



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة وتدقيق

العقوبات الضريبية كآلية للحد من الغش والتحايل
الضريبي
دراسة حالة بمفتشية الضرائب أولاد أحمد-الوادي-

تحت إشراف الدكتور:

لعيدي مهاوات

إعداد الطلبة:

✓ خيرة قماري

✓ حليلة همامي

✓ صفية زريط

لجنة المناقشة

أستاذ محاضر صنف أ-أ-

أستاذ محاضر صنف أ-أ-

أستاذ محاضر صنف أ-أ-

أحمد تي

لعيدي مهاوات

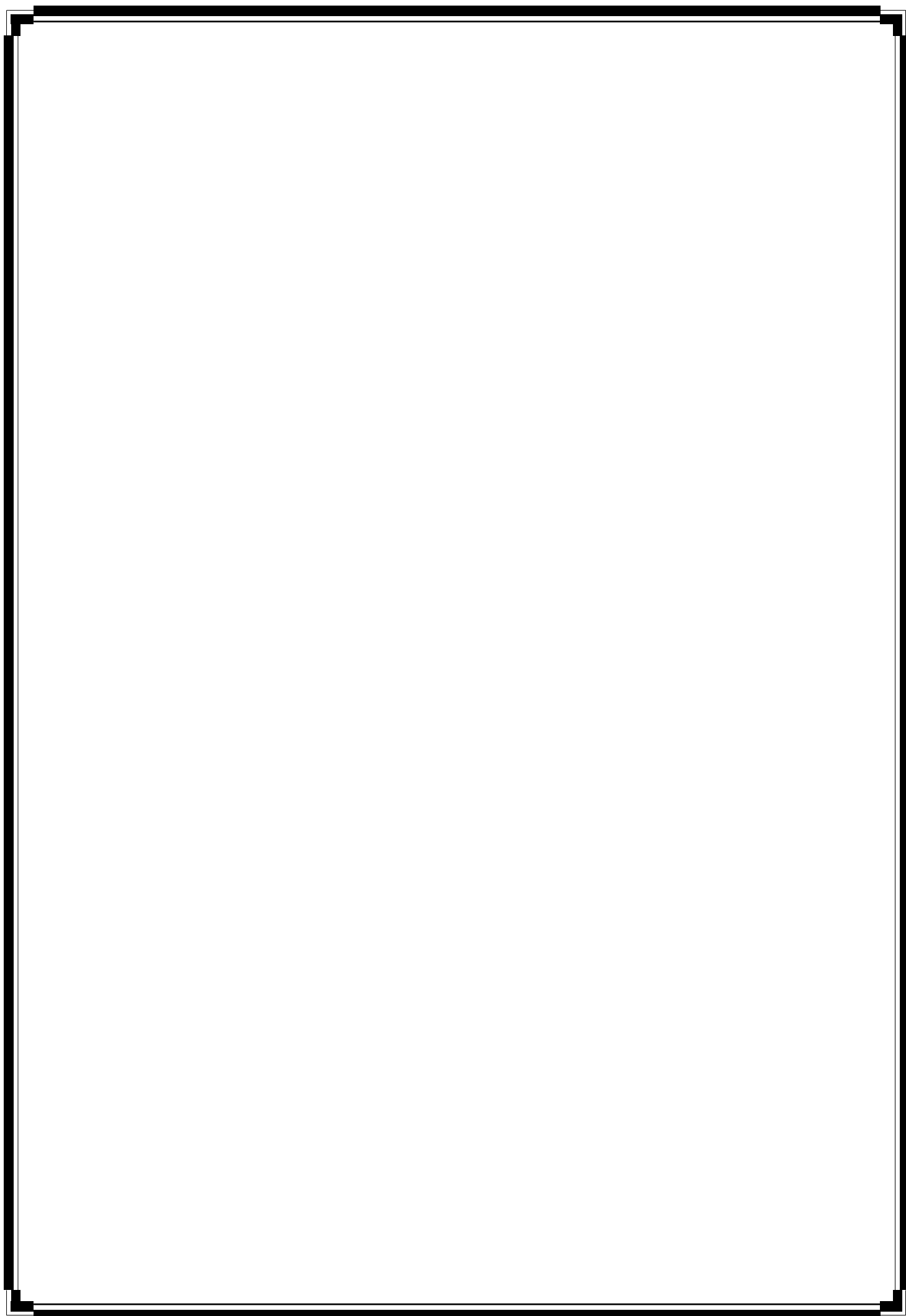
نصر رحال

رئيسا

مشرفا ومقررا

ممتحنا

السنة الجامعية: 2018/2017





الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة وتدقيق

العقوبات الضريبية كآلية للحد من الغش والتحايل
الضريبي
دراسة حالة بمفتشية الضرائب أولاد أحمد-الوادي-

تحت إشراف الدكتور:

لعيدي مهاوات

إعداد الطلبة:

✓ خيرة قماري

✓ حليلة همامي

✓ صفية زريط

لجنة المناقشة

أستاذ محاضر صنف أ-أ-

أستاذ محاضر صنف أ-أ-

أستاذ محاضر صنف أ-أ-

أحمد تي

لعيدي مهاوات

نصر رحال

رئيسا

مشرفا ومقررا

ممتحنا

السنة الجامعية: 2018/2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا

الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ

صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ

سورة المجادلة/ من الآية (11)

شكر وعرفان

الحمد لله الذي يسر لنا السبيل فبلغنا من أنفسنا شهادة العلم التي أرادها أن تكون لنا، إذ صورها في عملنا المتواضع هذا، فرضينا به عملاً نلقى منه حسن المقام يوم تنطق عنا أعمالنا، الشكر له إذ اجتهدنا، والشكر له إذ أصبنا بعونه فالحمد لله كثيراً إذ أنجبنا هذا الوطن الحبيب الذي تشبعنا بقيمه ثم استسقيناً من سواقي العلم فيه، والتي كانت فضلاً علينا، فوجدنا العلم والمعلم. فالصلاة والسلام على رسولنا الكريم الذي هدانا إلى دين الأمان المحبة والسلام ألا وهو دين الإسلام.

نتقدم بجزيل الشكر وفائق التقدير وعظيم الإمتنان للأستاذ **لعبيدي مملو** على قبوله الإشراف على هذا البحث رغم إنشغالاته الكثيرة، وعلى ما قدمه لنا من توجيهات قيمة إن كان على مستوى المنهجية أو على مستوى المضمون العلمي. كما نتقدم بشكرنا وتقديرنا لكل من قدم لنا يد المساعدة من قريب أو من بعيد لإنجاز هذا العمل، ونخص بالذكر **المدير الولائي للضرائب بالوادي على قبوله إجراء الترخيص بإحدى مصالحه ومداخلة محمد رئيس مفتشية الضرائب أولاد أحمد و العربي تريكى ومحسن ملالي** وذلك لكرم عطائهم.

كما لن ننسى كل من شجعنا بكلمة طيبة أو بإبتسامة أو بدعاء.
إلى كل هؤلاء نقول:

شكراً

الملخص

تعالج هذه المذكرة موضوع العقوبات الضريبية كألية للحد من الغش والتهرب الضريبي إستنادا إلى واقع النظام الجبائي الجزائري والتحديات التي يواجهها هذا النظام للتصدي لعدة معوقات، أبرزها ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وما ينتج عنها من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني بشكل عام والخزينة العمومية بشكل خاص لكون الموارد المالية التي تعتمد عليها الدولة في رسم وتنفيذ سياستها التنموية يوجد ما يصب منها في قنوات مجهولة.

وبهدف إرساء مقاربة علمية وعملية جادة حول إشكالية البحث فكانت هذه الدراسة هي محاولة تجسيد العقوبات الضريبية لكونها أحد الأساليب الوقائية والعقابية في آن واحد لمكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي التي تتزايد حدتها وهذا بالاعتماد على الرقابة الجبائية كوسيلة يتم بواسطتها كشف المخالفات والتجاوزات التي قد تستعمل من طرف المكلف بالضريبة، ولقد ركزنا على دراسة أربع حالات مختلفة بمفتشية الضرائب أولاد أحمد بالوادي، وذلك من أجل محاولة اكتشاف ظاهرة الغش والتهرب الضريبي بها والأساليب المستخدمة من طرف المكلفين، وللتوضيح قمنا بالدراسة الميدانية.

الكلمات المفتاحية: العقوبات الجبائية، الغش الضريبي، التهرب الضريبي، الرقابة الجبائية.

Résumé:

Traitant cette note(billet) le sujet des sanctions fiscales, pour réduire fraude fiscale basée sur la réalité du système fiscal algerien et les défis confrontés pour adresses plusieurs obstacles le plus en vue du phénomène fraude fiscale, et les risque résultants au niveau de l'économie nationale en général et le bilan. En particulier le fait que les ressources financières de l'état dans le design (la conception) et la mise en ouvre de politique de développement. Ce qui était dans les manche (canaux) inconnues. et vise à établir une approche scientifique et pratique sur la proplématique de recherche. était cette étude est une tentative de refléter les sanctions fiscales. Etant une méthode de mesures préventives et punitives dans ce un mais le combat contre le phénomène de fraude et la fiscal qui augmente. Et examens (revuse) pour coupler sur le contrôle. Omission comme un moyen l'equel irrégularité révélées. Et le exés du parti d'impot (la taxe) responsable on focalisait dans cette étude sur les quatres cas différentes de situation d'Ouled Ahmed pour essayer de découvrir le phénomène de fraude et la fraude fiscale par les méthodes utilisées conformément à la loi des officiels (fonctionnaires) d'exécution.

Les mots clés: pénalités fiscale, fraude fiscale, l'évasion fiscale, contrôle fiscale.

الفهرس

الصفحة	العنوان
	بسملة
	تشكر وعرفان
	الملخص
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
	قائمة الاختصارات والرموز
أ-د	المقدمة
39-2	الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة
2	تمهيد
18-3	المبحث الأول: الإطار النظري للضريبة والغش والتهرب الضريبي.
3	المطلب الأول: ماهية الضريبة
3	الفرع الأول: مفهوم وخصائص وأهداف وقواعد الضريبة
6	الفرع الثاني: أنواع الضرائب والرسوم المطبقة في الجزائر
13	المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول الغش والتهرب الضريبي
13	الفرع الأول: الغش الضريبي
15	الفرع الثاني: التهرب الضريبي
16	الفرع الأول: طرق التهرب الضريبي وآثاره
38-19	المبحث الثاني: الرقابة الجبائية والعقوبات الضريبية
19	المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية المطبقة في الجزائر
19	الفرع الأول: مفهوم وأشكال الرقابة الجبائية
24	الفرع الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي
29	المطلب الثاني: العقوبات الضريبية
29	الفرع الأول: العقوبات الجبائية

33	الفرع الثاني: العقوبات المهنية
35	الفرع الثالث: العقوبات الجزائية
39	خلاصة الفصل
70-40	الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة
41	تمهيد
48-42	المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة المستقبلية
42	المطلب الأول: مفتشية الضرائب أولاد أحمد وهيكلها التنظيمي
42	الفرع الأول: المديرية الولائية للضرائب بالوادي
43	الفرع الثاني: مهام مفتشية الضرائب أولاد أحمد والأنظمة المتبعة فيها
47	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية على مستوى مفتشية الضرائب
47	الفرع الأول: الرقابة الشكلية
48	الفرع الثاني: الرقابة على الوثائق
69-49	المبحث الثاني: دراسة حالات ميدانية
49	المطلب الأول: الرقابة الشكلية
49	الفرع الأول: الحالة رقم (01)
52	الفرع الثاني: الحالة رقم (02)
58	المطلب الثاني: الرقابة على الوثائق
58	الفرع الأول: الحالة رقم (01)
62	الفرع الثاني: الحالة رقم (02)
70	خلاصة الفصل
73-71	الخاتمة
	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	اسم الجدول	رقم الجدول
07	الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الاجمالي	01
51	إقتراح تسوية الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة	02
52	تسوية الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة	03
54	مقارنة التصريح السنوي بالتصريحات الشهرية	04
56	إقتراح تسوية الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة	05
56	تسوية الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة	06
57	عدد الملفات الخاضعة للرقابة الشكلية باستغلال بطاقات المعلومات	07
58	عدد الملفات الخاضعة للرقابة الشكلية لاختلاف في التصريحات	08
59	مراقبة التصريحات	09
61	إقتراح إسترجاع الرسم على القيمة المضافة	10
61	إسترجاع الرسم على القيمة المضافة	11
63	الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي	12
66	إقتراح تسوية الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة	13
67	تسوية الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة	14
68	عدد الملفات الخاضعة للرقابة على الوثائق	15

قائمة الأشكال

رقم الشكل	اسم الشكل	رقم الصفحة
01	خطوات إجراء الرقابة على الوثائق	21
02	أشكال الرقابة الجبائية	24
03	الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب أولاد أحمد	43

قائمة الملاحق	
رقم الملحق	إسم الملحق
01	بطاقة معلومات
02	التصريح الشهري (G50)
03	الميزانية
04	إعذار (C2)
05	إقتراح التسوية (C4)
06	الجدول الفردي
07	التصريح بالضريبة على الدخل الإجمالي (G1)

قائمة الاختصارات والرموز

الرمز	الكتابة بالعربية
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي
IBS	الضريبة على أرباح الشركات
IFU	الضريبة الجزافية الوحيدة
TVA	الرسم على القيمة المضافة
TAP	الرسم على النشاط المهني
ق.ض.م.ر.م	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
ق.ر.ر.أ	قانون الرسوم على رقم الأعمال
ق.ض.غ.م	قانون الضرائب غير المباشرة
ق.ت	قانون التسجيل
ق.ط	قانون الطابع
ق.ع	قانون العقوبات

المقدمة

تعتبر الضريبة مصدرا إقتصاديا هاما للدولة، وهذا باعتبارها الممول الرئيسي للخزينة العامة للدولة، كما تساهم في المحافظة على التوازن الاقتصادي وكذلك تحقيق العدالة في توزيع الدخل وتغطية النفقات العامة.

ولقد أعطت الدولة أهمية كبيرة للضرائب من أجل تحقيق التوازن المالي وهذا من خلال سنّها للقوانين والتشريعات التي تنظم عملية الجباية وتحصيل الضرائب، وهذا من أجل المحافظة على توفير الأموال للخزينة العامة للدولة مع تحقيق العدالة وعدم زيادة العبء على المكلفين، وبالرغم من كل القوانين التي سنتها الإدارة الجبائية إلا أننا نجد هناك عدة ثغرات بالقانون، وهذا ما أدى إلى ظهور ما يسمى بالغش والتهرب الضريبي.

ويعتبر الغش والتهرب الضريبي هو تملص بعض المكلفين من أداء واجباتهم الجبائية والتي أصبحت تهدد إقتصاديات الدول مستخدمين بذلك طرق وأساليب مشروعة وغير مشروعة فهذا يحول دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها الاقتصادية والاجتماعية ولهذا تسعى الدولة جاهدة لمعالجة هذه الظاهرة بتحديد الأسباب الحقيقية لانتشار هذه الظاهرة،

ويتخذ الغش والتهرب الضريبي أشكالا وصورا متعددة يصعب حصرها وتحديدها، فيمكن أن يكون بامتناع المكلف عن التصريح بأرباحه أو تقديم بيانات مزيفة أو ناقصة عن نشاطه، كما يمكن أن يكون بإعداد سجلات خاطئة أو اتخاذ طرق احتيالية في إدخال السلع مع عدم التصريح بها، ولحاربة هذه الظاهرة قامت الدولة بفرض الرقابة الجبائية والتي تعتبر مجموعة من الاجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة ومصادقية التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، وللحد من هذه الظاهرة قامت الدولة بسن القوانين الرادعة والمتمثلة في العقوبات الضريبية بمختلف أنواعها.

إشكالية البحث:

من خلال هذا المنطلق نطرح الإشكالية التالية:

❖ ما مدى فعالية العقوبات الضريبية كآلية للحد من ظاهرة الغش والتحايل الضريبي؟

وللإجابة على هذه الإشكالية قمنا بطرح التساؤلات الفرعية التالية وهي:

1. هل الغش والتحايل الضريبي له تأثير على الحصيلة الضريبية؟
2. كيف يمكن للرقابة الجبائية المساهمة بفعالية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي؟



3. هل العقوبات الضريبية تؤدي إلى التقليل من الغش والتحايل الضريبي؟

فرضيات البحث:

لقد جاءت الفرضيات الخاصة بهذا البحث على النحو التالي:

4. الغش والتحايل الضريبي له تأثير على الحصيلة الضريبية.
5. يمكن للرقابة الجبائية المساهمة بفعالية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي.
6. العقوبات الضريبية تؤدي إلى التقليل من الغش والتحايل الضريبي.

أهمية الدراسة:

يستمد البحث أهميته من المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام وفي تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، كما نجد أن ظاهرة الغش والتهرب الضريبي من أبرز العقوبات التي واجهتها الدولة والتي ساهمت في إستنزاف أموال طائلة من الخزينة العمومية وهذا ما يستدعي مجابهة ذلك من خلال العقوبات الضريبية المفروضة من طرف الدولة ذلك من أجل الحد أو التخفيف من هذه الظاهرة.

أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة تحقيق جملة من الأهداف أهمها:

1. ترك ثقافة ضريبية لدى المكلفين من أجل التقليل من عمليات الغش والتهرب الضريبي التي تؤثر على الاقتصاد الوطني.
2. تشخيص ظاهري الغش والتهرب الضريبي (التحايل).
3. إبراز دور العقوبات الضريبية كوسيلة للحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.
4. إبراز أهمية الرقابة الجبائية في كشف الأخطاء والمخالفات الضريبية.

دوافع اختيار الموضوع:

- الميول الشخصي للتعرف على هذه الظاهرة.
- التحولات الاقتصادية التي تستدعي الإعتماد أكثر على الجباية كمورد هام للدولة.

المقدمة

- معرفة الطرق المتبعة من طرف المكلفين بالضريبة) من أجل التخلص من عبء الضريبة.
- محاولة معرفة العقوبات المسلطة على المتهرين من قبل مديرية الضرائب لمواجهة الغش والتحايل الضريبي ومحاولة الحد منها.

منهج البحث

سوف نقوم ببحثنا هذا باتباع المنهج الوصفي التحليلي بهدف جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع وتصنيفها وتحليلها ووصف وتشخيص ظاهرة البحث بغرض فهم الإطار النظري وكذلك فهم منهج دراسة الحالة من خلال المعطيات و المعلومات الميدانية والمقابلات الشخصية من الجهات المختصة في هذا المجال.

الإطار المكاني والزمني للبحث:

تناولت دراستنا هذه أربع ملفات جبائية لحالات مختلفة ولفترات مختلفة، حيث محل الدراسة مفتشية الضرائب أولاد أحمد الوادي.

الأدوات والوسائل المستخدمة:

قصد تحليلنا الجيد للبحث سواء في جانبه النظري أو الميداني، قمنا باستعمال الأدوات المهمة في البحث العلمي ومن أبرز هذه الأدوات ما يلي:

- ✓ المسح المكتبي: يتمثل في الإطلاع على الكتب، والوثائق الرسمية، وكل ما له صلة مباشرة وغير مباشرة بموضوعنا من أجل فهم الموضوع والإستفادة من الدراسات السابقة.
- ✓ القوانين والتشريعات الجبائية.
- ✓ الإحصائيات الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية الصادرة عن مفتشية الضرائب أولاد أحمد الوادي.
- ✓ إستغلال جميع المعلومات وخبرات موظفي مفتشية الضرائب أولاد أحمد الوادي.

صعوبات الدراسة:

لا تخلو أي دراسة من صعوبات وعراقيل، ويمكن صياغة ما وجدناه من صعوبات أثناء دراستنا لهذا الموضوع فيما يلي:



المقدمة

- قلة المراجع المتعلقة بالموضوع ما جعلنا نعتمد على القوانين والإجراءات الجبائية والتقارير الصادرة عن مفتشية الضرائب أولاد أحمد الوادي.
- معظم الدراسات السابقة نسخ طبق الأصل لبعضها، وبالتالي لا يمكن إفادتنا أو إفادة أي باحث آخر في الموضوع.
- عامل ضيق الوقت، حيث أنه من الصعب تغطية أي موضوع كان بشكل جيد في سداسي واحد.

الدراسات السابقة:

1. دراسة رحال نصر، بعنوان: "محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006 / 2007.
2. دراسة سليمان عتير، بعنوان: "دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011 / 2012.
3. دراسة معاشو مليكة، بعنوان: "آليات مكافحة التهرب الضريبي"، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي و علوم جنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة د/ الطاهر مولاي، سعيدة، 2015 / 2016.

محتوى الدراسة:

إنطلاقا من طبيعة الموضوع، والأهداف المنوطة به، وللإجابة على الإشكالية المطروحة قسمنا الدراسة الى فصلين:

الفصل الاول: والذي يعتبر التغطية النظرية للموضوع بحيث تناولنا فيه مفاهيم حول الضريبة، الغش والتهرب الضريبي كما تطرقنا فيه إلى الرقابة الجبائية والعقوبات الضريبية الناجمة عنها.

الفصل الثاني: يتمثل في تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة "مفتشية الضرائب أولاد أحمد"، ودراسة حالات تطبيقية بها.

