وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: المالية والمحاسبة

رقم: .....

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

من إعداد الطالبين

– حموش كنزة

– قرساس صالح

تحت عنوان:

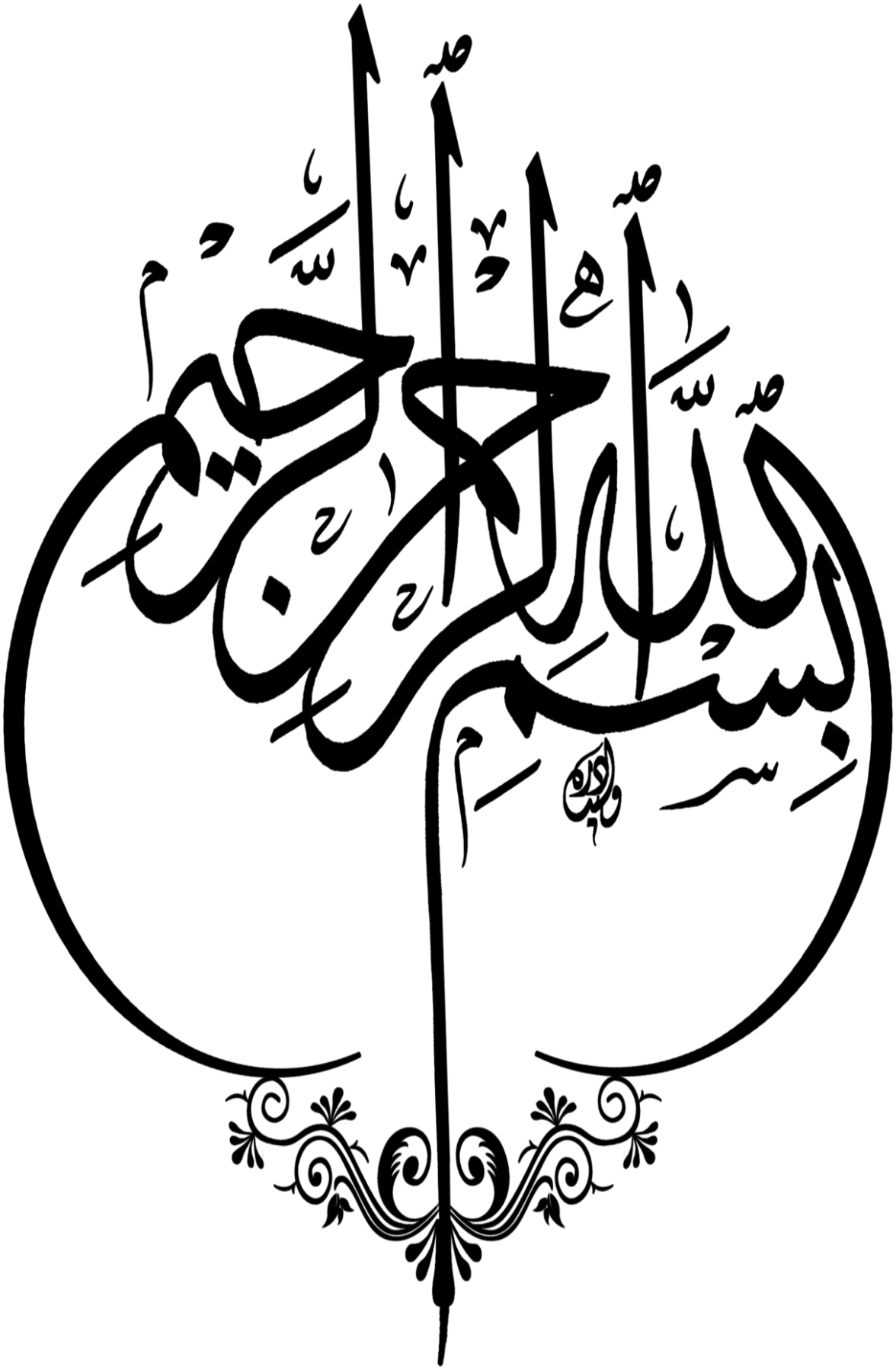
آليات الرقابة الجبائية للحد من الغش والتهرب الضريبي

- دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة -

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الجامعة	الصفة
د. نذير ياسين	جامعة محمد بوضياف المسيلة	رئيسا
د. زيد أيمن	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مشرفا ومقررا
د.حميدي أحمد	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2021-2022


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

مصداقا لقوله صلى الله عليه وسلم

"من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

بداية نشكر الله ونحمده حق الحمد على توفيقه لإتمام هذا العمل المتواضع

ونسأله أن يكون خالصا لوجهه الكريم وأن ينفعنا وينفع الناس جميعا

نتوجه بالشكر والعرفان إلى من كان دليلنا ومرشدنا في هذا العمل الأستاذ

" زيد أيمن" الذي أشرف على هذا العمل المتواضع

وإلى الأساتذة الكرام أعضاء اللجنة المناقشة وعلى موافقتهم مناقشة هذا العمل

كل الشكر والعرفان لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير

بجامعة محمد بوضياف المسيلة

وطاقمها الإداري وكل أساتذتها الكرام

كل الشكر والعرفان لمن ساهم من قريب أو بعيد في إتمام هذا العمل ولو كانت

بمساهمة صغيرة

إهداء

الحمد لله الذي زين دربي بالعلم والنور أحمده وأشكره أن وفقني لإنجاز هذا العمل

وصلي اللهم على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه إلى يوم الدين

إلى من لو فرشت لها الأرض ورودا أشعلت لها أصابعي شموعا لما وافيتها حقها

إلى من علمتني أسمي معان الحياة وغمرتني أزكى روائح الحب والحنان

إلى القلب المعطاء الداعي لي في كل خطواتي

إلى من صبرت صبر أيوب أمام المصاعب والشقاء في الحياة حبيبتي بالأمس واليوم وغدا.... وأبدا

أمي .....أمي .....أمي

إلى قرة عيني ووميضي ووجداني وصانع أحلامي ...إلى من كانت كلماته كمصباح منير في طريقي

إلى من زرع في نفسي المبادئ والأخلاق السامية ...إلى من تعلمت لأجله معنى الكفاح والصبر

إلى من كان ينتظر ويفتخر بهذا اليوم أبي العزيز أطال الله في عمره

إلى أنوار القلب صديقاتي وأصدقائي

إلى من جمعتني بهم الأقدار يوما فأحبوني وأحببتهم وكانت بيننا همسات للذكرى.

إلى كل من جمعني بهم القدر في " الدراسة، الجامعة "التلاقي كيف حالي بدونهم بعد الفراق

إلى كل من ساندني في كتابة هذه المذكرة وساعدني من قريب أومن بعيد

إلى كل من أحبهم إخوتي، أخواتي، وأولادهم جواد، حذيفة، يونس، ياسمين

الذي أحبهم قلبي ولم يدركهم قلمي ... إليكم جميعا أهدي ثمرة جهدي

حموش كنزة

إهداء

انطلاقا من قول المولى عز وجل:

بسم الله الرحمن الرحيم

" رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِين" الآية 19 سورة النمل

أهدي هذا الجهد المتواضع:

إلى روح والدي التي غادرتنا قبل أشهر قليلة، رحمه الله وأسكنه جنات الفردوس

إلى أمي الغالية أطال الله في عمرها وأمددها بالصحة والعافية

إلى أفراد عائلتي الصغيرة زوجتي الكريمة وابنتي آلاء رتيل

إلى اخوتي وجميع الأهل والأقارب

إلى كل الأصدقاء كل باسمه، وإلى كل زملائي وإلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل

قرساس صالح

فهرس المحتويات

شكر وتقدير	
اهداء	
فهرس المحتويات	
فهرس الجداول والاشكال	
مقدمة	**أ – د**
الفصل الأول: الاطار النظري للرقابة الجبائية والغش الضريبي	
تمهيد:	**6**
المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية	**7**
المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها	**7**
المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية	**13**
المطلب الثالث: أسباب ومبادئ الرقابة الجبائية	**24**
المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية	**27**
المطلب الأول: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية	**27**
المطلب الثاني: واجبات وحقوق المكلفين بالضريبة	**30**
المطلب الثالث: الأشخاص المؤهلون للقيام بعملية الرقابة الجبائية	**35**
المبحث الثالث: ماهية الغش والتهرب الضريبين	**38**
المطلب الاول: تعريف التهرب الضريبي وأشكاله	**38**
المطلب الثاني: تعريف الغش الضريبي وأشكاله	**41**
المطلب الثالث: التفرقة بين الغش والتهرب الضريبي	**47**
المطلب الرابع: أسباب الغش والتهرب الضريبي	**47**

المبحث الرابع: طرق وآثار الغش والتهرب الضريبي	52
المطلب الأول: طرق الغش والتهرب الضريبيين	52
المطلب الثاني: أثار الغش والتهرب الضريبين	54
المطلب الثالث: آليات مكافحة ظاهرتي الغش و التهرب الضريبين:	55
خلاصة	56
الفصل الثاني دراسة حالة تطبيقية في مديرية الضرائب لولاية المسيلة	
تمهيد:	58
المبحث الأول: تقديم عام لدار المالية(مديرية الضرائب بالمسيلة)	59
المطلب الأول: الهيكل التنظيمي لدار المالية (مديرية الضرائب بالمسيلة)	59
المطلب الثاني: الإطار التنظيمي لدار المالية	61
المبحث الثاني: الدراسة الميدانية لدار المالية بولاية المسيلة	66
المطلب الأول:تعريف عام للشركة التي أجري عليها التحقيق	66
المطلب الثاني: خطوات إجراء عمالية التحقيق	67
المطلب الثالث: الفحص والمحاسبة وذكر النقائص التي تحتويها	68
خلاصة	82
خاتمة	84
قائمة المراجع	89

فهرس الجداول والأشكال

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجداول	الصفحة
01	ايجابيات وسلبيات التحقيق المصوب في المحاسبة	23
02	تحديد أوجه اختلاف بين الغش والتهرب الضريبيين	47
03	المواد الغير قابلة للتخزين، المخزنة في الفترة ما بين 2018/12/31 و 2019/12/31	68
04	المشتريات الغير مصرح بها للموردين x , y بالنسبة لسنة 2017	70
05	المشتريات الغير مصرح بها للموردين x , y بالنسبة لسنة 2018	70
06	فوارق الاستهلاكات بين الاستهلاكات المستخرجة والاستهلاكات المصرح بها	71
07	رقم الأعمال الغير مصرح به بناءا على معامل الانتاج	71
08	رقم الأعمال المنجز المصرح به لسنة 2017.	72
09	رقم الأعمال المنجز المصرح به لسنة 2018.	73
10	رقم الأعمال المنجز المصرح به لسنة 2019.	74
11	رقم الأعمال المستخرجة بناءا على المعلومات الواردة والأشغال المنجزة للسنوات الثلاث 2019/2018/2017	74
12	فارق بين رقم الأعمال المستخرج ورقم الأعمال المصرح به.	75
13	الرسم على النشاط المهني حسب رقم الأعمال المستخرج مع تحديد العقوبة	76
14	حساب الضريبة على أرباح الشركات وتحديد العقوبة	77
15	الاقتطاعات من المصدر لمداخيل رؤوس الأموال المنقولة	78
16	حساب الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعها مع تحديد العقوبة	79

17	الصادر عن قباضة الضرائب يدعى "الورد الفردي Role individual" يوضح مجموع العقوبات التي تعرضت لها الشركة "XXX"	81

قائمة الاشكال

الرقم	عنوان الأشكال	الصفحة
01	الرقابة الجبائية	10
02	أهداف الرقابة الجبائية	12
03	أشكال الرقابة الجبائية	13
04	مخطط توضيحي لعملية الرقابة على الوثائق	17
05	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب	60

جدول الاختصارات

الاختصارات	الفرنسية	العربية
TAP	taxe sur l'activité professionnelle	الرسم على النشاط المهني
IBS	Impôt sur les Bénéfices des Sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
IRG	Impôt sur le revenu global	الضريبة على الدخل الإجمالي
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
V.C	Vérification De Comptabilité	التحقيق المحاسبي
VASFE	Vérification Approfondie de Situation Fiscale d'Ensemble	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
V.P	Le Vérification Ponctuelle	التحقيق المصوب
IFU	Impôt Forfaitaire Unique	الضريبة الجزافية الوحيدة
ANSEG	Agence Nationale de Soutien à l'Emploi des Geunes	الوكالة الوطنية لترقية تشغيل الشباب
E. F	Evasion Fiscal	التهرب الضريبي
F. F	Fraude Fiscal	الغش الضريبي
C.F	Le Contrôle Formel	الرقابة الشكلية
C.S. P	Le contrôle Sur Pièces	الرقابة على الوثائق
T.C. R	Tableau des Résultats des Calculs	جدول حسابات النتائج
ANDI	Agence Nationale de Développement des Investissements	الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار

مقدمـــة

مقدمة

إن توسع نطاق وأنواع الضريبة التي تعتبر من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الدولة في تعبئة موارد الخزينة لتحقيق النفع العام، وذلك من خلال سن قواعد قانونية تعمل على تحديد أسس فرض الضريبة وطرق تحصيلها وفقا لنوعية وعائها ونسبتها ومواعيد استحقاقها إلى جانب فرض العقوبات والغرامات المالية على المكلفين لتفادي قيامهم بمخالفتها ولكن هذا التنوع والتوسع نتج عنه ظاهرة خطيرة سميت بالتهرب الضريبي التي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول المتخلفة في تحايل المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية، مستخدمين في ذلك طرق وأساليب سواء كان ذلك بطريقة مشروعة أو بطريقة غير مباشرة وهو ما أدى بالسلطات المعنية إلى اعتماد آليات دقيقة وإجراءات صارمة لمواجهة هذه الظاهرة وتبني المشرع الجزائري نظام جبائي ذو طابع تصريحي يلزم المكلف بتقديم تصريح جبائي يتضمن رقم الأعمال والمداخيل المحققة للمصالح الجبائية وفقا للقوانين المعمول بها وبالتالي تسهيل عملية الرقابة لهذه التصريحات للتأكد من صحتها ومدى مطابقتها للواقع قصد تحقيق العدالة الجبائية.

ونظرا لانتشار ظاهرة التهرب الضريبي فإن هناك اموال طائلة بعيدة عن رقابة الدولة وللحد من هذا المشكل عمدت الجزائر على إنشاء مديرية للرقابة الجبائية والتي تقوم في حدود مجال تطبيقها و الإطار القانوني لها ومع احترام حقوق وواجبات المكلفين بمراقبة التصريحات المقدمة من طرفهم وفحص جميع الوثائق والدفاتر المحاسبية الخاصة بهم شكلا ومضمونا وفي المقابل تحاول جمع المعلومات المتعلقة بهم ومقارنتها بالمعلومات المصرح بها، لاكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي يقوم بها المكلفون سواء المقصودة أو غير المقصودة ومنه وضع حد للغش الجبائي.

وعلى هذا الأساس ونظرا للدور البالغ الأهمية للرقابة الجبائية تم اختيارنا لهذا الموضوع والمتمثل في آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي وبناء على ما سبق تظهر ملامح الإشكالية الرئيسية وهي:

ما مدى فعالية آليات الرقابة الجبائية للحد من الغش والتهرب الضريبي؟

وللتحكم في معالجة هذه الإشكالية تم تجزئتها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف تؤثر الرقابة الجبائية على التهرب الضريبي؟
- ماهي الإجراءات الكفيلة لتفعيل آليات الرقابة الجبائية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي؟
- على أي أساس تكون آليات الرقابة الجبائية للحد من الغش والتهرب الضريبي؟

الفرضيات:

للإجابة على هذه التساؤلات نقوم بتحديد مجموعة من الفرضيات:

- الرقابة الجبائية هي أداة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي.
- تعد الرقابة الجبائية من أهم الحلول والاليات التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية لمحاربة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي؟
- محاربة الغش والتهرب الضريبي تتطلب تضامن وتظافر بين الإدارة الضريبية والإدارات العمومية الأخرى.

هيكل الدراسة

ومن أجل الإجابة عن إشكالية البحث ومختلف الأسئلة الفرعية التي تم طرحها ولإثبات صحة أو نفي الفرضيات المقدمة تم المزج بين المنهج الوصفي والتحليلي في مختلف أقسام البحث.

أسباب اختيار الموضوع

سبب اختيارنا لهذا الموضوع يعود الى انتشار ظاهرة الغش والتهرب الضريبي بشكل كبير في أوساط مجتمعنا وذلك لنقص الوعي الضريبي للمكلفين بمساهمتهم في تحمل الأعباء والتكاليف العامة للدولة، بالإضافة إلى الفهم الخاطئ والسلبي لدور الرقابة الجبائية في استيفاء حق الخزينة العمومية.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية اختيار الموضوع في معالجة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وفي لفت الانتباه حول الدور الذي تقوم به الرقابة الجبائية في الحد من تفشي هذه الظاهرة.

أهداف الدراسة

نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- محاولة الوصول إلى الإجابة على الإشكالية المطروحة.
- اظهار الآثار المترتبة عن ظاهرة التهرب الضريبي.
- دراسة الوسائل والإجراءات المتخذة من طرف الإدارة الجبائية لمحاربة ظاهرة التهرب الضريبي.
- إظهار أهمية الرقابة الجبائية ومختلف الأهداف التي تسعى اليها.

حدود الدراسة:

الحدود المكانية:

البحث يقتصر على وتوضيح آليات الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، كما يرتكز البحث على بيان الدور الذي تلعبه المؤسسات الجبائية في تفعيل هذه الآلية، وكانت الدراسة بمديرية الضرائب لولاية المسيلة.

الحدود الزمنية:

تتعلق بالفترة الزمنية لمعالجة الإشكالية والتي تتمثل في مدة التربص ابتداء من 10 فيفري 2022 إلى غاية 15 ماي 2022.

الدراسات السابقة:

1- كردودي سهام، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير. جامعة محمد خيضر، 2009، بسكرة، وكانت الدراسة قد تناولت أهمية مساهمة المعلومات المحاسبية في اجراء الرقابة الجبائية.

أوجه التشابه:

تمثلت في تناول فرض الرقابة الجبائية اتجاه المكلف.

أوجه الاختلاف:

اختلفت في مكان الدراسة.

2- رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، 2006-2007 جامعة ورقلة، وكانت الدراسة قد تناولت ظاهرة التهرب الضريبي وكيفية التحكم فيه.

أوجه التشابه:

كلتا الدراستين تتضمن ظاهرة التهرب الضريبي والحد منه.

أوجه الاختلاف:

تناولت الدراسة التهرب الضريبي حول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة عكس ما تناولناه في الدراسة بصفة عامة.

3- بالواضح الجيلاني: التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة وإستراتيجية المكافحة حالة الجزائر 2001-2011، مذكرة مقدمة لنيل متطلبات شهادة الدكتورة تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر 2014-2015، تطرقت إشكالية الدراسة إلى ما هي إستراتيجية الرفع من مستوى الأداء في مكافحة التهرب الضريبي في ظل التطورات الاقتصادية والمالية؟؛ وهدفت الدراسة إلى إبراز الأهمية الاقتصادية والاجتماعية للضريبة.

أوجه التشابه:

وتطرقت إلى تحديد أهم الأسباب المؤدية إلى ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، والآثار التي تخلفها من أجل المعالجة الموضوعية لها بالإضافة إلى تشخيص وتقديم مدى فعالية آليات وهياكل مكافحة التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري من أجل تحديد النقائص التي تميزها بهدف معالجتها.

أوجه الاختلاف:

تناولنا موضوع التهرب والغش الضريبي عكس ما تم تناوله من طرفه حول التهرب الضريبي فقط.

هيكلة الموضوع

من خلال سعينا في الإجابة على الاشكالية قسمنا الموضوع إلى فصلين يسبقهما مبحث تمهيدي تم تناول في الفصل الأول الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية وظاهرة الغش والتهرب الضريبي أما في الفصل الثاني تناولنا دراسة ميدانية للتحقيق المحاسبي في الشركة xxx من أجل إجراء ردع مرتكبي التهرب بالإضافة إلى العقوبات التي تمنحها الإدارة للمكلف أثناء عدم تسديده للضريبة.

الفصل الأول

الإطار النظري للرقابة الجبائية والغش الضريبي

تمهيد:

يسعى القانون لتنظيم عملية الرقابة الجبائية وممارستها بكفاءة أكثر، لذا وضع المشرع الجزائري أدوات قانونية وتتمثل في مجموعة من الإجراءات التي يعتمد عليها الأعوان المراقبون أثناء تأدية مهامهم وهذا من أجل التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، وفقا لما ينص عليه القانون والتشريع الجبائي المطبق ميدانيا وهذا ما يسمى بالرقابة الجبائية التي تفرض لكشف المكلفين الذين يتخلصون من دفع الضريبة بشتى الطرق، وهذا ما يعيق الدولة من تأدية مهامها على أكمل وجه، فهي تعاني من استنزاف مالي أصاب خزينتها جراء الغش والتهرب الضريبي اللذان يعتبران ظاهرتان خطيرتان تهددان الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي للبد.

لذا سنتطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية

المبحث الثالث: ماهية الغش والتهرب الضريبين

المبحث الرابع: طرق وآثار الغش والتهرب الضريبي

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها

تعد الرقابة الجبائية من بين الوسائل المجدية والمستعملة ضمن إطار واضح طبقا للنصوص وتشريعات قانونية، من أجل الكشف عن مواطن الغش والتهرب الضريبي لتطبيق مبدأ المساواة بين المكلفين لزيادة التحصيل الجبائي من أجل الحفاظ على أموال الخزينة، وقبل هذا يستدعي للبحث في مفهوم الرقابة والجباية ثم التطرق إلى تعريف شامل للرقابة الجبائية.

أولا: تعريف الرقابة الجبائية

1- **تعريف الرقابة:** (بالإنجليزية Control) هي الإشراف على وظيفة أو عمل ما والتأكد من مطابقة أنشطة بيئة العمل من القوانين.

ومن أهم التعاريف الحديثة المقترحة للرقابة نجد تعريف المفكر الاقتصادي "فايول" الذي عرفها على أنها: "تقوم على التحقيق مما إذا كان كل شيء يسير وفق الخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تباين نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها[1]، فهي الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الاخطاء وتقييمها[2].

كما يمكن تعريفها أيضا على أنها: "الوسيلة المجدية لقياس الأداء من أجل التأكد من أن الأهداف قد تحققت، وأن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة كما أنها تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه من الانحرافات قبل وقوعها ليتم التنفيذ وفقا لمقاييس مقررة[3].

وعليه نستخلص مما سبق أن الرقابة بصفة عامة هي إحدى الوظائف الأساسية والعلاجية التي تقوم بها الأجهزة المتعددة لنتأكد من التحقيق الهدف المرسوم والتعرف على نقاط الضعف والخطأ، بغية تصحيح العمل من أجل اكتشاف السلوكيات الغير أخلاقية والغير قانونية من أجل تفادي الانحرافات قبل وقوعها مثل: الرشوة، السرقة في المؤسسات الادارية[4].

---

[1]- محمد قاسم القزويني، مهدي حسين زويف، **المفاهيم الحديثة للرقابة**، دار النهضة العربية، القاهرة 1993، ص 25.

[2]- حميدي سليمان، سميحات القبليات، **الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية**، دراسة تحليلية وتطبيقية، مكتبة دار الثقافة، الأردن 1998، ص 13.

[3]- وليمس توماس، أمرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتحقيق**، دار المريخ، المملكة العربية السعودية ،1989، ص 14.

[4]- سهام كردودي، **الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق**، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر 2011، ص 47.

2- **تعريف الجباية:** هي كلمة يونانية مشتقة من « fiscus » والتي تعني الخزينة العامة « trèson deror » وهي مجموعة القواعد والاجراءات والاقتطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدولة من أجل تمويل الميزانية العامة والتي تضم الضرائب والرسوم، الإتاوة والمساهمات الاجتماعية[1].

ومن هذا التعريف يتضح أن مفهوم الجباية أوسع من مفهومي كل الضرائب والرسوم، لأنها تأخذ كل ما بحوزة السلطة العامة باستعمال مبدأ الغرض لتحقيق أهداف مالية واقتصادية والتي تتضمن الضرائب والرسوم، إضافة الى الإتاوات والمساهمات وتضم ما يلي:

الجباية = الضريبة + الرسم +الإتاوة+ الرسم شبه جبائي + الحقوق الجمركية.

إذن تأخذ الضريبة الحصة الأكبر من الجباية لأنها عنصر من عناصرها وأحد مكوناتها الأساسية من حيث دمج المداخيل ومجال فرضها، ولأن الضريبة لا ترتبط بخدمة مباشرة أي منفعة خاصة يتلقاها المكلف نظير دفعه إياها كما هو الشأن بالنسبة للرسم، يؤدي بالمكلفين الخاضعين (الاشخاص المعنويين والطبيعيين) إلى التهرب واتباع الطرق والأساليب التي تحول دون دفعهم للضرائب، لهذا تسن التشريعات والأليات الكفيلة بمحاربة مثل هذه الظواهر ومن أهمها الرقابة الجبائية.

