

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministry of Higher Education and Scientific Research

Mohamed Boudiaf University of M'si la
Faculty of Economic, Commercial and
management sciences
Department of sciencil and accounting sciences



جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبة

العنوان:

دور الاستشارة الجبائية في تقليص مخاطر الرقابة الجبائية
- دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في العلوم المالية
والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالبتين: خليفي سندس، قوادرية غالية

لجنة المناقشة

رئيسا.	أستاذ محاضر ا	رزىقات بوبكر
مقررا ومشرفا.	أستاذ التعليم العالي	ولهي بوعلام
مناقشا.	أستاذ التعليم العالي	عمران عبد الحكيم

السنة الجامعية 2024/2023م



{قالوا سبحانك لا علم لنا إلا ما علمتنا إنك أنت العليم الحكيم}
سورة البقرة: (32)

الإهداء

****بسم الله الرحمان الرحيم****

الصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم وعلى آله وصحبه
أجمعين

﴿ دَعَوَاهُمْ فِيهَا سُبْحَانَكَ اللَّهُمَّ وَتَحِيَّتُهُمْ فِيهَا سَلَامٌ ۖ وَآخِرُ دَعْوَاهُمْ أَنِ الْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ ﴾

[يونس: 10]

الحمد لله حبا وشكرا وامتنان على البدء والختام فالحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات
بكل حب أهدي ثمرة نجاحي وفرحة تخرجني
الى الذي زين إسمي بأجمل الألقاب الى من دعمني بلا حدود وأعطاني بلا مقابل وساندني بكل
حب سندي وقوتي وملاذي بعد الله فخري واعتزازي والذي
الى من كانت الداعم الأول في تحقيق طموحي الى من سهلت لي الشدائد بدعائها الى القلب
الحنون الذي لم يتركني يوما ملجئي ويدي اليمنى في هذه المرحلة أُمي
الى من رزقني الله بهم لأعرف كم الحياة جميلة معهم الى من وقف بجانبني اخوتي
الى صديقتي التي شاركتني في اعداد هذه المذكرة وكانت سنداً لي حفظها الله لي
الى الأستاذ المشرف الذي وجهنا وبفضل نصائحه وتعليماته تم إعداد هذه المذكرة رزقه الله من
فضله

إلى الأقارب الذين وقفوا إلى جانبي فأمنياتهم اللطيفة لي بالنجاح ودعائهم مكنتني اجتياز مرحلة
من مراحل حياتي.
الى رفقاء الدرب الى من مُدت أيديهم في أوقات الضعف الذين واصلوا دعمي دائماً صديقاتي
وزميلاتي.

الى كل من لهم أثر على حياتي والى كل من أحبهم قلبي ونسيهم قلمي

خليفة سندس.

الإهداء

****بسم الله الرحمن الرحيم****

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين، سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

إلى من علّمني أن المثابرة والعزيمة هما سبيل النجاح، إلى من وقفوا بجانبني في كل خطوة خطوتها في مسيرتي العلمية.

إلى والديّ الحبيبين، نموذج التضحية والعطاء، أنتم النور الذي أنار دربي وشجعني على المضي قُدُمًا، كلمات الشكر لا تفي حقكم، إلى أخواتي وإخوتي حفظهما الله لي.

إلى أساتذتي الأفاضل، الذين لم ييخلوا عليّ بتوجيهاتهم السديدة، ودعمهم الدائم، أخص بالذكر أستاذي المشرف د. ولهي بوعلام، على صبره وتوجيهاته القيمة.

إلى زميلتي وصديقتي، التي كانت خير سند ومعين في أوقات الشدة والفرح، كنتي العائلة الثانية التي أعتز بها.

وفي الختام، أهدي هذا العمل المتواضع إلى كل من يسعى لتحقيق حلمه ويؤمن أن العلم هو سلاح التقدم والتطور

قوادرية غالية.

شكر و عرفان

سبحانك ربنا لك الحمد والشكر حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه
اللهم لك الحمد والشكر كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك وعلو مكانك
نحمدك يا الله على توفيقك لنا للإتمام هذا العمل المتواضع.
كما نتوجه بأسمى عبارات الشكر والامتنان لمن كان له الفضل بعد الله عز
وجل في إتمام هذه الأطروحة الأستاذ ولهي بوعلام لقبوله الإشراف عليها
وعلى توجيهاته ونصائحه الدائمة لمواصلة المشوار والتمسك بحبل النجاح
نديين له بوافر التقدير ونسأل الله أن يوفقه لأعلى المراتب بدوام الصحة
والعافية إن شاء الله
وإلى كل من قدم لنا يد المساعدة من قريب أو بعيد في سبيل إتمام هذه الدراسة
جزاكم الله خير جزاء.

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور الاستشارة الجبائية في تقليل مخاطر الرقابة وذلك من خلال التعرف على الاطار المفاهيمي للرقابة ومعرفة مبادئها وصعوباتها والتعرف على المستشار الجبائي ودوره في تقليل المخاطر ومعرفة أثر الاستشارة على عملية صنع القرار وذلك من أجل تحقيق الامتثال الضريبي. معتمدين في ذلك دراسة حالة مؤسسة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة من أجل الإجابة عن الاشكالية المطروحة:

كيف يمكن للاستشارة الجبائية أن تساهم في تقليل مخاطر الرقابة الجبائية ؟

وقد توصلنا من خلال هذه الدراسة أن الاستشارة تؤدي الى تحقيق قدر كبير من المنفعة وللمستشار الجبائي دور هام في تقليل المخاطر والدفاع عن المؤسسة باعتباره خبير في مجال الضرائب من خلال فحصه للوضعية الجبائية ومدى التزامه للقوانين سارية المفعول وتصحيحه للأخطاء .

Summary

This study aims to investigate the role of tax consulting In reducing audit risks by understanding the conceptual framework of audit, Its principles, challenges, and the role of tax consultants In risk reduction. It also aims to understand the impact of consulting on decision-making processes to achieve tax compliance. This is achieved through a case study conducted at the Sub-Directorate of Tax Inspection in M'sila, addressing the problem statement:

"How can tax consulting contribute to reducing tax audit risks"?

Through this study, we have found that consultancy leads to achieving a significant level of benefit. Tax consultants play a crucial role in risk reduction and defending the organization as experts in the field of taxation. They do so by examining the tax situation, assessing compliance with applicable laws, and rectifying errors

Résumé en français:

Cette étude vise à examiner le rôle du conseil fiscal dans la réduction des risques de vérification en comprenant le cadre conceptuel de la vérification, ses principes, ses défis, ainsi que le rôle des consultants fiscaux dans la réduction des risques. Elle vise également à comprendre l'impact du conseil sur les processus décisionnels pour atteindre la conformité fiscale. Cela est réalisé à travers une étude de cas menée à la Sous-direction de l'Inspection fiscale à M'Sila, abordant le problème suivant:

"Comment le conseil fiscal peut-il contribuer à réduire les risques de vérification fiscale ?"

Nous avons conclu à travers cette étude que la consultation fiscale entraîne la réalisation d'un niveau significatif de bénéfice. Les consultants fiscaux jouent un rôle crucial dans la réduction des risques et la défense de l'organisation en tant qu'experts dans le domaine de la fiscalité. Ils le font en examinant la situation fiscale, en évaluant la conformité aux lois applicables et en rectifiant les erreurs.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

أ	تمهيد :
7	تمهيد الفصل الأول:
8	المبحث الأول: الاطار المفاهيمي للرقابة الجبائية
8	المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية
15	المطلب الثاني: صعوبات الرقابة الجبائية
18	المطلب الثالث: الاطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية:
20	المطلب الرابع: الآليات العقابية للرقابة الجبائية
27	المبحث الثاني: الاطار المفاهيمي للاستشارة الجبائية
27	المطلب الأول: مفهوم الاستشارة الجبائية.
29	المطلب الثاني: المستشار الجبائي.....
32	المبحث الثالث: الاطار المفاهيمي للخطر الجبائي.....
32	المطلب الأول: مفهوم الخطر الجبائي.....
32	المطلب الثاني: أسباب الخطر الجبائي ومظاهره
35	ملخص الفصل الأول:.....
37	تمهيد:
38	المبحث الأول التعريف بمديرية الضرائب ولاية المسيلة.....
38	المطلب الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية المسيلة.....
39	المطلب الثاني: تقديم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة
41	المبحث الثاني: دراسة حالة مؤسسة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.....
41	المطلب الأول التعريف بالمؤسسة محل الدراسة.....
41	المطلب الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية المطبقة على محاسبة المؤسسة
48	المطلب الثالث: نتائج الرقابة الجبائية على المحاسبة

54	المطلب الرابع: المعلومات المدرجة في الاستشارة الجبائية.....
56	المطلب الخامس : نتائج الرقابة الجبائية بعد الاستشارة الجبائية.....
61	المبحث الثالث : قياس الخطر الجبائي بعد اجراء الرقابة الجبائية.....
61	المطلب الأول : تحليل نتائج الرقابة بعد الاستشارة الجبائية وقياس الخطر.....
63	المطلب الثاني : قياس الخطر الجبائي.....
68	ملخص الفصل الثاني.....
70	الخاتمة:.....
73	قائمة المصادر والمراجع:.....

الملاحق

فهرس الجداول والأشكال

فهرس الجداول

الرقم	الجدول	الصفحة
1	دراسة المشتريات لنشاط تجارة بالجملة	42
2	دراسة الاستهلاكات نشاط التجارة بالجملة:	42
3	دراسة الاستهلاكات نشاط النقل وتحديد ارقام الأعمال	43
4	نشاط تجارة بالجملة لمواد البناء	43
5	تحديدي أرقام أعمال نشاط غسل سيارات	44
6	تحديد أرقام أعمال نشاط نقل البضائع 2020	44
7	تحديد أرقام أعمال نشاط نقل البضائع 2021	45
8	جدول استهلاكات مادة الزيوت والوقود	46
9	تحديد رقم الأعمال المفوتر	46
10	رقم الأعمال المقبوض	47
11	نتائج الرقابة الجبائية على الرسم على النشاط المهني TAP	48
12	أثر الرقابة الجبائية على الدخل الاجمالي	49
13	أثر الرقابة الجبائية على الضريبة على الأجور والرواتب IRG/S	50
14	أثر الرقابة الجبائية على الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين	51
15	أثر الرقابة الجبائية على حقوق الطابع	51
16	أثر الرقابة الجبائية على الرسم على المشتريات	52
17	أثر الرقابة الجبائية على الرسم على المبيعات	52
18	تجميع الحقوق والغرامات للسنوات الأخيرة 2022 2021 2020 2019	53
19	رد المستشار الضريبة على الدخل الاجمالي على الفائدة	54
20	رد المستشار الجبائي حقوق الطابع	54
21	الرسم على النشاط المهني بعد رد المستشار	55
22	تأسيس الأرباح بعد رد المستشار	56
23	الضريبة على الدخل الاجمالي بعد رد المستشار	57
24	الضريبة على الأجور والرواتب بعد رد المستشار	58
25	الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين بعد رد المستشار	58
26	الرسم على المشتريات بعد رد المستشار	59
27	الرسم على المبيعات بعد رد المستشار	59
28	تجميع الحقوق والغرامات بعد رد المستشار الجبائي	60

29	قياس الخطر الجبائي بعد رد المستشار للسنوات الأخيرة 2019 2020 2021 2022	61
30	قياس الخطر الجبائي لسنة 2019 بعد رد المستشار الجبائي	62
31	قياس الخطر الجبائي لسنة 2020 بعد رد المستشار	64
32	قياس الخطر الجبائي لسنة 2021 بعد رد المستشار الجبائي	65
33	قياس الخطر الجبائي لسنة 2022 بعد رد المستشار الجبائي	66

فهرس الأشكال

الرقم	الجدول	الصفحة
1	مخطط أشكال الرقابة الجبائية:	14
2	الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية	39
3	قياس الخطر الجبائي بعد رد المستشار للسنوات الأخيرة 2019 2020 2021 2022	61
4	قياس الخطر الجبائي لسنة 2019 بعد رد المستشار الجبائي	63
5	قياس الخطر الجبائي لسنة 2019 بعد رد المستشار الجبائي	64
6	قياس الخطر الجبائي لسنة 2021 بعد رد المستشار الجبائي	65
7	قياس الخطر الجبائي لسنة 2022 بعد رد المستشار الجبائي	66

مقدمة

تمهيد :

تعد الضريبة أحد الأدوات الرئيسية التي تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية. فهي تمثل مصدراً أساسياً لتمويل الخدمات العامة وتحفيز النمو الاقتصادي، ونظراً لتعقيدات النظم الضريبية والتطورات المستمرة في السوق والتشريعات الضريبية، يواجه الأفراد والشركات مخاطر جبائية متنوعة. لذا، تم استحداث نظام الرقابة الجبائية للتأكد من التزام الأفراد والشركات بتقديم التصريحات الضريبية بشكل صحيح وفي الوقت المناسب وللمراقبة على تحويل الضرائب المستحقة للدولة، وتعتبر الاستشارة الجبائية واحدة من الوسائل التي يلجأ إليها المكلفون بالضرائب لتقليل المخاطر المترتبة عن الرقابة الجبائية. تتمثل أهمية دور المستشار الجبائي في تقليل هذه المخاطر وضمان التوازن بين الامتثال للقوانين الضريبية واستغلال أقصى استفادة من التخفيضات الضريبية المتاحة، ويعد النظام الضريبي الجزائري تصريحاً، حيث يتطلب من الأفراد والشركات تقديم تصريح ضريبي سنوي لاحتساب الضرائب المستحقة عليهم.

أولاً: إشكالية البحث

وانطلاقاً مما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

كيف يمكن للاستشارة الجبائية أن تساهم في تقليل مخاطر الرقابة على الجبائية ؟

الأسئلة الفرعية:

- ما المقصود بالرقابة الجبائية على المحاسبة ؟
- ما المقصود بالاستشارة الجبائية؟
- ماهي المخاطر الجبائية المترتبة عن الرقابة الجبائية على المحاسبة ؟

الفرضيات:

الفرضية الأولى: تعد الرقابة الجبائية على الجبائية من أهم أدوات الدولة في مجال تحسين الامتثال الضريبي للمكلفين

الفرضية الثانية: تعد الاستشارة الجبائية أحد الوسائل القانونية التي تمكن المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية على الجبائية من ضمان حقوقهم.

الفرضية الثالثة: ساهمت الاستشارة الجبائية في تقليل مخاطر الرقابة الجبائية على المحاسبة بالنسبة للمؤسسة

موضوع دراسة الحالة للفترة {2019-2022}

ثالثاً: أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في معرفة دور الاستشارة الجبائية في تقليل مخاطر الرقابة الجبائية. حيث تكتسي الرقابة الجبائية أهمية كبيرة في النظام الضريبي، كونها تمنح الحرية التامة للمكلفين بالضريبة في التصريح بمجمل مداخيلهم وممتلكاتهم، وللمراقبة الجبائية دور مهم في مكافحة الغش الضريبي والحفاظ على حقوق الخزينة العامة وتحسين إدارة الموارد وتحقيق العدالة الضريبية.

تعتبر الاستشارة الجبائية أداة قيمة للشركات والأفراد في إدارة أمورهم الضريبية بشكل فعال ومستدام وذلك من خلال تجنب المخاطر القانونية وتخفيض العبء الضريبي، وتعزيز الفعالية الإدارية .

رابعاً: أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- 1- استكشاف الرقابة الجبائية وتحليل أسباب إجراءاتها.
- 2- تحليل لمفاهيم وأهداف وأشكال ومبادئ الرقابة الجبائية ومعالجة الصعوبات المرتبطة بها.
- 3- تحليل دور الاستشارة الجبائية في تقليص مخاطر الرقابة الجبائية.
- 4- دراسة دور المستشار الجبائي ومهامه وشروط اعتماده.

خامساً: أسباب اختيار الموضوع: إن اختيار الموضوع جاء لعدة أسباب منها:

- علاقة الموضوع بالتخصص الدراسي (محاسبة وتدقيق)
- الرغبة الذاتية في البحث في الموضوع
- السعي للإحاطة بكل الجوانب النظرية للاستشارة الجبائية والرقابة الجبائية
- إدراك أهمية دور الاستشارة الجبائية في تحسين أداء الجهات الضريبية وتقليص مخاطر الرقابة الجبائية

سادساً: الإطار الزمني والمكاني للبحث

- 1- الحدود المكانية: تتحدد دراستنا لموضوع البحث من خلال المحدد المكاني المتمثل في مديرية الضرائب لولاية المسيلة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- 2- الحدود الزمانية: امتدت الدراسة من 2019 إلى غاية 2022.

سابعاً: الدراسات السابقة

تتقاطع هذه الدراسة مع بعض الدراسات السابقة في بعض الجوانب لعل أهمها:

الدراسة الأولى: ط/د. بن عثمان عائشة ود. ولهي بوعلام، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة، 2017، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية.

وقد تناولت الإشكالية التالية: هل يمكن لمؤشرات الأداء أن تؤدي إلى زيادة فعالية أداء الرقابة الجبائية؟

ثم توصلت إلى أهم النتائج التالية:

- الرقابة الجبائية في التصريحات تأخذ أشكالاً عديدة تختلف باختلاف الهدف أو الطرق التقنية المستعملة لتقييم مدى صدقية التصريحات من حيث الالتزام بالتشريع الجبائي الساري المفعول.
- أن مؤشرات الأداء المرتبطة بالرقابة الجبائية مرتبطة فيما بينها، تفسر بعضها البعض، وهي المقاربة الجديدة التي انتهجتها الإدارة الجبائية لتفعيل الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية على المستوى المحلي والجهوي والمركزي.

الدراسة الثانية: عبود ميلود وبرباوي كمال، الرقابة الجبائية في الجزائر، الإطار العام، الأهداف والطرق، العوامل المعيقة لها وسبل التفعيل، جوان 2018، مجلة علمية دولية محكمة متخصصة في الميدان الاقتصادي. وقد تناولت الإشكالية التالية: ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي؟ وثم توصلت إلى أهم النتائج التالية:

- تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة أساسية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.
- أن التحقيق المحاسبي والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية يعد شكلا من أشكال الرقابة الجبائية لكشف أي حالة تهرب ضريبي.

الدراسة الثالثة: صالح محمد الطاهر، مساهمة المستشار الجبائي في التسيير الجبائي الفعال في المؤسسات الاقتصادية، 2019، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني. وقد تناولت الإشكالية التالية: ما مدى مساهمة المستشار الجبائي في التسيير الجبائي الفعال في المؤسسة الاقتصادية؟ وثم توصلت إلى أهم النتائج التالية:

- مؤهلات وخبرة المستشار الجبائي تساهم بشكل كبير في التسيير الجبائي الفعال في المؤسسات الاقتصادية.
- جميع المؤسسات الاقتصادية عند وقوعها في خطر جبائي أو نزاع مع إدارة الضرائب تلجأ للمستشار الجبائي لحل هذا النزاع والحد من الخطر الجبائي بحكم خبرته في هذا المجال.

الدراسة الرابعة: عفاف شراد، دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية لآراء عينة من المفتشين بمديرية الضرائب ولاية ورقلة، 2022. وقد تناولت الإشكالية التالية: هل يمكن لإجراءات الرقابة الجبائية أن تساهم في اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية؟ وثم توصلت إلى أهم النتائج التالية:

- المحاسبة الإبداعية هي عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية عند إعداد القوائم المالية من خلال انتهاز الفرص للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضله معد هذه البيانات وذلك لتضليل مستخدميها.
- النظام الجبائي الجزائري يعاني من ضعف القوانين والتشريعات وهذا ما يستغله المكلفين بالضريبة مما يؤدي إلى التهرب الضريبي.
- تعتبر الرقابة الجبائية الأداة الردعية الوحيدة التي تسعى إلى محاربة ممارسات المحاسبة الإبداعية من طرف المكلف التي هدفها التهرب الضريبي من ناحية، ومن ناحية أخرى حماية من تعسف الإدارة الجبائية.

الدراسة الخامسة: زرمان توفيق ومشري مبارك، دوافع ومنافع اللجوء إلى الاستشارة الجبائية، دراسة حالة اكتتاب التصريح G12 قسنطينة، 2022.

قد تناولت الإشكالية التالية: فيما تتمثل دوافع ومنافع الاستشارة الجبائية في الجزائر في ظل تغييرات القوانين الجبائية؟

وقد توصلت إلى النتائج التالية:

- اللجوء إلى الاستشارة الجبائية يعود إلى عدة دوافع ويحقق مجموعة من المنافع لمصلحة المؤسسة.
- هناك فروقات بين التحقيق الجبائي والاستشارة الجبائية.
- لا تزال الاستشارة الجبائية في الجزائر غير مستقلة من حيث النصوص القانونية

الدراسة السادسة: طاهري نور دين، نحو تفعيل آليات الرقابة الجبائية على الرسم على القيمة المضافة، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية المسيلة، 2023 مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي.

