



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 لإستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية
تخصص: محاسبة

دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب والغش الضريبي
- (دراسة حالة - مركز الضرائب بالوادي) -

تحت إشراف الأستاذ الدكتور:
الأزهر عزه

إعداد الطلبة:
حسام الدين حوية
ليلى غرنوق
مروة عباسي

السنة الجامعية: 2020/2019



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 لإستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية
تخصص: محاسبة

دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب والغش الضريبي
- (دراسة حالة - مركز الضرائب بالوادي) -

تحت إشراف الأستاذ الدكتور:
الأزهر عزه

إعداد الطلبة:
حسام الدين حوية
ليلى غرنوق
مروة عباسي

السنة الجامعية: 2020/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

نحمد الله عز وجل على منه وعونه لإتمام هذا البحث.

إلى الذين وهبونا كل ما يملكون حتى نحقق لهم آمالهم، إلى من كانوا يدفعوننا قدما نحو الأمام لنيل المبتغى، إلى الناس الذين امتلكوا الإنسانية بكل قوة، إلى الذين سهروا على تعليمنا بتضحيات جسام مترجمة في تقديسهم للعلم، إلى مدرستنا الأولى في الحياة، أباءنا الغاليين على قلوبنا أطال الله في عمرهم؛ إلى اللواتي وهبن فلذات أكبدهن كل العطاء والحنان، إلى اللواتي صبرن على كل شيء، اللواتي رعوننا حق الرعاية و كانوا سندنا في الشدائد، وكانت دعواتهن لنا بالتوفيق، تتبعونا خطوة خطوة في عملنا، إلى من ارتحنا كلما تذكرنا ابتسامتهن في وجوهنا نبع الحنان أمهاتنا أعز ملاك على قلوبنا والعين جزاهم الله عنا خير الجزاء في الدارين.

إليهم نهدي هذا العمل المتواضع لكي ندخل على قلوبهم شيئا من السعادة إلى إخوتنا وأخواتنا الذين تقاسموا معنا عبء الحياة إلى الأستاذ المشرف **عزة الأزهر** وإلى أفراد أسرنا، سندنا في الدنيا ولا نحصي لهم فضل إلى كل أقاربنا و إلى كل أصدقائنا وأحبابنا من دون استثناء إلى أساتذتنا الكرام و كل رفقاء الدراسة.

وفي الأخير نرجو من الله تعالى أن يجعل عملنا هذا نفعاً يستفيد منه جميع الطلبة المقبلين على التخرج.

“ ليلي، مروة، حسام ”

الشكر والعرفان

لك احد ربنا يا من مننت علينا بنعمة العلم، ويسرت لنا سبله، وأعنتنا

على تحصيله، وعلتتنا ما لم نعلم، الصلاة والسلام على خير المعلمين محمد سيد

الخلق وعلى آله وصحبه أجمعين وبعد:

نتوجه بالشكر الجزيل والامتنان الكبير لأستاذنا الفاضل "الدكتور عنزه الأزهر"

لنتوجه لعلنا بكليل من النصح والإرشادات فكانت لنا خير معين وسند في إنجاز

هذا البحث رغم انشغاله.

أيضا نتوجه بالشكر لكل موظفي مركز الضرائب بالوادي - محل الدراسة -

على حسن الاستقبال وكذلك على كل المعلومات التي أفادونا بها.

" وشكرا "

الملخص

كان الاختيار الأساسي لهذا الموضوع نتيجة لتفاقم ظاهرة التهرب والغش الضريبي، وانتشارها بشكل كبير في السنوات الأخيرة، فهي تهدد وجود النظام الضريبي، كما تفوت أموال طائلة على الخزينة العمومية مما ينعكس سلباً على الاقتصاد الوطني، فحاولنا معالجة هذا الموضوع بالتعرض إلى طبيعة التهرب والغش الضريبي وماهيتيهما والدوافع التي تدفع المكلفين إلى القيام بذلك، والتعرف على أبرز وأهم الأسباب التي أدت إلى الظاهرة ومختلف الطرق المستعملة من أجل التخلص من أداء الضريبة وكذلك الآثار السلبية الناجمة عنها هذا من جهة، ومن جهة أخرى تم التطرق إلى الرقابة الجبائية ومساهمتها في مكافحة التهرب والغش الضريبي، حيث أن الرقابة الجبائية أداة هامة ضمن النظام الضريبي التصريحي، وذلك بإدارته بعدالة وفعالية التي تبني على مدى صحة ومصداقية المعلومات التي يقدمها المكلف بالضريبة، حيث أن الرقابة الجبائية تعمل على اكتشاف المخالفات والتجاوزات المرتكبة بهدف دفع المكلفين إلى التصريح بالمعلومات الكاملة والصحيحة عن المداخل التي يحققونها.

والهدف من الدراسة هو اكتشاف دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش والتهرب الضريبي، ولقد تم اختبار ذلك وفق دراسة تطبيقية من خلال القيام بالتحقيقات الجبائية المتمثلة في التحقيق المحاسبي.

الكلمات المفتاحية: تهرب ضريبي، غش ضريبي، رقابة جبائية.

Summary

The main choice for this topic was the result of the exacerbation of the phenomenon of evasion and tax fraud, and its widespread spread in recent years, as it threatens the existence of the tax system, and also misses huge amounts of money on the public treasury, which reflects negatively on the national economy, so we tried to address this issue by examining the nature of evasion and tax fraud and what they are. The motives that drive the taxpayers to do so, and to identify the most important and important reasons that led to the phenomenon and the various methods used to get rid of the performance of the tax and the negative effects resulting from this on the one hand, and on the other hand was addressed to tax control and its contribution to combating tax evasion, where Tax control is an important tool within the declarative tax system, by administering it fairly and effectively that is based on the validity and reliability of the information provided by the taxpayer, as tax control works to discover violations and abuses committed with the aim of pushing the taxpayers to declare complete and correct information about the revenues that they achieve.

The aim of the study is to discover the role of fiscal control in combating fraud and tax evasion, and this has been tested according to an applied study through conducting tax investigations in the accounting investigation.

Keywords: tax evasion, tax fraud, tax control.



فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
-	الإهداء
-	الشكر
-	الملخص
I	فهرس المحتويات
III	فهرس الجداول
IV	فهرس الأشكال
V	فهرس الملاحق
أ-ث	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للغش والتهرب الضريبي	
03	تمهيد
04	المبحث الأول: ماهية الضريبة والغش والتهرب الضريبي
04	المطلب الأول: مفهوم الضريبة
07	المطلب الثاني: مفهوم الغش والتهرب الضريبي
09	المطلب الثالث: أشكال التهرب الضريبي وتصنيفات الغش الضريبي
11	المبحث الثاني: التعامل مع الغش والتهرب الضريبي
11	المطلب الأول: العلاقة بين الغش والتهرب الضريبي وآثارهما
14	المطلب الثاني: طرق قياس الغش والتهرب الضريبي
15	المطلب الثالث: وسائل مكافحة الغش والتهرب الضريبي
18	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: مكافحة الغش والتهرب الضريبي من خلال الرقابة الجبائية	
20	تمهيد
21	المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية
21	المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية
23	المطلب الثاني: المسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية
31	المطلب الثالث: الاطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية في الجزائر
44	المبحث الثاني: مساهمة الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

45	المطلب الأول: التنسيق مع الإدارة
47	المطلب الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
56	المطلب الثالث: الغرامات والعقوبات الجبائية
64	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب بالوادي	
66	تمهيد
67	المبحث الأول: تقدم مركز الضرائب بالوادي
67	المطلب الأول: النشأة والتعريف
66	المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب بالوادي
72	المطلب الثالث: مهام مركز الضرائب بالوادي
74	المبحث الثاني: واقع الرقابة الجبائية ودورها في الحد من التهرب الضريبي بمركز الضرائب بالوادي
74	المطلب الأول: التعريف بطبيعة ونوع نشاط المكلف
75	المطلب الثاني: إجراءات التحقيق المحاسبي
93	خلاصة الفصل
95	خاتمة
98	قائمة المصادر والمراجع
104	الملاحق

فهرس الجداول

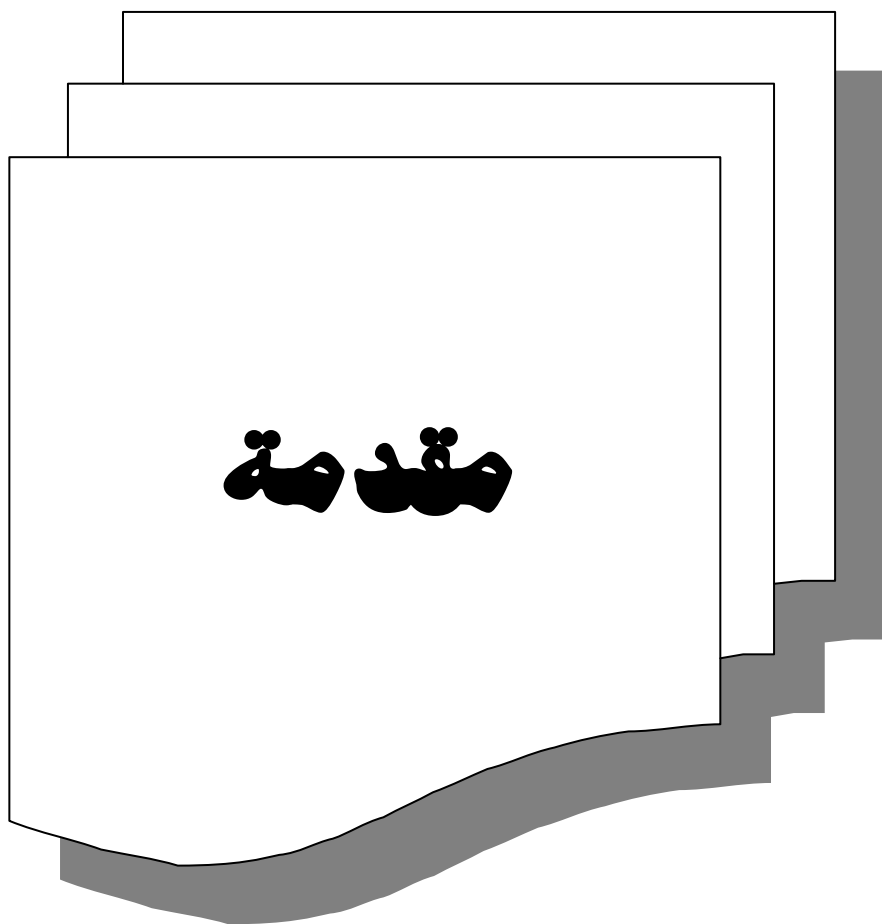
الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
80	تأثير الثغرات المكتشفة على الضرائب والرسوم محل التحقيق سنة 2013	01-03
81	تأثير الثغرات المكتشفة على الضرائب والرسوم محل التحقيق سنة 2014	02-03
82	تأثير الثغرات المكتشفة على الضرائب والرسوم محل التحقيق سنة 2015	03-03
83	تأثير الثغرات المكتشفة على الضرائب والرسوم محل التحقيق سنة 2016	04-03
87	تأثير الثغرات المكتشفة على الضرائب والرسوم محل التحقيق سنة 2013	05-03
88	تأثير الثغرات المكتشفة على الضرائب والرسوم محل التحقيق سنة 2014	06-03
89	تأثير الثغرات المكتشفة على الضرائب والرسوم محل التحقيق سنة 2015	07-03
90	تأثير الثغرات المكتشفة على الضرائب والرسوم محل التحقيق سنة 2016	08-03
91	الضريبة على أرباح الشركات	09-03
91	الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ass	10-03
91	الرسم على النشاط المهني TAP	11-03
91	الرسم على القيمة المضافة TVA	12-03
92	استرجاع الرسم على القيمة المضافة	13-03

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
68	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب بالوادي	01-03

فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
104	الإشعار بالتحقيق	01
105	الإبلاغ الأولي	02
106	الإبلاغ النهائي	03



تعتبر الضرائب من أهم الموارد الجبائية التي تعتمد عليها الدولة لتغطية النفقات العامة ووسيلة فعالة لتحقيق التنمية الشاملة ولتحقيق ذلك عمدت الدولة على اتخاذها كمصدر لتمويل الخزينة العامة وعلى إيجاد مصادر تتميز بالاستقرار والثبات، كما تساهم في الانتعاش الاقتصادي ودفع عجلة التنمية في الدول النامية والتي تسعى من خلال تنفيذها لبرامج الإصلاح إلى تطوير أنظمتها الضريبية في ظل الانفتاح العولمة ووجود التكتلات.

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

وهذا ما استوجب ضرورة التكتيف من عمليات الرقابة الجبائية كونها الوسيلة الردعية الأكثر ملاءمة لإعادة استرجاع الأموال محل الغش والتهرب الضريبيين، نظرا لطبيعة النظام الجبائي التصريحي، وإسناد مهامها الى أجهزة مختصة، بالإضافة إلى تعزيزها بكل الإمكانيات المساعدة والمتاحة، بغية تحقيق الفعالية في الأداء، حيث تشكل هذه الأخيرة مؤشرا هاما يسعى إلى تحقيقه أي نظام.

1- إشكالية البحث:

إعتمادا على ما تقدم فإننا نطرح الإشكالية التالية:

ما هو الرقابة الجبائية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي ؟

2- الإئلة الفرعية

- ماذا يقصد بالتهرب والغش الضريبي؟
- ما هي الرقابة الجبائية ؟ وما إجراءاتها ؟
- كيف يمكن للإدارة الضريبية الحد من الغش والتهرب الضريبي من خلال الرقابة الجبائية؟

3- فرضيات البحث:

محاولة منا لفهم الموضوع والإحاطة بجوانبه، ارتأينا وضع الفرضيات التالية والتي نراها موجهة لمسار البحث:

- تؤثر ظاهري التهرب والغش الضريبي سلبا على الاقتصاد الوطني من خلال تخفيض الإيرادات العامة؛
- تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة قانونية إجبارية تطبق على المكلفين الخاضعين للضريبة.

- الرقابة الجبائية وسيلة قانونية تعمل على كشف كل الأخطاء والتجاوزات ومحاولات التهرب والغش الضريبيين في التصريحات والوثائق المحاسبية

4- أهمية البحث:

التعرف على الدور غير المباشر للرقابة الجبائية، وما يمكن أن تسفر عنه من اكتشاف الأخطاء ومحاولات الغش والتضليل التي يمكن أن تشوه وتعترى المعلومات المحاسبية المصرح بها.

5- أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف تتمثل في:

- التعريف بمختلف مصالح الرقابة الجبائية وبدور كل منها؛
- تبيان اجراءات فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبيين، مع تبيان أهم الوسائل والإجراءات المتخذة للحد من هذه الظاهرة في سبيل زيادة فعالية الرقابة الجبائية؛
- تغيير النظرة السلبية الشائعة عن الجباية والتأكد على أهميتها الرقابية والاقتصادية.

6- أسباب إختيار الموضوع:

- الميول الشخصي لدراسة هذا الموضوع؛
- الإرتباط أو العلاقة بين علم الجباية والمالية التي تمثل تخصصنا العملي؛
- من أجل الإستفادة من هذه الدراسة في الحياة العملية؛
- الإهتمام المتزايد بهذه الموضوعات على الصعيدين الوطني والعالمي؛
- المساهمة في إثراء المكتبة الجامعية بمرجع يستفاد منه لاحقا.

7- حدود الدراسة:

للبحث حدود مكانية كما له حدود زمنية تتمثل في:

➤ **الحدود المكانية:** يقتصر البحث على بيان وتوضيح دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي

بما يتوافق والتشريع الجبائي الجزائري، كما يركز البحث على بيان هذا الدور على المستوى المحلي لولاية الوادي.

➤ **الحدود الزمنية:** تمت معالجة الإشكالية العامة للبحث بما يتناسب والنصوص القانونية لقانون الإجراءات

الجبائية الجزائري التي تم إصدارها إلى غاية سنة 2019.

8- المنهج والأدوات المستخدمة في البحث:

حتى نتمكن من الإجابة على الإشكالية وإختبار صحة الفرضيات المصاغة إعتدنا على المنهج الوصفي وذلك بإستعراض المفاهيم الاساسية سواء المتعلقة بالمؤسسة محل الدراسة أو الرقابة الجبائية، ثم القيام بالدراسة التطبيقية للبحث المتمثلة في عدة مؤسسات بإعتدنا على المنهج التحليلي.

9- صعوبات البحث

- صعوبة التواصل مع العاملين بسبب جائحة كوفيد 19.
- صعوبة الحصول على بعض المعلومات مثل الملف الجبائي للمكلف محل التحقيق.
- الفترة المعتمدة بين فترة الدراسة وفترة إنجاز هذا العمل غير كافية .

10- هيكل الدراسة

للوصول إلى دراسة علمية تحيط بجوانب الإشكالية المطروحة قسمنا بحثنا إلى ثلاث فصول وقد سبقت هذه الفصول مقدمة عامة.

قسمنا الفصل الأول الى مبحثين، تطرقنا في المبحث الاول الى ماهية الضريبة، التهرب والغش الضريبي، اما المبحث الثاني تطرقنا فيه الى التعامل مع الغش والتهرب الضريبي، أما الفصل الثاني فقد قسمناه هو كذلك الى مبحثين ففي المبحث الاول تطرقنا الى الاطار النظري للرقابة الجبائية وفي المبحث الثاني الى مساهمة الرقابة الجبائية مع مكافحة الغش والتهرب الضريبي، وقد خصصنا الفصل الثالث لدراسة ميدانية في مركز الضرائب بالوادي حيث قسمناه الى مبحثين، المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب بالوادي اما المبحث الثاني واقع الرقابة الجبائية ودورها في الحد من التهرب الضريبي بمركز الضرائب بالوادي.

وفي الاخير الخاتمة وفيها نتائج اختبار الفرضيات واهم النتائج المتوصل إليها كذلك قدمنا بعض التوصيات من شأنها أن تخدم مثل هذه المواضيع مستقبلا.

الفصل الأول:

الإطار النظري للغش

والتهرب الضريبي

تمهيد

تعتبر الادارة الضريبية من بين الادارات الهامة، ولذلك اوجب على المكلفين اعطاء تصريحات صحيحة ودقيقة وتامة، بحيث تختلف هذه التصريحات باختلاف الانظمة التي يخضع لها هؤلاء المكلفين، الا ان بعض المكلفين يرون ان الضريبة مجرد قيد من نفوذهم المالي وحريرتهم الاقتصادية مما يجعلهم يفكرون في مختلف الوسائل التي تمكنهم من تفادي الضريبة.

وتعد مكافحة التهرب والغش الضريبي، من اولويات السلطات العمومية وعلى رأسها الادارة الضريبية، وذلك نظرا لما تخلفه من اثار مدمرة على الاقتصاد الوطني، ولعل هذا ما جعلها من اهم اهتمامات السياسة الجبائية طوال الفترة التي تلت الاصلاح الجبائي.

وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل إلى هذه الظاهرة من خلال:

المبحث الأول: ماهية الضريبة الغش والتهرب الضريبي

المبحث الثاني: التعامل مع الغش والتهرب الضريبي

المبحث الأول: ماهية الضريبة، الغش والتهرب الضريبي

سننتظر في هذا المبحث الى مفهوم الضريبة حيث سنوضح تعريف الضريبة وخصائصها وأهدافها وقواعدها، كذلك سيتم التطرق الى مفهوم الغش وأشكاله ومفهوم التهرب الضريبي وتصنيفاته

المطلب الأول: مفهوم الضريبة

من بين هم الموارد العامة للدولة هي الضرائب وتحتل الصدارة ليس فقط باعتبارها تقدم موارد مالي ولكن لأهمية الدور الذي تلعبه في تحقيق أغراض السياسة المالية وما يترتب عليها من آثار اقتصادية واجتماعية.

أولاً: تعريف الضريبة:

من الصعب إعطاء تعريف شامل للضريبة لاختلاف الآراء لدى العلماء الاقتصاديين ومن بين التعريفات. **التعريف الأول:** حيث عرفت بأنها " عبارة عن اقتطاع نقدي جبري تفرضه الدولة على المكلفين وفقا لقدراتهم بطريقة نهائية وبلا مقابل وذلك لتغطية الأعباء العامة وتحقيق اهداف الدولة المختلفة¹. **التعريف الثاني:** وعرفت بأنها " أداء مالية تمكن من الحصول على موارد تكفي لتمويل الانفاق العام الذي يهدف لإشباع الحاجات العامة"².

التعريف الثالث: وأضاف الأستاذ محمد عباس محرزى بعض التعديلات في **اثر** تطور التقنية الضريبية واتساع أنواعها حيث عرفها بأنها " فريضة مالية يدفعها جبرا الى الدولة او احدى الهيئات العامة المحلية وبصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف والاعباء العامة دون ان يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة. وأضاف أيضا: مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بما حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة بشكل نهائي ودون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية"³ وعليه نستخلص أن الضريبة هي مبلغ يدفع جبرا للدولة او احدى الهيئات بصفة نهائية مساهمة من الفرد في تحمل الأعباء من دون الحصول على مقابل.

¹ خيرة قماري، العقوبات الضريبية كآلية للحد من الغش والتحايل الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في علوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة جمة لخضر، الوادي، 2017\2018، ص3.

² يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص20

³ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضريبة، دار هولة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص ص 13، 14.

ثانيا: خصائص الضريبة:

من خلال التعاريف السابقة يمكن تحديد الخصائص في النقاط التالية:

- ✓ **اقتطاع مالي:** في الغالب تدفع الضريبة في العصر الحديث في صورة نقدية تماشيا مع مقتضيات النظام الاقتصادي ككل بالنظر لكن المعاملات أصبحت تقوم على استخدام النقود ومادامت النفقات العامة تتم في صورة نقدية فان الإيرادات العامة بما فيها الضرائب لا بد من ان تحصل على هيئة نقود¹؛
- ✓ **تفرض جبرا:** بمعنى الدولة هي الوحيدة التي لها الحق بفرضها عن طريق القانون وبصفة جبرية فالمكلفة ملزم بدفعه الضريبة والا اعتبر متهربا²؛
- ✓ **تدفع بصفة نهائية:** لا يستطيع دافع الضريبة المطالبة باسترجاعها مهما كانت الظروف والاحوال³؛
- ✓ **تحقيق منفعة عامة:** فهي لا تحصل لغرض انفاقها على غرض معين بذاته لكن لتغطية منفعة عامة للمواطنين والدولة⁴.

ثالثا: أهداف الضريبة:

تسعى الدولة ككل مجتمع الى تحقيق مجموعة من الأهداف جراء فرضها للضريبة، نذكر منها:

- **أهداف مالية:** يتمثل الهدف المالي للضريبة في كونها تعتبر من اهم الموارد المالية التي تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها العامة ولتحقيق هذا الهدف يشترط وفرة حصيللة الضريبة أي ان يكون مردودية الضريبة كبيرة لتغطية الانفاق العام⁵.
- **اهداف اقتصادية:** يتمثل في كون الضريبة من اهم الأدوات التي تستخدمها الدولة من اجل الوصول الى الاستقرار الاقتصادي البعيد عن التضخم او الانكماش حيث تقوم الضريبة بالقضاء على التضخم عن طريق امتصاص الفائض من الكتلة النقدية كما تعمل على المحافظة على النقد الوطني وذلك بالتحكم في مستوى الأسعار كما تعمل الدولة على توجيه الإنتاج نحو الفروع الإنتاجية التي نريد تطويرها كالمسلع ذات الاستهلاك الواسع عن طريق منح إعفاءات ضريبية لهذه الفروع او بفرض ضرائب أقل كما انها تعمل على تشجيع بعض

¹ عادل احمد حشيش، اساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، 1992، ص151

² عبد الحليم كراجه، هيثم العبادي، المحاسبة الضريبية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2000، ص 14

³ نفس المرجع، ص14

⁴ شرقي أسماء، التصريجات الجبائية ودورها في مكافحة التهرب والغش الضريبي، مذكرة تخرج ضمن متطلبات الحصول على ليسانس في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، المركز الجامعي بالوادي، 2007\2008، ص3

⁵ حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائرية، 2007، ص12

أنواع المشاريع وخاصة الاستراتيجية التي تعفي من الضرائب كليا مثل شركة النفط الوطنية او جزئيا كما تقوم على الحد من بعضها عن طريق رفع معدلات ضرائب عليها.¹

➤ **الأهداف الاجتماعية:** تعتبر الأهداف الاجتماعية من الأسباب القديمة التي أدت الى فرض الضرائب أي ذكر ادم سميث في كتابه ثروة الأمم ان من اركان التنظيم الضريبي الأمثل هو ضرورة مراعات العدالة الاجتماعية ومحاولة خلق توازن اجتماعي بين افراد المجتمع حيث يتم بواسطة خدمة الطبقة الفقيرة في المجتمع وذلك بفرض ضرائب مرتفعة على سلع كمالية مثلا، كذلك إعادة توزيع المداخل بين المواطنين وتقليل الفوارق الاجتماعية إضافة الى النفقات العامة التي تنفقها الدولة لتحقيق متطلبات الافراد الاجتماعية كبناء مساكن، مرافق عمومية، انجاز الطرقات²

رابعا: قواعد الضريبة:

يمكن تلخيص اهم القواعد التي تحكم الضريبة فيما يلي:

1- **قاعدة العدالة:** يجب ان تكون الضريبة عادلة أي متناسبة مع القدرات التكليفية ومحصلة بصفة موحدة دون امتيازات ولا ارهاق.³

من يحصل على دخل مرتفع يساهم بنسبة تتلاءم مع هذا الدخل وبالمقابل ينعم هو وامواله بالأمن والاستقرار والحماية اما أصحاب الدخول الأقل فيساهمون بنسبة اقل وقد يتم اعفاء المعدمين منه ولهذا تتحقق المساواة بين رعايا المجتمع حسب رأي ادم سميث⁴.
ويقوم هذا المبدأ على معيارين⁵:

أ- **عمومية الضريبة:** يقصد بها أن تكون الضريبة عامة بحيث تلحق كل الافراد وكل الأموال فلا يعفى من الأموال مال او من الأشخاص شخص.

ب- **وحدة الضريبة:** يقصد بوحدة الضريبة ان يكون عبئها واحدا بالنسبة لجميع المكلفين وذلك حتى يتساوى جميعهم في تحمل النفقات العامة.

¹ دمدوم فريد، كمال رزيق، نظام فرض الضريبة وأثرها على التنمية الاقتصادي، مذكرة نيل شهادة مهندس دولة في التخطيط والاحصاء، المعهد الوطني للتخطيط والاحصاء الجزائر 2007، ص ص 10، 11

² زعدود علي، المالية العامة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2006، ص 177

³ عمر بجاوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، ديوان هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص 98

⁴ طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص 52

⁵ عيساوس عبد القادر، بلعوسي سيدي محمد، الامتيازات الجبائية لتحفيز الاستثمار الخاص في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد نقدي ومالي، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، 2016/2015، ص 25

2- **قاعدة اليقين:** يجب ان تكون الضريبة واضحة والعلم بها يقيني من حيث وعائها واسعارها ووقت دفعها وهذا يؤدي الى سهولة في تطبيق النظام الضريبي واستقراره ويجعله اكثر فعالية في تحقيق اهدافه. ولكي يتحقق لليقين بهذا المعني يلزم امرين اثنين:

أ- **أولا:** ان تكون التشريعات المالية والضريبية واضحة جلية، بحيث يفهمها عامة الناس دون عناء او التباس.

ب- **ثانيا:** ان تجعل الدولة في متناول المكلفين جميع القوانين المتعلقة بما تقرره من ضرائب وما يتفرع عنها من قرارات ولوازم وتعليمات¹

3- **قاعدة الملائمة في الدفع:** تعني ان يكون وقت جباية الضريبة ملائم للمكلف مثل ان تجبى ضريبة الدخل بعد انتهاء السنة المالية او عند تسلمه وتجبى فريضة المحاصيل الزراعية بعد جني المحصول، ويتم ذلك حتى لا يشعر المكلف بوطء كبير للضريبة.

