الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم مالية

فرع: علوم مالية

رقم:

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تحت عنوان:

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الجبائي – دراسة حالة بمديرية الضرائب بالمسيلة 2014-2017

من إعداد:

- **بلطرش صدام حسين**
- **جلولي محمد الأمين**

تحت إشراف:

أحمد فوضيل فكار

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
			رئيسا
			مشرفا ومقررا
			مناقشا

السنة الجامعية : 2020-2021

شكر وعرفان

. أشكر الله سبحانه وتعالى على فضله وتوفيقه لي، والقائل في محكم

أَذَّنَ ﴿ بُكُمتنْزيلَئِن ْ شَكَرَ ْتُم ْ لأَ َزِيد َنَّكُم ْ [سورة إبراهيم الآية 07] .

الحمد لله رب العالمين حمدا طيباً مباركا فيه ملئ السموات والأرض وملء ما بينها وملئ ما شاء من شيء بعد والصلاة والسلام على خير المرسلين سيدنا وحبيبنا محمد صل الله عليه وسلم وعلى آله وصحبه أجمعين .

شكرا لله أولا وأخيرا فهو الذي أعاننا وأنار لنا دربنا على إكمال هذه المذكرة، وبعد ذلك يطيب لنا أن نتقدم بخالص الشكر والتقدير والاحترام إلى أستاذي المشرف " أحمد فكار فوضيل " على جهده ومتابعته لنلوا إعطاء كل ما لديه من معلومات ونصائح وتوجيهات التي لولاها لما تمكنا من إنجاز هذا البحث، فجزاه الله خير الجزاء .

كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى كل من مد لي يد العون في سبيل إنجاز هذا العمل وا إنهائه على أكمال وجه .

إهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفى أما بعد:

الحمد لله الذي وفقنا لتثمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية بمذكرتنا هذه ثمرة الجهد والنجاح بفضله تعالى مهداة:

إلى من ساندتني في صلاتها ودعائها، إلى من سهرت الليالي تنير دربي

إلى من شاركتني أفراحي وآساتي، إلى نبع العطف والحنان إلى أجمل وأروع إمرأة في في الوجود: أمي الغالية.

إلى من علمني أن الدنيا كفاح وسلاحها العلم والمعرفة

إلى الذي لم يبخل علي بأي شيء، إلى من سعى لأجل راحتي ونجاحي

إلى أعظم وأعز رجل في الكون أبي العزيز .

وإلى الزوجة الكريمة وولدي معتصمهالله وا لى خالتي العزيزة

كما لا أنسى الأستاذ المحترم عيسى مهدي

وا لى كل من ساعدنا وساندتنا في طيلة تربصنا بمديرية الضرائب بولاية المسيلة

وا لى كل من كان خير عون لنا في إنجاز هذه المذكرة

صدام حسين

محمد الأمين

ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة الغش والتهرب الجبائي، حيث تمارس بالاعتماد على العديد من الأجهزة متخصصة في المجال، كما أنها تتمتع بصلاحيات وسلطات واسعة تمكنها من التحقق من صحة ومصداقية المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة، وتتم هذه الرقابة بالاعتماد على التحقيقات الجبائية التي تمارس وفق إجراءات قانونية تهدف إلى الكشف عن كل الأخطاء والتجاوزات المرتكبة من قبل المكلفين سواء بقصد أو بدون قصد، لذلك أقر المشرع سياسة ردعية في حالة ثبوت هذه التجاوزات يتم تطبيقها حسب درجة وخطورة هذه المخالفة، والتي ترمي إلى حث المكلفين إلى أداء التزاماتهم الجبائية بكل صدق ونزاهة، غير أنه من خلال تقييم واقع الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، تم التوصل إلى أهم المزايا والسلبيات التي حققتها هذه الرقابة بالإضافة إلى المشاكل والصعوبات التي تعاني منها والتي تحد من فعاليتها .

الكلمات المفتاحية: التهرب الجبائي، الغش الجبائي، الرقابة الجبائية، التحقيق المحاسبي .

Abstract :

This study aims to highlight the importance of fiscal control and its role in combating fraud and tax evasion, as it is practiced by relying on many specialized agencies in the field. On the fiscal investigations carried out in accordance with legal procedures aimed at revealing all errors and abuses

Committed by taxpayers, whether intentionally or unintentionally, so the legislator approved a deterrent policy in the event that these abuses are proven to be applied according to the degree and seriousness of this violation, which aims to urge taxpayers to perform their fiscal obligations with honesty and integrity, but by evaluating the reality of tax control in Combating tax evasion, the most important advantages and disadvantages achieved by this control were reached, in addition to the problems and difficulties it suffers from that limit its effectiveness.

Keywords: fiscal evasion, fiscal fraud, fiscal control, accounting investigation.

فهرس المحتويات

شكر وتقدير

الإهداء

ملخص الدراسة

قائمة المحتويات

فهرس الجداول

فهرس الأشكال

فهرس الملاحق

مقدمة.....02

الفصل الأول : الإطار ألمفاهيمي للرقابة الجبائية

المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية.....11

المبحث الثاني : الرقابة الجبائية، الهياكل والأشكال.....18

المبحث الثالث : الإطار القانوني للرقابة الجبائية.....36

الفصل الثاني : التهرب والغش الجبائي وآليات مكافحته

المبحث الأول : التهرب والغش الجبائي وأسبابه.....51

المبحث الثاني : طرق التهرب والغش الجبائي وآثاره.....62

المبحث الثالث : آليات الرقابة الجبائية في الكشف عن التهرب الجبائي.....70

الفصل الثالث : دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الجبائي دارسة حالة – المديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة- الفترة 2014-2017

المبحث الأول : تقديم مديرية الضرائب لولاية المسيلة.....87

المبحث الثاني : دارسة حالة لمؤسسة تحقيق محاسبي.....100

الخاتمة.....114

قائمة المراجع.....134

قائمة الملاحق.....136

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
01	**يمثل رقم الأعمال المقبوض**	103
02	**يمثل رقم الأعمال المفوتر**	104
03	**يمثل مادة الجبس** platre	108
04	يمثلaccessoires	108
05	يمثل التصدير	108
06	يمثل النقل العمومي	108
07	يمثل الرسم على النشاط المهني	109
08	يمثل مصاريف التنقل	110
09	يمثل الاقتطاع من المصدر لمداخيل رؤوس الأموال المنقولة	111
10	يمثل الرسم الواجب الدفع	112

فهرس الأشكال

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
01	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب	24
02	الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب	25
03	أشكال الرقابة الجبائية	35
04	أشكال التهرب الجبائي	58
05	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المسيلة	89

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	ملحق يمثل تصريح شرفي	126
02	ملحق يمثل تصريح شرفي	127
03	ملحق يمثل محضر معاينة	128
04	ملحق يمثل استدعاء	129
05	ملحق يمثل تبليغ أولي يخص نتائج تحقيق محاسبي	131
06	ملحق يمثل إعذار	132
07	ملحق يمثل تقرير خاص بنتائج تحقيق محاسبي	133
08	ملحق يمثل إشعار بالتحقيق المصوب	134
09	ملحق يمثل إشعار بالتحقيق المعمق	135
10	ملحق يمثل عموميات	136
11	ملحق يمثل نهاية التحقيق	137
12	ملحق يمثل إجراءات تحقيق	138

مقدمة

مقدمة:

تعتبر الضريبة من أهم الموارد المالية للدولة لتمويل نفقاتها العمومية ووسيلة فعالة تمكنها من التدخل في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية لذلك فان ديمومة هذا المفهوم واستمراره مرهون بمدى استجابة والتزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية لكن هذه الاستجابة في معظمها تكون نسبية نتيجة للجدلية القائمة منذ القدم بين دفع الضريبة والتهرب منها وهذا باستغلال الوسائل الممكنة .

فالتهرب من دفع الضريبة بصفة خاصة والاقتصاد بصفة عامة لكونه يؤدي الى استنزاف الموارد الضريبة التي كان من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة لإنفاقها فيما يحقق المنفعة العامة من خلال استثمارها في مختلف المشاريع التنموية للبلاد بدلا من انسيابها في قنوات مجهولة.

وبالرغم من كون ظاهرة التهرب الضريبي قديمة إلا أنها قد تفشت وتعددت صورها عبر الزمن سواء من حيث الوسائل أو الأساليب المعتمدة لتشهد في الآونة الأخيرة أبعادا خطيرة فهي لا تقتصر على منطقة جغرافية محددة ولا على فترة زمنية معينة بل أصبحت ظاهرة عالمية لصيقة بالضرائب توجد حيثما وجدت هذه الأخيرة.

فبالتالي أصبحت تعتبر من ابرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها مما يستدعي ضرورة مجابهة هذه الظاهرة سواء على المستوى المحلي أو الدولي.

إن استفحال الظاهرة استوجب على مختلف الدول ومنها الجزائر السعي جاهدة إلى مكافحتها الوباء بشتى الطرق التشريعية والتنظيمية والتي نتج عنها وضع أجهزة مختصة في مكافحة التهرب الضريبي والمتجسدة في 11انشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على المستوى ألولائي في سنة1990 ومختلف مفتشيات الضرائب على المستوى الإقليمي إضافة

الى مديرية البحث والمراجعات التي تم إنشائها سنة1998 كما تم تعزيز جهاز الرقابة الجبائية بالية جديدة سنة 2002 وتتمثل في مديرية كبريات الشركات « DGE »

ولكن الملاحظ أنه رغم هذه الجهود المعتبرة لمكافحة هذه الظاهرة , إلا أن نسبتها في تزايد مستمر ,فأصبحت تكتسي مناعة أكثر فأكثر من خلال تكيفها مع كل التغيرات التي تطرأ على النظام الجبائي ,هذا من جهة ومن جهة أخرى للنمو الذي عرفته نتيجة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية التي تعيشها جل اقتصاديات الدول ,والتي أفرزت تنامي الاقتصاد الافتراضي الذي ساعد بدوره في تطور أساليب التهرب الضريبي ,وبروز أنواع جديدة له.

الإشكالية العامة

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة الفعالة لمعالجة اللإنحرافات الضريبية وتعمل على تصحيحها بالأسلوب الملائم , من اجل القضاء على الظاهرة التهرب الضريبي , والذي يعتبر من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في تنفيذ سياستها المالية والاقتصادية , وهو ما يستدعي ضرورة انتهاج رقابة جبائية فعالة للحد من هذه الظاهرة ومحاربتها .

من خلال هذا العرض يمكن صياغة الإشكالية على النحو التالي :

ماهو دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الجبائي؟

كما يمكن صياغة الإشكاليات التالية :

- ما مدى فعالية آليات وهياكل الرقابة الجبائية للحد من التهرب الجبائي؟
- هل الرقابة الجبائية قادرة لوحدها على محاربة الغش والتهرب الجبائي ؟
- هل المنظومة القانونية الجبائية تتميز بفعالية في مكافحة التهرب الضريبي

يمكن صياغة الإشكاليات الآتية:

- ما مدى فعالية آليات وهياكل الرقابة للحد من التهرب الجبائي ؟

-هل الرقابة الجبائية قادرة لوحدها على محاربة الغش والتهرب الجبائي؟

- ما مدى امتثال المكلفين بالضريبة للوفاء بالتزاماتهم الجبائية ؟

1-فرضيات البحث

- تتميز الرقابة الجبائية بعدم الفعالية وهو ما يعكس زيادة انتشار الغش والتهرب الجبائي.

- بعض القوانين الجبائية لا تخدم مصلحة الإدارة الجبائية وأخرى تولد ضغط جبائيا يزيد من حدة التهرب.

- هناك وعي لدى المكلف بالضريبة بأهمية الامتثال للالتزامات الجبائية.

2-أهمية موضوع الدراسة :

تستمد الدراسة أهميتها من الاعتبارات الهامة التالية:

- انتشار ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر مما يتطلب وجود وسائل فعالة لمكافحتها والحد من اتساعها.

- التحولات التي تعرفها الجزائر في المجال المالي ,خاصة تلك المتعلقة بتكييف القواعد الضريبية مع النظام المحاسبي المالي .

- الاهتمام المتزايد بالرقابة بكل أشكالها والرقابة الجبائية بصفة خاصة.

- الآثار السلبية للتهرب الضريبي على مداخيل الدولة ,ما يؤثر على سياسة الإنفاق العام .

3-أهداف الدراسة :

تسعى هذه الدراسة إلى الوصول إلى الأهداف التالية :

- تحديد مفهوم التهرب الضريبي,أنواعه

- إبراز آليات وهياكل الرقابة وتقديم إستراتيجية بغرض تفعيل الرقابة الجبائية لتحسين إيرادات الخزينة .

- اختبار فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي

- الإطلاع على دور مصالح الضرائب في الحد من تنامي وانتشار الظاهرة.

4-مبررات ودوافع اختيار الموضوع

ترجع أسباب اختيارنا لهذا الموضوع نظرا لحساسية المجتمع الضريبي الجزائري للرقابة الجبائية خاصة ,والضريبة عامة,هذا ما دفعنا للبحث والتساؤل عن أصل هذه الحساسية هل هي راجعة إلى :

- ذهنية المكلفين في حد ذاتهم أو إلى أجهزة الرقابة الجبائية, أو إلى التشريع الضريبي ,إضافة إلى الاهتمام المتزايد الذي حظيت به ظاهرة التهرب الضريبي وسبل علاجها في الآونة الأخيرة من قبل السلطات العليا للبلاد.

5-منهج البحث والأدوات المستخدمة :

من أجل الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة , والتي تعكس إشكالية ,ومن أجل اختبار صحة الفرضيات ,حيث استعرضنا الأجهزة القائمة على الرقابة الجبائية وأهم الطرق والوسائل المستخدمة , كما قمنا بتحليل ظاهرة التهرب الضريبي وفعالية الرقابة الجبائية في محاربتها ,بغية الوقوف على معوقاتها لتصحيحها.

أما عن الأدوات التي استعنا بها في دراستنا فتتمثل في :

القوانين والتشريعات الضريبية المتعلقة بالرقابة الجبائية.

الدراسة السابقة التي تصب في نفس الموضوع

- استخدام أسلوب التحليل للتعليق على مختلف الجداول والأشكال البيانية.

6- صعوبات البحث :

-قلة المراجع حول الموضوع

-صعوبة الحصول على الإحصائيات

-صعوبة إتمام الجانب التطبيقي بسبب جائحة كورونا(كوفيد19).

7-لربللالا ربلكمنوزكظز1نن12ن21ون21111عهيكل البحث:

من أجل الوصول إلى النتائج المنتظرة من هذه الدراسة ,قسم البحث إلى ثلاثة فصول ,حيث تضمن كل فصل العناصر التالية:

الفصل الأول :

خصصناه للرقابة الجبائية , وبدوره قسمناه إلى ثلاثة مباحث , تناولنا في الأول الإطار المفاهمي للرقابة الجبائية , أما المبحث الثاني فقد خصصناه لأجهزة الرقابة المركزية والمحلية المكلفة بالرقابة , وأهم أشكال الرقابة الداخلية والخارجية المعتمدة , كما تطرقنا في المبحث الثالث إلى الإطار القانوني الذي تسرى فيه الرقابة الجبائية.

الفصل الثاني :

خصصناه لتحليل ظاهرة الغش الجبائي من خلال ثلاثة مباحث , الأول للجوانب النظرية المتعلقة بالظاهرة , أما الثاني فحاولنا فيه تشخيص هذه الظاهرة من خلال التطرق لأسبابها , وأثارها وكذا طرق التهرب من دفع الضريبة , أما المبحث الثالث فقد وقفنا فيه على آليات الرقابة الجبائية المتاحة لمكافحة الظاهرة كالتحقيق المحاسبي .

الفصل الثالث :

في هذا الفصل وقفنا على أليات الرقابة الجبائية , من خلال تقديم المديرية الولائية المسيلة , إضافة إلى المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية محل الدراسة ,المبحث الثاني

وفي الأخير ننهي هذا البحث بخاتمة عامة , نلخص فيها أهم النتائج التي تم التوصل إليها في جميع جوانب البحث ,مع تقديم بعض التوصياتوإ عطاء إشارات لموضوعات لاحقة , يمكن أن تكون أفاق مستقبلية لهذا البحث .

8-الدراسات السابقة :

يعتبر هذا البحث تكملة وتعميقا لدراسات سبقته في بعض الجوانب بالضريبة وتحصيلها والتهرب الضريبي والرقابة الجبائية ,ومن أهم الدراسات التي كانت تصب في نفس السياق ,

التهرب الضريبي بين فعاليات الرقابة وا ٍستراتيجية المكافحة حالة الجزائر خلال الفترة (2001-2011) ,أطروحة دكتورة ,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير,جامعة المسيلة ,2015/2014 عالجت هذه الدراسة إلى تحديد أهم الأسباب المؤدية إلى التهرب الضريبي في الجزائر .

فعالية النظام الضريبي وا ٍشكالية التهرب الضريبي ,حالة الجزائر ,ناصر مراد ,عبارة عن أطروحة دكتوراه ,قدمت بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير,جامعة الجزائر ,سنة 2002 ,حيث هدفت إلى معالجة التهرب الضريبي ,هدفت الدراسة الى أنه نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي .

نادي رشيد ,دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر) ,البحث عبارة عن رسالة الماجستير مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ,جامعة الجزائر ,سنة 2002 ,دراسة تكمن في مدى فعالية جهاز الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي؟

رغم أهمية البحث ,إلا أنه اكتسب طبعة إدارية أكثر منها أكاديمية ,كما أنه تناول ظاهرة الغش الضريبي من الناحية التقليدية , ولم يتطرق إلى أنواعه الجديدة خاصة بظهور العولمة ,التجارة الإلكترونية.

دراسة بولخوخ عيسى ,"**الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي** " البحث عبارة عم مذكرة ماجستير , تم تقديمها على المستوى كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة باتنة سنة 2004/2003 , عالجت إشكالية البحث كيفية إرساء آليات فعالة للرقابة الجبائية حتى تجعلها تلعب الدور الفعال في سياسة الإصلاحات الاقتصادية والضريبية من جهة , ومن جهة أخرى تبرز مدى مساهمتها الفعلية في التقليل من التهرب والغش الضريبيين ومنه تحقيق تنمية اقتصادية , خلص البحث إلى أن الدولة الجزائرية رغم اعتمادها على الجملة من السبل والتي من شأنها تفعيل اكبر لجهاز الرقابة الجبائية , فان الرقابة الجبائية تصادفها الكثير من العقبات والصعوبات كون الانتقال من نظام ضريبي إلى نظام ضريبي جديد لم يهيئ الإدارة الضريبية للتأقلم مع النصوص الجديدة والتعديلات , كما أن الرقابة الجبائية لا يمكن تجسيدها على أرض الواقع , مالم يكون هناك تنسيق مع مصالح أخرى , رغم أهمية البحث , إلا أن الباحث لم يركز على آليات تفعيل الرقابة الجبائية .

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

تمهيد :

إنالنظام الجبائي الجزائري هو نظام تصر يحي بحيث أن كل مكلف بالضريبة ملزم بالتصريح بمداخيله وأرباحه ورقم أعماله المحقق، وقد يلجأ هؤلاء المكلفين بالضريبة الى الغش الضريبي المستعمل من أجل الإفلات من واجب دفع الضريبة وذلك عن طريق إخفاء المداخيل وتقديم معلومات وتبريرات غير حقيقية والقيام بنشاطات غير مسموح بها، وا إجراء عمليات بيع وشراء دون فاتورة وا إدراج تسجيلات غير صحيحة في المحاسبة،... ما يؤدي إلى تدخل الدولة عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية كون أن هذه التصرفات الغير قانونية من قبل المكلفين بالضريبة تؤدي إلى بروز الاقتصادات الغير منظمة.

وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل لأهم المفاهيم و الجوانب المتعلقة بالرقابة الجبائية و هذا في ثلاثة مباحث:

- **§ المبحث الأول** : ماهية الرقابة الجبائية
- **§ المبحث الثاني** : الرقابة الجبائية، الهياكل و الأشكال
- **§ المبحث الثالث** : الإطار القانوني للرقابة الجبائية

المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية:

تعكس الجباية بشكل عام الهيكل الاقتصادي والاجتماعي للمجتمع باعتبارها أداة مالية من أدوات سلطة الدولة لها آثار متعددة على مستوى كلى وجزئي[1]، وينبغي الإشارة هنا إلى أن مصطلح الجباية أوسع من مصطلح الضريبة، لأن الأول يتضمن بالإضافة إلى مختلف الضرائب التي لها طابع إلزامي، الرسوم والمساهمات التي يدفعها المواطن أثناء طلبه لبعض الخدمات ولا تكون هذه الرسوم إلزامية إلا في حالة طلب الخدمة، مثل الرسوم القضائيةوالطوابع البر يدية،....

وبغية إثراء هذه الدراسة ينبغي تحديد الأحكام العامة التي تنظم الرقابة الجبائية، وذلك بعد وضع مفهوم هذه الرقابة ومختلف الأشكال التي قد تتم من خلالها هذه الرقابة.

المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية:

إن الحديث عن الرقابة الجبائية وأهميتها وأسسها ينبغي أن يتم بعد وضع تعريف لهذه الرقابة وتحديد أهم الأسباب التي قد تؤدي إلى تدخل الإدارة الضريبية من أجل ممارستها، وقبل ذلك ينبغي الإشارة إلى أن الرقابة الجبائية تمارس على الضرائب والرسوم بجميع أنواعها التي تشكل الوعاء الضريبي.

أولا : تعريف الرقابة الجبائية:

مصطلح الرقابة بشكله العام من المفاهيم التي لها مكانة هامة في المجال الإداري والسياسي لأية دولة،وتعتبر من أهم الوسائل التي تلجأ إليها الدولة وتمارسها على مختلف هيئاتها ومصالحها لاسيما المحلية منها من أجل ضمان التطبيق السليم للقانون، وتصويب الأخطاء التي قد تقع فيها جهة الإدارة أثناء ممارستها لمهامها وتطبيقها لمختلف القوانين والتنظيمات.

---

[1] -عجلان العياشي، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل، مذكرة ماجستير في القانون، كلية الحقوق جامعة الجزائر ، 2005، ص15

أما المجال الجبائي فإن هذه الرقابة[1] لها حيز خاص وتمارسها فقط هيئة محددة وهي إدارة الضرائب لتيلها قانون الإجراءات الجبائية حق ممارستها لهذه الرقابة، ولهذا النمط من الرقابة عدة تعاريف تختلف بين خبراء القانون من جهة، وخبراء المالية والمحاسبة من جهة أخرى، وتختلف حتى التسمية المستعملة لأن خبراء المالية والمحاسبة يستعملون مصطلح المراجعة أما أصحاب القانون فيستعملون مصطلح الرقابة استنادا إلى قانون الإجراءات الجبائية.

فقد عرفها الاقتصادي فايول على أنها تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة، أما موضوعا فهي تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"[2]

هنا كمن عرفها أيضا على أنها "مجموعة العمليات التي تهتم بالتأكد من صحة وقانونية التصريحات المودعة لدى الإدارة الجبائية، وبالتالي المراقبة الجبائية ما هي إلا مجموعة الإجراءات المعترف بها من طرف المشرع، والتي التأكد مصداقية وقانونية تصريحات المكلفين بالضريبة"[3]، كما عرفت المراجعة الجبائية على أنها

"مدى التطابق بين التسجيلات المحاسبية والقواعد الجبائية من خلال عملية المراقبة "[4]

وهناك من خبراء المحاسبة من عرفها على أنها : "بمجموعة من الإجراءات والتقنيات المقررة من طرف المشرع تمارسها الإدارة الضريبية للتأكد من مدى احترام المكلف بالضريبة لكل التزاماته للحفاظ على مصالح الخزينة العمومية".[5]

---

[1] قانون الإجراءات الجنائية ، المديرية العامة للضرائب، 2020

1-قلاب ذبيح اليام، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة بسكرة، 2011، ص18.

[3] عباس عبد الرزاق ، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار المدي، 2012، ص 19

3-Ministère des finances, direction générale des impôts, guide de vérification, 2001, p13[4]

4-KHARROUB Kamel, le contrôle fiscale comme un outil de lutte contre la fraude, mémoire de magister, faculté 4 des sciences économique, sciences de gestion, et sciences commerciale université d'ORAN.2011 p 72

أما المشرع الجزائري فلم يعرف هذه الرقابةوا نما أشار إلى أشكالها و الإجراءات الواجب إتباعها لممارستها كما جاء ذلك في نص المادة 87 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، إلا أنه تم تعريفها من طرف المديرية العامة للضرائب على أنها "السلطة الممنوحة منصحة العمليات والمعلومات المطروحة من طرف الأشخاص المعنويين والطبيعيين المكلفين بالضريبة. "

من خلال مختلف التعاريف السابقة الذكر يمكن أن نستخلص أن الرقابة الجبائية هي عملية إجرائية تقوم بها مصالح الإدارة الضريبية في حالات معينة، عندما يتم الشك في مصداقية تصريحات المكلف بالضريبة، وأن ممارسة هذه الرقابة يجب أن يتم في إطار احترام مختلف الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، وذلك تحت طائلة بطلانها.

ثانيا : أسباب إجراء الرقابة الجبائية:

ظهرت الحاجة إلى الرقابة الجبائية نتيجة التطورات الاقتصادية وما صاحبها من تطور في مجال التهرب الضريبي و خاصة في ظل الأنظمة الجبائية التصريحية والتي تسعى إلى ترقية الرقابة الجبائية على نحو يخدم مصالح المكلفين بالضريبية والإدارة الجبائية من خلال تطبيق المبادئ الأساسية للضريبة و تحقيق العدالة.

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين و الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية و مراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية.

1-حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله :

بما أن المكلف بالضريبة يقوم بالتصريح بمداخيله من تلقاء نفسه من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه على شكل تصريحات للإدارة الجبائية، باعتبار أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي كغيره من الأنظمة الحديثة وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية، فحسب المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية و التي تنص على أنه "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة ، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة

التاجر و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءا على طلبها، الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها[1]."

ومن هنا يتضح أن السبب الأساسي لوجود الرقابة الجبائية هو كون النظام الجبائي نظام تصريحي، ولذلك أوجب المشرع وسيلة قانونية لمراقبة هذه التصريحات و التأكد من مدى توافقها لما هو موجود في الحقيقة.

2-محاربة التهرب الضريبي [2]:

يسعى بعض المكلفين إلى التهرب من دفع الضريبة عن طريق التحايل بشتى الطرق المختلفة، ولقد زادت حدة التهرب الضريبي نظرا لضعف الرقابة الجبائية وقلة إمكانياتها البشرية و المادية بالإضافة إلى ضخامة هذه الظاهرة و توسع نطاقها و صعوبة قياسها، وما يترتب عنها من آثار مالية و اقتصادية خطيرة تتمثل في حرمان الخزينة من موارد مالية، كما ينتج عن هذه الظاهرة آثار اجتماعية وسياسية، ولذلك دعت الضرورة إلى وجود آلية رقابية تهدف إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي.

المطلب الثاني : مبادئ وأهداف الرقابة الجبائية:

تتميز الرقابة الجبائية بمجموعة من المبادئ، وأهداف تعمل على تحقيقها.

الفرع الأول : مبادئ الرقابة الجبائية:[3]

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله خاصة التهرب الضريبي بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وتوجيهها لتحقيق أهداف

[1] المادة 18 من قانون الإجراءات اجبائية، مرجع سابق

1-بوشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة الغش والتهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية جامعة تلمسان، 2011، م 91

2- قرواط حسينة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، لونيسي تحمي، 2017، ص 47-48

الدولة المنشودة، ولكي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لابد من توفر المبادئ الأساسية لها والمتمثلة فيما يلي:

أولا- إقامة نظام ضريبي محكم :

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية، حيث تنعكس نوعية السلطة التشر يعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي، فبقدر ما يتوفر لديها من خبرات وكفاءات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي الحنكة الفنية في أنظمتها الضريبية، وبقدر ما يتأثر بالعوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية، كما أن التهرب الضر يبي يعود إلى عدم إحكام القوانين والتشريعات من حيث

تعقد النظام الضريبي وعدم استقراره، ولذلك يجب تحسين فعالية النظام الضريبي من خلال ما يلي:

1-تبسيط وتحسين التشريع الضريبي:

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

2-تحقيق العدالة الضريبية:

تعتبر العدالة الضريبية من المبادئ الأساسية للضريبة والنظام الضريبي وتتحدد من خلال التوزيع الأمثل للعبء الضريبي،وا ٍعادة التوزيع العادل للمداخيل والثروات على أفراد المجتمع، ولذلك يصعب قياسها ويبقى تقديرها مرتبط لمدى تقبل واقتناع أفراد المجتمع بعدالة النظام الجبائي المطبق عليهم، لذا فإن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي عادل يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب مقدرته التكليفية، كما يقوم بتصحيح اللامساواة الناتجة عن التوزيع الأولي للمداخيل، إضافة إلى شمولية الرقابة الجبائية لكافة المكلفين بالضريبة.

ثانيا – ترقية وتطوير الإدارة الجبائية:[1]

إن التشريع الضريبي لا يكفي محاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق برقابة جبائية فعالة، حيث أن تبعات التهرب الضريبي لا تقع على المشرع المالي والمكلف وحدهما وانما تقع كذلك على الإدارة الجبائية، التي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة إضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على ر فع . كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الجباية والضرائب والمراقبة الجبائية، إضافة إلى إجراء تربصات لموظفي وأعوان الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التطورات التي يشهدها النظام الجبائي، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعطي انطباعا جيدا لدى الموظفين، إضافة إلى توفير أجهزة الإعلام الآلي ووسائل الاتصال الحديثة، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم وتوفير الخدمات اللازمة لهم.

الفرع الثاني : أهداف الرقابة الجبائية:

الرقابة الجبائية ليست غاية في حد ذاتها بقدر ما هي أداة تسعى الجهات المختصة في الدولة من ورائها، إلى تحقيق جملة من الأهداف، نوجزها فيما يلي:

1 -الهدف القانوني:

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة، تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية[2]

[1] قرواط حسينة، مرجع سابق، ص 48

1 -بلواضح الجيلالي , **التهرب الضريبي بين فعاليات أليات الرقابة واستراتيجية المكافحة** , أطروحة دكتوراه , كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير , جامعة المسيلة , ص 201.

2-الهدف المالي والاقتصادي :

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب و السرقة، أي حمايتها من كل ضياعبأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان مداخيل و إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام، مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد و الجباية[1].

3-الهدف الإداري:

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات و المعلومات التي تقدمها، والتي تساهم بشكل حيوي و كبير في زيادة الفعالية و الأداء و يمكن تحديدها في النقاط التالية:

تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء، يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها و تقييم أثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك تساعد الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي.

إمكانية كشف الثغرات قانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها

4-الأهداف الاجتماعية :

تتمثل الأهداف الاجتماعية في هدفين رئيسيين هما:

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

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

[1]- بلواضح الجيلالي , مرجع سابق , ص201

المبحث الثاني : الرقابة الجبائية، الهياكل والأشكال[1]:

ترتكز الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة الإدارية المخول لها قانونيا للقيام بأداء هذه المهام على أكمل وجه و تمارسها بطريقة منظمة وفعالة، كما خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية عدة وسائل هيكلية متخصصة في مجال الرقابة الجبائية، من أجل تنفذ البرامج المسطرة من الإدارة المركزية.