وقد تناولت الإشكالية التالية: إلى أي مدى يمكن تفعيل آليات الرقابة الجبائية على الرسم على القيمة المضافة؟ ثم توصلت إلى أهم النتائج التالية:

- أن الرسم على القيمة المضافة هو ضريبة غير مباشرة تمس كل الأنشطة الاقتصادية وتتسم بمجال تطبيق واسع الرسم على القيمة هو رسم حيادي لا يؤثر على نتيجة نشاط المكلفين ويقوم هذا الرسم على مبدأ الخصم ونقل حق الخصم من مكلف لآخر ليدفع الفرق بين الرسم المحصل والمخصوم عند إنجاز كل عملية خاضعة وهو يشكل إيراد مهم لخزينة الدولة.
- تساهم البرمجة الموضوعية المبنية على مجموعة من المعايير المحددة مسبقا بكل إنصاف ودون تمييز في فعالية الرقابة الجبائية وفي رفع حصيلة الضريبة وحماية مصالح الخزينة.
- من خلال الدراسات السابقة فان هذه الدراسة تتميز عنها كونها تتناول الاستشارة الجبائية على المحاسبة بالتحديد وأثرها في تقليص مخاطر الرقابة الجبائية.

ثامنا: المنهج المتبع

حتى نتمكن من الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات المصاغة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، باعتباره منهجا مناسباً، حيث تم استخدام المنهج الوصفي في التطرق لمختلف المفاهيم النظرية المتعلقة بالرقابة الجبائية والاستشارة الجبائية، أما المنهج التحليلي فقد تم استخدامه في تحليل الوثائق المقدمة من طرف الإدارة الجبائية والمتعلقة بالرقابة الجبائية، كما تم استخدام أيضا في الفصل التطبيقي منهج دراسة حالة وذلك لإضفاء بعد واقعي على عملية الرقابة الجبائية، أما عن الأدوات المستخدمة في البحث فتمثلت في المصادر والمراجع، البحوث والمقالات.

تاسعا: خطة البحث

لقد تناولنا في هذه الدراسة تحت عنوان دور الاستشارة الجبائية في تقليص مخاطر الرقابة الجبائية فصلين حيث تطرقنا في الفصل الأول الى ثلاثة مباحث أساسية حيث كان المبحث الأول بعنوان الاطار المفاهيمي للرقابة الجبائية في حين تناول المبحث الثاني الاطار المفاهيمي للاستشارة الجبائية أما المبحث الثالث تناول الخطر الجبائي ، وأما عن الفصل الثاني فقد اشتمل ثلاث مباحث ، فالمبحث الأول تحت عنوان التعريف بمديرية الضرائب لولاية المسيلة كما أن المبحث الثاني كان دراسةً لحالة مؤسسة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة ، و بالنسبة للمبحث الثالث تناول قياس الخطر الجبائي بعد اجراء الرقابة الجبائية

صعوبات الدراسة:

لا يخلو أي عمل من الصعوبات ومن الصعوبات التي واجهناها:

- نقص المراجع المتعلقة بالاستشارة الجبائية
- صعوبة الحصول على المعلومات من طرف المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للرقابة و الاستشارة الجبائية و الخطر الجبائي

تمهيد الفصل الأول:

تعتبر الاستشارة الجبائية أحد العناصر الأساسية في النظام الضريبي حيث تلعب دورا هاما في تقليص المخاطر الجبائية، فالمؤسسات تتجه للمستشار الجبائي بدافع تجنب الخطر والإلمام بالقوانين الجبائية وذلك لإظهار الصورة الفعلية الجبائية للمؤسسات، حيث أنه أصبحت المخاطر تمثل أحد التحديات التي تفرضها بيئة الأعمال ولا يمكن التغاضي عنها في إعداد الاستراتيجيات والسياسات المستقبلية، لذلك فإن المؤسسات ملزمة بالبحث عن طرق ووسائل التعامل مع تلك المخاطر من خلال وضع تخطيط استراتيجي لإدارتها، في هذا الإطار تعتبر الرقابة الجبائية جزءا أساسيا في النظام الضريبي حيث تهدف الى ضمان تطبيق القوانين بشكل متساوي على جميع المكلفين لتحقيق الامتثال الضريبي.

سنتطرق في هذا الفصل الى الدراسة النظرية التي سنتناول فيها المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للاستشارة الجبائية.

المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي لخطر الجبائي.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية هي عملية مراقبة تطبقها الحكومات أو الهيئات المختصة على الافراد والشركات لضمان التزامهم بالقوانين الضريبية وتحقيق الامتثال الضريبي، سنتطرق في هذا المبحث الى التعرف عن الاطار المفاهيمي للرقابة الجبائية ومعرفة مبادئ الرقابة الجبائية وأسباب اجراءها وصعوباتها وماهية الآليات العقابية للرقابة الجبائية.

المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية

أولاً: -تعريف الرقابة الجبائية:

هناك عدة تعاريف للرقابة الجبائية نذكر منها:

التعريف 1: " الرقابة الجبائية مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمحاسبة" (بن عمارة ، 2011، صفحة 13).

التعريف 2: "ان الرقابة الجبائية هي مفهوم قانوني ويمكن تعريفها على أنها السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو اتاوة، من أجل اكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتقبة من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا هي "فحص المحاسبة مهما كانت الدعامة المستعملة لحفظ الوثائق" (عوادي ، 2009، صفحة 11).

التعريف 3: حسب Claude Laurent الرقابة الجبائية:

" الرقابة الجبائية هي الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية، وتصحيح الأخطاء الملاحظة" (Claude , 1995, p. 13).

التعريف 4- حسب A. Hamini

الرقابة الجبائية هي "تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من المحتوى مع الاثباتات والتصريحات المقدمة" (Hamini, 2001, p. 172).

بصفة عامة يمكن القول ان الرقابة الجبائية هي "مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة، للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، في اطار قوانين محددة بهدف التقليل من التهرب الضريبي وكل التجاوزات الجبائية".

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية:

توجد عدة أهداف لإجراء عملية الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين نذكر منها:

1- الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

تعد الرقابة الجبائية وسيلة 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 المكتتبه وضمان صدقيتها، بالإضافة الى ذلك فان الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة امام الضريبة.

2- الرقابة الجبائية وسيلة لمكافحة الغش الجبائي:

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة الى التخلص او تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية والغير شرعية، وهي ما تعرف بظاهرة الغش والتهرب الجبائي، لذلك فان عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية، والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة وعلى مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة الغش الجبائي ووسيلة ضمان مصلحة الخزينة العمومية (عوادي و زين ، 2011، صفحة 11).

ثالثا - أشكال الرقابة الجبائية:

تتضمن أحكام المواد 18 و 19 و 19 مكرر 20 و 20 و 21 من قانون الإجراءات الجبائية أشكال الرقابة الجبائية وإجراءاتها.

يمكن أن تأخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال تمتد من أبسطها المتمثلة في الرقابة الشكلية الى الرقابة على الوثائق والتحقيق المصوب الى التحقيق المحاسبي الشامل، الى التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة.

ولقد تدعمت إجراءات الرقابة الجبائية بإجراءات جديدة بغية محاربة كل الظواهر المضرة بالخزينة العمومية والمرتبطة عموما بظاهرة التهرب من الخضوع للضرائب المستحقة، لاسيما ما يتعلق بالتلبس الجبائي وتدعيم الضمانات الممنوحة للمكلفين في مجال الرقابة من خلال ادراج احكام المحرر الجبائي وتتمثل أشكال الرقابة الجبائية في:

1- الرقابة العامة:

تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشيات الضرائب أو مراكز الضرائب ويمكن أن نميز بين نوعين للرقابة العامة.

1-1 -الرقابة الشكلية (vérification formelle):

ان الرقابة الشكلية تعد أول عملية تخضع لها التصريحات المقدمة الى مكتب المراقبة وهي تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين

الجباثيين فهذا النوع لا يأخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات بل يهتم بالشكل الذي قدمت به هذه المعلومات وتعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق (بن عمارة ، 2016، صفحة 37). وهي تهدف الى:

- تصحيح الأخطاء المادية المحتملة والمسجلة في التصريحات (الجمع، الترحيل... الخ)
- اجراء تقدير أو مقارنة بين التصريحات والمعلومات التي تمتلكها الإدارة.
- كشف المعلومات او العناصر المهمة مه اخطار المكلف بتصحيح الأخطاء (خلاصي ، 2014، الصفحات 219-220).

تتم هذه الرقابة عن طريق الفحص السليم بطريقة منتظمة وغير انتقائية لكل التصريحات المكتتبه.

1-2 - الرقابة على الوثائق (control sur pieces):

بخلاف الرقابة الشكلية فإن الرقابة على الوثائق تعد انتقائية وغير منتظمة، وهذا الانتقاء لا يكون فقط على التصريحات الشخصية، وإنما يكون على مجمل التصريحات المهنية وذلك من أجل التوصل إلى مراقبة الأرقام والمبالغ المصرح بها والوثائق والمعلومات التي بحوزة المصلحة (عوادي ، 2009، صفحة 12).

حيث تتطلب إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية، تكون شاملة وتخص محتوى التصريحات، وتعتبر فحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتمادا على المعلومات المكونة للملفات الجبائية، مقارنة رقم الأعمال بالمعلومات المتوفرة والهامش الإجمالي المطبق وهي تهدف الى ما يلي:

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات،
- فحص التصريحات ومقارنتها بالمعطيات الحقيقية الموجودة لدى الإدارة الجبائية.
- تحليل المعلومات وربطها بالحالة المالية للمكلف مع تقديم تبريرات وتوضيحات.
- التأكد من التطبيق السليم للتشريع الجبائي.
- المساعدة في اختيار الملفات للرقابة المعمقة لما ترى إدارة الضرائب ضرورة ذلك (خلاصي ، 2014، صفحة 220).

تجدر الإشارة ان تقديم كل الوثائق المحاسبية غير الزامي، وتكتفي المصلحة فقط بطلب الوثائق اللازمة للرقابة (le Guide du control sur pieces, 2003, p. 5).

مع الإشارة الى انه في نهاية عملية الرقابة على الوثائق يجب ان يخلص الملف الى أحد الاستنتاجات التالية:

- ملف يطوي ويرتب، أو ملف يسوى من طرف المفتشية أو مركز الضرائب حسب الحالة.
- ملف يبرمج للتحقيق المحاسبي.

إعداد قائمة المكلفين المقترحين حسب الحالة، لرقابة الفرق المختلطة أو التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة (بلواضح ، 2015، صفحة 196).

2- الرقابة المعمقة (الخارجية):

يقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان إدارة الضرائب خارج مكاتب الإدارة في عين المكان، أي تكون في الأماكن التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة أنشطتهم وتشمل:

2-1- الرقابة على المحاسبة:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لإعادة تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

وحسب تعريف المديرية العامة للضرائب فان "التحقيق المحاسبي هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بالسنوات المقفلة المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة. وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر المحاسبية الواجب مسكها قانونيا) والتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها" (ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، 2003، صفحة 8).

ويمس هذا النوع من الرقابة جميع النشاطات مهما كان نوعها، وجميع الأشخاص الطبيعية والمعنوية وجميع الضرائب والرسوم حسب النشاط الخاضع للرقابة ويمس أربعة سنوات غير متقدمة (بن عمارة ، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، 2016، صفحة 43).

ولكون ان المحاسبة هي نظام لتنظيم المعلومات المالية المرتبطة بمختلف مراحل نشاط المؤسسة وهي مصدر كل البيانات والمعلومات المالية، وبالتالي فالمحاسبة ماهي إلا الدعامة الضرورية التي من خلالها يتعين على المحقق التحقق من مصداقية الأرقام والعناصر والأسس المصرح بها بغض النظر عن نوعية النظام المحاسبي المتبع من قبل المكلف بالضريبة (نقليدي، مركزي، معلوماتي.. .) (ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، 2003، صفحة 8).

2-2- التحقيق المصوب في المحاسبة:

يعد التحقيق تحقيقا مصوبا اذا اقتصر التحقيق على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو يشمل كل الفترة غير المتقدمة أو جزء منها، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية. ويتم كذلك التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم ابرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف الى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية (ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، 2003، صفحة 8).

يعتبر التحقيق المصوب للمحاسبة إجراء رقابي موجه (cible)، أقل شمولية وأكثر سرعة وأقل اتساعا من اجراء التحقيق في المحاسبة.

يتضمن هذا الإجراء مراقبة الوثائق الثبوتية والمحاسبية لبعض عناوين الضرائب الخاصة بكل أو جزء من فترة غير متقدمة، مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية تتعلق بفترة غير متقدمة، مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية تتعلق بفترة تقل عن سنة جبائية.

أ- نطاق التحقيق المصوب

يتمحور التحقيق المصوب أساساً حول:

- مراقبة قانونية الحسومات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة. وأصل التسيقات والحصص الممنوحة والنسب المطبقة والاستردادات الملتزمة.
- مراقبة عناصر المحاسبة بناءً على التصريح بالنتيجة (أعباء الاهتلاكات والمؤونات).
- مراقبة الاستردادات قروض الضرائب.
- مراقبة العجز المتكرر والامتيازات الجبائية الممنوحة والأرباح المعاد استثمارها (المالية، 2013).

3- الرقابة عن طريق الفرق المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة)

• نشأة الفرق:

لقد بدأت فرق البحث المختلطة في العمل ابتداءً من شهر أفريل 1996 وتم تأسيسها بالمرسوم التنفيذي رقم 290_97 المؤرخ في 27/07/1997 لكن خلال سنة 1999 عرف الهيكل التسييري للفرق المختلطة تعديلات جمة بسبب النقائص الملاحظة خاصة فيما يتعلق بالدراسات الإحصائية التي تقوم بها وارتفاع حجم المنازعات بسبب التصحيحات التي تجريها هذه الفرق.

لذلك جاء منشور رقم 293 بتاريخ 1999/06/21 المحدد لمهمة الفرق المختلطة بالتدخل لدى المكلفين من أجل مراقبة مدى احترام التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية، في حين تبقى التصحيحات الخاصة بالجانب الجبائي من مهمة المفتشيات المختصة.

• مهام الفرق:

ان أهم ما تقوم به الفرق المختلطة ما يلي:

- البحث عن المعلومة الجبائية أيا كانت.
- استغلال بطاقة الإنذار.
- استغلال محاضر إدارة التجارة.
- استغلال ما ينشر في الصحافة وكل الوسائل التي تحتوي على معلومات مهمة.
- مراقبة الامتيازات الجبائية الممنوحة من طرف وكالة دعم الاستثمار أو تشغيل الشباب (ولهي ، 2004، صفحة 68).

4- الرقابة الفنية:

إن هذا النوع من المراقبة يختص بإعادة تقييم أسعار التنازل عن العقارات سواء كانت مبنية أو غير مبنية، أو التنازل عن القيم المنقولة (سندات حصص اجتماعية بالنسبة للشركاء سواء كانوا أشخاص معنويين أو أشخاص طبيعيين) والقاعدة التجارية بالإضافة إلى مراقبة المداخل العقارية (مقابل الإيجار) وهذا مهما كان نوع الإيجار أي ذا طابع تجاري أو مهني أو صناعي أو فلاحى أو سكني وكذا الإيجار الموجه للشركات أو الأشخاص الأجانب (بن عمارة ، 2016، الصفحات 83-84).

وتعتمد مراجعة الأثمان على القيمة السوقية للعقار، أي قيمة العقار في السوق، وهي الثمن الذي من الممكن أن يشتري أو يباع به العقار وبعبارة أخرى الثمن المتفاوض عليه في السوق بين البائع والمشتري الخاضع لقانون العرض والطلب أخذاً بعين الاعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد به العقار ولذلك ينبغي المتابعة الدقيقة الدائمة عن طريق مصالح التسجيل لكل المعاملات العقارية مع رصد كل المعلومات المتأتية من طرف الوكالات والدواوين والمؤسسات التي تنشط في مجال العقار (ولهي ، 2009).

تجدر الإشارة أن المديرية العامة للضرائب وبالتنسيق مع مختلف الإدارات والهيئات المتدخلة في الميدان العقاري تقوم بوضع شوكة الأسعار المرجعية للمتر المربع وللهكتار (أراضي فلاحية..) لكل مناطق الوطن وفقاً لجدول تصنيف لفترة تشمل سنتين يتم تحيينها دورياً ويتم نشرها على الموقع الإلكتروني لإدارة الضرائب لإرساء الشفافية في المعاملات العقارية عند التصريح وإعادة التقييم.

الشكل رقم 1: مخطط أشكال الرقابة الجبائية:



المصدر: من اعداد الطالبتين

سادسا: مبادئ الرقابة الجبائية:

كي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لابد من توفر المبادئ الأساسية التالية:

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، لذلك فإن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال ووهذا من خلال:

1-1 - تبسيط وتحسين صياغة التشريع الضريبي: يتحقق ذلك من خلال التبسيط في الصياغة حتى يتسنى للمكلفين فهمه، إذ يجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب، إضافة إلى إدراج مذكرات توضيحية للقوانين الضريبية بلغة بسيطة وسهلة لتكون في متناول عامة المكلفين بالضريبة ولقناعتهم بها مما يؤدي بهم إلى الالتزام بواجباتهم الضريبية وعدم التهرب منها (عبد الغاني ، 2011، صفحة 92).

1-2 - تحقيق العدالة الضريبية: تعتبر العدالة الضريبية من المبادئ الأساسية للضريبة والنظام الضريبي وتتحدد من خلال التوزيع الأمثل للمداخيل والثروات على أفراد المجتمع، لذلك يصعب قياسها ويبقى تقديرها مرتبط بمدى تقبل واقتناع أفراد المجتمع بعدالة النظام الجبائي المطبق عليه (عبد الغاني ، 2011، صفحة 93). بشكل عام يمكن القول إن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي عادل يجعل كل فرد يساهم

في النفقات العامة حسب قدرته التكاليفية، إضافة إلى شمولية الرقابة الجبائية لكافة المكلفين بالضريبة.

2 - ترقية وتطوير الإدارة الجبائية: يجب أن تتوفر الإدارة الجبائية على مستوى عال من الكفاءة وكذلك الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة التي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلى أن اليد العاملة وحدها لن تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان؛ لذلك من الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصين في مجال الضرائب والرقابة الجبائية، إضافة إلى إجراء تدريب لموظفي وأعوان الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشيدها النظام الجبائي، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعطي انطبعا جيدا لدى الموظفين إضافة إلى توفير أجهزة الإعلام الآلي ووسائل الاتصال الحديثة، وأيضا ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم وتوفير الخدمات اللازمة لهم.

المطلب الثاني: صعوبات الرقابة الجبائية

تواجه الرقابة الجبائية عدة عراقيل منها ما يتعلق بالنظام الجبائي وبالإدارة الجبائية، ومنها ما يتعلق بالمكلف والمحيط الخارجي، وسنحاول دراسة هذه الأسباب من خلال أسباب مختلفة تبعا لما يلي:

أولا: الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية

وتتمثل هذه الأسباب فيما يلي:

1- تعقد التشريعات الضريبية وعدم استقرارها:

تؤدي بعض التشريعات الى الحد من فعالية الرقابة الجبائية نتيجة الثغرات الموجودة في القانون الجبائي، والتي يسعى المكلف من خلالها الى التهرب من الضريبة، وكذا إنعدام نصوص تشريعية تحمي أعوان الرقابة الجبائية أثناء تنفيذ مهامهم وتضمن حقوقهم وخاصة أثناء التدخل في عين المكان. فالتعديلات المتتالية والمختلفة، وكذا إلغاء بعض الأحكام الجبائية التي تستحدث بمناسبة قوانين المالية السنوية والتكميلية، فبهذه السرعة لم تتمكن لا العناصر الجبائية ولا موظفو الإدارة الجبائية من استيعاب مضمون النظام الجبائي وبالتالي عدم استقرار القواعد الضريبية تترك مجالا واسعا لتأويلات كبيرة خاصة أثناء التطبيق (فلاح ، 2006 ، صفحة 72).

2- الخلل في نظام التصريحات الجبائية:

يعتمد النظام الجبائي الجزائري على تصريحات المكلفين بالضريبة بأنفسهم، وهذا يساهم في زيادة نسبة التهرب الضريبي خصوصا مع عدم إمكانية إجراء الرقابة الجبائية القبلية على كل تصريحات المكلفين في نفس الوقت، والتأكد من مصداقيتها، وعليه فإن تقدير المادة الخاضعة للضريبة بالنسبة للإدارة الجبائية يتم اعتمادا على هذه التصريحات، والتي يفترض فيها الدقة والنزاهة، وبالمقابل ينبغي على الإدارة الجبائية جمع المعلومات والعناصر اللازمة للتأكد من ذلك أو اثبات عدم صحة ومطابقة هذه التصريحات للواقع (رحال ، 2007 ، صفحة 46).

3- ضعف آلية البحث عن المادة الضريبية لدى الإدارة الجبائية:

حيث لا توجد طريقة واضحة يتبعها الأعوان المحققين في البحث عن المادة الضريبية، والحد من الغش الضريبي، ولهم الحرية الكاملة في اختيار ما يرونه مناسباً، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى ضعف التنسيق بين إدارة الجمارك ومصالح التجارة وإدارة الضرائب له تأثير كبير على ظاهرة التهرب الضريبي، فالمستورد عند قيامه بعمليات الاستيراد يلجأ إلى تضليل هذه المصالح بشتى الطرق والحيل دون وصول للمعلومات الجبائية الصحيحة من إدارة الجمارك الإدارية الجبائية، وبذلك تحدث عملية الغش بسبب ضعف هذا التنسيق (رحال ، 2007 ، صفحة 47).