3-مفهوم الرقابة الجبائية

لم يعرف المشرع الجزائري الرقابة الجبائية بمفهومها النظري، فقد نص المشرع في المادة (18) من قانون الإجراءات الجبائية على مهمة الإدارة الجبائية الخاصة بالرقابة بقوله: تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أيضا أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها[2].

وعرفت أيضا على أنها: "فحص شامل للتصريحات الجبائية والوثائق والمستندات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، وتكون في إطار سلطة قانونية أعطاها المشرع للإدارة الجبائية، سواء كانوا الأشخاص المكلفين بالضريبة أشخاص طبيعيين أو معنويين، ولذلك بهدف التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم المحاسبية والضريبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي الساري المفعول[3].

---

[1]- محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005، ص 183.

[2]- المادة 18، **قانون الاجراءات الجبائية**، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية، 2022، ص 09.

[3]- ولهي بوعلام، بن عثمان عائشة، **تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الاداء**، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد 17، المسيلة 2017، ص 147-148.

وتعرف أيضا على: "أنها الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة للوقوف على الأخطاء وتقويمها، وبما أن الإدارة الضريبية إحدى هذه السلطات المختصة، فان رقابتها تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقيق أن المكلفين ملتزمين بأداء واجباتهم الضريبية أم لا وتصحيح الاخطاء إن وجدت[1].

وجاء في تعريف اخر "هي مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمحاسبة[2].

لقد تنوعت واختلفت التعاريف المقدمة للرقابة الجبائية، كما اختلفت وجهات نظر الكتاب في مجال تحديد تعريف موحد ودقيق يخص بالرقابة الجبائية، وبالرغم من ذلك إلا أن أغلبهم يتفقون على المعنى العام للرقابة الجبائية الذي يمكن ايضاحه فيما يلي:

على أنها مجموعة العمليات التي تقوم بها الادارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين، في إطار قوانين محددة لغرض اكتشاف مجمل التجاوزات والعمليات التدليسية التي تؤدي إلى الغش والتهرب الضريبي من دفع الضريبة وتقويم الحقوق والالتزامات وتنمية الاقتصاد الوطني وهذا دون المساس بمصالح الخزينة العمومية وهذا يكون وفق نصوص ومواد التشريع الجبائي:

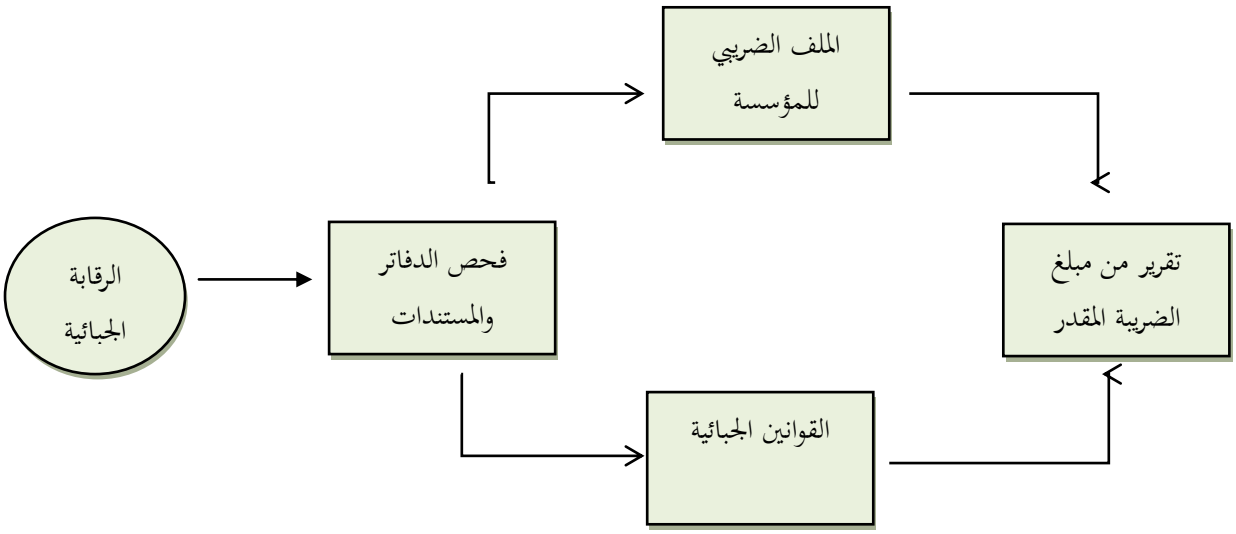
---

[1]– بالواضح الجيلالي، **التهريب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة واستراتيجية المكافحة:** حالة الجزائر 2001–2011، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة المسيلة.

[2]– بن عمارة منصور، **إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية لطلبة المعاهد العليا والجامعات وكل المتخصصين**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ص 13.

يمكن تلخيص التعاريف السابقة في الشكل التالي:

الشكل رقم 01: الرقابة الجبائية



المصدر: سمية براهيمي وميادة بالعياش، "مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات"، البحوث اقتصاديات عربية، العددان ص27-28.

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية عدة أهداف قانونية وادارية مالية واقتصادية واجتماعية والتي يمكن ابرازها فيما يلي:

1. **الهدف القانوني:** ويتمثل في:[1]:

✓ مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن اي انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

✓ التحقق والبحث في مدى شرعية وصحة مختلف العلميات المالية المسجلة في دفاتر المكلفين وتطابقها مع ما تم التصريح به للإدارة الجبائية.

✓ مراقبة تطبيق القوانين والتشريعات وتعميمها على جميع الاشخاص المكلفين بها من خلال تأدية واجباتهم الجبائية وضمان الحقوق التي يستفيدون منها[2].

---

[1]- نوي نجاة، **فعالية الرقابة الجبائية 1999-2003**، مذكرة ماجيستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، الجزائر 2004/2003، ص 36.

[2]- عيسى بالخوخ، **الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي**، رسالة الماجيستير في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة 2002، ص 53.

- ✓ التأكد من تنفيذ وتحصيل الضريبة وفقا للتشريع الجبائي.

2. **الهدف الاداري:** تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الجبائية من خلال المعلومات التي تقدمها لزيادة فعاليتها لتقديمها في شكل حيوي من أجل رفع الفعالية والأداء وذلك من خلال النقاط التالية:

- ✓ ضمان تمسك واستمرارية النظام التصريحي[1].
- ✓ امكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة ايجاد حلول لها[2].
- ✓ تحديد الانحرافات وكشف الاخطاء تساعد الادارة في المعرفة والالمام وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم على ذلك.
- ✓ تساعد الرقابة الجبائية بإعداد الاحصائيات مثل: نسبة التهرب الضريبي.
- ✓ تساعد الرقابة الجبائية على تنبيه الى وجود النقص والخلل ف التشريعات المعمول بها، وهذا ما يساعد الادارة الجبائية على اتخاذ الاجراءات التصحيحية.
- ✓ اتخاذ القرارات السليمة في سياسة الجباية.
- ✓ تقدم الرقابة الجبائية لإدارة الضرائب معلومات التي تساهم بشكل كبير في زيادة المردودية[3].

3. **الهدف المالي والاقتصادي:** يكمن الهدف المالي والاقتصادي للرقابة الجبائية فيما يلي:

- ✓ ابراز نقاط القوة والضعف للمساهمة في وضع القرار[4].
- ✓ تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العمومية من التهرب الضريبي وحمايتها لضمان أكبر للحصيلة الضريبية التي تنعكس على زيادة الإنفاق العام وإنعاش الاقتصاد الوطني وتنمية المجال الضريبي[5].

---

[1]– دريد موسى، **دور المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر 2019، ص65–66.

[2]– سليمان عتيرة، **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة،2012، ص 82.

[3]– لياس قلاب ذبيح، **مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية**، رسالة ماجيستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة ،2011، ص46.

[4]– ولهي بوعلام، **نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة المالية**، حالة الجزائر، مدخلة ضمن ملتقى دولي حول الأزمة المالية والحكومة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف،2009، ص 54.

[5]– لياس قلاب ذبيح: مرجع سبق ذكره، ص21.

✓ المحافظة على الأموال العامة من الضياع بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة بالإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع[1].

4.**الهدف الاجتماعي:** تتمثل في هدفين رئيسيين هما[2]:

✓ 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 كالسرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحميل واجباته اتجاه المجتمع.

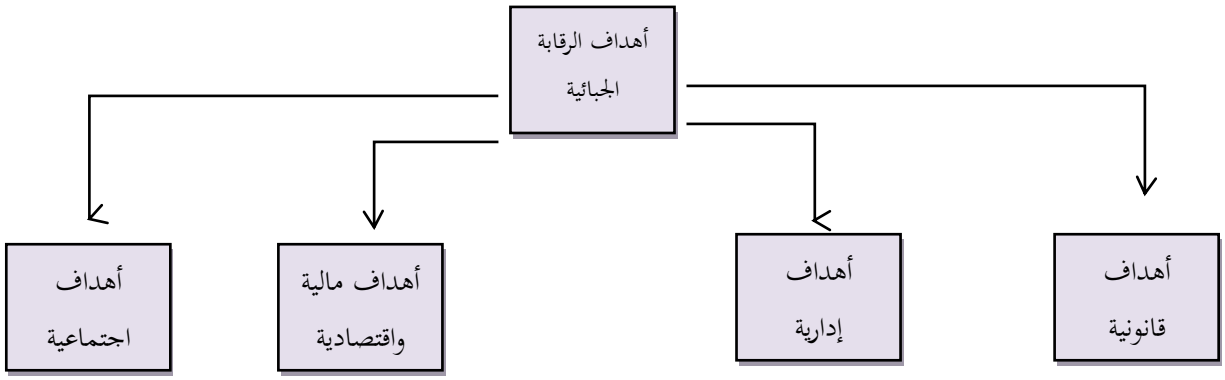
يتم تحقيق هاذين الهدفين نتيجة اتباع وتطبيق القوانين الضريبية وكذا ممارسة الحقوق المخولة قانونا مثل: حق الاطلاع لدى الإدارات العمومية والمالية وكذا المؤسسات الخاصة المنصوص عليه في المواد " من 309 إلى 316 " من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

✓ الحق في المعاينة في المادة 35 من قانون المالية لسنة 2022.

✓ حق استدراك الأخطاء طبقا للمادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

✓ حق الرقابة والتحقيق في المواد 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة.

الشكل 02: أهداف الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الشرح السابق أعلاه

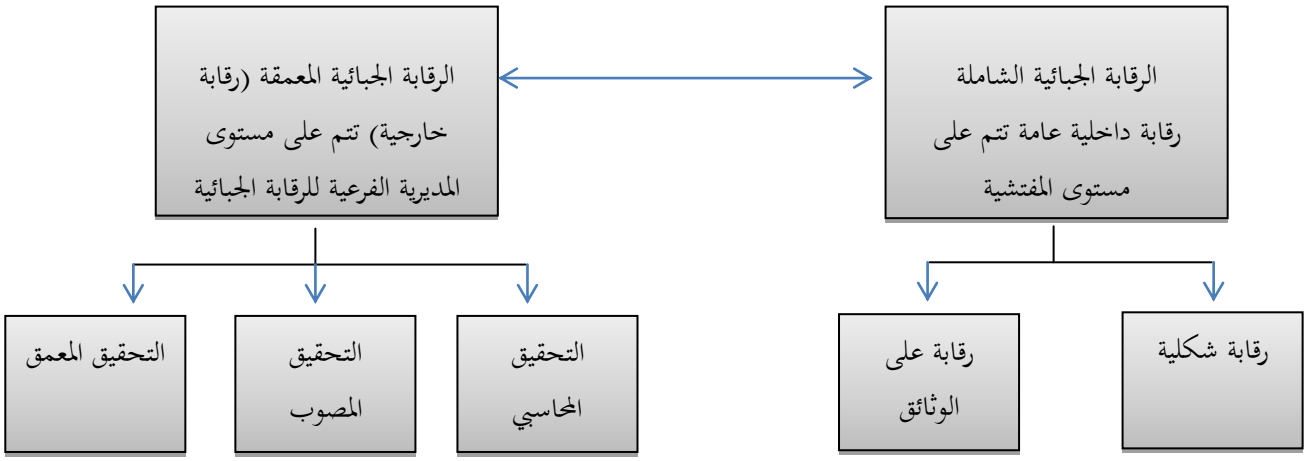
[1] Www-cent pourcent.dz IRI.AHLAMONTADA.NET/T578,26-02-2017,09,40.

[2] – **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

بما أن الرقابة الجبائية تقوم على التصريحات المقدمة من المكلفين حيث تعتبر وسيلة هامة لكشف المناورات التدليسية ومكافحة العمليات غير القانونية والتي تلحق أضرارا جسيمة بالخزينة العمومية والاقتصاد الوطني على حد سواء، فنجد فعالية الرقابة الجبائية تتأسس على مقارنة المعلومات التي احتوتها الملفات الجبائية والمعطيات الخارجية الواردة لها لتمارس بشكل سليم وشامل على مستوى مفتشيات الضرائب أو على مستوى الرقابة الجبائية المعمقة التي تتم في المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة والمسندة إلى عدة أجهزة مختصة في هذا المجال، والشكل التالي يبين لنا أشكال الرقابة الجبائية[1].

الشكل 03: أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات من دار المالية بالمسيلة.

أولا: الرقابة الجبائية الشاملة (رقابة داخلية عامة)

تتم هذه الرقابة داخل مكاتب ومفتشيات الضرائب بشكل دوري، سميت برقابة شاملة (عامة) لأنها تشكل مرحلة تمهيدية للرقابة، ينجز هذا العمل من طرف أعوان الادارة بحيث يكون الملف الجبائي في مكتب العون المكلف بالرقابة، حيث يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضريبة ويتم القيام بهاذين النوعيين من الرقابة الجبائية من دون التنقل إلى مقر النشاط المكلف، ولا يتم القيام بأبحاث عامة وخاصة حوله.

ومن هنا يمكن التمييز بين نوعيين من الرقابة، رقابة شكلية، ورقابة على الوثائق[2].

---

[1]– منشورات وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة**، 2022.

[2]– ولهي بوعلام، بن عثمان عائشة، مرجع سبق ذكره، ص22.

1- الرقابة الشكلية: (le Control Formel)

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات G50A-G50 المقدمة من طرف المكلف والتي تشمل جميع التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة كالأخطاء المادية أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريحات المقدمة من الناحية الشكلية دون إجراء مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية[1].

وعليه فإن هذا النوع من الرقابة يعتبر أساسي بهدف ضمان صحة ومصداقية التصريحات المقدمة دون التعمق في محتوياتها.

أما في حالة نقص المعلومات المقدمة من طرف المكلفين أو ظهور معطيات تثير الشك في مصداقية التصريحات، يقوم المفتش بطلب المزيد من التوضيحات وذلك بالاتصال المباشر مع المكلف في أجل لا يقل عن 30 يوم لتقديم الرد، بهدف تقديم الرقابة الشكلية كفكرة أولية [2] عن الملف الجبائي ليتم من خلاله إعطاء قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات سواءً بقبوله أو تحويله إلى الرقابة على الوثائق، أي أن الرقابة الأولية تعتبر تمهيدا للرقابة الجبائية الموالية التي تتم كل سنة[3].

عيوب الرقابة الشكلية:

من العيوب التي تواجه هذا النوع من الرقابة، أنه لا تعتمد على صحة الأرقام المصرح بها بقدر ما يعتمد على الكيفية التي تم بها ملء هذه التصريحات وما تحتويه من معلومات تعريفية بالمكلف ومحاسبية أي أن هذه الرقابة تهدف إلى النظر في الشكل الذي جاءت به التصريحات والتي يتم معاينتها في المرحلة الثانية دون تصحيح ما صرح به المكلف، فالرقابة الشكلية ما هي إلا فحص شكلي لجميع التصريحات المقدمة من قبل المكلفين[4].

---

[1]– يحي لخضر، **دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الجزائرية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، فرع استراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2006 /2007.

[2]– سهام كردودي، مرجع ابق ذكره، ص5.

[3]– J.P.Casimir ,Les Signe .extérieurs de revenue ,liberticide l'Université, paris,1979 ,p 154.

4 سليمان عتيرة، مرجع سبق ذكره، ص 124.

2- الرقابة على الوثائق (le Control sur pieces)

تمثل المرحلة الموالية للرقابة الشكلية في الرقابة على الوثائق وهي ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية التي تتم على مستوى مفتشيات الضرائب، وهذا النوع من الرقابة يهتم بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين، ويكون ذلك في مقر المفتشية أين يتواجد الملف الجبائي، بمقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة من مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

وحسب المادة 18 -01 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه: " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجور أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.

ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءا على طلبها للدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها "[1] .

وبالتالي فالمراقب الجبائي يقوم بتحليل وتدقيق تام لكل النقاط المتضمنة في التصريح ودراسة مدى ترابط وتجانس الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة مع السنوات السابقة بهدف اكتشاف الأخطاء المرتكبة، وفي حالة بقاء بعض النقاط الغامضة بالنسبة للمحقق يستطيع أن يطلب بعض المعلومات أو التوضيحات من طرف المكلف إذا لزم الأمر.

أ- طلب المعلومات:

بموجب المهام والامتيازات المخولة من قبل القانون الجبائي للمحقق، يمكنه أن يطلب من المكلف إمداده ببعض المعلومات حول نقاط وأمور احتوتها التصريحات المقدمة، وقد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية، ومثل هذا الإجراء من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين.

وفي حالة عدم استجابة المكلف للطلب، فإنه لا يلزم بأي عقوبة، وما على الإدارة سوى إعادة إرسال طلب كتابي أخر تطلب فيه التوضيحات[2].

ب - طلب التبريرات والتوضيحات:

عادة ما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه عبارة عن رفض الإجابة عن كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين على المحقق أن يعيد طلبا كتابيا

1 **قانون الإجراءات الجبائية**، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2015، المادة 18 -01، ص17.

2 نوي نجاة، فعالية مرجع سبق ذكره، ص37-38.

لأنه يضفي طابع الإلزامية أكثر، ويجب أن يبين هذا الطلب الكتابي بشكل صريح النقاط التي يراها المحقق ضرورية للحصول على التبريرات والتوضيحات، لأن المكلف مطالب بتقديم الشروحات للإدارة الضريبية حول عدم التناسق المكتشف بين ما هو موجود في التصريحات وبين ما تحصلت عليه الإدارة الضريبية من خلال ممارسة حقها في الاتصال، كما يجب تقديم الدليل الكافي على أن ما هو مصرح به من أرقام صحيحة ودقيقة[1]، وطلب التبريرات والتوضيحات من طرف المكلف لا تتعدى مدة 30 يوما لتقديم الرد عليها[2].

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

يهدف هذا النوع من الرقابة إلى:

- ✓ اكتشاف الأخطاء في المعدلات والحسابات والهوامش المختلفة للربح.
- ✓ تحليل المعلومات بربطها بالوضعية المالية للمكلف من سنة لأخرى.
- ✓ التأكد من التطبيق السليم للتشريع الضريبي (أساس الضريبة، معدلات الضريبة.... إلخ).
- ✓ قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبة والمقدمة من طرف المكلف بالضريبة[3].

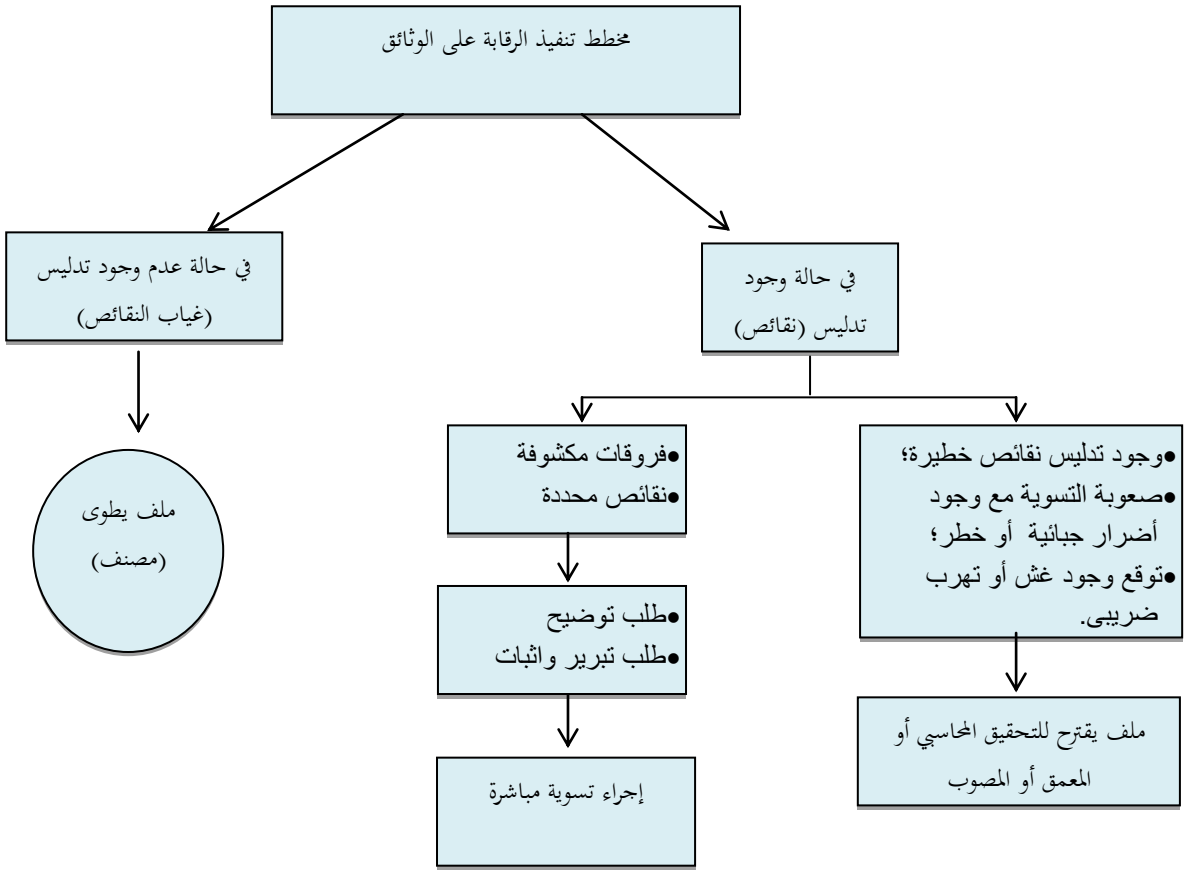
1 – Bernard PLAGNET, **droit fixal**, édition DALLOZ, siery ,paris, 1992, p236

2– المادة 59 من **قانون الإجراءات الجبائية**، المديرية العامة للضرائب، بارتي للنشر، الجزائر، 2002، ص14.

3– دريد موسى، مرجع سبق ذكره، ص 65–66.

وفيما يلي مخطط توضيحي لعملية تنفيذ الرقابة على الوثائق:

الشكل رقم: 04 مخطط توضيحي لعملية تنفيذ الرقابة على الوثائق



المصدر: من إعداد الطالبين، بالاعتماد على القوانين الجبائية 2022، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

ثانيا: الرقابة الجائية الشاملة (الرقابة الخارجية) Contrôle Approfondi

هي الشكل الثاني من أشكال الرقابة الجبائية، وتعد رقابة خارجية أي الرقابة في عين المكان، تتمثل هذه الرقابة في التدخلات المباشرة للأعوان المدققين بأماكن تواجد أنشطة المكلفين، اذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبة من طرفهم كما يتم الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللازمة وهذا لأربعة (04) سنوات وهذا بغرض مقارنة بين ما صرح به وهو ما هو موجود في الواقع، وإن الهدف الأساسي لهذا النوع من الرقابة هو استدراك من التهرب الضريبي[1] واستمرار الرقابة على الوثائق.

كما يتناول هذا النوع الرقابة الفحص الدقيق والمميز لمحتوى الملف الجبائي والمحاسبي للمكلفين بالضريبة، الخاضعين للنظام الحقيقي، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي (10.000.000 دج)، يكون هذا

[1] –Miche Boveri, Marie Christine, **l'administration fiscale en France**, PUF, paris, 1988,p47.

الفحص سواء على مستوى نيابة المديرية الولائية للرقابة الجبائية أو المصالح الجهوية لأبحاث والمراجعات[1] حسب الاختصاص، أما التمييز بين أنواع الرقابة الجبائية يمكن في حجم الإمكانيات المستعملة والأهداف المسطرة، في حين المعايير المعتمدة في إحالة الملف الجبائي على الرقابة المعمقة فهي عديدة أهمها التصريح بالعجز المكرر، النقص المستمر في الربح المحقق، إشارة واضحة بوجود تلاعبات وتجاوزات تم الكشف عنها عن طريق الرقابة الشاملة للفصل فيها، أما الأعوان المكلفين بهذه الوظيفة يجب ألا تقل رتبتهم عن مفتش ضرائب كما يتم الانتقال إلى مكان مزاولة نشاط المكلف، لإجراء معاينة ميدانية للتأكد من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة، وتتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في:

- ✓ التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة VC.
- ✓ التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية لأشخاص الطبعيين VASFE.
- ✓ التدقيق المصوب في المحاسبة VCP (تم استخدامه بموجب قانون المالية 2010.)