الفصل الأول

الإطار النظري للدراسة

تمهيد :

تعد الضريبة وسيلة مالية تتخذها السلطات العامة لتحقيق أغراضها، فهي انعكاس للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في المجتمع الذي تفرض عليه، لكن غالباً ما يلجأ المكلف إلى إستعمال طرق غير قانونية من أجل التخلص أو التخفيف من الضريبة المفروضة عليه عن طريق ما يصطلح عليه بالغش والتهرب الضريبي والذي أصبح يمثل عائقاً أساسياً للتنمية الاقتصادية في أغلب دول العالم، ورغم عدم وجود تعريف محدد له إلا أن السلطات الجبائية تعمل دوماً على إيجاد إطار قانوني لسد الطريق أمام هذه الظاهرة ذلك لأنها تؤدي إلى فقدان الخزينة العامة للدولة موارد مالية هامة، وللمحد من هذه الظاهرة قامت الدولة بوضع قوانين رادعة وصارمة. ولذلك سنتطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: الإطار النظري للضريبة والغش والتهرب الضريبي.

المبحث الثاني: الرقابة الجبائية والعقوبات الضريبية.

المبحث الأول: الإطار النظري للضريبة والغش والتهرب الضريبي

تعتبر الضريبة من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة للدولة لتغطية نفقاتها وتحقيق النمو الاقتصادي، فالضريبة تعتبر عبئا ثقيلا على بعض المكلفين بدفعها، وهو ما يدفع بهؤلاء إلى التهرب منها، حيث أصبحت هذه الظاهرة تهدد كيان أي دولة.

المطلب الأول: ماهية الضريبة

تحتل الضرائب مكان الصدارة باعتبارها أهم مورد للإيرادات العامة للدولة، ليس فقط باعتبار ما تقدمه من موارد مالية، ولكن لأهمية الدور الذي تلعبه في تحقيق أغراض السياسة المالية، وما يترتب عليها من آثار اقتصادية واجتماعية.

الفرع الأول: مفهوم وخصائص وأهداف وقواعد الضريبة: نظرا للدور الهام الذي تلعبه الضرائب في النمو الاقتصادي للدولة، قمنا بتسليط الضوء على مختلف جوانب الضريبة بدءا بمفهومها، خصائصها، أهدافها ثم قواعدها.

أولا- مفهوم الضريبة: من الصعب إعطاء تعريف دقيق وشامل للضريبة وذلك بسبب اختلاف الآراء لدى العلماء الاقتصاديين ومن بين هذه التعاريف ما يلي:

أ- التعريف الأول: "هي تأدية نقدية تفرض على الأفراد جبرا من السلطة العامة دون مقابل وبصفة نهائية من أجل تغطية النفقات العامة وتحقيق أهداف معينة".¹

ب- التعريف الثاني: "هي عبارة عن اقتطاع نقدي جبري تفرضه الدولة على المكلفين وفقا لقدراتهم، بطريقة نهائية وبلا مقابل وذلك لتغطية الأعباء العامة وتحقيق أهداف الدولة المختلفة".²

ج- التعريف الثالث : "هي مبلغ من المال تقتطعه السلطة العامة من الأفراد جبرا وبصفة نهائية دون مقابل وذلك لتحقيق أهداف المجتمع".³

د- التعريف الرابع: "هي المورد المالي العام، الذي تقتطعه الدولة من الأشخاص جبرا، بغرض استخدامه لتحقيق أهداف عامة".⁴

¹ فاتح ساحل، نصر الدين موزاوي، البسيط في القانون، ط2، دار بلقيس، الجزائر، 2015، ص:25.

² طارق الحاج، المالية العامة، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص:47.

³ محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2007، ص:89.

⁴ حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2001، ص:42.

ومنه يمكن استخلاص التعريف التالي: الضريبة هو اقتطاع مبلغ من المال جبراً تفرضه الدولة على المكلفين من أجل تحقيق أهداف المجتمع.

ثانياً- **خصائص الضريبة:** للضريبة عدة خصائص تتمثل فيما يلي:

أ- **الضريبة فريضة نقدية:** في الغالب تدفع الضريبة في العصر الحديث في صورة نقدية تماشياً مع مقتضيات النظام الاقتصادي ككل بالنظر إلى أن كل المعاملات أصبحت تقوم على استخدام النقود سواء في القطاعات العامة أو الخاصة، وما دامت النفقات العامة تتم في صورة نقدية فإن الإيرادات العامة بما فيها الضرائب لا بد أن تحصل كذلك بالنقود.¹

ب- **الضريبة فريضة جبرية:** إن المكلف ليس حراً بدفعها من عدمه بل هو ملزم بالدفع وإن امتنع عن ذلك يعتبر متهرب من الضريبة بنص القانون.²

ج- **الضريبة تدفع بصورة نهائية:** لا يستطيع المكلف دافع الضريبة المطالبة باسترجاع المبلغ الضريبي المدفوع مهما كانت الظروف والأحوال.³

د- **الضريبة تدفع بدون مقابل:** إن دافعي الضرائب يستفيدون مما تقدمه الدولة من خدمات عامة تنفق عليها الدولة من إيرادات هذه الضرائب، ولكن ما يصل إلى الفرد من هذه الخدمات ليس بالضرورة أنه يعادل مقدار ما دفعه من ضرائب، بل هناك أفراد في المجتمع يحصلون على نفس الخدمات دون أن يدفعوا أية ضريبة.⁴

هـ- **الضريبة تهدف إلى تحقيق النفع العام:** عرفت الضريبة في بادئ الأمر كوسيلة لتوفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة، ولقد ظل الشراح حتى وقت قريب لا يرون للضريبة من هدف سوى هذا الهدف المالي، فالإقتصاديون الكلاسيكيون وجدوا في عبارة تغطية النفقات العامة التقليدية وحسب رأيهم أن الضريبة وسيلة لتوفير الأموال اللازمة والكافية لتغطية النفقات العامة من دون أن يكون لهذه الوسيلة أي تأثير في الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية.⁵

¹ عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، 1992، ص: 151.

² طارق الحاج، مرجع سابق، ص: 47.

³ نفس المرجع، نفس الصفحة.

⁴ محمد طاق، هدى العزاوي، مرجع سابق، ص: 89.

⁵ فوزي عطوي، المالية العامة "النظم الضريبية وموازنة الدولة"، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003، ص: 56، 57.

ثالثاً- أهداف الضريبة: تصبو الضريبة في أي مجتمع إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل فيمايلي:

أ- الأهداف المالية: ويقصد بها تغطية الأعباء العامة، أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها تجاه الانفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع، أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة وعلى استثمارات الإدارة الحكومية (كبناء السدود والمستشفيات والجامعات وشق الطرق... إلخ).¹

ب- الأهداف الاقتصادية: وهو الوصول إلى حالة استقرار اقتصادي غير مشوب بالتضخم أو الانكماش، ففي التضخم تستخدم الضريبة كأداة للعلاج الاقتصادي عن طريق رفع نسبتها والتوسع في فرضها بغرض امتصاص كمية النقد الزائدة، وفي حالة الانكماش تخفض أسعارها وتزداد الإعفاءات مما يزيد من الإدخار وبالتالي التوسع في الاستثمار، وبذلك تكون الضريبة لها فعاليتها في علاج مساوئ الدورة التجارية وما ينجم عنها من آثار سيئة.²

ج- الأهداف الاجتماعية: تستخدم الدولة الضريبة كأداة لمعالجة العديد من المشاكل الاجتماعية منها:³

- التحكم في النسل، وهذا الإجراء نسبي، حيث تستطيع الدولة التحكم في السياسة السكانية من خلال الضرائب، فبعض الدول التي عدد سكانها قليل وتمتلك مساحات شاسعة تتجه نحو زيادة عدد السكان وتشجيع زيادة المواليد وذلك بتخفيض معدل الضريبة كلما زاد عدد أفراد الأسرة.

- إعادة توزيع الدخل والثروة ومنع تكتل الثروات بيد فئة قليلة من المجتمع وذلك من خلال فرض الضرائب على الثروات، وبالتالي يتحمل الأغنياء العبء الأكبر من الضرائب.

- تستخدم الضريبة في الحد من الظواهر الاجتماعية السيئة، فبعض السلع تكون منافية للعادات والتقاليد أو ذات تأثير سلبي من الناحية الاجتماعية، وللحد من هذه الظواهر تقوم الدولة بفرض ضرائب مرتفعة السعر على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار صحية مثل: المشروبات الكحولية، التبغ... إلخ.

د- الأهداف السياسية: للضريبة أهداف سياسية على مستوى الداخل أو الخارج، ففي الداخل تمثل الضريبة أداة في يد القوى الاجتماعية المسيطرة سياسياً في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى، وهي بذلك تحقق مصلحة القوى المسيطرة على حساب فئات الشعب، أما في الخارج فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية مثل: استخدام الرسوم الجمركية كمنح الإعفاءات والإميازات الضريبية لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها برفع سعر الرسوم الجمركية من أجل تحقيق أغراض سياسية.⁴

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 12.

² حسين مصطفى حسين، مرجع سابق، ص: 47.

³ طارق الحاج، مرجع سابق، ص: 49.

⁴ سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003، ص: 131.

رابعاً-قواعد الضريبة: يعتبر فكر آدم سميث من بين الذين وضعوا القواعد الأساسية للضريبة في كتابه ثروة الأمم وتمثل في:¹

أ- قاعدة العدالة: وهي أن يساهم كل الأفراد في الدولة في تحمل الأعباء كل حسب مقدرته المالية، وألا يكلف الفرد فوق طاقته، ولكي تتحقق قاعدة العدالة يجب أن تكون الضريبة تصاعدية وليست نسبية.

ب- قاعدة الملائمة في الدفع: ويقصد بها أن تجبى الضريبة في وقت ملائم للمكلف، كأن تدفع عند حصول المكلف على الأرباح أو المداخيل الصناعية والتجارية.

ج- قاعدة اليقين: ويقصد بهذه القاعدة أن تكون الضريبة معلومة للمكلف من حيث مقدار الدفع، وقت الدفع، وطريقة الدفع، حيث يجب أن تكون معلومة لا غموض فيها.

د- قاعدة الاقتصاد في التحصيل: ويقصد بهذه القاعدة أن تكون نفقات الجباية أقل من مجموع حصيللة الضرائب، لأنها لو كانت مساوية لها أو قريبة منها لكان جمع الضرائب عبئاً، وبالتالي لا يدخل إلى الخزينة العامة ما تريده من فرض الضرائب.

الفرع الثاني: أنواع الضرائب والرسوم المطبقة في الجزائر: هناك أنواع عديدة من الضرائب والرسوم، ولكل منها خصوصية، وغالبا ما تطبق الدولة أنواع مختلفة من الضرائب والرسوم والتي يشترط أن تكون موجودة في صور منظمة، بما يحقق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، أما أنواع الضرائب والرسوم المطبقة في الجزائر فهي كمايلي:

أولاً- الضرائب المطبقة في الجزائر: تفرض الدولة العديد من الضرائب من بينها:

أ- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):

1- تعريفها: " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة ".²

2- خصائصها: للضريبة على الدخل الإجمالي عدة خصائص هي:

-ضريبة سنوية: تفرض على المداخيل المحققة خلال السنة من طرف المكلفين.

-ضريبة وحيدة: أي تضم كل أصناف الدخل.

-ضريبة شخصية: تفرض على دخل الأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص.

¹ علي البابلي، المالية العامة والنظم الضريبية، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2009، ص: 411، 410.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، ص: 10.

-ضريبة تصريحية: أي أن المكلف بالضريبة هو من يقوم بالتصريح بالدخل المحقق.

-ضريبة تصاعدية: كونها تطبق بمعدلات متزايدة، وهذا من خلال الجدول التصاعدي للضريبة.

3-مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي: تصنف المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي إلى أنواع المداخل الصافية التالية:¹

- الأرباح المهنية .

- عائدات المستثمرات الفلاحية.

- المداخل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية.

- ريع رؤوس الأموال المنقولة.

- المرتبات والأجور والمنح والريع العمرة.

- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية.

4- حسابها: ويمكن حساب الضريبة على الدخل الإجمالي عن طريق الجدول التصاعدي التالي:

جدول رقم (01): الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي

نسبة الضريبة (%)	قسط الدخل الخاضع للضريبة (د. ج)
0%	لا يتجاوز 120.000
20%	من 120.001 الى 360.000
30%	من 360.001 إلى 1.440.000
35%	أكثر من 1.440.000

المصدر : المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

ب-الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

1 - تعريفها: ويمكن تعريفها كما يلي: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها

الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين، وتسمى بالضريبة على أرباح الشركات".²

2-خصائصها: للضريبة على أرباح الشركات عدة خصائص هي:³

-ضريبة وحيدة: كونها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2018، ص:10.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، ص:32.

³ منصور بن اعمارة، الضريبة على أرباح الشركات "IBS"، ط2، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2011، ص:15، 16.

-ضريبة عامة: تفرض على مجمل الأرباح.

-ضريبة سنوية: يتضمن الوعاء الخاص بها الربح السنوي.

-ضريبة نسبية: لأن الربح الضريبي يخضع لنسبة ومعدل واحد.

-ضريبة تصريحية: أي أن المكلف بالضريبة هو من يقوم بالتصريح بالربح المحقق.

3-**مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات:** تخضع للضريبة على أرباح الشركات ما يلي:¹

-الشركات مهما كان شكلها وغرضها باستثناء شركات الأشخاص وشركات المساهمة والشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركات أسهم، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات وهذا الخيار لا رجعة فيه مدى حياة الشركة.

-الهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

4-**معدلات الضريبة على أرباح الشركات:** ويمكن حساب الضريبة على أرباح الشركات حسب المعدلات التالية:²

-19%: بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع.

-23%: بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار.

-26%: بالنسبة للأنشطة الأخرى.

ج- **الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU):**

1-**تعريفها:** " تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، وتغطي زيادة على الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني".³

2-**مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة:** يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج)، كما يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة المستثمرون

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، ص:33,32.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، ص:40,39.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، ص:74.

الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع والمؤهليون للاستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم وتشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم الفرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة".¹

3 -معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة: يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي:²

-5% : بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع.

-12% : بالنسبة لأنشطة الأخرى.

4 - توزيع ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة: يوزع ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي:³

-ميزانية الدولة: 49%.

-غرف التجارة والصناعة: 0.5 %.

-الغرفة الوطنية للصناعة التقليدية: 0.01 %.

-غرفة الصناعة التقليدية والمهن: 0.24 %.

-البلديات: 40.25 %.

-الولاية: 5 %.

-الصندوق المشترك للجماعات المحلية: 5 %.

أولا- الرسوم المطبقة في الجزائر: تفرض الدولة العديد من الرسوم من بينها:

أ- الرسم على النشاط المهني (TAP):

1- تعريفه: "يستحق الرسم بصدد رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع

أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح المهنية أو الضريبة على أرباح الشركات".⁴

2- مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني: يطبق على رقم الأعمال التالي:

- الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع.

- مقبوضات الأشغال العمومية و الخدمات.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، ص: 74.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 282 مكرر 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، ص: 75.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 282 مكرر 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، ص: 75.

⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، ص: 55.

3_ معدلات الرسم على النشاط المهني: يحدد معدل الرسم على النشاط المهني ب: 2%، ويخفض هذا المعدل إلى 1% بدون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لأنشطة الإنتاج، أما فيما يخص نشاطات البناء والأشغال العمومية والري تحدد نسبة الرسم ب: 2% مع تخفيض بنسبة 25%.
غير أن معدل الرسم على النشاط المهني يرفع إلى 3% فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن نشاط لنقل المحروقات بواسطة الأنابيب.¹

3 -توزيع ناتج الرسم على النشاط المهني: يتم توزيع ناتج الرسم على النشاط المهني كما يلي:²

- حصة البلدية: 66%.
- حصة الولاية: 29%.
- حصة صندوق الضمان والتضامن للجماعات المحلية 5%.

ب- الرسم على القيمة المضافة (TVA):

1-تعريفه: ويمكن تعريفه كما يلي: "يعتبر الرسم على القيمة المضافة من أهم الرسوم غير المباشرة، يفرض على الإستهلاك وتخص العمليات ذات الطابع الصناعي، التجاري والحرفي ويقع على عاتق المستهلك لا على المؤسسة، وهذه الأخيرة تلعب دور الوسيط في تحصيل وتسديد الرسم إلى إدارة الضرائب".³

2-خصائص الرسم على القيمة المضافة: للرسم على القيمة المضافة عدة خصائص تتمثل في:⁴

- مجال تطبيقه واسع، حيث يتضمن مختلف العمليات.
- يسمح للخاضعين له من إمكانية خصم الرسم المحمل على مشترياتهم.
- يتضمن معدلين فقط، حيث يتم تطبيقهما على أساس رقم الأعمال خارج الرسم.
- يتميز بالبساطة وسهولة التطبيق.

3- مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة: هناك عمليات تخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة وأخرى تخضع اختياريا، سيتم توضيحها فيما يلي:

- العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا: هناك العديد من العمليات الخاضعة وجوبا للرسم على القيمة المضافة نذكر منها مايلي:⁵

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، ص: 57.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، ص: 58.

³ منصور بن اعمارة، أعمال موجهة في تقنيات الجباية، ج 1، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2007، ص: 10.

⁴ ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992_2003، منشورات بغداددي، الجزائر، دون سنة نشر، ص: 85، 86.

⁵ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 2 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2018، ص: 4.

* المبيعات و التسليمات التي يقوم بها المنتجون.

* الأشغال العقارية.

* المبيعات و التسليمات على الحال الأصلي والمبيعات التي يقوم بها تجار الجملة.

* بيع العقارات أو المحلات التجارية وعمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية.

* العمليات المحققة في إطار ممارسة مهنة حرة، باستثناء العمليات ذات الطابع الطبي.

- **العمليات الخاضعة للضريبة إختياريا:** يجوز للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم، أن يختاروا بناء على تصريح لاكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة، على أن يزودوا بسلع أو خدمات خاصة ب:¹

* التصدير.

* الشركات البترولية.

* المؤسسات التي تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء.

4 - معدلات الرسم على القيمة المضافة: للرسم على القيمة المضافة معدلان هما:

- يحصل الرسم على القيمة المضافة بمعدل عادي: 19 %.²

- يحصل الرسم على القيمة المضافة بمعدل مخفض: 9 %.³

الفرع الثالث: التصريحات الجبائية وفقا للانظمة الضريبية المطبقة في الجزائر: بما أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، فقد أوجب المشرع الجبائي على المكلفين إيداع تصريحاتهم حسب نوع الضريبة وكذلك حسب النظام الضريبي المتبع كمايلي:

أولا- التصريحات الجبائية للمكلفين التابعين لنظام الربح الحقيقي: قبل التطرق للتصريحات الجبائية للمكلفين الخاضعين لنظام الربح الحقيقي، يجب إعطاء لمحة أولا على النظام الحقيقي.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 3 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2018، ص:5.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2018، ص:12.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2018، ص:13.

أ- نظام الربح الحقيقي:

1- المكلفين الخاضعين: يخضع لهذا النظام المكلفين الطبيعيين أو المعنويين والذين يتجاوز رقم أعمالهم 30.000.000 دج، وإذا حقق المكلفين رقم أعمال أقل من المحدد فإنهم بإمكانهم إختيار النظام الحقيقي، وهذا بإيداعهم طلب الخضوع للنظام الحقيقي قبل الفاتح من شهر فيفري من السنة الأولى التي يرغب فيها المكلف بالضريبة تطبيق النظام الحقيقي.

2- التصريحات الجبائية: إن المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ملزمون بإيداع التصريحات الجبائية والمتمثلة في:

- التصريحات الشهرية: ألزم القانون المكلفين بالضريبة أن يكتبوا تصريحا شهريا نموذج (G50) أو (G50A) بمجمل الضرائب و الرسوم المدفوعة نقدا أو عن طريق الإقتطاع من المصدر لدى قباضة الضرائب التي يتبعونها قبل اليوم العشرين (20) الموالية للشهر المعني بالتصريح، وهذا في النموذج الذي تحدده الإدارة الجبائية.¹

ويتضمن هذا التصريح عدة معلومات منها:

- * إسم ولقب المكلف.
- * طبيعة ومقر النشاط.
- * التسيقات على الحساب للضريبة على أرباح الشركات.
- * مبلغ الرسم على النشاط المهني.
- * مبلغ الرسم على القيمة المضافة (يصرح بها فقط في التصريح الشهري (G50)).
- * حق الطابع.

- التصريح السنوي: توجد عدة تصريحات وهي:

- * **التصريح السنوي نموذج (G1):** هو وثيقة يقدمها المكلف الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي لإدارة الضرائب التابع لها مكان إقامته قبل الفاتح ماي من كل سنة، ويقوم فيها المكلف بالتصريح بمداخيله الإجمالية.
- * **التصريح السنوي نموذج (G11):** يقوم المكلفين بالضريبة بإيداع التصريح السنوي نموذج (G11) والمتضمن الربح الصافي للسنة المالية السابقة، وهذا قبل الفاتح ماي من كل سنة.²

¹ مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، ط1، مطبعة مزوار، الوادي، 2009، ص:27.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 18 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، ص: 13.

* **التصريح السنوي نموذج (G4):** يتعين على الأشخاص المعنويون الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات إيداع التصريح السنوي (G4) والمتضمن الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة، وهذا قبل الفاتح من شهر ماي من كل سنة.¹

أ- نظام الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU):

1- المكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة: يخضع لهذا النظام المكلفين الطبيعيين أو المعنويين والذين لم يتجاوز رقم أعمالهم 30.000.000 دج.