4- **قاعدة الاقتصاد:** يجب ان تختار طريقة لجباية الضريبة بحيث تكون تكاليف الجباية اقل ما يمكن مثل الحجز عند المنبع او إلزام المكلف بالحضور الى مصلحة الضرائب والا تفرض عليه غرامة مالية هذه القاعدة من شأنها ان تنظم اليراد الصافي للضريبة².

المطلب الثاني: مفهوم الغش والتهرب الضريبي

يشكل الغش والتهرب الضريبي وسيلتين يلجأ اليهما المكلف من اجل عدم دفع الحقوق الملقاة على عاتقه، ونظرا للتداخل الكبير بينهما سيتم في هذا المبحث توضيح كل من مفهومي الغش والتهرب الضريبي.

أولا: مفهوم الغش الضريبي

الغش الضريبي ظاهرة عالمية وقديمة لا تعترف بالحدود، تعرفه البلدان الغنية مثلها مثل البلدان الفقيرة، له تأثيرات بالغة الاهمية على الاقتصاد الوطني ومن ثم على التوازن في النظام الضريبي، ولفهم هذه الظاهرة أكثر، سوف نعرض التعاريف التالية:

التعريف الأول: حيث عرف بأنها: "هي كل مخالفة واضحة وصریحة للقانون الجبائي باستعمال وسائل مادية ومحاسبية وغيرها من اجل التخلص من الضريبة سواء بشكل جزئي او بشكل كلي"³.

¹ نفس المرجع السابق، ص 24، 25

² سعيد علي العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة، عمان، الطبعة الأولى 2011 ص: 123، 124

³ مصطفى عوادي، نصر رحال، الغش والتهرب الضريبي في النظام الجزائري، مطبعة سخري، الوادي، 2010، ص 7.

التعريف الثاني: وعرفت ايضا بأنها " هو التخلص من أداء الضريبة بالمخالفة الصريحة لنصوص القوانين الضريبية، وتختلف باختلاف نوع الضريبة التي يراد التخلص منها"¹.

التعريف الثالث: حيث عرفت بأنها: " التخلص من أداء الضريبة بالمخالفة الصريحة لنصوص القوانين الضريبية، ويختلف هدفه ما إذا كان جزئياً أو كلياً"².

ويمكن استخلاص التعريف التالي أن الغش الضريبي هو استعمال المكلف بالضريبة طرق تدليسية، من اجل التملص من دفع الضرائب والرسوم المستحقة عليه.

ثانياً: التهرب الضريبي

تعددت تعاريف التهرب الضريبي، وسنذكر فيما يلي بعضها:

التعريف الأول: يعرف التهرب الضريبي بأنه " يسعى الملزم بالضريبة للتخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، فيعمد إلى سلوك احتيالي للتخلص من عبئها"³.

التعريف الثاني: حيث يعرف على أنه " ظاهرة اقتصادية وضريبية خطيرة، تتمثل في محاولة المكلف التخلص كلياً أو جزئياً من العبء الضريبي المكلف به، وذلك من خلال اتباع أساليب وأعمال تخالف روح القانون، وقد تصل إلى حد مخالفة نصوصه، وبالتالي عدم قيام المكلف بدفع الضريبة أو الوفاء بالتزامه كلياً أو جزئياً تجاه الدوائر المالية، مما يؤثر في حصيلة الخزينة العامة من الضريبة، وذلك باستخدام طرق ووسائل مشروعة وغير مشروعة"⁴.

التعريف الثالث: وعرف أيضا بأنه " يتحصل بالمخالفة القانونية بعدم الالتزام بإداء الضريبة، وفي حالة تحقق واقعة المنشئة للضريبة، وتناولها من قبل القانون، وذلك بإخفاء السلعة أو التصرف المنشئ للضريبة"⁵.

ومن خلال التعاريف السابقة، يمكننا استنتاج تعريف التهرب الضريبي بأنه عدم إقرار المكلف لواجباته الضريبية بدفع الضرائب والرسوم المترتبة عليه سواء من خلال تقديم تصريحات مضللة للإدارة الضريبية أو من خلال استخدام أو استعمال وسائل قانونية أو غير قانونية، للإفلات من دفع الضريبة بشكل كلي أو جزئي.

¹ غازي حسين غناية، النظام الضريبي في الفكر الاسلامي " دراسة مقارنة "، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 2002، ص 342.

² حسين محمد سمحان وآخرون، المالية العامة من منظور اسلامي، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 115.

³ علي زغدود، مالية عامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2006، ص 209-210.

⁴ أحمد عبد السميع علام، المالية العامة المفاهيم والتحليل الاقتصادي والتعليق، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، الطبعة الاولى، 2012، ص 172.

⁵ غازي حسين غناية، مرجع سبق ذكره، 341.

المطلب الثالث: أشكال التهرب الضريبي وتصنيفات الغش الضريبي

يوجد عدة أنواع وتصنيفات للتهرب والغش الضريبيين نذكر منها ما يلي¹:

أولاً: أنواع التهرب الضريبي:

يمكن تقسيم أنواع التهرب الضريبي إلى ثلاثة أقسام كما يلي:

أ- التهرب الضريبي التقليدي والحديث:

❖ التهرب الضريبي التقليدي: وهو كل ما يتعلق بتقليل الدخل بجميع أشكاله، أو ما يتعلق بالأخطاء

الوظيفية في كتابة الوثائق، ويأخذ صورتين هما:

- الأخطاء الموجودة في التصريحات الجبائية.

- التهرب والتحايل المادي والمحاسبي

❖ التهرب الضريبي الحديث: ويتجلى هذا التهرب في عمليات المراقبة التي تقوم بها الإدارة الجبائية، أي

عمليات الرقابة على الكتابات والتسجيلات المحاسبية التي يجب أن تكون مبررة بوثائق محاسبية، ويركز المكلف

بالضريبة في عملية التهرب على هذه النقطة إذ يعتمد في تهربه الضريبي على العمليات الصورية المفتوحة وهي تعتمد

على الكتابات غير الصحيحة والمستخرجة من طرف مؤسسات مخادعة، هذه العملية تسمح للمتهربين بالامتياز

أو أخذ التخفيضات الرسمية على العمليات التي لم يقوم بها أبداً بواسطة فواتير ثمنها غير حقيقي.

ب- التهرب الضريبي المقصود وغير المقصود من المشرع: ويمكن أن نعبر عن التهرب الضريبي بالتجنب

الضريبي في هاته الحالة .

❖ التجنب الضريبي المقصود من المشرع الجبائي: ويلجأ إليه المشرع الجبائي من أجل تحقيق أهداف معينة

كإنشاء البنى التحتية في المناطق المعزولة أو تدعيم الاستثمار الفلاحي والصناعي بالجنوب أو الاستثمار في إطار

الوكالة الوطنية لتطوير والاستثمار أو الوكالة الوطنية لترقية تشغيل الشباب، ويكون بإلغاء أو تخفيض للضرائب على

أنشطة محدودة.

❖ التجنب الضريبي الغير مقصود من المشرع الجبائي: ويكون هذا النوع من التجنب أو التهرب الضريبي

في استغلال المكلف بالضريبة للثغرات المحددة في القانون من أجل عدم دفع الضريبة وتعود هذه الثغرات في الغالب

إلى نقص في التشريع وعدم أحكام صياغة المواد القانونية.

¹ دريدي العوسي، عويتي عثمان، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي دراسة حالة للمديرية الولائية للضرائب بالوادي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2018/2017، ص 38-41.

ت- التهرب الضريبي المحلي والدولي

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

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

ثانيا: أنواع الغش الضريبي

يوجد عدة تصنيفات للغش الضريبي ويمكن أن نوجزها فيما يلي:

1- الغش البسيط والمعقد

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

❖ **الغش المعقد:** ويتميز هذا النوع من الغش بتوفره على عنصر الجريمة، أي أن الغش المعقد يتوفر على العناصر التالية:

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

- العنصر المادي: تخفيض أساس الضريبة

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

2- الغش الوطني والغش الدولي

❖ **الغش الوطني المحلي:** ويقصد به كل غش يتم داخل حدود الدولة وكون المكلف بالضريبة خاضع لقانون جبائي وحيد إذا فهو يواجه سلطات جبائية محلية، ويكون باستعمال طرق وممارسات الغش قصد التخلص بصفة

غير شرعية من التزاماته الجبائية

❖ **الغش الدولي:** ظهر هذا النوع من الغش بعد التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية والنشاط الكبير لحركة رؤوس الأموال وتحويل المداحيل من بلد إلى آخر، ففي هذا النوع من الغش يستطيع المكلف بالضريبة عدم

دفع ضرائبه في بلده أو بلدان أخرى

المبحث الثاني: التعامل مع الغش والتهرب الضريبي

ستتطرق في هذا المبحث الى العلاقة بين الغش والتهرب الضريبي وأثرهما وطرق قياسهما، كذلك الى وسائل مكافحة الغش والتهرب الضريبي

المطلب الأول: العلاقة بين الغش والتهرب الضريبي وأثرهما

الفرع الأول: العلاقة بين الغش والتهرب الضريبي

يعرف العديد من الاقتصاديين الغش والتهرب الضريبي باعتبار الأول مرادف للتهرب الضريبي غير المشروع، فالغش يفترض مخالفة مباشرة وإرادة المكلف للقواعد الصادرة عن الإدارة الضريبية عن طريق استخدام طرق غير مباشرة فالانتهاك لا بد ان يكون اراديا وعمديا.

ومقارنة سريعة يتبين كل من التهرب الضريبي على المستوى الدولي، ويتضح ان التهرب الضريبي الدولي تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي يملك من اجل تحقيق هذا الهدف بسبل مشروعة، فالمكلف هنا يمارس حقا من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدف مشروعاً بالنسبة له وبالتالي فلا يرفع عليه اي عقوبة او جزاء وبعبارة اخرى ينطوي التهرب الضريبي الدولي على احد عناصر الغش الضريبي وهو العنصر المعنوي دون العنصر المادي¹.

اما بالنسبة للغش الضريبي فتتجه فيه إرادة المكلف نحو تخفيف او اسقاط العبء الضريبي ولكنه يسلك في تحقيق ذلك طرق غير شرعية تصل به الى حد التدليس والاحتيال، فالمكلف هنا سيئ النية ومن ثم يستوجب سلوكه مؤاخذه قانونيا، وقد اختلف الاقتصاديون في تحديد المعيار الذي يتم على ضوءه تمييز التهرب من الغش الضريبي ويمكن رد هذا الاختلاف إلى ثلاث اتجاهات هم²:

أ. **الاتجاه الأول:** مفاده أن التهرب الضريبي فكرة اعم واشمل من فكرة الغش الضريبي فالتهرب الضريبي هو الجنس اما الغش الضريبي هو النوع، فالغش وفقا لهذه الاتجاهات يعد حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي وهي حالة التهرب من الضريبة عن طريق انتهاك القانون.

ب. **الاتجاه الثاني:** مفاده أن التهرب الضريبي ما هو الا شكل للغش الضريبي، فالغش وفقا لهذا الاتجاه وعلى عكس الاتجاه الأول هو الجنس بينما التهرب الضريبي الدولي هو النوع، فأصحاب هذا الاتجاه يرون ان هناك نوعين من الغش، غش على الصعيد الدولي وهذا الأخير هو الذي يمثل التهرب الضريبي، وبذلك وفقا لهذا الاتجاه

¹ سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الدولية وآثاره على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2008، ص 18.

² عطاء تواتيه، الرقابة الجبائية كأداة في محاربة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ليل شهادة ماستر في المالية والمحاسبة، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، 2018/2017، ص 35.

لا يوجد تهرب داخلي ولا يوجد غش ضريبي دولي، التهرب الضريبي وفقا لهذا الاتجاه دائما ما يحتوي على عنصر دولي اما الغش فلا يتعدى الحدود الوطنية ويخضع للسيادة الضريبية.

ج. **الاتجاه الثالث:** مضمونه أن التهرب والغش الضريبي يقوم على اساس فكرة الشرعية، فالتهرب يكون شرعيا او قانونيا، اما الغش فغير شرعيا وقانوني، وبصورة اوضح فان المكلف في التهرب الضريبي يتجنب الخاضع للضريبة دون ان يقوم باي سلوك او تصرف يمثل انتهاكا للقانون، ويأخذ هذا السلوك صورا مختلفة فقد يكون امتناعا بمعنى ان المكلف لا يقوم باي عمل او تصرف يجعله خاضعا للضريبة، فتصرفه ينطوي على سلوك سلبى يجنبه الخضوع لأي ضريبة او قد يتخذ صورة حرية الإدارة للفرد كونه حقا مشروعاً، وقد يتخذ صورة التحايل الشرعي حيث يلجأ الى اتباع اجراءات شرعية لتحقيق عبئ الضريبة او اسقاطه وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي الشرعي¹.

الفرع الثاني: آثار التهرب والغش الضريبي

إذا كانت الدولة تستخدم الضريبة لتحقيق أهداف مالية، اقتصادية، واجتماعية، فإنه في إمكاننا أن نتصور الاختلالات والانحرافات (الآثار السلبية) التي تنعكس على تلك الأهداف المسطرة إذا عمد المكلفون بالضرائب إلى التهرب، لأن هذا الأخير يقود إلى عكس تلك الأهداف:

1- الآثار الاجتماعية:

يؤدي التهرب إلى إضعاف أخلاق الأفراد، وإلى إضعاف روح التضامن بين الأفراد داخل الدولة الواحدة، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحميل العبء، إذ يزيد هذا الأخير لمن قاموا بأداء التزاماتهم الضريبية على الوجه الأكمل، بينما ينخفض ويتلاشى هذا العبء لمن تمكنوا من التهرب من أداء التزاماتهم، وهو الأمر الذي يؤثر على نفسية المكلفين النزهاء ويجعلهم هم كذلك يلتمسون أساليب التهرب الضريبي مما يساهم في تدهور الحس المدني بصفة عامة والحس الجبائي لدى المكلفين خاصة، كما يؤدي التهرب إلى عجز الدولة عن إحداث تعديل في توزيع الثروة بين المواطنين لرفع مستوى المعيشة للطبقات الفقيرة والتقليل من التفاوت الشاسع بين الطبقات الاجتماعية لتحقيق العدالة².

¹ غزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016/2015، ص 21.

² شريف محمد، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة تلمسان، 2010/2009، ص 65.

2- الآثار المالية:

تتمثل النتائج المالية للتهرب الضريبي في أنه يلحق بخزينة الدولة خسائر كبيرة تتمثل في الأموال الطائلة التي تضيع منها وتكدس من طرف المكلفين المتملصين من دفع الضرائب، كما أنه يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي، وحتماً سيخفض ذلك من مستوى الدخل الفردي، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى انخفاض قيمة العملة الوطنية، وذلك بسبب عملية اكتناز الأموال غير المصرح بها، و التي تسبب بدورها في وجود التضخم النقدي على مستوى السوق النقدية¹.

3- الآثار الاقتصادية:

يؤثران وبشكل كبير من عمليات الإنتاج. والتجارة فالغش الجبائي يسمح للمكلف بان يقوم بتخفيض سعر التكلفة وبيع منتجاتها بسعر منخفض مقارنة بأسعار منافسيه في السوق أو حتى بأقل من سعر التكلفة وذلك دون تأثير على أرباحهم، وكذا جلب الزبائن بمنح معدلات خصم أكبر من التي يمنحها منافسون آخرون أو زيادة كمية الإنتاج والتحسين من نوعيته، مقارنة بالمنتجين الآخرين الذين يقومون بدفع مستحقاتهم الجبائية، الأمر الذي يؤدي إلى اشتداد التنافس في غياب الرقابة الصارمة².

وهذا ما خلق نوع من التشجيع، فالمؤسسات أو الأفراد الذين يلجؤون إلى الغش الجبائي يصبحون المثال الذي تقتاد به المؤسسات الأخرى، مما يؤخر تحقيق التنمية أو التقدم الاقتصادي من جهة ومن جهة أخرى فان الغش الجبائي يعطي توجيهها وهما للنشاط الاقتصادي عندما يصبح الشغل الشاغل للمكلفين هو كيفية التهرب من الضريبة، وبذلك فهم يوجهون مصالحهم الاقتصادية أكثر حسب الاعتبارات الجبائية وليس الاعتبارات الاقتصادية، كما قد يؤدي كذلك إلى ندرة رؤوس الأموال بحيث يقوم المكلف بإخفاء أرباحه لتجنب اجتماع اكتشاف الإدارة الجبائية لإفلاته من واجبه الضريبي، فيلجأ إلى الاكتناز إما على شكل النقدي أو على شكل معادن نفيسة كالذهب... أو عن طريق فتح حسابات بنكية في الخارج أو استثمار هذه الأموال في البلدان أين تكون الاقتطاعات الجبائية فيها إما معدومة أو اقل مما عليه هنا³.

¹ فاطمة توكويت، زهية سماعيل، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبيين دراسة حالة لمديرية الضرائب بولاية بومرداس، مذكرة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية معقدة، جامعة بومرداس، 2016/2017، ص 11.

² لوزية يدو، حياة قاري، الغش الضريبي وآليات مكافحته دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالبويرة، مذكرة لنيل شهادة ليسانس في العلوم الاقتصادية، المركز الجامعي اكلبي محمد الحاج، البويرة، 2010 - 2011، ص 45.

³ المصدر نفسه، ص 45، 46.

المطلب الثاني: طرق قياس الغش والتهرب الضريبي

تتعدد أشكال التهرب والغش الضريبي واختلاف الطرق التي يستعملها المكلف في التهرب من دفع الضريبة فانه من الصعب تقدير حجم هذه الظاهرة، انه من الصعب قياس التهرب الضريبي وذلك لإمكانية اخفاء الثروة او الآن اغلب المعاملات الاقتصادية والتجارية تأخذ الطابع السري.¹

أولاً: الطابع السري

يشمل الاقتصاد السري مجمل النشاطات والمداخيل غير المصرح بها للإدارة الجبائية من طرف المكلفين، وغير المدرجة ضمن الحسابات الوطنية، ويعتمد هذا المنهج على تحديد حجم الاقتصاد السري ومن خلاله يتم حساب حجم التهرب الضريبي كون جميع المداخيل والنشاطات الخفية لا يتم اخضاعها للضريبة وبالتالي فهي لا تدخل في الحسابات الوطنية.²

ومن اهم مظاهر الاقتصاد السري:

- تنفيذ اللوائح الحكومية؛
- الاشراف على عقود الاستثمارات الحكومية التي قد تنطوي على محاباة لبعض المناطق دون غيرها؛
- اتخاذ قرارات تتعلق بإدارة الضرائب؛
- الاشراف على عقود المشتريات الحكومية؛
- الاشراف على وسائل الحصول على الخدمات العامة المنخفضة الثمن؛
- شعور المكلف النزيه بالعبء الضريبي مما يقلص الاداء التنافسي له.

ثانياً: طريقة الكتمان الكلي للنشاط الاقتصادي:

بحيث لا يصل عنه أية معلومات وزارة المالية، وبالتالي لا يتم دفع أية ضرائب على الاطلاق، ويعتبر الكتمان أكثر الوسائل أماناً ويساعد على وجود القطاع غير المنظم (اقتصاد الظل) المتمثل في وجود عدد كبير من الأنشطة الاقتصادية التي تعمل دون ترخيص وبالتالي هي لا تسدد الضريبة وقد تشمل أنشطة صناعية، حرفية...، وبشكل عام يشمل التهرب كل من يمارس نشاط يحقق له دخل دون أن يعلم عنه في الدوائر المالية ولا يدفع عنه أية ضرائب.³

¹ لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر دراسة حالة ولاية تيارت، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011/2012، ص 61.

² عطاب تواتيه، الرقابة الجبائية كأداة في محاربة الغش والتهرب الضريبي، مرجع سابق، ص 45.

³ غرة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة، مرجع سابق، ص 31.

ومن أهم مظاهر الاقتصاد الموازي¹ :

- البيع والشراء دون فواتير؛
- تحويل العباءات الجبائية عن مساراتها الحقيقية؛
- تصريجات خاطئة لأرقام الأعمال؛
- تخصيص الثمن المصرح به لدى الجمارك؛
- استخدام التسديد النقدي بدل التعامل بالشيكات.

المطلب الثالث: وسائل مكافحة الغش والتهرب الضريبي.

التهرب الضريبي ظاهرة سائدة في كل الدول وتختلف طرق مكافحته من نظام مالي الى اخر ومن ضريبة الى أخرى وتجري مكافحته بطرق وقائية او جزائية ويرجع التهرب الضريبي في الجزائر الى عدم تناسق واحكام التشريع المالي وضعف الوعي الضريبي للمواطنين وطغيان عنصر المحسوبة وعدم اللامبالاة كالتى ظهرت في بعض الجهات الراضة للوضع ولاعتماد على الوسائل التقليدية في عملية الإحصاء والربط²، ومن بين الوسائل التي تساعد على مكافحة التهرب الضريبي نذكر ما يلي:

1- **تحسين الرقابة الجبائية:** تعتبر الرقابة الجبائية اجراء ضروري لمكافحة كل من الغش والتهرب الضريبي، كما انها تكتسي أهمية بالغة، وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريجات المقدمة من طرف المكلفين والتي لا تعكس الحقيقة لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة اشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة من خلال الهيئات التابعة للإدارة الضريبية (المفتشية، المديرية الولائية) فالرقابة تهدف الى المحافظة على حق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي من جهة والسهر على حسن تطبيق القوانين من جهة اخرى³.

2- **تنمية الوعي الأخلاقي:** فإذا كان ضعف المستوى الأخلاقي للأفراد تجاه الالتزام الضريبي هو أحد أسباب التهرب الضريبي فينبغي ان يتم معالجة ذلك عن طريق تنمية الوعي والاحساس لدى الافراد بان دفع الضرائب هو التزام أخلاقي قبل ان يكون التزام قانوني لان فيه التعبير الحقيقي عن التضامن الاجتماعي بين افراد المجتمع.

¹ بوعلام ولهي، نمو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، الملتقى العلمي الدولي، الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 20 - 21 أكتوبر 2010، ص 16.

² علي زغدود، مرجع سابق، ص 213

³ سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 31

3- ضرورة توافر الجزاءات الضريبية المنافسة على التهرب الضريبي: من العوامل التي تساعد على شيوع التهرب الضريبي عدم وجود عقوبات كافية على هذه الجريمة، او توجد ولكنها غير رادعة لذلك ينبغي تقرير العقوبات الكافية والرادعة.

4- من الناحية الفنية: ينبغي صياغة القوانين الضريبية على نحو سليم وبطريقة محكمة بحيث لا توجد الثغرات القانونية التي تفتح الباب امام التهرب الضريبي كذلك ينبغي تمكين موظفي مصلحة الضرائب من الاطلاع على ما يريدون الاطلاع عليه من الوثائق والأوراق التي تساعد على ربط الضريبة على الوجه الصحيح.

5- من الناحية السياسية: ينبغي ان تحرص الحكومات على تطبيق النظام الضريبي على تحول عادل، بحيث لا يكون شديد الوطأة على بعض الطبقات وسهلا وميسورا على طبقات أخرى.

6- من الناحية الاقتصادية: ينبغي ان تعمل الحكومات جاهدة على توجيه الحصيلة الضريبية الى الأوجه المفيدة للمجتمع، وعليه كذلك ان تشعر افراد المجتمع بان قيامهم بدفع الضريبة له فوائده المحسوسة لكل منهم، وعلى الحكومات ان تراعي كافة الاعتبارات الاقتصادية التي تؤدي الى ثقل العبء الضريبي عليهم، وذلك حتى يستثمر العبء الضريبي بالفعل على عاتق من أراد المشرع ان يتحمل به¹.

7- الإجراءات العقابية: ان فرض العقوبات الردعية وسيلة ضرورية ومتممة لمكافحة ظواهر التهرب الضريبي كظواهر التقصير والاخلال بالواجب وترتبط نوعية مثل هذه العقوبات بظروف الدولة وافرادها ولقد شرع المشرع الجزائري عقوبات متنوعة على كل من يخالف احكام القانون فقد قررت جزاءات في حالة الامتناع عن تقديم المستندات او اتلافها او تقديم بيانات وتوضيحات في غير موعدها او تقديم بيانات غير صحيحة باتباع طرق احتيالية قصد إخفاء المبلغ الذي يخضع للضريبة² وتتمثل هذه الإجراءات العقابية في:

أ- العقوبات الجبائية: كل شخص يستعمل طرقا تدليسية يكون من خلالها قد خفض أو حاول تخفيض بصفة كلية أو جزئية وعاء الضريبة وتصفية الضرائب والرسوم.

ب- الغرامات المالية: الغرامة بسبب عدم التصريح السنوي نموذج G1 تقدر بـ 25 بالمئة بسبب التأخير في تقديم التصريح السنوي بالنسبة الى: IRG و IBG اذا لم تتعد مدة التأخير شهر واحد بـ 10 بالمئة وبنسبة 20 بالمئة اذا لم تتعد مدة التأخير شهرين اما في حال وصول التصريح الى الإدارة الجبائية ضمن أجل 30 يوما ابتداء من تاريخ التبليغ فالنسبة تكون 25 بالمئة اما بخصوص TVA فانه يترتب على التبليغ المتأخر لبيان رقم الاعمال تطبيق

¹ غزة ميروك، مرجع سابق، ص: 29

² كردودي سهام، مرجع سابق، ص: 32

غرامة نسبتها 10 بالمئة وترفع الى 25 بالمئة بعد قيام الإدارة الجبائية بأعدار المدين بالضريبة في اجل شهر وتختلف نسبة الغرامة بسبب النقص في التصريح حسب حجم المبلغ المتلاعب بحيث يضاعف مبلغ الحقوق المنقوصة الى 10 بالمئة، 15 بالمئة، 25 بالمئة حسب المبلغ المتملص من 5000 الى 20000 دج .

واخير فان انتشار التهرب الضريبي يوهن من روح التضامن بين مواطني الدولة ويورث الحقد في نفوسهم مما لا بد أن ينعكس بصورة سيئة على العلاقات التي تربطهم ببعضهم كل هذا يوضح لها خطورة التهرب من الضرائب ويدفعنا للتسائل عن وسائل مكافحته.

خلاصة الفصل

إن ظاهرة التهرب والغش الجبائي تهدف للتخلص والتملص من أداء الواجب الضريبي، كما لاحظنا إن الظاهرة تحمل أضراراً على الخزينة العمومية وهي تضر بالاقتصاد الوطني المظهر للعجز الذي تحدثه من خلال التأثير على حصيلة الإيرادات من الضرائب، ولهذا السبب ينبغي الوقوف إمام الظاهر والحد منها وذلك بمحاربتها، من أجل ضمان مداخيل مستقرة لخزينة الدولة وكذا ضمان حياة أفضل لأفراد المجتمع، وبالتالي هناك العديد من الوسائل والإجراءات التي تتخذ في مكافحة هذا الداء وأحسن طريقة للمكافحة هي تشديد المراقبة وفرض عقوبات على المتهرين

الفصل الثاني:

مكافحة الغش والنهب

الضريبي من خلال الرقابة الجبائية

تمهيد

تعد الرقابة الجبائية إحدى الأدوات الفعالة للمؤسسات ولمصالح الضرائب سواء، إذ تعتبر النظام الذي يخول للإدارة الضريبية مراقبة التصريحات ومعاينة الأخطاء والنقائص والإعفاءات وكذا عدم إحترام الإلتزامات الجبائية من قبل المكلفين بالضريبة ومن يحاولون الغش أو التهرب من دفع الضريبة، وذلك لأهميتها البالغة في إتخاذ القرار وتحليل الوضعية الجبائية للمكلفين، فهي وسيلة فعالة تضمن مصلحة الخزينة العمومية من جهة ومن جهة أخرى لردع المكلفين وتحسيسهم بأن إدارة الضرائب ذات حضور دائم، وهذا ما ينعكس على تصريحاتهم وسلوكياتهم إتجاه إلتزامهم الضريبي.

