

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

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فرع: علوم اقتصادية
تخصص: مالية وجباية معقدة



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة
رقم:

عنوان الموضوع:

دور الرقابة الجبائية في الكشف عن الخطر الجبائي
في المؤسسة الاقتصادية في الجزائر
دراسة ميدانية "دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة
الجبائية بالمسيلة"

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكايمي في العلوم الاقتصادية

تحت إشراف:

د. عثمانى ميرة

من إعداد:

- بن قميدة نور الدين

- بن سالم ثامر

السنة الجامعية : 2021-2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وحرمان

الشكر والحمد والصلاة والسلام على من لا نبي بعده.

الحمد لله الذي بشكره تدوم النعم والصلاة والسلام على أشرف الانبياء

والمرسلين سيدنا محمد ﷺ

نتقدم بجزيل الشكر والتقدير " للدكتورة عثمانى ميرة" على كل ما قدمته لنا من

توجيهات ونصائح وإرشادات نشكرها على صبرها وصرامتها معنا طيلة فترة

انجاز هذا العمل

فجزاها الله خيرا عنا كله

ألف ألف شكر

كما نتقدم بالشكر الجزيل

لكل اساتذة العلوم الاقتصادية الذين ساهموا في تحصيلنا العلمي.

إلى كل هؤلاء شكرا جزيلا لكم

اهداء

الى وطني الغالي الجزائر

الى الوالدين الكرمين - حفظهما الله -

الى جميع افراد العائلة

الى كل الاصدقاء والزملاء في التخصص

الى كل طالب علم ومحب للمعرفة

بن قميدة نور الدين

اهداء

اليوم والحمد لله نطوي سهر الليالي وتعب الايام وخلاصة مشوارنا بين دفتي هذا العمل المتواضع الذي نهديه:

إلى منارة العلم والامام المصطفى إلى الأمي إلى سيد الخلق إلى رسولنا الكريم سيدنا محمد ﷺ.

إلى ملاكي في الحياة .. إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني.. إلى بسملة الحياة وسر الوجود

إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أمي الغالية.

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار.. إلى من علمني العطاء بدون انتظار. إلى من أحمل اسمه بكل افتخار..

أرجو من الله أن يوسع له قبره ويفسح له جنانه. إلى والدي العزيز رحمه الله.

إلى اخوتي واخواتي

والى كافة الأهل والأصدقاء.

والى كل من قدم لنا يد المساعدة في بحثنا هذا من قريب او بعيد.

بن سالم ثامر

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
	شكر
	اهداء
	فهرس المحتويات
	فهرس الجداول
	فهرس الاشكال
	قائمة الملاحق
	قائمة الاختصارات
	ملخص الدراسة
أ-د	مقدمه عامة
الفصل الأول: الخلفية النظرية للدراسة	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الاسس النظرية للرقابة الجبائية
03	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية ومبادئها
06	المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية
08	المطلب الثالث: مراحل اجراء الرقابة الجبائية
12	المبحث الثاني: الإطار النظري للخطر الجبائي
12	المطلب الأول: تعريف الخطر الجبائي واسبابه
14	المطلب الثاني: مظاهر الخطر الجبائي واشكاله
18	المطلب الثالث: تسيير الخطر الجبائي
22	خلاصة الفصل الاول
الفصل الثاني: الرقابة الجبائية ودورها في كشف لخط الجبائي - دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية المسيلة خلال 2017-2019	
24	تمهيد
25	المبحث الأول: تقديم النظام الجبائي الجزائري

فهرس المحتويات

25	المطلب الأول: تعريف النظام الجبائي الجزائري
26	المطلب الثاني: اهم الضرائب والرسوم المفروضة في المؤسسة الاقتصادية في الجزائر
31	المطلب الثالث: اهم الامتيازات الجبائية الممنوحة للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر
34	المبحث الثاني: دراسة حالة في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة
34	المطلب الأول: تقديم المديرية الولائية و الفرعية للضرائب بولاية المسيلة
40	المطلب الثاني: دراسة حالة تحقيق محاسبي لشخص معنوي-دراسة حالة مؤسسة اشغال بناء-
54	خلاصة الفصل الثاني
56	خاتمة عامة
60	قائمة المراجع
65	الملاحق

فهرس الاشكال والجداول

فهرس الاشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
09	أشكال الرقابة الجبائية	الشكل رقم (01-01)
36	مخطط الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بولاية المسيلة	الشكل رقم (01-02)
37	مخطط الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية	الشكل رقم (02-02)
39	عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية خلال الفترة (2016-2020)	الشكل رقم (03-02)

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
10	كيفية تحديد مدة التحقيق المحاسبي	الجدول رقم (01-01)
28	تصنيف الضريبة على المرتبات والأجور	الجدول رقم (01-02)
28	السلم الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية	الجدول رقم (02-02)
38	عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية خلال الفترة (2016-2020)	الجدول رقم (03-02)
42	دراسة المخزونات خلال الفترة (2017-2019)	الجدول رقم (04-02)
42	المشتريات الغير مصرح بها خلال سنة 2017	الجدول رقم (05-02)
43	المشتريات الغير مصرح بها خلال سنة 2018	الجدول رقم (06-02)
43	دراسة المشتريات خلال الفترة (2017-2019)	الجدول رقم (07-02)
44	دراسة الاستهلاكات الخاصة بالفترة (2017-2019)	الجدول رقم (08-02)
45	رقم الاعمال المفوتر خلال 2017	الجدول رقم (09-02)
46	رقم الاعمال المفوتر خلال 2018	الجدول رقم (10-02)
46	رقم الاعمال المفوتر خلال 2019	الجدول رقم (11-02)
47	رقم الاعمال المفوتر خلال الفترة (2017-2019)	الجدول رقم (12-02)
47	رقم الاعمال المقبوض خلال الفترة (2017-2019)	الجدول رقم (13-02)
48	الرسم على النشاط المهني (TAP): خلال الفترة (2017-2019)	الجدول رقم (14-02)
49	الضريبة على ارباح الشركات المستحقة خلال الفترة (2017-2019)	الجدول رقم (15-02)
50	الاقتطاع من المصدر لمداخيل رؤوس الاموال المنقولة خلال الفترة (2017-2019)	الجدول رقم (16-02)
51	الرسم على القيمة المضافة المستحق خلال الفترة (2017-2019)	الجدول رقم (17-02)
53	المبالغ المستحقة الدفع خلال الفترة (2017-2019)	الجدول رقم (18-02)

قائمة

الملاحق

قائمة الملحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
65	اشعار بعملية التحقيق	الملحق رقم (01)
66	محضر التبليغ الأولي لعملية التحقيق المحاسبي	الملحق رقم (02)
67	محضر التبليغ النهائي لعملية التحقيق المحاسبي	الملحق رقم (03)

قائمة المصطلحات

والاختصارات

قائمة المصطلحات والاختصارات

الاختصار	المصطلح بالفرنسية	المصطلح بالعربية
VASEF	Vérification Approfondie de Situation Fiscale	التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة
VC	Vérification de Comptabilité	التحقيق المحاسبي
V P	Vérification Ponctuelle	التحقيق المصوب
DIW	Direction des Impôts de Wilaya	المديرية الولائية للضرائب
IBS	Impôt Sur Les Bénéfices Des Sociétés	الضريبة على ارباح الشركات
IRG	Impôt sur le Revenu Global	الضريبة على الدخل الاجمالي
IRCM	Impôts Sur Le Revenu Du Capital Mobilier	الاقطاع من المصدر لمداخيل رؤوس الاموال المنقولة
TAP	Taxe Sur l'Activité Professionnelle	الرسم على النشاط المهني
TVA	Taxe Sur La Valeur Ajoutée	الرسم على القيمة المضافة

ملخص الدراسة

ملخص الدراسة

تبرز هذه الدراسة دور الرقابة الجبائية في الكشف عن الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية في الجزائر من خلال دراسة ميدانية "دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة"، وذلك بالاعتماد على تحليل وتفسير التقارير و الوثائق المقدمة من المؤسسة محل التحقيق مع فحص كل المستندات ومراجعتها بهدف اختبار صحة المعلومات المصرح بها مع كشف الاختلافات في الوثائق الجبائية.