2- التصريح السنوي: توحد العديد من التصريحات الخاصة بالضريبة الجزافية الوحيدة تتمثل فيم يلي :

- **التصريح السنوي نموذج (G12):** إن المكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة ملزمون بإيداع التصريح السنوي نموذج (G12) قبل الفاتح من شهر جويلية من كل سنة، حيث يقوم المكلفين بالتصريح برقم أعمالهم التقديري.²

- **التصريح السنوي نموذج (G12ter):** إذا حقق المكلف بالضريبة رقم أعمال أكبر من المصرح به فإنه يقوم بالتصريح بالفارق ب: (G12ter) وهذا من تاريخ 20 جانفي إلى غاية 15 فيفري من السنة الموالية.³

- **التصريح السنوي نموذج (G12bis):** إن المكلفين الجدد ملزمون بإيداع التصريح السنوي نموذج (G12bis) في أجل أقصاه 31 ديسمبر من سنة بداية النشاط.⁴

المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول الغش والتهرب الضريبي

إن المكلف بالضريبة كثيرا ما يلجأ إلى حيل وتصرفات من أجل التخلص والتملص من دفع الحقوق الضريبية، وهذا ما يعرف بالغش والتهرب الضريبي، فالغش والتهرب الضريبي تعرفه معظم المجتمعات باعتبارها وجدت بتواجد الضريبة نفسها وهي من أهم إشغالات المشرع لأنها تهدد وجود النظام الضريبي وتقلل من أهميته.

الفرع الأول: الغش الضريبي: وسيتم تقسيم هذا المطلب إلى تعريف الغش الضريبي وإلى تصنيفاته:

أولاً- تعريف الغش الضريبي: هناك عدة تعاريف منها:

أ- التعريف الأول: "هي كل مخالفة واضحة وصريحة للقانون الجبائي باستعمال وسائل مادية ومحاسبية وغيرها من أجل التخلص من الضريبة سواء بشكل جزئي أو بشكل كلي".⁵

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، ص: 40.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، 2018، ص: 7.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 282 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، ص: 74.

⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 3 مكر من قانون الإجراءات الجبائية، 2018، ص: 7.

⁵ مصطفى عوادي، نصر رحال، الغش والتهرب الضريبي في النظام الجزائري، مطبعة سحري، الوادي، 2010، ص: 7.

ب-**التعريف الثاني:** "هو التخلص من أداء الضريبة بالمخالفة الصريحة لنصوص القوانين الضريبية، وتختلف أشكاله باختلاف نوع الضريبة التي يراد التخلص منها".¹

ج-**التعريف الثالث:** "هو التخلص من أداء الضريبة بالمخالفة الصريحة لنصوص القوانين الضريبية، ويختلف هدفه ما إذا كان جزئياً أو كلياً".²

ومنه يمكن استخلاص التعريف التالي: "الغش الضريبي هو استعمال المكلف بالضريبة طرق تدليسية، من أجل التملص من دفع الضرائب والرسوم المستحقة عليه".

ثانياً- **تصنيفات الغش الضريبي:** توجد عدة تصنيفات للغش الضريبي وتتمثل فيما يلي:

أ-**الغش البسيط والغش المعقد:**

1-**الغش البسيط:** يتمثل في تقديم معلومات خاطئة أو ناقصة للإدارة الجبائية من أجل تضليلها وأهم هذه المخالفات:³

- النسيان الطوعي للتصريح بإحدى العناصر التي تدخل في حساب الضريبة.

- عدم دقة التصريحات المقدمة من قبل المكلف وكفايتها.

2-**الغش المعقد:**⁴ يمكن تعريفه بأنه: "غش بسيط مقرون بممارسات تدليسية، أي أن المكلف يستعمل أساليب

ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة، وكذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشف مغالطاته".

ويتميز هذا النوع من الغش بأنه يجمع عناصر الجريمة أي أن الغش المعقد يتوفر على العناصر التالية:

-**عنصر النية:** أي أن المكلف على دراسة بأن الفعل غير مشروع.

-**العنصر المادي:** يتمثل في تخفيض أساس الضريبة.

-**عنصر التدليس:** ويعني لجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقباً لأي مراقبة محتملة.

¹ غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي "دراسة مقارنة"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2002، ص:342.

² حسين محمد سمحان و آخرون، المالية العامة من منظور إسلامي، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص:115.

³ عبد الواحد عطية، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص:809.

⁴ نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص

تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006 / 2007، ص:43.

ب- الغش الوطني والغش الدولي:

1- الغش الوطني: هو محاولة المكلف التخلص بصفة غير شرعية من الإلتزامات الجبائية، وذلك عن طريق إستعمال طرق وممارسات غش، أي هو كل غش ضريبي يتم داخل حدود الدولة، ويكون المكلف في مواجهة سلطات بلده.¹

2- الغش الدولي: هذا النوع من الغش يحدث بين دولتين أجنبيتين فأكثر، فالمكلف يستخدم مختلف الطرق والسبل للتخفيف من عبئه الضريبي، فقد يقوم بتحويل أرباحه إلى خارج إقليم الدولة الكائن بها عندما تكون الضريبة مرتفعة بالداخل، أو قد يقوم بإستثمار أمواله في الخارج لكي يتمتع بالإعفاءات الضريبية التي يقرها القانون الضريبي في البلد المضيف، وهذا النوع من الغش ظهر نتيجة زيادة حجم الإستثمارات الدولية والتجارة الدولية.²

الفرع الثاني: التهرب الضريبي: سيتم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين وهما:

أولاً- تعريف التهرب الضريبي: لقد اختلف الباحثون في وضع مفهوم محدد للتهرب الضريبي، إذ ليس من السهل إعطاء تعريف شامل ودقيق له، وعليه يمكن إعطاء جملة من التعاريف:

أ- التعريف الأول: "هو محاولة الممول التخلص من الضريبة، وعدم الإلتزام القانوني بأدائها".³

ب- التعريف الثاني: "هو عدم الإلتزام بتنفيذ القوانين الضريبية، وهذا عن طريق لجوء الأفراد إلى وسائل غير مشروعة للإمتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم، حيث يتم دفع هذه الضرائب ولكن بمقدار أقل من المقدار المحدد قانوناً".⁴

ج- التعريف الثالث: "هو التخلص جزئياً أو كلياً من دفع الضرائب المستحقة على المكلف بشتى الطرق والأساليب وهذا باستعمال طرق تدليسية وغير مشروعة يعاقب عليها القانون".⁵

ثانياً- تصنيفات التهرب الضريبي: يمكن أن يتخذ التهرب الضريبي عدة أشكال من أهمها التهرب الضريبي المشروع والتهرب الضريبي غير المشروع.

¹ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، ط1، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص:7.

² سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، ط1، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2008، ص: 10، 11.

³ غازي حسين عناية، مرجع سابق، ص: 341.

⁴ المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام والضرائب والموازنة العامة، ط2، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 2000، ص: 93.

⁵ عبد القادر مرغاد، التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكلة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص: فحص محاسبي، كلية

العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016/ 2017، ص: 30.

أ- **التهرب الضريبي المشروع:** ويقصد به تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة إستفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، أي الإستفادة من الثغرات القانونية التي تتيح له التخلص من دفع الضريبة، دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية.¹

ب- **التهرب الضريبي غير المشروع:** وهو قيام المكلف بإرادته بمخالفة القواعد الصادرة من الإدارة الضريبية عن طريق إستخدام طرق غير مشروعة.²

الفرع الثالث: طرق التهرب الضريبي وآثاره: سيتم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين هما:

أولاً- طرق التهرب الضريبي: يقوم المكلفين بالضريبة باتخاذ عدة طرق للتخلص من الضريبة، فمنهم من يعتمد على التلاعب عن طريق العمليات المحاسبية، أو عن طريق إستغلال الثغرات القانونية وهذا من أجل الوصول في الأخير إلى غاية واحدة وهي التخلص من الضريبة.

أ- **التهرب عن طريق عمليات محاسبية:**³ إن النظام المحاسبي هو الذي يقوم بتقديم إقرارات الربح الذي يحققه المشروع لمصلحة الضرائب، فهو يقوم بتسجيل ومسك وتقييد حركة الأموال في المؤسسة، أما الإدارة الجبائية تقوم بمقارنة التصاريح والوثائق المحاسبية المقدمة قصد التأكد من صحتها، فالمكلف يبحث دوماً عن وضع يتم فيه مطابقة القيود المحاسبية فيما بينها من الناحية المحاسبية، وكذا بينها وبين المستندات الثبوتية المظلمة من ناحية أخرى، أي أن الوثائق المحاسبية يمكن إستعمالها كدليل لمختلف التصريحات التي يقوم بها المكلف كما أنه يمكن إستعمالها للتحايل ومغالطة الجهاز الجبائي.

ويكون التهرب الضريبي عن طريق العمليات المحاسبية في:⁴

1 - تضخيم التكاليف (زيادة الاعباء): إن القوانين الجبائية تسمح للمكلف بأن يقوم بخضم الأعباء

والتكاليف ضمن شروط محددة تتمثل فيمايلي:

- أن تكون أعباء فعلية مرفقة بمبررات ووثائق رسمية.

- أن تكون لها علاقة بنشاط المؤسسة وتعلق بالسير العادي.

- أن تعمل على تخفيض الأصول الصافية للمؤسسة وأن تمارس خلال السنة المالية.

- أن تكون هذه الاعباء مرفقة بمبررات ووثائق رسمية.

¹ محمد سمحان وآخرون، مرجع سابق، ص: 115.

² سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، مرجع سابق، ص: 13.

³ سهام كردودي، المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2008 / 2009، ص: 81.

⁴ مصطفى عوادي، نصر رحال، مرجع سابق، ص: 43، 49.

2- تخفيض الإيرادات: ويتبع المكلفون بالضريبة الطرق التالية لتخفيض الإيرادات:

- لجوء بعض المكلفين إلى البيع بدون فواتير.

- يقوم المكلف بتسجيل بضائع مسترجعة وهمياً، وهذا من أجل التخفيض من مبلغ المبيعات محاسبياً.

ب- التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية: إضافة إلى طريقة التهرب السابقة المتمثلة في التهرب عن طريق العمليات المحاسبية، يوجد نوع آخر من طرق التهرب الضريبي يتمثل في التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية.

1- التهرب عن طريق العمليات المادية: يتمثل في إخفاء السلع أو مواد أولية التي في الواقع تكون خاضعة للضريبة، وقد يكون هذا الإخفاء جزئياً يؤدي فقط إلى التقليل من عبء الضريبة أو كلياً يجعل المكلف يتملص من مجمل الضريبة، و يمكن توضيحه في الآتي: ¹

- الإخفاء الجزئي: في هذه الحالة يحرص المكلف على إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة تهرباً من دفعها جزئياً كأن يقوم في التصرف بجزء من أمواله إلى الورثة قبل وفاته، ومن صوره ما يلي:

* ممارسة نشاطات خفية إلى جانب النشاط الرئيسي.

* تقديم المكلف التصريح بالدخل بمبلغ أقل من الواقع.

* عدم إحترام المكلف لمقاييس الإنتاج المحددة من طرف القانون.

- الإخفاء الكلي: وهو قيام المكلف بممارسة أنشطة دون أن تكون الإدارة الجبائية على علم بها، كأن يقوم بالبيع في الخفاء، كما يمكن أن يكون الإخفاء الكلي بعدم التصريح بالوجود أصلاً لدى الإدارة الجبائية.

2- التهرب عن طريق العمليات القانونية: وتتمثل في: ²

- تصنيف مبيعات خاضعة للضريبة إلى مبيعات معفية.

- توزيع الشركة لأرباحها على المساهمين بشكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة.

¹ عوادي مصطفى، رجال نصر، مرجع سابق، ص: 50، 51.

² معاشو مليكة، آليات مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: قانون جنائي وعلوم جنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة د. طاهر مولاي، سعيدة، 2015/2016، ص: 18.

ثانيا- الآثار الناجمة عن التهرب الضريبي: للتهرب الضريبي آثار سلبية على كل المستويات وفي كل الميادين.

أ- الآثار المالية للتهرب الضريبي: للتهرب الضريبي آثار مالية كونه يلحق خسائر كبيرة بخزينة الدولة، وهذا بسبب الأموال الطائلة التي تكسب من طرف المكلفين المتمصلين من دفع الضرائب، كما أنه يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي والذي يؤدي حتما إلى تخفيض الدخل الفردي.¹

ب- الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي: إن للغش والتهرب الضريبي انعكاسات سلبية على إقتصاد الدولة نذكر منها:²

1-التأثير على المنافسة: إن المؤسسات التي تتملص من الضريبة توجد دائما في وضعية إقتصادية حسنة مقارنة مع تلك التي لا تتهرب من دفع الضريبة، وبالتالي تستطيع فرض أسعارها التنافسية.

2-عرقلة النمو الاقتصادي: إن الغش الضريبي يساهم في إبطاء وتأخير النمو الاقتصادي، ذلك كونه يشبط الجهود التي تسعى إلى رفع الإنتاجية، فالمستثمر الذي يطمح إلى زيادة مداخيله عن طريق وضع إجراءات تنظيمية لعملية الإنتاج وعملية التسيير بهدف خفض التكاليف، فإنه لا يتردد في ممارسة الغش الضريبي من أجل الوصول إلى مبتغاه.

3- إعادة توجيه النشاط الاقتصادي: إن الغش الضريبي يساهم في إعادة توجيه للأنشطة الاقتصادية، وهذا كون المكلفين يقومون بتوجيه نشاطاتهم الاقتصادية حسب الإعتبارات الجبائية وليس حسب الإعتبارات الاقتصادية.

ج- الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي: يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة إذ تتحمل فئة معينة الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها، وتؤدي كثرة التهرب الضريبي إلى لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة، لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع، بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي.³

¹ بوزيدة حميد، مرجع سابق، ص:52.

² عوادي مصطفى، رجال نصر، مرجع سابق، ص:97,98.

³ ناصر مراد، مرجع سابق، ص:18.

المبحث الثاني: الرقابة الجبائية والعقوبات الضريبية

إن عدم تحقيق سياسة اقتصادية فعالة تنتج عنها آثار سيئة، والتي تنعكس سلبا على الاقتصاد الوطني والخزينة العمومية، ومن أجل هذا وجب على السلطات المختصة أن تواجه هذه الظاهرة باتخاذ كافة الإجراءات الصارمة لمكافحةها، مع إيجاد أساليب منظمة تحت إطار قانوني يعمل بالتنسيق مع مختلف هيئاتها. ووسائل المكافحة هذه لا تتميز بما إلا الإدارة الجبائية ولغرض الحد من ممارسات الغش والتهرب الضريبي سوف نتطرق إلى ماهية الرقابة الجبائية المطبقة في الجزائر، أشكالها، الإجراءات المتبعة ثم التعرف على العقوبات التي جاء بها المشرع الجزائري لغرض الحد من هذه الممارسات.

المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية المطبقة في الجزائر

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الطرق التي تستعملها الإدارة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي والمحافظة على أموال الخزينة.

الفرع الأول: مفهوم وأشكال الرقابة الجبائية

أولا- مفهوم الرقابة الجبائية: للرقابة الجبائية عدة تعاريف من بينها:

أ-التعريف الأول: "هي فحص التصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا أصحاب شخصية طبيعية أو معنوية وذلك قصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للإستعلام والإستفسار عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها ولا يكتف فقط بدراسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول".¹

ب-التعريف الثاني: "هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين بغية اكتشاف العمليات التدليسية".²

¹ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2011، ص: 82.

² نفس المرجع، ص: 81.

ج-التعريف الثالث: "تراقب الإدارة الجبائية التصاريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيآت التي لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها".¹

من خلال التعريفات السابقة يمكن أن نستخلص بأن الرقابة الجبائية هي: "عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى مراجعة ومراقبة التصاريحات الجبائية للمكلف بالضريبة، بهدف المحافظة على حقوق الخزينة".

كما أنه يوجد سببان رئيسيان لإجراء عمليات الرقابة الجبائية على تصاريحات المكلفين هما:

1- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصاريحات الجبائية من أجل تحديد الوعاء الضريبي.

2- الرقابة الجبائية كوسيلة لاكتشاف العمليات التدليسية.

ثانيا - أشكال الرقابة الجبائية: تأخذ الرقابة الجبائية أشكال وصور عديدة يتوجب استعمالها في حدود ماهو مقرر في التشريعات المنظمة لها، والتي تتمثل فيما يلي:

أ- الرقابة الداخلية: وهي الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية بناء على وثائق بحوزتهم، ومفتشية الضرائب هي المصلحة التي تقوم بهذا النوع من الرقابة دوريا، وتنقسم الرقابة الداخلية إلى نوعين هما:

1- الرقابة الشكلية:² تبدأ هذه الرقابة منذ استلام المصالح الجبائية للتصاريحات المودعة من طرف المكلفين بالضريبة، وتتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير انتقائية وذلك عن طريق إجراء مقارنة بين التصاريحات الشهرية نموذج (G50) والميزانية السنوية ، أو عن طريق مقارنة المعلومات الواردة إلى المصلحة من بطاقات معلومات، مذكرات الربط... إلخ بالمصرح بها، وتهدف الرقابة الشكلية إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصاريحات وذلك وفقا للإجراءات التالية:

-المكلف: يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على ما يلي: نسخة من السجل التجاري، نسخة من بطاقة إثبات الهوية، بطاقة إقامة، شهادة ميلاد، نسخة من عقد الإيجار، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الإحصائية.

-النشاط: يجب توفر التصاريحات الشهرية الخاصة بمجموع الضرائب والرسوم وملخصات رقم الأعمال لكل سنة.

-الأخطاء المادية: وهو التأكد من أن إيداع التصاريحات الشهرية والسنوية في آجالها المحددة، كما يتم أيضا التأكد من أن العمليات الحسابية المدونة في التصاريحات لا يوجد بها أخطاء، وأن البيانات المشار إليها في الخانة صحيحة، وأن كل بيان يخص الخانة المتعلقة به.

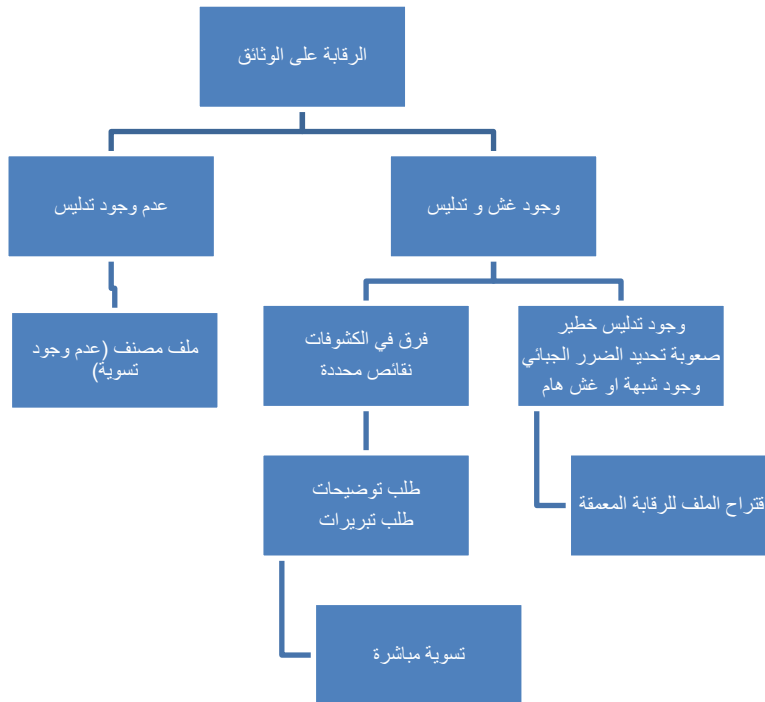
¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 18_1 من قانون الإجراءات الجبائية، 2018، ص:9.

² مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص:12،13.

2- الرقابة على الوثائق: هو ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية، فالرقابة على الوثائق يجب أن تكون شاملة وهذا يتطلب الفحص الانتقادي لجميع عناصر التصريح الجبائي ومقارنتها بالمستندات الملحقة للتصريح وكذا المعلومات والبيانات التي بحوزة المصلحة، وبصفة عامة فالرقابة على الوثائق تتم داخل المكتب وترتكز هذه الرقابة على الوثائق التالية:¹

- قيام المصلحة بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتة والمقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.
 - طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة، كذلك طلب تبريرات وتوضيحات فيما يخص مبالغ الرسوم المحسومة والمتعلقة أساسا بالرسم على القيمة المضافة.
 - التأكد من المعدلات الضريبية على كل عملية.
- ويمكن توضيح خطوات إجراء الرقابة على الوثائق في الشكل التالي:

الشكل رقم (01): خطوات إجراء الرقابة على الوثائق



المصدر : دليل الرقابة على الوثائق، مديرية الأبحاث والمراجعات سنة 2003

ب- الرقابة الخارجية (المعمقة): تتمثل الرقابة الخارجية في التدخلات الميدانية التي يقوم بها الأعوان المحققون للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة لنشاطاتهم، وهذا بهدف التأكد من صحة ونزاهة الإقرارات المصرح بها

¹ سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص: 50.

من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية وجميع الوثائق الملحقة، وكذلك مطابقة ما صرح به المكلفون مع ما هو موجود على أرض الواقع، وهذا من أجل الكشف عن احتمالات الغش والتحايل الضريبي، وللرقابة الخارجية عدة أشكال هي:

1 - التحقيق في المحاسبة¹: التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة.