وبغرض التعرف أكثر على الرقابة الجبائية قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين وهما:

المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

المبحث الثاني: مساهمة الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

سنتطرق في هذا المبحث إلى تعريف الرقابة الجبائية وذكر أهم أهدافها والمسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة والجراءات التي المتخذة للرقابة الجبائية.

المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية أحد الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الضريبية إلى المحافظة على حقوق الخزينة، من خلال محاربة التهرب الضريبي أو التخفيف على الأقل من حدته.

أولاً: مفهوم الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية عدة تعريفات نذكر منها:

التعريف الأول: حيث عرفت الرقابة الجبائية على أنها: "مجموعة من الإجراءات والتقنيات التي تستعملها الإدارة الجبائية للتأكد من مصداقية البيانات والتصريحات المكتتبه من طرف المكلف من خلال اعتمادها على حق الرقابة والتحقيق بموجب القانون"¹.

التعريف الثاني: تعرف أيضا بأنها: "السلطة المخولة للإدارة الجبائية لمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو إتاوة، من أجل اكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة"².

التعريف الثالث: كما عرفت بأنها: "تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هنا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة"³.

التعريف الرابع: وتعرف أيضا على أنها: "فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية"⁴.

¹ نعيمة ألكلي، فعالية الرقابة الجبائية في ظل نظام معلوماتي جبائي، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي 45 قلمة، يومي 28-29 أكتوبر 2015، ص 04.

² مصطفى العوادي، ضبط التصريحات الجبائية للتقليل من الغش الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، 2006/2007، ص 55.

³ وفي بوعلام، مداخلة بعنوان نحو إطار مقترح للتنفيذ آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية وحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر 2009، ص 05.

⁴ حامد نور الدين، أثر إصلاح النظام الضريبي، زهران للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى، 2016، ص 71.

التعريف الخامس: كما تعرف على أنها "مجموع العمليات التي تقوم بها الادارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي الى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقومبها"¹.

من خلال هذه التعاريف نستخلص الصفات التالية للرقابة الجبائية:

- الرقابة الجبائية حق من حقوق الدولة تمارسه الإدارة الجبائية؛
- التأكد من التصريحات الجبائية للمكلف ومطابقتها مع ما هو موجود في الواقع؛
- ينصب إهتمام الرقابة الجبائية في المحافظة على موارد الخزينة العمومية.

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية

من خلال التعاريف السابقة للرقابة الجبائية نجد أنها متعددة الأهداف، ولا تقتصر على هدف واحد معين، وتمثل هذه الأهداف في:

- 1- هدف قانوني:** يتمثل هذا الهدف في التأكد من احترام المكلفين لمختلف القوانين الجبائية من خلال تصريحاتهم الجبائية المكتتبة، فالرقابة الجبائية تركز على مبدأ المساواة والعدالة وكذا المحاسبة ومعاقبة المكلفين الذين يتهربون، الضريبية بون من دفع مستحقاتهم الضريبية²؛
- 2- هدف إداري:** تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال المعلومات التي تقدمها، والتي تساهم بشكل ملفت وكبير في زيادة المردودية، وهذا بواسطة كشف الأخطاء والتجاوزات التي تساعدها في معرفة الحقائق والإحصائيات وتقييم الآثار الناجمة عن ذلك الاتخاذ القرارات السلمية في سياستها الجبائية³؛
- 3- الهدف المالي والاقتصادي:** تهدف الرقابة الجبائية الى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي الى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع⁴؛

¹ عطاب تواتيه، مرجع سبق ذكره، ص 09.

² أسماء بولجال، أهمية الرقابة الجبائية الداخلية في النظام الجبائي الجزائري، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي 45، قالمة، يومي 29/28 أكتوبر 2015،

ص12.

³ ناصر شارقي، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي 45، قالمة، يومي 29/28 أكتوبر 2015، ص 06.

⁴ عطاب تواتيه، مرجع سبق ذكره، ص 30.

4- الهدف الاجتماعي: ويتمثل في محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع، وتحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة¹.

المطلب الثاني: المسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية

تسعى الدولة إلى تطوير وتنظيم أجهزة وهيكل الرقابة الجبائية لضمان السير الحسن للتحقيقات الجبائية والتنسيق بين المصالح الجبائية على اختلاف مستوياتها من خلال إنشاء هيكل رقابية جيدة لتدعيم مكافحة التهرب الضريبي المختصة بالرقابة الجبائية²، وهذا سواء ما تعلق بالأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية على المستوى المركزي، أو على مستوى المصالح غير المركزية، وفيما يلي نتطرق إلى مختلف هذه الهياكل.

الفرع الأول: الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية على المستوى المركزي

تضبط عمليات الرقابة الجبائية على المستوى المركزي عن طريق مديرية البحث والمراجعات.

1- مديرية البحث والمراجعات (D.R.V)

أنشأت هاته المديرية بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 98/228 المؤرخ بتاريخ 13 جويلية 1998 الذي يتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية، وأسندت لها مهمة تسيير عمليات الرقابة الجبائية على المستوى المركزي وجاءت مدعمة لباقي البلديات سواء على المستوى الجهوي أو الولائي، كما أن اختصاصاتها تمتد على المستوى الوطني وبداية عملها كان في سبتمبر 1998، وهي مكلفة بالكشف على التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي ومكافحة وتحسين المردودية الجبائية العامة مع أخذ بعين الاعتبار بحقوق المكلفين في هذا الإطار³.

كما تسند لمديرية البحث والمراجعات (D.R.V) مهمة الرقابة الجبائية بتوفر شرط مستوى رقم الأعمال للأربع سنوات الأخيرة محل التدقيق، على أن يتجاوز 4.000.000 دج سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات، ورقم الأعمال 10.000.000 دج سنويا بالنسبة للمؤسسات الأخرى⁴.

¹ لامية آيت بلفاسم، آليات إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وبنوك، جامعة البويرة، 2013، ص 32.

² محمد لين دانون، الرقابة الجبائية في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم القانونية، تخصص قانون الأعمال، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2016، ص 46.

³ خليفة اسعيد، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون الإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2014، ص 75.

⁴ لباس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب بأم البواقي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010/2011، ص 26.

وهي تتبع المديرية العامة للضرائب وتتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات وأربع مديريات فرعية، وتتضمن مديرية الابحاث والمراجعات أربع مديريات فرعية، وثلاث مصالح خارجية على المستوى الجهوي، وستتطرق الي في الفرع الثاني. وتمثل المديريات الفرعية التي تتضمنها مديرية الأبحاث والمراجعات في¹:

2- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية:

تقوم بمتابعة أعمال فرق التي تنفذ برنامج التحقيقات وتقيم مردوديتها وتسهر على احترام القوانين المعمول بها اثناء التدخلات وهي تشمل:

- مكتب التقييمات والتحليل ومراقبة المراجعات؛
- مكتب متابعة التحميل والمنازعات الناجمة عن المراجعات.

3- المديرية الفرعية للتحريات والبحث عن المعلومة:

تتكلف ببرمجة وتقييم كل التحريات والتحقيقات والابحاث والمراجعات الجبائية على مستوى الوطني، والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة والحفاظ عليها ومراقبة استعمالها وتتكون من:

- مكتب تنظيم وتطوير البحث عن المعلومة الجبائية؛
- مكتب البطاقات؛
- مكتب الاستقصاءات والتحقيقات.

4- المديرية الفرعية للمقاييس واجراءات المراجعة

تتكفل باعداد القياس والمناهج التي يتعين اتخاذها في تنفيذ المراجعات المحاسبية وانجاز عمليات مكافحة الغش والتهرب الضريبي، وتنسيقها مع الادارات الاخرى، وتشمل:

- مكتب مكافحة الغش الجبائي؛
- مكتب القياس والمناهج؛
- مكتب الاجراءات والوثائق.

¹ خليفة اسعيد، مرجع سابق، ص 75، 76.

5- المديرية الفرعية للبرمجة:

تقوم بالاختيار الاحسن لبرامج التحقيق الجبائي والقيام بالاحصائيات وتنفيذ برامج مسطرة وتشمل على¹:

- مكتب برمجة المراجعات في المحاسبة؛

- مكتب برمجة التحقيقات المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية؛

- مكتب الاحصائيات.

الفرع الثاني: المصالح غير المركزية

وتسمى أيضا المصالح الخارجية ولها صلاحيات مستقلة نسبيا عن الإدارة المركزية، وتتمثل في:

أولا: المديريات الجهوية للضرائب

يصل عدد المديريات الجهوية للضرائب إلى تسعة (09) وتغطي مجمل القطر الوطني، وتنظيمها محدد بالمرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ بتاريخ 23 فيفري 1991 (المعدل والمتمم) وهو امتداد للمصالح المركزية على المستوى المحلي ودورها الأساسي يتمثل في تنشيط ومتابعة نشاطات مديريات الضرائب الولائية التي تتبع إقليمها وتضم المديريات الفرعية التالية²:

- المديرية الفرعية للتكوين؛

- المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل؛

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛

- المديرية الفرعية للرقابة.

ثانيا: المديريات الولائية للضرائب

إن المديريات الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، وتتكفل مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية بمهمة ذلك، إذ تعد برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية البحث والدقيقات، حيث هذه الأخيرة مكلفة بالتحقيقات الكبرى، أما المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فلقد أوكلت إليها مهمة التحقيق في

¹ نفس المرجع السابق، ص 76.

² ميلود بن غماري، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2018/2017، ص 260.

النشاطات الحرة ومقدمي الخدمات، وتتكون المديرية الولائية للضرائب من خمسة (05) مديريات فرعية، وتمثل في¹:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛
- المديرية الفرعية للتحصيل؛
- المديرية الفرعية للمنازعات؛
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية؛
- المديرية الفرعية للوسائل.

ثالثا: المصالح الجهية للأبحاث والمراجعات

هي هيكل تنظيمي توجد على المستوى الجهوي وتسد لها عملية الرقابة الجبائية، تحدد تنظيمها وصلاحياتها بقرار وزاري مشترك بين وزارة المالية والسلطة المكلفة بالوظيفة العمومية، وتتواجد هذه المصالح في كل من: الجزائر العاصمة، وهران، قسنطينة.

وتتكون المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات من ثلاثة (03) أقسام، وهي²:

- قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم؛
- قسم المساعدة على المراقبة؛
- قسم الوسائل.

وتكلف المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات على الخصوص بما يأتي³:

- تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات، والمداخيل التي تضبطها مديرية البحث، والمراجعات وتعد الإحصائيات المتعلقة بها؛
- ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي؛
- تنفيذ برامج تحقيق وبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقوم بتقييمها الدوري؛

¹ محمد أمين دانون، مرجع سبق ذكره، ص ص 49، 50.

² المرجع نفسه، ص ص 53، 54.

³ المادة (10 مكرر) من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 21 رجب 1423 هـ الموافق لـ 28 سبتمبر 2002، المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 8 شعبان 1411 هـ الموافق لـ 23 فبراير 1991 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية لإدارة الجبائية وصلاحياتها، المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، العدد 64، الصادرة بتاريخ 22 رجب 1423 هـ الموافق لـ 29 سبتمبر 2002، السنة التاسعة والثلاثون، ص 14.

- تنفيذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب وكل بالاتصال مع المؤسسات والمصالح المعنية؛
- تطبيق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لمجال الاختصاص مديريتين ولائيتين للضرائب أو أكثر السلطات المختصة؛
- مساعدة المحققين في إطار القيام بمهامهم وكذا بمناسبة فحص المحاسبات الآلية؛
- تزويد المصلحة بالوسائل الضرورية لإنجاز المهام المخولة لها.

رابعاً: مفتشيات الضرائب

هي مفتشيات لها علاقة مباشرة بالمكلفين بالضرائب¹، تم إنشاؤها، بموجب الأمر رقم 91-60 سالف الذكر، وإبتداءً من سنة 1994 تم تطبيقه، وتشكل هذه المفتشيات حجر الأساس في تنظيم الادارة الجبائية فيما يخص الرقابة الجبائية².

حيث تتولى هذه المفتشيات على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث وجمع معلومات الجبائية واستثمارها ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية إلى كشف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل³.

وتتضمن هذه المفتشيات أربعة (4) مصالح، وهي: مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة، ومصلحة جباية مداخل الأشخاص الطبيعيين، ومصلحة الجباية العقارية ومصلحة التدخلات⁴.

وبالاعتماد على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمراقبة مختلف التصريحات سواء كانت شهرية أو ثلاثية أو سنوية، وعند وجود نقائص تقوم بإجراء مراقبة معمقة بناء على المعلومات الموجود في الملف الجبائي للمكلف أو بطاقات المعلومات⁵.

¹ فاطمة سوداني، عائشة باديدي، عبد الرحمن رمهوني، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية حالة مديرية الضرائب لولاية أدرار، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التدبير، تخصص جباية المؤسسة، جامعة أدرار، 2013/2014، ص 09.

² خليفة اسعيد، مرجع سبق ذكره، ص 81.

³ المادة (12) من المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 8 شعبان 1411 هـ الموافق لـ 23 فبراير 1991 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصاتها، الجريدة الرسمية، العدد 09، الصادرة بتاريخ 12 شعبان 1411 هـ الموافق لـ 27 فبراير 1991، السنة الثامنة والعشرون، ص 354.

⁴ فاطمة سوداني، المرجع السابق، ص 09.

⁵ خليفة اسعيد، مرجع سبق ذكره، ص 82.

خامسا: قباضات الضرائب

إن إعادة تنظيم القباضات هو عمل لتعدد مهام واختصاصات الهياكل الأخرى للضرائب ولقد سمح هذا التنظيم لقباض الضرائب بمراقبة أكثر من أجل زيادة التحصيلات الضريبية وأصبحت هناك قباضات متخصصة في إدارة مالية البلديات فنجد في منطقة الوسط 65 قباضة وفي منطقة الغرب 129 قباضة أما في منطقة الشرق 119 قباضة¹.

وتهدف قباضات الضرائب للتنسيق مع مصالح الوعاء، بالإضافة لتحصيل الجبري والمتابعات، وتضم ثلاث مصالح وهي: مصلحة الصندوق، مصلحة المحاسبة ومصلحة المتابعات.

سادسا: مديرية كبريات المؤسسات

أنشأت مديرية كبريات المؤسسات المنشأة بموجب المادة (32) من قانون المالية لسنة 2002 في إطار البرنامج الشامل لتحديث الإدارة الجبائية سواء من الناحية التنظيمية أو العملية. وسطرت عملية إعادة هيكلة المصالح الجبائية من أجل استكمال إصلاح القانون الجبائي، الذي شرع فيه في بداية عام 1990 وهي السنة التي ميزتها بالخصوص تأسيس ضرائب ذات صبغة عالمية بمواصفات دولية (الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة)، وذلك قصد توحيد المصالح والملفات الجبائية وكذا تبسيط وتوحيد الإجراءات المتعلقة) بالتصريح ودفق الضرائب والرسوم (إنشاء التصريح الجبائي ج 50).

تقوم مديرية كبريات المؤسسات، بتسيير أساسًا الملفات الجبائية المتعلقة بالمؤسسات التابعة للقانون الجزائري الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات والتي يفوق رقم أعمالها 100 مليون دينار جزائري، الشركات البترولية وكذا الشركات الأجنبية التي ليس لها إقامة مهنية في الجزائر ولها صلاحيات على المستوى الوطني². وهذه المديرية مكلفة ب³:

- مسك وتسيير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها؛

¹ عبد الله مركيك، الرقابة الجبائية في النظام الحقيقي دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية مستغانم، مذكرة لنيل شهادة الماستر في المالية والمحاسبة، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2019/2018، ص 37.

² ميلود بن غماري، مرجع سبق ذكره، ص 269.

³ المرجع نفسه، ص 269 - 270.

- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتنفيذ عمليات التسجيل والطابع وتعاينها وتصادق عليها؛
- مراقبة الملفات حسب كل وثيقة؛
- ملفات تعويض قروض الرسوم؛
- الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛
- مراقبة حساب التسيير مراقبة مسبقة وتصفيه؛
- التموين بالطوايع ومسك محاسبتها؛
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات؛
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها؛
- دراسة التظلمات ومعالجتها؛
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية؛
- معالجة طلبات التخفيض الإداري؛
- إعداد الإجراءات المتعلقة بالاعتمادات والتصفيه، والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها وتسهر على تنفيذها وتحيينها؛
- ضمان تسيير المستخدمين وتقييم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية وتعد التقديرات لميزانية المطابقة لذلك؛
- توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم؛
- ضمان مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛
- نشر المعلومات والآراء اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، مع تذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم في مجال الجبائية؛
- التعاون والتنسيق مع الهيكل المركزي المكلف بالإعلام في مجال إستراتيجية الاتصال والاستقبال والإعلام وكذا تنفيذها.

تتكون مديرية الكبريات المؤسسات من خمس مديريات منبثقة عنها وتمثل في¹:

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات؛
- المديرية الفرعية للتحصيل؛
- المديرية الفرعية للمنازعات؛
- المديرية الفرعية للتسيير؛
- المديرية الفرعية للرقابة.

سابعاً: مراكز الضرائب

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ولا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 100.000.000 دج بالإضافة إلى المهن الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكلفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحياته، ونظر لقرب مراكز الضرائب للمكلفين فلها عدة مهام على كل المستويات، نذكر منها²:

- التسيير والتكفل الحسن لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي؛
- في حالة وجود تجاوزات خطيرة يحول الملف الجبائي إلى عملية التحقيق المعمق بهدف التطهير؛
- القيام بالبحث عن المعلومات الجبائية والمادة الضاغطة للضريبة واستغلالها بشكل أمثل؛
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج المحصلة.

كما يرجع التأخر في توسيع وتنفيذ تجربة مراكز الضرائب باستثناء المراكزية النموذجية إلى تعطل إنشائها بسبب المساحات غير المتوفرة بشكل لائق وكذا تسخير الوسائل المادية والمالية الضخمة لهذا الغرض، وبالتالي عدد مراكز الضرائب عبر التراب الوطني بلغت 65 مركز³.

¹ خليفة اسعيد، مرجع سبق ذكره، ص 82.

² لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 30.

³ عبد الله مركيك، مرجع سبق ذكره، ص 39.

ثامنا: المراكز الجوارية للضرائب

يعتبر المركز الجوارى للضرائب مصلحة عملية جديدة للمديرية العامة للضرائب، مخصصة حصريا لتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من فئة واسعة ممثلةً أساسا في المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

يهدف إنشاء المركز الجوارى للضرائب الذي يحل محل الهياكل المتواجدة حاليا (المفتشيات والقبضات) إلى ضمان تقديم أحسن خدمة نوعية للمكلفين بالضريبة، وذلك من خلال تبسيط وتنسيق وعصرنة الإجراءات. على غرار الهياكل الجديدة المنشأة حديثا كمديرية كبريات المؤسسات ومركز الضرائب، يمثل المركز الجوارى للضرائب المتميز بنفس كيفية التنظيم والتشغيل لهذه الأخيرة. المحور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة إذ يضع تحت تصرفهم هيكل وحيد مختص، يولي جميع المهام الجبائية الممارسة من قبل المفتشيات والقبضات لتمكينهم من أداء جميع واجباتهم الجبائية، كما يمثل إطلاق المركز الجوارى للضرائب مرحلة الانتهاء من برنامج عصرنة الإدارة الجبائية وإجراءات تسييرها، الذي تم الانطلاق فيه سنة 2006 من خلال افتتاح مديريات كبريات المؤسسات ووضع حيز العمل بعد ذلك لمراكز الضرائب¹.

وتقوم هذه المراكز بتسيير ملفات صغار المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الضريبة الجزافية الوحيدة بالإضافة الى اقامة مراكز متخصصة في الجبائية العقارية، المعادن، الجبائية الفلاحية وغيرها².

المطلب الثالث: الاطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية في الجزائر

سنتطرق في هذا المطلب إلى تحليل إجراءات الرقابة الجبائية من خلال عمليتي التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

الفرع الأول: التحقيق المحاسبي ومساره

يعد التحقيق المحاسبي أحد وسائل الرقابة الجبائية، ويكون بفحص مختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق، بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة، وعرفت المديرية العامة للضرائب التحقيق المحاسبي على أنه: " مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته بعين المكان والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات القانونية"³.

¹ محمد لين دانون، مرجع سبق ذكره، ص ص 64، 65.

² خليفة اسعيد، مرجع سبق ذكره، ص 85.

³ المادة (20) من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2016، ص 10.

ومنه التحقيق المحاسبي يهدف إلى التأكد من:

- صحة القرارات الضريبية المقدمة؛

- صدق المحاسبة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية

أولاً: التحضير للتحقيق

إن أول خطوة تخص كل تحقيق في المحاسبة تتم بقيام الأعوان المحققون ببعض الأعمال التمهيدية في المكتب تحضيراً للرقابة بعين المكان، هذه الأعمال كفيلة بجعلهم يلمون بصورة جيدة على كل حيثيات الوضعية الحقيقية للمكان أو المؤسسة المراقبة من خلال مسك الملف الكامل للمعني بالمراقبة، المكون من تصريحاته الخاصة بكل نوع من الضرائب الخاضع لها، وطلبات التوضيحات والتبريرات التي سبق وأن تم الحصول عليها أثناء إجراء الرقابة الأخرى على الوثائق، مع جلب كل ما يخصه من معلومات من المصالح. ولإلمام أكثر بالموضوع تقتضي ضرورة الإطلاع على تقارير ونتائج التحقيقات السابقة التي تضاف إلى الملف الذي يكتمل بمسك المحقق لبعض الوثائق الملحقة والخاصة بمحاسبة المؤسسة لحسن سير العملية.

1- بيان مقارنة الحسابات الختامية:

يبين هذا البيان عناصر الميزانية أصول وخصوم لأربع سنوات غير محددة، تضاف إليها سنة قبل السنة الأولى لمدة التحقيق، ولا تدخل هذه السنة ضمن برنامج التحقيق بل تعتبر كسنة أساس تستمد منها المعلومات المحاسبية وأرصدة الحسابات في آخر السنة ومطابقتها مع ما هو مرحل إلى حسابات آخر مدة للسنة الأولى من سنوات التحقيق، يسمح البيان بمراقبة ومتابعة التطور السنوي للحسابات المتعلقة بالميزانية، إعطاء نظرة حول وضعية المؤسسة والتنبؤ بالحالة التي يجب أن تكون عليها.

2- كشف المحاسبة:

يضم هذا الكشف كل لوائح حساب النتائج ويظهر حسب كل دورة محاسبية كما يلي:
رقم الأعمال المصرح به، الهامش الإجمالي ونسبته، القيمة المضافة ونسبتها، نتيجة الاستغلال والنتيجة الصافية للسنة المالية، نتيجة هامش الربح.

إن فحص حسابات النتائج المعدة انطلاقاً من الكشوفات المحاسبية تسمح للمراقب بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء ونسبة الهامش الإجمالي والقيمة المضافة وكذا الربح الصافي لكل دورة محاسبية. هذين الكشوفين هامين بالنسبة لكل تحقيق لسماحهم بإجراء مقارنة هامة تخص تطور الحسابات من سنة لأخرى¹.

3- إبلاغ المكلف بالضريبة:

حيث يقوم العون المحقق بإرسال إشعار بالتحقيق للمكلف، يعلمه فيه بعملية خضوعه للرقابة مع منحه مدة 10 أيام للتحضير، ويجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً إذ يحتوي على عنوان واسم المكان الخاضع².

ثانياً: سير عملية التحقيق

يبدأ التحقيق في عين المكان بأول إتصال مع مسيري المؤسسة لتتبع بفحص معمق شكلاً ومضموناً للمحاسبة، وذلك بعد القيام ببعض الأعمال الأولية تهدف إلى المعاينة الميدانية لمخالفات وأماكن العمل وإستقصاء بعض المعطيات عن طبيعة النشاط الممارس من طرف المؤسسة، لتساهم بدرجة كبيرة في مرحلة التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية، ومن بين المعلومات الواجب جمعها احصاء العلم بها:

- تحديد الوظائف الرئيسية والثانوية لنشاط المؤسسة؛
- شروط الاستغلال من حيث عدد والتوزيع الجغرافي للزبائن والموردين وطرق التسديد بالإضافة إلى تحديد سعر التكلفة المطبق فعلاً وأسعار البيع؛
- وسائل الانتاج المستعملة في الخدمة؛
- المستخدمين من حيث عدد ورتبهم في المؤسسة.

1- الرقابة الشكلية:

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف إلى مكتب الرقابة وتتم الرقابة في مكاتب المتفشيات ووفق الملفات المسوكة من قبلها دون الخروج إلى الميدان، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات إلى المراقبين الجبائين، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تحملها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة وهذا النوع لا يأخذ بعين

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة الاقتصاد، المادة من الضرائب الماثلة، طبعة 1992، ص 144.

² مراد بولخارس، عبد الحليم سكيبي، مرجع سبق ذكره، ص 49.

الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات بل تهتم بالشكل الذي قدمت به هذه المعلومات وتعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق¹.

وبما أن المحاسبة هي الترجمة الصادقة لوضع المؤسسة فإنها لا تكون منتظمة شكلا إلا إذا كانت تحترم المعايير التالية²:

أ. **محاسبة منتظمة:** تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوقة حسب القواعد والإجراءات المنصوص عليها قانونيا، أي: توفر كل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري في مواده من (09 إلى 12) دفتر اليومية، دفتر الجرد، وكذا احترام مبادئ النظام المحاسبي المالي (S.C.F).

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

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

2- التحقيق المحاسبي من حيث المضمون:

في إطار سعيه للتأكد من مدى جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها من قبل المكلفين، يركز المحقق على المعلومات المحاسبية التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة، وهي تتمثل في الغالب في المشتريات، والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات، وفيما يلي نستعرض بعض من العمليات التي يمكن أن تتضمن أخطاء وثغرات، والمتعلقة بالعناصر السابقة وما تحتويه بعض الكشوف المالية³:

- تسجيل مشتريات وهمية (بوجود فاتورة، أو عدم وجود فاتورة)؛

- إخفاء جزء من المبيعات بعد تحديد فواتير البيع لبعض المبيعات؛

¹ هشام بوجاير، سليمان بنعيش، دور نظم المعلومات في تفعيل الرقابة الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أدرار، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص مالية المؤسسة، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2017/2016، ص 35.

² مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية حالة الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماحستير في علوم التسيير، فرع مالية ومحاسبة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الدكتور يحي فارس، المدينة، 2008، ص ص 166، 167.

³ خالد بن معروق، محمد الأمين ميلي، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية دراسة حالة لدى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017/2016، ص ص 27، 28.

- الحركة التي تعرضت لها التثبيات من شراء أو تنازل أو إعادة التقييم للتأكد من وجود الوثائق الثبوتية لذلك؛
- الزبائن والموردين (عدددهم، توزيعهم الجغرافي، طرق التسديد المتبعة معهم)؛
- الموظفين والعمال (عدددهم، رتبهم)؛
- فحص جميع التكاليف المحتسبة، والتأكد من موضوعيتها بمقارنتها مع الواقع؛
- فحص جميع الإيرادات والتأكد من أنها سجلت بالمبالغ الحقيقية، والبحث عن الإيرادات التي لم تسجل نسياناً أو عمداً.