المطلب الأول : هياكل الرقابة الجبائية:

يعتمد تنفيذ ختلف تشريعات وقوانين وا إجراءات الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة المخول لها قانونيا القيام بذلك، حتى تمارس بطريقة منظمة وفعالة للوصول إلى تحقيق أهدافها المنشودة أمرتكرة أساسا على مكافحة الغش والتهرب الضريبين، حيث تنظم هذه الهياكل والأجهزة إلى مصالح مركزية (داخلية)، ومصالح اللامركزية (خارجية).

الفرع الأول –مرحلة ما قبل سنة 2007 : لأول مرة ظهرت المديرية العامة للضرائب كجهاز مستقل في سنة 1982 وذلك وفقا لمرسوم رقم 238 المؤرخ في 17/ 1982/07 والمتعلق في وزارة المالية حيث تم إنشاء مديريتين مستقليتين هما : المديرية العامة للضرائب وا إدارة أعمال أملاك الدولة والعقار.

أصبحت المديرية العامة للضرائب في هذا التنظيم الجديد تصم سبعة مديريات فرعية وهي :

عرفت سنة 1985 لأول مرة ظهور المديريات المركزية , تم من خلاله إنشاء مديريتين مركزيتين في الإدارة الجبائية وهي مقسمة إلى :

- **مديرية الدراسات والتشريع الجبائي**
- **مديرية الرقابة الجبائية**

1-بلواضح الجيلالي , **المرجع السابق**, ص231 .

الفرع الثاني : مرحلة مابعد سنة2007 :كان إنشاء المديرية المركزية للبحث والمراجعات الجبائية في سنة 1998 وتكليفها بدور محاربة التهرب الجبائي وتتكون من أربعة مديرية فرعية هي :

أ-المديرية الفرعية للأبحاث والتحقيقات الجبائية .

ب-المديرية الفرعية للرقابة الجبائية .

ج-المديرية الفرعية للبرمجة [1].

د-المديرية الفرعية لمحاربة الغش .

وتتكون مديرية الإعلام والوثائق من ثلاثة مديريات فرعية هي :

-المديرية الفرعية لمعالجة المعلومات وتحصيلها.

-المديرية الفرعية لتنظيم دائرة المعلومات .

-المديرية الفرعية للبحث عن المعلومات والوثائق.

أما بالنسبة للمصالح الخارجية فتتكون من :

الفرع الأول : مديرية كريات المؤسسات :

تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 07 جويلية 2005 , المحدد تنظيم المديريات الفرعية لمديريات كبريات المؤسسات , وقد بدأت العمل ابتداء من سنة 2006 وتتكون هذه المديريات من خمسة مديريات فرعية وهي (المديرية الفرعية لجباية المحروقات , المديرية الفرعية للتسيير , المديرية الفرعية للرقابة والبطاقية , المديرية الفرعية للمنازعات , المديرية الفرعية للوسائل) .وسوف نركز على المديرية الفرعية للرقابة والبطاقية بصفتها المسؤولة .حيث أنها مكلفة ب:

-تنفيذ برامج مراجعة المحاسبية ومتابعتها.

[1]-المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13 جويلية 1998 المتضمن تنظيم الإدارة المكزية في وزارة المالية.

-اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة .

كما أنها تضم مكتبيين وهما (مكتب المراجعات ومكتب البطاقية والمقارنات والتحريات).الهياكل الجهوية والمحلية هي إمتداد لمستوى الإدارة المركزية .

الفرع الثاني : مديرية الضرائب على المستوى الجهوي :

تتكون المديرية الجهوية للضرائب **من أربعة مديريات فرعية وهي :(المديرية الفرعية للتكوين , المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل , المديرية الفرعية الجبائية والتحصيل , المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية و المنازعات) .وسوف نركز على المديريات الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات بصفتها المسؤولة عن مكافحة التهرب الضريبي حيث أنها مكلفة بتنفيذ وتوجيهات الإدارة المركزية والقيام بالمهام الموكلة إليها على المستوى المحلي ودلك في مجال المراقبة والمنازعات , وهي مكونة من ثلاثة مديرية فرعية , كما نشير إلى عدد المديريات الجهوية تسعة (09) على المستوى الوطني, و تتشكل كل مديرية جهوية من عدة مديريات ولائية.

الفرع الثالث : المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات :

في سنة 1998 ومع قرار إنشاء المديرية المركزية للبحث والمراجعات الجبائية ,تم إنشاء ثلاثة مصالح خارجية وجهوية للتحقيق , وهران , الجزائر , قسنطينة , حيث تقوم بتنفيذ برنامج المراقبة الوطني المرسل من المديرية المركزية للبحث والمراجعات ,وهذا البر نامج يخص المكلفين الطبيعيين والمعنويين الذين رقم أعمالهم السنوي تجاوز 10مليون دج خلال الفترة التحقيق , حيث يوزع البرنامج على الفرق التحقيق الجهوية التابعة للمصالح الجهوية للتحقيق المختصة إقليميا , وتباشر عملها بجمع المعلومات الجبائية حول كل ملف , وفي حالة اكتشاف حالات غش وتهرب ضريبي فإن الفرق تقوم بتطبيق الإجراءات و الجزاءات العقابية المحددة في القوانين الجبائية .

هذه المصالح لها اختصاصات وتتدخل على المستوى الوطني , وتنظم المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات في ثلاثة أقسام وهي (قسم المراقبة ,والإحصائيات والتقييم , وقسم مساعدة على الرقابة , وقسم الوسائل).

الفرع الرابع : المركز الجهوي للإعلام والوثائق :

هو امتداد إلى المديرية المركزية للمعلومات والوثائق الجبائية , وهو بإستغلال تصريحات المكلفين وا ٍعداد بطاقات الضرائب المباشرة والمماثلة , وهو يساهم بحيوية في البحث عن المادة الجبائية , فهو يجمع المعلومات , يضمن حفظها ونشرها من خلال وضعها طلب الهياكل المستعملة لها ,مثل مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب , ومديرية الضرائب للولاية , وفرق التحقيق , ومديرية كبريات المؤسسات , فهو يعتبر كبنك معلومات ضريبية خاصة بكل مكلف , وعدد المراكز الجهوية للإعلام والوثائق *ثلاثة على المستوى الوطني وهي : وهران ,الجزائر ,قسنطينة.

الفرع الخامس : المفتشية الجهوية للمصالح الجبائية :

هو امتداد للمفتشية العامة للمصالح الجبائية وعددها (09) على المستوى الوطني وتدخلها جهوي ووطني , تقوم هذه الأخيرة بتنفيذ البرامج المفتشية العامة من خلال مراقبة تسيير الملفات الجبائية , حيث يكلف كل محقق في التسيير بدراسة كل الملفات الجبائية التابعة لمراكز الضرائب المعينة واستخراج النقائص وطلب إجراء التسويات لحالات الغش والتهرب الصغيرة والكبيرة .

الفرع السادس : مديرية الضرائب للولاية :

تم اعتماد بعد الاستقلال على نفس الهياكل المحلية للعهد الاستعماري بتركيز عمليات الرقابة خاصة على المستوى المركزي من ثلاثة دوائر جهوية هي الجزائر , وهران قسنطينة , وفي سنة 1974 تم تغيير هذا الهيكل بأخر يمتاز باللامركزية الإدارية عن طريق إنشاء مديرية فرعية للضرائب على مستوى كل ولاية في مديرية التنسيق المالي , التي تجمع كل الإدارات المتعلقة بوزارة المالية على المستوى الولائي (الضرائب , الخزينة , أملاك الدولة) , والتي كانت تهدف لمراقبة العمليات والتنسيق مع المصالح القاعدية لقمع التهرب الضريبي , مع بداية الثمانينات تم إنشاء مديرية فرعية مكلفة بالوعاء الضريبي ومديرية مكلفة بالتحصيل على المستوى كل ولاية مع صدور القرار المؤر خ في 1991/04/11 تم إلغاء هذا التنظيم وتحويل صلاحياته إلى المديرية الولائية للضرائب والتي كان عددها 51 مديرية

في 48 ولاية ,حيث أن ولاية الجزائر ووهران مكونة منم (03) و(2) مديريات للضرائب على التوالي .

ارتفع عدد المديريات الولائية على المستوى الوطني إلى 54 مديرية ولائية , وذلك بعد إعادة هيكلتها طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 179 المؤرخ في 1998/10/20 (جريدة الرسمية رقم 1998/179) بتقسيم ولاية الجزائر إلى ستة 06 مديريات وهي الجزائر وسط , سيدي أمحمد , الحراش , بئر مراد رايس , الرويبة , الشراقة , وتتكون هذه المديريات * من مديريات فرعية وهي (المنازعات , الرقابة الجبائية , التحصيل , الوسائل , العمليات الجبائية). وسوف نركز المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بصفتها المسؤولة عن مكافحة التهرب الضريبي .من خلال إعداد وتنفيذ برامج التحقيقات الجبائية الميدانية للمكلفين ,وا إجراء تحقيقات لبعض النشاطات التي يمكن أن تكون محل التهرب الضريبي , كما تقوم المديرية الفرعية للرقابة بما يلي :

حيث أنها مكلفة بإعداد برامج البحث والمراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها , وتتكون من أربعة مكاتب :

(مكتب البحث عن المعلومات الجبائية و مكتب البطاقيات والمقارنات ومكتب المراجعات الجبائية و مكتب مراقبة التقييمات).

الفرع السابع : مركز الضرائب :تباعا لاستحداث مديرية كبريات المؤسسات في سنة 2006 , استحدثت المديرية العامة للضرائب , وهو مصلحة خارجية عملياتية ملحقة لمديرية الضرائب للولاية التي تعتبر وصية على المصالح الضريبية على المستوى الولائي , من أهدافه ومهامه :

-تحسين التسيير والرقابة لملفات المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي , وكذلك أصحاب المهن الحرة مهما كان نظامها الضريبي .

-تحديد الإطار الضريبي الموحد لجميع المكلفين التابعين لمركز الضرائب وجميع الضرائب والرسوم الخاضعين لها .

-تخفيض عدد المصالح الحالية , وذلك بإنشاء مراكز الضرائب عوضا عن مفتشيات وقباضات الضرائب.

تم إنشاء 65 مركز ضرائب على المستوى الوطني , مقسمة حسب عدد الملفات الموجودة لدى كل مركز إلى ثلاثة أنواع كما يلي:

نوع مركز الضرائب	عدد الملفات	عدد الأعوان المطلوبين
مركز الضرائب من نوع(01)	من 8000 إلى12000ملف	من 120إلى 150عون ضرائب
مركز الضرائب من نوع(02)	من 4000إلى8000ملف	من90إلى120عون ضرائب
مركز الضرائب من نوع(03)	أقل من 4000 ملف	من 60 إلى 90عون ضرائب

ينظم مركز الضرائب في ثلاثة مصالح رئيسية وقباضة للضرائب ومصلحتين .

الفرع الثامن : المركز الجواري للضرائب :

يقوم المركز الجواري للضرائب على نفس مبادئ مركز الضرائب , ويضم المكلفين من أشخاص طبيعيين والخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة , ويمارسون نشاطهم داخل المركز الجواري للضرائب التابعين له .

وموزعة هذه المراكز عبر إقليم كل ولاية :

ينظم المركز الجواري للضرائب *في ثلاثة مصالح رئيسية وقباضة للضرائب ومصلحتين .

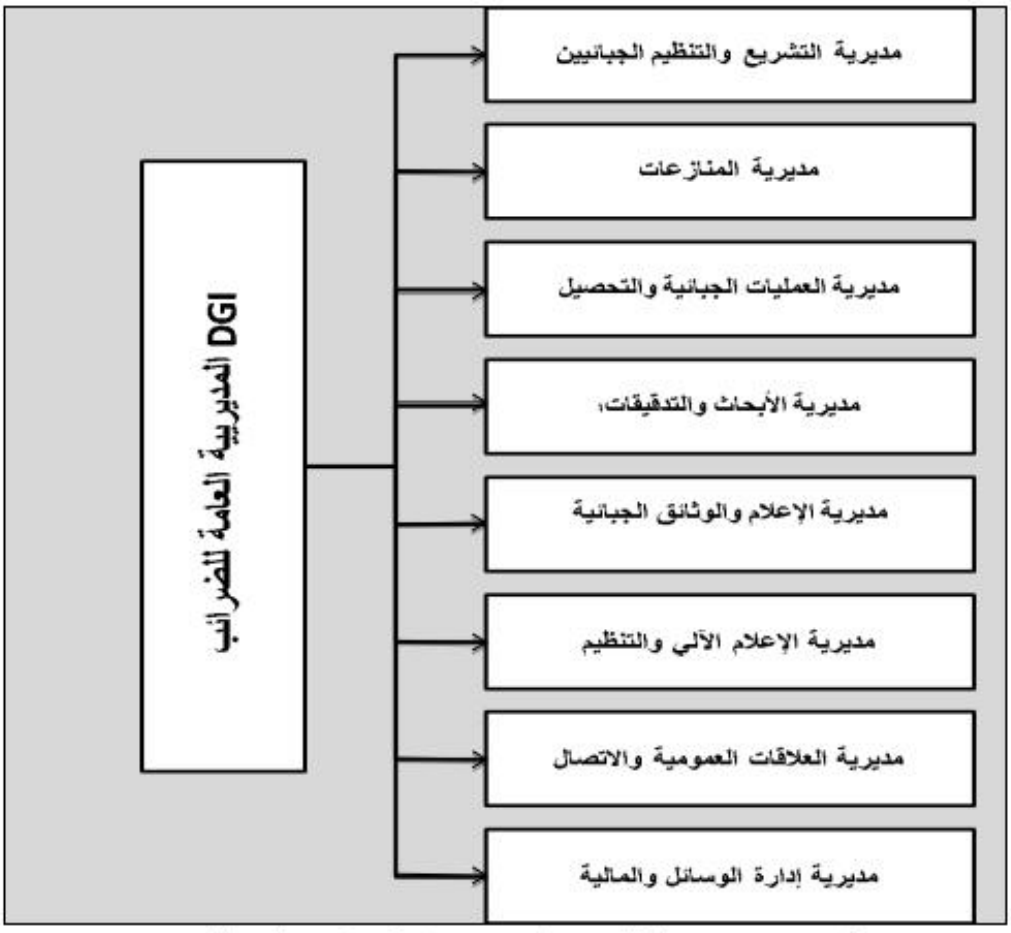
يتطلب إعداد البرامج السنوية للرقابة من طرف المصالح العليا وجود هيكل ميداني يقم بتطبيقها و إن المصالح الخارجية القريبة من المكلفين هي القاعدة الأساسية المنوطة بمكافحة التهرب الضريبي وتعتبر مراكز الضرائب الهياكل القاعدية لكل المراقبات .

من خلال ما سبق، وبعد اطلاعنا على مختلف هياكل الرقابة الجبائية، نستنتج أن مكافحة الغش والتهرب الجبائي يعد من أولويات الإدارة الجبائية وذلك عن طريق تقنيات رقابية مختلفة نظرا لتزايد التصريحات الضريبية المكتبة من قبل المكلفين، هذا من جهة، واختلاف وضعيات نشاطات المكلفين من جهة ثانية.

لهذا فان الرقابة الجبائية للتصريحات الضريبية تأخذ عدة أشكال من حيث نمطية التطبيق سواء من حيث كونها رقابة عامة تتمثل في الرقابة الداخلية أو رقابة معمقة متمثلة في المراجعة الخارجية.

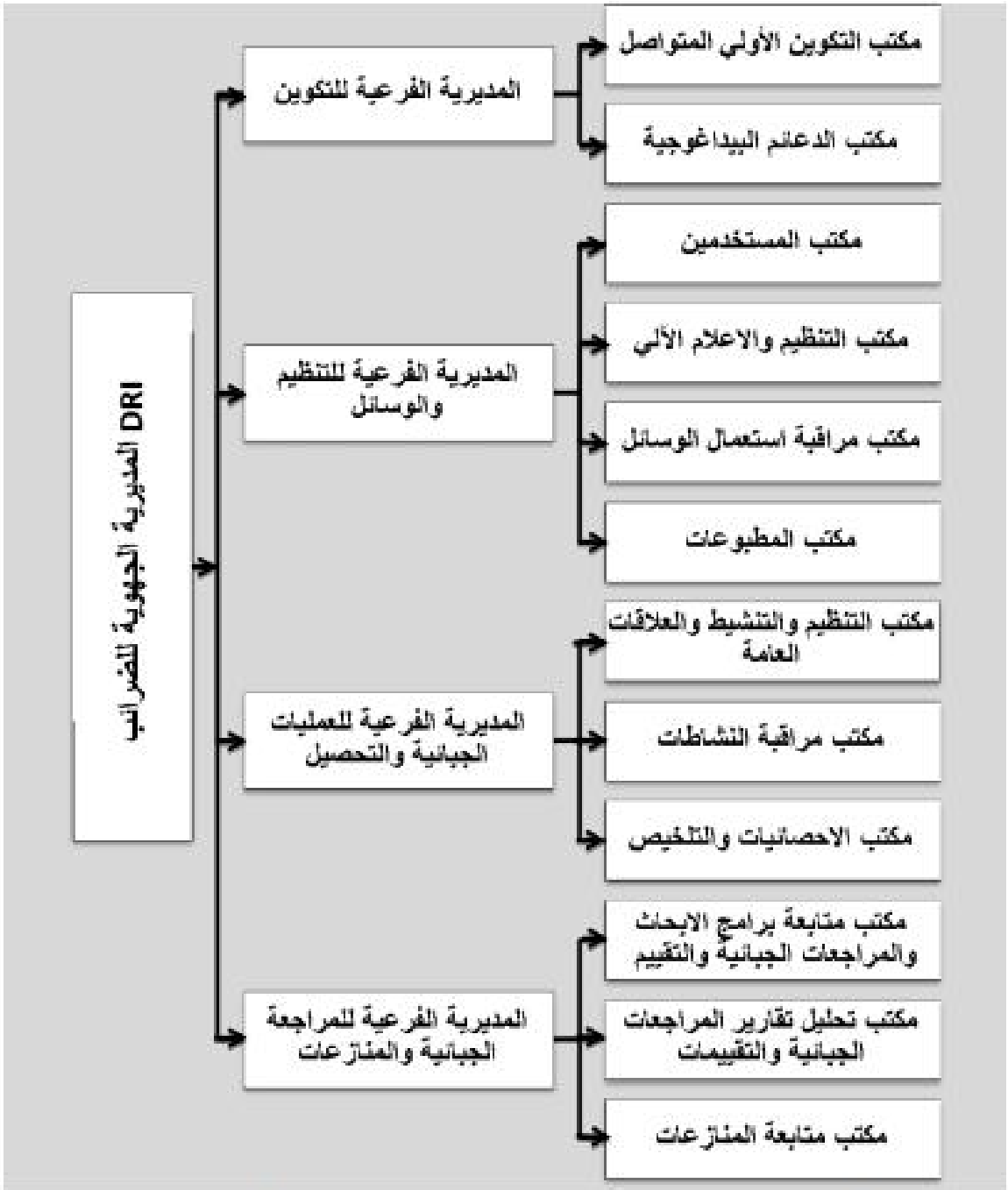
والشكلين التاليين يوضحان هياكل المديرية العامة للضرائب (DGI) والمديرية الجهوية للضرائب (DRI)

شكل رقم (1-1) الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب



المصدر : من اعداد الطالب بناء على موقع وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب

شكل رقم (1-2) الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب



المصدر : من اعداد الطالب بناء على موقع وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب

المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية:

أن الحرية الممنوحة للمكلفين في تحديد أسس فرص الضريبة بناءا على كون النظام الجزائري نظام تصريحي، ينجر عنه اصطدام عمليات الرقابة الجبائية بوجود تصريحات غير صحيحة وغير صادقة، لذا أوجب المشرع قيام عمليات رقابة بصفة دورية وبأشكال مختلفة، والتي يجب اتباعيا واستعمالها في الوقت المناسب وحسب أهمية وضرورة التدخل، أو نوعية الشخص المراد التحقيق معه (معنوي أو طبيعي)، وعليه سنتطرق لمختلف أشكال الرقابة الجبائيةوا إجراءاتهلوفقا للتشريع الجبائي سار ي المفعول.

الفرع الأول : الرقابة العامة "الداخلية[1]:"

تعمل الرقابة الجبائية العامة أو ما تعرف بالرقابة الداخلية على التثبت في مدى صحة التقارير المودعة والنسب المطبقة وطريقة احتساب الضرائب المتبعة للتأكد خاصة من أن المكلف بالضريبة لم يرتكب أخطاء ظاهرية وأنه لم يسهو عن ذكر بعض المعلومات الخاصة به، وما يميز هذا النوع من الرقابة أنها تتم على مستوى مفتشيات الضرائب التي بحوزتهما الملف الجبائي وذلك بشكل دوري دون التنقل أو إجراء أبحاث خاصة، وبهذا تتخذ شكلين أساسيين وهما : الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.

أولا : الرقابة الشكلية:

يطبق هذا النوع من الرقابة كل سنة بطريقة منتظمة وغير انتقائية على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة للمكلف ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، كخطوة أولى لفحص جميع التصريحات والمستندات المودعة .نقبل المكلفين والتي لها علاقة بفر ض ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، بهدف اكتشاف الأخطاء المادية الملاحظة والتناقضات في المعلومات والمعطيات المقدمة.

[1]قرواط حسينة، مرجع سابق، ص 115

تعد الرقابة الشكلية تمهيدا للرقابة على الوثائق، إذ أنها تسعى لإعطاء فكرة أولية للملف الجبائي، والذي من خلالها يتم منح قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات سواء بقبولها أو بتحويلها إلى الرقابة على الوثائق، لذا فإن الرقابة الشكلية تقوم بالتحقيق الشكلي للمعلومات المشار اليها ضمن تصريحات المكلف ومن بين ذلك :

1-**المكلف** : يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق التالية:

- السجل التجاري
- بطاقة إثبات الهوية
- شهادة الإقامة
- شهادة التصريح بالوجود
- البطاقة الإحصائية

2-**النشاط** :

يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي، التصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب، وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.

3-**الأخطاء المادية** :

التأكد من إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية في آجالها المحددة، كما يتم التأكد أيضا من أن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات وبدون وجود أخطاء في العمليات الحسابية، إضافة إلى أن البيانات المشار إليها متواجدة في الخانة الصحيحة وان كل بيان يخص الخانة المتعلقة بها.

ثانيا : الرقابة على الوثائق: (CSP)

يعد هذا النوع ثاني إجراء من الرقابة تقوم بها الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية على مستوى مقر المفتشية التي يتواجد بها الملف الجبائي، ويتجلى دور هذه الرقابة بإجراء فحص

نقدي وشامل للتصريحات الجبائية والمستندات المقدمة من طرف المكلفين ومقارنتها مع كل المعلومات الموجودة لدى الإدارة الجبائية والمعلومات المتحصل عليها من جهات وأطراف أخرى، كالإدارات والهيئات العمومية، الجمارك، البنوك،... الخ، في سبيل معالجة النقص في التصريحات المقدمة، لاسيما الفحص النافذ لتصريحات المكلفين ومنه تصحيح الأخطاء والمخالفات التي تحدث في بعض الأحيان، لما لها من تأثير على التصريحات المقدمة[1].

لذا فإنه يحق لمراقب الإدارة الجبائية في حالة وجود نقاط غامضة أو مبهمة أن يتحصل على معلومات من خلال طلبها أو طلب توضيحات و تبريرات كتابية وبهذا فإن الرقابة على الوثائق تهدف إلى [2]:

1- اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة الربح.

2- معرفة الوضعية المالية للمكلف لكل سمنة.

3- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب.

4- إعداد قائمة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة.

وعليه فإنه عند نهاية إجراءات الرقابة العامة التي تقوم بها الإدارة الجبائية يمكن التمييز بين حالتين:

أن تكون التصريحات المقدمة صحيحة : وهذا لا تستطيع سلطة الإدارة الجبائية أن باتخاذ أي إجراء ضد المكلف بالضريبة و بالتالي سيتم الاحتفاظ بالملف.

---

[1] قرواط حسينة، مرجع سابق، ص 116

2 ولهى بوعلام، نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر - ملتقى علمي دولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سطيف، أيام 20-21 أكتوبر 2017

-**وجود أخطاء** : ومن خلال هذه الحالة يكتشف المراقب الجبائي وجود إما اختلافات غير هامة تستدعي طلب توضيحات، وأما اختلافات كبيرة ووجود حالات تدليسية تستلزم تقديم الملف إلى الرقابة المعمقة.

ولهذا تعتبر هذه الطريقة الأكثر فعالية من غيرها بحيث تسمح بمراقبة دقيقة لحقيقة النشاد الممارس من طرف المؤسسة التي تكون محل المراقبة والتحقيق وذلك بفحص والتعرف على مختلف وسائل الإنتاج وطرائق استعمالها، كما تستعمل هذه الطريقة لمراقبة بعض الإيرادات التي ليس بالإمكان التعرف عليها من خلال أشكال الرقابة الأخرى، وفي حالة نقص المعلومات المقدمة من طرف المكلفين أو ظهور معطيات تثير الشك في مصداقية التصريحات، يقوم المراقبون بطلب المزيد من المعلومات وذلك بالاتصال المباشر مع المكلفين للإدلاء بالمعلومات الإدارة الضريبية، إلا أن تكلف حق الرفض عن الاتصال المباشر.

المراقبون بتوجيه طلب إلى المكلف بالضريبة يتضمن تقديم التوضيحات والتبريرات كما لبس أو غموض، ويجب أن يأخذ المراقب عند إعداده للطلب خاصيتين أساسيتين للطلب الكتابي:[1]

يجب أن يتضمن الطلب الكتابي بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش تمرورية للحصول على التوضيحات والتبريرات.

أن يقوم المكلف بتقديم إجاباته عن الطلب في مدة لا تقل عن ثلاثين (30) يوما -

وبهذا فالرقابة الممارسة داخل الإدارة الجبائية تقدم فكرة أولية عن الملف الجبائي للمكلف بالضريبة يتم من خلاله إعطاء قرار ابتدائي عن مصداقية وشرعية التصريحات سواء بقبوله على ما هو عليه، أو بتحويله إلى الرقابة المعمقة للتفصيل فيها أكثر.

[1] المادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق

الفرع الثاني : الرقابة الخارجية:[1]

تتمثل الرقابة الخارجية في التدخلات المباشرة للأعوان المراقبون للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية، وكذا جميع الوثائق الملحقة وتبريراتها اللازمة في محاولة كشف احتمالات المتهرب، وكذلك بهدف مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الموقع، ويمكن أن تأخذ. رقابة معمقة أو أنواع أخرى للرقابة.

أولا : الرقابة المعمقة:

يعتبر التحقيق وسيلة من وسائل الرقابة على التصريحات التي يدلي بها المكلفون بالضريبة إلى الإدارة الجبائية وذلك تطابق مداخيلهم المصرح بها مع وضعيتي المالية، وللقيام بهذه المهمة منح لها المشرع استخدام عدة طرق مختلفة باختلاف كل من الهدف المرجو منه ، ، وطبيعة المكلف بالضريبة الخاضع لهذا التحقيق، وكذلك صور أجل التأكد فن من نوع الضريبة.

[1] نيو علي حسينة، مرجع سابق، ص 20

1-**التحقيق في المحاسبة** : (VC)[1]

تتمثل هذه الرقابة في انتهاج بجموع الطرق والأساليب التي تساعد على التأكد من صحة وتنظيم محاسبةالمكلف، وا يجاد الأخطاء التي تجردها من معيار النزاهة وفقا لقواعد وأسس علمية تساعد على الكشف على الغش الضريبي نتيجة التلاعبات المحاسبية.

و عليه، فالتحقيق المحاسبي هو مجموعة العمليات التي تهدف لمراقبة التصريحات المكتتبة وفحص المحاسبة،والتأكد من مدى مطابقتها مع بعض المعطيات حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

كما يتمثل أيضا التحقيق المحاسبي في مجمل العمليات التي تهدف إلى التحقيق في عين المكان على جميع الدفاتر المحاسبية المكلف ما، ومقارنتها مع جميع عناصر الاستغلال وذلك من أجل:

- احترام المعايير المحاسبية المتعارف عليها.
- ترجمة جميع العمليات التي تمس النشاط الفعلي للمؤسسة إلى تسجيلات محاسبية.
- التجانس التام بين التسجيلات المحاسبية والأرقام المصرح بها للإدارة الجبائية.

لذا، فالتحقيق المحاسبي يعني مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتبة من طرف المكلف بالضريبة، وفحص محاسبته، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، وفقا للقواعد المحاسبية والجبائية السارية المفعول.

2 كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الاصلاح الضريبي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة المدية ، 2012، ص 106

من خلال ما سبق، نعرف التحقيق المحاسبي على انه يتم في عين المكان بهدف مواجهة التهرب والغش الجبائي من خلال التأكد من صحة العمليات المسجلة في المحاسبة من منظور جبائي، والتي تترجم فعليا للنشاط الحقيقي الذي يمس نشاط المؤسسة.

2-التحقيق المصوب في المحاسبة: (WP)

تنص المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية[1] يمكن الأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو جزء منها غير متقادمة أو مجموعة عمليات أو آليات محاسبية لمدة تقل عن

جبائية."

-يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبيات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والر سومواإلتاو ات المتعلقة بالتحقيق. لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق، بأي حال من الأحوال فحص معمق ونقدي لمحمل محاسبة المكلف بالضريبة.

-يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة النفس القواعد، باستثناء النقاط المذكورة في الفقرتين 4 و5 المطبقة في التحقيق العام المذكور سابقا.

-لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

1-المادة 20 مكرر محدثة بموجب المادة 22 من قانون المالية لسنة 2008، ومعدلة بموجب المادة 27 من قانون المالية لسنة 2014

يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا، توضيح طابع التصويب في التحقيق، كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.

3-التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: (VASFE)

تنص المادة 21من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي:

" يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجز ائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه بالضريبة."

وفي هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية للمكلف بالضريبة، من جهة أخرى، وهذا حسب المادتين 6 و 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ويمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة الشخص غير محصى جبائيا، وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة.

-لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل[1].

-لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخلدون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه أجلا أدين للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوما،

[1] المادة 21 معدلة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2016

ابتداء من تاريخ الاستلام يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وأن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة مستشار يختاره هو بنفسه.

