الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبية

رقم:

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: مالية ومحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تحت عنوان:

الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية المسيلة

من إعداد الطالبين:

- بن التومي محمد
- لعلاوي اكرم

تحت إشراف: عريوة رشيد

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
رزيقات بوبكر	أستاذ محاضر	جامعة المسيلة	رئيسا
عريوة رشيد	أستاذ محاضر – أ	جامعة المسيلة	مشرفا ومقررا
بحري علي	أستاذ محاضر	جامعة المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2019-2020

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبية

رقم:

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: مالية ومحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تحت عنوان:

الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية المسيلة

من إعداد الطالبين:

- بن التومي محمد
- لعلاوي اكرم

تحت إشراف: عريوة رشيد

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
رزيقات بوبكر	أستاذ محاضر	جامعة المسيلة	رئيسا
عريوة رشيد	أستاذ محاضر – أ	جامعة المسيلة	مشرفا ومقررا
بحري علي	أستاذ محاضر	جامعة المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2019-2020

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

نحمد الله رب العالمين ذي الفضل العظيم، والصلاة والسلام على نبينا وحبيبنا سيد الخلق وخاتم المرسلين، والشكر لله العلي العظيم على حسن توفيقه، وكريم عونه.

بداية نتوجه بعظيم الشكر والتقدير والاحترام إلى أستاذنا الفاضل " عريوة رشيد" الذي تكرم بقبوله الإشراف على هذه المذكرة فكان له الفضل العظيم في إنجازها.

كما نتوجه بالشكر والتقدير للأساتذة الأفاضل الذين سننال شرف مناقشتهم، فلهم منا الشكر على نصائحهم وتوجيهاتهم.

كما يسرنا ويشرفنا أن نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساعدنا في اتمام هذا العملي العلمي ومد لنا يد العون سواء من قريب أو من بعيد.

محمد وأكرم

إهـــداء

إلى من قال فيهما المولى عز وجل

" وَاخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا "

الوالدين الكريمين –حفظهما الله–

****

إلى إخوتنا الأعزاء

****

إلى كل أصدقائنا وزملائنا

****

إلى كل من ساعدونا في مشوارنا العلمي ولو بكلمة طيبة

****

إلى كل باحث وطالب علم

****

إلى كل من وسعتهم قلوبنا ولم تسعهم اورقنا

****

وفي الأخير نرجوا من الله تعالى ان يجعل هذا العمل علما نافعا ينتفع به

الملخص

الملخص:

تعالج هذه المذكرة موضوع الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي، وذلك استنادا إلى واقع النظام الجبائي الجزائري والتحديات التي يواجهها من طرف عدة معوقات، أبرزها ظاهرة التهرب الضريبي ومالها من آثار سلبية على الاقتصاد الوطني بشكل عام والخزينة العمومية بشكل خاص.

وبهدف إرساء مقاربة علمية وعملية جادة حول اشكالية البحث، حاولنا من خلال هذه الدراسة التطرق إلى مهفوم ظاهرة التهرب الضريبي وانواعه اضافة إلى ابرز أسبابه ومختلف الطرق المستعملة في ذلك وصولا إلى آثاره، ومن جهة أخرى تم التطرق إلى مختلف الجوانب النظرية والقانونية المتعلقة بالرقابة الجبائية كونها أسلوب وقائي وعقابي في آن واحد وذلك لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، حيث تعد آليتي التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب من أهم الآليات المستخدمة في كشف الأخطاء والتجاوزات التي قد تستعمل من طرف المكلفين بالضريبة سواءا بقصد او بدون قصد، حيث يسعى المشرع الجبائي من خلال الرقابة الجبائية إلى حماية الاقتصاد الوطني واسترجاع المال العام من جهة أخرى.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية، التهرب الضريبي، التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب

Abstract:

This paper addresses the subject of tax control as a mechanism that is designed for fighting and ending tax evasion, taking the Algerian tax system as a study case, and all the challenges it faces due to various causes. Most notably, tax evasion, and its negative effects on the national economy in general and the public treasury in particular.

Aiming to establishing a serious scientific and practical approach to the research problem, we tried, through this study, to address the concept of this phenomenon known as tax evasion, and its types, in addition to its main causes and the various methods used in this evasion, down to its effects. On the other hand, the various theoretical and legal aspects related to tax control were discussed, Being a preventive and punitive method at the same time to combat the phenomenon of tax evasion, As the two mechanisms of accounting investigation and corrective investigation are considered as the most important mechanisms used to detect errors, and abuses that the taxpayers, intentionally or unintentionally, may fall in, where In the same vein, tax legislature seeks to protect the national economy and recover public money on the other hand through tax control.

Key words: Tax control, Tax evasion, Accounting investigation, Corrected investigation.

فهرس المحتويات

المحتويات	الصفحة
شكر وتقدير	III
الإهداء	IV
الملخص	V
فهرس المحتويات	VII
قائمة الجداول	X
قائمة الأشكال	XII
قائمة الملاحق	XIV
قائمة المصطلحات والمختصرات	XVI
مقدمة	**أ–و**
الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي	01
تمهيد	02
المبحث الأول: مدخل نظري حول الرقابة الجبائية	03
المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية	03
المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية	07
المطلب الثالث: الإطار القانوني للرقابة الجبائية في الجزائر	12
المبحث الثاني: التهرب الضريبي ماهيته، أسبابه وآثاره	27
المطلب الأول: التهرب الضريبي المفهوم والأنواع.	27
المطلب الثاني: التهرب الضريبي أسبابه وطرقه	29
المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي	34
خلاصة الفصل الأول	36
الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول واقع الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب في ولاية المسيلة	37
تمهيد	38
المبحث الأول: تقديم عام حول المديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة	39
المطلب الأول:. التعريف بميدان الدراسة– المديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة–	39
المطلب الثاني: إحصائيات عامة حول نتائج الرقابة الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة (2016-2019)	44
المبحث الثاني: دراسة حالة لكل من التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب	47
المطلب الأول: مراحل التحقيق المحاسبي لتقييم محاسبة المكلف بالضريبة – دراسة حالة مؤسسة أشغال عمومية–	47

المطلب الثاني: مراحل وإجراءات التحقيق المصوب في المحاسبة – دراسة حالة مؤسسة تنشط في المقاولة واستخراج الرمل	56
خلاصة الفصل الثاني	65
الخاتمة	66
قائمة المراجع	71
الملاحق	76

قائمـــة الـجداول

قائمة الجداول

الرقم	عنـــــوان الجدول	الصفحة
01	عدد الملفات التي خضعت لعملية الرقابة الجبائية خلال فترة (2016- 2019)	44
02	الحقوق المسترجعة من عملية الرقابة الجبائية خلال فترة (2016- 2019)	45
03	الفرق بين المشتريات المستخرجة والمشتريات المصرح بها	49
04	طريقة حساب رقم الأعمال غير المصرح به المتعلق المشتريات	50
05	دراسة الأعباء المتعلقة بالمؤسسة خلال فترة التحقيق	50
06	الفارق بين ارقام الاعمال المفوترة المصرح بها والمستخرجة	51
07	الفارق بين ارقام الأعمال المقبوضة المصرح بها والمستخرجة	51
08	الرسم على النشاط المهني (TAP) مستحق الدفع	52
09	الرسم على القيمة المضافة (TVA) مستحق الدفع	52
10	الضريبة على الدخل الجمالي صنف أجور ومرتبات (IRG/S)	53
11	الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) مستحقة الدفع	54
12	طريقة حساب الضريبة على الدخل الاجمالي (IRG)	54
13	نتائج التحقيق المحاسبي (الحقوق واجبة الدفع) المتعلق بالمؤسسة محل الدراسة خلال فترة (2016-2019)	55
14	الفارق بين ارقام الاعمال المقبوضة المسترجة والمصرح بها المتعلقة بنشاط المقاولة	58
15	الفارق بين ارقام الاعمال المفوترة المسترجة والمصرح بها المتعلقة بنشاط المقاولة	58
16	الفارق بين ارقام الاعمال المقبوضة المسترجة والمصرح بها المتعلقة بنشاط استخراج الرمل	59
17	اجمالي الفارق بين ارقام الاعمال المقبوضة المسترجة والمصرح بها من نشاطي المقاولة و استخراج الرمل	59
18	تأسيس الارباح المتعلقة بنشاط المقاولة	60
19	تأسيس الارباح المتعلقة بنشاط استخراج الرمل	60
20	تأسيس الارباح الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي (IRG)	61
21	المقارنة بين الرسم على المشتريات المستخرج والمصرح به	61
22	حساب الرسم على القيمة المضافة (TVA) مستحق الدفع	62
23	نتائج التحقيق المصوب المتعلق بالمؤسسة محل الدراسة خلال الفترة (2015- 2017)	63
24	الحقوق واجبة الدفع من قبل المكلف بالضريبة	64

قائمـــة الأشكـال

قائمة الأشكال

الرقم	عنـــــوان الشكـل	الصفحة
01	أشكال الرقابة الجبائية	07
02	مخطط تنفيذ الرقابة على الوثائق	09
03	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات	21
04	الهيكل التنظيمي للمصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات	22
05	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	23
06	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	24
07	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	25
08	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المسيلة	40
09	الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية	43
10	عدد الملفات التي خضعت لعملية الرقابة الجبائية خلال فترة 2016- 2019	44
11	الحقوق المسترجعة من عملية الرقابة الجبائية خلال فترة 2016- 2019	46

قائمـــة الملاحـــق

قائمة المـــــلاحـــق

الرقم	عنـــــوان الملحق
01	اشعار بالتحقيق
02	محضر بداية التحقيق
03	محضر معاينة
04	محضر نهاية التحقيق
05	اشعار بتبليغ النتائج
06	التبليغ النهائي
07	بطاقة تلخيصية عن عملية التحقيق المحاسبي

قائمـــة المختصرات

قائمة المصطلحات والمختصرات

المصطلح باللغة العربية	المختصر	المصطلح باللغة الفرنسية
المديرية العامة للضرائب	**D.G.I**	**Direction générale des impôts**
مديرية كبريات المؤسسات	**D.G.E**	**Direction des grandes entreprises**
المديرية الجهوية للضرائب	**D.R.I**	**Direction régionale des impôts**
مديرية الأبحاث والمراجعات	**D.R.V**	**Direction des recherches et vérification**
المديرية الولائية للضرائب	**D.I.W**	**Direction des impôts de wilaya**
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية	**S.D.F**	**Sons direcction du contrôle fiscal**
مركز الضرائب	**C.D.I**	**Centre des impôts**
الضرائب على أرباح الشركات	**I.B.S**	**L'impôt sur les bénéfices des sociétés**
الضريبة على الدخل الإجمالي	**I.R.G**	**L'impôt sur le revenu global**
الضريبة على الرواتب والاجور	**I.R.G / S**	**L'impôt sur le traitements et des salaires**
الرسم على النشاط المهني	**T.A.P**	**Taxe sur l'activité professionnelle**
الرسم على القيمة المضافة	**T.V.A**	**Taxe sur la valeur ajoutée**
التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة	**V.A.S.F.E**	**Vérification approfondie des situations fiscales d'ensemble**
التحقيق المحاسبي	**V.C**	**Vérification de comptabilité**
التحقيق المصوب	**V.P**	**Vérification ponctuelle**
الرقابة الشكلية	**C.F**	**La contrôle formel**
الرقابة على الوثائق	**C.S.P**	**La contrôle sur pièces**
رقابة التقويمات العقارية	**C.E.V**	**Contrôle des évaluation**
الرقابة عن مداخيل إيجار العقارات	**C.R.F**	**Contrôle des revenu fonciere**
الرقابة الفئوية	**C.C**	**La contrôle catégoriale**
الرقابة عن طريق الفرق المختلطة	**C.B.M**	**La contrôle par les brigades mixtes**

مـــقدمـــة

❖ تمهيد	❖ أهداف الدارسة
❖ إشكالية الدراسة	❖ منهج الدراسة
❖ فرضيات الدراسة	❖ حدود الدراسة
❖ أسباب اختيار الموضوع	❖ الدراسات السابقة
❖ أهمية الدراسة	❖ خطة الدراسة

تعتبر الضريبة من أهم الموارد المالية للدول، وهذا نظرا لضخامة الأموال التي توفرها للخزينة العمومية وذلك لتمويل نفقاتها العامة، بالإضافة إلى أن الدول تستخدمها لتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، وفي ظل نقص الموارد الذي تعاني منه الجزائر؛ وهذا لاعتبارها دولة تعتمد على المداخيل النفطية كركيزة لتمويل خزينتها، ومع انهيار أسعار النفط أصبح لزاما على الدولة التوجه أو اللجوء إلى الجباية العادية كحل رئيسي وكمورد أساسي لتمويل الخزينة العمومية، وهذا لضمان استقرار الاقتصاد الوطني.

من الملاحظ أن المكلف بالضريبة لا ينظر إلى الالتزام بدفع الضريبة على أنه واجب وطني مقدس، حيث يسعى المكلف إلى حماية مصالحه حيث كان هدفه الأساسي التخلص من دفع الضريبة وذلك بشكل جزئي أو كلي، وهذا بالاعتماد على أساليب مشروعة وغير مشروعة، ويدعى هذا الفعل بالتهرب الضريبي؛ حيث تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي آفة قد تفشت بين المكلفين وتعددت صورها وأساليبها وذلك لسعي المكلف الدائم إلى اللجوء لطرق جديدة في التهرب، إن هذه الظاهرة تؤثر بالسلب على الجانب الاجتماعي والاقتصادي بشكل كبير، وهو ما يعد عائق أمام تحقيق الهدفين الرئيسيين للضريبة والمتمثلين في تمويل الخزينة العمومية وتحقيق التنمية.

وللحد من ظاهرة التهرب الضريبي عمل المشرع الضريبي على مكافحتها بشتى الطرق التشريعية والتنظيمية، ومن أهم هذه الطرق نجد الرقابة الجبائية التي تعتبر أداة ردعية ووقائية في آن واحد، لذلك تعتبر من أهم الإجراءات التي تسعى من خلالها الإدارة الجبائية إلى الحد من هذه الظاهرة والتقليل منها؛ حيث تعتبر هذه الإدارة المكلف القانوني من الدولة للقيام بعملية الرقابة الجبائية لما لها من آليات وهياكل تسعى عبرها لتحقيق أهداف السياسة الضريبية للدولة والتي تدخل ضمنها محاربة التهرب الضريبي، تسعى الإدارة الجبائية من خلال الرقابة الجبائية إلى التأكد من صحة تصريحات المكلفين بالضريبة، وذلك لكشف كل الإغفالات التي يمكن أن يستعملها المكلف سواء عن قصد أو بدون قصد، بهدف التقليل والحد من آثار ظاهرة التهرب الضريبي، والحفاظ على موارد الخزينة العمومية وتحقيق التنمية.

1. إشكالية الدراسة

ومن خلال العرض السابق يمكن صياغة الإشكالية على النحو التالي:

هل تساهم الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة؟

وللإلمام بجوانب الإشكالية المطروحة ارتأينا إلى طرح جملة من الأسئلة الفرعية تمثلت في:

- ما هي الآليات المعتمدة من الإدارة الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة في مكافحة التهرب الضريبي؟
- هل تساهم آلية التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة؟
- هل تساهم آلية التحقيق المصوب في مكافحة التهرب الضريبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة؟
- هل آليات الرقابة الجبائية المطبقة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة فعالة في مكافحة التهرب الضريبي؟

2. فرضيات الدراسة

للإجابة عن الأسئلة المطروحة السابقة ومن ثم الإجابة على مشكلة الدراسة تمت صياغة الفرضيات التالية:

تساهم الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

وقد ارتأينا طرح الفرضيات الفرعية التالية كإجابات أولية للأسئلة الفرعية:

- أهم الآليات المعتمدة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة في مكافحة التهرب الضريبي التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب؛
- يساهم التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة من خلال المراقبة المحاسبية للتصريحات الجبائية للمكلفين؛
- يساهم التحقيق المصوب في مكافحة التهرب الضريبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة من خلال إجراءات رقابية مصوبة؛
- آليات الرقابة الجبائية المطبقة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة فعالة في مكافحة التهرب الضريبي نتيجة لاسترجاع نسبة كبيرة من الأموال الغير المدفوعة.

3. أهمية الدراسة

تكتسي الرقابة الجبائية أهمية كبيرة في النظام الضريبي الجزائري؛ كونه نظاما تصريحيا يعطي الحرية الكاملة للمكلفين بالضريبة في التصريح بمداخيلهم وممتلكاتهم وفرض رقابة على هذه التصريحات؛ إلا أن ظاهرة التهرب الضريبي تقف حائلا دون تحقيق الرقابة الجبائية للأهداف الموجودة من أجلها، وذلك نظرا لما تخلفه هذه الظاهرة من آثار سلبية على المستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي؛ حيث تؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية في وقت تسعى فيه الدولة لرفع مواردها عن طريق الجباية العادية، وهذا بديل للجباية البترولية وذلك في سبيل تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

4. أهداف الدراسة

نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- بيان أهمية عملية الرقابة الجبائية ومدى مساهمتها في مكافحة والحد من ظاهرة التهرب الضريبي؛
- التطرق إلى ظاهرة التهرب الضريبي وإبراز آثارها الاجتماعية والاقتصادي وطرق مكافحتها؛
- التعرف على كيفية سير عملية الرقابة الجبائية والإلمام بمختلف آلياتها المستخدمة.

5. دوافع اختيار الموضوع

يمكن إيجاز أسباب اختيار هذا الموضوع في النقاط التالية:

- الرغبة الشخصية في الإلمام بموضوع الرقابة الجبائية وآليات مكافحة التهرب الضريبي؛
- علاقة الموضوع بالتخصص وارتباطه بالجانب المهني بشكل كبير؛

- حساسية الموضوع وأثره على الاقتصاد الوطني؛
- محاولة معرفة أبعاد الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة وهل هي أداة ردعية أم وقائية؛
- الرغبة في معرفة أسباب استفحال التهرب الضريبي في أوساط المكلفين بالضريبة في الجزائر.

6. المنهج الدراسة

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات المذكورة أعلاه، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم استخدام المنهج الوصفي في التطرق لمختلف المفاهيم النظرية المتعلقة بالرقابة الجبائية وكذا التهرب الضريبي، أما المنهج التحليلي فقد تم استخدامه في تحليل الإحصائيات المقدمة من طرف الإدارة الجبائية والمتعلقة بالرقابة الجبائية، كما استخدمنا أيضا في الجزء التطبيقي منهج دراسة الحالة وذلك لإضفاء بعد واقعي على عملية الرقابة الجبائية؛ أما عن الأدوات المستخدمة في دراستنا فتمثلت في الأدوات المكتبية من خلال الاعتماد على مختلف المصادر والمراجع، البحوث والمقالات وكذا القوانين والتشريعات المتعلقة بالجباية بالإضافة إلى الإحصائيات الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية المطبقة والصادرة عن مديرية الضرائب لولاية المسيلة

6. حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة في الآتي:

– **الحدود المكانية:** حددت دراسة الموضوع في إطار مكاني يخص المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وذلك بالمديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة.

– **الحدود الزمانية:** تمثلت الحدود الزمنية للدراسة في السنوات الأربعة من 2016 إلى غاية 2019 الخاصة بالرقابة.

7. الدراسات السابقة

بغرض استكمال الجانب النظري للدراسة وبهدف ترصين محتوى الدراسة وفرضياتها، تم الاطلاع على بعض الجهود السابقة للباحثين في هذا مجال، وفيما يلي عرض لبعضها من حيث الهدف والنتائج.

- **قتـال عبـد العزيـز:** أسـلوب تفعيـل الرقابـة الجبائيـة في الحـد مـن الغـش والتهـرب الضـريبيين حالـة الجزائـر (2008/2003)، رسـالة ماجسـتير، تخصـص ماليـة ومحاسـبة، معهـد العلـوم الاقتصـادية والتجاريـة وعلـوم التسـيير، جامعـة يحيـي فـارس، المديـة، الجزائـر 2009/2008، تطرقـت إشـكالية الدراسـة إلى مـا هـي سـبل تفعيـل الرقابـة ودورهـا في الحـد مـن التهـرب الضـريبي؟؛ وهـدف هـذا البحـث إلى معالجـة مشـكلة التهـرب والغـش الضـريبي؛ حيـث تطـرق الباحـث إلى تحليـل هـذه الظـاهرة مـع طـرق وأسـاليب معالجتهـا وعلاقتهـا مـع المتغـيرات الخارجيـة، فمعظـم الـدول تجعـل مـن الرقابـة الجبائيـة أسـلوبا للمكافحـة وذلـك باسـتخدام آليـات وأجهـزة للحـد مـن تلـك الظـاهرة، إلا أن الرقابـة الجبائيـة وحـدها لا تسـتطيع القضـاء علـى الغـش والتهـرب الضـريبيين، إنمـا يجب الاستعانة بطرق أخرى مثل التنسيق بين الإدارات للحصول على المعلومات اللازمة.

- **بشرى عبد الغني**: فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (2009/1999)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنكية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر2010/2009، تطرقت إشكالية البحث إلى مدى فعالية الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري؟ وما هي آثارها في مكافحة التهرب الضريبي؟؛ وهدف هذا البحث إلى دراسة أثر فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، والتي تعتبر ظاهرة اقتصادية خطيرة تعيق التنمية الاقتصادية وتقف حائلا دون تحقيق أهداف السياسية الضريبية والنظام الضريبي، بالإضافة إلى تقديم دور وآليات الرقابة الجبائية في الحد من انتشار هذه الظاهرة وأهم التدابير والإجراءات المتخذة من طرف الدولة للوقوف على مدى قدرتها في التخفيف من حدتها.

- **بلواضح الجيلاني**: التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة وإستراتيجية المكافحة حالة الجزائر (2011/2001)، مذكرة مقدمة لنيل متطلبات شهادة الدكتورة تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر 2015/2014، 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 وتحديد 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.

- **سميرة بوعكاز**: مساهمة التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي مذكرة مقدمة لنيل متطلبات شهادة الدكتورة الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر 2015/2014، وتطرقت إشكالية البحث إلى أي مدى تساهم فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي؛ وسعت هذه الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية:

– تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وواقعها في ظل النظام الضريبي الجزائري.

– إبراز أهمية التدقيق الجبائي من خلال التأكد من مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية والمحاسبية، المكتتبة من طرف المكلفين، ومعرفة أهم مكونات التدقيق الجبائي وقدرته على المساهمة في الحد من التهرب الضريبي.

8. هيكل الدراسة

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية، ومحاولة منا الإلمام بحيثيات الموضوع، قمنا بتقسيم بحثنا إلى فصلين أحدهما نظري والآخر تطبيقي:

– **الفصل الأول**: تطرقنا فيه للإطار النظري لمتغيري الدراسة، ونم تقسيمه إلى مبحثين اثنين؛ المبحث الأول بعنوان: مدخل نظري حول الرقابة الجبائية، تطرقنا من خلاله إلى مفهوم الرقابة الجبائية، أسبابها، مبادئها، أشكالها إضافة إلى الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية؛ أما المبحث الثاني فكان بعنوان: التهرب الضريبي ماهيته، أسبابه وآثاره، حاولنا من خلاله التطرق إلى مفهوم التهرب الضريبي، أنواعه، أسبابه، طرقه وآثره.

– **الفصل الثاني**: حيث قمنا فيه بإسقاط جزء مما رأيناه في الدراسة النظرية على المؤسسة محل الدراسة، وهذا من خلال مبحثين؛ المبحث الأول بعنوان: تقديم عام حول المديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة تم التعريف بالمديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة وتوضيح هيكلها التنظيمي، وتبيان أهم الوظائف التي تقوم بها المديرية بشكل عام والمديرية الفرعية للرقـــابة بشكل خاص، بالإضافة إلى تقديم إحصائيات حول عملية الرقابة الجبائية؛ أما المبحث الثاني فكان بعنوان: دراسة حالة لكل من التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب، وذلك للتطرق إلى أهم الإجراءات التي تخص خلاله تعـــريف المديرية هذان التحقيقان ومدى مساهمتهما في مكافحة التهرب الضريبي.

الفصل الأول

الإطار النظري للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي

تمهيد

بما أن النظام الضريبي الجزائري يكتسي طابعا تصريحيا فللمكلف الحق في تحديد أسس الضريبة وهذا وفقا للنصوص والتشريعات المعمول بها، مما يجعل المكلف بالضريبة يسعى بشتى الطرق سواءا المشروعة منها أو غير المشروعة وذلك لتخفيض العبء الضريبي، ما يضع المكلف أمام إشكالية التهرب الضريبي، حيث يعتبر هذا الأخير ظاهرة سلبية تؤثر سلبا على الجانب الاجتماعي والاقتصادي بشكل كبير.

في حين تعتبر الرقابة الجبائية الوجه المعاكس لنظام الجبائي التصريحي، حيث أعطى المشرع الجبائي الجزائري الإدارة الجبائية الحق في عملية الرقابة على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، وذلك لتأكد من مصداقية المداخيل وأرقام الأعمال المصرح بها وهذا وفقا لأطر قانونية وتنظيمية محددة.

وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل لأهم المفاهيم النظرية المتعلقة بالرقابة الجبائية وكذا التهرب الضريبي، وعلى هذا الأساس تم تقسيم الفصل إلى:

- **المبحث الأول**: مدخل نظري حول الرقابة الجبائية.
- **المبحث الثاني**: التهرب الضريبي ماهيته، أسبابه وآثاره.