ومنه يتم انتقاء الملفات الواجب مراقبتها على عدة مؤشرات أهمها:

- ✓ ممارسة نشاط مشبوه من حيث التهرب.
- ✓ التصريح بوضعية رصيد دائن لسنوات متتالية.
- ✓ تصريح بنتيجة محاسبية (خسارة) لعدة سنوات متكررة.
- ✓ أهمية الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة.
- ✓ مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل، أو المسير أو الشركاء.
- ✓ طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتوج في السوق.[2]

ويتضمن هذا النوع من الرقابة ثلاثة أنواع وهي:

1- التحقيق المحاسبي (VC) La vérification de comptabilité

نصت المادة 20-01 من قانون الإجراءات الجبائية "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها ".

---

[1]- رضا خلاصي، **تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر (1991-2002)**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع تسيير، جامعة الجائر، 2007-2008، ص188.

[2]-بن عمارة منصور، **أنواع واجراءات الرقابة الجبائية**، دار هومة، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، ص42-43.

إن التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة من العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مقفلة التي تهدف إلى فحص في عين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم اقرارها قانونيا من طرف المصلحة[1] .

يسمح هذا النوع من التحقيق للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات وثبوتية التقييدات المحاسبية واجراء مقارنة بين التصريحات الجبائية والتقييدات المحاسبة (العناصر الخارجية مثل الدفاتر المحاسبية) قصد التأكد من صحة تصريحات المكلفين.

إن الهدف الاساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي، هو ابراز كل الأخطاء والإعفاءات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة، ومن المعلوم أن التحقيق المحاسبي يجري تنفذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف بدءا الإشعار الأولى[2] للتحقيق وانتهاء بتتبع النتائج النهائية للمكلف بالضريبة.

حيث لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في الحاسبة دون إعلام الملف بالضريبة مسبقا، عن طريق إرساء أو تسليم أشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، ويستفيد من أجل للتحضير لا يقل عن عشرة (10) أيام من تاريخ استلام الإشعار، ويشترط كذلك أن يتضمن الإشعار بالتحقيق هوية ورتب المحققين، ويجب أن يتضمن الإشعار كذلك عبارة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار أثناء التحقيق، ويسلم هذا الإشعار في بداية عمليات الرقابة.

كما يسمح القانون للمحققين إجراء مراقبة بهدف المعاينة المادية للعناصر الطبيعية لاستغلال أو التأكد من وجود وثائق محاسبية.

ولا يمكن أن يستغرق التحقيق في عين المكان أكثر من ثلاثة أشهر فيما يخص:

- ✓ مؤسسات تأدية الخدمات إدا كان رقم أعمالها لا يتجاوز (1.000.000دج) بالنسبة لكل سنة محقق فيها.
- ✓ كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز (2.000.000 دج) بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها ويمدد هدا الأجل إلى ستة أشهر كما يلي:
- ✓ مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز 500.000 دج بالنسبة محقق فيها.

---

[1]– المادة 20–01، **قانون الاجراءات الجبائية**، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية،2022، ص11.

[2]– **القانون 08–21 المؤرخ في 2008/12/30**، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، الجريدة الرسمية، العدد 74، الصادرة في 2008/12/31، المادة 20.

✓ كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، ولا يجب أن تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات تسعة أشهر[1].

وللقيام بعملية التحقيق يجب المرور بـ:

1-1 **المرحلة التحضيرية:** تسلم للأعوان المحققين الإشعار بالتحقيق بعد إمضائه، ثم يقومون ببعض الإجراءات الأولية، وهذا حتى يتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحين وجه، إذ تتيح لهم أخذ صورة مستوفية عن المكلف المعني بعملية الرقابة، وحددت هذه الإجراءات فيما يلي:

- سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف.

- إبلاغ المكلف بالضريبة، لا يمكن إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون أعلام المكلف بالضريبة سبقا، عن طريق إرساء إشعار بالتحقيق مقابل إرسال إشعار بالوصول، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلفين المحقق في حسابتهم، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.

أ- **الرقابة المفاجئة:** إذ يمنح القانون في إطار التحقيقات المحاسبية حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية للسماح للإدارة بإجراء إن أجلت وفي الأخير يقوم الملف بتحضير محضر المعاينة، ويسجل فيه المعاينات المادية التي تفقد في المعلومات التي أسفرت عنها عملية الجرد المادي، ويطلب من المكلف التوقيع عليه وأن رفض هذا الأخير التوقيع، يتم تبيان ذلك في محضر معاينة.

ب- **استمارة التحقيق:** استنادا إلى المعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية، يقوم العون المحقق بملأ جدولان هامان في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استلامها وأهمية رأس مال الشركة وتطويره وجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة.

ج- التحقيقات الخارجية المساعدة: من أجل الإحاطة والإلمام أكثر بصورة جيدة بكل الجوانب المحيطة بالوضعية الحقيقة للمكلف أو المؤسسة المراقبة، يعتمد المحقق على إجراء بعض البحوث الخارجية على مستوى الممولين والزبائن والبنوك والإدارات العمومية، ومنه فالعون المحقق من خلال هذه المرحلة التحضرية يحاول جمع أكبر قدر من المعلومات التي بوسعها تسهيل عملية التحقيق، وذلك باستغلال حق الاطلاع على مستوى المؤسسات العامة منها والخاصة.

---

[1]- مصطفى عوادي، نصر رحال، **التحقيق الجبائي على المكلفين بالضريبة في الجزائر**، مجلة اقتصاد المال والأعمال، العدد الأول، الجزائر، 2016، ص 33.

د- عمليات التحقيق في الوثائق المحاسبية:

تتمثل عمليات التحقيق في المحاسبة، فحص محاسبة المكلف من التحقيق المحاسبي من حيث الشكل والمضمون.

- **التحقيق المحاسبي من حيث الشكل:**

يقوم هذا الفحص على التأكد من مدى وجود واحترام التقييد بالعناصر التالية:

- مسك السجلات التجارية: يقصد بها دفتر اليومية ودفتر الجرد حيث يجب أن تكون هذه السجلات المختصة، كما يجب أن تكون ممسوكة يوما بيوم، وغير مصادق عليها من قبل الهيئات.

شطب أو حشو أو كتابات على الهامش.

- دقة ووفرة الوثائق المحاسبية: يجب على المكلف توفير الوثائق والمستندات التي تثبت قيامه بمختلف صحة العمليات، خاصة فواتير الشراء، والمصاريف التي قام بها، حيث يسعى المحققون للتأكد من صحة البيانات المحاسبية من ناحية الدقة وصحة المجاميع.

- **التحقيق المحاسبي من حيث المضمون:**

المحقق الجبائي وفي إطار سعيه للتأكد من مدى جودة المعلومات المحاسبية المصح بها من قبل أو القيمة المضافة وهي المكلفين، يركز على المعلومات المحاسبية التي لها تأثير على تكوين الربح الخام تتمثل في الغالب في المشتريات المخزونات والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات وفيما يلي نتعرض لبعض من العمليات التي يمكن أن تتضمن أخطاء وثغرات المتعلقة بالعناصر السابقة، وما تحتويه من بعض الكشوفات المالية:

- تسجيل مشتريات وهمية (بوجود فاتورة، أو عدم وجود فاتورة.)
- إخفاء جزء من المبيعات بعد تحديد فواتير البيع لبعض المبيعات.
- الحركة التي تعرضت لها التثبيتات من شراء أو تنازل أو إعادة تقييم لتأكد من وجود الوثائق الثبوتية لذلك.
- الزبائن والموردين (عددهم توزيعهم الجغرافي، طرق التسديد المتبعة معهم).
- الموظفين والعمال (عددهم، رتبهم.)
- فحص جميع التكاليف المحتسبة والتأكد من موضوعيتها بمقارنتها مع الواقع.
- فحص جميع الإيرادات والتأكد من أنها سجلت بالمبالغ الحقيقية، والبحث عن الإيرادات التي لم تسجل نسيانا أو عمدا.

وهذا ما سيتم تناوله في الجانب التطبيقي.

2- التحقيق المصوب Vérification ponctuelle de comptabilité (VP)

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 هو على خلاف ذلك وهذا في إطار تقوية جهاز الرقابة الضريبية تم استحداث شكل جديد من الرقابة أكثر فعالية، والمتمثل في التحقيق المصوب وذلك ضمن قانون المالية لسنة 2010، هذا النوع من الرقابة يسمح لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبة لمدة تقل عن سنة جبائية.

ويتم كذلك التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية في هدف المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية[1].

يخضع هذا النوع من التحقيق لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي والمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب ويمتنع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق يستحب على الأعوان المحققين توضيحه على أشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير طبقا للمادة 20-03 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

لهذا النوع من التحقيق إيجابيات وسلبيات ويمكن حصرها فيما يلي:

[1]- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الإجراءات الجبائية 2022**، الجزائر، المادة 20، ص 13.

الجدول رقم 01: ايجابيات وسلبيات التحقيق المصوب في المحاسبة

الإيجابيات	السلبيات
• 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. • اقتصار التحقيق على عينة، يزيد في دقته واكتشافه لأغلب الأخطاء والثغرات، وهذا ما يجعل عينة المعلومات المحاسبية المحقق فيها تتمتع بقدر كاف من الجودة.	• صعوبة اختيار العينة الممثلة للتحقيق للكم الهائل من المعلومات المحاسبية المتوفرة، مما يجعل عملية التحقيق عشوائية ويفتقد إلى الأهداف. • الاقتصار على فحص المعلومات المحاسبية التي تتضمنها العينة فقط، لا يمكن الاعتماد عليه للحكم على جودة هذه المعلومات، لأن المعلومات المحاسبية التي تقع خارج العينة قد تحتوي أخطاء وتجاوزات تفقد المعلومات المحاسبية ممل الجودة اللازمة.

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المادة 11 مكرر من "**قانون الإجراءات الجبائية**".

3- التحقيق المعمق (V A S E F)

Vérification Approfondie de la Situation Fiscal d'ensemble

يمكن لأعوان الادارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق للأشخاص الطبعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي[1]، IRG سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهده الضريبة.

وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بيها من جهة والذمة او الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة اخرى[2].

إن الهدف من هذا التحقيق هو الإجابة عن التساؤل التالي: "من أين لك هذا؟ "، وهذا عن طريق المقارنة بين المداخيل المصرح بها والمداخيل المحققة فعلا، ويتم اختيار الأشخاص الخاضعين لهذا النوع من الرقابة وفق مجموعة من المعايير وهي:

✓ الأشخاص الذين يملكون مداخيل إضافية.

[1]- لياس ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص25.

[2]-المادة 20-01 من **قانون الاجراءات الجبائية**، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2022.

- ✓ عندا تكتشف مفتشية الضرائب أثناء مراقبة المحاسبة مؤشرات لعدم مصداقية التصريحات.
- ✓ الأشخاص الذين لاحظت مفتشية الضرائب عدم التجانس بين المداخيل المصرح بها من قبلهم والنفقات الظاهرة على نمط معيشتهم.

المطلب الثالث: أسباب ومبادئ الرقابة الجبائية

أولا: أسباب اجراء رقابة جبائية

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة نظام رقابي يقوم بمراقبة التصريحات المكلفين والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية ونلخصها فيما يلي:

1- حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله:

تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة تصريحات المكلفين، الذين يحددون بأنفسهم الأسس الخاضعة للضريبة، وذلك عن طريق التأكد من صحتها ومصداقيتها[1] .ونظرا للأنظمة الجبائية الحديثة وأنظمة تصريحية تسمح للمكلف بالتصريح بمداخيله من تلقاء نفسه من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخيله لإدارة الضرائب باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي ويفترض أنها صحيحة مالم يثبت العكس، كالتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية لمراقبة التصريحات للتأكد من صحتها ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة[2] .

2- الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي:

يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التخلص أو تخفيض العبء الضريبي بأساليب مشروعة وغير مشروعة، لذلك فإن عملية مكافحة هذه الممارسات التدليسية، من أولويات الإدارة الجبائية باعتبارها صاحبة السلطة، وذلك بطريقة قانونية من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ووسيلة لضمان مصلحة الخزينة العمومية[3].

كما ينتج عن هذه العملية مراقبة التصريحات عند وجود نقص في الوعاء الضريبي، وذلك يكون بغير قصد من المكلف وهذه الاخيرة تسمى تهرب ضريبي من خلال اكتشاف التدليس او التحايل عن القانون. وإن

---

[1]- رحال نصر، **محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، دراسة حالة ولاية الوادي، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2007، ص60.

[2] – Ahmed Hanine, audit compatible et financier edition Berit, Algeria

[3]- عوادي مصطفى، يونس زين، **الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة**، النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية، الجزائر، 2010، ص 11.

ظاهرة التهرب الضريبي تنتج عنها اثار وقيمة مالية واقتصادية، اجتماعية، سياسية وعليه فإن محاربته تستلزم استعمال آلية الرقابة الجبائية للحد من هذه الظاهرة ولو نسبيا.

ثانيا: مبادئ الرقابة الجبائية

كي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لا بد من توفر مبادئ أساسية وهذا من أجل المحافظة على الأموال العامة بمختلف أشكالها وخاصة من التهرب الضريبي بهدف زيادة إيرادات الخزينة وتوجيهها لتحقيق أهداف الدولة، من أجل تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين وإقامة نظام جبائي محكم. وتتجلى مبادئها في:

1- إقامة نظام ضريبي محكم

تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي ولذلك فإن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال وذلك بتسليط صيغة التشريع الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية، حيث يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي فبقدر ما يتوفر لديهم خبرات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي أن يلمس الحبكة الفنية في أنظمتها الضريبية، بقدر ما يؤثر بالعوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية، كما أن التهرب الضريبي يعود إلى عدم إحكام القوانين والتشريعات من حيث تعقد النظام الضريبي وعدم استقراره ولذلك يجب تحسين فعالية النظام الضريبي وتبسيطه وكذا تحقيق العدالة الضريبية.

2- ترقية وتطوير الرقابة الجبائية

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة ضريبية فعالة حيث أن تبعية التهرب الضريبي لا تقع على المشرع المالي والمكلف وحدهما وانما تقع كذلك على الإدارة الجبائية التي يجب توفرها على مستوى من التطور والكفاءة اضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية الازمة والتي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تكفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الجباية والضرائب والمراقبة الجبائية، إضافة إلى إجراء تربصات لموظفي وأعوان الإدارة الجبائية ووضع برامج تموينية تتماشى مع التحديثات التي يشهدها النظام الجبائي، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم وتوفير الخدمات اللازمة لهم[1].

[1] –Michel bouvier, marie Christine, **l'administration fiscale en franc (puf-1988)**، p 48.

تعمد الرقابة الجبائية على جملة من المبادئ ترتبط بالضريبة والنظام الضريبي ينبغي توفرها لضمان السير الحسن للرقابة الجبائية والوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة منها، حيث يؤدي تعقد وعدم الاستقرار النظام الضريبي اضافة إلى ضعف الإدارة الجبائية وقلة إمكانياتها البشرية والمادية إلى الاعتماد على النظام ضريبي غير فعال ويلقى بعبئه على المكلفين بالضريبة كما يمتد إلى موظفي الإدارة الجبائية مما يؤدي بهم إلى عدم القدرة على التطبيق الجيد للرقابة الجبائية وذلك نتيجة لضعف الرقابة الجبائية[1]

[1]– كردودي سهام، **الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجيستر في علوم المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، تخصص: تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد حنفير، بسكرة،2009، ص83.

المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية

حدد القانون الجبائي إطار تشريعي وتنظيمي للرقابة الجبائية، وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسطات واسعة تسمح لها بقيام مهمتها في شروط قانونية محددة، وكما طالب المكلفين بالضريبة بعدة التزامات وفي المقابل منح لهم ضمانات من أجل حمايتهم من تعسفات الإدارة والتجاوزات المحتملة وهذا من أجل الحفاظ على حقوق الخزينة.

المطلب الأول: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية

من أجل التطبيق الجيد وتسهيل عملية مراقبة التصريحات الجبائية حول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية مجموعة من الحقوق وهي:

أولا- حق الاطلاع: " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها يتعين على المؤسسات والهيئات المعينة أن تقدم للإدارة الجبائية بناءا على طلبها للدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها[1].

وتنص المادة 45 من قانون الاجراءات الجبائية "يسمح لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات[2] ".

وبذلك يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يمارسوا هذا الحق على كل المؤسسات والهيئات المماثلة، ويجب الإشارة إلى أن حق الاطلاع لا يمكن ممارسته إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مراقب على الأقل[3].

ويخضع لحق الاطلاع ما يلي:

1- **حق الاطلاع لدى الإدارات والهيئات والمؤسسات الخاصة:** طبقا للمادة 46 من قانون الاجراءات الجبائية عن أنه لا يمكن بأي حال من الأحوال للإدارات الدولة والولايات والبلديات وكذلك كل المؤسسات أو

---

[1]- **قانون الإجراءات الجبائية**، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب 2022، المادة 18-01، ص11.

[2]- المادة 45، **قانون الإجراءات الجبائية**، ص22.

[3]- **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب 2015، المادة 309 (محدثة إلى غاية قانون المالية 2009).

الهيئات، بأي كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد بحوزتها[1].

يجب أن تصل الكشوف التي تعد على نفقة الهيئات المذكورة أعلاه، قبل 31 ديسمبر من كل سنة، إلى مدير الضرائب بالولاية، قبل أول أفريل من السنة الموالية.

2- **حق الاطلاع لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الأخرين:** طبقا للمادة 21 من قانون الاجراءات الجبائية يجب على المؤسسات أو الشركات والقائمين بأعمال الصرف والمصرفين وأصحاب العمولات، وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، أن يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الجبائية، بفتح وإقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسبيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر.

كما يمس هذا الالتزام خصوصا، البنوك وشركة البورصة والدواوين العمومية والخزائن الولائية ومركز الصكوك البريدية والصندوق الوطني للتوفير وصناديق القرض التعاوني وصناديق الإيداع والكفاءات.

يعاقب على كل مخالفة لأحكام المقاطع السابقة بغرامة جبائية منصوص عليها في المادة 192-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تطبق بعدد المرات التي لا يتم فيها التصريح بإشعارات الفتح أو الإقفال.

ثانيا: الحق في المعاينة: تنص المادة 35 من قانون الاجراءات الجبائية على "لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير".

يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الغدارة الجبائية المؤهل، مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر لها المعاينة وتبين على وجه الخصوص ما يأتي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي بالمعاينة.
- عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها.
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، والتي يتم البحث هن الدليل لها.
- أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبتهم وصفاتهم.

تتم المعاينة وحجز الوثائق والأملاك التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية، تحت سلطة القاضي ورقابته[2].

---

[1]- المادة 45، **قانون الإجراءات الجبائية**، ص22.

[2]- المادة 35، **قانون الاجراءات الجبائية**، ص 11.

1- **حق استدراك الأخطاء الإدارية:** حق استدراك الأخطاء هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبية لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، وهذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد.

نصت المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى[1].

2- **حق الرقابة والتحقيق:** يمكن لمصالح الجبائية القيام بالرقابة، على التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة ومراقبة المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر وتدفع أجور واتعاب أو مرتبات من أي طبيعة كانت، وحق الرقابة ليس محدد على الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بل يمتد غلى الضرائب غير مباشرة والتسجيل[2].

ويمكن التمييز بين شكلين من الرقابة:

- الرقابة في المحاسبة ومعاينة الدفاتر والوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال للتأكد من صحة التصريحات المقدمة.
- الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية قصد التأكد على مدى صحة المداخيل المصرحة ومقارنتها بالوضعية الجبائية للمكلف[3].

ثالثا: حق التقادم: نصت عليه المادة 39 من قانون الاجراءات الجبائية التي حددت الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية والمحددة (04) سنوات غلا في وجود مناورات تدليسية[4].

- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها.
- القيام بأعمال الرقابة.
- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.

---

[1]- المادة 327، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، الجزائر، 2012، ص 151.

[2]- عوادي مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 17.

[3]- محمد عناب، **مقومات النظام الجبائي الجزائري**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص 86.

[4]- المادة 39، **قانون الاجراءات الجبائية**.

إذا أجاز المشرع الجبائي للإدارة الضريبية تصحيح حالات النسيان، أو محل السهو أو الإعفاءات لتصريحات المكلفين.

وحق التقادم هو حث قانوني بموجبه تستطيع الإدارة تصحيح حالات النسيان أو النقائص أو الإعفاءات، وانقضاء أجل التقادم لا يعد عائقا لممارسة حق الرقابة[1].

رابعا: حق إجراء البحث: نصت عليه المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية على حق إجراء البحث وقصد به إجراء التحقيق من طرف أعوان الإدارة الجبائية بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ولدى كل شخص يقوم بهذه العمليات، والمكلف مطالب بتزويد أعوان الإدارة الجبائية بكل الوثائق والمستندات الضريبية لتحديد رقم الاعمال وأسس فرض الضريبة، وهذا الحق يمكن أن يمارس ابتداء من الساعة 08 صباحا إلى 20 مساءا في المحلات ذات الاستعمال المهني، ويتماتر كل عملية تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت وتفصل المخالفات الملاحظة ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة.

خامسا: السر المهني: كل محقق ملزم بكتمان السر المهني للمكلف فإذا أفشى السر يتعرض المحقق إلى عقوبات جبائية، وتكون ذلك من خلال تأدية مهامه اتجاه الوظيفة، من خلال إعداد أو التحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي IRG والضريبة على أرباح الشركاتIBS والرسم على النشاط المهني TAP والرسم على القيمة المضافة TVA وكاستثناء في حالة نزاع يرخص لأعوان الإدارة الجبائية الإدلال بالمعلومات التي في حوزتهم ولها اهمية[2].

المطلب الثاني: واجبات وحقوق الممنوحة للمكلفين بالضريبة

على المكلفين بالضريبة مجموعة من الواجبات والحقوق المنصوص عليها في التشريع والتي عليهم احترامها سواء كانت ذات طابع جبائي أو محاسبي.

أولا: واجبات الإدارة الجبائية

1- الواجبات المحاسبية: أوجب المشرع الجزائري على كل من يزاول نشاطا تجاريا غمساك الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري، وهي:

1-1 دفتر اليومية.

1- عوادي مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 19.

2- عباس عبد الرزاق، **تحقيق في المحاسبة والنزاع الضريبي**، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص 48.

1-2 دفتر الجرد.

1-3 حفظ الدفاتر المحاسبية وسندات المراسلات.

وكل هذه محددة في القانون التجاري في المواد 09- 10- 11 والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

1-1 دفتر اليومية: ألزم القانون التجاري مسك دفتر اليومية في المادة 09 تنص على: (كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يعد فيه يوما بيوم العمليات المقامة، شرط أن يحفظ هذا الدفتر كل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوم بيوم)[1].

وهو عبارة عن دفتر مرقم ومختوم من قبل المحكمة تسجل فيه العمليات التي تقوم بهال المؤسسة بتواريخ متتابعة، حيث أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية ويسجل فيه يوما بيوم عمليات نشاط المؤسسة بانتظام ومن دون ترك فراغ أو شطب إضافة إلى إرفاق المستندات الخاصة بإثبات مختلف العمليات

1-2 دفتر الجرد: مثل دفتر اليومية حيث يجب على التجار القيام بجرد الأصول مرة على الأقل خلال السنة تنص المادة 10 من القانون التجاري على أنه: " يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي يحمل صفة التاجر أن يجري سنويا بجرد عناصر أصول وخصوم حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب الخسائر والأرباح بدفاتر الجرد[2] ". وهذا من أجل معرفة وضعية المؤسسة إذا كانت وضعية ربح أو خسارة.

1-3 حفظ الدفاتر وسندات المراسلات: يلزم المشرع الجزائري المكلف الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية والوثائق الثبوتية لها إضافة إلى السندات المشار إليها في القانون التجاري لمدة 10 سنوات، وطبقا للمادة 12 من القانون التجاري فإنه يجب الاحتفاظ بسندات المراسلات طيلة نفس المدة ابتداء من تاريخ تحريرها، كما يؤدي أي إخلال بهذه الشروط إلى رفض المحاسبة من قبل المحققين وبالتالي فإن المكلف يعتبر مخالفا للواجبات المحاسبية[3].

2- الواجبات الجبائية: يلزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة القيام بالتصريحات التالية:

2-1 التصريح بالوجود: يترتب على كل مكلف جديد خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي IRGأو على أرباح الشركات IBS أو الضريبة الجزافية الوحيدة IFRE، أن يقدم خلال 30 يوم الأولى لبداية نشاطه تصريحا بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليميا، وهذا مطابق للنموذج الذي تقدمه للإدارة ويتضمن:

---

[1]- المادة 09، **قانون التجاري، 1975**، ص 04.

[2]- المادة 10، **قانون التجاري 1975**.

[3]- المادة 12، **قانون التجاري**، ص 05.