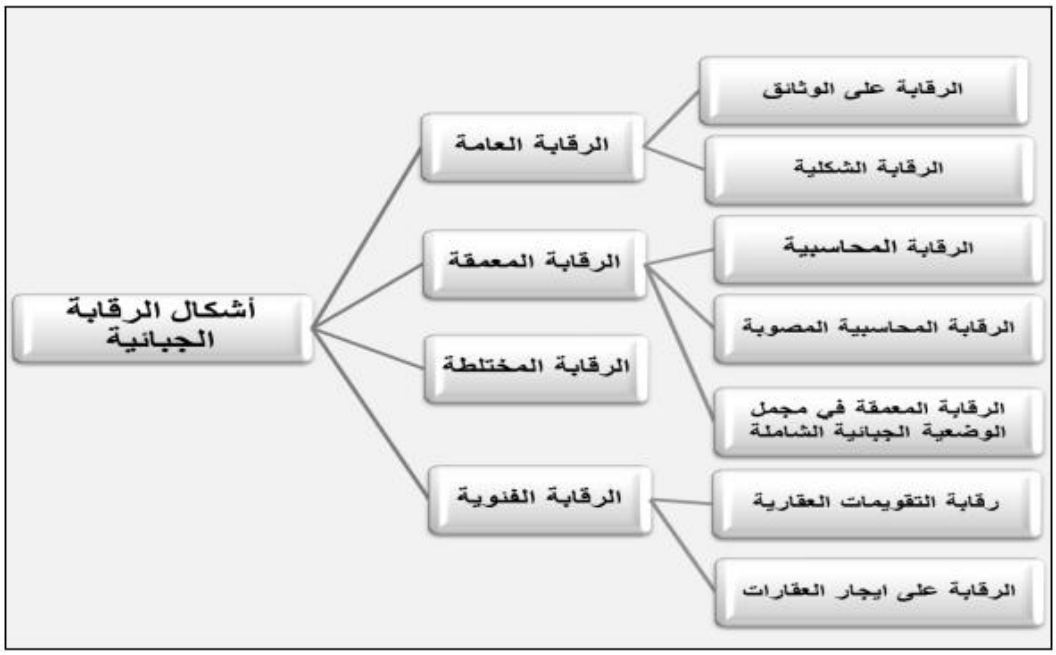
ثانيا : الرقابة الفئوية (الرقابة على المعاملات العقارية :

إن مراجعة أسعار المعاملات العقارية المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبية تعتبر أحد أهم طرق الرقابة التي أوجدها المشرع في هذا الميدان، وهو يخص المعاملات التالية:

- العقارات المبنية.
- العقارات غير المبنية
- مراقبة المداخيل العقارية.

وتعتمد مراجعة هذه الأسعار على القيمة العقارية السوقية للعقار أي قيمة العقار في السوق، وهو السعر الحقيقي الذي من الممكن أن يشتري أو يباع به العقار، وبعبارة أخرى الثمن المتفاوض عليه في السوق بين البائع والمشتري الخاضع لقانون العرض والطلب، أخذا بعين الاعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه العقار المتابعة الدقيقة الدائمة عن طريق مصالح التسجيل لكل المعاملات العقارية مع متابعة كل المعلومات المحصل عليها من طرف الوكالات والدواوين والمؤسسات التي تنشط في مجال العقار" والشكل الموالي، يوضح أشكال الرقابة الجبائية السالفة الذكر .

الشكل رقم (1-3) أشكال الرقابة الجبائية



المصدر : من اعداد الطالب بناءا على المعلومات المقدمة من مديرية الضرائب

المبحث الثالث : الإطار القانوني للرقابة الجبائية:

بالعودة إلى مختلف أشكال الرقابة التي تم التطرق إليها سابقا، يتضح لنا أن الإدارة الضريبية لها السلطة التقديرية الواسعة للتدخل من أجل إجراء رقابة على بعض المكلفين بالضريبة، ولها أن تقرر ما هو الإجراء الواجب إتباعه، ويتجلى هذا من خلال ما جاء في النصوص القانونية المتعلقة بالرقابة، فبالعودة مثلا إلى نص المادة 20/1المتعلقة بالتحقيق في المحاسبة[1]، نجد أن المشرع استعمل عبارة "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في المحاسبة..." ونفس الشيء بالنسبة للرقابة المصوبة في نص المادة 20 مكرر "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب..

والتحقيق المعمق في الوضعية الشاملة حسب نص المادة 21/1 "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق...[2]

من خلال طريقة صياغة هذه المواد يتبين لنا أن الإدارة الضريبية هي المختصة باتخاذ إجراءات الرقابة من عدمها، ورغم إيجابية هذه الامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية في استعمال الوسيلة التي تراها مناسبة، إلا أنه وبنظرة معمقة يتبين أن هذه السلطات الممنوحة لإدارة الضرائب قد تستعملها حقيقة بشكل إيجابي وتقوم بمراقبة بعض المكلفين بالضريبة المشكوك في صحة معلوماتهم وتتمكن من إثبات سوء نية هؤلاء الذين يسعون إلى التهرب أداء ما عليهم من ديون لصالح الخزينة العمومية، لكن من جانب آخر، قد يتم استعمال هذه السلطات بشكل آخر عن طريق التعسف في استعمال السلطة طرف موظفي الإدارة الجبائية بهدف الإضرار ببعض المكلفين بالضريبة.

ومن جانب آخر فإن هذه السلطة الواسعة الممنوحة لإدارة الضرائب قد تكون السبب في انتشار بعض مظاهر التهرب الجبائي واستعمال حيل من أجل عدم دفع الضريبية من

[1] المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق

[2] المادة 21، نفس المرجع

طرف المكلفين جاء، بسبب تواطؤ بعض الأعوان ومفتشي إدارة الضرائب بهدف تحقيق أغراض غير مشروعة، لاسيما وأنه يصعب اكتشاف هذه الخروقات بسبب الطابع التقني والمحاسبي للضريبة مما يؤدي على عدم إمكانية إثبات هذا التواطؤ ..

المطلب الأول : حقوق الإدارة أثناء الرقابة الجبائية:

ما يمكن ملاحظته من خلال أحكام قانون الإجراءات الجبائية أن المشرع أقر بمجموعة من الحقوق والصلاحيات لفائدة مصالح الضرائب من أجل ضمان ممارسة رقابة فعالة للكشف عن مختلف الخروقات والحيلالتي يلجأ إليها الكثير من المعنيين بدفع الضرائب، وتتمثل هذه الحقوق فيما يلي:

أولا : الحق في الاطلاع:

هي وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية، والتي تتمتع بهذا الحق استنادا إلى أهمية الرقابة التي تقوم بها من أجل الكشف عن مختلف المخالفات، ويسمح هذا الإجراء بالحصول على مختلف الوثائق من الإدارات والهيئات التي يتعامل معها المكلف المعني بالرقابة[1] ونظرا لأهمية هذا الإجراء وخطورته في نفس الوقت، فقد وسع المشرع في تبيان مختلف الأحكام الخاصة به، كما جاء ذلك في نص المادة 44 وما يليها من

قانون الإجراءات الجبائية، وتم التمييز بين ثلاث حالات:

أ- حق الاطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات:

كما جاء في المواد[2] : من 46إلى 50 من نفس القانون يتم التحقيق لدى هذه الإدارات بطلب إداري من إدارة الضرائب ليتمكن المفتش المعني بهذا التحقيق من الانتقال إلى الهيئة المعنية للحصول على الوثائق التي تساعده في الكشف عن الدخل الحقيقي

1-عبيد رمزي، منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات المغرب العربي، أطروحةدكتور اه في الحقوق، تخصص القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة ,ص.201،

[2]قانون الإجراءات الجزائية، مرجع سابق.

للمكلف بالضريبة، ولا يمكن للإدارة المعنية رفض تقديم الوثائق استنادا إلى السر المهني، وقد ألحت المادة 48 من نفس القانون على ضرورة التزام كل من أودعت لديه سجلات الحالة المدنية أو جداول الضرائب وكل الموظفين المكلفين بالأرشيف وا يداع السندات العمومية أن يقدموها عند كل إطلاع، وأن يسمحوا بأخذ المعلومات والمستخرجات والنسخ اللازمة، وفي حالة رفض المسؤول الإداري المعني تقديم أية وثيقة فإنه يتحمل مسؤولية مالية.

ب- حق الاطلاع لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين:

نظرا لأهمية هذا الإجراء خصصت له تسعة (09) مواد لتوضيح إجراءاته، وما يميزه عن الحالة الأولى أن هذا الاطلاع يتم لدى الأشخاص المعنوية الخاصة أو الأشخاص الطبيعية وهما المكلفين بالضريبة.

وحسب نص المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية يجب على كل المؤسسات المكلفة بالعمليات المالية أن يرسلوا إشعارا إلى الإدارة الضريبية في حالة فتح أو إقفال أي حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال.

وا ذا كانت الحالة الأولى قد لا تطرح إشكال فيما يخص تقديم المعلومات اللازمة، لأن هذه الهيئات عمومية ولا تسعى للربح، فإن الحالة الثانية قد تطرح بعض الإشكالات لأنها تسعى إلى تحقيق الربح وجلب المتعاملين معها، وفي حالة القيام بتقديم معلومات خاصة بالزبائن قد يؤثر ذلك سلبا على نشاط الشركة أو المؤسسة المالية.

ج - حق الاطلاع لدى الغير :

المادة 58 منن قانون الإجراءات الجبائية يجب على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع العقارات أو المحلات التجارية، أو القيام بعملية الشراء أن تقوم بتقديم العقود والسجلات اللازمة لمصالح الإدارة الجبائية أثناء عملية التحقيق، وفي حالة الرفض يتعرض المعني إلى عقوبات مالية منصوص عليها في المادة 62 و 63 من نفس القانون.

ثانيا : حق المعاينة:

يقصد بالمعاينة انتقال مصالح الإدارة الضريبية إلى مكان تواجد المحل أو مكان ممارسة النشاط المعاينة الميدانية، ويتم ممارسة هذا الإجراء في حالة وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية من طرف المكلف بالضر يبة[1].

وحسب نص المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يمكن الإدارة الضرائب الترخيص لأعوانها بالانتقال للمعاينة الميدانية بهدف الحصول على المستندات وحجزها وحجز العناصر المادية التي تبرر التصرفات التي يستعملها المكلف للتملص عن الخضوع للضريبة.

في حالة إثبات الممارسات التدليسية المنصوص عليها في المادة 36 نفس القانون، يتم المتابعة الجزائية مباشرة من طرف الإدارة الضريبية، إلا أن الإشكال الذي يطرح فيه المجال هو صعوبة إثبات هذه الممارسات من الناحية الميدانية، وحتى في حالة مباشرة الدعوى العمومية فإن إثبات وجود هذه الممارسات مرهون بتقديم الدليل من طرف الإدارة الضريبية التي يجب أن تقدم الوثائق الثبوتية التي تم حجزها والوسائل المادية التي من أجل من اتخاذ إجراءات تفيد ذلك.[2]

ثالثا : الحق في إعادة تقويم الضريبة:

يعتبر هذا الإجراء من أهم السلطات الممنوحة لإدارة الضرائب ويتم ذلك سواء عن طريق الفرض التلقائي حالة رفض المحاسبة، كعدم مسك الدفاتر الحسابية أو مسكها بطريقة غير مطابقة لأحكام القانون، أو لا تتضمن المحاسبة بيانات مقنعة أو أخطاء واغفالات، لأن هذا يعتبر دليل على سوء نية المكلف بالضريبة.

وقد يتم التقييم التلقائي كما أشارت إليه المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية في حالة استحالة الرقابة بسبب راجع للمكلف أو الغير، أو عندما يتبين من خلال التحقيق أن المكلف لم يقوم بمسك محاسبة قانونية، أو في حالة عدم تقديم تصريحاته بعد إنذاره من

---

[1] قلاب ذبيح الياس، مرجع سابق، ص 34

[2] بن زراع رابح، المسؤولية الجبائية لمسيري الشركات، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 62

طرف مفتشية الضرائب المعنية، وأهم الحالات التي فيها اللجوء إلى هذا التقويم عندما يتم اتخاذ الرقابة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة ويتبين بأن المكلف لم يقدم تصريحات صحيحة وأخفى بعض الموارد التي يتحصل عليها من النشاط الذي يمارسه.

المطلب الثاني : ضمانات المكلفين بالضريبة والتزاماتهم:

مقابل الامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية، فقد منح المشرع للمكلف بالضريبة ضمانات في مواجهة هذه السلطات من أجل تفادي احتمال الإضرار بالمكلف بالضريبة خاصة من طرف بعض الأعوان الذين قد يتعسفون في اتخاذ إجراءات الرقابة.

الفرع الأول : ضمانات المكلفين بالضريبة:

يمكن تقسيم هذه الضمانات إلى جزئين بالنظر إلى المرحلة التي تكون عليها عملية الرقابة:

أولا : ضمانات المكلف أثناء مرحلة الرقابة:

كما سبق الإشارة إليه فإن المشرع حدد بدقة أشكال الرقابة التي يمكن الإدارة الضرائب ممارستها من أجل كل المناورات التدليسية التي يلجأ إليها بعض المكلفين بالضريبة[1] أو حتى الأخطاء التي يمكن الوقوع فيها سواء من طرف المكلف أثناء تقديم تصريحاته أو من طرف أعوان الإدارة الضريبية أثناء تقدير الضريبة الواجبة الدفع، ولضمان عدم المساس بحقوق المكلف بالضريبة، فقد ألح المشرع على ضرورة إتباع بعض الإجراءات القانونية أثناء عملية التحقيق التي تعتبر كضمانات للمكلف وفي حالة عدم احترام هذه الإجراءات يؤدي ذلك إلى بطلان العملية التي قامت بها المصلحة المختصة[2]، ويمكن إجمال هذه الضمانات فيما يلي:

1-الحق في الإعلام والإشعار المسبق:

ألزم المشرع مصالح الإدارة الضريبية بضرورة إعلام المكلف قبال اتخاذ أي إجراء تحقيقي، وهذا لضمان الحق في الإعلام والتحضير للرقابة، ويعتبر هذا الحق من الضمانات

[1] بن زراع رابح ، مرجع سابق، ص 56

[2] امزيان عزيز ، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة 2013، ص 176

الأساسية التي منحت للمكلف بالضريبة، ونصت المادة 4/20 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه لا يمكن الشروع في أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق رسالة أو إشعار بالتحقيق مع إشعار بالاستلام، وذلك من أجل التأكد بأن المكلف على علم بهذا التحقيق، كما نصت أيضا المادة 20 مكرر 3 على ضرورة إعلام المكلف قبل إجراء التحقيق المصوب وهذا تحت طائلة البطلان، ونفس الشروط المتعلقة بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، وقد تضمنته المادة 3/21 اشترطت المادة إرسال الرسالة مع إشعار بالاستلام

2-منح مهلة للتحضير والاستعانة بمستشار:

حتى يتسنى للمكلف بالضريبة الاستعداد للرقابة يجب على العون المكلف بالعملية أن يقوم بالإشعار بالتحقيق مع منح مهلة للمكلف بالضريبة من أجل تحضير وثائقه وحساباته التي من. خلالها مداخيله، وقد ألح المشرع على ضرورة منح مدة معقولة حسب طبيعة الرقابة، فإذا تعلق الأمر بمراقبة التصريحات، فقد أقرت المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية على وجوب منح مهلة لا تقل عن ثلاثون (30) يوما للمكلف لتقديم توضيحاته.

أما بالنسبة للتحقيق في المحاسبة فتمنح للمكلف مهلة عشرة (10) أيام لتحضير نفسه، والمهلة الممنوحة للمكلف فيما يخص التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة فلا تقل عن خمسة عشر (15) يوما من تاريخ تسلمه للإشعار كما نصت عليه المادة 21/3 من نفس القانون، أما فيما يخص الحق في الاستعانة بمستشار فهو إجراء اختياري يمكن للمكلف اللجوء إلى أي مستشار من اختياره سواء كان محاسب أو محامي أو خبير حسب اختياره بهدف التحاور بين الطرفين للتوصل إلى تبيان مختلف المسائل حسب تبريرات المكلف ورد المفتش المختص وقد أكدت المادة 21/3 على ضرورة أن يتضمن إشعار الرقابة المعمقة بحق المكلف في الاستعانة بمستشار وهذا تحت طائلة بطلان الإجراء.

ثانيا : ضمانات المكلف أثناء مرحلة إعادة التقويم :

من الآثار المترتبة على ممارسة الإدارة الضريبية لحق الرقابة هو إعادة تقدير الضريبة الواجبة الدفع في حالات محددة سبق الإشارة إليها سابقا، إلا أنه ونظرا لخطورة هذا الإجراء فقد منحت للمكلف ضمانات أثناء هذه المرحلة، أهمها:

1-الإشعار بالتقويم:

أي إعلام المكلف بالتقويم الجديد الذي قامت به الإدارة الضريبية، وقد نصت مختلف النصوص المتعلقة بأشكال الرقابة على ضرورة تبليغ المكلف بنتائج التحقيق لا سيما إعادة التقويم، وذلك تحت طائلة بطلان العملية فقد تم النص على هذا الحق في المواد :[1] 19/20/21 من قانون الإجراءات الجبائية، ويجب أن يكون الإشعار بالتقويم مفصل ومعلل، ليتمكن المكلف من تقديم ملاحظاته ووثائقه التي تبرر اعتراضه.

2-الحق في الرد:

يضمن القانون الحق في الدفاع وهو مبدأ قانوني وقضائي، فمن خلال هذا الحق يتمكن المكلف بالضريبة من الرد على الإجراءات التي اتخذتها المصلحة المعنية[2]، وقد ألزم المشرع على منح آجال للمكلف للرد على كل العمليات التي تقوم بها الإدارة الضريبية في مواجهته، وهذا تحت طائلة بطلان الإجراء المتخذ، ويتمثل المغزى من منح هذا الحق في تمكن المكلف من تقديم تبريراته التي قد تكون مفيدة وتؤدي إلى تصحيح الإجراء الذي اتخذته الإدارة الضريبية، والتي قد تقع هي الأخرى في أخطاء أثناء إعادة التقويم، لاسيما مع كثرة الملفات المتعقلة بالرقابة أو بمختلف إجراءات التحصيل لدى الإدارة الضريبية.

3-الحق في الطعن:

يقصد بهذا الحق إمكانية قيام المكلف بالتظلم ضد الإجراء الذي اتخذته الإدارة الضريبية، وما يميز التظلم في مجال النزاعات الجبائية أنه إجراء ضروريوا لزامي قبل اللجوء إلى

[1] قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق

[2] قلاب ذبيح الياس، المرجع السابق، ص 39

الطعن القضائي، وذلك عن طريق رفع شكوى أمام المدير الولائي للضرائب يتم من خلالها الإشارة إلى موضوع النزاع وطلبات المكلف.[1]

ويعتبر هذا التظلم ضمانة قانونية للمكلف، كما جاء ذلك في نص المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية بموجبه يتم تبادل وجهات النظر بين الطرفين، وتقوم الإدارة الضريبة بتبرير الإجراء الذي اتخذته والاستماع إلى حجج وتبريرات المكلف بالضريبة.

في حالة عدم رضي المكلف بالضريبة برد المدير الولائي للضرائب يحق له اللجوء إلى المحكمة الإدارية المختصة من أجل رفع دعوى إدارية ضد قرار المدير الولائي، ويعتبر الطعن القضائي أهم ضمانة لحماية حقوق المكلف بالضريبة من احتمال تعسف جهة الإدارة، وعلى خلاف التظلم المسبق الذي يتم الجهة، أي الإدارة الضريبية التي تكون الخصم والحكم في نفس الوقت، فإن الجهاز القضائي يتميز بالحياد ويراقب مدى مشروعية الأعمال والإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية.

تعتبر المنازعة الجبائية من أهم المنازعات التي يختص بها القضاء الإداري، وقد اجتهد فقهاء وخبراء القانون في وضع عدة تعريفات لهذه المنازعة، فهناك من يعتبرها "خلاف بين طرفين هما الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة يدافع فيه كل طرف بموقف متعارض مع موقف الطرف الثاني أمام جهاز قضائي يفصل بينهما بإصدار حكم تنفيذي وملزم ، كما عرفت على أنها "مجموعة القواعد المطبقة على المنازعات التي تطرأ بين المصالح الضريبية والمكلف بالضريبة والناتجة عن مسائل قانونية تتعلق بتحديد وتغطية الضريبة من جهة وتحصيلها من جهة أخرى[2].

وقد أقرت المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية انه يحق للمكلف الذي لم يرض بقرار المدير الولائي أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية وذلك خلال أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ استلام قرار المدير الولائي، مع ضرورة احترام الإجراءات الشكلية لرفع الدعوى

[1] بعلاي عبد القادر، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، دار النشر المغربية ، المغرب، 2002، ص 13

[2] امزيان عزيز ، لمنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار المدى، الجزائر، 2005، ص 07

المنصوص عليها في هذا القانون وتلك المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية[1]، وذلك تحت طائلة عدم قبول الدعوى.

الفرع الثاني : التزامات المكلفين الخاضعين للضريبة:

ألزم المشرع الجبائي المكلف بالضريبة باكتتاب مجموعة من التصريحات في الآجال المحددة، وهو ما يمكن التعبير عنه بالالتزامات التصريحية، كما أوجب عليه التزامات من نوع آخر وهي الالتزامات المحاسبية، التي يمكن اعتبارها كدليل على أمانة وصدق التصريحات المقدمة للإدارة الجبائية، وأبرز ما ألزم به المكلف ما يلي:

1-الالتزامات المحاسبية:

يلزم المكلف الخاضع للنظام الحقيقي بمساك محاسبة منتظمة، كاملة، متسلسلة، صحيحة، و مقنعة و ذلك حسب طرق المحاسبة المالية. من جهة أخري ألزم القانون التجاري الأشخاص الذين لهم صفة التاجر بتمسك الدفاتر التالية:

دفتر اليومية : يتم فيه التسجيل اليومي لمختلف العمليات والتدفقات الحاصلة على الذمة المالية للمؤسسة مع وجوب ترقيمه وتوقيعه من طرف الإدارة الضريبية[2].

دفتر الجرد : وهو دفتر خاص بالميزانية، ينص الى إجراء الجرد بصفة دقيقة على جميع عناصر الأصول والخصوم سنويا، وبصفة دقيقة، و يتم تسجيل نتائج الميزانية ، كما يعد كشفا لجميع الأصول والخصوم[3].

2-**الالتزامات الجبائية:** يتمثل الالتزام الجبائي في قيام المكلفين بالضريبة باكتتاب عدد من التصريحات في الآجال المنصوص عليها في التشريع الجبائي.

[1]قانون رقم 08-09 مؤرخ في 25/02/2008، يتضمن قانون الاجراءات الادارية والمدنية، جريدة رسمية، عدد 21

[2]القانون التجاري، المادة 09

[3]المادة 11، نفس المرجع

أ – التصريح بالوجود:

يجب على المكلفين بالضريبة، والخاضعين للضريبة على أرباح الشركات، أو الضريبة على الدخل الإجمالي، أو للضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين (30) يوما الأولى من بداية النشاط، إلى مفتشية الضرائب التابعين لها تصريحا مطابقا للنموذج المقدم من طرف الإدارة الجبائية[1].

هذا التصريح يحتوي على اسم ولقب المكلف، طبيعة النشاط، العنوان، تاريخ بداية النشاط،... حيث لهذا التصريح أهمية كبيرة في تزويد الإدارة الجبائية بمعلومات كافية. عن المكلف بالضريبة.

ب- التصريح الشهري:

يلتزم الأشخاص الخاضعين للنظام الحقيقي باكتتاب وإيداع تصريح من الشكل (سلسلةG50) يقوم مقام حافظة إشعار بالتسديد (الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني، الضريبة على الدخل الإجمالي،...) لدى قابض الضرائب الذي تتبع له مقر المؤسسة خلال العشرين (20) يوما الأولى الشهر الموالي المدني الذي تم خلاله تحقيق رقم الأعمال.

ج- التصريح الثلاثي (الفصلي) :

يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط أو نظام التصريح المراقب ويتقاضون أرباح غير تحارية، اكتتاب تصريحات من الشكل (G50A) يقوم مقام إشعار بالتسديدوا إيداعه لدى قابض الضرائب التابعين له خلال العشرين (20) يوما الأولى للشهر الموالي للثلاثي المدني الذي تم فيه تحقيق رقم الأعمال.

المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2021- معللة بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 2021

د- التصريح السنوي:

يجب على المكلفين بالضريبة اكتتاب تصريحات سنوية، هذه الأخيرة تختلف باختلاف الضريبة واجبة الدفع على هذا الصدد يمكن أن نميز بين التصريحات السنوية الخاصة بالأشخاص الطبيعيين، والتصريحات السنوية الخاصة بالأشخاص المعنويين.

- **الأشخاص المعنويين:**

نعني بالأشخاص المعنويين، المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات، حيث ألزمهم المشرع الجبائي باكتتابـوا إيداع تصريحات من الشكل (سلسلة (G4 مبلغ الربح الخاضع الخاص بالسنة المالية السابقة، قبل الثلاثين (30) أفريل من كل سنة كأجل أقصى إلى مفتشية الضرائب التابعين لها.

كذلك وجب على هؤلاء المكلفين أن يذكروا في هذا التصريح مبلغ رقم أعمالهم، ورقم تسجيلهم في السجل التجاري، وأن يرفقوا هذه التصريحات بالميزانية الجبائية، بالإضافة إلى كشف المدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني، وكشف عن التسبيقات المدفوعة بعنوان الضريبة على أرباح الشركات.

- **الأشخاص الطبيعيين:**[1]

وهم المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، حيث أوجب عليهم التشريع الجبائي اكتتاب تصريحات سنوية من الشكل (سلسلة ا (Gقبل الثلاثين (30) أفريل من كل سنة كحد أقصى، وتتضمن التصريحات إجمالي الأرباح و المداخيل المحصلة خلال السنة (أرباح صناعية وتحارية، مهن حرة، فلاحية، تأجير العقارات المبنية وغير المبنية، رؤوس الأموال المنقولة، الأجور والمرتبات،...). للإشارة فان المشرع الجبائي ألزم المكلفون بالضريبة الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي باكتتاب تصريحات من نوع أخر، وهو ما يطلق عليه بالتصريحات المهنية الخاصة.

[1] الدليل التطبيقي للمكلف بالعربية، المديرية العامة للضرائب، 2019، ص 67

هـ - التصريح في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة :

في حالة توقف المكلف بالضريبة عن النشاط بصفة كلية أو جزئية، وكذلك في حالة التنازل[1].

يجب عليه أن يصح بذلك خلال عشرة (10) أيام ابتداء من أما في حالة الوفاة فيجب عليه اكتتاب التصريح الإجمالي والخاص من طرف ذوي حقوق المتوفيوا إيداعها في أجل ستة (06) أشهر من تاريخ الوفاة[2].

و - **ضرورة تدوين رقم التعريف الجبائي**(Numéro d'Immatriculation Fiscale : NIF)

بموجب نص المادة 46 من قانون المالية لسنة 2006، يجب على كل مكلف تدوين رقم التعريف الجبائي، وهذا في كل عقد أو تصريح أو تسجيل أو عملية تتم لدى مصالح إدارة الضرائب، بكيفية تضمن التعريف بالأشخاص المعنيين.

[1] المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق

[2] الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سابق، ص 72

خلاصة الفصل :

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة القانونية الممنوحة للإدارة الجبائية والتي تسعى من خلالها إلى المحافظة على الأموال العمومية والتحقق من مدى شرعية وصحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة ومطابقتها مع المداخيل الحقيقية، وما تم التحصل عليه من معلومات من مصادر أخرى، والعمل على اكتشاف الأخطاء والانحرافات والقيام بتصحيحها.

ونظرا لأهمية الرقابة الجبائية فقد تم إنشاء هياكل إدارية تختص بعملية الرقابة الجبائيةوا إجراءها وتسهر على تنفيذ قوانينها ومراقبة السير الحسن لها على جميع المستويات المركزية، الجهوية والولائية، كما حدد لها المشرع أشكالا تختلف باختلاف نوع النشاط وأهمية رقم الأعمال، ومن جهة أخرى سن مجموعة من القوانين والإجراءات تنظم سير عملية الرقابة الجبائية من خلال الحقوق الممنوحة لكل من الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة والتي يؤدي عدم الالتزام بها إلى بطلان إجراءات الرقابة الجبائية.

الفصل الثاني:

التهرب والغش الجبائي وآليات مكافحته

تمهيد:

التهرب الضريبي كلمة واسعة المعنى، وتشمل العديد من الممارسات التي يشكل البعض منها جريمة بالمعنى القانوني، كالغش الجبائي الذي يعني التزوير والتدليس وخيانة الأمانة، بينما ينحصر البعض الآخر في دائرة السلوكيات التي لا تطالها عادة يد القانون ، كالتجنب الضريبي القانوني، وسواء شكلت السلوكيات القانونية أو غير القانونية فانه يجمعها جميعا أنها تتم لهدف اقتصادي، أي بهدف تحقيق مآرب مالية لمرتكبيها أو لتفويت منافع مشروعة للغير، ويمكن القول أن هذه الظاهرة تؤدي إلى فقدان الخزينة العامة للدولة موارد مالية هامة، مما يحول عن تحمل أعبائها المختلفة اتجاه الوطن والمواطن بالدرجة الأولى، ويخلق صعوبات كثيرة في تسطير سياسة الإنفاق العام، ولتضييق الخناق على هذه ا الظاهرة تسعى الدول لمكافحتها بتجنيد كل طاقاتها و إ إمكانياتها المادية والبشرية الأسباب الحقيقية أدت التي أدت إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني، لذلك سنتناول في هذا الفصل التعرف على مفهوم . التهرب الضريبي وأنواعه وأسبابه, آثار طرق التهرب الضريبي، من خلال التطرق المباحث التالية :

المبحث الأول : التهرب والغش الجبائي

وأسابه **المبحث الثاني :** طرق التهرب

والغش الجبائي وأثاره

المبحث الثالث : آليات الرقابة الجبائية في الكشف عن التهرب الجبائي

المبحث الاول : التهرب والغش الجبائي وأسبابه:

الضريبة ما هي إلا اقتطاع من مداخيل الأفراد، ما يجعلهم يحاولون قدر استطاعتهم تخفيف أو عدم دفع هذه الضريبة، ولهذا الغرض قد يلجئون بطريقة أو بأخرى وبشتى الأساليب إلى التقليل من مقدار الضريبة المدفوعة ، وهذا ما يطلق عليه بالتهرب الضريبي أو الغش الضريبي، واللذان يعتبرا من أهم الأسباب التي نشأت من أجلهما الرقابة الجبائية .

وسنحاول في هذا البحث التطرق إلى مفهوم التهرب الضريبي وذكر أهم الأشكال التي يظهر عليها، وكذا أسبابه وآثاره.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الجبائي وأشكاله:

تعددت مفاهيم التهرب الضريبي وكذا أشكاله، وسنحاول في هذا المطلب

ذكر أهمها

أولا-مفهوم التهرب الضريبي :

للتهرب الضريبي عدة تعريفات سنذكر أهمها، و نشير إلى أهم الفوارق الموجودة بينه وبين الغش الضريبي،

.تعريف التهرب الضريبي:

تناولت الكثير من الدراسات التهرب الضريبي، فيما يلي أ هم

التعاريف:

أ-عرف بأنه "التهرب الجبائي هو عدم الإقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة لمصالح الضرائب , أو من خلال استخدام وسائل

مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة , وبعبارة أخرى إن المكلف يتخلص من دفع الضريبة إما بشكل كلي أو بشكل جزئي ".[1]

ب-" التهرب الضريبي يقع عندما يعمد بعض المكلفين إلى إتباع أساليب الغش والخداع , مخالفين بذلك أحكام التشريع الضريبي "[2]

ج-ويعرف أيضا "هو تهرب الممول من الضريبة المفروضة عليه وذلك عن طريق الغش ومخالفة القانون وقد يحدث التهرب وقت تحديد وعاء الضريبة، وذلك عن طريق إخفاء الممول من لبعض من المادة الخاضعة أو بتقديم إقرار غير صحيح [3]

من خلال ما سبق يمكن القول أن التهرب الضريبي هو محاولة الممول أو المكلف بالضريبة التخلص من أعباء الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها، سواء بشكل جزئي أو كلي و هذا باستغلال الثغرات الموجودة بالتشريع الضريبي.