المبحث الأول: مدخـل نـظري حـول الرقابـة الجـبائـية

تعتبر الرقابة الجبائية أداة قانونية تسعى من خلالها الإدارة الجبائية لمراقبة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة والعمل على اكتشاف عمليات الغش في التصريحات إضافة إلى التهرب الضريبي، وهذا وفق آليات متعددة وضمن إطار واضح تحدده نصوص ومواد قانونية توضح كيفية القيام بهذه العملية.

المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية

يستعرض هذا المطلب مفهوم الرقابة الجبائية بالإضافة إلى مبادئها وأهدافها، وكذا أسباب القيام بها في الجزائر.

أولا: مفهوم الرقابة الجبائية

تعددت تعاريف الرقابة الجبائية وهذا حسب وجهة نظر كل باحث، لكن كلها تشترك في معنى واحد وهو التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، ونذكر من هذه التعاريف ما يلي:

تعرف **الرقابة الجبائية** بأنها: "مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من مصداقية التصريحات المكتبية من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها".[1]

وتعرف أيضا بأنها: "تشخيص محتوى الكتابات المحاسبة بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة".[2]

كما تعرف الرقابة الجبائية بأنها: "الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة للوقوف على الأخطاء وتقويمها، وبما أن الإدارة الضريبة إحدى هذه السلطات المختصة، فإن رقابتها تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق أن المكلفين ملتزمين بأداء واجباتهم الضريبة أم لا وتصحيح الأخطاء إن وجدت".[3]

في حين يعرفها البعض أيضا بأنها: "التحقق من شمول الوعاء الضريبي للممول لكافة العناصر الخاضعة للضريبة، ومن القيم المالية لهذه العناصر، والتأكد من حقيقة المركز المالي للممول سواءً عند تحديد دين الضريبة أو عند النظر في إسقاطها".[4]

ومن خلال عرضنا للتعاريف السابقة للرقابة الجبائية نستنتج أن أغلبها تشترك في أن الرقابة الجبائية هي: مجموعة الإجراءات التي تستعملها مصالح الإدارة الجبائية المختصة للتأكد من مصداقية وصحة البيانات المقدمة والتصريحات المكتتبة من طرف المكلفين، وذلك بما يتلاءم مع القانون الجبائي.

---

[1] سهام كردودي، **الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق**، دار المفيد للنشر والتوزيع، ط1، عين مليلة-الجزائر، 2011، ص48.

[2] بوعلام ولهي، **نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة المالية: حالة الجزائر**، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى العلمي الدولي الموسوم بـ: الأزمة المالية والاقتصادية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف-الجزائر، 20-21 أكتوبر2009، ص6.

[3] بلواضح الجيلاني، **التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة واستراتيجية المكافحة :حالة الجزائر 2001-2011**، أطروحة دكتوراه، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة-الجزائر، 2015، ص192.

[4] حامد عبد المجيد دراز، **النظم الضريبة**، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، 1999، ص222.

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية

من خلال التعاريف السابقة يمكننا استخلاص بعض الأهداف التي تسعى الرقابة الجبائية إلى تحقيقها، والمتمثلة في:

1- الأهداف القانونية

يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة على أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.[1]

2- الأهداف الاقتصادية

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف الأشكال، بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للاتفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ككل.[2]

3- الأهداف الإدارية

تؤدي الرقابة الجبائية دور هاما للإدارة الجبائية، وذلك من خلال المعلومات التي تقدمها، والتي تساهم بشكل كبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية:[3]

– تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء مما يساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك؛

– تساعد الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات كنسب التهرب؛

– إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص الضريبي ومحاولة إيجاد حلول لها.

4- الأهداف الاجتماعية

تتمثل في هدفين رئيسين هما:[4]

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

– منع محاولة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو التقصير في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع.

---

[1] محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، **المالية العامة والنظام المالي في الإسلام**، دار الميسرة للنشر، عمان–الأردن، 2000، ص 156.

[2] نوي نجاة، **فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر1999-2003**، رسالة ماجستير، فرع مالية ونقود، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003-2004، ص 36.

[3] نوي نجاة، **المرجع نفسه**، ص 36.

[4] سهام كردودي، **المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية**، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة–الجزائر، 2008-2009، ص91.

ثالثا: أسباب القيام بعملية الرقابة الجبائية

هناك سببين رئيسين للقيام بالرقابة الجبائية في الجزائر هما:[1]

1- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية

تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبة وضمان مصداقيتها وصحتها، كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

2- الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أوليات الإدارة الجبائية والتي تملك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.

رابعا: مبادئ الرقابة الجبائية

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله، وخاصة التهرب الضريبي بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وتوجيهها لتحقيق أهداف الدولة المنشودة، ولكي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لا بد من توفر المبادئ الأساسية لها،[2] والمتمثلة في:

1- إقامة نظام ضريبي محكم

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 لديها من خيرات وكفاءات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي أن يلمس الحبكة الفنية في أنظمتها الضريبية وبقدر ما يتأثر بالعوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، ولذلك يجب تحسين فعالية النظام من خلال: [3]

---

[1] عوادي مصطفى، **الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري تحديث قانون المالية 2009**، مطبعة مزوار، ط1، الجزائر، 2009، ص11.

[2] بشرى عبد الغني، **فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر خلال الفترة 1999-2002**، رسالة ماجستير، تخصص نقود مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان–الجزائر، 2010-2011، ص 92.

[3] بشرى عبد الغني، **المرجع نفسه**، ص ص 94،93.

1.1 تبسيط وتحسين التشريع الضريبي

يتحقق ذلك من خلال تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه، إذ يجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب، إضافة إلى إدراج مذكرات توضيحية للقوانين الضريبية بلغة بسيطة وسهلة في متناول عامة المكلفين بالضريبة وذلك لفهمه.

2.1 تحقيق العدالة الضريبية

تعتبر العدالة الضريبية من المبادئ الأساسية للضريبة والنظام الضريبي وتحدد من خلال التوزيع الأمثل للعبء الضريبي، وإعادة التوزيع العادل للدخول والثروات على أفراد المجتمع، ولذلك يصعب قيامها ويبقى تقديرها مرتبط بمدى تقبل واقتناع أفراد المجتمع بعدالة النظام الجبائي المطبق عليه وتسعى الدولة إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال الرقابة الجبائية.

وبشكل عام يمكن القول أن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي عادل يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب مقدرته التكليفية، كما يقوم بتصحيح اللامساواة الناتجة على التوزيع الأولي للدخول، إضافة إلى شمولية الرقابة الجبائية لكافة المكلفين بالضريبة.

2- ترقية وتطوير الإدارة الجبائية

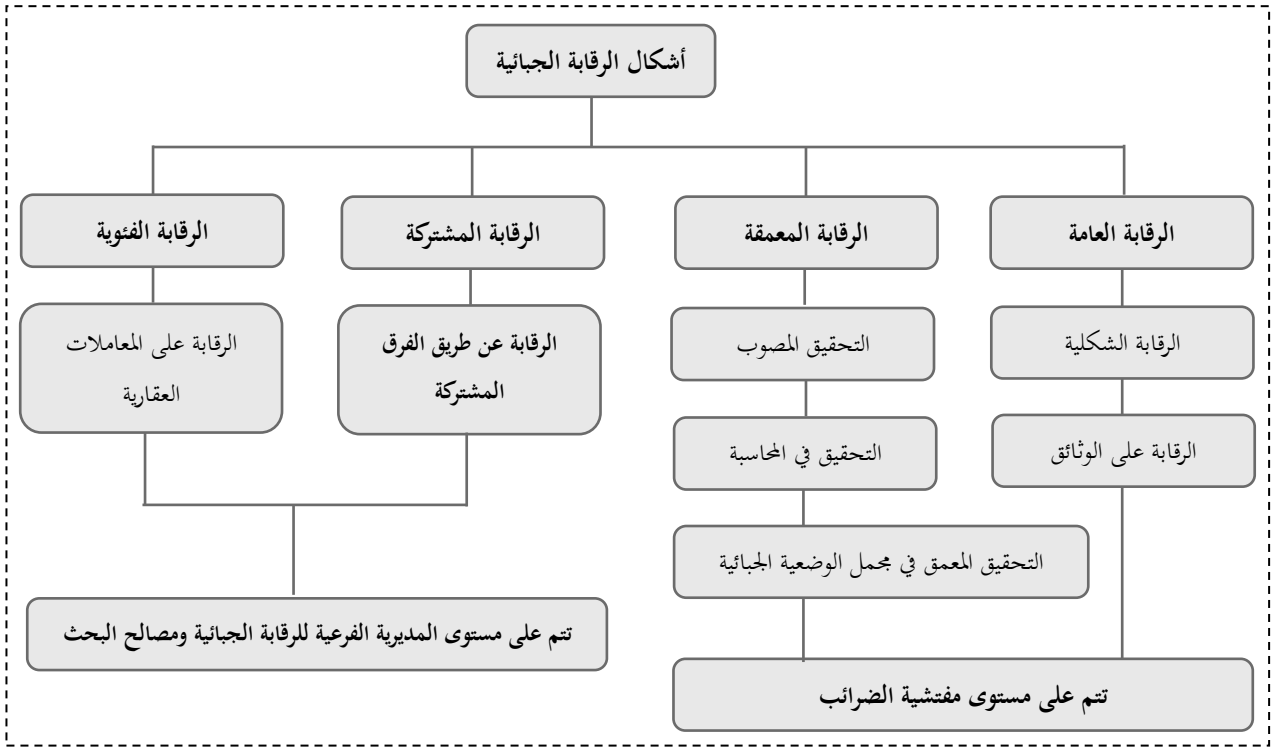
إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة، حيث أن تبعية التهرب الضريبي لا تقع على المشرع المالي والمكلف وحدهما، وإنما تقع كذلك على الإدارة الجبائية، التي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة إضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي تمكنها من أداء وظائفها على أحسن وجه، إضافة إلى ضرورة العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الجباية، ووضع برامج تكوينية وتربصات دورية لأعوان وموظفي الإدارة الجبائية، وذلك لمواكبة التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعطي انطباع جيدا لدى الموظفين وتوفير أجهزة إعلام آلي ووسائل الاتصال الحديثة، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية وذلك من خلال رفع أجورهم وتوفير الخدمات اللازمة لهم.[1]

[1] حامد عبد المجيد دراز، **النظم الضريبية، مرجع سبق ذكره**، ص 237.

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

بما أن النظام الضريبي في الجزائر نظام تصريحي فهو يعتمد على الرقابة الجبائية للتأكد من صحة الإقرارات والتصاريح المقدمة من طرف المكلفين، واكتشاف الأخطاء والانحرافات المتعلقة بها، ويمكن أن تأخذ الرقابة الجبائية على تصريحات المكلف عدة أشكال يبينه الشكل التالي:

الشكل رقم (01): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: بوعلام ولهي، **نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الأزمة المالية: حالة الجزائر**، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى العلمي الدولي الموسوم بـ: الأزمة المالية والاقتصادية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف-الجزائر، 20-21 أكتوبر 2009، ص5.

وسيتم استعراض ما جاء به الشكل رقم (01) بشيء من التفصيل فيما يلي:

أولا: الرقابة العامة (الشاملة)

يعتبر هذا النوع المرحلة التمهيدية لعملية الرقابة حيث تتم على مستوى مفتشيات الضرائب، وتتم من دون تنقل أفراد مصلحة الضرائب أو اجراء أبحاث خاصة من طرف الإدارة الجبائية، إلا أن أهمية هذه الرقابة يمكن أن تتغير وتتسع،[1] ويمكن التمييز بين نوعين منها هما:

[1] ناصر مراد، **التهرب والغش الضريبي في الجزائر**، دار قرطبة للنشر والتوزيع، ط1، الجزائر، 2004، ص 45.

1- الرقابة الشكلية

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصاريح المقدمة من طرف المكلف والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تحملها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية، ويمكن تلخيص أهداف عملية الرقابة الشكلية في:[1]

- التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة؛
- التأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات؛
- محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريحات.

2- الرقابة على الوثائق

تمثل الرقابة على الوثائق في المرحلة الموالية للرقابة الشكلية وتتم هذه المرحلة على مستوى مصلحة التحقيق والتي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الضريبية والمكتتبة من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي بحوزة الإدارة الجبائية انطلاقا من ملفاتهم الخاصة.[2] وبالتالي تطلب هذه الرقابة إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية والتي من خلالها تقوم المصالح المعنية بإجراء فحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتمادا على المعلومات المشكلة للملف الجبائي؛ ومقارنة محتويات التصاريح بالوثائق المرفقة له وبمجموع المعلومات التي بحوزة هذه المصالح والمتحصل عليها من مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلف،[3] وتهدف إلى: معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة وبالتالي معرفة وضعيته الجبائية.

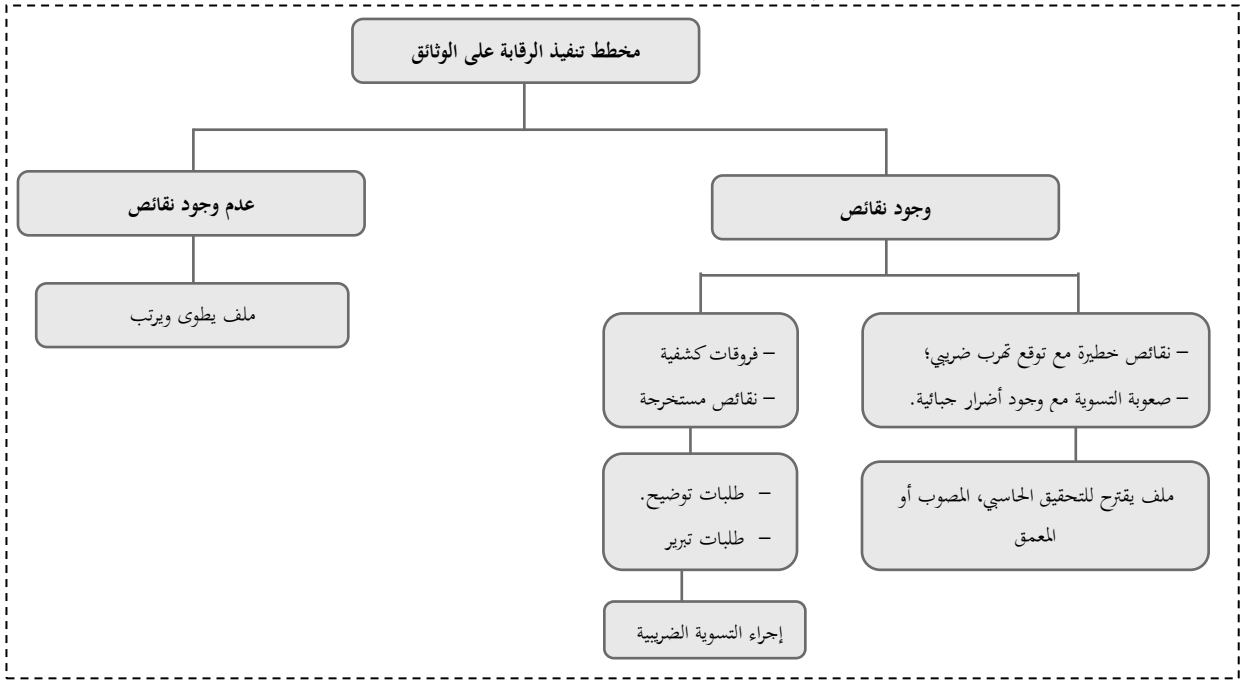
الشكل الموالي يستعرض خطوات تنفيذ الرقابة على الوثائق.

[1] بن عثمان عائشة، ولهي بوعلام، تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل مؤشرات الأداء: دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة للفترة 2011-2015، **مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير**، العدد 17، جامعة محمد بوضياف، المسيلة-الجزائر، 2017، ص 148.

[2] عيسى بولخوخ، **الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي**، رسالة ماجستير، تخصص: تنمية اقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة-الجزائر، 2003-2004، ص 57.

[3] قاسي يوسف، **واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس-الجزائر، 2015، ص195.

الشكل رقم (02): مخطط تنفيذ الرقابة على الوثائق



المصدر: بلواضح الجيلاني، **التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة وإستراتيجية المكافحة: حالة الجزائر 2001-2011**، أطروحة دكتوراه، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة–الجزائر، 2015، ص200.

ثانيا: الرقابة المعمقة (الرقابة الخارجية)

تعتبر الرقابة المعمقة استمرار للرقابة على الوثائق، وتتمثل هذه الأخيرة في التدخلات المباشرة لأعوان الإدارة الجبائية بأماكن تواجد أنشطة المكلفين،[1] غرضها اكتشاف التهرب الضريبي ودراسة الملفات بدقة وبصفة معمقة ومقارنتها مع العناصر الخارجية للمكلفين، وذلك من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية مع التبريرات اللازمة.[2] ونميز ثلاث أنواع من الرقابة المعمقة والتي تتمثل في:

1- التحقيق في المحاسبة (VC).

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي تستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين وفحص محاسبته، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مصداقيتها.[3]

ووفقا للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن لأعوان الإدارة إجراءات تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

[1] بن عمارة منصور، **إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية**، دار هومة، ط1، الجزائر، 2011، ص 22.

[2] خلوفي سفيان، أبو جريو عبد الرؤوف، دور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الضريبي خلال الفترة 2010 - 2014، **مجلة ميلاف للبحوث والدراسات**، المجلد 5، العدد 1 ، ميلة – الجزائر، جوان 2019، ص203.

[3] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة**، الجزائر، 2017، ص 08.

ووفقا لنفس المادة فإن التحقيق في المحاسبة يعني مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة، ويجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونيا من طرف المصلحة.[1]

ومنه فالتحقيق المحاسبي يهدف إلى التأكد من:

– صحة الإقرارات الضريبية المقدمة؛

– صدق المحاسبة وذلك بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية، وكما هو معلوم أن التحقيق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف بها من الإشعار الأولي للتحقيق وانتهاء بتتبع النتائج النهائية للمكلف بالضريبة.[2]

2- التحقيق المصوب في المحاسبة (VP)

حيث 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 الشكل من الرقابة يسمح لأعوان الإدارة الضريبية بإجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها متقادم، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية تقل عن سنة ضريبية، وبصفة عامة التحقيق المصوب في المحاسبة هو إجراء رقابي مصوب، أقل شمولا، سريعا وأقل بعدا من التحقيق المحاسبي، هو كذلك مدخل لفحص الوثائق الثبوتية لفئة من الضرائب والرسوم ولمدة محددة يمكن أن تقل عن السنة المحاسبية وهذا ما جاءت به المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.[3]

3- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE)

يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل التحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من تصريحات الدخل الإجمالي (المداخيل العقارية المحققة خارج الجزائر فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية ...الخ).[4]

كما جاء في (الفقرة 1 من المادة 2 من قانون الإجراءات الجبائية) أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي سوءا توفر

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

[2] الجريدة الرسمية العدد 74، الصادرة في 2008/12/31، **المرجع نفسه**، الفقرة 4، ص ص 10،11.

[3] بلواضح الجيلالي، سعيدي يحي، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007-2012، **مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير**، العدد 12، المسيلة–الجزائر،2014، ص37.

[4] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره**، ص 19.

لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة، وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.[1]

ثالثا: الرقابة الفئوية

وتتم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للولاية ومراكز الضرائب وهي تتعلق بمراقبة تصريحات المكلفين الخاصة بالمعاملات التي تتعلق بالعقارات المبنية وغير المبنية فيما يخص البيع والمبادلة ونقل الملكية وعمليات الإيجار، ويمكن تمييز نوعين من الرقابة الفئوية:[2]

1- رقابة التقويمات العقارية

وتعني مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة الأثمان أو التقديرات المقدمة من الأطراف بخصوص عمليات نقل ومبادلة وقسمة الملكيات العقارية.

إن مراقبة أسعار التقويمات العقارية المصرح بها تشكل أهم الآليات المستعملة في مكافحة التهرب الضريبي في هذا الميدان، وتعتمد مراقبة هذه الأسعار على القيمة العقارية السوقية، أي قيمة العقار في السوق وهو الثمن الذي من الممكن أن يشترى أو يباع به العقار في السوق مع الأخذ بعين الاعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه.

2- الرقابة الضريبية على إيجار العقارات

حيث تخضع المداخيل العقارية المتأنية من الإيجار الخاص بالعقارات ذات الاستعمال المدني أو المهني، للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل ثابت محرر من الضريبة، ويقصد بالمراقبة الضريبية للمداخيل العقارية مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الضريبية المكتتبة من طرف المكلفين الخاضعين للضريبة على المداخيل العقارية، والتأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات بما فيها المعطيات المادية وغير المادية حتى يتسنى معرفة مصداقيتها.

رابعا: الرقابة عن طريق الفرق المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة)

هي لجنة تنسيق بين مصالح الضرائب الجمارك والتجارة تأسست بموجب المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27 جويلية 1997، الذي يتضمن تأسيس التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزراة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها.

في سنة 1999 أدخلت عدة تعديلات على الهيكل التسيير للفرق المختلطة، وهذا راجع للنقائص التي كان يشهدها، وذلك لارتفاع حجم المنازعات بسبب التصحيحات التي تجريها الفرق، لذلك جاء المنشور رقم 293 المؤرخ

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الإجراءات الجبائية 2017**، الجزائر، 2017، المادة 21، ص14.

[2] بلواضح الجيلاني، سعيدي يحيي، **فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره**، ص 38.

في 21 جوان 1999 بالتدخل لدى المكلفين من أجل مراقبة مدى احترام التشريعات الضريبية والجمركية والتجارية في حين تبقى التسويات من مصالح الوعاء.[1]

المطلب الثالث: الإطار القانوني للرقابة الجبائية في الجزائر

لقد وضع المشرع الجزائري مجموعة من القوانين والتشريعات لتنظيم عملية الرقابة الجبائية وذلك نظرا للأهداف التي تحققها للدولة، والمتمثلة في حماية أموال الدولة من تلاعب بعض المكلفين بالضريبة ومن ثمة الحيلولة دون القيام بعملية التهرب الضريبي، ولذلك وضع لها المشرع إطارا قانونيا لهذه العملية ومن خلاله وضح مختلف صلاحيات وحقوق الإدارة اتجاه المكلفين أثناء أدائها لمهمتها الرقابية، وبالمقابل منح ضمانات للمكلف لحمايته من مختلف أشكال التعسف وذلك لإنصاف كل منهما أثناء القيام بهذه العملية.[2]

أولا: حقوق الإدارة الجبائية

منح المشرع الجزائري مجموعة من الحقوق للإدارة الجبائية حيث أعطاها سلطات واسعة حتى يتسنى لها القيام بمهامها الرقابية وكذلك لحماية أعوانها أثناء تأدية مهامهم المتمثلة في التحقيق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها فهي تسمح برقابة العناصر الخاضعة للضريبة والتي من خلالها يمكن تحديد الضريبة مع ضمان تحصيلها وتتمثل حقوق الإدارة الجبائية فيما يلي:

1- حق الرقابة

يتمثل حق الرقابة في مجمل العمليات التي تسمح بالتحقيق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف وذلك بمقارنتها بمعطيات خارجية، وهذا ما تضمنته المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لغرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر والتي تدفع أجور أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها، تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها.[3]

2- حق الاطلاع

هو وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية حيث التي يمكنهم بواسطته الاطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين الذين هم بصدد عملية التحقيق، بغية الحصول على أكبر قدر من

---

[1] آسيا قاسيمي، فهيمة حداد، الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها، **مجلة أوراق اقتصادية**، المجلد 3، العدد1، البويرة-الجزائر، ديسمبر 2019، ص 160.

[2] ناصر مراد، **التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره**، ص 40.

[3] الجريدة الرسمية العدد 74، الصادرة في 2008/12/31، **المتضمنة قانون المالية لسنة 2009، مرجع سبق ذكره**، المادة 12، ص 09.

المعلومات لأداء مهمة التحقيق، وذلك طبقا لما جاء في المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها.[1]

وتعتبر عملية الاطلاع أداة فعالة في عملية المراقبة وذلك لإتمام المعلومات الموجودة لدى الإدارة الضريبية أو للتأكد من صحة المعلومات المستخرجة من دراسة الملفات، وتشير إلى أن حق الاطلاع يمارسه أعوان الإدارة الضريبية الذين هم برتبة مراقب على الأقل،[2] كما تختلف طريقة الاطلاع حسب طبيعة الهيئة المعنية ويتضح ذلك من خلال:

1.2 حق الاطلاع لدى الإدارات العمومية

تنص المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية أنه لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاضعة لرقابة السلطة الإدارية أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة الجبائية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد بحوزتها.[3]

2.2 حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة

يتعين على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية أو تشتري بصفة اعتيادية باسمها نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها، أن تقدم عند كل طلب لأعوان إدارة الضرائب الدفاتر والمستندات الواجب مسكها طبقا للقانون التجاري.[4]

3.2 حق الاطلاع لدى المؤسسات المالية

لقد سمح المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية في حق الاطلاع على الكشوفات وحسابات المكلفين بالضريبة الموجودة لدى البنوك وجميع الهيئات المالية وهذا ما جاء في المواد من 51 إلى 57 من قانون الإجراءات الجبائية.[5]

ولتمكين أعوان الإدارة الجبائية أداء عملية الاطلاع على أحسن وجه، فرض المشرع عقوبات على كل من يعرقل جمل الإدارة الجبائية لحق الاطلاع، وهذا ما جاء في المادتين 62 و63 من قانون الإجراءات الجبائية. " يعاقب بغرامة جبائية مبلغها من 5000 دج إلى 50000 دج كل شخص أو شركة ترفض حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها".[6]

3- حق الاستدراك

هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية لإعادة النظر في فرض الضريبة، وذلك بتعديلها أو فرض ضرائب جديدة في حالة تقديم المكلف لمعلومات ناقصة أو خاطئة، وهذا ما جاء ضمن النصوص التشريعية التالية:

---

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الإجراءات الجبائية 2017، مرجع سبق ذكره**، المادة 45، ص23.