4- نقص الكفاءة والامكانيات البشرية:

تعاني الإدارة الجبائية من نقص في الكفاءات والخبرة في مجال الرقابة الجبائية، خاصة في ظل التطور المستمر لطرق التهرب الضريبي، وإستعانة المتهربين بذوي الخبرة لاستعمال طرق لا يتم إكتشافها إلا من طرف مراقبين ذوي خبرة مهنية في هذا المجال، كما تعاني الرقابة الجبائية من مشكل نقص المراقبين، خاصة وأن قانون الإجراءات الجبائية ينص على أن عملية الرقابة لا تتم إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، وبالتالي لا يوجد تناسب بين عدد المكلفين وعدد المفتشين في الإدارة الضريبية، مما يدل على ضعف الأهمية الممنوحة للرقابة الجبائية من حيث الإمكانيات البشرية مقارنة بالعدد الهائل والمتزايد من الملفات،

وهذا ما يقلل خضوع هذه الملفات للمراقبة لفترة طويلة، وهو ما يبعث في نفوس المكلفين اطمئنانا للتهرب من دفع الضريبة (منى ، 2015، صفحة 8).

5 -نقص الامكانيات والوسائل المادية:

رغم التطور الذي شهدته هياكل الإدارة الجبائية إلا أنها لازالت تعتمد على الوسائل التقليدية في جميع الأعمال الرقابية والادارية، فضلا عن إنعدام المحفزات التشجيعية والمالية لتقاني في العمل، لتخفيف الضغوطات لاسيما أثناء عمليات المراقبة والتحقيق المحاسبي فهي لها دور كبير في استفحال ظاهرة التهرب الضريبي. بتعبير أدق سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري (صاري ، 2014، صفحة 215).

ثانيا: الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة والمحيط الخارجي

وتتجسد هذه الأسباب التي تعد بمثابة صعوبات وعراقيل فيما يلي:

1 - نقص التوعية الضريبية لدى المكلفين بالضريبة:

يعد نقص الوعي الضريبي وضعف المستوى الأخلاقي للمكلف بالضريبة من المشاكل الأساسية التي تعيق عملية الرقابة الجبائية، إلى جانب الاعتقاد السائد بأن الضريبة أداة افتقار للشعوب، وأنها اقتطاع مالي دون مقابل، وتشكل إحجافا في حق دافعيها، من هذا المنطلق يلجأ المكلف الى التهرب من نفعها قدر الامكان حتى ولو كان مبلغها لا يشكل عبئا كبيرا، إضافة إلى انتشار الرشوة والمحسوبية بين أعوان الإدارة الجبائية، إذ أن بعض الموظفين لا يترددون في استلام الهدايا والهبات من المكلفين، بغرض تخفيض المستحقات الضريبية أو إخفاء الكشوفات والمخالفات التي يرتكبونها في ملفاتهم، وقد يصل المرء إلى التغاضي عن مراقبة ملفاتهم نهائيا، من خلال عدم إدراجها أثناء برمجة الملفات داخل مفتشية الضرائب التهرب من دفع الضريبة فالكثير من المكلفين لديهم وجهة نظر مماثلة لوجهة نظر روث بارد الذي يقول أن الضريبة بكل بساطة هي سرقة (ولهي ، 2004، صفحة 15).

2 -الاقتصاد الموازي:

يتميز الاقتصاد الموازي أو اقتصاد الظل بوجود الأنشطة الاقتصادية التي تتم بعيدا عن أعين الحكومات وأجهزتها الرقابية، وفي ظل هذه الظروف تحدث المنافسة غير الشريفة، ومع مرور الوقت تصبح المؤسسات الفاسدة هي السائدة في السوق، وقد حددت المديرية العامة للضرائب أهم مظاهر الاقتصاد الموازي في الجزائر كالتالي: تصريحات خاطئة لأرقام الأعمال - إبرام الصفقات المشبوهة وغير المصرح بها، خاصة في مجال المعاملات العقارية لعدم دفع الضرائب والرسوم المستحقة وقد أخذت هذه الظاهرة بعدا أوسع في الجزائر في السنوات الأخيرة نتيجة الانفتاح الاقتصادي والتحول السريع من اقتصاد مغلق الى اقتصاد السوق (منى ، 2015، صفحة 9).

3 -ثقل الضغط الجبائي على المكلف بالضريبة:

تعد الضريبة متغيرا اقتصاديا تحدث عدة متغيرات في سلوك الأفراد تختلف إيجابا أو سلبا تبعا لحجم الاقتطاعات الضريبية، ولهذا توجد حدود يجب مراعاتها عند زيادة مستوى تلك الاقتطاعات، أما في حالة تجاوز لك الحدود سيؤدي ذلك إلى عرقلة نشاط الاقتصاد الوطني ويحد من فعالية النظام الضريبي، إذ أن كثرة الضرائب وتعددتها وارتفاع سعرها، يجعل وطأتها تشد على المكلف، فيكون حافزا للتهرب منها، فكلما إرتفع سعر الضريبة وازداد عبئها كلما كان ذلك سببا للتهرب منها (رحال ، 2007، صفحة 9).

المطلب الثالث: الاطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية:

يعتبر الاطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية أساسا لضمان الامتثال الضريبي والشفافية المالية يظم هذا الاطار كيفية تنفيذ السلطات لعمليات الرقابة والتدقيق لضمان تحصيل الضرائب بشكل فعال.

أولا: الاطار القانوني للرقابة الجبائية

تحتاج الإدارة الجبائية إلى سند قانوني يحمي جميع التصرفات التي يمارسها الأعوان، من خلال تأدية واجبهم وإلى تقديم ضمانات تحافظ بموجبها على حقوق المكلف، وتحميه من كل تصرف غير شرعي قد يسلكه الأعوان عند القيام بمهمة التفتيش أو التدخل، من تعسف أو استعمال الحق أو الضغط أو التهديد، وعليه وضعت الإدارة الجبائية من خلال التشريعات الجبائية مجموعة من النصوص التي تغطي بواسطتها الشرعية على استعمال حقوقها التالية:

- حق الاطلاع.

- حق الرقابة.

- حق استدراك الأخطاء الإدارية.

كما منحت من خلال ذلك ضمانات للمكلف بالضريبة، حيث يتسنى له معرفة جميع حقوقه وواجباته اتجاه الإدارة الجبائية (ونادي ، 2002، صفحة 48).

1- حق الاطلاع:

تنص المواد من 45 إلى 61 من قانون الإجراءات الضريبية على مجالات حق الاطلاع لمصالح الرقابة الجبائية، من خلال طلب المعلومات من الإدارات المعنية ومصالح الضمان الاجتماعي والمؤسسات الخاصة والبنوك وذلك من غير المساس بالسري المهني لهذه المؤسسات.

2- حق الرقابة:

لا تكتفي الرقابة الجبائية بالاطلاع، بل تقوم بمجموعة من الإجراءات والعمليات التي من شأنها إثبات صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف الكلف بالضريبة، وإجراء مقارنات بعناصر وبيانات أخرى وتكون في شكل صورتين هما:

- يطلب تبريرات وتوضيحات من طرف مكلف بالضريبة، وتبدأ هذه العملية داخل مكتب مصالح الضرائب حسب نص المادة 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية
- تقوم بإجراءات التحقيق المحاسبي والجبائي طبقا لنص المادة 20 و 21 من نفس القانون وتتم هذه العملية خارج مكتب مصالح الرقابة الجبائية
- 3- حق استدراك الأخطاء:

يحدد الأجل الذي يتقدم فيه عمل الإدارة، بأربع (4) سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية وهذا بالنسبة لما يأتي:

- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها.
 - القيام بأعمال الرقابة.
 - قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.
 - الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة.
- ثانيا: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية (وزارة.المالية، 2010، صفحة 30).

1- فتح الملف الجبائي:

- فتح ملف جبائي عن طريق التصريح بالنشاط:

الكل يعلم أن لكل شخص طبيعي الحق في اكتساب صفة التاجر بمراعاة أحكام المواد من 1 إلى 8 من القانون التجاري، غير أن هذا يجب أن يمر بمراحل هي:

أ- **التصريح بالوجود:** على كل شخص طبيعي أو معنوي وفي خلال الثلاثين (30) يوما الأولى في بداية النشاط، التقدم إلى مصلحة الضرائب المختصة إقليميا - أي المفتشية التي تغطي مقر النشاط الممارس من أجل طلب بالتصريح بالوجود مطابقا لنموذج تقدمه الإدارة وذلك بموجب المواد (183) (المادة.183، 2013، صفحة 93) و(51) (المادة.51، نشرة 2010) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الرسم على رقم الأعمال، هذا بالنسبة للنشاط الممارس خارج مقر السكن أو الذي يحتاج إلى مقر، أما بالنسبة للنشاطات الأخرى مثل النقل والتجارة المتنقلة، فمكان التصريح هو بالمفتشية التابعة لمقر سكن المكلف بالضريبة

ب- **معاينة المكان:** يخرج إلى مكان النشاط عونان من إدارة الضرائب لمعاينة تطابق النشاط مع مكان ومساحة المحل، والوثائق المقدمة لأجل ذلك، وتكون الموافقة بذلك بتقديم وثيقة الوضعية الجبائية، ممضاة من طرف رئيس مفتشية الضرائب المختصة إقليميا.

ت- **بداية اكتتاب التصريحات:** بعد حصوله على شهادة الوضعية الجبائية، يفتح الملف الجبائي لدى مفتشية الضرائب باسم الشخص الطبيعي أو المعنوي ابتداء من تاريخ استلامه لهذه الشهادة، وعندها يحق للإدارة الجبائية مطالبته جميع التصريحات، حتى ولو لم يبدأ الممارسة الفعلية للنشاط.

• **فتح الملف الجبائي تلقائيا:** حتى لا تكون النشاطات التجارية التي تعود ببربح أو بصفة دائمة ومتكررة تنشط دونما المرور بالمفتشية المختصة إقليميا، خولت الإدارة الجبائية لنفسها حق فتح الملف الجبائي بصفة تلقائية بموجب المادة 51 من قانون 13 الرسم على رقم الأعمال والمادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، عند الحالات التالية:

أ - **القيام بعملية الإحصاء:** عندما تقوم الإدارة الجبائية بالإحصاء السنوي للنشاطات، يتضح وجود بعض النشاطات غري المسجلة لدى المصالح الجبائية، تسجيل المعلومات الخاصة بالنشاط الممارس وصاحبه من طرف أعوان الإدارة الجبائية، ليتم بعد ذلك فتح ملف جبائي بصفة تلقائية.

ب - **ورود معلومات عن النشاطات:** ترد المعلومات عن طريق الإبلاغ من طرف المكلفين، أو من بعض السكان أو حتى الزبائن أو موظفي الإدارة المالية، فترسل مصلحة المفتشية أعوانها للقيام بالتحقق من ذلك وبالتالي فتح ملف جبائي للنشاط باسم صاحبه بصفة تلقائية.

ج - **العمليات الظرفية:** المشروبات والبوظة (في فتح الصيف) وكذا الحلويات في (شهر رمضان)، غالبا ما تمارس هذه النشاطات دون تصريح، كما توجد نشاطات أخرى في مناسب يوم العيد مثل: بيع الحلويات واللعب والمأكولات الخفيفة، وكذا في فترة نهاية السنة وفي فترة الدخول المدرسي بيع الأدوات المدرسية. ..الخ.

هذه النشاطات غالبا ما تفتح الخاصة بها تلقائيا، كما تقفل في نهاية الفترة (ونادي ، 2002، صفحة 16).

المطلب الرابع: الآليات العقابية للرقابة الجبائية

وضع المشرع الجزائري عدة إجراءات عقابية لكل من يخالف القوانين الجبائية وذلك لضمان التحصيل الجيد للضريبة، ويوجد نوعين من العقوبات: العقوبات الجبائية والعقوبات الجزائية.

أولا: العقوبات الجبائية

تتمثل العقوبات الجبائية في فرض الغرامات الجبائية وتطبيق عملية المصادرة، كما يلي:

1- **الغرامات الجبائية:** تتمثل الغرامات الجبائية في فرض زيادات مالية على المكلف المعني، ويختلف حجم هذه الزيادات على المكلف المعني بحسب طبيعة المخالفة. ويتضح ذلك كما يلي:

1-1- غرامة عدم التصريح بالوجود:

إن أول غرامة جبائية قد يتعرض لها المكلف بالضريبة تلك المتعلقة بعدم تقديم التصريح بالوجود 2 المنصوص عليه في المادة 183 من نفس القانون، وذلك بدفع غرامة مالية محددة بـ 30 000 دج (ونادي ، 2002 ، صفحة 16).

1-2- **الغرامات المتعلقة بالتصريح السنوي:** حسب المادة 192 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة فإنه "تقرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل، وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25% (وزارة.المالية، 2022 ، صفحة 60).

1-3- غرامات التأخير في عدم التصريح:

✓ **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:**

يترتب التأخير في إيداع التصريح الضريبي عن المواعيد المحددة قانونا، دفع غرامات مالية قيمتها تتغير حسب مدة التأخير وطبيعة الضريبة المستحقة، بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات حيث الغرامة المالية كما يلي: (وزارة.المالية، 2022 ، صفحة 60)

- 10% إذا لم تتعدى مدة التأخير الضريبة المستحقة؛ 20%
- 20% إذا زادت فترة التأخير عن شهر واحد؛
- 25 إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة ضمن أجل 30 يوما من تاريخ التبليغ. كما يترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات التي تحمل عبارة "لا شيء" والتصريحات التي تكتب من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاء جبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة، تطبق الغرامات الآتية:
- 2500 دج عندما تكون مدة التأخر شهرا واحدا؛
- 5000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرا واحدا ويقل عن شهرين؛
- 10 000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرين

وحسب المادة 01-192 من القانون السابق: إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره ثلاثين (30) يوما اعتبارا من تاريخ التبليغ، تطبق زيادة بنسبة 35%.

✓ **قانون الرسم على رقم الأعمال:**

بالنسبة للرسم على القيمة المضافة وحسب المادة 115 من هذا القانون، فإنه يترتب عن الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال تطبيق غرامة نسبتها 10% وترفع هذه الغرامة إلى 25% بعد قيام الإدارة الجبائية بإعذار المدين بالضريبة عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل استلام بتسوية وضعيته في أجل شهر واحد. (وزارة.المالية، 2022 ، صفحة 34)

1-4- الكشف التلخيصي السنوي (ERA):

الكشف التلخيصي السنوي (ERA) هو تصريح جبائي جديد ال يترتب عليه دفع مستحقات، اذ يتوجب على المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب المجهزة بالنظام المعلوماتي "جبايتك" اكتبته الكترونيا، تزامنا مع اكتباب التصريحات السنوية للمداخيل والنتائج، وهذا تطبيقا لما جاء في المواد 1 و 54 من قانون المالية لسنة 0205، ليتم تطبيقه لأول مرة في سنة 0200. يتم التصريح بالكشف التلخيصي السنوي بعنوان السنة المالية السابقة قبل 02 ماي كحد أقصى عبر الخط المخصص لهذا التصريح في بوابة "جبايتك" عن طريق ملء كل الخانات وارفاق ذلك بوثيقة واحدة على الأقل. (كماش، 2023، صفحة 162)

1-5 الغرامة بسبب النقص في التصريح:

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

حسب الفقرة الأولى من المادة 193 من هذا القانون، فإنه عندما بصرح المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، ويزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها نسبة:

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50 000 دج أو يساويه. 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50 000 دج ويقل عن مبلغ 200 000 دج أو يساويه.
- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200 000 دج. (المالية، 2010، صفحة 59)

✓ قانون الرسم على رقم الأعمال:

نصت المادة 114 من هذا القانون على معاقبة كل من يقوم بمخالفات للأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، بغرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 500 و 2500 دج، وفي حالة استعمال طرق تدليسية، يحدد مبلغ هذه الغرامة ب 1000 الى 5000 دج. كما نصت المادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال أنه إذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المدين، غير كاف، أو إذا طبق الخصم في غير محله، يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها، النسب الآتية:

- 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها المجموعة في السنة المالية أقل أو يساوي مبلغ 50000 دج أو يساويها؛
- 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 5000 دج ويقل أو يساوي عن مبلغ 200000 دج أو يساويها؛
- 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 200 000 دج؛
- وفي حالة استعمال طرق تدليسية، تطبق غرامة بنسبة 100% على مجمل الحقوق. (وزارة.المالية،

2010، الصفحات 34-35)

✓ قانون الضرائب غير المباشرة:

العقوبات الثابتة حسب المادة 523 من هذا القانون، يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة بغرامة جبائية من 5 000 إلى 25000 دج دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القانون العام، لاسيما بالنسبة للمسحوق وحق ضمان المعادن الثمينة، ومع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد من 524 إلى 527 من نفس القانون (وزارة.المالية، 2022، صفحة 72).

العقوبات النسبية حسب المادة 524 من نفس القانون في حالة التملص من الحقوق، يعاقب بغرامة جبائية مساوية لمبلغ الضريبة غير المسددة أو الرسم الذي كان تحصيله محل شبهة نتيجة عدم مراعاة إجراء قانوني أو تنظيمي، دون أن يقل مبلغ الغرامة عن 25 000 دج. في حالة استعمال طرق احتيالية، ومهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش وكذا في الحالة المنصوص عليها في المادة 02-530 تحدد الغرامة بضعف الحقوق موضوع الغش، على ألا تقل عن 50 000 دج.

✓ **قانون الطابع:** أما من أمثلة العقوبة الجبائية في قانون الطابع المادة 106 حيث إن كل مخالفة أحكام المواد 19، 100 و 101 من هذا القانون يعاقب عليها بغرامة:

- 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يقل عن 50 000 أو يساويه.
- 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها عن كل سنة مالية يزيد عن 50 000 دج ويقل عن 200000 دج أو يساويه.
- 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يزيد عن 200 000 دج في حالة استعمال طرق تدليسية تطبق غرامة بنسبة 100% على كل الحقوق. وتستحق هذه الغرامة عن كل عقود أو محررات أو إيصالات أو إيرادات عن كل عملية لم يسند منها رسم الطابع، إن الحد الأدنى لتطبيق هذه الغرامة هو 500 دج (وزارة.المالية، 2022، صفحة 18).

✓ **قانون التسجيل:** أما في ما يخص قانون التسجيل فنصت المادة 49 منه على أن كل شخص على علم بالوفاة سواء كان المؤجر أم أحد المؤجرين، قام بفتح الخزانة أو عمل على فتحها من دون مراعاة شروط المادة 48 من نفس القانون، ترتب عليه شخصيا رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة والعقوبات المستحقة بسبب المبالغ أو السندات أو الأشياء الموجودة في الخزانة ماعدا رجوعه على المكلف بالضريبة فيما يخص هذه الرسوم والعقوبات عند الاقتضاء ويكون فضال عن ذلك خاضعا لغرامة تتراوح من 25 000 إلى 250000 دج. بإضافة إلى الغرامات في المواد 93 إلى 117. (وزارة.المالية، 2022، صفحة 12، 19، 21)

✓ **قانون الإجراءات الجبائية:**

العقوبة التهديدية حسب المادة 62 منه تنص على أنه يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50000 دج، كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 60 أعلاه، والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها (وزارة.المالية، 2010، صفحة 30).

2-المصادرة: تعتبر الإجراء الذي تمارسه الدولة أو تتخذه عن طريق سلطاتها العامة، لتستولي بمقتضاه على ملكية كل أو بعض الأموال أو الحقوق العينية المملوكة الحد الأشخاص، وحسب، المادة 15 من قانون العقوبات كما يلي: "المصادرة هي الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة أموال معينة...".

ثانيا: العقوبات الجزائية

العقوبات الجزائية المنصوص عليها في قانون العقوبات تنقسم إلى: عقوبات أصلية، عقوبات تكميلية وعقوبات مهنية.

1 -العقوبات الأصلية:

تنص عليها النصوص الجبائية صراحة وتتراوح بين الحبس والغرامة، إلا أن القانون 02-11 في مادته 28 المعدلة لنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عدلت في العقوبات، حيث أصبحت تتنوع بين الحبس والغرامة ففيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي، وضريبة على أرباح الشركات، فقد نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، على أنه كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي الضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كلياً أو جزئياً، بما يأتي:

- غرامة مالية من 50 000 دج إلى 100 000 دج عندما ال يفوق المبلغ المتملص منه 100,000 دج؛
- الحبس من شهرين (2) إلى ستة (6) أشهر وغرامة مالية من 100 000 دج إلى 500000 دج وبإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000، ولا يتجاوز 100000 دج؛
- الحبس من ستة (6) أشهر إلى سنتين (2) وغرامة مالية من 500 000 دج إلى 2000000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1,000,000 دج ولا يتجاوز 5000000 دج؛
- الحبس من سنتين (2) إلى خمس (5) سنوات وغرامة مالية من 2 000 000 دج إلى 5000000 دج، أو إحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5000000 دج ولا يتجاوز 10000000 دج؛
- الحبس من خمس (5) سنوات إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 5 000 000 دج إلى 10000000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10000000 دج (وزارة.المالية، 2022، صفحة 93).