الفرق بين الغش والتهرب الضريبي:

يعرف الغش الجبائي على انه"عدم دفع الضر ائب أو التخلص منها عن طريق التزوير والتزوير و الإخلال بواجب الصدق والمصارحة الذي يفرضه القانون الجبائي".

وقد اختلف الاقتصاديون في تحديد الذي يتم على أساسه التمييز بتُ الغش والتهرب الضريبي، وفيما يلي عرض أهم هذه الاتجاهات :[4]

---

[1]- بلواضح الجيلالي ,**المرجع السابق** ص 108

2- المرجع نفسه، , ص 108

[3]-عطية عبد الواحد , مبادئ اقتصاديات المالية العامة , دار النهضة العربية , مصر , 2005 , ص479

[4]-عدلي سوزي ناشد , ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقصاديات الدول النامية , منشورات الحلي , طبعة 1 , لبنان , 2008 , ص14,15

أ-الاتجاه الأول :

يعتبر أن التهرب الضريبي و الجنس ، أما الغش الضريبي فهو النوع، ووفقا لذلك يعد الغش حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي، و وهذه الحالة هي التهرب ضريبي مع انتهاك القانون.

أ-الاتجاه الثاني :

انتقد الاتجاه الأول التهرب الضريبي ما و إلا الشكل الدولي للغش الضريبي، وبهذا يقسمان الغش الضريبي إلى نوعين : غش ضريبي على مستوى داخلي وآخر غش ضريبي على المستوى الدولي،

ب-الاتجاه الثالث:

يميز هذا الاتجاه بالغش الضريبي والتهرب الضريبي على أساس فكرة الشرعية، فالتهرب الضريبي يكون شرعيا أي قانونيا، أما الغش فهو غير قانوني أي غير شرع .

من خلال ما سبق يمكن القول أن الاتجاهين الأول والثالث تقريبا لهما نفس النظرة، إذ كليهما يميزان بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي من خلال الطريقة المتبعة في تنفيذهما، أما الاتجاه الثاني فيميز بينهما على أساس المستوى المطبق فيه،وبصفة عامة يمكن القول آن الغش الضريبي هو كل مخالفة أو خرق للقانون أما التهرب الضريبي فهو التعسف.[1]

-ثانيا-أشكال التهرب الجبائي :

هناك عدة أشكال للتهرب الضريبي، وفيما يلي أهمها :

[1]-فلاح محمد، التهرب الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية , مذكرة ماجستير , كلية العلوم الاقتصادية , جامعة الجزائر , 1997 , ص46

مشروعية التهرب:

يمكن التمييز بين نوعين من التهرب، التهرب المشروع والتهرب غير المشروع.

أ .التهرب المشروع :

و هو استغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بدفعها، أي أن الشخص يتمكن من التخلص من الالتزام بدفع الضريبة دون أن يضع نفسه في مركز المخالف للقانون، ويمكن أن يحدث التهرب المشروع عن طريق طبيعي وذلك بتجنب الواقعة المنشئة للضريبة , حيث يقوم المكلف بالاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص لمعرفة طرائق التخلص من الضريبة مستندين في ذلك إلى خلل أو ثغرات في التشريع الضريبي .

والأمثلة الأكثر شيوعا في التهرب المشروع , عندما يهب الشخص أمواله خلال حياته إلى ورثته تهربا من دفع ضريبة التركات بعد وفاته , أو كأن تفرض ضرائب عالية على الأملاك العقارية , فيمتنع الشخص عن اقتناء العقارات وبذلك لا يدفع الضريبة .

التجنب ظاهرة سليمة أقرتها غالبية الدول , فقها وقضاء , ففي مصر اعترف القضاء بحق المكلف في التمسك بما قد يكون في قانون الضرائب من نقص يستفيد منه المكلف الحاذق حسن النية , ويعبر عنه أخرون بتهرب النية الشخص هي التخلص من الضريبة وا ٍن كان يتذرع في هذا ببعض الوسائل المشروعة في ذاتها ودون أن يخالف القانون. [1]

ويتحقق التهرب المشروع للشخص عن طريق التجنب بالإمتناع عن العمل أو التصرف الموجب للضريبة وبالأمتناع عن الواقعة المنشئة للضريبة , كامتناع الشخص كليا أو جزئيا عن استهلاك السلعة أو الخدمة التي تخصع لضريبة الاستهلاك , كأ يعلم الفرد أن

[1]- بلواضح الجيلالي , المرجع السابق, ص114

هناك رسوما لا ستهلاك السجائر سيتحملها لو أشترى هذه السلعة فيمتنع الفرد عن استهلاكها ليتجنب بذلك دفع الضريبة غير مباشرة على استهلاكها . أو يمتنع الشخص عن استيراد أو تصدير السلعة التي تفرض عليها الرسوم الجملاكية أو يمتنع عن توجيه أمواله أو نشاطه إلى فروع النشاط التي تصيبها الضريبة , ويوجه نشاطه وأمواله إلى فروع النشاط التي لا تصيبها أية ضريبة أو تتمتع بمعاملة ضريبية خاصة , كأن يوجه الشخص ماله توجهده إلى النشاط الزراعي دون النشاط التجاري بسبب عدم خضوع هذا النوع من النشاط ؟إلى أية ضريبة , وبهذا يكون قد تجنب الضرائب كلها أو بعضها.[1]

وبصفة عامة و التهرب الذي يكون في إطار قانوني يسمح للمستفدين من ورائه بتجنب الضريبة بطريقة نزيهة، و من ابرز صوره لجوء المكلف إلى طرق تمكنه من الاستفادة من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية أو الضريبية بفعل تعقد النظام الجبائي أو عد إحكام صياغة قوانينه مما يفسح المجال لكثير من التأويلات، فاستفادة المكلف من هذه الثغرات لا تعد مخالفة قانونية ما دام في إطار قانوني، خولها له المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات والتخفيضات الدائمة أو المؤقتة التي قد تمس لأنشطة الاقتصادية أو فروع إنتاجية أو مناطق جغرافية أو سلعا وخدمات محددة تفصيلا ,والتي من شأنها أن تعود عليه بنتائج جبائية أكثر امتيازا لكن هذا النوع مهما اتسم بالشرعية فانه يظهر نقصا في التحضير وغياب الضمير الاجتماعي .[2]

ب-التهرب غير المشروع :

وهو مخالفة المكلف للأحكام القانونية بوسائل الغش والاحتيال للتخلص من دفع الضريبة , فوسائل التهرب غير المشروع هي مخالفات يعاقب عليها القانون ,وفي أغلب

---

[1]- بلواضح الجيلالي , مرجع سابق , ص 114

[2]-بلواضح الجيلالي وميمون نبيلة , مرجع سابق , ص05.

الأحيان تكون هذه المخالفة صريحة ومقصودة وتتضمن نية المكلف في التهرب من الضريبة وقد تكون في أغلب الأحيان تكون هذه المخالفة صريحة ومقصودة وتتضمن نية المكلف في التهرب من الضريبة وقد تكون في أحيان نتيجة عدم إدراك المكلف لمسؤولياته أو لجهله بالقانون , ويضع تحديد الطرق التي يتبعها المكلف في سبيل ذلك , وقد يخالف المكلف القانون إما عند تحديد وعاء الضريبة والتكاليف بها أو عند تحصيل الضريبة ليحول دون جبايته [1].

ومن صور التهرب عند تحديد وعاء الضريبة والتكليف بها الإخفاء المادي للسلع المستوردة أو المنتجة أو المباعة والخاضعة للضرائب الجمركية أو لضرائب الاستهلاك أو تقدير هذه السلع بأقل من قيمتها الحقيقية بتقديم فواتير مغايرة للحقيقة ,أو تهريب السلع المصنوعة في الخارج إلى الداخل الحدود الإقليمية للدولة دون أن تمر بالمراكز الخاضعة لدفع الضريبة الجمركية عنها ,أو الإمتناع عن تقديم البيانات التي يلزم القانون بتقديمها في نطاق الضرائب الدخل وضرائب رأس المال ,أو تقديم بيانات غير صحيحة أو غير كاملة وا إخفاء بعض المظاهر الخارجية فيما يتعلق بالضرائب التي تفرض على أساسها ,وبصفة عامة خصم كثير من النفقات التي تعد في حقيقتها استعمالا للدخل باعتبارها من تكاليفه وبصفة خاصة فيما يتعلق مصاريف الانتقال ومصاريف التمثيل وا إخفاء التصرفات أو المبادلات التي تستحق الضرائب ناسبتها أو الإعلان عن قيمتها بشكل مغاير للحقيقة , وفي بعض الأحيان لا يقوم المكلف بالتزاماته القانونية عن إهمال أو جهل , وهو مايسميه بعضهم بالغش غير الإرادي ,فالمكلف الذي ينسى تقديم البيان أو يهمل في ذلك يجب أن

[1] بلواضح الجيلالي ,"**التهرب الضريبي بين فعاليات الرقابة و إستراتيجية المكافحة** ", أطروحة دكتورا ,كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , جامعة المسيلة 2015, ص115

يعامل معاملة الممتنع عن تقديم البيان ,لأنه تصعب التفرقة بين المخالفة الإرادية المقصودة والمخالفة غير الإرادية .

-التهرب الكلي والتهرب الجزئي :

وينقسم التهرب الضريبي (بحسب منظور مقدار العبء الضريبي الذي استطاع المكلف أن يتخلص منه) إلى نوعين : التهرب الكلي والتهرب الجزئي .:[1]

أ-التهرب الضريبي الكلي :

يكون التهرب الضريبي الكلي عندما يستطيع المكلف التخلص من الضريبة بشكل كامل, ولا يسددها إلى للخزينة العمومية للدولة , ويتحقق ذلك إما بإخفاء نشاط مكلف كلية أو بإخفاء ذلك الجزء من نشاطه الخاضع لضريبة نوعية قائمة بذاتها عن باقي نشاطه الاقتصادي .

ومن أمثلة هذا النوع من التهرب , أن يمتنع الشخص الذي بلغت مبيعاته حد التسجيل طبقا لقانون الضريبة العامة على المبيعات عن تسجيل نفسه لدى المصلحة الضريبية المختصة و بالتالي يكون نشاطه غير خاضعا للضريبة تماما , ويكون المكلف قد تخلص من عبء هذه بالكامل.

ب.التهرب الضريبي الجزئي :

يحصل عندما يتمكن المكلف من التخلص من جزء من الضريبة المستحقة عليه , وذلك إما عن طريق إسقاط بعض العناصر نشاطه الخاضع للضريبة قانونا , بحيث لا يعبر الجزء المتبقي والظاهر عن حقيقة نشاطه الفعلي , وهذا سيؤدي بالضرورة إلى فرض الضريبة عليه بأقل مما كان يجب أن تفرض عليه , أو من خلال تمكن المكلف من

---

[1] بلواضح الجيلالي , "**التهرب الضريبي بين فعالية أليات الرقابةإ ستراتيجية المكافحة** " ,أطروحة دكتورا ,كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , جامعة المسيلة , 2015 ص117

التخلص جزئيا من نوع ما من الضرائب وذلك بإسقاط بعض العمليات أو الإدارات الخاضعة لهذه الضريبة.

3- التهرب الداخلي والتهرب الخارجي :

يقسم التهرب الضريبي طبقا لمعيار الإقليمي (من زاوية حدوثه داخل او خارج إقليم الدولة إلى نوعين رئيسين هما : التهرب الداخلي أو الخارجي :

أ – التهرب الضريبي الداخلي :

يعد ظاهرة قديمة قدم الضريبة ذاته , كما أنه أكثر شيوعا في العالم , من التهرب الدولي بل لا تكاد تخلو منه أية دولة في العالم مهما اختلفت درجة تقدمها ونموها .وهو التهرب الذي يقع داخل حدود الدولة ذاته. يمتاز هذا النوع من التهرب سهل المتابعة والاكتشاف والمكافحة لأن حدوثه داخل إقليم الدولة يجعله خاضعا للسيادة الإقليمية الدولة , وبالتلي يكون من كامل سلطته أن تلجأ إلى جميع الوسائل التشريعية والإدارية والفنية التي تحوزها في سبيل مجابهة هذا التهرب الضريبي وكشف ومعاقبة المتهربين.

ب-التهرب الضريبي الخارجي :

هو التهرب الحاصل خارج حدود الدولة الواحدة نتيجة نتيجة الاستفادة المكلف من مبدأ السيادة الضريبي للدولة , وقيمه باستغلال وارتباطه بعلاقة تبعية تربطه بعدة دول (سواء لي حملة جنسية إحداها أو بعضها , أو إقامته على أرضها , أو ممارسة نشاط اقتصادي فيها) وذلك بهدف التخلص من التزاماته الضريبية .

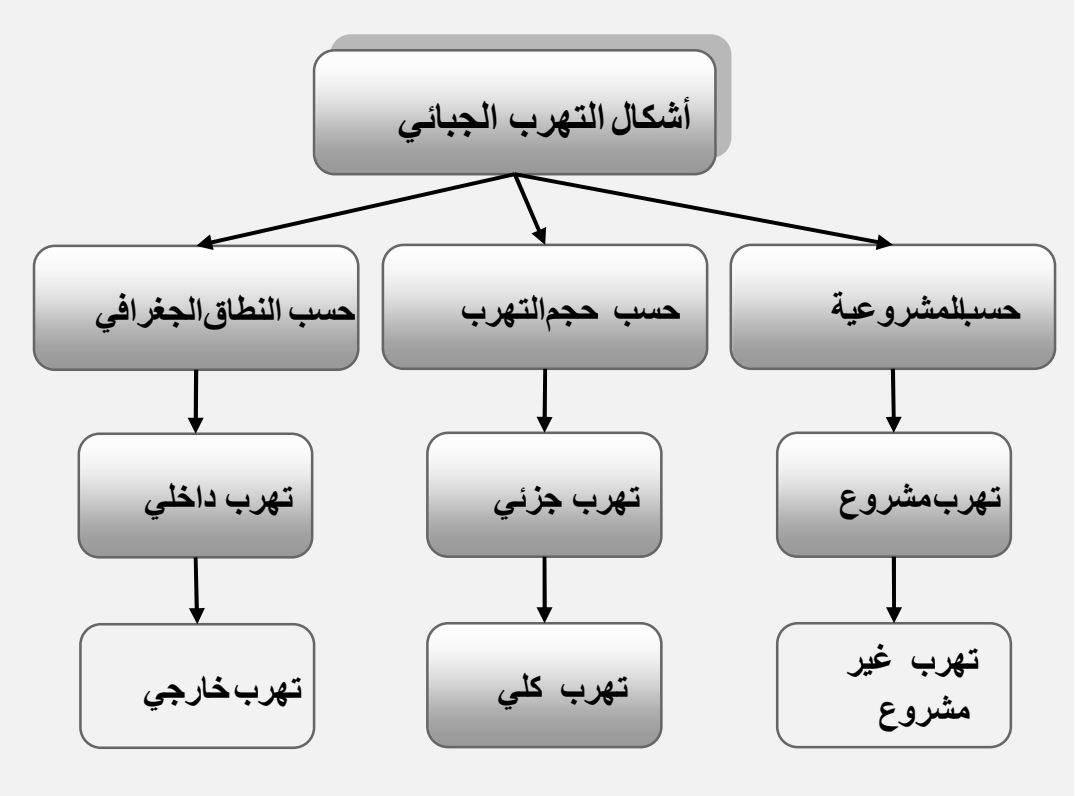
من الجدير بالذكر أن ظاهرة التهرب الضريبي على المستوى الدولي قد انتشرت مع زيادة حجم الاستثمارات الدولي والتجارة الدولية .فقبل انتشار الأسواق الدولية

والاتصالات الدولية وظاهرة العولمة الاقتصادية لم تكن ظاهرة التهرب الضريبي معروفة ولم تشغل بال كثير من المفكرين الاقتصاديين . [1]

مما سبق , ومهما تعددت أشكال التهرب الضريبي , فانه يعتبر الغرض منه هو التملص والتقليص من العبء الضريبي كليا أو جزئيا بطرق مشروعة دون مخالفة القوانين أو غير مشروعة , داخل الحدود أو خارج نطاقها , وكل هذا لا يصب في مصلحة الخزينة وعلى الدولة متابعة المتهربين ومعاقبتهم واسترداد حقوقها .

والشكل الموالي يوضح أشكال التهرب الضريبي

شكل رقم (1-2) أشكال التهرب الجبائي



[1] بلواضح الجيلالي , مرجع سابق , ص118

المصدر: من اعدادنا بناء على المعلومات السابقة

المطلب الثاني : أسباب التهرب الجبائي :

أسباب التهرب الجبائي عديدة ومتشبعة ومتداخلة في بعضها البعض , وهذا لأن ظاهرة التهرب الجبائي مرتبطة بالكثير من العوامل التي ساعدت على تفشيها واستفحالها , فلا تعرف حدودا ولا تعترف بالأقاليم , وأسباب هذه الظاهرة ترتبط ببعض الأطراف ذات الصلة بالعملية الجبائية إضافة إلى العوامل الأخرى نوجز كل ذلك في النقاط التالية :

أ- **الأسباب المرتبطة بالمكلفين :** مرد هذه الأسباب يعود إلى بعض الاعتقادات السائدة لدى أغلب المكلفين بالضريبة , وربما يصل الأمر إلى غالبية أفراد المجتمع , حيث يتم تداول جملة من الانطباعات السلبية حول الجباية ككل , يمكن حصرها في العناصر التالية :[1]

1- اعتقاد أن الضريبة هي اقتطاع مالي دون مقابل.

2-اعتقاد أن المتهرب من الضرائب هو سارق شريف يقوم بسرقة الدولة وهي شخص معنوي .

3-سوء تخصيص النفقات العمومية , حيث يشعر المكلفون بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود عليهم بالمنفعة العامة.

4-الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية .

ب- الأسباب المرتبطة بالمصالح الجبائية :

[1]-ناصر مراد , التهرب والغش الضريبي في الجزائر , دار قرطبة للنشر والتوزيع , الجزائر ص11

تتمثل هذه الأسباب في وجود مجموعة من النقائص والسلبيات التي تشوب تنظيم وعمل المصالح الجبائية والموظفين الذين يعملون فيها , ومن أهمها :[1]

1-غياب المفاهيم الحديثة في تسيير المصالح الجبائية , مثل روح التسويق , العلاقات العامة الإدارة بالمساهمة , لذلك يجب التركيز على تطوير تسيير الموارد البشرية وفق المفاهيم العلمية الحديثة المستندة على العلاقات الإنسانية .

2-ضعف التكوين في المجال الضريبي , بحيث تفتقر برامج التكوين المتاحة حاليا إلى مضامين جديدة مثل أخلاقيات المهنة , التسويق الإجتماعي والعلاقات العامة .

3-سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري , إذ لازالت الملفات تعالج بطريقة يدوية بطيئة.

4-ضعف النظام المعلوماتي في تسيير المادة الجبائية أو المعلومة الجبائية.[2]

5-لم تستطيع المصالح الجبائية تحسين علاقاتها مع المكلفين , إذ لازالت ترى في كل مؤسسة خاصة إن لم تكن عمومية محتالا , ومن هنا كانت العلاقة تصادمية ومبنية على الشك .

ج- الأسباب المرتبطة بالقوانين الجبائية :

ينظم كل العمليات المتعلقة بالجباية جملة من التشريعات الجبائية ,ابتداء من تحديد الأوعية والمعدلات الجبائية وانتهاء بتحصيلها من المكلفين بها ,وما يميز هذه التشريعات بعض العيوب في بعض الجوانب ,مما ساهم وبشكل كبير في وجود ظاهرة التهرب الجبائي وانتشارها , ونلخص كل تلك العيوب في النقاط التالية :

---

[1]-ناصر مراد ,فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق , دار هومة , الجزائر ,2003, ص160

[2]ولهي بوعلام ,مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر , رسالة ماجستير , كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير , جامعة المسيلة , 2004 ص29

1-تعتقد التشريعات والقواعد الضريبية (الإعفاءات , التخفيضات) وهذا ما يترك مجالا لتأويلات كبيرة وخاصة أثناء التطبيق , كما أن التشريعات الضريبية غير منسجمة وغير مترابطة , وتحتوي الكثير من الإبهام والتعقيدات والثغرات , الأمر الذي يترك مجالا للتهرب والغش الجبائي [1]

2-عدم استقرار التشريعات الجبائية , والذي مرده للتعديلات المتوالية والمختلفة وكذا إلغاء بعض الأحكام الجبائية التي تستحدث بمناسبة قوانيين المالية السنوية والتكملية , فبهذه السرعة لم تتمكن لا العناصر الجبائية ولا موظفو الإدارة الجبائية من استيعاب مضمون النظام الجبائي.[2]

3-إن كثرة وتعدد الضرائب وارتفاع سعرها ,يجعل وطأتها تشتد على المكلف , فيكون ذلك حافزا للتهرب منها , والثابت انه كلما ارتفع سعر الضريبة ,وازداد عبئها كلما ذلك مدعاة للتهرب منها.

4-عدم مرونة النظام الجبائي ,والذي يرتبط بالتنمية وطبيعة تطور الأنشطة الاقتصادية , لذلك يجب تتبع أساليب عمل مرنة تتلاءم مع الظروف الاقتصادية العامة.

د-الأسباب المرتبطة بالظروف الإقتصادية :

تؤثر الظروف الاقتصادية التي يمر بها كل من الدولة والمكلف على مستوى انتشار التهرب الجبائي بين أوساط المكلفين , ويمكن تلخيص هذه الظروف لكلا الطرفين في النقطتين التاليتين :

---

[1]-عبد المنعم فوزي , المالية العامة والسياسات المالية , الطبعة الأولى , منشأة المعارف , الإسكندرية , مصر , بدون سنة , ص237

[2]- فلاح محمد , السياسة الجبائية , الأهداف والأدوات , حالة الجزائر , أطروحة دكتورا , كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير , جامعة الجزائر , 2006 , ص79

1-يزيد التهرب الجبائي في أوقات الكساد التي يمر بها الاقتصاد العام للدولة , ويقل في أوقات وفترات رخائه .

2-تؤثر الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف على التهرب الجبائي , حيث نجد أن ميل المكلف نحو التهرب من دفع الضريبة يزيد كلما ساء مركزه المالي والعكس صحيح.

هـ -الأسباب المرتبطة بالظروف السياسية :

باعتبار أن الضريبة تستعمل غالبا كوسيلة أو أداة في السياسات الاجتماعية , حيث أن الطبقة الاجتماعية التي تتحمل الضريبة تضن أن المستفيد منها هي الطبقة التي تمتلك السلطة العمومية , كما أن البعض يرى أن استخدام الأموال المحصلة في أغراض خاصة وغير مالية (اجتماعية, اقتصادية) يجعل بعض الطبقات التي تتحمل الضريبة أكثر من غيرها تشعر بالظلم لعدم الاستخدام الأمثل للنفقات العمومية وذلك من طرف الحكام .

أما في ما يخص الحالة الجزائرية , فقد تميزت الظروف السياسية التي سادت البلاد ومنذ الاستقلال إلى وقت قريب بمايلي :[1]

1-الاختيار الإيدولوجي والسياسي الذي اعتمدته السلطات العمومية غداة الإستقلال المتمثل في النظام الاشتراكي , مما كان له أثر مميز في تكوين وبلورة النظام الجبائي الذي لم يضطلع بأدواره , حتى تلك المتعلقة بإعادة توزيع المداخيل.

2-وجود موارد هامة من المحروقات جعل السلطات العمومية تعتبر الموارد الجبائية العادية ثانوية , أدى إلى ظهور نوع من التراخي في صياغة الاقتطاعات الجبائية حسب المعطيات الداخلية , ومحاربة الغش الجبائي لم تكن من الأولويات الوطنية , وما زال هذا الوضع قائما , إضافة إلى أن الوسائل الضرورية لمواجهة الظاهرة لم تكن في متناول المصالح الجبائية .

---

[1] -بلواضح الجيلالي إلتهرب الضريبي بين فعالية أليات الرقابة وا إستراتيجية المكافحة , أطروحة دكتورا , كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير , جامعة المسيلة , 2015.

المبحث الثاني : طرق التهرب والغش الجبائي وأثاره:

تتعدد طرق وأساليب التهرب الجبائي للتملص من دفع الضريبة , مما يؤثر سلبا على التنمية الإقتصادية ,ويخلف أثار في عدة مجالات مختلفة مالية , اقتصادية ,واجتماعية ,....

المطلب الأول : طرق التهرب الجبائي :

في الواقع أن أساليب وطرق التهرب الضريبي كثيرة يصعب حصرها خصوصا بعد التطور الحاصل في ميدان التعاملات والمبادلات التجارية , في حين بقيت المصالح الضريبية حبيسة نظام تشريعي غير مساير لهذا التطور , غير أن التهرلاب الضريبي يتخذ عدة أساليب والتي يستعين بها المكلف للإفلات من التزاماته الضريبية الخاصة بالتصريح والتسديد وهي :

أولا : الإخفاء المادي:

وهو يسمح يكشف عملية التهرب عن طريق الإخفاء او عدم التصريح الإرادي للمادة الخاضعة للضريبة من خلال قيام المكلف بإخفاء السلع والمواد عن الإدارة الضريبية , وبذلك يغير أساس مادي خاضع للضريبة , كالأمتناع عن تقديم تصريح الأرباح , إخفاء رؤوس الأموال أثناء تحصيل الضريبة , أو إنشاء وحدات إنتاجية صغيرة في مناطق معزولة لا تصلها الإدارة الضريبية ...إلخ, والهدف من ذلك التخلص الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة ,ويعتبر من أخطر طرق التهرب بسبب مساهمته في إرساء الاقتصاد السري.

ثانيا : الإخفاء القانوني :

يتمثل في خلق وضعية قانونية مخالفة للحالة الحقيقة أي التظاهر بأن العملية قانونية وهذا التظاهر لا يمكن اعتباره إلا تهربا اتجاه القانون , فالمكلف بالضريبة يقدم للإدارة الضريبية تصريح لا يتطابق مع الواقع بالتالي فهو يصرح بطريقة غير قانونية , تعتبر الحالة

نهربا متعمدا أو تجاوز قانوني وهو خدعة هدفها دفع مبلغ قليل من الضريبة يميز المختصين في القانون بين ثلاثة أشكال للإخفاء القانوني :

1-الإخفاء باستخدام عقد وهمي :

يتمثل عادة في عمليات وهمية مع الحفاظ على الجانب القانوني قصد التملص منة دفع الضريبة ,مثل إعداد فواتير وهمية لا تتطابق مع تغيرات الكمية الحقيقية للسلع (زيادة,نقصان)

2-الإخفاء باستخدام عقد مزيف :

يحدث التزييف عند ما يكون العقد المقدم إلى الإدارة الضريبية لا يتوافق مع العقد المبرم بين الأطراف , إذا اكتشفت الإدارة الضريبية لهذا النوع من العقود يقودها إلى تسوية العملية من خلال فرض الضريبة على العملية حسب طبيعتها وليس حسب الشكل الخاطئ.

3-الإخفاء باستخدام الأشخاص :[1]

يتعلق بالإستعانة بشخص ما بدلا عن الشخص صاحب العمل أو القيام بتوكيل نيابة عن المكلف الحقيقي الذي يبقى في الكواليس , بينما يظهر الشخص الذي يعبر اسمه لاستخدامه في العقد بصفة علانية , تقع الضرائب في هذه الحالة على المكلف صاحب الوثائق ويبقى المتعامل الحقيقي بعيدا عن الأنظار ,مع تسجيل أن في أغلب الحالات لا يستطيع المكلف الذي تقع عليه الضرائب تسديدها يشكل خسارة مهمة الخزينة العمومية.

ثالثا : الإخفاء المحاسبي :

هذا النوع من الإخفاء ذو طبيعة محاسبية وهو الأكثر تطبيقا من طرف المكلفين , فبالرغم من أن المكلف يخضع لإلزامية مسك محاسبة منظمة ودقيقة وقابلة للفهم وذات بيانات صادقة , وذلك للتأكد من مطابقة الدفاتر والوثائق المحاسبية بوثائق الإثبات المقدمة

---

[1]-بلواضح الجيلالي , مرجع سابق , ص123

إلا أنه يقوم بالتلاعب في القيود والتسجيلات بغرض التقليل من مستحقاته الضريبية في التصريح السنوي (الميزانية الجبائية) للمصالح الضريبية , لهذا النوع من التهرب طريقتان :

1-الزيادة في الأعباء :

أعطى المشرع الجبائي للمكلف حق خصم الأعباء التي يتحملها فعلا , شريطة أن تكون مرتبطة مباشرة بدورة الإستغلال وفي إطار القانون الجبائي , على العكس من ذلك يلجأ المكلف عمليا دائما على إدخال أعباء إضافية ليس لها علاقة بالنشاط الرئيسي للتخفيض من الضرائب المستحقة على الأرباح أو المداخيل , توجد عدة طرق في هذا المجال :[1]

1- التسجيل المحاسبي لبعض النفقات الشخصية ضمن محاسبة المصاريف العامة :

هي عملية تقييد النفقات الشخصية غير القابلة للخصم ضمن المحاسبة العامة على أساس أنها أعباء متعلقة بدورة الإستغلال وذلك بغرض تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة وهذه المصاريف يمكن أن تكون تتعلق بالمستغل ومن بينها :

- تسجيل مصاريف صيانة المنزل الشخصي .
- تسجيل مصاريف الرحلات السياحية للمكلف التي ليس لها علاقة بالإستغلال .

2-الأعباء العامة غير المبررة:

[1]-رضا خلاصي . تحليل ظاهرة لغش الجبائي دراسة حالة الجزائر , أطروحة دكتورا ,كلية العلوم الإقتصادية ,جامعة الجزائر , 2008 , ص97

وهي عبارة عن نفقات ومصاريف مبالغ فيها أو مبررة أي غير متعلقة بالنشاط كالمبالغة في تسجيل المكافآت ,وقد حددت المادة 169 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بعض التكاليف غير القابلة للخصم في تحديد الربح الجبائي كمايلي :

- مختلف التكاليف والأعباء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال.

-المبالغة في تسجيل المكافأت.

-مصاريف الاستقبال بما فيها الإطعام ,الفندقة عندما تتجاوز مبلغا محددا من الربح الجبائي للسنة الماضية.

هذه الطريقة تسمح بتضخيم الفواتير وتسجيلها في المحاسبة للتخفيض من المستحقات الجبائية.

3-**تقنية الإهتلاك :**

تعتبر الإهتلاكات من تكاليف الاستغلال القابلة للخصم من الربح الجبائي , لكن بشروط حددها القانون ويمكن حصرها في :

-أن تكون الاستثمارات من الأصول الثابتة للمؤسسة.

-أن لا تتجاوز الاهتلاكات ثمن الإستثمارات .

-أن يكون االإستثمارات ملك للمؤسسة.

-إثبات الاستثمارات بفواتير أو عقود وتكون مسجلة في دفاتر الجرد.

-تحسب الاهتلاكات على أساس ثمن الحيازة الاستثمار خارج الرسم على القيمة المضافة[1] , ولكن يلجأ بعض المكلفين إلى تضخيم الاهتلاكات على الشكل التالي :

*تطبيق معدلات اهتلاكات مرتفعة غير مسموح بها قانونيا.