[2] بلواضح الجيلاني، **التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة وإستراتيجية المكافحة، مرجع سبق ذكره**، ص194.

[3] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الإجراءات الجبائية 2017، مرجع سبق ذكره**، المادة 46، ص23.

[4] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الإجراءات الجبائية 2017، المرجع نفسه**، ص26.

[5] بلواضح الجيلاني، **التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة وإستراتيجية المكافحة، مرجع سبق ذكره**، ص194.

[6] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الإجراءات الجبائية 2017، مرجع سبق ذكره**، المادة 62، ص27.

– "كل إغفال أو خطأ أو نقص في فرض الضريبة يتم اكتشافه إثر تحقيق جبائي مهما كانت طبيعته يمكن تسويته."؛[1]

– و"يجوز استدراك كل خطأ يرتكب في نوع الضريبة أو في مكان فرضها سوءا لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول"؛[2]

– كما نصت أيضا المادة 105 من قانون الإجراءات الجبائية على نفس الإجراء وذلك ليؤكد المشرع على حق الإدارة في الاستدراك كما حدد الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء المتاح للإدارة الجبائية بأربعة سنوات للقيام بتحصيل جداول الضرائب والرسوم التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب والرسوم،[3] كما تضمنت المواد 40 و106 من قانون الإجراءات الجبائية على نفس المحتوى.

4- حق المعاينة

يمكن للإدارة الجبائية في إطار ممارستها لحق الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية يمكن الإدارة الجبائية أن ترخص الأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونيا القيام بإجراءات المعاينة في المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة، كما لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير، يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة".[4]

ثانيا: حقوق والتزامات المكلفين الخاضعين للرقابة

يخضع المكلف الخاضع للرقابة للالتزامات عديدة يجب أن يكون على دراية تامة ومن جهة أخرى منح المشرع الجبائي الجزائري للمكلف ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الجبائية عند استخدامها للحقوق التي في صالحها وهذا بهدف خلق نوع من التوازن بين الطرفين.[5]

1- التزامات المكلفين بالضريبة

يجب على المكلفين بالضريبة احترام الالتزامات الموجهة إليهم سواء كانت ذات طابع محاسبي أو ذات طابع جبائي، وهذا تفاديا لفرض عقوبات جبائية؛ وذلك عند مخالفة هذه الالتزامات وتتمثل هذه الالتزامات فيما يلي:

---

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الإجراءات الجبائية 2017، مرجع سبق ذكره**، المادة 40، ص21.

[2] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2019**، الجزائر، 2019، المادة 327، ص71.

[3] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2019، المرجع نفسه**، المادة 326، ص71.

[4] مصطفى العثماني، **نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية**، مذكرة ماجستير،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس، المدية–الجزائر، 2008، ص175.

[5] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الإجراءات الجبائية 2017، مرجع سبق ذكره**، المادة 34-35، ص17.

1.1 التزامات ذات الطابع المحاسبي

حددت هذه الالتزامات في القانون التجاري الجزائري بالمواد (09) و(10) و(11).

1.1.1 مسك دفتر اليومية

"كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوما بيوم العمليات المقامة، أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن مراجعة تلك العمليات يوميا"،[1] وهو عبارة عن دفتر مرقم وموقع من طرف القاضي المختص.

2.1.1 مسك دفتر الجرد

" يجب عليه أيضا أن يجري سنويا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج وتنسخ، بعد ذلك في دفتر الجرد"،[2] "كما يجب أن يكون مؤشر من طرف قاضي المحكمة المختص إقليميا كما يخلو هذا الدفتر من كل فراغ أو بياض ويمنع الكتابة في الهوامش وكذا الشطب".[3]

3.1.1 حفظ دفاتر المحاسبة وسندات المراسلة

"يجب أن تحفظ الدفاتر والمستندات المشار إليهما في المادتين 09 و10 لمدة عشر سنوات، كما يجب أن ترتب وتحفظ المراسلات الواردة ونسخ الرسالات الموجهة طيلة نفس الفترة".[4]

2.1 الالتزامات ذات الطابع الجبائي

وهي الالتزامات التي فرضها المشرع الجبائي قصد تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة وتشمل ما يلي:

1.2.1 التصريح بالوجود

"يجب على المكلفين الجدد والخاضعين للضريبة على أرباح الشركات او الضريبة على الدخل الإجمالي او الضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطهم إلى مفتشية الضرائب التابعين لها تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة n°8 G، ويحتوي هذا التصريح على اسم ولقب المكلف، عنوان المحل، طبيعة النشاط، تاريخ بداية النشاط، والشكل القانوني للمؤسسة.[5]

---

[1] الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 1975/09/26، **المتضمن القانون التجاري**، الجريدة الرسمية العدد 101، الصادرة بتاريخ 1975/12/19، المادة 09.

[2] **المرجع نفسه**، المادة 10.

[3] **المرجع نفسه**، المادة 11.

[4] **المرجع نفسه**، المادة 12.

[5] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2019، مرجع سبق ذكره**، المادة 183، ص 43.

2.2.1 التصريحات الشهرية أو الفصلية لرقم الأعمال

ألـزم المشـرع الجزائـري المكلفـين بالضـريبة أن يقـدموا تصـريحا وحيـدا يعتـبر كجـدول إشـعار بالضـريبة والرسـوم المحصـلة نقـدا أو عـن طريـق الاقتطـاع مـن المصـدر، ويكـون هـذا التصـريح مطابقـا للنمـوذج الـذي تقدمـه الإدارة والمتمثـل في G n°50 وG n°50 Bis، وذلـك خـلال 20 يـوم الموالية للشـهر أو الفصـل المهـني لدى قباضة الضرائب التابعة لمقر نشاط المؤسسة.[1]

3.2.1 التصريح السنوي بالمداخيل

هو تصريح يلزم المكلفين التابعين للنظام الحقيقي والخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي صنف أرباح تجارية أو صناعية، أن يكتبوا قبل 30 أفريل من كل سنة تصريحا بمبلغ الأرباح الخاضعة التي حققتها المؤسسة أو المكلفة والمتعلقة بالدورة السابقة، كما يجب عليهم تقديم الميزانية الجبائية وملاحقتها المرفقة لدى مفتشية الضرائب ونفس الشيء للمكلفين الممارسين لمهن تجارية، صناعية وفلاحية ولمهن غير تجارية هم ملزمون باكتتاب تصريح خاص في إطار ما داخيلهم الصنفية.[2]

4.2.1 التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط

في حالة التوقف الجزئي أو الكلي عن النشاط على المكلف بالضريبة أن يشعر مفتشية الضرائب بالتنازل عن النشاط وهذا في أجل 10 أيام، وأن يحيطوها علما بالتاريخ الذي أصبح أو سيصبح فيه التنازل أو التوقف فعليا، وكذا عند الاقتصاد اسم المتنازل له ولقبه وعنوانه.[3]

5.2.1 وضع رقم التعريف الإحصائي

يعتبر إجراء جبري بالنسبة للمكلفين بالضريبة حيث تضمنه قانون المالية لسنة 2000 الذي ألزم كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المزاولين نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرا، أن يشير إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم.[4]

2- الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة

منح المشرع الجبائي مجموعة من الضمانات والحقوق للمكلفين بالضريبة بهدف خلق جو من التفاهم والتراضي بين المكلف بالضريبة والعون المحقق وتتمثل هذه الحقوق في:

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والإتصال، **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة**، الجزائر، 2020، ص ص 64، 65.

[2] عوادي مصطفى، نصر رحال، التحقيق الجنائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، **مجلة اقتصاد المال والأعمال**، المجلد1، العدد 1، جامعة حمة لخضر، الوادي-الجزائر، ديسمبر 2016، ص39.

[3] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2019، مرجع سبق ذكره**، المادة 195، ص46.

[4] بوقلاديل محمد، جليل زين العابدين، دور العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في تعبئة الموارد العامة والحد من ظاهرة الغش الضريبي، **المجلة الجزائرية للمالية العامة**، العدد6، ديسمبر 2016، ص 85.

1.2 الإعلام المسبق وأجل التحضير

إن أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون إجراء أي مراقبة جبائية بدون إرسال إشعار بالمراقبة في مقابل إشعار بالاستلام من المكلف مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة من أجل إعلامه، وهذا الأخير له أجل 10 أيام لتحضير محاسبته في حال التحقيق المصوب، وأجل 15 يوما في حال التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية كحد أدنى، وعلى كل حال يمكن للمكلف أن يطلب تمديد الأجل بناءا على طلب، وهذا لا يمنع المحققين من القيام بشكل مفاجئ بمراقبات في عين المكان تخص معاينة العناصر المادية للاستغلال ووجود الوثائق المحاسبية.[1]

2.2 الحق في الاستعانة بوكيل أو مستشار

"لكل مكلف بالضريبة الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره، خلال القيام بعملية التحقيق من أول تدخل إلى غاية نهاية أشغال التحقيق بعين المكان"، كما يمكن للمكلف أن يعين من يمثله أثناء أو خلال إجراء عملية الرقابة.[2]

3.2 عدم إمكانية القيام بتحقيق جديد

لا يمكن للإدارة الجبائية برمجة تحقيق جديد لنفس الفترة المحقق فيها في حالة الانتهاء من التحقيق إلا في حالة ما قدم المكلف بالضريبة معلومات بتأويل نص جبائي كان متعارف به لدى الإدارة الجبائية سواء عن طريق إجراء ذو طابع عام أو قرار يخصه شخصيا فإنه لا يعاد تقويم الضريبي له[3].

4.2 محدودية فترة التحقيق

تحدد هذه الفترة حسب نزع التحقيق الذي يخضع له المكلف بالضريبة ونميز:

1.4.2 التحقيق في المحاسبة: لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة أشهر فيما يخص:[4]

- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1000000دج.
- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2000000دج.

يمدد الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسة المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق 5000000دج 10000000دج على التولي بالنسبة لكل سنة محقق فيها، كما أنه لا يمكن أن تتعدى فترة التحقيق أن تتعدى فترة التحقيق تسعة (09) أشهر في جميع الحالات.

---

[1] مصطفى عوادي، نصر رحال، **مرجع سبق ذكره**، ص37.

[2] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، **مرجع سبق ذكره**، ص14.

[3] بوقلاديل محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص 87.

[4] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الإجراءات الجبائية 2017**، **مرجع سبق ذكره**، المادة 20، الفقرة 05، ص11.

2.4.2 التحقيق المصوب في المحاسبة

لا يمكن تحت طائلة بطلان الأجواء أن يستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.[1]

3.4.2 التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

لا يمكن تحت طائلة بطلان فرض الضريبة لا يمكن أن يمتد هذا التحقيق لفترة تفوق السنة؛[2]كما يجب أن نشير أن فترة الرقابة في عين المكان تبدأ من أول يوم تدخل مذكور في إشعار المراقبة الأولى، بالإضافة الى انه يمكن أن تتجاوز هذه الآجال عندما يعطي المكلف خلال عمليات الرقابة الجبائية معلومات ناقصة أو غير دقيقة أو لم يرد على طلبات التوضيح في الآجال المحددة قانونيا.

5.2 لإشعار بالتقويم وحق الرد

يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهائها من عملية الرقابة إبلاغ المكلف بنتائج التقويم، يرسل الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام.

يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا بقدر كاف ومعللا، كما يتعين ذكر حكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها، وللمكلف بالضريبة أجل أربعين 40 يوم ليرسل ملاحظاته أو قبوله، ويعد عدم الرد في الأجل بمثابة قبول ضمن.[3]

6.2 الحق في الاعتراض (الطعن)

وذلك لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة حول نتائج عملية الرقابة منح المشرع للمكلف إمكانية الطعن بهدف استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها والاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.[4]

فالقانون مكن المكلف من حق الاعتراض والطعن في غضون شروط شكلية وموضوعية حددها القانون، كاحترام تقديم الطعن في مدة زمنية معينة، واعتبر احترام هذه الشروط شرط رئيسيا في حق الاعتراض وإلا فبسقوطها سقط حق الاعتراض والطعن وأصبح قرار التقدير من حق الإدارة.[5]

ونميز ثلاثة أنواع من الطعون:[6]

---

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الإجراءات الجبائية 2017، مرجع سبق ذكره**، المادة 20 مكرر1 ، الفقرة 4، ص12.

[2] **المرجع نفسه**، المادة 21 الفقرة 04، ص14.

[3] **المرجع نفسه**، المادة 20 الفقرة 06، ص11.

[4] العيد صالحي، **الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية**، دار هومة، ط2، الجزائر، 2006، ص83.

[5] شريف محمد، **السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي**، رسالة ماجستير، تخصص مالية عامة، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010، ص42.

[6] الياس قلاب ذبيح، **مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة–الجزائر، 2015، ص40.

- الطعن أمام إدارة الضرائب
- الطعن أمام الجهات القضائية
- الطعن أمام اللجان الإدارية

7.2 الحق في عدم إفشاء السر المهني

من حقوق المكلف تجاه الإدارة الجبائية عدم إفشاء أسراره الجبائية المالية والمحاسبة وكل موظف خالق هذا الحق يتعرض للعقوبات المنصوص عليها في المادة 301 من قانون العقوبات.[1]

ثالثا: المراحل القانونية النظرية والعملية الواجب إتباعها أثناء الرقابة

هناك عدة مراحل قانونية ينبغي على العون المكلف بالرقابة الجبائية إتباعها حتى نضمن سلامة العملية من الناحية الشكلية و هي كمايلي:[2]

• اختيار المكلفين الذين سيخضعون للرقابة الجبائية وفق معايير يحددها التشريع الجبائي؛

• إرسال إشعار بالرقابة للمكلف بالضريبة الذي سيخضع للرقابة الجبائية و منحه مدة 10 أيام في حال الرقابة المحاسبية و الجبائية و15 يوم في حالة الرقابة المعمقة اللوضعية الجبائية الشاملة للشخص الطبيعي؛

• تسليم للمكلف بالضريبة، ميثاق الرقابة الجبائية مع وصل الاستلام؛

• القيام بالزيارة الميدانية الإجبارية خلال اليوم الأول لتسليم الإشعار من أجل معاينة المخزون و مكتب المحاسبة للتأكد بوجود السجلات المحاسبية (الضرورية و الثانوية)؛

• العودة إلى المكتب من أجل تحضير الأعمال الابتدائية، من حيث إجراء التلخيصات اللازمة بعد القيام بسحب الملف الجبائي من المفتشية الضرائب المختصة؛

• بعد انقضاء 10 أيام من التحضيرات يعود العون إلى عتبة المكان للبدء في إجراء التحقيق شريطة وجود جميع الوثائق المحاسبية و إلا يعطي للتاجر مهلة إضافية مدتها 08 أيام تحت شرط الخضوع التلقائي في إطار غياب المحاسبة؛

•بعد إجراء الرقابة الشكلية و الموضوعية يقوم المفتش بتحديد الأسس الضريبية الجديدة باستعمال عدة مناهج، حيث يحضر العون إشعار بالتقييم الأولي ويسلم إلى التاجر مع وصل الاستلام و تمنح له مدة 40 يوما للإجابة على الملاحظات؛

• خلال 40 يوما يمكن لمكلف بالضريبة أن يطلب تبريرات من الإدارة و إجراء لقاءات من أجل وضع النقاط حول الحروف، ثم تحرير الإدارة التقييم النهائي مع الأخذ بعين الاعتبار جميع الملاحظات التاجر، ويسلم له مقابل إيصال للاستلام؛

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الإجراءات الجبائية 2017، مرجع سبق ذكره**، المادة 65، ص27.

[2] لجناف عبد الرزاق، دور الرقابة الجبائية في تحسين أداء النظام الجبائي الجزائري، **مجلة دراسات جبائية**، المجلد 6، العدد 2، جامعة البليدة 2، الجزائر، مارس 2018، ص ص 170، 171.

• تقوم الإدارة بتحرير الورد الفردي للأسس المستخرجة وترسل لقابض الضرائب من أجل الشروع في عملية التحصيل مع إمكانية اللجوء إلى المنازعات الجبائية.

رابعا: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية

ترتكز مهام الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل الأجهزة الإدارية المتخصصة في مجال الرقابة والمخول لها قانونيا للقيام بأداء هذه المهام بطريقة منظمة وفعالة، ومنها من يمارسها حاليا ومن يدخل ضمن إعادة هيكلة مصالح الإدارة الجبائية التي بواسطتها تنفذ البرامج المسطرة من الإدارة المركزية.

1.3 الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية

1.1.3 على المستوى المركزي: مديرية الأبحاث والمراجعات

تعتبر مديرية البحث والمراجعات أعلى هيئات الرقابة الجبائية على المستوى الوطني حيث تسهر على ضمان استمرارية وتوحيد وتنفيذ إجراءات الرقابة الجبائية عبر التراب الوطني.

أنشئت هذه المديرية المركزية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 1998/07/13، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطائها، كما أن اختصاصها يمتد عبر التراب الوطني، وتنحصر مهامها في تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التدقيق من خلال برنامج مسبق الانتقاء الملفات الجبائية، وهذا باقتراح من مفتشيات الضرائب المعنية بالملفات ثم المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية لتصادق على البرنامج المقترح أو تعديله، كما تسند لمديرية الأبحاث والمراجعات DRV مهمة الرقابة الجبائية بتوفر شرط مستوى رقم الأعمال الأربع السنوات الأخيرة محل التدقيق، على أن يتجاوز 4.000.000 دج سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات، ورقم أعمال 10.000.000 دج سنويا بالنسبة للمؤسسات الأخرى،[1] واعتمادا عن صلاحيات المكلفة بها هذه المديرية تعمل من خلال مصالحها على:[2]

– الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي مما يستوجب الأولوية في برمجة الملفات الضخمة؛

– جعل الرقابة أكثر شفافية لحماية امتيازات الخزينة العامة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى؛

– إجراء سلسلة من العمليات لتقييم أداء المصالح الجبائية بهدف رفع نوعية التدقيق إلى أفضل مستوى وتسعى مديرية البحث والمراجعات إلى مكافحة التهرب الضريبي كهدف رئيسي، وذالك من خلال عدة استراتيجيات تتمثل في:

– التعريف بالعمليات الواجب تدقيقها من أجل تجميع واستغلال ومراقبة استعمال المعلومات المتوفرة؛

– البرمجة المضبوطة على المستوى الوطني لكل مراجعة أو بحث متعلق بمختلف التحقيقات الجبائية؛

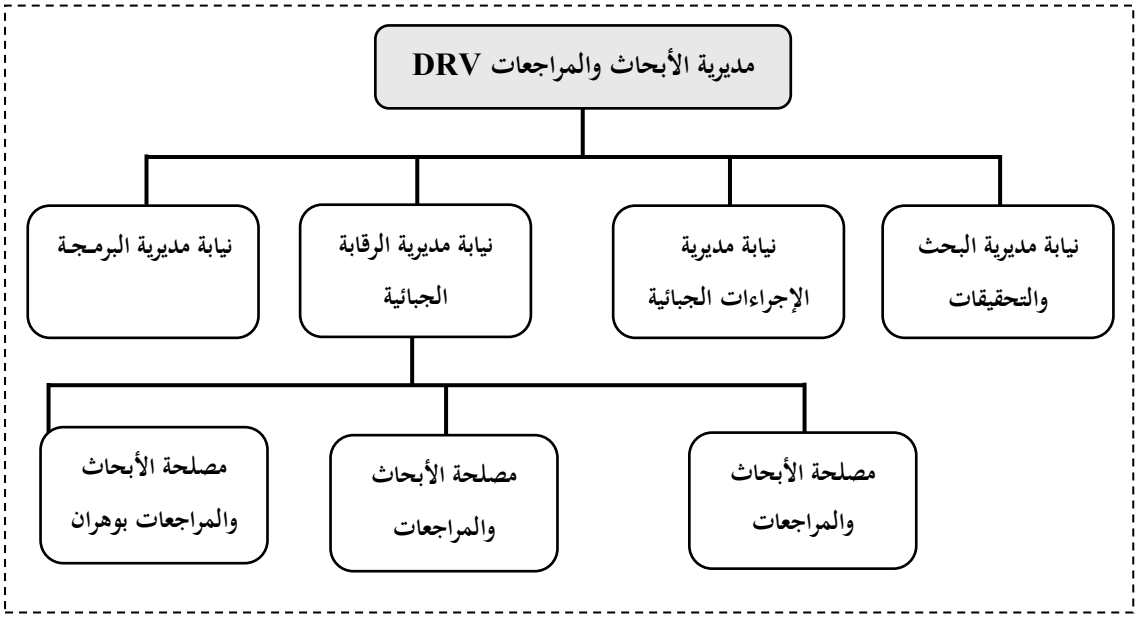
[1] المرسوم التنفيذي رقم 98- 228، المؤرخ في 1998/07/13، **المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية**، الجريدة الرسمية العدد 51، الصادرة في 1998/07/15، المادة 01، ص 12.

[2] الياس قلاب ذبيح، **مرجع سبق ذكره**، ص26 .

- التوجيه والتعاون مع وتقييم نشاطات مصالح المراجعات المتواجدة على المستوى الجهوي والمحلي؛
- الالتزام والعمل بجدية وكفاءة عالية في عمليات التدقيق لتساهم من تقليص حجم المنازعات الجبائية.

حيث أن الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات التابعة للمديرية العامة للضرائب يحتوي على أربع (04) مديريات فرعية على المستوى المركزي وثلاثة مصالح خارجية على المستوى الجهوي:

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات



المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 59، المؤرخة في 2006/09/24، الجزائر، ص9.

2.1.3 على المستوى الجهوي: المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات

يوجد على المستوى الجهوي هياكل تنظيمية تسند لها عملية الرقابة الجبائية، والتي جاءت تسميتها تحت عنوان المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وتتمثل في كل من المصالح الجهوية للبحث والمراجعات والمديريات الجهوية للضرائب.[1]

لتعزيز فعالية الرقابة الجبائية على المستوى الوطني، تنتشر ثلاث مصالح جهوية للأبحاث والمراجعات، وتكلف بالمهام التالية:[2]

- تنفيذ برامج التحقيق والبحث والمراجعات ومراقبة النشاطات والمداخيل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات وتعد الإحصائيات المتعلقة بها؛
- تضمن تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي؛

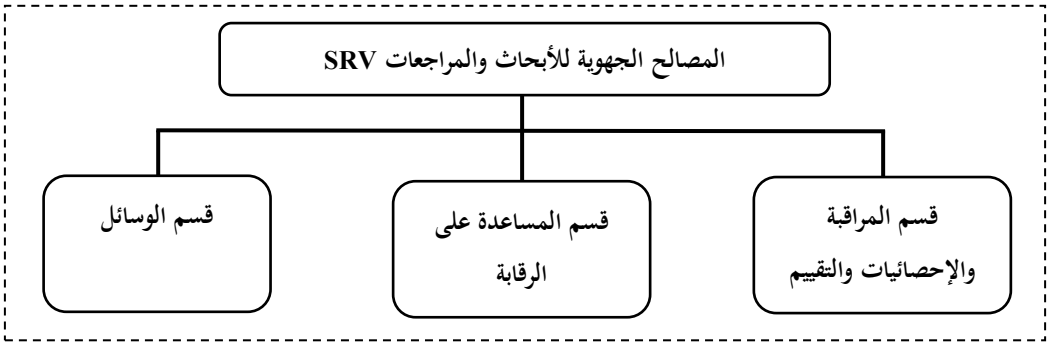
[1] المرسوم التنفيذي رقم: 06- 327، المؤرخ في 18/ 09/ 2006، **المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية**، الجريدة الرسمية العدد 59، الصادرة في: 2006/09/24، المادة 02، ص 7.

[2] سليمان عتير، **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة-الجزائر، 2011-2012، ص ص 95، 96.

- تنفذ برامج تحقيق وبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقووم بتقييمها الدور؛
- تنفيذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب وكل السلطات المختصة بالتعاون مع المؤسسات والمصالح المعنية؛
- تطبق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديريتين ولائيتين للضرائب أو أكثر.

تقسم كل مصلحة جهوية للأبحاث والمراجعات إلى ثلاث مصالح كما يلي:

الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي للمصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات



المصدر: سليمان عتير، **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة-الجزائر، 2011- 2012 ، ص 96.

3.1.3 على المستوى المحلي: المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية

تعتبر المديرية الولائية للضرائب المكلف الرسمي والحصري بالرقابة الجبائية على المستوى المحلي وذلك بتكفل مديرية فرعية مهتمة بهذا المجال والمتمثلة في المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية، إذ تعد الهيئة المختصة بهذه المهمة عبر إقليمها.