2-العقوبات التكميلية:

هي عقوبات تكون تابعة للعقوبات الأصلية من خلال نص المادة 303-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 130 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 546-3 من قانون الضرائب غير المباشرة بنصها ".... دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في النصوص الأخرى مثل (المنع من ممارسة مهنة، العزل من الوظيفة، غلق المؤسسة... إلخ)، أما فيما يخص النصوص التي تناولت العقوبات التكميلية في القوانين الجبائية لاسيما المادة 3-306 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 128 من قانون الرسم على رقم الأعمال بخصوص العود بالنسبة لرجال الأعمال والخبراء والمحاسبين تطبق عليهم بقوة القانون عقوبات المنع من مزاولة المهنة أو المنع من ممارسة نشاط تجاري وعند الاقتضاء تطبق عقوبة غلق المكتب أو المؤسسة. إلا أنه وبتفحصنا لجميع المواد السابقة الخاصة

بالعقوبات التكميلية في حالة العود نجد أنها لم تحدد مدة معينة للعقوبة لذا وباستقراءنا للمواد نجدها تنص على المنع النهائي بالإضافة إلى نشر وتعليق الحكم (صلعة و بوخذي ، 2020، صفحة 77).

3- العقوبات المهنية:

زيادة على العقوبات الأصلية والتكميلية التي وقعها المشرع على مرتكبي التهرب الضريبي، ومن أجل حماية حقوق الخزينة العمومية، جاء بموجب قانون المالية لسنة 1997 ببعض الإجراءات والأساليب التعزيز الجهاز الردعي، ودعم نظام محاربة التهرب الضريبي، وهي عقوبات تمس مهنة المكلف بالضريبة، والعقوبات المهنية تشمل ما يلي:

- الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف بالضريبة.

-التسجيل في بطاقة المعلوماتية وهي خاصة بالمكلفين المتهربين المخالفين للتشريع الجبائي والجمركي.

-إقصاء المكلفين بالضريبة مرتكبي المخالفات والغش الضريبي من المشاركة في الصفقات العمومية.

- سحب التوطين المصرفي، وهو شهادة خاصة بالمكلفين الذين يقومون بعمليات الاستيراد.

حيث بعد أن يتبين من التحقيقات الجبائية مخالفات تسحب البنوك الشهادة إلى غاية تسوية الوضعية الجبائية (صلعة و بوخذي ، 2020، الصفحات 77-78).

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للاستشارة الجبائية

تعتبر الاستشارة الجبائية عملية حيوية في عالم الضرائب، حيث تهدف الى توجيه الأفراد والشركات لفهم التشريعات الضريبية وتطبيقها بشكل صحيح، وتحديد الاستراتيجيات المناسبة لتحقيق الامتثال الضريبي. سيتم في هذا المبحث التعرف عن أنواع الاستشارة الجبائية ومقومات جودتها وكذلك التعرف عن المستشار الجبائي وشروط اعتماده وتحديد مهامه وذلك باستخدام المنهجيات المناسبة.

المطلب الأول: مفهوم الاستشارة الجبائية.

أولا - المفهوم العام للاستشارة:

1- الاستشارة لغة: طلب المشورة.

2- الاستشارة اصطلاحا: هي خطة يعين بموجبها ولي الأمر أو من يقوم مقامه إلى جانب كل قاض من قضاة الحواضر مشاوراً أو أكثر يستشيريه (محمد ، 1999، صفحة 33).

فالاستشارة نظام إسلامي أصيل ودعوة للأخذ برأي أهل الخبرة والاختصاص لحل المشاكل، ويمكن الاستدلال عليها في القرآن الكريم بقوله تعالى: ﴿فَبِمَا رَحْمَةٍ مِنَ اللَّهِ لِنْتَ لَهُمْ وَلَوْ كُنْتَ فَظًا غَلِيظَ الْقَلْبِ لَانْفَضُّوا مِنْ حَوْلِكَ فَاعْفُ عَنْهُمْ وَاسْتَغْفِرْ لَهُمْ وَشَاوِرْهُمْ فِي الْأَمْرِ فَإِذَا عَزَمْتَ فَتَوَكَّلْ عَلَى اللَّهِ إِنَّ اللَّهَ يُحِبُّ الْمُتَوَكِّلِينَ ﴾. آل عمران، الآية 159. (سورة آل عمران الآية 159)

وهناك عدة آيات من القرآن الكريم دليل على مشروعية أصل الاستشارة

ثانيا - الاستشارة الجبائية:

تعتبر الاستشارة الجبائية خدمة يقدمها خبراء الضرائب لتوجيه الأفراد والشركات حول كيفية الامتثال للقوانين الجبائية وتحسين وضعهم المالي وتقليل الضرائب بطرق قانونية

1- التعريف العام للاستشارة: يقصد بالخدمة الاستشارية أنها علاقة تفاعلية بين خبير استشاري مؤهل بحكم تكوينه العلمي وخبرته العلمية ومقدرته الفنية وعميل يحتاج الى هذا الخبير (سعد و كيموش ، 2019، صفحة 219).

تتم الاستشارة الجبائية طبيعياً دون تدقيق سابق. فأي مؤسسة يمكن أن تستشير في مجال تنظيم الاستراتيجية أو البحث عن استشارة قانونية أو جبائية حول مسألة معينة أو مشروع دون أن تكون هذه الاستشارة مسبقة بعملية مراجعة (سمية ، 2012، صفحة 18).

بصفة عامة يمكن تعريف الاستشارة على أنها عملية تفاعلية بين شخص يحتاج الى مساعدة (عميل أو مستفيدة) شخص يمتلك المعرفة أو الخبرة اللازمة لتقديم الدعم (المستشار).

2- تعريف الاستشارة الجبائية

يمكن تعريف الاستشارة الجبائية حسب المادة 02 من الجريدة الرسمية 1971 القانون 71-81 الخاص بالمستشار الجبائي على أنها الخدمة التي يقدمها المستشار الجبائي للأفراد أو الشركات، حيث يقوم بتقديم

النصح والإرشاد فيما يتعلق بالجباية والضرائب، بما في ذلك تقديم المشورة الشخصية أو العامة، وإعداد التصريحات الضريبية، وتدقيق الإنذارات الضريبية، وتقديم الشكاوى للإدارات بصفته وكيلًا.

3- أنواع الاستشارة الجبائية:

تختلف الأساليب التي تعتمد عليها المؤسسات الجزائرية في تعيين المستشار الجبائي ، حيث تعتمد على نوعين من الاستشارة الجبائية هما:

3 - 1 الاستشارة الجبائية الداخلية:

هذا النوع من الاستشارة تدعو الى تعيين مستشار جبائي داخل المؤسسة فذلك يرجع الى أن هذا المستشار يدعم كفاءته المهنية ويزيد من انتظام أدائه للخدمات الضريبية، حيث يوجد عدد من الشركات تحصل على الخدمات الضريبية عن طريق وظيفة استشارية داخل الهيكل الوظيف لها، إن طبيعة الانتماء الوظيفي لمستشار الجباية تظهر كمتغير مؤثر في اتساق وحكمة وكفاءة أدائه خلال الممارسة المهنية في المجال الضريبي (شلغوم ، 2012، صفحة 82).

3 - 2 الاستشارة الجبائية الخارجية:

الاستشارة الجبائية الخارجية تدعو مستشار جبائي يكون من خارج المؤسسة فإن استئجار أسلوب الخدمات الضريبية من قبل مكاتب خاصة يزيد من اتساق وانتظام وكفاءة أداء المهام الضريبية، فذلك ان عمل المستشار الجبائي يكون في استقلالية تامة، ولا تحدث أي مشاكل بينه وبين إدارة المؤسسة التي يعمل فيها، كما أن المكاتب الخاصة تتنافس فيما بينها مما يؤدي في النهاية إلى تطوير أداء تلك الخدمات والارتقاء بجودتها وهذه العوامل تؤدي في النهاية إلى تحقيق مصلحة المؤسسة " (شلغوم ، 2012، صفحة 82).

04- مقومات جودة الاستشارة الجبائية:

يرى الدكتور سمير سعد مرقص أستاذ المحاسبة والضرائب بالجامعة الأمريكية بمصر أن تحقيق جودة الاستشارات الجبائية يعتمد على العناصر التالية:

- العناصر المتعلقة بالمزاوئين للمهنة والتي ترتبط أساسا بشروط التأهيل العلمي والعملية، والتخصص والتدرج المهني.
- العناصر المتعلقة بالعلاقة مع العملاء وهي تركز على الالتزام بالمعايير المهنية المتعلقة بقواعد السلوك المهني، اضافة الى البحث عن رضا العملاء.
- العناصر المتعلقة بأداء الاستشارات وفيها يجب ان يبذل مراقب الحسابات اقصى عناية مهنية ممكنة في المهام الموكلة اليه، وأن لا يقتصر دوره على النصيحة فقط بل يجب عليه التحذير المبكر (سمير ، 2004، صفحة 19).

المطلب الثاني: المستشار الجبائي

يعتبر المستشار الجبائي شخصا متخصص في قوانين الضرائب والاجراءات الضريبية ويقدم استشارات للأفراد والشركات حول كيفية تقليل الضرائب والامتثال للتشريعات الضريبية.

أولا - مفهوم المستشار الجبائي:

للمستشار الجبائي عدة تعريفات نذكر منها:

1- المستشار الجبائي من وجهة نظر المشرع الجزائري: حسب المادة 02 من قانون 71-87 " يقصد بمفهوم المستشار الجبائي هو كل من يقدم المشورات أو الاستشارات بصفة شخصية أو عامة، أو يقوم كذلك بجميع الأشغال المتعلقة بالجباية لحساب زبونه، ويمكن أن يدعى على وجه الخصوص لوضع التصريحات الجبائية، وتدقيق الانذارات وتحرير وتقديم الشكاوي للإدارات الجبائية بصفته وكيلًا " (الجريدة.الرسمية، 1996، صفحة 2).

2- المستشار الجبائي من وجهة نظر المشرع التونسي: يخضع لأحكام هذا القانون 34 لسنة 1960 الأشخاص الطبيعيين أو الشركات التي تقوم بمهنة تؤدي لدفع الضرائب الإجراءات الضريبية لمساعدتهم في تقديم المشورة لهم أو للدفاع عنهم مع إدارة الضرائب أو في المحاكم التي تحكم في المسائل الضريبية، سواء كانت تمارس في المقام الأول أو على أساس ثانوي (رائد.الجمهورية.التونسية، 1960).

3- المستشار الجبائي حسب مستشاري الضرائب في أوروبا CFE¹:

المستشار الجبائي هو الفرد الذي يحق له بموجب قانون بلده القيام كنشاط رئيسي له بمجموعة كاملة من الأنشطة الاستشارية الجبائية لعملائه، سواء الشركات أو الأفراد، وتشمل هذه على وجه الخصوص تقديم المشورة في المسائل الضريبية (مثل التخطيط الضريبي)، وتقديم الإقرارات الضريبية وغيرها من التزامات وتمثيل العميل أمام السلطات الضريبية، وفي بعض البلدان التمثيل القانوني في محاكم الضرائب أو المحاكم (CFE, 2012). بصفة عامة يمكن تعريف المستشار الجبائي على أنه خبير يقدم المشورات والخدمات المتعلقة بالضرائب، بما في ذلك تقديم التصريحات الضريبية وإعداد التقارير ومعالجة الشكاوي والتواصل مع السلطات نيابة عن الأفراد والشركات.

¹ CFE Tax Advisers Europe جمعية مستشاري الضرائب في أوروبا هي جمعية مقرها بروكسل لمستشاري الضرائب الأوروبيين، تأسست CFE في عام 1959، وتضم أعضاء من 30 منظمة وطنية في 24 دولة أوروبية، يمثلون أكثر من 200000 مستشار ضرائب، تسعى CFE جاهدة للمساهمة في تنسيق قانون الضرائب وتطويره في أوروبا من خلال تبادل الرؤى الفريدة لأعضائها مع المؤسسات الأوروبية، وتعزيز تنسيق القوانين الوطنية التي تحكم وتحمي مهنة مستشار الضرائب Confédération Fiscale Européenne (CFE) Tax Advisers Europe . 2012

ثانيا - شروط اعتماد المستشار الجبائي في الجزائر:

- لكي يرخّص للطالب بممارسة مهنة المستشار الجبائي أو مماثل له، فيجب عليه أن يستكمل الشروط التالية:
 - أن يكون من الجنسية الجزائرية.
 - أن يكون متمتعا بالحقوق المدنية.
 - أن لا يكون محكوما عليه سابقا عقوبة بدنية أو مشينة.
 - أن يكون أتم الخدمة المدنية لمدة خمسة سنوات لدى المصلحة الجبائية عينها له وزير المالية (مدرية الضرائب)
 - أن يثبت حيازته لدبلوم التعليم العالي أو لشهادة ماثلة والأقدمية ثلاثة سنوات من الخدمة التطبيقية والمتممة في هيئة عمومية بصفة موظف.
- يرخّص بممارسة مهنة المستشار الجبائي للمفتشين الرئيسيين والمثبتين لحقهم في التقاعد.
- ينبغي للمستشارين الجبائيين ومن يماثلهم القائمين حاليا بأعمالهم أن يثبتوا حيازتهم لدبلوم التعليم العالي أو لشهادة معادلة لها، ليتمكنهم الحصول على الترخيص بممارسة المهنة.
- يعفي من الخدمة المدنية الأشخاص المشار إليهم في المادة 6 أعلاه، بشرط أن يكونوا ممارسين فعليا لمهنة المستشار الجبائي أو يماثله بتاريخ نشر هذا الأمر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. كما يعفي من الخدمة المدنية المستشارون الجبائيون الذين كانوا يمارسون المهنة بصفة مفتشين رئيسيين في الضرائب قبل ترخيصهم من وزير المالية.
- يجوز ترخيص الأجانب بصفة مؤقتة وقابلة للسحب بممارسة مهنة مستشار جبائي مع مراعاة أحكام الفقرتين 03 و 05 من المادة 04.
- إن المستشارين الجبائيين ومن يماثلهم الذين يمارسون المهنة بشكل مؤسسة ضمن الشرط المنصوص عليه في المادة 3، يجب أن يستكملوا بنفس الوقت الشروط التالية:
 - يجب على الشركاء أن يكونوا مرخصين على وجه فردي لممارسة المهنة.
 - يجب على الشركة ذاتها المؤسسة على الشكل المذكور أن تكون مرخصة بممارسة المهنة (الجريدة الرسمية، 1971).

ثالثا - مهام المستشار الجبائي:

المستشار الجبائي هو خبير يقدم النصائح والارشادات الضريبية للأفراد والشركات، في ما يلي نعرض مهامه الرئيسية:

- يقدم الاستشارات والمشاورات بصفة شخصية أو عامة.
- وضع التصريحات الجبائية.
- تدقيق الإنذارات.

- تحرير وتقديم الشكاوي للإدارات الجبائية بصفته وكيلًا.
- الدفاع عن موكله أمام القضاء في القضايا المتعلقة بالجبائية.
- تقديم النصيحة والمساعدة للمكلف بالأداء.
- التخطيط والتدقيق الجبائي. (الجريدة الرسمية، 1971)

رابعاً: بيئة عمل المستشار الجبائي وأداء المؤسسة:

اتجهت بعض الدراسات الحديثة في مجال محاسبة الضرائب التي تناولت تحليل واختيار أثر العوامل المرتبطة ببيئة عمل المستشار الجبائي في الرفع من كفاءة أداء المحاسبة المهنية، ومدى تأثيرها على التسيير الجبائي للمؤسسة، فهناك من يدعو إلى أسلوب تعيين المستشار الجبائي داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وهناك من يدعو إلى أسلوب استئجار الاستشارة الجبائية من قبل المكاتب الخاصة، وهناك من يدعو إلى الجمع بين الأسلوبين.

بدراسة تجريبية استهدفت اختبار Browman & Mikcsell وأمام هذا الاختلاف قام فرضية موادها أن تعتبر المستشار الجبائي داخل الهيكل الوظيفي للمؤسسة، يدعم كفاءته المهنية وتريد من انتظام أدائه للخدمات الضريبية وقد تمت الدراسة في ولاية (Virginie) حيث يوجد عدد من الشركات تحصل على الخدمات الضريبية عن طريق وظيفة استشارية داخل الهيكل الوظيفي، كما يوجد عدد آخر من الشركات يعتمد على هذه الدراسة إلى أن طبيعة الانتماء الوظيفي لمستشار الجبائية تظهر كمتغير مؤثر في اتساق وحكمة وكفاءة أدائه خلال الممارسة المهنية في المجال الضريبي (هدى ، 2006، صفحة 17).

هذا من جهة ومن جهة أخرى أوضحت الدراسة التي قام بها " Mikcsell التي أجراها على عينة من الشركات وفي ولاية (Indiana) أن أسلوب استئجار الخدمات الضريبية من قبل مكاتب خاصة يزيد من اتساق وانتظام وكفاءة أداء المهام الضريبية، ذلك أن عمل المستشار الجبائي يكون في استقلالية تامة ولا تحدث أية مشاكل بينه وبين إدارة المؤسسة التي يعمل فيها، كما أن المكاتب الخاصة تتنافس في ما بينها مما يؤدي في النهاية إلى تطوير أداء تلك الخدمات والارتقاء بجودتها وهذه العوامل تعمل في النهاية على تحقيق مصلحة المؤسسة (هدى ، 2006، صفحة 18).

خامساً: الاستشارة الجبائية وعملية صنع القرار

يتضح كما سبق أن نجاح المؤسسة في عملية اتخاذ القرار يتوقف إلى حد ما على الاستشارة الجبائية مهما كان الأسلوب المختار في تعيين هذا المستشار، وفي الواقع فإن المؤسسة الجزائرية لم تصل بعد إلى ضرورة الاعتماد على المستشار الجبائي كأحد الفاعلين في عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة وما هو مطبق فإن مكاتب المحاسبة هي التي تتولى الاستشارة الجبائية تماشياً مع المهام المحاسبية الأخرى ولاشك أن هذا الرابط الوظيفي بين المحاسبة والضريبة لا ينبغي أن يتأثر المحاسب بهذه المهمة لوحده فلقد دلت التجارب أن بعض المحاسبين

يضطرون أحيانا إلى التخلي والتخلي عن مسؤولياتهم خاصة إذا ما أخضعت المؤسسات المتعاقدين معها إلى مراجعة جبائية من قبل مصالح الضرائب (ولهي ، 2005، صفحة 15).

المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي للخطر الجبائي

تتجه المؤسسات للمستشار الجبائي بدافع تجنب الخطر الجبائي والالمام بالقوانين الجبائية المعمول بها.

المطلب الأول: مفهوم الخطر الجبائي

1. **التعريف الأول:** يعرف الخطر الجبائي بأنه " تلك الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية وتتمثل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات وعموما ينشأ الخطر الجبائي نتيجة عدم احترام التشريع الجبائي أو بسبب التعقيد والغموض في النظام الضريبي (يوسف و ناصر ، 2008، صفحة 37).

2. **التعريف الثاني:** الخطر الجبائي يتمثل في عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية ونقص الفعالية الجبائية نتيجة عدم معرفة الإجراءات التي تمكن من الاستفادة من الامتيازات الجبائية، فهو نتيجة لتعدد وعدم استقرار التشريع الجبائي المطبق مما يؤدي إلى عدم الانسجام والشفافية اتجاه هذا التشريع (إسماعيل و كريم ، 2005، صفحة 74).

3. **التعريف الثالث:** عرف الخطر الجبائي على أنه أي تراخي في الاستراتيجية الجبائية والعمليات والتقارير المالية أو الالتزام، والذي يؤثر سلبا على ضريبة الشركة أو الأهداف التجارية لها، نتيجة أعمال غير مقبولة أو غير متوقعة مثل العقوبات والضرائب الإضافية، الإضرار بالسمعة، الفرصة الضائعة، تحريف للقوائم المالية، تقييمات غير كافية للمخاطر، ولذلك يجب على المؤسسة تسييره بين المستوى الاستراتيجي والعملي (مالك و عيسى ، 2021، صفحة 282).

و بصفة عامة يمكن تعريف الخطر الجبائي على أنه حدوث خسائر مالية أو قانونية نتيجة لعدم الامتثال للقوانين واللوائح الضريبية أو نتيجة لتفسيرات خاطئة أو متباينة لهذه القوانين، كما يمكن أن ينتج هذا الخطر عن عدة عوامل منها التغيرات في التشريعات الضريبية، الأخطاء في التقارير المالية أو ممارسات التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: أسباب الخطر الجبائي ومظاهره

أولا: أسباب الخطر الجبائي: يمكن تقسيم أسباب الخطر الجبائي الى أسباب ناتجة عن ضعف التسيير وأخرى ناتجة عن تعقد النظام الجبائي

1- **الأسباب الناتجة عن ضعف التسيير:** إن نمو المؤسسة واستمرارها مرهون بكفاءة المسير في اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، ومن الناحية الجبائية فإن عدم التحكم في التسيير الجبائي يشكل أهم المخاطر الضريبية التي تعترض المؤسسة وذلك لعدة أسباب نذكر منها:

- عدم المتابعة المستمرة للجانب الجبائي في المؤسسة، لأنه في الغالب يكلف مستخدمي الحسابات بالجباية، ونظرا للحجم الكبير للأعمال التي تقع ضمن دائرة اختصاصهم وضعف تكوينهم في الجانب الجبائي يؤدي بهم إلى عدم إعطاء الأولوية لهذا الجانب.
- المكانة غير اللائقة التي تحتلها الجباية ضمن أولويات المؤسسة ما يعرضها لمخاطر عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به كعدم إيداع التصريحات في مواعيدها القانونية.
- شدة المنافسة وسوء التحكم في الموارد المالية نتيجة سوء التسيير، وعدم كفاءة المسيرين يؤدي بهم غالبا إلى تأجيل دفع الضرائب المستحقة للاستفادة من السيولة وهذا يعرض المؤسسة لمخاطر عدم الانتظام اتجاه الإدارة الجبائية. (حميداتو، 2012، صفحة 102).