ثالثاً: نتائج التحقيق المحاسبي

بعد القيام بإجراءات التحقيق المحاسبي والاطلاع على المحاسبة المقدمة من طرف المكلف يقوم العون المحقق في الأخير بإعطاء حكم على مصداقية المحاسبة من أجل تأكيد التصريحات المودعة من طرف المكلف، أو معاينة أو اكتشاف أخطاء وعدم انتظام محاسبة المكلف، والتي يمكن أن تكون قبولاً أو رفضاً للمحاسبة¹:

1- قبول أو رفض المحاسبة:

أ. قبول المحاسبة: يمكن ارجاع قبول المحاسبة الى ان²:

- المحاسبة منتظمة: من حيث الشكل، وهذا راجع إلى أن الدفاتر المحاسبية مطابقة لنصوص القانون التجاري، وكذا ملتزمة بتطبيق قواعد المخطط المحاسبي (SCF).
- المحاسبة المعمقة: المساعدة أي أنها مثبتة كونها مدعمة بكل الوثائق ومستندات الإثبات والدفاتر المساعدة فولتير، مذكرات . .
- المحاسبة الصادقة: ان الاغفالات والاهمالات المسجلة تكون طفيفة وغير خطيرة.
- إن قبول المحاسبة من قبل العون المراقب يمكن أن يصنف إلى:
- قبول صريح: أي أنه مقنع بدرجة كبيرة أن المحاسبة منتظمة.
- قبول نسبي: أي هناك ارتياب، وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف

¹ مبروك نور الإسلام، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص بنوك ومالية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2015/2014، ص 47.

² مراد بولخارس، مرجع سبق ذكره، ص 53.

- رفض المحاسبة: في بعض الأحيان قد ترفض المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء الموجودة فيها وهذا من أجل حماية المكلف بالضريبة من التعمق وتمادي العون المحقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة من خلال رفضه للمحاسبة¹، ويتكون هذا في الحالات التالية²:
 - مسك دفاتر غير مطابقة لأحكام المواد (من 09 إلى 11) من القانون التجاري، وشروط وكيفيات المخطط الوطني المحاسبي.
 - عندما لا يتم العثور على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية
 - عندما تتضمن المحاسبة أخطاء وإغفالات أو معلومات غير صحيحة، خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة.
- 2- إعادة تشكيل القاعدة الخاضعة للضريبة:**

عندما يتبين أن المراقبة التي أجريت على المحاسبة لا جدوى منها لأن هذه الأخيرة غير مقنعة ومنتظمة، وبالتالي تكون غير مقبولة فيلجأ المحقق إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة انطلاقا من العناصر الكمية (الحساب المادي)، المقبوضات (الإيرادات)، أساس الفوترة، مصاريف الإنتاج ودراسة السعر .

بالإضافة إلى وجود مؤشرات أخرى، مثلا الاعتماد على سجل الشرطة الذي يسجل فيه أسماء وألقاب المالكين بالفنادق، وعليه لدى المحقق كل الحرية في اختيار أسلوب إعادة تأسيس رقم الأعمال³.

رابعاً: نهاية التحقيق

تعد هذه المرحلة خلاصة عمل المحقق حيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة المحاسبية وهذا عن طريق الإبلاغ الأولي والنهائي، وكخطوة أخيرة يقوم بكتابة التقرير النهائي الذي من خلال يسجل على المعلومات الخاصة بعملية المراقبة التي قام بها⁴.

1- الإبلاغ الأولي:

يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً جيداً ومصاغاً بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته، ويجب أن يرسل هذا الإشعار إلى المكلف شخصياً مع وصل الاستلام بذلك، إضافة إلى أنه من الضروري أن

¹ خالد بن معتوق، محمد الأمين ميلي، مرجع سبق ذكره، ص 28.

² المادة (43) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

³ خالد بن معتوق، محمد الأمين ميلي، مرجع سبق ذكره، ص 28، 29.

⁴ مصطفى العثماني، مرجع سبق ذكره، ص 177.

يحتوي هذا الإبلاغ الأولي على الطرق التي استعملت في التقييم والتي أدت إلى تعديل أسس الضريبة، أي يقوم المحقق من خلال هذا الإبلاغ بتبيان جميع التعديلات والتقويمات التي قام بها¹.

وقد حدد المشرع الجبائي مدة أربعين (40) يوما لتلقي رد المكلف على إبلاغ الأولي والإدارة الجبائية ملزمة بالرد على طلبات التوضيح أو التفسير من قبل المكلف.

2- الإبلاغ النهائي²:

عند إرسال الإبلاغ الأولي للمكلف هناك حالتين يمكن حدوثهما:

- المكلف لا يرد على الإشعار أو يرد بعد الفترة القانونية (40 يوما) المحددة، في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها، والمحققين ليسوا مسؤولين عن إعلام المكلف، لأنهم يعتبرونه قبولا ضمينا من قبل المكلف.
- المكلف يرد على الإبلاغ في المدة المحددة قانونيا، ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التحقيق، أو لاعتراضاته عن الأسس المعدلة.

بعد دراسة هذه الملاحظات، والاعتراضات من طرف المحققين، يقررون قبولها أو رفضها في هذه الحالة يجب على المحققين أن يعلموا المكلف، وذلك عن طريق الإبلاغ النهائي ويجب كذلك أن يكون مفصلا بشكل جيد.

أما في حالة الرد الإيجابي للمكلف أي قبوله بالتعديلات والأسس الجديدة للضريبة فإنه يعد قبولا صريحا ويصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن من قبل المكلف بالضريبة.

خامسا: كتابة التقرير النهائي

إن كتابة تقرير التحقيق هو العمل الذي عن طريقه ينهي المحقق مهمته في التحقيق، ويجب أن يتضمن هذا التقرير كل المعلومات، الأرقام، والمبالغ التي تسمح بالتأكد من احترام الإجراءات وتقييم نتائج المراقبة³. حيث يجب أن تدون الملاحظات التالية:

- إذا كان تقرير الإشعار مرسلا عن طريق البريد أو مسلما للمكلف مباشرة.
- تحديد المدة أو الفترة الإضافية بالنسبة لبداية المراقبة.

¹ لامية آيت بلقاسم، مرجع سبق ذكره، ص 79.

² مراد بولخارس، عبد الحليم سكيبي، مرجع سبق ذكره، ص 80.

³ مصطفى العثماني، مرجع سبق ذكره، ص 178.

- طبيعة المخالفات المكتشفة، وكذلك العقوبات المطبقة مع توضيح النصوص القانونية المقررة بذلك.
توضع نسخة من هذا التقرير في ملف المكلف ويتم إرجاعه إلى المفتشية التي سحب منها، وترسل نسخة منه إلى المديرية الجهوية وكذا مصلحة البحث والتحقيقات على المستوى المركزي¹.

الفرع الثاني: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE)

التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية هي مجموعة العمليات التي تهدف إلى الكشف عن الفرق الموجود بين المداخل الحقيقية للمكلف بالضريبة والمداخل التي صرح بها وهي العمليات التي تهدف أساسا إلى البحث عن التجانس وانسجام المداخل المصرح بها والوضعية المالية لعناصر ونمط معيشة المكلف بالضريبة، وأعضاء مسكني الضريبي، فالتحقيق المعمق يعتبر امتدادا للتحقيق المحاسبي، فهذا النوع من التحقيق يهدف بشكل أساسي إلى مراقبة المداخل المصرح بها من قبل المكلف والتي يبدو أنها غير كافية على اعتبار ممتلكاته، وعناصر نمط المعيشة والمؤشرات الخارجية لثروته².

وفيما يلي سنتطرق لهذا النوع من التحقيق من خلال دراسة كيفية التحضير له، وكيفية سيره، والنتائج المتحصلة عليها.

أولا: التحضير للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

يتم من خلال هذه العملية اختيار مجموع الملفات المراد مراقبتها، ولكن هذا الاختيار يخضع إلى مقاييس سواء من حيث الكمية وهذا حسب الإمكانيات الموجودة على مستوى كل ولاية وكذا الخصوصية وشكل هذه الرقابة. لذا فإن البرنامج التنفيذي للمديرية العامة للضرائب لسنة 2000 يهدف إلى تحقيق نسبة 5% من الملفات المعروضة، وهذا العدد قابل للزيادة حسب الكفاءات المتاحة والإمكانيات الضريبية للمصالح إضافة أن الأشخاص الخاضعين لـ VASFE يجب اختيارهم عن طريق معايير ومؤشرات موضوعية وهادفة منها:

- الأشخاص الذين سجلت المفتشية في ملفاتهم عدم التوافق وفرقات هامة بين المداخل المكتتبه في تصريحاتهم السنوية والنفقات المستعملة.

- لما تبعاً للتحقيق المعمق من قبل المفتشية للملف الذي يجوزتها تحصل على مؤشرات ودلائل تضع التصريحات المقدمة في موضوع شك.

¹ لامية آيت بلقاسم، مرجع سبق ذكره، ص 80.

² ميلود بن غماري، مرجع سبق ذكره، ص 227، 228.

- الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي، وفي مسار حياتهم اليومية تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخل هامة مخفية.

وباختيار مجموع الملفات المراد التحقيق فيها تسند مهمة ذلك إلى الأعوان المراقبين المختصين، ومع إتباع نفس مراحل وخطوات التحقيق المحاسبي يقوم هؤلاء الأعوان ب¹:

1- سحب الملف الجبائي للمكلف المعني بالتحقيق:

وهذا على مستوى المفتشية التي يقيم بها، لفحص مختلف المعلومات التي يضمها، إضافة إلى إمكانية فحصهم مختلف الملفات الجبائية للأشخاص الذين يعيشون مع هذا المكلف.

- أخذ فكرة عن الهوية والعنوان الحقيقي للشخص المراقب.

- التأكد من وجود مجمل التصريحات السنوية للدخل.

- استخراج مؤشرات تحدد حالة الذمة المالية (العقارات المحلات التجارية...)

- التأكد من أن كشوفات الربط قد استغلت بطريقة صحيحة.

- مراقبة إن كان الخضوع للضريبة قد احتوى مجمل المداخل وذلك بفحص كشوفات الضريبة ونسخ الإنذارات المطلوبة من المكلف.

2- إبلاغ المكلف بالضريبة:

إذ يقوم المراقب الجبائي بإرسال أو تسليم إشعار التحقيق للمكلف المعني بعملية الرقابة، يعلمه فيه عن خضوعه لهذه الأخيرة، مع منحه مدة 15 يوم للتحضير، يجب أن يحدد بشكل ضروري بعض العناصر مثل: سنوات التحقيق، إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره ..

وعند إرسال أو تسليم هذا الإشعار يجب أن يرفق بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مع تقديم بطاقة معلومات من صنف 70 bis يملؤها المكلف مع ملاحظة عدم إجباره على ملئها.

3- جمع المعلومات:

حيث يتم جمعها بطريقة مناسبة واستغلالها بشكل دقيق، ويمكن بحثها عن طريق عناصر مسار الحياة ووضعية الذمة المالية وكذا النفقات *Ostensible et notoires* تتعلق بتلك التي قام بها بشكل علني الخاضع

¹ نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999 - 2003، رسالة لنيل شهادة الماجستير، تخصص مالية ونقود، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر

للتحقيق أو أعضاء من عائلته كما هو محدد بالمادة من (6) من ق. ض. م إما لتغطية الحاجيات اليومية أو الاعتماد أو لغايات أخرى.

ونظرا لتنوع المعلومات وكذا مصادرها فإن البحث يكون بشكل متعدد وعلى عدة مستويات¹:

- انطلاقا من استمارة المعلومات التي يجب أن تقدم للشخص تحت التحقيق رفقة الإشعار بالتحقيق G2.
- عن طريق إرسال طلب المعلومات الموجه إلى الأجهزة والشركات والمؤسسات الذين بحوزتهم المعلومات الجبائية المتعلقة بالمكلف (ملحق جدول حسابات النتائج)؛
- عن طريق تدخلات ميدانية عندما يتعذر الإجراء بين الأولين وعندما تكون المعلومة لها تأثير مباشر على الوضعية الجبائية للخاضع للضريبة (سحب ملف جبائي أو فحص السجل المحاسبي للشركات التي يمتلكها أو الشركات التي له فيها مساهمات والمبينة للعلاقات المالية بين المؤسسات والخاضع للضريبة تحت التحقيق)؛
- الاهتمام من مصالح البحث عن المعلومات الجبائية التابعة الهياكل المحلية والمركزة، فالعون المكلف بالتحقيق يملك مسبقا العناصر الضرورية لإتمام مهمته على أحسن وجه ولإنجاز ذلك يجب عليه استشارة المصالح الإدارية التي تملك المعلومات الضرورية المتعلقة بالمكلف.

4- إعداد الميزانية الشكلية:

تهدف الميزانية أولا في تحديد درجة صدق التصريحات الجبائية عن طريق عمل مقاربات شكلية مع بعض المعلومات المتحصلة من أجل إظهار الدخول غير المصرحة

أما هدفها الثاني فيتمثل في فحص تغيرات الذمة والمتاحات من جهة، ومن جهة أخرى فحوص الحسابات المالية.

وأخيرا تعمل على توجيه المراقب إلى طريقة السير المتبعة من أجل²:

- إتمام المعلومات المتحصل عليها.

- اكتشاف المعطيات الناقصة.

¹ مراد بولخارس، عبد الحليم سكيبي، مرجع سبق ذكره، ص 57.

² نجاة نوي، مرجع سبق ذكره، ص 84، 85.

ثانيا: سير عملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

1- اللقاء الأول مع المكلف:

في التاريخ المحدد يستقبل العون المحقق المكاف، وفي خلال هذا اللقاء يكشف له عن طبيعة التحقيق الجبائي المراد إجراؤه بحيث يبين له أن VASFE، نابع من ضرورة توضيح وضعيته الجبائية. كما يجب أن يبين له حقوقه وفي كل الحالات فالعون المحقق يجب أن¹:

- لا يناقش بسرعة المشاكل التقنية المتعلقة بفحص ملفه الجبائي ولكن لا يترك الحوار يسير لبعض الوقت حول انشغالات المكلف بحيث يترك للمكافي كامل الحرية في الكلام.

- جعل جو من الثقة وتفادي إشارته لاحقا.

- استقبال كل معلومة ضرورية من الجانب الجبائي والمقدمة من طرف المكاف.

- التحلي بالصبر مع المكلف واعذاره بدون دفعه إلى تقديم التوضيحات خلال المقابلة معه وفي كل الأحوال فعلى العون المحقق أن يكون متفهم ومتفتح على المناقشة، بحيث تكون موجهة لتقديم معلومات عمله، مثل طلب توضيحات إضافية عن الحالة المدنية، الأعباء العائلية، وكذلك معلومات إضافية عن ذمته المالية.

2- طلب التوضيحات والتبريرات²:

ويمكن أن تشمل طلب التوضيحات أي عنصر من عناصر تصريح المكلف بالضريبة، وغالبا ما تتبع من وجود خلل أو نقص لوحظ من قبل السلطات الضريبية.

أما طلب التبريرات فيمكن أن تشمل كل عنصر خاص بإنشاء الضريبة الدخل، الوضعية الضريبية للمكلف بالضريبة، فالمكلف مطالب بتقديم التبريرات للإدارة الضريبية حول عدم التناسق المكتشف بين ما هو موجود في التصريحات وبين ما حصلت عليه الإدارة الضريبية، كما يجب تقديم الدليل الكافي على أن ما هو مصرح به من أرقام صحيحة ودقيقة، أكثر محدودية من طلب التوضيحات، فطلب التبريرات تطلب من المكلف بالضريبة معلومات محددة خاصة ودقيقة.

¹ محمد طالي، مرجع سبق ذكره، ص 116.

² محمد أمين دانون، مرجع سبق ذكره، ص 30، 31.

وقد تكون هذه الإجراءات غير كافية بالنسبة للمحقق، لذلك يلجأ إلى الرقابة الخارجية، ومنه نستخلص في الأخير أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء وتصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات، كما تساعد أيضا في اختبار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقة.

3- تحليل الحسابات المالية:

إن هذا التحليل يشكل المرحلة التقنية VASFE فمراقبة التدفقات المالية يسمح بتحليل التجانس الكلي، فالتعاون مع المكلف يكون بهدف الكشف عن المداخل غير المصرح بها من جهة والمتأتية من نشاط معروف أو أنشطة غير معروفة ومن جهة أخرى المداخل الأغنية من مصادر وسيطية، فالعون المحقق يستطيع استعمال طريقتين هما:

مقارنة الكشوف البنكية مع المداخل المصرح بها وتحديد رصيد الموازنة النقدية للمكلف والنتائج المتحصل عليها تستطيع أن تجمع فيما بعد في موازنة شاملة للخرينة والتي تشكل وسيلة تقنية شاملة، وعلى هذا العون المحقق بأخذ يحذر المعلومات بحيث لا يكشف منذ البداية أنه على دراية بالحسابات المالية للمكلف لأن هذا الأخير يكون غالبا قد تم إشعار من طرف الهيئات البنكية ولكن لا يعرف إن كانت الإدارة الجبائية قد اكتشفت كل الحساب ذلك أن العون المحقق يجب أن يطلب من المكلف أن يبين بدقة أرقام حساباته البنكية، حسابات، الصكوك البريدية، حساباته الجارية في المؤسسات، فكل من الطريقتين تتمحور حول تحليل الرصيد الدائن للبنك وتحليل الرصيد المدين وهذا بمساعدة المكلف¹.

4- إنشاء الموازنة²:

إن تحليل الحسابات المالية يتم عن طريق موازنتها لذا فإن تأسيس وإنشاء الموازنة وجه تقني خاص بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية..

– موازنة خاصة بالنقد: ويتم إعدادها وإنشاؤها قبل تأسيس الموازنة الخلصة بالخرينة بحيث يقوم بمقارنة النقود عند المكلف والتي يخفيها انطلاقا من الموازنة بين الخصوم والأصول للحسابات البنكية .

¹ مراد بولخارس، مرجع سبق ذكره، ص ص 59، 60.

² المرجع نفسه، ص 61.

- موازنة خاصة بالخزينة: يهدف إلى الكشف عن عدم ترابط الموازنة الإجمالية في نفس السياق مع الموازنة الخاصة تكون المقارنة بين النقد من جهة وتحرك الحسابات من جهة أخرى منه يتم تقدير المداخيل من خلال هذه المقارنة الموازنة تخص مداخل الصندوق والنفقات المنفذة من طرف المكلف.
- إعطاء أكبر تقدير ممكن للنفقات خصوصاً التي لها أهمية في التقدير وإعطاء أكبر عدد للنفقات الممكن إنجازها خفية

ثالثاً: نتائج التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية

بعد انتهاء المراقب من عملية التحقيق والمقارنة قد يتوصل إلى نتيجتين، إما قبوله لأسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف ومن ثم إشعار هذا الأخير بغياب التقويم، أو رفضها إذا علم أن ما هو مصرح به لمداخيل هي ليست حقيقية، وغير مطابقة للواقع، فيقوم بإعادة تكوين المداخيل التي بحوزة المكلف وكذا تلك الدخول المحققة من قبل أولاده والأشخاص الذين يعيشون معه، وطرق إعادة تكوين أسس الإخضاع كما سبق الذكر تتغير حسب الحالة المقدمة والتي تلخص في¹:

- تقديم ميزان الخزينة.
 - اللجوء إلى التقييم الجغرافي
 - وضع التسعير التلقائي.
- وبعد إعادة تكوين أسس الإخفاء يقوم المراقب بإبلاغ المكلف المحقق في الوضعية الجبائية بنتيجة المراقبة المتوصل إليها ويجب أن يكون مفصلاً بأرقام وجداول بكيفية تسمح له بفهم التقويمات المحررات حلى يتسنى له الرد عليها بملاحظاته أو قبوله مع منحة مدة 40 يوم.

ويجب أن يحتوي أساس هذا الإبلاغ على ما يلي²:

- النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي (عدم التصريح، تصريح خارج الآجال...)
- عدم التوافق الملاحظ ما بين الدخول المصرحة وتلك المعاد تشكيلها مع إظهار مصدر وطبيعة المعلومة المستقلة
- طريقة وكيفية التقييم والتسويات المقترحة

¹ نجاة نوي، مرجع سابق، ص 90.

² مراد بولخارس، عبد الحليم سكيبي، مرجع سبق ذكره، ص 62.

وبانقضاء أجل الرد هناك حالتين يمكن حدوثها مثلما ذكرنا سابقا من خلال التحقيق المحاسبي، وفي كليهما يكون المحقق ملزما بإعلام المكلف عن طريق الإبلاغ النهائي الذي يكون مفصلا بشكل جيد. وأخيرا يقوم بإعداد التقرير النهائي للتحقيق الجبائية المعمق في مجمل الوضعية الذي يحمل جميع المعلومات والملاحظات المسجلة حول عملية التحقيق ثم يقوم بإرسال نسخ منه إلى الجهات المعنية كما سبق الذكر من خلال التحقيق المحاسبي.

المبحث الثاني: مساهمة الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

سنتطرق في هذا المبحث الى اهم الادرات التي يتم التنسيق بينها وبين الادارة الضريبية لمكافحة التهرب والغش الضريبي، والاجراءات الرقابية في مكافحة التهرب الضريبي، وما الغرامات والعقوبات الجبائية التي فرضها المشرع.

المطلب الأول: تنسيق مع الإدارة

لقد أدى التوسع الضريبي ببعض المتعاملين انتحال أساليب وطرق جديدة للتخلص من دفع التزامهم الجبائية، هذا ما زاد في توسيع حلقة التهرب وأصبحت الإدارة الجبائية غير قادرة وحدها على مجابهة هذه الآفة. مما استوجب وضع سياسة منسجمة لمحاربة هذا المرض تقوم على التنسيق بين الإدارات (الضرائب، الجمارك، التجارة) وهي ما تعرف بلجان التنسيق والتي بدورها تقوم بتكوين فرق مختلطة تعمل على مستوى كل ولاية ولهذا فإن أعوان إدارة الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، يتمتعون بصلاحيحة الوقوف أمام كل أوجه، وأساليب التهرب مستعينين في ذلك بالمعلومات التي تحوزها الإدارات الأخرى، للتوضيح اكثر سنتطرق لكليهما في شرح مفصل¹:

أولاً: تنسيق الرقابة بين الإدارات (جبائية، تجارية، جمركية)

نظرا لتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي في وقتنا الحالي وما سببته من خسائر كبيرة للخزينة العامة التي قدرت حسب تقارير إدارة الضرائب في سنة 1995م ب 50 مليار دينار السبب الذي انعكس سلبا على الاقتصاد الوطني، لا سيما وأن الجزائر شرعت في تطبيق نظام اقتصاد السوق الذي يتأسس على حرية التجارة مما زاد في عدد المستوردين، الأمر الذي قد يزيد من نسبة التهرب الضريبي وقصد زيادة مردودية الإدارة الجبائية وإعطائها وتيرة تسمح لها بمسايرة التحولات الاقتصادية، والدور المنوط بها في التنمية الاقتصادية وفي إطار دعم مكافحة التهرب الضريبي بات من الضروري وضع سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية (تجارة، جمارك، ضرائب). لأن الكثير من الاقتصاديين يرجعون المشكلة الرئيسية للتهرب الضريبي إلى عدم وجود تنسيق محكم بين الإدارات على المستوى المركزي، الجهوي، وكذا الولائي.

ولهذا فقد تم إنشاء هذه اللجان التي تقوم بالتنسيق بين الإدارات المعنية بموجب قرار بين الوزارات رقم 23 بتاريخ 23 جانفي 1994 والذي تم نشره لتطبيق التعليمات رقم 431 بين MF/DGI/DOF ولقد تم تعديل هذا القرار بقرار آخر صادر في 1995/02/22 م والذي تم نشره في نفس اليوم.

¹ طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للاعمال، كلية الحقوق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/2015، ص ص 32، 33.

ثانيا: أشكال التنسيق بين الإدارات الجبائية والإدارات الأخرى

إن نقص أو غياب المعلومات أو البيانات الخاصة ببعض المكلفين يعد سببا يعرقل الإدارة الجبائية في تأدية مهامها على أحسن ما يرام وعلى أحسن وجه ولوضع حد أمام كل هذه الصعوبات من أجل توجيه البحث والمراقبة أصبح توطيد العلاقة بين الإدارات أو الهيئات الأخرى أمرا حتميا ذلك يرجع إلى أن هذه الإدارات أو الهيئات يمكن أن تساعد في تبادل المعلومات الموجودة بحوزتهم ووضعها تحت خدمة المصالح الجبائية المختصة. إن وضع سياسة منسجمة لمحاربة التهرب الضريبي يتطلب التنسيق بين الإدارات المعنية التي يمكن أن يركز على النقاط الآتية:

❖ التنسيق في برامج التدخل بعين المكان، خاصة في إطار تدخل الفرق الموحدة ضرائب، جمارك، تجارة ومصالح الأمن.

هذا الإجراء يعد ضروريا خاصة عندما يتعلق الأمر بالبحوث الخارجية المنظمة لكشف الأنشطة المخفأة " اقتصاد سري" والأشخاص الذين يمارسونها.

هذا التدخل المشترك يمكن أن يسفر عن نتائج إيجابية انطلاقا من المعلومات المجمعة لدى كل هيئة أو إدارة يمكن استغلالها للخروج بنتيجة مشتركة ومقنعة، مع الدعم اللازم للقوة العمومية التي تلعب دور هام في تشخيص المتهربين الموجودين في المناطق أو الأحياء التي يصعب التوغل فيها.

❖ التنسيق الثنائي، دائما وفي مجال التنسيق بين الإدارة الجبائية والإدارات الأخرى وفي إطار تبادل المعلومات عن الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين يمكن ذكر الأمثلة الآتية:

- التنسيق بين الإدارة الجبائية ومصالح الجمارك، من واجب الإدارة الجبائية في أغلب الأحيان اللجوء إلى مصادر ملدها بالمعلومات اللازمة لمصالح الجمارك باعتبارها حلقة وصل بين الداخل والخارج ونظرا لما لها من إمكانيات استقصاء المعلومات قيمة بشأن حركة رؤوس الأموال والتحويلات المشبوهة من قبل المؤسسات المالية، كل ذلك من أجل كشف حالات التهرب الضريبي، زيادة على ذلك يجب على مصالح الجمارك التبليغ التلقائي بكل المعلومات التي تخص الإستيرادات الخاصة بالمكلف.

- التنسيق مع مصالح التجارة قصد وإيجاد تجاوب من شأنه أن يقلل من حالات التهرب، أصبح من الضروري التنسيق بين الإدارة الجبائية والمصالح التجارية خاصة مديرية المنافسة والأسعار ومديرية الإحصاءات التي تساعدنا في التبليغ عن المخالفات التي يرتكبها بعض المكلفين بالضريبة، التي تؤثر سلبا على الاقتصاد الوطني، بالإضافة إلى التبليغ عن أسعار السلع والخدمات.

المطلب الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

تختلف صورة الرقابة الجبائية باختلاف الطريقة المتبعة في التحقيق، والغرض المراد بلوغه، حيث حول المشرع للإدارة حق ممارسة التحقيق المعمق المحاسبي بهدف التأكد من التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، حيث تعتمد الرقابة الجبائية على ثلاث طرق أساسية هي:

- ✓ التحقيق المحاسبي والذي يتعلق بالوضعية المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق؛
- ✓ التحقيق المصوب في المحاسبة ويهتم بمراقبة ضريبة معينة؛
- ✓ التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي يعتبر تدعيماً للتحققين السابقين ويخص له الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للرقابة.

وستتطرق لهم بشيء من التفصيل فيما يلي:

أولاً: التحقيق المحاسبي والجبائي:

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة من العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاربه (مهما كانت طريقة حفظها حتى لو كانت معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانوناً) والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها طبقاً للمواد 01-20 من قانون الإجراءات الجبائية¹.

