• فاتورة رقم 2019/37 بمبلغ 2019/07/29 بمبلغ 854.000 دج

كما سيتم استرجاع رسمهما المحسوم خلال شهر اوت 2019

4- بعد مراقبة الكشف البنكي و مقارنتها بالتصريحات الشهرية المودعة لدى المصلحة اتضح وجود رقم

اعمال مقبوض خلال شهر نوفمبر بقيمة 8.000.000 دج بكل الرسوم غير مصرح به في

التصريح الشهري الخاص بشهر نوفمبر .

❖ و مما سبق نقترح التعديلات التالية :

الضريبة على ارباح الشركات IBS:

الربح المعتمد = الربح المصرح به + المصاريف المرفوضة + الربح المستخرج من رقم الاعمال الجديد

المصاريف المرفوضة = 1.000.000 دج + 927.000 دج + 854.000 دج

الربح المستخرج من رقم الاعمال الجديد = 2.781.000 دج

الربح المعتمد : 9.500.000 دج + 2.781.000 دج = 12.281.000 دج

و عليه :

الربح المعتمد : 12.281.000 دج

الربح المصرح به : 9.500.000 دج

الفارق : 2.781.000 دج

الضريبة على الدخل الاجمالي للشركاء **IRG/ASS** :

الاساس المعتمد: الربح المعتمد - الضريبة على ارباح الشركات

الضريبة على ارباح الشركات = 12.281.000 دج $\times$ 23 % = 2.824.630 دج

الاساس المعتمد = 12.281.000 دج - 2.824.630 دج = 9.456.370 دج

الاساس المصرح به : الربح المصرح به - الضريبة على ارباح الشركات

الضريبة على ارباح الشركات = 9.500.000 دج $\times$ 23 % = 2.185.000 دج

الاساس المصرح به = 9.500.000 دج - 2.185.000 دج = 7.315.000 دج

و عليه :

الاساس المعتمد : 9.456.370 دج

الاساس المصرح به : 7.315.000 دج

الفارق : 2.141.370 دج

الرسم على النشاط المهني (2 %) :

8.000.000 دج / 1.19 = 6.722.689 دج

رقم الاعمال المعتمد : 67.602.689

رقم الاعمال المصرح به : 60.880.000 دج

الفارق : 6.722.689 دج

الرسم على القيمة المضافة (19 %) :

- خلال شهر فيفري رقم الاعمال المعفى : 4.000.000 دج
- خلال شهر جوان رقم الاعمال المعفى : 10.000.000 دج
- خلال شهر اكتوبر رقم الاعمال المعفى : 5.000.000 دج
- 8.000.000 دج TTC / 1.19 = 6.722.689 دج HT

مجموع رقم الاعمال غير المغرم عليه هو :

$$25.722.689 = 6.722.689 + 5.000.000 + 10.000.000 + 4.000.000 \text{ دج}$$

رقم الاعمال المعتمد : 82.822.689 دج

رقم الاعمال المصرح به : 57.100.000 دج

الفارق : 25.722.689 دج

استرجاع الرسم على القيمة المضافة :

$$1.000.000 \text{ دج} \times 19 \% = 190.000 \text{ دج}$$

$$927.000 \text{ دج} \times 19 \% = 176.130 \text{ دج}$$

$$854.000 \text{ دج} \times 19 \% = 162.260 \text{ دج}$$

الرسم الواجب استرجاعه : 528.390 دج

$$528.390 \text{ دج} \times 25 \% = 132.097 \text{ دج}$$

المجموع : 660.487 دج

سنة 2020 :

رقم الاعمال المحقق : 320.800.000 دج

رقم الاعمال مصرح به في G50 : 330.080.000 دج

الربح المحقق : 30.555.000 دج

1- بعد مراقبة الفاتورة رقم 2016/06 بتاريخ 2020/01/31 مع المتعامل SARL SOUF

PREST اتضح انكم قمتم بكراء عتاد اشغال لمدة تتجاوز تاريخ الفاتورة و عليه يتم رفض الفاتورة و

إضافتها للربح مع العلم ان رسمها غير محسوم و الفاتورة تتضمن ما يلي :

❖ كراء (camion 6*4 a benne) مدة 90 يوما سعر اليوم 9.000 دج المبلغ

الاجمالي : 810.000 دج

❖ كراء (compacteur cylindre) مدة 90 يوما سعر اليوم 14.500 دج المبلغ

الاجمالي : 1.305.000 دج

❖ كراء (camion dumper) مدة 127 يوما سعر اليوم 5.000 دج المبلغ الاجمالي :

635.000 دج

المجموع العام للفاتورة : 2.750.000 دج

المبالغ المرفوضة :