أي هو عبارة عن مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبتها والتأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات بما فيها المعطيات المادية حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، وليس للتحقيق في المحاسبة غرض المراقبة الجبائية فحسب، بل يمكن المؤسسات من الاطلاع على واجباتها الجبائية، والتحقيق في المحاسبة يكون بعين المكان وهذا من أجل خلق جو من المناقشة بين المحقق والمكلف بالضريبة، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة، لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.

2- التحقيق المصوب: هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية والتي تم استحداثها في المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008، ويمكن تعريفها كمايلي: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة للمكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة".²

يوجد اختلاف بسيط فيما يخص بعض الإجراءات بين التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب يتمثل في:

- يتم إجراء التحقيق لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها لمدة تقل عن سنة.

- إن ممارسة التحقيق المصوب لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا، مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها من التحقيق المصوب.

3- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية: يعتبر التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية إمتدادا للتحقيق المحاسبي، كما يمكن أن يكون مستقلا عن هذا الأخير إذا تعلق الأمر بمكلف لا يملك ملف جبائي، وقد تم نص هذا النوع من التحقيق لأول مرة في قانون المالية لسنة 1992 مسaire لحركة الإصلاحات التي عرفتھا السياسة الجبائية في الجزائر، وقد عرفه المشرع الجبائي عل أنه "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 20_1 من قانون الإجراءات الجبائية، 2018، ص: 11.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 20مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، 2018، ص: 13.

في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة ¹.

ويهدف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إلى:

-التحقق من صحة المداخليل المصرح بها بالنسبة للضريبة على الدخل.

-مراقبة تجانس هذه المداخليل مع الذمة المالية.

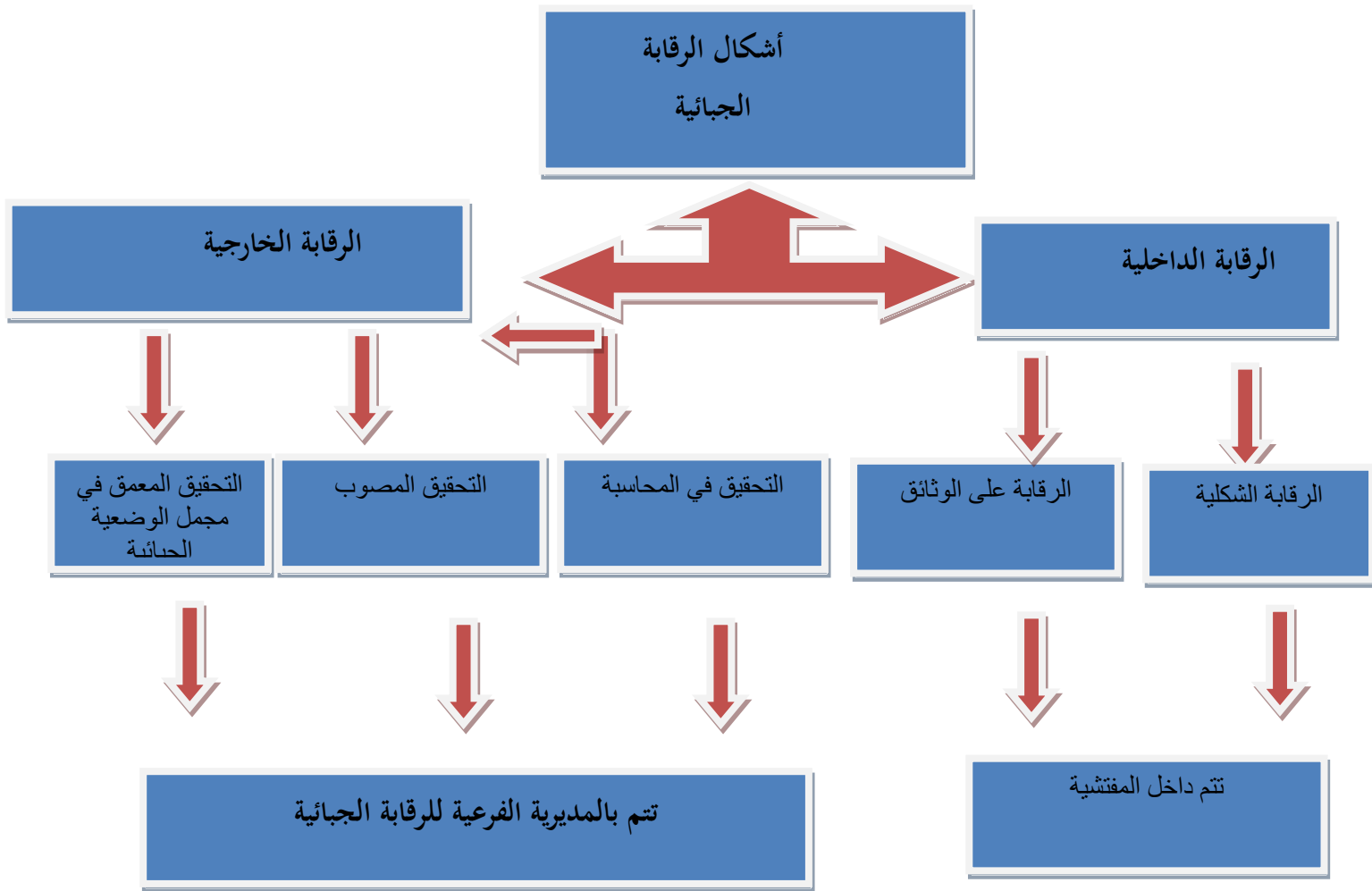
قبل البدء في عملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يجب إعلام المكلف بالضريبة مسبقا، وذلك عن طريق تسليمه إشعار بالتحقيق مع إشعار بالإستلام، و يمنح المشرع الجبائي للمحقق الحق في الإتصال بالمؤسسات المالية التي يتعامل معها المكلف للحصول على معلومات، وفي حالة ما لوحظ فرق محسوس بين الدخل المصرح به من طرف المكلف من جهة وعناصر نمطه المعيشي من جهة أخرى، تقوم الإدارة بطلب التبريرات والتوضيحات من أجل إعادة تقويم الوعاء الضريبي وذلك عن طريق التصحيح الحضورى أو التصحيح التلقائى ².

ويمكن تلخيص أشكال الرقابة الجبائية في الشكل التالي:

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 21_1 من قانون الإجراءات الجبائية، 2018، ص:15.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة، 2014، ص:31،32.

الشكل رقم (02): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبات حسب معلومات من المديرية الولائية للضرائب بالوادي

الفرع الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي: وضع المشرع الجزائري أدوات قانونية لتنظيم سير عملية الرقابة الجبائية تتمثل في مجموعة من الإجراءات التي يعتمد عليها المراقبون في مهامهم الرقابية.

أولاً- الإجراءات الأولية لعملية التحقيق المحاسبي: وتتمثل فيمايلي:

أ-التحضير لعملية التحقيق المحاسبي: إن عدم إلتزام المحققين بإجراءات الرقابة الجبائية، يجعلها تحت طائلة البطالان، لذلك يستوجب على المحققين إتباع الإجراءات التي ينص عليها التشريع الجبائي.

1-برمجة التحقيق المحاسبي:¹ إن عملية برمجة المكلفين الذين سيخضعون للتحقيق المحاسبي تخضع إلى قواعد إجرائية وإلى معايير إنتقاء محددة من قبل الإدارة المركزية، وإعداد هذه البرامج ومتابعة تنفيذها تتم من قبل المديريات الجهوية للضرائب.

-إجراءات إعداد برنامج التحقيق المحاسبي: إن إعداد قائمة المكلفين الذين سيخضعون للتحقيق تتم من طرف المديرية الولائية للضرائب، حيث يكلف رؤساء المفتشيات نهاية كل سنة بإرسال اقتراحاتهم إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، ويقوم المدير الولائي للضرائب بالتشاور مع أعوان الرقابة الجبائية (رئيس مكتب الرقابة الجبائية، رئيس الفرقة المختلطة...إلخ)، حيث يتم تحديد القائمة النهائية للمكلفين الذين سيخضعون للتحقيق.

-معايير إنتقاء ملفات المكلفين: توجد عدة معايير لإنتقاء الملفات من بينها:

* الأنشطة التي يمكن أن تنطوي على عمليات غش كبيرة كالمهن الحرة، مؤدي الخدمات...إلخ.

* تقسيم جغرافي متوازن من أجل أن يسمح بتغطية إقليم الولاية.

* تقسيم عادل يمس بمجمل الأنشطة.

* ملفات جبائية للمكلفين تحتوي على أخطاء وحالات نسيان خطيرة مكتشفة عند الرقابة في المكتب.

-إجراءات برمجة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية: تتم عبر الخطوات التالية:

* إقتراح المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية من طرف المفتشية.

* إرسال قائمة بالمكلفين المقترحين للرقابة الجبائية إلى المديرية الولائية للضرائب.

* إرسال قائمة برنامج المراقبة إلى المديرية الجهوية للضرائب.

* إرسال قائمة برنامج المراقبة إلى مديرية الأبحاث والمراجعات من أجل الموافقة.

* تنفيذ برنامج الرقابة عن طريق مصلحة الأبحاث والمراجعات.

* تنفيذ برنامج الرقابة عن طريق المديرية الولائية للضرائب (المديرية الفرعية للرقابة الجبائية).

* تنفيذ رقابة المكلفين عن طريق المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

¹ مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص: 83,53.

* إعداد الجداول بعد تقرير المراقبة.

* إرسال الجداول إلى القبضة للحصول.

2- التحضير لإجراء التحقيق: يقوم المحقق بمنح أجل للمكلف حتى يحضر محاسبته، بينما يقوم هو بما يلي:¹

- سحب وفحص الملفات الجبائية: يقوم المحقق بفحص الملف الجبائي للمكلف فيما يخص الرسم على رقم الأعمال والرسم على النشاط المهني، كما يقوم بسحب الملف الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للشخص الطبيعي أو الشركاء أو المسيرين الأساسيين في الشركات، حيث يقوم المحقق على سبيل المثال بمراقبة مايلي:

* مراقبة تواريخ إيداع التصريحات هل هي في الآجال أم لا وهذا ما يحدد مدى إلتزامه الضريبي.

* تجميع كشوفات أرقام الأعمال المتعلقة بالفترة المحقق فيها.

* مقارنة كشوفات المعلومات الموجودة بالملف مع معطيات المحاسبة المقدمة من طرف المكلف.

-دراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني: على المحقق أن يقوم بدراسة الوثائق التقنية المتعلقة بنشاط المكلف الخاضع للرقابة قبل البدء في أعمال الرقابة كنسب الربح المعيارية، كيفية تصنيع المنتج، معدل الربح العادي للنشاط...إلخ.

-إعداد كشوف المقارنة للميزانيات: تحتوي هذه الوثيقة على مجمل الكتابات المحاسبية المتعلقة بحسابات الميزانية مثل: تزايد الإهلاكات، تغيرات حسابات الميزانية.

-إعداد كشف مقارنة حسابات النتائج: وهي قائمة تتضمن جدول حسابات النتائج للسنوات محل التحقيق، حيث تسمح بتقييم تطور رقم الأعمال والتكاليف وهامش الربح....إلخ.

-إعداد الكشف المفصل للمصاريف: يسمح هذا الكشف بمتابعة الأعباء كالتأكد من طبيعتها والتأكد من أن كل هذه الأعباء تتعلق بنشاط المؤسسة.

-إعداد الكشف المفصل برقم الأعمال: يتضمن هذا الكشف رقم الأعمال الإجمالي المصرح به ورقم الأعمال الخاضع لكل ضريبة.

ثانيا- الإنطلاق في عملية الرقابة الجبائية: تسير عملية التحقيق في المحاسبة عبر الخطوات التالية:²

¹République Algérienne Démocratique et Populaire ,Ministère des finance ,DGI ,Guide de vérificateur de comptabilité ,Alger,2003,pp29:30

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة، 2014، ص ص:14، 16.

أ- الإشعار بالتحقيق:

1- لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ إستلام هذا الإشعار، ويجب أن يبين هذا الإشعار ما يلي: أسماء وألقاب ورتب المحققين، تاريخ وساعة أول تدخل، الفترة التي يتم التحقيق فيها، كذلك الحقوق والضرائب والرسوم، وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها.

2- يرسل الإشعار بالتحقيق برسالة محفوظة أو يسلم مباشرة للمكلف بالضريبة مع إشعار بالاستلام، وعدم قبول إستلام الإشعار من طرف المكلف المحقق معه لا يمنع من إجراء التحقيق، ففي هذه الحالة يلجأ المحققون إلى فرض الضريبة تلقائياً.

3- يمكن للمحقق أن يقوم بمراقبة مفاجئة ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية، ففي هذه الحالة يتم تسليم الإشعار بالتحقيق مع بداية عملية الرقابة، كما لا يمكن البدء في فحص عميق للملفات إلا بعد استنفاد أجل التحضير المنصوص عليه قانوناً.

4- في حالة تغيير أحد المحققين، يجب إعلام المكلف بذلك.

5- يجب أن يشار صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء أن المكلف يستطيع أن يستعين بوكيل من إختياره ويمكن الإستعانة بالمستشار أو الإنابة عن المكلف أثناء عملية إجراء التحقيق.

ب- التدخل بعين المكان: بعد إنقضاء المدة القانونية من إستلام المكلف الإشعار بالتحقيق ينتقل المحققون إلى عين المكان لمباشرة أعمالهم الميدانية.

ج- نهاية أشغال التحقيق في عين المكان: يقوم العون المحقق معاينة نهاية أعمال التحقيق في عين المكان عن طريق محضر، ويدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشير، وفي حالة الرفض توضع إشارة في المحضر.

ثالثاً- نتائج التحقيق: عندما تثبت الإدارة أن هناك نقائص، أخطاء، إغفالات أو إخفاء في العمليات التي تقوم على أساسها الضريبة فإن الإدارة الجبائية تقوم بما يلي:

أ- التبليغ الأولي بنتائج التحقيق: بعد إتمام المحقق لعملية الفحص وإجراء التقويمات اللازمة يتم إبلاغ

المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق بواسطة إرسال إشعار بالتبليغ الأولي، وللمكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوماً للرد بالقبول أو الإدلاء بملاحظات، وعدم الرد خلال هذه الآجال يعتبر بمثابة قبول ضمني.¹

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 20_6 من قانون الإجراءات الجبائية، 2018، ص: 12.

ويجب أن يتضمن الإشعار بإعادة التقييم (الإشعار الأولي) ما يلي:¹

1- إعلام المكلف المحقق معه بنتائج المراقبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام أو يسلم له مع إشعار بالإستلام.

2- أن يكون مفصلاً بقدر كاف ومعللاً، كما يتعين ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقييم وكذا الطريقة المتبعة في ذلك، وهذا حتى يتسنى للمكلف بالضريبة المحقق معه فهم هذا الإشعار.

3- يجب تحت طائلة بطلان الإجراء، أن يشار في الإشعار بإعادة التقييم أن المكلف بالضريبة له الحق في الإستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع الضريبة أو من أجل الإجابة عنها.

4- يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة أن لديه إمكانية طلب التحكيم.

ب- إجابة المكلفين بالضريبة على الإبلاغ الأولي: بعدما يتم تبليغ المكلف بالضريبة المحقق معه بنتائج التحقيق، فإنه يحق له إيداع قبول أو رفضه للأسس والقواعد المعدلة، ويختلف موقف المحققين حسب رد المكلف المحقق معه كما يلي:²

1- الرد خلال الآجال: إذا قام المكلف المحقق معه بالرد خلال الآجال القانونية، فإن الأعوان المحققين مجبرين على دراستها وفحصها مهما كانت التبريرات.

2- الرد خارج الآجال: يحق للأعوان المحققون رفض الملاحظات التي تصل إلى المصلحة خارج الآجال القانونية.

3- غياب الرد: غياب الرد من طرف المكلف بالضريبة المحقق معه يعتبر بمثابة قبول على الأسس والقواعد المبلغ بها، وبعد إنتهاء الآجال القانونية يقوم المحقق بإرسال التبليغ النهائي وإصدار الجداول.

ج- التبليغ النهائي (إقفال عملية التحقيق): بعد إستلام المحقق أجوبة المكلفين بالضريبة ومعرفة ملاحظاتهم هنا يأتي دور المحقق والمتمثل في:

1- إرسال التبليغ النهائي: يعبر عن الوضعية النهائية لنتائج التحقيق، ويجب أن يكون مفصلاً بشكل جيد.

2- إصدار الجداول: بعد إقفال عملة التحقيق يستوجب على المحققون إصدار بطاقة المتابعة والجدول الفردي للمكلف المحقق معه، حيث يقوم من خلالها العون بحساب الحقوق والغرامات الواقعة على عاتق المكلف بالضريبة، حيث ترسل نسخة إلى مفتشية الضرائب التابع لها ملف المكلف بالضريبة ونسخة إلى قباضة الضرائب التابع لها ملف المكلف بالضريبة، ونسخة إلى المكلف المحقق معه.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة، 2014، ص: 17، 18.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة، 2014، ص: 19.

المطلب الثاني: العقوبات الضريبية

تعد الآليات العقابية من أهم وسائل معالجة الغش والتهرب الضريبي هذا ما نلاحظه من خلال القوانين التي وضعها المشرع الجبائي، حيث قام بوضع عدة عقوبات تتمثل في:

الفرع الأول: العقوبات الجبائية: ويتم تقسيمها إلى:

أولا - في مجال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: أول غرامة يتعرض لها المكلف تتعلق بعدم تقديمه للتصريح بالوجود في آجاله المحددة وذلك بتطبيق غرامة مالية وتطبق تلقائيا ومباشرة للتعويض لما يسببه من إحتلال في مداخيل الخزينة ومخالفة للنظام العام، كما توجد غرامات أخرى تتنوع حسب الحالة كمايلي:

أ- عقوبة عدم التصريح بالوجود:¹ تطبق غرامة جبائية قدرها 30.000 دج على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح بالوجود خلال الثلاثين يوما الاولى من بداية النشاط.

ب- عقوبة عدم إيداع التصريح السنوي:² تفرض تلقائيا غرامة جبائية على كل مكلف بالضريبة لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات. ويضاعف المبلغ المفروض بنسبة 25%، وتخفض هذه الزيادة إلى 10% أو 20% ضمن الشروط المحدد في المادة 322 وإذا لم يصل التصريح إلى الإدارة في أجل ثلاثين (30) يوما من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام فتطبق زيادة بنسبة 35%.

ج- عقوبة التأخر في تقديم التصريح:³ يترتب عند تقديم التصريحات للإدارة الجبائية بعد الآجال المحددة قانونيا عقوبات جبائية متمثلة في تطبيق التأسيس التلقائي بالإضافة إلى نسبة مضاعفة من مبلغ الضريبة حسب نوع الضريبة ومدة التأخير فقد نصت أحكام المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بخصوص الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على أرباح الشركات أن تكون نسبة مضاعفة من مبلغ الضريبة كمايلي:

1-10%: إذا لم تتعدى مدة التأخير الشهر الواحد.

2-20%: إذا تعدت مدة التأخير الشهر.

ويترتب على التصريحات التي تحمل علامة (لاشيء) والتصريحات التي تكتب من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاء جبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عجز، تطبيق الغرامات التالية:

1-2.500 دج: عندما تكون مدة التأخير شهرا واحدا.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، ص:50.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، ص:49.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، ص:83، 84.

2-5.000 دج: عندما تكون مدة التأخير أكثر من شهر وأقل من شهرين.

3-10.000 دج: عندما تتجاوز مدة التأخير شهرين.

ثانيا - في مجال الضرائب غير المباشرة: في هذا المجال ميز المشرع بين نوعين من العقوبات الجبائية عقوبات ثابتة وعقوبات نسبية.

أ-العقوبات الثابتة: يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة بغرامة جبائية من 5.000 دج إلى 25.000 دج مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد من 524 إلى 527 من القانون.¹

ب- عقوبات نسبية: ففي حالة التملص من الحقوق يعاقب بغرامة جبائية مساوية لمبلغ الضريبة أو الرسم الذي كان تحصيله محل شبهة نتيجة عدم مراعاة إجراء قانوني أو تنظيمي، دون أن يقل مبلغ الغرامة عن 250.000 دج هذا في الحالة العادية. أما في حالة استعمال طرق احتيالية ومهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش وكذا في الحالة المنصوص عليها في المادة 2/530 المتعلقة بأنواع الكحول المغيرة وتحدد الغرامة بضعف الحقوق وأن لا تقل عن 50.000 دج.

1- في حالة حيازة أو بيع الصانع أو التاجر أو المستورد لمصنوعات من البلاتين أو الذهب أو الفضة المستوردة والمخالفة لأحكام المادتين 359 و378 من هذا القانون فإن الغرامة تحدد بأربعة أضعاف الحقوق المتملص منها على أن لا تقل عن 100.000 دج.²

2- يعاقب كل من يجعل بأي وسيلة كانت الأعوان المكلفين غير قادرين على تأدية وظائفهم بغرامة من 10.000 دج إلى 100.000 دج.³

3- عند رفض تقديم الوثائق أو اتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها من طرف المكلف فيعاقب بغرامة من 1.000 دج إلى 10.000 دج.⁴

4- يعاقب كل من يقوم بالمساهمة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات معروفة على أنها غير صحيحة من قبل رجل أعمال أو خبير، أو بصفة عامة كل شخص أو شركة مهنتها مسك الكتابات الحسابية لعدة زبائن أو المساعدة في مسكها بالغرامات التالية:⁵

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة، 2018، ص:74.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 524 من قانون الضرائب غير المباشرة، 2018، ص:74.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 537 من قانون الضرائب غير المباشرة، 2018، ص:77.

⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة، 2018، ص:78.

⁵ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة، 2018، ص:78.

- 1.000 دج بالنسبة للمخالفة الأولى المبينة في حقه.

- 2.000 دج بالنسبة للمخالفة الثانية.

- 3.000 دج بالنسبة للمخالفة الثالثة وهكذا دواليك مع زيادة 1.000 دج في مبلغ الغرامة لكل مخالفة جديدة.

5- كل مخالفة للمنع من ممارسة مهن رجل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب حتى بصفة مسير أو مستخدم المقرر في حق الأشخاص المثبت اتهامهم في إعداد موازنات وجرد وحسابات ووثائق مزورة من أي نوع قدمت من أجل تحديد الضرائب أو الرسوم المترتبة على زبائنهم يعاقب بغرامة من 1.000 دج إلى 10.000 دج.¹ وفي حالة التملص فالغرامة تساوي 3 أضعاف هذه الرسوم دون أن تقل عن 5.000 دج.²

ثالثا- في مجال قانون الرسوم على رقم الاعمال وقانون الطابع والتسجيل:

أ- قانون الرسوم على رقم الأعمال:

1- يعاقب كل من يخالف الأحكام القانونية والنصوص التنظيمية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بغرامة تتراوح بين 500 إلى 2.500 دج، وفي حالة الطرق التدليسية يحدد المبلغ من 1.000 دج إلى 5.000 دج وفي حالة عدم وضع لوحات الهوية المنصوص عليها في المادة 60 من هذا القانون تطبق عليها غرامة جبائية تقدر ب: 1.000 دج، وكل مخالفة للإلتزامات المنصوص عليها في المادة 61 من هذا القانون تطبق عليه غرامة جبائية تتراوح ما بين 1.000 دج و 5.000 دج.³

2- يترتب عن الإبداع المتأخر للتصريح المتعلق برقم الأعمال بعقوبة نسبته 10% وترفع هذه الغرامة إلى 25% بعد قيام الإدارة الجبائية بإعذار المكلف بالضريبة بتسوية وضعيته في أجل شهر واحد.⁴

3- إذا تبين بعد التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به غير كاف أو أن الخصم طبق في غير محله يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها النسب التالية:⁵

- 10%: إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يقل أو يساوي 50.000 دج.

- 15%: إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها أكثر من 50.000 دج وأقل من أو يساوي 200.000 دج.

- 25%: إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها تزيد عن 200.000 دج.

وفي حالة الطرق التدليسية تطبق نسبة 100 % على مجمل الرسوم المتملص منها.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 545 من قانون الضرائب غير المباشرة، 2018، ص: 79.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 546 من قانون الضرائب غير المباشرة، 2018، ص: 79.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 114 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2018، ص: 33.

⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 115 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2018، ص: 33.

⁵ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2018، ص: 33.

4- يعاقب كل من يجعل الأعوان في وضع يستحيل عليهم القيام بوظائفهم بغرامة جبائية من 1.000 دج إلى 10.000 دج.¹

ب- في مجال قانون الطابع

1- كل مناورة غايتها أو نيتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة 04 يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها.²

غير أنه في حالة استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة فإن الغرامة لا تقل عن 10.000 دج.
2- تطبق الغرامة في حالة التملص من الرسوم بخمس مرات هذه الرسوم ولا تقل عن 2.000 دج.³
3- يعاقب كل من يقوم بمنع الأعوان المؤهلين من القيام بمهامهم بغرامة تتراوح بين 10.000 دج إلى 100.000 دج.⁴

4- يعاقب كل مخالف لأحكام دفع طابع الأوراق القابلة للتداول أو غير قابلة للتداول بغرامة بين 500 و 5.000 دج، و عندما ترتكب المخالفات نتيجة عدم الدفع الكلي أو الجزئي للضريبة الواجبة الأداء فإن الغرامة السابقة تكون مستحقة بالتضامن بين جميع الأطراف بالنسبة لكل محرر غير مدموغ أو ناقص الدمغة، ويدفع المخالفون زيادة على ذلك رسوم الطابع.⁵

5- تطبق الغرامة في المادة 90 أعلاه بالتضامن على المكتتب أو القابل أو المستفيد أو المظهر الأول للورقة غير المدموغة أو غير المؤشر عليها من أجل الطابع وذلك في حالة مخالفة لأحكام المواد 77، 81، 85 و 86.⁶
6- تطبيق الغرامة المنصوص عليها في المادة 90 أعلاه بالتضامن على المكتتب والمتنازل الأول وذلك في حالة المخالفة التي تخص الأوراق أو السندات غير القابلة للتداول.⁷

ج- في مجال قانون التسجيل:

1- يتعين على الموثقين والمحضرين ومحافظي البيع بالمزايدة الذين لم يسجلوا عقودهم في الآجال المحددة أن يدفعوا شخصا غرامة يحدد مبلغها عن كل مخالفة كمايلي:

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 122 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2018، ص: 34.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 33 من قانون الطابع، 2018، ص: 9.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 35 ف2 من قانون الطابع، 2018، ص: 10.

⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 37 من قانون الطابع، 2018، ص: 11.

⁵ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 90 من قانون الطابع، 2018، ص: 17.

⁶ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 91 من قانون الطابع، 2018، ص: 18.

⁷ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 92 من قانون الطابع، 2018، ص: 18.

- 10% من الحقوق المتملص منها إذا كان التأخير في التسجيل يتراوح بين يوم واحد وثلاثين يوما.
- تلجئة مالية مقدرة ب 3% عن كل شهر أو جزء من شهر التأخير، إذا كان الإيداع قد تم بعد اليوم الأخير وذلك دون أن يتعدى مجموع الإلزام النالي والغرامة الجبائية كحد أقصى نسبة 25%.¹
2- تطبق أحكام المادة 93 على الأطراف التي لم تسجل في الآجال العقود المتضمنة نقل الملكية أو حق الانتفاع للأموال المنقولة.²

رابعا- في مجال قانون الإجراءات الجبائية:³ يعاقب بغرامة جبائية تتراوح بين 5000 إلى 50.000 دج، كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، كما يترتب على هذه المخالفة غرامة مالية تقدر ب: 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل العون المؤهل على أحد دفاتر المعني، تثبت بأن الإدارة الجبائية قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق.

الفرع الثاني: العقوبات المهنية: وهي عبارة عن عقوبات تمس مهنة المكلف بالضريبة والتي تتمثل في:
أولا- الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف بالضريبة:⁴ إن الغلق المؤقت للمحل المهني عقوبة تلجأ إليها إدارة الضرائب بعد استيفاء كل المحاولات الودية لتحصيل الضريبة، والهدف من وراء هذه العقوبة تسديد ما هو مدين به اتجاه الخزينة العمومية.

فالمكلف بالضريبة يجد نفسه أمام خيارين، إما تسديد ضريبة المدين بها أو تحمل عقوبة الغلق المؤقت لمقر نشاطه بكل ما تحمله من خسائر من توقف نشاطه التجاري طيلة مدة الغلق، أو فساد البضائع والسلع القابلة للتلف، وكذلك خسارة الزبائن وصمته التجارية... الخ.

ففي حالة عدم دفع المكلف ما عليه من دين ضريبي، أو لم يكتب سجل للإستحقاقات (رزنامة دفع) يوافق عليها قابض الضرائب صراحة، فيتخذ قرار الغلق ضده، وفي أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ، يقوم العون المتابع أو المحضر القضائي بتنفيذ قرار التبليغ.

إن الغلق المؤقت نص عليه المشرع في المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، على أن يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير الولائي للضرائب بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع (قابض الضرائب المختص)، كما

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 93 من قانون التسجيل، 2018، ص: 21.

² الجمهورية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 93 مكرر من قانون التسجيل، 2018، ص: 22.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية، 2018، ص: 28.

⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، 2018، ص: 49.

يبلغ قرار الغلق إلى المكلف بالضريبة من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي، ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة (6) أشهر.

وبالمقابل أعطى المشرع للمكلف بالضريبة الصادر في حقه قرار الغلق المؤقت في الطعن في هذا القرار من أجل رفع اليد، بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة المختصة إقليميا، الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجال، بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانونا، إلا أن إقامة هذا الطعن لا يوقف تنفيذ قرار الغلق المؤقت.

ثانيا- تسجيل المكلفين المتهربين من الضريبة في بطاقة معلوماتية:¹ وهذا بموجب التعليم المشتركة بين الوزارات رقم 127 بتاريخ: 1997/07/27 يتم وضع بطاقة معلوماتية وطنية خاصة بالمكلفين المتهربين المخالفين للتشريع الجبائي، الجمركي والتجاري.

كما يجب تبليغ المكلفين الذين تم تسجيلهم من أجل تسوية وضعيتهم إزاء الخزينة العمومية، وفي حالة تسوية الوضعية يمكن للمكلف طلب إلغاء تسجيله من البطاقة، إلا أن الإلغاء لا يكون إلا بعد مرور سنتين من تسوية الوضعية بطلب من إحدى الإدارات الثلاث (الجمارك أو الضرائب أو التجارة).

ثالثا- سحب التوطين المصرفي للمستوردين: وهي عبارة عن رخصة تقدم لهم من البنوك الوطنية التي يتعاملون معها من أجل السماح لهم بعمليات الإستيراد، ومن أجل محاربة التهرب أسس المشرع رسم خاص للتوطين المصرفي يطبق على عمليات الاستيراد بمبلغ: 10.000 دج .

رابعا- إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية:² جاءت المادة 75 من المرسوم الرئاسي 245/15 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية، على أن يقصى بشكل مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الاقتصاديون الذين:

أ- لا يقومون بأداء واجباتهم الجبائية وشبه الجبائية.

ب- المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش والتدليس.

¹ بوكموش سيلية، دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: القانون العام للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2017، ص: 52.

² عبد الكريم خيطاس، مدونة دليل الإداري والمسير المالي في الجزائر بتاريخ: 08 /08 /2016، ص: 7.

خامسا- المنع من مزاولة النشاط التجاري:

أ-علاوة على العقوبة المنصوص عليها في المادة 544 ف 3 ق.ض.غ.م، والمادة 306 ف03، ق.ض.م.ر.م على أنه في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بواسطة حكم أو عدة أحكام، فإن العقوبة المقررة تؤدي بحكم القانون إلى المنع من مزاولة المهنة لكل من وكيل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب، ولكل من له هذه الصفة وحتى إذا كان بصفة مسير أو مستخدم وعند الإقتضاء يغلق المحل.

ب-جاءت المادة 29 من القانون رقم 22/03 المؤرخ في 28/12/2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 على منع الأشخاص الذين تم إدانتهم بصفة نهائية بتهمة الغش الضريبي، من ممارسة النشاط التجاري حسب مفهوم القانون رقم 12/90 المؤرخ في 18/08/1990 المتعلق بالسجل التجاري.

ج- إن المرسوم التنفيذي رقم 2000/318 المؤرخ في 10/10/2000 المتضمن تطبيق المادة 32 من قانون رقم 12/90 المؤرخ في 18/08/1990 المتعلق بالسجل التجاري المعدل والمتمم بالقانون رقم: 04/08 المؤرخ في 14/08/2004 المتعلق بالشروط المطلوبة لامتحان الحرفة التجارية، حيث يوضح طرق وكيفيات إخطار مصالح السجل التجاري من طرف مصالح العدالة والسلطات الإدارية المعنية بكل القرارات والمعلومات التي من شأنها أن تعدل أو تلغي صفة التاجر.¹

الفرع الثالث: العقوبات الجزائية:² إن القوانين الجبائية هي عبارة عن عقوبات جزائية وعقوبات جبائية، وكثيرا ما ترجع هذه القوانين إلى نصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على أفعال الغش الضريبي مثل المادة 418، والتي تجعل من الرفض الجماعي لأداء الضرائب والرسوم من قبيل الجرائم الماسة بحسن سير الإقتصاد الوطني، وتنص المادة 599 من قانون الإجراءات الجزائية التي تنص على الإكراه البدني وتشير إلى أن العقوبات الجزائية تقسم إلى عقوبات أصلية تحوي على عقوبات سالبة للحرية وغرامات مالية وأخرى تبعية سببها فيما يأتي:

أولا - العقوبات الأصلية: وهي عقوبات تنص عليها النصوص الجبائية صراحة وتتراوح بين الحبس والغرامة، إلا أن المادة 303 من ق.ض.م.ر.م عدلت في العقوبات، حيث أصبحت العقوبة على التملص باستعمال طرق تدليس في إقرار وعاء الضريبة أو حق رسم أو تصنيفه كليا أو جزئيا كمايلي:

أ-غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يفوق المبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج.

ب-الحبس من شهرين إلى 6 أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج.

¹ بوكموش سيلية، مرجع سابق، ص: 53.

² مصطفى عوادي، نصر رحال، مرجع سابق، ص: 37.

ج- الحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى العقوبتين عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج.

د- الحبس من سنتين إلى 05 سنوات وبغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج.

هـ- الحبس من 5 سنوات إلى 10 سنوات وبغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج.¹

ونجد في نص المادة 117 من ق.ر.ر.أ أحال العقوبات طبقا للمادة 303 من ق.ض.م.ر.م عن كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية باستعمال طرق تدليسية.

في حين تنص المادة 532 من ق.ض.غ.م يعاقب كل من يستخدم طرقا احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها بغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج وبالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

غير أن هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء، إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج.²

وتنص المادة 119 من ق.ت على معاقبة كل من يستخدم طرقا احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها، بغرامة من 5.000 دج إلى 20.000 دج وبالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

غير أن هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء، إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ الرسم يساوي أو يفوق 1.000 دج.³

تنص المادة 34 من ق.ط على معاقبة كل من يستخدم طرقا احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

غير أن هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء، إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دج.⁴

كما أن المادة 530 من ق.ض.غ.م. نصت على عقوبة الحبس من 6 أيام إلى 6 أشهر في الحالات التالية:

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2018، ص:80.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة، 2018، ص:77.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 119 من قانون التسجيل، 2018، ص:24.

⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 34 من قانون الطابع، 2018، ص:9.

- الصناعة المغشوشة للكحول والغش في المشروبات الروحية عن طريق التصعيد أو الدهليز، كذلك إنعاش أو محاولة إنعاش الكحول المعيرة والمناورات التي تهدف إما لاختلاس الكحول المعيرة أو المقدمة للتغيير.
- صناعة ونقل وبيع وحيازة أنبيق أو جزء منه من دون الحصول على رخصة استعمال أنبيق غير مصرح به، كذلك التقطيرات التي تتم في جميع الأماكن بواسطة أنبيق غير مجهزة بعدادات قانونية.
- الغش في معامل التقطير بواسطة الدهاليز أو أي وسيلة أخرى للتوصيل بالقنوات أو النقل الخفي للكحول.
- الصناعة أو النقل أو الحيازة من أجل بيع التطور.
- صناعة أو نقل البارود أو مصنوعات من البلاتين أو الذهب أو الفضة، تحمل دمغات مزورة.¹
- كما جاءت المادة 408 من ق.ض.م.ر.م والمادة 122 من ق.ر.ر.ا. والمادة 536 من ق.ض.غ.م، فقد نصت على أنه في حالة الرفض الجماعي على فرض الضريبة والذي يترتب عليه المساس بالسير الحسن للاقتصاد الوطني، أحالت العقوبة إلى نص المادة 418 من ق.ع.
- أيضا تنص المادة 129 من ق.ر.ر.أ كل مخالفة للمنع من ممارسة مهنة رجل أعمال، مستشار جبائي، أو خبير أو محاسب بغرامة جزائية تتراوح من 1.000 دج إلى 10.000 دج وتقابلها في ق.ض.غ.م المادة 545 إلا أنها نصت عليها كمخالفة جبائية، هذا في الحالة العادية أما في حالة العود كما عرفته المادة 131 من ق.ر.ر.أ. يعتبر في حالة عود كل شخص أو شركة صدر ضدها حكم بإحدى العقوبات المنصوص عليها في القانون يرتكب في غضون أجل 5 سنوات بعد الحكم بالإدالة، فلقيام العود يجب أن يكون صادرا من محكمة جنائية عقوبة أصلية، ويترتب عنه وجوب مضاعفة العقوبات الجبائية والجزائية، وحددت مدته ب: 5 سنوات وأجمعت على ذلك كل القوانين الجبائية.

ثانيا - العقوبات التكميلية: وهي عقوبات تكون تابعة للعقوبات الأصلية من خلال نص المادة 3/303 من ق.ض.م.ر.م والمادة 130 من ق.ر.ر.أ والمادة 3/546 من ق.ض.غ.م.... دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى مثل: (المنع من ممارسة مهنة العزل من الوظيفة، غلق المؤسسة ... الخ).

أما فيما يخص النصوص التي تناولت العقوبات التكميلية في القوانين الجبائية لاسيما المادة 3/306 من ق.ض.م.ر.م والمادة 544 من ق.ض.غ.م. والمادة 128 من ق.ر.ر.أ. بخصوص العود بالنسبة لرجال الأعمال والخبراء والمحاسبين تطبق عليهم بقوة القانون عقوبات المنع من مزاولة المهنة أو المنع من ممارسة النشاط التجاري،

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 530 من قانون الضرائب غير المباشرة، 2018، ص: 76.

وعند الاقتضاء تطبق عقوبة غلق المكتب أو المؤسسة إلا أنه وبفحصنا لجميع المواد السابقة الخاصة بالعقوبات التكميلية في حالة العود نجد أنها لم تحدد مدة معينة للعقوبة، بالإضافة إلى ذلك نشر وتعليق الحكم.

خلاصة الفصل

حاول المشرع الجبائي الجزائري جاهدا مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي. وذلك عن طريق تشديد الرقابة الجبائية بمختلف أنواعها والتي تعتبر ضرورية نظرا لما يتمتع به النظام الجبائي الذي يقوم أساسا على التصريجات أو الاقرارات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، مما يؤدي إلى أن تكون هذه التصريجات في أغلب الأحيان غير صحيحة و مغلوطة، ولقد منح المشرع الجبائي الجزائري للإدارة الجبائية التحقق من صحة هذه التصريجات و صدقها و صولا إلى تصحيح و تقويم الأخطاء المرتكبة، ومن أجل سير عملية الرقابة الجبائية وفقا لمتطلبات القوانين الجبائية فقد فرض المشرع الجبائي جملة من العقوبات الجبائية على المكلف بالضريبة المتهرب من دفع مستحقاته الضريبية من أجل الحد من هذه الظاهرة التي تلحق أضرارا بالخزينة العمومية للدولة.

الفصل الثاني

الإطار التطبيقي للدراسة

تمهيد :

بعد ان تطرقنا في الجانب النظري إلى الغش الضريبي و آليات مكافحته والمتمثلة في العقوبات بمختلف أنواعها، وجدنا أنه لا بد من تعزيز ذلك بدراسة ميدانية بمفتشية الضرائب أولاد أحمد ولاية الوادي و هذا بأخذ عينة من الملفات الجبائية خضعت للرقابة الشكلية وعينة خضعت للرقابة على الوثائق، حيث تم تقسيم الفصل إلى مبحثين، حيث تناولنا في المبحث الأول تقديم عام للمؤسسة المستقبلية، أما المبحث الثاني فقمنا بدراسة حالات تطبيقية تخص ملفات جبائية لمكلفين تابعين لإقليم المفتشية.

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة المستقبلية

سوف نتطرق في هذا المبحث بتعريف المؤسسة محل الدراسة (مفتشية الضرائب أولاد أحمد) وأشكال الرقابة المطبقة فيها.

المطلب الأول: مفتشية الضرائب أولاد أحمد و هيكلها التنظيمي

قبل التطرق إلى التعريف بمفتشية الضرائب أولاد أحمد سوف وكيفية سير العمل فيها، نقوم بإعطاء لمحة بسيطة للمديرية الولائية للضرائب بالوادي باعتبار أن المفتشية فرع من فروعها.

الفرع الأول: المديرية الولائية للضرائب بالوادي: تتكون المديرية الولائية للضرائب بالوادي من مصالح داخلية وتتمثل في خمس مديريات فرعية ومصالح خارجية تتمثل في اثنتا عشر مفتشية وسبع قباضات، وتم مؤخرا إنشاء مركز للضرائب و مراكز جوارية.

أولاً: المصالح الداخلية: تتكون من خمس مديريات فرعية وهي: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، المديرية الفرعية للمنازعات، المديرية الفرعية للوسائل والمديرية الفرعية للتحصيل.