2- أسباب ناجمة عن التشريع الجبائي

- يسعى التشريع الجبائي من خلال القوانين والإجراءات إلى تحديد وعاء ضريبي يضمن إيرادات الدولة التي تجب على المؤسسة باعتبارها أحد الموارد الأساسية لتمويل الخزينة العامة. فالجانب الجبائي من جملة المتغيرات الاقتصادية الهامة التي ينبغي على المؤسسة أخذها بعين الاعتبار، لما له من تأثير على اتخاذ القرار الاستثماري والتمويلي، وكذلك على التوازنات المالية للمؤسسة ومؤشرات أدائها، لذا فتتخذ التشريعات حتما من مصادر المخاطر الجبائية على المؤسسة الاقتصادية (حميداتو، 2012، صفحة 102)، ويتجلى ذلك من خلال:
- التعديلات المستمرة في التشريع الجبائي تؤثر سلبا على تسيير جباية المؤسسة، فالتعديلات المستمرة يصعب رصدها ومتابعتها سواء من قبل مسيري المؤسسات وحتى موظفي الإدارة الجبائية.
 - تعدد الضرائب وارتفاع العبء الضريبي تؤدي بالمؤسسة إلى سلك طرق غير قانونية لتفادي دفع الضريبة.
 - غياب الحوار بين الإدارة الجبائية والمؤسسة، مما يجعل الإدارة خصماً للمؤسسة بدل أن تكون المستشار والمساعد لها.
 - كذلك من المخاطر الجبائية التي تتعرض لها المؤسسة الجزائرية بعض التفسيرات للقواعد الجبائية من قبل الإدارة الجبائية التي يصعب التنبؤ بها مما قد يلحق ضرراً بالمؤسسة، ويشكل خطراً أكيدا لها، كما أن اختلاف القراءات من مصلحة جبائية لأخرى يجعل تطبيق القواعد الجبائية متباين بين المصالح وهذا ما يؤدي إلى نشوء انطباع سيء عن الإدارة الجبائية، وبالتالي فإن تطبيق القانون الجبائي وتفسيراته المتعددة في شكل تعليمات ومناشير إدارية تشكل مصدراً للمخاطر الجبائية في المؤسسة (حفاي ، 2004، صفحة 118).

ثانيا: - مظاهر الخطر الجبائي: أهم وضعيات الخطر الجبائي تتمثل في:

- الامتناع أو التأخير في إيداع التصريحات حيث تلجأ المصالح الجبائية إلى تقدير الأسس بطريقة تلقائية مع تطبيق العقوبات المالية المنصوص عليها.

- الغش في التصريح حيث يتم تعديل الأوعية الجبائية مع تطبيق العقوبات.
- عدم مراقبة الاختيارات الجبائية: إن انتقاء المؤسسة لاختيار جبائي ما يهدف الحصول على مزاياه المالية لتدعيم قدرتها التمويلية قد يتحول إلى مصدر للخطر الجبائي عند عدم توفر شروط الاستفادة منه أو توقف المؤسسة في مرحلة ما عن تحقيق الشروط الضرورية للحصول عليه ويترتب على ذلك إسقاط حق المؤسسة في الاستفادة من الامتياز وإخضاعها للضريبة وتعرضها لعقوبات جبائية والتي تعد بمثابة تكاليف إضافية (زواق ، 2009، صفحة 10).

ثالثا : تسيير الخطر الجبائي :

تسيير الخطر الجبائي يعني تقييم وإدارة المخاطر المتعلقة بالجباية لتحقيق الامتثال الضريبي. ان تسيير الخطر الجبائي يهدف إلى تحديد الاحتياطات اللازمة لتفادي هذا الخطر وتتمثل في اتخاذ الإجراءات الوقائية التالية:

- احترام القواعد الجبائية المتعلقة بالتصريح واحترام آجال الدفع.
 - أن توكل مهمة التسيير الجبائي لمختص يلم بالقواعد الضريبة وإنشاء خلية جبائية مكلفة بالتحسين الدائم للتسيير الجبائي واستغلال الإمكانيات المتاحة في ميدان الجباية
 - القيام بإجراءات المراقبة الجبائية الداخلية وتطوير مهمة المراجعة الجبائية.
 - إنشاء قاعدة بيانات تسمح بمعالجة المعلومات وإطلاع المسيرين على المستجدات في المجال الجبائي.
- تجدر الإشارة إلى أن هذه الإجراءات لا تزيل كليا الخطر الجبائي، لكنها وتطبيقها في شروط ملائمة تسمح باستبعاد الآثار السلبية لأي مراقبة جبائية يمكن أن تتعرض لها المؤسسة (شناوي و هندي ، 2005، صفحة 74).

ملخص الفصل الأول:

الرقابة الجبائية هي الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية حيث تعمل على تحديد وتقييم المخاطر التي يمكن أن تواجه المكلفين بالضريبة من خلال الفحص والمراجعة، حيث يمكن للسلطات اكتشاف الحالات التي تتطوي على الخطر الجبائي.

يقوم المستشار بدور الوسيط بين المكلف بالضريبة والجهات الرقابية مما يسهل عملية الفحص والتدقيق حيث يعمل على تقديم النصائح حول كيفية إعداد الوثائق بدقة والتأكد من الامتثال الكامل للقوانين والتشريعات الضريبية وكذلك مساعدة الأفراد والشركات على تخفيض الالتزامات الضريبية وذلك من أجل تقليل المخاطر.

الفصل الثاني

دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

تمهيد:

هناك من المكلفين لا يرحبون بالضريبة وهذا ما يؤدي بهم الى اتباع طرق وأساليب قانونية وغير قانونية للتهرب من دفعها جزئيا وكليا.

و لمجابهة هذه الظواهر فإن المشرع أنشأ مجموعة من المصالح الجبائية تقوم بالعديد من الأدوار في هذا الاطار وعلى رأسها الرقابة الجبائية وهي وسيلة أساسية مهمتها التأكد من صحة التصريحات الجبائية وهدفها تصحيح الأخطاء وتخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب وذلك بالاستعانة بالمستشار الجبائي.

بعد الانتهاء من الجزء النظري للدراسة خصص الفصل الثاني من البحث للدراسة التطبيقية والتي كانت تتمحور حول مصلحة من مصالح الرقابة الجبائية وهي مديرية الضرائب لولاية المسيلة، وذلك من أجل اسقاط الدراسة النظرية التي تم تناولها حيث تم تقسيم الفصل الى ثلاثة مباحث

- المبحث الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية المسيلة
- المبحث الثاني: دراسة حالة مؤسسة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة
- المبحث الثالث : قياس الخطر الجبائي بعد اجراء الرقابة الجبائية

المبحث الأول التعريف بمديرية الضرائب ولاية المسيلة

من أجل التعرف عن ميدان الدراسة قسمنا هذا المبحث الى قسمين

المطلب الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية المسيلة

المطلب الثاني: تقديم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة

المطلب الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية المسيلة

أولاً: التعريف بالمديرية

المديرية الولائية للضرائب المسيلة هي إدارة عمومية غير مركزية تابعة لوزارة المالية المديرية العامة للضرائب تم إنشاؤها بتاريخ 01/10/1991 بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91/60 المؤرخ في 23/02/1991 المعدل والمتمم، ومقرها الحي الإداري بدار المالية بالمسيلة، وقد تمت هيكلة المديرية الولائية للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 06/327 المؤرخ في 18/09/2006 والقرار المؤرخ في 21/02/2009 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المهيكلة على النحو التالي:

- المديرية الولائية للضرائب.
- المديرية الفرعية.
- مفتشيات الضرائب.
- قباضات الضرائب.
- مراكز الضرائب.
- المراكز الجوارية للضرائب.

ثانياً - مهام المديرية الولائية للضرائب:

حددت مهام المديرية الولائية للضرائب بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009 وهي كالتالي:

- ضمان المديرية الولائية للضرائب بممارسة السلطة السلمية المراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب
- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.

- تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية
- إصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو الانخفاض وتعابنها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية.
- تحليل وتقويم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، إعداد تلخيصا عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.
- الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى.
- مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب قباضة ومتابعة تسوية ذلك.

- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.
- ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القباضين.
- تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها.
- إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها.
- وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر لذلك.
- دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة.
- متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة.
- تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.
- ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح.
- توظيف وتعيين المستخدمين اللذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.
- تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب.
- تكوين رصيда وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه؛
- السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة، كما السهر على صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها.
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- نشر المعلومات والآراء القائدة المكلفين بالضريبة. (صوشة و عابي ، 2023 ، الصفحات 44-45)

المطلب الثاني: تقديم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة

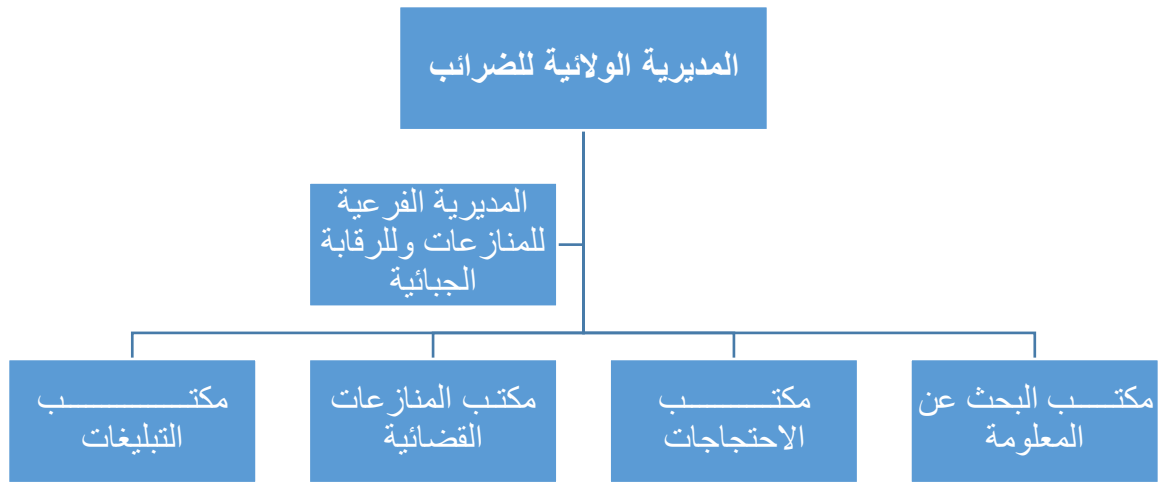
أولا: نبذة عن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

قبل سنة 1998 كانت هناك ما يسمى بمديرية العمليات الجبائية وفي سنة 1998 جاءت الجريدة الرسمية 51 1998 التي نصت على إنشاء مديرية الأبحاث والمراجعات، ثم إلى غاية سنة 2009 جاءت الجريدة الرسمية العدد 20 التي نصت على تنظيم جديد للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية من خلال (04) مكاتب (نذير و تيتوم ، 2022 ، صفحة 45).

ثانيا: الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية

تتكون المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وفقا لما جاءت به الجريدة الرسمية 29 مارس 2009 العدد 20 من المكاتب المبينة في الشكل الموالي:

الشكل رقم 2: الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء عن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 20 المادة 86 في 29 مارس 2009

ثالثا: مهام المكاتب الفرعية التابعة لها

1. مكتب البحث عن المعلومة: يعمل هذا المكتب في شكل فرق ويكلف سيما بما يأتي:
 - تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني الوعاء الضريبية ومراقبتها وكذا تحصيلها
 - تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية
2. مكتب الاحتجاجات: يكلف بما يأتي:
 - استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة
 - استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة
3. مكتب المنازعات القضائية يكلف بما يأتي:
 - إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة
 - الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض الضريبة
4. مكتب التبليغات يكلف بما يأتي:
 - تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن
 - الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك (الجريدة الرسمية، 2009).

المبحث الثاني: دراسة حالة مؤسسة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

سنتناول في هذا المبحث دراسة حالة بالمؤسسة التي تمارس نشاط تجارة الجملة، محطة غسل السيارات بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

المطلب الأول التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

أولاً: النشاط والعنوان

- المؤسسة تمارس نشاط محطة غسل السيارات (قيد رئيسي) ابتداء من: 2012/06/25
- مقر المؤسسة رخة حبارة محل 01 بلدية حمام الضلعة في إطار ANSEJ
- المكلف أضاف نشاط ثانوي متمثل في تجارة بالجملة لمواد البناء، الخزف الصحي والزجاج المسطح ابتداء من: 2017/01/08

- المكلف لديه نشاط ثانوي متمثل في نقل البضائع بداية من تاريخ 2018/04/02
- المكلف تابع إقليمياً لدائرة اختصاص مفتشية الضرائب حمام الضلعة

ثانياً: الوضعية الجبائية تخضع المؤسسة الى الضرائب والرسوم التالية

1- الضرائب المباشرة:

تخضع الأرباح المتأتية من نشاط المكلف للضريبة على الدخل الإجمالي ضمن فئة الأرباح الصناعية والتجارية بموجب أحكام المواد 01 و 02 و 03 و 11 و 85 و 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. إضافة الى الرسم على حجم المعاملات وفقاً للمواد 217-219-224-357 من نفس القانون المذكور أعلاه ولكون المكلف يشغل عمالاً فهو مكلف بدفع الضريبة على الرواتب والأجور حسب نص المواد 66 من إلى 75 نفس القانون

2- الرسم على رقم الأعمال:

وكذلك يخضع نشاط الشركة للرسم على القيمة المضافة حسب نصوص المواد 02 و 04 و 21 و 29 و 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

3- حقوق الطابع

كما تخضع مبيعات الشركة المسدد نقداً الى حقوق الطابع حسبما تنص عليه المادة 100 من قانون الطابع.

المطلب الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية المطبقة على محاسبة المؤسسة

تعد الرقابة الجبائية أداة رئيسية لضمان الالتزام بالقوانين الضريبية ومنع التهرب الضريبي، في هذا المطلب سنستعرض الخطوات المتبعة في الرقابة الجبائية.

أولاً: التحقيقات الأولية:

تم برمجة المكلف ضمن برنامج التحقيق المحاسبي لسنة 2023، حيث تم استلام الاشعار بالتحقيق رقم 281/2023 بتاريخ 2023/08/31 يدا بيد مرفق بميثاق المكلف معدل ومحدث بموجب قانون المالية 2023.

الفصل الثاني دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

كما قمنا بعملية البحث عن المعلومة الجبائية وذلك بمراسلة زبائن وموردي المكلف، وكشوف المعلومات الموجود في الملف الجبائي وتتبع حركة الكشف البنكية، والمراسلات مع الإدارات والهيئات المالية.

ثانيا: التحقيقات المحاسبية:

1- من حيث الشكل: تم تقديم الدفاتر المحاسبية

دفتر اليومية: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة حمام الضلعة بتاريخ: 2023/05/02 ويحتوي على 47 ورقة تحت رقم 2023/37

دفتر الجرد: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة حمام الضلعة بتاريخ: 2023/05/02 ويحتوي على 45 ورقة تحت رقم 2023/36

سجل الأجرة: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة حمام الضلعة بتاريخ 2023/05/02 ويحتوي على 47 ورقة تحت رقم 2023/35

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

2- من حيث المضمون:

من خلال دراسة الاستهلاكات الخاصة التي توضح حجم الاستهلاكات الرئيسية الخاصة بنشاط النقل والمتمثلة في مادة الوقود (المازوت) في تأسيس أرقام الأعمال لأنها تعتبر المادة الرئيسية في ممارسة نشاط النقل لسنتي 2020-2019

أما سنة 2021 فقد تم الاعتماد على المراسلة الواردة إلينا من المؤسسة العمومية لأشغال الطرق في تأسيس رقم الأعمال حيث المعلومات الواردة أكبر من رقم الأعمال المصرح به.

أما بالنسبة لسنة 2022 لم يتم التصريح بأي رقم أعمال ولم يتم التصريح بأي استهلاكات من مادة المازوت فقد تم الاعتماد على استهلاكات مادة (الزيوت) في تأسيس أرقام الأعمال لهذا النشاط.

الفصل الثاني دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

ثالثا: العمليات المنفذة في إطار الرقابة الجبائية على محاسبة المؤسسة
1- دراسة المشتريات لنشاط تجارة بالجملة:

تم دراسة المشتريات بالاعتماد على فواتير الشراء المقدمة من طرف المكلف ومقارنتها بما هو مدون في الكتابات المحاسبية مع تتبع حركة الكشف البنكي والمعلومات الواردة والمتوفرة في الملف الجبائي والتي أعطت النتائج المبينة أدناه:

الجدول رقم (1): دراسة المشتريات لنشاط تجارة بالجملة

البيان / السنوات	2019	2020	2021	2022
المشتريات المستخرجة	209 538 334	198 500 845	148 275 616	131 041 367
المشتريات المصرح بها	209 538334	198 500 845	148 275 616	131 041 367
المشتريات معلومات	0	0	0	0
الفارق	0	0	0	0

المصدر: معلومات مقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

2- دراسة الأعباء لنشاط التجارة بالجملة

الجدول رقم (2): دراسة الاستهلاكات نشاط التجارة بالجملة:

البيان / السنوات	2019	2020	2021	2022
مخزون أولي 01/01	0	0	0	0
مشتريات مستخرجة	209 538334	198 500 845	148 275 616	131 041 367
مشتريات مصرح بها	209 538 334	198 500 845	148 275 616	131 041 367
مخزون نهائي 12/31	0	0	0	0
استهلاكات مستخرجة	209 538 334	198 500 845	148 275 616	131 041 367
استهلاكات مصرح بها	209 538 334	198 500 845	148 275 616	131 041 367
الفارق في الاستهلاك	0	0	0	0

المصدر: معلومات مقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

3- راسة الاستهلاكات نشاط النقل وتحديد أرقام الأعمال

والتي تعتبر المادة الرئيسية والتي كانت مبالغ فيها مقارنة بأرقام الأعمال المصرح به حيث تم الاعتماد على مادة الوقود (المازوت) في تأسيس أرقام الأعمال لأنها تعتبر المادة الرئيسية في ممارسة نشاط النقل لسنتي 2019-2020.

الفصل الثاني دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

أما سنة 2021 فقد تم الاعتماد على المراسلة الواردة إلينا من المؤسسة العمومية لأشغال الطرق في تأسيس رقم الأعمال حيث المعلومات الواردة أكبر من رقم الأعمال المصرح به.

أما بالنسبة لسنة 2022 لم يتم التصريح بأي رقم أعمال ولم يتم التصريح بأي استهلاكات من مادة المازوت فقد تم الاعتماد على استهلاكات مادة (الزيوت) في تأسيس أرقام الأعمال لهذا النشاط. وعليه تم مراجعة أرقام الأعمال الخاصة بنشاط النقل بالاعتماد على معامل خدمات على المادة الرئيسية في ممارسة نشاط النقل (المازوت) بمعدل 2 بالنسبة لسنوات التحقيق 2019-2020-2022 والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3): دراسة الاستهلاكات نشاط النقل وتحديد ارقام الأعمال

البيان / السنوات	2019	2020	2022
القيمة المستهلكة من الوقود (المازوت)	839 499	2 250 796	—
لقيمة المستهلكة من الزيوت	—	—	1 932 371
معامل الخدمات المعتمد	2	2	2
رقم الأعمال المستخرج	1 678 998	4 501 592	3 864 742

المصدر: معلومات مقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

4- تحديد أرقام الأعمال المفوترة لنشاط التجارة بالجملة لمواد البناء:

تم الاعتماد في مراجعة أرقام الأعمال على فواتير البيع المقدمة وتتبع تسجيلها المحاسبي وكذلك الفوارق في المشتريات يتم اعتماد معدل 10% على المشتريات الغير مصرح بها المقدر والمبينة في الجدول أدناه:

- نشاط تجارة بالجملة لمواد البناء:

الجدول رقم (4): نشاط تجارة بالجملة لمواد البناء

البيان / السنوات	2019	2020	2021	2022
رقم الأعمال المستخرج بيع	218 571032	207 660 986	154 073 714	135 273 359
رقم الأعمال المصرح به TCR	218 571032	207 660 986	154 073 714	135 273 359
رقم الأعمال المصرح به G 50	218 571032	207 660 986	154 073 714	135 273 359
الفارق TCR	0	0	0	0
الفارق G 50	0	0	0	0

المصدر: معلومات مقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

الفصل الثاني دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

5- تحديد أرقام أعمال نشاط محطة غسل السيارات

من خلال تفحص التصاريحات السنوية والشهرية والاطلاع على الملف الجبائي تبين عدم التصريح بأي أرقام أعمال لنشاط غسل السيارات لسنوات التحقيق وعليه تم اقتراح ارقام أعمال لسنوات التحقيق كما هو مبين في الجدول ادناه:

الجدول رقم (5): تحديد أرقام أعمال نشاط غسل سيارات

البيان /السنوات	2019	2020	2021	2022
رقم الأعمال المستخرج	150 000	200 000	250 000	300 000
رقم الأعمال المصرح به TCR	0	0	0	0
رقم الأعمال المصرح به G50	0	0	0	0
الفارق TCR	150 000	200 000	250 000	300 000
الفارق G 50	150 000	200 000	250 000	300 000

المصدر: معلومات مقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

6- تحديد أرقام أعمال نشاط نقل البضائع:

تم الاعتماد في تأسيس أرقام الأعمال المفوترة لنشاط النقل على المعلومات الواردة الى مصالحنا من المؤسسة العمومية لأشغال الطرق للوسط مراسلة رقم: 189 بتاريخ: 04/10/2023.