- ❖ الاسم.
- ❖ اللقب.
- ❖ النشاط الاجتماعي.
- ❖ عنوان المكلف إذا كان بالجزائر أو خارج الجزائر بالنسبة لذوي للجنسيات الأجنبية.
- ❖ طبيعة النشاط.
- ❖ رقم التعريف الإحصائي، إضافة إلى المقر الرئيسي للمحل.[1]

• التصريح الشهري أو الثلاثي: ألزم القانون المكلفين أن يقدموا تصريحا شهريا أو فصليا صنفG 50A بمجمل الضرائب والرسوم المدفوعة نقدا عن طريق اقتطاع من المصدر لدى الضرائب التي يتبعونها إقليما قبل اليوم 20 الموالية للشهر أو الفصل في النموذج الذي تحدده الإدارة[2].

2-2 التصريح السنوي: على كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة اكتتاب تصريح بمداخيله وذلك كل سنة، وهذا من خلال نموذج "استعارة " تقدمه للإدارة الجبائية.

وقد خضعت المادة 151 الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات IBSايتعين على الاشخاص المعنويين المذكورين في المادة 136 أن يكتتبوا قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها، تصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة، إذا سجلت المؤسسة عجزا، يقدم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط .... إلخ.[3].

حيث يجب أن ترفق هذه التصريحات " الوعاء الضريبي" بوثائق الإثبات الجبائي المتعلقة بعمليات النشاط للسنة الفارطة، أما بالنسبة للأشخاص الطبعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي IRG ملزمون أيضا بملأ تصريح قبل 01 أفريل من كل سنة مالية حيث يتضمن التصريح إجمالي الأرباح والمداخيل المحصلة خلال السنة المالية السابقة، كما يجب أن ترافق بمختلف الوثائق التي تثبت ممتلكات المكلف ويجب أن تكون هذه التصريحات مصادق عليها من طرف محاسب معتمد، حيث هذا التصريح يسمح للإدارة من معرفة الوضعية

---

[1]- المادة 183، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، معدل بموجب المادة 14 من قانون المالية 2007، الجريدة الرسمية، العدد85، 2006، ص 08.

[2]- لابد لزرق، **ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر،2011- 2012، ص 152.

[3] - المادة 151، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، ص 77.

الجبائية للمكلف من خلال مقارنة التصريح السنوي أو الشهري للمكلف، وحتى في عدم ممارسته نشاطه كوجود فترة فراغ المكلف غير معفى من هذا الالتزام.

2-3 التصريح بالتنازل أو التوقف أو الوفاة عن النشاط: في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط الكلي أو الجزئي لمكلف خاضع للنظام الحقيقي عليه أن يكتتب في أجل 10 أيام ما يلي:

- تصريح إجمالي بدخوله التي لم تفرض عليها ضريبة.
- تصريح خاص بالمداخيل النصفية.

وهذه التصريحات يجب أن تودع في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التنازل او التوقف عن النشاط، وفي حالة الوفاة لمستغل خاضع للنظام الحقيقي، فإن المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من قبل ذوي المتوفي خلال 06 أشهر التي تلي تاريخ الوفاة[1].

3- وضع رقم التعريف الإحصائي: نص قانون المالية لسنة 2002 مجموعة من الاجراءات والتدابير قصد محاربة التهرب الضريبي ومنها وضع رقم التعريف الاحصائي، وهو إجراء إلزامي ضروري على المكلف التقيد به سواء كانوا أشخاص طبعيين أو معنويين ومهما كان نوع النشاط المزاول صناعي، تجاري حرفي، في جميع الوثائق المتعلقة بنشاطهم وعدم تقديمه يترتب عليه عقوبات[2].

ثانيا: الحقوق

الحقوق (ضمانات) المتعلقة بالتحقيق: يتمتع المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتحقيق بحق الرقابة يتوجب على المراقبين احترامها كما أن الإخلال بها يؤدي إلى بطلان التحقيق وإلغاء النتائج المترتبة عنه. ومن أهم هذا الضمانات ما يلي:

1- **الاعلان المسبق:** يجب إعلام المكلف بالضريبة مسبقا قبل الشروع في عملية التحقيق من خلال إرسال إشعار بالتحقيق يرفق بميثاق المكلفين بالضريبة، والذي ينص على حقوقه وواجباتهن على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة التحضير قدرها 10 أيام بالنسبة للتحقيق المحاسبي، و15 يوم بالنسبة للتحقيق المحاسبي المعمق للوضعية الجبائية الشاملة، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار[3].

---

[1]- عوادي مصطفى، يونس زين، مرجع سبق ذكره، ص 23-24.

[2]- اسعيد خليفة، **الرقابة الجبائية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،2014، ص70.

[3]- **ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة**، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، منشورات 2010، ص 20-21.

2- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية: إلزاما على المراقب منح المكلف المراقبين، وهي وثيقة محاسبية واضحة متضمنة القواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة ويمنح للمكلف في أول يوم لتدخل المحقق.

3- الحق في الاستعانة بوكيل أو مستشار: لقد منح المشرع الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية الاستعانة بمستشار من اختباره، نصت المادة 20-06 يجب طائلة بطلان الإجراء أن يشار في الإشعار بإعادة التقويم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها[1] ، ويكون هذا المستشار إما محاسبيا أو مستشار جبائيا، محاميا، وهذا من أجل كتابعة الرقابة والرد على اقتراحات لإدارة الجبائية ومناقشتها.

4- إن مدة التحقيق الجبائي كما حددها المشرع الجبائي محددة قانونا أكثر من 03 أشهر.

5- الإجراء الإعتراضي (حق الرد): يتمثل في الحوار الشفوي أو اكتتاب بين المكلف والمحقق الجبائي من خلال سير عملية الرقابة ومعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات مما يسمح بخلق جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع للتحقيق وهذا تقليلا لعدد المنازعات في المستقبل[2].

6- اللجوء النزاعي أو اللجوء الودي: منح القانون الجبائي للمكلف ضمانات في حالة خضوع المكلف للرقابة الجبائية وهذا من خلال احتجاج هذا الأخير وأعطى المشرع الجبائي للمكلف اللجوء إلى سلطات العليا- المدير الولائي للضرائب من خلال استئناف الإجراءات لاعتراضه وطرق الاستئناف هي:

- حالة اللجوء النزاعي من أجل تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء.
- أما اللجوء الودي فقد تناولته المادة 01-93 بنصها: (يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاء من الضرائب المفروضة قانونا أو التخفيف منها ففي حالة عوز أو ضيق الجبائي يستحيل عليهم تسديد دينهم الجبائي)[3].

---

[1]- المادة 20، الفقرة 06، **قانون الاجراءات الجبائية**، ص 10.

[2] - عوادي مصطفى، يونس زين، مرجع سبق ذكره، ص 21.

[3]- المادة 93، الفقرة 01، **قانون الاجراءات معدلة**، ص 15.

المطلب الثالث: الأشخاص المؤهلون للقيام بعملية الرقابة الجبائية

من أجل تحقيق الأغراض التي تهدف الرقابة الجبائية إلى تحقيقها، فإنه ينبغي وجود جهاز من الموظفين ذوي خبرة عالية ويزاولون نشاطهم على مستوى رفيع من الجودة، كما ينبغي أن يكون المراجع الجبائي على أتم الوعي والاستعداد لتحقيق المراجعة.

أولا: الأعوان المكلفون بالرقابة

1- نائب المدير: هو المسؤول عن إعداد برنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة، وفي هذا المجال يراقب أعمال فرق التحقيق الجبائي، كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة المكلفين بالضريبة لحضورهم المحتمل للمجلس بصفته الممثل للإدارة أمام المكلفين، حيث يحرص على ضمان إجراء التحقيق وفقا للقانون، ويرى مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التحقيق. بالإضافة إلى أنه يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التحقيق للقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة وتقديم الملاحظات حول برامج التحقيق المنجزة، ووضع وتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في 30 يوما بعد إرسال كل إبلاغ نهائي.

2- رئيس فرقة البحث والتحقيق: إن القانون يستوجب أن يكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة (06) سنوات كمحقق جبائي.

ويكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولا عن النظام العام داخل فرقته ويسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم، وهو مسؤول أيضا مع المحقين على القضايا المبرمجة لصالح فرقتهم، ويتدخل أحيانا عند أول تدخل في مناقشة نتائج التحقيق، وبصفة عامة كلما كان هناك تقييم نافع لضمان السير الحسن للأعمال في إطار ضمان تنفيذ برنامج التحقيق يستطيع رئيس فرقة التحقيق أن يقوم بمهمة أحد المحققين.

3- المحققين: حتى تسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملي:

- على الأقل له رتبة مراقب وهذا التزاما بالتشريع.
- الكفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية.
- بطاقة انتداب تسلم لهم من المديرية العامة للضرائب تبين صفتهم.

المحققين الذين تسند إليهم مهام التدخل، هم وحدهم المكلفين بأعمال التحقيق ومراقبة النتائج وحسابها مع إرسال التقويمات، ومعالجة الملاحظات الاحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه، وإقفال التحقيق تحت إدارة وحضور رئيس فرقة التحقيقات، مع الإشارة إلى أنه يجب أن تتم أعمال التحقيق في مقر المكلفين.

باستثناء حالات خاصة ومرخصة من طرف المسؤول (نائب المدير) تحت طلب من المكلف للقيام بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية.[1]

ثانيا: معايير المراجع الجبائي

يعد العنصر البشري من أهم الموارد المتاحة في عملية الرقابة الجبائية، فيجب على المراجع الجبائي أن يكون ملما بالمعايير والقواعد المتعارف عليها في علمي المحاسبة والمراجعة، وتقديم رأيه بشكل محايد عن عدالة البيانات المالية، وذلك كخطوة أولى من أجل الحد من التهرب الضريبي، لذلك تتطلب إجراءات عملية الرقابة الجبائية ضمان مجموعة من المعايير والآليات التي يجب توفرها في المراجع والمتمثلة في:[2]

1- التدريب والكفاءة:

يجب أن يقوم بالمراجعة شخص أو أشخاص حائزون على التدريب الفني الملائم، والكفاءة المهنية الملائمة من أجل إتمام عملية المراجعة الجبائية، كما يحتاج أن يكون على صلة بعلوم مثل: المحاسبة والإحصاء، والقانون والاقتصاد لذلك على الإدارة الضريبية أن تضمن برنامج تكوين متخصص في هذا المجال للمراجعين الجبائيين.

2- الاستقلال: على المراجع الجبائي أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي تمت، إذ من المهم أن تثق الإدارة الضريبية والمكلفون في توافر ذلك الاستقلال، ويحدث الاستقلال فعلا عندما يتمكن المراجع من الحفاظ على اتجاه غر متحيز عند أداء المراجعة الجبائية في كافة مراحلها.

3- العناية الواجبة على المراجع الجبائي أن يبذل العناية المهنية الواجبة في عملية المراجعة، ووضع التقرير النهائي، وهذه العناية تفرض اكتمال أوراق العمل، وكفاية أدلة الإثبات وموضوعية تقرير المراجعة كما يجب أن يتجنب المراجع كمهني الإهمال لأنه يكون مسؤولا أمام الإدارة الضريبية عن هذا الإهمال، وسوء النية، وعدم الأمانة، وعن أية خسائر تنتج عن خطئه في عملية التقدير الضريبي.

4- السر المهني: إن طبيعة عمل المراجع تعطيه الشرعية في الدخول أو الحصول على كم مهم من المعلومات التي تعتبر سرية.

---

[1] كردودي سهام، مرجع سبق ذكره، ص 56.57.

[2] بساس أحمد، رنان مختار، "**أهمية المراجعة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي للمكلف**"، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق في ظل الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة الأغواط، الجزائر، أيام 20-21 نوفمبر 2013، ص 13.

ثالثا: العوامل المؤثرة في قرارات المراجع

قد تختلف مردودية المراجع من فترة لأخرى وذلك لعدة عوامل منها: [1]

1- العوامل المرتبطة بالإدارة الضريبية:

وهذه العوامل تتمثل في رغبة الإدارة في زيادة التحصيلات الضريبية من أجل تحسين صورتها أمام الإدارة العامة وذلك بالضغط على المراجع الجبائي، مما يؤدي إلى إلحاق الضرر بالأهداف الاجتماعية والاقتصادية، والمالية لعملية المراجعة الجبائية، حيث إن ضغط الإدارة على المراجع الجبائي من أجل زيادة التحصيلات الضريبية، الأمر الذي يعد جورا بحق المراجع الجبائي الذي يلتزم بزيادة التحصيلات الضريبية مع استمرار الظروف على ما هي عليه، وبالتالي فإن كثرة المهام المفروضة من الإدارة على المراجع الجبائي تؤدي إلى قرارات متسرعة من قبله وتكون بعيدة عن الموضوعية في أغلب الأحيان.

2- العوامل المرتبطة بالمراجع الجبائي:

وتشمل رغبة المراجع في إنجاز أكبر عدد من الملفات في سبيل إرضاء الإدارة، الأمر الذي يدفعه الإنجاز العدد المطلوب، ولكن بقرارات متسرعة وبعيدة عن الموضوعية المطلوبة وقد يؤثر مدى إلمام المراجع بمواد التشريع الضريبي على قراره، فالمراجع الذي يلم ببنود القوانين المختلفة يستطيع إيجاد الحلول، والمخارج القانونية لمعالجة مشكلات التقدير التي قد تواجهه، كما يمكن أن يؤثر التأهيل الفني والمحاسبي على قرار المراجع الجبائي، فمن الضروري أن يكون المراجع مؤهلا علميا وعمليا وعلى معرفة كافية في مجال المحاسبة، وقد تؤثر الخبرة الشخصية للمراجع في قراراته، إذ أن توفر الخبرة للمراجع ضرورية من أجل الإحاطة بالأساليب التي قد يلجأ المكلفون إليها للتهرب من دفع الضريبة وبالتالي التركيز عليها عند فحص حساباتهم، كما قد يؤثر روتين العمل المتكرر على قرار المراجع الجبائي الذي يقوم بنفس الأعمال بشكل يومي مما يصيبه شعور بالملل، وبالتالي قد يؤثر ذلك على قراراته.

3- العوامل المرتبطة بالمكلفين:

وتتمثل في رغبة بعض المكلفين بعدم التعاون مع المراجع، وذلك من خلال إحساسهم بأن المراجع الجبائي جاء ليأخذ أموالهم، فمنهم من يعمل بكل جهده لعدم دفع الضريبة المترتبة عليه مما يؤدي إلى عدم الثقة بين المكلف والمراجع الجبائي، كما تؤثر طبيعة نشاطات المكلف، وتنوعها على قرار المراجع الجبائي، فكلما زادت هذه النشاطات وتداخلت فيما بينها أصبح عمل المراجع أصعب في تحديد الوعاء الضريبي الصحيح.

[1] بساس أحمد، رنان مختار، مرجع سبق ذكره، ص 12.

المبحث الثالث: ماهية الغش والتهرب الضريبي

ان ظاهرة الغش والتهرب الضريبين ظاهرتين متشابهتين في عدة نقاط، كما أنهما تختلفان في عدة نقاط أخرى، ولإزالة هذا الغموض في التشابه والاختلاف بين هاتين الظاهرتين سوف نتطرق في هذا المبحث بالتفصيل الى تحديد مفهوم هاتين الظاهرتين، مع بيان الفرق بينهما، وايضا سنتطرق الى أهم أسبابهما وأهم الطرق والاثار المترتبة عنهما وايضا وسائل واساليب مكافحتها.

المطلب الأول: ماهية الغش والتهرب الضريبي وأشكاله

تعتبر الضرائب من اهم الايرادات التي تستعملها الدولة في تسيير ادارتها وتلبية حاجاتها، حيث تحتل مكانة بارزة، نظرا لثباتها والزاميتها، وكذا حجمها والاهداف التي تصبو اليها كما تعتبر ظاهرة كل من الغش والتهرب الضريبي ظاهرة عالمية توجد حيثما توجد الضرائب وهما ظاهرتين متشابهتين في عدة نقاط، كما أنهما تختلفان في عدة نقاط أخرى ولإزالة هذا الغموض في التشابه والاختلاف بين هاتين الظاهرتين.

أولا: تعريف التهرب الضريبي

من الصعب اعطاء تعريف شامل للتهرب الضريبي لاختلاف اراء وزوايا نظر كل بحث لذلك سنتطرق لبعض التعاريف وهي:

- ✓ تعتبر الضريبة على أنها: " اقتطاع مالي والزامي نهائي تحدده الدولة دون مقابل بغرض تحقيق اهداف عامة ".[1]
- ✓ كما تعرف الضريبة بانها قيمة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو احدى الهيئات المحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون ان يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة[2].
- ✓ وتعرف على أنها: "مبلغ نقدي تفرضه الدولة أو إحدى الهيئات المحلية فيها جبرا، ويتم تحصيلها من المكلف بشكل نهائي دون مقابل، وذلك وفق قانون او تشريع محدد، ويكون الهدف من فرض الضريبة المساهمة في تغطية نفقات الدولة المختلفة، وتحقيق بعض الاهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى الدولة للوصول إليها."[3]

---

[1]– حميد بوزيد، **جباية المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2007، ص8

[2] – سوزي عدلي ناشد، **المالية العامة**، منشورات حبلي الحقوقية، دمشق، 2003، ص 115.

[3]– محفوظ المشاعلة، **الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق**، مركز أحمد ياسين، عمان، الطبعة الثانية، 2003، ص3.

✓ وتعرف أيضا على أنها: " اقتطاع سيادي عن طريق السلطات العامة لتحقيق أهداف عامة، وتوزيع عبيها حسب الطاقة الضريبية للمواطن[1].

من التعاريف السابقة نستخلص ان الضريبة تعتبر وسيلة لتوزيع الاعباء العامة بين أفراد المجتمع، على ان يكون هذا التوزيع قانونيا ومراعيا مقدرتهم التكليفية، ويقصد بالمقدرة التكليفية مقدرة الاشخاص الطبيعيين والمعنويين على المساهمة عن طريق دخلهم وثرواتهم في تحمل عبء الضريبة.

أما بالنسبة للدخل، فيقصد به الدخل الصافي الناتج عن نزع مختلف الأعباء والتكاليف الداخلة في تحقيق الدخل الاجمالي.

من خلال التعاريف السابقة يلاحظ تشابه كبير من حيث أهداف الضريبة، إلا أن هنالك اختلاف بين الباحثين من حيث الجوانب التي من خلالها يدرس مفهوم الضريبة، فهناك من يعتبرها أداة التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، فيميل في تعريفها الجانب الاقتصادي والاجتماعي وهناك من يراها مجرد وسيلة لتحقيق أهداف مالية، فيميل في تعريفها الى الجانب المالي.

✓ انطلاقا من كل ما ذكر سابقا يمكن الوصول الى تعريف شامل للضريبة والمتمثل في الآتي:

" الضريبة اقتطاع مالي (نقدي) تعرضه الدولة على كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، بصفة اجبارية ونهائية، وبدون مقابل، حسب مقدرتهم التكيفية وذلك بغرض تحقيق النفع العام".

ثانيا: أشكال التهرب الضريبي

يوجد نوعين من التهرب الضريبي أولهما يتمثل في التحايل على القانون ولا يعاقب عليه والآخر مخالف تماما للقانون. إلا أن الفقهاء اختلفوا في تسمية النوع الأول الذي يمثل التحايل على القانون وذهب بعضهم إلى أنه يوجد تهرب ضريبي مشروع وآخر غير مشروع، لهذا تعددت أشكاله:

يعتبر التهرب (التجنب) الضريبي غش مشروع حيض يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم، وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين ثلاث أشكال من بينها الإحلال، الامتناع واستغلال ثغرات قانونية

1- الاحلال: هي احدى الوسائل التي ابتكرها المشرع الجبائي من أجل تحقيق الاكتفاء الذاتي وذلك بخلق مناصب شغل قصد القضاء على البطالة فقام بفرض ضرائب أقل على الأنشطة ومثال على ذلك الاستثمار في القطاع الفلاحي أو الإعفاء منه لمدة معينة تحفيزا وتشجيعا لهم حيث يستند هذا التهرب كون أن الضريبة أداة

[1]-اعاد حمود القيسي، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الاولى 2008، ص124.

هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف (اقتصادية، مالية، اجتماعية)، لذلك ينظم المشرع هذا التهرب المشروع لتحقيق اهداف معينة مثل:

إخضاع الأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خاص 19% عوضا 23% قصد تشجيع الاستثمار ويعتبر هذا النوع تهرب ضريبي ينظمه التشريع الضريبي.

2- الامتناع: هو امتناع المكلف من دفع الضريبة المستحقة وذلك بعد تقديم تصريحات لمصلحة الادارة الجبائية، أو الامتناع عن تصريح بمزاولة نشاطه أو ينشط بدون سجل تجاري، تفاديا لدفع الضريبة، ولا يمكن للمكلف الامتناع عن دفع الضريبة التي تكون في الأسعار والخدمات وهي ضرائب غير مباشرة ومنه الامتناع يكون في الضرائب المباشرة فقط وذلك من خلال بعض السلوكيات التي يتخذها المكلف بغرض تجنب الضريبة والتي تتمثل فيما يلي:

- ✓ الامتناع عن استهلاك أو انتاج سلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد تفادي دفعها.
- ✓ ترك النشاط الانتاجي الذي يخضع لضريبة مرتفعة لنشاط آخر لضريبة أقل.
- ✓ يرتكز هذا التهرب على ادارة المكلف الذي يجب ان يكون على علم بمختلف الضرائب المفروضة وكل هذا ناتج عن تغيير سلوك المكلف تجاه الضريبة.

3- استغلال الثغرات القانونية: يعتبر من الأساليب التي يعاقب عليها القانون، لأن المكلف يتهرب من دفع الضرائب دون ارتكاب خطأ يعاقب عليه، كما أن المشرع هو الذي يقيم هذه الثغرات سعيا منه إلى توحيد الأفراد إلى النشاطات التي تتماشى مع السياسة الضريبية المخططة، ويستعمل هذا الأسلوب من طرف المؤسسات التي توظف ملحقا خصا بالجباية لأن التشريع الجبائي لا يخلو من الثغرات نتيجة تعقد النظام الجبائي وعدم الإحكام والدقة في صياغة قوانينه التي يستعملها المكلف لصالحه، ومن أجل ذلك يستعين المكلف بأهل الخبرة والاختصاص لاكتشاف تلك الثغرات، فمثلا يستطيع المكلف تجنب الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بالتوصل إلى إعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة النظر القانونية رغم أن طبيعة نشاطه تجارية من الناحية الاقتصادية وهذا ناتج عن إهمال المشرع الضريبي بدفع الضريبة.

ويتضح من خلال ما سبق أن التهرب (التجنب) الضريبي شكل من أشكال الغش الضريبي حيث لا يعتبر تهربا حقيقيا، وذلك نظرا لعدم التجسيد المادي للواقعة المنشئة للضريبة القانونية، لذلك يسعى المكلف إلى استغلال هذه الأساليب حتى يقلص العبء الضريبي[1] .

[1]- حامد أحمد، **علم المالية العامة**، الجزء الأول، دار النشر العربية، طبعة2، القاهرة، 1975، ص245.

المطلب الثاني: تعريف الغش الضريبي وأشكاله

أولا: تعريف الغش الضريبي: هنالك عدة تعاريف نذكر منها ما يلي:

يعتبر الغش الضريبي تهربا مقصودا، حيث يعمد بعض المكلفين الى اتباع بعض أساليب الغش والخداع مخالفين بذلك أحكام التشريع الضريبي بقصد تخفيض القيمة الحقيقية لبعض عناصر أوعية الضرائب لهذا فإن التهرب الغير المشروع يلجأ فيه المكلف بالضريبة الى استعمال الطرق التدليسية ووسائل الاحتيال ومن ثمة فإن المكلف بالضريبة ينتهك أحكام التشريعات الجبائية[1] .

- ✓ يقصد بالغش الضريبي تلك السلوكيات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة وهذا خارج إطار القانون، أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة[2].
- ✓ تعريف أندري ماركاراز: " نستطيع القول أن هناك غش ضريبي إذ تم استعمال طرق تمكن من الهروب من الضريبة في حين لم ينص المشرع عن منفذ الهروب، فالغش في معناه الواسع هو مجرد عمل أو فعل ينجز عن سوء نية بهدف المغالطة والمخادعة[3].
- ✓ وجاء في تعريف اخر أنه يقوم بتقديم تصريح ضريبي غير صحيح بحيث لا يتضمن جميع نشاطاته او يرفق مع جميع البيانات أو الوثائق المؤيدة لها هو مسجل ضمن التصريح الضريبي أو يقوم بإرفاق تصريح ببيانات ووثائق غير صحيحة وهو يهدف الى التخلص من دفع الضريبة أو قد لا يدرج بعض اراداتها معتمدا على تخفيض قيمة الضرائب المترتبة عليها[4].

من خلال التعاريف السابقة يمكن إعطاء تعريف شامل للغش الضريبي:

الغش الضريبي(الجبائي) هو كل مخالفة صريحة وعميدة للقانون الجبائي عن طريق إخفاء مادي أو محاسبي للنشاطات، ممتلكات، ارادات أو مداخيل الثروات هدفها التخلص من الضريبة جزئيا أو كليا.

---

[1]– محمد عباس محرز، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، دار هومة، الجزائر،2008، ص 170.

[2]– محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص 317.