كما تهدف هذه الدراسة الى معرفة دور الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، و ذلك من خلال التعرف على مختلف اشكال الرقابة الجبائية و كذلك مصادر الخطر الجبائي، ولقد الدراسة الى ان الرقابة الجبائية تسمح بالحصول على مؤشرات حول المخاطر الجبائية التي قد تتعرض لها المؤسسة، وكذلك تعتبر احدى الادوات الفعالة في التسيير الجبائي للتقليل من الابعاء الضريبية الى الحد الادنى، من خلال استغلال الامتيازات الممنوحة من التشريع الجبائي، وبالتالي التقليل من المخاطر الجبائية .

:الكلمات المفتاحية:

الرقابة الجبائية، الخطر الجبائي، التشريع الجبائي، المكلف بالضريبة، التسيير الجبائي، العبء الضريبي.

Study Summary:

This note deals the role of fiscal contrôle in detectiong the fiscal risk in Economic institution Algeria through a field Study « a case Study in **the Sub-Directorate of Tax Control in M'sila** », based on the analysis and interpretation of reports and documents submitted by the institution Under investigation with the examination and review of all documents with the aim of testing the validity of the declared information, while disclosing the differences in the Tax documents.

This Study also aims to know the role of fiscal contrôle in diagnosing fiscal risk in Economic institution, by identifying the various forms of fiscal risk .the institution ,as well as it is considered one the effective Tools in fiscal management to reduce tax burdens to the minimum, by exploiting the privileges granted by the fiscal législation ,and thus reducing fiscal risk.

Keywords :

Fiscal contrôle, Fiscal Risk, Fiscal législation, Taxpayer, fiscal Management, Tax burden.



مَقْلَمَةٌ

مقدمة

تعد الرقابة الجبائية أداة في يد الإدارة الجبائية لكشف التجاوزات والانحرافات المسجلة بغرض تصحيحها واسترجاع حقوق الخزينة العمومية، كما أنها في نفس الوقت تساعد المسير الجبائي على تشخيص مواطن القوة والضعف في طريقة تسييره لجمالية المؤسسة ومن ثم مساعدة المؤسسة على انتهاز تسيير جبائي فعال يمكنها من التحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع و يعزز أمنها الجبائي من خلال تجنب المخاطر الجبائية مستقبلاً، وبالتالي فإن المؤسسة معرضة لعملية الرقابة الجبائية على محاسبتها والتي تعتبر كأداة لاكتشاف الخطر الجبائي خاصة عندما لا تتخذ هذه الأخيرة الاحتياطات اللازمة.

تعتبر الرقابة الجبائية أهم أدوات التسيير الجبائي في المؤسسة، حيث تقف على معرفة مواطن الخطأ، كما إن التغييرات المستمرة التي تمس مختلف التشريعات والتنظيمات الجبائية ينتج عنها عدم الفهم الدقيق لنصوص القانون الجبائي ، وبالتالي إمكانية تعرض المؤسسة لمخاطر يمكن أن تؤثر على مركزها المالي، مما يؤثر سلباً على تحقيق أهدافها. أصبحت المخاطر الجبائية اليوم من بين أهم مخاطر الأعمال التي تواجه المؤسسات الاقتصادية، ولذلك وجب عليها أن تتبنى مراقبة تتعلق بالجانب الجبائي تسهر على التسيير والأداء الحسن لأنشطتها من الناحية الجبائية، والتأكد من مدى احترامها للقوانين والتشريعات الجبائية المعمول بها ، حيث تعد الرقابة الجبائية أحد المحاور الأساسية لنجاح الإدارة الجبائية في تنفيذ التشريع الضريبي وتحقيق الحصيلة الضريبية المستهدفة بالإضافة إلى تحقيق عدالة توزيع العبء الضريبي و ضمان مساهمة جميع المكلفين بالضريبة في تحمل الأعباء وفق ما ينص عليه النظام الضريبي من خلال محاربة ظاهرتي التهرب و الغش الضريبيين، ومما لا شك فيه أن القضاء على الظاهرتين يكون من خلال زيادة عمليات الرقابة الجبائية.

❖ الإشكالية الرئيسية:

من خلال ما سبق يمكننا صياغة السؤال الرئيسي التالي:

"كيف تساهم الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية؟".

وتندرج تحت هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

1. ماذا نقصد بالرقابة الجبائية؟

2. كيف يتم اجراء الرقابة الجبائية ؟

3. كيف يتم تسيير المخاطر الجبائية ؟

4. فيما تتمثل المخاطر الجبائية و ما هي مصادرها؟

❖ **الفرضيات:**

للإجابة على الاشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية المطروحة نفترض ما يلي:

1. تتمثل الرقابة الجبائية على محاسبة المؤسسة في فحص كل الوثائق والدفاتر المحاسبية قصد التحقق من صحة التصريحات الجبائية المكتتة ومحاربة الغش الضريبي.
2. تتمثل الأخطار الجبائية في مجموع الأعباء الضريبية الإضافية التي تتحملها المؤسسة نتيجة تطبيق العقوبات والغرامات المالية المفروضة .
3. الرقابة الجبائية لا تسمح بالحصول على مؤشرات حول حجم المخاطر الجبائية التي قد تتعرض لها المؤسسة.
4. للرقابة الجبائية دور مهم في تشخيص الخطر الجبائي داخل المؤسسة الاقتصادية.

❖ **أهمية الدراسة:**

تتمثل أهمية الدراسة في تبيان مدى إسهام الرقابة الجبائية في جعل المؤسسة الاقتصادية في مأمن من

المخاطر الجبائية، باعتبار أن الجباية تمثل انشغالا أساسيا لمسيري المؤسسات في وقتنا الراهن.

❖ **أسباب اختيار الموضوع:** إن اختيار الموضوع جاء لعدة أسباب منها:

- تناولنا لهذا الموضوع نابع من الاهتمام الشخصي بالموضوع والبحث فيه؛
- الميل الشديد للمواضيع ذات صبغة اقتصادية؛
- له علاقة بمجال تخصصنا "مالية وجباية"؛
- لفت انتباه مسيري المؤسسات لأهمية الرقابة الجبائية فهي وسيلة تمكن المؤسسة من معرفة المخاطر الجبائية التي قد تتعرض لها لتجنبها وليس مجرد وسيلة قمعية في يد الإدارة الضريبية لمحاربة التهرب الضريبي.