الجدول رقم (6): تحديد أرقام أعمال نشاط نقل البضائع 2020

سنة 2020					
رقم الفاتورة	التاريخ	المبلغ	الرسم	المبلغ TTC	ملاحظة
1	31/01/2020	457 870	86 995	544 865	تم التصريح بها ضمن رقم الأعمال المفوتر لسنة 2021
2	29/02/2020	428 330	81 383	509 713	
3	31/03/2020	354 480	67 351	421 831	
4	30/04/2020	302 785	57 529	360 314	
5	30/06/2020	553 875	105 236	659 111	
6	31/07/2020	620 340	117 865	738 205	
7	31/08/2020	443 100	84 189	527 289	غير مصرح بها
المجموع		3 160 780	600 548	3 761 328	

المصدر: معلومات مقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

الفصل الثاني دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

الجدول رقم (7): تحديد أرقام أعمال نشاط نقل البضائع 2021

سنة 2021					
رقم الفاتورة	التاريخ	المبلغ	الرسم	المبلغ TTC	ملاحظة
1	31/01/2021	612 500	116 375	728 875	غير مصرح بها
2	31/01/2021	347 600	66 044	413 644	
3	31/01/2021	87 184	16 565	103 749	
4	31/01/2021	99 000	18 810	117 810	
5	31/01/2021	106 161	20 171	126 332	
6	31/01/2021	162 500	30 875	193 375	
7	28/02/2021	357 376	67 901	425 277	
8	28/02/2021	178 064	33 832	211 896	مصرح بها
9	28/02/2021	100 000	19 000	119 000	غير مصرح بها
10	28/02/2021	60 000	11 400	71 400	
11	31/03/2021	321 183	61 025	382 208	
12	31/03/2021	246 316	46800	293 116	
13	30/04/2021	126 508	24 036	150 544	
14	30/04/2021	244 397	46 436	290 833	
8	30/05/2021	812 266	154 330	966 596	
9	30/08/2021	598 185	113 655	711 840	مصرح بها
10	30/10/2021	479 201	91 048	570 249	
المجموع		4 938 441	938 304	5 876 744	

المصدر: معلومات مقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

الفصل الثاني دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

مما سبق ذكره في الجدول أعلاه التي توضح حجم الاستهلاكات الرئيسية الخاصة بنشاط النقل والتي كانت مبالغ فيها مقارنة بأرقام الأعمال المصرح به حيث تم الاعتماد على مادة الوقود (المازوت) في تأسيس أرقام الأعمال لأنها تعتبر المادة الرئيسية في ممارسة نشاط النقل لسنتي 2019-2020. أما سنة 2021 فقد تم الاعتماد على المراسلة الواردة من المؤسسة العمومية لأشغال الطرق في تأسيس رقم الأعمال حيث المعلومات الواردة أكبر من رقم الأعمال المصرح به. أما بالنسبة لسنة 2022 لم يتم التصريح بأي رقم أعمال رغم وجود استهلاكات وعليه فقد تم الاعتماد على مادة (الزيوت) في تأسيس أرقام الأعمال مع اعتماد معامل خدمات 2 للسنوات 2019 - 2020 - 2022 والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (8): جدول استهلاكات مادة الزيوت والوقود

البيان / السنوات	2019	2020	2022
القيمة المستهلكة من الوقود (المازوت)	839 499	2 250 796	-
القيمة المستهلكة من الزيوت	-	-	1 932 371
معامل الخدمات المعتمد	2	2	2
رقم الأعمال المستخرج	1 678 998	4 501 592	3 864 742

المصدر: معلومات مقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

أما بالنسبة لسنتي 2021 فقد تم الاعتماد على المعلومات الواردة إلينا عن طريق المراسلة الواردة الى مصالحنا من المؤسسة العمومية لأشغال الطرق للوسط رقم: 189 بتاريخ: 04/10/2023.

7- تحديد رقم الأعمال المفوتر:

الجدول رقم (9): تحديد رقم الأعمال المفوتر

البيان / السنوات	2019	2020	2021	2022
رقم الأعمال المستخرج	1 678 998	4 501 592	7 656 121	3 864 742
رقم الأعمال المصرح به TCR	300 000	520 000	3 973 130	0
الفارق TCR	1 378 998	3 981 592	3 682 991	3 864 742

المصدر: معلومات مقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

8- رقم الأعمال المقبوض للنقل :

الجدول رقم (10): رقم الأعمال المقبوض

البيان / السنوات	2019	2020	2021	2022
رقم الأعمال المستخرج	1 678 998	4 501 592	886 200	3 864 742
رقم الأعمال المصرح به G 50	400 000	520 000	886 200	657 265
الفارق G 50	1 278 998	3 981 592	0	3 207 477

المصدر: معلومات مقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

يظهر الجدول فروقات بين رقم الأعمال المستخرج و رقم الأعمال المصرح به G50 للسنوات 2019 - 2022 ، حيث يظهر الفارق G50 كبير جدا في السنوات 2019 - 2020 - 2022 أما في سنة 2021 لا يوجد أي فارق في رقم الأعمال .

المطلب الثالث: نتائج الرقابة الجبائية على المحاسبة

يهدف هذا المطلب الى استكشاف تأثيرات الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة في المؤسسات، وكذلك تحليل النتائج المترتبة عن تلك الرقابة.

أولا: نتائج الرقابة الجبائية

1 - أثر الرقابة الجبائية على الرسم على النشاط المهني TAP:

تطبيقا لأحكام المادة 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لا تستفيد المبيعات المحققة نقدا من التخفيض بالنسبة للرسم على النشاط المهني

الفصل الثاني دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

الجدول رقم (11): نتائج الرقابة الجبائية على الرسم على النشاط المهني TAP

البيان /السنوات	2019	2020	2021	2022
رقم الأعمال المستخرج للمبيعات المسددة نقدا	17 261 303	24 212 503	11 922 565	5 619 514
رقم الأعمال المصرح به بتخفيض 30%	12 082 912	16 948 752	8 345 796	3 933 660
الفارق الخاضع TAP	5 178 391	7 263 751	3 576 770	1 685 854

البيان /السنوات	2019	2020	2021	2022
رقم الأعمال المستخرج	220 400 030	212 362 578	155 209 914	139 438 101
رقم الأعمال المصرح به G 50	218 971 030	208 180 984	154 959 914	135 930 623
الفارق في رقم الأعمال الخاضع	1 429 000	4 181 594	250 000	3 507 478
رقم الأعمال المستخرج للمبيعات المسددة نقدا	17 261 303	24 212 503	11 922 565	5 619 514
رقم الأعمال المصرح به بتخفيض 30%	12 082 912	16 948 752	8 345 796	3 933 660
الفارق الخاضع TAP	6 607 391	11 445 345	3 826 769	5 193 332
معدل الرسم	2%	2%	2%	1,5%
مبلغ الرسم	132 148	228 907	76 535	77 900
معدل العقوبة	15%	25%	15%	15%
عقوبة	19 822	57 227	11 480	11 685
المجموع	151 970	286 134	88 016	89 585

المصدر: معلومات مقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

يمثل الجدول رقم(11) نتائج الرقابة على الرسم على النشاط المهني TAP حيث تظهر ان هناك فرق بين رقم الأعمال المستخرج للمبيعات المسددة نقدا و رقم الاعمال المصرح به بعد تطبيق التخفيض 30 % أدى الى فرض الرسم بنسبة 2 % في السنوات 2019 -2020 -2021 ، أما سنة 2022 فتم تطبيق معدل رسم 1,5 % .

و فرض العقوبات بنسبة 15% في سنة 2019-2021-2022 أما بالنسبة لسنة 2020 فطبق معدل عقوبة 25%.

٢- أثر الرقابة الجبائية على الدخل الإجمالي:

دمج الفوارق في أرقام الأعمال في الأرباح المستخرجة

الجدول رقم (12): أثر الرقابة الجبائية على الدخل الاجمالي

البيان /السنوات	2019	2020	2021	2022
الفارق في رقم الأعمال	1 528 998	4 181 592	3 932 990	4 164 742
الربح المصرح به	3 076 088	3 212 125	2 382 376	1 718 578
أعباء قابلة للخصم	132 148	228 907	76 535	77 900
إيرادات	0	0	1 169 505	0
الربح المستخرج	4 472 938	7 164 810	7 408 336	5 805 420
الربح المصرح به	3 076 088	3 212 125	2 382 376	1 718 578
الضريبة المستخرجة	1 433 528	2 375 684	2 355 318	1 794 297
الضريبة المصرح بها	944 631	992 244	625 384	412 373
الفارق	488 898	1 383 440	1 729 933	1 381 924
معدل العقوبة	25%	25%	25%	25%
العقوبة	122 224	345 860	432 483	345 481
المجموع العام	611 122	1 729 300	2 162 417	1 727 404

المصدر: معلومات مقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

يمثل الجدول رقم (12) أثر الرقابة الجبائية على الدخل الاجمالي حيث تم دمج الفوارق في رقم الاعمال في الارباح المستخرجة وقد ترتب التأخير في ايداع التصريح الضريبي عن الموعد المحدد قانونا معدل عقوبة بنسبة 25% .

3- أثر الرقابة الجبائية على الضريبة على الضريبة على الدخل الإجمالي/ الأجور والرواتب IRG/S:

نظرا للعتاد الذي بحوزة المكلف ومن خلال الأنشطة الممارسة والتي تتطلب يد عاملة وعليه قد تم اعتماد 02 عمال للسنوات 2019-2020-2021، أما بالنسبة لسنة 2022 تم اعتماد 01 (عامل) تطبيقا لأحكام المادة 130 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. مثل ما يوضحه الجدول المولي

الجدول رقم (11): أثر الرقابة الجبائية على الضريبة على الأجور والرواتب IRG/S

البيان / السنوات	2019	2020	2021	2022
عدد العمال المعتمد	2	2	2	1
كتلة الأجور الشهرية المعتمدة	18 000	20 000	21 000	22 000
كتلة الأجور المستخرجة	432 000	480 000	504 000	264 000
الفارق	432 000	480 000	504 000	264 000
معدل الضريبة IRG /S	20%	20%	20%	20%
الفارق في الضريبة	86 400	96 000	100 800	52 800
معدل العقوبة	25%	25%	25%	25%
العقوبة	21 600	24 000	25 200	13 200
المجموع الواجب الدفع	108 000	120 000	126 000	66 000

المصدر: معلومات مقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

يوضح لنا الجدول أثر الرقابة الجبائية على الضريبة على الأجور و الرواتب أنه قد تم تطبيق معدل الضريبة على الأجور و الرواتب بنسبة 20% في السنوات 2019 -2022 و ذلك حسب المادة 130 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة وقد ترتب عن التأخير في التصريح عقوبة بنسبة 25 %.

4- أثر الرقابة الجبائية على الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين:

من المعلوم انه يخضع للرسم على التكوين المهني والرسم على التكوين المستخدمين المقيمين او المواطنين في الجزائر طبقا للمادة 196 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محدثة بموجب المادة 56 من قانون المالية لسنة 2022

ولقد كانت نتائج الرقابة الجبائية على هذا الرسم على النحو التالي في الجدول الموالي

الفصل الثاني دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

الجدول رقم (12): أثر الرقابة الجبائية على الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين

البيان /السنوات	2022
كتلة الأجور المستخرجة	264 000
كتلة الأجور المصرح بها	0
الفارق	264 000
معدل الرسم على التمهين	1%
الرسم المستخرج	2 640
معدل العقوبة	25%
العقوبة	660
المجموع الواجب الدفع	3 300

المصدر: عن المعلومات مقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

يظهر لنا الجدول أثر الرقابة الجبائية على الرسم على التكوين المهني و التمهين فتم تطبيق معدل رسم 1% لسنة 2022 وتم تطبيق عقوبة بمعدل 25 % وذلك طبقا لقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ليصل المجموع الواجب دفعه الى 3300 دج .

5- أثر الرقابة الجبائية على حقوق الطابع:

من خلال الاطلاع على فواتير البيع المسددة نقدا تبين وجود فوارق بين حقوق الطابع المسددة والمثبتة على فواتير البيع طبقا لأحكام المادة 100 من قانون الطابع وتم التسوية على النحو التالي:

الجدول رقم (15): أثر الرقابة الجبائية على حقوق الطابع

البيان/السنوات	2020	2022
الحقوق المستخرجة	491 148	66 876
الحقوق المصرح بها G50	454 414	47 039
الفارق	36 734	19 837
معدل العقوبة	10%	10%
مبلغ العقوبة	3 673	1 984
المجموع	40 407	21 821

المصدر: عن المعلومات مقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

يظهر لنا الجدول أثر الرقابة الجبائية على حقوق الطابع للسنوات 2020 و 2022 موضحا الفارق بين الحقوق المستخرجة و الحقوق المصرح بها ، حيث تم تطبيق معدل عقوبة بناء على المادة 100 من قانون الطابع بنسبة 10 % ، مما يبرز التغير في التحصيلات و العقوبات خلال هاتين السنتين

الفصل الثاني دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

6 - أثر الرقابة الجبائية على الرسم على القيمة المضافة:

6 - 1 دراسة الرسم على المشتريات:

الجدول رقم (13): أثر الرقابة الجبائية على الرسم على المشتريات

البيان/السنوات	2019	2020	2021	2022
الرسم على المشتريات المستخرج	40 116 718	38 817 000	29 530 986	26 219 923
الرسم على المشتريات المصرح به G50	40 004 790	38 928 928	29 530 986	26 219 923
الرسم القابل للخصم	111 928	0	0	0
الرسم القابل للدمج	0	111 928	0	0

المصدر: معلومات مقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

يلاحظ ان الفرق القابل للخصم سنة 2019 يخص الفاتورة رقم 80 بتاريخ: 06/11/2019 للمورد

SARLOAG والتي تم استرجاعها سنة 2020 كما هو موضح في الجدول أعلاه.

٦-٢ دراسة الرسم على القيمة المضافة :

الجدول رقم (14): أثر الرقابة الجبائية على الرسم على القيمة المضافة

البيان / السنوات	2019	2020	2021	2022
الفارق في رقم الأعمال	1 429 000	4 181 594	250 000	3 507 478
معدل الرسم	19%	19%	19%	19%
الرسم المستحق	271 510	794 503	47 500	666 421
الرسم القابل للخصم	0	0	0	0
الرسم القابل للدمج	0	0	0	0
الرسم	271 510	794 503	47 500	666 421
معدل العقوبة	25%	25%	10%	25%
العقوبة	67 878	198 626	4 750	166 605
المجموع	339 388	993 129	52 250	833 026

المصدر : معلومات مقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

يمثل الجدول أثر الرسم على القيمة المضافة للسنوات 2019 - 2022 ، حيث تم تطبيق معدل الرسم على القيمة المضافة بنسبة 19 % أما بالنسبة لغرامات التأخير المطبقة فقد كانت بنسبة 25 % للسنوات 2019 - 2020 أما بالنسبة لسنة 2021 فقد طبقت بنسبة 10% وذلك طبقا للمادة 116 من قانون الرسم على ارقام الأعمال .

الفصل الثاني دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

ثانيا: تجميع الحقوق والغرامات:

الجدول رقم (18): تجميع الحقوق والغرامات للسنوات الأخيرة 2019 2020 2021 2022

البيان	2019	2020	2021	2022	المجموع
الرسم على النشاط المهني	151 970	286 134	88 016	89 585	615705
الضريبة على الدخل الإجمالي	611 122	1 729 300	2 162 417	1 727 404	6230243
الضريبة على الأجور والرواتب	108 000	120 000	126 000	66 000	420000
الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين	-	-	-	3 300	3300
حقوق الطابع	-	40 407	-	21 821	62228
الرسم على القيمة المضافة المبيعات	339 388	993 129	52 250	833 026	2217793
المجموع	1210480	3168970	2428683	2741136	9.549.269

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء عن المعلومات المقدمة من طرف مديرية الضرائب ولاية المسيلة

تم تجميع جميع الحقوق والغرامات في الجدول أعلاه وذلك بناء عن المعلومات المقدمة من مديرية الضرائب لولاية المسيلة حيث نلاحظ أن مجموع الضرائب كبير جدا 9549269 دج وذلك يؤكد أن هناك خطرا جبائيا على المؤسسة .

المطلب الرابع: المعلومات المدرجة في الاستشارة الجبائية

يهدف هذا المطلب الى تسليط الضوء على الملاحظات التي قدمها المستشار الجبائي في تقريره.

أولا - رد المستشار حول الاستهلاكات الخاصة بالنقل

لقد طالب المستشار الجبائي تحفيض معامل المعالجة المضاعف الى الحد المعقول نظرا لظروف ممارسة نشاط النقل حيث أنه لا يغطي حتى النفقات، في ظل ظروف البلاد الصحية لسنوات 2019، 2020، 2021 2022 المتعلقة بفيروس كوفيد التي أثرت سلبا على المردود

ثانيا - رد المستشار حول نشاط محطة الغسيل

لقد ابلغ المستشار الجبائي ان المكلف بالضريبة لم يحقق أي رقم أعمال خلال سنوات 2019-2020-2021-2022 المحل مغلق نهائيا من سنة 2018 مبررا ذلك بتصريح شرفي ولذلك خلال التحقق بطلب للمعينة لإثبات عدم وجود نشاط ، إضافة الى عدم وجود أي عامل مصرح به لنشاط محطة الغسيل حيث تم التركيز على نشاط تجارة بالجملة وهذا ما بينه حجم المعاملات مما لا يسمح بممارسة أنشطة أخرى.

ثالثا: رد المستشار حول مبلغ الرسم على القيمة المضافة على فواتير الإنقاص لسنة 2021 في حساب 709

الفصل الثاني دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

لقد رد المستشار الجبائي على ان الرسم على القيمة المضافة والمقدر ب 1.169.505 دج قد تم التصريح به خلال تصريح تكميلي لسنة 2021 وتجدون نسخة من G50 COMPLEMENTAIRE المبلغ ر ق م معاد دفعه الى الضرائب ومخصوم من كتلة ر ق م على المشتريات لسنة 2021.

رابعا : الضريبة على الدخل الاجمالي على الفائدة

من خلال التحقيق أدرجت مصاريف العمال وهي قابلة للخصم لذلك يدعو المستشار الجبائي الى اعتبارها مخصومة من قاعدة الربح الجبائي وهذه المبالغ مدرجة في الجدول الموالي

الجدول رقم (19): رد المستشار الضريبة على الدخل الاجمالي على الفائدة

السنوات	2019	2020	2021	2022
عدد العمال المعتمد	2	2	2	1
الأجور الشهرية المعتمدة	18000	20000	21000	22000
كتلة الاجور المستخرجة	432000	480000	504000	264000

المصدر: معلومات مقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

كما يطالب المستشار الجبائي تطبيق جدول الضريبة على الأجور بدل فرض نسبة 20 % لتخفيف العبء الضريبي الموضح في التقرير

خامسا : حقوق الطابع:

الجدول رقم (20): رد المستشار الجبائي حقوق الطابع

السنوات	2019	2020	2021	2022
الحقوق المستخرجة	-	491148	-	66876
تسديد G50 AVRIL				19837
تسديد G50 JUILL		37086		7023
تسديد G50 AOOUT		49660		
تسديد G50 SEPT		134785		
تسديد G50 OCT		82440		
تسديد G50 NOV		56066		19889
تسديد G50 DEC		131463		20127
الحقوق المسددة		491500		66876

المصدر: معلومات مقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

أي لا يوجد أي فارق في التسديد وفي الأخير نرجو من سيادتكم أخذ توضيحاتنا وكرمنا في مساعدتكم لتخفيف العبء الضريبي لمواصلة نشاطنا.

الفصل الثاني دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

المطلب الخامس : نتائج الرقابة الجبائية بعد الاستشارة الجبائية

أولا : إعادة حساب الرسم على النشاط المهني

تطبيقا لأحكام المادة 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لا تستفيد المبيعات المحققة نقدا من التخفيض بالنسبة للرسم على النشاط المهني

الجدول رقم (21): الرسم على النشاط المهني بعد رد المستشار

البيان /السنوات	2019	2020	2021	2022
رقم الأعمال المستخرج للمبيعات المسددة نقدا	17 261 303	24 212 503	11 922 565	5 619 514
رقم الأعمال المصرح به بتخفيض 30%	12 082 912	16 948 752	8 345 796	3 933 660
الفارق الخاضع TAP	5 178 391	7 263 751	3 576 770	1 685 854

البيان /السنوات	2019	2020	2021	2022
رقم الأعمال المستخرج	220 082 130	211 712 419	154 959 914	138 751 627
رقم الأعمال المصرح به G 50	218 971 030	208 180 984	154 959 914	135 930 623
الفارق في رقم الأعمال الخاضع	1 111 100	3 531 435	0	2 821 004
رقم الأعمال المستخرج للمبيعات المسددة نقدا	17 261 303	24 212 503	11 922 565	5 619 514
رقم الأعمال المصرح به بتخفيض 30%	12 082 912	16 948 752	8 345 796	3 933 660
الفارق الخاضع TAP	6 289 491	10 795 186	3 576 769	4 506 858
معدل الرسم	2%	2%	2%	1,5%
مبلغ الرسم	125 790	215 904	71 535	67 603
معدل العقوبة	15%	25%	15%	15%
عقوبة	18 868	53 976	10 730	10 140
المجموع	144 658	269 880	82 266	77 743

الفصل الثاني دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

المصدر: معلومات مقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

يمثل لنا الجدول أثر الرقابة الجبائية على الرسم على النشاط المهني بعد اجراء الاستشارة الجبائية للسنوات 2019-2022 ، حيث نلاحظ ان أنه انخفض رقم الاعمال المستخرج و المصرح به أدى الى انخفاض مبلغ الضريبة و ذلك بتطبيق معدل الرسم 2 % من 2019 الى 2021 أما سنة 2022 طبقت نسبة 1,5 % . ومعدل عقوبة 15% ماعدا سنة 2020 كان معدل العقوبة 25 %.

ثانيا : اعادة حساب الضريبة على الدخل الإجمالي

ان مراجعة تسجيلات فواتير الانقاص لسنة 2021 لم يتم تسجيل الرسم المثبت على فواتير الانقاص في ح / 709 أي لم يدرج كإيرادات لهذه السنة في حساب 709 وعليه يتم إعادة إدماجه في الربح لهذه السنة كما هو مبين في الجدول:

الجدول رقم (22): تأسيس الأرباح بعد رد المستشار

البيان /السنوات	2021
مبلغ فواتير الانقاص خارج الرسم	6 155 289
الرسم على القيمة المضافة	1 169 505

المصدر: معلومات مقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

الفصل الثانيدراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

وفي ما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي IRG: سيتم دمج الفوارق في أرقام الأعمال في الأرباح المستخرجة على النحو التالي :

الجدول رقم (23): الضريبة على الدخل الاجمالي بعد رد المستشار

البيان /السنوات	2019	2020	2021	2022
الفارق في رقم الأعمال	1 211 098	3 531 433	965 310	3 478 268
الربح المصرح به	3 076 088	3 212 125	2 382 376	1 718 578
أعباء قابلة للخصم	125 790	215 904	71 535	67 603
إيرادات	0	0	1 169 505	0
الربح المستخرج	4 161 396	6 527 654	4 445 656	5 129 243
الربح المصرح به	3 076 088	3 212 125	2 382 376	1 718 578
الضريبة المستخرجة	1 324 489	2 152 679	1 318 380	1 557 635
الضريبة المصرح بها	944 631	992 244	625 384	412 373
الفارق	379 858	1 160 435	692 995	1 145 262
معدل العقوبة	25%	25%	25%	25%
العقوبة	94 964	290 109	173 249	286 315
المجموع العام	474 822	1 450 544	866 244	1 431 577

المصدر: معلومات مقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

نلاحظ في الجدول أن هناك تباين كبير بين الضريبة المستخرجة والمصرح بها، مما أدى إلى فرض عقوبات كبيرة سنوياً. يشير ذلك إلى حاجة المؤسسة لتحسين دقتها في التصريح بالضرائب لتجنب العقوبات.

ثالثا : إعادة حساب الضريبة على الأجور والرواتب IRG/S: نظرا للعتاد الذي بحوزة المكلف ومن خلال الأنشطة الممارسة والتي تتطلب يد عاملة وعليه يتم اعتماد 02 عمال للسنوات 2019-2020-2021، اما بالنسبة لسنة 2022 تم اعتماد 01 (عامل) تطبيقا لاحكام المادة 130 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

الفصل الثاني دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

الجدول رقم (24): الضريبة على الأجور والرواتب بعد رد المستشار

2022	2021	2020	2019	البيان / السنوات
1	2	2	2	عدد العمال المعتمد
22 000	21 000	20 000	18 000	كتلة الأجور الشهرية المعتمدة
264 000	504 000	480 000	432 000	كتلة الأجور المستخرجه
264 000	504 000	480 000	432 000	الفارق
20%	20%	20%	20%	معدل الضريبة IRG / S
52 800	100 800	96 000	86 400	الفارق في الضريبة
25%	25%	25%	25%	معدل العقوبة
13 200	25 200	24 000	21 600	العقوبة
66 000	126 000	120 000	108 000	المجموع الواجب الدفع

المصدر: معلومات مقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

يعرض الجدول 25 الضريبة على الأجور والرواتب بعد رد المستشار على مدى أربع سنوات. يبين الجدول كتلة الأجور الشهرية المعتمدة والمستخرجة، بالإضافة إلى العقوبة المفروضة والمجموع الواجب الدفع. تظهر أيضًا الفارق في الضريبة المستحقة بنسبة 20% والتي تصاحبها عقوبة بنسبة 25%.

رابعاً : إعادة حساب الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين:

يخضع للرسم على التكوين المهني والرسم على التكوين المستخدمين المقيمون أو الموطنون في الجزائر طبقاً للمادة 196 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محدثة بموجب المادة 56 من قانون المالية لسنة 2022:

الجدول رقم (25): الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين بعد رد المستشار

2022	البيان / السنوات
264 000	كتلة الأجور المستخرجة
0	كتلة الأجور المصرح بها
264 000	الفارق
1%	معدل الرسم على التمهين
2 640	الرسم المستخرج
25%	معدل العقوبة
660	العقوبة
3 300	المجموع الواجب الدفع

الفصل الثاني دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

المصدر: معلومات مقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

يمثل الجدول 26 أثر الرقابة على الرسم على التكوين المهني و الرسم على التمهين بعد رد المستشار الجبائي حيث . يُظهر الجدول أنه تم استخراج كتلة أجور بقيمة 264,000 دينار، وأن الرسم على التمهين بنسبة 1% قد بلغ 2,640 دينار مع تطبيق عقوبة بنسبة 25% بقيمة 660 دينار. في النهاية، المجموع الواجب دفعه بلغ 3,300 دينار.

خامسا : - (إعادة حساب الرسم على): القيمة المضافة:

1- حساب الرسم على المشتريات:

الجدول رقم (26) الرسم على المشتريات بعد رد المستشار

البيان/السنوات	2019	2020	2021	2022
الرسم على المشتريات المستخرج	40 116 718	38 817 000	29 530 986	26 219 923
الرسم على المشتريات المصرح به G50	40 004 790	38 928 928	29 530 986	26 219 923
الرسم القابل للخصم	111 928	0	0	0
الرسم القابل للدمج	0	111 928	0	0

الفرق القابل للخصم سنة 2019 يخص الفاتورة رقم 80 بتاريخ: 06/11/2019 للمورد SARLOAG تم

استرجاعها سنة 2020 كما هو موضح في الجدول أعلاه

٢- حساب الرسم على المبيعات:

الجدول رقم (27): الرسم على المبيعات بعد رد المستشار

البيان / السنوات	2019	2020	2021	2022
الفارق في رقم الأعمال	1 111 100	3 531 435	0	2 821 004
معدل الرسم	19%	19%	19%	19%
الرسم المستحق	211 109	670 973	0	535 991
الرسم القابل للخصم	0	0	0	0
الرسم القابل للدمج	0	0	0	0
الرسم	211 109	670 973	0	535 991
معدل العقوبة	25%	25%	10%	25%
العقوبة	52 777	167 743	0	133 998
المجموع	263 886	838 716	0	669 989

المصدر: معلومات مقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة

الفصل الثاني دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

يبين الجدول (27) أثر الرقابة على الرسم على المبيعات بعد رد المستشار الجبائي حيث يتضح أن هناك اختلافات كبيرة في قيمة الرسم المستحق لكل سنة، مما يعكس تغيرات في حجم الأعمال والمبيعات للشركة. يظهر الجدول أيضًا الفروقات في الضريبة المستحقة والعقوبة على مدى الأعوام الأربعة، حيث يتضح أن العقوبة قد تغيرت في بعض السنوات بنسب مختلفة، مما يعكس تفاوت في سياسة تطبيق الضرائب.

المبحث الثالث : قياس الخطر الجبائي بعد اجراء الرقابة الجبائية

المطلب الأول : تحليل نتائج الرقابة بعد الاستشارة الجبائية وقياس الخطر

أولاً : تجميع الحقوق والغرامات بعد رد المستشار الجبائي

الجدول رقم (28) تجميع الحقوق والغرامات بعد رد المستشار الجبائي

البيان	2019	2020	2021	2022	مجموع الحقوق
الرسم على النشاط المهني	144 658	269 880	82 266	77 743	574547
الضريبة على الدخل الإجمالي	474 822	1 450 544	866 244	1 431 577	4223187
الضريبة على الأجور والرواتب	108 000	120 000	126 000	66 000	420000
الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين	-	-	-	3 300	3300
الرسم على القيمة المضافة المبيعات	263 886	838 716	0	669 989	1772591
المجموع	991366	2679140	1074510	2248609	6.993.625

المصدر: من أعداد الطالبتين بناء عن المعلومات المقدمة من مديرية الضرائب

يمثل الجدول أعلاه تجميع الضرائب المباشرة بعد رد المستشار الجبائي وذلك من أجل مقارنة النتائج

المتحصل عليها مع النتائج السابقة قبل إجراء الاستشارة الجبائية

الفصل الثاني دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

ثانيا : نسبة تقليص الخطر الجبائي بعد الاستشارة الجبائية

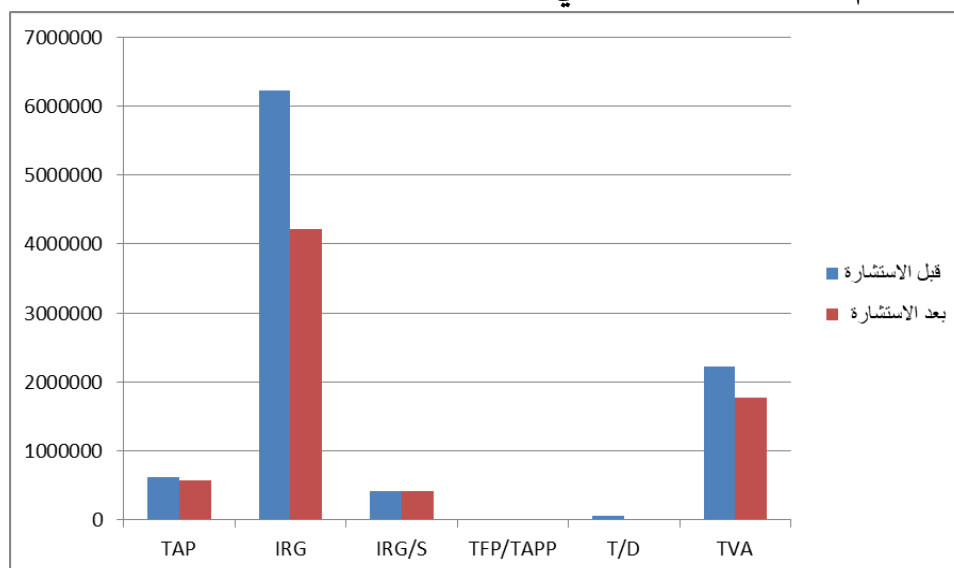
سيتم قياس الخطر الجبائي بعد رد المستشار للسنوات 2019-2022

الجدول رقم (29): قياس الخطر الجبائي بعد رد المستشار للسنوات من 2019-2022

البيان	قبل الاستشارة	بعد الاستشارة	الفارق	نسبة تقليص الخطر
الرسم على النشاط المهني	615705	574547	41158	1,61%
الضريبة على الدخل الإجمالي	6230243	4223187	2007056	78,53%
الضريبة على الأجور والرواتب	420000	420000	0	
الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين	3300	3300	0	
حقوق الطابع	62228	—	62228	2,43%
الرسم على القيمة المضافة (المبيعات)	2217793	1772591	445202	17,42%
المجموع	9549269	6993625	2555644	26,76%

المصدر: من إعداد الطالبتين حسب المعلومات المقدمة من مديرية الضرائب ولاية المسيلة

الشكل رقم 3: قياس الخطر الجبائي بعد رد المستشار للسنوات من 2019-2022



بعد جمع الحقوق والغرامات وبعد دراسة النتائج والبيانات المقدمة والمتحصل عليها من الشكل () () يظهر بصورة واضحة أن الاستشارة الجبائية قد أثرت بشكل كبير وإيجابي على الوضع المالي، فقد تبين أنه هناك فرق كبير بين المعلومات المقدمة والنتائج المتحصل عليها بعد إجراء الاستشارة حيث لاحظنا انخفاضا في الضرائب على النحو التالي:

- بالنسبة للرسم على النشاط المهني: قد انخفضت بنسبة 1,61 % من الفارق الكلي.

الفصل الثاني دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

- أما بالنسبة للضريبة على الدخل الاجمالي قد انخفضت بشكل كبير وواضح وذلك بنسبة 78,58 % أي ما يعادل 2007056 دج.
- بالنسبة للضريبة على الأجور والرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين لم تتغير ولم يحدث أي تعديل بعد رد المستشار الجبائي.
- أما حقوق الطابع فقد تم التنازل عنها كليا بعد الاستشارة الجبائية وذلك بنسبة انخفاض 2,43% من مجموع الفارق
- أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة فقد انخفضت بنسبة 17,42% أي ما يعادل 445202 دج من مجموع الفارق
- بناء على هذه النتائج يمكن استنتاج أن الاستشارة الجبائية لعبت دورا هاما وفعالا في تقليل المخاطر الجبائية بشكل فعال.

المطلب الثاني : قياس الخطر الجبائي

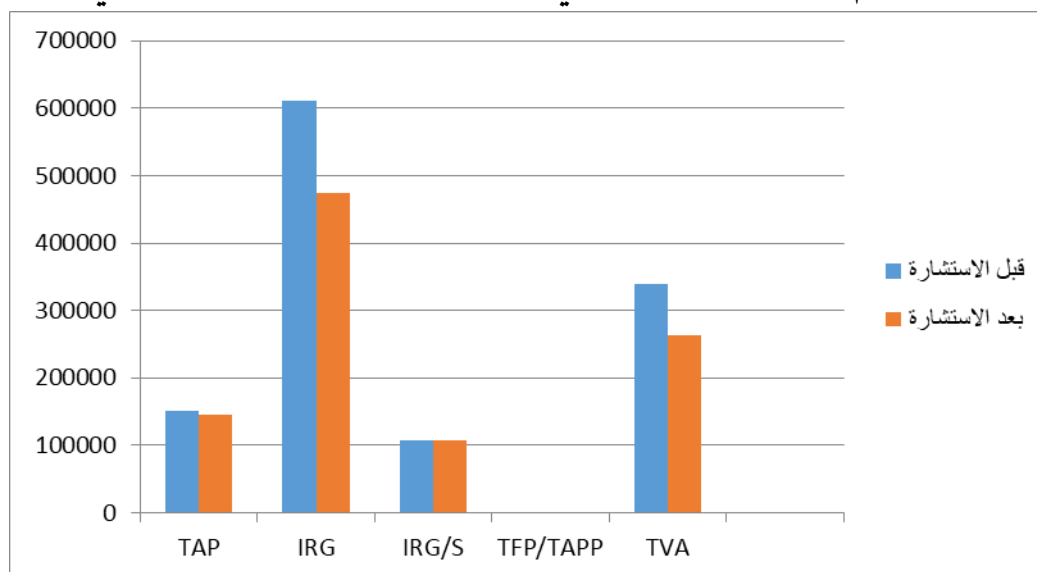
أولا : قياس الخطر الجبائي لسنة 2019

الجدول رقم (30): قياس الخطر الجبائي لسنة 2019 بعد رد المستشار الجبائي

البيان	قبل الاستشارة	بعد الاستشارة	الفارق	النسبة %
الرسم على النشاط المهني	151970	144658	7312	3,34
الضريبة على الدخل الإجمالي	611122	474822	136300	62,20
الضريبة على الأجور والرواتب	108000	108000	0	
الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين	-	-	-	
الرسم على القيمة المضافة الرسم على المبيعات	339388	263886	75502	34,46
المجموع	1210480	991366	219114	18,10

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء عن المعلومات المقدمة من مديرية الضرائب لولاية المسيلة

الشكل رقم 4: قياس الخطر الجبائي لسنة 2019 بعد رد المستشار الجبائي



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من مديرية الضرائب ولاية المسيلة

بعد قياس الخطر الجبائي لسنة 2019 وبوجود الاستشارة الجبائية يظهر الفرق واضحا بين قبل وبعد الاستشارة الجبائية حيث كانت نسبة الفرق في الضريبة على الدخل الإجمالي تمثل فرقا كبيرا وذلك بنسبة 62,20% أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة فقد انخفض بنسبة 34,46% من مجموع الفارق وكان قد انخفض الرسم على النشاط المهني بنسبة 3,34% وذلك راجع للتحليل والتوجيه الذي قدمه المستشار الجبائي الذي ساهم في تقليص الخطر الجبائي على المؤسسة.

الفصل الثاني دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

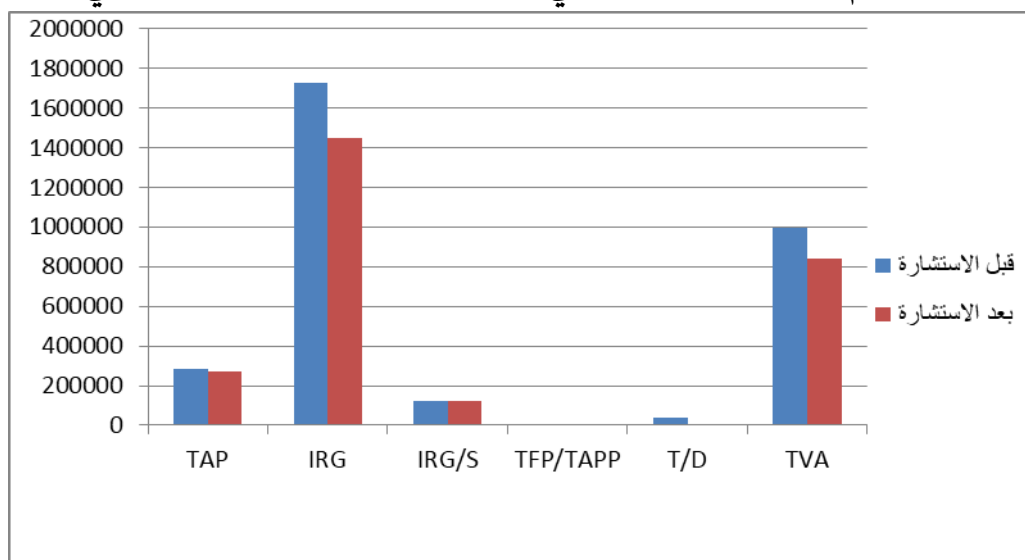
ثانيا : قياس الخطر الجبائي لسنة 2020

الجدول رقم (31): قياس الخطر الجبائي لسنة 2020 بعد رد المستشار

النسبة %	الفارق	بعد الاستشارة	قبل الاستشارة	البيان
3.62	16254	269880	286134	الرسم على النشاط المهني
62.02	278756	1450544	1729300	الضريبة على الدخل الإجمالي
	0	120000	120000	الضريبة على الأجور والرواتب
	-	-	-	الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين
	-	-	40407	الطابع
34.36	154413	838716	993129	الرسم على القيمة المضافة الرسم على المبيعات
14,18	449423	2679140	3168970	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من مديرية الضرائب لولاية المسيلة

الشكل رقم 5: قياس الخطر الجبائي لسنة 2019 بعد رد المستشار الجبائي



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من مديرية الضرائب لولاية المسيلة

بعد مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة نلاحظ الفرق بوضوح قبل وبعد الاستشارة لسنة 2020 وذلك راجع لتقديم النصائح من المستشار الجبائي ونتيجة لذلك نرى انه قد انخفض الرسم على النشاط المهني بنسبة 3,62 % أما بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي فقد لاحظنا انخفاضا كبيرا بنسبة 62,02% أي ما يعادل 278756 دج من مجموع الفارق، والرسم على القيمة المضافة انخفض بنسبة 34,36%.