[3] –Andre Margairaz. La fraude fiscale est ses succédanées, collection.

[4]– خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير أسامة، **أسس المالية العامة**، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الثانية، 2005، ص2016.

ثانيا: أشكال الغش الضريبي

1- الغش الضريبي المشروع

فيكون باستعمال وسائل مشروعة، ولا يتضمن أي مخالفة قانونية وذلك بالاستفادة من بغض الثغرات والفجوات الموجودة في النصوص التشريعية وهذا نتيجة عدم صياغة بعض الأحكام القانونية بدقة وبهذا لا يترك المكلف أي مخالفة قانونية ولا يمكن ملاحقته أو فرض عقوبة عليه[1].

والتهرب المشروع لا جرم فيه حيث يتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون مخالفة الأحكام التشريعات الضريبية ويسمى أيضا: "بالتجنب الضريبي"، حيث يستعين المكلف بأهل الخبرة والاختصاص لمعرفة طرق التخلص من الضريبة بالاستناد على ثغرات والخلل الموجودة في التشريع الضريبي[2] ومن أمثلة ذلك: إذا رفض المكلف استراد سلعة أجنبية يتوجب عليه دفع رسوم أو ضرائب جمركية ولكي لا يدفع هذه الرسوم وهذا أمر لا يعاقب عليه القانون ويختلف هذا التصرف عن التهرب الضريبي الذي يتحقق القيام الممول باستيراد سلعة ومحاولة عدم دفع الضريبة المستحقة عليها بشكل غير قانوني[3]

- يعتبر كل من تجنب الضريبة لغرض الحصول على مزايا، أو من كل استفادة من الثغرات التي يوفرها القانون ومثال على ذلك: قيام أحد الأشخاص وهو على قيد الحياة بتوزيع ثروته على الورثة في شكل هيئات تجنبا للضريبة المتعلقة بالشركات لأن التشريع الجزائري لا يخضع لهبات الضريبة على الدخل الإجمالي IRG وبالتالي فإن هذا الشخص لا يخالف القانون لكنه استفاد من الثغرة الموجودة في التشريع الجزائري[4] .

ويصنف التهرب الضريبي المشروع إلى صنفين وهما:

1-1التهرب الضريبي المقصود عن المشرع الجبائي.

1-2التجنب الضريبي غير المقصود عن المشرع الجبائي.

1-1 التهرب الضريبي المقصود : يلجأ المشرع الجبائي الى التجنب الضريبي المقصود من أجل تحقيق أهداف معينة من خلال فرض ضرائب مرتفعة على النشاطات أو سلع معينة للتقليل من استيرادها وتشجيع المنتوج الوطني أو الحد من استهلاكها مثل السلع الكمالية أو إلغاء الضرائب على أنشطة معينة ضمن شروط محددة

---

[1]- محمد طاقة، **اقتصاديات المالية العامة**، دار المسيرة، الاردن، الطبعة الأولى، 2007، ص 118.

[2]- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير أسامة، مرجع سبق ذكره، ص215.

[3]- غازي عناية، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار الافاق، الاردن، 1998، ص181.

[4]- قصاص سليم، **جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري**، مجلة العلوم الإنسانية، كلية الحقوق، جامعة الإخوة المنوزي، قسنطينة، العدد48، المجلة ألف، ديسمبر، 2017، ص283.

وحرصها في مناطق يتم اختيارها لتشجيع إنشاء مثل هذه المؤسسات في مناطق معينة مثل إقامة البنى التحتية في المناطق المعزولة أو تدعيم الاستثمار الصناعي والفلاحي في الجنوب في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI والوكالة الوطنية لترقية تشغيل الشباب ANSEG وغيرها[1].

1-2 التهرب الضريبي الغير المقصود: ويتمثل هذا النوع من التهرب من استغلال المكلف لثغرات القانون من أجل عدم دفع الضرائب وترجع هذه الثغرات في الغالب الى نقص في التشريع وعدم إحكام صياغة المواد القانونية، فالمكلف بذلك لا ينتهك القانون أو يخالفه لأن المشرع هو الذي حد له مجموعة من الاعفاءات والتخفيضات في بعض الضرائب كأنشطة معينة.

✓ نماذج التهرب الضريبي: تجزئة الشركة الام الى شركات صغيرة وهمية.

- زيادة النفقات عن طريق تضخيمها فقط.

- إعطاء بعض الأنشطة صفة غير تجارية.

- التهرب الضريبي ناتج عن طريق تغير سلوك المكلف، وترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع لضريبة مرتفعة واللجوء الى نشاط خاضع لضريبة أقل[2].

- تواطؤ المشرع من بعض الشركات بإعفاءات ضريبية[3].

2- التهرب الضريبي الغير مشروع:

ويكون باستعمال وسائل غير مشروعة للتخلص من أداء الضريبة بالمخالفة الصريحة للقوانين والنصوص التشريعية، وتختلف أشكاله باختلاف نوع الضريبة التي يراد التهرب منها أو ما إذا كانت الضريبة مباشرة أو غير مباشرة وكذلك باختلاف هدف التهرب ما إذا كان التهرب جزئيا أو كليا[4]. وهذا من أجل التخلص من تأدية الضرائب المستحقة عليه، وذلك عبر ممارسة الغش والتزوير في القيود ومخالفة القوانين والانظمة الضريبية المعتمدة، وتختلف صور الغش الضريبي تبعا لاختلاف الأساليب التي يعتمدها كل مكلف للتهرب من تأدية الضرائب المترتبة عليه، فقد يعمد المكلف الى كتم عمله عن الدولة أو يمتنع عن تقديم تصريح المطلوب

---

[1]- عوادي مصطفى ورحال ناصر، **الغش والتهرب الضريبي الجزائري**، للطلبة الجامعيين المكلفين بالضريبة والمهنيين، مكتبة بن موسى للنشر والتوزيع، 2010-2011، ص11.

[2]- د- مراد ناصر، **التهرب والغش الضريبي في الجزائر**، الطبعة الثانية، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص9.

[3]- د- أبو منصف، **مدخل التنظيم الإداري المالية العامة**، دار المحمدية، الجزائر، ص117.

[4]- غازي حسين عناية، **النظام الضريبي في الفكر المالي والاسلامي**، مؤسسة شباب الجامعة، 2006، ص242.

منه أو يقدم تصريحا مزيفا ومدعما بمستندات مزورة عن حقيقة أرباحه، فيفي بعض أوجه نشاطاته أو يزيد من قيمة تكاليف الدخل القابلة للترتيل الضريبي أو يستعين ببعض القوانين التي تساعده على اخفاء حقيقة أرباحه[1].

ومن أمثلة الغش الضريبي نجد: إدخال السلع المستوردة دون أن تمر بالمراكز الجمركية للتهرب من دفع الرسوم الجمركية أو أن يلجأ المستورد الى الحصول على فواتير ومستندات من البلد بأقل قيمة حقيقية للبضاعة المستوردة.

- ✓ عدم دفع الضريبة المترتبة على المكلف وذلك عندما يهرب المكلف خارج البلاد وبالتالي يصعب تحصيل الضريبة المترتبة عليه [2].
- ✓ نماذج التهرب الغير المشروع:
- استعمال النقود واستغلال المناصب.
- عدم تقديم المكلف تصريحا ضريبيا عن النشاط الخاضع للضريبة.
- التهرب على الحدود تجنبا للحواجز الجمركية.
- تزوير وثائق إعداد السجلات وقيود مزيفة.

ثانيا: حسب معيار الحدود الجغرافية يوجد شكلين اخرين هما:

2-1 **التهرب الوطني (المحلي):** ويكون هذا داخل حدود الدولة الموجودة بها، بحيث تكون أفعال التزوير التي يقوم بها المكلف لا تتعدى هذه الحدود، ويكون تابع لإدارة جبائية واحدة وهي الإدارة الجبائية المحلية التي تقوم بمتابعته ومراقبته ومعاقبته إذا ما حدث وإن أمسكت عليه دليلا على ارتكابه للغش الجبائي[3].

كما قد يحدث في إطار هذه الحدود الجغرافية باستغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي بطرق وأساليب التهرب الضريبي عن طريق الامتناع مثلا:

كأن يلفظ استراد بعض السلع الأجنبية لتفادي الضرائب الجمركية، أو أن يرفض استهلاك سجائر حتى يتجنب دفع الضريبة.

2-2 **التهرب الدولي:** يعتبر هذا النوع من أخطر أشكال التهرب، اذ أنه يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب الغير القانوني للمداخيل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب

---

[1]- عادل فليح العلي، **المالية العامة والتشريع المالي الضريبي**، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان،2007، ص187.

[2]- يونس أحمد واخرون، **المالية العامة للضرائب والنفقات العامة**، الدار الجامعية، دون طبعة، شارع 12 زكريا غنيم إبراهيمية إسكندرية-مصر، ص143.

[3]- نصيرة يحياوي، **الغش والتهرب الجبائي**، رسالة شهادة الماجيستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1998، ص51.

البلد الذي حققت فيه فعلا الى بلد اخر يتميز بضغطه الضريبي (المنخفض)، يمكن أن يخضع هذا النوع للأشكال التالية:

2-2-1 **التلاعب في التصريح بأسعار الصفقات التجارية:** يكون عن طريق تضخيم أسعار المشتريات عند الاستيراد أو تخفيض أسعار المبيعات عند التصدير، ويستعمل هذا الشكل من أشكال التهرب الضريبي الدولي عادة بين شركات التي تملك فرعا في الخراج، حيث تقوم بتحويل أرباحها نحو فروعها المتواجدة في الدول التي رسومها أقل.

2-2-2 **المبالغة في تضخيم التكاليف:** يسعى مسيري الشركة للتلاعب بالمكافاءات الممنوحة للموظفين خارج البلد مع أشخاص وهميين أو بمعنى اخر تمرير جزء معين من أرباحها المحققة على شكل أجور ورواتب وكذلك مكافئات مقابل لخدمات مقدمة من طرف أشخاص: أو مؤسسات وهمية، ومن بين الطرق الأكثر استعمالا وانتشارا نجد تكاليف المقر، إذ تفرض التكاليف من قبل الشركة الأم الموجودة في الخارج على فرع لها بالدولة المعنية من خلال تطبيق نسبة معينة أن تحددها بنفسها على رقم أعمال هذا الفرع، ويمكن بهذه النسبة ان تقوم بامتصاص جزء كبير أو حتى كل الأرباح الخاضعة للضريبة[1] .

3-حسب معيار درجة التعقد أو الشكل

نجد حسب هذا التصنيف غش مركب وغش بسيط

3-1 **الغش البسيط:** نتكلم عن وجود غش بسيط عندما يقوم المكلف بتقديم تصريحات خاطئة أو ناقصة لمصلحة الضرائب عن قصد بهدف تقليص الضريبة الواجب دفعها[2] .

وقد ورد الغش البسيط ضمنيا في فاتورة الضرائب المباشرة عندما يصبح المكلف بالضريبة الملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة الى القواعد أو العناصر التي تؤخذ بعين الاعتبار لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا[3].

3-2 **الغش المركب:** ورد في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تعرف الغش المركب على أنه: "الغش الذي يتوفر على كل العناصر التي يمكن بها خرق القانون "[4].

---

[1]- حميد بوزيد، مرجع سبق ذكره، ص41-42.

[2]- حسين عواضة، عبد الرؤوف قطيس، **المالية العامة**، دار الخلدون، لبنان، 1995، ص311.

[3]- المادة 193 من **قانون الضرائب المباشرة**.

[4]- المادة 303 **من قانون الضرائب**.

يتبع هذا النوع من الغش الطرق التدليسية من أجل تجسيد إدارة تجنب الضريبة، ويتهم الممول بإتباعه الأساليب التدليسية، ليس فقط بالاحتيال لكن يضاف الى هذا كل الأثار الحقيقية للاحتيال، وهي الحالة التي يقدم فيها لإدارة الضرائب محاسبة مزيفة وفواتير كاذبة فالغش المركب ما هو الا نتيجة اليد العاملة الغشاشة والتي تتوفر على نية الغش[1] .

- ✓ العنصر المادي: التملص في أسباب الضرائب والرسوم التي تخضع لها.
- ✓ عنصر التدليس: هو مسح كل الأدلة ترقبا لأي مراقبة محتملة.
- ✓ عنصر النية: المكلف على علم بأن العمل غير مشروع.

4- من ناحية الزمن وينقسم فيه التهرب الى:

4-1 التهرب التقليدي: نجده في التصريحات الخاطئة أو الأخطاء الوظيفية والشائعة في كتابة الوثائق التصريحية، وهي أخطاء مألوفة جدا.

4-2 التهرب الحديث: يتجلى في عملية التدقيق والتحقيق التي يقوم بها المحققون أثناء عملية المراقبة، أي أن كل الكتابات والتسجيلات يجب أن تكون مبررة بوثائق محاسبية والتهرب الحديث يركز على هذه النقطة حيث يعتمد المكلف على تصريح في التهريب على العمليات المفترضة[2].

[1]- نصيرة يحياوي، مرجع سبق ذكره، ص51.

[2]- ليندة اية قاسمي، نوال بوضياف، **التهرب الضريبي واليات مكافحته**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، أطروحة دكتورة غير منشورة، ص15.

المطلب الثالث: التفرقة بين الغش والتهرب الضريبيين

يمكن ايجاز أهم الاختلافات بين الغش والتهرب الضريبيين في الجدول التالي:

الجدول رقم 02: تحديد أوجه اختلاف بين الغش والتهرب الضريبيين

	التهرب الضريبي	الغش الضريبي
من حيث السبل التي يسلكها المكلف	- سبلا مشروعة	سبلا غير مشروعة
من حيث الشمولية	- يمثل العام	-يمثل الخاص، باعتباره حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي والتهرب عن طريق خرق القانون
من حيث الالتزام القانوني	- دون مخالفة أو انتهاك لأحكام جبائية	-مخالفة القانون عمدا (خرق القانون)
من حيث إسقاط العفوية	- لا تقع عليه أي عقوبة أو جزاء إلا في حالات الخطأ أو سهو	-تقع عليه العقوبة
من حيث العنصر الذي يتوفر فيه	- العنصر المعنوي دون العنصر المادي	-العنصر المعنوي والعنصر المادي
من حيث الاكتشاف	- صعوبة اكتشاف لأنه يعتمد على الثغرات القانونية	-سهولة اكتشافه لأنه يعتمد على التحايل والاحتلال

المصدر: من إعداد الطالبين انطلاقا من المعطيات السابقة بالاعتماد على:

– محمد عباس محرزي، المدخل الى الجباية والضرائب، دار النشر IKIS (الخدمات التجارية والجمركية والاستثمارات)، الجزائر، 2014، ص134-135.

المطلب الرابع: أسباب الغش والتهرب الضريبيين

هناك عدة أسباب ساعدت في تفشي ظاهرة التهرب الضريبي وهذه الأسباب تختلف من بلد لأخر نتيجة لاختلاف الأوضاع الداخلية والخارجية التي عاشتها وتعيشها كل دولة، وقد يعتقد البعض أن تخفيض الضغط الجبائي وتبسيط النظام الجبائي سوف يقابله نقص محسوب للتهرب الضريبي إلا أن هذا الإجراء ليس كافيا

لتحقيق ذلك لأن سلوك المكلفين تجاه الضريبة لا يتوقف عن تخفيض معدلات الضريبة وأساليب نظام المراقبة والعقاب فحسي، بل يتعداه الى جوانب أخرى عديدة.

أولا: أسباب التهرب الضريبي

1- أسباب متعلقة بالمكلف: غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي الى المكلف في حد ذاته والتي تندرج في إطار اعتبارات نفسية، أخلاقية ومالية. وتتمثل هذه الأسباب في أسباب غير شرعية[1].

1-1 ضعف المستوى الخلقي: والذي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب الضريبي لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني ومصلحة المجتمع مع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة.

1-2 ضعف الوعي الضريبي: ويقصد به شعور المواطن بواجبه نحو وطنه، وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقى عليها من أعباء وذلك لوجود اعتقادات خاطئة عن الضريبة والتي نجملها فيما يلي:

- ✓ اعتقاد أن المتهرب من الضرائب سارق شريف لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي، وبالتالي فهو لا يضر الأخرين.
- ✓ اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل وبالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد.
- ✓ الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية يعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام[2].

1-3 الوضعية المالية السيئة للمكلف: تأثر الحالة المالية للمكلف عل التهرب ونطاقه بحيث نجد ان ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة وعليه وساء مركزه المالي.

2- الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي (الأسباب المباشرة): يحتوي النظام الجبائي على غرار الأنظمة الجبائية في الدول الأخرى على نقائص وسلبيات عديدة أدت الى وجود ظاهرة التهرب الضريبي والتي من بينها:

2-1 الأسباب السياسية[3]: وهي أسباب تساعد على انتشار التهرب الضريبي فقد لا يساعد النظام السياسي القائم في البلد على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ويتجلى ذلك من خلال عاملين أساسيين وهما:

---

[1]- بن التومي محمد، **الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي**، ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2020، ص29

[2]- ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، دار هومة، البليدة، الجزائر، 2003، ص156-158.

[3]- رحال نصر، مرجع سبق ذكره، ص 46.

- ✓ الاختيار الإيديولوجي والسياسي الذي اعتمدته الدولة بعد الاستغلال كان له أثر كبير على النظام الجبائي.
- ✓ وجود موارد بترولية هامة جعلت السلطات العمومية تعتبر حصيلة الجباية العادية الثانوية مما أدى الى ظهور نوع من التراخي فيما يخص الضرائب ومكافحة التهرب الضريبي لم تكن ضمن أولويات النظام السياسي.

2-2 الأسباب التشريعية: وتتمثل فيما يلي:

- ✓ تعدد الضرائب مما يؤدي الى ارهاق المكلف بالضرائب وترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة.
- ✓ تعقد تشريعات الضرائب وعدم استقرار النظام الضريبي من شأنه أن يخلق عدة مشاكل للمكلف تتجلى في عدم فهمه للنصوص القانونية ومن أمثلة هذه التعقيدات كثرة المعدلات والتخفيضات التي تزيد من احتمال التهرب.
- ✓ إن النظام الجبائي هو نظام تصريحي يعتمد على تصريح المقدم من طرف المكلف وهذا ما يزيد من نسبة التهرب.

2-3 ظاهرة الرشوة والفساد الاداري: من بين الظواهر التي لها تأثير كبير على التهرب الضريبي هي ظاهرة الفساد الاداري وانتشار الرشوة بين أعوان الادارة الجبائية حيث أن بعض موظفي الادارة الجبائية لا يتبرعون في استلام الهدايا والهبات من المكلفين، والتي هي في الحقيقة رشاوي وهذه الظواهر المرضية المسيطرة على الادارة الجبائية بسبب نقص المراقبة الحكومية وغياب أجهزة مخصصة لمحاربتها.

2-4 ضعف الية البحث عن المادة الضريبية لدى الادارة الجبائية: تعتبر الادارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، لذلك كلما كانت هذه الادارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة كلما سهل التهرب الضريبي، ويرجع عدم كفاءة الادارة الضريبية الى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية بالإضافة الى نقص اليد العاملة الفنية، ونقص الخبرة المهنية للموظفين في الادارة، إضافة الى ضعف أو تدني الأجور. كما توجد ظاهرة خطيرة تهدد الادارة الضريبية والتي ترتبط بالجانب الخلقي لموظفي الادارة والمتمثلة في الرشوة بحيث تعتبر سبب رئيسي وتندرج ضمن الفساد الضريبي[1]، كما تعاني الادارة الضريبية من عدة مشاكل تتمثل في:

- ✓ ضعف التكوين في المجال الضريبي.
- ✓ سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الاداري، إذ لا زالت تعالج بطريقة يدوية.
- ✓ غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الادارة الضريبية مثل روح التسويق لذلك يجب التركيز على تطوير تسيير الموارد البشرية وفق المفاهيم العلمية الحديثة.

[1]- حميد بوزيد، مرجع سبق ذكره، ص43.

2_5 طريقة فرض الضريبة: إن طريقة فرض الضريبة تعتبر أحد أسباب التهرب الضريبي حيث أن القانون الجبائي يحدد الربح الخاضع للضريبة لأنه يسمح بخصم تكاليف متنوعة ومتعددة تعطي للمكلف هامشا كبيرا للتلاعب من أجل تخفيض الوعاء الضريبي وبالتالي تخفيض الضريبة المفروضة.

- الأسباب المرتبطة بالظروف الاقتصادية: تؤثر الظروف الاقتصادية التي تمر بها كل من الدول والمكلف على مستوى تفشي التهرب الضريبي بين أوساط المكلفين ويمكن تلخيص هذه الظروف في النقطتين التاليتين:

✓ عدم تنظيم الاقتصاد الوطني: وانتشار الاقتصاد الموازي يؤدي الى زيادة حجم التهرب الضريبي، وذلك بسبب عدم ضبط سوق السلع والخدمات إضافة الى عدم ضمان حرية المناقشة التي تعتبر من أهم شروط شفافية المعاملات.

✓ إن فترات الكساد والأزمات التي يشهدها أي بلد تعمل على انتشار التهرب الضريبي وزيادته بسبب قلة النقود وانخفاض دخل المكلفين، وتدهور القدرة الشرائية للأفراد، مما يصعب على المنتجين نقل عبء الضريبة، لذلك يلجؤون الى التهرب الضريبي بمختلف الطرق المتاحة.

ثانيا: أسباب الغش الضريبي

1_الأسباب المتعلقة بالمكلف:

1-1 الأسباب النفسية: تعود الى:[1].

✓ اعتبار الضريبة اقتطاع مالي بدون مقابل.

✓ اعتقاد البعض من الأفراد بأن التهرب من دفع الضريبة لا يعد تصرف يلام عليه أو مخالفا وأنه لا يشكل خسارة لأحد ما دامت الدولة شخصا معنويا وأن سرقة الدولة لا تعد سرقة.

✓ الضريبة أداه للاغتصاب او افقار الشعوب ويرجع هذا الاعتقاد السائد الى أسباب تاريخية ورثها الشعب من الاستعمار حيث كان هذا الأخير يستعمل مصطلح الضريبة لنهب الخيرات وأموال الجزائريين.

1-2 الأسباب الاجتماعية: تلعب العوامل الاجتماعية بدورها دور كبير في انتشار ظاهرة الغش الضريبي وهذا من بلد لأخر مثل الجزائر حيت تضافرت كل العوامل المحيطة بالمكلف والتي أدت الى عدم المثول أمام الجبائية.

1-3 الأسباب الاقتصادية: تعد الوضعية الاقتصادية للمكلف سبب من الأسباب التي تؤدي به الى الغش الضريبي، فهو يؤثر مباشرة عليه اد انها تتحطم في سلوكياته اتجاه دفع الضريبة وهذا ما يؤثر على سلوك

[1]-Tixier gilbert, guset\guy\, **droit fiscal**, 3eme edition, L.D.G.Pqris, p251.

المكلف اتجاه الضريبة أو على توقفه عن دفعها وميله الى الغش الضريبي، هدا ما يلاحظ انه بالرغم من الوضعية الاقتصادية الجيدة للمكلف الا انه يتمادى في التملص والتهرب من الأداء الطبيعي الواجب من دف الضريبة.

2- **الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية:** للإدارة الجبائية دور فعال في المنظومة الجبائية، فهي الوسيط الوحيد بين المكلف بالضريبة وبين السلطة التشريعية الجبائية وذلك بالتطبيق الصارم والأمثل للنصوص والتشريعات وفرضا بصيفة قانونية وإلزامية على المكلف.

غير أن الادارة تعرف نوعا من الاختلال وعدم التحكم في المكلف بالضريبة من جهة وفي الهياكل الإدارية من جهة أخرى مما يساهم في اتساع فجوة الغش الضريبي.

أما فيما يخص الإدارة الجبائية ككل لم تعرف تطور أو تقدما، لا من الناحية المادية ويقصد بها الوسائل المستعملة أثناء القيام بعملية المراقبة أو التسهيل، ولا الوسائل البشرية من الناحية الكمية أو النوعية. وبالرغم من التوسع الاقتصادي والتفتح على الاقتصاد والاستثمار واتساع حجم المعلومات والتبدلات التجارية التي عرفتها الساحة الاقتصادية.

بالإضافة إلى الصعوبات التي تواجهها الإدارة الجبائية في تقدير بعض أوعية الضرائب ما يشجع المكلف على الغش، وقد تعمل الإدارة كذلك على تقدير الضريبة تقديرا جزائيا بأقل من القيمة الحقيقة مما يؤدي إلى إحداث أثار معنوية تشجع على التهرب والغش، وتعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بتحصيل الضريبة فالإجراءات الروتينية المعقدة كثيرا ما تبذر روح الكراهية للضريبة[1].

3- الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي: بعد الاستقلال انتهجت الجزائر نظام جبائي يتطابق مع النظام الموروث عن الاستعمار الفرنسي بكل ظلمه وتعقيده وما يحتويه من عدم المساواة بين المكلفين، لكن مع مرور الوقت أصبح هذا النظام السائد غير مقبول من قبل المكلفين، ليأتي بعد ذلك نظام جبائي جديد يشبه إلى حد كبير الأنظمة الجبائية العالمية ويتكيف مع التحولات الجديدة[2].