أثناء التحقيق المحاسبي، يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادرة الأخطاء التي وقعت في هذه الحالة، يمكنه أن يطلب لاحقاً تخفيض الزيارات، يتجه لهذه ويطلع المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة. يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعداً في حالة طلب معاكس من المكلف بالضريبة يوجهه كتابياً وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانوناً من طرف المصلحة.

1- إنجاز عملية التحقيق:

لإتمام عملية المراقبة المحاسبية يتعين على الإدارة إتباع عدة خطوات وهي كالآتي:

أ- العمليات التحضيرية لعملية التحقيق: إن أول عملية تتم بقيام الاعوان المحققين ببعض الأعمال التمهيديّة في المكتب، وذلك لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلف المراقب من خلال مسك الملف الكامل لها، الملف الشخصي،

¹ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، 20 مكرر 1 القانون رقم 13-18 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2013 يتضمن قانون المالية سنة 2014، ص 18

الملف الضريبي والمكون من تصريحاته الخاصة بكل أنواع الضرائب الخاضع لها، ويجب الإشارة إلى أن المحقق يقيم ويمسك الدفاتر الضرورية و المتمثلة في E31 F37 لضمان السير الحسن لعملية التحقيق.

● **بيان مقارنة الحسابات الختامية E31:** هو طبعة تضم كل الحسابات المرفقة بالإقرارات ويبين حركة العقارات واهتلاكها، حيث يخصص لمعالجة أهم حسابات الميزانية، أصول وخصوم والتصريحات السنوية، يسمح هذا البيان المحقق بمتابعة التغيرات في حساب الاستثمارات، الإهلاكات المطبقة عند توقف الاستثمار كما يسمح بإعطاء لمحة عن الحالة المالية للمؤسسة.

● **كشف "K37 rlève de comptabilité":** هو طبعة يعرض فيها كيفية فحص حسابات النتائج ويسمح بمتابعة تحركات رقم الأعمال والأعباء، معدلات الربح الإجمالي، القيمة المضافة والربح الصافي لكل نشاط، حيث يتضمن كشف مفصل للأعباء المطروحة لنتائج المؤسسة، وكشف ملخص للتفاصيل والقواعد المفروضة وأهم النتائج المصرح بها.

ب- الإشعار بالتحقيق: يجب على الإدارة الجبائية إعلام المكلف بعملية التحقيق وذلك عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مع وصل تسليم مرفق بميثاق المكلف بالضريبة مع إعطاء المكلف مهلة 10 أيام لتحضير وثائق المحاسبة للتحقيق، وحيث يجب ان يحتوي الإشعار على:

✓ الأجل الأدنى وهو 10 أيام لتحضير المكلف للوثائق لعملية التحقيق ابتداء من تاريخ استلامه الإشعار.

✓ اسم وعنوان المكلف واسم المؤسسة.

✓ تاريخ وساعة بداية عملية التحقيق في عين المكان، وكذلك تاريخ ارسال الإشعار.

✓ الوثائق التي يجب مراجعتها، وكذلك الضرائب الرسوم التي سيتم التحقيق فيها.

✓ السنوات المعنية بالمراقبة وغالبا ما تكون 4 سنوات.

✓ يجب أن تحمل الوثيقة عنوان وختم مصلحة الضرائب وأن توقع من طرف المحققين ورئيس الفرقة، مع ذكر أسمائهم ورتبهم، ويرسل الإشعار برسالة مسجلة تحمل رقما معيناً من سجل الإرسال لدى المصلحة وتكون مرفقة بإشعار الاستسلام.

ت- سحب ودراسة الملف الضريبي للمكلف: يقوم العون المحقق بفحص ملف المكلف قبل اجراء التحقيق المحاسبي، سواء من حيث كونه ملف ضريبي مفتوح باسم شخص طبيعي (ملف شخصي) بالنسبة لصاحب... أو الشركاء، كما يقوم العون المحقق بفحص ملف المكلف من حيث التصريحات الجبائية والسنوية لهذا الأخير من

حيث مدى ضبط تواريخ إيداع هذه التصريحات، سواء كونها تصريحات مودعة قانونا وبطريقة منتظمة وفي تاريخها المحدد، أو مؤجلة قانونا وبطريقة غير منتظمة، أو حتى لم تودع أصلا.

ث- المعاينة في عين المكان: تبدأ هذه المرحلة بإتصالات بين المحققين والمكلف بالضريبة أو مدير الشركة أو مثله، فهذا الإتصال مهم بالنسبة لعملية التحقيق حيث تسمح بخلق جو من الثقة المتبادلة، وتسكح أيضا للإدارة الجبائية بزيارة محل ممارسة نشاط المكلف ومحاروته، ويرتكز المحقق في حوار مع المكلف على مختلف النقاط الملاحظة من خلال دراسته للملف الجبائي، ومن هذا الحوار يجمع المحقق بعض المعلومات التي تلزمه لبداية عملية التحقيق.

ج- عملية جمع المعلومات: يقوم المحققون بجر كامل لمختلف المتعاملين مع المكلف (زبائن-موردون)، ثم جمع

المعلومات عن كامل التعاملات التي تتم بينه وبين هذه الجهات، وتسمح هذه العملية بمعرفة:

- نشاط المؤسسة والهدف منه وعدد فروعها.
- الزبائن والعملاء، مخططهم الجغرافي وطرق الدفع، ومخطط النظام التجاري من توزيع وشراء.
- أسعار الشراء والبيع حاليا، وكذلك دوران المخزون، والأسعار التي يقيد بها في الدفاتر.
- عدد المستخدمين، إدارات، موظفين، عمال، مسؤولين وممثلين.
- العلاقات مع المؤسسات الأخرى.
- الوضعية الجبائية للمكلف.
- محاسبة المكلف وطرق تسجيل العمليات ونظام الاتصالات داخل المنشأة.

2- المراقبة الفعلية:

أقر المشرع الجبائي أنه يتم التحقيق في محاسبة المكلف بعين المكان، أن بمحل ممارسة المكلف نشاطه، إلا في حالة طلب المكلف غير ذلك ويكون الطلب كتابيا وبعد موافقة مصلحة الضرائب على هذا الطلب، وهنا تبدأ فرقة التدقيق عملها حيث يشرع في عملية المراقبة الفعلية والتأكد من محاسبة الممول شكلا ومضمونا.

أ- الرقابة الشكلية للمحاسبة: تتمثل هذه المرحلة في اطلاق فرقة التدقيق على الوثائق المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري والمتمثلة في دفتر اليومية، دفتر الجرد، حيث تقوم الفرقة بإجراء فحص شكل المحاسبة، ومن أهم الشروط التي يجب توفرها في هذه المحاسبة لكي تكون مقبولة:

ب- محاسبة كاملة ونظامية: تكون المحاسبة المالية كاملة ومنتظمة إذا تضمنت من الوثائق والدفاتر الإجبارية والمنصوص عليها طبقا لمواد القانون التجاري (9-10-11-12)

ج- محاسبة صحيحة ودقيقة: هذا الفحص يستلزم تأشيراً حسابياً لجميع أرصدة ومراقبة عمليات الترحيل، والتأثير على سلامة وصحة التسجيلات الإجمالية المنقولة إلى دفتر اليومية عن طريق وضع مقارنة مع بيانات دفتر الأستاذ وبيانات الدفاتر المساعدة، كدفتر المشتريات، ودفتر الصندوق، وزيادة على ذلك عملية الفحص لميزان المراجعة، حيث أن قاعدة القيد المزدوج تفترض وبصفة عامة أن مجاميع الإرصدة المدينة تساوي الأرصدة الدائنة، ويمكن ملاحظة هذا عن طريق إعداد ميزان المراجعة.

د- محاسبة مطابقة للواقع: وهذا يستلزم أن يكون بتبرير كل القيوم المحاسبية في مبدأها وكميتها بحيث يبرر كل قيد بشكل حالة خاصة، وذلك باستعمال مستندات الإثبات والتي تختلف باختلاف طبيعة العمليات التي يمكن أن تكون شراء، توزيع، خدمات، أو الاستفادة من الخدمات بالإضافة إلى عمليات تسيير المخزونات.

3- فحص المحاسبة من حيث المضمون:

يقوم المحقق في هذه المرحلة بقراءة معمقة للحسابات الرئيسية التالية:

أ- المشتريات: يظهر هذا الحساب مجموعة من المخالفات يمكن تصنيفها إلى مجموعتين.

- التضخيم في المشتريات: هدف تخفيض الربح الإجمالي وبالتالي تخفيض الربح الصافي (التسجيل المحاسبي لنفس الفاتورة بتاريخين مختلفين - التسجيل المحاسبي للمشتريات الوهمية غير مبررة محاسبياً بفاتورة الشراء... الخ)

- التخفيض في المشتريات: هدفه إخفاء الإيرادات الناتجة عن المبيعات (مشتريات دون فواتير، أخطاء مادية عمدية، مشتريات تمت بالتجزئة، نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء... الخ).

ب- المخزونات: يعتمد العون المحقق في فحصه للمخزونات على دفتر الجرد الذي يعتبر أهم وسيلة لمراقبة المخزونات، فيقوم بمقارنة الجرد الفعلي مع الجرد المحاسبي ويدرس عملية دوران مخزونات المكلفة ويتأكد من تسجيل قيمتها نقداً وكما.

ج- المبيعات: إن مراقبة المبيعات المحققة تسمح بالتحقق من رقم الأعمال كونه إيرادا أساسياً للدولة، فيقوم المحقق بفحص فواتير وسجلات البيع ومقارنتها بحسابات البنك والصندوق وكذلك الموردين.

د- التحقيق في حسابات الميزانية: تمثل عملية التحقيق في التأكد من مطابقة التي تعتبر وسيلة إثبات لكل محاسبة، ومنه معاينة حقيقية للمركز المالي للمكلف وهذا عن طريق:

- أصول الميزانية: يمكن للمحقق التحقق من وجود جميع الأصول وأن إجراءات عمليات الاهتلاك تتم بطريقة صحيحة وقانونية، كما يتأكد أيضا من الملكية الدائمة أو المؤقتة لجميع الممتلكات وكذلك قائمة التغيرات في الملكية.

- خصوم الميزانية: هي جميع مصادر الأموال المستحضرة والموضوعة تحت تصرف المؤسسة كانت طويلة الأجل او قصيرة الأجل، وأنها موجهة من أجل تمويل نشاط المؤسسة.

4- نتائج عمليات التحقيق المحاسبي:

يؤدي التدخل في عين المكان والتحقيق في وضعية المكلف وكل ما يتعل بنشاطه، ومراجعة دفاتره شكلا ومضمونا إلى الحالات التالية:

أ- قبول المحاسبة: حيث يجب على فرقة التدقيق إبلاغ الممول بنتائج التحقيق وتنقسم إلى شطرين:

- قبول صريح للمحاسبة: أي أن التصريح مقنع بدرجة كبيرة وأن المحاسبة منتظمة وصادقة، وبالتالي فالإدارة ملزمة بإشعار المكلف بنتائج التحقيق وهذا دون أية تقويمات عن طريق تسليم إشعار بغياب التقويم، وهذا حسب المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية¹.

- قبول نسبي للمحاسبة: أي أن هناك غموض وارتياب وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي، أي أن يكون هناك اتصال بين الممول والمحقق للنقاش وإبداء ملاحظات المكلف حول هذه الانحرافات، ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال وأساس فرض الضريبة ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي، مع منع مدة 40 يوم للرد على هذا التقويم.

ب- رفض المحاسبة: لا يمكن لفرقة التحقيق أن ترفض محاسبة المكلف إلا في حالات قد نص عليها المشرع

الجبائي، وذلك لحماية المكلف من تعسف الإدارة الجبائية وهي موضحة في المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية، لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة تحقيق في التصريح الجبائي أو في المحاسبة إلا في الحالات التالية:

✓ عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق للأحكام المواد 09 إلى 11 من القانون التجاري وشروط وكيفيات تطبيق "النظام المالي المحاسبي" وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها².

¹ قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، المادة 42: القانون رقم 12-12 المؤرخ في 26 ديسمبر سنة 2012، يتضمن قانون المالية لسنة 2013، ص 43.

² قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 43: القانون رقم 08-13 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2013، يتضمن قانون المالية لسنة 2014، ص 43.

✓ عندما لا تحتوي المحاسبة على اية قيمة مقنعة، بسبب انعدام الوثائق الثبوتية.

✓ تتضمن المحاسبة أخطاء وإغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.

✓ تبلغ الإدارة الجبائية أسس فرض الضريبة المحددة تلقائياً إثر المحاسبة، وهي ملزمة بالرد على ملاحظات المكلف بالضريبة.

ج- نهاية التحقيق: تعتبر هذه المرحلة كخلاصة عمل المحقق حيث يرى ضرورة إجراء بعض التعديلات على أسس الضريبة باتباعه الإجراءات العادية للتقويم وهي كالآتي:

● إجراء التقويم الشئائي: يطبق هذا الإجراء على المكلف بالضريبة الذي تقبل محاسبته نسبياً، أي المكلف الذي يلتزم بمحاسبته ويقدم تصريحاته في الآجال القانونية، وبعد عمليات التوضيح والتبرير ويكون هذا التقويم نهائي ولا يحق للمكلف بعد ذلك مناقشة المحقق.

● إجراء التقويم الأحادي: هو إجراء تقوم به الإدارة الجبائية دون أي نقاش أو إتصال مع المعني بالضريبة، لأن هذا الأخير لم يوفي بواجبه المحاسبي والجبائي أي عندما ترفض محاسبته، ويطبق هذا الإجراء إذا لم يجيب المكلف على الإشعار الموجه له قبل الفترة المحددة وهي 40 يوم.

ثانياً: التحقيق المصوب في المحاسبة:

يعد التحقيق تحقياً محاسبياً مصوباً إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو شمل كل الفترة الغير المتقدمة، أو الجزء منها، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية.

التحقيق المصوب في المحاسبة المؤسس بأحكام المادة 22 من ق.م.ت لسنة 2008 والمقنن في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، وهو إجراء مراقبة التحقيق يعني فحص أقل شمولية، أكثر سرعة، وذو نطاق من التحقيق المحاسبي، هذا التحقيق يعني فحص الوثائق التوضيحية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب التي تخص فترة محدودة قد تقل عن سنة محاسبية.¹

هذا النوع من المراقبة هو عبارة عن وسيلة تسمح بالقيام بتحريرات مصوبة أو برامج أولية، بما أنه لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق للمحاسبة، والرجوع الى الفترة التي تمت فيها المراقبة مع الأخذ بعين

¹ المرجع السابق، المادة 22، ص 24.

الاعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة لإعادة التقييم من جراء التحقيق المصوب، طبقا للمادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

حيث نصت على أن ممارسة التحقيق المصوب لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية التحقيق المعمق في المحاسبة والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة ولظن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم والمقدم عند التحقيق المصوب يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي والمكلف بالضريبة محل المصوب ويتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي والمفصلة أدناه، غير أن طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق يوجب على الأعوان المحققين توضيحه على إشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير طبقا للمادة 20-3 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية

وعليه نصت أحكام المادة 20-04 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين⁽²⁾. بالإضافة إلى ذلك بموجب أحكام المادة 20-5 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية فيتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسلمه إشعار إعادة التقييم.¹ علاوة على ذلك لا ينبغي للعون المحقق أن يقتصر فقط على طالب الوثائق التوضيحية العادية من المكلف بالضريبة محل التحقيق، بل عليه طلب الدفاتر المحاسبية من أجل التحقق من صحة التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بالحقوق والرسم موضوع التحقيق، بل عليه طلب الدفاتر المحاسبية من أجل التحقق من صحة التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بالحقوق والرسم موضوع التحقيق المحاسبي المصوب (طبقا للمادة 20-1 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية).²

ثالثا: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

بتعدد النشاطات وزيادة المداخل وتنوعها جاءت المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية التي تتمثل في مجموعة التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية... الخ)

¹ المرجع السابق، المادة 22، ص 24

² ميثاق المكلفين بالضريبة، منشورات 2013، المرجع السابق، ص 13

حيث لا تتم هذه العملية إلا من طرف أعوان الإدارة التي لهم رتبة مفتش على الأقل¹.

وكذلك بوجود المكلف بالضريبة وآخرون، المحاسب، المحامي، وكذلك لتسهيل عملية التحقيق في مجمل الوضعية حدد المشرع حدود للإدارة الجبائية، كما انه منح المكلفين بالضريبة حقوق من شأنها أن تساعده في مزاولته نشاطه بصفة عادية وتتمثل في إعطائه أجل 15 يوماً لتحفيز نفسه للتحقيق بعد أن يتسلم إشعار بالتحقيق مرفوقاً بإشعار بالإستلام وكذا ميثاق المكلفين بالضريبة.

1- إعداد برامج التحقيق: يتم التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية بدراسة الوثائق المحصلة لدى إدارة الضرائب حيث يفحص المحقق تصريحات المكلف ومن خلال هذه الدراسة يحدد ما يملكه المكلف فيقوم:

أ- إختيار الملف: في نهاية كل سنة يقوم كل رؤساء المفتشيات بإعداد قائمة للأشخاص الطبيعيين الذين تظهر فيهم بعض الشكوك، من خلال الفحص الشكلي لمفاتهم حيث ترسل هذه القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب، وبالتشاور بين هذه الأخيرة والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية، تحدد القائمة وترسل إلى المديرية الجهوية للضرائب لإعداد القائمة النهائية للأشخاص الذين سوف يخضعون للرقابة ويتم إختيار الملف انطلاقاً من المعايير التالية:

❖ ظهور عدم نزاهة التصريحات.

❖ وجود نية استعمال طرق تدليسية المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للمادة 193.

❖ وجود أموال غير مبررة بحوزة المكلف.

❖ ملاحظة الفروقات الكبيرة بين المداخيل المصرح بها والرخاء والثراء الذي يعيش فيه المكلف وكذلك إنفاقه.

ب- فحص الملف: بعد إعداد القائمة النهائية للأشخاص الطبيعيين الذين سوف يخضعون للرقابة، تقوم كل فرقة مكونة من شخصين، تكون لهم رتبة مفتش كما نصت المادة 21-2 من قانون الإجراءات الجبائية، بالتوجه إلى المفتشيات التي توجد فيها ملفات الأشخاص المحقق في وضعياتهم، حيث يسحب الملف الجبائي الخاص بهم ويؤخذ إلى المكتب للفحص، وتسمح هذه النظرة بالتعرف على طبيعة المداخيل والمصاريف المحسومة من الدخل الإجمالي، وكذلك فحص ملف الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف ومستخدميه².

ج- جمع المعلومات من مصادر خارجية: عند إنتهاء المحقق من فحص الوثائق الإدارية الخاصة بالممول، يلجأ إلى أبحاث خارجية بإستعمال الحقوق التي منحها له المشرع، حيث يتصل بكل المؤسسات الخارجية التي لها علاقة مباشرة مع المكلف لأجل الحصول على معلومات توضيحية يعتمد عليها، كما يقوم بفحص الحسابات البنكية

¹ قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، المادة 20، ص 22

² المرجع السابق، المادة 21: مكرر 2، ص 24

للمكلف ولا يجوز للبنك الإعتراض على طلبات المحقق، وكذا مراقبة الأموال المحصلة من بيع العقارات أو الأموال التي يحصل عليها من الميراث.

2- سير عملية التحقيق: بعد إنتهاء المحقق من الإجراءات القانونية لعملية التحقيق، وجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات المساعدة من خارج منشأة المكلف، وإن لم تكن تلك المعلومات كافية للمحقق بقوة القانون من طلب تبريرات وتوضيحات من المكلف وذلك من أجل التأكد من مصداقية التصريحات، ويعتبر هذا الطلب إجراء عادي للتحقق من التصريحات على الدخل الإجمالي.

أ- طلب التبريرات: تلتمسها الإدارة من المكلف في إحدى الحالات التالية:

- فيما يتعلق بوضعيته الجبائية.
- فيما يخص التكاليف التي خصمها من الدخل الإجمالي: حيث تتوفر لدى لإدارة عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمدخيل هامة مقارنة مع تلك المصرح بها، وعليه تتمتع الإدارة بإمكانية أخذ المبالغ المخصصة لتغطية أعباء المكلف بعين الإعتبار، لكن بإستطاعة هذا الأخير أن يثبت أن المبالغ المستعملة ليست صادرة عن عمليات التدليس.

ب- طلب توضيحات: تلتمسها الإدارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات وتخص أي نقطة واردة في التصريح¹.

3- نتائج عملية التحقيق المعمق: عندما يتوصل المحقق إلى تشكيل النتائج فإنه يقوم بأحد الإجراءين التاليين:

أ- إجراء التصريح الحضوري: تطبق نفس التدابير العامة الواردة مسبقا حول التحقيق في المحاسبة السارية المفعول ولا سيما فيما يخص الإشعار بنتائج التحقيق حتى في غياب إعادة التقييمات، تبرير إعادة التقييمات المقترحة ومنح أجل رد إضافي مدته 40 يوم للمكلف بالضريبة في حالة إشعار بإعادة التقييم المصحح، المناقشة الشفوية الحضورية وفق طلب تحكيم المسؤول الأول لمصلحة التحقيق المادة 21-5 من قانون الإجراءات الجبائية².

ب- إجراءات التصريح التلقائي: هو إجراء استثنائي لا يمكن استعماله إلا في ظروف معينة، إذا لم يكتب المكلف بالضريبة التصريح على الدخل الإجمالي في الآجال المحددة قانونا أو لم يستوعب وضعيته الجبائية، وذا لم يستجيب لطلبات التبرير أو التوضيح الواردة من الإدارة، وعليه فإن هذه الأخيرة تحدد تلقائيا القاعدة المناسبة

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة منشورات 2013، المرجع السابق، ص 32

² المرجع السابق، المادة 21 مكرر 5، ص 24

لفرض الضريبة، إن القواعج المحددة من طرف الإدارة يجب أن تقترب قدر المستطاع من الحقيقة، وتبقى الضمانات المقدمة للمكلف في حالة التصحيح الحضوري سارية المفعول عند التصحيح التلقائي¹.

رابعاً: الرقابة المفاجئة:

إذ يمنح القانون في إطار التحقيقات المحاسبية حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية وبالتالي الهدف منها هو السماح للإدارة بإجراء بعض المعاينات المادية التي تفقد قيمتها وإن أجلت والمتمثلة في:

✓ معاينة وسائل الإنتاج، الجرد للوسائل المنقولة وكذا الوسائل البشرية.

✓ معاينة وجود الوثائق المحاسبية، ولكن ليس من حق المحقق فحص مضمونها بمجرد قيد المخزون.

✓ كشف أسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة.

✓ وهذا كله من أجل جمع المحقق أكبر قدر ممكن من المعلومات حول طبيعة نشاط المؤسسة الممارس ومقارنته بما هو مصرح به.

وفي الأخير يقوم المكلف بتحرير محضر المعاينة ويسجل فيه المعلومات التي أسفرت عنها عملية الجرد المادي ويطلب من المكلف التوقيع عليه إن رفض هذا الأخير التوقيع عليه يتم تبيان ذلك في محضر المعاينة.

حيث تنص أحكام المادة 40 من قانون الإجراءات الجبائية على: "في حالة مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر المادية للإستغلال أو لوجود الوثائق المحاسبية أو لوضعها يسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية عمليات المراقبة، لا يمكن البدء في فحص عميق للوثائق الحسابة إلا بعد مرور أجل التحضير المنصوص عليه سابقاً والذي يسمح للمكلف بالضريبة أن يستعين بوكيل من إختياره"، لكن حضور الوكيل ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية لأن تأجيلها يفقدها قيمتها.

المطلب الثالث: الغرامات والعقوبات الجبائية

تعد الآليات العقابية من أهم وسائل معالجة التهرب والغش الضريبي وتتوقف فعالية الرقابة على مدى أهمية العقوبات والغرامات المحددة إلا أن المبالغة في تلك العقوبات قد يكون له أثر عكسي وعليه فرض المشرع الجزائري عدة إجراءات عقابية لكل مخالف لأحكام القانون الضريبي لضمان التحصيل الجيد وزيادة مردوديتها.

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة، منشورات 2013، المرجع سابق، ص 32

أولاً: العقوبات الجبائية:

يتمثل العقوبات الجبائية في التقدم أو الزيادة في قيمة الضريبة التي تفرض على المكلفين بالضريبة وتختلف بحسب المخالفة التي ترتكب من قبله إما للتأخير في تقديم التصريح وإما الزيادات بسبب نقص التصريح، أو بسبب التأخر في تقديم التصريح بالوجود، وذلك ضمناً لتحصيل دين الضريبة، فأحاطه بهذه المجموعة من الجزاءات المالية علاوة الجزاءات العقابية (الحبس والغرامة).¹

1- الغرامات الجبائية:

هي نوع خاص من الغرامات منصوص عليها في القانون الجبائية وتقدر غالباً بنسبة معينة مما لم يؤدي من الضريبة، بمبلغ محدد بالنظر إلى المخالفة المرتكبة فالغرامة الضريبية هي غرامة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية. وهي كالتالي:

أ- بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

● إن أول غرامة جبائية قد يتعرض لها المكلف بالضريبة تلك المتعلقة بعدم تقديم التصريح بالوجود المنصوص عليها في المادة 183 من هذا القانون بدفع غرامة مالية محددة بـ 30000 دج وذلك نتيجة مخالفة الإجراءات الجبائية.

● عدم إمساك الدفاتر المرقمة والمسجلة وتحدد بمبلغ 5000 دج بالنسبة للضريبة الجزافية والتقدير الإداري.²

● عرقلة أعوان الضرائب في القيام بمهامهم وتتراوح الغرامة ما بين 1000 دج و30000 دج³

ب- بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة: هذا القانون يميز نوعين من الغرامات الجبائية:

● غرامة ثابتة: تتراوح ما بين 5000 دج و25000 دج بالنسبة لجميع المخالفات المتعلقة بالأحكام الخاصة بالضرائب غير المباشرة.⁴

● غرامة نسبية: تساوي مبلغ الحقوق المتملص منها على أن لا تقل عن 25000 دج⁵.

اما الأفعال للقانون والخاضعة للغرامة نذكر من بينها:

¹ فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه، تخصص القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بالقائد، تلمسان، 2012-2013، ص 231

² المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 96

³ المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 144

⁴ المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة، مرجع سابق، ص 291 و292

⁵ المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة مرجع سابق ص 292

- رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل إنقضاء الأجل المحدد لحفظها وتراوح الغرامة المطبقة في هذه الحالة ما بين 1000 دج و10000 دج.
 - في حالة عرقلة أعوان المراقبة بأي وسيلة كانت أثناء تأدية مهامهم وفي هذه الحالة تتراوح الغرامة ما بين 10000 دج و100000 دج¹.
 - في حالة مساهمة وكيل أعمال أو خبير جبائي في أعداد وثائق يتبين أنها غير صحيحة تطبق غرامة تتراوح بين 1000 دج و3000 دج².
- ت- بالنسبة لقانون التسجيل:

نصت على أنه فيما يخص العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المتملص من دون ان تقل عن 5000 دج³.
 اما في حالة عرقلة المراقبة الجبائية تتراوح الغرامة ما بين 5000 دج و50000 دج⁴.
 كما نص فيه على أن كل شخص على علم بالوفاة سواء كان المؤجر أو أحد المؤجرين، قام بفتح الخزانة أو عمل على فتحها من دون مراعاة شروط المادة 48 يترتب عليه شخصيا رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة، والعقوبات المستحقة بسبب المبالغ أو السندات أو الأشياء الموجودة في الخزانة، ما عدا رجوعه على المكلف بالضريبة فيما يخص هذه الرسوم والعقوبات عند الإقتضاء، ويكون فضلا عن ذلك خاضعا لغرامة تتراوح من 1000 دج و10000 دج⁵.
 إن كل غش أو محاولة للغش بصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نيتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة، ويتم عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة 04 يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص بالتشريع الجاري العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها⁶.