❖ **اهداف الدراسة**

الغرض من هذه الدراسة لا يعدوا عن كونه تجسيد للأهداف التالية:

- التعرف على الرقابة الجبائية من خلال دراسة اهم المفاهيم المتعلقة بها.
- الوقوف على المخاطر الجبائية التي تواجهها المؤسسات.
- اكتشاف العلاقة بين الرقابة الجبائية و الخطر الجبائي.
- معرفة دور الرقابة الجبائية و قدرتها على المساهمة في تشخيص مصادر الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

الجزائرية من خلال دراسة الحالة.

❖ المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة :

من اجل القيام بالإجابة على أسئلة البحث والإلمام بكل جوانبه ودراسة الإشكالية المطروحة ومحاولة إثبات صحة الفرضيات المطروحة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي ، فالمنهج الوصفي يساعد على فهم الجوانب المختلفة والنصوص والقوانين التشريعية المرتبطة الرقابة الجبائية ، والمنهج التحليلي المستعمل في الجانب التطبيقي من خلال تحليلنا لعناصر الدراسة .

❖ حدود الدراسة :

يمكن حصر حدود الدراسة في الحدود المكانية، حيث اقتصر الإطار المكاني للدراسة على المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

❖ صعوبات الدراسة:

لا يخلو أي بحث من مواجهة عراقيل أثناء إنجازه ومن أهم الصعوبات التي واجهتنا:
* صعوبة الحصول على المراجع بسبب الاوضاع التي يشهدها العالم بصفة عامة والجزائر بصفة خاصة والمتمثلة في الاجراءات المطبقة لتفادي انتشار فيروس كورونا-كوفيد19-
* صعوبة الحصول على الوثائق الكافية و اللازمة في الجانب التطبيقي.
* قلة الفترة الزمنية الممنوحة لإعداد المذكرة.

❖ الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات التي تناولت بعض جوانب هذا الموضوع نذكر منها:
-الدراسة الاولى: رضا خلاصي ، تحليل ظاهرة الغش الجبائي " دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002"، اطروحة دكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008.
عالجت هذه الدراسة اشكالية مدى فعالية الأدوات التي تحوزها السلطة الجبائية للحد من نمو ظاهرة الغش الجبائي في الجزائر، و توصلت الى مجموعة من النتائج اهمها:
* عدم استقرار النظام الضريبي بسبب تعدد التعديلات و التغييرات و كذلك التعقيد و الغموض شكل منفذ للغش الجبائي من كثرة ثغراته.

* غياب الثقافة الجبائية و ضعف السلطة الجبائية و عدم اهتمام هذه الأخيرة مما ساهم في نمو ظاهرة الغش.

-الدراسة الثانية: صالح حميداتو، دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012 .

عالجت هذه الدراسة إشكالية مدى مساهمة المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، و توصلت إلى مجموعة من النتائج اهمها :

*تسمح المراجعة الجبائية بتقييم الخطر الجبائي الناتج عن عدم الانتظام الضريبي من جهة ومن جهة اخرى سوء اختيار أو عدم توفير شروط الاستفادة من امتياز جبائي معين.

*التسيير الجبائي يمثل المستوى الأعلى من استعمال الجباية لفائدة المؤسسة دون خرق القوانين المعمول بها.

❖ هيكل الدراسة:

بغرض الإجابة على إشكالية الدراسة تم تقسيم هذه الأخيرة إلى مقدمة عامة، يتبعها فصلين و هما كالتالي:

-الفصل الأول: تناولنا فيه الخلفية النظرية للدراسة تم تقسيمه الي مبحثين، المبحث الأول تم التطرق فيه الى الاسس النظرية للرقابة الجبائية في حين تضمن المبحث الثاني الاطار النظري للخطر الجبائي.

- الفصل الثاني: تم تناول الاطار التطبيقي لدور الرقابة الجبائية في الكشف عن الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال دراسة حالة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة و الذي بدوره تم تقسيمه إلى مبحثين، تضمن المبحث الأول تقديم النظام الجبائي الجزائري في حين تناول المبحث الثاني دراسة حالة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

الفصل الأول: الخلفية النظرية للدراسة

تمهيد:

تعتبر الرقابة الجبائية كأداة في يد الإدارة الجبائية لكشف التجاوزات والانحرافات المسجلة بغرض تصحيحها واسترجاع حقوق الخزينة العمومية، لكن في نفس الوقت تساعد المسير الجبائي على تشخيص مواطن القوة والضعف في طريقة تسييره لجباية المؤسسة ومن ثم مساعدة المؤسسة على انتهاج تسيير جبائي فعال يمكنها من التحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع و يعزز أمنها الجبائي من خلال تجنب المخاطر الجبائية مستقبلا.

لذلك نحاول في هذا الفصل التطرق الى المفاهيم الاساسية للرقابة الجبائية والخطر الجبائي وفقا للمباحث التالية:

❖ المبحث الاول: الاسس النظرية للرقابة الجبائية

❖ المبحث الثاني: الاطار النظري للخطر الجبائي.

المبحث الاول: الالاسس النظرية للرقابة الجبائية

تعمل الرقابة الجبائية على فحص الوضعية الجبائية للمؤسسة عبر التحقق من كيفية حساب الضريبة و مدى احترام جميع المعايير و القواعد الضريبية، ليتم استخراج نقاط القوة ونقاط الضعف للمؤسسة في المجال الجبائي، و من ثم حمايتها من المخاطر والعقوبات الممكن التعرض لها من طرف السلطة الضريبية.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية ومبادئها

الفرع الاول: تعريف الرقابة الجبائية

قبل أن نتطرق لمفهوم الرقابة الجبائية يجب التطرق إلى مفهوم كل من الجباية والرقابة

اولا- مفهوم الجباية: إن مصطلح الجباية "Fiscalité" يعود للكلمة اليونانية "Fiscus" والتي تعين سلال الصنفاص¹، التي كانت تستعمل عندهم لجمع الضرائب لكونها كانت في الغالب عينية، وقد تطور مفهوم الجباية مع تطور وتغير النظم السياسية والظروف الاقتصادية والاجتماعية، حيث كانت في بادئ الأمر وسيلة لتعبئة الخزينة بهدف حماية الدولة وتسيير شؤونها، أما اليوم فقد أخذت أبعاد أوسع من تعبئة الأموال كالأبعاد الاجتماعية والبيئية...، ومنه يمكن ذكر بعض التعاريف للجباية:

التعريف الأول: الجباية هي مجموعة الاقتطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدولة، التي تضم الضرائب، الرسوم، الأدوات والمساهمات الاجتماعية.²

التعريف الثاني: مجموعة القواعد القانونية والإدارية التي تحكم العلاقة بين الدولة والمكلف فيما يخص مختلف الضرائب والرسوم التي تجبى لصالح الخزينة العمومية والجماعات المحلية.

من خلال التعريفات السابقة يمكن القول أن الجباية هي تركيبة أو مزيج من الوسائل المادية والبشرية التي تحكمها القواعد القانونية، بغرض تقدير وتحصيل الضرائب وأشباه الضرائب التي تتمثل في اقتطاعات ذات مقابل حيث تحصل لقاء تقديم خدمة عامة تعود بمنفعة خاصة لصالح الفرد، وذلك لقاء الحصول على منفعة خاصة مباشرة مقدمة من طرف ادارات هذا الشخص المعنوي الذي يعمل على جبايتها، ومثال ذلك ما يدفعه أصحاب العمل كاشتراكات التأمينات الاجتماعية للعمال.....الخ.

ثانيا- مفهوم الرقابة: تعددت تعريفات الباحثين للرقابة تبعا لاختلاف آرائهم ووجهة نظرهم، و نذكر منها: يعتبر هنري

¹ جمال بدري، عملية الرقابة الجبائية على الغش والنهيب الضريبي، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، الجزائر، 2009، ص:01.

² محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 1، الجزائر، 2005، ص 183

فايول "fayol Henry" أن الرقابة هي: "التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة الموضوعة والتعليمات المحددة والمبادئ المقررة، وهي تهدف لكشف نقاط الضعف والأخطاء من أجل تصحيحها ومنع تكرارها، وتشمل عملية الرقابة هذه كل شيء: الأشخاص، التصرفات، الأشياء.¹

كما يعرفها عبد السلام بدوي على أنها "التحقق من أن التنفيذ يتم كما هو مقرر في الخطة وفي ضوء التعليمات والقواعد الموضوعة، بقصد اكتشاف نقاط الضعف والأخطاء وعلاجها وتفادي تكرارها على أن تتناول كافة أوجه النشاط في المشروع والقائمين على إدارته.²

رغم تعدد التعريفات السابقة للرقابة، إلا أن الجميع يتفق على أن الرقابة هي من وظائف التسيير على غرار التخطيط والتنظيم والتوجيه، فالهدف الفعلي من الرقابة هو مساعدة الإدارة أو صاحب المؤسسة من التأكد على أن الأداء الفعلي يتم وفق الخطة الموضوعة.

ثالثا-تعريف الرقابة الجبائية: بعد التطرق الى مفهوم كل الجباية و الرقابة، نتناول مفهوم الرقابة الجبائية الا انه من الصعب أن نعطي تعريفا جامعا للرقابة الجبائية، فحسب الزاوية المنظور من خلالها وعلى هذا الأساس نجد عدة تعريفات منها:
*تعرف الرقابة الجبائية على المحاسبة بأنها : مجموعة من العمليات التي تهدف إلى التحقق في عين المكان من محاسبة المؤسسة، ومقابلتها مع معطيات مادية وذلك من أجل التأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين وتحرير التصحيحات المحتملة.

*بالنسبة للإطار القانوني فإن حق الرقابة الجبائية للإدارة الجبائية منصوص عليه في المواد من 18 حتى 38 من قانون الإجراءات الجبائية.

* عرفها عبد المنعم فوزي على أنها: فحص لتصريحات وسجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء اكانوا ذو شخصية طبيعية او معنوية ،وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الضريبية.³

* الرقابة الجبائية هي فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي انتجت تلك المعلومات.⁴

¹عبد الرحمان الصباح ، مبادئ الرقابة الإدارية "المعايير التقييم الصحيح"، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1997، ص: 17.

²عبد السلام بدوي ، الرقابة على المؤسسة العامة، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة، مصر، بدون تاريخ نشر، ص: 87 .

³فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسات المالية، منشأة المعارف، ط 1، الاسكندرية، مصر، بدون سنة نشر، ص: 223.

⁴محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص: 11.

*مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، بغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقومها.¹

* كما تعرف الرقابة الجبائية على أنها عبارة عن تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية، بما يتلاءم مع القانون الجبائي و التحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات و التصريحات المقدمة.²

* وبحسب نظرة لجنة المراجعة والمراقبة بأمريكا" الرقابة الجبائية هي طريقة أو إجراء منتظم للحصول على التقييم الموضوعي لبراهين خاصة لإثباتات ومعايير موضوعية وكذا نقل النتائج للمهتمين باستعمالها.³

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص التعريف التالي: الرقابة الجبائية هي عبارة عن فحص شامل للتصريحات الجبائية والوثائق والمستندات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، سواء كانوا اشخاص طبيعيين او معنويين، وذلك بهدف التأكد من صحة وصدق المعلومات التي تحتويها ملفاتهم المحاسبية والضريبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي الساري المفعول.

الفرع الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية

كي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لا بد من توفر المبادئ الأساسية التالية :

اولا- إقامة نظام ضريبي محكم: يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة و من بينها النظام الضريبي، لذلك فإن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال وهذا من خلال:⁴

1- تبسيط و تحسين صياغة التشريع الضريبي: يتحقق ذلك من خلال التبسيط في الصياغة حتى يتسنى للمكلفين فهمه، إذ يجب أن تكون القوانين و النصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب، إضافة إلى إدراج مذكرات توضيحية للقوانين الضريبية بلغة بسيطة وسهلة لتكون متناول عامة المكلفين بالضريبة مما يؤدي بهم إلى الالتزام بواجباتهم الضريبية و عدم التهرب منها.

2- تحقيق العدالة الضريبية: تعتبر العدالة الضريبية من المبادئ الأساسية للضريبة والنظام الضريبي وتتحدد من خلال التوزيع الأمثل للعبء الضريبي واعادة التوزيع العادل للمداخيل والثروات على أفراد المجتمع، ولذلك يصعب قياسها

¹ سهام كردودي ، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، ط1، عين مليلة، الجزائر، 2011، ص: 48.

² بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الأزمة، مداخلة الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية ، جامعة سطيف، أيام 20-21 أكتوبر 2009.

³ رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي " دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002"، اطروحة دكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، ص: 186.

⁴ بشري عبد الغاني ، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة تلمسان ، الجزائر، 2011، ص: 92.

ويبقى تقديرها مرتبط بمدى تقبل واقتناع أفراد المجتمع بعدالة النظام الجبائي المطبق عليه¹

ثانيا- تتوقف نجاعة المراقبة الجبائية على مدى تحكم أعوان الإدارة الجبائية في التقنيات المحاسبية فحسب المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل عليه² كما يجب أن يكونوا على مستوى عالي من التأهيل العلمي و العملي لإتمام المهام المسندة لهم، حيث يخضع هؤلاء الموظفين إلى تكوينات مستمرة في مجالي المحاسبة و الجباية حتى يتسنى لهم مواكبة التطورات الحاصلة في كلا المجالين و إتقان تقنيات المحاسبة والفحص المحاسبي الذي يساهم في دعم الرقابة الجبائية فمن القواعد الأساسية أن يكون أعوان الإدارة الجبائية ملمين بالقواعد والمعايير المتعارف عليها في المحاسبة، الجباية والرقابة الجبائية وذلك من اجل تقديم رأي فني ومحامد يعبر عن مدى صحة، دقة، وموثوقية التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة ومقارنتها مع الواقع العملي للمكلف. من هنا يعتبر المراقب الجبائي مدخل رئيسي في نجاعة الرقابة الجبائية.

المطلب الثاني: اهداف الرقابة الجبائية

من خلال التعاريف المختلفة السابقة الذكر للرقابة الجبائية يمكن التمييز بين الاهداف الرئيسية والثانوية لها على النحو التالي:³

الأهداف الرئيسية :

- *التأكد و التحقق من مدى انتظام المؤسسة اتجاه القوانين الجبائية؛
- *مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات السارية المفعول؛
- * تقييم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الامكانيات التي يتيحها المشرع الجبائي.

الأهداف الثانوية :

- *تقييم الخطر الجبائي الناتج عن التطبيق السيء للقواعد الجبائية ؛
- * تجنب العقوبات و الزيادات الناتجة عن عدم التصريح أو التأخر فيه ، أو الانتقاص منه؛
- * توضيح أهمية الخطر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي؛
- * إبراز نقاط القوة و نقاط الضعف للمساهمة في وضع القرار.

¹ بشرى عبد الغاني ، فعالية الرقابة الجبائية و اثرها في مكافحة التهرب الضريبي، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير ، مرجع سابق،ص:93.

² وزارة المالية،2022، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20 ، الجزائر، المديرية العامة للضرائب، ص:11.

³ بوعلام و لحي ، مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر ، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ،2004، ص :9..

كما ان للإدارة الجبائية من خلال الرقابة الى تحقيق مجموعة من الاهداف نوجزها فيما يلي:¹

الهدف القانوني : يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة المكلفين للقوانين والأنظمة الجبائية وترتكز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية حيث ان أي مخالفة أو انحراف عن دفع المستحقات الجبائية ينتج عنه معاقبة المكلف بأداء الضريبة.

الهدف الإداري: تسمح عملية الرقابة بتقديم خدمات ومعلومات من شأنها أن تساهم في زيادة الفعالية والأداء من خلال:

*تخاذ الإجراءات التصحيحية فيما يخص النقائص في التشريعات المعمول بها؛

*تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الادارة في معرفة الأسباب وتقييم الآثار؛

*تساعد في إعداد الاحصائيات والمؤشرات والنسب مثل: نسب التهرب والغش الضريبي.

الهدف المالي والاقتصادي: تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما في المحافظة على أموال الخزينة العمومية من خلال محاربة الغش والتهرب الضريبي وكذا كل الممارسات التدلسية التي تؤدي إلى ضياعها وبالتالي ضمان دخول صحيح للموارد الجبائية الذي يؤدي إلى زيادة إيرادات الخزينة منه زيادة الانفاق العام وبالتالي زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية.

الهدف الاجتماعي: يبرز هذا الهدف من خلال تجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة حيث يفرض هذا الأخير تقاسم التكاليف الجبائية بين جميع المكلفين و هنا يبرز دور الدولة في التحقق من أن كل المكلفين قاموا بتسديد التزاماتها الجبائية المفروضة من منظور ردي أكثر منه عقابي.²

كشف المخاطر الجبائية: تعمل الرقابة الجبائية كوسيلة مساعدة للمؤسسة لاكتشاف مختلف المخاطر الجبائية التي قد تعترض لها المؤسسة نتيجة عدم درايتها بمستجدات التشريع أو نتيجة خيارات جبائية خاطئة.³

المطلب الثالث: مراحل اجراء الرقابة الجبائية

الفرع الاول: اشكال الرقابة

لفهم اجراءات الرقابة الجبائية لابد لمعرفة اهم أشكال الرقابة الجبائية والتي نوضحها كالتالي:⁴

01- الرقابة العامة: تتم على مستوى مفتشيات الضرائب وتأخذ شكلان هما:

¹هادي خضراوي، محمد سعيد سيداني، الرقابة الجبائية و دورها في محاربة الغش و التهرب الضريبي، مجلة الدراسات القانونية و السياسية، جامعة الاغواط، الجزائر، العدد 02، جوان 2015 ص: 48.

² Cozian, M, & Deboissy, F. (2014-2015), **Précis de fiscalité des entreprises**, 38^{ème} édition, paris: lexis nexis ,P :843.

³ الياس قالب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011، ص:20.

⁴ عيسى بو لحوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2004، ص:57.

أ- الرقابة الشكلية: تتم على مستوى المفتشية التابع لها مكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، وتنجز نهاية كل سنة وتعتبر كمرحلة تمهيدية للرقابة وتهدف الى تصحيح الأخطاء المادية المحتملة والمسجلة في التصريحات مثل: الجمع، الترحيل... الخ مع اجراء تقدير أو مقارنة بين التصريحات والمعلومات التي تمتلكها الإدارة، اضافة الى كشف المعلومات والعناصر المهمة وتكليف المكلف بتصحيح الأخطاء

ب- الرقابة على الوثائق: وهي عكس الرقابة الشكلية حيث تتطلب احضار الوثائق والسجلات المحاسبية، وتكون شاملة وتخص محتوى التصريحات وتعتبر فحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتمادا على المعلومات المكونة للملفات الجبائية، ومقارنة رقم الأعمال بالمعلومات المتوفرة والهامش الاجمالي المطبق وتهدف الى اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات، فحص التصريحات ومقارنتها بالمعطيات الحقيقية الموجودة لدى الإدارة، تحليل المعلومات وربطها بالحالة المالية للمكلف من سنة الى اخرى، طلب معلومات اضافية من المكلف مع تقديم تبريرات وتوضيحات مع التأكد من التطبيق السليم للتشريع الجبائي .

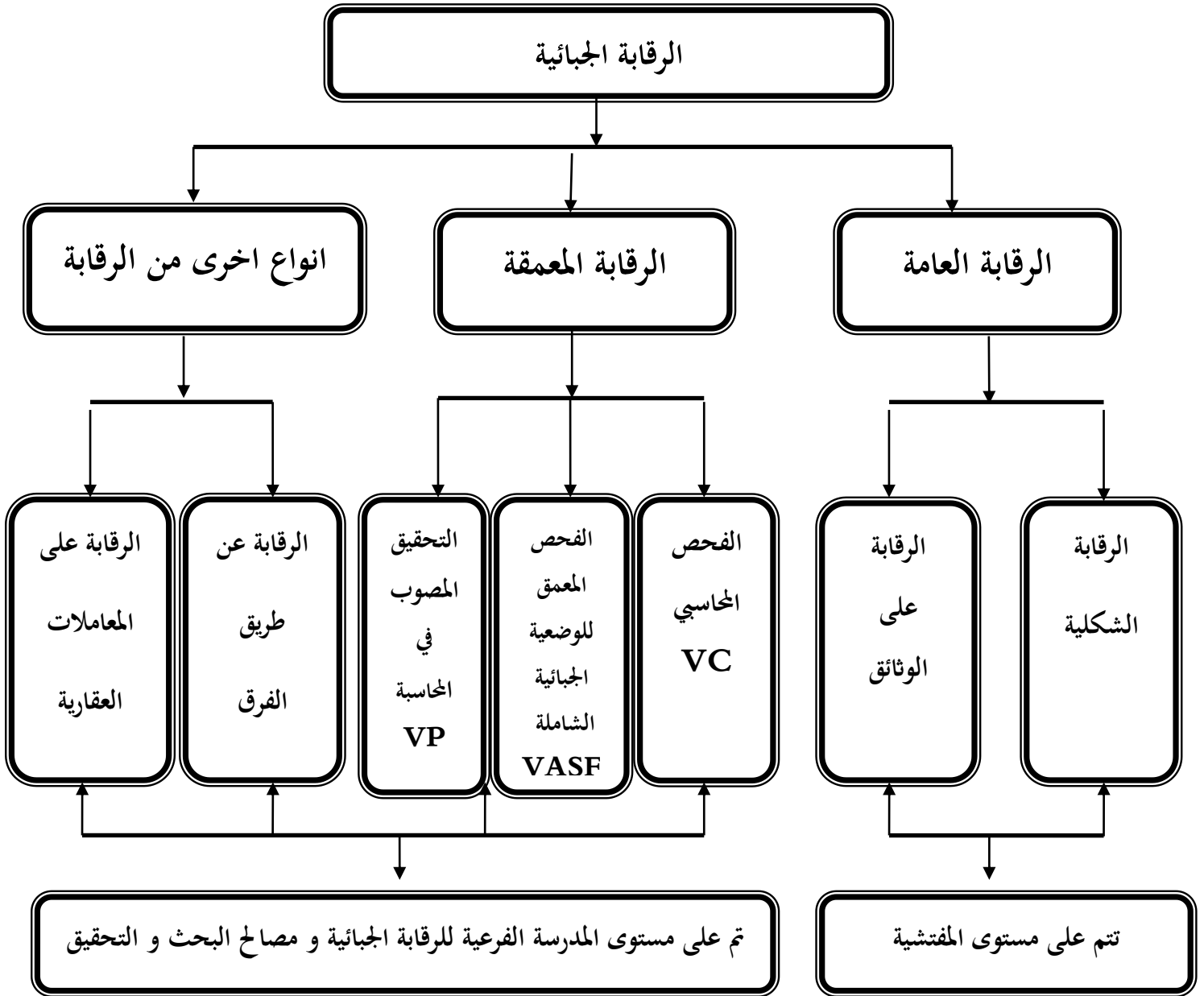
02- الرقابة المعمقة: وتكون تكملة للاستمرار المنطقي للرقابة على الوثائق وهي وسيلة مراقبة خارجية لاستدراك ومعاينة المتهربين وتسمح بفحص الدفاتر وجميع الوثائق المحاسبية والتصريحات المتعلقة بنشاط المكلف، فحص الملفات الخاضعة لنظام التقادم (04 سنوات) اضافة الى مقارنة التصريحات بالمظاهر الخارجية وتأخذ هذه الرقابة الأشكال التالية:

أ- الفحص المحاسبي VC: وهي مجموعة من العمليات التي تهدف الى فحص وفي عين المكان الملفات المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال .

ب- الفحص المعمق للوضعية الجبائية الشاملة VASFE: ويسمح بمتابعة وتطور نمو أملاك وأموال المكلف ومقارنتها مع المداخيل المصرح بها.

ج- التحقيق المصوب في المحاسبة VP: وهو اسلوب يشبه التحقيق المحاسبي ولكنه يستهدف ضريبة معينة.

الشكل رقم (01-01): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من اعداد الطالبين استنادا على الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية ، جامعة سطيف، أيام 21-

20 أكتوبر 2009 .

الفرع الثاني: مراحل الرقابة

تنظم عملية الرقابة الجبائية في إطار قانوني يجب احترامه، وتتمثل في الإجراءات التالية :

01-الاعلام الأولي للمكلف بأداء الضريبة: تقوم الإدارة الجبائية بإعلام الممثل الشرعي للمؤسسة عن طريق تقديم

إشعار بالتحقيق الذي يتضمن ما يلي:¹

* السنوات التي سيتم مراقبتها مع ذكر كل الرسوم محل التحقيق؛

* تاريخ أول تدخل في عين المكان؛

* اسم ولقب ورتبة الأعوان المكلفين بالرقابة؛

* كما يجب إعلام المكلف بإمكانية الاستعانة بمستشار جبائي وأخيرا تقديم ميثاق المكلف بأداء الضريبة مع الاشعار بالتحقيق الذي يحتوي على كل واجباته وحقوقه أثناء عملية المراقبة.

02- مكان إجراء التحقيق: عادة ما يجري التحقيق في مستوى مقر الشركة محل المراقبة، لكن في بعض الأحيان يتعذر

على المحقق إجراء الرقابة فيه لأسباب مبررة كضيق المحل أو وجود المقر في حالة أشغال أو غيرها من الأسباب، فيمكن للمكلف بتقديم طلب إجراء المحاسبة على مستوى مكاتب المحققين.

03-مدة التحقيق: تحدد مدة التحقيق المحاسبي كما يلي:²

: الجدول رقم (01-01): كيفية تحديد مدة التحقيق المحاسبي.

نوع المؤسسة	المدة بالأشهر		
	09	06	03
تأدية خدمات	يجب ان لا تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان 09 اشهر في جميع الحالات الاخرى	إذا لم يتجاوز رقم أعمالها 5.000.000 دج	إذا لم يتجاوز رقم أعمالها 1.000.000 دج
باقي المؤسسات	يجب ان لا تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان 09 اشهر في جميع الحالات الاخرى	إذا لم يتجاوز رقم أعمالها 10.000.000 دج	إذا لم يتجاوز رقم أعمالها 2.000.000 دج

المصدر: قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، 2022، المادة رقم 20، ص: 11.

¹ Lambert, M., & Zanatta, C. (2017). **Contrôle fiscal, tout connaitre des procédures et contentieux fiscal**, 3^{eme} Edition. Paris ,P : 31.

² وزارة المالية، 2022، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20، الجزائر، المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق، ص: 11.

04- تقديم الوثائق المحاسبية: تتمثل الوثائق المطلوبة من طرف المحقق في: سجل الأجرة، سجل التقويم، اليومية العامة، اليومية الفرعية، الميزانيات، فواتير البيع والشراء وكذا كل العقود والاتفاقيات الممضية مع الشركاء والزبائن والملفات القضائية الخاصة بالمؤسسة.

تتم معاينة وتحرير محضر المعاينة لهذه الوثائق بعد انقضاء المدة اللازمة لتحضيرها والمحددة بـ **10 أيام** حسب القانون الجزائري.

05- التدقيق المحاسبي: يبدأ المحقق بالقيام بالمراقبة الشكلية والضمنية على الوثائق والسجلات المحاسبية وكذا كل الحسابات للتأكد من صحة التسجيلات المحاسبية ومقارنتها بالتصريحات. ومن ثم التوصل إلى نتائج تحقيقه حول التصريحات¹

06- النقاش الشفوي والحضوري: يسمح التحقيق في عين المكان لعون التحقيق أن يستغل فرصة الحضور الدائم للمكلف بأداء الضريبة بهدف إجراء حوار شفوي وحضوري مستمر خلال كل مدة التحقيق بالتالي يمكن للمحقق أن يطلب استفسارات تكميلية أو وثائق تبريرية ضرورية تحت طائلة بطلان الاجراء، يجب على المحقق كذلك تقديم كل التفسيرات الشفوية حول مضمون التبليغ الأولي.

07- نهاية عملية المراقبة: يقوم المحقق والمكلف بالاجتماع بحضور مستشار المكلف في نهاية عملية الرقابة أين يتم عرض نتائج التحقيق ومناقشتها وتحرير محضر حول كل النقاط المستخرجة، ويقوم المحقق بإبلاغ المكلف عن طريق تسليمه تبليغ بالتعديل الأولي ومنحه مدة **40 يوم**² ابتداء من تاريخ التسليم لتقديم جوابه وعند انتهاء هذه المدة يقوم المكلف بتقديم ملاحظاته وتبريراته أو قبوله للنقاط التي تم تصحيحها قبل تحرير المحقق للتبليغ بالتعديل النهائي يجب دراسة وأخذ بعين الاعتبار كل تبريرات المكلف فإن كانت مقبولة يتم مراجعتها والغائها أما إذ لم تكن مقبولة يتم الإبقاء عليها.