توجد عدة عوامل تؤثر على الغش ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الجبائي ومدى استقرار التشريع الجبائي والتي نجملها في العناصر التالية:

- ✓ ثقل العبء الجبائي: وذلك في حالة زيادة العبء الجبائي عن توقعات المكلفين.

[1]- عبد المنعم فوزي، **مالية الدولة**، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، 1971، ص 247.

[2] -cité par kandil, **théorie, fiscal**, l'expérience algérienne, édition, E.N.A.C, p 51.

- ✓ ضعف العقاب المفروض على المتهرب: إن حجم العقاب المفروض على التهرب الضريبي يؤثر على المكلف بحيث يقارن درجة الخطر فإذا كانت قيمة العقوبة كبيرة يعود على ثقل التهرب، إذا كانت قيمة العقاب أقل في هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي.
- ✓ ضعف الرقابة الجبائية: عندما تكون الرقابة ضعيفة يزيد ميل المكلف الى التهرب.
- ✓ استقرار التشريع الجبائي: إن تغير القوانين الجبائية وتعددها يؤدي لعد ثقل المكلف بالنظام الجبائي[1]
- ✓ الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة ومعقدة سواء أثناء ربطها وتحصيلها، تدفع المكلفين للتهرب.

المبحث الرابع: طرق وآثار الغش والتهرب الضريبي

المطلب الأول: طرق الغش والتهرب الضريبي

أولا: طرق التهرب والغش الضريبي

يأخذ التهرب الضريبي عدة طرق للاختلافات من دفع الضريبة إما عن طريق التلاعب في العمليات المحاسبية أو السعي الى خلق الأوضاع القانونية مخالفة لما هو معمول به في الواقع باستغلال المكلف للثغرات القانونية، فما هي الاجراءات والتقنيات التي يلجأ اليها الممول من أجل دفع الضريبة[2].

1- الطريقة المحاسبية: وهي التهرب عن طريق التحايل المحاسبي وذلك باللجوء المكلف الى تقديم فرض ضريبي اسنادا الى دفاتر وسجلات وحسابات مصطنعة مخالفة للدفاتر والسجلات الحقيقة وهناك طريقتان وهما:

1-1 الغش بزيادة وتضخيم التكاليف: بعدما سمح المشرع بخصم الأعباء التي يتحملها فعلا في استغلال مؤسسة شرط أن تكون مرتبطة مباشرة بعملية الاستغلال أصبح البعض ينتهزون هذا الحف فإدخال مصاريف ليست لها علاقة بالنشاط الدي تقوم به المؤسسة[3].

---

[1]- درار بلال، زكري بلال، **دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي**، ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2012، ص12.

[2]- سعيد خليفة، مرجع سبق ذكره، ص44.

[3]- محمد فلاح، **السياسة الجبائية، الأهداف والأدوات الرجوع إلى حالة الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 203-204، ص5.

2-1 الغش بتخفيض الارادات: وذلك بتغيير أو اصطناع فواتر الشراء أو البيع أو توزيع الأرباح على شركاء وهميين بقصد التقليل من الارادات وزيادة النفقات أو اللجوء الى اتلاف واخفاء الفواتير والدفاتر والسجلات والمستندات قبل انقضاء الأجل المحدد لتفادي دين الضريبة[1] .

- إلى جانب هذه الوسيلة هنالك وسائل أخرى تكون محل الغش من طرف المكلف لتخفيض الارادات و يتم هدا في عدم اجراء تسجيل المحاسبي بصفة كلية أو جزئية للإرادات المحققة، فالمحاسب مثلا عند استلامه لمبلغ مالي مقابل أتعابه لا يقوم هذا الأخير بتسجيل المبلغ الكامل في سجلات المحاسبة الخاصة به بعد اتفاق ودي مع الزبون وكذلك الحال بالنسبة للأعمال غير (المهن الحرة) أيضا هناك طريقة استبعاد بعض المبيعات بعدم تسجيل المحاسبي التام لبعض المبيعات (أي البيع بدون فاتورة) وكذلك عدم تسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض قيمة كلها عمليات تسمح بتخفيض قيم كبيرة من الربح و الدخل الخاضع للضريبة أي رقم الأعمال[2].

3-1 الغش الجبائي عن طريق العمليات المادية والقانونية:

1-3-1 الغش عن طريق العمليات المادية: يتمثل في اخفاء جزء من البضائع والمواد أو الأرباح التي هي في الواقع تخضع للضريبة أو الاخفاء الكلي بحيث أن العمل يكون في سرية من خلال الأسواق السوداء أو (السوق الموازية) حيص يتم فيها تبادل السلع والمواد والخدمات بعيدا عن كل المراقب وهذا ما يجعل الصعوبة في اخضاع هذه العمليات للضريبة، كمل قد يتجسد الغش الجبائي عن طريق العمليات المادية في عدم احترام مقياس الموضوعية والمسطرة من طرف القانون.

2-1-1 الغش أو التهرب عن طريق العمليات القانونية: ويكون بخلق حالة قانونية مصطنعة مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية وذلك بتكييف خاطئ لحالة ما، كتمرير عملية خاضعة للضريبة محل عملية أخرى معفاة أو أقل خضوعا للاقتطاع مثل تسجيل عملية بيع وتصنيفها على شكل هبة بهدف التهرب من دفع حقوق التسجيل المرفوضة أو القيام بتوزيع أرباح الشركة على المساهمين في شكل رواتب بهدف تخفيض معدل الضريبة[3].

---

[1]- نوي نجاة، مرجع سابق ذكره، ص9.

[2]- نفس المرجع، ص10.

[3]- نفس المرجع، ص11.

- كما يمكن للتهرب الضريبي إثر عمليات وهمية بلجوء المؤسسة لشراء فاتورة بسعر أقل مما هو متداول في السوق ثم تقوم هذه المؤسسة بإصدار فواتير وهمية بأسعار وتكاليف مفخمة وتسديديها وهميا[1].

المطلب الثاني: أثار الغش والتهرب الضريبين

ينتج عن الغش والتهرب عدة أثار سواء على المستوى الاقتصادي أو الاجتماعي أو المالي ويمكن صياغتها كما يلي:[2].

للتهرب الضريبي أثار مالية، حيث يؤدي التهرب الضريبي إلى إنقاص ملموس بالخزينة العامة للدولة من خلال فقدها لجزء من الحصيلة الضريبية ما كانت لتفقده لولا حدوث التهرب، وبالتالي عدم قيام الدولة بالإنفاق العام وعجزها عن أداء واجباتها الأساسية نحو مواطنها.

كما قد يؤدي التهرب الضريبي الى تخفيض الدخل القومي ومنه سينخفض الدخل الفردي وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة الى وسائل تمويل أخرى كالإصدار النقدي أو اللجوء إليه، الرفع من الضغط الجبائي (رفع معدلات الضريبة...إلخ).

للتهرب الضريبي أثار اقتصادية حيث تحدث اعوجاج بالنسبة للاقتصاد الوطني[3].

- إ ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها.
- اعاقة المنافسة الاقتصادية.
- اعاقة التقدم الاقتصادية.
- التوجه الوهمي للنشاط الاقتصادي.
- ظهور أزمة رؤوس الأموال.

تؤدي ظاهرة التهرب الى نقص الارادات الضريبية ومن ثمة تلجأ الدولة الى الرفع من معدلات الضرائب لتغطية النقص الحاصل في الارادات وترفع معدلاتها لتغطية ذلك النقص، فإن التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية وبذلك تغيب العدالة الضريبية والاجتماعية.

---

[1]– نوي نجاة، مرجع سبق ذكره، ص12.

[2]– محمد خالد المهاينيي، **التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، المنظمة العربية الادارية**، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2010، ص308.

[3]– حميد بوزيد، مرجع سبق ذكره، ص50.

ويؤثر على المنافسة حيث يؤدي التهرب الضريبي الى الاخلال بقواعد المنافسة، فالمؤسسات التي تتملص من دفع الضريبة لتحقق أرباحا وهي أفضل وضعية من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية بصفة منتظمة حيث يسمح ذلك من امتلاكها لرؤوس أموال ضخمة أي أنها ظاهرة تؤدي إلى كبح أهم محفز اقتصادي وهو روح المنافسة كما تساهم أيضا في توجيه الاقتصاد الوطني أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي.

يؤثر على التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي باللجوء لبعض الأعوان الاقتصاديين إلى أنشطة اقتصادية في قطاعات حساسة للتهرب من الضرائب غير مباليين بالأنشطة التي تساعد على التنمية الاقتصادية.

- نزيد في القيمة المضافة والدخل الوطني فهم لا يتوجهون إلى الأنشطة الاقتصادية التي تجلب الثروة ومن ثم يصبح التهرب الضريبي سبب الركود الاقتصادي.

- للتهرب الضريبي آثار اجتماعية تتجسد في تعميق الفوارق الاجتماعية من حيث زيادة فقر الطبقة الفقيرة والمتوسطة نتيجة عدم استفادة المجتمع من الخدمات ونقص في المرافق العمومية، كما يؤدي التهرب الى زيادة معدلات الضرائب الغير مباشرة التي تدخل ضمن أسعار مختلف المنتجات والسلع وهذا يمس جميع الأفراد بما فيها الطبقة الفقيرة، وفيه إخلال بإعادة توزيع المداخيل على أفراد المجتمع، إذا بغياب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية مما يؤدي الى عدم تساوي المكلفين أمام الضريبة ومن ثم عدم المساواة بين المكلفين.

- إذا الهدف من الضريبة هو إرساء عدالة اجتماعية والتهرب من دفعها أصبح مصدر ظلم اجتماعي لأن الأموال أو الارادات الضائعة بسبب التهرب يؤدي في كثير من الأحيان إلى الرفع من قيمة الضرائب ومن ثمة زيادة الأعباء الضريبية على المكلف الذي لا يتهرب[1].

المطلب الثالث: اليات مكافحة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبين:

من خلال دراستنا لهذه العناصر ومما تقدم فإن الدولة وضعت عدة طرق لمكافحة التهرب والغش الضريبي وهي تختلف باختلاف النظام المالي في كل دولة ومع الأخذ بعين الاعتبار أن هذه الفرق لا تمنع من التهرب أو تقضي عليه، بل قد تحد من انتشاره ومن هذه الطرق ما يلي:

✓ تحسين الادارة الجبائية ويكون ذلك من خلال توفير الامكانيات المادية والبشرية وتحسين المستخدمين وتكوين الاطارات المؤهلة، بإنشاء معاهد متخصصة في المجال الجبائي وإدخال الاجهزة المتطورة كالمعالجة المعلوماتية، والتي أصبحت لازمة وحتمية من أجل متابعة ملفات المكلفين المتزايدة سنويا.

[1]– حميد بوزيد، مرجع سبق ذكره، الطبعة الثالثة، الجزائر،2008، ص52.

✓ ضرورة تبسيط النظام الجبائي والعمل على استقراره وعدم ثبات النظام الجبائي يؤدي إلى معاوية الفهم في تطبيق النصوص القانونية، سواء من جهة المكلفين بالضريبة، أو من طرف أعوان الادارة الجبائية، وهذا راجع إلى نقص الاعلام ومن ثم يصبح المكلف يعتبر كل تعبير هو فخ منظم للوقع فيه.

✓ تحسين العلاقات بين الإدارة والمكلف بالضريبة أي خلق جو ملائم لتحسين العلاقة بين المكلف والادارة الجبائية يمكن من خلال بدل مجهودات هامة لإظهار دور أهمية الجباية وهذا وفق الاجراءات التالية:

- فتح مكاتب للعلاقات الإنسانية.
- نشر منشورات دورية تشرح القانون الجبائي.
- فتح مكاتب المصالح الجبائية في الأوقات التي لا يعمل بها المكلفين بالضريبة.

الوسائل العلاجية لمحاربة التهرب والغش الضريبين وتتمثل هذه الأخيرة في:

تجديد الرقابة الجبائية حيث تعتبر رقابة جبائية وسيلة قانونية بالتشريع الجبائي بحيث تمكن الإدارة من خلالها التأكد من هدف وصحة التصريحات والمعلومات التي يقدمها المكلفون[1].

وتعلب الرقابة الجبائية دور مهم جدا وفعال من خلال وجود رقابة تجعل المكلفين بالضريبة يتخوفون أو يتمنعون عن ممارسة التهرب والغش الضريبيين وذلك من خلال الرقابة العامة او الرقابة المعمقة.

خلاصة

من خلال ما تطرقنا اليه فإنه لا يمكن لأي بلد كان أن ينكر أهمية الضريبة ودورها في تحقيق التنمية والتوازن داخل أي بلدن كونها مورد مهم تتحصل بواسطتها الدولة على إيرادات لذا نجد الدولة تسعى دائما إلى المحافظة كل ما يقف عقبة أمام تحقيق الجباية لأهداف مرسومة ومن أهم هذه العوائق هي ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين التي تعتبر كأحد التحديات التي تواجهها الدولة في تطبيقها لسياستها الاقتصادية بسبب تحاليل المكلف على أداء واجباته الجبائية بشتى الطرق وهذا ما يؤثر سلبا على مهام المنظومة الجبائية.

[1]– غازي حسين عناية، مرجع سبق الذكر، ص 345.

الفصل الثاني

دراسة حالة

مديرية الضرائب لولاية المسيلة

تمهيد:

سيتم التطرق من خلال هذا الفصل الدراسة حالة خاصة بالرقابة الجبائية بعين المكان والمتمثلة في التحقيق المحاسبي، باعتبار هذا الأخير وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية لمحاربة التهرب الضريبي، وقد ارتأينا أن تكون هذه الدراسة تقنية نظرا لتطرقنا للجانب النظري والقانوني لعملية التحقيق المحاسبي سابقا، حيث تمت هذه الدراسة التطبيقية حول قضية متعلقة بشركة ذات مسؤولية، يتمثل نشاطها في مقاولة الاشغال العمومية الكبرى والري والبناء في مختلف مراحله والاشغال الغابية واستغلال الغابات بمديرية الضرائب لولاية المسيلة.

وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: تقديم المديرية الولائية للضرائب

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية المسيلة.

المبحث الأول: تقديم عام لمديرية الضرائب بالمسيلة

المديرية الولائية للضرائب تعتبر السلطة التنفيذية للدولة لممارسة سيادتها الجبائية، كما تقوم المديرية بتنفيذ مختلف السياسات الجبائية للدولة من خلال تحصيل الضرائب، وإحصاء المكلفين بالضريبة وإجراء عمليات الرقابة الجبائية للمكلفين الذين لهم تكليف جبائي بتلك الولاية.

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب بالمسيلة

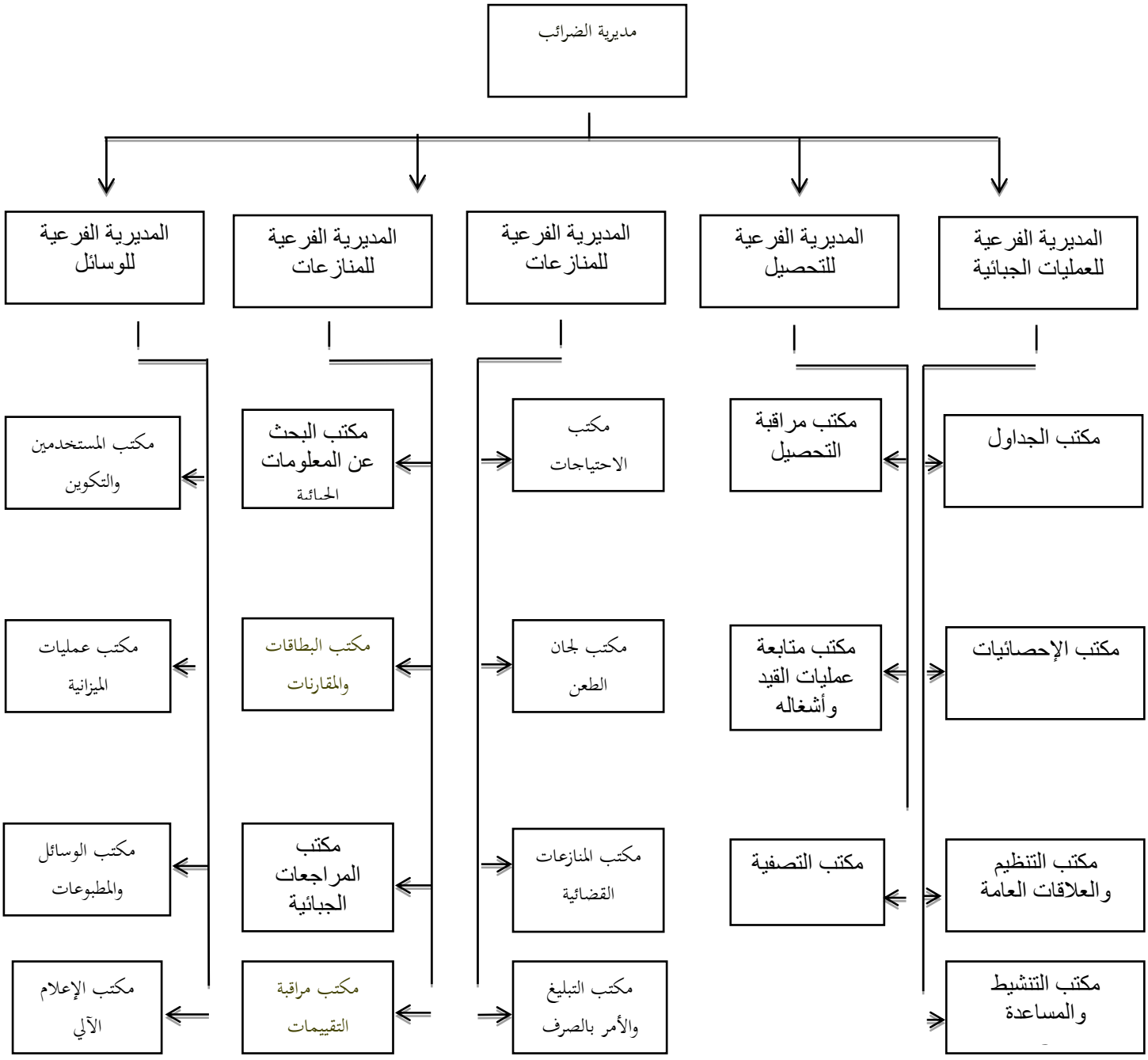
تأسست المديريات الولائية للضرائب، ومن بينها مديرية الضرائب لولاية المسيلة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 فيفري 1991 المتضمن التنظيم واختصاصات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية المعدل والمتمم، حيث تعتبر إدارة الضرائب من الهيئات العمومية التي لها طابع المرفق العام، إذ تكسب شخصية معنوية وذات مهام ووظائف سيادية متمثلة في العمل الجبائي، وهو تحديد الوعاء الضريبي وحساب الضريبة وتحصيلها والرقابة على التصريحات وفق القوانين الجبائية السارية المفعول.[1]

تتكون مديرية الضرائب لولاية المسيلة من خمس (05) مديريات فرعية، وكل مديرية فرعية تضم مكاتب، هذا ما يظهره الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية المبين في الشكل التالي:

[1] - مديرية الضرائب لولاية المسيلة.

الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب:

الشكل رقم 05: الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب



المصدر: من اعداد الطالبين بناء على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب

المطلب الثاني: الإطار التنظيمي لمديرية الضرائب بالمسيلة

إن المديريات الولائية المتواجدة على مستوى الوطن لها أهداف مشتركة ومهام مسطر عليها من طرف المديرية المركزية، يجب القيام بها على أحسن وجه، وهذه المهام تنقسم حسب التقسيم الفرعي للمديرية أي حسب المديريات الفرعية التابعة لها ولمكتبها.[1]

أولا: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية تكلف بـ:

- ✓ تنشيط المصالح وإعداد 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.

تعمل المديرية الفرعية للعمليات الجبائية على تسيير:

1- **مكتب الجداول** ويكلف بـ:

- ✓ التكفل بالجداول العامة والتصديق عليها؛
- ✓ التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل.

2- **مكتب الإحصائيات** ويكلف بـ:

- ✓ استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية؛
- ✓ مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل؛
- ✓ مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.

3- **مكتب التنظيم والعلاقات العامة** ويكلف ب:

- ✓ استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتمادات؛
- ✓ متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة والإمتيازية.
- ✓ نشر المعلومة الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.

4- **مكتب التنشيط والمساعدة** ويكلف بـ:

- ✓ التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية، والمديريات الولائية للضرائب وكذا بتنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها؛

[1]- مرجع سبق ذكره.

- ✓ متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.

ثانيا: المديرية الفرعية للتحصيل وتكلف بـ:

- ✓ التكفل بالجداول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر أو إتاوة؛
- ✓ متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قباضات الضرائب في مجال تنفيذ اعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة؛
- ✓ التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي؛
- ✓ مراقبة القباضات ومساعدتها بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.

تعمل المديرية الفرعية للتحصيل على تسيير ما يلي:

1- مكتب مراقبة التحصيل ويكلف بـ:

- ✓ دفع نشاطات التحصيل؛
- ✓ المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات؛
- ✓ إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.

2- مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله ويكلف بضمان:

- ✓ متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها.
- ✓ المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم الغير نشطة؛
- ✓ التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير بخصوص مهام والمراقبة وتنفيذها؛
- ✓ ضمان إعداد وتأشير عمليات القيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

3- مكتب التصفية ويكلف بضمان:

- ✓ مراقبة التكفل بالجداول العامة وسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد الغير جبائية؛
- ✓ استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها.
- ✓ مركزة حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة.

✓ التكفل بجداول القبول في الإرجاع للمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل، ومراقبة كل كذلك.

ثالثا: المديرية الفرعية للمنازعات وتكلف بضمان:

✓ معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الاعفائية، وتبليغ القرارات المتخذة، والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة؛

✓ معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة؛

✓ تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

تعمل المديرية الفرعية للمنازعات على تسيير ما يلي:

1- مكتب الاحتجاجات ويكلف بـ:

✓ استلام دراسة الطعون الهادفة سواء بإرجاع الحقوق أو إلغاء القرارات الملاحقة أو المطالبة بأشياء محجوزة؛

✓ استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

2- مكتب لجان الطعن ويكلف بـ:

✓ دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها الى لجان المصالحة والطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة؛

✓ تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبة أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.

3- مكتب المنازعات القضائية ويكلف بـ:

✓ إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة؛

✓ الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.

4- مكتب التبليغ والأمر بالصرف ويكلف بـ:

✓ تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن؛

✓ الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.

رابعا: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية

وتكلف بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها، كما تعمل على تسيير ما يلي:

1- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية يعمل في شكل فرق ويكلف بـ:

- ✓ تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعين وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها؛
- ✓ تنفيذ برامج التداخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

2- مكتب البطاقات والمقارنات ويكلف بـ:

- ✓ تكوين وتسيير مختلف البطاقات الممسوكة؛
- ✓ التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة؛
- ✓ مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة واعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

3- مكتب المراجعات الجبائية ويعمل في شكل فرق ويكلف بضمان ما يلي:

- ✓ متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة.
- ✓ تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة؛
- ✓ إعداد الوضعيات الإحصائيات والتقارير الدورية التقييمية.

4- مكتب مراقبة التقييمات ويعمل في شكل فرق ويكلف بـ:

- ✓ استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو بالمجان؛
- ✓ المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية؛
- ✓ متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

خامسا: المديرية الفرعية للوسائل وتكلف بـ:

- ✓ تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة والغير منقولة للمديرية الولائية للضرائب؛
- ✓ السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.
- ✓ تعمل المديرية الفرعية للوسائل على تسيير:

1- مكتب المستخدمين والتكوين ويكلف بـ:

- ✓ السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين.
- ✓ إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

2- مكتب عمليات الميزانية ويكلف بـ:

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

3- مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف:

ويكلف بتسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب وتنفيذ التدابير المشروع فيها من اجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

4- مكتب الإعلام الآلي ويكلف بما يلي:

- ✓ التنسيق في مجال الإعلام بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي؛
- ✓ المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب لولاية المسيلة

تقوم مفتشية الضرائب بإرسال قائمة بأسماء المكلفين الذين سيكونون محل التحقيق إلى المديرية الولائية للضرائب والتي بدورها ترسلها للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمباشرة أعمال الرقابة والمراجعة وفق برنامج مصادق عليه.

المطلب الأول: تعريف عام للشركة التي أجري عليها عملية التحقيق:

أولا: تعريف بالشركة:

تأسست الشركة ذات المسؤولية المحدودة xxx بتاريخ : 27/06/2015 برأس مال قدره: 000 100 دج حسب السجل التجاري رقم: 00/00 ب1500000000 ويتمثل نشاطها في مقاولة الاشغال العمومية الكبرى والري والبناء في مختلف مراحله والأشغال الغابية واستغلال الغابات بالعنوان بلدية المسيلة ولاية المسيلة وتم تعديله بتاريخ:17/12/2016 حيث تغير عنوان مقر الشركة بالعنوان محل رقم : xxx بلدية xxx ولاية المسيلة تحت رقم15 ب0000000 00/28 ورفع راس المال الى مبلغ : 000 000 6 دج وبموجب عقد تعديلي بتاريخ: 29/05/2019 حيث قامت الشركة برفع رأس مالها من 000 000 6 دج الى 000 300 12 دج وايضا انسحاب المسير xxx وتنازل عن حصصه الى السيد : xxx وتعينه مسيرا للشركة وبتاريخ: 01/09/2020 تم تعديل السجل التجاري بتغير العنوان من بلدية xxx الى العنوان الجديد بلدية xxx الجزائر وايضا انسحاب المسيرxxx وتنازل عن حصصه الى السيد xxx وتعينه مسيرا.