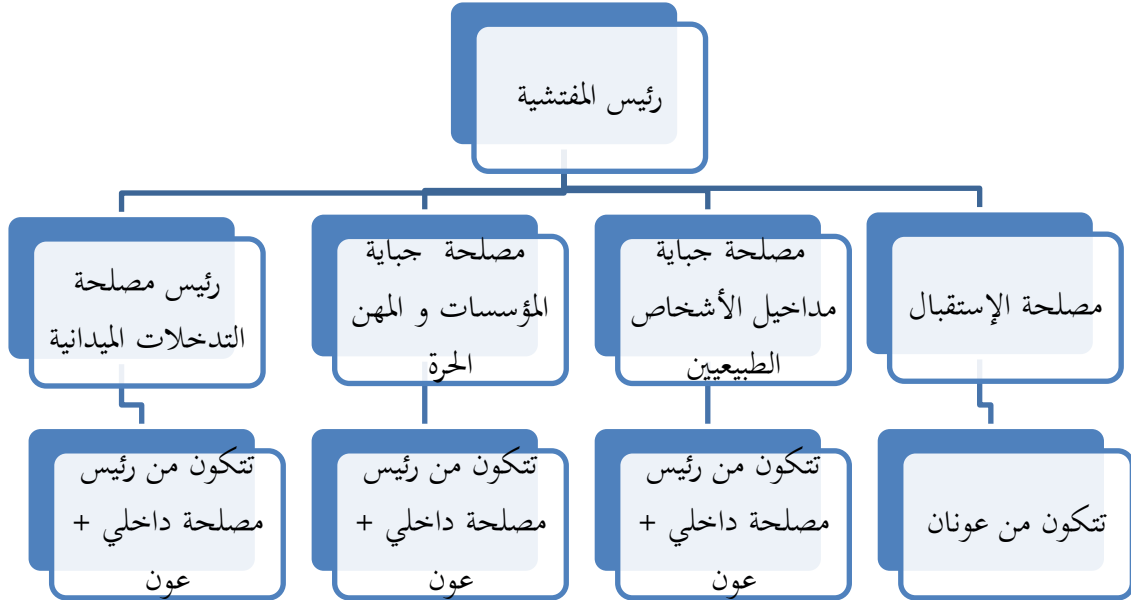
ثانياً: المصالح الخارجية: وتتكون من سبع قباضات للضرائب مهمتها تحصيل مختلف الضرائب والرسوم و اثنتا عشر مفتشية مهمتها الرئيسية تحديد الوعاء الضريبي، ومن بين هذه المفتشيات مفتشية الضرائب أولاد أحمد محل الدراسة.

أ- التعريف بمفتشية الضرائب أولاد أحمد¹: تم إنشاء مفتشية الضرائب أولاد أحمد بعد التنظيم الإداري والمتمثل في إدماج مهام مفتشية الضرائب المباشرة ومفتشية الضرائب غير المباشرة بمقتضى مرسوم تم إصداره في سنة 1995م، وهي إحدى المفتشيات الأربعة المشرفة على بلدية الوادي، وبما أنها تتواجد في وسط مدينة الوادي فإن مهامها تزداد فهي تعتبر من أكبر مفتشيات الضرائب على مستوى ولاية الوادي، حيث تحتل المرتبة الثانية من حيث عدد الملفات التابعة للنظام الحقيقي، إذ تجاوز العدد 500 ملف، كما تضم أكثر من 2500 ملف تابع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، و يتولى تسييرها رئيس مفتشية وبساعده ثمانية أعوان يقومون بالعمل في المصالح التالية: المصلحة العامة (الاستقبال)، مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة، مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين و مصلحة التدخلات الميدانية. كما تعتبر مفتشية الضرائب أولاد أحمد همزة وصل بين المكلفين بالضريبة وخزينة الدولة، حيث تختص بدراسة ومتابعة ومراقبة وتغريم المكلفين الخاضعين للضريبة.

¹ عدانكة محمد ،مقابلة شخصية ، مفتشية الضرائب أولاد أحمد ،9 أفريل 2018، سا 11:00.

ب- الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب أولاد أحمد: ويمكن تلخيص هيكلها التنظيمي في الشكل التالي:

الشكل رقم (03) : الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب أولاد أحمد



المصدر: من إعداد الطالبات بناء على وثائق من مفتشية الضرائب أولاد أحمد

الفرع الثاني: مهام مفتشية الضرائب أولاد أحمد والأنظمة المتبعة فيها: وسوف يتم تقسيم هذا الفرع إلى مايلي:

أولاً: مهام مفتشية الضرائب أولاد أحمد: باعتبار المفتشية مقسمة إلى أربع مصالح، فإن لكل مصلحة مهام تؤديها بانتظام من أجل نجاح سير العمل وهي كالتالي:²

أ - المصلحة العامة (مصلحة الاستقبال): تعتبر هذه المصلحة من أهم المصالح باعتبارها همزة وصل بين المفتشية والمكلفين بالضريبة، وللمصلحة العامة عدة مهام تتمثل فيمايلي:

1- إستقبال المكلفين الجدد.

2- فتح الملفات الجبائية للمكلفين الجدد وترقيمها.

3- إعلام المكلفين بواجباتهم الجبائية.

4- تسليم الوثائق المطلوبة للمكلفين مثل: التصريحات الشهرية نموذج (G50)، التصريح السنوي نموذج (G12)

.....الخ.

² بحري حسين، رئيس مصلحة جباية مداخل الأشخاص الطبيعيين، مقابلة شخصية بتاريخ: 9 أفريل على الساعة: 03:00 .

- 5- تسليم بطاقة التعريف الجبائي NIF.
- 6_ ملاً شهادة C20 بمختلف أنواعها (شهادة وجود ، شهادة فوائدإلخ).
- 7- ملاً شهادة الوضعية الجبائية.
- 8- إستلام التصريحات السنوية بمختلف أنواعها مثل: التصريح الخاص بمداخيل الأشخاص الطبيعيين (G1)، وكذلك الميزانية السنوية للأشخاص الطبيعيين (G11)، الكشف التفصيلي بالعملاء (G3).....إلخ.
- ب - مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين:** وتتمثل مهامها فيما يلي:
 - 1- متابعة الملفات الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي.
 - 2- إعداد الإحصائيات الخاصة بها.
 - 3- ملاً المصفوفة التي هي بمثابة جدول جماعي.
 - 4- إستغلال المعلومات الواردة إلى المصلحة والمتمثلة في مذكرات الربط.
- ج - مصلحة التدخلات الميدانية:** تعتبر هذه المصلحة مساعدة للمصالح الأخرى، وذلك من أجل أن تقوم هذه الأخيرة بأعمالها بكل وضوح، ولهذا المصلحة العديد من المهام من بينها:
 - 1- القيام بالمعاينات الميدانية لمختلف الأنشطة (مثل: معاينة المخزون لنشاط تجارة بالجملة).
 - 2- المعاينة الدورية للعتاد المقتنى في إطار تشجيع الإستثمار كالوكالة الوطنية لتشغيل الشباب، الصندوق الوطني للتأمين على البطالةإلخ.
 - 3- إعداد محاضر معاينة الدخول في الاستغلال.
- ج- مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة:** تعتبر هذه المصلحة من أهم المصالح المكونة للمفتشية، حيث تقوم بمايلي:
 - 1- متابعة و مراقبة جميع الملفات المتعلقة بالمؤسسات والمهن الحرة.
 - 2- القيام بمختلف التسويات الضريبي.
 - 3- إستغلال مختلف المعلومات الواردة للمصلحة كبطاقات المعلومات، مقرر إلغاء الامتيازات الجبائية وغيرها.
 - 4- مراقبة التصريحات الشهرية نموذج (G50).
 - 5- الرد على الطعون والشكاوى المقدمة من طرف المكلفين.
 - 6- تسليم شهادات الشراء بالإعفاء نموذج (F20) للمستفيدين من الامتيازات الجبائية في إطار تشجيع الاستثمار.

7- إعداد المصفوفة الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات.

8- إعداد مختلف الوضعيات الإحصائية.

الفرع الثالث: الأنظمة المتبعة بمفتشية الضرائب أولاد أحمد: تخضع الملفات التابعة لمفتشية الضرائب أولاد أحمد إلى النظام الحقيقي (Reel) أو إلى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU).

أولا - النظام الحقيقي (Reel): يخضع لهذا النظام كل شخص طبيعي أو معنوي يتعدى رقم أعماله 30.000.000 دج، وفي حال تحقيق المكلف رقم أعمال أقل من المنصوص عليه، فإنه بإمكانه البقاء في النظام الحقيقي وهذا بإيداعه طلب الخضوع للنظام الحقيقي والخضوع للرسم على القيمة المضافة، مع العلم أن المكلف يبقى خاضع لهذا النظام لمدة ثلاثة (3) سنوات قابلة للتجديد، ويخضع تلقائيا المستفيدين من الإمتيازات الجبائية في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI).

أ- الأنشطة الممارسة في النظام الحقيقي (Reel): توجد العديد من الأنشطة من بينها:

- 1- عمليات البيع بالجملة والتجزئة.
- 2- عمليات الإنتاج.
- 3- مؤسسات الأشغال بمختلف أنواعها.
- 4- مؤسسات كراء المعدات والأدوات.
- 5- مؤسسات كراء السيارات.
- 6- المهن الحرة بمختلف أنواعها كمكاتب الدراسات و غيرها.
- 7- محطات الوقود.

ب- الضرائب والرسوم التي تطبق على الخاضعين للنظام الحقيقي (Reel): وتتمثل فيما يلي:

- 1- الضريبة على أرباح الشركات (IBS).
- 2- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG).
- 3- الرسم على القيمة المضافة (TVA).
- 4- الرسم على النشاط المهني (TAP).

ج- مزايا النظام الحقيقي (Reel): للنظام الحقيقي عدة مزايا من بينها:

- 1- إمكانية حسم قيمة المشتريات المفوترة عند تحديد الربح.
- 2- إمكانية حسم الأعباء للمكلف عند تحديد الربح الخاضع للضريبة.

3- استرجاع مجموع الرسم على القيمة المضافة.

د- عيوب النظام الحقيقي (Reel) : للنظام الحقيقي عيوب منها:

1- التصريح الشهري نموذج (G50) يكون شهريا مما يشكل عبئا على المكلف بالضريبة.

2- كثرة التهرب الضريبي وذلك بتضخيم المكلف للأعباء بغية التقليل من الربح.

ثانيا - نظام الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU) : يخضع لهذا النظام كل شخص طبيعي أو معنوي لا يتعدى رقم أعماله 30.000.000 دج أو يساويها، كما أصبح يخضع لهذا النظام كذلك الشباب المستثمرون في إطار مختلف صيغ الإستثمار والمتمثلة في الصندوق الوطني للتأمين على البطالة (CNAC)، الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب (ANSEJ) والصندوق الوطني للقرض المصغر (ANGEM) باستثناء المستثمرين في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI).

أ- الأنشطة الممارسة في نظام الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU) : إن المكلفين باختلاف أنواعهم طبيعيين أو معنويين والتابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة يمارسون أنشطة مختلفة من بينها:

1- عمليات البيع بالجملة والتجزئة.

2- عمليات الإنتاج.

3- مؤسسات الأشغال بمختلف أنواعها.

4- مؤسسات كراء المعدات والأدوات والسيارات.

5- الأنشطة الممارسة من طرف الحرفيين.

6- المهن الحرة بمختلف أنواعها كمكاتب الدراسات والعيادات الطبية والمحاسبين وغيرها.

ب- الضرائب والرسوم التي تطبق على نظام الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU): أما الضرائب والرسوم التي تطبق على الخاضعين لهذا النظام فتتمثل في:

1- الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU).

ج-مزايا نظام الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU) : ومن مزايا هذا النظام:

1- لا يفرض على المكلف مسك محاسبة منتظمة.

2- المكلف غير مطالب بإيداع التصريحات الشهرية نموذج (G50).

3- المكلف مطالب بإيداع تصريح سنوي نموذج (G12) يحدد فيه رقم أعماله، كما أن له حرية الاختيار في تسديد مستحققاته فصليا أو سنويا.

4- تحديد النسب ب: 5% بالنسبة للأنشطة التجارية والمنتجين، ونسبة: 12% بالنسبة للأنشطة التابعة لقطاع الخدمات.

5- الشباب المستثمرون والتابعين لمختلف الصناديق والوكالات مدينين فقط بدفع 50% من الحد الأدنى والمقدر ب: 10.000 دج عند الاستفادة من مقرر الدخول في الاستغلال.

د-مزايا نظام الضريبة الجزائية الوحيدة (IFU): ومن عيوب هذا النظام:

1- رقم الأعمال يتم تحديده من طرف المكلف.

2- لا يمكن استرجاع الرسم على القيمة المضافة وفق هذا النظام.

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية على مستوى مفتشية الضرائب

تأخذ الرقابة الجبائية على مستوى المفتشية وفق القانون شكلان الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.

الفرع الأول: الرقابة الشكلية:³ تعد أول عملية يخضع لها المكلف بالضريبة والتي يقوم بها مفتش الضرائب،

حيث يقوم هذا الأخير بإجراء الرقابة عند الحصول على أي معلومة سواء من المكلف بالضريبة ذاته كالتصريحات السنوية و الشهرية، أو من جهات خارجية كالحزينة مثلا وتتم الرقابة من طرف المفتش كمايلي:

أولاً: مراقبة مختلف التصريحات السنوية (G11)، (G4)، والتصريحات الشهرية نموذج (G50)، من حيث التصريح بها في الآجال القانونية أو لا.

ثانياً: مقارنة التصريحات السنوية بالتصريحات الشهرية وتسوية أي إختلاف إن وجد.

ثالثاً: إستغلال كل المعلومات الواردة إلى المصلحة من بطاقات معلومات، مذكرات ربط ومقارنتها بالتصريحات الموجودة بملف المكلف والقيام بالتسوية إن وجد أي نقص.

و بعبارة أخرى يخضع المكلف بالضريبة للرقابة الشكلية كلما تحصلت المصلحة على أية معلومة جديدة، وهذا النوع من الرقابة لا يأخذ بعين الإعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات بل تهتم بالشكل الذي قدمت به هذه التصريحات وتعتبر الرقابة الشكلية مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق.

الفرع الثاني: الرقابة على الوثائق: تعتبر الرقابة على الوثائق أهم نوع من الرقابة الجبائية على مستوى المفتشية، حيث يتم هذا النوع من الرقابة بعد الرقابة الشكلية ويكون وفق برنامج مسطر.

أولاً: إنتقاء الملفات: تقوم المفتشية ببرمجة الملفات للأسباب التالية:

أ-خسارة متكررة لعدة سنوات.

³ بحري حسين، رئيس مصلحة جبائية مداخل الأشخاص الطبيعيين، مقابلة شخصية بتاريخ: 11 أفريل على الساعة: 03:00 .

ب- هامش ربح منخفض.

ج- المبالغة في المصاريف.

د- عدم التصريح بكل أرقام الأعمال... إلخ.

ثانيا: تحضير البرنامج: قبل نهاية كل سنة يعد رئيس المفتشية قائمة تمهيدية بالمكلفين الذين من المحتمل أن يخضعوا للرقابة على الوثائق، وهذا بعد دراسة كاملة لكل ملفات المكلفين، وبعد ذلك ترسل القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب المختصة إقليميا من أجل دراستها، وبعد ذلك تقوم المديرية الولائية للضرائب بإعداد القائمة النهائية للمكلفين الذين سيخضعون للرقابة على الوثائق وإرسالها للمفتشية لدراستها.

ثالثا: سير عملية الرقابة على الوثائق: وتتم عبر الخطوات التالية:

أ- إرسال طلب معلومات للمكلف لإعلامه أنه قد تم برمجته ببرنامج الرقابة على الوثائق نموذج (C2)، وتطلب منه إحضار الوثائق المذكورة في هذا الطلب.

ب- بعد إحضار المكلف بالضريبة ما طلب منه يقوم مفتش الضرائب بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتوبة ومقارنتها بالمعلومات الموجودة في الملف الجبائي، ويقوم كذلك بالتدقيق في مختلف الأعباء والمصاريف المصرح بها بالميزانية والتدقيق في الفواتير الخاصة باسترجاع الرسم على القيمة المضافة ومراقبة الكشوف البنكية وبعبارة أخرى إستغلال كل المعلومات الموجودة بالملف الجبائي.

ج- بعد مراقبة الملف من طرف المفتش نتحصل على مايلي:

1- لا توجد تسوية لعدم وجود أي فوارق أو أخطاء.

2- توجد تسوية بسبب وجود نقص أو خطأ في التصريحات.

د- إصدار الجدول في حالة وجود تسوية.

مع العلم أنه في حالة عدم الرد يعتبر قبول ضمني من طرف المكلف وتقوم المصلحة بإجراء التسوية.

المبحث الثاني: دراسة حالات ميدانية

بغية إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي للدراسة قمنا بدراسة حالتين مختلفتين خضعتا للرقابة الشكلية وحالتين خضعتا للرقابة على الوثائق، و فيما سيأتي سنتناول كيف تتم عملية الرقابة وكيف يتم تطبيق العقوبات الضريبية.

المطلب الأول: الرقابة الشكلية

في هذا النوع من الرقابة سنقوم بدراسة حالتين مختلفتين، حيث في الحالة الأولى سنقوم باستغلال بطاقة معلومات ومراقبتها مع التصريح الشهري الخاص بها، وفي الحالة الثانية سنقوم بمقارنة التصريح السنوي نموذج (G11) مع التصريحات الشهرية (G50).

الفرع الأول: الحالة رقم(01): إستغلال بطاقة معلومات: بعد حصول المصلحة على بطاقة معلومات تخص مقبوضات شهر جانفي 2018 من خزينة الولاية خاصة بالمالك (ق.ر) بمبلغ : 1.200.000 دج خارج الرسم (HT) قامت المصلحة بالإجراءات التالية:

أولاً- التعرف على الهوية الجبائية للمكلف: المكلف (ق.ر) شخص طبيعي يمارس نشاط مؤسسة أشغال البناء في مختلف مراحله تابع للنظام الحقيقي على مستوى المفتشية.

رقم المادة الضريبية: 3901 0102 450

رقم التعريف الإحصائي (NIS) : 1981 3901 0050 312

رقم التعريف الجبائي (NIF) : 181 3901 0050 3136

عنوان النشاط: حي اولاد أحمد _ الوادي _

عنوان السكن: حي الكرامة البيضاء _ الوادي _

مع العلم أن المكلف يخضع للضرائب والرسوم التالية:

أ- الرسم على القيمة المضافة (TVA) بنسبة 19 %.

ب- الرسم على النشاط المهني (TAP) بنسبة 2 %.

ج- أما الضريبة على الدخل الإجمالي فتتم على مستوى مفتشية الضرائب _ الرباح_ الوادي.

ثانياً_ خطوات الرقابة الشكلية: بعد الإطلاع على التصريح الشهري لشهر جانفي 2018 تبين أن المكلف قام بإيداع التصريح الشهري نموذج (G50) يحمل علامة (لاشيء)، فقامت المصلحة طبقاً لنص المادة 18 و 19 من ق.إ.ج بما يلي:

أ- إرسال إعدار للمكلف نموذج (C2) لتبرير عدم التصريح بالمقبوضات، وكذلك طلبت منه إحضار الكشف البنكي في أجل 30 يوماً.

ب- بعد إنتهاء الآجال القانونية دون رد من المكلف قامت المصلحة بإرسال إقتراح بالتسوية نموذج (C4) مع إشعار بالاستلام يتضمن ما يلي:

- 1- توضيح للمكلف سبب إخضاعه للرقابة الشكلية.
 - 2- توضيح للمكلف مصدر المعلومات التي بحوزة المصلحة.
 - 3- إعلام المكلف عدم تسديده للحقوق واجبة الأداء.
 - 4- إعلامه بأنه تم اعداره من طرف المصلحة ولم يقم بالرد .
 - 5- إعلام المكلف أنه بإمكانه الإستعانة بمستشار من اختياره.
 - 6- إعلام المكلف بأن الرد يكون خلال (30) يوماً من تاريخ إستلام الإقتراح بالتسوية.
 - 7- إعلام المكلف بالمواد القانونية الخاصة بالضرائب والرسوم المستحقة و المتمثلة في:
- بالنسبة للرسم على القيمة المضافة (TVA): المواد 1، 2 ف 2 ، 14 ف ب، 21 ، 76 ف 1 و 116 من ق.ر.ر.أ.

- بالنسبة للرسم على النشاط المهني (TAP): المواد 193، 217، 219، 221 مكرر ف ب، 222، 223 و 359 ف 1 من ق.ض.م.ر.م.

8- إقتراح التسوية على النحو التالي:

- الأساس المحدد: 1.200.000 دج.

- الأساس المصرح به: 00 دج.

- الفارق: 1.200.000 دج.

* بالنسبة لـ TAP :

**مبلغ الحقوق: $2\% \times 1.200.000 = 24.000$ دج (حسب المادة : 359 ف 1).

** نسبة العقوبة: 10% (حسب المادة: 193 من ق.ض.م.ر.م لأن التصريح ب (لاشيء) يعتبر نقص في التصريح).

** مبلغ العقوبة: $24.000 \times 10\% = 2.400$ دج.

** المبلغ الواجب الأداء: 26.400 دج.

* بالنسبة ل TVA :

** مبلغ الحقوق: $1.200.000 \times 19\% = 228.000$ دج (حسب المادة: 76 ف 1 من ق.ر.ر.أ) .

** نسبة العقوبة: 25% (حسب المادة 116 من ق.ر.ر.أ لأن التصريح ب (لاشيء) يعتبر نقص في التصريح و مبلغ الحقوق تجاوز 200.000 دج).