كما أنها مكلفة بتطبيق برامج المراجعة المصادق عليها من مديرية الأبحاث والمراجعات والتي تكون في إقليم الولاية بشرط أن يكون المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية محققين رقم أعمال سنوي أقل من 4.000.000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات ورقم أعمال سنوي أقل من 10.000.000 دج لباقي المؤسسات الأخرى،[1] ومن أبرز المهام المسندة لها نجد:[2]

- إعداد بطاقيات لمختلف الإدارات والهيئات التي لديها معلومات عن تأسيس الوعاء الضريبي؛
- برمجة التدخلات عن طريق فرق البحث والتدقيق والفرق المختلطة (الضرائب، التجارة والجمارك) قصد البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وجمع المعلومات لإعداد البطاقيات ومقارنة المعلومات؛
- تقييم أنشطة المفتشيات وتقديم اقتراحات من شأنها تحسن البحث عن المادة الخاضعة للضريبة؛
- استقبال المعلومات المحصل عليها لتصنيفها وتوزيعها على مفتشيات الضرائب المعنية لاستغلالها؛

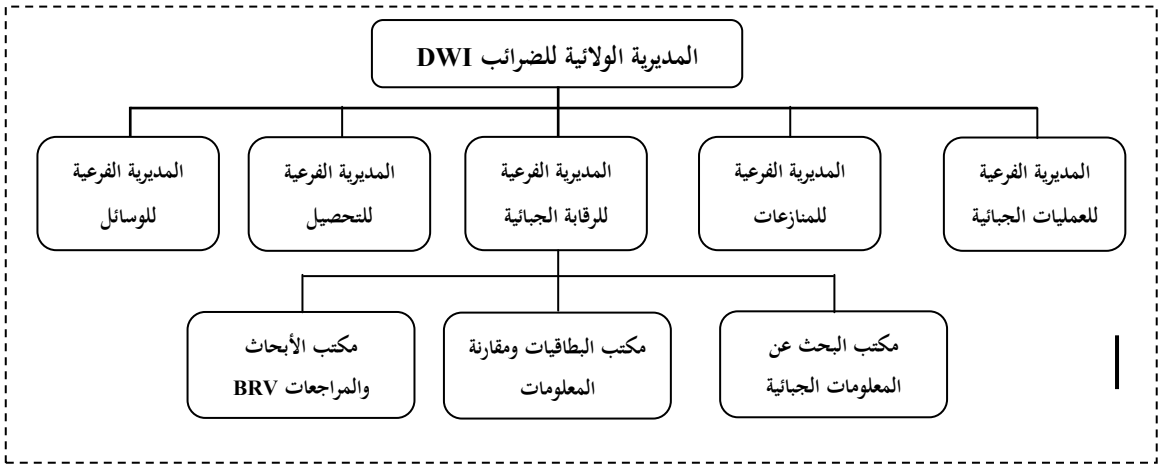
[1] نوى نجاة، **فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مرجع سبق ذكره**، ص45.

[2] القرار المؤرخ في 1998/07/12، **يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحيتها**، الجريدة الرسمية، العدد 79 الصادرة بتاريخ 1998/10/25، المواد من 52 إلى 55، ص23.

- تقديم كل الاقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات واستغلالها مع مراقبة استعمالها؛
- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية ومتابعة مستمرة لإنجاز البرنامج في الآجال المحددة؛
- متابعة ومراقبة عمل فرق التدقيق والسهر على تنفيذ تدخلاتهم وفقا للنصوص قانونية معمول بها،
- الحرص على تحصيل مختلف الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة ومتابعتها باستمرار.

أما الهيكل التنظيمي لهذه الجهاز يضم ثلاث (03) مكاتب

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 43 المؤرخة في 2005/06/22، ص20.

رابعا: الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية

وبهدف مواكبة التطورات الحديثة والتحكم بشكل فعال في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة قامت الإدارة الجبائية بالتكيف مع المعطيات الجديدة و وضعت قواعد سير متجانسة وحديثة على المستوى التشريعي أو التنظيمي،[1] وتبعا لمخطط عصرنة الإدارة الجبائية الذي يعتبر من الإصلاحات الجبائية في الجزائر قامت المديرية العامة للضرائب بوضع مجموعة من النشاطات التي تهدف إلى تحقيق هذا الغرض والمتمثلة في إنشاء هياكل إدارية تنظيمية جديدة ابتداء من سنة 2002 ،وهي: مديرية كبريات المؤسسات DGE، مراكز الضرائب CDI، مراكز جوارية للضرائب CPI. وذلك تعزيزا للأجهزة الرقابية السابقة وتقليص الضغط عليها وتدعيما لهما في مكافحة التهرب الضريبي.

1- مديرية كبريات المؤسسات

تعتبر مديرية كبريات المؤسسات حديثة النشأة مقارنة مع المصالح الجبائية الأخرى ،حيث جاء إنشاؤها لدواعي وأغراض تتماشى مع الاقتصاد الوطني آنا ذاك.

أنشئت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 2002/09/28 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494/02 المؤرخ في 2005/12/26، ولها صلاحيات على المستوى الوطني لكونها مكلفة

[1] عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري تحديث قانون المالية 2009، **مرجع سبق ذكره**، ص43.

بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء إلى التحصيل وحتى الرقابة الجبائية والمنازعات، أما الهيكل التنظيمي لهذا الجهاز الحديث موضح في الشكل الموالي.[1]

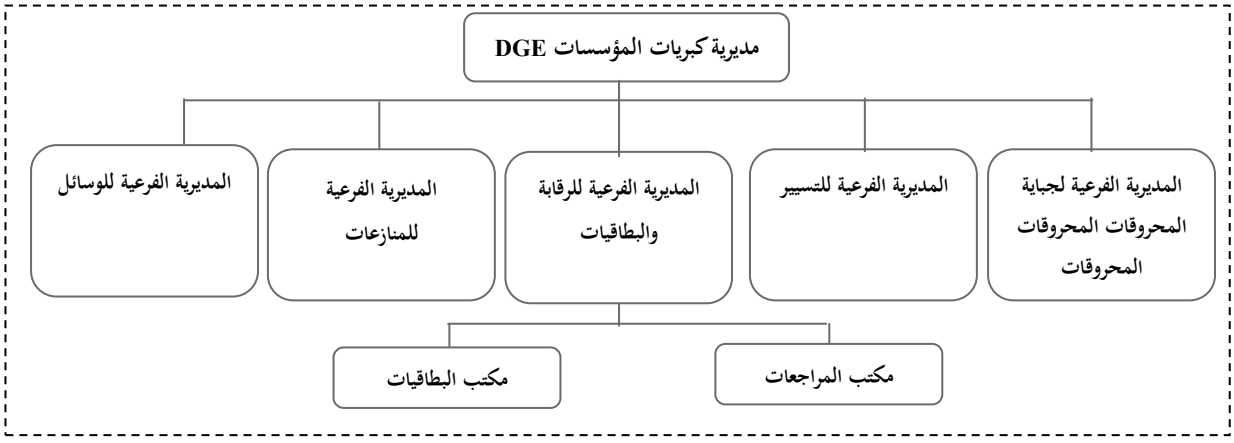
أما المكلفين بالضريبة والخاضعين لهذه المديرية هم مختلف الشركات العاملة في مجال المحروقات والشركات بمختلف طبيعتها القانونية التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها السنوي مائة مليون دينار جزائري 100.000.000 دج، ومن أهداف إنشاء هذه المديرية هو التحكم الجيد في تسيير الملفات الجبائية المهمة والممثلة في حجم نشاطات المكلفين بالضريبة من حيث الحصيلة الضريبية والتي تقارب نسبتها 70% من الإيرادات الجبائية، مع متابعتها المستمرة والدقيقة لكونها تملك خيرة الإطارات والأعوان من أجل ضمان حصيلة أكبر والتخفيف من حدة التهرب الضريبي.[2]

أما المهام المسندة لمديرية كبريات المؤسسات في مجال اختصاصها على المستوى الوطني ومدى حجم الملفات الجبائية التي بحوزتها نجدها عديدة نذكر منها بإيجاز:[3]

- مسك ومتابعة مستمرة ودقيقة لكل ملف جبائي خاص بالمكلفين المتواجدين تحت سلطتها؛
- البحث عن المعلومات الجبائية من مختلف المصادر لجمعها وتبويبها بغرض الاستغلال الأمثل؛
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج؛
- التحقيق في التظلمات والشكاوي ومعالجتها ضمن متابعة المنازعات الإدارية منها والقضائية.

ويتمثل الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات من خمس (05) مديريات فرعية هي:

الشكل رقم (06): الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 2006/09/18، **مرجع سبق ذكره**، ص10.

2- مركز الضرائب

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ولا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي

[1] القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2005/06/07، **يحدد تنظيم المديريات الفرعية لمديريات كبريات المؤسسات**، الجريدة الرسمية العدد 43، الصادرة بتاريخ 2005/06/22، المادة 2، ص20.

[2] الياس قلاب ذبيح، **مرجع سبق ذكره**، ص 29.

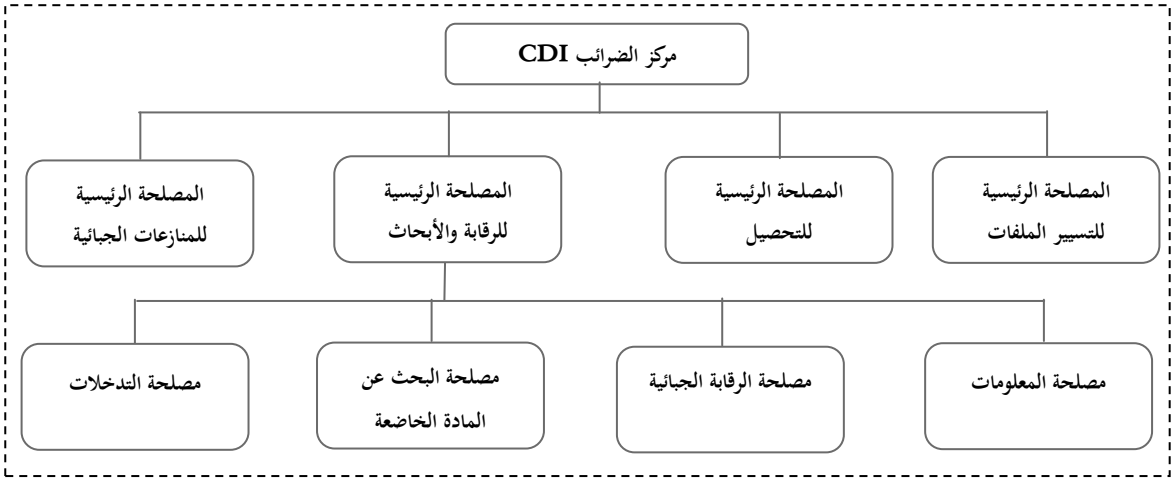
[3] الجريدة الرسمية العدد 59، الصادرة في: 2006/09/24، **المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مرجع سبق ذكره**، المادة 3، ص ص7، 8.

100.000.000 دج بالإضافة إلى المهن الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكلفيه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحيته،[1] ونظرا لقرب تواجد مراكز الضرائب للمكلفين فلها عدة مهام على كل المستويات نذكر منها:[2]

- التسيير والتكفل الحسن الملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي؛
- في حالة وجود تجاوزات خطيرة يحول الملف الجبائي إلى عملية التدقيق المعمق بهدف التطهير؛
- القيام بالبحث عن المعلومات الجبائية والمادة الخاضعة للضريبة لجمعها واستغلالها بشكل أمثل؛
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج المحصلة؛
- التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية و الشكاوي الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تحت سلطتها؛

علما أن عدد المراكز المبرمج إنشاءها هو 65 مركز عبر التراب الوطني.

الشكل رقم (07): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 2006/09/18، **مرجع سبق ذكره**، ص22.

3- المركز الجواري للضرائب

يقوم المركز الجواري للضرائب على نفس المبادئ مركز الضرائب، ويضم كل الأشخاص الطبيعيين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة ، ويمارسون نشاطهم داخل إقليم مركز الجواري للضرائب التابعين له ومزعة هذه المراكز عبر إقليم الولاية، وينظم المركز الجواري للضرائب في ثلاثة مصالح رئيسية وقباضة للضرائب ومصلحتين.[3]

يتطلب إعداد البرامج السنوية للرقابة من طرف المصالح العليا وجود هيكل ميداني يقوم بتطبيقها، إن المصالح الخارجية القريبة من المكلفين هي القاعدة الأساسية المنوطة بمكافحة التهرب الضريبي وتعتبر مراكز الضرائب الهياكل القاعدية لكل المراقبات ومركز مكافحة المتهربين من الضرائب بسبب[4]:

---

[1] الجريدة الرسمية العدد 59، الصادرة في: 2006/09/24، **المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مرجع سبق ذكره**، المادة 20، ص 10.

[2] الياس قلاب ذبيح، **مرجع سبق ذكره**، ص 30

[3] بلواضح الجيلاني، **التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة واستراتيجية المكافحة، مرجع سبق ذكره**، ص 232.

[4] **المرجع نفسه**، ص 232.

- استقبالها لكل تصريحات المكلفين؛
- علاقتها المباشرة مع المكلفين؛
- تسييرها لملف جبائي وحيد يحتوي على مجموعة من الضرائب والرسوم.

خامسا: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية

لأداء عملية الرقابة الجبائية لابد من وجود الإمكانيات البشرية اللازمة والمؤهلة للقيام بهذه العملية على أكمل وجه، لذلك وضع المشرع عدة شروط موضوعية وعملية يجب توفرها في الأعوان المكلفين بهذه العملية، وتعتبر الكفاءة والخبرة عاملان أساسيان للقيام بمهمة الرقابة والموظفين المكلفين بذلك هم:[1]

1- نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية

وهو المسؤول المباشر عن إعداد برنامج الرقابة الممنوحة للمصلحة، كما يراقب أعمال فرق التدقيق الجبائي، ويستقبل في بعض الحالات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بصفته ممثل الإدارة، كما يحرص على ضمان إجراء التدقيق وفقا للأسس القانونية، ويسهر على مدى تطبيق الضمانات الممنوحة للمكلفين في إطار مجالات التدقيق المحاسبي والجبائي.

بالإضافة إلى ذلك يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التدقيق للقيام بدراسة الأعمال المنجزة والمبرمجة، لتقديم الملاحظات والاقتراحات اللازمة بهدف تحسين شروط العمل كما يعمل على نقل تقارير المراجعات للمديرية الجهوية للضرائب التابعة لها إقليميا.

2- رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات

إن القانون يستوجب أن يكون لرئيس مكتب الأبحاث والمراجعات على الأقل رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة (06) سنوات كمدقق جبائي، كما يكون تحت سلطته فرق للتدقيق لكونه مسؤولا عن النظام العام داخل فرق التدقيق ويسهر على حضور ومواظبة الأعوان المدققين في أماكن عملهم، مع مسؤولية التكفل بالقضايا المبرمجة والسهر على تنفيذها، كما يتدخل أحيانا في مناقشة نتائج التحقيق مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية وتقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الأعوان المدققين.

3- الأعوان المدققين

حتى تسند مهمة التدقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملي رتبة مفتش ضرائب وهذا التزاما بالتشريع الجبائي: "لا يمكن إجراء المراجعات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل"،[2] كما يسند إلى الأعوان المدققين مهام التدخل وأعمال المراجعة بكل مراحلها مع الإشارة إلى أنه يجب أن تنجز مهامهم في مقرات المكلفين، باستثناء حالات خاصة مرخصة من طرف المدير الولائي تحت طلب

[1]- نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، **مرجع سبق ذكره**، ص 44.

[2]- الجريدة الرسمية العدد 74، الصادرة في 2008/12/31، **المتضمنة قانون المالية لسنة 2009**، **مرجع سبق ذكره**، المادة 20 الفقرة 2، ص12.

المكلف بالضريبة مع ذكر السبب المقنع للقيام بعملية التدقيق خارج مقره والتي تتم على مستوى مكاتب الأعوان المدققين.

المبحث الثاني: التهرب الضريبي ماهيته، أسبابه وآثاره

يعتبر استفحال ظاهرة التهرب مشكلة اقتصادية تعاني منها جل الدول باختلاف أنظمتها الاقتصادية والسياسية، إلا أنها تشترك في كونها ظاهرة يصعب السيطرة عليها، فالمكلف بالضريبة يسعى بشتى الطرق والأساليب لتجنب دفع الضريبة وذلك لعدة أسباب، ما يسبب نزيف لموارد الخزينة العمومية.

المطلب الأول: التهرب الضريبي المفهوم والأنواع.

يعد التهرب الضريبي ظاهرة قديمة قدم ظهور الضريبة، حيث تعددت تعاريف هذه الظاهرة واختلفت باختلاف وجهة نظر الاقتصاديين والقانونيين، وهذا راجع لتنوع أساليب وأشكال التهرب الضريبي.

أولا: مفهوم التهرب الضريبي

في ظل اختلاف وجهات نظر الباحثين وكذا اختلاف التشريعات الجبائية للدول فإنه يصعب تحديد مفهوم موحد للتهرب الضريبي، وعليه سوف يتم تقديم بعض التعاريف التي قدمت في هذا المجال، ومنها:

يعرف التهرب الضريبي بأنه: "عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة لمصالح الضرائب أو من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة لإفلات من دفع الضريبة، وبعبارة أخرى إن المكلف يتخلص من دفع الضريبة إما بشكل كلي أو بشكل جزئي".[1]

كما يعرف أيضا بأنه:"سعي الملزم بالضريبة من التخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشاة للضريبة، فيعتمد على سلوك احتيالي للتخلص من عبئها أو أن الملزم يتخلص من دفعها دون ارتكاب أي مخالفة لتشريع الضريبي".[2]

في يعرفه البعض الآخر بأنه:"تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو استغلال الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبة أو الحركات المادية".[3]

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن التعاريف السابقة الذكر للتهرب الضريبي تشترك في النقاط التالية:

- محاولة المكلف التخلص من دفع الضريبة؛
- التخلص من الضريبة يكون بشكل جزئي أو كلي؛
- يتبع المكلف أثناء عملي التهرب طرق مشروعة وغير مشروعة للتملص من أداء واجبه الضريبي.

---

[1] المهايني محمد خالد، **التهرب الضريبي وأساليب مكافحته**، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ط1، مصر، 2010، ص10.

[2] محرزي محمد عباس، **اقتصاديات المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص317.

[3] زغدود علي، **المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 1، 2005، ص209.

ثانيا: أنواع التهرب الضريبي

ينقسم التهرب الضريبي بحسب المنظور الذي ينظر من خلاله إلى:

1. التهرب الضريبي وفقا لمشروعيته

1.1 التهرب المشروع أو التجنب الضريبي

هو التهرب الذي يكون في إطار قانوني يسمح للمستفيدين من ورائه بتجنب الضريبة بطريقة نزيهة،[1] كما يقصد به تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي والتي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هنالك مخالفة للنصوص القانونية،[2] هنا يمكن التمييز بين ثلاثة حالات للتهرب الضريبي هي:[3]

- تهرب ضريبي ناتج عن تغير سلوك المستهلك؛
- تهرب ضريبي ينظمه التشريع الجبائي؛
- تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الجبائي.

2.1 التهرب غير المشروع أو الغش الضريبي

هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصاريح بمداخله أو تقديم تصريح ناقص،[4] كما يشكل كل الحركات المادية والعمليات القانونية والمحاسبية، وكل الوسائل والترتيبات والتدابير التي يلجأ إليها المكلف، بهدف التخلص من دفع الضرائب المستحقة أو التقليل منها،[5]وللغش الضريبي ركنان:[6]

---

[1] بلواضح الجيلاني، ميمونة نبيلة، **مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة**، ورقة بحثية مقدمة في الموسوم باستراتيجيات الحوكمة في القضاء على البطالة في ظل التنمية المستدامة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة–الجزائر، 15-16 نوفمبر 2011، ص3.

[2] راشدي أمين، دور التحقيق الجبائي في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي، **مجلة رؤى الاقتصادية**، العدد 12، الوادي–الجزائر، جوان 2017، ص486.

[3] محمد دويدار، **دراسات في الاقتصاد المالي**، دار المعرفة، الإسكندرية–مصر، 1996، ص230.

[4] راشدي أمين، **المرجع نفسه**، ص487.

[5] عبد الرزاق عباس، **التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي**، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص94.

[6] ولهي بوعلام، عجلان العياشي، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، **مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير**، العدد08، المسيلة–الجزائر، 2008، ص ص 147،148.

1.2.1 الركن المادي

هـو اسـتخدام طـرق تدليسـية ووسـائل مختلفـة قصـد التقلـيص مـن الأسـاس الخاضـع للضـريبة ومـن بـين هذه الوسائل نذكر:

- مسك محاسبة غير حقيقية وبأخطاء متعددة ومتكررة؛
- استخدام فواتير مزورة وغير صحيحة؛
- التملص من الضرائب والرسوم؛
- استخدام طرق احتيالية.

2.2.1 الركن المعنوي

يتمثـل هـذا الـركن في عنصـر القصـد (النيـة) للغـش الضـريبي، وذلـك بمخالفـة واضـحة وصـريحة، غـير أن هذه النية تبقى صعبة بالنسبة للإدارة الجبائية توفر النية الحسنة لدى أغلب المكلفين بالضريبة.

2. التهرب الضريبي حسب النطاق الجغرافي

1.2 التهرب المحلي

هو النوع يحدث في نطاق حدود الدولة الموجودة بها بحيث تكون أفعال التزوير التي يقوم بها المكلف لا تتعدى هذه الحدود وباستغلال الثغرات الموجودة في النظام الضريبي أو بطرق وأساليب أخرى.[1]

2.2 التهرب الدولي

يتمثـل في العمـل علـى الـتخلص مـن دفـع الضـريبة في بلـدها عـن طريـق التهـرب غـير القـانوني للمـداخيل والأربـاح الـتي مـن المفـروض أن تخضـع لضـريبة البلـد الـتي حققـت فيـه فعـلا الى بلـد آخـر يتميـز بضـغط جبـائي منخفض.[2]

المطلب الثاني: التهرب الضريبي أسبابه وطرقه

تساهم البيئة الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية بشكل كبير في انتشار وتنامي ظاهرة التهرب الضريبي، وهذا راجع لعدة أسباب وهو ما يساعد المكلف بالضريبة على إستخدام العديد من الطرق والأساليب للتهرب.

أولا: أسباب التهرب الضريبي

يعـود انتشـار ظـاهرة التهـرب الضـريبي إلى تـوفر أسـباب معينـة والـتي تـرتبط بـالمكلف بصـفة خاصـة وكـذا النظام الضريبي المطبق، والظروف الاقتصادية السائدة بصفة عامة.

1. الأسباب المتعلقة بالمكلف

[1] غازي حسين عناية، **النظم الضريبية في الفكر المالي الإسلامي**، مؤسسة شباب الجامعية، الإسكندرية–مصر، 2003، ص342.

[2] بودلال علي، ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر وسياسات التعامل معها: دراسة تحليلية، **مجلة دفاتر اقتصادية** المجلد 3، العدد 6، الجلفة–الجزائر، 2013، ص77.

غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي الى المكلف في حد ذاته والتي تندرج في إطار اعتبارات نفسية، أخلاقية ومالية، وتتمثل هذه الأسباب في:

1.1 ضعف المستوى الخلقي

من العوامل الجوهرية التي تؤدي الى التهرب الضريبي ضعف المستوى الخلقي لدى الأفراد المنوط بهم دفع الضريبة، والذي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب الضريبي.[1]

2.1 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.[2]

3.1 الوضعية المالية السيئة للمكلف

تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب ونطاقه بحيث نجد أن ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه وساء مركزه المالي.[3]

2. الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي

توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الضريبي ومدى استقرار التشريع الضريبي، والتي نجملها في العناصر التالية:

1.2 تعقد التشريعات والقواعد الضريبية

مثل (الإعفاءات، التخفيضات، الإضافات)، وهذا ما يترك مجالا لتأويلات كبيرة وخاصة أثناء التطبيق، كما أن التشريعات الضريبية غير المنسجمة وغير المترابطة، تحوي الكثير من الإبهامات والتعقيدات والثغرات الأمر الذي يترك مجالا للتهرب والغش الضريبي.[4]

2.2 عدم استقرار التشريعات الجبائية

والذي مرده للتعديلات المتوالية والمختلفة وكذا إلغاء بعض الأحكام الجبائية التي تستحدث بمناسبة قوانين المالية السنوية والتكميلية، فبهذه السرعة لم تتمكن لا العناصر الجبائية ولا موظفوا الإدارة الجبائية من استيعاب مضمون الإدارة الجبائية.[5]

3.2 كثرة وتعدد الضرائب وارتفاع نسبها

---

[1] الشرقاوي عبد الحكيم مصطفى، **التهرب الضريبي والاقتصاد الأسوء**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية-مصر، 2006، ص19.

[2] محمد مرسي فهمي، سيد لطفي عبد الله، **الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية**، الدار المصرية للنشر ، القاهرة-مصر، 1999، ص301.

[3] ناصر مراد، إشكالية التهرب الضريبي، **مجلة الحقيقة**، المجلد 9، العدد 15، أدرار-الجزائر، 2010، ص119.

[4] عبد المنعم فوزي، **المالية العامة والسياسات المالية**، دار النهضة العربية، ط1، القاهرة-مصر، 1994، ص237.

[5] فلاح محمد، **السياسة الجبائية الأهداف والأدوات:حالة الجزائر**، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005-2006، ص79.