الشركة تابعة اقليميا لدائرة اختصاص مفتشية الضرائب xxx تحت رقم المادة: 28110000000 والرقم الجبائي:001528110000000 يقوم بتسييرها السيد: xxx.[1]

ثانيا: الوضعية الجبائية:

1- الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

تخضع الشركة للضريبة على الأرباح الشركات IBS بناء على المادة 135و136 و150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

إضافة للرسم على النشاط المهني حسب حجم المعاملات وفقا للمواد 217-219 و357 من نفس القانون أعلاه.

[1] - مرجع سبق ذكره.

ونظرا لكون الشركة يشتغل لديها عمال فإنها تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي فئة المرتبات والأجور حسب نص المواد من 66الى 75 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتخضع الشركة للضريبة على الدخل الاجمالي فئة رؤوس الأموال المنقولة حسب المواد من 46 الى 48 والمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

2-الرسم على القيمة المضافة

نشاط الشركة يخضع للرسم على القيمة المضافة حسب المواد 01 و 02 ،05 و 21 و 29 و 23 و 30 وما يليهم من قانون الرسم على رقم الأعمال.

المطلب الثاني: خطوات وإجراءات عملية التحقيق

أسندت المديرية الفرعية للرقابة الجبائية هذه المهمة لفرقة التحقيق (مكتب التحقيقات أن المتكونة من أربعة (04) أعضاء على رأسهم رئيس فرقة التحقيقات الجبائية، وتمت دراسة الملف الجبائي للمكلف، كما تم التعرف على نشاط المؤسسة والضرائب بمختلف أنواعها.[1]

1. إرسال الإشعار بالتحقيق:

تم إشعار المكلف بعملية الرقابة من خلال إرسال وثيقة الإشعار بالتحقيقيدا بيد تحت رقم: 000/2020 بتاريخ 2020/10/14 مصحوبة بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة والموضح لحقوقهم والتزاماتهم تجاه الإدارة الجبائية، ومنح للمكلف مهلة 10 أيام من أجل التحضير لوثائقه.

- اسم المؤسسة الخاضعة للتحقيق: الشركة ذات المسؤولية المحدودة، مقاولة الاشغال العمومية الكبرى والري والبناء في مختلف مراحله والاشغال الغابية واستغلال الغابات، ولاية المسيلة.

ملاحظة: عدم الإفصاح على اسم الشركة الخاضعة للتحقيق راجع لاحترام حق من حقوق المكلف الخاضع للضريبة التي نص عليها المشرع الجزائري ألا وهو حق السر المهني.

2. الإجراءات التمهيدية:

بعد تسليم الأعوان المحققين الإشعار قاموا ببعض الإجراءات الأولية، وهذا حتى يتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه، وتجسدت هذه الإجراءات فيما يلي:

1.2. سحب ودراسة الملف الجبائي:

وهذا من مفتشية الضرائب المعنية بتسيير ملف المؤسسة مقابل وصل استلام، وهذا بعد تحرير طلب السحب.

[1]- مرجع سبق ذكره.

2.2. فحص الوثائق ومختلف التصريحات التي تضمنها الملف الجبائي:

تركزت عملية التحقيق اعتمادا على فواتير الشراء ووضعيات الاشغال المنجزة وفواتير البيع ومطابقتها مع ما هو مدون في المحاسبة وكشوف المعلومات المتواجدة بحوزة المصلحة وتتبع حركة الكشف البنكي وفحص ودراسة الحسابات المحاسبية والمراسلات الإدارية مع أصحاب المشاريع التي تم انجازها والهيئات المالية.

المطلب الثالث: فحص المحاسبة وذكر النقائص التي تحتويها

بعد تدخل المحقق بعين المكان وجمعه لمختلف المعلومات والوثائق التي يحتاجها تم مباشرة التحقيق في المحاسبة وذلك من خلال فحصها من الناحية الشكلية والضمنية حيث تم التوصل للنتائج التالية:

- **من حيث الشكل:**

تم تقديم الدفاتر المحاسبية التي تنص عليهم المواد من 09 الى 11 من القانون التجاري والمادة 20و21 وما يليها من القانون 07-11 المذكورة أدناه:

- ✓ دفتر اليومية: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة المسيلة بتاريخ:2015/01/07 يحتوي على 79 ورقة؛
- ✓ دفتر الجرد: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة المسيلة بتاريخ: 2013/01/07 يحتوي على 46 ورقة؛
- ✓ دفتر الاجرة: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة المسيلة بتاريخ: 2015/09/16 يحتوي على 41 ورقة؛
- ✓ الدفتر الكبير (الأستاذ): ممسوك عن طريق الاعلام الالي.

الدفاتر المساعدة: تم تقديم الدفاتر المساعدة التالية

دفتر المشتريات والمبيعات والبنك والصندوق ودفتر العمليات المختلفة وهي مستخرجة عن طريق الاعلام الالي من حيث المضمون.

- **حيث** المضمون: بعد الفحص المعمق لمحاسبة الشركة اتضح وجود بعض النقائص والعيوب المتمثلة في:

دراسة المخزونات:

اولا: بالنسبة للمخزونات المصرح بها خلال السنوات 2017-2018-2019 تحتوي على مواد غير قابلة للتخزين والخرسانة الجاهزة

BETON DOSE. (250-350-400) KG / M3 مخزنة المبينة في الجدول أدناه المخزنة من: 2018/12/31 إلى غاية 2019/12/31.

جدول رقم (03): المواد الغير قابلة للتخزين، المخزنة في الفترة ما بين 2018/12/31 و 2019/12/31

الرقم	التاريخ	المبلغ خ الرسم	النوع	الكمية / م3	المورد
128	16/05/2018	1 325 600	Béton dose 400 kg /M3	158	SPA BBC
489	21/11/2018	148 800	Béton dose 250 kg /M3	24	
491	13/12/2018	260 400		42	
490	24/11/2018	36 500	Béton dose 350 kg /M3	5	
452	20/12/2018	139 500		15	
492	20/12/2018	109 500		15	
المجموع		2 020 300			

يتمثل في تلخيص الفواتير الغير قابلة للتخزين التي تتمثل في مادة الاسمنت الجاهز 400Kg/ M3 الفواتير هي 128.489.491.490.452.492 لنفس المرود BBC. Spa، وتكمن اهمية الجدول رقم 3في توضيح الفواتير الغير مقبولة ومحل للتسوية الجبائية

دراسة المشتريات

تم دراسة المشتريات بالاعتماد على فواتير الشراء المقدمة من طرف الشركة ومقارنتها مع المعلومات الواردة لمصالحنا وما هو مدون في الكتابات المحاسبية مع تتبع حركة الكشف البنكي تبين وجود فارق بين فواتير الشراء وكشوف المعلومات الواردة لمصالحنا.

بالنسبة لسنة 2017:

بعد تفحص مشتريات هذه السنة تبين وجود مشتريات غير مصرح بها للموردين التاليين:

- ✓ x : تجارة بالجملة لمواد البناء والخردوات والعقاقير؛
- ✓ y : تجارة بالجملة للعتاد الكهربائي حسب كشوف المعلومات الواردة الى مصالحنا والموضح في الجدول التالي:

جدول رقم (04): المشتريات الغير مصرح بها للموردين y , x بالنسبة لسنة 2017

اسم المورد	تاريخ الكشف	مبلغ المشتريات خ الرسم	الرسم على المشتريات	سنة الشراء	مديرية الضرائب
X	09/12/2018	4 293 444	815 754	2017	مديرية الضرائب المسيلة
Y	30/12/2018	8 215 966	1 561 034		مركز الضرائب سطيف
مجموع المشتريات		12 509 409	2 376 788		

البيان	مبلغ الكشف خارج الرسم	المبلغ المسجل في المحاسبة خ الرسم	المبلغ المدون ضمن فواتير الشراء خ الرسم	الفارق
X	4 293 444	3 408 477	3 408 477	884 967
Y	8 215 966	–	–	8 215 966
المجموع	**12 509 410**	**3 408 477**	**3 408 477**	**9 100 933**

تم اعتماد معامل الانتاج المصرح به ضمن محاسبة الشركة بالنسبة للمشتريات غير مصرح به السنة 2017.

بالنسبة لسنة 2018:

بعد تفحص مشتريات سنة 2018 تبين وجود فارق في المشتريات بين المعلومات الواردة من الموردين من جهة ومن جهة المشتريات المصرح بها تم اعتماد معامل الانتاج المصرح به ضمن محاسبة الشركة بالنسبة للمشتريات غير مصرح به السنة 2018 والموضحة في الجدول أدناه:

جدول رقم (05): المشتريات الغير مصرح بها للموردين y , x بالنسبة لسنة 2018

البيان	**مبلغ الكشف**	**المبلغ المسجل في المحاسبة**	**المبلغ المدون ضمن فواتير الشراء**	**الفارق**
A	4 176 612	3 353 946	3 353 946	822 666
B	5 615 885	5 459 860	5 459 860	156 025
C	244 569	–	–	244 569
المجموع	**10 037 066**	**8 813 806**	**8 813 806**	**1 223 260**

البيان /السنوات	2017	2018	2019
المشتريات المستخرجة	94 169 543	52 909 303	3 193 277
المشتريات المصرح بها	85 068 610	51 686 043	3 193 277
الفارق المشتريات غير مصرح بها	**9 100 933**	**1 223 260**	-

شرح للجدول 04-05: المشتريات الغير مصرح بها المستخرجة من كشوف المعلومات لسنتي 2018/2017 تم استدراكها من طرف المصالح الجبائية ودمجها في رقم الاعمال والنتيجة الجبائية المشرح بها من طرف المكلف

دراسة الاستهلاكات

مما سبق ذكره اعلاه في دراسة المخزونات التي لا يمكن لهذه المواد الاولية تخزينها غير قابلة للتخزين اطلاقا (خرسانة جاهزة BETON DOSE) لهذه تم اعتبارها مستهلكة في نفس السنة التي تم اقتنائها

جدول رقم (6): فوارق الاستهلاكات بين الاستهلاكات المستخرجة والاستهلاكات المصرح بها

البيان / السنوات	2017	2018	2019
المخزون الأولي	-	21 892 206	44 082 534
المشتريات المستخرجة	94 169 543	52 909 303	3 193 277
المخزون النهائي	21 892 206	44 082 534	47 275 811
الاستهلاك المستخرج	72 277 337	30 718 975	-
الاستهلاكات المصرح بها	63 176 404	27 475 415	-
الفارق في الاستهلاكات	9 100 933	3 243 560	-

جدول06: يمثل مراجعة الاستهلاكات للمؤسسة بناء على مخزون أول مدة (الاولي)المشتريات المستخرجة والمخزون النهائي

بعد حساب الفوارق في الاستهلاكات لسنوات 2017،2018،2019

تم اعتماد معامل الانتاج المصرح به ضمن محاسبة الشركة بالنسبة للمشتريات غير مصرح بها والمواد الاولية غير قابلة للتخزين لسنتي 2017 و2018.

جدول رقم (07): رقم الأعمال الغير مصرح به بناءا على معامل الانتاج

البيان /السنوات	2017	2018
الفارق في الاستهلاكات	9 100 933	3 243 560
معامل الانتاج المصرح به	1,187	1,232
رقم الاعمال غير مصرح به	10 802 807	3 996 066

جدول 07: يتم الاعتماد على الفوارق في الاستهلاكات الزائدة في استخراج رقم الأعمال الغير المصرح به من أجل استدراك الحقوق الغير مصرح بها.

تم الاعتماد في مراجعة رقم الاعمال المفوترة بناء على المعلومات الواردة الينا في كشوف المشتريات الغير مصرح بها والمخزونات الغير قابلة للتخزين ووضعيات الاشغال المنجزة من طرف الشركة لصالح ش ذ م م x وش ذ م م y المبينة في الجداولل أدناه:

بالنسبة لسنة 2017:

جدول رقم (08): رقم الأعمال المنجز المصرح به لسنة 2017.

رقم الوضعية	تاريخ	طبيعة الاشغال	المبلغ خ الرسم	الرسم	المبلغ الاجمالي
7	01/01/2017	انجاز وحدة تصنيع مواد تغذية الانعام	5 526 150	1 049 969	6 576 119
8	02/02/2017		13 914 056	2 643 671	16 557 727
9	06/03/2017		14 667 701	2 786 863	17 454 564
10	07/04/2017		3 508 433	666 602	4 175 035
11	09/05/2017		3 540 143	672 627	4 212 770
12	10/06/2017		3 752 292	712 935	4 465 227
13	12/07/2017		2 703 591	513 682	3 217 273
14	13/08/2017		4 182 624	794 699	4 977 323
15	14/09/2017		6 009 984	1 141 897	7 151 881
1	16/10/2017		1 991 597	378 403	2 370 000
2	17/11/2017		2 521 008	478 992	3 000 000
3	19/12/2017		3 361 345	638 656	4 000 001
4	20/01/2017		2 521 008	478 992	3 000 000
5	21/02/2017		3 361 345	638 656	4 000 001
6	25/03/2017		2 100 840	399 160	2 500 000
7	26/04/2017		840 336	159 664	1 000 000
8	28/05/2017		3 361 345	638 656	4 000 001
9	29/06/2017		2 521 008	478 992	3 000 000
10	31/07/2017		2 521 008	478 992	3 000 000
المجموع			82 905 814	15 752 105	98 657 919

وضعيات اشغال 2017 تم التصريح بهم في 2018	4 911 571	933 198	5 844 769
المجموع	77 994 243	14 818906	92 813 150
رقم الاعمال المصرح به TCR	75 009 971	14 251 894	89 261 865
الفارق	2 984 272	567 012	3 551 284

جدول08: ملخص لرقم الأعمال المنجز المصرح به لسنة 2017

رقم الأعمال المستخرج– رقم الاعمال المصرح به = رقم الاعمال محل التسوية

بالنسبة لسنة 2018:

جدول رقم (09): رقم الأعمال المنجز المصرح به لسنة 2018.

رقم الوضعية	تاريخ	طبيعة الاشغال	المبلغ خ الرسم	الرسم	المبلغ الاجمالي
1	03/03/2018		2 521 008	478 992	3 000 000
2	01/04/2018		1 680 672	319 328	2 000 000
3	30/04/2018		2 521 008	478 992	3 000 000
4	29/05/2018		2 521 008	478 992	3 000 000
5	27/06/2018		420 167	79 832	499 999
6	26/07/2018	**انجاز وحدة**	2 352 941	447 059	2 800 000
7	24/08/2018	**تصنيع مواد**	1 680 672	319 328	2 000 000
8	22/09/2018	**تغذية الانعام**	4 201 681	798 319	5 000 000
16	21/10/2018		4 899 254	930 858	5 830 112
17	19/11/2018		6 155 564	1 169 557	7 325 121
المجموع			**28 953 975**	**5 501 255**	**34 455 230**
وضعيات اشغال 2017 تم التصريح بهم في 2018			4 911 571	933 198	5 844 769
المجموع			**33 865 546**	**6 434 454**	**40 300 000**
رقم الاعمال المصرح به TCR			**33 865 546**	6 434 454	40 300 000
الفارق			–	–	–

بالنسبة لسنة 2019:

جدول رقم (10): رقم الأعمال المنجز المصرح به لسنة 2019.

رقم الوضعية	تاريخ	طبيعة الاشغال	المبلغ خ الرسم	الرسم	المبلغ الاجمالي
1	02/01/2019	انجاز وحدة تصنيع مواد تغذية الانعام	3 361 345	638 655	4 000 000
2	03/03/2019		3 361 345	638 655	4 000 000
3	05/04/2019		2 100 840	399 160	2 500 000
4	08/05/2019		1 260 504	239 496	1 500 000
المجموع			**10 084 033**	**1 915 966**	**12 000 000**
رقم الاعمال المصرح به TCR			-	-	-
الفارق			**10 084 033**	**1 915 966**	**12 000 000**

الجدول رقم09 و10: يحتوي على ملخص لرقم الأعمال المنجز المصرح به لسنة 2018

رقم الأعمال المفوترة:

تم الاعتماد في مراجعة أرقام الأعمال على المعلومات الواردة لنا ووضعيات الأشغال المنجزة المقدمة من طرف الشركة والمشتريات الغير مصرح بها المخزونات الغير قابلة للتخزين الموضحة في الجدول أعلاه اسفرت على النتائج التالية:

جدول رقم (11): رقم الأعمال المستخرجة بناءا على المعلومات الواردة والأشغال المنجزة للسنوات الثلاث 2019/2018/2017

البيان /السنوات	2017	2018	2019
رقم الاعمال المصرح TCR	75 009 971	33 865 546	-
رقم الاعمال غير مصرح به الناتج عن المواد الغير قابلة للتخزين	-	2 489 010	
رقم الاعمال غير مصرح به الناتج عن الفوترة	2 984 272	-	10 084 033
رقم الاعمال غير مصرح به الناتج عن المشتريات الغير مصرح بها	10 802 808	1 507 056	
رقم الاعمال المستخرج	88 797 051	37 861 612	10 084 033
الفارق	13 787 080	3 996 066	10 084 033

جدول 11: هو عبارة عن ملخص لرقم الأعمال المستخرج بناءا على المعلومات الواردة (كشوف المعلومات للمشتريات) والأشغال المنجزة لسنوات 2017، 2018، 2019.

ويتم مراجعة أرقام الأعمال المقبوضة من خلال تتبع حركة أرصدة الكشوف البنكية هي في ذمة الشركة بالإضافة إلى المعلومات الواردة للمصلحة (كشوف المشتريات)

رقم الأعمال المقبوض

تم الاعتماد في مراجعة ارقام الاعمال المقبوض من خلال تتبع حركة الكشوف البنكية التي هي في ذمة الشركة والمعلومات الواردة لمصالحنا والمشتريات غير مصرح بها والموضح في الجدول أدناه:

جدول رقم (12): فارق بين رقم الأعمال المستخرج ورقم الأعمال المصرح به.

البيان /السنوات	2017	2018	2019
رقم الاعمال المستخرج	94 843 928	42 485 330	14 285 714
رقم الاعمال المصرح G50	84 038 300	38 487 395	14 285 714
الفارق	10 805 628	3 997 935	-

جدول 12: ملخص لأسس أرقام المستخرجة والفوارق المسجلة بينهما، وبين التصريحات الشهرية التي صرحت بها لسنوات 2017، 2018، 2019

التقييم العام: مما سبق ذكره اعلاه فانه في سنتي 2017 و2018 تم الاعتماد على محاسبة الشركة والوثائق المقدمة في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات محاسبة الشركة أما بالنسبة لسنة 2019 فإنه تم الاعتماد على طريقة التصحيح الفوري بناء على المادة 44 من قانون الاجراءات الجبائية لأنه لا يوجد أي أعباء أو أي وثائق تثبت هذه الأعباء لرقم الأعمال غير مصرح به تم اعتماد هامش ربح صافي 12%.

الـرسـم علـى النشاط المـهـني:

جدول رقم (13): الرسم على النشاط المهني حسب رقم الأعمال المستخرج مع تحديد العقوبة

البيان /السنوات	2017	2018	2019
رقم الاعمال المستخرج	94 843 928	42 485 330	14 285 714
رقم الاعمال المصر ح به	84 038 300	38 487 395	14 285 714
الفارق في رقم الاعمال	10 805 628	3 997 935	-
الفارق في رقم الاعمال الخاضع بعد التخفيض 25%	8 104 221	2 998 451	-
معدل الرسم	**2%**	**2%**	**2%**
مبلغ الرسم	162 084	59 969	-
نسبة العقوبة	**15%**	**15%**	**10%**
عقوبة	24 313	8 995	-
المجموع	186 397	68 964	-

جدول 13: ملخص لحقوق الناتجة على أسس أرقام الأعمال المستدركة والمتمثلة في:
الرسم على النشاط المهني TAP 2017، 2018، 2019.

ملاحظة: بالنسبة لغرامات التأخير تم تطبيق احكام المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الضريبة على أرباح الشركات(IBS)

إن دمج الفارق في رقم الأعمال لسنة 2019 في الأرباح يؤدي بنا إلى هامش ربح يساوي رقم الأعمال المستخرج لا تتماشى مع النشاط الممارس من طرف الشركة لذا تم اعتماد طريقة التصحيح التلقائي بناء على أحكام المادة 44 من قانون الاجراءات الجبائية واعتماد هامش قانون الاجراءات الجبائية واعتماد هامش ربح صافي 12% لسنة 2019

حساب الضريبة على ارباح الشركات

جدول رقم (14): حساب الضريبة على أرباح الشركات وتحديد العقوبة

البيان/ السنوات	**2017**	**2018**	**2019**
رقم الاعمال المستخرج	88 797 051	37 861 612	10 084 033
رقم الاعمال المصر ح به	75 009 971	33 865 546	0
هامش الربح المعتمد	//	//	12%
الفارق رقم الاعمال	13 787 080	3 996 066	1 210 084
الاستهلاكات غير مصرح بها	9 100 933	3 243 560	0
الاستهلاكات زائدة	0	0	0
الربح المصرح به	6 300 234	1 915 975	-1 192 415
اعباء قابلة للخصم	162 084	59 969	0
الربح المستخرج	10 824 296	2 608 512	1 210 084
معدل الضريبة على ارباح الشركات IBS	**23%**	**23%**	**23%**
الضريبة المستخرجة	2 489 588	599 958	278 319
الضريبة المصرح بها / تسديد التسبيقات على الحساب	1 449 054	440 674	434 716
باقي التسبيق على الحساب	0	0	156 397
الحقوق الواجبة التسديد	1 040 534	159 283	0
نسبة العقوبة	**25%**	**15%**	**10%**
العقوبة	260 134	23 893	0
المجموع	**1 300 668**	**183 176**	**0**

جدول 14: الضريبة على أرباح الشركات IBS 2017، 2018، 2019.

ملاحظة 01: بعد الاطلاع على التصريحات الشهرية تبين عدم تسديد الضريبة على ارباح الشركات لسنة 2019 والاكتفاء بتسديد التسبيقات الثلاثة المنصوص عليها في المادة 356 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بمبلغ :719 434 دج

ملاحظة02: بالنسبة لغرامات التأخير تم تطبيق احكام المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الاقتطاع من المصدر لمداخيل رؤوس الأموال المنقولة:

تعتبر الفوارق المستخرجة موزعة حسب المواد 45 و104 من قانون الضرائب المباشرة

جدول رقم (15): الاقتطاعات من المصدر لمداخيل رؤوس الأموال المنقولة

البيان /السنوات	2017	2018	2019
الفارق في الأرباح	4 524 062	692 537	1 210 084
الضريبة على أرباح الشركات 23 %	1 040 534	159 283	278 319
الأرباح الموزعة المستخرجة	3 483 528	533 253	2 407 064
الأرباح الموزعة المصرح بها	0	0	1 475 299
الضريبة المستخرجة بمعدل 15 %	522 529	79 988	361 060
الضريبة المصرح بها	0	0	147 530
الفارق في الضريبة	522 529	79 988	213 530
معدل العقوبة	**25%**	**15%**	**25%**
العقوبة	130 632	11 998	53 382
مجموع	653 161	91 986	266 912

جدول 15: الضريبة على دخل رؤوس الأموال المنقولة ISCM 2017، 2018، 2019

ملاحظة: بالنسبة لغرامات التأخير تم تطبيق أحكام المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تم حساب IRCMبمعدل 10%بدل 15% لسنة 2019 بناء على المادة رقم (05) من قانون المالية لسنة 2018 المعدل للمادة رقم (104) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الرسم على القيمة المضافـة:

جدول رقم (16): حساب الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعها مع تحديد العقوبة

البيان /السنوات	2017	2018	2019	المجموع
رقم الأعمال المستخرج	94 843 928	42 485 330	14 285 714	94 843 928
رقم الأعمال المصرح G50	84 038 300	38 487 395	14 285 714	84 038 300
الفارق	10 805 628	3 997 935	0	10 805 628
معدل الرسم	**19%**	**19%**	**19%**	**19%**
الحقوق	2 053 069	759 608	0	2 812 677
الرسم القابل للدمج	0	0	0	0
الرسم القابل للخصم	1 729 177	558 966	0	2 288 143
الرسم الواجب دفعه	323 892	200 642	0	524 534
معدل العقوبة	**25%**	**25%**	**10%**	
العقوبة	80 973	50 160	0	131 133
المجموع	404 865	250 802	0	655 667

جدول 16: يتمثل في استخراج الحقوق النهائية الناتجة على عملية الرقابة المحاسبية ويوضح الأسس والحقوق والعقوبات التي يتحملها المكلف (الشركة)

ملاحظة: بالنسبة لغرامات التأخير تم تطبيق احكام المادة 116 من قانون الرسوم على رقم الاعمال

ملاحظة جد هامة: تبعا لأحكام المادة 31 من قانون المالية لسنة 2012 المعدلة للمادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية، فان لديكم إمكانية طلب التحكيم من المدير الولائي للضرائب للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون في الرد على قضيتكم موضوع التحقيق.