** مبلغ العقوبة: $228.000 \times 25\% = 57.000$ دج .

** المبلغ الواجب الأداء: 285.000 دج .

و يمكن تلخيص إقتراح التسوية في الجدول التالي :

جدول رقم (02) : إقتراح تسوية الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة

السنة	ن . ض	الأساس المحدد	الأساس المصرح به	الفارق	الحقوق	%	مبلغ الزيادة	المجموع
2018	TAP	1.200.000	0	1.200.000	24.000	10	2.400	26.400
2018	TVA	1.200.000	0	1.200.000	228.000	25	57.000	285.000
					252.000	/	59.400	311.400

المصدر : من إعداد الطالبات

ج _ و بعد انتهاء الآجال القانونية والمحددة ب: ثلاثين(30) يوما من تاريخ الإستلام، دون رد من المكلف قامت المصلحة بإرسال التبليغ النهائي نموذج (C4ter) مع إشعار بالإستلام كمايلي:

جدول رقم (03) : تسوية الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة

السنة	ن . ض	الأساس المحدد	الأساس المصرح به	الفارق	الحقوق	%	مبلغ الزيادة	المجموع
2018	TAP	1.200.000	0	1.200.000	24.000	10	2.400	26.400
2018	TVA	1.200.000	0	1.200.000	228.000	25	57.000	285.000
المجموع					252.000	/	59.400	311.400

المصدر : من إعداد الطالبات

نلاحظ أن جدول إقتراح التسوية للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة هو نفسه جدول التسوية النهائي، وهذا بسبب عدم رد المكلف و الذي تعتبره المصلحة قبول ضمني للتسوية.

د-إرسال الجدول الفردي للتسوية لشهر جانفي 2018 .

من خلال الرقابة الشكلية لهذه الحالة اتضح مايلي:

1- نلاحظ أن المكلف قام بممارسة التهرب الضريبي، و هذا من خلال قيامه بإخفاء مبلغ المقبوضات المتحصل عليها وبالتالي عدم تسديده لحقوق الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني والمقدر ب: 252.000 دج.

2- قدرة مفتش الضرائب على اكتشاف الحقوق المتملص منها وتحديد الوعاء الضريبي، إذ تعد هذه الأعمال أعمال غش وتدليس.

3- تم محاسبة المكلف بدفعه مبلغ يقدر ب: 311.400 دج، وهذا المبلغ أكبر من المبلغ المتملص منه، و هذا إستنادا إلى المادة 193 من ق.ض.م.ر.م و المادة 116 من ق.ر.ر.أ والتي تمثل ردعا للمكلف من استخدام أساليب الغش والتحايل الضريبي مرة أخرى.

الفرع الثاني: الحالة رقم (02): مقارنة التصريح السنوي نموذج (G4) مع التصريحات الشهرية نموذج (

G50): بعد إيداع مسير شركة (و.ر) للميزانية الجبائية نموذج (G4) لسنة 2016 في الآجال القانونية أي

قبل تاريخ 1 ماي من سنة 2017، قامت المصلحة بالإجراءات التالية:

أولاً- التعرف على الهوية الجبائية للمكلف: شركة (و.و.ر) (شخص معنوي) تمارس نشاط مؤسسة كراء معدات وأدوات البناء والأشغال العمومية (قيد رئيسي) ونشاط تجارة بالجملة لمواد البناء (فيد ثانوي)، وهي تابعة للنظام الحقيقي على مستوى المفتشية.

رقم المادة الضريبية : 3901 0107 450

رقم التعريف الجبائي: (NIF) : 0013 3905 0010 133

رقم التعريف الإحصائي: (NIS) : 0013 3901 0013 245

عنوان النشاط : حي الرمال _ الوادي _

مع العلم أن المكلف يخضع للضرائب والرسوم التالية:

أ- الرسم على القيمة المضافة (TVA) بنسبة 17 %.

ب- الرسم على النشاط المهني (TAP) بنسبة 2 %.

ج- الضريبة على أرباح الشركات (IBS) بنسبة 26 %.

ثانياً-خطوات الرقابة الشكلية: بعد الإطلاع على الملف الجبائي ومقارنة التصريح السنوي بالتصريحات الشهرية تبين مايلي:

أ- التصريح بالميزانية الجبائية برقم أعمال يقدر ب: 6.000.000 دج خاص بنشاط التجارة بالجملة وبالرجوع للتصريحات الشهرية نموذج (G50) تبين عدم التصريح بها، حيث صرح ب (لاشيء) .

ب- التصريح كذلك بالميزانية الجبائية برقم أعمال يقدر ب: 31.050.000 دج خاص بنشاط كراء معدات و أدوات البناء والأشغال العمومية وبالرجوع للتصريحات الشهرية نموذج (G50) تبين أنه صرح بها إلا أنه لم يسدد كامل حقوق الرسم على النشاط المهني وذلك لاستعماله التخفيض 25 % والذي يستفاد منه مؤسسات الأشغال وسنوضح ما تحصلت عليه المصلحة في الجدول التالي:

جدول رقم (04) : مقارنة التصريح السنوي بالتصريحات الشهرية

السنة	النشاط	التصريح السنوي	التصريحات الشهرية بالنسبة (TVA)	التصريحات الشهرية بالنسبة ل (TAP)
2016	تجارة بالجملة	6.000.000 دج	00 دج	00 دج
	كراء المعدات	31.050.000 دج	31.050.000 دج	31.050.000 دج مع تخفيض 25 %

المصدر : من إعداد الطالبات

وبعد ذلك قامت المصلحة طبقا لنص المادة 19 من ق.إ.ج بما يلي:

1- إرسال اقتراح بالتسوية نموذج (C4) مع إشعار بالاستلام يتضمن ما يلي:

- توضيح لمسير الشركة سبب إخضاع الشركة للرقابة الشكلية .
- إعلام مسير الشركة بعدم تسديد الشركة لكامل الحقوق واجبة الأداء .
- إعلام مسير الشركة بالمواد القانونية الخاصة بالضرائب و الرسوم المستحقة و المتمثلة في :
* بالنسبة للرسم على القيمة المضافة (TVA) : المواد 1 ، 2 ف 2 و 3 ، 14 ف أ و ب، 21 ، 76 ف 1 و 116.

* بالنسبة للرسم على النشاط المهني (TAP) : المواد 193 ، 217 ، 219 ، 221 م ف ب ، 222 ، 223 و 359 ف 1 من ق.ض.م.ر.م .

ويكون اقتراح التسوية على النحو التالي :

- بالنسبة لنشاط التجارة بالجملة :

* الأساس المحدد : 6.000.000 دج .

* الأساس المصرح به : 00 دج .

* الفارق : 6.000.000 دج .

** بالنسبة ل TAP :

+ مبلغ الحقوق : $2\% \times 6.000.000 = 120.000$ دج. (المادة : 359 م 1 من ق.ض.م.ر.م ، مع العلم

أن المكلف لم يستفيد من التخفيض 30 % المنصوص عليه في المادة : 219 من ق.ض.م.ر.م لعدم ايداعه

الكشف التفصيلي بالعملاء نموذج (G3) .

- + نسبة العقوبة : 15% (حسب المادة : 193 من ق.ض.م.ر.م لأن التصريح ب (لاشيء) يعتبر نقص في التصريح ومبلغ الحقوق تجاوز 50.000 دج) .
- +مبلغ العقوبة : $120.000 \times 15\% = 18.000$ دج .
- +المبلغ الواجب الأداء : 138.000 دج .
- ** بالنسبة ل TVA :
- +مبلغ الحقوق : $6.000.000 \times 17\% = 1.020.000$ دج (حسب المادة : 76 ف 1 من ق.ر.ر.أ) .
- +نسبة العقوبة : 25% (حسب المادة 116 من ق.ر.ر.أ لأن التصريح ب (لاشيء) يعتبر نقص في التصريح و مبلغ الحقوق تجاوز 200.000 دج) .
- +مبلغ العقوبة : $1.020.000 \times 25\% = 255.000$ دج.
- +المبلغ الواجب الأداء : 1.275.000 دج.
- بالنسبة لنشاط كراء معدات و أدوات البناء و الأشغال العمومية :
- *الأساس المحدد : 31.050.000 دج .
- * الأساس المصرح به : 31.050.000 دج .
- * الفارق : 00 دج .
- ** بالنسبة ل TAP :
- +مبلغ الحقوق المستحقة : $31.050.000 \times 2\% = 621.000$ دج (حسب المادة : 359 ف 1 من ق.ض.م.ر.م)
- +مبلغ الحقوق المسددة : 465.750 دج .
- +الفارق في الحقوق : 155.250 دج .
- + نسبة العقوبة : 15% (حسب المادة : 193 من ق.ض.م.ر.م لأن التصريح ب (لاشيء) يعتبر نقص في التصريح ومبلغ الحقوق تجاوز 50.000 دج) .
- +مبلغ العقوبة : $155.250 \times 15\% = 23.288$ دج .
- +المبلغ الواجب الأداء : 178.538 دج .
- ** بالنسبة ل TVA : لا توجد أي تسوية .
- و يمكن تلخيص التسوية في الجدول التالي :

جدول رقم (05) : إقتراح تسوية الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة

السنة	ن . ض	الأساس المحدد	الأساس المصرح به	الفارق	الحقوق	%	مبلغ الزيادة	المجموع
2016	TAP	6.000.000	0	6.000.000	120.000	15	18.000	138.000
2016	TVA	6.000.000	0	6.000.000	1.020.000	25	255.000	1.275.000
2016	TAP	31.050.000	23.287.500	7.762.500	155.250	15	23.288	178.538
المجموع					1.295.250	/	296.288	1.591.538

المصدر : من إعداد الطالبات

- 2 - و قبل انتهاء الآجال القانونية والمحددة ب 30 يوما من تاريخ الاستلام ، قام المكلف بقبول التسوية المقترحة من طرف المصلحة باعتبار أن النقص في التصريح كان مجرد سهو منه وليس متعمدا .
- 3 - بعد انتهاء الآجال القانونية والمحددة ب 30 يوما من تاريخ رد المكلف ، تم إرسال التبليغ النهائي مع إشعار بالاستلام كما يلي :

جدول رقم (06) : تسوية الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة

السنة	ن . ض	الأساس المحدد	الأساس المصرح به	الفارق	الحقوق	%	مبلغ الزيادة	المجموع
2016	TAP	6.000.000	0	6.000.000	120.000	15	18.000	138.000
2016	TVA	6.000.000	0	6.000.000	1.020.000	25	255.000	1.275.000
2016	TAP	31.050.000	23.287.500	7.762.500	155.250	15	23.288	178.538
المجموع					1.295.250	/	296.288	1.591.538

المصدر : من إعداد الطالبات

4_ تحرير الجدول الفردي.

- و من خلال المراقبة الشكلية لهذه الحالة اتضح ما يلي:
- أ- نلاحظ أن الشركة قامت بممارسة الغش الضريبي غير المتعمد ، و هذا من خلال عدم تسديدها لحقوق الرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني لنشاط تجارة بالجملة لمواد البناء والمقدر ب: 1.140.000 دج ،

كما قامت بالتملص من مبلغ يقدر ب : 155.250 دج خاص بنشاط كراء معدات و أدوات البناء و الأشغال العمومية .

ب- قدرة مفتش الضرائب على اكتشاف الحقوق المتملص منها و تحديد الوعاء الضريبي ، إذ تعد هذه الأعمال أعمال غش و تدليس .

ج- تم محاسبة المكلف بدفعه مبلغ يقدر ب : 1.413.000 دج بالنسبة لنشاط تجارة بالجملة و مبلغ : 178.538 دج بالنسبة لنشاط كراء المعدات ، و هذا المبلغ أكبر من المبلغ المتملص منه ، و هذا استنادا إلى المادة 193 من ق.ض.م.ر.م و المادة 116 من ق.ر.ر.أ و التي تمثل ردعا للمكلف من استخدام أساليب الغش و التحايل الضريبي مرة أخرى .

وقد كانت النتائج المتحصل عليها من طرف مفتشية الضرائب أولاد أحمد خلال الثلاثة الأشهر الأولى من سنة 2018 باستغلال بطاقات المعلومات كما يلي:

جدول رقم (07) : عدد الملفات الخاضعة للرقابة الشكلية بسبب استغلال بطاقات معلومات

الأشهر	جانفي	فيفري	مارس
عدد بطاقات المعلومات المستلمة	106	72	93
عدد بطاقات المعلومات الغير مصرح بها	23	16	24

المصدر : من إعداد الطالبات بناء على معلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب أولاد أحمد

من خلال الجدول نلاحظ أن عدد بطاقات المعلومات المستلمة تختلف من شهر إلى آخر ، إلا أن ما تم ملاحظته هو التقارب في عدد بطاقات المعلومات الغير مصرح بها، مما أدى بنا إلى التساؤل عن سبب التقارب في الأعداد فكانت الإجابة من طرف المكلف بدراسة الملفات أن ما يعادل نسبة 90 % من هذه البطاقات الغير مصرح بها هي لمتبرين جبائين ، وهذا ما يدل على فعالية الرقابة الشكلية التي تقوم بها مفتشية الضرائب.

أما النتائج المتحصل عليها من طرف مفتشية الضرائب أولاد أحمد للسنوات 2014,2015,2016,2017 الخاصة بالتسويات الناتجة على الرقابة الشكلية بين مقارنة التصريحات الشهرية بالتصريح السنوي فكانت كما يلي:

جدول رقم (08) : عدد الملفات التي خضعت للرقابة الشكلية لاختلاف في التصريحات

السنوات	2014	2015	2016	2017
عدد الملفات الإجمالي	980	711	560	550
عدد الملفات المسواة	114	64	43	39

المصدر : من إعداد الطالبات بناء على معلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب أولاد أحمد

من خلال الجدول نلاحظ أن عدد الملفات المسواة تختلف من سنة إلى أخرى ، وهذا راجع إلى سببين هما: نقص عدد الملفات التابعة للنظام الحقيقي ، وكذلك فعالية الرقابة الشكلية التي تقوم بها مفتشية الضرائب.

المطلب الثاني : الرقابة على الوثائق

في هذا النوع من الرقابة سنقوم بدراسة حالتين مختلفتين خضعتا للرقابة على الوثائق .

الفرع الأول : الحالة رقم (01) : بعد أن تم برمجة ملف المكلف (ص.ر) ببرنامج الرقابة على الوثائق لسنة

2017 قامت المصلحة بالإجراءات التالية :

أولاً- التعرف على الهوية الجبائية للمكلف : المكلف (ص.ر) شخص طبيعي يمارس مهنة مهندس معماري و هو تابع للنظام الحقيقي على مستوى المفتشية .

رقم المادة الضريبية : 3901 0103 322

رقم التعريف الإحصائي (NIS) : 1977 3901 2103 217

رقم التعريف الجبائي (NIF) : 177 3901 2103 2052

عنوان النشاط : حي الرمال _ الوادي _

عنوان السكن : حي الرمال _ الوادي _

المكلف يخضع للضرائب و الرسوم التالية :

أ- الرسم على القيمة المضافة (TVA) بنسبة 17 % .

ب- الرسم على النشاط المهني (TAP) بنسبة 2 % .

ج- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) وتكون وفق جدول تصاعدي .

ثانيا- خطوات الرقابة على الوثائق : بعد فحص الملف الجبائي للمكلف (ص.ر) تبين أن المكلف قام بحسم

مبلغ : 600.000 دج سنة 2015 و 450.000 دج سنة 2016 ، وكذلك إيداع التصريح السنوي نموذج

(G11) لسنتي 2015 و 2016 برقم أعمال خارج الرسم يقدر ب: 1.000.000 دج و 2.500.000 دج

- على التوالي وإيداع التصريحات الشهرية نموذج (G50) تحمل علامة (لاشيء) لنفس السنوات ، فقامت المصلحة طبقا لنص المادة 18 و 19 من ق.إ.ج بما يلي :
- أ- إرسال اعداد للمكلف نموذج (C2) متضمن ما يلي :
- توضيح للمكلف سبب إخضاعه للرقابة على الوثائق .
 - إحضار الفواتير الخاصة بحسم الرسم على القيمة المضافة لسنتي 2015 و 2016
 - إحضار الكشف البنكي للمكلف لسنة 2015 و 2016 .
- و هذا في أجل (30) يوما .

ب - المكلف قام بإحضار المطلوب منه .

ج - قيام العون بدراسة الملف من خلال الوثائق المقدمة من طرف المكلف ومن خلال التصريحات السنوية و الشهرية الموجودة بالملف كذلك فتحصل على ما يلي :

جدول رقم (09) : مراقبة التصريحات

السنة	التصريح السنوي (G11)	التصريحات الشهرية (G50)	الكشف البنكي
2015	1.000.000 دج	00 دج	00 دج
2016	2.500.000 دج	00 دج	00 دج

المصدر : من إعداد الطالبات

و بالتالي لا توجد أي تسوية .

— وعند فحص الفواتير المقدمة من طرف المكلف تبين ما يلي :

*سنة 2015 : اتضح أن المكلف قام بحسم نفس الفاتورة مرتين و التي تحمل رقم : 07 و بالتالي تقوم المصلحة باسترجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة و المقدر ب : 21.500 دج .

*سنة 2016 : اتضح كذلك أن المكلف قام بحسم نفس الفاتورة مرتين و التي تحمل رقم : 03 و بالتالي تقوم المصلحة باسترجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة و المقدر ب : 71.000 دج .

د- بعد الانتهاء من دراسة الملف الجبائي للمكلف و انتهاء الآجال القانونية و المحددة ب (30) يوما من تاريخ إرسال الاعداد نموذج (C2) ، قامت المصلحة بإرسال اقتراح التسوية نموذج (C4) مع إشعار بالاستلام يتضمن ما يلي :

- __ إعلام المكلف بأنه تم اعذاره من طرف المصلحة وقام بالرد .
- __ إعلام المكلف بأن المصلحة قامت بفحص الفواتير و النتائج المتحصل عنها .
- __ إعلام المكلف بأن الرد يكون خلال (30) من تاريخ استلام الاقتراح بالتسوية
- __ إعلام المكلف بالمواد القانونية الخاصة بالضرائب و الرسوم المستحقة و المتمثلة في :
- * بالنسبة لاسترجاع الرسم على القيمة المضافة (R/TVA) : المواد 37 و 116.
- و يكون اقتراح التسوية على النحو التالي :

**سنة 2015 :

- *مبلغ الحقوق : 21.500 دج (حسب المادة : 37 من ق.ر.ر.أ) .
- *نسبة العقوبة : 10% (حسب المادة : 116 من ق.ر.ر.أ) .
- *مبلغ العقوبة : $21.500 \times 10\% = 2.150$ دج.
- *المبلغ الواجب الأداء : 23.650 دج.

**سنة 2016 :

- *مبلغ الحقوق : 71.000 دج (حسب المادة : 37 من ق.ر.ر.أ) ..
- نسبة العقوبة : 15% (حسب المادة : 116 من ق.ر.ر.أ) .
- مبلغ العقوبة : $71.000 \times 15\% = 10.650$ دج .
- المبلغ الواجب الأداء : 81.650 دج .

هـ__ و قبل انتهاء الآجال القانونية والمحددة ب 30 يوما من تاريخ الاستلام ، قام المكلف بالرد و الموافقة على التسوية التي قامت بها المصلحة .

و يمكن تلخيص التسوية في الجدول التالي :

جدول رقم (10) : إسترجاع الرسم على القيمة المضافة

السنة	ن . ض	الأساس المحدد	الأساس المصرح به	الفارق	الحقوق	%	مبلغ الزيادة	المجموع
2015	R/TVA	/	/	/	21.500	10	2.150	23.650
2016	R/TVA	/	/	/	71.000	15	10.650	81.650
المجموع					92.500	/	12.800	105.300

المصدر : من إعداد الطالبات

و بعد ذلك تم إرسال التبليغ النهائي مع إشعار بالاستلام كما يلي :

جدول رقم (11) : إسترجاع الرسم على القيمة المضافة

السنة	ن . ض	الأساس المحدد	الأساس المصرح به	الفارق	الحقوق	%	مبلغ الزيادة	المجموع
2015	R/TVA	/	/	/	21.500	10	2.150	23.650
2016	R/TVA	/	/	/	71.000	15	10.650	81.650
المجموع					92.500	/	12.800	105.300

المصدر : من إعداد الطالبات

ي_تحرير الجدول الفردي.

و من خلال الرقابة على الوثائق لهذه الحالة اتضح ما يلي :

- نلاحظ أن المكلف (ص.ر) قام بممارسة الغش و التحايل الضريبي ، و هذا من خلال قيامه بحسم الفاتورة رقم : 07 و الفاتورة رقم : 03 مرتين ، و هذا من أجل تخفيض مبلغ الرسم على القيمة المضافة الواجب سداده ، حيث قام المكلف بالتملص من مبلغ يقدر ب : 21.500 دج سنة 2015 و من مبلغ : 71.000 دج سنة 2016 .

- قدرة مفتش الضرائب على اكتشاف الحقوق المتملص منها و تحديد الوعاء الضريبي ، إذ تعد هذه الأعمال أعمال غش و تدليس .

- تم محاسبة المكلف بدفعه مبلغ يقدر ب : 23.650 دج سنة 2015 و مبلغ : 81.650 دج ، و هذه المبالغ أكبر من المبالغ المتملص منها ، و هذا استنادا إلى المادة 37 من ق.ر.ر.أ و المادة 116 من ق.ر.ر.أ و التي تمثل ردعا للمكلف من استخدام أساليب الغش و التحايل الضريبي مرة أخرى .

الفرع الثاني : الحالة رقم (02) : بعد أن تم برجة ملف المكلف (ه.ع) ببرنامج الرقابة على الوثائق لسنة 2017 قامت المصلحة بالإجراءات التالية :

أولا- التعرف على الهوية الجبائية للمكلف : المكلف (ه.ع) شخص طبيعي يمارس نشاط مؤسسة أشغال الكهرباء و هو تابع للنظام الحقيقي على مستوى المفتشية .

رقم المادة الضريبية : 3901 0105 322

رقم التعريف الإحصائي (NIS) : 1977 3901 0010 217

رقم التعريف الجبائي (NIF) : 177 3901 0010 2052

عنوان النشاط : حي الرمال _ الوادي _

عنوان السكن : حي الرمال _ الوادي _

المكلف يخضع للضرائب و الرسوم التالية :

أ- الرسم على القيمة المضافة (TVA) بنسبة 17 % .

ب- الرسم على النشاط المهني (TAP) بنسبة 2 % .

ج- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) .

ثانيا- خطوات الرقابة على الوثائق : بعد فحص الملف الجبائي للمكلف (ه.ع) تبين أن المكلف أودع الميزانية الجبائية السنوية لسنة 2014 بتاريخ : 2015/ 09 /20 ، حيث صرح بمصاريف إشهار تقدر ب : 520.000 دج ، كما صرح بالتصريحات الشهرية نموذج (G50) لسنة 2015 و 2016 بمقبوضات تقدر ب : 732.000 دج و 1.452.000 دج معفاة من تسديد الرسم على القيمة المضافة ، بالإضافة إلى ذلك لم يسدد حقوق الرسم على النشاط و وضع ملاحظة (خارج البلدية) ، فقامت المصلحة طبقا لنص المادة 18 و 19 من ق.إ.ج بما يلي :

1- إرسال اعدار للمكلف نموذج (C2) متضمن ما يلي :

- توضيح للمكلف سبب إخضاعه للرقابة على الوثائق .

- إحضار الإثباتات القانونية الخاصة بمصاريف الإشهار لسنة 2014 .

- إحضار شهادات الشراء بالإعفاء لسنة 2015 و 2016 ، و ها في أجل (30) يوما .

- تحديد مكان الأشغال لأن الملحق (د) غير مودع .

2 _ المكلف لم يقوم بإحضار المطلوب منه مع أنه استلم الاعذار نموذج (C2) وهذا يرجع الإشعار بالاستلام للمصلحة ممضى عليه من طرف المكلف .

3- بعد انتهاء الآجال القانونية و المحددة ب (30) يوما من تاريخ استلام الاعذار نموذج (C2) ، قامت

المصلحة بإرسال اقتراح التسوية نموذج (C4) مع إشعار بالاستلام يتضمن ما يلي :

- إعلام المكلف بأنه تم اعذاره من طرف المصلحة ولم يتم بالرد .

- إعلام المكلف بأن الرد يكون خلال (30) من تاريخ استلام الاقتراح بالتسوية .

- إعلام المكلف بالمواد القانونية الخاصة بالضرائب و الرسوم المستحقة و المتمثلة في :

* الرسم على القيمة المضافة (TVA) .

* الرسم على النشاط المهني (TAP) .

* الضريبة على الدخل الاجمالي (G1) : طبقا للمادة 104 من ق.ض.م.ر.م

* غرامة الإيداع المتأخر للميزانية السنوية (DT) .

ويكون اقتراح التسوية على النحو التالي :

سنة 2014 : تقوم المصلحة بدمج مصاريف الإشهار إلى الربح لأنها غير مبررة و تكون تسوية الضريبة على

الدخل الإجمالي (IRG) حسب الجدول التصاعدي التالي :

جدول رقم (12) : الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي

النسبة	المبالغ (دج)
0	من 0 دج إلى 120.000 دج
20 %	من 120.001 دج إلى 360.000 دج
30 %	من 360.001 دج إلى 1.440.000 دج
35 %	أكبر من 1.440.000 دج

المصدر : المادة 104 من ق.ض.م.ر.م

و تكون تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) كما يلي :

— الأساس المقترح : 1.170.000 دج .

— الأساس المصرح به : 650.000 دج .

— الفارق : 520.000 دج .

و يمكن حساب الحقوق حسب المادة 104 من ق.ض.م.ر.م كما يلي :

— الحقوق الواجبة الدفع :

$1.170.000 - 360.000 = 810.000$ دج .

$810.000 \times 30\% = 243.000$ دج .

$243.000 + 48.000 = 291.000$ دج .

— الحقوق المسددة (حسب المصفوفة) :

$650.000 - 360.000 = 290.000$ دج .

$290.000 \times 30\% = 87.000$ دج .

$87.000 + 48.000 = 135.000$ دج .

** الفارق في الحقوق $= 291.000 - 135.000 = 156.000$ دج .

** نسبة العقوبة : 15% (حسب المادة : 193 من ق.ض.م.ر.م) .

** مبلغ العقوبة : $156.000 \times 15\% = 23.400$ دج .

** المبلغ الواجب الأداء : 179.400 دج .

* عقوبة التأخير (DT) : ستقوم المصلحة بتطبيق غرامة الإيداع المتأخر للميزانية و هذا طبقا لنص المادة 192

من ق.ض.م.ر.م بنسبة 20 % و بالتالي تكون التسوية كما يلي :

$DT = 20\% \times 291.000 = 58.200$ دج .

سنة 2015 :

* بالنسبة للرسم على القيمة المضافة (TVA) : المواد : 1 ، 2 ف 1 ، 14 ف ب ، 21 ، 76 ف 1 و 116

من ق.ر.ر.أ .

— الأساس المقترح : 732.000 دج .

— الأساس المصرح به : 732.000 دج (معفى) .

_ الفارق : 732.000 دج .

** مبلغ الحقوق : $17\% \times 732.000 = 124.440$ دج (حسب المادة : 76 ف1 من ق.ر.ر.أ) .

** نسبة العقوبة : 15 % (حسب المادة : 116 من ق.ر.ر.أ) .

** مبلغ العقوبة : $15\% \times 124.440 = 18.666$ دج .

** المبلغ الواجب الأداء : 143.106 دج .

* بالنسبة للرسم على النشاط المهني (TAP) : المواد : 193 ، 217 ، 219 ، 221 م ف ب ، 222 ، 223

و 359 ف1 من ق.ض.م.ر.م .

_ الأساس المقترح : 732.000 دج .

_ الأساس المصرح به : 732.000 دج (خارج البلدية) .

_ الفارق : 732.000 دج .

** مبلغ الحقوق : $2\% \times 732.000 = 14.640$ دج (حسب المادة : 359 ف1 من ق.ض.م.ر.م) .

** نسبة العقوبة : 10 % (حسب المادة : 193 من ق.ض.م.ر.م) .

** مبلغ العقوبة : $10\% \times 14.640 = 1.464$ دج .

** المبلغ الواجب الأداء : 16.104 دج .

سنة 2016 :

* بالنسبة للرسم على القيمة المضافة (TVA) : المواد : 1 ، 2 ف1 ، 14 ف ب ، 21 ، 76 ف1 و 116

من ق.ر.ر.أ .

_ الأساس المقترح : 1.452.000 دج .

_ الأساس المصرح به : 1.452.000 دج (معفى) .

_ الفارق : 1.452.000 دج .

** مبلغ الحقوق : $17\% \times 1.452.000 = 246.840$ دج (حسب المادة : 76 ف1 من ق.ر.ر.أ) .

** نسبة العقوبة : 25 % (حسب المادة : 116 من ق.ر.ر.أ) .

** مبلغ العقوبة : $25\% \times 246.840 = 61.710$ دج .

** المبلغ الواجب الأداء : 308.550 دج .

* بالنسبة للرسم على النشاط المهني (TAP) : المواد : 193 ، 217 ، 219 ، 221 م ف ب ، 222 ، 223 و 359 ف 1 من ق.ض.م.ر.م .

_ الأساس المقترح : 1.452.000 دج .

_ الأساس المصرح به : 1.452.000 دج (خارج الرسم) .

_ الفارق : 1.452.000 دج .

** مبلغ الحقوق : $2 \times 1.452.000 = 29.040$ دج (حسب المادة : 359 ف 1 من ق.ض.م.ر.م) .

** نسبة العقوبة : 10 % (حسب المادة : 193 من ق.ض.م.ر.م) .

** مبلغ العقوبة : $10 \times 29.040 = 2.904$ دج .

** المبلغ الواجب الأداء : 31.944 دج .

و يمكن تلخيص التسوية في الجدول التالي :

جدول رقم (13) : إقتراح تسوية الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة

السنة	ن . ض	الأساس المحدد	الأساس المصرح به	الفارق	الحقوق	%	مبلغ الزيادة	المجموع
2014	IRG	1.170.000	650.000	520.000	156.000	15	23.400	179.400
	/	/	/	/	/	/	58.200	58.200
2015	TVA	732.000	732.000 (معفى)	732.000	124.440	15	18.666	143.106
	TAP	732.000	732.000 (خ البلدية)	732.000	14.640	10	1.464	16.104
2016	TVA	1.452.000	1.452.000 (معفى)	1.452.000	246.840	25	61.710	308.550
	TAP	1.452.000	1.452.000 (خ البلدية)	1.452.000	29.040	10	2.904	31.944
المجموع								
					570.960	/	166.344	737.304

المصدر : من إعداد الطالبات

4_ بعد إنتهاء الآجال القانونية تقوم المصلحة بإرسال التبليغ النهائي للتسوية كما يلي:

جدول رقم (14) : تسوية الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة

السنة	ن . ض	الأساس المحدد	الأساس المصرح به	الفارق	الحقوق	%	مبلغ الزيادة	المجموع
2014	IRG	1.170.000	650.000	520.000	156.000	15	23.400	179.400
	/	/	/	/	/	/	58.200	58.200
2015	TVA	732.000	732.000	732.000	124.440	15	18.666	143.106
	TAP	732.000	732.000	732.000	14.640	10	1.464	16.104
2016	TVA	1.452.000	1.452.000	1.452.000	246.840	25	61.710	308.550
	TAP	1.452.000	1.452.000	1.452.000	29.040	10	2.904	31.944
المجموع								
					570.960	/	166.344	737.304

المصدر : من إعداد الطالبات

5_ وبعد ذلك يتم إصدار الجدول.

و من خلال الرقابة على الوثائق لهذه الحالة اتضح ما يلي :

_ نلاحظ أن الشركة قامت بممارسة أساليب مختلفة من الغش و التحايل الضريبي المتعمد ، و هذا من خلال :

* سنة 2014 : قام المكلف بإضافة مصاريف إشهار إلى الأعباء و هذا من أجل تخفيض الربح و بالتالي تخفيض مبلغ الضريبة الواجب سدادها ، حيث قام بالتخلص من مبلغ يقدر ب : 156.000 دج .

* سنة 2015 و 2016 : قام المكلف من التخلص من تسديد حقوق الرسم على القيمة المضافة و المقدر ب :

124.440 دج و 246.840 دج لسنتي 2015 و 2016 على التوالي ، حيث قام بالتصريح بأرقام الأعمال على

أنها معفاة من تسديد الرسم على القيمة المضافة .

* سنة 2015 و 2016 : قام المكلف من التملص من تسديد حقوق الرسم على النشاط المهني و المقدر ب : 14.640 دج و 29.040 دج لسنتي 2015 و 2016 على التوالي ، حيث قام بالتصريح بأرقام الأعمال على أنها مسددة خارج البلدية .

__ قدرة مفتش الضرائب على اكتشاف الحقوق المتملص منها و تحديد الوعاء الضريبي ، إذ تعد هذه الأعمال أعمال غش و تدليس .

__ تم معاقبة المكلف بدفعه غرامة تقدر ب : 58.200 دج بسبب إيداعه المتأخر للميزانية ، وهذا طبقا لنص المادة 192 من ق.ض.م.ر.م ، كما قامت بمعاقبة المكلف و هذا بدفعه مبلغ يقدر ب : 679.104 دج ، و هذا المبلغ أكبر من المبلغ المتملص منه ، و هذا استنادا إلى المادة 193 من ق.ض.م.ر.م و المادة 116 من ق.ر.ر.أ ، حيث أن كل هذه المواد تمثل ردعا للمكلف من استخدام أساليب الغش و التحايل الضريبي مرة أخرى وفي الأخير نقدم عدد الملفات المدروسة خلال السنوات 2014,2015,2016,2017 من خلال الجدول التالي :

جدول رقم (15): عدد الملفات الخاضعة للرقابة على الوثائق

السنة	2014	2015	2016	2017
عدد الملفات الإجمالي	980	711	560	550
عدد الملفات المبرجة للرقابة على الوثائق	73	63	60	60

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على معطيات مقدمة من طرف المفتشية

من خلال هذا الجدول نلاحظ تزايد نسبة عدد الملفات المدروسة ، وهذا يدل على أهمية الرقابة على الوثائق وما تعود به من أموال على الخزينة العمومية .

ومن خلال ما تم دراسته بمفتشية الضرائب أولاد أحمد تبين لنا ما يلي :

- الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق تتم بصفة دورية و منتظمة من طرف أعوان المفتشية .
- تحصل المفتشية على المعلومات الجبائية للمكلفين الخاضعين للرقابة الشكلية أو الرقابة على الوثائق من مصادر مختلفة مثل : خزينة البلدية ، خزينة الولاية... إلخ __ الرقابة الجبائية لها دور فعال في اكتشاف الغش و التدليس الممارس من طرف المكلفين ، و بالتالي زيادة الحصيلة الضريبية لفائدة الخزينة العمومية .
- للعقوبات الضريبية دور فعال في التقليل من ممارسة الغش و التحايل الضريبي ، حيث قمنا بمراقبة عدد من الملفات سواء خضعت للرقابة الشكلية أو الرقابة على الوثائق ، فلاحظنا في كثير من الأحيان عدم تكرار الغش الذي قاموا به سابقا .

خلاصة الفصل

للإدارة الجبائية دور فعال في التنمية الاقتصادية ، فهي بمثابة همزة وصل بين المكلفين بالضريبة و الخزينة العمومية ، فكل مؤسسة اقتصادية لها التزامات جبائية اتجاه إدارة الضرائب . ومن خلال هذا فإن مفتشية الضرائب تسهر على احترام و تطبيق التشريع الجبائي ، وهذا من خلال نظام متكامل من الاجراءات و القواعد الجبائية ، حيث تقوم المفتشية بتكوين الملف الجبائي لكل مكلف بالضريبة ، و هذا بعد إيداع هذا الأخير ملفه الجبائي لدى المفتشية التابعة للمنطقة التي سيزاول فيها نشاطه ، ثم تقوم بإخضاع المكلف لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة في السنة الأولى ، و في السنة الثانية أعطى المشرع الجبائي للمكلف حرية اختيار النظام الذي سيتبعه إذا لم يتجاوز رقم أعماله 30.000.000 دج .

و لقد سلطنا الضوء من خلال هذه الدراسة على المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي لأنهم يخضعون للرقابة الجبائية سواء الشكلية أو الرقابة على الوثائق ، و التي بدورها تؤدي إلى اكتشاف الغش و التحايل الضريبي الذي يقوم به بعض المكلفين من أجل التملص من جزء أو كل الحقوق الضريبية الواجبة السداد ، مما يجعل الادارة الجبائية تفرض عقوبات ضريبية على المكلفين من أجل عدم تكرار مثل هذه الأعمال مستقبلا .

تجلت هذه الدراسة في العقوبات الضريبية كألية للحد من الغش والتهرب الضريبي، وذلك من خلال محاولة حصر أهم ما يتعلق بالموضوع من جوانبه النظري والتطبيقي، وإنطلاقاً من التعرف على المفاهيم الأساسية للضريبة ومبادئها، بالإضافة إلى محاولة تشخيص ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، ثم تطرقنا إلى الرقابة الجبائية كونها تشكل أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية التي تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها حيث يتم تطبيق العقوبات الضريبية المناسبة لحجم المخالفة، حيث تم التركيز على العقوبات الضريبية في دراسة الحالة وكيف يتم تطبيقها في مفتشية الضرائب أولاً أحمد بالوادي.

إختبار الفرضيات:

تضمنت المقدمة العامة فرضيات وتم إختبارها كمايلي:

- يشكل الغش والتهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية والإقتصادية، لأن له تأثير سلبي على الحصيلة الضريبية.
- الرقابة الجبائية هي من أهم الطرق التي تستعملها الإدارة الجبائية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي والمحافظة على موارد الخزينة العمومية.
- العقوبات الضريبية هي ألية من الأليات التي تطبقها الدولة من أجل التخفيف والحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

نتائج الدراسة:

على ضوء ما سبق تم الوصول إلى النتائج التالية:

- إن الضريبة تعتبر أحد الموارد الرئيسية للخزينة العمومية التي بإمكانها أن تحدث تغييرات في النشاط الاقتصادي.
- تعتبر الضرائب التالية: الضريبة على الدخل الجمالي، الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على أرباح الشركات والضريبة الجزافية الوحيدة من أهم الضرائب المعمول بها في الجزائر.

- شهدت ظاهرة الغش والتهرب الضريبي إنتشارا واسعا في القرن الحالي وذلك راجع للآثار المتعددة التي أفرزتها التغيرات والتحوللات الاقتصادية وزيادة التوجه نحو العولمة، وسقوط الحواجز التجارية وثورة المعلومات التي أدت إلى بروز أنواع جديدة للتهرب كالتهرب الإلكتروني.
- إن الرقابة الجبائية هي مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة وتحمي المكلف بالضريبة ولذلك يجب الإلتزام بها.
- تحقيق مختلف مبادئ الضريبة وخاصة مبدأ العدالة الضريبية.
- تبسيط النظام الضريبي يساهم في تقليل عمليات الغش والتهرب الضريبي.

التوصيات والمقترحات:

بعد إستنتاج نتائج الدراسة يمكن تقديم التوصيات والإقتراحات التالية:

- ✓ نشر الوعي الضريبي لدى أوساط المكلفين بالضريبة.
- ✓ العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة.
- ✓ سن قوانين وتشريعات ضريبية تتماشى مع التطورات الحاصلة، وسد الثغرات القانونية أمام المكلف مع الأخذ بعين الإعتبار المبادئ والأسس الضريبية.
- ✓ تجسيد العدالة الضريبية في أرض الواقع.
- ✓ تشجيع التنسيق بين مختلف الإدارات والهيئات من أجل تبادل المعلومات سواء كانت وطنية أو دولية خاصة الإدارات الحساسة (الضرائب، الجمارك، التجارة والبنوك)، وتعزيز مراكزها وتدعيم مراكزها عبر كامل أقطار الوطن بما فيها المراكز الحدودية لقمع الغش والتهرب الضريبي.
- ✓ تحسين مستوى الموارد البشرية والتقنية للإدارة الضرائب، بهذا المجال ونشر ضرورة إستعمال الإعلام الآلي والشبكات في الإدارة الجبائية.
- ✓ تبسيط قانون الضرائب وإجراءات تنفيذه حتى يسهل على المكلف فهم ذلك القانون ومن ثم إحترامه.
- ✓ وضع نظم رقابية فعالة تمتاز بالدقة وسرعة اكتشاف المخالفات المرتكبة من طرف المتهربين.

أفاق الدراسة:

بعد التطرق لموضوع الدراسة والطرق المستخدمة فيه يمكن رؤية الأفاق التالية:

1. مدى مساهمة العقوبات الجبائية في رفع الحصيلة الضريبية.
2. مدى تطبيق العقوبات الضريبية على التجارة الإلكترونية.

قائمة المراجع

I. الكتب:

- 1_ فاتح ساحل، نصر الدين موزاوي، البسيط في القانون، ط2، دار بلقيس، الجزائر، 2015.
- 2_ منصور بن اعمارة، أعمال موجهة في تقنيات الجباية، ج1، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2007.
- 3_ منصور بن اعماره، الضريبة على أرباح الشركات "IBS"، ط2، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2011.
- 4_ مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، ط1، مطبعة مزوار، الوادي، 2009.
- 5_ مصطفى عوادي، نصر رحال، الغش والتهرب الضريبي في النظام الجزائري، مطبعة سخري، الوادي، 2010.
- 6_ محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2007.
- 7_ ناصر مراد، الاصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992_2003، منشورات بغداددي، الجزائر، دون سنة نشر.
- 8_ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، ط1، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.
- 9_ غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي "دراسة مقارنة"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2002.
- 10_ حسين محمد سمحان و آخرون، المالية العامة من منظور إسلامي، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 11_ حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2001.
- 12_ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 13_ عبد الواحد عطية، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2000.
- 14_ عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، 1992.
- 15_ علي البابلي، المالية العامة والنظم الضريبية، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2009.
- 16_ سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، ط1، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2008.
- 17_ سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003.

قائمة المراجع

- 18_ سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دار المفيد للنشر و، التوزيع، الجزائر، 2011..
 - 19_ المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام"الضرائب والموازنة العامة"، ط2، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 2000.
 - 20_ فوزي عطوي، المالية العامة "النظم الضريبية وموازنة الدولة"، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003.
- الأطروحات والمذكرات:**
- 1_ بوكموش سيلية، دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: القانون العام للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2017.
 - 2_ نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006 / 2007.
 - 3_ سهام كردودي، المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2008 / 2009.
 - 4_ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011/2012.
 - 5_ عبد القادر مرغاد، التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص: فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016 / 2017.
 - 6_ معاشو مليكة، آليات مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: قانون جنائي وعلوم جنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة د. طاهر مولاي، سعيدة، 2015/2016.

III- القوانين والمراسيم:

- 1- ميثاق المكلف بالضريبة لسنة 2014
- 2- قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018.
- 3- قانون التسجيل لسنة 2018
- 4- قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2018
- 5- قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 2018.

قائمة المراجع

6- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018.

7- قانون الطابع لسنة 2018

8- قانون العقوبات.

9- 8_Guide de vérificateur de comptabilité