¹ المادة 537 من قانون الضرائب غير المباشرة ص 297

² المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة ص 298

³ المادة 120 من قانون التسجيل مرجع سابق ص 34

⁴ المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية مرجع سابق ص 49

⁵ المادة 49 من قانون التسجيل مرجع سابق ص 18

⁶ طورش بتامة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير تخصص القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2012/2011، ص 175

في حالة التملص من الرسوم الخاصة بالطابع تساوي الغرامة خمس مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2000 دج¹، وكل من يجعل بأي طريقة كانت الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات لتشريع الضرائب في حالة تمنعهم من القيام بمهامهم ويعاقب عليها بغرامة جبائية تتراوح من 10000 دج الى 100000 دج².

ث- بالنسبة لقانون الرسوم على رقم الاعمال:

جاء فيه كل مخالف لهذا القانون تطبق غرامة جبائية ما بين 500 دج الى 2500 دج وفي حالة استعمال طرق تدليسية ترفع الغرامة من 1000 دج الى 5000 دج³، وكذلك عند رفض تقديم الوثائق او اتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها يعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 1000 دج و10000 دج⁴.

يترتب عن الإيداع المتأخر للتصريح المتعلق برقم الأعمال بعقوبة نسبتها 10 بالمئة وترفع الى 25 بالمئة بعد قيام الإدارة الجبائية بإعدادار المكلف بالضريبة بتسوية وضعيته في أجل شهر واحد⁵.

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:

- 10 بالمئة: إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يقل أو يساوي 50000 دج
- 15 بالمئة: إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها أكثر من 50000 دج وأقل من أو يساوي 200000 دج
- 25 بالمئة: إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها تزيد عن 200000 دج.

وفي حالة الطرق التدليسية تطبق نسبة 100 بالمئة على مجمل الرسوم المتملص منها⁶.

ج- بالنسبة لقانون الإجراءات الجبائية:

نص فيه على أنه يعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 500 دج و50000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 الى 61 التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم باتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الاجال المحددة لحفظها⁷.

¹ المادة 35 من قانون الطابع مرجع سابق ص 15

² المادة 37 من قانون الطابع، مرجع سابق ص 16

³ المادة 114 من قانون الرسوم على رقم الاعمال، مرجع سابق، ص 430

⁴ المادة 122 من قانون الرسوم على رقم الاعمال، مرجع سابق، ص 432

⁵ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 194 من قانون الرسوم على رقم الاعمال 2018، ص 33

⁶ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 194 من قانون الرسوم على رقم الاعمال 2018، ص 33

⁷ المادة 62 من قانون الاجراءات الضريبية، مرجع سابق، ص 49

كما أن القانون رقم 21\04 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004 المتضمن قانون المالية لسنة 2005 نص على أنه عدم تقديم المكلفين بالضريبة الذين ينجزون عمليات ضمن شروط البيع بالجملة بما في ذلك المستوردين، كشفا بقائمة زبائنهم ضمن الشروط المذكورة في المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتنطبق عليهم غرامة جبائية تقدر بـ 30000 دج الى 400000 دج. وتطبق نفس الغرامة عندما يتضح ان المعلومات الواردة في كشف الزبائن غير صحيحة¹.

2- المصادر:

انفرد قانون الضرائب غير المباشرة بالنص على عقوبة المصادرة، فهي إجراء يهدف إلى تملك السلطات العامة أشياء ومبالغ ذات صلة بجريمة ما قهرا للمالكها أو صاحبها بغير مقابل. كما نصت المادة 15 من قانون العقوبات على تعريف المصادرة بأنها الأيلولة النهائية الى الدولة لمال أو مجموعة أموال معينة، فالمصادرة تعني ملكية مال أو أكثر الى الدولة فالأشياء المصادرة تؤول الى الجني عليه أو إلى خزينة الدولة كتعويض على ما سببته الجريمة من أضرار².

حيث نصت القوانين الجبائية على المصادرة وذلك في قانون الضرائب الغير المباشرة بقولها: إن المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و524 من نفس القانون، تؤدي في جميع الحالات الى مصادرة الأشياء ووسائل التزوير المحددة قانونا، وتصادر أيضا الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير وغير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية طبقا للمادتين 64 و66 من هذا القانون³.

ثانيا: العقوبات التهديدية والمهنية:

فبالإضافة إلى العقوبات الجبائية فقد أقر المشرع كذلك من أجل ردع التهرب الضريبي عقوبات تهديدية وأخرى عقوبات مهنية، فالعقوبات التهديدية هي عقوبة مالية ستستخدمها الإدارة للضغط على المكلفين بالضريبة من أجل حثهم على الإلتزام بواجباتهم الضريبية أما العقوبات المهنية فهي عقوبات تمس نشاط المكلف، وذلك بمنعه من مزاولة المهنة وعلى ضوء هذا تتناول دراسة كل منهما بالتفصيل.

¹ المادة 45 من القانون 21\04 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004، المتضمن قانون المالية لسنة 2005، الجريدة الرسمية، العدد 85.

² طورش بناتة، مرجع سبق ذكره، ص 178

³ المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة، مرجع سابق، ص 292

1- العقوبات التهديدية:

جاءت العقوبات التهديدية تحت إسم التلجئة المالية وهي وسيلة تستخدمها الإدارة المالية بهدف الضغط على المكلف بالضريبة وحمله على السرعة في تنفيذ إلتزاماته وهي عبارة عن مبلغ مالي يدفعه المكلف بالضريبة عن كل يوم تأخير عن أداء إلتزامته الضريبية¹.

بحيث يتعين على كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات التي يتعين تقديمها وفقا للتشريع، أو تقوم بإتلاف تلك الوثائق قبل إنقضاء الآجال المحددة لحفظها وبترتب على هذه المخالفة حسب قانون الإجراءات الجبائية: أنه زيادة على تطبيق الغرامة الجبائية التي يتراوح مبلغها من 5000 دج الى 50000 دج، تطبق عليها تلجئة مالية قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير، ويبدأ سريانها من تاريخ المحرر لإثبات الرفض، وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل عون مؤهل على دفاتر المعني تثبت أن إدارة الضرائب قد تمكنت من الحصول على حق الاطلاع على الوثائق المعنية².

نجد نفس الشيء تناوله قانون الرسوم على رقم الأعمال بنصها على أن كل شخص أو شركة ترفض تقديم وثائق يوجب عليها تنظيم أو إتلاف هذه الوثائق قبل إنقضاء الآجال المحددة لحفظها، حيث تعاقب بغرامة جبائية من 1000 الى 10000 دج، وبترتب على هذه المخالفة تطبيق إكراه مالي أو تلجئة مالية قدرها 50 دج على الأقل من كل يوم تأخير يبتدىء من تاريخ المحضر المحرر من أجل إثبات الرفض، وينتهي في اليوم الذي يثبت فيه بيان مكتوب من قبل عون مؤهل في احد دفاتر المعني بأن الإدارة قد مكنت من الحصول على الوثائق المقررة³.

نفس الشيء الذي تناولته المادة 40 من قانون الطالع، والمادة 538 قانون الضرائب غير المباشرة.

والجهة التي تتولى تطبيق الغرامة التهديدية حسب المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية هي المحكمة الإدارية المختصة إقليميا التي تبث في القضايا الاستعجالية على أساس عريضة يقدمها المدير الولائي للضرائب. الا انه بالرجوع الى التنظيم القضائي الجزائري، لا نجد هناك محاكم إدارية مستقلة بل توجد غرف إدارية على مستوى المجالس القضائية تبث في القضايا الإدارية وكذا في القضايا الاستعجالية كما نجدده تضمن النطق بالغرامة في حالة عدم الاستجابة من طرف المكلف بالضريبة بمنح حق الاطلاع على الوثائق⁴.

¹ طورش بناته، مرجع سبق ذكره، ص 181

² المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 50

³ فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008، ص ص 183، 184

⁴ نفس المرجع السابق، ص 321

بالرغم من طلب الحكم بالغرامة التهديدية وتوافر شرطها، إلا أنه يعود الحكم بها ورفضها للسلطة التقديرية للقاضي.

نستخلص مما سبق أن الغرامة التهديدية لا يمكن أن تبدأ في السريان إلا من يوم حيازة الحكم على القوة التنفيذية، وهذا إنطلاقاً من إنه لا يمكن التنفيذ المالي على المكلف لحمله على تنفيذ حكم في حين أن هذا الأخير لا يقبل التنفيذ.¹

وعليه فالقاضي في الحالة إصرار وتعنت المكلف بالضريبة على رفض التنفيذ فإنه يحدد مقدار التعويض الذي يلزم به المدين مراعيًا في ذلك الضرر الذي أصاب الدائن والتعنت وإصرار المكلف بعدم التنفيذ.²

2- العقوبات المهنية:

وهناك عقوبات مهنية وهي تمس مهنة المكلف بالضريبة.

أ- الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف بالضريبة:

إن الغلق المؤقت للمحل المهني تلجأ إدارة الضرائب بعد إستيفاء كل المحاولات الودية لتحصيل الضريبة، والهدف من وراء عقوبة الغلق المؤقت للمحل المهني هو إجبار وحث المكلف بالضريبة على تسديد ما هو مدين به إتجاه الخزينة العمومية.³

ويتخذ قرار الغلق المؤقت من طرق المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه بناء على تقرير يقد من طرف المحاسب المتابع ولا يمكن ان يتجاوز مدة الغلق 6 أشهر. ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي.

وإذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الجبائي أو لم يكتب سجلاً للإستحقاقات ويوافق عليه قابض الضرائب صراحة، في أجل عشرة أيام إبتداءً من تاريخ التبليغ، حيث يقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت.

بالمقابل يمكن للمكلف بالضريبة المعني بقرار الغلق، أن يطعن في القرار من أجل رفع اليد بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً الذي يفصل في القضية، كما هو الحال في الإستعجالي بعد سماع الإدارة الجبائية أو إستدعائها قانوناً لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت.⁴

¹ طورش بناتة، مرجع سبق ذكره، ص 183، 184

² المادة 175 من قانون رقم 05\07 المؤرخ في 13 ماي 2007، المتضمن القانون المدني، جريدة الرسمية رقم 31، ص 38

³ طورش بناتة، مرجع سبق ذكره، ص 185

⁴ المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 94.

ب- المنع من مزاوله النشاط التجاري:

نص قانون الضرائب غير المباشرة أنه في حالة العودة أو تعدد الجرائم المثبتة بواسطة حكم أو عدة أحكام، فإن العقوبة المقررة تؤدي بحكم القانون إلى المنع من مزاوله المهنة لكل من رجال الأعمال، الخبير الجبائي، أو المحاسب ولكل من له هذه الصفة وحتى إذا كان بصفة مسير أو مستخدم وعند الإقتضاء غلق المؤسسة.¹ ونفس الشيء تنص عليه المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

كما أن المرسوم التنفيذي رقم 318-2000 المؤرخ في 10\10\2000 المتضمن تطبيق المادة 32 من قانون 90-12 المؤرخ في 18\8\1990 المتعلق بالسجل التجاري المعدل والمتمم بالقانون رقم 08-04 المؤرخ في 14\8\2004 المتعلق بالشروط المطلوبة لإمتهان 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.²

ت- إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية:

حيث جاء في المرسوم الرئاسي المتضمن تنظيم الصفقات العمومية على أن يقضي بشكل مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الإقتصاديون الذين:

- لا يستوفون واجباتهم الجبائية وشبه الجبائية؛
- المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكي الغش، أصحاب المخالفات الخطيرة للتشريع والتنظيم في مجال الجبائية والجمارك والتجارة.³

¹ المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة، مرجع سابق، ص 298

² طورش بنانة، مرجع سبق ذكره، ص 189

³ المادة 52 من المرسوم الرئاسي 236\10\2010، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية، الجريدة الرسمية، العدد 58، ص 20

خاتمة الفصل:

من خلال تناولنا لهذا الفصل إستخلصنا بأن الرقابة الجبائية تعتبر إحدى الوسائل الهامة لتحقيق غرض الزيادة في الإيرادات الجبائية.

إذا رجعنا إلى التشريع الجزائري وجدنا أنه قد أعطى صلاحيات قانونية للمحققين أهمها (حق الأطلاع وحق إستدراك الأخطاء، وحق الرقابة لجميع أساليبها) وذلك لتمكينهم من ممارسة مهامهم على أحسن وجه، وبالتالي تمكينهم من معاناة الأخطاء، ومنه الزيادة في إيرادات الدولة الجبائية.

لكن ورغم هذه الصلاحيات والأطر المنصوص عليها قانونيا فإننا نرى أنه لا تزال هناك نقائص جديدة تعني المحققين من أداء وظائفهم على أكمل وجه منها مختلف المشاكل التي يتلقاها المحققون أثناء أداءهم لمهامهم وضعف درجة التكوين للمحققين وعدم مواكبتهم لمختلف التطورات الراهنة.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية في مركز

الضرائب بالوادي

تمهيد:

إن ما تم تناوله سابقا عبارة عن دراسة نظرية، وعرضنا المختصر للرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي ولهذا ارتأينا أن ندعمه بدراسة حالة ميدانية تمحورت على ملف جبائي لأحد المكلفين بالضريبة خاضع لعملية التحقيق المحاسبي، وعلى ضوء ما سبق سيتم التطرق إلى الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب بالوادي ومهامه ونقوم بعدها بعملية التحقيق التي قام بها المحقق، حيث تتم أولا دراسة الملف الجبائي للمكلف وجمع مختلف المعلومات المساعدة في معرفة الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف. بعدها يتم التدخل بعين المكان لفحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون والقيام بإعادة تشكيل الأساس الضريبي للمكلف والتي يبلغ المكلف بها عن طريق إشعار بالتبليغ. وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب بالوادي.

المبحث الثاني: واقع الرقابة الجبائية ودورها في الحد من الغش والتهرب الضريبي بمركز الضرائب بالوادي.

المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب بالوادي

يعتبر مركز الضرائب الوادي من بين أهم المنشأة التي تمثل الخلية الأساسية المغذية لخزينة الدولة، لذا قمنا بدراسة حالة حول مركز الضرائب بالوادي من حيث نشأته والهيكل التنظيمي ومهامه.

المطلب الأول: النشأة والتعريف

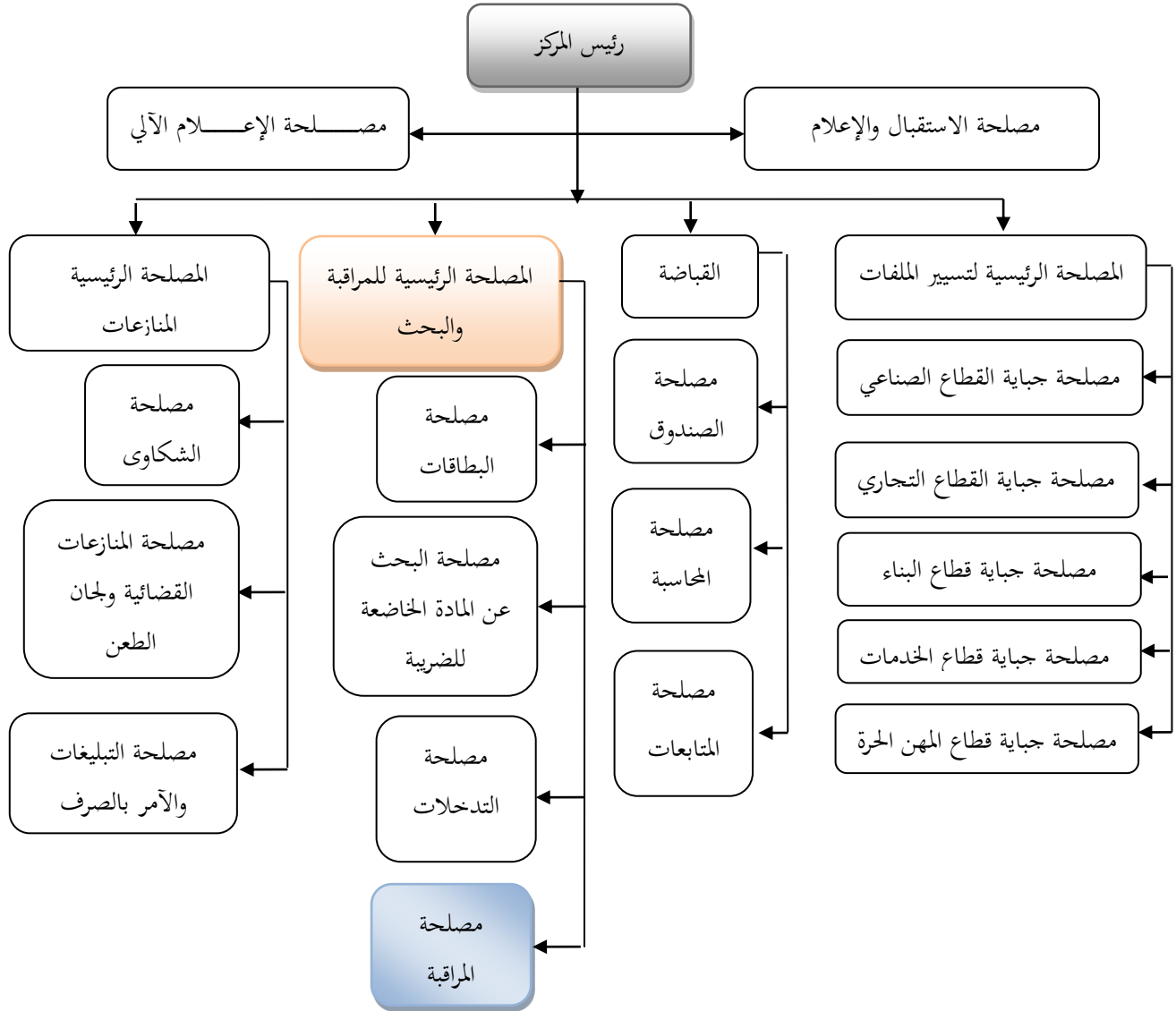
تأسس مركز الضرائب بالوادي في الفاتح نوفمبر 2018 وهو مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبط مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب ومركز تسيير موحد يجمع، تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير والتحصيل والمراقبة والمنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشات والقابضات ومديريات الضرائب الولائية. المؤسسات الخاضعة لها:

- المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي.
- المؤسسات غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات والتي يفوق رقم أعمالها 30.000.000 دج.

المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب بالوادي

أولاً: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب بالوادي:

الشكل رقم (03-01): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب بالوادي



المصدر: المرسوم التنفيذي رقم 06-327 الصادر بتاريخ 18-09-2006

ثانيا: مصالح وأقسام الهيكل التنظيمي:

1- مصلحة الاستقبال والإعلام:

هي بمثابة الواجهة الأولى لمجموعة مصالحها الرئيسية، يسهر مركز الضرائب على ضمان إستقبال فعال

ونوعي لصالح جميع المكلفين بالضريبة وهي تحت سلطة رئيس المركز، وتكلف ب:

- تنظيم إستقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.

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

2- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل:

تتكون من إطارات مختصة في الإعلام الآلي يقومون بتطوير ومتابعة ملفات المكلفين بالضريبة بطريقة آلية وكذا تشرف على تسيير الوسائل لضمان سيرورة العمل داخل الأداة، وتكلف بـ:

- إستغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها؛

- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات؛

- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة وأمن المقرات.

3- المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات:

تقوم بالسهر على مراقبة وتفحص الملفات وإصدار كل ما يطلبه المكلف من الوثائق وتعمل هذه المصلحة بالتنسيق مع جميع المصالح، وتكلف بـ:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء، والمراقبة الجبائية ومتابعة الإمتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتجاجات؛

- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفتها وكيلًا مفوضًا للمدير الولائي للضرائب؛

- إقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات أو لمراجعة المحاسبة؛

- إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على إنسجامها.

تعمل على تسيير:

- المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي؛

- المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية؛

- المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري؛

- المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات؛

- المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة.

4- القباضة:

وهي عبارة على مكان تحصل فيه الضرائب أي بمثابة الخزينة، وتكلف بـ:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل؛
- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة؛
- مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

تعمل على تسيير:

- مصلحة الصندوق؛
- مصلحة المحاسبة؛
- مصلحة المتابعات؛
- تنظم مصلحة المتابعات في شكل فرق .

5- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث:

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

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل إستغلالها؛
- إقتراح عمليات مراقبة وإنجازها، بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية .

تعمل على تسيير:

أ- مصلحة البطاقات والمقارنات:

هي مصلحة تقوم بفرز ومعالجة جميع المعلومات الخاصة بالمكلف بالضريبة من خلال المهام الموكلة لها، وتكلف بـ:

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

- مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية، وتخزينها وإستردادها من أجل استغلالها؛
- التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.

ب- مصلحة البحث عن المادة الخاضعة بالضريبة:

التي تعمل في شكل فرق، وتكلف بـ:

- إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع؛
- إقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان إنطلاقا من المعلومات والإستعلامات المجمعة.

ت- مصلحة التدخلات:

عبارة عن مصلحة تباشر مهامها في الميدان لتقوم بمهامها المنوطة بها وهي تعمل في شكل فرق، وتكلف بـ:

- برجة وإنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيارة والمراقبة عند المرور وكذا إنجاز في عين المكان لكل المعايينات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها؛
- إقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو للمراقبة على أساس المستندات إنطلاقا من المعلومات والإستعلامات المجمعة .

ج- مصلحة المراقبة:

عبارة عن مصلحة تباشر مهامها في الميدان للمراقبة وهي تعمل في شكل فرق، وتكلف بـ:

- إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان؛
- إعداد وضعيات إحصائيات دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها.

6- المصلحة الرئيسية للمنازعات: وتكلف بـ:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب ونتائج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز، وكذا طلبات إسترجاع إقتطاعات الرسم على القيمة المضافة؛
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.

تعمل على تسيير:

أ- مصلحة الإحتجاجات (الشكاوى): تكلف بـ:

- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض ضرائب أو الزيادات والعقوبات المحتج عليها أو إسترجاع الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة إثر تصريحات مكتتبة أو مدفوعات تلقائية أو مقتطعة المصدر؛
- دراسة طلبات تتعلق بإرجاع الإقتطاعات الرسم على القيمة المضافة؛
- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الإحتجاج على أعمال المتابعة أو الإجراءات المتعلقة بها أو المطالبة بالأشياء المحجوزة؛
- معالجة منازعات التحصيل.

ب- مصلحة المنازعات القضائية ولجان الطعن: تكلف بـ:

- دراسة الطعون التابعة لإختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة وإختصاص لجان الطعن الإعفائي؛
- المتابعة، بالإتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب، للطعون والشكاوى المقدمة للهيئات القضائية.

ت- مصلحة التبليغات والأمر بالصرف:

- وهي المصلحة التي تكلف بمعالجة جميع القضايا النزاعية المتعلقة بالضرائب والرسوم وهذا من خلال متابعتها إلى غاية الفصل فيها، تكلف بـ:
- تبليغ القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة وإلى المصالح المعنية؛
- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلقة بها؛
- إعداد المنتجات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات وتبليغها للمصالح المعنية.

المطلب الثالث: مهام مركز الضرائب بالوادي:

ينشط مركز الضرائب في المجالات الآتية:

❖ في مجال الوعاء:

- يمسك ويسير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛
- مسك وتسير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي للإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح المهنية.

❖ في مجال التحصيل:

- التكفل بالجدول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛
- التكفل بالعمليات المادية للدفع والتحصيل وتقدير الأموال النقدية؛
- ضبط الكتابات وتسجيل مركزة تسليم القيم.

❖ في مجال الرقابة:

- البحث وإستغلال عن المعلومات الجبائية ومراقبة التصريحات؛
- إعادة وتحقيق برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.

❖ في مجال المنازعات:

- دراسة ومعالجة الشكاوى؛
- متابعة المنازعات والادارية والقضائية؛
- إسترداد قروض الرسوم على القيمة المضافة.

❖ في مجال الإستقبال والإعلام:

- ضمان مهمة إستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛
- التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل قوانينها الأساسية؛
- تنظيم وتسيير المواعيد؛
- نشر المعلومات والمطبوعات لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لإختصاص مركز الضرائب.

المبحث الثاني: واقع الرقابة الجبائية ودورها في الحد من الغش والتهرب الضريبي بمركز الضرائب بالوادي.

تطرقنا سابقا الى أنواع الرقابة الجبائية وإجراءاتها، وسنحاول في هذا المبحث دراسة نوع من أنواع الرقابة الجبائية، والذي يتمثل في التحقيق المحاسبي، حيث سنتطرق لملف جبائي خاضع للرقابة من طرف فرقة التحقيق المحاسبي التابعة للمديرية الولائية للضرائب بالوادي.

المطلب الأول: التعريف بطبيعة ونوع نشاط المكلف

المكلف المعني شخص طبيعي في شكل مؤسسة واد الزهور للبناء والاشغال البناء والاشغال العمومية والري، يصنف ضمن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وهذا ما يتناسب مع رقم الأعمال المصرح به من قبل المكلف المعني، وما يلي بطاقة تعريفية للشركة:

- الشكل القانوني: شخص طبيعي (شركة)
- ملف جبائي للسيد: XXXXXX
- النشاط الممارس: XXXXXX
- تاريخ بداية النشاط: 2010/05/19
- العنوان: XXXXXX
- أنواع الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف:
 - الضرائب المباشرة.
 - الرسم على النشاط المهني بمعدل 2 %.
 - الضريبة على الأجور والمرتببات حسب الجدول.
 - الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء.
 - الضريبة على ارباح الشركات.
 - حقوق الطابع.
 - الضرائب غير المباشرة.
 - الرسم على القيمة المضافة 17 % - 07 % .

المطلب الثاني: إجراءات التحقيق المحاسبي

أولاً: تسليم الإشعار بالتحقيق

وهو عبارة عن وثيقة تسلم للمعني بالتحقيق يبين فيها:

✓ رقم: 100/ب م م م ج / 2017؛

✓ تاريخ الإرسال: 01 جوان 2017؛

✓ تاريخ الإستلام: 07 جوان 2017؛

✓ سنوات التحقيق: 2013، 2014، 2015، 2016؛

✓ مكان التحقيق: في المقر؛

✓ الضرائب المستهدفة بهذا التحقيق وهي الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على

الدخل الإجمالي، الضريبة على الأجور والمرتببات وحقوق الطابع؛

✓ الإشارة إلى أن "تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من إختياره

أثناء إجراء عملية الرقابة "؛

✓ إسم وتوقيع المحقق.

أنظر للملحق رقم 01.

ثانياً: الإبلاغ الأولي بنتائج الرقابة:

1- محتويات الإبلاغ الأولي:

بعد إنهاء إجراءات التحقيق يقوم المحقق بتبليغ نتائج المراقبة الى المكلف وفق وثيقة الإبلاغ الأولي الذي

يحتوي على:

✓ بداية ونهاية التحقيق: 20 جوان 2017 إلى 18 نوفمبر 2017؛

✓ تاريخ إرسال الإبلاغ للمكلف: 25 ديسمبر 2017؛

✓ المدة الممنوحة للمكلف لإدلاء بملاحظاته أو قبول التعديل: 30 يوماً؛

✓ عدد صفحات الإبلاغ: 12 صفحة.

أنظر للملحق رقم 02 .