التبليـغ النهـائـي:

تطبيقا لأحكام المواد 31 من قانون المالية 2012، 50 من قانون المالية 2021 المعدلة للمادة 20 الفقرة06 من قانون الاجراءات الجبائية ومن خلال الاجتماع المنعقد يوم: 20/10/2021 على الساعة 09:00 بمقر المديرية الولائية للضرائب تحت اشراف السيد المدير الولائي وبحضور أعضاء الادارة الجبائية ومسير

الشركة ومستشاره بناء على الدعوة رقم :665 والمستلم يدا بيد بتاريخ: 07/10/2021 لمناقشة نقاط احتجاجكمحيث تمحورت احتجاجات المكلف حول النقاط التالية:

– مسير الشركة يحتج على وضعيات الاشغال لسنة 2019 بمبلغ بكامل الرسوم المقدر ب 000 000 12 دج معللا إجابته بأنه تم التصريح بهافي الميزانية الجبائية لسنة 2018.

بعد دراسة رد المكلف ومناقشته تم التحكيم من طرف المدير الولائي كالتالي:

– تم رفض احتجاج مسير الشركة كون وضعيات الاشغال مؤرخة في سنة 2019 وليست في سنة 2018 وهذا بناء على المادة :139 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تنص على أن الحدث المنشئ للضريبة على أرباح الشركات لنشاط الشركة هو الفوترة.

جدول رقم (17): الصادر عن قباضة الضرائب يدعى "الورد الفردي Role individual" يوضح مجموع العقوبات التي تعرضت لها الشركة "XXX"

ش ذ م م xxx
مقاولة الاشغال البناء
بلدية xxx
001528110000000
2811000000
مفتشية xxx
قباضة xxx

IMPOTS-TAXES-DROIS	ANNEE	BASE	BASE	MONTANT	TAUX	DROITS RESULTANT			MONTANT	PENALITES		TOTALdes droits et pénalités
		Imposable	Imposée ou déclarée	réhaussement		De la base imposable	De la bese imposée	TVA déductibles	des droits rappelée	TAUX	Montant	
IBS.....	2017	10 824 296	6 300 234	4 524 062	23%	2 489 588	1 449 054		1 040 534	25%	260 134	1 300 668
	2018	2 608 512	1 915 975	692 537	23%	599 958	440 674		159 283	15%	23 893	183 176
Majoration et Amendes (IRG	....à.....											
I.R.G..SALAIRE.....						0	0		0	25%	0	0
									0	10%	0	0
I.R.G/RCM.....	2017	3 483 528	0	3 483 528	15%	522 529	0		522 529	25%	130 632	653 161
	2018	533 253	0	533 253	15%	79 988	0		79 988	15%	11 998	91 986
	2019	2 407 064	1 475 299	931 765	15%	361 060	147 530		213 530	25%	53 382	266 912
DROIT DE TIMBRE												
Taxes sur l'Activité Professionnelle	2017	92 142 521	84 038 300	8 104 221	2%	1 842 850	1 680 766		162 084	15%	24 313	186 397
	2018	41 485 846	38 487 395	2 998 451	2%	829 717	769 748		59 969	15%	8 995	68 964
axe sur la Valeur Ajoutée.....	2017	94 843 928	84 038 300	10 805 628	19%	18 020 346	15 967 277	1 729 177	323 892			323 892
	2018	42 485 330	38 487 395	3 997 935	19%	8 072 213	7 312 605	558 966	200 642			200 642
Réintégration TVA/achats									0		0	0
Pénalités d'assiete/TVA	2017A 2018									25%	131 133	131 133
	TOTAL GENERAL DU ROLE					32 818 250	27 767 654		2 762 452	0	644 480	3 406 932

خلاصة

بعد دراسة مختلف جوانب الرقابة الجبائية للمكلف نلخص أن الرقابة الجبائية تشكل وسيلة فعالة من أجل تفعيل اليات التهرب الضريبي، والادارة الجبائية تستعملها من أجل معاينة الأخطاء والنقائص وعدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلفين وذلك لردع المكلفين المدلسين.

خاتمة

خاتمة

نظرا للدور الذي تلعبه الضريبة في الاقتصاد الوطني فإن الدولة تسعى جاهدة إلى محاربة ظاهرة التهرب والغش الجبائي، لكن هذا ليس بالأمر السهل نظرا لتعقد الظاهرة واحتوائها على أشكال وطرق احتيالية متعددة وهو ما أدى إلى صعوبة إحصائها واكتشافها، فالمكلف بالضريبة يسعى إلى تخفيض أسس الضريبة أو التخلص منها نهائيا عن طريق استغلال الثغرات القانونية أو عن طريق التحايل المادي أو القانوني وكذلك عن طريق التلاعب في المحاسبة سواء بتضخيم التكاليف أو تخفيض الإيرادات وهذا بسبب نقل العبء الضريبي على المكلف وتعقد النظام الجبائي، وكذلك عدم استقرار التشريع الجبائي، أي عدم بلوغ سياسة محكمة وكل هذا أدى إلى عدم كفاءة الإدارة الجبائية وما نجم عنه من ضعف الرقابة الجبائية والتي تعتبر أداة فعالة في الحد من التهرب الجبائي لأنها تقوم باستدراك النقائص وتعديل الأخطاء وإظهار الاغفالات التي يقوم بها المكلف عن طريق مراقبتها للتصريحات الجبائية المقدمة من طرفه، كما لها الحق في التحقيق في وضعيتهم وجمع المعلومات المتعلقة بهم ومقارنتها مع المعلومات المصرح بها لإثبات صحتها بواسطة التحقيق في المحاسبة والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية بالإضافة إلى التحقيق المصوب، وأن ما ينتج عن الرقابة الجبائية يجعل الإدارة الجبائية تقوم باتخاذ عدة إجراءات لازمة لتصحيح أسس الفرض الضريبي أو ما يعرف بالتقويم وكذلك فرض عقوبات على كل من يخالف القوانين.

مما سبق نستنتج أن الرقابة الجبائية استطاعت بواسطة آلياتها وإجراءاتها الجبائية كشف حالات التحايل التي يقوم بها المكلف في ملفه الجبائي للتهرب من أداء الضريبة، وذلك باستعمال الآليات التي منحها لها المشرع من حق الاطلاع على الوثائق المحاسبية للمكلف وحق الرقابة على التصريحات للتأكد من صحتها وذلك بمقارنتها بالمعطيات الخارجية، وكذلك حق استدراكها للأخطاء الإدارية (حق التقادم) وذلك بتعديلها أو فرض

ضريبة جديدة، إلا أن هذه الآليات والإجراءات تبقى ضعيفة للحد تماما من ظاهرة التهرب والغش الجبائي.

لذلك فإن الرقابة الجبائية في الواقع تصادفها العديد من الصعوبات والعقبات والنقائص التي تحيط بها، وهذا ما يؤدي إلى صعوبة الوصول إلى الهدف المنشود منه وهو الحد من الغش الجبائي.

اختبار الفرضيات:

بعد التعرض لمختلف محاور الدراسة والدراسة التطبيقية التي شملت التحقيق المحاسبي لمجمل الوضعية الجبائية تم اثبات صحة الفرضيات التي نصت عليها الرقابة الجبائية؛

يتم إقتراح الملفات من طرف مفتشيات الضرائب إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، والتي بدورها تقوم بدراسة هذه الملفات مع امكانية زيادة او انقاص ملفات، وترسلها الى المديرية العامة التي تعطي الموافقة من اجل برمجة هده الملفات في عملية الرقابة الجبائية؛

إن الرقابة الجبائية تساعد المكلف بعدم تسديده للضريبة، وكذلك لكل محاولات الغش في التصريحات والوثائق المحاسبية، هذه التجاوزات يتم على أساسها اعتماد أسس جديدة للإخضاع الضريبي، وهو ما يؤدي إلى تحقيق ايرادات للخزينة العمومية؛

إن اكتشاف الغش التهرب الضريبي وكل التجاوزات والاخطاء تعتبر الدور الاساسي للرقابة الجبائية من خلال مراقبة مختلف التصريحات المقدمة من طرف المكلف الملزظم بدفع الضريبة

أهم النتائج المتوصل اليها:

1- الضريبة أداة تمويل للاقتصاد الوطني بسبب ارتباطها بجميع الأنشطة والقطاعات الاقتصادية.

2- يعتبر الغش والتهرب الضريبي وسيلة للتخلص من دفع الضريبة جزئيا أو كليا، حيث أن كلا مفهومي الغش والتهرب الضريبي هو التخلص من دفع الضريبة بصفة جزئية أو كلية سواء يسلك المكلف في ذلك طرقا مشروعة (التهرب الضريبي)، أو يسلك طرقا وتقنيات يعاقب عليها القانون (الغش الضريبي).

3- يتعمد الكثير من المكلفين التهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية (التهرب الضريبي)، بطرق وأساليب عدة، أهمها التلاعب في إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية التي تعبر عن وضعيتهم المالية، حيث يتجه أغلب المكلفين نحو تقديم صورة عن مركزهم المالي أقل مما هي في الواقع للتقليل من مبالغ الضرائب والرسوم الواجب عليهم تسديدها.

4- إن التنسيق التام بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى يلعب دورا فعالا في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها، وهذا من شأنه تعزيز استراتيجيات مكافحة التهرب الضريبي.

5- إن الرقابة الجبائية تتميز بنقص الفعالية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، فرغم مساهمتها في زيادة المردودية إلا أنها ما زالت بعيدة عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الجبائية المنتهجة والتي محورها الأساسي يكمن في الحد من التهرب الضريبي.

أهم التوصيات:

على أساس ما ذكرناه، يمكن اقتراح بعض التوصيات لعلها تساهم في رفع وزيادة درجة فعالية الرقابة والنظام الجبائي الجزائري وذلك من خلال النقاط التالية:

1- ضرورة استقرار النظام الجبائي الجزائري من حيث أنواع ومعدلات الضرائب والرسوم؛

2- ضرورة إعادة النظر في معدلات ونسب بعض الضرائب والرسوم التي تشكل ضغطا ضريبيا يثقل كاهل المكلفين ويدفع بهم إلى التهرب الجبائي للتقليل من هذه الضرائب والرسوم؛

3- تشجيع المكلفين الذين تثبت براءة ذمتهم الجبائية بواسطة عملية الرقابة الجبائية، من خلال منحهم امتيازات ضريبية مثلا؛

4- بناء علاقة متينة بين المصالح الجبائية والمكلفين مبنية على حسن النية من الطرفين؛

5- توفير إدارة جبائية على درجة عالية من الكفاءة والتنظيم والفعالية، لأن كفاءة هذه الأخيرة لها دور في إمكانية تطبيق رقابة جبائية تحقق عدالة اجتماعية، وذلك من خلال تزويد الإدارة الجبائية بالأدوات والأجهزة الإلكترونية الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها، وكذلك إعلام المكلف وتوعيته عن طريق توضيح وتبيان كل ما يتعلق بالضرائب ومستجدات التشريع الجبائي لمواعيد الدفع وكيفيات حساب الضرائب، تحسين أوضاع العاملين في الإدارة الجبائية وذلك بتحسين الأجور أو منحهم مكافئات تكون بمثابة حاجز أمام الإغراءات المالية التي تقدم لهم.

إن مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ليس عملا للإدارة الجبائية وحدها بل هو عمل يخص كل من الدولة والمكلف أيضا، بحيث يجب على الدولة أن تراجع جميع القوانين الجبائية من أجل إعادة صياغتها بطريقة واضحة وبسيطة يسهل على المكلف استيعابها، كما يجب على المكلف أن يكون متحضرا من خلال استيعابه لفكرة أن الدولة لا تسيء استعمال هذه الأموال وأن عملية دفع الضرائب لا تنتهي قطعيا عند دفعها بل تعود عليه بمنافع غير مباشرة في حياته اليومية، ثم يأتي دور الرقابة الجبائية الذي يتمثل في مساعدة المكلفين لأداء هذه الخدمة ومراقبة ومراجعة صحة ومصداقية تصريحاتهم.

آفاق الدراسة:

وفي الأخير نأمل من خلال هذه الدراسة أن تكون منطلقا لبحوث أخرى في المستقبل كإجراء دراسات ميدانية تشمل نظام التصريحات المحاسبية والجبائية في الجزائر في ظل النظام المالي والمحاسبي الجديد، بالإضافة إلى ذلك دراسة العلاقة بين الإدارة والمكلف خصوصا دراسة سلوكه الجبائي وفهم الأساليب والطرق التي يطورها للتملص من الضريبة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا: الكتب:

1. أبو منصف، مدخل التنظيم الإداري المالية العامة، دار المحمدية، الجزائر.

2. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الاولى 2008.

3. بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية لطلبة المعاهد العليا والجامعات وكل المتخصصين، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر.

4. بن عمارة منصور، أنواع واجراءات الرقابة الجبائية، دار هومة، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر.

5. حامد أحمد، علم المالية العامة، الجزء الأول، دار النشر العربية، طبعة2، القاهرة، 1975.

6. حسين عواضة، عبد الرؤوف قطيس، المالية العامة، دار الخلدون، لبنان، 1995.

7. حميد بوزيد، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2007.

8. حميدي سليمان، سميحات القبليات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، دراسة تحليلية وتطبيقية، مكتبة دار الثقافة، الأردن 1998.

9. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير أسامة، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الثانية، 2005 – 2016.

10. سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر 2011.

11. سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات حبلي الحقوقية، دمشق، 2003.

12. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان،2007.

13. عباس عبد الرزاق، تحقيق في المحاسبة والنزاع الضريبي، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.

14. عبد المنعم فوزي، مالية الدولة، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، 1971.

15. عوادي مصطفى ورحال ناصر، الغش والتهرب الضريبي الجزائري، للطلبة الجامعيين المكلفين بالضريبة والمهنيين، مكتبة بن موسى للنشر والتوزيع، 2010-2011.

16. عوادي مصطفى، يونس زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية، الجزائر، 2010.

17. غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي والاسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، 2006.

18. غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الافاق، الاردن، 1998.

19. محفوظ المشاعلة، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، مركز أحمد ياسين، عمان، الطبعة الثانية، 2003.

20. محمد خالد المهاينيي، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، المنظمة العربية الادارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2010.

21. محمد طاقة، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة، الاردن، الطبعة الأولى، 2007.

22. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2008.

23. محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005.

24. محمد عناب، مقومات النظام الجبائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.

25. محمد قاسم القزويني، مهدي حسين زويف، المفاهيم الحديثة للرقابة، دار النهضة العربية، القاهرة 1993.

26. مراد ناصر، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الثانية، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2009.

27. مصطفى عوادي، نصر رحال، التحقيق الجبائي على المكلفين بالضريبة في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال، العدد الأول، الجزائر، 2016.

28. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، البليدة، الجزائر، 2003.

29. وليمس توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتحقيق، دار المريخ، المملكة العربية السعودية ،1989.

30. يونس أحمد وآخرون، المالية العامة للضرائب والنفقات العامة، الدار الجامعية، دون طبعة، شارع 12 زكريا غنيم إبراهيمية إسكندرية–مصر.

ثانيا: المذكرات

31. اسعيد خليفة، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،2014.

32. بالواضح الجيلالي، التهريب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة واستراتيجية المكافحة: حالة الجزائر 2001–2011، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة المسيلة.

33. بن التومي محمد، الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي، ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2020.

34. درار بلال، زكري بلال، دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي، ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2012.

35. دريد موسى، دور المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة والتدقيق، كلية العلو م الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر 2019.

36. رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، دراسة حالة ولاية الوادي، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2007.

37. رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر (1991-2002)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع تسيير، جامعة الجائر، 2007-2008.

38. عيسى بالخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، رسالة الماجيستير في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة 2002.

39. كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجيستر في علوم المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، تخصص: تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد حنفير، بسكرة، 2009.

40. لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر،2011- 2012.

41. لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجيستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة ،2011.

42. ليندة اية قاسمي، نوال بوضياف، التهرب الضريبي واليات مكافحته، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، أطروحة دكتورة غير منشورة.

43. محمد فلاح، السياسة الجبائية، الأهداف والأدوات الرجوع إلى حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003-2004.

44. نصيرة يحياوي، الغش والتهرب الجبائي، رسالة شهادة الماجيستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1998.

45. نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية 1999-2003، مذكرة ماجيستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، الجزائر 2004/2003.

46. يحي لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الجزائرية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، فرع استراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2006 /2007.

ثالثا: المجلات:

47. قصاص سليم، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة العلوم الإنسانية، كلية الحقوق، جامعة الإخوة المنوزي، قسنطينة، العدد48، المجلة ألف، ديسمبر، 2017.

48. ولهي بوعلام، بن عثمان عائشة، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الاداء، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد 17، المسيلة 2017.

49. ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة المالية، حالة الجزائر، مدخلة ضمن ملتقى دولي حول الأزمة المالية والحكومة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2009.

رابعا: الملتقيات:

50. بساس أحمد، رنان مختار، "أهمية المراجعة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي للمكلف"، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق في ظل الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة الأغواط، الجزائر، أيام 20-21 نوفمبر 2013.

خامسا: القوانين:

51. قانون 08-21 المؤرخ في 2008/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، الجريدة الرسمية، العدد 74، الصادرة في 2008/12/31.

52. قانون الاجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية، 2022.

53. قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، بارتي للنشر، الجزائر، 2002.

54. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدل بموجب المادة 14 من قانون المالية 2007، الجريدة الرسمية، العدد85، 2006.

55. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب 2012 - 2015.

56. منشورات وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2022.

سادسا: المراجع الأجنبية:

57. Ahmed Hanin, audit compatible et financier Edition Berti, Algeria

58. André Margarita. La fraude fiscale est ses succédanées, collection.

59. Bernard PLAGNET, droit fixa, édition DALLOZ, Sirey, paris, 1992, p236

60. Cité par Kandi, théorie, fiscal, l'expérience algérienne, édition, E.N.A.C,

61. J.P.Casimir ,Les Signe .extérieurs de revenue ,liberticide l'Université, paris,1979 ,p 154.

62. Miche Boveri, Marie Christine, l'administration fiscale en France, PUF, paris, 1988.

63. Tixier gilbert, guest\guy\, droit fiscal, 3eme edition, L.D.G.Pqris

64. Www-cent pourcent.dz IRI.AHLAMONTADA.NET/T578,26-02-2017,09,40.

ملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOT DE M'SILA

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب لولاية المسيلة

A
xxxxxxxxxxxxx

Référence N°

Lettre avec A.R N°

Le

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaitre que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre
le à à l'effet de vérifier au titre des exercices
l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés :TAP- TVA-IRG-IRG/S-IBS-DT

Nous vous saurons gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives et dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données et traitements visés à l'article 20-3 du Code des Procédures Fiscales.

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix et de demander toutes les précisions sur la conduite de cette vérification.

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

☐ (1) Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé dès la remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques et de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du Code des Procédures Fiscales).

Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié.

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade des vérificateurs

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

A

Avis d'Absence de Redressements suite à la Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous informer que la vérification de la comptabilité effectuée suivant avis de vérification N° du se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés relative aux années , , , s'est achevée sans entrainer de redressements.

Aussi, veuillez accepter nos remerciements pour l'entière compréhension et collaboration dont vous avez fait preuve au cours des différentes étapes de ce contrôle.

Fait à le

Chef de brigade

Nom, prénom et grade des vérificateurs

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE M'SILA

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب لولاية المسيلة

A
xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx

Référence N°:

Lettre avec A.R.
N°

المسيلة Le

Notification de redressement définitive
Suite à la vérification de comptabilité
(Absence de réponse)

Madame, Monsieur, xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx

Nous avons constaté que vous n'avez pas répondu à la proposition de notification de redressement N° du à l'issu de l'expiration du délai réglementaire.

Je vous informe que les rectifications qui vous ont été proposées sont tacitement reconduites conformément à l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.
En cas de contestations de votre part, vous avez la possibilité d'introduire une requête, dans le cadre du recours préalable, auprès de l'administration des impôts, selon le cas, au Directeur des Grandes Entreprises ou au Directeur des Impôts de Wilaya, et ce conformément aux dispositions de l'article **71** du Code des Procédures Fiscales.

La présente lettre comporte 04 feuilles, y compris celle-ci.
Veuillez agréer, madame, monsieur, l'assurance de ma considération distinguée.

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade des vérificateurs

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم :..مناجمنت..مالية

جامعة محمد بوضياف - المسيلة
Université Mohamed Boudiaf - M'sila

رقم: ...../.....

المسيلة في: 11 جانفي 2022

إلى السيد: مدير الضرائب لولاية
المسيلة

الموضوع: طلب مساعدة الطلبة على إجراء التربص الميداني.

سيدي المحترم، تحية طيبة و بعد...

في إطار انفتاح الجامعة على محيطها الاقتصادي والإداري، ومن أجل مساعدة الطلبة في إعدادمذكرات التخرج ، التي تدخل ضمن متطلبات نيل **شهادة الماستر** في شعبة: مناجمنت وحسابات... تخصص :..محاسبة وجباية معمقة.....

فإنه يشرفنا أن نطلب من سيادتكم مساعدة الطلبة المذكورين في الجدول أدناه، على إجراء تربصهم الميداني بمؤسستكم.

تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام.

الطلبة:

الرقم	الاسم واللقب	رقم بطاقة الطالب	رقم ب.ت.و/ ر.س	الإمضاء
01	حموتنا كنزة	171735081197	200338817	
02	قرساس صالح	080850888	200844986	

عنوان المذكرة:..آليات الرقابة الجبائية للحد من التهرب والتهرب الضريبي.....
.....
.....

المشرف(الاسم و اللقب و الإمضاء)	هيئة التربص (الإمضاء والختم)	رئيس القسم (الإمضاءوالختم)
د. بداوي	موافق المدير الفرعي للوسائل	رئيس قسم العلوم المالية والمحاسبة

رئيس مكتب الرقابة الجبائية

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: .....

معة محمد بوضياف بالمسيلة
ة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
م: .....

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة)*: خرشاش صالح المولود(ة) بتاريخ: 25/03/1988 ب: الحمة

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم: 200804086 الصادرة بتاريخ: 14/12/2016 عن: المسيلة

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: علوم مالية تخصص: جباية معمقة خلال السنة الجامعية: 2022

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان": آليات الوقاية الجبائية للحد من الغش والتهرب الضريبي

دراسة حالة مديرية الضرائب بالمسيلة

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

حرر بتاريخ: 05/06/2022

التوقيع و البصمة

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

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 والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة)*: حوحو كنزة المولود(ة) بتاريخ: 1995/04/04 ب: بالمسيلة

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو.س.) رقم: 200338811 الصادرة بتاريخ: 2016/04/24 عن: المسيلة

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: علوم مالية تخصص: جباية معمقة خلال السنة الجامعية: 2022

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان**: واقع الرقابة الجبائية الحد من الغش والتهرب الضريبي

دراسة حالة مديرية الجباية بالمسيلة

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

حرر بتاريخ: 05/06/2022

التوقيع والبصمة

*يحرر كل طالب (ة) تصريحا فرديا في حالة إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب(ة) واحد.
**يدرج هذا التصريح ضمن ملاحق المذكرة

الملـخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور اجراءات الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي، حيث قمنا بتقديم مفاهيم نظرية شاملة حول كل من الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي، كما قمنا بتبيان اجراءات وطرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي وأظهرنا كيف يمكن للرقابة الجبائية أن تساهم في ذلك.

أما في الجزء التطبيقي تم اختيار مديرية الضرائب بولاية المسيلة كميدان لإسقاط كميدان لإسقاط الدراسة النظرية سالفة الذكر، إذ قمنا بدراسة ملف جبائي لمؤسسة XXX وتوصلنا لمجموعة من النتائج أهمها:

- للرقابة الجبائية دور هاما في مكافحة الغش والتهرب الضريبي.
- توفير الظروف المناسبة للقيام بعملية الرقابة الجبائية.
- اكتشاف الاخطاء وكل التجاوزات للرقابة الجبائية.

الكلمات المفتاحية: التهرب الضريبي– الغش الضريبي– الرقابة الجبائية.

Sommaire:

Cette étude vise à mettre en évidence le rôle des mesures de contrôle fiscal dans la lutte contre l'évasion fiscale, car nous avons présenté des concepts théoriques complets sur le contrôle fiscal et l'évasion fiscale, et nous avons également décrit les procédures et les méthodes de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, et nous avons montré comment le contrôle budgétaire peut y contribuer.

Quant à la partie pratique, la Direction des Impôts de la Wilayat de M'sila a été choisie comme terrain pour déposer l'étude théorique précitée, car nous avons étudié un dossier fiscal pour XXX Corporation et sommes parvenus à un ensemble de résultats dont les plus importants sont:

- Le contrôle fiscal joue un rôle important dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.
- Fournir les conditions appropriées pour mener à bien le processus de contrôle fiscal.
- Découvrir les erreurs et tous les abus du contrôle fiscal.

Mots clés : évasion fiscale, fraude fiscale, contrôle fiscal: