الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف المسيلة

كلية : العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فرع :مالية ومحاسبة
قسم :العلوم المالية والمحاسبية

ميدان :العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
تخصص :محاسبة وجباية معمقة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تحت عنوان:

الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية المسيلة

من اعداد الطالبين :

- بوعزيز أنور
- بشيري حمزة

إشراف الاستاذ :

د. حميدي أحمد السعيد

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
			رئيسا
حميدي أحمد السعيد			مشرفا ومقررا
			مناقشا

السنة الجامعية : 2021/2020

إهداء و شكر

شكر وعرفان

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: **"من لا يشكر الناس لا يشكر الله"**

أشكر الله سبحانه وتعالى على نعمه التي لاتعد ولا تحصى فلك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك، فلله الحمد والشكر من قبل وبعد على توفيقه لنا في اتمام هذا العمل.

كما نتوجه بالشكر الجزيل ووافر الامتنان والعرفان إلى الدكتور المشرف "حميدي احمد السعيد " الذي لم يبخل عنا بنصائحه وتوجيهاته القيمة.

إهداء

إلى من غمرتني بعطفها وحنانها ، وأوسعتني برحمتها ولطفها ،وسهرت الليالي لأجلي ، أمي الحنونة الغالية.

إلى أبي الحبيب .

إلى إخوتي وأخواتي .

وأقاربي وجيراني .

إلى أحبابي وأصحابي.

إلى زملائي وزميلاتي.

إلى كل طلبة العلم والمعرفة.

إلى كل من أسهم وبذل وقدم التضحيات في سبيل خدمة الأمة و الجزائر

الفهرس

الفهرس

إهداء و شكر **1**

مقدمة ..... **أ- هـ**

الفصل الأول : مفاهيم حول التهرب الضريبي والرقابة الجبائية **5**

توطئة 5

المبحث الاول :التهرب التهريبي **6**

المطلب الاول : مفهوم التهرب الضريبي أنواعه و اشكاله 6

المطلب الثاني :أساليب و أثار التهرب الضريبي 9

المطلب الثالث : طرق ووسائل مكافحة التهرب الضريبي 14

المبحث الثاني :الرقابة الجبائية **18**

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية و أهدافها. 18

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية. 20

المطلب الثالث: الإطار القانوني للرقابة الجبائية في الجزائر 21

الفرع الثاني: حق الرقابة 24

الفرع الثالث: حق استدراك الأخطاء 25

الفرع الرابع: صور الرقابة 26

المطلب الرابع: التحقيق الجبائي 29

الفرع الأول: التحقيق المحاسبي: 29

الفرع لثاني: التحضير للتحقيق 29

الفرع الرابع: نتائج التحقيق 33

المبحث الثالث: التنسيق في إطار محاربة التهرب الضريبي **35**

المطلب الأول: تنسيق الرقابة بين الإدارات (جبائية، تجارية، جمركية) 35

المطلب الثاني: أشكال التنسيق بين الإدارات الجبائية والإدارات الأخرى 36

الفصل الثاني : دراسة ميدانية حول واقع الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب في ولاية المسيلة **39**

توطئة 39

المبحث الأول: تقديم عام حول المديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة **40**

المطلب الأول: التعريف بميدان الدراسة - المديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة- 40

المطلب الثاني: احصائيات عامة حول نتائج الرقابة الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة (2016-2019) 48

المبحث الثاني: دراسة حالة لكل من التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب **52**

أدخل النص هنا 2

المطلب الأول: مراحل التحقيق المحاسبي لتقييم محاسبه المكلف بالضريبه - دراسة حالة مؤسسة أشغال عمومية 52

المطلب الثاني: مراحل وإجراءات التحقيق المصوب في المحاسبة - دراسة حالة مؤسسة تنشط في المقاولة واستخراج الرمل..... 66

ملخص البحث **85**

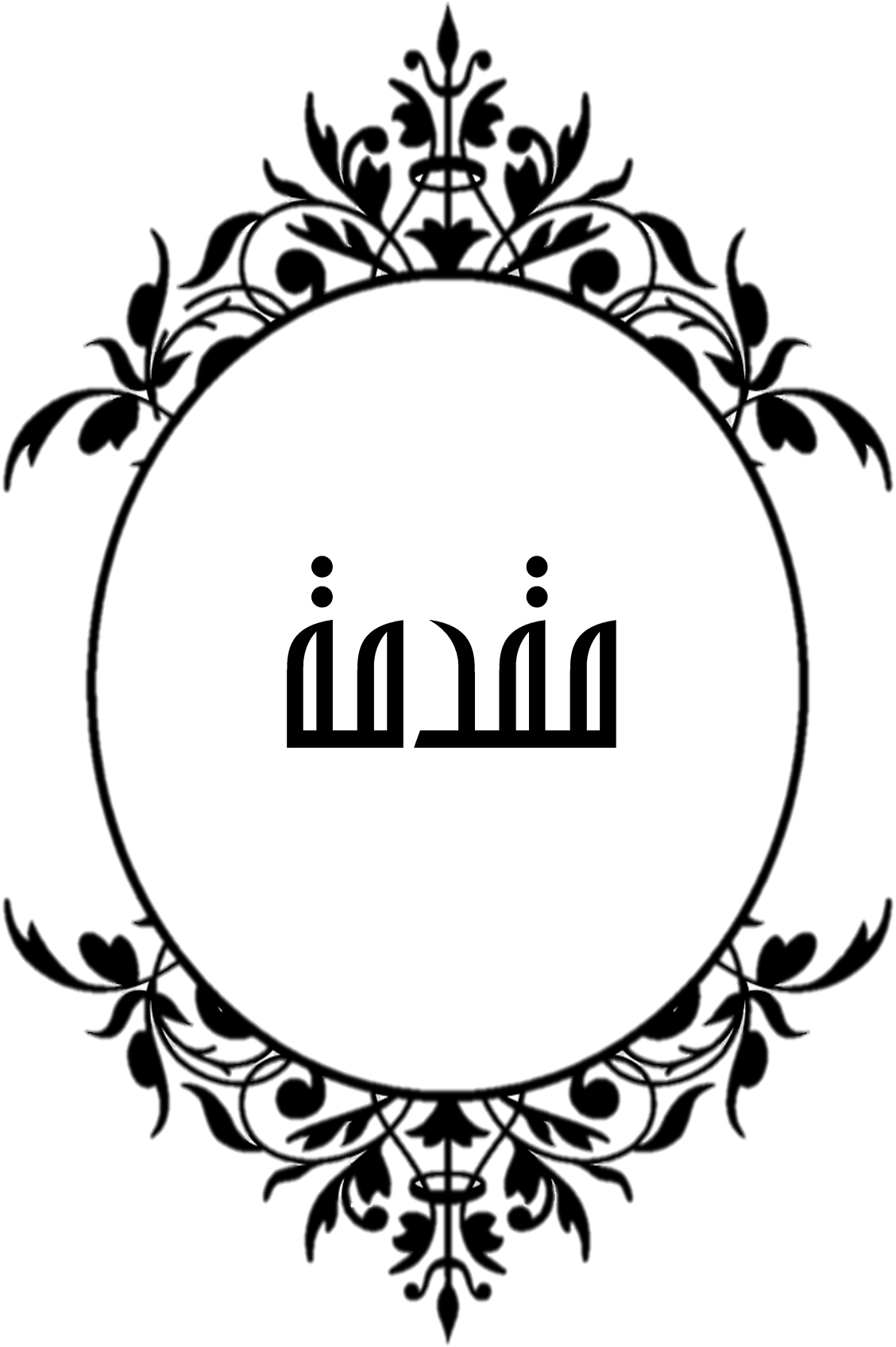
المصادر والمراجع **82**

ملخص البحث **85**

قائمة الجداول و الاشكال

عنوان الجدول او الشكل	الصفحة
الشكل رقم (01) :الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المسيلة	**42**
الشكل رقم (2): الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية	**47**
الجدول رقم :(01) عدد الملفات التي خضعت لعملية الرقابة الجبائية خلال فترة (2016-2019)	**49**
الشكل رقم: (3) عدد الملفات التي خضعت لعملية الرقابة الجبائية خلال فترة (2016-2019)	**49**
الجدول رقم (02): الحقوق المسترجعة من عملية الرقابة الجبائية خلال فترة (2016- 2019)	**51**
الشكل رقم (04): الحقوق المسترجعة من عملية الرقابة الجبائية خلال فترة (2016- 2019)	**51**
الجدول رقم (03): الفرق بين المشتريات المستخرجة والمشتريات المصرح بها	**57**
الجدول رقم (04): طريقة حساب رقم الأعمال غير المصرح به المتعلق المشتريات	**57**
الجدول رقم (05):دراسة الأعباء المتعلقة بالمؤسسة خلال فترة التحقيق	**58**
الجدول رقم (06): الفارق بين أرقام الأعمال المفوترة المصرح بها والمستخرجة	**59**
الجدول رقم (07): الفارق بين ارقام الأعمال المقبوضة المصرح بها والمستخرجة	**59**
الجدول رقم (08): الرسم على النشاط المهني مستحق الدفع(TAP)	**60**
مستحق الدفع (TVA) الجدول رقم (09): الرسم على القيمة المضافة	**61**
الجدول رقم (10): الضريبة على الدخل الجمالي صنف أجور ومرتبات(IRG/S)	**62**
الجدول رقم (11): الضريبة على الدخل الإجمالي(IRG) مستحقة الدفع	**63**
الجدول رقم (12):طريقة حساب الضريبة على الدخل الاجمالي(IRG)	**64**
جدول رقم (13): نتائج التحقيق المحاسبي (الحقوق واجبة الدفع) المتعلق بالمؤسسة محل الدراسة خلال فترة (2016-2019)	**66**
الجدول رقم (14): الفارق بين ارقام الاعمال المقبوضة المسترجة والمصرح بها المتعلقة بنشاط المقاولة	**70**
الجدول رقم (15): الفارق بين أرقام الأعمال المفوترة المسترجعة والمصرح بها المتعلقة بنشاط المقاولة	**70**
الجدول رقم (16): الفارق بين أرقام الأعمال المقبوضة المسترجعة والمصرح بها المتعلقة	**71**

بنشاط استخراج الرمل	
الجدول رقم (17): اجمالي الفارق بين ارقام الاعمال المقبوضة المسترجة والمصرح بها من نشاطي المقالة و استخراج الرمل	**72**
الجدول رقم (18): تأسيس الارباح المتعلقة بنشاط المقاولة	**73**
الجدول رقم (19):تأسيس الارباح المتعلقة بنشاط استخراج الرمل	**74**
الجدول رقم (20): تأسيس الارباح الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي(IRG)	**75**
الجدول رقم (21): المقارنة بين الرسم على المشتريات المستخرج والمصرح به	**75**
الجدول رقم (22): حساب الرسم على القيمة المضافة (TVA)مستحق الدفع	**76**
الجدول رقم (23): نتائج التحقيق المصوب المتعلق بالمؤسسة محل الدراسة خلال الفترة (2015-2017)	**77**
جدول رقم (24): الحقوق واجهة الدفع من قبل المكلف بالضريبة	**78**


مقدمة

مقدمة

إن لكل اقتصاد ركائز يبنى عليها و الملاحظ أن هذه الركائز تكاد تكون موحدة, و تتمثل أهم ركيزة في المؤسسة التي تعد الحيز الذي يضم عمال و تجهيزات و مسيرين و قد عرفت المؤسسة منذ أمد بعيد واهي الأداة التي تنظم اقتصادات البلد من المنخورة بسبب التهرب الضريبي لذا وجب هناك رقابة مستمرة ، و مرت بعدة مراحل خاصة في الجزائر التي شهدت فيها أهم مرحلة و المتمثلة في إعادة الهيكلة التي كانت في الثمانينات بهدف تحسين الوضع الاقتصادي للبلاد, و سعيا للسير قدما نحو اقتصاد موجه.

و لما للمؤسسة من أهمية لكونها اللبنة الأساسية فقد أولاها المشرع الجزائري أهمية بالغة في نصه لمجموعة من القوانين التي تحدد طرق تسييرها, فنجده أعلن عن الوسائل المهمة و المساعدة لتسييرها بصفة مستقرة و واضحة و المتمثلة في الدفاتر و السجلات المحاسبية التي يقيد فيها كل ما دخل و خرج من المؤسسة و هذا هو المحيط الداخلي للمؤسسة, كما لهذه الأخيرة محيط خارجي يتمثل في الإدارة الجبائية التي تعد همزة وصل بين التشريع الجبائي و المكلف بالضريبة إذ أننا نلاحظ ذلك الدور المنعكس أي أنها تؤثر و تتأثر المؤسسة بالضريبة و هذا يعكس فعاليته على المردودية المالية للخزينة العمومية.

و سعيا للوصول لهذه الفعالية في المردودية و لتكون الإدارة الجبائية فعالة قامت الجزائر بعدة إصلاحات جبائية، إذ فرقت بين التكليف الضريبي للأشخاص الطبيعيين و التكليف الضريبي للأشخاص المعنويين، و ليكون التكامل بين الإصلاح التشريعي و الإصلاح الإداري تقرر بنص قانون المالية 2003 تعيين أو تأسيس مديرية المؤسسات الكبرى «D.G.E » و مراكز الضرائب « C.D.I »، حيث فرق المشرع بين المؤسسات ذات رقم أعمال كبيرة و أخرى ذات رقم أعمال أقل من سابقتها و هذا كله

بهدف التخفيف من وطأة التهرب و الغش الضريبي الذي يهدر أموال خزينة الدولة و تحسين العلاقة بين المكلف و الإدارة الجبائية.

و نظرا لما للموضوع من أهمية إذ تعد من الجباية و المحاسبة آليتان أساسيتان في المؤسسة بصفة خاصة و لما لهما و خاصة الجباية من أهمية في تمويل الخزينة العمومية بصفة عامة, سعينا إلى النظر أو البحث فيما كانت هناك رابط قوي بين المحاسبة و الجباية يؤدي إلى تحسين الوضع المالي لخزينة الدولة لهذا حاولنا صياغة اشكاليتنا في :

– ماهو دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش والتهرب الضريبي ؟– ماذا نقصد بالرقابة الجبائية و ما الهدف منها؟.

– كيف تتم الرقابة الجبائية في المؤسسة؟.

– ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة الغش و التهرب الضريبي أي ما مدى مساهمة فعالية الرقابة الجبائية في تحسين المردودية المالية؟.

• الفرضيات:

سعينا منا للوصول إلى الرابطة الموجودة بين المحاسبة و الجباية نحاول اختبار الفرضيات التالية:

– التقييد أو التسجيل المحاسبي يقود لكشف التهرب و التدليس الجبائي أي يساعد في الرقابة.

– الرقابة الجبائية وسيلة ضرورية لمحاربة ظاهرة الغش و التهرب الضريبي و تحسين المردودية.

• **دواعي اختيار الموضوع :**

إن من أبرز الأسباب الداعية لاختيار الموضوع هو :

– أنه نظرا لأهمية الضرائب في بلادنا و تعرضها للنهب و السلب بطرق التوائية, حاولنا تسليط الضوء على وسيلة ردعية المتمثلة في الرقابة الجبائية.

– كما أن سبب اختيارنا للموضوع ذاتي لمحاولة معرفة ما العلاقة الرابطة بين المحاسبة و الجباية كوننا طلبة في فرع محاسبة و جباية.

– بالإضافة إلى هذا حاولنا إضافة و لو جزء بسيط من المعلومات يخص الرقابة الجبائية و تخدم الصالح العام و الخاص.

• **الوسائل المستخدمة :**

بما أننا في موضوعنا نركز اهتمامنا على الرقابة الجبائية فسنعتمد بالدرجة الأولى على التحليل الوصفي لأشكالها و أهدافها بالإضافة إلى السرد الجوانب القانونية المتعلقة بالمكلف و الإدارة الجبائية, و عليه فالوسائل المستخدمة هي جداول إحصائيات نتائج التحقيق في المحاسبة لسنوات فارطة, ميثاق المكلف الخاضع للضريبة, المخطط المحاسبي. و عموما فالبحث منهجه الأساسي وصفيا تارة و تحليليا تارة أخرى.

• **حدود البحث :**

حاولنا تركيز اهتمامنا بالدراسة على كيفية تطبيق الرقابة الجبائية على شخص معنوي و الذي لا يمارس نشاط بترولي حتى لا ندخل في متاهات الجباية البترولية, كما حاولنا تقديم الحسابات التي تعطيها الرقابة أهمية في تنفيذها.

• **خطوات البحث :**

محاولة منا لدراسة الفرضيات المقترحة حاولنا تقسيم البحث إلى أربعة أجزاء تتمثل في :

جزء نظري يتمثل في الفصل الاول استهللناه بتقديم معلومات عامة حول الرقابة, أهدافها و أشكالها، و نليه بأهم داء أصاب و يصيب أموال الدولة و هو التهرب و الغش الضريبي فنحاول اقتراح حلول لمعالجته أو ردع مرتكبيه و كتكملة نربطها بفصل يدرس أجهزة الرقابة الجبائية المستعملة في كشف التهرب, و ماهي الحقوق الممنوعة لكل من الإدارة الجبائية و المكلف الضريبي أثناء عملية التحقيق الجبائي و نختمها بفصل تطبيقي حاولنا إسقاط عليه كل ما تعرضنا له نضريا بإظهار النتائج الحقيقية للرقابة.

والجانب التطبيقي كانا هو الفصل الثاني تحت عنوان : دراسة ميدانية حول واقع الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب في ولاية المسيلة و وضعنا خاتمة استعرضنا فيها لب بحثنا والنتائج والحلول المرجو اتباعها .

الفصل الأول

مفاهيم حول التهرب الضريبي

والرقابة الجبائية

الفصل الأول : مفاهيم حول التهرب الضريبي والرقابة الجبائية

توطئة

من المعلوم ان الضرائب تشكل الممول الاساسي للخزينة العمومية، ولكن من جهة اخرى المكلفين بها يسعون دائما الى تفاديها بشتى الطرق وهو ما يعرف بالتهرب الضريبي اوالغش الضريبي، و الجزائر كغيرها من الدول تعاني من هذه الظاهرة ولقد حاولت ان تقضي عليها بواسطة سن قوانين وفرض رقابات وعقوبات جبائية على المكلفين الذين يمارسون التهرب الضريبي الذي يؤثر على المنظومة الجبائية وعلى الاقتصاد الوطني[1].

يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة عالمية قديمة قدم الضريبة بل وليدتها، وقد عرفتها الاقتصاديات القومية لبعض البلدان منذ القدم، وتعدد أساليبها حتى اعتبرت من اكبر المشكلات التي تواجه كافة الأنظمة الضريبية في مختلف أنحاء العالم، مما أدى إلى سعي الدولة لمحاربتها والقضاء عليها ما أمكن نتيجة المردود السلبي الذي تؤثر به على المجتمع بأسره وكي لا تسبب هذه الظاهرة في عجز الدولة عن وظائفها الأساسية من توفير الخدمات الضريبية من أمن ودفاع وصحة وتعليم وغيرها من متطلبات العيش الكريم.

[1] د نوفان العليمات، كفاح عيسى، أثر تطبيق مبادئ الحاكمية المؤسسية في الحد من التهرب الضريبي في الأردن، المنارة، المجلد 44، العدد 2016.04،.ص 115.

المبحث الاول :التهرب التهريبي

المطلب الاول : مفهوم التهرب الضريبي أنواعه و اشكاله

لقد أعطيت تعاريف كثيرة للتهرب الضريبي منها أنه:

- اعتداء غير مباشر على القوانين المنظمة للضريبة باستعمال وسائل معينة تمكن المكلف من عدم دفع جزء أول كل الضريبة.
- عدم تصريح الممول بجزء من ثروته أو دخله، ويكون ذلك إما بغير قصد كالنسيان أو بقصد كالتخفيض في القيمة المصرح بها، وفي هذه الحالة يعتبر الأمر مخالفة إدارية.
- محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا باتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون.

ويبدو أنه مهما تعددت التعاريف بخصوص ماهية التهرب الضريبي فإنها تتفق كلها على أن الظاهرة تعني "الإعتداء على القواعد المنظمة للضريبة وذلك باستعمال وسائل الغش والتدليس".[1]

وقد عرفه جون كلود مارتينز Jean Claude martinez 1984 بأنه: "فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي". أي أن المكلف هنا يستعين بحيل تمنعه من دفع بعض الضرائب دون المساس بالقانون وهذا من خلال ثغرات القانون الجبائي، حيث نجد بعض الشركات في محاولتها للتهرب من دفع ضريبة ضخمة تقوم بتجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانونيا بترخيص من القانون التجاري.[2]

[1] سعدان شبايكي، ملاك قارة، التهرب الضريبي دراسة ميدانية في ولاية قسنطينة، مخبر البحث المغرب الكبير الاقتصاد والمجتمع، الاقتصاد والمجتمع.

[2] رونق قيدوم، دور مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم علوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2018-2019 .ص14.

ويعرفه طاقة والعزاوي أيضاً على أنه "محاولة الممول بعدم دفع الضريبة وذلك بإخفاء بعض العناصر كلياً أو جزئياً باستعمال طرق احتيالية أو غش يفضي بعدم دفع الضريبة في أي مرحلة من مراحلها". يرى الباحثان مما سبق؛ أن التهرب الضريبي جريمة من جرائم العصر الاقتصادية والمالية والاجتماعية لما له من خطورة كبيرة على أهداف الدولة بشكل عام، وذلك عند عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه من خلال تقديم بيانات مضلله للدوائر الضريبية.[1]

إن التهرب الضريبي يختلط كذلك بمفاهيم أخرى مثل:

التملص الضريبي la soustraction de l'impot ويعني تمكن المكلف من عدم دفع الضريبة قانونا وذلك بطريقة قانونية أو غير قانونية.

تجنب الضريبة l'evitement de l'impot ويعني تمكن المكلف من عدم دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي، وذلك بالاستفادة من التهرب المنظم من طرف القانون كاستفادة السجناء أو استفادة بعض القطاعات الاقتصادية من أجل تشجيعها للاستثمار في أنشطة في مناطق معينة. كما يبدو التجنب كذلك في التهرب عن طريق الاستفادة من ثغرات القانون مثل التهرب من تصاعدية الضرائب على الدخل حتى حد معين وذلك بتجزئة المؤسسة إلى مؤسسات صغيرة مستقلة مثلا.

الغش الضريبي la fraude fiscale ويعني الغش الضريبي التهرب من دفع الضريبة عن طريق الاعتداء المباشر على القواعد القانونية المتعلقة بكيفية تحصيل

[1] محمد بلول، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة الماستر، قانون أعمال، جامعة الوادي، الجزائر، 2016-2017.ص 37.

الضريبة، كما يعني التصريح الإداري غير الصحيح حول الأنشطة والدخول موضوع الخضوع للضريبة.[1]

إننا نرى أن المصطلحات سابقة الذكر تصب كلها في خانة واحدة هي خانة التهرب الضريبي، غير أنه يمكن القول بأن التملص الضريبي يتم عن طريق التهرب الضريبي الذي ينقسم إلى:

– تهرب مشروع يتمثل في تجنب الضريبة بالتهرب المنظم من طرف القانون أو التهرب بالاستفادة من ثغرات القانون.

– تهرب غي مشروع عن طريق الغش الضريبي.

العوامل التي تساعد على التهرب من الضريبة:

ضعف القانون وكثرة وجود الثغرات القانونية: إن وجود أية ثغرات في قانون الضريبة يغري البعض وخاصة المتابعين والمراقبين لأية تغيرات في القانون للنفاذ من خلالها والتخلص من دفع الضريبة كلها أو جزء منها.[2]

ضبابية النصوص القانونية أو غموضها: إن عدم وضوح نصوص القانون والتعليمات واللوائح المفسرة له وصعوبة إجراءاته تؤدي إلى جهل المكلفين به، وبالتالي ارتكاب المكلفين أفعال غير مقصودة تعتبر تهرب من وجهة نظر القانون وقد يترتب عليهم غرامات قد يلجئون إلى أساليب غير قانونية لتبرير هذه الأخطاء أو إخفائها.

ضعف الإدارة القائمة على الضريبة وسوء تنظيمها وانخفاض كفاءة موظفيها: يعتبر ضعف قدرات الإدارة في تطبيق قوانين الضريبة فرصة سانحة للبعض في الاحتيال على القانون والتلاعب به، وخاصة مع عدم وجود كفاءات فعالة في اكتشاف التهرب.

[1] دمهداوي عيد القادر، الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، دفاتر السياسة والقانون، العدد 12، جانفي، 2015.ص 22.

[2] د مليكاوي مولود، الانفاق الضريبي في الجزائر وإشكالية التهرب الضريبي، جامعة برج بوعريريج، الجزائر.ص 65.

تعدد وتنوع الضرائب: عندما يجد المكلف نفسه بأنه خاضع لأكثر من نوع من الضرائب وأن أعباءه المالية تتزايد بشكل مستمر، فإنه بلا شك سوف يلجأ إلى التهرب من الضريبة وخاصة عند وجود ازدواج ضريبي من أجل خفض الأعباء المالية التي يتحملها.[1]

النظرة الاجتماعية للتهرب: يرى السامرائي والعبيدي أن نظرة المجتمع لعملية التهرب من ضريبة الدخل تؤثر بشكل مباشر على قرار المكلف بالتهرب من دفع الضريبة. ولعل المجتمعات التي تنظر إلى تلك العملية على أنها سلوك مشين، وتعامل الأشخاص الذين يقومون بممارسة تلك الظاهرة بازدراء لدى انكشاف أمرهم، ينخفض فيها الحافز للتهرب من دفع الضريبة، لأن هذا التهرب سيصاحبه تكلفة اجتماعية مرتفعة تؤثر على من يرتكبه، وفي المقابل فان المجتمعات التي يكون فيها التهرب من دفع الضريبة سلوكاً مقبولاً اجتماعياً تزدهر فيها تلك الظاهرة بشكل كبير.

يرى الباحثان أنه يمكن إضافة عامل آخر مهم – بالإضافة إلى العوامل الأخرى– يساعد في التهرب الضريبي ألا وهو عدم تطبيق مبادئ الحاكمية المؤسسية في الشركات بشكل فعلي[2].

المطلب الثاني :أساليب و أثار التهرب الضريبي

لقد أبدع المتهربون من الضريبة عدة طرق وأساليب تمكنهم من التهرب من أداء واجباتهم الضريبية، نذكر منها:

أولا: التهرب عن طريق التحايل المادي: يقصد به خلق وضعية قانونية تظهر مخالفة الوضعية الحقيقية ويتمثل في إخفاء السلع أو مواد أولية، التي في الواقع خاضعة للضريبة سواء كان هنا الإخفاء جزئي أو كلي.[1]

[1] محيي محمد مسعد، نحو استراتيجية للزكاة والضرائب لمواجهة التركات اقتصادية وافجتماعية للعولمة، المكتب العربي اقدي ، الطبعة 01. 2005 ، مصر، ص33

[2] محمد عباس محرزي يقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، طبقة 03.،2003،ص61.62.

– الإخفاء الجزئي: يتمثل في إخفاء جزء من أملاكه أو جزء من المخزونات، التي هي في الواقع تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك في السوق السوداء.

– الإخفاء الكلي: هو كثير الانتشار لنقص الرقابة الضريبية ونقص الإمكانيات المادية والبشرية مما يدفع بالممول إلى إنشاء وحدات ومنشآت صغيرة تكثر خاصة في المناطق المعزولة، وما ينتج عن هذه المصانع يباع دون فواتير أو وثائق، كما يكثر هذا النوع في السوق الموازية، وفي هذه الحالة إن الممول أو المكلف بالضريبة لا يكون معروف لدى الإدارة الضريبية، مما يصعب تحديده والوصول إليه.

ثانيا: التهرب عن طريق التحايل القانوني: ويكون بخلق حالة قانونية مصطنعة مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية بتكييف خاطئ لحالة ما، كتمرير عملية خاضعة للضريبة محل عملية أخرى معفاة أو أقل خضوعا للاقتطاع، مثل تسجيل عملية بيع على أساس أنها هبة.[2]

– التكييف الخاطئ لعملية قانونية: ينصب هذا النوع من التحايل عن طريق التطبيق الخاطئ لبعض العمليات، في محاولة تبرير نشاط ما خاضع للضريبة وراء نشاط آخر، بحيث أن المكلف يقوم بتزييف واقعة أو حالة قانونية خاضع للضريبة إلى وضعية أخرى مشابهة لها وذلك يجعلها معفاة من الضريبة أو خاضعة لسعر ضريبي أقل.

– تركيب عمليات وهمية: يلجأ المكلف بالضريبة إلى استغلال الثغرات الموجودة في القانون من أجل الإفلات من دفع الضريبة بحيث أنه يقوم بتركيب عمليات وهمية تهدف إلى التخلص منها، ويستعمل هذا النوع من التحايل غالبا في مجال الرسم على القيمة المضافة (TVA) والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف، الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من حق خصم الرسوم من المشتريات.

---

[1] محمد عباس محرزي، المرجع الساب ذكره ص ص ص 63.64.65

[2] حسين عواضة، المالية العامة، دار الطلعة، بيروت، 1967 ص 422.423.

ثالثا: التهرب عن طريق التحايل المحاسبي: وذلك بلجوء المكلف إلى تقديم إقرار ضريبي، استنادا إلى دفاتر وسجلات وحسابات مصطنعة مخالفة للدفاتر والسجلات الحقيقية، بهدف التقليل من الإيرادات وزيادة النفقات.

– تخفيض الإيرادات: حيث يتم تخفيض سعر بيع السلع والخدمات كل ما أمكن ذلك، فسهولة تزوير الفواتير تسهل هذه العملية إلى حد كبير، ويلجأ إلى هذه الطريقة مستوردو السلع، حيث الكمية المستوردة موثقة لدى المالية في بياناتهم، بحيث يعتمد على التصريح بأرباح أقل من الأرباح التي حققها، ويقوم بتخفيض الوعاء الضريبي وإخفاء رقم أعماله.

– تضخيم التكاليف: حيث يتم زيادة تكاليف المواد والمستلزمات السلعية أو النفقات الإدارية أو زيادة نسبة الهدر والتلف، وذلك بقصد تقليص الأرباح الظاهرة، وبالتالي سداد ضرائب أقل.

آثار التهرب الضريبي

يترتب على التهرب الضريبي أثار هامة جدا وضارة بمالية الخزينة العامة، ونذكر منها ليس على سبيل الحصر بل على سبيل المثال:

الآثار الاقتصادية: تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا هاما، لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني وذلك من عدة جوانب، بالنسبة للاستثمار فإن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين ادخار عام، وبالتالي عدم مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية بالإضافة إلى ذلك فإن انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمار ويترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة. كما يعمل التهرب الضريبي للإخلال بقواعد المنافسة، حيث تصبح المؤسسات المتهربة

أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية، حيث تكون لها إمكانيات تمويلية هائلة تسمح بتحسين جهازها الإنتاجي وتقوية مكانتها في السوق، إضافة إلى الإخلال بالتوازن الجهوي للمشاريع الاستثمارية، وتساهم ظاهرة التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي، والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني.

الآثار المالية: يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة، بحيث تخسر جزءا مهما من الموارد المالية، ويترتب على ذلك عجزها في القيام بالإنفاق العام على أكمل وجه، وتصبح غير قادرة على أداء واجباتها تجاه المواطنين، وفي ظل هذا العجز تضطر الدولة إلى اللجوء لوسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي أو الاقتراض.[1]

الآثار الاجتماعية: يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا التهرب منها، أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، ويؤدي كثرة التهرب الضريبي للجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة، فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع، بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة، قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي.[2]

نظرا للآثار السيئة التي تترتب على التهرب فإن التشريعات الضريبية المختلفة تحاول بشتى الوسائل التي من شأنها تساعد في الحد من التهرب الضريبي ومكافحته،

[1] براق عيسى، دور الرقابة الجبائية ح محاربة الغش الضريبي رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، 2001 .ص 76 ..
[2] منور اوسرير .محاضرات ح جباية المؤسسة. المرجع الساب ذكره ص 202.

بحيث تعمل الدولة جاهدة على مكافحة التهرب الضريبي مستخدمة عدة وسائل نذكر منها تحسين فعالية النظام الضريبي وذلك بإرساء نظام ضريبي عادل وبسيط وتعديل الجهاز الاداري وتحسين العلاقة بين المكلف والإدارة، إلا أنه أحسن وسيلة في هذا المجال نشر الوعي وتحسيس المكلف بأهمية الضريبة، وللوسائل الوقائية والآليات الرقابية دور هام، حيث تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة القانونية الفعالة الممنوحة للإدارة الجبائية والتي تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين فيما يخص تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل المخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها وتحقيق الأهداف المرجوة.

التهرب الضريبي الدولي

عرف J.J.Neuer التهرب الضريبي الدولي بأنه "كل تهرب من الضريبة عبر حدود الدول، ومن شأنه أن يفقد الدولة موردا هاما من موارد إيراداتها، ويستوي في ذلك أن يسلك المشروع دول النشاط طرقا مشروعة أو غير مشروعة، أو تتوفر لديه إرادة التهرب أولا، وأيا كان التشريع الضريبي الذي يختاره، مستفيدا من تباين الأنظمة والتشريعات الضريبية للدول من أجل التوصل إلى هدفه نحو تخفيض عبئه الضريبي أو التخلص منه تماما" فيكون التهرب الضريبي الدولي في شكل تجنب الخضوع للضريبة في دولة ذات ضغط جبائي مرتفع وتأديتها في دولة أخرى ذات ضغط جبائي منخفض،[1] وهذا ما يطلق عليه بالتهرب الضريبي الدولي المشروع، ويتم عادة باستغلال التسهيلات والإعفاءات التي تمنحها بعض الدول أو المناطق التي يطلق عليها بالجنات الضريبية LES PARADIS FISCAUX أو الملاذات الضريبية أو يسميها البعض بالنظم الجبائية التفضيلية LES REGIMES FISCAUX

[1] أبو منصف:مدخل للتنظيم الإداري والدالية العامة، دار المحمدية العامة،دون ط، الجزائر، بدون سنة، ص 118

PRIVILEGIES التي تتميز أساسا بالسرية المصرفية المطلقة وغياب الرقابة على غير المقيمين و سهولة إنشاء المؤسسات و توفر قطاع مصرفي و قضائي متطور.

المطلب الثالث : طرق ووسائل مكافحة التهرب الضريبي

التهرب الضريبي عن طريق الجنات الضريبية:

تعد الجنات الضريبية مراكز مالية أو تمويلية بالنسبة للشركات دولية النشاط بصورة خاصة، والشركات والمجموعات الدولية بصورة عامة، فهي تمثل بما تقرره من امتيازات ومميزات ضريبية تصل في الكثير من الأحيان إلى حد الإعفاءات الضريبية لبعض أنواع الدخول والأنشطة وأكثر ملاءمة للاستثمارات. [1] ولهذا فالشركات دولية النشاط تحاول أن تخلق في هذه الدول مراكز للشركات الوليدة لتحقيق غرضها الرئيسي نحو تعظيم أرباحها وتخفيف أعبائها الضريبية. [2]

يبدو من مصطلح الجنات الضريبية أنها تتعلق أساسا بالنظام الضريبي لهذه الدول، وقد تعددت المصطلحات التي يمكن أن تطلق على هذه الدول، فالبعض يطلق عليها بالملجأ الضريبي Refuge Fiscale والبعض الاخر يفضل تسميتها بالواحة الضريبية Oasis Fiscaleباعتباره أكثر ملائمة من الجنات الضريبية، أما الدول انجلوسكسونية فأطلقت عليها Tax Haven والتي تسمى بالفرنسية , Paradis Fiscal.

وفي الحقيقة لايوجد في الفقه الاقتصادي تعريف محدد للجنة الضريبية، لذلك اجتهدت المفكرون الاقتصاديون في وضع تعريف على وجه التحديد. حيث تعرفها Mme Boffandou بأنها : " إقليم وطني تكون فيه الاقتطاعات الضريبية في

[1] براق عيسى، دور الرقابة الجبائية ح محاربة الغش الضريبي رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، 2001 .ص 76.
[2] منور اوسرير .محاضرات ح جباية المؤسسة. المرجع الساب ذكره ص 202.

مجموعها أقل من غيرها في أي مكان آخر، وحيث يصل الأمر من الناحية العملية إلى عدم وجود ضريبة على الإطلاق". [1]

كما يعرفها الاقتصادي Michel Claverie بأنها: "دولة ذات سيادة يقرر تشريعها الضريبي معاملة تفضيلية أو متميزة بالنسبة للدخول ذات المصدر الأجنبي"[2] كما أن فريق العمل المعني بالإجراءات المالية بصندوق النقد الدولي يعرف الجنة الضريبية بأنها: "بلدان أو أمكنة تتميز بعدم التعاون في الإطار المالي والإداري الدولي وبمعاقبة مبيضي الأموال".

الآليات الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي:

إذا كانت الأنظمة الضريبية في مختلف دول العالم تحدد قواعد التجريم و لعقاب على المخالفات الضريبية وتحدد الأشخاص المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية، والجهات القضائية والإدارية المختصة بالنظر في الغش الضريبي فإن التعاون الدولي يعتمد آليات متعددة في مواجهة التهرب الضريبي على النطاق الدولي، أهمها التنسيق الضريبي ومعاملة المستمر الأجنبي بمثل ما يعامل به المستثمر الوطني والشفافية الجبائية والمصرفية وتبادل المعلومات والتعاون في مجال التحصيل الضريبي.

التنسيق الضريبي: يمثل التنسيق الضريبي بين مجموعة من الدول أحد أهم الوسائل القانونية المبتكرة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، ويتمثل في تنسيق النظم والتشريعات الضريبية بحيث تصبح متناغمة ومتقاربة الأمر الذي يساوي بين مناخ الاستثمار في تلك الدول. وإذا كانت بعض الدول تسعى إلى استقطاب الاستثمارات الأجنبية عن طريق الحوافز الجبائية الممنوحة للمستثمرين الأجانب فإن تنسيق

[1] طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري
[2] فليح العلي الدالية العامة والتشريع المالي والضريبي ,طبعة 1. 2003 ، ص 124

السياسات الجبائية يؤدي إلى تحقيق ميزات اقتصادية عديدة، أهمها تحقيق التكامل الاقتصادي وتشجيع الاستثمارات المشتركة وتنميتها وفق أدوات التنسيق المتبعة. [1]

المساواة في المعاملة: تنص أغلب الاتفاقيات الجبائية الثنائية على ضمان المساواة في المعاملة بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين لكلا الدولتين في مجال الخضوع للضريبة[2]، فلا يمكن تحميل المتعامل الأجنبي عبئا ضريبيا أكثر مما يتحمله الحاملون لجنسية الدولة الذين يوجدون في نفس الوضعية.

الشفافية الضريبية: تعني الشفافية الضريبية تمكين المكلفين من الاطلاع على القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية، وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم. و تكمن أهمية الشفافية الضريبية في أنها وسيلة ناجعة للحد من الفساد الإداري، حيث إن موظف السلطة المالية لا يمكنه التلاعب بمقدار الضريبة، كما تخفض تكلفة فرض الضريبة الناجمة عن اعتراض المكلف على الضريبة المفروضة، و تعزز عنصر المسائلة وزيادة الثقة في الإدارة الضريبية مما يشجع على جلب الاستثمارات الأجنبية.

الشفافية المصرفية: نتيجة تزايد الأعمال الإجرامية العابرة للحدود واتساع نطاق المعاملات الإلكترونية المرتبطة بتبييض العائدات الإجرامية أضحى مطلب الشفافية المصرفية ملحا لأجل حماية التعاملات الاقتصادية وتمكين الأجهزة الضريبية من تحصيل الضرائب المترتبة على الثروة والمداخيل لهذا الغرض عمدت أغلب الدول إلى سن قوانين الشفافية المصرفية وكان من أهم ما سعت إليه الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في المجال الاقتصادي هو ضرورة تضمين الاتفاقيات الثنائية بنودا تتعلق بالشفافية المصرفية، بل و إتاحة تداول البيانات المصرفية المتعلقة بالسحب

[1] خالد شحادة الخطيب، أحمد زبير شامية: أسس الدالية العامة، دار وائل ، دون ط، عمان، سنة 2007 ، ص 216
[2] المرسوم التنفيذي رقم رقم 97-290 المؤرخ في في 1997/07/27 المتضمن انشاء وتنظيم لجان التنسيق و الفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة .

والإيداع والأرباح والمداخيل والفوائد والمبيعات بين الإدارات الضريبية على نطاق دولي رغم المعارضة التي يلقاها هذا الخيار من عدة دول كسويسرا.

المساعدة الإدارية المتبادلة في المجال الضريبي: نظرا للنقائص التي اعترت أغلب الاتفاقيات الثنائية المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي والحد من التهرب الضريبي عملت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على إبرام اتفاقية المساعدة الإدارية المتبادلة في المجال الجبائي التي دخلت حيز النفاذ في 01 جوان 2011 واستوحت أغلب نصوصها من قانون الضرائب الأمريكي (فاتكا) فكان من أهم بنودها تحديد نطاق المساعدة الإدارية المتبادلة حيث حددت المادة الأولى من الاتفاقية نطاق المساعدة المتبادلة بين الإدارات الضريبية في تبادل المعلومات الضريبية والتفتيش الضريبي المشترك والتحصيل الضريبي وتبادل البيانات. وحددت المواد 6 5و 7و أساليب تبادل المعلومات بناء على الطلب أو بصورة تلقائية بمجرد استفادة المكلف من تخفيضات أو إعفاءات جبائية في إحدى الدول الأطراف في الاتفاقية، بينما تركت المواد 9و 8 حرية الموافقة أو الرفض للتفتيش الضريبي المشترك إلى السلطات المختصة في كل دولة مراعاة لمبدأ السيادة الضريبية وإقليمية الضريبة. وبالنظر لأهمية حماية المعلومات الخاصة للمكلف وأسراره التجارية والصناعية نصت الاتفاقية الإطارية على واجب حماية خصوصيات المكلف وعدم استغلالها إلا لأغراض جبائية بحتة.

يعد التهرب الضريبي ظاهرة عالمية تعاني منها الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، وتستخدم العديد من الوسائل لمكافحتها، من خلال إعادة صياغة القوانين الضريبية وزيادة الوعي الضريبي وتشديد الرقابة ومكافحة الفساد وتطبيق مبادئ الحوكمة الرشيدة.

المبحث الثاني :الرقابة الجبائية

أدت فكرة العولمة و الجهود المبذولة للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة «O.M.C » و التي من شروطها تحرير التجارة لقيام الجزائر كباقي الدول الساعية لذلك بجملة من الإصلاحات خاصة في ميدان الجباية التي عرفت انخفاض كبير في المردودية, و هذا ناتج عن تفشي ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي الذي تسعى الدولة للحد و لو نسبيا من نتائجه الخطيرة و محاربته مما أدى إلى بروز فكرة الرقابة الجبائية كوسيلة حتمية و ضرورية, نظرا لطبيعة النظام الجبائي القائم على كون المكلف هو الذي يقدم تصريح بممتلكاته. [1]

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية و أهدافها.

لقد شاع مصطلح الرقابة في مختلف المجالات اليومية و العملية فنجده مستعملا من ناحية الرقابة الدينية باضطلاع الله على أعمالنا اليومية و باطلاع المسؤول على قيامنا بالعمل لكن هل هذا المفهوم أو المصطلح له نفس المعنى من ناحية الجباية فما هو مفهوم الرقابة الجبائية؟. الرقابة أو التحقيق الجبائي قدمت له عدة تعاريف منها:

أن الرقابة تعد وسيلة الإدارة التي منحها القانون حقوق و صلاحيات تسمح لها التأكد من صدق التصريحات لتقويم و تصحيح الأخطاء المرتكبة بالاطلاع على كل المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية.[2]

و قد عرفها " فايول " بأنها: «التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة و التعليمات الصادرة, أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها و منع تكرارها».

[1] محمد عباس محرزي_اقتصاديات المالية العامة-ديوان المطبوعات الجامعية-ط 2-الجزائر- 2005 –ص56.
[2] ايت بلقاسم لامية-اليات اجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي-مذكرة ماستر-كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير –جامعة البويرة- 2013 -ص 30-31.

و خلاصة فالرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة و مصداقية التصريحات المكتبية من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضريبة.

أهداف الرقابة الجبائية.

لقد تعرضنا إلى ما يشير إليه مصطلح الرقابة من ناحية الجباية لكن هل لهذه العملية عرض ترمي إليه؟ سنتعرض إلى أهداف الرقابة الجبائية, فما هي يا ترى؟.[1]

إن لكل عملية نقوم بها غرض و من بين الأهداف التي تسعى لتحقيقها الرقابة هي:

أ- الهدف المالي و الاقتصادي:

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية بالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.

ب- الهدف الإداري:

تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها و يمكن أن نجمل هذا الدور في النقاط التالية:

- تحديد الانحرافات و كشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة و الإلمام بأسبابها و بالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك.
- تساعد الرقابة بإعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي.
- إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة و محاولة إيجاد حلول لها.

[1] ايت بلقاسم لامية-نفس المرجع-ص 32

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية.

تأخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال متتابعة و متكاملة و تتمثل في[1]:

أ- الرقابة الشكلية:

تعد أول عملية تخضع لها التصريحات المقدمة إلى مكتب الرقابة, تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات و الملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين, فهذا النوع لا يأخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات بل تهتم بالشكل الذي قدمت به هذه المعلومات و تعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق.[2]

ب- الرقابة على الوثائق:

الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبة بمقارنتها بالمعلومات المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف الذي بحوزته الإدارة, و كذا مجمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات و المتعلقة بالبيانات التي أبرمها معها المكلف.

فالمراقب يقوم بتحليل و دراسة مدى ترابط الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة مع السنوات السابقة للوصول لاكتشاف الأخطاء المرتكبة, و في حالة وجود بعض الغموض بإمكانه طلب توضيحات من المكلف بصيغة شفوية أو كتابية فيما يخص المعلومات, و في حالة رفض المكلف للطلب يعيد المحقق كتابة طلب آخر يوضح فيه النقاط التي يراها ضرورية للحصول على تبريرات و توضيحات إذ أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء و تصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات, كما تساعد في اختيار

[1] محمد عتاب-مقومات النظام الجبائي الجزائري -ديوان المطبوعات الجامعية-الجزائر- 2004 -ص 86.
[2] سهام كردودي-المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية-مذكرة ماجستير-جامعة بسكرة-الجزائر- 2008 -ص 47

الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقة, لكن إذا وجد المحقق أن هذه الإجراءات غير كافية سيلجأ إلى نوع آخر من الرقابة و هي الرقابة الخارجية.

ج- الرقابة في عين المكان:

تعد الرقابة الخارجية أو الرقابة في عين المكان تدخلا مباشرا للأمكنة التي يزاول المكلفون أنشطتهم بهدف التأكد من صحة المصرح به من المعلومات عن طريق الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية, و هذا بغرض المقارنة بين ما صرح به و ما هو موجود في الواقع و يشمل هذا النوع من الرقابة نوعين من التحقيقات:

- التحقيق المحاسبي و يخص المؤسسات.
- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية القانونية « VASFE » و يخص الأشخاص الطبيعيين, و سنتطرق إلى هاتين النقطتين لاحقا بتفصيل.

المطلب الثالث: الإطار القانوني للرقابة الجبائية في الجزائر

سعيا من طرف القانون للتنظيم عملية الرقابة، رسم المشرع الجزائري إطارا قانونيا، لا يمكن من خلاله لمحققين أو أعوان الجباية الحياد عنه لممارسة أي شكل من أشكال التعسف بحجة تطبيق القانون فأوجب عليهم بذلك إتباع إجراءات معينة لإتمام أو تنفيذ عملية الرقابة، وفي نفس الإطار فقد حدد القانون أشكالا وصور متتابعة ومتكاملة، وألزم المحقق إتباعها أثناء عملية الرقابة، وتتمتع الإدارة بصلاحيات وحقوق اتجاه المكلفين أثناء تحقيقها لمهمتها الرقابية لكن في إطار من الضمانات لحماية المكلف، باستبعاد الممارسات التعسفية اتجاهه بحجة أدائها لمهمة الرقابة، ومن بين هذه الحقوق:

* حق الاطلاع.

* حق الرقابة.

* حق استدراك الأخطاء الإدارية، والضمانات الممنوحة.

الفرع الأول: حق الاطلاع

وهو الحق المخول للإدارة الجبائية أثناء ممارستها لمهمتها وذلك بالاطلاع على دفاتر المكلف ومستنداته وإذا اقتضت الضرورة يمكن أخذ نسخ الدفاتر والوثائق من طرف الغير "المؤسسات، الإدارات والهيئات الحكومية" وذلك لجلب أقصى المعلومات اللازمة لتحديد الوعاء الضريبي بطريقة دقيقة "المضافة" ويمكن الإشارة بأن حق الاطلاع [1]، يقتصر على مجرد الحصول على كشوف لكتابات ووثائق حسابية دون تعليق أو إجراء أية مقارنة كما لا يمكن أن يمارس إلا من قبل الأعوان الذين هم برتبة مراقب على الأقل مع خضوعهم لسر مهني، وفي حالة رفض المكلف لحق الاطلاع تطبق عليه العقوبات المزدوجة المنصوص عليها في المادة 314 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 123 من قانون الرسم على القيمة المضافة.

- تطبيق غرامة جبائية من 1000 إلى 10000دج على كل من يرفض الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها قانونيا، وإتلافها قبل انقضاء مدة التقادم المحددة بـ: 10 سنوات.

- يطبق إلزام مالي قدره 50دج على الأقل عن كل يوم عن التأخير الذي يبدأ اعتبارا من تاريخ توقيع المحضر والمدة المحددة لإثبات الرفض، يتم الحكم بالغرامة والإلزام من قبل الغرفة.[2]

[1] لومي نصر الدين ،اجراءات الرقابة الجبائية ، مذكرة نهاية التكوين ، فرع قانون الاعمال ، المدرسة العليا للمصرفة ، الدفعة السابعة ، د ب ن سنة 2008،ص03.

[2] كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، - الجزائر، 2011 ، ص 10.

الاطلاع لدى الإدارات والمؤسسات العمومية: يخضع لهدا الحق كل إدارات الدولة بما فيها الولايات، البلديات وكذا المؤسسات الخاضعة لرقابة الدولة، تتمتع الإدارة الجبائية بحق الاطلاع التلقائي اتجاه هيئات الضمان الاجتماعي، وهذه الأخيرة يتعين عليها سنويا أن توافي إدارة الضرائب عن كل طبيب بكشف فردي يعين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم، والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب والمبلغ الإجمالي لها وبإمكان الإدارة الجبائية أن تستعمل المعلومات التي تحصلها لدى السلطة القضائية أثناء رفعها الدعوات المدنية والجزائية والتي من شأنها أن تسمح بافتراضه تهرب مرتكب في المجال الجبائي.

الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة: لتسيير مراقبة التصريحات المكتتبة من قبل المعنيين، يتعين على جميع المتصرفين في الأموال وجميع التجار وكل الذين تتمثل مهمتهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة وكذا جميع الشركات، أن يقدموا لأعوان الضرائب الدفاتر اللازمة التي نص على مسكها القانون التجاري، وقد وضع هذا الأخير الجزاءات على كل من يعرقل استخدام الإدارة لحق الاطلاع سواء بالامتناع أو بإتلاف الأوراق والمستندات قبل انقضاء مدة التقادم التي تسقط حق الرقابة عليها المقدرة . 10 سنوات وذلك لمعاقبته بغرامة جبائية مبلغها يتراوح مابين 1000 إلى 10000دج كما ذكرنا آنفا، فحق الاطلاع كان ولا يزال أداة تدخل في كل عملية مراقبة وذلك إما بإتمام المعلومات المجودة بحوزة الإدارة أو للمراجعة، وذلك من المعلومات الموجودة المستخلصة من دراسة الملفات.[1]

الاطلاع لدى البنوك: ينص القانون الجبائي على أنه لا يجوز للبنوك والإدارات أن تعترض على طلب الإدارة الجبائية بحجة السر المهني، ولأعوان الإدارة الجبائية حق الاطلاع على كشوفات المكلفين بالضريبة الموجودة لدى البنك وحسب التعليمة المؤرخة

[1] بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 2008،1-2009 ،ص34.

في 12-04-1992م من طرف المديرية العامة للضرائب فإن البنك ملزم إجباريا بتقديم كل الكشوفات التي يطلبها الجبائي.

الفرع الثاني: حق الرقابة

كون نسبة كبيرة من الضرائب الموجودة في النظام الجبائي تقوم على أساس تصريحات وإقرارات من طرف المكلف، وهذا الأخير الذي يبقى دوما متحريا في عين الإدارة الجبائية مما يستوجب (إخطار) إحاطتها بوسائل لتقدير مدى صحة الإقرارات من بين هذه الوسائل حق الرقابة الذي يتمثل في مجمل العمليات التي من شأنها التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة ويأخذ حق الرقابة شكلين هما:[1]

- التحقيق في المحاسبات عن طريق مجموعة من العمليات يكون الهدف من ورائها المعاينة في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية، ومقارنتها بعناصر الاستغلال للتأكد من صحة التصريحات المكتتبة من أجل تحديد وعاء الضريبة، ويستمد هذا النوع دعامته من نص المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- أما الشكل الثاني يتمثل في التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، والذي يهدف للكشف عن الفارق الموجود بين المداخيل المصرح بها من جانب، والوضعية المالية الحقيقية للمكلف من جانب آخر "نمط مستوى معيشته، ممتلكاته..." وهذا ما نصت عليه المادة 131 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

كما يمكن استعمال كلا الطريقتين في آن واحد لأنه في الواقع أثناء إجراء التحقيق في المحاسبات المؤسسة ما يقوم المحقق في نفس الوقت بمعاينة وفحص الحالة الجبائية للمسيرين.

الفرع الثالث: حق استدراك الأخطاء

[1] ثيعلاتي عبد القادر، الن ا زع الضريبي في التشريع المغربي، دا ا رلنشر المغربية، المغرب، 2002 ، ص13.

حق استدراك الأخطاء هو« هو الوسيلة الممنوحة للإدارة لإجراء التقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة وخاطئة » .

يتمثل هذا الحق في الإمكانية الممنوحة للإدارة الجبائية في إعادة النظر في الاقتطاع سواءً بتعديل أو بإنهاء اقتطاع جديد حيث نصت المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه« يجوز استدراك خطأ يترتب سواء من نوع الضريبة أو مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم عن طريق الجداول » ، وقد حدد الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء بأربع04 سنوات، كما جاء في الفقرة الأولى من المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة « يحدد الأجل الممنوح للإدارة بأربع04 سنوات للقيام بتحصيل الجداول الضريبية التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضريبة » ونفس المدة بالنسبة لرسم على القيمة المضافة[1] حسب ما جاء في نفس المادة 157 وتحدد نقضه البدء لهذه المدة كمايلي:

- فيما يخص وعاء الحقوق البسيطة والعقوبات المتناسبة مع هذه الحقوق، يبدأ الأجل اعتبارا من اليوم الأخير من السنة التي تم فيها فرض الرسوم على المداخيل.

- وبالنسبة لوعاء الغرامات الثابتة ذات الطابع الجبائي يبدأ الأجل اعتبارا من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت اثناءها المخالفة

- أما في مجال الرسوم المحصلة لفائدة المجموعات المحلية وبعض المؤسسات يبدأ سريان هذا الأجل من أول جانفي من السنة التي تفرض فيها الضريبة وقد تهد هذه الفترة أو ما يعرف بقطع التقادم.

إذا اعترض هذه المدة:

[1] المادة 327 ق ض م ر م ،معدلة بموجب المادة 200 من ق م لسنة 2002.

- دفع أقساط مسبقة على الضريبة.
- إيداع طلب تخفيض العقوبة.
- تبليغ النتائج المتحصل عليها على إثر إجراء تحقيق المحاسبات.

الفرع الرابع: صور الرقابة

تأخذ الرقابة الجبائية أشكالا وصورا عديدة يتوجب استعمالها في الوقت المناسب، وحسب أهميتها في حدود ما هو مقرر في التشريعات والتقنيات المنظمة لها والتي تتمثل في ثلاث أشكال متتابعة ومتكاملة هي:

- الرقابة الشكلية.
- الرقابة على الوثائق.
- الرقابة في عين المكان.

1. الرقابة الشكلية

هي أول عملية تخضع لها التصريحات المكتتبة وتشكل مجمل التدخلات التي تهدف إلى إحداث تصحيحات مادية للأخطاء والنقائص المرتكبة أثناء كتابة وتقديم المكلفين.

التصريحات، والتحقق من هوية وعنوان المكلف وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد وعاء الضريبة.

والغرض من هذا النوع من الرقابة هو التصحيح الشكلي للتصريحات دون إجراء أية مقارنة بين ما تحمله من محتويات[1] ، وتلك التي تتوفر لدى الإدارة، وتتم هذه الرقابة

[1] زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، سنة2012 /2013 ص 45.

سنويا باعتبارها أول عملية مراقبة تخضع لها التصريحات، ولا تهدف إلى التأكد من صحة المعطيات والمعلومات التي تحملها، وإنما للكيفية التي قدمت من خلالها هذه المعطيات أو المعلومات.

2. الرقابة على الوثائق

يعد هذا النوع من الرقابة ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية يتجلى دور هذه الرقابة في مجموعة الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، والتي تقوم من خلالها الإدارة بمقارنة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف، والمعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارات والهيئات والمؤسسات العامة أو الخاصة، والمتعلقة بالمعاملات[1] أو الصفقات المبرمة بين المكلف وهذه الهيئات والتي تكون في شكل كشوفات تعرف بـBulletin de recoupement كمعلومات إضافية، وبإمكان المحقق طلب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف إذا لوم الأمر لا سيما المتعلقة بنمط المعيشة أو بعض الأعباء المخصوصة les charges de ductile .

أ- **طلب المعلومات:** يتسنى للمصلحة الجبائية التي تحقق في تصريحات المكلفين أن تتقدم بطلب المعلومات حول النقاط أو المسائل التي تشوبها غموض، ويمكن لهذه الأخيرة أن تكون كتابية أو شفوية لا تخضع المكلف بالضريبة إلى أي عقوبة في حالة عدم الرد على هذا الطلب، لكن قد تلجأ الإدارة إلى مراسلته من أجل التوضيح أو التبرير.

ب- **طلب تبريرات وتوضيحات:** تنص المادة 15 من قانون المالية لسنة 1996م على أنه « يحقق المفتش في التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا كما

[1] زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، سنة2012 /2013 ص 13

يمكن أن يطلب الاطلاع على الوثائق المحاسبية المتعلقة بها » ، يستوجب في الطلبات المكتوبة أن تبين بوضوح المسائل التي يرى المفتش أنه من الضروري الحصول على توضيحات أو تبريرات من شأنها، ويحدد المكلف بالضريبة أجلا لا يقل عن 30 يوما من أجل تقديم رده، وإذا ما انقضت هذه المدة دون أي رد يحدد المفتش أساس فرض الضريبة، وفي حالة عدم تجاوب هذه الإجراءات مع التساؤلات المطروحة ويلجأ المحقق إلى نوع أخر من الرقابة والمتمثلة في الرقابة بعين المكان.

3. الرقابة بعين المكان

على خلاف الرقابة على الوثائق، فإن الرقابة بعين المكان تتم خارج مكاتب الإدارة الجبائية، مما يسمح لهم بالتنقل إلى المقرات المهنية لإجراء بحوث ميدانية، من أجل التأكد من صحة ودراسة المعلومات المصرح بها، وهذا بمقارنتنا مع العناصر الخارجية.[1]

وتظهر صورة هذه الرقابة في إجراء المفتش لخصوصات تخص العناصر المادية للاستغلال الخاص بالمؤسسة عن طريق متابعة تحركات البضائع في مختلف مراحل التسويق ، ومراقبة الصفقات التي تتم بين المنتجين والمسوقين... حيث يعتبر هذا الإجراء الوسيلة الوحيدة الممكنة لمعرفة رقم الأعمال الحقيقي، وقد اعتبرها "T.LAMBERT" بأنها « تتضمن الدراسة الحقيقية التي وراء المظاهر وليست نشاط الرقابة المادية لهذه المظاهر» .[2]

تعد هذه الطريقة أكثر فعالية بالنسبة للإدارة الجبائية حيث تساعدها على التأكد من صحة التصريحات وكشف حالات التهرب ، ولقد كرس النظام الجبائي الجزائري هذا النوع من الرقابة ليشمل التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية VASEF .

[1] رقابة شاملة (ستة مهام ،) تقدير حافظة القرض 3 مهام ، التجارة الخارجية 4مهام مهام التحقيق، 19مهمة Rapport annuel de la banque d'Algérie pour l'année 2014, op. cit., p. 104

[2] Rapport annuel de la banque d'Algérie pour l'année 2003, disponible sur le lien électronique: http://www.bank-of-algeria.dz consulté le 24/04/2015.

المطلب الرابع: التحقيق الجبائي

تخول التشريعات الجبائية للإدارة حق ممارسة التحقيق المحاسبي، والتحقيق المعمق المجمل الوضعية الجبائية بهدف التأكد من مدى صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين. ويأتي هذا الإجراء للقضاء على ظاهرة التهرب الجبائي.[1]

الفرع الأول: التحقيق المحاسبي:

يسمح هذا التحقيق للإدارة الجبائية بالتأكد من صحة وقانونية الكتابات المحاسبية ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس، حيث يخرج التحقيق المحاسبي من إطاره الضيق المتمثل في المراجعة الشكلية للملفات إلى مراجعة لكل الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، هذا ما أكدته المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة على أن (التحقيق المحاسبي عبارة عن مجموعة من العمليات التي تهدف إلى فحص في عين المكان الملفات المحاسبية مقارنتها بعناصر الاستغلال واستثناءا قد نصت المادة 113 من قانون الرسم على رقم الأعمال على أنه (يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر المحاسبية في عين المكان، ما عدا إذا تم تقديم الكلف طلبا مكتوبا يقضي بعكس ذلك وتم قبوله من طرف المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة مثبتة قانونا من طرف المصلحة. لا يمكن للإدارة الجبائية ممارسة التحقيق المحاسبي إلا على المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي فرض القانون التجاري والجبائي مسكها.[2] أي أنه بغياب هذه الوثائق لا يمكن إجراء هذا النوع من التحقيق هذا من جهة، من جهة أخرى لا يمكن مباشرة التحقيق إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم على الأقل رتبة مراقب.

[1] قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 20 – 1 ص 11.

[2] محمد حمو، منور أوسرير ، مرجع سابق . ص 202.

الفرع لثاني: التحضير للتحقيق

يتجسد هذا الإجراء إلى لجوء العون المحقق الذي يجب أن لا تقل رتبته عن مراقب بأعمال تمهيدية تسمح له بأخذ صورة مستوفية وكاملة عن المكلف المعني بعملية المراقبة.

ويتمثل هذا الإجراء بسحب ملف هذا الأخير أو ما يسمى « Dossier Unique » الذي يشمل على جميع الوثائق والمعلومات المتعلقة بنشاطه. وكذلك كل التصريحات الخاصة بجميع الضرائب والرسوم الخاضعة لها وبعد جمع كل الوثائق والمعلومات التي يستوفيها ملف المكلف يقوم العون المحقق بدراستها ذلك للتأكد من أنها كاملة وصحيحة مع مسك وثائق ضرورية لسير مهمته على أحسن وجه منها:

- بيان مقارن بين ميزانيات المؤسسة (الأصول والخصوم).
- بيان محاسبي من خلال جدول حسابات النتائج.
- رقم الأعمال المعلن عنه، رقم الأعمال المعفى، التخفيضات المطبقة والرسوم المسددة. كما يجب التأكد من:

الدخل الإجمالي المصرح به من طرف المكلف المعني بالمراقبة. وكذلك فحص مدى ترابط عناصر المعيشة مع الدخل المصرح به.

ومن أجل الإحاطة الكبرى بملف المعني بالمراقبة، يمكن لعون المراقب القيام ببحوث خارجية التي يمكن أن تتم على عدة مستويات منها:

- البنوك والمصارف من أجل مراقبة حركة الأرصدة.
- مصالح الجمارك فيما يخص المؤسسات المصدرة والمستوردة (تصاريح جمركية D3).

- الإدارات العمومية.
- الزبائن.

بعد إتمام المحقق كل هذه الأعمال السالفة الذكر، يأتي إعلام المكلف بالضريبة كآخر خطوة وهذا بإرسال إشعار بالتحقيقات Avis de Vérification من أجل الشروع في التحقيق المحاسبي الدقيق، كما يمكن القيام بزيارة مفاجئة في حالة الدراسة المسبقة للمكلف التي أظهرت تشويهات خطيرة للمكلف أو علم المحقق بوجود محاسبة خفية حيث يخشى المحقق إخفاءها من طرف المكلف إذا تم إعلامه وكذلك في حالة رغبة الإدارة الجبائية إجراء جرد حقيقي للمخزون. فهذه الزيارة المفاجئة لا يمكن أن تتم إلا بحضور مدير المؤسسة شخصيا وفي الأوقات المخصصة للعمل.

الفرع الثالث: التحقيق

تنص المادة 140 من قانون الضرائب على أنه لا يمكن البدء في إجراء التحقيق المحاسبي دون أن يتم إشعار المكلف بذلك مسبقا عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له وأن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته 15 يوما ابتداءا من تاريخ إرسال الإشعار.[1]

يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق مايلي:

- تاريخ ووقت بداية التحقيق.
- مدة التحقيق.
- الحقوق، الضرائب، الرسوم وكذا الوثائق التي يطلع عليها.

[1] عباس عبد الرزاق – التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري و المقارن – دار الهدى عين مليلة – الجزائر سنة 2012 ص 70

يمكن إجراء رقابة مفاجئة دون إشعار المكلف. ذلك من أجل المعاينة الحقيقية وفي هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية التحقيق فغياب الإشعار بالتحقيق يلغي تماما إجراء التحقيق باستثناء (الزيارة المفاجئة) التي يسلم الإشعار وقت الزيارة يقوم المحقق منذ اليوم الأول من انقضاء المدة المحددة بـ15 يوما بالاتصال مع مسيري المؤسسة بعين المكان ويستفسر عن طبيعة العمل والنشاط الممارس مع زيارة أماكن الإنتاج، التخزين، المحلات المهنية التي تسمح له بأخذ نظرة شاملة حول الوضعية الحقيقية للمؤسسة حيث يجب جمع كل المعلومات المتعلقة بـ:

- النشاط الرئيسي والثانوي للمؤسسة.
- سعر التكلفة، أسعار البيع المطبقة فعلا ودوران المخزون.
- وسائل النتاج المستعملة.
- زبائن المؤسسة وموردیها.
- صلة المؤسسة مع الفروع الأخرى، الشركة الأم وفروعها.

بالإضافة إلى كل هذا يجب على المحقق التأكد من الصحة الشكلية للمحاسبة. ذلك بأنها تلم جميع الوثائق والمستندات القانونية التي ينص علها القانون التجاري في المواد من 09 إلى 11 والمتمثلة في دفتر اليومية livre journal حسب المادة 09، دفتر الجرد livre d’inventaire حسب المادة 10.

زيادة على ذلك يجب التأكد من مطابقة الكتابة الموجودة بهذا الدفتر مع الوثائق التبريرية بعد الدراسة الشكلية للمحاسبة. يجب التطرق إلى الدراسة الموضوعية أي في مضمون المحاسبة من بينها حساب المشتريات والمبيعات والمخزونات كونها المصدر الأول والأساسي للتهرب وعلى هذا فإنه من الضروري على المحقق مراجعة هذه الحسابات الثلاثة.

1. حساب المشتريات.

2. حساب المبيعات.

3. حساب المخزونات.

الفرع الرابع: نتائج التحقيق

تعتبر آخر مرحلة في التحقيق المحاسبي. فبعد قيام العون المحقق بالتحقيق يتوصل إلى نتائج مهمة قد تكون مخالفة لتصريحات المكلف. وهنا يوجد مجال لإحداث بعض التعديلات في القاعدة الضريبية أو قد تكون هذه النتيجة مطابقة لتصاريح المكلف وفي هذه الحالة يعد من الضروري إجراء تعديلات بإتباع الإجراءات العادية للتقويم بنوعيه الأحادي والثنائي.[1]

- **التقويم الثنائي:** هذا النوع من التقويم يتم في حالة امتثال المكلف بالتزاماته الجبائية أو المحاسبية كتقديم التصاريح في وقتها المحدد... ولكن بعد التحقيق تبين وجود نقائص أو الإخفاءات التي تدخل في تحديد الأساس الضريبي إذ تقوم الإدارة الجبائية بتصحيح القاعدة الضريبية مع تمكين المكلف من الاستفادة بالمشروعات إذا طلب ذلك والاستماع إلى أقواله، ويبدأ الإجراء بإشعاره بالتقويم المراد إتباعه مع حمايته بقدر معين من الضمانات.

- إعلامه بالطرق المتبعة في إجراء التقويم.

- إمكانية استعانة المكلف بمستشاره القانوني من أجل دراسة الاقتراحات الإدارية وتقديم ملاحظاته.

[1] دليل التحقيق المحاسبي، مديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، الجزائر، 2001 ، ص 34

- يجب استعانة المكلف بتقويم مفصل بصفة كافية تسمح للمعني تقديم ملاحظاته حيث تمنح له مدة 40 يوما.

- **التقويم الأحادي:** هذا النوع من التقويم يتم من طرف الإدارة الجبائية فقط، ويطبق في حالة ما إذا لم يؤد المكلف واجباته الجبائية والمحاسبية في أوقاتها وهنا تباشر الإدارة هذا التقويم عن طريق الإجراءات الآتية:

* إجراء الفرض الضريبي.
* إجراء التعديل التلقائي.
* إجراء التقديم الفوري.

ومنه فإن معطيات المحاسبة تعتبر من أهم المعطيات التي تحدد القاعدة الضريبية فبعد إحداث التعديلات والتصريحات في المعلومات التي تضمنتها عملية المحاسبة لا يمكن الرفض الجزئي أو الكلي للمحاسبة إلا في الحالات الآتية التي نصت عليها المادة 119 من قانون الضرائب المباشرة.

* عندما لا تحتوي المحاسبة على أي قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية.
* عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إعفاءات، أو معلومات غير صحيحة، خطيرة، متكررة في عمليات المحاسبة.

المبحث الثالث: التنسيق في إطار محاربة التهرب الضريبي

لقد أدى التوسع الضريبي ببعض المتعاملين انتحال أساليب وطرق جديدة للتخلص من دفع التزاماتهم الجبائية، هذا ما زاد في توسيع حلقة التهرب وأصبحت الإدارة الجبائية غير قادرة وحدها على مجابهة هذه الآفة. مما استوجب وضع سياسة منسجمة لمحاربة هذا المرض تقوم على التنسيق بين الإدارات (الضرائب، الجمارك، التجارة)[1] وهي ما تعرف بلجان التنسيق والتي بدورها تقوم بتكوين فرق مختلطة تعمل على مستوى كل ولاية ولهذا فإن أعوان إدارة الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، يتمتعون بصلاحية الوقوف أمام كل أوجه، وأساليب التهرب مستعينين في ذلك بالمعلومات التي تحوزها الإدارات الأحرى.

يرتكز التنسيق بين المصالح الإدارية على:

1. تنشيط وتوحيد نشاط الإدارات بلجان التنسيق.
2. استغلال وصول التوريد وتبادل المعلومات.

المطلب الأول: تنسيق الرقابة بين الإدارات (جبائية، تجارية، جمركية)

نظرا لتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي في وقتنا الحالي وما سببته من خسائر كبيرة للخزينة العامة التي قدرت حسب تقارير إدارة الضرائب في سنة 1995م بـ 50 مليار دينار السبب الذي انعكس سلبا على الاقتصاد الوطني، لا سيما وأن الجزائر شرعت في تطبيق نظام اقتصاد السوق الذي يتأسس على حرية التجارة مما زاد في عدد المستوردين، الأمر الذي قد يزيد من نسبة التهرب الضريبي وقصد زيادة مردودية الإدارة الجبائية وإعطائها وتيرة تسمح لها بمسايرة التحولات الاقتصادية، والدور المنوط بها في التنمية الاقتصادية وفي إطار دعم مكافحة التهرب الضريبي بات من الضروري وضع

[1] نظر: زهرة حبو، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد 27 ، العدد الأول، 2011 ،ص.424-425.

سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية (تجارة، جمارك، ضرائب). لأن الكثير من الاقتصاديين يرجعون المشكلة الرئيسية للتهرب الضريبي إلى عدم وجود تنسيق محكم بين الإدارات على المستوى المركزي، الجهوي، وكذا الولائي.[1]

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

المطلب الثاني: أشكال التنسيق بين الإدارات الجبائية والإدارات الأخرى

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

إن وضع سياسة منسجمة لمحاربة التهرب الضريبي يتطلب التنسيق بين الإدارات المعينة التي يمكن أن يرتكز على النقاط الآتية:

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

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

[1] أوهيب بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة ماجستير في القانون الجنائي و العلوم الجنائية، جامعة الجزائر 2003-2002 ص8.

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

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

-التنسيق بين الإدارة الجبائية ومصالح الجمارك.

من واجب الإدارة الجبائية في أغلب الأحيان اللجوء إلى مصادر لمدها بالمعلومات اللازمة لمصالح الجمارك باعتبارها حلقة وصل بين الداخل والخارج ونظرا لما لها من إمكانيات استقصاء المعلومات قيمة بشأن حركة رؤوس الأموال والتحويلات المشبوهة من قبل المؤسسات المالية، كل ذلك من أجل كشف حالات التهرب الضريبي، زيادة على ذلك يجب على مصالح الجمارك التبليغ التلقائي بكل المعلومات التي تخص الإستيرادات الخاصة بالمكلف.[1]

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

[1] غازي حسين عناية ، النظام الضريبي في الفكر الاسلامي ، مؤسسة شباب الجامعة ،مصر، 2006، ص 33.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية حول واقع الرقابة الجبائية

بمديرية الضرائب في ولاية

المسيلة

الفصل الثاني : دراسة ميدانية حول واقع الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب في ولاية المسيلة

توطئة

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

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

المبحث الأول: تقديم عام حول المديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة

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

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

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

أولا : تعريف المديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة

تؤدي المديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة دورا هاما وخورا في النظام الضريبي على مستوى تراب الولاية، كما تعد الهيئة الجبائية العليا فيها، وقد تأسست المديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في23/ 1991/02 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصها، كما أنها تضم خمس مباريات فرعية هي:

- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
- المديرية الفرعية للمنازعات
- المديرية الفرعية للتحصيل
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

- المديرية الفرعية للوسائل.

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

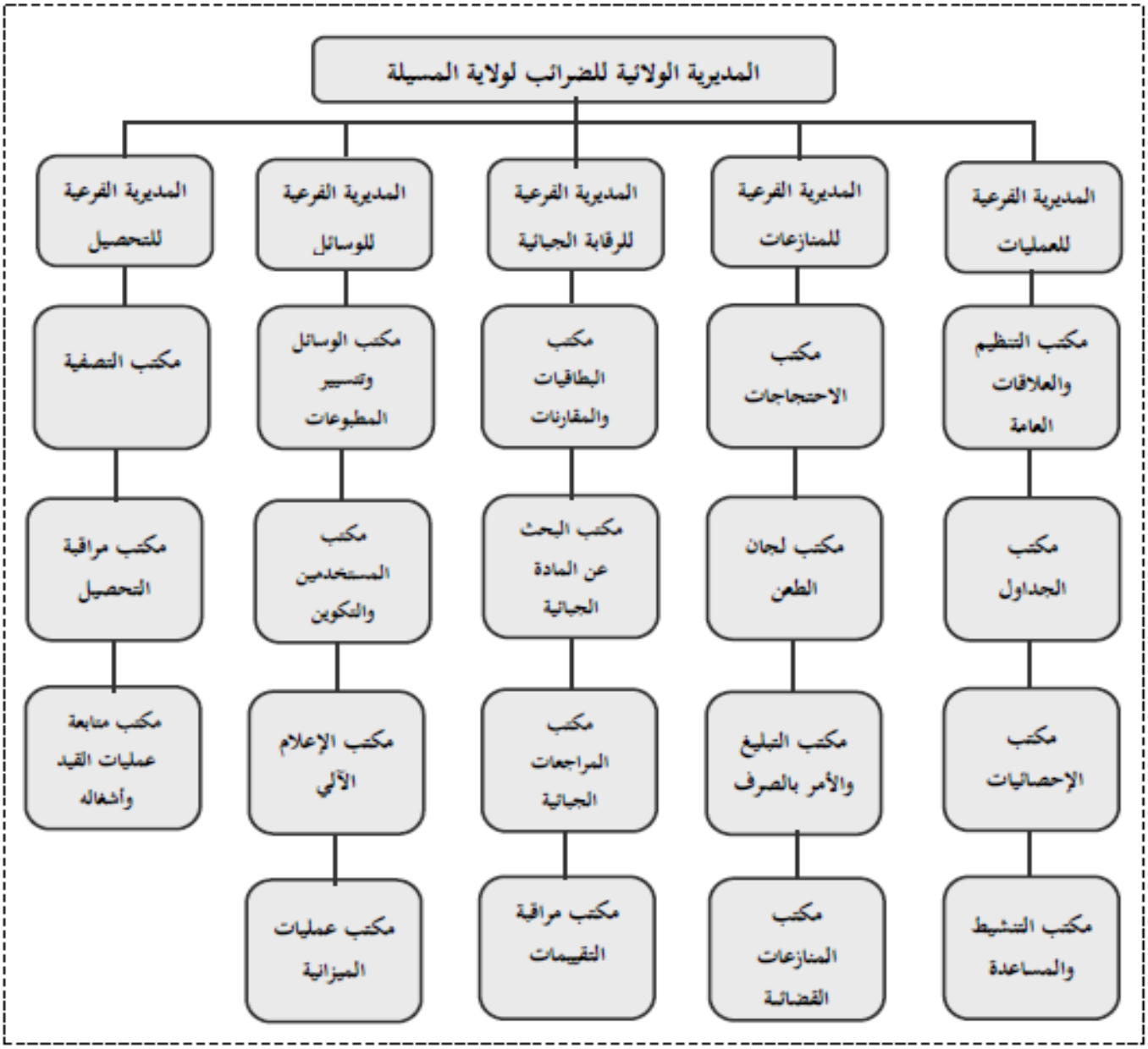
ثانيا: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المسيلة

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

تحوي المديرية الولائية للضرائب حمسة (05) مديريات فرعية والتي تنقسم بدورها إلى عمادة مكاتب، ومكن توضيح هذا من خلال الشكل التالي :

1

الشكل رقم (01) :الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المسيلة



المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على المرجع :الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المواد من 59 إلى 87 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في2009/02/21 ، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، الجريدة الرسمية العدد 20 الصادرة بتاريخ 2009/03/29 ،ص 17-20.

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

1. المديرية الفرعية للمنازعات:

تضم أربعة (04) مكاتب تتمثل في:

– مكتب الاحتجاجات

– مكتب لجان الطعن

– مكتب المنازعات القضائية

– مكتب التبليغ والأمر بالصرف

وتتكفل المديرية الفرعية للمنازعات من خلال مكاتبها بالمهام التالية:

– معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية، وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة.

– معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق على القيمة المضافة.

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

– استلام ودراسة الطعون الهادفة سواءا إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء قرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة.

2. المديرية الفرعية للتحصيل

تضم أربعة (03) مكاتب تتمثل في:

–مكتب مراقبة التحصيل.

-مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله.

-مكتب التصفية.

وتتكفل المديرية الفرعية للتحصيل من خلال مكاتبها بالمهام التالية:

-التكفل بالجداول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر أو إتاوة.

-متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قباضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضرائب.

-التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير منشأنها أن تحسن من الناتج الجبائي.

-إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية، وكذا الهيئات المعنية.

-التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير بخصوص المراقبة وتنفيذها.

3. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

تضم أربعة (04) مكاتب تتمثل في:

- مكتب الجداول.

- مكتب الإحصائيات.

- مكتب التنظيم والعلاقات العامة .

- مكتب التنشيط والمساعدة .

وتتكفل المديرية الفرعية للعمليات الجبائية من خلال مكاتبها بالمهام التالية:

- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار .

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

- متابعة أنظمة الأعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة .

- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب، وكذا بتنشيط المصالح المحلية ومساعد تما قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها

- متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها-

4. المديرية الفرعية للوسائل

تضم أربعة (04) مكاتب، تتمثل في :

مكتب المستخدمين والتكوين

- مكتب عمليات الميزانية.
- مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف .
- مكتب الإعلام الآلي

وتتكفل المديرية الفرعية للوسائل من خلال مكاتبها بالمهام التالية:

- تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات والأرشيف التابعة للمديرية الولائية للطالب في حدود اختصاصها وصلاحياتها
- السهر على تنفيذ برامج المعلوميائية و تنسيقها وكذا العمل على إبقاء المنشاءات التحتية والأنظمة المعلوماتية في حالة شغل
- الإعداد السنوي للحساب الإداري المديرية.
- السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين، وذلك الإنجاز أعمال ضبط التعداد و ترشيد مناسب العمل

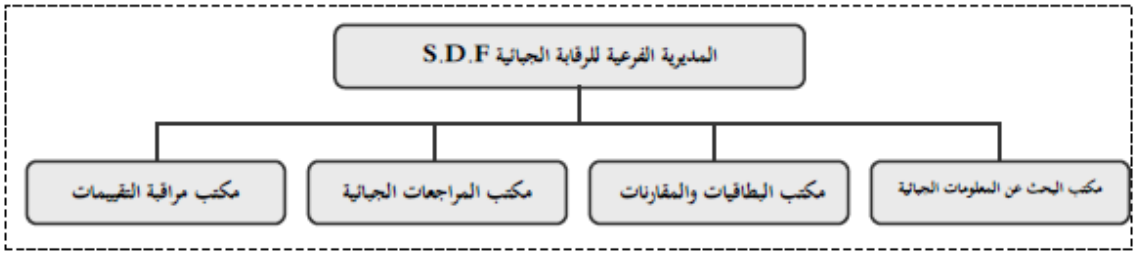
5. المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

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

- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية.
- محي البطاقيات والمقارنات.
- مكتب المراجعات الجبائية.
- مكتب مراقبة التقييمات.

و يمكن تقديم الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية في الشكل الموالي :

الشكل رقم (2): الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية



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

وتتقل المديرية الفرعية للرقابة الخيالية من خلال مكاتبها بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة انجازها، كما تم أيضا بتزويد المفتشيات بالمعلومات عن طريق البطاقيات والاستعلامات ولها علاقة ايضا مع للمديرية الفرعية للمنازعات، حيث تبحث لها عن استفسارات الشكاوي الكلفين، كما أننا نهتم بمرافية أهم المكلفين فيما يخص المبالغ المستحقة ثم تقوم بإرسالها إلى المد. برية الفرعية للتحصيل

1.5 مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: تتمثل مهامه في:

- تشكيل فهرس المصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبية ومراقبتها وكذا تحصيلها.

- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الإطلاع بالتنسيق مع المقالح والمؤسسات المعنية .

5.2 مكتب البطاقيات والمقارنات: يعمل على:

- تكوين وتسيير مختلف البعلاقيات الممسوكة.

- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.

– مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواسل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

3.5 مكتب التحقيقات الجبائية: يعمل على:

– متابعة برامج المراقبة والمتابعة

– تسجيل المكلفين بالضريبية في مختلف برامج المراقبة .

– إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية .

4.5 مكتب مراقبة التقييمات: يعمل على:

– استلام واستغلال عقود تقل الملكية بالمقابل أو مجانا.

– المشاركة في أشغال التحسيين للمعايير المرجعية.

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

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

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

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

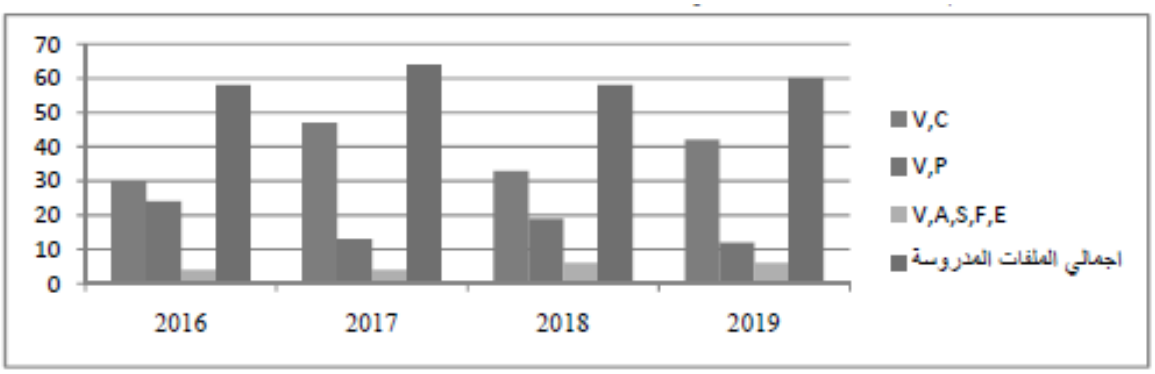
يوضح الجدول والشكل أدناه عدد الملفات التي مستها عملية الرقابة الجبائية خلال الفترة (2016-2019) وهذا باستخدام آلياتها المتعددة والمتمثلة في التحقيق المحاسبي،التحقيق المصوب والتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة.

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

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

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

الشكل رقم) :3 (عدد الملفات التي خضعت لعملية الرقابة الجبائية خلال فترة (2016-2019)



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

تحليل النتائج:

من خلال الجدول والشكل أعلاه نلاحظ:

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

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

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

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

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

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

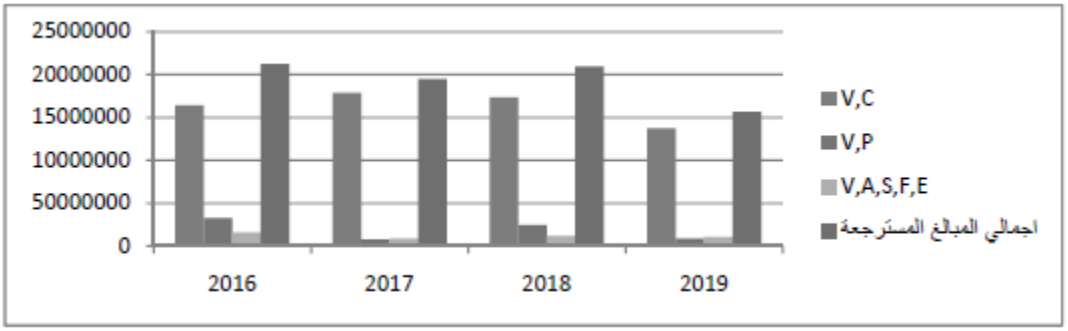
يوضح الجدول والشكل أدناه حجم المبالغ المسترجعة من خلال عملية الرقابة الجبائية وذلك باستخدام آلياتها المتمثلة في التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب والتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة، وهذا في الفترة الممتدة من 2016إلى 2019.

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

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

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

الشكل رقم (04): الحقوق المسترجعة من عملية الرقابة الجبائية خلال فترة (2016- 2019)



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

من خلال الجدول والشكل أعلاه نلاحظ:

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

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

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

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

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

المبحث الثاني: دراسة حالة لكل من التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب

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

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

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

أولا: التحضير لعملية التحقيق المحاسبي

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

قضية تحقيق رقم :.....المكلف :.....

التبليغ رقم :..... بتاريخ:.....

TV:.....

عدد الصفحات :..... ( ).....

1. **.التعريف بالمؤسسة**

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

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

2. الوضعية الجبائية للمكلف:

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

تخضع الأرباح المتأتية من نشاط المكلف بالضريبة للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) ضمن الأرباح الصناعية والتجارية، بموجب أحكام المواد 1 و 2 و 3 و 11 و 85 و 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: إضافة إلى الرسم على النشاط المهني (TAP) حسب حجم المعاملات، وكذا طبيعة النشاط حسب المواد 217 و219 و 224,375 من نفس القانون، ولكون المكلف يشغل عمالا فهو مكلف بالضريبة على الأجور والرواتب (IRG 'S) حسب المواد 66 إلى 75 من نفس القانون.

كما يخضع نشاط المكلف إلى الرسم على القيمة المضافة (A) وذلك لطبيعة النشاط الممارس وهذا طبقا للمواد4 و 5 من قانون الرسم على رقم الأعمال مع حق الخصم

3. التحضير لعملية التحقيق

1.3 إرسال إشعار بالتحقيق

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

2.3 التحقيقات الأولية (دراسة وفحص الملف الجبائي والمحاسبي)

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

3.3 التدخل الأولي

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

ثانيا: سير عملية التحقيق المحاسبي

تتمثل هذه المرحلة من التحقيق في المحاسبة في فحت حاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون، إضافة إلى تقلهم

نتائج التحقيق وتكون كالتالي:

دراسة ميدانية حول واقع الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب في ولاية المسيلة

1. فحص المحاسبة من حيث الشكل:

يتبع المحاسب طريقة النظام المحاسبي المركز والدفاتر المقدمة هي:

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

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

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

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

بما أن الشركة تحترم أحكام المادتين 9 و 10 من القانون التجاري وكذا أحكام النظام المحاسبي المالي، فإن محاسبة مقبولة من الناحية الشكلية

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

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

2. فحص المحاسبة من حيث المضمون

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

1.2 دراسة المشتريات

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.2 دراسة الأعباء

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

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

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

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

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

3.2 تأسيس أرقام الأعمال

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4.2 تقييم سير عملية التحقيق المحاسبي

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

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

ثالثا: نتائج التحقيق

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

1. الرسم على النشاط المهنيTAP

بالنسبة للرسم على النشاط المهني تم اجراء التعديلات التالية:

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

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

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

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا وجود فرق واضح في رقم الاعمال بين رقم الأعمال المستخرج والمصرح به ،ما يحمل المكلف بالضريبة تسديد مبلغ الرسم على النشاط

المهني المتملص منه اضافة الى تحمل غرامة إضافية نتيجة التملص، وهذا وفقا للمادة 193من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،وذلك خلال السنوات 2016 ،2017،2018،2019 التي تضمنت التملص، ويتم حساب حقوق الرسم الواجبة الدفع وفق القاعدة التالية:

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

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

2. الرسم على القيمة المضافة(TVA)

بالنسبة للرسم على القيمة المضافة تم اجراء التعديلات التالية:

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

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

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

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

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا وجود فرق بين أرقام الأعمال المقبوضة المصرح وأرقام الأعمال المقبوضة المستخرجة، هذا الفرق يدمج في حساب الرسم على القيمة

المضافة الذي يجب استردادها بالإضافة الى العقوبات المترتبة عن اخفاءها والتي نصت عليه المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ما يستدعي من المكلف بالضريبة تسديد هذه الحقوق، ويتم حساب هذه الحقوق وفق القاعدة التالية:

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

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

الرسم مستحق الدفع × نسبة الغرامة = الغرامة مستحقة الدفع

الغرامة مستحقة الدفع + الرسم مستحق الدفع = الحقوق واجبة الدفع

3. الضريبة على الأجور(IRG / S)

بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي صنف أجور ومرتبات.

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

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

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

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

4. تأسيس الأرباح

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

أما باقي السنوات فتحسب وفق القاعدة المذكورة في الجدول.

الضريبة المستخرجة – الضريبة المصرح بها = الضريبة مستحقة الدفع

الضريبة مستحقة الدفع × معدل الغرامة = الغرامة مستحقة الدفع

الضريبة مستحقة الدفع + الغرامة مستحقة الدفع = الحقوق مستحقة الدفع

رابعا: التبليغ بنتائج التحقيق المحاسبي

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

1. التبليغ الأولي

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

2. حق الرد

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

3. التبليغ النهائي

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

4. إقفال التحقيق

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

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

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

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

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

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

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

أولا: التحضير لعملية التحقيق المحاسبي

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

قضية تحقيق رقم: .....المكلف:.....

التبليغ رقم: .....بتاريخ:.....

عدد الصفحات: .....( ):.....

1- التعريف بالمؤسسة:

السيد: ..... يمارس نشاط أشغال المقاولة منذ تاريخ: 2002/04/27، حسب السجل التجاري رقم: .....، وعنوان المؤسسة الكائن ب: شارع العربي التبسي ببلدية بوسعادة، المكلف له ملف جبائي مسجل بمفتشية الضرائب كردادة، والمسجل تحت رقم المادة: .....، والرقم الجبائي: ..... اضاف نشاط استخراج الرمل حسب القرار رقم: ..... بتاريخ:2012/04/23 يتضمن رخصة امتياز على سبيل التسوية لرفع مخزون الرمل والحصى واخلاء الموقع من ملحقات الملكية العامة للمياه بوادي بوسعادة والقرار رقم: ..... بتاريخ 2013/10/28 يتضمن رخصة امتياز استغلال مقلع لاستخراج مادة الرمل من ملحقات الملكية العامة للمياه بوادي الريشة موقع رقم 22 بلدية التامسة.

2- الوضعية الجبائية للمكلف:

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

تخضع الأرباح المتأتية من نشاط المكلف بالضريبة للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) ضمن الأرباح الصناعية والتجارية، بموجب أحكام المواد 01 و 02 و 03 و 11 و 85 و 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، إضافة إلى الرسم على النشاط المهني (TAP) حسب حجم المعاملات وكذا طبيعة النشاط حسب المواد 217 و

219 و 224 و 375 من نفس القانون، ولكون المكلف يشغل عمالا فهو مكلف بالضريبة على الأجور والرواتب(IRG /S) حسب المواد 66 إلى 75 من نفس القانون.

كما يخضع نشاط المكلف إلى الرسم على القيمة المضافة(TVA) ، و ذلك لطبيعة النشاط الممارس وهذا طبقا للمواد 4 و 5 من قانون الرسم على رقم الأعمال مع حق الخصم.

ثانيا: سير عملية التحقيق

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

1-التحقيقات الأولية

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

2-التحقيقات المحاسبية

2-1 التحقيقات المحاسبية من حيث الشكل:

لم يقدم أي دفتر من الدفاتر المحاسبية وقد تم تحرير محضر غياب السجلات المحاسبية رقم 10 بتاريخ 2018/06/09.

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

2-2 التحقيقات المحاسبية من حيث المضمون:

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

تأسيس أرقام الاعمال

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

1-نشاط المقاولة

1-1 أرقام الأعمال المقبوضة

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

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

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

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

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

02 بتاريخ 2015/12/30 بمبلغ يقدر ب: 9144843 دج خارج الرسم والتي تم قبضها سنة 2016 ، ولم يتم التصريح بها بالنسبة لرقم الأعمال المقبوض أو المفوتر، وذلك بناءا على المراسلة الواردة لنا من مديرية التعمير والهندسة المعمارية والبناء.

1-2 أرقام الأعمال المفوترة

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

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

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

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

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه وجود فارق بين رقم الاعمال المفوتر المستخرج ورقم الاعمال المفوتر المصرح به، وذلك راجع إلى أنه في سنة 2016 لم يتم التصريح بوضعية اشغال بمبلغ: 4596604 دج، لم يتم التصريح بها بالنسبة لرقم الاعمال المفوتر في جدول حسابات النتائج ولا في التصريحات الشهرية، أما سنة 2017 لم يتم التصريح بوضعية أشغال بمبلغ يقدر ب: 13561300 دج، لم يتم التصريح ا بالنسبة لرقم الأعمال المفوتر في جدول حسابات النتائج.

2-نشاط استخراج الرمل

أرقام الأعمال المقبوضة

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

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

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

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

من خلال الجدول يتضح عدم وجود فارق بين رقم الأعمال المستخرج من طرف المحققين ورقم الأعمال المصرح به من طرف المكلف وذلك بالنسبة لرقم الأعمال المقبوض في

نشاط استخراج الرمل خلال السنوات 2015-2017

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

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

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

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

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

يتضح لنا من الجدول اعلاه وجود فارق في ارقام الاعمال المستخرجة والمصرح به بالنسبة لارقام الاعمال المقبوضة وهذا خلال سنتي 2015 و 2016 ، وهذا راجع لارقام الاعمال المقبوضة غير المصرح بها من طرف المكلف، أما بالنسبة لسنة 2017 فلا وجود لأي فارق.

ثالثا: نتائج التحقيق المصوب في الحاسبة

1-تأسيس الأرباح

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

1-1 تأسيس الأرباح بالنسبة لنشاط المقاولة

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

الجدول رقم (18): تأسيس الارباح المتعلقة بنشاط المقاولة

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

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

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

1-2 تأسيس الأرباح بالنسبة لنشاط استخراج الرمل

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

من خلال الجدول يتضح لنا أن هناك فارق بين الربح المستخرج والربح المصرح به خلال السنوات مما يستدعي وجود فارق بين الضريبة المستخرجة والضريبة المصرح بها كما هو مبين في2015 – 2017 الجدول، هذا يدل على أن المكلف قد تهرب ضريبيا، لذا يتوجب عليه تسديد الفارق في الضريبة اضافة إلى عقوبة التأخير وذلك حسب المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2 تأسيس الرسم على القيمة المضافة

2-1 الرسم على المشتريات

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

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

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

من خلال الجدول يتضح عدم وجود فرق بين الرسم على الشتريات المستخرج من طرف المحققين والرسم على المشتريات المصرح به من قبل المكلف بالضريبة خلال السنوات2015-2017 أي لا وجود للرسم على المشتريات القابل للدمج خلال هذه السنوات يعني أن المكلف كان صادقا في تصريحه بالنسبة للرسم على المشتريات.

2-2 حساب الرسم على القيمة المضافة (TVA)

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

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

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

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

يوضح الجدول وجود فارق بين رقم الاعمال المفوتر المستخرج ورقم الاعمال المفوتر المصرح به خلال سنتي 2015 و 2016 هذا دليل على وجود تملص في تسديد حقوق هذا الرسم، أما في سنة 2017 يلاحظ عدم وجود فارق نتيجة تسديد كل الحقوق الناتجة عن هذا الرسم من طرف المكلف، كما يوضح أيضا عدم وجود رسم قابلة للدمج خلال السنوات الثلاثة محل الدراسة لكن يوجد رسم قابل للخصم بالنسبة لسنتي 2015 و 2016 المقدرة بـ : 618302 دج و 391329 دج على التوالي، كما يتعين على المكلف تسديد الحقوق المستحقة بالنسبة للرسم على القيمة خلال سنتي 2015 و 2016 ، اضافة الى العقوبات المترتبة عنها المنصوص عليها في المدة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المامثلة.

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

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

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

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

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

رابعا: التبليغ بنتائج التحقيق المحاسبي

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

1. التبليغ الأولي

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

2. حق الرد

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

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

3. التبليغ النهائي

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

4. إقفال التحقيق

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

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

الحقوق خارج غرامة التأخير	7156840
العقوبة	1789210
الحقوق واجبة الدفع	8946050

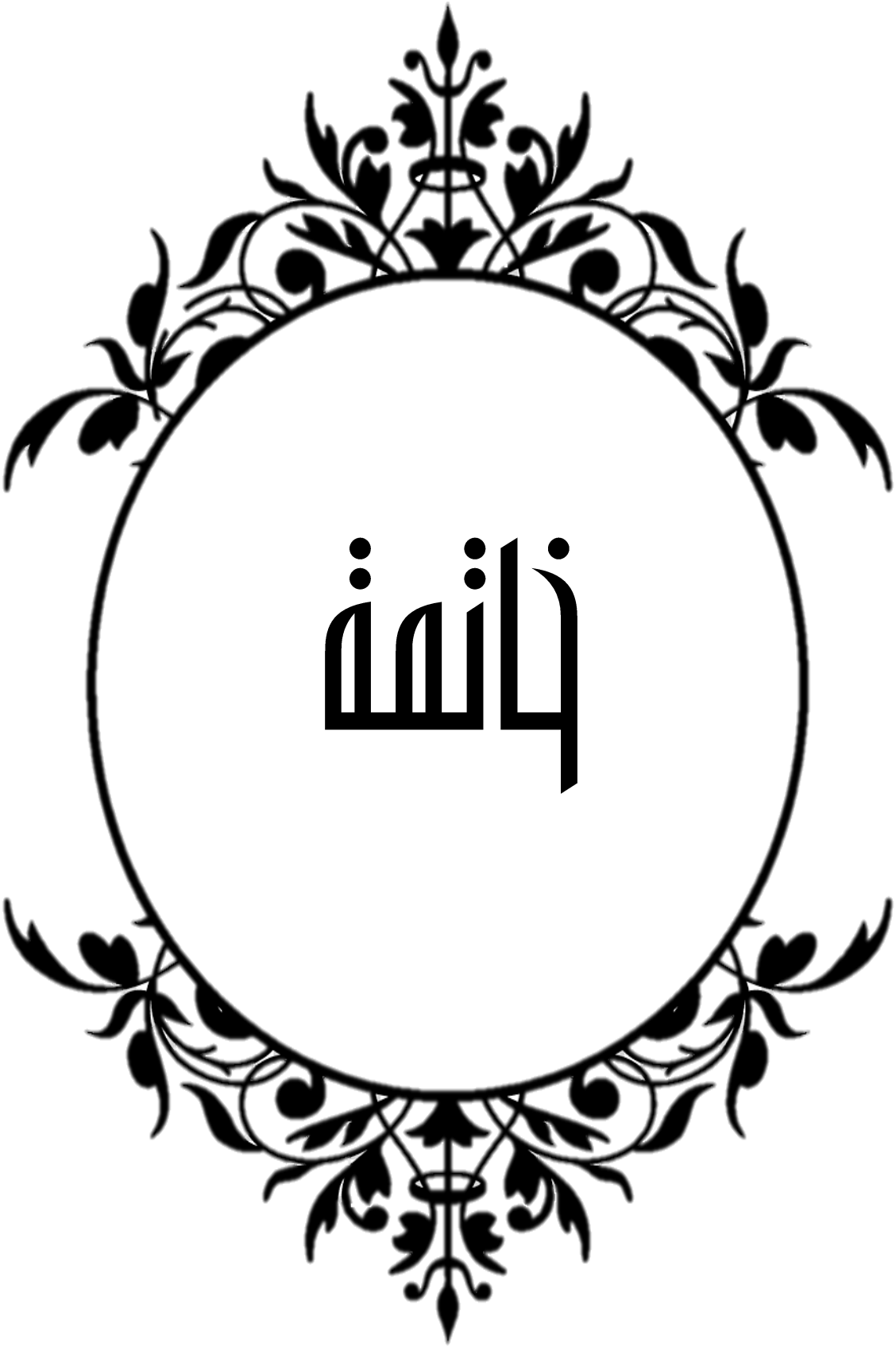
المصدر : من إعداد الطالبين وبناءا على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة

من خلال الجدول يتضح لنا أن على المكلف القيام بتسديد الحقوق المستحقة المقدرة بـ:

7156840 دج، اضافة إلى عقوبة التأخير المقدرة ب 1789210 دج وذلك طبقا لأحكام المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لتصبح الحقوق مستحقة الدفع تساوي 50 (89460 دج، المبلغ الذي على المكلف تسديه للمصالح الجبائية.

خلاصة الفصل الثاني

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


خاتمة

خاتمة

1- اهتم البحث موضوع الرقابة الجبائية كالية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، ونظرا للأهمية التي تكسبها الرقابة الجبائية من خلال المحافظة على الأموال العمومية واعتبارها الأداة الوحيدة في يد السلطات المختصة لمكافحة التهرب الضريبي، حيث يعتبر هذا الأخير النقطة السوداء والمشكل العريس الذي تواجهه الإدارة الجبائية بصفة خاصة والدولة بصفة عامة، وذلك لما له من تأثير سلبي على الموارد المالية للدولة وكذا الاقتصاد الوطني بالإضافة إلى تعطيل التنمية كما يعد الحد من هذه الظاهرة أمرا شبه مستحيل، وهذا راجع إلى تعقد الظاهرة وارتباطها بالكثير من الحالات والأنشطة الاقتصادية واحتوائها على أشكال وطرق احتيالية عديدة يصعب إحصاؤها وكشفها من جهة، كما أن اتساع نطاق الأنشطة الاقتصادية وتطورها أدى إلى انتشار الظاهرة بشكل كبير ،وسعيا من الدولة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي اعتمدت على مؤسساتها المختصة المتمثلة في الإدارة الجبائية، وباستخدام عملية الرقابة الجبائية كالية منحها المشرع للإدارة الجبائية لاسترداد حقوق الخزينة العمومية، وذلك وفق أطر قانونية وضحت من خلالها صلاحيات وحقوق الإدارة الجبائية اتجاه المكلفين وفي المقابل وضعت ضمانات لحماية المكلفين بالضريبة من كل أشكال التعسف، كما سخر المشرع لهذه العملية أجهزة وهياكل تنظيمية تسهر على تطبيق وتنفيذ إجراءات هذه الأخيرة، وذلك على مختلف المستويات المركزية، الجهوية والولائية .

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

2- على ضوء ما سبق ثم التوصل إلى النتائج التالية:

- الرقابة الجبائية هي الإجراء الوحيد الذي تسعى الدولة من خلاله لمحاربة التهرب الضريبي.
- ضعف التنسيق بين الإدارات العمومية الخدماتية والاقتصادية والإدارة الجبائية مما يساعد على التهرب الضريبي
- استفحال ظاهرة التهرب الضريبي ناتج عن ضعف الوعي الضريبي والوضعية الاقتصادية الخاصة بالمكلفين
- يعتمد الكثير من المكلفين على استعمال أساليب عديدة للتخلص من دفع الضريبة كليا أو جزئيا عن طريق التلاعب في إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية التي تعبر عن وضعيتهم المالية، إضافة إلى القراءة السلبية للتشريعات الجبائية واستغلال ثغراتها.
- تعدد أشكال الرقابة الجبائية يساعد على تغطية أنشطة أكثر و دراسة عدد ملفات أكبر.
- عدم استقرار التشريعات الجبائية، إضافة إلى تعقدها يساعد المكلفين بالضريبة على التهرب الضريبي.
- عدم وجود قاعدة بيانات ومعلومات حول أنشطة المكلفين بمختلف أشكالهم (مهنيين، تحار، مقاولين)، يساعد في عملية التهرب الضريبي
- الأليات القانونية للرقابة الجبائية تحمي المكلفين بالضريبة وتساعد المحققين على أداء مهامهم الرقابية على أكمل وجه.
- تتسبب ظاهرة التهرب الضريبي في تنخر الاقتصاد الوطني، وذلك من خلاله التقليل من إيرادات الحزينة العمومية المتأتية عن طريق الجباية العادية.
- التأخر في تجسيد الهيكلة الجديدة للإدارة الجبائية ساعد في استفحال تفشي ظاهرة التهرب الضريبي.
- تعتبر الرقابة على الوثائق الإجراء الأولي لكشف بوادر التهرب الضريبي من طرف المكلفين.

- نقص في الوسائل البشرية والمادية واستعمال معدات تقليدية في عملية الرقابة الجبائية.
- نقت التكوين لموظفي إدارة الضرائب يؤدي بالضرورة إلى نقص بجماعة عملية الرقابة الجبائية .

المراجع و المصادر

المصادر والمراجع

المصادر والمراجع بالعربية

أولا : الكتب

- بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية، دار هومة، ط 1الجزائر 2011
- أوهيب بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة ماجستير في القانون الجنائي و العلوم الجنائية، جامعة الجزائر 2003-2002
- ايت بلقاسم لامية-اليات اجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي-مذكرة ماستر-كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير –جامعة البويرة- 2013.
- بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 2008،1-2009.
- براق عيسى، دور الرقابة الجبائية محاربة الغش الضريبي رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، 2001.
- حسين عواضة، المالية العامة، دار الطلعة، بيروت، 1967
- خالد شحادة الخطيب، أحمد زبير شامية: أسس الدالية العامة، دار وائل ، دون ط، عمان، سنة 2007

ثانيا : الرسائل والأطروحات العلمية

- د مليكاوي مولود، الانفاق الضريبي في الجزائر وإشكالية التهرب الضريبي، جامعة برج بوعريريج، الجزائر
- د مهداوي عيد القادر، الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، دفاتر السياسة والقانون، العدد 12، جانفي، 2015
- د نوفان العليمات، كفاح عيسى، أثر تطبيق مبادئ الحاكمية المؤسسية في الحد من التهرب الضريبي في الأردن، المنارة، المجلد 44، العدد 2016.04
- دليل التحقيق المحاسبي، مديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، الجزائر، 2001.
- رونق قيدوم، دور مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم علوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2019-2018

زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، سنة2012 /2013

- زهرة حبو، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد 27 ،
- سعدان شبايكي، ملاك قارة، التهرب الضريبي دراسة ميدانية في ولاية قسنطينة، مخبر البحث المغرب الكبير الاقتصاد والمجتمع، الاقتصاد والمجتمع
- طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري.
- عباس عبد الرزاق – التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري و المقارن – دار الهدى عين مليلة – الجزائر سنة 2012
- العدد الأول، 2011
- غازي حسين عناية ، النظام الضريبي في الفكر الاسلامي ، مؤسسة شباب الجامعة ،مصر، 2006
- فليح العلي الدالية العامة والتشريع المالي والضريبي ,طبعة 1. 2003.
- قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 20 –1.
- كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، - الجزائر، 2011.
- المادة 327 ق ض م ر م ،معدلة بموجب المادة 200 من ق م لسنة 2002.
- محمد بلول، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة الماستر، قانون أعمال، جامعة الوادي، الجزائر، 2016-2017
- محمد عباس محردي يقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، طبقة 03،2003
- محمد عباس محرزي_اقتصاديات المالية العامة-ديوان المطبوعات الجامعية-ط 2- الجزائر- 2005
- محيي محمد مسعد، نحو استراتيجية للزكاة والضرائب لمواجهة التركات اقتصادية واجتماعية للعولمة، المكتب العربي اقدي ، الطبعة 01. 2005.
- المرسوم التنفيذي رقم رقم 97-290 المؤرخ في في 1997/07/27 المتضمن انشاء وتنظيم لجان التنسيق و الفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة .
- منور اوسرير .محاضرات ح جباية المؤسسة.

المراجع بالفرنسية

- Rapport annuel de la banque d'Algérie pour l'année 2003, disponible sur le lien électronique: http://www.bank-of-algeria.dz consulté le 24/04/2015

ملاحق

Envoyerpar messagerie

Imprimer le formulaire

الملحق رقم (01): إشعار بالتحقيق

Série O n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

A

Référence N°

Lettre avec A.R
N°

Le

Avis de Vérification de Comptabilité

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

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

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

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

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

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade des vérificateurs

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

Rappel de certaines dispositions fiscales

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

الملحق رقم (02): محضر بداية التحقيق

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O N° 23

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

Fiche de début des travaux De vérification

…… le,…….

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

Numéro d'identification statistique .....

Nom et Prénom ou Raison Sociale .....

Activité.....

Adresse.....Tél .....

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

Remis ou Reçu le .....

Période à vérifier du.....au .....

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs:

M .....

M .....

M .....

Date de début des travaux préparatoires .....

Date du contrôle inopiné (1) .....

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

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

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné.

الملحق رقم (03): محضر معاينة

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE Série O.N° 19

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA
DE.....

Numéro d'identification fiscale(NIF)

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

N° d'Article

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

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

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

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

(1)L'objet du constat matériel.

الملحق رقم (04): محضر نهاية التحقيق

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O N° 24

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

Fiche de Fin des travaux De vérification

…… le,…….

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

Numéro d'identification statistique .....

Nom et Prénom ou Raison Sociale .....

Activité.....

Adresse.....Tél .....

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

Date de fin des travaux préparatoires .....

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

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

Lu et approuvé :

Le Chef de Service **Les Vérificateurs**

Envoyerpar messagerie

الملحق رقم (05): إشعار بتبليغ نتائج التحقيق

Imprimer leformulaire

Série O n° 21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

…… ……..

A

Référence N°:

Lettre avec A.R. N°

Le

Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité

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

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

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

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

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

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

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade des vérificateurs

Envoyerpar messagerie

Imprimer le formulaire

الملحق رقم (06): التبليغ النهائي

Série O n° 21 octies

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

....

A

Référence N°:

Lettre avec A.R.
N°

Le

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

Madame, Monsieur,.....

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

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

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

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

La présente lettre comporte..... feuilles, y compris celle-ci.

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

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade des vérificateurs

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

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

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

Dossier de Vérification N° …. / ….

Vérificateur:……

Chef de Brigade:…….

VERIFICATION DE COMPTABILITE

FICHE DE SYNTHESE

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

Désignation de l'entreprise vérifiée :…….

Adresse exacte :…….

Désignation de l'activité exercée :…….

Date de début d'activité :……

Délai de réalisation de la vérification :……..

I - VERIFICATION COMPTABLE

Système comptable :…….

Document comptable :……..

En la Forme :…….

Au Fond :……..

Motifs précis du rejet de comptabilité :……

II - VERIFICATION FISCAL

Réintégration des charges :……

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

Réintégration des taxes sue achats :……..

Taux de TVA applicables:…….

Modification du régime fiscale :……..

Recherche extérieures :……

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

- 2eme notification :……..……...

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

- 2eme notification :……..……...

III - RENSEIGNEMENTS STATISTIQUES

Normes de production :……..

Taux de valeur ajoutée :…….

Taux de perte et déchets :……..

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

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

Taux de rendement (prestation de service) :……

Taux de marge nette :……..

IV - RESULTAT DE L'INTERVENTION

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

Observations Générales sur la Vérification :

Suites réservées au dossier :

Vu, le :……..

Le Sous-directeur des Contrôles Fiscaux

Signature

Fait à:…… le, ……..

Rédacteur

Signature

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département: .....

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

امعة محمد بوضياف بالمسيلة

لية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

سم: العلوم المالية و المحاسبة

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة)*: بشيري حمزة المولود(ة) بتاريخ: 1994/01/12 ب: عين الملح ولاية المسيلة

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو ر.س.) رقم: 200358124 الصادرة بتاريخ: 2016/04/25عن: بلدية مقرة

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: العلوم المالية والمحاسبية تخصص: محاسبة وجباية معمقة خلال السنة الجامعية2021/2020

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان** :

الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية المسيلة

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

حرر بتاريخ: 2021/06/20

التوقيع و البصمة

.....

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

**يدرج هذا التصريح ضمن ملاحق المذكرة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département: .....

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

امعة محمد بوضياف بالمسيلة

لية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

سم: العلوم المالية و المحاسبة

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة)*: بوعزيز أنور المولود(ة) بتاريخ: 17/04/ 1994 ب: مقرة ولاية المسيلة

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو ر.س.) رقم: 200337490 الصادرة بتاريخ: 2016/04/24عن: بلدية مقرة

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: العلوم المالية والمحاسبية تخصص: محاسبة وجباية معمقة خلال السنة الجامعية2021/2020

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان** :

الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية المسيلة

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

حرر بتاريخ: 2021/06/20

التوقيع و البصمة

.....

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

**يدرج هذا التصريح ضمن ملاحق المذكرة

الملخص

ملخص البحث

- بالعربية

من المعلوم ان الضرائب تشكل الممول الاساسي للخزينة العمومية، ولكن من جهة اخرى المكلفين بها يسعون دائما الى تفاديها بشتى الطرق وهو ما يعرف بالتهرب الضريبي اوالغش الضريبي، و الجزائر كغيرها من الدول تعاني من هذه الظاهرة ولقد حاولت ان تقضي عليها بواسطة سن قوانين وفرض رقابات وعقوبات جبائية على المكلفين الذين يمارسون التهرب الضريبي الذي يؤثر على المنظومة الجبائية وعلى الاقتصاد الوطني.

- بالفرنسية

Le résume:

Il est connu que les impôts constituent le principal bailleur de fonds du trésor public, mais d'autre part, les contribuables ont toujours cherché à l’éviter de diverses manières, connus comme l'évasion et la fraude fiscale, qui affecte le système fiscal et l'économie nationale.

L’Algérie, comme d'autres pays souffrent de ce phénomène, et essaye de le détruire par la promulgation de lois et l'imposition de contrôles et de sanctions.

تمت بحمد الله