❖ 9- 31 = 59 يوم $\times$ 9.000 دج = 531.000 دج

❖ 90- 31 = 59 يوم $\times$ 14.500 دج = 855.500 دج

$$90 - 31 = 96 \text{ يوم} \times 5.000 \text{ دج} = 480.000 \text{ دج} \quad \blacklozenge$$

المبلغ الاجمالي المرفوض : 531.000 دج + 855.500 دج + 480.000 دج = 1.866.500 دج

دج

و عليه المبلغ الواجب اضافته للربح هو : 1.866.500 دج

2- بعد مراجعة المصاريف المصرح بها التي تخص مادة المازوت اتضح ان الفواتير الخاصة بهذه المادة توضح

انها مقتناة من محطة خدمات بلدية حساني عبد الكريم في حين ان اشغالكم خلال هذه المدة كانت في

بلدية حاسي مسعود و عليه يتم رفض الفاتورة رقم 2020/10 بتاريخ 2020/02/28 بمبلغ

848.600 دج و يتم إضافتها للربح .

3- صرحتم خلال شهر سبتمبر بمبلغ 25.747.000 دج معفي من الرسم على القيمة

المضافة لكن بالرجوع الى شهادة الاعفاء المقدمة التي تحمل الرقم التسلسلي 58544851 يتضح انها

تتضمن اعفاء لرقم اعمال بقيمة 23.747.000 دج تخص اشغال مع شركة الاخوة سليمان اي بفارق

بقيمة 2.000.000 دج يتم اخضاعه للرسم على القيمة المضافة .

4- صرحتم بفاتورة لإقتناء قطع غيار مع الممون اوطو سوف للاستيراد والتصدير بناء على الفاتورة

رقم 2020/652 بتاريخ 2020/04/20 بمبلغ 2.567.400 دج لعتاد من نوع رونو في حين انه بعد

مراجعة العتاد المصرح به اتضح انكم لا تملكون عتاد من هذا النوع اي ان العتاد المقتنى لا يتوافق و العتاد

المكتسب من طرفكم و عليه يتم رفض هذه الفاتورة و استرجاع رسمها المحسوم خلال شهر نوفمبر 2020

5- صرحتم بمصاريف بناء على الفاتورة المقدمة مع المتعامل شركة الامل بناء على الفاتورة رقم 2020/25

بتاريخ 2020/07/15 بقيمة 1.600.000 دج لكن اتضح ان طريقة تسديد هذه الفاتورة كانت

نقدا و ليس بشيك و عليه يتم رفضها و ضافتها للربح و استرجاع رسمها المحسوم خلال شهر ديسمبر

2020

❖ و مما سبق نقترح التعديلات التالية :

الضريبة على ارباح الشركات IBS:

الربح المعتمد = الربح المصرح به + المصاريف المرفوضة + الربح المستخرج من رقم الاعمال الجديد

المصاريف المرفوضة = 1.866.500 دج + 848.600 دج + 2.567.400 دج + 1.600.000 دج

دج

مجموع المصاريف المرفوضة = 6.882.500 دج

الربح المستخرج من رقم الاعمال الجديد = 30.555.000 دج + 6.882.500 دج

الربح المعتمد : 37.437.500 دج

و عليه :

الربح المعتمد : 37.437.500 دج

الربح المصرح به : 30.555.000 دج

الفارق : 6.882.500 دج

الضريبة على الدخل الاجمالي للشركاء IRG/ASS :

الاساس المعتمد: الربح المعتمد — الضريبة على ارباح الشركات

الضريبة على ارباح الشركات = 37.437.500 دج $\times$ 23 % = 8.610.625 دج

الاساس المعتمد = 37.437.500 دج - 8.610.625 دج = 28.826.875 دج

الاساس المصرح به: الربح المصرح به - الضريبة على ارباح الشركات

الضريبة على ارباح الشركات = 30.555.000 دج $\times$ 23 % = 7.027.650 دج

الاساس المصرح به = 30.555.000 دج - 7.027.650 دج = 23.527.350 دج

و عليه :

الاساس المعتمد : 28.826.875 دج

الاساس المصرح به : 23.527.350 دج

الفارق : 5.299.525 دج

الرسم على القيمة المضافة (19 %) :

رقم الاعمال المعتمد : 332.080.000 دج

رقم الاعمال المصرح به : 330.080.000 دج

الفارق : 2.000.000 دج

استرجاع الرسم على القيمة المضافة :

نوفمبر 2020 : 2.567.400 دج $\times$ 19 % = 487.806 دج

ديسمبر 2020 : 1.600.000 دج $\times$ 19 % = 304.000 دج

الرسم الواجب استرجاعه : 791.806 دج

عقوبة التأخير: 791.806 دج $\times 25\% = 197.951$ دج

المجموع : 989.757 دج

سنة 2021:

رقم الاعمال المحقق : 120.250.000 دج

رقم الاعمال المقبوض : 79.000.000 دج

الربح المحقق : 10.025.000 دج

1- صرحتم بمصاريف اعباء بقيمة 1.000.000 دج بناء على الفاتورة رقم 2021/32 بتاريخ

2021/09/05 مع المتعامل شركة الكرامة لكن بالرجوع على محاسبة المكلف اتضح انها سددت

بواسطة الصندوق وعليه يتم رفضها وإضافتها للربح وإسترجاع رسمها المحسوم خلال شهر أكتوبر

2021.