هذا ما يجعل وطأتها تشتد على المكلف، فيكون ذلك حافزا للتهرب منها، والثابت أنه كلما ارتفع سعر الضريبة وازداد عبئها كلما كان ذلك مدعاة للتهرب منها.[1]

4.2 عدم مرونة النظام الجبائي

والذي يجب أن يرتبط بالتنمية وطبيعة تطور الأنشطة الاقتصادية، لذلك يجب تتبع أساليب عمل مرنة تتلائم مع الظروف الاقتصادية العامة.[2]

5.2 ضعف وعدم صرامة القوانين في معاقبة المتهربين

إذا قلت احتمالات القبض وانخفض معدل العقوبة في حالة المحاكمة والقبض، سيؤدي في النهاية الى فتح الطريق باتجاه المزيد من جرائم التهرب.[3]

3. الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية [4]

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة، كلما سهل التهرب الضريبي، ويرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية بالإضافة إلى نقص اليد العاملة الفنية، ونقص الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة، إضافة إلى ضعف أو تدني الأجور، كما توجد ظاهرة خطيرة تهدد الإدارة الضريبية والتي ترتبط بالجانب الخلقي لموظفي الإدارة والمتمثلة في الرشوة بحيث تعتبر سبب رئيسي وتندرج ضمن الفساد الضريبي، كما تعاني الإدارة الضريبية من عدة مشاكل تتمثل في:

- لا تخضع إطارات الإدارة الضريبية لتكوين واحد، بحيث يوجد هيكلين مكلفين بتكوين هؤلاء الإطارات، المعهد الوطني للمالية، ومعهد الاقتصاد الجمركي والجبائي والبرامج بينهما متباينة، كما يغلب على هذا التكوين الطابع العام، والواجب أن يكون ذا طابع دقيق ومتخصص حسب نوع الضرائب وحسب الأوعية الضريبية؛
- غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية، مثل روح التسويق، العلاقات العامة، الإدارة بالمساهمة، لذلك يجب التركيز على تطوير تسيير الموارد البشرية وفق المفاهيم العلمية الحديثة؛
- غياب الجهود للتعريف بالنظام الضريبي والقيام بالتوعية سواءً على مستوى وسائل الإعلام أو المناهج التعليمية؛
- ضعف التكوين في المجال الضريبي؛
- سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري، إذ لا زالت الملفات تعالج بطريقة يدوية.

4. الأسباب المرتبطة بالظروف الاقتصادية

---

[1] عبد المنعم فوزي، **المالية العامة والسياسات المالية، مرجع سبق ذكره**، ص225.

[2] قحطان السيوفي، **اقتصاديات المالية العامة**، دار طلاس للنشر، ط1، دمشق-سوريا، 1989، ص162.

[3] الشقراوي عبد الحكيم مصطفى، **مرجع سبق ذكره**، ص114.

[4] ناصر مراد، **إشكالية التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره**، ص ص 120، 121.

تـؤثر الظـروف الاقتصـادية الـتي تمـر بهـا كـل مـن الدولـة والمكلـف علـى مسـتوى تفشـي التهـرب الضـريبي بين أوساط المكلفين ويمكن تلخيص هذه الظروف في النقطتين التاليتين:[1]

– إن فـترات الكسـاد والأزمـات الـتي يشـهدها أي بلـد تعمـل علـى انتشـار التهـرب الضـريبي وزيادتـه بسـبب قلـة النقـود وانخفـاض دخـول المكلفـين، وتـدهور القـدرة الشـرائية للأفـراد، ممـا يصـعب علـى المنتجـين نقـل عـبء الضريبة، لذلك يلجئون إلى التهرب الضريبي بمختلف الطرق المتاحة؛

– عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشارا الاقتصاد الموازي، يؤدي إلى زيادة حجم التهرب الضريبي، وذلك بسبب عدم ضبط سوق السلع والخدمات إضافة إلى عدم ضمان حرية المنافسة التي تعتبر من أهم شروط شفافية المعاملات.

ثانيا: طرق التهرب الضريبي

تعددت طرق وأساليب التهرب الضريبي باختلاف نوع النشاط ومهارة المتهرب، وقد أدى التفتح الاقتصادي والتطور التكنولوجي وزيادة التعاملات الاقتصادية إلى تطور أساليب التهرب الضريبي ومن أبرزها:

1. التهرب عن طريق العمليات المحاسبية

التهـرب عـن طريـق التحايـل المحاسـبي يكـون بلجـوء المكلـف إلى تقريـر أو إقـرار ضـريبي اسـتناد إلى دفـاتر وسـجلات وحسـابات مصـطنعة، مخالفـة للحقيقـة كتوزيـع الأربـاح علـى شـركاء وهميـين أو اصـطناع أو تغيـير فـواتير الشـراء أو البيـع وذلـك بغـرض تقليـل الإيـرادات وزيـادة حجـم النفقـات ممـا يخفـض الأربـاح الـتي تخضع للضرائب،[2]وتتمثل هذه الطريقة في شكلين هما:

1.1 تخفيض الإيرادات

وهي من الطرق التقليدية التي يعمدها المكلف من أجل تقليص الوعاء الضريبي من خلال التصريح بأرباح قليلة بكثير عما هي عليه في الحقيقة مستخدما في ذلك عدة عمليات تتمثل في:[3]

- إخفاء جزء من رقم الأعمال؛
- بيع سلع نقدا دون فواتير ووصول البيع؛
- تسجيل قيمة المبيعات بأقل من قيمتها الحقيقية وذلك بعد اتفاق يبرمه مع الزبون؛
- عدم التسجيل المحاسبي لفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عنصر من عناصر الاستثمار؛
- عدم التصريح غالبا بالمداخيل أو الإيرادات الحقيقية للأعمال غير تجارية كالمهن الحرة؛
- تسجيل مردودات وهمية للبضائع أو تخفيضات تجارية بشكل كبير في حساب الزبائن.

[1] ناصر مراد، **إشكالية التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره**، ص122.

[2] ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره**، ص15.

[3] بوشيخي عائشة، بوشيخي فاطمة، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر، **مجلة دراسات جبائية**، المجلد 3، العدد 1، البليدة– الجزائر، 2014، ص159.

2.1 تضخيم التكاليف

وهنا يسعى المكلف من خلال الرخصة التي يمنحها اليها المشرع الى تضخيم الأعباء القابلة للخصم من الربح الجبائي، كأن تتصل هذه الأعباء بأعياد فعلية مرفقة بمبررات ووثائق رسمية موضوعة في صالح نشاط المؤسسة المتهربة،[1] وتتمثل هذه العمليات في:[2]

- تسجيل رواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين وهميين أو لأشخاص حقيقيين لم يقوموا بأي نشاط أو تضخيم مبالغ أشخاص موجودين فعلا داخل المؤسسة، لكنهم يؤدون أعمال ثانوية غير تلك التي سجلت لها تلك الأعباء؛
- تسجيل نفقات ومصاريف عامة غير مبررة مثل الإفراط في تقديم المكافئات أو شراء مستلزمات خاصة تسجل في حساب المؤسسة.
- بواسطة تقنية الإهتلاكات التي يستغلها المكلف، وبتلاعب بها من خلال تطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهتلك، أو يرفع قيمتها مثلا، أو بزيادة اهتلاك أصول أصبحت خردة، أو التي لم يعد لها وجود أصلا، مما يساهم في تضخيم التكاليف.

2. التهرب عن طريق عمليات مادية وثانوية

يعتمد هذا النوع من التهرب على ممارسة عمليات وهمية للحصول على محاسبة بفواتير مزورة، كما يمارس المكلف عدة نشاطات دون إعلام الإدارة الجبائية، ويعتبر هذا النوع أكثر تنظيما من النوع الأول ويشمل:

1.2 التهرب عن طريق التحايل القانوني

يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالا وتنظيما وأرقى تقنية، إذ يتم التهرب عن طريق ثغرات القانون من خلال استغلال بعض النقائص الموجودة في النظام الجبائي أو التجاري لصالح المكلف، وبذلك لا يستطيع المشرع الجبائي فرض أي عقوبة على مرتكبيها، حيث يستعين المتهرب الجبائي بأهل الخبرة والاختصاص لاستنباط طرق التحايل مستندين بذلك إلى نصوص قانونية، ويتجلى ذلك في إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلف بالضريبة الاستفادة من مزايا ليس له الحق في الاستفادة منها، ومن خلال وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، كأن يقوم بإخفاء عملية توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة التي تقع عليه، أو يقوم بتمويه وضعية غير قانونية وراء وضعية قانونية مشابهة لها أقل إخضاعا للضريبة منه، أو تزييف حالة أو وضعية قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية قانونية تجعلها معفاة من الضريبة: مثل تزييف وضعية النشاط الاستثماري من خلال الادعاء بأنه نشاط في إطار الوكالة الوطنية لدعم الاستثمار للاستفادة من الحوافز الضريبية والإعفاءات.[3]

---

[1] ناصر مراد، مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ،مرجع سبق ذكره**، ص15.

[2] حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص46.

[3] **المرجع نفسه**، ص ص44، 45.

2.2 التهرب عن طريق التحايل المادي

يعتبر التهرب الضريبي عن طريق العمليات المادية أقل خطورة من التهرب عن طريق العمليات القانونية، ويتمثل هذا التحايل في عدم التصريح القانوني للمواد والمنتجات والأرباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي، بحيث أن المكلف يقوم بتغيير واقعة مادية بطريقة غير قانونية، أي أن هذه الصورة من التحايل تتم عن طريق إخضاع المكلف بالضريبة للسلع والمنتوجات والمواد الخاضعة للضريبة وجعلها بعيدة عن مراقبة إدارة الضرائب سواءً كان الإخفاء كليا أو جزئيا.[1]

1.2.2 الإخفاء الجزئي

يتجسد هذا الإخفاء في جزء من البضائع والسلع التي من المفروض أن تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك بطريقة غير شرعية، ومن بين هذه الصور التي يتجسد فيه الإخفاء الجزئي:[2]

- عدم احترام المكلف لمقاييس الإنتاج المحددة من طرف القانون؛
- إخفاء المكلف لجزء من البضاعة المستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية.

2.2.2 الإخفاء الكلي

يكون الإخفاء كليا عندما يسعى المكلف بالضريبة إلى التخلص من دفعها نهائيا، بحيث أن هذا النوع من التحايل يؤدي إلى إنشاء اقتصاد خفي غير مصرح به وغير قانوني وذلك في ظروف سرية عن طريق السوق السوداء، ويرجع ذلك إلى غياب الرقابة الجبائية في مواجهة هذا النوع من الغش نظرا لما يعترض الإدارة الجبائية من صعوبات في إخضاع التبادلات التي تتم في السوق السوداء.[3]

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف مالية، اقتصادية واجتماعية، لذلك فإن الإخلال بالواجب الضريبي يؤثر على الدور المراد منها وعليه يؤدي التهرب الضريبي إلى عدة آثار سلبية، يمكن تصنيفها إلى:

أولا: الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي[4]

تعتبر الضريبة متغير اقتصاديا هاما، لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني وذلك من عدة جوانب بالنسبة للاستثمار فإن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين ادخار عام، لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها

[1] رميساء بخاري، السعيد خويلدي، العلاقة بين التهرب الضريبي والفساد، **دفاتر السياسة والقانون**، المجلد 12، العدد 01، ورقلة-الجزائر، 2020، ص462.

[2] عيسى بلخوخ، **الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مرجع سبق ذكره**، ص14.

[3] نجيب نبوقي، **جريمة التملص الضريبي وآلية مكافحتها في التشريع الجزائر**، مذكرة ماجستير، تخصص علوم جنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، باتنة-الجزائر، 2013، ص129.

[4] بن فارس حسينة، **إشكالية التهرب الضريبي في الجزائر**، مذكرة ماجستير، تخصص نقود مالي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، البليدة-الجزائر، 2007، ص30.

التنميـة، بالإضـافة إلى أن انخفـاض معـدلات الادخـار يجعـل الدولـة تقلـص حجـم الإعفـاءات الممنوحـة في إطار ترقية الاستثمار، ويترتب عن ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة.

كمـا يعمـل التهـرب الضـريبي علـى الإخـلال بقواعـد المنافسـة حيـث تصـبح المؤسسـات المتهربـة أفضـل مـن تلـك الـتي تـؤدي واجباتهـا الضـريبية، حيـث تكـون لهـا إمكانيـات تمويليـة هائلـة تسـمح بتحسـين جهازهـا الإنتاجي وتقوية مكانتها في السوق.

يعمـل التهـرب الضـريبي أيضـا علـى الإخـلال بإنتاجيـة المؤسسـات حيـث يوجـه عناصـر الإنتـاج إلى الأنشـطة الـتي يسـهل فيهـا التهـرب الضـريبي حـتى ولـو كانـت هـذه الأنشـطة ذات إنتاجيـة ضـعيفة، بالإضـافة إلى الإخلال بالتوازن الجهوي للمشاريع الاستثمارية.

كمـا تسـاهم ظـاهرة التهـرب الضـريبي في توجيـه الاقتصـاد الـوطني نحـو إرسـاء اقتصـاد غـير رسمـي أو مـا يعـرف بالاقتصـاد المـوازي والـذي يحـدث مشـاكل عديـدة تعرقـل السـير الحسـن للاقتصـاد الـوطني، لـذلك يـؤدي التهرب الضريبي إلى فشل السياسات الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الاستقرار الاقتصادي.[1]

ثانيا: الآثار المالية للتهرب الضريبي

يـؤدي التهـرب الضـريبي إلى أضـرار بالخزينـة العامـة للدولـة، بحيـث تخسـر جـزءا مهمـا مـن المـوارد الماليـة، ويترتـب علـى ذلـك عجزهـا في الإنفـاق العـام، وتصـبح غـير قـادرة علـى أداء واجباتهـا تجـاه مواطنيهـا، وفي ظـل هذا العجز تضطر الدولة إلى اللجوء لوسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي أو الاقتراض.[2]

ثالثا: الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي

إن ظـاهرة التهـرب الضـريبي تقضـي علـى أهـم مبـادئ الضـريبة ألا وهـو مبـدأ العدالـة فالعـبء الضـريبي يتحملـه المكلـف النزيـه وبـذلك ترسـو قواعـد الخـداع واللامسـاواة بـين طبقـات المجتمع الواحد، كما تعمل ظاهرة التهرب الضريبي على:[3]

- تثبيت وتعميق الفوارق الاجتماعية؛
- تدهور الحس الجبائي لدى المكلفين؛
- تدهور عامل الصدق في المعاملات.

[1] بن فارس حسينة، **مرجع سبق ذكره**، ص30.

[2] ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2016، ص160.

[3] بكري عبد الرحمان، الحوكمة الضريبية ودورها في الحد من التهرب الضريبي، **مجلة دراسات جبائية**، المجلد 04، العدد 01، البليدة–الجزائر، 2016، ص17.

خلاصة الفصل الأول

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أخطر الظواهر التي تنهك الاقتصاد الوطني بصفة عامة والنظام الضريبي بصفة خاصة، حيث يعيق التطبيق الجيد له ويقف حائلا دون تحقيق الأهداف المسطرة له، وهذا ما يضيع على الخزينة العمومية مبالغ هامة.

تعد الرقابة الجبائية أداة في يد الإدارة الجبائية وهو الإجراء الذي خوله المشرع الجبائي الجزائري للإدارة الجبائية، الذي تسعى من خلاله إلى مراقبة المكلفين بالضريبة عن طريق فحص تصريحاتهم والتأكد من تأديتهم لواجباتهم الضريبية.

ولتحقيق الأهداف المرجوة من عملية الرقابة الجبائية عمل المشرع على تنظيم مراحل سير هذه العملية وذلك للحفاظ على حقوق المكلفين بالضريبة وكذا الإدارة الجبائية، بالإضافة إلى خلق هياكل إدارية خاصة أسند لكل منها مهام خاصة بها سعى من خلالها المشرع إلى تنظيم عملية الرقابة الجبائية.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية حول واقع الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب في ولاية المسيلة

تمهيد:

أعطى المشرع الجبائي اهتماما بالغاً بعملية الرقابة الجبائية، وذلك لكونها الأداة الردعية الرئيسية المخولة للإدارة الجبائية والتي تسعى من خلالها لتحقيق العديد من الأهداف الاجتماعية والاقتصادية الهامة، وتدعيما لدراستنا في الفصل الأول والذي تطرقنا فيه إلى مختلف الجوانب النظرية المتعلقة بالرقابة الجبائية وكذا التهرب الضريبي، ارتأينا أن نجري دراسة تطبيقية نحاول من خلالها مطابقة الجانب النظري للدراسة على ما هو موجود في الواقع العملي.

لذلك اعتمدنا في دراستنا لهذا البحث المزج بين المنهج الوصفي والتحليلي، وذلك بتخصيص الفصل الثاني لدراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية المسيلة، وبالتحديد مكتب الأبحاث والمراجعات التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وذلك لتسليط الضوء على كل متطلبات البحث في المجال التطبيقي، والتي سنكشف من خلالها آليات الرقابة الجبائية التي يتم من خلالها كشف عمليات التهرب الضريبي، وعلى هذا الأساس تم تقسيم هذا الفصل لمبحثين:

- **المبحث الأول:** تقديم عام حول المديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة.
- **المبحث الثاني:** دراسة حالة لكل من التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب.

المبحث الأول: تقديم عام حول المديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة

تعد مديرية الضرائب من الهيئات التي لها طابع المرفق العام، التي تكتسب شخصية معنوية ذات مهام ووظائف سيادية، حيث تعتبر الأداة الرئيسة للدولة لتنفيذ السياسات الجبائية من خلال العمل الجبائي، والمتمثل في تحديد الوعاء الضريبي، تحصيل الضريبة، إحصاء المكلفين بالضريبة، بالإضافة إلى الرقابة على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة وذلك وفق القوانين والقواعد الجبائية سارية المفعول.

المطلب الأول: التعريف بميدان الدراسة– المديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة–

يستعرض هذا المطلب بطاقة تعريفية حول المديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة، وكذا الهيكل التنظيمي لهاته الأخيرة.

أولا: تعريف المديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة

تؤدي المديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة دورا هاما ومحوريا في النظام الضريبي على مستوى تراب الولاية، كما تعد الهيئة الجبائية العليا فيها؛ وقد تأسست المديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91- 60 المؤرخ في 23/ 02/ 1991 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصها، كما أنها تضم خمس مديريات فرعية هي:

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

كما تضم هذه المديريات الفرعية مكاتب تسير تحت سيطرتها والمختصة في مجالاتها المحددة، إضافة إلى أربعة وعشرون (24) مصلحة خارجية تابعة للمديرية الولائية للضرائب، والمتمثلة في ثلاثة عشر (13) مفتشية للضرائب وإحدى عشر (11) قباضة للضرائب.[1]

ثانيا: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المسيلة

تقوم المديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة بعدة مهام، وذلك ضمن دائرة اختصاصها وفي إطار إقليمها المحدد، حيث تنقسم هذه الاخيرة إلى مديريات فرعية، والتي تنقسم بدورها إلى عدة مكاتب تقوم كل منها بمهام معينة وهذا لتنظيم العمل الجبائي.

1

تحوي المديرية الولائية للضرائب خمسة (05) مديريات فرعية والتي تنقسم بدورها إلى عدة مكاتب، ويمكن توضيح هذا من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (08): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المسيلة

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

يتضح من الشكل أعلاه أن الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المسيلة يتكون من:

1. المديرية الفرعية للمنازعات

تضم أربعة (04) مكاتب تتمثل في:

- مكتب الإحتجاجات؛
- مكتب لجان الطعن؛
- مكتب المنازعات القضائية؛
- مكتب التبليغ والأمر بالصرف.

وتتكفل المديرية الفرعية للمنازعات من خلال مكاتبها بالمهام التالية:

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية، وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة؛
- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق على القيمة المضافة؛
- تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية؛
- استلام ودراسة الطعون الهادفة سواءا إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء قرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة.

2. المديرية الفرعية للتحصيل

تضم أربعة (03) مكاتب تتمثل في:

- مكتب مراقبة التحصيل؛
- مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله؛
- مكتب التصفية.

وتتكفل المديرية الفرعية للتحصيل من خلال مكاتبها بالمهام التالية:

- 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 أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضرائب؛
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن من الناتج الجبائي؛
- إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية، وكذا الهيئات المعنية؛
- التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير بخصوص المراقبة وتنفيذها.

3. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

تضم أربعة (04) مكاتب تتمثل في:

- مكتب الجداول؛
- مكتب الإحصائيات؛
- مكتب التنظيم والعلاقات العامة؛
- مكتب التنشيط والمساعدة.

وتتكفل المديرية الفرعية للعمليات الجبائية من خلال مكاتبها بالمهام التالية:

- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها،كما تكلف بأشغال الإصدار؛
- التكفل بطلبات اعتماد حصص الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها؛
- متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة؛
- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب، وكذا بتنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها؛
- متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.

رابعا: المديرية الفرعية للوسائل

تضم أربعة (04) مكاتب، تتمثل في:

- مكتب المستخدمين والتكوين؛
- مكتب عمليات الميزانية؛
- مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف؛
- مكتب الإعلام الآلي.

وتتكفل المديرية الفرعية للوسائل من خلال مكاتبها بالمهام التالية:

- تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات والأرشيف التابعة للمديرية الولائية للضرائب في حدود اختصاصها وصلاحياتها؛
- السهر على تنفيذ برامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا العمل على إبقاء المنشاءات التحتية والأنظمة المعلوماتية في حالة شغل؛
- الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية؛
- السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين، وذلك لإنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل.

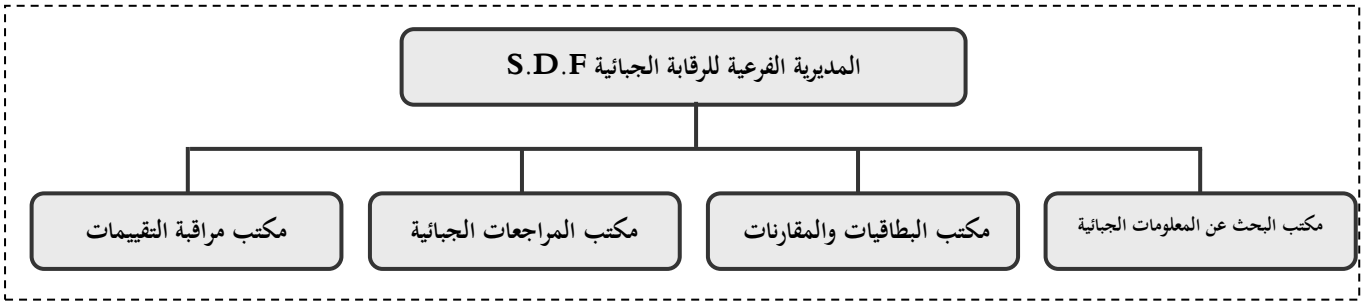
5. المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

تضم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية أربعة (04) مكاتب، تتمثل في:

- مكتب المبحث عن المعلومة الجبائية؛
- مكتب البطاقيات والمقارنات؛
- مكتب المراجعات الجبائية؛
- مكتب مراقبة التقييمات.

ويمكن تقديم الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية في الشكل الموالي:

الشكل رقم (09): الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/ 02/ 2009، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، مرجع سبق ذكره.

وتتكفل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية من خلال مكاتبها بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة انجازها، كما تهتم أيضا بتزويد المفتشيات بالمعلومات عن طريق البطاقيات والاستعلامات ولها علاقة ايضا مع المديرية الفرعية للمنازعات، حيث تبحث لها عن استفسارات لشكاوي الكلفين،كما أنها تهتم بمراقبة أهم المكلفين فيما يخص المبالغ المستحقة ثم تقوم بإرسالها إلى المديرية الفرعية للتحصيل.

1.5 مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: تتمثل مهامه في:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها؛
- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الإطلاع بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

2.5 مكتب البطاقيات والمقارنات: يعمل على:

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

3.5 مكتب التحقيقات الجبائية: يعمل على:

- متابعة برامج المراقبة والمتابعة؛
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة؛

– إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

4.5 مكتب مراقبة التقيمات: يعمل على:

– استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا؛

– المشاركة في أشغال التحسيين للمعايير المرجعية؛

– متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

المطلب الثاني:احصائيات عامة حول نتائج الرقابة الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة (2016-2019)

تعتبر المحافظة على المال العام من الضياع من بين أهم أهدف الرقابة الجبائية، حيث تعد آليات الرقابة الجبائية المتمثلة في التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب والتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة من أهم الآليات المستخدمة في مكافحة التهرب الضرائب، لذلك فإن المبالغ المسترجعة من خلال عملية الرقابة الجبائية تعتبر من أهم ايرادات الدولة.

أولا: عدد الملفات التي خضعت لعملية الرقابة الجبائية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية خلال فترة (2016- 2019)

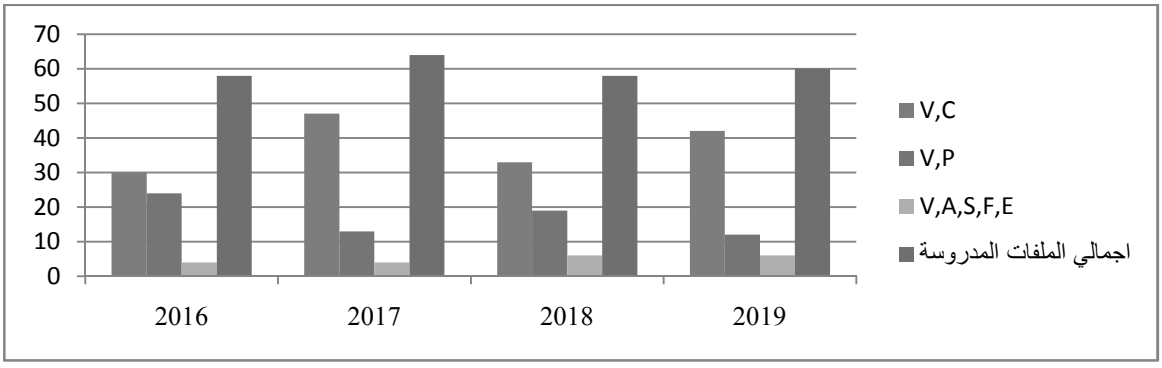
يوضح الجدول والشكل أدناه عدد الملفات التي مستها عملية الرقابة الجبائية خلال الفترة (2016- 2019)، وهذا باستخدام آلياتها المتعددة والمتمثلة في التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب والتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة.