[1]-المادة 141 فقرة 03 والمادة 174 من ةقانون الضرائب والرسوم المماثلة 2020 ,وزارة المالية , المديرية العامة للضرائب

*حساب الاهتلاكات على أساس ثمن الحيازة داخل الرسم على القيمة المضافة.

*استمرار حساب الاهتلاك لاستثمارات تم التنازل عنها , وعدم استرجاع الرسم على القيمة المضافة .

*حساب الاهتلاكات لاستثمار لم يكن موجودا أصلا ضمن أصول المؤسسة.

***2-2-التخفيضات في النواتج أو الإيردات:**[1]

تخفيض النواتج أو الإيردات هو من أشكال التهرب الضريبي , حيث يتمثل في عدم إجراء التسجيل بصفة جزئية أو كلية للإيردات المحققة ومن بين طرق التخفيض في الإيردات نجد :

-تضليل المبيعات بحيث يقوم بعص المكلفين بعمليات بيع فورية (نقدا) بدون استعمال الفواتير أو الشيكات وبالتالي لايكون أي أثر لعملية البيع وا إصدار فواتير المجاملة .

-التخفيض المحاسبي لمبلغ المبيعات أين يلجأ بعض المكلفين إلى تسجيل عمليات مردودات وهمية للبضائع وتصخيم في التخفيضات التجارية الممنوحة على حساب المبيعات .

-عدم إجراء التسجيلات المحاسبية الاستثنائية الناتجة عن التنازل لعناصر الاستثمارات.

المطلب الثاني : أثار التهرب الجبائي :

في ظل الإنتشار الواسع لظاهرة التهرب الضريبي وكذلك ضعف الإدارة الجبائية ,فإن لهذه الظاهرة عدة أثار سلبية تشمل جوانب مختلفة والتي جاءت كالتالي :

1-الأثار المالية للتهرب الجبائي :

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة , بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية , ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل , وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتهم تجاه مواطنيها وفي ظل

[1]-بلواضح الجيلالي , مرجع سابق , ص125

عجز الميزانية تضطر الدولة إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية أحرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض , إلى ذلك الإتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني .[1]

2-الآثار الاقتصادية للتهرب الجبائي :

بما أن الضريبة تمثل إحدى أدوات السياسة المالية , التي هي أداة من أدوات السياسة الاقتصادية للدولة , فإن التهرب الضريبي يجعلها لا تتفق مع الاتجاهات الاقتصادية للدولة سواء بالنسبة لحالات الانكماش أو التضخم , أو تشجيع صناعة معينة أو الحد منها أو تشجيع الاستثمار الأجنبي أو الحد منه , فالتهرب الضريبي لا يسمح بتحقيق الأهداف الإقتصادية للبلد باستخدام الضريبة ,وتتمثل الانعكاسات السلبية على الاقتصاد الوطني في ما يلي أ-

إعاقة المنافسة الإقتصادية

حيث يؤدي التهرب الضريبي إلى الحد من قدرة التنافسية للمؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة , والتي تهدف إلى رفع من أرباحها طبق لقواعد السوق , وهذا على العكس المؤسسة التي تتخلص من دفع الضرائب للحصول على موارد التمويل وبذلك يمكنها بيع منتجاتها بأسعار منخفضة مقارنة بأسعار المعمول بها في السوق , وهو الأمر الذي يدعم مركزها التنافسي ويقوي مكانتها في السوق.

ب-

إعاقة التقدم الاقتصادي :

إن التهرب الضريبي يساهم في تأخير النمو الاقتصادي حيث أن التهرب الضريبي يثبط الجهود التي تسعى إلى رفع الإنتاجية , فالمستثمر الذي يطمح إلى زيادة مداخليه عن

[1]-مراد ناصر , فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق , مرجع سابق ص162

طريق وضع إجراءات تنظيمية لعملية الإنتاج وعملية التسيير بهدف خفض التكاليف فإنه لايتردد في ممارسة التهرب الضريبي من أجل الوصول إلى مبتغاه .[1]

ج-إعادة توجيه النشاط الاقتصادي :

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

د-ندرة الأموال :

إن التهرب الضريبي يخلق لرؤوس الأموال , لأن المكلف عند الإخفاء الأرباح عن الضريبة يعمل بكل حذر على إخفاء رؤوس الأموال التي يكتسبها عن مراقبة الإدارة الجبائية , والعمل على عدم إنفاقها بغية عدم الإنكشاف , فالمتملص يعمل على الإكتناز عن طريق حفظ أمواله خارج السوق المالي , وبالتالي ستكون هناك ندرة في السيولة النقدية على مستوى الاقتصاد الوطني ككل , بالإضافة إلى أن التسديد عن طريق النقود السائلة يكون دائما مفضلا عل النقود الإعتبارية , لأن المبادلات البنكية سهلة المراقبة من قبل الإدارة الجبائية باستعمال الصلاحيات القانونية وخصوص حق الإطلاع لدى المؤسسات البنكية.

---

[1] نصر رحال , محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة , حالة ولاية الوادي , مذكرة ماجستير , كلية العلوم الإقتصادية ، جامعة قاصدي مرباح , ورقلة , 2007 , ص90

3-الآثار الإجتماعية :

لا يقتصر أثار التهرب الضريبي على الناحيتين الإقتصادية والمالية بل يتعدهما إلى النواحي الإجتماعية بالترابط لا يمكن فصله , فالضريبة تعتبر سلاحا بيد الأنظمة الإجتماعية والسياسة في توجيه الإقتصاد والمجتمع بإتجاه دون أخر كما أن المعروف من هدف الدولة في فرض الضرائب هو تحقيق العدالة في توزيع الثروات بين أفراد المجتمع ورفع المستوى المعيشي للفئات القليلة وتقليل التفوات بين طبقات المجتمع , كذلك يهدف إلى تقليص القوة الشرائية للفئات وتحويلها إلى الطبقات الفقيرة عن الإنفاق العام والخدمات المختلفة التي تمارسها الدولة , إلا أن التهرب الضريبي يضعف من قدرة الدولة في تحقيق أهدافها الإجتماعية[1] .

من خلال ما سبق يمكن حصر أثار التهرب الجبائي في النقاط التالية :

-يؤدي التهرب الجبائي إلى الإضرار بالخزينة العمومية.

يؤدي التهرب الجبائي إلى نقص في موار د الدولة و إلى إضعاف قدرتها على القيام بواجباتها المختلفة .

-اللجوء الكثيف للتهرب الجبائي يدفع بالدولة إلى الإقتراض الذي يمكن ان يزيد من حجم المديونية .

يعتبر التهرب الجبائي من أخطر الظواهر التي تؤثر على فعالية النظام الضريبي وتعيق من تحقيق أهدافه ويرجع الانتشار الواسع لهذه الظاهرة إلى عدة أسباب سواء كانت متعلقة بالإدارة الضريبية ,بالمكلف نفسه أو أسباب تتعلق بالظروف الإقتصادية السائدة في البلد , وهذا ما يؤدي إلى وقوع أثار وخيمة على الاقتصاد الوطني ككل وعلى كل أفراد

[1]-نصيرة يحياوي , الضرائب الوطنية والدولية , مطبعة الأوراق الزرقاء , الجزائر 2010 , ص 181

المجتمع , فمن بين هذه الآثار إعاقة التقدم الاقتصادي , أثار اجتماعية تمس المجتمع ككل , ندرة الأموال التأثير على خزينة الدولة ,....إلخ.

المبحث الثالث : آليات الرقابة الجبائية في الكشف عن التهرب الجبائي :

لقيام الإدار ة الجبائية بالرقابة على المكلفين الخاضعين للضريبة واكتشاف المبالغ المتملص منها , والتجاوزات الضريبية , وجب عليها إتباع إجراءات حددها المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية ,وهذا بغرض الحفاظ والالتزام بحقوق المكلف وعدم تجاوزها , وعند تحديد المبالغ المتهلاب منها تبلغ بشكل قانوني وبمبررات يطلع عليها المكلف, وتتمثل أهم الإجراءات في : التحقيق المحاسبي , التحقيق المصوب والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة .

المطلب الأول :التحقيق في المحاسبة (VC) :

يستدعي التحقيق المحاسبي التوجه إلى عين المكان من أجل القيام بمجموعة من العمليات التي تهدف إلى مراقبة محاسبة المكلف , وهذا من أجل التأكد من نزاهة وصدق التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة [1], وتتم هذه المراقبة في عين المكان عكس المراقبة على الوثائق .

كما أن القانون الجبائي الجزائري قد عرف التحقيق المحاسبي بأنه "مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة " , حيث يسعى المحقق من خلال هذه المراقبة إلى التأكد من صحة وتنظيم محاسبة المكلف وا يجاد الأخطاء و العيوب التي تشوبها واكتشاف حالات التهرب والغش الجبائي , وقد نظم التشريع الضريبي هذه المراقبة في إجراءات وطرق يجب على المحققين إتباعها .

[1]-قانون الإجراءات الجبائية , المادة 20 , مرجع سابق

الفرع الأول : تحضير برنامج التحقيق :

تقوم الإدارة الجبائية في كل سنة بتحضير برنامج يتم من خلاله اختيار الملفات التي ستخضع للمراقبة , فتقوم مصالح الوعاء بإرسال الملفات التي ستخضع للمراقبة للمديرية الولائية للضرائب , هذه الأخيرة تقوم بإعداد قائمة نهائية للملفات التي سيحقق فيها ليتم إرسال القائمة إلى المديرية الجهوية للضرائب من أجل فحص القائمة والمصادقة عليها , ثم تقوم بإرسال القائمة المقترحة إلى مديرية البحث والتحقيقات , أين تقوم المديرية الفرعية للبرمجة بإعداد برنامج التحقيق النهائي ,ويتم اقتراح الملفات التي تخضع للمراقبة وفقا لعدة معايير تتمثل فيما يلي :

-أهمية رقم الأعمال المصرح به , فالمؤسسات التي تحقق أرقام أعمال كبيرة تكون أكثر عرضة للمراقبة .

-النشاطات التي تكثر فيها حالات غش كبيرة مثل نشاط الاستيراد , البيع بالجملة , أصحاب المهن الحرة .

-الملفات الجبائية التي تكثر فيها الأخطاء المحاسبية عند إجراء الرقابة على الوثائق عليها .

أولا : سحب الملف الجبائي للمكلف :

يقوم المحقق بسحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف من مصلحة الوعاء , وعليه أن يتأكد من أن هذا الملف يحتوي على كل الوثائق والبيانات والتصريحات الجبائية والمرسلات , ويمكن الإشارة بان الفحص الأولي للملف الجبائي يعطي للمراقب نظرة عن المؤسسة إن كانت تلتزم بأداء واجباتها الجبائية في الآجال القانونية أم أنها غير ذلك .

ثانيا : إجراءات الشروع في المراقبة :

تتضمن إجراءات الشروع في المراقبة القيام بالأتي -إرسال الإشعار بالتحقيق

-ملأ استمارة التحقيق.

فحص المحاسبة وا ٍعادة تشكيل الأسس الجديدة .

ثالثا : إرسال الإشعار بالتحقيق :

يجب على الإدارة الجبائية أن تقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة على المراقبة التي سيخضع لها , حيث يقوم العون المحقق بإرسال إشعار بالتحقيق للمكلف , حيث "لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا , عن طريق إرسال أو تسليم له إشعار بالتحقيق , مقابل إشعار بالوصول أو إشعار بالاستلام , مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف , على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته (10أيام) ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار[1] "ويجب أن يحمل هذا الإشعار :

-اليوم والساعة لأول تدخل .

-مدة التحقيق .

-الحقوق , الضرائب والرسوم التي تكون محل المراقبة .

- السم , اللقب والمقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة .

الفرع الثاني: فحص المحاسبة :

يقوم المحقق بالتدخل في عين المكان بعد إنقضاء الأجل القانوني والمحدد ب (10أيام) من أجل القيام بعمليات المراقبة , حيث يتم في هذه الحالة فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة , ويحق لهم أخذ هذه الوثائق والمستندات لمراقبتها في المكتب إن طلب المكلف ذلك , وهذا في حالة استحالة المراقبة في عين المكان , ويجب التوقيع على استلامها , حيث يتم فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون.

[1]-قانون الإجراءات الجبائية , المادة 20 , مرجع سابق

أولا : فحص المحاسبة من حيث الشكل :

قبل القيام بعملية المراقبة يجب على المحقق أولا أن يعلم أن المحاسبة ليست موجهة أساسا للإدارة الجبائية ,بل هي تحقق وظائف أخرى تتمثل فيما يلي :

-تسمح بتوضيح التسيير واتخاذ القرارات المناسبة من طرف المسيرين .

-تعتبر الحجة على المصداقية التصريحات المكتتبة في حالة المراقبة .

-تعتبر كوسيلة إثبات في حالة النزاع مع الغير.

فحص المحاسبة من حيث الشكل هي مرحلة أساسية قبل الشروع في الفحص المعمق , فرفض المحاسبة من حيث الشكل لا يستدعي عملية القيام بالفحص المعمق للمحاسبة , فتتمثل أهداف الرقابة الشكلية في التأكد من مدى مطابقة السجلات المحاسبية للأحكام التشريعات الضريبية المعمول بها حيث توفر ثلاثة شروط من أجل قبول المحاسبة من حيث الشكل :

-يجب أن تكون المحاسبة كاملة ومنتظمة .

-يجب أن تكون مقنعة.

ثانيا : فحص المحاسبة من حيث المضمون :

بعد الإنتهاء من الفحص الشكلي للمحاسبة يقوم المحقق بفحص المعمق للمحاسبة ويتم هذا من خلال :

ا-مراقبة عناصر الميزانية :

"**الميزانية:** هي صورة لوضعية الذمة المالية للمؤسسة في تاريخ ما حيث تسمح بإظهار وضعية المركز المالي للمؤسسة ,"فهي عبارة عن تصوير للوضع المالي أو الحالة المالية للمؤسسة ودلك في لحظة زمنية معينة [1]".

[1]-عباس مهدي الشواري , نظرية المحاسبة ,دار السلاسل للنشر والتوزيع , الكويت , 1999 , ص215

وتتكون الميزانية من جانبين :

*الأصول : تتشكل الأصول اللازمة لنشاط المؤسسة أو المشروع.

***الخصوم** : هي مجموع مصادر الأموال الموجودة والموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة أو مؤقتة ,تستخدم من أجل تمويل نشاط المؤسسة .

ب-فحص جدول النتائج :

يشرع المحقق في فحص حسابات النتائج بعد الإنتهاء من مراقبة حسابات الميزانية وتتمثل حسابات التسيير (الاستغلال) في حسابات المصاريف والنواتج حسب النظام المحاسبي المالي.

***مراقبة التكاليف :**

التكاليف من أهم الطرق التي يلجأ إليها المكلف للتهرب من الضريبة , لهذا يجب على المحقق التأكد من أن المصاريف ليست شخصية ومتعلقة مباشرة بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة .

-المصاريف حقيقية وتكون مبررة بالوثائق التبريرية .

-القيمة الحقيقية للكمية المستهلكة من البضائع والمواد الأولية .

-الأجور المدفوعة تمثل وظائف موجودة ومرتبطة بالنشاط الإستغلالي للمؤسسة , كما أنها تكون مبالغ فيها .

-عدم التسجيل المحاسبي للزيادات والغرامات لأنها تعتبر أعباء غير قابلة للخصم 3.

-الضرائب والرسوم المسجلة محاسبيا تكون مدفوعة فعلا .

***مراقبة الإيرادات :**

يجب على المحقق القيام بالعمليات التالية

-التأكد أن رقم الأعمال قد تم إخضاعه للرسم على القيمة المضافة.

-التحقق من المبالغ الموجودة في الفواتير والمبالغ المسجلة محاسبيا.

-مقارنة المبيعات المحققة مع ما تم إخراجه من المخزون .

-التحقق من التسجيل المحاسبي للإيرادات المتنوعة من خلال أن جميع الإيرادات غير المتأتية من الإستغلال العادي للمؤسسة قد صرح بها .

-مراقبة هوامش الربح الخام بالنسبة للسنوات غير المتقادمة .

-التحقق من التسجيل المحاسبي لفوائض القيمة لعنصر من عناصر الأصول المتنازل عنها .

-مراقبة تطور نسبة القيمة المضافة للأربع سنوات , حيث يتم حساب نسبة القيمةن المصافة وفقا للعلاقة :

نسبة القيمة المضافة = القيمة المضافة /رقم الأعمال (الإنتاج +الخدمات).

الفرع الثالث : نتائج التحقيق المحاسبي :

بعد أن يتم العون المحقق فحص المحاسبة شكلا ومضمونت يقوم بانتهاج إحدى الحالتين :

أولا : قبول المحاسبة :

يمكن أن يأخذ قبول المحاسبة شكلين :

-قبول تام للمحاسبة .

-قبول نسبي للمحاسبة .

ثانيا : رفض المحاسبة :

رفض المحاسبة هو إجراء استثنائي تلجأ إليه الإدارة الجبائية من اجل تعديل الوضعية القانونية الأولية للمحاسبة ويلجأ المحقق إلى رفض المحاسبة في الحالات التالية :

1-مسك الدفاتر , المستندات والوثائق التبريرية غير موافق للمادة 9 و10 من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي ويكون هذا عادة بـ:

-عدم مسك الدفاتر المحاسبية أو وجود هذه الأخيرة دون أن تكون موقعة ومختومة من طرف القاضي .

-عدم وضوح أرقام الحسابات ووجود بياض على الدفاتر المحاسبية .

-غياب كلي أو جزئي للفواتير والوثائق التبريرية أو وجود فواتير غير مطابقة لما ينص عليه القانون .

فيستلزم في كل الحالات أن تحمل الوثائق التبريرية بعض المعلومات الضرورية كالتاريخ و طبيعة العملية , اسم الزبيون او المورد , الكمية والقيمة,.....إلخ

2-المحاسبة تحمل أخطاء متكررة مثل :

-عدم التطابق مابين الميزانية الافتتاحية والميزانية الختامية .

-غياب التسجيل المحاسبي لبعض فواتير الشراء والبيع .

ثالثا : إعداد التقرير :

قبل إعداد التقرير يقوم العون المحقق بإبلاغ المكلف بالضريبة لى الأسس الجديدة المقترحة , وتمر عملة إبلاغ المكلف بمرحلتين :

1-الإبلاغ الأولي :

يتم إرسال الإشعار بالتقويم للمكلف يحمل كل الطرق التي أدت إلى إعادة التشكيل الأسس الجديدة مع توضيح الضرائب والرسوم الواجبة على هذا المكلف , ويكون هذا الإبلاغ عن طر يق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام , وبعد انتهاء المدة قانونا والمقدرة بأربعين (40) يوما , يمكن ان نلاحظ حالتين ك

-عدم الرد من طرف المكلف وبالتالي القبول الضمني للأسس الجديدة[1] .

[1]-قانون الإجراءات الجبائية , مرجع سابق , المادة 60

-الرد على اقتراحات الإدارة الجبائية وبالتالي تقوم الإدارة بفحص الملاحظات والوثائق التبريرية المقدمة من طرف المكلف .

2-الإبلاغ النهائي :

بعد الإنتهاء المدة القانونية للرد , يقوم المحقق بإبلاغ المكلف بالأسس الجديدة النهائية , سواء عند الرد أو عدم الرد على الإبلاغ الأولي , ويكون هذا عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام , ثم يقوم المحقق بعد التبليغ النهائي بإعداد تقرير يتضمن إجراءات سير عملية المراقبة والنتائج المتوصل إليها , ثم يقوم بإصدار الأوردة.

المطلب الثاني : التحقيق المصوب والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :

إذا كان التحقيق في المحاسبة السابق الذكر يقوم بالتدقيق في كل المعلومات المحاسبية التي لها علاقة بالمكلف محل التحقيق وفي كل الضرائب والرسوم المعني بها , فإن التحقيق المصوب في المحاسبة هو على خلاف من ذلك ,حيث تقتصر عملية التحقيق فيه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم وما يرتبط بها من معلومات محاسبية.

الفرع الأول التحقيق المصوب في المحاسبة (vp):

التحقيق المصوب في المحاسبة هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم استخداثها مؤخرا ضمن قانون المالية لسنة 2010 ,وهو لايختلف عن التحقيق في المحاسبة العادي من حيث الإجراءات , وهو عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب , لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة , أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية .

ا-خصائص التحقيق المصوب في المحاسبة :

انطلاقا من مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة , يتميز هذا النوع من التحقيق بمايلي :

1-يتم التحقيق في نوع أو عدة أنواع من الضرائب (اختيار عينة).

2-يغطى التحقيق فترة كاملة أو جزء منها غير متقادمة , أو يكون على مجموعة عمليات أو معلومات محاسبية لمدة تقل عن سنة .

ب-شروط التحقيق المصوب في المحاسبة :

يخضع هذا النوع من ةالتحقيق لجملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها , وهي كمايلي[1] :

1-يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق , تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبيات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق.

2-لايمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة .

3-لايطلب من المكلفين بالضريبة , أثناء هذا التحقيق , سوى تقديم وثائق توضحية عادية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبيات أو التسليم.

4-يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي المذكور سابقا .

5-لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب دون أعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا , عن طريق الإرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل را إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته , على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير , مدته (10أيام) , أبتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

[1]-المادة 20, مكرر , قانون ال'إجراءات الجبائية , مرجع سابق

6-يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق , بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا, توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها .

7-لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء , أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان , في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين [1].

8-يتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يوما , لإرسال ملاحظاته أو قبوله , ابتداء من تاريخ تسلم الإشعار بإعادة التقويم .

9-إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة , ولكن يجب أن تأخذ بعين الإعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتمم عند التحقيق المصوب.

ج-ايجابيات وسلبيات المصوب في المحاسبة :

التحقيق المصوب في المحاسبة لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة العادي (الذي ذك سابقا) إلا من حيث نطاق وشمول التحقيق , فالتحقيق المصوب في المحاسبة يقتصر على فحص عينة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب , تخص فترة معينة أو مجموعة من من المعلومات المحاسبية , وهذا من شأنه أن يضفي بعض الإيجابيات والسلبيات على عملية التحقيق بالنسبة للإدارة الجبائية والمكلف على حد سواء .

ومن هذه الإيجابيات نذكر :

- تقليص فترة التحقيق , وهذا لأن عملية الفحص تقتصر على عينة فقط , وهذا ما يجعل المعلومات المحاسبية الخاضعة للتحقيق إلى حد ما تتوفر فيها خاصية التوقيت المناسب .

[1]-المادة 20 مكرر , قانون الإجراءات الجبائية , مرجع سابق

-اقتصار التحقيق على عينة , يزيد في دقتها كتشافه لأغلب الأخطاء والثغرات , وهدا ما يجعل عينة المعلومات المحاسبية المحقق فيها تتمتع بقدر كاف من الجودة.

أما السلبيات , فنذكر منها :

-من الصعوبة بمكان اختيار العينة الممثلة للكم الهائل من المعلومات المحاسبية المتوفرة , مما يجعل عملية التحقيق عشوائية وتفتقد إلى الأهداف.

-الإقتصار على فحص المعلومات التي تتضمنها العينة فقط , لا يمكن الاعتماد عليه للحكم عليه , لأن المعلومات المحاسبية التي تقع خارج العينة قد تحتوي أخطاء وتجاوزات تفقد التحقيق الجودة اللازمة .

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

يختص التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالأشخاص الطبيعية دون سواها , وفي كثير من الأحيان يكون تحقيقا مكملا لأحد التحقيقين السابقين الذكر (التحقيق في المحاسبة , التحقيق المصوب).حيث يحقق في أنواع ومصادر مداخيل الأشخاص الطبيعية وما يرتبط بها من معلومات قد تفيد في إجراءات أحد التحقيقين السابقين.

أ-مفهوم التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي , سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا , عندما تكون لديهم إلتزامات متعلقة بهذه الضريبة[1].

ب-الهدف من إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :

في هذا التحقيق , يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة , والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط المعيشة من

[1]-المادة 21 , من قانون الإجراءات الجبائية , مرجع سابق

جهة أخرى , كما يمكن بهذا التحقيق عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة.

ج-معايير انتقاء المكلفين للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :

تتبع الإدارة الجبائية جملة من المعايير , يتم على أساسها اختيار الأشخاص الطبيعيين الذين سيخضعون لهذا النوع من التحيق , ومن هذه المعايير [1]:

1-الأشخاص الذين لاحظت عليهم مفتشية الضرائب عدم تجانس بين المداخيل المصرح بها سنويا والنفقات .

2-الأشخاص الذين يعتقد أنهم يمارسون عمليات غش كبيرة , وكون مراقبة المحاسبة لم تؤدي إلى تعديلات أو لم تؤدي إلى تعديلات معتبرة.

3-عندما تكتشف مفتشية الضرائب أثناء مراقبة المحاسبة مؤشرات لعدم مصداقية التصريحات المكتتبة .

4-عندما يكون الفارق معتبرا بين المداخيل المصرح بها من قبل الشركاء والحائزون على الحصص الاجتماعية والمداخيل المحققة بعد مراقبة المحاسبة .

5-الأشخاص الذين يمتلكون مداخيل غير محددة (تبييض أموال مثلا).

د-إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :

هذا النوع من التحقيقات كغيره من التحقيقات الجبائية , له مجموعة من الإجراءات التي يتبعها المحقق من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من التحقيق , أهم هذه الإجراءات [2]:

1-الإطلاع على الملف الجبائي للمكلف المعني بهذا التحقيق.

---

[1] حو ادي مصطفى , الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2017) الطبعة الأولى , مطبعة مزوار , الوادي الجزائر , ص83

[2] -المادة 21 , قانون الإجراءات الجبائية , مرجع سابق.

2-الإطلاع على كل الملفات التي بحوزة لاإدارة الجبائية , والتي تخص أفراد عائلة المكلف المعني والمؤسسات التي لها علاقة به.

3-البحث عن معلومات تخص المكلف المعني لدى أطراف أخرى وفقا لحق الاطلاع باستعمال مختلف الكشوفات أو أي وسيلة أخرى .

4-إرسال إشعار بالمراقبة مع وصل استلام إلى المكلف المعني , ويمنح أجلا للتحضير بخمسة عشرة (15 يوما) ابتداء من تاريخ استلام الإشعار .

5- اذا استدعي الأمر , يجوز للمحقق التنقل إلى عين المكان لجمع كل المعلومات الضرورية للتحقيق .

خلاصة الفصل :

الرقابة الجبائية ليست غاية بقدر ما هي وسيلة , أسسها المشرع الجبائي لمكافحة ظاهرة خطيرة تهدد أكبر اقتصاديات دول العالم , ألا وهي ظاهرة التهرب والغش الجبائي , فالمكلفين بالضريبة لا يتوانون عن إتباع كل أساليب التهرب والاحتيال واستغلال الثغرات الجبائية والقانونية.

لهذه الأسباب وغيرها من الأسباب التنظيمية ,كان لزاما إنشاء هياكل جبائية تتولى زمام هذا الأمر , حيث تعد الرقابة الجبائية وسيلة قانونية بيد الإدارة الجبائية لمواجهة ظاهرة التهرب الجبائي من قبل المكلفين , الذين يلجئون إليها للتنصل من التزاماتهم الجبائية , فيقوم الأعوان المكلفون بالرقابة الجبائية ومن خلال عدة آليات بالتصدي لهذه الظاهرة.

وفي هذا الإطار تتعدد طرق وأنواع الرقابة الجبائية من التحقيق في المحاسبة , التحقيق المصوب والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة , وكل هذه الطرق للرقابة الجبائية هدفها التأكد والتحقق من المعلومات الجبائية المصرح بها من قبل المكلفين حتى يتسنى تحديد مبالغ الضريبة الواجبة التسديد.

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش –دراسة حالة بالمديرية الولائية للضرائب بالمسيلة الفترة 2014-2017

تمهيد:

بعد الانتهاء من الشق النظري للبحث ,والذي تطرقنا إلى فيه الجوانب المتعلقة بالتهرب الضريبي وفعالية الرقابة الجبائية في محاربته من خلال الأدوات والآليات التي تتبعها الإدارة الجبائية في هذا الشأن .

وكنموذج لدراسة تطرقنا إلى مصلحة من مصالح الإدارة الجبائية والمتمثلة في المديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة , باعتبار

ها الهيئة الجبائية العليا في الولاية , فهي تعتبر احد الهياكل الجبائية الرئيسية في النظام الجبائي الجزائري وهذا لارتباطها واتصالها المباشر بالمكلفين الخاضعين للضريبة , لذا تلعب دورا مهما في بسط وتنفيذ كل التشريعات الجبائية.

وبما أن موضوع البحث هو دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي سنحاول التطرق إلى إجراءات التحقيق على مستوى هذه المديرية وكيفية ممارسة عملها ونشاطها ضمن نطاقها الإقليمي .

حيث قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين :

المبحث الأول :تعريف بالمديرية الولائية للضرائب المسيلة

المبحث الثاني : دراسة حالة لكل من التحقيق المحاسبي لولاية المسيلة.

المطلب الأول: لمحة عامة للمديرية

تتواجد المديريات العامة للضرائب في (10) نواحي " تسمى بالمديريات الجهوية " وهي شرق الجزائر , غرب الجزائر , وهران , قسنطينة , عنابة , الشلف , ورقلة , بشار , كما توجد (54) مديرية ولائية باستثناء الجزائر العاصمة والتي توجد بها (06) مديريات ولائية وكذلك وهران بها مديريتان وذا راجع إلى حجم نشاط الولايتين .

كل مديرية ولائية تنبثق منها (05) مديريات فرعية بالنسبة للولايات الكبيرة ويوجد هناك ولايات تتكون من (03) مديريات فرعية وهذا نظرا لصغر حجم نشاطها .

أما بالنسبة لمديرية الضرائب لولاية المسيلة قبل سنة 1991 كانت تعرف بإسم مديرية التنسيق المالي وتندرج منها (03) وهي :

-المديرية الفرعية للوسائل .

-المديرية الفرعية للعمليات الضريبية والتحصيل .

-المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية .

تعتبر المديرية الولائية للضرائب المسيلة , إدارة عمومية غير ممركزة تابعة للوزارة المالية – المديرية العامة الضرائب .

تم إنشاء المديرية الضرائب ابتداء من تاريخ 1991/10/01 , بموجب المرسوم التنفيذي رقم 60/61المؤرخ في 1991/02/23 المعدل والمتمم .

المطلب الثاني :

تقديم للمديرية الضرائب لولاية المسيلة

تمت هيكلة المديرية الضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 2006/09/18 , والقرار المؤرخ في 2009/02/21 المدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها ,

ومهيلكة على النحو التالي :

-المديرية الولائية للضرائب .

05مديرية فر عية .

13-مفتشيات الضرائب

11-قباضات الضرائب[1] .

05-مراكز الضرائب (**في إنتظار دخول البعض حيز التنفيذ**)

05- مراكز جوارية للضرائب (**في انتظار الحول البعض حيز التنفيذ**) .

مقره : الحي الإداري (**دار المالية**) المسيلة.

[1]- بموجب المرسوم التنفيذي رقم 60-91 المؤرخ في 1991/02/23 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصها .

الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الضرائب على مستوى ولاية المسيلة

المصـــدر: مـن إعـداد الطـالبين بالاعتمـاد علـى المرجـع: الجمهوريـة الجزائريـة الديمقراطيـة الشـعبية، المـواد مـن 59 إلى 87 مـن القـرار الـوزاري المشـترك المـؤرخ في 21/ 02/ 2009، الـذي يحـدد تنظيـم المصـالح الخارجيـة لـلإدارة الجبائيـة وصـلاحياتها، الجريـدة الرسمية العدد 20 الصادرة بتاريخ 29/ 03/ 2009، ص ص 17- 20.

المطلب الرابع : أقسام ومهام مديرية الضرائب

تتكون من خمسة مديريات فرعية ومصالح خارجية ممثلة في قباضات الضرائب , ومفتشيات الضرائب .

وهي تتكفل بـ:

*السهر على إحترام التنظيم والتشريع الجبائي , ومتابعة ومراقبة النشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها .*تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.

*مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك ,

*تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها .

*إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة وتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها .

*متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة .

*ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح .

*تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضر ائب.

1 -**المديرية الفرعية للعمليات الجبائية :ويضم أربعة مكاتب ويرتكز على :**

- تنشيط المصالح و إعداد الإحصائيات وتجميعها , كما تكلف بأشغال الإصدار .

- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها .

- متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة .

أ). مكتب الجدوال ويتكفل بمايلي :

- المصادقة على الجداول و التي تتم تصفيتها من الضرائب والرسوم عن طريق مركز الإعلام الألي .

- المصادقة والتحصيل التي الجداول تسعرة المطبوعات وسندات التحصيل الإضافية ,الفردية أو الجماعية المؤسسة من طرف المفتشيات ومصالح التحقيقات المحاسبية .

-مراقبة وا ٍعطاء الجداول التلخصية () الصيغة التنفيذية ودعمها بإشعارات التبليغ () المطابقة لها .

- المحافظة وتحسين دفاتر مسح الأراضي .

- استلام وترتيب الجداول العامة .

- إعادة وتسليم نسخ ثانية من الإنذارات .

- تحضير وتبليغ الجماعات المحلية بالعناصر الضرورية للقيام بعملية إعداد الميزانية الأولية .

. ب)مكتب الإحصائيات ويكلف بمايلي :

- استلام المعلومات الإحصائيات الدورية المتعلقة بالوعاء والتحصيل المقدمة من طرف الهياكل الأخرى الجهوية .

-إعداد وا ٍبلاغ الجماعات المحلية والهيئات المعنية بالمعلومات الجبائية الضرورية لتحضير ميزانيتها.

.ج) مكتب التنظيم والعلاقات العامة يكلف بما يلي :

- توزيع التعليمات والمناشير والمذكرات الواردة من الإدارة المركزية والمديرية الجهوية والمتعلقة بتطبيق التشريعات والتنظيم الجبائية .

- السهر على احترام إصدار الضريبة من قبل مفتشيات الوعاء في مجال الضرائب والرسوم التي تتم معالجتها من طرف مركز الإعلام الآلي .

استقبال وا ٍعلام وتوجيه الجمهور وا ٍعطاء المعلومات الخاصة بالتشريع والتنظيم الجبائي للمكلفين بالضريبة .

.د) مكتب التنشيط والمساعدة :

-متابعة ومراقبة تنفيذ وا ٍنجاز برنامج عمل مفتشيات الوعاء فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية والإحصاء الدوري والتدقيق للمكلفين بالضريبة .

- التنشيط وذلك بالإتصال مع المصالح المعنية للمديرية الجهوية , نشاطات المفتشية في إطار القيام بمهام من أجل تطوير مناهج العمل والمعايير و إجراءات التدخل والمراقبة لتنسيق العوامل ونسب الأرباح والخسارة أو التلف الصناعي أو التوزيع .

2 -المديرية الفرعية للتحصيل : تضم ثلاثة مكاتب هي :

أ) مكتب المراقبة والتحصيل يكلف بمايلي :

-مراقبة وضعية تحصيل الموارد الجبائية وشبه الجبائية والغرامات والعقوبات المالية والمحاصيل البلدية , وبصفة عامة كل محصول تتكفل بتحصيله قانونا قابضة الضرائب , وتسجيل النقائص والتأخير المحتمل وتحديد الإجراءات التي من شأنها تصحيح أو امتصاص هده النقائص .

- متابعة الوضعية الجبائية والمكلفين بالضريبة المهمين وفحص وضعية المكلفين بالضريبة المتأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية واتخاذ الإجراءات القصرية ضدهم وكذا اتخاذ التدابير الرامية غلى التصفية السريعة للأقساط الضريبية الغير محصلة .

- السهر على التصفية السريعة للتدابير الجبرية والعمولات الخارجية التي تكلفة بها قباضات الضرائب المتواجدة على مستوى الولاية .

- اتخاذ الإجراءات الإجراءات اللازمة للمحافظة على مصالح الخزينة العمومية .

- التقييم الدوري لوضعية التحصيل الذي قامت به قابضة الضرائب بالنسبة لكل الضرائب والمحاصيل الواجب تحصيلها ومعالجة النقائص المسجلة عند تصفية حالات التكفل و التأخير المسجلة في ممارسة الإجراءات الجبرية وتحديد أسبابها واقتراح التدابير الرامية إلى إدراك الوضعية .

- مراقبة حالة تصفية المحاصيل الخزينة والسجل الخاص بترحيل المبالغ .

ب) مكتب التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية يكلف بمايلي :

-مراقبة التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية يكلف بمايلي :

- مراقبة الميزانيات الأولية والإضافية والتراخيص المتعلقة بفتح الإعتمادات المخصصة للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية التي تتكفل بتسييرها المالي قباضات الضرائب المتواجدة على مستوى الولاية .

- مراقبة تنفيذ الإرادات المقررة في ميزانيات تلك البلديات والمؤسسات العمومية.

- تصفية حسابات التسيير المالي للبلديات المؤسسات العمومية المقدمة من طرف محصلي الضرائب.

. ج)مكتب التصفية يكلف بمايلي :

- مراقبة عملية التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية والقرارت فيما يتعلق بالغرامات والعقوبات المالية.

- مراقبة عملية التكفل بسندات التحصيل أو سندات الإرادات المتعلقة بالديون أو المحاصيل غير الجبائية والتي يرجع تحصيلها قانونيا إلى قباضات الضرائب.

- تلقي النتائج المتعلقة بالإحصائيات المعدة من طرف قباضات الضرائب وتجميعها ماديا وضمان إرسالها إلى الإدارة المركزية .

- مراقبة الحالة السنوية للتصفية المتعلقة بالغرامات والعقوبات المالية والنطق بالإلغاء والقبول خارج مدة التقادم طبقا لتشريع والتنظيم الجبائي ساري المفعول.

- مراقبة محاضر الجرد المالي المعد من طرف محصلي الضرائب عند الإقفال السنوي للحسابات .

3-المديرية الفرعية للمنازعات وتضم أربعة مكاتب

أ). مكتب الشكاوى يكلف بمايلي:

-تلقي ودراسة والبت في الطلبات الرامية إلى الإعفاء أو التخفيض في الضرائب التي أسست وعائها مفتشيات الضرائب عند التحقيق والمحاسبة ومراقبة الأسعار والتقويمات في مجال التسجيل.

- تلقي ودراسة والبت في الطلبات الرامية إلى الإعفاء أو التخفيض في الزيادات والعقوبات وتعويضات التأخير التي تطبقها قبضات الضرائب.

- تلقي ودراسة والبت في الطلبات الرامية إلى استعادة الضرائب أو الرسوم أو الحقوق المدفوعة نقدا , سواء كان على اثر تصريح أو دفع مسبق أو اقتطاع من المصدر .

- تلقي ودراسة والبت في الطلبات الرامية إلى الاحتجاج على إجراءات المتابعة أو المطالبة بالأشياء المجوزة.

- اقتراح كل تدبير من شأنه المساهمة في تحسين الإجراءات الخاصة بالمنازعات.

ب) لجان الطعن ويكلف بما يلي :

تلقي ودراسة الطعون المشكلة ضد قر ارات المدير الولائي في مجال المنازعات ,وعرضها على لجنة المنازعات المختصة.

- تلقي ودراسة الاحتجاج على الزيادات التي مست الأسعار أو التهربات المصرح بها في مجال التسجيل وعرضها على لجنة المصالحة قصد البت والحكم فيها.

- تلقي ودراسة الطلبات المقدمة من طرف محصلي الضرائب الرامية إما إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إلغاء الأقساط الضريبية والرسوم الغير قابلة لتحصيل أو الإعفاء من المسؤولية أو التأجيل في دفع أقساط الضرائب والرسوم غير مصفاة في الأجال القانونية ,وعرضها على لجنة الطعن الولائية للفصل فيها .

- تلقي ودرلسة الطلبات الرامية لتخفيض الضرائب المفروضة من المفتشيات اثر التحقيق في المحاسبة ومراقبة الأسعار وكذا إعادة التقويم في مادة التسجيل أو إلغاء الزيادات أو الغرامات وغرامات التأخير المطبقة على الوعاء الضريبي أو التحصيل وعرضها على لجان الطعن الولائي للفصل فيها.

ج) مكتب المنازعات القضائية

- الدفاع عن الإدارة الجبائية أمام الهيئات القضائية المختصة عند الاحتجاجات الخاصة بالضرائب أو الإجراءات المتعلقة بالإدارة الجبائية.

- تأسيس الطعون الخاصة بالإستئناف أمام الهيئات القضائية المختصة ضد القرارات والأحكام التي ليست في صالح الإدارة الجدبائية , والصادرة عن الغرفة الإدارية والمحاكم الإدارية التي تفصل في المسائل الجبائية.

- اقتراح كل تدابير أو إجراء من شأنه المساهمة في تحسين الإجراءات المتعلقة بالمنازعات.

د) مكتب التبليغ والأمر بالصرف يكلف بمايلي :

-تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي في مجال المنازعات وكذا القرارات الصادرة في مجال الطعون الولائية .

- تبليغ المكلفيين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن لجان الطعن.

- تبليغ المكلفين والمصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المحاكم التي بثت وفصلت في المجال الجبائي وفي إطار الإجراءات المدرجة أمام الهيئات القضائية .

- الأمر بالتخفيض والتصحيح بعدم قابلية التحصيل المقرر في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

- مراقبة وتأشير شهادات الإلغاء والتخفيض التي تسلمها مفتشيات الضرائب في مجال الرسوم على رقم الأعمال والضرائب الغير مباشرة والرسوم المماثلة التسجيل والطابع وبصفة عامة كل إيراد جبائي يتم تأسيس وعائه وتحصيله على التوالي من طرف مفتشية أو قابضة الضرائب.

- إعداد وتبليغ جداول الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة قضايا المنازعات إلى المكاتب المعنية.

- اقتراح كل تدبير من شأنه المساهمة في تحسين الإجراءات الخاصة بالمنازعات.

4-المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وتضم ثلاثة مكاتب :

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية يكلف بمايلي :

-إعداد بطاقية خاصة بالجماعات المحلية والإدرات والأجهزة والمؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل توفرهم على المعلومات التي يمكن أن تهم تأسيس وعاء الضريبة أو تحصيله.

- برمجة تدخلات التي سيجريه لمكتب مباشرة عن طريق فرق البحث , والقيام بجمع المعلومات وا ٍرسالها إلى المكتب المكلف بمصلحة التحصيل .

- برمجة التدخلات التي ستجري على وجه الخصوص من طرف اللجان والفرق المختلطة , قصد البحث عن المادة الجبائية والسهر على إجراء التدخلات في الأجال المحددة وا ٍرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة التحصيل.

- تقييم أنشطة المكتب المفتشيات في هذا المجال وتقديم اقتراحات التي من شأنها تحسين طرق البحث عن المادة الخاضعة لضريبة.

. مكتب البطاقيات والمقارنة يكلف بمايلي :

-تسيير البطاقيات ومساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقيتهم.

- حفظ رمز العقود بجميع أنواعها ,الخاضعة لإجراءات التسجيل وتسليم مستخلصات منها ضمن الشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجبائيين الساريين المفعول.

- استقبال المعلومات المحصل عليها من طرف المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتصنيفها وتوزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية بغية استغلاله.

- تنظيم استغلال جداول الزبائن وسندات التسليم والوثائق الأخرى بكيفية تعمل على تنشيط توزيع المعلومات التي تنظمها هده الجداول والسندات .

- تقديم كل الاقتراحات الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات ومراقبة استعمالها .

-مكتب التحقيقات ومراقبة التقييم يكلف بمايلي :

-إحداث وتسيير بطاقية خاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين من المحتمل أن يكون محل تحقيق أو مراقبة معمقة لوضعياتهم الجبائية وهذا على أساس المعايير التي قررتها الإدارة المركزية .

- برمجة القضايا التي سيتم التحقيق فيها سنويا وتابعة انجاز البرنامج في الآجال المحددة .

- متابعة ومراقبة عمل التحقيق والسهر عند إجراء عدد الفرق لتدخلاتها على احترام التشريع والتنظيم الساري بهما العمل , وحقوق المكلفين بالضريبة الذين تم التحقق في محاسبتهم وكذا المحافظة على مصالح الخزينة.

- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات التحقيق والإرسال المنظم لتقارير التحقيق إلى الإدارة المركزية.

- برمجة عملية مراقبة الأسعار المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات والحقوق العقارية والمحلات التجارية وعناصر المحلات التجارية والأسهم أو حصص الشركة وكذا التقويمات التي تمس كل العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل .

5-**المديرية الفرعية للوسائل تضم أربعة مكاتب :**

-أ) مكتب المستخدمين والتكوين , ويكلف ب :

- السهر على إحترام التشريع والتنظيم السريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين ,

- إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل , التي يشرع فيها بالإتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية .

ب). مكتب عمليات الميزانية يكلف بما يلي :

-القيام بعمليات تنفيذ وتصفية والأمر بصرف النفقات الخاصة لتسيير المديرية الولائية للضرائب.

- القيام في حدود اختصاصاته بعمليات الالتزام وتصفية والأمر بصرف النفقات الخاصة بالمديرية الولائية للضرائب .

- تقييم احتياطات مصالح المديرية الولائية للضرائب فيما يخص اعتماد الميزانية وا ٍعداد تقرير شامل حول استهلاك هذه الإعتماد.

ج). مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيفو يكلف بمايلي :

-اقتناء الأثاث والمعدات واللوازم الخاصة بالمكتب والمواد المتعلقة بالتنظيف والصيانة الضرورية للسير الحسن لمصالح المديرية الولائية للضرائب.

-تحديد وا ٍنجاز إنجاز أعمال الصيانة والإصلاح والتهيئة اللازمة للمحافظة على البيانات والتجهيزات بالمديرية الولائية.

- المساهمة في عملية ضبط وتحسين المطبوعات.

- تنظيم وتموين وتسيير مخزن المطبوعات .

- المساهمة في إجراء حفظ الأرشيف .

- إنشاء وتهيز واستغلال حظيرة السيارات .

- المساهمة في تنفيذ التدابير المتخذة لضمان أمن الموظفين والهياكل والعتاد والتجهيزات وا ٍعداد تقارير دورية في هذا الشأن .

- القيام بجرد خاص بالعتاد والأثاث والتموينات غير القابلة لتلف والموضوعية تحت تصرف المديريات الفرعية ومراقبة دفاتر الجرد الموجودة على مستوى مفتشيات وقبضات الضرائب المتواجدة بالولاية.

د) مكتب الإعلام الألي :

- التنسيق في المجال الإعلام الألي بين مصالح على الصعدين المحلي والجهوي .

-المحافظة في حالة شغل للمنشات التحتية التكنولوجية وموار دها .

المبحث الثاني : دراسة حالة الشركة ذات مسؤولية محدودة .

المطلب الأول : التحضير لخطوات إجراء عملية التحقيق المحاسبي

مديرية : الضرائب لولاية المسيلة.....

قضية تحقيق رقم ...../2018 المكلف .....

تبليغ أولي رقم :666/2018 ..... المؤرخ في:2018/12/16.

عدد الصفحات : .....(9/2) .....

عموميات

1 -**التعريف بالمؤسسة :**

الشركة ذات مسؤولية محدودة .....تمارس نشاط استخراج وتحضير الجبس والانتاج الصناعي للمواد المصنوعة من الجبس منذ تاريخ 1998/08/16 حسب السجل التجاري رقم ..ب ..... وعنوان الشركة .....بلدية ..... اضاف نشاط ثانوي بتاريخ 2009/10/18 بمنطقة .....

ويتمثل نشاطه في استخراج وتحضير الجبس والإنتاج الصناعي للمواد المصنوعة من الجبس

أضاف نشاط ثانوي بتاريخ 2008/07/15 النقل العمومي للبضائع

أضاف نشاط ثانوي بتاريخ 2014/02/09 استيراد وتصدير ادوات التلبيس الداخلى

أضاف نشاط ثانوي بتاريخ 2015/05/03 مؤسسة اشغال البناء في مختلف مراحله

مسجل بمفتشية الضرائب .....تحت رقم المادة.....والرقم الجبائي .....ويقوم بتسييرها السيدين .....و.....

الوضعية الجبائية :

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة :

تخضع الأرباح المتأتية من نشاط الشركة الضريبية على أرباح الشركات وفقا للمواد 135-136-150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

تخضع أرقام الأعمال المحققة للرسم على النشاط المهني وفقا للمواد 217/و357 من نفس القانون.

ولكون أن المكلف مستخدما يشغل عمالا فان الأجور المدفوعة تخضع لضريبة على الأجور المدفوعة تخضع لضريبة على الأجور والرواتب حسب المواد 66 و 75 من نفس القانون .

***الرسم على القيمة المضافة**

النشاط الممارس يخضع للرسم على القيمة المضافة حسب المواد 01 و02 و23 و21 و 29 من قانون الرسم على رقم الأعمال

التحقيقات الاولية

تم جمع المعلومات الجبائية المتعلقة بالنشاط من الهيئات الإدارية والمالية في اطار حق الإطلاع المخول للإدارة الجبائية وفقا للمواد من 45 إلى 63 من قانون الإجراءات الجبائية.

التحقيقات المحاسبية :

من حيث الشكل : تم تقديم الدفاتر المحاسبية التالية :

دفتـر اليوميـة : مصـادق وموقـع عليـه مـن طـرف رئـيس محكمـة بوسـعادة بتـاريخ 2003/04/19 ويحتوي **على** 72 ورقة تحت رقم 2003/60.

دفتر الجرد : مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة بوسعادة بتاريخ 2003/04/19 ويحتوي **على** 48 ورقة تحت رقم 2003/59 .

دفتـر الأجـرة : مصـادق وموقـع عليهمـا مـن طـرف رئـيس محكمـة بوسـعادة بتـاريخ 2007/05/07 و 2014/12/23 ويحتويان على 45 و43 ورقة تحت رقم 2007/12 و 2014/27 .على الترتيب .

الـدفاتر المسـاعدة : تتمثـل فـي : دفتـر المشـتريات دفتـر البنـك ,دفتـر الصـندوق , دفتـر العمليات المختلفة وهي ممسوكة بنظام الإعلام الالي بطريقة منظمة ومرتبة .

المطلب الثاني : بداية التحقيق

1-تأسيس أرقام أعمال :

من خلال تتبع اكياس التعبئة لمادة الجبس sacs d' emballages

و بالإعتماد على العناصر التالية :

عدد الاكياس المباعة تبعا لفواتير البيع

جدول01 : رقم الأعمال المقبوض*

البيان /السنوات	2014	2015	2016	2017
الاستهلاكات	12.190.380	8.250.905	21.596.105	27.258.028
السعر الوحدوي	20.20	20.20	22.66	23.31
عدد الكياس المستهلكة	603.484	480.461	953.050	1.169.371

نسبة الضياع	2%	2%	2%	2%
الكمية الضائعة	12.070	8.169	19.061	23.387
عـــــدد الاكيـــــاس المستعملة	591.414	4.291	933.989	1.145.983
عدد الاكياس المصرحة	574.747	370.314	808.818	1.086.426
الفارق عدد الاكياس	16.667	29.977	125.171	59.557

المصدر :المديرية الولائية للضرائب – المسيلة

كما أنه في سنة 2016 تم إعادة تقويم من طرف شرطة المناجم بفارق يقدر ب9534390 كغ من مادة الجبس الخام والتي تم أسيس رقم أعمال عليها بإعتماد وا ٍعتبار الفارق في عدة الأكياس أرقام أعمال لمادة الجبس غير المصرح به ومادة الجبس الزائدة عن الأكياس المملوءة بالجبس موجهة ومستعملة للنشاط صناعة ألواح الجبس إن سقف الخسلرة الممنوحة على مختلف مراحل لإنتاج الجبس حيث أن سنة 2017 عرفت نسبة الضياع بالنسبة 33.81 وبالتالي تم إعتبار الفارق في عدد الأكياس أرقام أعمال لمادة الجبس الغير المصرح به والفارق من الإستهلاكات الزائدة موجهة ومستعملة لنشاط صناعة ألواح الجبس

جدول02 : رقم الأعمال المفوتر *

البيـــــــان/ السنوات	2014	2015	2016	2017
الفـارق عـدد الأكياس	16.667	29.977	125.171	59.557
الوحـــــدوي لكيس الجبس السعر	165.86	172.63	172.63	169.73
الأعمال الغير مصرح رقم	2.764.466	5.175.002	21.608.215	10.108.622
رقـم الاعمـال المصرح	95.327.537	63.927.306	139.626.249	184.399.097
رقـم الأعمـال المستخرج	98.092.003	69.102.308	161.234.464	194.507.718

المصدر :المديرية الولائية للضرائب – المسيلة

تم إعتبار الفارق في كمية الجبس بين الكمية المباعة الناتجة عن الفوارق في عدد الأكياس والفارق المعاد تقويمه من من طرف شرطة المناجم والكمية الناتجة عن إرتفاع نسبة الضياع palque platreموجه لصناعة الواح الجبس وذلك بالتناسب مع مع تصريحات المكلف .

لتحديد نسبة الضياع أو الخسارة لنشاط صناعة الألواح تم إجراء أربع تجارب بعين المكان علـى المنتـوجين الأكثـر مبيعـا والمتمثلـة لـوح الجـبس مـن ولـوح الجـبس مـن نـوع وذلـك بالمعطيات التالية :

حاوية التخزين بطاقة 3 طن من مادة الجبس

لوح الجبس المنتج من نوع 13 بطول 1.2 *3 م2 = 3.60 متر مربع

لوح الجبس المنتج من نوع 13 بطول 1.1 * م2 = 1 متر مربع وزن 13.50 كغ

لوح الجبس المنتج من نوع 10 بطول 1.2 * 3 م2 = 3.60 متر مربع

لوح الجبس المنتج من نوع 10 بطول 1*1 م م2 = 1 متر مربع وزن 11.00 كغ

والتي كانت النتائج كما يلي :

البيان	BA13	BA13	BA10	BA10
حاوية تخزين 3 طن	3000.00	3000.00	3000.00	3000.00
الصالحة للبيع عدد الألواح المنتجة	49-	51	59	62
مساحة اللوح المنتج م2	3.60	3.60	3.60	3.60
للبيع بالمتر المربع الألواح الألواح المنتجة الصالحة مساحة	176.40	183.6	212.4	232.2
في المتر المربع للوح كمية الجبس بالكغ	13.50	13.50	11.00	11.00
المنتجة القابلة للبيع الجبس في الألواح كمية	2.381.40	2.478.60	2.336.40	2.455.20
في الحاوية بالكغ الوزن الأولي المخزن	3.000.00	3.000.00	3000.00	3.000.00
الخسارة و الضياع الوزن	618.60	521.40	663.60	544.80
الخسارة والضياع نسبة	20.62	17.38	22.12	18.16
المخزنة لأربع تجارب الإجمالية	12000			

الأولية الكمية	
المنتجة القابلة للبيع الجبس في الألواح كمية	9651.6
والضياع لأربع تجارب الوزن الخسارة	2348.4
الضياع لأربع تجارب نسبة الخسارة	19.57

المصدر :المديرية الولائية للضرائب – المسيلة

البيان /السنوات	2014	2015	2016	2017
الكمية المصرحة	35.440.000	20.625.000	68.485.000	110.260.000
الكمية المقومة	35.440.000	20.625.000	78.019.390	110.260.000
الفارق			9.534.390	-
نسبة الضياع الممنوح			30	30
الضائعة المستخرجة الكمية			2.002.222	33.078.000
الضائعة المصرحة الكمية				37.278.906
الزائد الغير مصرح الفارق			6.674.073	4.200.906
القابلة للإستغلال كمية الجبس المستخرجة			6.674.073	4.200.906
المباع في أكياس 40 كغ كمية الجبس			1.667.246	2.382.283
الألواح قبل الضياع الجبس الموجه لصناعة كمية			1.667.246	1.818.623

نسبة الضياع			20	20
الكمية الضائعة			333.449	363.725
الموجه لصناعة الألواح كمية الجبس			1.333.796	1.454.899

المصدر :المديرية الولائية للضرائب – المسيلة-2016

نوع اللوح	النسبة	كمية الجبس الواح كغ	كمية الجبس م2	الألواح م2
TPS BA 13 3000*1200	71.11	948.483	13.50	70.258.01
TPS BA 10 3000*1200	28.74	383.298	11.00	34.845.29
TPS BA 18 3000*1200	0.01	194	18.80	10.34
TPS BA 06 3000*1200	0.08	1.116	8.45	132.02
TPS BA 15 3000*1200	0.05	705	16.45	42.86
المجموع	100.00	1.333.796	13.28	105.288.53

المصدر المديرية الولائية للضر ائب – المسيلة

2017

نوع اللوح	النسبة	كمية الجبس الواح كغ	كمية الجبس م2	الالواح م2
TPS BA 13 3000*1200	61.14	889.498	13.50	65.888.75
TPS BA 10 3000*1200	38.46	559.483	11.00	50.862.09
TPS BA 18 3000*1200	0.03	447	18.80	23.77
TPS BA 06	0.10	1.468	8.45	173.68

3000*1200				
TPS BA 15 3000*1200	0.28	4.003	16.45	243.34
المجموع	100.00	1.454.899	13.28	117.191.63

المصدر :المديرية الولائية للضرائب – المسيلة

2016

نوع اللوح	**الالواح م2**	**السعر الوحدوي**	**المبلغ**
TPS BA 13 3000*1200	70.258.01	194.30	13.651.132
TPS BA 10 3000*1200	34.845.29	170.20	5.930.669
TPS BA 18 3000*1200	10.34	246.89	2.554
TPS BA 06 3000*1200	132.02	238.89	31.538
TPS BA 15 3000*1200	42.86	196.00	8.400
المجموع	105.289		19.624.293

2017

نوع اللوح	**الالواح م2**	**السعر الوحدوي**	**المبلغ**
TPS BA 13 3000*1200	65.888.75	205.78	13.558.588
TPS BA 10 3000*1200	50.862.09	193.97	9.865.720
TPS BA 18 3000*1200	23.77	428.25	10.179
TPS BA 06 3000*1200	173.68	305.39	53.040
TPS BA 15 3000*1200	243.34	192.44	46.828
المجموع	117.192		23.534.355

المصدر :المديرية الولائية للضرائب – المسيلة

مادة الجبس platre

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
رقم الأعمال المستخرج	98.092.003	69.102.308	161.234.464	194.507.718
رقم الأعمال المصرح	95.327.537	63.927.306	131.626.249	184.399.097
الفارق	2.764.466	5.1175.002	21.608.215	10.108.622

المصدر :المديرية الولائية للضرائب – المسيلة

البيان /السنوات	2014	2015	2016	2017
رقم الاعمال المستخرج	202.875.420	188.303.799	286.613.279	420.570.037
رقم الأعمال المصرح	202.875.420	188.303.799	266.988.986	397.035.682
الفارق	-	-	19.624.293	23.534.355

المصدر :المديرية الولائية للضرائب – المسيلة

accessoires

البيان /السنوات	2014	2015	2016	2017
رقم الأعمال المستخرج	67.934.666	70.030.785	76.806.140	111.352.348
رقم الأعمال المصرح	67.934.666	70.030.785	76.806.140	111.352.348
الفارق	-	-	-	-

المصدر :المديرية الولائية للضرائب – المسيلة

التصدير

البيان /السنوات	2014	2015	2016	2017
رقـــم الأعمـــال المستخرج	25.479.229	34.161.089	62.562.576	33.646.662
رقـــم الأعمـــال المصرح	25.479.229	34.161.089	62.562.576	33.646.662
الفارق	-	-	-	-

النقل العمومي

البيان/ السنوات	2014	2015	2016	2017
رقـــم الأعمـــال المستخرج	3.380.000	4.891.235	3.183.084	1.425.000
رقـــم الأعمـــال المصرح	3.380.000	4.891.235	3.183.084	1.425.000
الفارق	-	-	-	-

المصدر :المديرية الولائية للضرائب – المسيلة

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
البيان /السنوات	397.761.318	366.489.215	590.399.543	761.501.765
رقم الاعمال المستخرج	394.996.852	361.314.214	549.167.034	727.858.789
رقم الأعمال المصرح	2.764.466	5.175.002	41.232.508	33.642.976

المصدر :المديرية الولائية للضرائب – المسيلة

نتائج التحقيق

***جدول 04 :الرسم على النشاط المهني**

البيان /السنوات	2014	2015	2016	2017
رقم الاعمال المستخرج	397.761.318	366.489.215	590.399.543	761.501.765
رقم الأعمال المصرح	394.996.191	361.315.012	549.167.034	727.858.787
الفارق	2.795.127	5.174.203	41.232.509	33.642.978
معدل الرسم	2	1	1	1
مبلغ الرسم	55.903	51.742	412.325	336.430
نسبة العقوبة	15	15	25	25
العقوبة	8.385	7.761	103.081	84.107
المجموع	64.288	59.503	515.406	420.537

مديرية الضرائب لولاية المسيلة.....

قضية تحقيق رقم:.....xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx

تبليغ نهائي رقم 2019/55.....**المؤرخ في** 28/01/2019

عدد الصفحات.....3/4.....