¹ Lambert, M., & Zanatta, C. (2017). **Contrôle fiscal, tout connaitre des procédures et contentieux fiscal**, 3^{ème} Edition. Paris, P : 32.

² وزارة المالية، 2022، قانون الإجراءات الجنائية، المادة 21، الجزائر، المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق، ص:15.

المبحث الثاني: الاطار النظري للخطر الجبائي

يحيط بالمؤسسة الكثير من الأخطار المختلفة والمتغيرة مكانيا وزمنيا، كما تختلف نسبة التأثير على المؤسسة، إلا انه لا يجب تجاهلها مهما ضعف حجم التأثير، ومن بين هذه الأخطار يظهر الخطر الجبائي والذي يختلف باختلاف المؤسسة ونشاطها.

المطلب الأول: تعريف الخطر الجبائي واسبابه

الفرع الاول: الخطر الجبائي

* يعرف الخطر الجبائي على أنه تلك الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية وتمثل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات عموما، ينشأ الخطر الجبائي نتيجة عدم احترام التشريع الضريبي أو بسبب التعقيد والغموض في النظام الضريبي.¹

* يتعلق الخطر الجبائي بسلوك المؤسسة تجاه الالتزامات نحو الإدارة الجبائية، فهو يتولد من عدم تقييد المؤسسة بالالتزامات الجبائية التي يحددها التشريع الجبائي، أو من عدم الفهم الجيد أو سوء ترجمة نصوص التشريع الجبائي أو بغرض الغش أو التهرب الجبائي الأمر الذي أدى بالمؤسسة علاوة على تشويه سمعتها أمام إدارة الضرائب التي تكبدها أعباء إضافية تتمثل في العقوبات والغرامات بالإضافة إلى الوقت الضائع الذي يحسب عليها في حالة كوهنا هدفا للمراقبة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الجبائية.²

* كما يوجد من يعرف الخطر الجبائي على انه عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية ونقص الفعالية الجبائية نتيجة عدم معرفة الإجراءات التي تمكن من الاستفادة من الامتيازات الجبائية، وقد يكون نتيجة طبيعية لتعقد و عدم استقرار التشريع الجبائي.

وبصفة عامة يمكن القول أن الخطر الجبائي هو عبء ينتج عن عدم التزام المؤسسة بتطبيق ما جاء به التشريع الجبائي أو وجود تفسير أو فهم خاطئ لنصوص ومحتوى هذا التشريع، وهذا ما يكلف المؤسسة تحمل عبء جبائي إضافي يؤثر عليها ويعرقل تحقيق أهدافها المرجوة.

الفرع الثاني: اسباب الخطر الجبائي

هناك من يرى أن الأسباب التي تعرض المؤسسة إلى خطر جبائي تنقسم إلى ثلاث أسباب

¹Felli Mounira. (2011), **L'audit fiscal**, Mémoire de PGS en finances publique. maghrébin d'économie douanière et fiscal IEDF, Algérie :08.

².يوسف مامش ، ناصر دادي عدون، اثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة و هيكلها المالي، دار الحمدي للطباعة، ط 1، الجزائر، 2008، ص37

سنعرضها فيما يلي:¹

اولا- اللوائح الضريبية أو التشريع الضريبي: حيث اعتبرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 2004 أن "تشريع معقد للغاية أو غامض يضاعف الاحتمالات لدافعي الضرائب لاعتماد سلوك لم يكن المشرع يعتبره مرغوبا فيه" وحتى عندما يكون القانون واضحا فيما يتعلق الغرض منه وتطبيقه، يمكن لدافعي الضرائب الفرار عندما يعتبر ثقيلًا جدا."

في الواقع فإن الضريبة المرتفعة للغاية ستكون قيда على اداء المؤسسة، وسيقوم الأخير بتعديل بياناته المالية من أجل ضريبة مستحقة معقولة، بالإضافة إلى التكاليف الضريبية، تتحمل الشركة رضا التكاليف فيما يتعلق الوفاء بالتزامات الضريبية، هذه التكاليف يجب ان تؤخذ في عين الاعتبار في الانضباط المالي للشركة، بالإضافة إلى ذلك فإن التغييرات في القوانين الضريبية والنصوص القانونية هي مصدر لمخاطر ضريبية كبيرة، يجب أن يكون مسئولو الضرائب على دراية باستمرار للمستجدات الضريبية، خلاف ذلك قد تؤدي هذه التعديلات الضريبية إلى عقوبات وغرامات تكلف الشركة.

ثانيا-تنظيم الشركة: يتعلق المصدر الثاني لمخاطر الضرائب بالهيكل ذاته للشركة، فمن المهم تسليط الضوء على حجم الشركة (الوطنية واستثماراتها وأنشطتها) ، في الواقع كل هذه العوامل تؤثر مباشرة في مستوى المخاطر المالية حيث شركة كبيرة من الأرجح أن تكون أكثر حرصا من الناحية المالية بسبب قوتها الاقتصادية على شركة صغيرة بالإضافة إلى ذلك، هناك عمليات محددة أخرى تولد مخاطر ضريبية مثل عمليات الاندماج والاستحواذ أو المعاملات بين المساهمين، هذا النوع من العمليات يخلق مخاطر ضريبية أعلى من تلك المرتبطة بالعمليات التجارية العادية.

ثالثا- تنظيم الإدارة الضريبية: يعتمد مصدر الخطر على عدم كفاءة الإدارة الضريبية، في الواقع السلطات الضريبية التي لا تملك ما يكفي من الموارد المالية و الأدوات و التقنيات اللازمة لاستغلال كميات هائلة من المعلومات فيما يخص المكلفين بالضرائب، قد لا يكون على علم بسلوك عدم الانضباط الضريبي بعض الشركات والتي يمكن أن تزيد من المخاطر من قبلهم، علاوة على ذلك نقص المهارات والتدريب المستمر وإتقان الأداة من قبل موظفي إدارة الضرائب يزيد من خطر عدم الكشف عن الحالات الشاذة أثناء التدقيق الضريبي، والتي قد تزيد من حالات عدم الانضباط المالي.

و من الناحية الجبائية فإن عدم التحكم في التسيير الجبائي يشكل أهم المخاطر الضريبية التي تعترض المؤسسة

¹ محمد الامين كويدي، عثمان مداحي، دور التدقيق الجبائي في الحد من الخرج الجبائي في المؤسسة، مجلة البشائر الاقتصادية، الجزائر، المجلد السادس، العدد 02، ديسمبر 2020، ص: 785-786.

وذلك لعدة أسباب نذكر منها:¹

- 01-** عدم المتابعة المستمرة للجانب الجبائي في المؤسسة، لأنه في الغالب يكلف مستخدمي الحسابات بالجباية ، ونظرا للحجم الكبير للأعمال التي تقع ضمن دائرة اختصاصهم و ضعف تكوينهم في الجانب الجبائي يؤدي بهم إلى عدم إعطاء الأولوية لهذا الجانب .
- 02-** المكانة غير اللائقة التي تحتلها الجباية ضمن أولويات المؤسسة ما يعرضها لمخاطر عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به كعدم إيداع التصريحات في مواعيدها القانونية.
- 03-** شدة المنافسة وسوء التحكم في الموارد المالية نتيجة سوء التسيير، وعدم كفاءة المسيرين يؤدي بهم غالبا إلى تأجيل دفع الضرائب المستحقة للاستفادة من السيولة ولذا يعرض المؤسسة لمخاطر عدم الانتظام اتجاه الإدارة الجبائية.
- 04-** اعتماد الهيئات الحكومية و أصحاب المشاريع في إعطاء الصفقات على السعر الأدنى مما يؤدي ببعض المؤسسات إلى تخفيض الأسعار قصد الفوز بالصفقات دون إجراء دراسات معمقة للتكاليف الحقيقية للمشروع مما يضطرها إلى التهرب من دفع الضرائب و تأجيلها ، وهذا ما يؤدي إلى مخاطر ضريبية.