2- صرحتم بفاتورة مصاريف مع متعامل مصنف ضمن قائمة المدلسين و عليه يتم رفضها و إضافتها

للربح واسترجاع رسمها المحسوم خلال شهر نوفمبر 2021 مبلغ الفاتورة 4.000.000 دج خارج

الرسم .

3- بعد مراجعة المصاريف المصرح بها و لا سيما قسط الاهتلاكات اتضح انكم قمتم بإحتساب قسط

الاهتلاك لسيارة سياحية بقيمة شرائها و هي بمبلغ 5.000.000 دج حيث صرحتم بقيمة اهتلاك

بمبلغ 1.000.000 دج (اهتلاك خطي على خمس سنوات) في حين انه بناء على القوانين

الجبائية تحتلك مبلغ السيارة السياحية في حدود 1.000.000 دج

الضريبة على ارباح الشركات IBS:

الربح المعتمد = الربح المصرح به + المصاريف المرفوضة

$$\text{المصاريف المرفوضة} = 800.000 + 4.000.000 + 1.000.000 \text{ دج (الاهتلاك)}$$

(المرفوض)

$$\text{المصاريف المرفوضة} = 5.800.000 \text{ دج}$$

$$\text{الربح المعتمد : } 10.025.000 \text{ دج} + 5.800.000 \text{ دج} = 15.825.000 \text{ دج}$$

$$\text{الربح المصرح به : } 10.025.000 \text{ دج}$$

$$\text{الفارق : } 5.800.000 \text{ دج}$$

الضريبة على الدخل الاجمالي للشركاء IRG/ASS :

الاساس المعتمد: الربح المعتمد – الضريبة على ارباح الشركات

$$\text{الاساس المعتمد} = 12.185.250 \text{ دج}$$

الاساس المصرح به: الربح المصرح به – الضريبة على ارباح الشركات

$$\text{الاساس المصرح به} = 7.719.250 \text{ دج}$$

و عليه :

$$\text{الاساس المعتمد : } 12.185.250 \text{ دج}$$

$$\text{الاساس المصرح به : } 7.719.250 \text{ دج}$$

$$\text{الفارق : } 4.466.000 \text{ دج}$$

استرجاع الرسم على القيمة المضافة :

$$1.000.000 \text{ دج} \times 19\% = 190.000 \text{ دج}$$

$$4.000.000 \text{ دج} \times 19\% = 760.000 \text{ دج}$$

الرسم الواجب استرجاعه : 950.000 دج

$$950.000 \text{ دج} \times 25\% = 237.500 \text{ دج}$$

المجموع : 1.185.500 دج

الجدول رقم 02: ملخص الضرائب و الرسوم المقترحة في C 04

IRG/ ASS	2018	17,827,810	14,245,000	3,582,810	15%	537,422	25%	134,356	671,778
	2019	9,456,370	7,315,000	2,141,370	15%	321,206	25%	80,302	401,508
	2020	28,826,875	23,527,350	5,299,525	15%	794,928	25%	198,732	993,660
	2021	12,185,250	7,719,250	4,466,000	15%	669,900	25%	167,475	837,375
IBS	2018	23,153,000	18,500,000	4,653,000	23%	1,070,190	25%	267,548	1,337,738
	2019	12,281,000	9,500,000	2,781,000	23%	639,630	25%	159,908	799,538
	2020	37,437,500	30,555,000	6,882,500	23%	1,582,975	25%	395,744	1,978,719
	2021	15,825,000	10,025,000	5,800,000	23%	1,334,000	25%	333,500	1,667,500
TAP	2018	190,500,000	182,000,000	8,500,000	2%	170,000	15%	25,500	195,500
	2019	67,602,689	60,880,000	6,722,689	2%	134,454	15%	20,168	154,622
TVA	2019	82,822,689	57,100,000	25,722,689	19%	4,887,311	25%	1,221,828	6,109,139
	2020	332,080,000	330,080,000	2,000,000	19%	380,000	25%	95,000	475,000
R/TVA	2018					855,000	25%	213,750	1,068,750
	2019					528,390	25%	132,098	660,488
	2020					791,806	25%	197,952	989,758
	2021					950,000	25%	237,500	1,187,500
عقوبة عدم تسديد تسبيقات IBS	2018			-				315,000	315,000
						15,647,212		4,196,361	19,843,573

خلاصة:

الرقابة الجبائية ليست غاية بقدر ماهي وسيلة أسسها المشرع الجبائي الجزائري لمكافحة ظاهرة خطيرة تهدد أكبر اقتصاديات دول العالم، ألا وهي ظاهرة التهرب الضريبي، فالمكلفين بالضريبة لا يتوانون عن إتباع وسلك كل أساليب التهرب والاحتيال واستغلال للثغرات الجبائية القانونية.