الجدول رقم (01): عدد الملفات التي خضعت لعملية الرقابة الجبائية خلال فترة (2016- 2019)

البيان/ السنوات	2016	2017	2018	2019
التحقيق المحاسبي VC	30	47	33	42
التحقيق المصوب VP	24	13	19	12
التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة VASFE	4	4	6	6
مجموع الملفات التي خضعت للتحقيق	**58**	**64**	**58**	**60**

المصدر:من إعداد الطالبين وبناءا على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة.

الشكل رقم (10): عدد الملفات التي خضعت لعملية الرقابة الجبائية خلال فترة (2016- 2019)



المصدر:من إعداد الطالبين وبناءا على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة.

تحليل النتائج

من خلال الجدول والشكل أعلاه نلاحظ:

– أن أكبر عدد ملفات التي خضعت للتحقيق هي في مجال التحقيق المحاسبي والمقدرة بـ: 152 ملف وهذا خلال السنوات 2016، 2017، 2018، 2019.

– أن أقل عدد خضعت التي للتحقيق هي مجال التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة والمقدر بـ: 20 ملف خلال السنوات 2016، 2017، 2018، 2019، وذلك راجع إلى المدة والجهد وحجم العمل الذي يتطلبه هذا النوع من الرقابة الجبائية اتجاه المتهربين.

– أن هناك تفاوت ملحوظ في عدد الملفات التي خضعت للتحقيق المصوب والتحقيق في المحاسبة ، بينما نلاحظ ثبات في عدد الملفات التي خضعت للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة وهذا راجع لنوعية التحقيق، ومدة التحقيق والإمكانيات المسخرة لكل تحقيق، وذلك خلال السنوات المتطرق لها في الدراسة.

– أن هناك تقارب أو ثبات في مجموع عدد الملفات التي خضعت للرقابة الجبائية خلال السنوات التي مستها للدراسة، وذلك راجع لأسباب متعلقة بالإدارة الجبائية بشكل كبير.

– أن الإدارة الجبائية تقوم بدراسة الكثير من الملفات باستخدام التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب ما يؤكد نجاعة هتان الآليتان في محاربة التهرب الضريبي.

ثانيا: حجم المبالغ المسترجعة من عملية الرقابة الجبائية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية خلال فترة (2016- 2019)

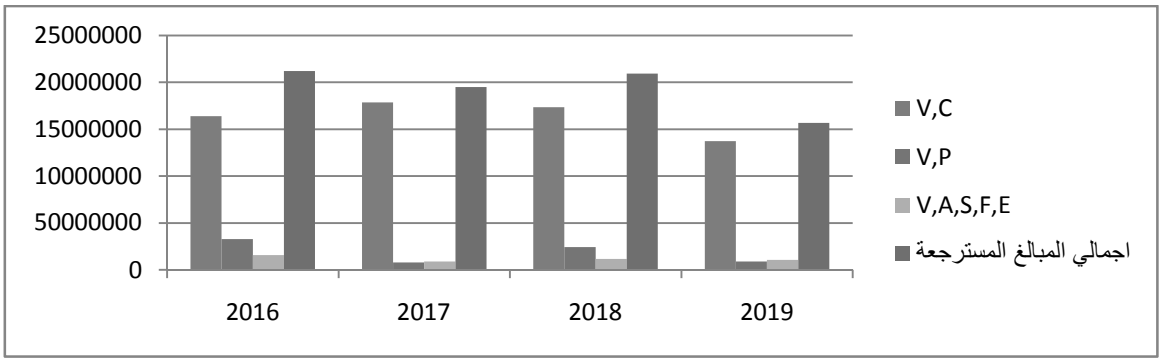
يوضح الجدول والشكل أدناه حجم المبالغ المسترجعة من خلال عملية الرقابة الجبائية وذلك باستخدام آلياتها المتمثلة في التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب والتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة، وهذا في الفترة الممتدة من 2016 إلى 2019.

الجدول رقم (02): الحقوق المسترجعة من عملية الرقابة الجبائية خلال فترة (2016- 2019)

البيان/ السنوات	2016	2017	2018	2019
V.C	163932211	178526515	173534611	137181204
V.P	32726075	7778488	24237788	8909369
V.A.S.F.E	15558852	8863553	11491987	10538872
مجموع المبالغ	**212217138**	**195168556**	**209264386**	**156629445**

المصدر:من إعداد الطالبين وبناءا على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة.

الشكل رقم (11): الحقوق المسترجعة من عملية الرقابة الجبائية خلال فترة (2016- 2019)



المصدر:من إعداد الطالبين وبناءا على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة.

من خلال الجدول والشكل أعلاه نلاحظ:

– أن المبالغ المسترجعة باستخدام التحقيق المحاسبي هي الأكبر مقارنة بالتحقيق المصوب والتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة، وهذا يعود لشمولية التحقيق اضافة الى عدد الملفات التي مسها التحقيق، كما نلاحظ أيضا انخفاض في المبالغ المسترجعة من خلال هذا التحقيق في السنوات التي تلت 2017.

– أن المبالغ المسترجعة باستخدام التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة هي الأقل مقارنة بالتحقيق المصوب والتحقيق المحاسبي، وهذا راجع للعدد القليل من الملفات التي مسها التحقيق باستخدام التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية اضافة إلى التعقيد والوقت الذي يأخذه التحقيق.

– أن المبالغ المسترجعة باستخدام آلية التحقيق المصوب أقل منها باستخدام التحقيق المحاسبي وهذا راجع لكون اجراءات التحقيق المصوب أقل شمولية وأقل اتساع أكثر سرعة من إجراءات التحقيق المحاسبي، كما نلاحظ أيضا انخفاض في المبالغ المسترجعة من خلال هذا التحقيق في السنوات التي تلت 2016.

– أن حجم المبالغ المسترجعة من الرقابة الجبائية انخفاض خلال السنوات التي تلت 2016، كما نلاحظ أيضا أن الاحصائيات المتعلقة بعدد الملفات التي تعرضت للتحقيق له علاقة قد تكون طردية أو عكسية مع حجم الأموال المسترجعة، كونه راجع لنوع الملفات والأنشطة التي تخضع للرقابة الجبائية، ما يؤكد على نجاعة الرقابة الجبائية وبالأخص التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب وذلك في محاربة التهرب الضريبي والحفاظ على الأموال العامة المتأتية من الجباية من الضياع.

– أن الإدارة الجبائية في استخدامها للرقابة الجبائية تعتمد على آليتي التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب في مكافحة التهرب الضريبي واسترجاع اكبر قدر من المبالغ المالية المستحقة.

المبحث الثاني: دراسة حالة لكل من التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب

خلال هذا المبحث سنطرق إلى أهم الأدوات المستخدمة في مكافحة التهرب الضريبي، حيث يعتبر التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب في المحاسبة من أهم الوسائل المستخدمة في زيادة الإيرادات الجبائية، وباعتبارهما الأدوات الأكثر فعالية في محاربة التهرب، لهذا وضع المشرع الجبائي تدابير تنظيمية وقانونية يتم من خلالها اختيار برامج التحقيق المحاسبي ومراقبة تنفيذه، وهذا لتحقيق الأهداف التي تسعى اليها.

المطلب الأول: مراحل التحقيق المحاسبي لتقييم محاسبة المكلف بالضريبة – دراسة حالة مؤسسة أشغال عمومية

سنتطرق في هذا المطلب إلى إجراءات التحقيق المحاسبي، وذلك لتقييم محاسبة المكلف بالضريبة لمقاولة الأشغال العمومية "شخص طبيعي"، وهذا لإبراز الدور الذي يؤديه التحقيق المحاسبي كونه آلية من آليات الرقابة الجبائية، التي تساهم في استرجاع حقوق الخزينة العمومية ومحاربة التهرب الضريبي.

أولا: التحضير لعملية التحقيق المحاسبي

المديرية الولائية للضرائب: .....(المسيلة).....

قضية تحقيق رقم: ....المكلف:.....

التبليغ رقم: .....بتاريخ:.....

.....TV

عدد الصفحات: .....( )

1. التعريف بالمؤسسة:

السيد: ..... يمارس نشاط أشغال المقاولة منذ تاريخ: .../.../.....

حسب السجل التجاري رقم: .....، وعنوان المؤسسة الكائن بحي: ..... ببلدية المسيلة، والتابع إقليميا لمفتشية الضرائب: .....، والمسجل تحت رقم: .....،

والرقم الجبائي: ..... .

2. الوضعية الجبائية للمكلف:

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

تخضع الأرباح المتأتية من نشاط المكلف بالضريبة للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) ضمن الأرباح الصناعية والتجارية، بموجب أحكام المواد 01 و02 و03 و11 و85 و104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، إضافة إلى الرسم على النشاط المهني (TAP) حسب حجم المعاملات، وكذا طبيعة النشاط حسب المواد 217 و219 و224 و375 من نفس القانون، ولكون المكلف يشغل عمالا فهو مكلف بالضريبة على الأجور والرواتب (IRG /S) حسب المواد 66 إلى 75 من نفس القانون.

كما يخضع نشاط المكلف إلى الرسم على القيمة المضافة (A) وذلك لطبيعة النشاط الممارس وهذا طبقا للمواد 4 و5 من قانون الرسم على رقم الأعمال مع حق الخصم.

3. التحضير لعملية التحقيق

1.3 إرسال إشعار بالتحقيق

تم إدراج الشركة للتحقيق في محسبتها ضمن برنامج سنة 2020، وبعد حصول المحققين على الأمر بالمهمة الممضاة من طرف المدير الفرعي للرقابة الجبائية وتكليفهم بالقضية، قام المحققين بسحب الملف من المفتشية، وفي تاريخ .../.../..... قام المحققان بإرسال إشعار بالتحقيق (الملحق 01) مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة، تم استلام الإشعار من قبل المعني بالتحقيق في تاريخ .../.../.....

2.3 التحقيقات الأولية (دراسة وفحص الملف الجبائي والمحاسبي)

تم إجراء دراسة تحليلية للوثائق التي يحويها ملف المكلف بالضريبة المعني بالتحقيق، بالإضافة إلى المقارنة بين الميزانيات وإعداد كشف المحاسبة وذلك من أجل التأكد من مدى إلتزام الشركة بواجباتها الجبائية، وقد مس التحقيق في المحاسبة السنوات 2016، 2017، 2018، 2019 كما مس التحقيق الضرائب والرسوم التالية: (IRG)، (TAP)، (IRG /S)، (TVA)، وبموجب الإشعار السابق يمنح المكلف أجل أدناه عشرة أيام من أجل تحضير الوثاق والدفاتر المحاسبية.

3.3 التدخل الأولي

بعد انقضاء المهلة القانونية للإشعار بالتحقيق وفي تاريخ .../.../..... قام المحققان برقابة فجائية وذلك بزيارة مقر المؤسسة من أجل المعاينة المادية للموجودات وذلك بعد تحرير محضر بداية التحقيق (الملحق 02)، وقد تم إعداد محضر معاينة (الملحق 03) وتم الإمضاء عليه من قبل المعني بالتحقيق.

ثانيا: سير عملية التحقيق المحاسبي

تتمثل هذه المرحلة من التحقيق في المحاسبة في فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون، إضافة إلى تقديم نتائج التحقيق وتكون كالتالي:

1. فحص المحاسبة من حيث الشكل:

يتبع المحاسب طريقة النظام المحاسبي الممركز والدفاتر المقدمة هي:

دفتر اليومية: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة المسيلة بتاريخ .../.../... ويحتوي على ..... ورقة.

دفتر الجرد: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة المسيلة بتاريخ .../.../... ويحتوي على ..... ورقة.

دفتر الأجور: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة المسيلة بتاريخ .../.../... ويحتوي على ..... ورقة.

الدفاتر المساعدة: هذه الدفاتر ممسوكة بطريقة الاعلام الآلي وهي دفتر المشتريات ،دفتر المبيعات، دفتر البنك، دفتر الصندوق، دفتر العمليات المختلفة.

بما أن الشركة تحترم أحكام المادتين 09 و10 من القانون التجاري وكذا أحكام النظام المحاسبي المالي، فإن محاسبة مقبولة من الناحية الشكلية.

التصريحات الشهرية: تم إيداعها في الآجال القانونية المحددة وتسديد الرسوم الواردة فيها.

التصريحات السنوية: التصريحات المتعلقة بالميزانية الجبائية تم إيداعها في الآجال القانونية.

2. فحص المحاسبة من حيث المضمون

ويقصد بفحص المحاسبة من حيث المضمون قيام المحقق بدراسة معمقة ودقيقة للوثائق والدفاتر المحاسبية، وتشمل ما يلي:

1.2 دراسة المشتريات

تم تأسيس المشتريات بناءا على الفواتير التي يحويها ملف المكلف، ومقارنتها مع الكشف البنكي ووصلات التسديد، كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (03): الفرق بين المشتريات المستخرجة والمشتريات المصرح بها

البيان / السنوات	2016	2017	2018	2019
المشتريات المستخرجة	266212095	331274664	64398655	66991904
الشتريات المصرح بها	264563689	328905506	64398655	65992088
الفرق في المشتريات	1648406	2369158	0	999816

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة.

الفرق الظاهر في المشتريات خلال السنوات 2016، 2017، 2019، يمثل فواتير لم يتم تسجيلها في المحاسبة رغم وجودها في ملف المكلف، بينما في سنة 2018 لا يوجد فرق في المشتريات وذلك لتسجيل كل الفواتير.

الجدول رقم (04): طريقة حساب رقم الأعمال غير المصرح به المتعلق المشتريات

البيان / السنوات	2016	2017	2018	2019
المشتريات غير مصرح بها	1648406	2369158	-	999816
هامش الربح 15 %	247261	355374	-	149972
رقم الأعمال غير المصرح به	1895667	2724532	-	1149788

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة.

تم اعتبار فواتير الشراء غير المسجلة في المحاسبة مبيعات مع احتساب هامش ربح 15% ، والتي تمثل رقم أعمال غير مصرح به، وذلك خلال السنوات 2016، 2017، 2019، وهذا لكون عدم التصريح بالفواتير يعتبر تهرب واضح من طرف المكلف بالضريبة.

2.2 دراسة الأعباء

يمثل الجدول أدناه الأعباء التي تم تقديمها من طرف المكلف بالضريبة:

الجدول رقم (05):دراسة الأعباء المتعلقة بالمؤسسة خلال فترة التحقيق

البيان / السنوات	2016	2017	2018	2019
6002	0	271990	0	0
622	0	0	0	322757
625	384102	0	0	0
626	0	0	140172	0
656	0	0	144349	0
6571	0	0	9513704	0
658	0	0	2104006	0
المجموع	384102	271990	11902231	322757

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة.

إن الفرق الظاهر في الأعباء للسنوات 2016، 2017، 2019 تتمثل في غياب الفواتير المبررة، أما بالنسبة لسنة 2017 تمثل أعباء غرامات غير قابلة للخصم طبقا لأحكام المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة، أما بالنسبة للعبء المسجل في الحساب 658 بمبلغ 2000000 دج فهو يمثل فاتورة مادة أولية متعلقة بسنة 2017 وليس 2018 ؛ لذا تم تحويلها لسنة الشراء 2017 وتأسيس رقم أعمال عليها ورفضها في سنة 2018.

3.2 تأسيس أرقام الأعمال

- **أرقام الأعمال المفوترة:** تم تتبع أرقام الأعمال المفوترة من خلال وضعيات الأشغال المقدمة والتحقق من تسجيلها في المحاسبة، حيث أظهر الفرق سنة 2016 رقم أعمال مفوتر متمثل في اقتطاعات الضمان الاجتماعي غير المصرح بها، إضافة إلى رقم الاعمال الناتج عن المشتريات غير المصرح بها.

الجدول رقم (06): الفارق بين أرقام الأعمال المفوترة المصرح بها والمستخرجة

البيان / السنوات	2016	2017	2018	2019
رقم الاعمال المستخرج	287774249	389300081	184069981	115764862
رقم الأعمال المصرح به	285914502	387150549	184069981	114615073
الفارق	1859747	2149532	0	1149789

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة.

نلاحظ من الجدول أعلاه وجود فروقات بين أرقام الأعمال المصرح بها وأرقام الأعمال المستخرجة أثناء عملية التحقيق المحاسبي، وهذا خلال السنوات 2016، 2017، 2019، وهذا راجع لتلاعب واضح من طرف المكلف القصد منه التقليل من مقدار الضريبة.

- **أرقام الأعمال المقبوضة**: تم تتبع أرقام الاعمال المقبوضة استنادا للكشوف البنكية للمكلف والتي أظهرت ما يلي:

الجدول رقم (07): الفارق بين ارقام الأعمال المقبوضة المصرح بها والمستخرجة

البيان / السنوات	2016	2017	2018	2019
رقم الاعمال المستخرج	221475754	282433833	184682179	177275698
رقم الاعمال المصرح به	216321294	280284301	182785912	168442171
الفارق	5154460	2149532	1896267	8833527

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة.

نلاحظ من الجدول أعلاه وجود فروقات بين أرقام الأعمال المقبوضة المصرح بها والمستخرج أثناء التحقيق المحاسبي، وهذا أثناء تتبع أرقام الأعمال المقبوضة استنادا للكشوف البنكية للمكلف خلال السنوات 2016، 2017، 2018، 2019 ما يدل على تملص واضح ومقصود من طرف المكلف بالضريبة.

4.2 تقييم سير عملية التحقيق المحاسبي

بعد التحقيق المحاسبي من ناحية الشكل والمضمون تبين للمحققين الرأي التالي:

قبول ضمني لمحاسبة المكلف بالضريبة ،حيث تضمنت مجموعة من الأخطاء، وعليه يتم تعديل الإخضاعات، نتيجة ظهور عناصر جديدة كانت مخفية يجب إخضاعها، وكذا فرض غرامات نتيجة الإخفاء، وذلك طبقا للقوانين والتشريعات المعمول بها.

ثالثا: نتائج التحقيق

من خلال الفحص الدقيق للمستندات والوثائق والدفاتر المحاسبية، وبعد وجود أخطاء واغفالات تضمنتها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، تم التعديل المقترح من طرف المحققين على الضرائب والرسوم طبقا لأحكام المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، مع تطبيق أحكام المادتين 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، وعليه سيكون التعديل كما يلي:

1. الرسم على النشاط المهني (TAP)

بالنسبة للرسم على النشاط المهني تم اجراء التعديلات التالية:

الجدول رقم (08): الرسم على النشاط المهني (TAP) مستحق الدفع

البيان / السنوات	2016	2017	2018	2019
رقم الاعمال المستخرج	221475754	282433833	184682179	177275698
رقم الاعمال المصرح به	216321294	280284301	182785912	168442171
الفرق	5154460	2149532	1896267	8833527
معدل الرسم	%2	%2	%2	%2
مبلغ الرسم	103089	42991	37925	176671
نسبة العقوبة	%15	%10	%10	%15
العقوبة	15463	4299	3793	26501
المجموع العام	118553	47290	41718	203171

المصدر: من إعداد الطالبين وبناءا على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة.

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا وجود فرق واضح في رقم الاعمال بين رقم الأعمال المستخرج والمصرح به ،ما يحمل المكلف بالضريبة تسديد مبلغ الرسم على النشاط المهني المتملص منه اضافة الى تحمل غرامة إضافية نتيجة التملص، وهذا وفقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،وذلك خلال السنوات 2016،2017، 2018، 2019 التي تضمنت التملص، ويتم حساب حقوق الرسم الواجبة الدفع وفق القاعدة التالية:

رقم الأعمال المستخرج – رقم الأعمال المصرح به = (الفرق في رقم الأعمال × معدل الرسم) = مبلغ الرسم

مبلغ الرسم × معدل العقوبة =(مبلغ العقوبة + مبلغ الرسم) = المبلغ مستحق الدفع

2. الرسم على القيمة المضافة (TVA)

بالنسبة للرسم على القيمة المضافة تم اجراء التعديلات التالية:

الجدول رقم (09): الرسم على القيمة المضافة (TVA) مستحق الدفع

البيان / السنوات	2016	2017	2018	2019
رقم الاعمال المستخرج	221475754	282433833	184682179	177275698
رقم الاعمال المصرح به	216321294	280284301	182785912	168442171
الفرق	5154460	2149532	1896267	8833527
معدل الرسم	%17	%19	%19	%19
مبلغ الرسم	876258	408411	360291	1678370
الرسم القابل للدمج	510337	0	0	0
الرسم القابل للخصم	80388	130841	0	0
الرسم الواجب الدفع	1306207	277570	360291	1678370
نسبة العقوبة	%25	%25	%25	%25
العقوبة	326552	69393	90073	419593
المجموع	1632759	346963	450363	2097963

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة.

الرسم القابل للدمج سنة 2016 يمثل رسم لفواتير مسترجعة مرتين في التصريح الشهري.

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا وجود فرق بين أرقام الأعمال المقبوضة المصرح بها وأرقام الأعمال المقبوضة المستخرجة، هذا الفرق يدمج في حساب الرسم على القيمة المضافة الذي يجب استردادها بالإضافة الى العقوبات المترتبة عن اخفاءها والتي نصت عليه المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ما يستدعي من المكلف بالضريبة تسديد هذه الحقوق، ويتم حساب هذه الحقوق وفق القاعدة التالية:

رقم الأعمال المستخرج – رقم الأعمال المصرح = (الفرق في رقم الأعمال × معدل الرسم) = مبلغ الرسم

مبلغ الرسم + الرسم القابل للدمج – الرسم القابل للخصم = الرسم مستحق الدفع

الرسم مستحق الدفع × نسبة الغرامة = الغرامة مستحقة الدفع

الغرامة مستحقة الدفع + الرسم مستحق الدفع = الحقوق واجبة الدفع

3. الضريبة على الأجور (IRG / S)

بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي صنف أجور ومرتبات

الجدول رقم (10): الضريبة على الدخل الجمالي صنف أجور ومرتبات (IRG/S)

البيان / السنوات	2016	2017	2018	2019
عدد العمال	3	7	4	5
الاجرة الشهرية	20000	21000	25000	25000
كتلة الاجور السنوية المسخرجة	172000	201600	240000	240000
معدل الضريبة	%20	%20	%20	%20
الفارق	0	0	0	0

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة.

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن المكلف بالضريبة سدد كل ما عليه من حقوق اتجاه الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات وأجور، وهذا لعدم وجود فرق بين كتلة الأجور السنوية المصرح بها وكتلة الأجور السنوية المستخرجة.

4. تأسيس الأرباح

بالنسبة للضريبة على الدخل الاجمالي تم إجراء التعديلات التالية؛ حيث تم دمج الأعباء المرفوضة في الربح وكذا اعتبار قيمة المشتريات غير المصرح بها عبء مقبول وهو ما تم اعتباره اعباء قابلة للخصم.

الجدول رقم (11): الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) مستحقة الدفع

البيان / السنوات	2016	2017	2018	2019
رقم الاعمال المستخرج	287774249	389300081	184069981	115764862
رقم الاعمال المصرح به	284914502	387150549	184069981	114615073
الفارق	1859747	2149532	0	1149789
الربح المصرح به	13603532	15430665	12884905	3629545
الأعباء المرفوضة	384102	271990	11902231	322757
الأعباء قابلة للخصم	1751495	2412149	37925	1176487
الربح المستخرج	14095886	15440038	24749211	3925604
الضريبة المصرح بها	4629236	5268733	4377717	1138341
الضريبة المستخرجة	4801560	5272013	8530224	1241962
الفارق	172324	3281	4152127	103621
نسبة العقوبة	%25	%15	%25	%15
العقوبة	43081	492	1038127	15543
المجموع العام	215405	3773	5190634	119164

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة.

من خلال الجدول أعلاه وخلال السنوات 2016، 2017، 2019، يتوجب على المكلف إعادة تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي إضافة إلى دفع الغرامة التي نصت عليه المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويتم حساب هذه الحقوق وفق القاعدة التالية:

رقم الأعمال المستخرج المفوتر – رقم الأعمال المصرح به المفوتر = الفرق في رقم الأعمال المفوتر

(الربح المصرح به + الفرق في رقم الأعمال المفوتر + الأعباء المرفوضة) – الأعباء القابلة للخصم = الربح المستخرج

ملاحظة: يخضع الربح المستخرج إلى اعادة الاخضاع وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (12):طريقة حساب الضريبة على الدخل الاجمالي (IRG)

المبالغ الخاضعة للضريبة	معدل الضريبة	مبلغ الضريبة
120000 – 0	%0	0
360000 – 120000	%20	48000
1440000 – 360000	%30	324000
14095886 – 1440000	%35	4429560
المجموع		4801560

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة.

أما باقي السنوات فتحسب وفق القاعدة المذكورة في الجدول.

الضريبة المستخرجة – الضريبة المصرح بها = الضريبة مستحقة الدفع

الضريبة مستحقة الدفع × معدل الغرامة = الغرامة مستحقة الدفع

الضريبة مستحقة الدفع + الغرامة مستحقة الدفع = الحقوق مستحقة الدفع

رابعا: التبليغ بنتائج التحقيق المحاسبي

تمر عملية تبليغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق المحاسبي عبر أربعة مراحل، وهي:

1. التبليغ الأولي

بعد الانتهاء من عملية التحقيق المحاسبي التي مست أربع سنوات غير متقادمة في محاسبة المكلف، قام المحققان بتحرير محضر نهاية التحقيق (الملحق رقم 04) وإبلاغ المكلف بنتائج التحقيق المذكورة سابقا، حيث أرسلا إشعارا بتبليغ النتائج (الملحق رقم 05) في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام.