***جدول 03:تجميع أرقام أعمال**

المصدر :المديرية الولائية للضرائب – المسيلة

تأسيس الأرباح

***جدول 05 :ح/** 625000 **مصاريف التنقل**

في سنة 2016 تم رفض 40 من المبلغ المسجل في حساب مصاريف النقل كونه مبالغ فيه وتم تسديده نقدا كما تم رفض المبالغ المسددة أو المنفقة في سنة 2017 لصالح منتدى أرباب العمل كونها لا علاقة لها بالنشاط

البيان السنوات	2014	2015	2016	2017
الأعباء المخصومة	-	-	13.185.394	9.772.641
الأعباء الفعلية	-	-	7.911.236	5.127.837
الفارق المرفوض	-	-	5.274.158	4.644.804

المصدر :المديرية الولائية للضرائب – المسيلة

***جدول 06 :ح/66**

الفارق عبارة عن غرامات التأخر في تسديد القرص البنكي وهي غير قابلة للخصم وتدمج في الأرباح وذلك تطبيقا لأحكام المادة 141 الفقرة 06 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
الأعباء المخصومة	41.676.185	29.372.488	37.399.669	42.166.666
الأعباء الفعلية	41.676.185	29.372.488	37.399.669	42.166.666
الفارق المرفوض	519.756	7.789	25.694	191.001

المصدر :المديرية الولائية للضرائب – المسيلة

تم التحكيم لرقم الأعمال الزائد بقبول 35 % كأعباء مقابلة لرقم الأعمال الغير مصرح به لسنتي 2016+2017 بالنسبة لسنة 2014 تم تصحيح معدل الضريبة على الربح بـ23%بدل 19 %التي تم التصريح بها من

طرف المكلف وعليه تكمن الوضعية كما يلي:

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
رقم الأعمال المستخرج	397.761.318	366.489.215	590.399.543	761.501.765
رقم الأعمال المصرح	394.996.852	361.314.214	549.167.034	727.858.789
الفارق	2.764.466	5.175.002	41.232.508	33.642.976
الأعباء المرفوضة	519.756	7.789	5.299.852	4.853.805
الأعباء القابلة للخصم	55.903	51.742	412.325	336.430
الربح المصرح به	35.756.764	26.696.931	44.214.195	52.011.979
الربح المستخرج	38.985.083	31.827.980	90.334.230	90.154.331
الضريبة المستخرجة	7.407.166	6.047.316	17.163.504	17.129.323
الضريبة المصرح بها	6.793.785	5.072.417	8.762.807	7.247.047
الفارق	613.381	974.899	8.762.807	7.247.047
معدل الغقوبة	25	25	25	25
مبلغ العقوبة	153.345	243.725	2.190.702	1.811.762
المجموع	766.726	1.218.624	10.953.508	9.058.808

المصدر :المديرية الولائية للضرائب – المسيلة

***جدول 07 :الاقتطاع من المصدر لمداخيل رؤوس الأموال المنقولة:**

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
في الربح المتراكم	2.708.564	5.123.260	40.820.183	33.306.546

الموزع الفارق				
على الربح المتراكم الضريبة	613.381	974.899	8.762.807	7.247.047
الربح القابل للتوزيع	2.095.183	4.148.361	32.057.377	26.059.500
معدل الضريبة المقتطعة	10	10	10	15
الحقوق	209.518	414.836	3.205.738	3.908.925
نسبة العقوبة	25	25	25	25
العقوبة	52.380	103.709	801.434	977.231
المجموع	261.898	518.545	4.007.172	4.886.156

المصدر :المديرية الولائية للضرائب – المسيلة

***جدول :الرسم على المشتريات**

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
المشتريات المستخرج الرسم على	54.375.414	51.439.076	86.048.602	106.676.517
على المشتريات المصرح الرسم	54.375.414	51.439.076	86.048.602	106.676.517
الرسم القابل للدمج	-	-	-	-
الرسم القابل للخصم	-	-	-	-

المصدر :المديرية الولائية للضرائب – المسيلة

***الجدول08:الرسم الواجب الدفع :**

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
رقم الأعمال المستخرج	397.761.318	366.489.215	590.399.543	761.501.765
رقم الأعمال المصرح	394.996.842	361.314.208	549.167.034	727.858.787
الفارق	2.764.476	5.175.007	41.232.509	33.642.978
معدل الرسم	17	17	17	17
الرسم المستحق	469.961	879.751	7.009.526	6.392.166
الرسم القابل للدمج	-	-	-	-
الرسم القابل للخصم	-	-	-	-
الرسم الواجب الدفع	469.961	879.751	7.009.526	6.392.166
نسبة العقوبة	25	25	25	25
العقوبة	117.490	219.938	1.752.382	1.598.041
المجموع	587.451	1.099.689	8.761.908	7.990.207

المصدر :المديرية الولائية للضرائب – المسيلة

ملاحظة جد هامة :

تبعا لأحكام المادة 31 من قانون المالية لسنة 2012 المعدل للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية فان لديكم إمكانية طلب التحكيم من المدير الولائي للضرائب للأسئلة المتعلقة بالواقع أو القانون في الرد على قضيتكم موضوع التحقيق.

خاتمة

الخاتمة

الخاتمة :

من خلال دراستنا لدور الرقابة االجبائية كآلية لمكافحة التهرب االجبائي من جانبيه النظري والتطبيقي ، نختم هذه الدراسة بالتأكيد على أن الرقابة الجبائية تكتسي أهمية بالغة نظرا للنظام الجبائي في الجزائر كونه نظام تصريحي , حيث تسعى الإدارة الجبائية من خلالها إلى تحسين إيرادات خزينة الدولة بتوظيف جميع الوسائل المتاحة لمحاربة ظاهرة التهرب والغش الجبائي .

يعتبر التهرب الضريبي احد معوقات النظام الضريبي، حيث يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة مما قد يؤثر سلبا على مواردها المالية ، إلا أن مكافحة هذا الأخير ليس بالأمر الهين , وهذا نظرا للأشكال المتخذة والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمالها للطرق الاحتيالية والتدلسية للتملص من التزاماتها الجبائية .

وعلى هذا الأساس فان مواجهة هذه الظاهرة والاهتمام بدراستها لم يعد أمرا اختياريا للإدارة الجبائية بل اكتسبت هذه الأخيرة الأهمية البالغة في اتخاذ الإجراءات الردعية والصارمة , وكذا تسخير كل الوسائل القانونية والتنظيمية والبشرية , وعلى جميع المستويات المركزية والمحلية .

بناء على ما سبق ذكر ه، يمكن تلخيص النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة بجانبيه النظري والتطبيقي في النقاط التالية :

1 -نتائج اختبار الفرضيات :

بخصوص الفرضية الأولى : التي تنص على أن "**الرقابة الجبائية في الجزائر تتميز بعدم الفعالية** " وهو ما يعكس زيادة انتشار التهرب الضريبي فقد تحققت ذلك لأن مختلف الآليات

والهياكل المخولة بالرقابة غير كافية لكشف كا حالات التهرب الجبائي , بسبب النقائص من جهة ونقص الفعالية من جهة أخرى .

أما الفرضية الثانية ,تمثلت في كون " **الرقابة الجبائية غير كافية لوحدها في مكافحة الغش والتهرب الجبائي** " بينت لنا صحة ذلك فالنتائج المحققة من طرف الرقابة الجبائية ضئيلة , وأن الرقابة الجبائية لا تستطيع لوحدها مواجهة التهرب والغش الجبائي , بل يجب تفعيل الهياكل المساعدة للرقابة واتخاذ عدة إجراءات أخرى مع تفعيل وتطوير نظام المعلومات الجبائي , وعصرنة الإدارة .

الفرضية الثالثة : تنص على أن " **هناك وعي لدى المكلفين بالضريبة بأهمية الامتثال للإلتزمات الجبائية** "نظرا لتعدد طرق التهرب والغش الجبائي وعدم قدرة المصالح الجبائية على مكافحته , فإن نسبة التهرب الضريبي في تزايد مستمر , لاسيما التهرب الجبائي القانوني (المشروع) , ويرجع السبب في ذلك , إلى عدم اقتناع المكلفين بأن اقتطاع مبلغ الضريبة واجب اتجاه الدولة والمجتمع , وهذا ما ينفي صحة الفرضية الثالثة .

1-نتائج الدراسة :

تتمثل أهم النتائج المتوصل إليها في الأتي :

- إن انعدامالثقة بين المكلف وا إدارة الضرائب , يعتبر من مخاطر التهرب الضريبي ذات التأثير القوي.
- للرقابة الجبائية أهمية كبيرة لمكافحة ظاهرتي التهرب والغش الجبائي وأحسن وسيلة في يد الإدارة الضريبية .
- يعتبر البحث عن المعلومة الجبائية من أهم خطوات الرقابة 0
- يعاني نظام الرقابة الجبائية من البرمجة القليلة لملفات التحقيق مقارنة بعدد المكلفين وهذا يعود لضعف الإمكانيات المادية.

- بالرغم من مساهمة الرقابة الجبائية في زيادة الإيردات المالية للدولة , إل أنها لاتزال بعيدة عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الضريبية المرجوة.

- إن التنسيق التام بين الإدارة الضريبة ومختلف الإدارات الأخرى يلعب دورا فعالا في تبادل المعلوما من حيث الحصول عليها واستغلالها .

- يعتبر التحقيق في المحاسبة من أهم الآليات المعتمدة في عملية الرقابة الجبائية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

- عدم وفر قاعدة بيانات ومعلومات عن نشاط المكلفين مما يصعب عمل أعوان الرقابة في الحصول على المعلومة الجبائية .

3-التوصيات :

وفقا لما تم عرضه من خلال هذه الدراسة , التي تم الحصول عليها من واقع دراسة حالات التهرب الجبائي على مستوى مديرية الضرائب لولاية المسيلة , تم الخروج بمجموعة من التوصيات والإقترحات التي من شأنها أن تساهم في الحد من ظاهرة التهرب والغش الجبائي والرفع من فعالية الرقابة الجبائية والمتمثلة في :

- نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين وبكل السبل .

- العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية والقوانين التشريعية المرتبطة بفرض وتحصيل الضريبة.

- تحسين الإمكانيات المادية والموارد البشرية لأجهزة الرقابة الجبائية عن طريق زيادة الأعوان المحققين وتكوينهم على استخدام أدوات التكنولوجيا الحديثة.

- تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وتطوير أساليب التواصل .

- العمل على سد الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي , وهذا لمنع المكلف بالضريبة من التهرب من دفع الضريبة باستغلال الثغرات المتاحة.

- تطوير الإدارة الجبائية من خلال تعميم استخدام الإعلام الآلي في كافة المعاملات مع المكلفين كالتصريح الإلكتروني , الدفع الإلكتروني ....إلخ.

- تحديد معايير واضحة , شفافة وموضوعية لانتقاء المكلفين الذين سيتم إخضاعهم للرقابة الجبائية , وعدم التركيز على قطاع دون غيره.

4.أفاق الدراسة :

في إطار الحديث عن دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الجبائي , تثار العديد من القضايا التي تحتاج إلى مزيد من البحث والتوسع , ولهذا نقترح دراسة العناوين كي تكون محل البحث العلمي في المستقبل :

-دور نظام المعلومات في تفعيل الرقابة الجبائية

- دور أعوان الرقابة في تخفيض النزاعات الضريبية .

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر و المراجع

أ.الكتب :

1-بعلاي عبد القادر، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، دار النشر المغربية ، المغرب، 2002

2-بن زراع رابح، المسؤولية الجبائية لمسيري الشركات، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014

3-منور أوسرير ,محمد حمو ,**محاضرات في جباية المؤسسة مع تمارين محلولة** , مكتبة الشركة الجزائرية , الطبعة الأولى , بودواو ,2009

4-ناصر مراد , **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق** , دار هومة , الجزائر , 2003

5-ناصر مراد ,**التهرب والغش الضريبي في الجزائر** , دار قرطبة للنشر والتوزيع , الجزائر ,2004

6-نصيرة يحياوي , **الضرائب الوطنية والدولية** , مطبعة الأوراق الزرقاء , الجزائر 2010

ب-الأطروحات والمذكرات :

1-بلواضح الجيلالي ,**التهرب الضريبي بين فعاليات أليات الرقابة وا إستراتيجية المكافحة** ,أطروحة دكتوراه , كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , جامعة المسيلة , 2015.

2-عجلان العياشي , **ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل** , مذكرة ماجستير في القانون , كلية الحقوق , جامعة الجزائر , .2005

3-بولخوخ عيسى , **الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي** , مذكرة ماجستير , كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير , جامعة باتنة 2004

4-قرواط حسينة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة البليدة02، لونيسي علي، 2019.

ج. المجلات العلمية :

1.الخطيب خالد ,**التهرب الضريبي** , مقال ضمن مجلة (جامعة دمشق) المجلد16 , العدد الثاني , .2000

2.السامراني يسرى والعبيدي زهرة , **تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي** , مقال مقدم ضمن مجلة (جامعة الأنبار للعلوم الإقتصادية والإدارية) , مجلد 4 , العدد9 , 2012

د.الملتقيات :

1- بلواضح الجيلالي وميمون نبيلة , **مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة** , مداخلة ضمن ملتقى دولي حول (إستراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة) , كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , جامعة المسيلة , يومي 15-16 نوفمبر ..2011

2-ولهي بوعلام , **نحو إطار مقترح لتفعيل أليات الرقابة الجبائية للحد من أثار الأزمة حالة الجزائر** , ملتقى علمي دولي حول الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة , كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير , جامعة سطيف , أيام 20-21 اكتوبر 2009.

هـ.القوانين والمراسيم التنظيمية :

1-المادة 14 من قانون المالية لسنة 2007

2-قانون المالية لسنة .2004

3-قانون الإجراءات الجبائية , المديرية العامة للضرائب ,2021

4-قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة , .2021

5-قانون الرسم على الأعمال ,2021

6-القانون التجاري2007

7-المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 1991/02/23 ,يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها , الجريدة الرسمية , الصادر بتاريخ 1991/02/27 , العدد 09.

8-المادة 141 فقرة 03 والمادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021 , وزارة المالية , المديرية العامة للضرائب .

9-المرسوم التنفيذي 97-290 المؤرخ في 1997/07/27 تضمن تأسيس لجان تنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، الجريدة الرسمية بتاريخ 1997/07/30 العدد 50.

10-القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، المحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 29-30-2009، العدد 20.

11-المادة 141 الفقرة 03 والمادة 174 من قانون الضرائب المباشرة 2021.

و -مواقع الانترنت :

1- موقع المديرية العامة للضرائبwww.mfdgi.gov.dz , تاريخ التصفح2021/08/16 .

2- موقع وزارة المالية , www.mf.gov.dz تاريخ التصفح 2020/08/18

3-KHARROUB Kamel, le contrôle fiscale comme un outil de lutte contre la fraude, mémoire de magister, faculté des sciences économique, 4

4-Ministère des finances, direction générale des impôts, guide de vérification, 2001,

sciences de gestion, et sciences commerciale université d'ORAN.2011

قائمة الملاحق:

ملحق رقم 01:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Université Mohamed Boudiaf a M'sila
Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
Département: .....

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: .....

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة)*: ... المولود(ة) بتاريخ: 1993/05/04 ب: ...

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو ر.س) رقم: 201161 الصادرة بتاريخ 08/11/16 عن: ...

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: ... تخصص: ... خلال السنة الجامعية: 2021/2022

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان: ...

أصرح بشرفي أني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: ...../...../.....

التوقيع و البصمة

*يحرر كل طالب (ة) تصريحا فرديا في حالة إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب(ة) واحد.

ملحق رقم 02:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: .....

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département: .....

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة): [illegible] المولود(ة) بتاريخ: 1991/04/08 ب: [illegible]

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو.س) رقم: 094689[illegible] الصادرة بتاريخ: 2017/05/09 عن: [illegible]

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: علوم مالية ومحاسبة تخصص: مالية وجباية معمقة خلال السنة الجامعية: 2020/2021

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان": دور الرقابة الجبائية في حماية المال العام

دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة 2014 /2017

أصرح بشرفي أني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

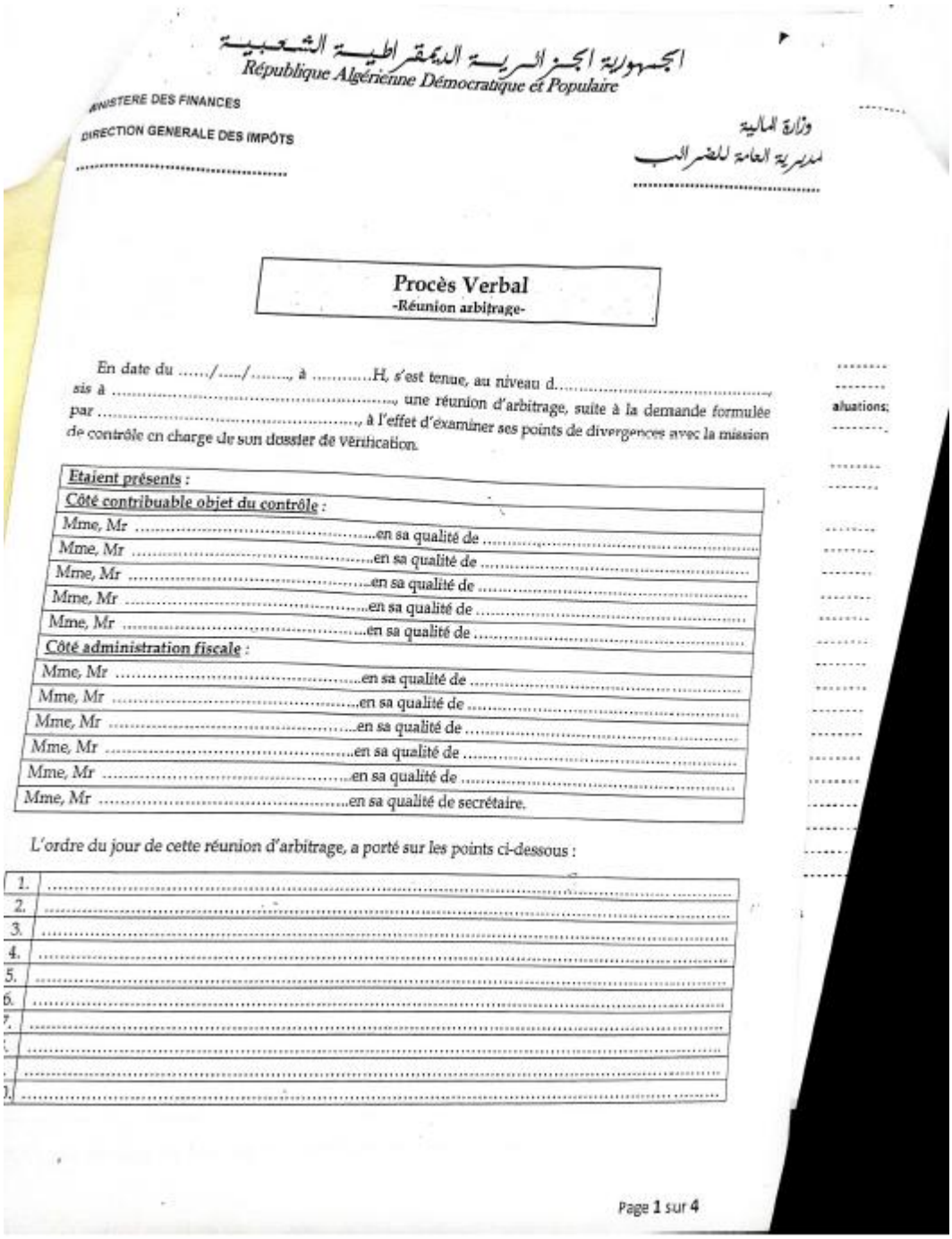
حرر بتاريخ: 2021/09/14

التوقيع و البصمة

.....

*يحرر كل طالب (ة) تصريحا فرديا في حالة إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب(ة) واحد.

ملحق رقم 03: يمثل محضر معاينة



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPÔTS
.....

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
.....

Procès Verbal
-Réunion arbitrage-

En date du ...../...../....., à .....H, s'est tenue, au niveau d.....,
sis à ....., une réunion d'arbitrage, suite à la demande formulée
par ....., à l'effet d'examiner ses points de divergences avec la mission
de contrôle en charge de son dossier de vérification.

Etaient présents :
Côté contribuable objet du contrôle :
Mme, Mr .....*en sa qualité de* .....
Mme, Mr .....*en sa qualité de* .....
Mme, Mr .....*en sa qualité de* .....
Mme, Mr .....*en sa qualité de* .....
Mme, Mr .....*en sa qualité de* .....
Côté administration fiscale :
Mme, Mr .....*en sa qualité de* .....
Mme, Mr .....*en sa qualité de* .....
Mme, Mr .....*en sa qualité de* .....
Mme, Mr .....*en sa qualité de* .....
Mme, Mr .....*en sa qualité de* .....
Mme, Mr .....*en sa qualité de secrétaire.*

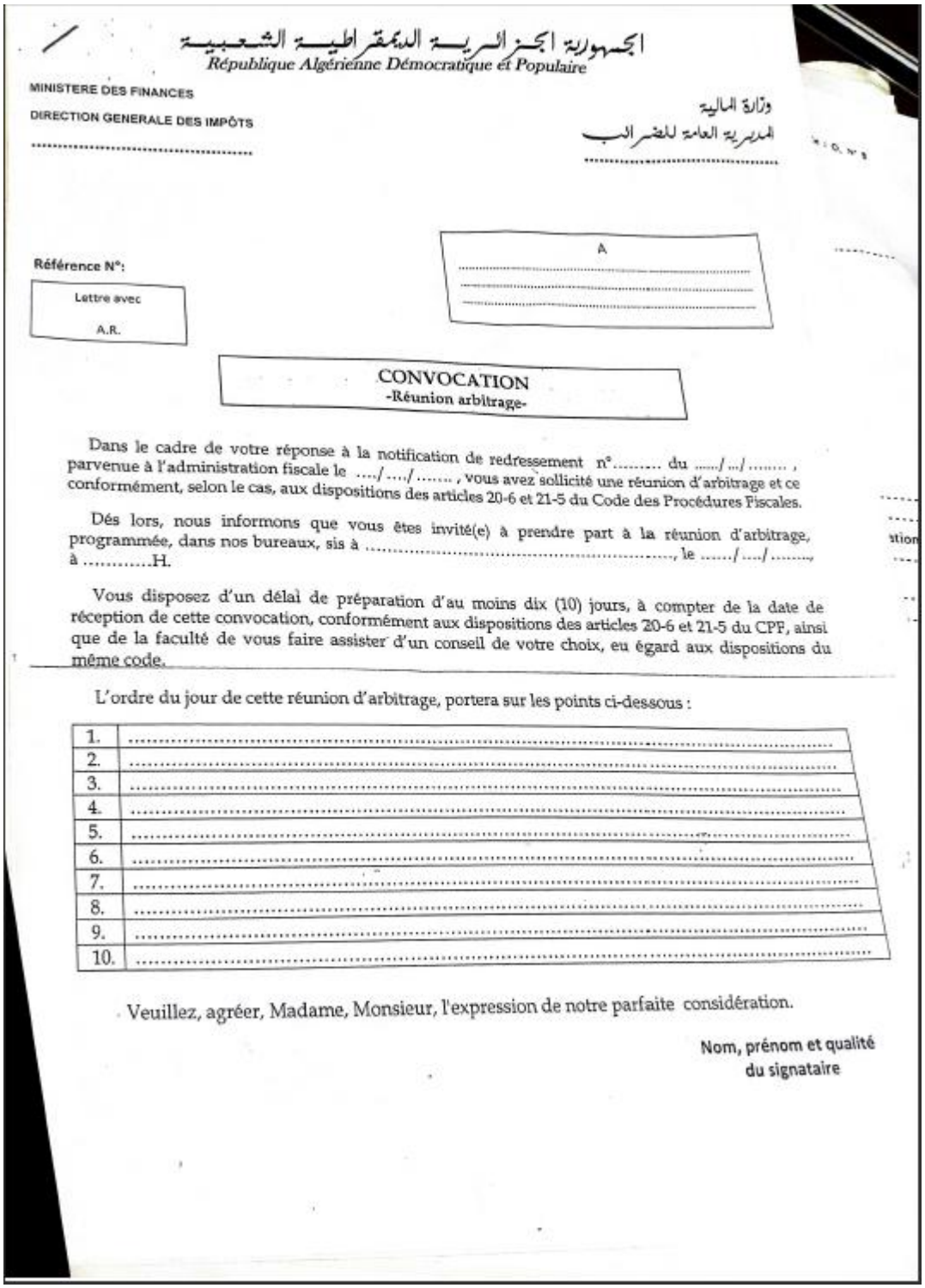
L'ordre du jour de cette réunion d'arbitrage, a porté sur les points ci-dessous :

1.	.....
2.	.....
3.	.....
4.	.....
5.	.....
6.	.....
7.	.....
[illegible]	.....
[illegible]	.....
1.	.....

aluations:

Page 1 sur 4

ملحق رقم 04 يمثل استدعاء



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPÔTS
.....

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
.....

Référence N°:

Lettre avec
A.R.

A
.....
.....
.....

CONVOCATION
-Réunion arbitrage-

Dans le cadre de votre réponse à la notification de redressement n°..... du ...../.../..... , parvenue à l'administration fiscale le ..../..../..... , vous avez sollicité une réunion d'arbitrage et ce conformément, selon le cas, aux dispositions des articles 20-6 et 21-5 du Code des Procédures Fiscales.

Dés lors, nous informons que vous êtes invité(e) à prendre part à la réunion d'arbitrage, programmée, dans nos bureaux, sis à ....., le ...../..../....., à .....H.

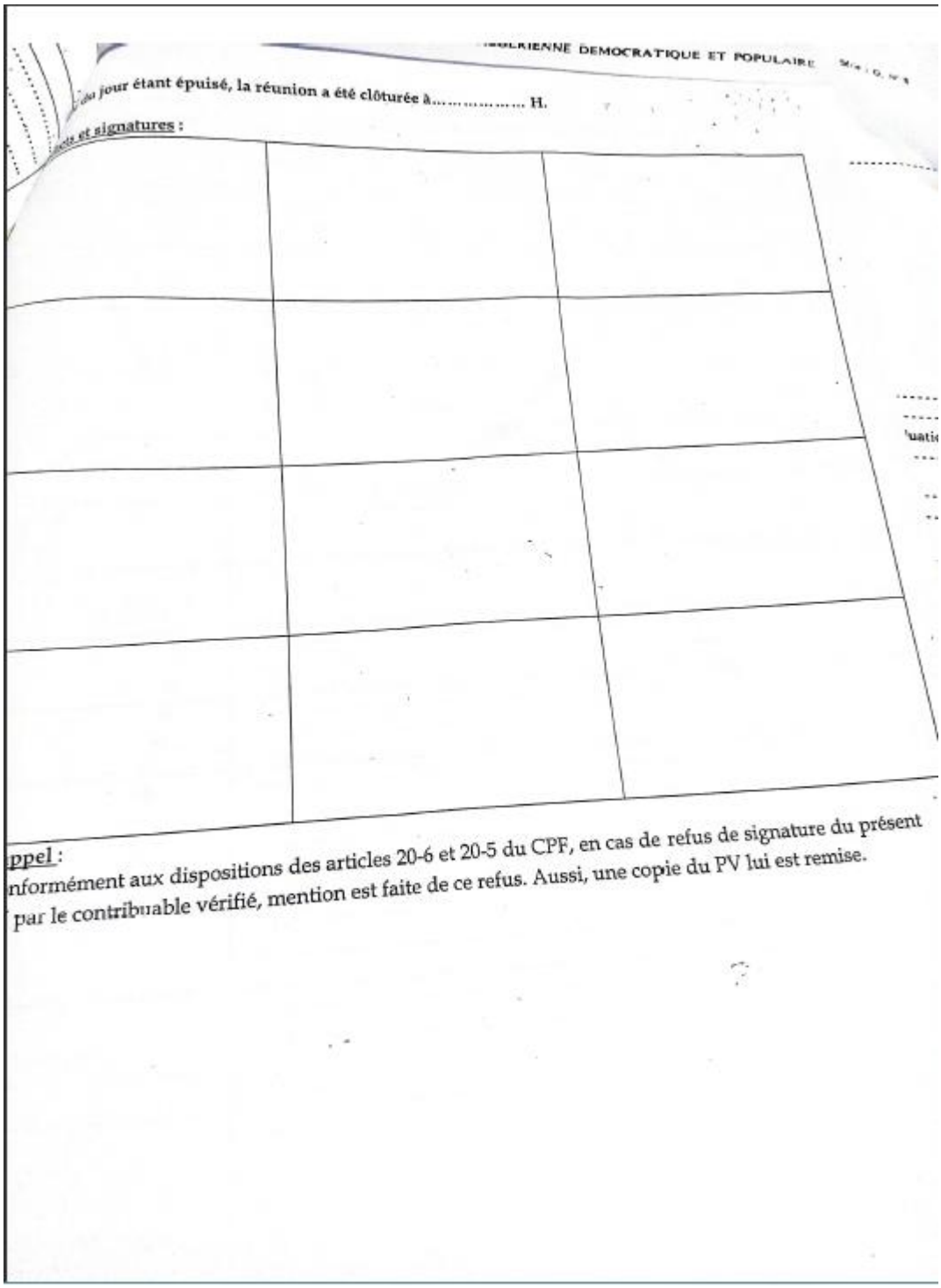
Vous disposez d'un délai de préparation d'au moins dix (10) jours, à compter de la date de réception de cette convocation, conformément aux dispositions des articles 20-6 et 21-5 du CPF, ainsi que de la faculté de vous faire assister d'un conseil de votre choix, eu égard aux dispositions du même code.

L'ordre du jour de cette réunion d'arbitrage, portera sur les points ci-dessous :

1.	.....
2.	.....
3.	.....
4.	.....
5.	.....
6.	.....
7.	.....
8.	.....
9.	.....
10.	.....

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

Nom, prénom et qualité
du signataire



...ORIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

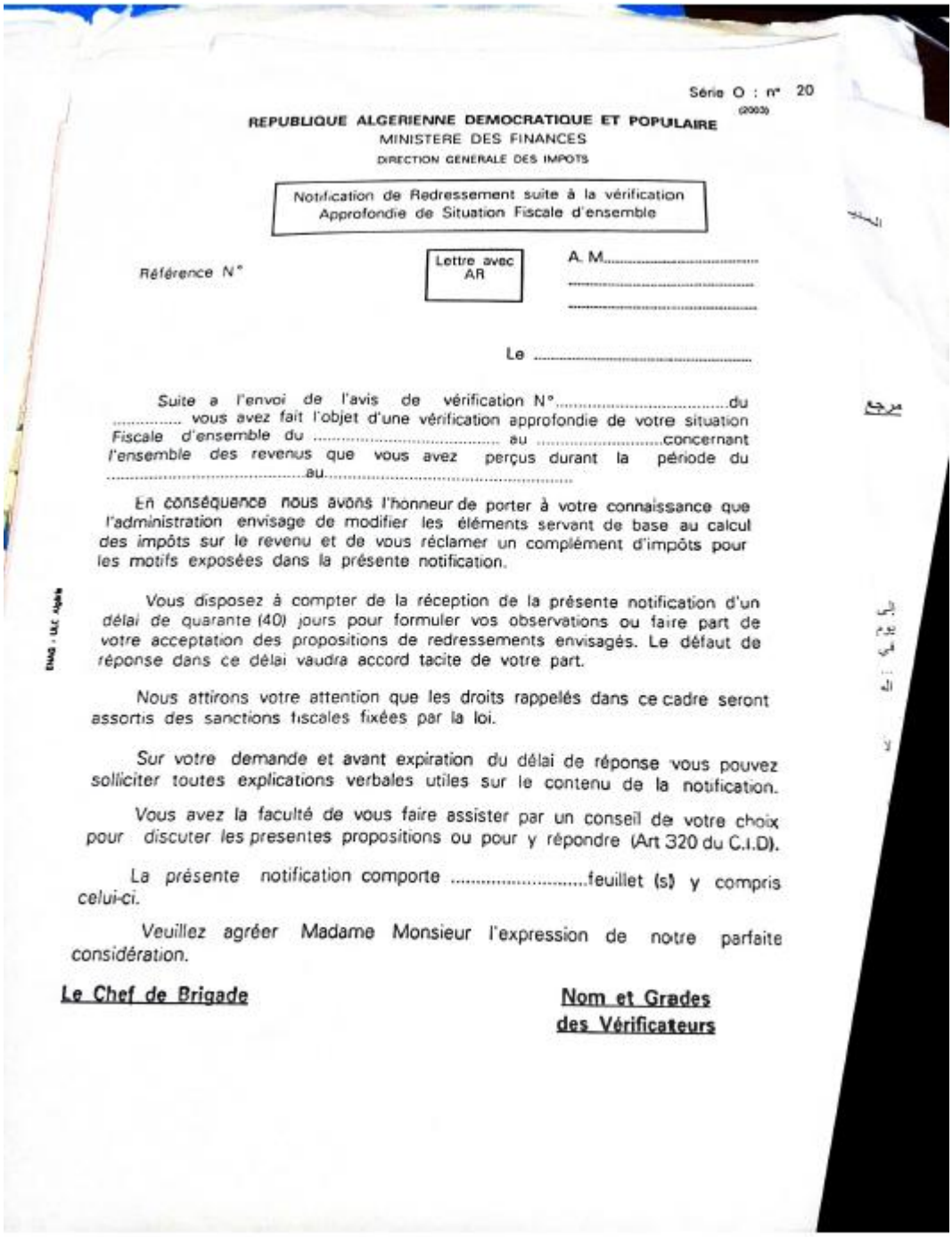
...dre jour étant épuisé, la réunion a été clôturée à..... H.