2- دراسة محاسبة الشركة

أ- من حيث الشكل: بعد سحب الوثائق المحاسبية وتفحصها تم استخلاص بعض الملاحظات اهمها:

- دفتر اليومية العامة مؤشر ومصادق عليه
- دفتر الجرد مؤشر ومصادق عليه
- ب- من حيث المضمون: بعد التحقيق في محاسبة الشركة من حيث المضمون اتضح ما يلي:
 - وجود اليوميات المساعدة: مبيعات، مشتريات، صندوق، بنك، وعمليات مختلفة؛
 - وجود الميزانيات الختامية لسنوات 2013، 2014، 2015، 2016 محل التحقيق؛
 - وجود التصريحات الشهرية لكل السنوات محل التحقيق.
- 3- الثغرات والأخطاء المكتشفة بالمعلومات المحاسبية المصرح بها:

بالنسبة لسنة 2013

بعد مراجعة الوثائق المحاسبية لهذه السنة فيما يخص المقبوضات والتصريحات الشهرية لاحظنا ما يلي:

❖ بناء على الفاتورة رقم 2010/01 بتاريخ 2013/01/14 قمتم ببراء عتاد (Engin iont dLocac) لمدة 20 يوما لكن المدة بداية من السنة المالية الى تاريخ الفاتورة هي 14 يوما فقط وعليه ترفض 06 ايام منها وتضاف الى الربح وذلك بمبلغ:

$$06 \times 25.500 \text{ دج (سعر اليوم)} = 153.000 \text{ دج تضاف الى الربح .}$$

❖ بناء على الفاتورة رقم 2010/24 بتاريخ 2013/01/23 مع الممول مبلغ 525 000 دج والفاتورة رقم 2013/02 بتاريخ 2013/01/03 مع نفس الممول بمبلغ 560 000 دج فقد قمتم بإقتناء 620 وحدة من مادة باكس المنيوم 30 V/V بقيمة اجمالية تقدر بـ: 1.085.000 دج في حين بالرجوع الى الاشغال المنجزة لم تتضح هذه المشتريات اين انجزت في حالة عدم الاثبات اين فإن المصلحة ستقوم بإستخراج رقم اعمال لهذه المشتريات بناء للهامش الخام المصرح به وهو 186 % كما يلي :

$$186 \times 1.085.000 = 2.018.100 \text{ دج تضاف نسبة 13\% منها الى الربح}$$

$$2.018.100 \text{ دج} \times 13\% = 262.353 \text{ دج}$$

❖ بناء على الفاتورة رقم 2013/01 بتاريخ 2013/01/02 مع الممول مقاري أيمن قمتم بإقتناء مادة (85/25) Sac Bitume Oxude بقيمة خارج الرسم 522 500 دج في حين بالرجوع إلى الاشغال المنجزة لم تتضح هذه المشتريات اين انجزت في حالة عدم الاثبات اين فإن المصلحة ستقوم بإستخراج رقم اعمال لهذه المشتريات بناء للهامش الخام المصرح به وهو 186 % كما يلي:

$$186 \times 522 000 = 971 850 \text{ دج تضاف نسبة 13\% منها الى الربح}$$

$$971\ 850 \text{ دج} \times 13\% = 126\ 340 \text{ دج}$$

❖ بناء على الفاتورة رقم 2013/297 مع الممول Sarl Abar Cadia Metal بتاريخ 2013/11/23 تخص اقتناء مادة الحديد بمختلف انواعه بقيمة خارج الرسم 1.777.553 دج لكن بالرجوع الى وضعيات الاشغال بعد هذا التاريخ نجد بأنكم قد قمتم بأشغال تستهلك هذه المادة بقيمة 225.786 دج تخص الاشغال الكبرى في وضعية الاشغال النهائية التي تخص انجاز ثانوية حاسي خليفة، مع العلم انكم قد استهلكتم كل المشتريات خلال هذه السنة اي المخزون في اخر السنة يساوي صفر و عليه سيتم استخراج رقم اعمال من هذه المشتريات بضررها في هامش الربح المصرح به وهو 186 % ويتم انقاص قيمة الاشغال التي تستهلك هذه المادة المذكورة اعلاه بقيمة 225.786 دج كما يلي :

$$1.777.553,09 \text{ دج} \times 186\% = 3.306.248 \text{ دج}$$

3.306.248 دج - 225.786 دج = 3.080.462 دج (يعتبر رقم اعمال جديد ويضاف نسبة 13% منها الى الربح) : 3.080.462 دج \times 13% = 400.460 دج
قمتم بالتصريح بمصاريف مع الممول دالي أجد وهذا الممون مصنف ضمن المتهربين الجبائين و عليه سيتم رفض هذه المصاريف:

فاتورة رقم 2013/23 بتاريخ بمبلغ 562.000 دج

فاتورة رقم 2013/19 بمبلغ 570.000 دج كما سيتم استرجاع رسمهما

ومما سبق:

الربح المصرح به في الميزانية الجبائية: 2.214.178 دج هامش صافي 09 % .

بناء على النقاط 1، 2، 3، 4، 5 الماضية فإنه سيتم رفض المحاسبة خلال هذه السنة وذلك لكون عند اضافة كل هذه المصاريف الى الربح المصرح به فان نسبة الربح الجديد تتجاوز النسب المعمول بها في مثل هذه الانشطة.

رقم الأعمال المحقق يقدر بـ: 24.509.717 دج + 6.296.198 دج = 30.805.915 دج بتطبيق نسبة هامش ربح صافي 13 % الربح المستخرج = 30.805.915 دج \times 13 % = 4.004.768 دج الربح المصرح به = 2.214.178 دج - الفارق = 1.790.590 دج.

بالنسبة لسنة 2014

بعد مراجعة الوثائق المحاسبية لهذه السنة فيما يخص المقبوضات والتصريحات الشهرية لاحظنا ما يلي:

❖ وجود خطأ في حساب الزبائن 01 / 01 / 2014 حيث انكم مصرحون بـ: 20.942.651 دج في حين أن الصحيح هو: 21.022.170 دج

❖ بناء على المشتريات والمخزون خلال 2014/12/31 ومقارنتها بوضعيات الاشغال المنجزة يتضح انكم قمتم باقتناء مادة الخشب بقيمة 2.222.290 دج بناء على الفواتير E839، E170، E2032، E0025 ومقارنتها بالمخزون من هذه المادة القدر ب : 1.928.083 دج يتضح ان الفارق وهو 294.207 دج مع العلم انكم قمتم بكراء عتاد تسطیح بقيمة 1.709.401 دج وعتاد للانجاز بقيمة 1.709.401 دج بالاضافة الى انكم تملكون عتاد تسطیح وفقا لقائمة العتاد المصرح بها وعليه سيتم استخراج رقم اعمال يتناسب وهذا المشتريات وفقا للهامش الخام المصرح به من طرفكم والذي يقدر بنسبة 201% كما يلي:

$$294.207 \text{ دج} \times 201\% = 591.356 \text{ دج}$$

❖ بناء على الفاتورة رقم 2014/10 بتاريخ 2014/07/15 بقيمة 854.700 دج قمتم بكراء آلة حفر وجرف RETRO CHARGEUR لمدة 50 يوما اي بداية الكراء كانت 2014/05/10 وبالرجوع إلى وضعيات الاشغال اتضح أن آخر انجاز لأشغال الحفر كان في الوضعية رقم 01 بتاريخ 2014/05/31 وعليه سنرخص المصاريف بعد هذا التاريخ اي:

$$50 \text{ يوما} - 21 \text{ ايام} = 29 \text{ يوما}$$

وعليه: 29 يوما \times 17.094,02 دج (سعر اليوم) = 495.726 دج (سيضاف إلى الربح وتسترد TVA المسترجعة)

❖ قمتم بالتصريح بمصاريف مع الممول دالي أمجد وهذا الممون مصنف ضمن المتهربين الجبائين وعليه سيتم رفض هذه المصاريف:

فاتورة رقم 2014/16 بتاريخ 2011/04/30 بمبلغ 427.350 دج

فاتورة رقم 2014/37 بمبلغ 2011/07/29 بمبلغ 854.700 دج

كما سيتم استرجاع رسمهما

بالنسبة لسنة 2015:

بالرجوع الى المصاريف المصرح بها والربح المصرح به يتضح انكم بالغتم في هذه المصاريف كما يلي:

❖ عند الاطلاع على فواتير الشراء لاحظنا أنكم قمتم باقتناء مادة الرخام بناء على الفاتورة رقم 2012/539 بمبلغ 854.700 دج بتاريخ 2015/12/27 ولا وجود لها في المخزون ولا توجد أشغال بهذه المادة بعد تاريخ هذه الفاتورة وعليه يتم استخراج رقم أعمال من هذه الفاتورة بناء على الهامش المصرح به في هذه السنة وهو 209%
 854.700 دج \times 209% = 1.786.324 دج يخضع للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة

المضافة ويتم استخراج الربح بنسبة 13%

$$1.786.324 \text{ دج} \times 13\% = 232.222 \text{ دج}$$

❖ فاتورة رقم 2015/02 بتاريخ 2015/01/28 تقدر بمبلغ: 854.700 دج تخص كراء العتاد وآليات الورشة (مقر المبني) يتم رفضها لكونكم تملكون عتاد البناء وذلك بناء على قائمة العتاد المصرح به من طرفكم حيث تملكون عتاد بقيمة اجمالية تقدر 18.396.536,29 دج من جهة وقمتم بكراء هذا العتاد بناء على الفاتورة رقم 2015/01 (مقر المبني) كذلك من جهة اخرى وعليه يتم إضافة قيمة الفاتورة الى الربح واسترجاع الرسم.

بالنسبة لسنة 2016

بالرجوع إلى المصاريف المصرح بها والربح المصرح به يتضح انكم بالغتم في هذه المصاريف كما يلي:

❖ فاتورة رقم 2016/4141 بتاريخ 2016/12/16 بمبلغ 252.136 دج بحيث ان هذه المشتريات لم تدخل في تحقيق رقم الاعمال المصرح به ولم تبقى في المخزون وعليه يتم استخراج رقم أعمال بناء على الهامش الخام المصرح به.

❖ فاتورة رقم 2016/12 بتاريخ 2016/12/12 بمبلغ 524.362,71 دج بحيث أن هذه المشتريات لم تدخل في تحقيق رقم الاعمال المصرح به ولم تبقى في المخزون وعليه يتم استخراج رقم أعمال بناء على الهامش الخام المصرح به.

من (1) و (2) نستخرج التالي:

$$252.136 \text{ دج} + 524.362 \text{ دج} = 776.499 \text{ دج}$$

$$776.499 \text{ دج} \times 180\% = 1.397.699 \text{ دج}$$

يخضع للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة ويضاف الى الربح.

بعد النظر في فاتورة المصاريف ومحركة بتاريخ 2016/01/12 تحت رقم 2016/01 في حين ان من بداية

السنة المالية الى تحرير هذه الفواتير هي 12 يوم فقط وعليه نرفض الايام بعد هذا التاريخ كما يلي:

$$\text{الالة الجارفة: المدة المرفوضة منها } 21 - 12 = 09 \text{ يوم}$$

ضاغط الاسمنت: المدة المرفوضة منها 15 - 12 = 03 يوم

شاحنة نقل الحصى: المدة المرفوضة منها 18 - 12 = 06 يوم

$$301.898 \text{ دج} \left\{ \begin{array}{l} 09 \text{ يوم} \times 22.523,65 \text{ دج} = 202.712 \text{ دج} \\ 03 \text{ يوم} \times 14.020,87 \text{ دج} = 42.060 \text{ دج} \\ 06 \text{ يوم} \times 9.521,73 \text{ دج} = 57.126 \text{ دج} \end{array} \right.$$

المبلغ المرفوض هو 301.898 دج يضاف الى الربح وتسترجع TVA .

4- تأثير الثغرات والأخطاء المكتشفة على الضرائب والرسوم محل التحقيق:

بعد ما تم تقديمه سلفا من ثغرات وأخطاء وتصحيحها، ومما يؤثر على مصداقية المعلومات المحاسبية لهذه السنة، وبالتالي بلا يمكن عليها في تقدير وحساب الضرائب والرسوم المفروضة على المكلف، حيث يعاد تقدير وحساب الضرائب والرسوم بما يتناسب مع التعديلات التي طرأت على المعلومات المحاسبية المصرح بها. ويمكن توضيح تأثير هذه التعديلات في المعلومات المحاسبية على الضرائب والرسوم محل التحقيق كما يلي:

بالنسبة لسنة 2013:

الجدول رقم (01-03): تأثير الثغرات المكتشفة على الضرائب والرسوم محل التحقيق سنة 2013:

المبالغ	رقم الأعمال أو الأرباح	الضرائب والرسوم
26.520.258 دج	رقم الاعمال المستخرج	الرسم على القيمة المضافة TVA
20.224.060 دج	رقم الأعمال المصرح به	
6.296.198 دج .	الفارق	
218.450 دج	المبلغ المسترجع	
26.520.258 دج	رقم الاعمال المستخرج	الرسم على النشاط المهني TAP
20.224.060 دج	رقم الأعمال المصرح به	
83.580 دج .	الفارق	
3.243.863 دج	رقم الاعمال المستخرج	الضريبة على الدخل الإجمالي IRG
1.793.484 دج	رقم الأعمال المصرح به	
1.450.379 دج .	الفارق	
4.004.768 دج	رقم الاعمال المستخرج	الضريبة على أرباح الشركات IBS
2.214.178 دج	رقم الأعمال المصرح به	
1.790.590 دج .	الفارق	

المصدر: من إعداد الطلبة حسب التقرير الأولي للمكلف المعني 2013 .

بالنسبة لسنة 2014:

الجدول رقم (02-03): تأثير الثغرات المكتشفة على الضرائب والرسوم محل التحقيق سنة 2014:

المبالغ	رقم الأعمال أو الأرباح	الضرائب والرسوم
42.212.005 دج	رقم الاعمال المستخرج	الرسم على القيمة المضافة TVA
41.541.130 دج	رقم الأعمال المصرح به	
670.875 دج .	الفارق	
302.221 دج	المبلغ المسترجع	
42.212.005 دج	رقم الاعمال المستخرج	الرسم على النشاط المهني TAP
41.391.500 دج	رقم الأعمال المصرح به	
820.505 دج .	الفارق	
4.365.456 دج	رقم الاعمال المستخرج	الضريبة على الدخل الإجمالي IRG
2.382.048 دج	رقم الأعمال المصرح به	
1.983.408 دج .	الفارق	
5.389.451 دج	رقم الاعمال المستخرج	الضريبة على أرباح الشركات IBS
2.940.800 دج	رقم الأعمال المصرح به	
2.448.651 دج .	الفارق	

المصدر: من إعداد الطلبة حسب التقرير الأولي للمكلف المعني 2014 .

بالنسبة لسنة 2015:

الجدول رقم (03-03): تأثير الثغرات المكتشفة على الضرائب والرسوم محل التحقيق سنة 2014:

المبالغ	رقم الأعمال أو الأرباح	الضرائب والرسوم
24.815.233 دج	رقم الاعمال المستخرج	الرسم على القيمة المضافة TVA
23.028.909 دج	رقم الأعمال المصرح به	
1.786.324 دج .	الفارق	
145.299 دج	المبلغ المسترجع	
24.815.233 دج	رقم الاعمال المستخرج	الرسم على النشاط المهني TAP
23.028.909 دج	رقم الأعمال المصرح به	
1.786.324 دج .	الفارق	
1.710.903 دج	رقم الاعمال المستخرج	الضريبة على الدخل الإجمالي IRG
830.490 دج	رقم الأعمال المصرح به	
880.407 دج .	الفارق	
2.112.226 دج	رقم الاعمال المستخرج	الضريبة على أرباح الشركات IBS
1.025.304 دج	رقم الأعمال المصرح به	
1.086.922 دج .	الفارق	

المصدر: من إعداد الطلبة حسب التقرير الأولي للمكلف المعني 2014 .

بالنسبة لسنة 2016:

الجدول رقم (03-04): تأثير الثغرات المكتشفة على الضرائب والرسوم محل التحقيق سنة 2014:

الضرائب والرسوم	رقم الأعمال أو الأرباح	المبالغ
الرسم على القيمة المضافة TVA	رقم الاعمال المستخرج	83.524.637 دج
	رقم الأعمال المصرح به	82.126.938 دج .
	الفارق	1.397.699 دج
	المبلغ المسترجع	51.322 دج
الرسم على النشاط المهني TAP	رقم الاعمال المستخرج	24.815.233 دج
	رقم الأعمال المصرح به	83.524.637 دج
	الفارق	82.126.938 دج .
الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	رقم الاعمال المستخرج	8.072.486 دج
	رقم الأعمال المصرح به	6.695.813 دج
	الفارق	1.376.673 دج .
الضريبة على أرباح الشركات IBS	رقم الاعمال المستخرج	9.966.033 دج
	رقم الأعمال المصرح به	8.266.436 دج
	الفارق	1.699.597 دج .

المصدر: من إعداد الطلبة حسب التقرير الأولي للمكلف المعني 2014 .

الضريبة على الأجور والمرتببات:

لا يوجد أي تعديل فيما يخص الضريبة على الأجور والمرتببات

حقوق الطابع:

لا يوجد أي تعديل فيما يخص حقوق الطابع

5- رد المكلف على الإبلاغ الأولي :

قام المكلف بإبداء ملاحظاته عن الإبلاغ الأولي بواسطة الرد الذي يحمل رقم 2018/165 بتاريخ

2018/02/06 (لم يحترم المكلف المدة القانونية للرد 30 يوما) لكن رده كان يحمل بعض العناصر الجديد.

6- أهم التعديلات التي طرأت على التحقيق

أ- الثغرات والأخطاء المكتشفة بالمعلومات المحاسبية المصرح بها:

بعد ابلاغ المكلف بعض العناصر الجديدة تعتمز الإدارة على تعديل بعض العناصر التي تم على أساسها حساب الضرائب والرسوم المقترحة في الإبلاغ الأولي، نظرا لوجود بعض الإثباتات المقدمة في الرد، وتلفت الإدارة انتباه المكلف إلى أن الحقوق في هذا الاطار تكون مثقلة بعقوبات جبائية محددة بالقانون ذلك طبقا للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

➤ بالنسبة لسنة 2013

بعد مراجعة الوثائق المحاسبية لهذه السنة فيما يخص المقبوضات والتصريحات الشهرية لاحظنا ما يلي:
وبناء على رد المكلف تم إعطاء المكلف نسبة تلف في المواد الأولية 10 %
❖ بناء على الفاتورة رقم 2013/24 بتاريخ 2013/01/23 مع الممول مقاري أيمن مبلغ 525 000 دج والفاتورة رقم 2013/02 بتاريخ 2013/01/03 مع نفس الممول بمبلغ 560.000 دج فقد قمتم بإقتناء 620 وحدة من مادة باكس المنيوم 30 V/V بقيمة اجمالية تقدر ب: 1.085.000 دج في حين بالرجوع الى الاشغال المنجزة لم تتضح هذه المشتريات وبالتالي فإن المصلحة ستقوم بإستخراج رقم اعمال لهذه المشتريات بناء للهامش الخام المصرح به وهو 186 % كما يلي:

$$(1.085.000 - 10 \%) \times 186 \% = 1.816.290 \text{ دج تضاف نسبة } 13\% \text{ منها الى الربح}$$

❖ بناء على الفاتورة رقم 2013/01 بتاريخ 2013/01/02 مع الممول مقاري أيمن قمتم بإقتناء مادة (85/25) Sac Bitume Oxude بقيمة خارج الرسم 522.500 دج في حين بالرجوع الى الاشغال المنجزة لم تتضح هذه المشتريات وبالتالي فإن المصلحة ستقوم بإستخراج رقم اعمال لهذه المشتريات بناء للهامش الخام المصرح به وهو 186 % كما يلي:

$$(522.000 - 10 \%) \times 186 \% = 873.828 \text{ دج تضاف نسبة } 13\% \text{ منها الى الربح}$$

$$971.850 \text{ دج} \times 13 \% = 126.340 \text{ دج}$$

❖ بناء على الفاتورة رقم 2013/297 مع الممول Sarl Abar Cadia Metal بتاريخ 2013/11/23 تخص اقتناء مادة الحديد بمختلف انواعه بقيمة خارج الرسم 1.777.553 دج لكن بالرجوع الى وضعيات الاشغال بعد هذا التاريخ نجد بأنكم قد قمتم بأشغال تستهلك هذه المادة بقيمة 225.786 دج تخص الاشغال الكبرى في وضعية الاشغال النهائية التي تخص انجاز ثانوية حاسي خليفة، مع العلم انكم قد استهلكتم كل

المشتريات خلال هذه السنة اي المخزون في اخر السنة يساوي صفر وعليه سيتم استخراج رقم اعمال من هذه المشتريات بضرها في هامش الربح المصرح به وهو 186 % و يتم انقاص قيمة الاشغال التي تستهلك هذه المادة المذكورة اعلاه بقيمة 225 786 دج كما يلي:

$$(1.777.533 - 10\%) \times 186\% = 2.975.622 \text{ دج}$$

2.975.622 دج - 225.786 دج = 2.749.836 دج (يعتبر رقم اعمال جديد ويضاف نسبة 10 % منها الى الربح)

ومما سبق:

الربح المصرح به في الميزانية الجبائية: 2.214.178 دج هامش صافي 09 %.

بناء على النقاط 1، 2، 3، 4، 5 فإنه سيتم رفض المحاسبة خلال هذه السنة وذلك لكون عند اضافة كل هذه المصاريف الى الربح المصرح به فان نسبة الربح الجديد تتجاوز النسب المعمول بها في مثل هذه الانشطة. وبناء على رد المكلف والتي من خلالها تم تخفيض هامش الربح الصافي لسنة 2013 الى 10 %.

رقم الأعمال المحقق يقدر ب: 24.509.717 دج + 5.439.954 دج = 29.949.671 دج
بتطبيق نسبة هامش ربح صافي 10 % الربح المستخرج = 29.949.671 دج × 10 % = 2.994.967 دج
الربح المصرح به = 2.214.178 دج - الفارق = 780.789 دج.

➤ بالنسبة لسنة 2014:

تم إعطاء المكلف نسبة تلف في المواد الأولية 10 %

❖ وجود خطأ في حساب الزبائن 01/ 01/ 2014 حيث انكم مصرحون ب: 20 942 651 دج في حين ان الصحيح هو : 21 022 170 دج

❖ بناء على المشتريات والمخزون خلال 2014/12/31 ومقارنتها بوضعيات الاشغال المنجزة يتضح انكم قتمم باقتناء مادة الخشب بقيمة 2.222.290 دج بناء على الفواتير E839، E170، E2032، E0025، ومقارنتها بالمخزون من هذه المادة القدر ب : 1.928.083 دج يتضح ان الفارق وهو 294.207 دج مع العلم انكم قتمم بكراء عتاد تسطیح بقيمة 1.709.401 دج وعتاد للإنجاز بقيمة 1.709.401 دج بالإضافة الى انكم تملكون عتاد تسطیح وفقا لقائمة العتاد المصرح بها وعليه سيتم استخراج رقم اعمال يتناسب وهذا المشتريات وفقا للهامش الخام المصرح به من طرفكم والذي يقدر بنسبة 201 % كما يلي :

$$(294 207 \text{ دج} - 10\%) \times 201\% = 532.219 \text{ دج}$$

➤ بالنسبة لسنة 2015

عند الاطلاع على فواتير الشراء لاحظنا أنكم قمتم باقتناء مادة الرخام بناء على الفاتورة رقم 2015/539 بمبلغ 854.700 دج بتاريخ 2015/12/27 ولا وجود لها في المخزون ولا توجد أشغال بهذه المادة بعد تاريخ هذه الفاتورة وعليه يتم استخراج رقم أعمال من هذه الفاتورة بناء على الهامش المصرح به في هذه السنة هو 209 %


(854.700 دج - 10%) × 209 % = 1.607.690 دج يخضع للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة ويتم استخراج الربح بنسبة 11%
 1.607.690 دج × 11 % = 176.845 دج.

➤ بالنسبة لسنة 2016

في سنة 2016 لم تطرأ لها أي تعديلات، وستبقى كما هي.

ب- تأثير الثغرات والأخطاء المكتشفة على الضرائب والرسوم محل التحقيق:


بعد ما تم تقديمه سلفاً من ثغرات وأخطاء وتصحيحها، ومما يؤثر على مصداقية المعلومات المحاسبية لهذه السنة، وبالتالي لا يمكن عليه في تقدير وحساب الضرائب والرسوم المفروضة على المكلف، حيث يعاد تقدير وحساب الضرائب والرسوم بما يتناسب مع التعديلات التي طرأت على المعلومات المحاسبية المصرح بها. ويمكن توضيح تأثير هذه التعديلات في المعلومات المحاسبية على الضرائب والرسوم محل التحقيق كما يلي:

بالنسبة لسنة 2013: 

الجدول رقم (03-05): تأثير الثغرات المكتشفة على الضرائب والرسوم محل التحقيق سنة 2013:

المبالغ	رقم الأعمال أو الأرباح	الضرائب والرسوم
25.664.014 دج	رقم الاعمال المستخرج	الرسم على القيمة المضافة TVA
20.224.060 دج	رقم الأعمال المصرح به	
5.439.954 دج	الفارق	
218.450 دج	المبلغ المسترجع	
25.664.014 دج	رقم الاعمال المستخرج	الرسم على النشاط المهني TAP
20.224.060 دج	رقم الأعمال المصرح به	
5.439.954 دج	الفارق	
2.425.924 دج	رقم الاعمال المستخرج	الضريبة على الدخل الإجمالي IRG
1 793 484 دج	رقم الأعمال المصرح به	
632.440 دج	الفارق	
2.994.967 دج	رقم الاعمال المستخرج	الضريبة على أرباح الشركات IBS
2.214.178 دج	رقم الأعمال المصرح به	
780.789 دج	الفارق	

المصدر: من إعداد الطلبة حسب التقرير الأولي للمكلف المعني 2013 .

بالنسبة لسنة 2014: 

الجدول رقم (03-06): تأثير الثغرات المكتشفة على الضرائب والرسوم محل التحقيق سنة 2014:

المبالغ	رقم الأعمال أو الأرباح	الضرائب والرسوم
42.152.868 دج	رقم الاعمال المستخرج	الرسم على القيمة المضافة TVA
41 541 130 دج	رقم الأعمال المصرح به	
611.738 دج	الفارق	
302.221 دج	المبلغ المسترجع	
42.152.868 دج	رقم الاعمال المستخرج	الرسم على النشاط المهني TAP
41 391 500 دج	رقم الأعمال المصرح به	
761.368 دج	الفارق	
4.317.555 دج	رقم الاعمال المستخرج	الضريبة على الدخل الإجمالي IRG
2.382.048 دج	رقم الأعمال المصرح به	
1.935.507 دج	الفارق	
5.330.314 دج	رقم الاعمال المستخرج	الضريبة على أرباح الشركات IBS
2.940.800 دج	رقم الأعمال المصرح به	
2.389.514 دج	الفارق	


المصدر: من إعداد الطلبة حسب التقرير الأولي للمكلف المعني 2014 .

بالنسبة لسنة 2015:

الجدول رقم (03-07): تأثير الثغرات المكتشفة على الضرائب والرسوم محل التحقيق سنة 2015:

المبالغ	رقم الأعمال أو الأرباح	الضرائب والرسوم
24.636.599 دج	رقم الاعمال المستخرج	الرسم على القيمة المضافة TVA
23 028 909 دج	رقم الأعمال المصرح به	
1.607.690 دج	الفارق	
145.299 دج	المبلغ المسترجع	
24.636.599 دج	رقم الاعمال المستخرج	الرسم على النشاط المهني TAP
23 028 909 دج	رقم الأعمال المصرح به	
1.607.690 دج	الفارق	
1.666.048 دج	رقم الاعمال المستخرج	الضريبة على الدخل الإجمالي IRG
830 490 دج	رقم الأعمال المصرح به	
835.558 دج	الفارق	
2.056.849 دج	رقم الاعمال المستخرج	الضريبة على أرباح الشركات IBS
1 025 304 دج	رقم الأعمال المصرح به	
1.031.545 دج	الفارق	

المصدر: من إعداد الطلبة حسب التقرير الأولي للمكلف المعني 2015 .