2. حق الرد

بعد انتهاء المدة القانونية والمقدرة بـ (40) يوما، والتي للمكلف الحق فيها بتقديم طعن اتجاه النتائج التحقيق، حيث لم يرد المكلف بالضريبة على التبليغ الأولي، ويفسر عدم الرد على التبليغ الأولي بقبول ضمني للمكلف بنتائج التحقيق وذلك طبقا لأحكام المادة 20– 6 من قانون الإجراءات الجبائية، مما يعطي الحق لإدارة الضرائب بتحرير التبليغ النهائي.

3. التبليغ النهائي

قام المحققان بتحرير التبليغ النهائي (الملحق رقم 06) بعد ما تبين القبول الضمني من قبل المكلف، حيث تم الإبقاء على جميع التعديلات التي قام بها المحققان، والتي تعبر عن الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة.

4. إقفال التحقيق

قام المحققان بإعداد بطاقة تلخيصية (الملحق رقم 07) والتي تضم الحصيلة النهائية لعملية التحقيق المحاسبي، والتي تم على أساسها إصدار جدول يبين حالة المكلف بالضريبة مع الحقوق والغرامات واجبة الدفع.

جدول رقم (13): نتائج التحقيق المحاسبي (الحقوق واجبة الدفع) المتعلق بالمؤسسة محل الدراسة خلال فترة (2016-2019)

البيان / السنوات		2016	2017	2018	2019
TAP	مبلغ الرسم	103089	42991	37925	176671
	الغرامة	15463	4299	3793	26501
TVA	مبلغ الرسم	1306207	277570	360291	1678370
	الغرامة	326552	69393	90073	419593
IRG	مبلغ الرسم	172324	3281	4152127	103621
	الغرامة	43081	492	1038127	15543
المجموع		1966717	398026	5682715	2420298
الحقوق خارج الغرامة		8414467			
مجموع الغرامات		2052910			
الحقوق مستحقة الدفع		10467377			

المصدر:من إعداد الطالبين بناءا على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة.

بعد ذلك يتم إعداد التقرير النهائي الذي تعبر فيه الإدارة عن الموقف النهائي اتجاه الأخطاء التي أحصاها المحققون خلال عملية التحقيق، حيث يتم وضع نسخة من التقرير النهائي في ملف المكلف ويتم إرجاعه إلى المفتشية والتي ترسل نسخة منه إلى الجهات المسؤولة من أجل المتابعة والإحصاء.

المطلب الثاني:مراحل وإجراءات التحقيق المصوب في المحاسبة – دراسة حالة مؤسسة تنشط في المقاولة واستخراج الرمل

في هذا المطلب نتطرق لدراسة حالة تخص التحقيق المصوب وذلك لتوضيح أهم الاجراءات المتخذة من طرف المحققين والمراحل التي يمر بها هذا النوع من التحقيقات وذلك لاعتباره من أهم وسائل الرقابة الجبائية المستخدمة في مكافحة التهرب الضريبي.

أولا: التحضير لعملية التحقيق المحاسبي

المديرية الولائية للضرائب: .....(المسيلة).....

قضية تحقيق رقم: .....المكلف:.....

التبليغ رقم: .....بتاريخ.....

عدد الصفحات: .....( ).....

1- التعريف بالمؤسسة:

السيد: ..... يمارس نشاط أشغال المقاولة منذ تاريخ: 2002/04/27، حسب السجل التجاري رقم: .....، وعنوان المؤسسة الكائن ب: شارع العربي التبسي ببلدية بوسعادة، المكلف له ملف جبائي مسجل بمفتشية الضرائب كردادة، والمسجل تحت رقم المادة: .....، والرقم الجبائي: .....

اضاف نشاط استخراج الرمل حسب القرار رقم: ..... بتاريخ: 2012/04/23 يتضمن رخصة امتياز على سبيل التسوية لرفع مخزون الرمل والحصى واخلاء الموقع من ملحقات الملكية العامة للمياه بوادي بوسعادة والقرار رقم: ..... بتاريخ 2013/10/28 يتضمن رخصة امتياز استغلال مقلع لاستخراج مادة الرمل من ملحقات الملكية العامة للمياه بوادي الريشة موقع رقم 22 بلدية التامسة.

2- الوضعية الجبائية للمكلف:

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

تخضع الأرباح المتأتية من نشاط المكلف بالضريبة للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) ضمن الأرباح الصناعية والتجارية، بموجب أحكام المواد 01 و02 و03 و11 و85 و104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، إضافة إلى الرسم على النشاط المهني (TAP) حسب حجم المعاملات وكذا طبيعة النشاط حسب المواد 217 و219 و224 و375 من نفس القانون، ولكون المكلف يشغل عمالا فهو مكلف بالضريبة على الأجور والرواتب (IRG /S) حسب المواد 66 إلى 75 من نفس القانون.

كما يخضع نشاط المكلف إلى الرسم على القيمة المضافة (TVA)، وذلك لطبيعة النشاط الممارس وهذا طبقا للمواد 4 و5 من قانون الرسم على رقم الأعمال مع حق الخصم.

ثانيا: سير عملية التحقيق

تم برمجة نشاط المكلف في التحقيق المصوب ضمن برنامج سنة 2018، وتم تبليغه بموجب اشعار بالتحقيق رقم 238 المؤرخ في: 2018/05/09 مرفقا بميثاق المكلف بالضريبة طبقا لأحكام المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، وتم تصويب عملية التحقيق على فئة الضريبة على الدخل الاجمالي والرسم على القيمة المضافة.

1- التحقيقات الأولية

تم جمع المعلومات الجبائية المتعلقة بالنشاط من الهيئات الادارية والمالية في اطار حق الاطلاع المخول للإدارة الجبائية، وفقا للمواد من 45 الى 63 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- التحقيقات المحاسبية

2- 1 التحقيقات المحاسبية من حيث الشكل:

لم يقدم أي دفتر من الدفاتر المحاسبية وقد تم تحرير محضر غياب السجلات المحاسبية رقم 01 بتاريخ 2018/06/09.

الدفاتر المساعدة:تتمثل في دفتر المشتريات، دفتر البنك، دفتر الصندوق ودفتر العمليات المختلفة.

2- 2 التحقيقات المحاسبية من حيث المضمون:

- وجود خلط في تسجيل أرقام الأعمال بين المفوتر والمقبوض؛
- وجود وضعيات أشغال غير مصرح بها في الفوترة؛
- وجود وضعيات أشغال غير مصرح بها في المقبوضات؛
- التصريح بالإيرادات مجملة سنة 2016؛
- تسجيل مشتريات من سنة 2016 في سنة 2017؛
- نظرا لعدم مسك الدفاتر المحاسبية والاختلالات الجسيمة في الحسابات الرئيسية لهذا النوع من النشاطات، فإن هذه الوضعية أدت إلى الاعتماد على طريقة اجراء التصحيح الفوري (التلقائي) طبقا لأحكام المادة 44 الفقرة 02 من قانون الاجراءات الجبائية.

تأسيس أرقام الاعمال

تم تأسيس أرقام الاعمال بناءا على وضعيات الاشغال والفواتير والمعلومات المقدمة إلى مصالحنا وتتبع حركة الكشف البنكي.

1- نشاط المقاولة

1- 1 أرقام الأعمال المقبوضة

يوضح الجدول ادناه ارقام الاعمال المقبوضة بالنسبة لنشاط المقاولة خلال السنوات 2015 -2017

الجدول رقم (14): الفارق بين ارقام الاعمال المقبوضة المسترجة والمصرح بها المتعلقة بنشاط المقاولة

البيان/ السنوات	2015	2016	2017
رقم الأعمال المستخرج	86069110	111766617	169678314
رقم الاعمال المصرح به+ ورد فردي	77512360	98025170	169678314
الفارق	**8556750**	**13741447**	**0**

المصدر:من إعداد الطالبين وبناءا على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه وجود فارق بين رقم الاعمال المقبوض المستخرج ورقم الاعمال المقبوض المصرح به، وذلك راجع إلى أنه لم يتم تسجيل وضعية أشغال رقم: 12 بتاريخ:2015/02/05 بمبلغ: 8556750 دج خارج الرسم والتي تم قبضها سنة 2015، لم يتم التصريح بها بالنسبة لرقم الأعمال المفوتر في جدول حسابات النتائج ولا في التصريحات الشهرية، وذلك بناءا على التصريحات الواردة لنا من مديرية الصحة تحت رقم: 563/ 2018 بتاريخ: 2018/06/15، كما لم يتم تسجيل وضعية أشغال رقم: 02 بتاريخ 2015/12/30 بمبلغ يقدر بـ: 9144843 دج خارج الرسم والتي تم قبضها سنة 2016، ولم يتم التصريح بها بالنسبة لرقم الأعمال المقبوض أو المفوتر، وذلك بناءا على المراسلة الواردة لنا من مديرية التعمير والهندسة المعمارية والبناء.

1- 2 أرقام الأعمال المفوترة

يوضح الجدول أدناه أرقام الأعمال المفوترة بالنسبة لنشاط المقاولة خلال السنوات 2015 -2017

الجدول رقم (15): الفارق بين أرقام الأعمال المفوترة المسترجعة والمصرح بها المتعلقة بنشاط المقاولة

البيان/ السنوات	2015	2016	2017
رقم الاعمال المستخرج	95214273	95421814	178624614
ارقم الاعمال المصرح به	77512680	90825210	165063314
الفارق	**17701593**	**4596604**	**13561300**

المصدر:من إعداد الطالبين وبناءا على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه وجود فارق بين رقم الاعمال المفوتر المستخرج ورقم الاعمال المفوتر المصرح به، وذلك راجع إلى أنه في سنة 2016 لم يتم التصريح بوضعية اشغال بمبلغ: 4596604 دج، لم يتم التصريح بها بالنسبة لرقم الاعمال المفوتر في جدول حسابات النتائج ولا في التصريحات

الشهرية، أما سنة 2017 لم يتم التصريح بوضعية أشغال بمبلغ يقدر بـ: 13561300 دج، لم يتم التصريح بها بالنسبة لرقم الأعمال المفوتر في جدول حسابات النتائج.

2- نشاط استخراج الرمل

أرقام الأعمال المقبوضة

يوضح الجدول أدناه أرقام الأعمال المقبوضة بالنسبة لنشاط استخراج الرمل خلال السنوات 2015 -2017

الجدول رقم (16): الفارق بين أرقام الأعمال المقبوضة المسترجعة والمصرح بها المتعلقة بنشاط استخراج الرمل

البيان/ السنوات	2015	2016	2017
رقم الاعمال المستخرج	375376	12000000	49802300
رقم الاعمال المصرح به+ ورد فردي	375376	12000000	49802300
الفارق	**0**	**0**	**0**

المصدر:من إعداد الطالبين وبناءا على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة.

من خلال الجدول يتضح عدم وجود فارق بين رقم الأعمال المستخرج من طرف المحققين ورقم الأعمال المصرح به من طرف المكلف وذلك بالنسبة لرقم الأعمال المقبوض في نشاط استخراج الرمل خلال السنوات 2015 -2017.

3- إجمالي الفارق بين أرقام الأعمال المقبوضة المسترجعة والمصرح بها من نشاطي المقاولة و استخراج الرمل

يوضح الجدول ادناه ارقام الاعمال المقبوضة بالنسبة لنشاط المقاولة ونشاط استخراج الرمل خلال السنوات 2015- 2017

الجدول رقم (17): اجمالي الفارق بين ارقام الاعمال المقبوضة المسترجة والمصرح بها من نشاطي المقالة و استخراج الرمل

البيان/ السنوات	2015	2016	2017
ارقام الأعمال المستخرج	86444486	123766617	219480614
ارقام الاعمال المصرح به+ ورد فردي	77887736	110025170	219480614
الفارق	**8556750**	**13741447**	**0**

المصدر:من إعداد الطالبين وبناءا على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة.

يتضح لنا من الجدول اعلاه وجود فارق في ارقام الاعمال المستخرجة والمصرح به بالنسبة لارقام الاعمال المقبوضة وهذا خلال سنتي 2015 و2016، وهذا راجع لارقام الاعمال المقبوضة غير المصرح بها من طرف المكلف، أما بالنسبة لسنة 2017 فلا وجود لأي فارق.

ثالثا: نتائج التحقيق المصوب في الحاسبة

1- تأسيس الأرباح

نظرا لرفض المحاسبة والاعتماد على طريقة التصحيح التلقائي، تم الاعتماد على هوامش محددة من طرف المحققين وذلك لإعادة تأسيس الأرباح التي سيتم اخضاعها للضريبة.

1- 1 تأسيس الأرباح بالنسبة لنشاط المقاولة

يوضح الجدول أدناه كيفت حساب هامش الربح من رقم الاعمال المستخرج المقبوض، وهذا بالنسبة لنشاط المقاولة خلال السنوات المحقق فيها.

الجدول رقم (18): تأسيس الارباح المتعلقة بنشاط المقاولة

البيان/ السنوات	2015	2016	2017
رقم الاعمال المستخرج	95214273	95421814	178624614
معدل الهامش	% 10	% 10	% 10
الهامش الإجمالي	9521427	9542181	17862461

المصدر:من إعداد الطالبين وبناءا على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة.

يبين الجدول اعتماد المحققين في طريقة التصحيح التلقائي على هامش صافي قدره 10 % من رقم الأعمال المستخرج بالنسبة لنشاط المقاولة وذلك لإعادة تأسيس الأرباح التي ستخضع للضريبة، خلال السنوات 2015 -2017

1- 2 تأسيس الأرباح بالنسبة لنشاط استخراج الرمل

يوضح الجدول أدناه كيفت حساب هامش الربح من رقم الاعمال المستخرج المقبوض، وهذا بالنسبة لنشاط استخراج الرمل خلال السنوات المحقق فيها.

الجدول رقم (19):تأسيس الارباح المتعلقة بنشاط استخراج الرمل

البيان/ السنوات	2015	2016	2017
رقم الأعمال المستخرج	375376	12000000	49802300
معدل الهامش	% 20	% 20	% 20
الهامش الإجمالي	75075	2400000	9960460

المصدر:من إعداد الطالبين وبناءا على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة.

يبين الجدول اعتماد المحققين في طريقة التصحيح التلقائي على هامش صافي قدره 20 % من رقم الاعمال المستخرج بالنسبة لنشاط استخراج الرمل وذلك لإعادة تأسيس الأرباح التي ستخضع للضريبة، خلال السنوات 2015 -2017.

1– 3 تأسيس الارباح الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي (IRG)

يوضح الجدول أدناه كيفية حساب الضريبة على الدخل الاجمالي المستحقة الدفع بالنسبة للمكلف خلال السنوات 2015 -2017

الجدول رقم (20): تأسيس الارباح الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي (IRG)

البيان/ السنوات	2015	2016	2017
الربح المستخرج	9596503	11942181	27822921
الربح المصرح به	7061034	7842008	19343405
الربح المغرم عليه ورد فردي	7098534	8322017	-
الضريبة المستخرجة	3226776	4047763	9606022
الضريبة المصرح بها	2339362	2612703	6638192
الفارق	887414	1435061	2967831
معدل العقوبة	% 25	% 25	% 25
العقوبة	221853	358765	741958
الحقوق مستحقة الدفع	1109267	1793826	3709788

المصدر:من إعداد الطالبين وبناءا على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة.

من خلال الجدول يتضح لنا أن هناك فارق بين الربح المستخرج والربح المصرح به خلال السنوات 2015 –2017 مما يستدعي وجود فارق بين الضريبة المستخرجة والضريبة المصرح بها كما هو مبين في الجدول، هذا يدل على أن المكلف قد تهرب ضريبيا، لذا يتوجب عليه تسديد الفارق في الضريبة اضافة إلى عقوبة التأخير وذلك حسب المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

نلاحظ في الجدول اعلاه

2 تأسيس الرسم على القيمة المضافة

2- 1 الرسم على المشتريات

الجدول رقم (21): المقارنة بين الرسم على المشتريات المستخرج والمصرح به

البيان/ السنوات	2015	2016	2017
الرسم المستخرج	11649743	16786086	26961913
الرسم المصرح به	11649743	16786086	26961913
الرسم القابل للدمج	-	-	-

المصدر:من إعداد الطالبين وبناءا على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة.

من خلال الجدول يتضح عدم وجود فرق بين الرسم على الشتريات المستخرج من طرف المحققين والرسم على المشتريات المصرح به من قبل المكلف بالضريبة خلال السنوات 2015 -2017 أي لا وجود للرسم على المشتريات القابل للدمج خلال هذه السنوات يعني أن المكلف كان صادقا في تصريحه بالنسبة للرسم على المشتريات.

2- 2 حساب الرسم على القيمة المضافة (TVA)

يوضح الجدول ادناه كيفية حساب الحقوق المتملص منها بالنسبة للرسم على القيمة المضافة خلال السنوات 2015 - 2017.

الجدول رقم (22): حساب الرسم على القيمة المضافة (TVA) مستحق الدفع

البيان/ السنوات	2015	2016	2017
رقم الاعمال المستخرج	86444486	123766617	219480614
رقم الاعمال المصرح به	77887736	110025170	219480614
الفارق الخاضع لمعدل رسم 17 %	8556750	4596604	-
الفارق الخاضع لمعدل رسم 07 %	-	9144843	-
الرسم المستحق	1454647	1421562	-
الرسم القابل للدمج	-	-	-
الرسم القابل للخصم	618345	391329	-
الرسم واجب الدفع	836302	1030233	-
معدل العقوبة	% 25	% 25	% 25
العقوبة	209076	257558	-
الحقوق واجبة الدفع	1045378	1287791	-

المصدر:من إعداد الطالبين وبناءا على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة.

يوضح الجدول وجود فارق بين رقم الاعمال المفوتر المستخرج ورقم الاعمال المفوتر المصرح به خلال سنتي 2015 و2016 هذا دليل على وجود تملص في تسديد حقوق هذا الرسم، أما في سنة 2017 يلاحظ عدم وجود فارق نتيجة تسديد كل الحقوق الناتجة عن هذا الرسم من طرف المكلف، كما يوضح أيضا عدم وجود رسم قابلة للدمج خلال السنوات الثلاثة محل الدراسة لكن يوجد رسم قابل للخصم بالنسبة لسنتي 2015 و2016 المقدرة بـ: 618302 دج و391329 دج على التوالي، كما يتعين على المكلف تسديد الحقوق المستحقة بالنسبة للرسم على القيمة خلال سنتي 2015 و2016، اضافة الى العقوبات المترتبة عنها المنصوص عليها في المدة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المامثلة.

3- الحقوق مستحقة الدفع من المكلف نتيجة التحقيق المصوب في المحاسبة

يوضح الجدول أدناه الحقوق مستحقة الدفع من طرف المكلف بالضريبة وهذا نتيجة التحقيق المصوب الذي اجراه محققين الادارة الجبائية.

الجدول رقم (23): نتائج التحقيق المصوب المتعلق بالمؤسسة محل الدراسة خلال الفترة (2015- 2017)

البيان / السنوات		2015	2016	2017
IRG	مبلغ الرسم	887414	1435061	2967831
	الغرامة	221853	358765	741958
TVA	مبلغ الرسم	836302	1030233	-
	الغرامة	209076	257558	-
المجموع		2154645	3081617	3709789
الحقوق خارج الغرامة		7156840		
مجموع الغرامات		1789210		
الحقوق مستحقة الدفع		8946050		

المصدر:من إعداد الطالبين وبناءا على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة.

رابعا: التبليغ بنتائج التحقيق المحاسبي

تمر عملية تبليغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق المحاسبي عبر أربعة مراحل وهي:

1. التبليغ الأولي

بعد الإنتهاء من عملية التحقيق المحاسبي التي مست أربع سنوات غير متقادمة في محاسبة المكلف، قام المحققان بإبلاغ المكلف بنتائج التحقيق المذكورة سابقا، حيث أرسلا إشعارا بتبليغ النتائج في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام.

2. حق الرد

تبعا لأحكام المادة 31 من قانون المالية لسنة 2012 المعدلة للمادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية فإن لديكم إمكانية التحكيم أمام المدير الولائي للضرائب للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون في الرد على قضيتكم موضوع التحقيق.

بعد انتهاء المدة القانونية والمقدرة بـ (30) يوما، والتي للمكلف الحق فيها بتقديم طعن اتجاه النتائج التحقيق، حيث لم يرد المكلف بالضريبة على التبليغ الأولي، ويفسر عدم الرد على التبليغ الأولي بقبول ضمني للمكلف بنتائج التحقيق وذلك طبقا لأحكام المادة 20– 6 من قانون الإجراءات الجبائية، مما يعطي الحق لإدارة الضرائب بتحرير التبليغ النهائي.

3. التبليغ النهائي

قام المحققان بتحرير التبليغ النهائي بعد ما تبين القبول الضمني من قبل المكلف، حيث تم الإبقاء على جميع التعديلات التي قام بها المحققان، والتي تعبر عن الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة.

4. إقفال التحقيق

قام المحققان بإعداد بطاقة تلخيصية والتي تضم الحصيلة النهائية لعملية التحقيق المحاسبي، والتي تم على أساسها

إصدار جدول يبين حالة المكلف بالضريبة مع الحقوق والغرامات واجبة الدفع.

جدول رقم (24): الحقوق واجبة الدفع من قبل المكلف بالضريبة

الحقوق خارج غرامة التأخير	7156840
العقوبة	1789210
الحقوق واجبة الدفع	8946050

المصدر:من إعداد الطالبين وبناءا على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة.

من خلال الجدول يتضح لنا أن على المكلف القيام بتسديد الحقوق المستحقة المقدرة بـ: 7156840 دج، اضافة الى عقوبة التأخير المقدرة بـ: 1789210 دج وذلك طبقا لأحكام المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لتصبح الحقوق مستحقة الدفع تساوي 8946050 دج، وهو المبلغ الذي على المكلف تسديده للمصالح الجبائية.

خلاصة الفصل الثاني

على ضوء الدراسة الميدانية التي قمنا بها بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة، والتي تخص موضوع الرقابة الجبائية كآلية للحد من التهرب الضريبي، والتي شملت حالة لكل من التحقيق المحاسبي وكذا التحقيق المصوب في المحاسبة واللذان يعتبران من أهم آليات الرقابة الجبائية، وذلك لمدى أهميتهما في الكشف عن عمليات التهرب الضريبي، وأثناء قيامنا بالدراسة الميدانية توصلنا من خلالها إلى أهم الطرق والإجراءات التي يتبعها المحققون في حصولهم على الأدلة التي تثبت أن المكلف قام بعمليات غير قانونية تدل على وجود تهرب ضريبي، حيث ترتكز آليات الرقابة الجبائية على مجموعة من الإجراءات القانونية والعملية التي تنظم تدخل مراقبي الإدارة الجبائية وتضمن حقوق المكلفين بالضريبة، ويؤدي عدم الالتزام بها إلى بطلان عملية الرقابة الجبائية.

الخـــاتمـــة

اهتم البحث بموضوع الرقابة الجبائية كآلية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، ونظرا للأهمية التي تكتسيها الرقابة الجبائية من خلال المحافظة على الأموال العمومية واعتبارها الأداة الوحيدة في يد السلطات المختصة لمكافحة التهرب الضريبي، حيث يعتبر هذا الأخير النقطة السوداء والمشكل العويص الذي تواجهه الإدارة الجبائية بصفة خاصة والدولة بصفة عامة، وذلك لما له من تأثير سلبي على الموارد المالية للدولة وكذا الاقتصاد الوطني بالإضافة إلى تعطيل التنمية كما يعد الحد من هذه الظاهرة أمرا شبه مستحيل، وهذا راجع إلى تعقد الظاهرة وارتباطها بالكثير من المجالات والأنشطة الاقتصادية واحتوائها على أشكال وطرق احتيالية عديدة يصعب إحصاؤها وكشفها من جهة، كما أن اتساع نطاق الأنشطة الاقتصادية وتطورها أدى إلى انتشار الظاهرة بشكل كبير.

وسعيا من الدولة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي اعتمدت على مؤسساتها المختصة المتمثلة في الإدارة الجبائية، وباستخدام عملية الرقابة الجبائية كآلية منحها المشرع للإدارة الجبائية لاسترداد حقوق الخزينة العمومية، وذلك وفق أطر قانونية وضحت من خلالها صلاحيات وحقوق الإدارة الجبائية اتجاه المكلفين وفي المقابل وضعت ضمانات لحماية المكلفين بالضريبة من كل أشكال التعسف، كما سخر المشرع لهذه العملية أجهزة وهياكل تنظيمية تسهر على تطبيق وتنفيذ إجراءات هذه الأخيرة، وذلك على مختلف المستويات المركزية، الجهوية والولائية.

إن تعدد وتنوع أشكال الرقابة الجبائية راجع إلى نوع التحقيق المستخدم وكذلك الهيئة أو المصلحة التي تقام من خلال عملية الرقابة وهذا لضمان السير الحسن للعملية إضافة للقيام بفحص عدد أكبر من الملفات والتطرق للكثير من الأنشطة، كما تقاس فعالية الرقابة الجبائية من خلال المبالغ المسترجعة المتعلقة بنتائج الرقابة بمختلف أشكالها.