...ons et signatures :

...ppel :

...nformément aux dispositions des articles 20-6 et 20-5 du CPF, en cas de refus de signature du présent ... par le contribuable vérifié, mention est faite de ce refus. Aussi, une copie du PV lui est remise.

ملحق رقم 05: يمثل تبليغ أولي يخص نتائج تحقيق محاسبي



Série O : n° 20
(2003)

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Notification de Redressement suite à la vérification Approfondie de Situation Fiscale d'ensemble

Référence N°

Lettre avec AR

A. M.....
.....
.....

Le .....

Suite a l'envoi de l'avis de vérification N°.....du ..... vous avez fait l'objet d'une vérification approfondie de votre situation Fiscale d'ensemble du ..... au .....concernant l'ensemble des revenus que vous avez perçus durant la période du .....au.....

En conséquence nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration envisage de modifier les éléments servant de base au calcul des impôts sur le revenu et de vous réclamer un complément d'impôts pour les motifs exposées dans la présente notification.

Vous disposez à compter de la réception de la présente notification d'un délai de quarante (40) jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressements envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi.

Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les presentes propositions ou pour y répondre (Art 320 du C.I.D).

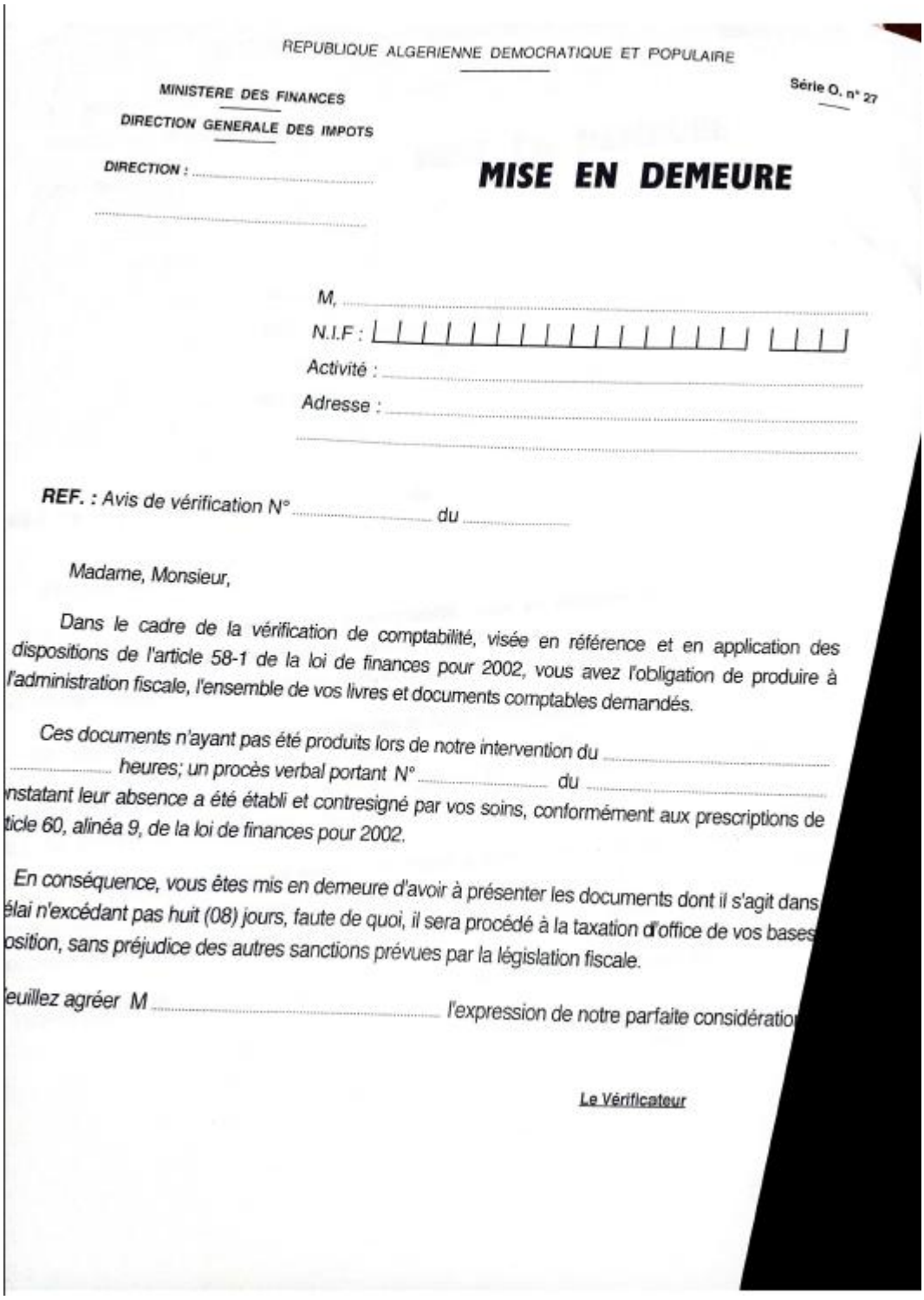
La présente notification comporte .....feuillet (s) y compris celui-ci.

Veuillez agréer Madame Monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef de Brigade

Nom et Grades des Vérificateurs

ملحق 06: يمثل إعذار



REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Série O, n° 27

DIRECTION : .....

.....

MISE EN DEMEURE

M, ...

N.I.F : | | | | | | | | | | | | | | | | |

Activité : .....

Adresse : .....

.....

REF. : Avis de vérification N° ..... du .....

Madame, Monsieur,

Dans le cadre de la vérification de comptabilité, visée en référence et en application des dispositions de l'article 58-1 de la loi de finances pour 2002, vous avez l'obligation de produire à l'administration fiscale, l'ensemble de vos livres et documents comptables demandés.

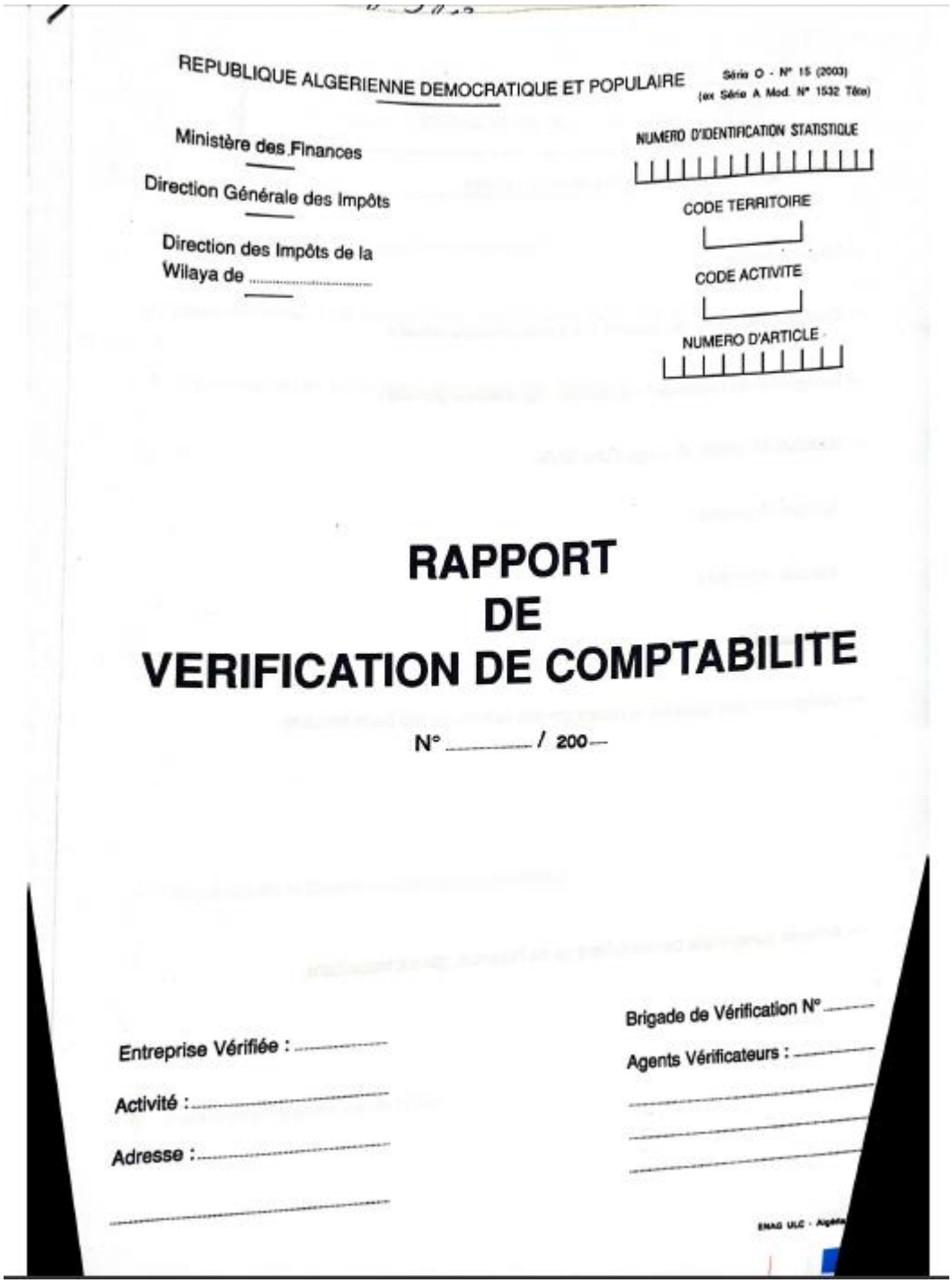
Ces documents n'ayant pas été produits lors de notre intervention du ..... heures; un procès verbal portant N° ..... du ..... nstatant leur absence a été établi et contresigné par vos soins, conformément aux prescriptions de ticle 60, alinéa 9, de la loi de finances pour 2002.

En conséquence, vous êtes mis en demeure d'avoir à présenter les documents dont il s'agit dans élai n'excédant pas huit (08) jours, faute de quoi, il sera procédé à la taxation d'office de vos bases osition, sans préjudice des autres sanctions prévues par la législation fiscale.

euillez agréer M ..... l'expression de notre parfaite considérati

Le Vérificateur

ملحق 07: يمثل تقرير خاص بنتائج تحقيق محاسبي



REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O - N° 15 (2003)
(ex Série A Mod. N° 1532 Tête)

Ministère des Finances

Direction Générale des Impôts

Direction des Impôts de la Wilaya de .....

NUMERO D'IDENTIFICATION STATISTIQUE

CODE TERRITOIRE

CODE ACTIVITE

NUMERO D'ARTICLE

RAPPORT DE VERIFICATION DE COMPTABILITE

N° _____ / 200—

Entreprise Vérifiée : _____

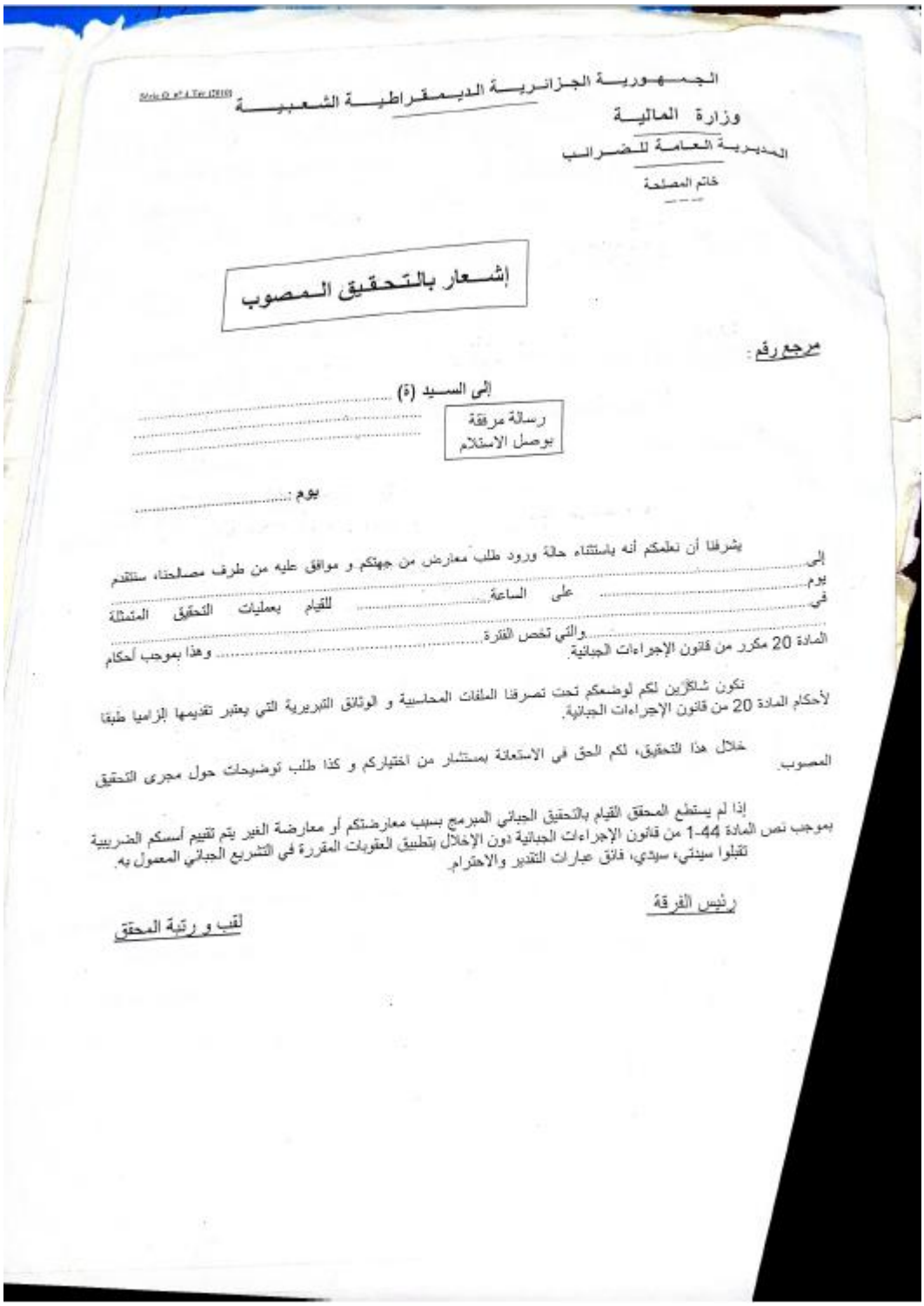
Activité : _____

Adresse : _____

Brigade de Vérification N° _____

Agents Vérificateurs : _____

ملحق 08: يمثل إشعار بالتحقيق المصوب



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
خاتم المصلحة

إشعار بالتحقيق المصوب

مرجع رقم :

إلى السيد (ة) .....
.....
.....

رسالة مرفقة
بوصل الاستلام

يوم : .....

يشرفنا أن نعلمكم أنه باستثناء حالة ورود طلب معارض من جهتكم و موافق عليه من طرف مصالحنا، ستتقدم
إلى.....
يوم.....
في..... على الساعة..... للقيام بعمليات التحقيق المتمثلة
.....
المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية. والتي تخص الفترة..... وهذا بموجب أحكام

تكون شاكرين لكم لوضعكم تحت تصرفنا الملفات المحاسبية و الوثائق التبريرية التي يعتبر تقديمها إلزاميا طبقا لأحكام المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

خلال هذا التحقيق، لكم الحق في الاستعانة بمستشار من اختياركم و كذا طلب توضيحات حول مجرى التحقيق المصوب.

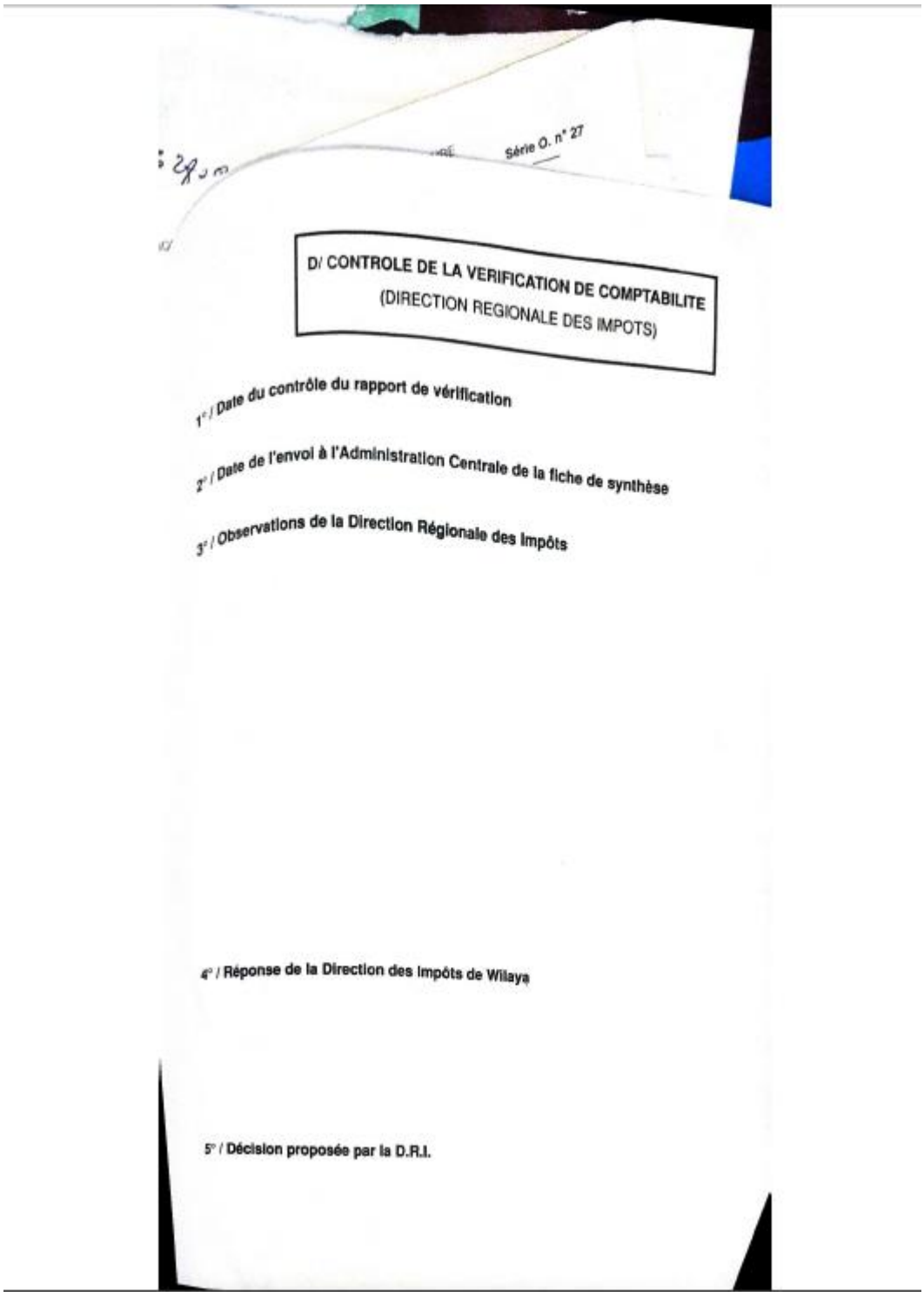
إذا لم يستطع المحقق القيام بالتحقيق الجبائي المبرمج بسبب معارضتكم أو معارضة الغير يتم تقييم أسسكم الضريبية بموجب نص المادة 44-1 من قانون الإجراءات الجبائية دون الإخلال بتطبيق العقوبات المقررة في التشريع الجبائي المعمول به.

تقبلوا سيدتي، سيدي، فائق عبارات التقدير والاحترام.

رئيس الفرقة

لقب و رتبة المحقق

ملحق 09: يمثل إشعار بالتحقيق المعمق



Série O. n° 27

D/ CONTROLE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE
(DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS)

1° / Date du contrôle du rapport de vérification

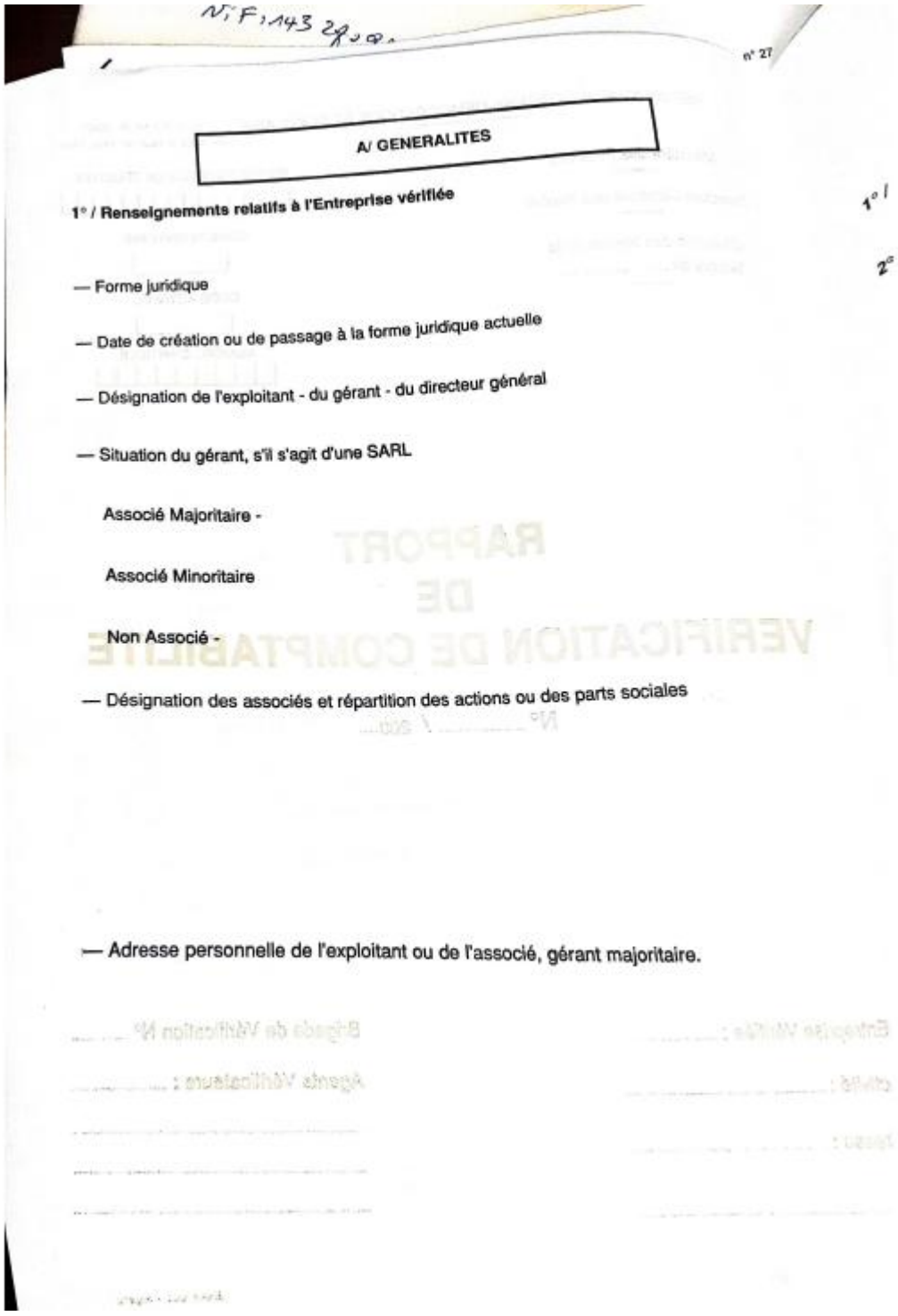
2° / Date de l'envoi à l'Administration Centrale de la fiche de synthèse

3° / Observations de la Direction Régionale des Impôts

4° / Réponse de la Direction des Impôts de Wilaya

5° / Décision proposée par la D.R.I.

ملحق 10: يمثل عموميات



N° F, 143 2[illegible]

n° 27

A/ GENERALITES

1° / Renseignements relatifs à l'Entreprise vérifiée 1° I

2°

— Forme juridique

— Date de création ou de passage à la forme juridique actuelle

— Désignation de l'exploitant - du gérant - du directeur général

— Situation du gérant, s'il s'agit d'une SARL

Associé Majoritaire -

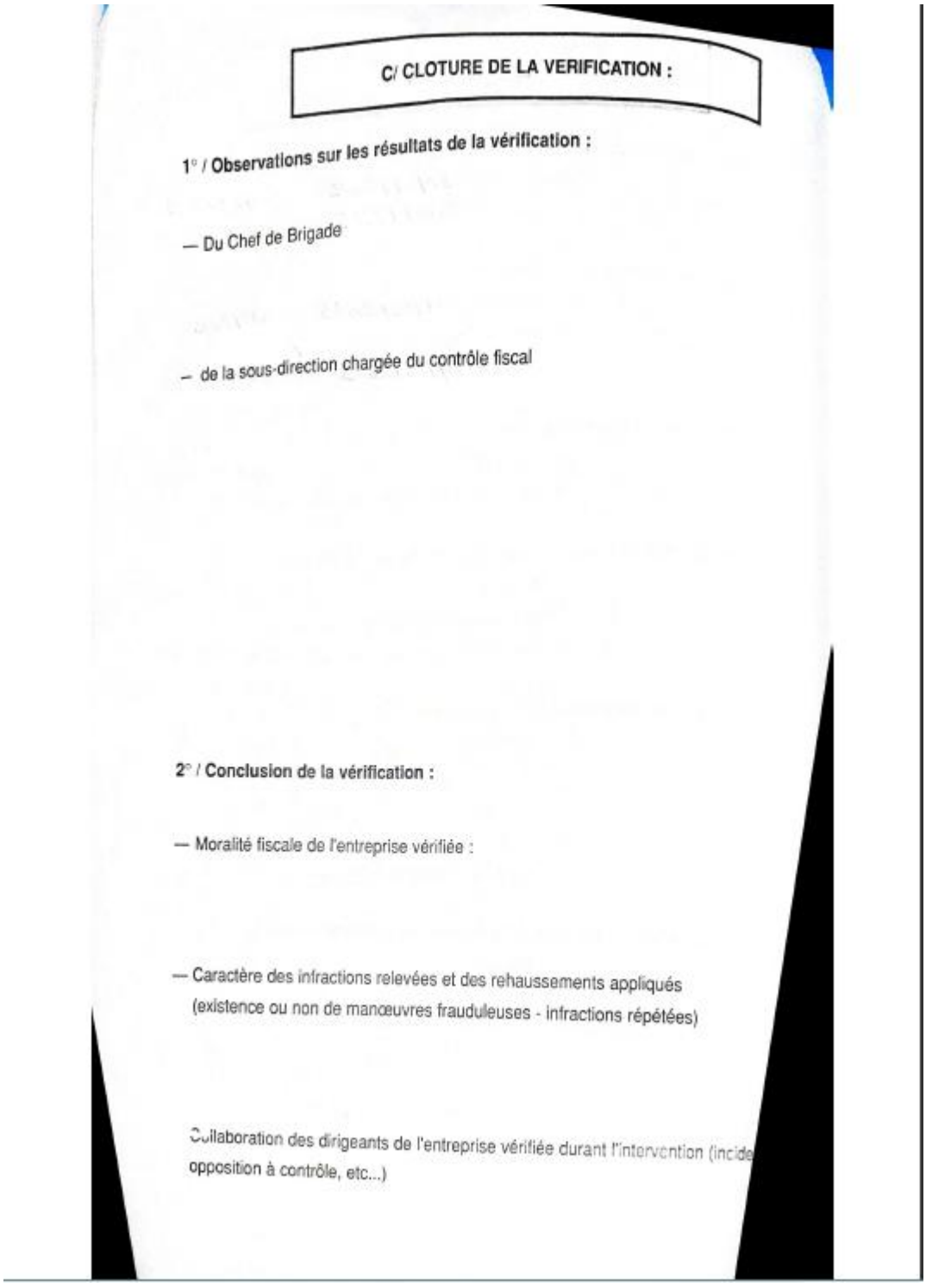
Associé Minoritaire

Non Associé -

— Désignation des associés et répartition des actions ou des parts sociales

— Adresse personnelle de l'exploitant ou de l'associé, gérant majoritaire.

ملحق 11: يمثل نهاية التحقيق



C/ CLOTURE DE LA VERIFICATION :

1° / Observations sur les résultats de la vérification :

— Du Chef de Brigade

— de la sous-direction chargée du contrôle fiscal

2° / Conclusion de la vérification :

— Moralité fiscale de l'entreprise vérifiée :

— Caractère des infractions relevées et des rehaussements appliqués (existence ou non de manœuvres frauduleuses - infractions répétées)

Collaboration des dirigeants de l'entreprise vérifiée durant l'intervention (incide opposition à contrôle, etc...)

ملحق 12: يمثل إجراءات تحقيق

B/ PROCEDURE DE VERIFICATION
(Pièces à joindre)

Série O - N° 15

Pièce n° 1/Avis de Vérification :

— Adresse le : 30/07/2015 n° 465/2015 A/R
— Remis le : 30/07/2015 Accusé réception

Pièce n° 2/Avis de Notification :

— Adresse le : 14/12/2015 n° 918/2015 A/R
— Accusé réception reçu le : /
— Remis le : 14/12/2015 contre accusé réception

Pièce n° 3/Réponse de l'Entreprise vérifiée :

— Reçue le : _____ dans les délais
— Absence de Réponse - reçue hors délais

Pièce n° 4/Notification de la position définitive de l'Administration :

— Adresse le : _____ n° _____ A/R
— Accusé réception reçu le : _____
— Remis le : _____ contre accusé réception

Pièce n° 4/1 - 4/2 Avis de notification aux associés :

— Adresse le : _____ n° _____ A/R
n° _____ A/R
n° _____ A/R
n° _____ A/R
— Accusé réception reçu le : _____

Pièce n° 5 - Nouvelle réponse de l'entreprise vérifiée (éventuellement) :

— Reçue le : _____

Pièce n° 6 - Nouvelle notification de la position de l'Administration :

— Adressée le : _____

Pièce n° 7 - Tableau comparatif des Bilans - relevé de comptabilité

Pièce n° 8 - Copie de l'avertissement "activité"

Pièce n° 9 - Copie de l'avertissement "revenus"

— Désignation précise de l'activité (s) exercée (s)

— Adresse des Etablissements de productions, de commercialisation, des entrepôts

— Liens avec d'autres entreprises (Nature des liens, adresse de ces entreprises)

— Importance des Moyens d'exploitation

- Effectifs employés :

- Equipements d'exploitation :

— Assistance juridique, Comptable ou fiscale (Conseil juridique, fiscal, comptable, etc..).

تم بحمد الله