بالنسبة لسنة 2016: 

الجدول رقم (03-08): تأثير الثغرات المكتشفة على الضرائب والرسوم محل التحقيق سنة 2016:

المبالغ	رقم الأعمال أو الأرباح	الضرائب والرسوم
83.384.866 دج	رقم الاعمال المستخرج	الرسم على القيمة المضافة TVA
82 126 938 دج	رقم الأعمال المصرح به	
1.257.928 دج	الفارق	
51.322 دج	المبلغ المسترجع	
83.384.866 دج	رقم الاعمال المستخرج	الرسم على النشاط المهني TAP
82 126 938 دج	رقم الأعمال المصرح به	
1.257.928 دج	الفارق	
7.052.432 دج	رقم الاعمال المستخرج	الضريبة على الدخل الإجمالي IRG
6.695.813 دج	رقم الأعمال المصرح به	
356.619 دج	الفارق	
8.706.706 دج	رقم الاعمال المستخرج	الضريبة على أرباح الشركات IBS
8 266 436 دج	رقم الأعمال المصرح به	
440.270 دج	الفارق	

المصدر: من إعداد الطلبة حسب التقرير الأولي للمكلف المعني 2016 .

• الضريبة على الأجور والمرتببات :

لا يوجد أي تعديل فيما يخص الضريبة على الأجور والمرتببات

• حقوق الطابع

لا يوجد أي تعديل فيما يخص حقوق الطابع

وقد تم تلخيص كل الضرائب والرسوم في ما يلي:

الجدول رقم (03-09): الضريبة على أرباح الشركات

المجموع	التأخير	عقوبة	الفارق	الحقوق	الحقوق	الاساس	الاساس	السنة
	الزيادة	النسبة		المغرم عليه	المستخرجة	المغرم عليه	المستخرج	
170.603	22.253	% 15	148.350	420.694	569.044	2.214.178	2.994.967	2013
567.510	113.502	% 25	454.008	558.752	1.012.760	2.940.800	5.330.314	2014
225.392	29.399	% 15	195.993	194.808	390.801	1.025.304	2.056.849	2015
96.199	12.548	% 15	83.651	1.570.623	1.654.274	8.266.436	8.706.706	2016
1059704	177702		882002					المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة حسب التقرير النهائي للمكلف المعني

الجدول رقم (03-10): الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ass

المجموع	التأخير	عقوبة	الفارق	الحقوق	الحقوق	الاساس	الاساس	السنة
	الزيادة	النسبة		المغرم عليه	المستخرجة	المغرم عليه	المستخرج	
72.731	9.487	% 15	63.244	179.348	242.592	1.793.484	2.425.923	2013
222.583	29.033	% 15	193.550	238.205	431.755	2.382.048	4.317.554	2014
96.088	12.533	% 15	83.555	83.050	166.605	830.496	1.666.048	2015
39.228	3.566	% 10	35.662	699.581	705.243	6.695.813	7.052.432	2016
429630	54619		375011					المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة حسب التقرير النهائي للمكلف المعني

الجدول رقم (03-11): الرسم على النشاط المهني TAP

المجموع	التأخير	عقوبة	الفارق	الحقوق	الحقوق	الاساس	الاساس	السنة
	الزيادة	النسبة		المغرم عليه	المستخرجة	المغرم عليه	المستخرج	
125.119	16.320	% 15	108.799	404.481	513.280	20.224.060	25.664.014	2013
16.750	1.523	% 10	15.227	827.830	843.057	41.391.500	42.152.868	2014
35.369	3.215	% 10	32.154	460.578	492.732	23.028.909	24.636.599	2015
27.674	2.516	% 10	25.158	1.642.539	1.667.697	82.126.938	83.384.866	2016
204912	23574		181338					المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة حسب التقرير النهائي للمكلف المعني

الجدول رقم (03-12): الرسم على القيمة المضافة TVA

المجموع	التأخير	عقوبة	الفارق	الحقوق	الحقوق	الاساس	الاساس	السنة
	الزيادة	النسبة		المغرم عليه	المستخرجة	المغرم عليه	المستخرج	
1.155.990	231.198	% 25	924.792	3.438.090	4.362.882	20.224.060	25.664.014	2013
119.595	15.599	% 15	103.996	7.061.992	7.165.988	41.541.130	42.152.868	2014
341.634	68.327	% 25	273.307	3.914.915	4.188.222	23.028.909	24.636.599	2015
267.310	53.462	% 25	213.848	13.961.579	14.175.427	82.126.938	83.384.866	2016
1884529	368586		1515943					المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة حسب التقرير النهائي للمكلف المعني

الجدول رقم (03-13): استرجاع الرسم على القيمة المضافة

السنة	الرسم الواجب استرجاعه	نسبة الزيادة	الزيادة	المجموع
2013	218.450	%25	54.613	273.063
2014	302.221	%25	75.555	377.776
2015	145.299	%15	21.795	167.094
2016	51.322	%15	7.698	59.020
المجموع				876953

المصدر: من إعداد الطلبة حسب التقرير النهائي للمكلف المعني

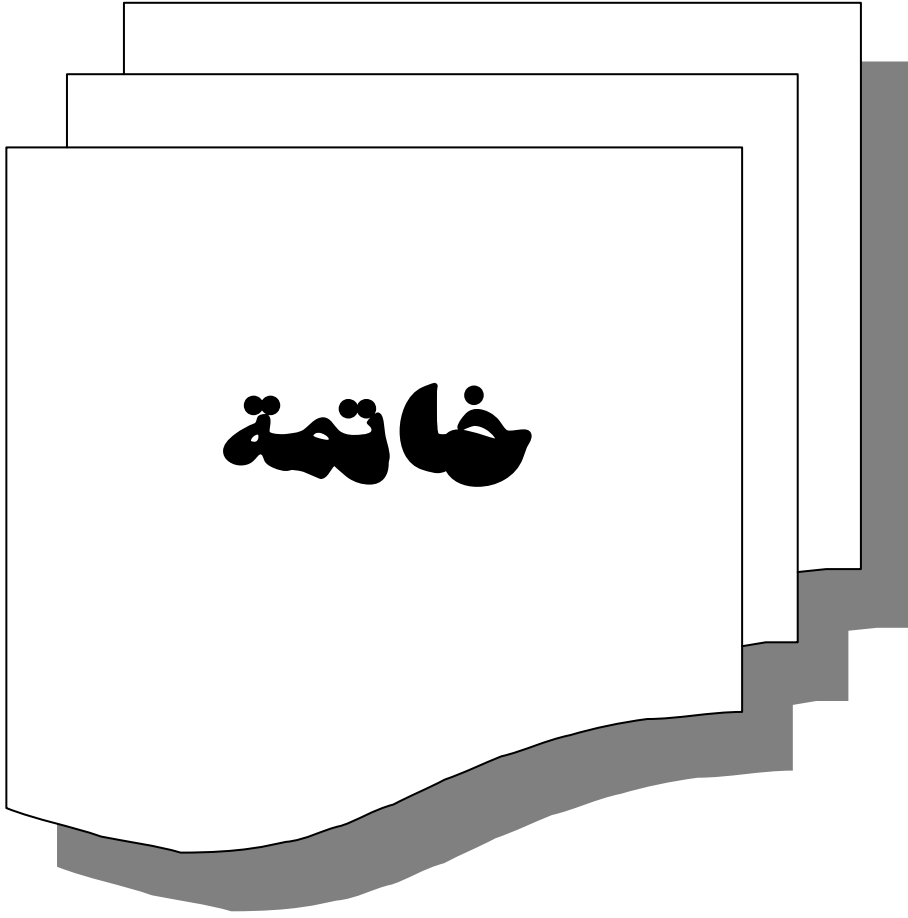
من خلال ما سبق ومن خلال هذه الدراسة فإن إدارة الضرائب استطاعت استرجاع مبلغ 4455728 دج بفعل جهود مصالح المراقبة الجبائية.
أ-الإبلاغ النهائي:

وهذا الإبلاغ هو الإبلاغ الأخير والذي يكون بعد دراسة رد المكلف من ملاحظات او إبداء رأي، وبعد إجراء التعديلات والتغيرات التي صرح بها المكلف بعد الإبلاغ الاولي، محملة بعقوبات جبائية محددة بالقانون وذلك طبقا للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية. الملحق رقم 03

خلاصة الفصل:

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تحولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة، كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقومها، ولتحقيق الأهداف المرجوة من عملية الرقابة الجبائية، عمل المشرع على تنظيم سيرها وعملها بإسناد مهمة القيام بها إلى أجهزة مختصة.

ولقد تطرقنا في هذا الفصل إلى دراسة حالة لإحدى أنواع الرقابة الجبائية، والمتمثلة في التحقيق المحاسبي، حيث أنها ومن خلال اعتمادها على المعلومات المحاسبية من حيث الشكل والمضمون للمكلف تساعد وبصورة كبيرة في التأكد من الوضعية الجبائية للمكلف ومكافحة التهرب والغش الضريبي.



من خلال تطرقنا إلى هذه الدراسة والمتمثلة في دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش والتهرب الضريبي، تم الولوج لهذه الدراسة من خلال جانبيين النظري والتطبيقي، حيث تم التطرق إلى موضوع التهرب والغش الضريبي الذي حظي باهتمام كبير في السنوات الأخيرة من طرف السلطات المعنية، وهذا ما أدى إلى الاهتمام أكثر بوسائل معالجته، محاولين تدارك النقص الحاصل في الموارد المالية للدولة، والذي جعل أموالا طائلة تتداول بكل حرية وبدون مراقبة أو اقتطاع وبذلك حرمت الخزينة العمومية منها .

معالجة هذه الظاهرة تتطلب أولا معرفة ماهية هذه الظاهرة، لأنه ليس من المجدي أن نسعى وراء مكافحتها والحد منها، إذا كنا في الأصل لا نملك أدنى فكرة أو معرفة حول ما نكافح ضده، حيث يرتبط التهرب والغش الضريبي بالكيفية التي يتم من خلالها التخلص من دفع الضريبة، سواء بالطريقة المشروعة وهي ما يعرف بالتهرب الضريبي أو بالطريقة الغير مشروعة والمتمثلة في الغش الضريبي.

كما تم التطرق إلى الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها التي تعتبر مجموعة من الاجراءات التي تقوم بمراقبة صحة التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة في اطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهرب والغش الضريبي.

1- نتائج فرضيات البحث

قدمنا في المقدمة العامة ثلاث فرضيات يحكم على صحتها من عدمها من خلال ما يلي:

- ❖ **الفرضية الأولى:** تؤثر ظاهرتي التهرب والغش الضريبي سلبيا على الاقتصاد الوطني من خلال تخفيض الإيرادات العامة، اتضح ان هذه **الفرضية صحيحة** لأنها ظاهرة خطيرة جدا ومنتشرة بشكل واسع، حيث يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية نتيجة حرمانها من جزء هام من مواردها المالية.
- ❖ **الفرضية الثانية:** تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة قانونية إجبارية تطبق على المكلفين الخاضعين للضريبة، المصالح والهيئات التي تقوم بعملية الرقابة الجبائية هي هيئات ومصالح حكومية تتمتع بصلاحيات وسلطات قانونية محددة في قوانين ومراسيم منشورة في الجريدة الرسمية إذا فهذه **الفرضية صحيحة**.
- ❖ **الفرضية الثالثة:** الرقابة الجبائية وسيلة قانونية تعمل على كشف كل الأخطاء والتجاوزات ومحاولات التهرب والغش الضريبيين في التصريحات والوثائق المحاسبية، إن اكتشاف الغش والتهرب الضريبيين وكل التجاوزات والأخطاء تعتبر الدور الأساسي للرقابة الجبائية من خلال مراقبة مختلف التصريحات المقدمة من طرف المكلف، ومنه **الفرضية صحيحة**.

2- نتائج الدراسة

- من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى جملة من النتائج، نوجزها فيما يلي:
- إن الكثير من المكلفين بالضريبة يحاولون قدر المستطاع التملص من دفع مستحقاتهم الضريبية وذلك بواسطة عدة أساليب وطرق ولعل أهمها التلاعب في إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية والتي تعبر عن وضعية المؤسسة، وذلك عن طريق محاولة تضخيم الأعباء والتكاليف وتقليل النتائج وهذا من أجل التقليل من مبالغ الضرائب والرسوم الواجب عليهم تسديدها؛
 - تعتمد المصالح الجبائية في تحديد وحساب مختلف الضرائب والرسوم الواجب تسديدها من طرف المكلفين، على عناصر ومعطيات يتم استخراجها من المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تصريحاتهم؛
 - تتم عملية الرقابة الجبائية من طرف مصالح جبائية مخولة قانوناً بذلك؛
 - تتبع المصالح الجبائية طرق وإجراءات أهمها الرقابة العامة والتي تتم على مستوى مفتشيات الضرائب، كما تعدها إلى الرقابة المعمقة والمتمثلة في التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب في المحاسبة والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة وهي تتم على مستوى مديريات الضرائب؛
 - إن المكلف يعتمد في تدليسه وغشه على ضعف الإدارة الجبائية وعدم خبرة وكفاءة بعض المحققين خاصة من الناحية المحاسبية.

3- توصيات البحث

- من خلال التطرق للدراسة والبحث المبين في الفصول السابقة، وسعياً لإعطاء فائدة لهذا البحث يمكن في هذا المجال أن نقدم بعض التوصيات:
- محاولة تقريب المكلفين بالضريبة مع مصالح الرقابة الجبائية لكسر جدار التشاؤم من الضريبة من طرف المكلفين ونزع الفكرة السلبية عنها؛
 - تنظيم تربيصات لأفراد الإدارة الجبائية حول الطرق المستحدثة في التهرب الضريبي؛
 - تشجيع المكلفين الذين تثبت براءتهم الجبائية بواسطة عملية الرقابة الجبائية، من خلال منحهم إمتيازات ضريبية مثلاً.



**المراجع
والمصادر**

1- الكتب

- أحمد عبد السميع علام، المالية العامة المفاهيم والتحليل الاقتصادي والتعليق، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، الطبعة الاولى، 2012.
- حامد نور الدين، أثر إصلاح النظام الضريبي، زهران للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الاولى، 2016.
- حسين محمد سمحان وآخرون، المالية العامة من منظور اسلامي، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائرية، 2007.
- زعدود علي، المالية العامة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2006.
- سعيد علي العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة، عمان، الطبعة الأولى 2011.
- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
- عبد الحليم كراجه، هيثم العبادي، المحاسبة الضريبية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2000.
- علي زعدود، مالية عامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2006.
- عمر يحاوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، ديوان هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.
- غازي حسين غناية، النظام الضريبي في الفكر الاسلامي " دراسة مقارنة "، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 2002.
- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008.
- كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضريبة، دار هولة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
- مصطفى عوادي، نصر رحال، الغش والتهرب الضريبي في النظام الجزائري، مطبعة سحري، الوادي، 2010.
- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الدولية وآثاره على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2008.
- عادل احمد حشيش، اساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، 1992.

2- الأطروحات والرسائل

- شريف محمد، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة تلمسان، 2010/2009.
- خالد بن معتوق، محمد الأمين ميلي، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية دراسة حالة لدى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017/2016.
- خليفة اسعيد، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون الإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2013.
- خيرة قماري، العقوبات الضريبية كألية للحد من الغش والتحايل الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في علوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة جمة لخضر، الوادي، 2018/2017.
- دريدي العروسي، عويطي عثمان، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي دراسة حالة للمديرية الولائية للضرائب بالوادي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2018/2017.
- دمدوم فريد، كمال رزيق، نظام فرض الضريبة وأثرها على التنمية الاقتصادي، مذكرة نيل شهادة مهندس دولة في التخطيط والاحصاء، المعهد الوطني للتخطيط والاحصاء الجزائر 2007.
- شرفي أسماء، التصريحات الجبائية ودورها في مكافحة التهرب والغش الضريبي، مذكرة تخرج ضمن متطلبات الحصول على ليسانس في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، المركز الجامعي بالوادي، 2008/2007.
- طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للاعمال، كلية الحقوق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015/2014.
- طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير تخصص القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2012/2011.
- عبد الله مركيك، الرقابة الجبائية في النظام الحقيقي دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية مستغانم، مذكرة لنيل شهادة الماستر في المالية والمحاسبة، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2019/2018.

- عتاب تواتيه، الرقابة الجبائية كأداة في محاربة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في المالية والمحاسبة، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، 2018/2017.
- عيساوس عبد القادر، بلعروسي سيدي محمد، الامتيازات الجبائية لتحفيز الاستثمار الخاص في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد نقدي ومالي، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، 2016/2015.
- غزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016/2015.
- فاطمة تبوكويت، زهية سماعيلي، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبيين دراسة حالة لمديرية الضرائب بولاية بومرداس، مذكرة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة بومرداس، 2017/2016.
- فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه، تخصص القانون العام، كلية الحقوق، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، 2013-2012.
- فاطمة سوداني، عائشة باديدي، عبد الرحمن رحومي، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية حالة مديرية الضرائب لولاية أدرار، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص جباية المؤسسة، جامعة أدرار، 2014/2013.
- لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر دراسة حالة ولاية تيارت، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، 2012/2011.
- لامية آيت بلقاسم، آليات إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وبنوك، جامعة البويرة، 2013.
- لويزة يدو، حياة قاري، الغش الضريبي وآليات مكافحته دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالبويرة، مذكرة لنيل شهادة ليسانس في العلوم الاقتصادية، المركز الجامعي آكلي محند الحاج، البويرة، 2010 - 2011.
- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب بأم البواقي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011/2010.

- مبروك نور الإسلام، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص بنوك ومالية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2015/2014.
- محمد مين دانون، الرقابة الجبائية في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، تخصص قانون الأعمال، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2016.
- مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية حالة الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ومحاسبة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الدكتور يحي فارس، المدية، 2008.
- مصطفى عوادي، ضبط التصريجات الجبائية للتقليل من الغش الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، 2006/2007.
- ميلود بن غماري، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2018/2017.
- نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999 – 2003، رسالة لنيل شهادة الماجستير، تخصص مالية ونقود، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2005.
- هشام بوجابر، سليمان بنعيش، دور نظم المعلومات في تفعيل الرقابة الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أدرار، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص مالية المؤسسة، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2017/2016.
- لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر دراسة حالة ولاية تيارت، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012/2011.

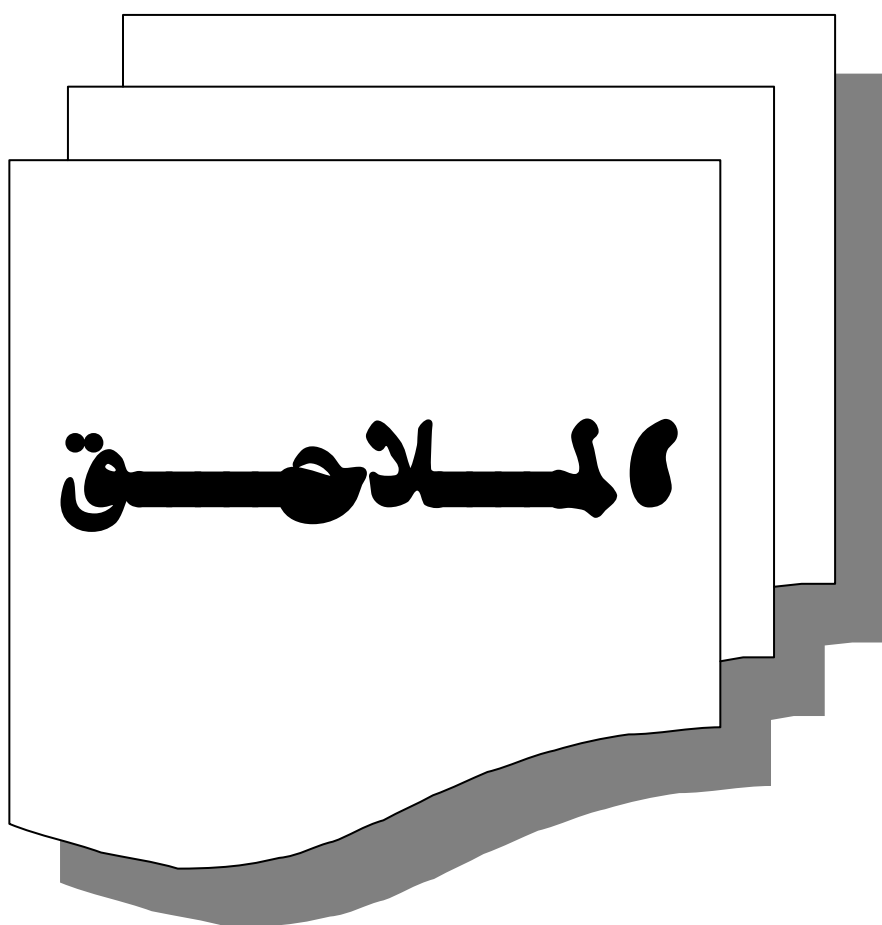
3- الملتقيات

- أسماء بولجال، أهمية الرقابة الجبائية الداخلية في النظام الجبائي الجزائري، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي 45، قالمة، يومي 28/29 أكتوبر 2015.
- بوعلام ولهي، نمو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، الملتقى العلمي الدولي، الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 20 – 21 أكتوبر 2010.

- ناصر شارقي، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي 45، قلمة، يومي 28/29 أكتوبر 2015.
- ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح للتنفيع لآليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية وحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر 2009.
- نعيمة أكلي، فعالية الرقابة الجبائية في ظل نظام معلوماتي جبائي، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي 45 قلمة، يومي 28-29 أكتوبر 2015.

4- القوانين والمراسيم

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة الاقتصاد، المادة من الضرائب المماثلة، طبعة 1992.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.
- المرسوم التنفيذي المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، العدد 64، الصادرة بتاريخ 22 رجب 1423 هـ الموافق لـ 29 سبتمبر 2002، السنة التاسعة والثلاثون.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الاجراءات الجبائية الجزائرية، 2014
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون المدني، 2013.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب الغير المباشرة.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون المالية لسنة 2005، الجريدة الرسمية.
- المرسوم الرئاسي 236\10 المؤرخ في 7\10\2010 ، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية، الجريدة الرسمية، العدد58.
- ميثاق المكلفين بالضريبة، منشورات 2013.



الملحق رقم 01: الاشعار بالتحقيق

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministère des Finances
Direction Générale des impôts
Direction Régionale des Impôts de ...OUARGLA....
Direction des Impôts de Wilaya d'.....EL OUED.....

وقد قمت هذه الامور مستهلا
بالتصديق بالاضراب

Avis de contrôle Ponctuel

Référence N° : /SDCF/BVF/

A EL OUED LE :

Lettre avec
A.R

Mr :
COMPTA

Reçu

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre...Sieg?.....
Leàpour procéder à des opérations de con portant sur TAP-TVA-IRG-IRG/S-DT et concernant.

Les années en vertu des dispositions de l'article 20bis du code des procédures fiscales.

Nous vous saurions gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos docum comptables et pièces justificatives dont la présentation est obligatoire conformément dispositions de l'article 20 du code des procédures fiscales.

Au cours de se contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conse votre chois et de demander les précisions sur la conduite de cette vérification ponctuelle.

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

Veillez agréés, Madame, Monsieur, l'expression de notre parfaite considératio.

Le chef de service

رئيس فرقة التحقيق
عاصمة الجزائر

Nom et garde des vérificateurs

محقق محاسبية

الملحق رقم 02: الإبلاغ الأولي

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

المديرية الجهوية للضرائب ورقلة

المديرية الولائية للضرائب الوادي

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

مكتب المراجعات الجبائية

السوادي في : 2017/12/25

إلى السيد: شركة واد الزهور للبناء و الأشغال

البناء و الأشغال العمومية

حي المجاهدين المغير - الوادي

الإبلاغ الأولي للتحقيق المحاسبي

للسنوات 2013 , 2014 , 2015 , 2016 .

تبعاً لإرسال الأستعار بالتحقيق رقم : 100 /ب م م ج / 2017 المؤرخ في : 2017/06/01 كنتم موضوع

تحقيق في المحاسبة للسنوات 2013 , 2014 , 2015 , 2016 . وذلك ابتداء من تاريخ 2017/06/20 إلى

غاية 2017/11/18 المرتبطة بالضرائب و الرسوم التالية : الرسم على النشاط المهني , الرسم على القيمة

المضافة , الضريبة على ارباح الشركات , الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء , الضريبة على المرتبات

و الأجور , حقوق الطابع الخ .

نتيجة لذلك يسرني أن أعلمكم أن الإدارة تعترم تعديل العناصر التي تم على أساسها حساب الضرائب و الرسوم ,

نظراً للأسباب الموضحة لهذا الإستعار نطلب منكم تكملة لها و اعتباراً من تاريخ استلام هذا التبليغ تمنح لكم أجل أربعون

يوماً لإدلاء بملاحظاتكم أو قبول التعديل , إن غياب الرد خلال هذا الأجل يعتبر موافقة ضمنية. و نلفت انتباهكم إلى أن

الحقوق في هذا المجال تكون متقلة بعقوبات جبائية محددة بالقانون و قبل انقضاء أجل الرد يمكنكم طلب كافة التوضيحات

الشفوية المتعلقة بمحتوى التبليغ و باستطاعتكم الاستعانة بمستشار من اختياركم لمناقشة الاقتراحاتكم الحالية أو الرد

عليها كما يمكنكم من خلال ردكم طلب التحكيم من المدير الولائي للضرائب فيما يخص الاسئلة المتعلقة بالوقائع او

بالقانون حسب الحالة وذلك وفقاً للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية

يحتوي هذا الإبلاغ على (12) صفحات من ضمنهم هذه.

تقبلوا سيدي أسمى معاني الاحترام

الملحق رقم 03: الابلاغ النهائي

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

المديرية الجهوية للضرائب ورقلة

المديرية الولائية للضرائب الوادي

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

مكتب المراجعات الجبائية

السوادي في : 2018/03/12

إلى السيد: شركة واد الزهور للبناء و الاثغال

البناء و الاثغال العمومية و الري

حي المجاهدين المغير - الوادي

الإبلاغ النهائي للتحقيق المحاسبي

للسنوات 2013 , 2014 , 2015 , 2016

تبعاً لإرسال الأستعار بالتحقيق رقم: 100 /ب م م ج / 2017 المؤرخ في: 2017/06/01 كنتم موضوع تحقيق في المحاسبة للسنوات 2013 , 2014 , 2015 , 2016 , 2013 وذلك ابتداء من تاريخ 2017/06/20 الى غاية 2017/11/18 المرتبطة بالضرائب و الرسوم التالية : الرسم على النشاط المهني , الرسم على القيمة المضافة , الضريبة على ارباح الشركات , الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء , الضريبة على المرتبات و الأجور , حقوق الطابع الخ .

نظراً لردكم الذي يحمل رقم 165 / 2018 و المؤرخ في 2018/02/06 رداً على الإبلاغ الاولي رقم 2017/120 المؤرخ بتاريخ 2017/12/25 .

نتيجة لذلك يشرفني ان اعلمكم ان الإدارة تعتزم تعديل بعض العناصر التي تم على أساسها حساب الضرائب و الرسوم المقترحة في الإبلاغ الاولي ، نظراً لوجود بعض الاتباتات المقدمة في الرد ، و نلفت انتباهكم الى ان الحقوق في هذا الاطار تكون متقلة بعقوبات جبائية محددة بالقانون ذلك طبقاً للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية

يحيوي هذا الإبلاغ على (13) صفحات من ضمنهم هذه.

تقبلوا سيدي أسمى معاني الاحترام