1. نتائج الدراسة

على ضوء ما سبق تم التوصل إلى النتائج التالية:

- الرقابة الجبائية هي الإجراء الوحيد الذي تسعى الدولة من خلاله لمحاربة التهرب الضريبي؛
- ضعف التنسيق بين الإدارات العمومية الخدماتية والاقتصادية والإدارة الجبائية مما يساعد على التهرب الضريبي؛
- استفحال ظاهرة التهرب الضريبي ناتج عن ضعف الوعي الضريبي والوضعية الاقتصادية الخاصة بالمكلفين؛
- يعتمد الكثير من المكلفين على استعمال أساليب عديدة للتخلص من دفع الضريبة كليا أو جزئيا عن طريق التلاعب في إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية التي تعبر عن وضعيتهم المالية، إضافة إلى القراءة السلبية للتشريعات الجبائية واستغلال ثغراتها؛
- تعدد أشكال الرقابة الجبائية يساعد على تغطية أنشطة أكثر ودراسة عدد ملفات أكبر؛
- عدم استقرار التشريعات الجبائية، إضافة إلى تعقدها يساعد المكلفين بالضريبة على التهرب الضريبي؛
- عدم وجود قاعدة بيانات ومعلومات حول أنشطة المكلفين بمختلف أشكالهم (مهنيين، تجار، مقاولين)، يساعد في عملية التهرب الضريبي؛

– الآليات القانونية للرقابة الجبائية تحمي المكلفين بالضريبة وتساعد المحققين على أداء مهامهم الرقابية على أكمل وجه؛

– تتسبب ظاهرة التهرب الضريبي في نخر الاقتصاد الوطني، وذلك من خلال التقليل من إيرادات الخزينة العمومية المتأتية عن طريق الجباية العادية؛

– التأخر في تجسيد الهيكلة الجديدة للإدارة الجبائية ساعد في استفحال تفشي ظاهرة التهرب الضريبي؛

– تعتبر الرقابة على الوثائق الإجراء الأولي لكشف بوادر التهرب الضريبي من طرف المكلفين؛

– نقص في الوسائل البشرية والمادية واستعمال معدات تقليدية في عملية الرقابة الجبائية؛

– نقص التكوين لموظفي إدارة الضرائب يؤدي بالضرورة إلى نقص نجاعة عملية الرقابة الجبائية.

2. اختبار الفرضيات

– **الفرضية الأولى:** أهم الآليات المعتمدة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة في مكافحة التهرب الضريبي التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب؛ إن هذه **الفرضية صحيحة** نظرا لأن الإدارة الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة تقوم بدراسة الكثير من الملفات باستخدام التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب ما يؤكد نجاعة هتين الآليتين في محاربة التهرب الضريبي.

– **الفرضية الثانية:** يساهم التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة من خلال المراقبة المحاسبية للتصريحات الجبائية للمكلفين؛ إن هذه **الفرضية صحيحة** وقد تم التأكد من صحة هذه الفرضية من خلال إجراءات التحقيق المحاسبي لتقييم محاسبة المكلف بالضريبة لمقاولة الأشغال العمومية "شخص طبيعي" كدراسة حالة واقعية، وهذا لإبراز الدور الذي يؤديه التحقيق المحاسبي كونه آلية من آليات الرقابة الجبائية، التي تساهم في استرجاع حقوق الخزينة العمومية ومحاربة التهرب الضريبي، وقد خلصنا إلى أن كل الإجراءات المتبعة في التحقيق المحاسبي في هذه الحالة والتي هي: **التحضير لعملية التحقيق المحاسبي، سير عملية التحقيق المحاسبي (فحص المحاسبة من حيث الشكل، فحص المحاسبة من حيث المضمون)، نتائج التحقيق، التبليغ بنتائج التحقيق المحاسبي**؛ قد أفضت إلى وجود بعض أوجه التهرب في بعض أنواع الضرائب والرسوم المستحقة على المكلف ومن خلال هذا التحقيق المحاسبي يحمل المكلف بالضريبة تسديد مبلغ المتملص من تسديدها، وبذلك يكون هذا التحقيق المحاسبي قد ساهم في مكافحة التهرب الضريبي.

– **الفرضية الثالثة:** يساهم التحقيق المصوب في مكافحة التهرب الضريبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة من خلال إجراءات رقابية مصوبة؛ إن هذه **الفرضية صحيحة** وقد تم التأكد من صحة هذه الفرضية من خلال إجراءات التحقيق المصوب لمؤسسة تنشط في المقاولة واستخراج الرمل، وذلك بتوضيح أهم الإجراءات المتخذة من طرف المحققين والمراحل التي يمر بها هذا النوع من التحقيقات والتي هي: **التحضير لعملية التحقيق المحاسبي، سير عملية التحقيق (التحقيقات الأولية، التحقيقات المحاسبية)، نتائج التحقيق المصوب في المحاسبة، التبليغ بنتائج التحقيق المحاسبي**، قد أفضت إلى وجود بعض أوجه التهرب في بعض أنواع الضرائب والرسوم المستحقة على

المكلف ومن خلال هذا التحقيق المصوب يحمل المكلف بالضريبة تسديد مبلغ المتملص من تسديدها إضافة إلى غرامات مترتبة عن هذا التملص، وبذلك يكون هذا التحقيق المصوب قد ساهم في مكافحة التهرب الضريبي.

- **الفرضية الرابعة:** آليات الرقابة الجبائية المطبقة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة فعالة في مكافحة التهرب الضريبي نتيجة لاسترجاع نسبة كبيرة من الأموال الغير المدفوعة؛ إن هذه **الفرضية صحيحة** كون أن الفصل التطبيقي وضح أن الإدارة الجبائية اكتشفت بعض التهربات الضريبية من خلال الاعتماد بعض إجراءات الرقابة الجبائية مما ساهم في استعادة الأموال المستحقة، وكما ساعد في تحميل المكلفين المتهربين غرامات تساعد مستقبلا في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.

3. الاقتراحات

في ختام دراستنا ارتأينا تقديم الاقتراحات التالية:

- العمل على إدخال المزيد من الإصلاحات على النظام الضريبي من خلال تبسيط مكوناته وتوضيحه وجعله أكثر استقرار ومحاولة إرساء قواعد العدالة الضريبية؛

- العمل على إعادة النظر في الثغرات التي يتيحها التشريع الجبائي ومحاولة إيجاد حلول قانونية لها وضرورة إيجاد صيغ قانونية جديد لكل الطرق والأساليب المستحدثة في التهرب الضريبي؛

- العمل على رسم خريطة وطنية لمناطق استفحال التهرب الضريبي؛ وهذا من خلال الإحصائيات التي تقدمها الإدارة الجبائية، وذلك لحصر هذه الظاهرة؛

- العمل على تشجيع التنسيق بين الإدارات والهيئات العمومية والإدارة الجبائية، وذلك من خلال القوانين التي يسنها المشرع الجزائري وهذا لتسهيل عملية الوقاية الجبائية؛

- العمل على نشر الوعي الضريبي بين أوساط المكلفين بالضريبة وهذا من خلال الملتقيات الدراسية إضافة إلى فضاء الأثير وعبر حصص إذاعية وبرامج تلفزيونية؛

- العمل على رفع مستوى موظفي وأعوان الإدارة الجبائية وهذا من خلال التكوين المستمر والمتجدد في مجال الضرائب والمحاسبة؛

-العمل على الإسراع في تنفيذ برامج عصرنة الإدارة الجبائية وهذا من خلال الهيكلة الجديدة بالإضافة الى الرقمنة، وذلك لترقية العلاقة بين المكلفين والإدارة الجبائية؛

- العمل على عقد شراكة بين الإدارة الجبائية والجامعة وهذا التكوين الموظفين في مجال الجباية والمحاسبة، والعمل على ربط الجامعة بسوق الشغل إضافة الى استخدام التخصصات الجامعية المرتبطة بالإعلام الآلي والتكنولوجي الى إنشاء برامج تعمل على مساعدة الإدارة الجبائية في عملية الرقابة؛

-العمل على إنشاء قاعدة بيانات تعمل على تسهيل عملية الرقابة الجبائية وتساهم بشكل سريع في كشف عملية التهرب الضريبي؛

– العمل على تأكيد الحضور الدائم للإدارة الجبائية، وذلك عن طريق زيادة عدد التدخلات بعين المكان وهذا للقيام بعملية الرقابة؛

– الاستفادة من خبرات الدول التي قطعت شوطا كبير في محاربة التهرب الضريبي والعمل على تجسيد هذه الخبرات.

4. أفاق الدراسة

إن هذه الدراسة لا تقدم نتائج نهائية حول موضوع الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة والحد من التهرب الضريبي، وذلك نظرا لتشعب الموضوع وثرائه، إذ يمكن دراسة عدة جوانب لها ارتباط بهذا الموضوع، لذلك يمكن طرح بعض النقاط التي نراها جديرة بأن تكون أفاق بحث جديدة، وهي كفيلة بأن تكون مواضيع دراسة، لذلك نأمل بأن تكون هذه الدراسة مدخلا لطرح مواضيع أكثر تخصص، لذا يمكن القول إن موضوعنا هذا ما هو إلا مقدمة لمن يهمه الموضوع، إذ يمكن للمهتم في هذا المجال أن يدرس المواضيع التالية:

– مدى تأثير الهيكلة الجديدة للإدارة الجبائية على فعالية الرقابة الجبائية؛

– العوامل النفسية والاجتماعية وأثرها على ظاهرة التهرب الضريبي؛

– الإنفاق الضريبي ومدى مساهمته في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر؛

– أثر الرقابة الجبائية على حصيلة إيرادات الجباية العادية في الجزائر؛

– تحليل العوامل المؤدية للتهرب الضريبي وآليات مكافحتها.

قائمـــة المراجـــع

المراجع باللغة العربية

أولا: الكتب

1. بن عمارة منصور، **إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية**، دار هومة، ط1، الجزائر، 2011.
2. حامد عبد المجيد دراز، **النظم الضريبة**، الدار الجامعية، الإسكندرية–مصر، 1999.
3. حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
4. زغدود علي، **المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 1، 2005.
5. سهام كردودي، **الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق**، دار المفيد للنشر والتوزيع، ط1، عين مليلة–الجزائر، 2011.
6. الشرقاوي عبد الحكيم مصطفى، **التهرب الضريبي والاقتصاد الأسوء**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية–مصر، 2006.
7. عبد الرزاق عباس، **التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي**، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.
8. عبد المنعم فوزي، **المالية العامة والسياسات المالية**، دار النهضة العربية، ط1، القاهرة–مصر، 1994.
9. عوادي مصطفى، **الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري تحديث قانون المالية 2009**، مطبعة مزوار، ط1، الجزائر، 2009.
10. العيد صالحي، **الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية**، دار هومة، ط2، الجزائر، 2006.
11. غازي حسين عناية، **النظم الضريبية في الفكر المالي الإسلامي**، مؤسسة شباب الجامعية، الإسكندرية–مصر، 2003.
12. قحطان السيوفي، **اقتصاديات المالية العامة**، دار طلاس للنشر، ط1، دمشق–سوريا، 1989.
13. محرزي محمد عباس، **اقتصاديات المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
14. محمد دويدار، **دراسات في الاقتصاد المالي**، دار المعرفة، الإسكندرية–مصر، 1996.
15. محمد مرسي فهمي، سيد لطفي عبد الله، **الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية**، الدار المصرية للنشر، القاهرة–مصر، 1999.
16. محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، **المالية العامة والنظام المالي في الإسلام**، دار الميسرة للنشر، عمان–الأردن، 2000.
17. المهايني محمد خالد، **التهرب الضريبي وأساليب مكافحته**، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ط1، مصر، 2010.
18. ناصر مراد، **التهرب والغش الضريبي في الجزائر**، دار قرطبة للنشر والتوزيع، ط1، الجزائر، 2004.
19. ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2016.

ثانيا: الرسائل والأطروحات العلمية

1. إلياس قلاب ذبيح، **مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة–الجزائر، 2015.
2. بشرى عبد الغني، **فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر خلال الفترة 1999-2002**، مذكرة ماجستير، تخصص نقود مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان–الجزائر، 2010-2011.

3. بلواضح الجيلاني، **التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة واستراتيجية المكافحة :حالة الجزائر 2001-2011**، أطروحة دكتوراه، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة–الجزائر، 2015.

4. بن فارس حسينة، **إشكالية التهرب الضريبي في الجزائر**، مذكرة ماجستير، تخصص نقود مالي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، البليدة–الجزائر، 2007.

5. سليمان عتير، **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة–الجزائر، 2011- 2012.

6. سهام كردودي، **المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية**، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة–الجزائر، 2008-2009.

7. شريف محمد، **السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي**، مذكرة ماجستير، تخصص مالية عامة، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010.

8. عيسى بولخوخ، **الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي**، مذكرة الماجستير، تخصص: تنمية اقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة–الجزائر، 2003-2004.

9. فلاح محمد، **السياسة الجبائية الأهداف والأدوات:حالة الجزائر**، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005-2006.

10. قاسي يوسف، **واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس–الجزائر، 2015.

11. مصطفى العثماني، **نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية**، مذكرة ماجستير،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس، المدية–الجزائر، 2008.

12. نجيب نبوقي، **جريمة التملص الضريبي وآلية مكافحتها في التشريع الجزائر**، مذكرة ماجستير، تخصص علوم جنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، باتنة–الجزائر، 2013.

13. نوي نجاة، **فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر1999-2003**، مذكرة ماجستير، فرع مالية ونقود، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003-2004.

ثالثا: المقالات العلمية

1. آسيا قاسيمي، فهيمة حداد، الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها، **مجلة أوراق اقتصادية**، المجلد 3، العدد1، البويرة–الجزائر، ديسمبر 2019.

2. بكري عبد الرحمان، الحوكمة الضريبية ودورها في الحد من التهرب الضريبي، **مجلة دراسات جبائية**، المجلد 04، العدد 01، البليدة–الجزائر، 2016.

3. بلواضح الجيلالي، سعيدي يحي، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007- 2012، **مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير**، العدد 12، المسيلة–الجزائر،2014.

4. بن عثمان عائشة، ولهي بوعلام، تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل مؤشرات الأداء: دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة للفترة 2011-2015، **مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير**، العدد 17، جامعة محمد بوضياف، المسيلة–الجزائر، 2017.

5. بودلال علي، ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر وسياسات التعامل معها: دراسة تحليلية، **مجلة دفاتر اقتصادية** المجلد 3، العدد 6، الجلفة–الجزائر، 2013.

6. بوشيخي عائشة، بوشيخي فاطمة، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر، **مجلة دراسات جبائية**، المجلد 3، العدد 1، البليدة–الجزائر، 2014.

7. بوقلاديل محمد، جليل زين العابدين، دور العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في تعبئة الموارد العامة والحد من ظاهرة الغش الضريبي، **المجلة الجزائرية للمالية العامة**، العدد6، ديسمبر 2016.

8. خلوفي سفيان، أبو جريو عبد الرؤوف، دور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الضريبي خلال الفترة 2010 - 2014، **مجلة ميلاف للبحوث والدراسات**، المجلد 5، العدد.1 ، ميلة – الجزائر، جوان 2019.

9. راشدي أمين، دور التحقيق الجبائي في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي، **مجلة رؤى الاقتصادية**، العدد 12، الوادي–الجزائر، جوان 2017.

10. رميساء بخاري، السعيد خويلدي، العلاقة بين التهرب الضريبي والفساد، **دفاتر السياسة والقانون**، المجلد 12، العدد 01، ورقلة–الجزائر، 2020.

11. عوادي مصطفى، نصر رحال، التحقيق الجنائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، **مجلة اقتصاد المال والأعمال**، المجلد1، العدد 1، جامعة حمة لخضر، الوادي–الجزائر، ديسمبر 2016.

12. لجناف عبد الرزاق، دور الرقابة الجبائية في تحسين أداء النظام الجبائي الجزائري، **مجلة دراسات جبائية**، المجلد 6، العدد 2، جامعة البليدة 2، الجزائر، مارس 2018.

13. ناصر مراد، إشكالية التهرب الضريبي، **مجلة الحقيقة**، المجلد 9، العدد 15، أدرار–الجزائر، 2010.

14. ولهي بوعلام، عجلان العياشي، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، **مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير**، العدد08، المسيلة–الجزائر، 2008.

رابعا: الملتقيات العلمية

1. بلواضح الجيلاني، ميمونة نبيلة، **مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة**، ورقة بحثية مقدمة في الموسوم باستراتيجيات الحوكمة في القضاء على البطالة في ظل التنمية المستدامة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة–الجزائر، 15-16 نوفمبر 2011.

2. بوعلام ولهي، **نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة المالية: حالة الجزائر**، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى العلمي الدولي الموسوم بـ: الأزمة المالية والاقتصادية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف–الجزائر، 20-21 أكتوبر2009.

خامسا: القوانين، المراسيم والمواثيق

1. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، سنة 2019.

2. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية رقم 21-08 المؤرخ في 2008/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2009.

3. قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم وفقا للمادة 37 من قانون المالية لسنة 2009.

4. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2019.

5. المرسوم التنفيذي رقم 98/ 228، والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية المؤرخ في 13/ 07/ 1998.

6. المرسوم التنفيذي رقم: 06/ 327، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية المؤرخ في18/ 09/ 2006.

7. الأمر رقم 75-59 مؤرخ في 1975/09/26، المتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية العدد 101، الصادرة بتاريخ 1975/12/19.

8. القرار الذي يتضمن تحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحيتها، لوزارة المالية، المؤرخ في 1998/07/12، الجريدة الرسمية، العدد 79 الصادرة بتاريخ 1998/10/25.

9. القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2005/06/07، يحدد تنظيم المديريات الفرعية لمديريات كبريات المؤسسات، الجريدة الرسمية العدد 43 الصادرة بتاريخ 2005/06/22.

10. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة**، الجزائر، 2020.

11. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة**، الجزائر، 2017.

الـمـــلاحـــق

Envoyerpar messagerie

Imprimer le formulaire

الملحق رقم (01): إشعار بالتحقيق

Série O n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

A

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 H, 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 :

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.

Rappel de certaines dispositions fiscales

Article 20-4 du Code des Procédures Fiscales: Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis.
L'avis de vérification doit préciser les noms, prénoms, grades des vérificateurs, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les droits, impôts, taxes et redevances concernées, les documents à consulter et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.

En cas de changement des vérificateurs, le contribuable est tenu informé.

En cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est remis au début des opérations de contrôle.

L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue du délai de préparation précité.

Article 20-5 du Code des Procédures Fiscales : Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois (3) mois, en ce qui concerne :
- les entreprises de prestations de services, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés ;
- toutes les autres entreprises, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 2.000.000 DA, pour chacun des exercices vérifiés.

Ce délai est porté à six (6) mois pour les entreprises ci-dessus, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas respectivement 5.000.000 DA et 10.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

Dans tous les autres cas, la durée de la vérification sur place ne doit pas dépasser neuf (9) mois.

La fin des travaux de vérification sur place doit être constatée par un procès-verbal, que le contribuable vérifié est invité à contresigner. Mention est faite éventuellement sur le procès-verbal en cas de refus de signature par ce dernier.

La durée de vérification sur place est prorogée du délai accordé au contribuable vérifié, en vertu des dispositions de l'article 20 ter du code des procédures fiscales, pour répondre aux demandes d'éclaircissement ou de justification lorsqu'il ya transferts indirects de bénéfices au sens des dispositions de l'article 141 bis du code des impôts directs et taxes assimilées.

La durée du contrôle sur place n'est pas opposable à l'administration pour l'instruction des observations ou des requêtes formulées par le contribuable après la fin des opérations de vérification sur place.
En outre, les durées de contrôle sur place fixées ci-dessus ne sont pas applicables dans les cas de manœuvres frauduleuses dûment établies ou lorsque le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification ou n'a pas répondu dans les délais aux demandes d'éclaircissement ou de justification prévues à l'article 19 ci-dessus.

Important !
Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le(s) vérificateur (s) vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Mr
Tél n°
Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur
,Tél n°

الملحق رقم (02): محضر بداية التحقيق

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O N° 23

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
.....
.....
.....

Fiche de début des travaux De vérification

…… le,…….

Numéro de l'affaire ..... N° d'article d'imposition .....

Numéro d'identification statistique .....

Nom et Prénom ou Raison Sociale .....

Activité.....

Adresse.....Tél .....

Avis de vérification de comptabilité N°..... du .....

Remis ou Reçu le .....

Période à vérifier du.....au .....

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs:

M .....

M .....

M .....

Date de début des travaux préparatoires .....

Date du contrôle inopiné (1) .....

Date d'intervention sur place (contrôle au fond) ……

Lu et approuvé : **Le Chef de Service** **Les Vérificateurs**

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné.

الملحق رقم (03): محضر معاينة

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE Série O.N° 19

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA
DE.....

Numéro d'identification fiscale(NIF)

INSPECTION DES UMPOTS
DE.....
CODE INSPECTION.....

N° d'Article

PROCES VERBAL DE CONSTAT
DE.....(1)

Articles 152 ,224 – 3 et 304 du CIDTA
Articles 59 et 73 de la loi de finances pour 2002

L'an.....
Et le.....à.....(2)
Nous soussignés (3) .....
.....
.....
Dument assermentés et porteurs de nos commissions, nous nous sommes présentés chez (4) .....
.....
.....
Représenté (5).....
A l'effet de procéder au constat susvisé.
Nous avons relevé ce qui suit.....
.....
.....
.....
.....
.....
A l'issu de notre intervention, nous avons couturé le présent procès verbal le jour et mois indiqués ci-dessus et avons invité M.....
..... à signer avec nous, lequel a accepté - refus - (6)
et a déclaré ce qui suit.....
.....
.....
A la demande de l'intéressé, nous lui avons remis copie du présent procès verbal contre accusé de réception.

Signature des agents, ***Signature de l'intéressé,***

(1)L'objet du constat matériel.

الملحق رقم (04): محضر نهاية التحقيق

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O N° 24

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
.....
.....
.....

Fiche de Fin des travaux De vérification

…… le,…….

Numéro de l'affaire ..... N° d'article d'imposition .....

Numéro d'identification statistique .....

Nom et Prénom ou Raison Sociale .....

Activité.....

Adresse.....Tél .....

Avis de vérification de comptabilité N°..... du .....

Date de fin des travaux préparatoires .....

Date de notification des résultats de la vérification.....

Date de notification de la position définitive de l'Administration ……..…

Lu et approuvé :

Le Chef de Service **Les Vérificateurs**

Envoyerpar messagerie

الملحق رقم (05): إشعار بتبليغ نتائج التحقيق

Imprimer leformulaire

Série O n° 21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

…… ……..

A

Référence N°:

Lettre avec A.R. N°

Le

Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° …… du ……. ,vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices …… , …… …… , ……..… , se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : ……...

En conséquence ,nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certain impôts , droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôt pour les motifs exposés dans la présente notification.

Vous disposer, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de 40 jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressement envisagées. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art 20-6 du Code des Procédures Fiscales).

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de willaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi. Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Art 20-4 du Code des Procédures Fiscales).

La présente notification comporte..... feuillets y compris celui-ci.

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade des vérificateurs

Envoyerpar messagerie

Imprimer le formulaire

الملحق رقم (06): التبليغ النهائي

Série O n° 21 octies

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

....

A

Référence N°:

Lettre avec A.R.
N°

Le

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

Madame, Monsieur,.....

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..... feuilles, y compris celle-ci.

Veuillez agréer, madame, monsieur, l'assurance de ma considération distinguée.

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade des vérificateurs

الملحق رقم (07): بطاقة تلخيصية عن عملية التحقيق في المحاسبة

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministère des Finances
Direction des Impôts de la
Wilaya de …..……..
Sous Direction du Contrôle Fiscal
Bureau des Vérifications Fiscales

Dossier de Vérification N° …. / ….

Vérificateur:……

Chef de Brigade:…….

VERIFICATION DE COMPTABILITE

FICHE DE SYNTHESE

Code d'activité :…….. / Numéro Identifiant Fiscal :……

Désignation de l'entreprise vérifiée :…….

Adresse exacte :…….

Désignation de l'activité exercée :…….

Date de début d'activité :……

Délai de réalisation de la vérification :……..

I - VERIFICATION COMPTABLE

Système comptable :…….

Document comptable :……..

En la Forme :…….

Au Fond :……..

Motifs précis du rejet de comptabilité :……

II - VERIFICATION FISCAL

Réintégration des charges :……

Réintégration des rehaussements de CA au Résultat :……..

Réintégration des taxes sue achats :……..

Taux de TVA applicables:…….

Modification du régime fiscale :……..

Recherche extérieures :……

CA global de la période vérifiée : - 1er notification :……..……...

- 2eme notification :……..……...

BIC global de la période vérifiée : - 1er notification :……..……...

- 2eme notification :……..……...

III - RENSEIGNEMENTS STATISTIQUES

Normes de production :……..

Taux de valeur ajoutée :…….

Taux de perte et déchets :……..

- Approvisionnements :…….....
- Processus de fabrication :……
- Conditionnement :……...

Taux de marge brute (achat /revente) :……

Taux de rendement (prestation de service) :……

Taux de marge nette :……..

IV - RESULTAT DE L'INTERVENTION

	Année …….....	Année …….....	Année …….....	Année …….....
- Rehaussement sur CA (TAP) - Réintégration de charges - Charges accordées - Réintégration de TVA / Achats - Déduction en cascade **Situation après vérification :** - Chiffre d'Affaire retenus - Chiffre d'Affaire déclarés - Rehaussement sur CA - Résultat retenus - Résultat déclarés - Rehaussement résultats **Produits des rôles :** - T.V.A / C.A - T.V.A / Achats - I.B.S - I.R.G - Enregistrement - V.F - Timbre - I.R.G / Salaires - T.A.P - Autre a précise - Pénalités				
- Totale				
Totale générale				

Observations Générales sur la Vérification :

Suites réservées au dossier :

Vu, le :……..

Le Sous-directeur des Contrôles Fiscaux

Signature

Fait à:…… le, ……..

Rédacteur

Signature

تم بحمد الله