لهذه الأسباب وغيرها من الأسباب التنظيمية، كان لازماً إنشاء هياكل جبائية تتولى زمام هذا الأمر، ومن الأدوار الأساسية التي تقوم بها هاته الهياكل، الرقابة الجبائية، حيث تعد هذه الأخيرة وسيلة قانونية بيد الإدارة الجبائية لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي من قبل المكلفين الذين يلجئون إليها للتملص من التزاماتهم الجبائية، فيقوم الأعوان المكلفون بالرقابة الجبائية ومن خلال عدة طرق بالتصدي لهذه الظاهرة، ولأن لغة التحوار بين الإدارة الجبائية والمكلفين هي المعلومات المحاسبية، فإن عملية التحقيق الجبائي سوف تكون حول هذه المعلومات للتأكد من مدى تعبيرها عن الذمة المالية الحقيقية للمكلفين.

ومن خلال هذا الفصل وضعنا مفهوم التهرب الضريبي والأسباب الداعية إليه إلى جانب الأساليب المتخذة في محاربه، المتمثلة في الرقابة الجبائية.

اعتمدت الدراسة المحلية على أهمية الرقابة الجبائية، أما في الدراسة الحالية شملت أساليب التهرب وطرق مكافحته التي تتم على مستوى مركز الضرائب.

الخاتمة

الخاتمة

تعتبر عملية الرقابة على الوثائق كونها شكل من أشكال الرقابة الجبائية غاية وسيلة أسسها المشرع الجبائي الجزائري لمكافحة ظاهرة خطيرة تهدد أكبر اقتصاديات دول العالم، ألا وهي ظاهرة التهرب الضريبي، فالمكلفين بالضريبة لا يتوانون عن إتباع وسلك كل أساليب التهرب والاحتيال واستغلال للشغرات الجنائية القانونية.

لهذه الأسباب وغيرها من الأسباب التنظيمية، كان لزاما إنشاء هياكل جبائية تتولى زمام هذا الأمر، ومن الأدوار الأساسية التي تقوم بها هاته الهياكل، الرقابة على الوثائق، حيث تعد هذه الأخيرة وسيلة قانونية بيد الإدارة الجبائية لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي من قبل المكلفين الذين يلجئون إليه للتنصل من التزاماتهم الجبائية، فيقوم الأعوان المكلفون بالرقابة على الوثائق ومن خلال عدة طرق بالتصدي لهذه الظاهرة، ولأن لغة التحاور بين الإدارة الجبائية والمكلفين هي التصريحات الجبائية، فإن عملية الرقابة على الوثائق سوف تكون حول هذه التصريحات للتأكد من مدى مصداقية وصحة الذمة المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة.

وفي حالة وجود تجاوزات من المكلف تحول دون استيفاء الخزينة العمومية لحقها، وجب متابعة المكلف إحدى العقوبات المنصوص عليها في التشريع الجبائي وصولا إلى العقوبات المهنية التي تمس بصفة المكلف شخص (طبيعي أو معنوي)، إلا التشريع الجبائي وسعيا منه على توقيع جزاء ردعي، يتراوح بين الغرامة والحبس إضافة إلى العقوبات التكميلية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1. كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011.
2. المادة 29 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي ألغيت بموجب المادة 7 من ق م لسنة 1996 وأعيد إحداثها بموجب المادة 5 من ق م لسنة 2001 وملغاة بموجب المادة 6 من ق م لسنة 2015.
3. قرار مجلس الدولة 021651 الصادر بتاريخ 20\09\2005.
4. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
5. المادة 51 من نص قانون الاجراءات الجبائية.
6. نجاة، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.
7. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الإجراءات الجبائية، المادة: 20 من قانون رقم: 21-08 المؤرخ في 2008/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2009، منشورات بيرقي، الجزائر، 2010/2011.
8. سردوك اميرة، هارون مروة، التهرب الضريبي وسبل مكافحته في الجزائر، مذكرة تخرج تقني سامي، محاسبة وتسيير دفعة 2019.
9. بوعون يحياوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية، طبعة 2010، الجزائر.
10. مدني نورية، الرقابة الجبائية ودورها في الحد من التهرب والغش الضريبي، مذكرة تخرج شهادة تقني سامي، السنة التكوينية 2007-2008.
11. نوي نجاة، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، السنة الجامعية 2003/2004.