الفصل الثانيدراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

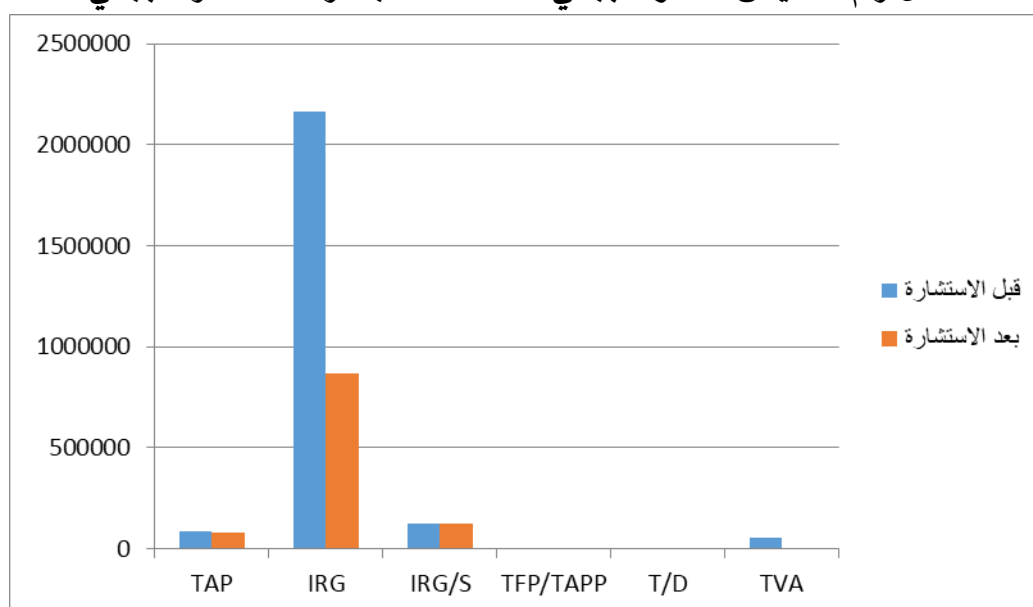
ثالثا :- قياس الخطر الجبائي لسنة 2021

الجدول رقم (32): قياس الخطر الجبائي لسنة 2021 بعد رد المستشار الجبائي

البيان	قبل الاستشارة	بعد الاستشارة	الفارق	النسبة %
الرسم على النشاط المهني	88016	82266	5750	0,42
الضريبة على الدخل الإجمالي	2162417	866244	1296173	95,72
الضريبة على الأجور والرواتب	126000	126000	0	
الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين	-	-	-	
الطابع	-	-	-	
الرسم على القيمة المضافة الرسم على المبيعات	52250	0	52250	3,86
المجموع	2428683	1074510	1354173	55,76

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء عن المعلومات المقدمة من مديرية الضرائب لولاية المسيلة

الشكل رقم 6: قياس الخطر الجبائي لسنة 2021 بعد رد المستشار الجبائي



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء عن المعلومات المقدمة من مديرية الضرائب لولاية المسيلة

بعد تحليل المعلومات وحساب الفارق بعد الاستشارة الجبائية تم التوصل الى نتائج مختلفة ساهمت في تخفيض الرسم على النشاط المهني بنسبة 0,42%، أما بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي فقد انخفضت بشكل كبير بنسبة 95,75% أي ما يعادل 1296173 دج من مجموع الفارق، وقد انخفض الرسم على القيمة المضافة بنسبة 3,86% وذلك راجع لدور المستشار الجبائي في تقليص المخاطر الجبائية.

الفصل الثاني دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

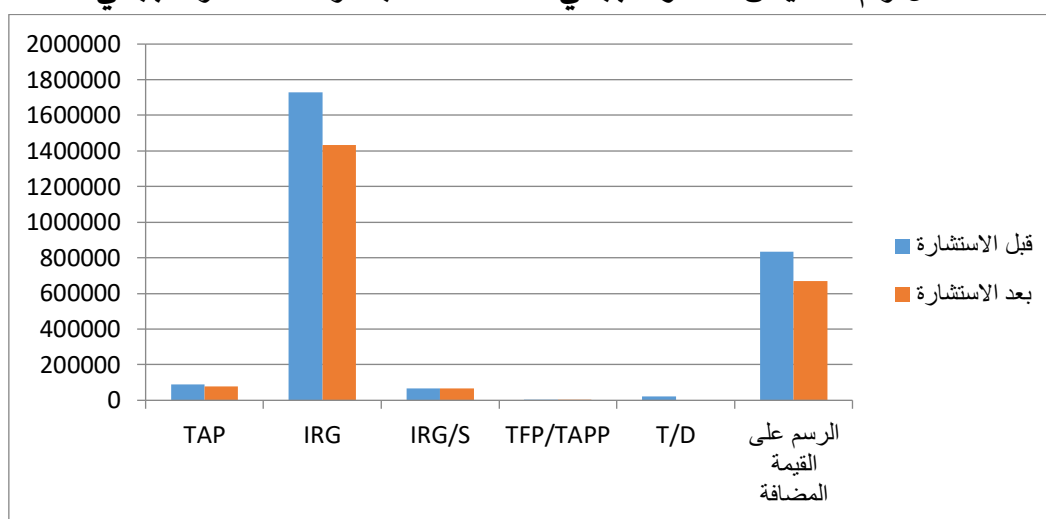
رابعا - قياس الخطر الجبائي لسنة 2022

الجدول رقم (33): قياس الخطر الجبائي لسنة 2022 بعد رد المستشار الجبائي

البيان	قبل الاستشارة	بعد الاستشارة	الفارق	النسبة %
الرسم على النشاط المهني	89585	77743	11842	2,40
الضريبة على الدخل الإجمالي	1727404	1431577	295827	60,06
الضريبة على الأجور والرواتب	66000	66000	0	
الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين	3300	3300	0	
الطابع	21821	-	21821	4,40
الرسم على القيمة المضافة، الرسم على المبيعات	833026	669989	163037	33,10
المجموع	2741136	2248609	492527	17,97

المصدر: من اعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من مديرية الضرائب ولاية المسيلة

الشكل رقم 7: قياس الخطر الجبائي لسنة 2022 بعد رد المستشار الجبائي



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من مديرية الضرائب ولاية المسيلة

لاحظنا في عام 2022 وذلك بعد قياس الخطر وحساب الفارق يظهر انخفاضا ملحوظا فقد انخفض الرسم على النشاط المهني بنسبة 2,40% وانخفضت الضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 60,06%، أما بالنسبة لحقوق الطابع فقد انخفضت بشكل مباشر وكلي بنسبة 4,40% ولقد انخفض الرسم على القيمة المضافة بنسبة 33,10% من مجموع الفارق وذلك راجع لدور المستشار الجبائي بتحليل الوضع وتوجيهه للمكلف بالضريبة وتقديمه النصيحة له وذلك من اجل تحقيق الامتثال الضريبي وتقليل الخطر.

ملخص الفصل الثاني

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الوسائل التي تقوم بها مديرية الضرائب للمحافظة على أموال الخزينة، وزيادة مردودية الضرائب لذلك قمنا في هذا الفصل بدراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية المسيلة، والتي تم التطرق فيها الى حالة خضعت للاستشارة الجبائية التي تعتبر عملية أساسية في عالم الضرائب والتي تبين لنا بأن هناك فعلا خطر جبائي وبقاء المستشار الجبائي الذي من مهامه تقديم التصريحات الجبائية والتخطيط والتدقيق الجبائي تم تخفيض هذا الخطر.

ومن خلال تحليل النتائج المتحصل عليها اتضح لنا الدور الذي تلعبه الاستشارة الجبائية في تقليص مخاطر الرقابة الجبائية وكشف الأخطاء والتجاوزات والتهرب الضريبي لبعض المكلفين، وعرضنا أيضا تعريف مديرية الضرائب لولاية المسيلة ومهامها وتطرقنا الى تقديم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة وهيكلها التنظيمي.

وتوصلنا الى أن عملية الاستشارة الجبائية لها دور فعال في تقليص مخاطر الرقابة الجبائية.

الخاتمة

الخاتمة:

انطلاقاً من دراستنا لدور الاستشارة الجبائية في تقليص مخاطر الرقابة الجبائية، تبين أن الرقابة الجبائية في الجزائر تكتسي أهمية بالغة فهي الوسيلة التي تستخدمها الإدارة الجبائية للتأكد من أن المكلفين ملتزمون بأداء واجباتهم الضريبية، وتصحيح الأخطاء التي يتم اكتشافها، نظراً لكون النظام الجبائي الجزائري المعمول به قائم بالدرجة الأولى على التصريح ونستخلص أن المؤسسة تتجه للاستشارة الجبائية بدافع تجنب الخطر الجبائي، والإلمام بالقوانين الجبائية وحتى التوجيه والتخطيط لتخفيض المستحقات الجبائية مستقبلاً، وبذلك تحقيق أكبر قدر من المنفعة.

ختاماً لهذه الدراسة التي تمحورت حول الإشكالية التالية: كيف يمكن للاستشارة الجبائية أن تساهم في

تقليل مخاطر الرقابة الجبائية؟

أولاً: الإجابة على الفرضيات

الفرضية الأولى: تعد الرقابة الجبائية على المحاسبة من أهم أدوات الدولة في مجال تحسين الامتثال الضريبي للمكلفين تحققت من خلال تطبيق القوانين والمعايير الضريبية بعدالة وفعالية وضمان احترام حقوق المكلفين.

الفرضية الثانية: الاستشارة الجبائية أحد الوسائل القانونية التي تمكن المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية على المحاسبة من ضمان حقوقهم تحققت

حيث يمكن للاستشارة الضريبية أن تساهم في توفير حماية وضمان لحقوق المكلفين الخاضعين لرقابة ضريبية، من خلال توجيههم، تقديم النصائح، ومساعدتهم في تجاوز التحديات الضريبية بكفاءة وبما يتماشى مع القوانين واللوائح الضريبية.

الفرضية الثالثة: ساهمت الاستشارة الجبائية في تقليص مخاطر الرقابة الجبائية على المحاسبة المؤسسة موضوع دراسة الحالة للفترة {2019-2022} تحققت وذلك راجع الى عمل المستشار على تقليص الحقوق والغرامات من المبالغ التي كان مجموعها 9549269 دينار جزائري الى 6993625 دينار جزائري وذلك بفارق 2555644 دينار جزائري أي ما يعادل 26.76 %.

فانه يمكن أن نتوصل الى النتائج التالية:

ثانياً: نتائج الدراسة

1- نتائج الدراسة النظرية:

- الرقابة الجبائية من أهم الوسائل التي تقوم بها مديرية الضرائب للمحافظة على أموال الخزينة
- اللجوء الى الاستشارة الجبائية يعود الى عدة دوافع منها تقليص الخطر الجبائي ويحقق مجموعة من المنافع لصالح المؤسسة.
- عدم استقرار التشريعات الجبائية إضافة الى تعقدها يساعد المكلفين بالضريبة على التهرب الضريبي.

2- نتائج الدراسة التطبيقية

- للمستشار دور فعال في تقليل المخاطر الجبائية وذلك بتحليل البيانات والمعلومات الخاصة بالمكلفين بالضرائب وتقديم النصائح والحلول المقترحة بعد اجراء الرقابة الجبائية
- بعد تجميع الحقوق و الغرامات للسنوات الاخيرة 2019 2020 2021 2022 عند اجراء الرقابة الجبائية لاحظنا أن مجموع الضرائب كان كبير جدا حيث أنها كانت تقدر ب 9549269 دج مقارنة مع مجموع الضرائب للسنوات الأخيرة بعد اجراء الاستشارة الجبائية التي قيمتها 6993625 دج وهذا دليل على تقليل و تقليل الخطر ب فارق 2555644 دج .
- وفي الدراسة التطبيقية تم تقليل الخطر بنسبة 26.76 ٪ في السنوات الأخيرة.

ثالثا: التوصيات:

- ربط العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف وتوعيتهم بأن الضرائب تساهم بشكل كبير في تحقيق المنفعة العامة .
- إزالة التعقيد وتبسيط التشريعات.
- التنسيق والعمل على نشر الوعي الضريبي لدى الأفراد.
- الاستفادة من خبرة المستشار الجبائي لدى الشركات قبل اجراء الرقابة الجبائية .
- استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي و التعليم الآلي لتحسين تحليل البيانات و توجيه عمليات الرقابة بشكل أكثر فعالية .
- استخدام التكنولوجيا لتنفيذ عمليات الرقابة و التفتيش بشكل آلي ، مثل الروبوتات الذكية و المراقبة بالكاميرات .

رابعا: آفاق البحث

- في ختام هذه الدراسة يمكن اقتراح مجموعة من المواضيع ذات الصلة بالدراسة كمشاريع بحوث مستقبلية.
- مدى فعالية الاستشارة الجبائية في عملية صنع القرار.
 - دور الاستشارة في زيادة فعالية الرقابة الجبائية -دراسة حالة.
 - دور الاستشارة الجبائية في تعزيز حوكمة الشركات.

قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

- .A. Hamini (2001). *audit comptable et financier* L. Alger: Ed Perti.
- .CFE (2012). *Confédération Fiscale Européenne*. Tax Advisers Europe.
- .Europe CFE Tax Advisers (بلا تاريخ). *جمعية مستشاري الضرائب في أوروبا*.
- France: Laurent Claude (1995). *Contrôle fiscale la vérification personnelle*. Bayausaine.
- .alger: DGI (2003). *le Guide du control sur pieces*.
- إسماعيل شناوي ، و كريم هندي . (2005). *أثر الجباية على التسيير المالي للمؤسسة* . مذكرة
نهاية الدراية لنيل شهادة دراسات عليا في الجباية. القليعة، الجزائر : المدرسة الوطنية
للضرائب.
- اسماعيل صاري . (2014). *تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها - مع الاشارة لمديرية
الضرائب لولاية المدية. المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، 1*.
- الجريدة.الرسمية. (29 12, 1971). *المادة 03 04 05 06 07 08 09 أمر رقم 71-81*.
- الجريدة.الرسمية. (1996). *الامر رقم 71-87 ، المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 الذي يحدد
شروط ممارسة المهنة الخاصة بالمستشار الجبائي ، المتمم للمادة 155 من قانون المالية
سنة 1996. 107*.
- الجريدة.الرسمية. (29 مارس, 2009). *المواد 70 ، 71 ، 73 ، 75 ، 86*. (20).
- الجيلالي بلواضح . (2015). *التهرب الضريبي بين فعالية آلية الرقابة واستراتيجية المكافحة*.
مذكرة لنلي شهادة الدكتوراة. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر:
جامعة المسيلة.
- الحواس زواق . (14-15 أفريل, 2009). *عالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار*.
الملتقى الدولي صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية. الجزائر: جامعة المسيلة.
- الدين سعد ، و بلال كيموش . (ديسمبر, 2019). *دور الاستشارة الجبائية في تفعيل التسيير
الجبائي في المؤسسة الاقتصادية*. مجلة الاصيل للبحوث الاقتصادية و الإدارية.
- القرآن.الكريم. (بلا تاريخ). *سورة آل عمران الآية 159*.

- المادة.183. (2013). قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة معدلة بموجب المادة 14 من ق.م سنة 2007. المديرية العامة للضرائب.
- المادة51. (نشرة 2010). قانون الرسوم على رقم الاعمال. المديرية العامة للضرائب.
- بوشري عبد الغاني . (2011). فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي. مذكرة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الجزائر: جامعة تلمسان.
- بوعلام ولهي . (2005). التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في اتخاذ القرار. مداخلة في الملتقى الدولي حول التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية. الجزائر : جامعة المسيلة.
- بوعلام ولهي . (20-21 10, 2009). نحو اطار مقترح تفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة ،حالة الجزائر. ملتقى بعنوان: الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية. المسيلة، الجزائر: جامعة المسيلة.
- بوعلام ولهي . (2004). أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي حالة الجزائر. رسالة الماجستير. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر.
- حجي محمد . (1999). نظرات في النوازل الفقهية. المملكة المغربية: منشورات الجمعية المغربية للتأليف و النشر.
- حنان شلغوم . (2012). أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر و انعكاساته على المؤسسة الاقتصادية _ دراسة حالة الشركة الوطنية للمياه منطقة قسنطينة. تم الاسترداد من <http://depot.umc.edu.dz/handle/123456789/10314>
- رائد.الجمهورية.التونسية. (1960). قانون 34 .
- رحماني مالك ، و بولوخ عيسى . (2021). دور التدقيق الجبائي في القليل من الخطر الجبائي في الجزائر. مجلة الاقتصاد الصناعي خزارتك، 1(11)، 274-298.
- رشيد ونادي . (2002). دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر). رسالة ماجستير . كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر.
- رضا خلاصي . (2014). شذرات النظرية الجبائية. الجزائر: دار هومة.

- سعد مرقص سمير . (2004). معيار جودة أداء الاستشارات الضريبية. مجلة المحاسب، 24. تم الاسترداد من مجلة المحاسب .
- سمية صلعة ، و وهيبة بوخذي . (2020). فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي : دراسة حالة مديرية الضرائب البيض. مجلة دراسات جبائية، 1(9).
- شناوي إسماعيل ، و هندي كريم . (2005). أثر الجبائية على التسيير المالي. مذكرة دراسات عليا في الجبائية. القليعة، الجزائر : المدرسة الوطنية للضرائب.
- صالح حميداتو. (2012). دور المراجعة الجبائية. رسالة ماجستير. ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، الجزائر : جامعة قاصدي مرياح .
- عبد الغني سيد محمود هدى . (2006). دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة في كفاءة المحاسب الضريبي. رسالة ماجستير. كلية التجارة ، مصر: جامعة الاسكندرية.
- عبد القادر حفاي . (2004). تسيير الخطر الجبائي في المؤسسات حالة شركات الاموال في اطار التشريع الجبائي. مذكرة ماجستير . الاغواط ، الجزائر : جامعة الاغواط .
- عبد النور نذير ، و عماد الدين تيتوم . (2022). دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة المديرية افرعية للرقابة الجبائية ولاية المسيلة . .
- قحموش سمية . (2012). دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية. مذكرة ماستر أكاديمي. الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علو التسيير ، ورقلة : جامعة قاصدي مرياح.
- مامش يوسف، و دادي عدون ناصر . (2008). أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة و هيكلها المالي (المجلد 1). الجزائر: دار المحمدية للطباعة.
- محمد فلاح . (2006). السياسة الجبائية الأهداف والأدوات - دراسة حالة الجزائر. أطروحة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر .
- مصطفى عوادي . (2009). الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري(تحديث قانون المالية 2009). الجزائر: مطبعة مزوار.
- مصطفى عوادي ، و يونس زين . (2011). الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري. الجزائر: مكتبة بن موسى السعيد.

- مقالتي منى . (18-29 10, 2015). دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي. مدخله في الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر. قالمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة 8 ماي، 1945 قالمة.
- منصور بن عمارة . (2011). إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية. الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع.
- منصور بن عمارة . (2016). أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية (المجلد 3). الجزائر: دار هومة.
- ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة. (2003). المديرية العامة للضرائب.
- نصر رحال . (2007). محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والكبيرة. مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية. ورقلة، لية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح.
- نور الهدى صوشة ، و صبرين عابي . (2023). دور الرقابة الجبائية في تعزيز الحصيلة الجبائية دراسة حالة بمدينة الضرائب وبالمسيلة خلال فترة 2017-2020.
- حسين كماش، مساهمة الرقمنة في تفعيل عمليات التحري والرقابة الجبائية في الجزائر -الكشف التلخيصي السنوي ERA "نموذجاً".
- وزارة المالية. (2010). المادة 01-193 قانون الضرائب والرسوم المماثلة. المديرية العامة للضرائب.
- وزارة المالية. (2013). رسالة المديرية العامة للضرائب. الجزائر: المديرية العامة للضرائب.
- وزارة المالية. (2010). المادة 116 قانون الرسم على رقم الأعمال. المديرية العامة للضرائب.
- وزارة المالية. (2010). المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية. المديرية العامة للضرائب.
- وزارة المالية. (2010). المادة 62، قانون الإجراءات الجبائية. المديرية العامة للضرائب.
- وزارة المالية. (2022). المادة 01-303، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. المديرية العامة للضرائب.
- وزارة المالية. (2022). المادة 106 قانون الطابع. المديرية العامة للضرائب.
- وزارة المالية. (2022). المادة 115، قانون الرسم على رقم الأعمال. المديرية العامة للضرائب .

- وزارة.المالية. (2022). المادة 194 قانون الضرائب والرسوم المباشرة والرسوم المماثلة. مديرية
الضرائب العامة. الجزائر.
- وزارة.المالية. (2022). المادة 49 و 93 الى 117 ، قانون التسجيل. المديرية العامة للضرائب.
- وزارة.المالية. (2022). المادة 523 قانون الضرائب غير المباشرة . المديرية العامة للضرائب .

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et
des Sciences de Gestion

Département: *Finances et Comptabilité*



جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: *المالية والمحاسبة*

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسقله:

الطالب (ة): *خليل بن خديجة* المولود(ة) بتاريخ: *16 ماي 2001* بـ: *برهوف / المسيلة*
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم: *203940038* الصادرة بتاريخ: *20.01.2024* عن: *عبد الحضراد - المسيلة*
المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبية: *محاسبة عامة* تخصص: *محاسبة مالية* خلال السنة الجامعية: *2023/2024*
والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان: *دور انتشار الجائحة في تقليص مخاطر الرقابة*
الجائحة - دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجائحة بالمسيلة

أصرح بشرفي أنني إلترمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: *2024/...6/...1*

التوقيع و البصمة

K. Kheif



Université Mohamed Boudiaf a M'sila

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et
des Sciences de Gestion

Département: Finances et Comptabilité

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: الإحصائية والجغرافية

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة): قوادمية خالصة المولود(ة) بتاريخ: 2001/12/11 ب. المسيلة
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم: 20442139 الصادرة بتاريخ: 2019/12/28 عن المطابقة لـ المسيلة
المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: معلمة محاسبة تخصص: محاسبة خلال السنة الجامعية: 2023/2024
والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان: دور الاستشارة المحاسبية في تقليص
مخاطر الرقابة المحاسبية - دراسة حالة يا محير لية
البيوتانية للرقابة المحاسبية بالمسيلة

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

حرر بتاريخ: 2024/01/01

التوقيع و البصمة

Chet