المطلب الثاني: مظاهر الخطر الجبائي واشكاله

الفرع الأول: مظاهر الخطر الجبائي

تبرز مظاهر الخطر الجبائي الناجم عن سوء التسيير أو قصور في التشريع الجبائي من خلال عدة صور اهمها الأخطاء المحاسبية و الأخطاء في القرار التسييري.

-الأخطاء المحاسبية

تظهر أهم الأخطاء المحاسبية على مستوى الميزانية أو حسابات التسيير بالإضافة إلى بعض العناصر الاخرى

اولا-المخاطر الناتجة عن الاخطاء في الميزانية:

- 01-** الاخطاء التي تحدث في احتساب بعض أصول الميزانية، كأن تكون هذه الأصول غير مسجلة في الميزانية في حين أن التكاليف المتعلقة بها مسجلة في جدول حسابات النتائج.
- 02-** الأخطاء المتعلقة بتقييم المخزون مما يؤدي إلى الرفع من قيمته، أو عدم إعادة تسديد الرسم على القيمة المضافة

¹ صالح حميداتو، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية ، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، الجزائر، 2012،ص:102.

المسترجع لمجمل السلع في حال التنازل أو توقيف النشاط.

ثانيا- المخاطر الناتجة عن الأخطاء في حسابات التسيير:

01- من أهم الأخطاء التي تسجل في حساب النتائج نجد الأعباء وتتركز خاصة في أعباء الاستغلال وبدرجة اقل الأعباء المالية، كما يمكن أن تسجل أخطاء في الأعباء الاستثنائية.

02- عدم طرح الاهتلاكات من الربح الخام، مما يؤدي إلى عدم الأخذ بعين الاعتبار تناقص عناصر الاستثمارات.

03- عملية الإضافة والتخفيض للأعباء أثناء حساب النتيجة الجبائية قد تشكل مصدر خطر في تحديد النتيجة الجبائية .

ثالثا-المخاطر الناتجة عن عناصر أخرى:

زيادة على الأخطاء التي تظهر في الميزانية وحسابات التسيير، فإننا نلاحظ بعض الأخطاء المرتبطة بالرسم على القيمة المضافة أو تتعلق بالمؤسسات الحديثة.

01-الرسم على القيمة المضافة : باعتبار أن الرسم على القيمة المضافة¹ ضريبة غير مباشرة تمتاز بالمرونة واتساع مجال تطبيقها، كما أنها دورية لكون التصريح بها في العادة شهريا، وعليه فإن مراقبة الرسم على القيمة المضافة يتوقف على التدقيق الجيد للنظام الجبائي من جهة ومن جهة أخرى مراقبة تصريحات المؤسسة (المعدلات، الاسترجاع، الحسومات...الخ) لان التصريحات تعتبر من اهم مصادر الخطر الدائم في المؤسسة .

02-المؤسسات الحديثة:² تعترض المؤسسة الحديثة النشأة عدة صعوبات تجعلها معرضة للخطر الجبائي و نذكر منها :

*كونها قد لا تتوفر على الشروط التي تمكنها من الاستفادة من بعض الإعفاءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي.
* اهتمام الإدارة الجبائية بالمؤسسات قديمة النشأة مما قد يعطي الانطباع للمؤسسات الحديثة بضعف الإدارة أو تجاهلها للمؤسسات الحديثة الأمر الذي يوقعها في ارتكاب أخطاء ضريبية قصد الحصول على منافع مادية.
*قلة الخبرة في مجال التسيير الجبائي نظرا لحداثة العلاقة مع الإدارة الجبائية.

الأخطاء في القرارات التسييرية

القرار التسييري هو القرار الذي يتخذه المسير عن طريق اختيار بديل ضريبي من بين البدائل المتاحة، لذا فإن هذا القرار يمكن أن يكون قانونيا في حالات كما يمكن أن يكون غير قانوني في حالات أخرى وهذا ما سنوضحه فيما يلي:

اولا- القرار التسييري القانوني: هو ذلك القرار المتخذ من بين مجموعة من الخيارات المتاحة قانونيا مثل:

¹ بوعلام وهي ، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، العدد02، 2012، ص:142.

² صالح حميدانو، دور المراجعة في تدفئة المخاطر الجبائية ، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير، مرجع سابق ، ص:104-105.

* حرية اختيار طرق تقييم المخزون؛

* اعتماد طريقة معينة لحساب الاهتلاكات؛

* إعادة تقييم بعض عناصر الميزانية أو عدم القيام بذلك.

مثل هذه القرارات ملزمة للمؤسسة و للإدارة الجبائية معا بناء على مبدأ عدم التدخل في التسيير

ثانيا- القرار التسييري غير القانوني: هو ذلك القرار الذي لا يحترم نصوص التشريع الجبائي مثل خصم الأعباء غير القابلة للخصم.

الفرع الثاني: اشكال الخطر الجبائي

تنقسم الاخطار الجبائية الى:

01- خطر عدم الامتثال الضريبي : هذا النوع من الأخطار مرتبط بعدم احترام القوانين الجبائية السارية وقد يكون الفعل إرادي أو غير إرادي، وباعتبار أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، أوجب المؤسسات الاقتصادية بالتزامات جبائية محددة وفق رزنامة زمنية معينة وإجراءات معلومة مسبقا ومن أهم هذه الالتزامات: التصريح بالوجود، التصريح بالنتائج، التصريح بالتنازل عن المؤسسة أو توقيف النشاط وعليه فإن عدم احترام هذه الالتزامات يؤدي المؤسسة بالوقوع في وضعيات خطر نذكر أهمها:¹

***الامتناع أو التأخير في إيداع التصريحات:** حيث تلجأ المصالح الجبائية الى :

-تقدير الأسس بطريقة تلقائية مع تطبيق عقوبات مالية في حالة الامتناع؛

-تسليط عقوبات التأخير في حالة التأخير في إيداع التصريحات.

02- خطر الفرصة: هذا النوع من الأخطار مرتبط أساسا بجهل قاعدة جبائية ملائمة تكون في صالح المؤسسة، حيث إن جهل هذه القاعدة قد يسبب فقدان الفرصة للمؤسسة وذلك بدفعها لمبلغ ضريبة أكبر مما استلزم دفعه في حالة الاستفادة من هذا الامتياز الجبائي.

إن استغلال الفرص الممنوحة في الإطار القانوني يعتبر من أحسن الممارسات في التسيير والتي يمكن أن تحقق استعمال أمثل لمواردها عن طريق تقليص التكاليف الجبائية، في التشريع الجبائي الجزائري هناك العديد من الامتيازات الضريبية التي

¹ شهيناز قروج، محمد طويبل، الرقابة الجبائية كأداة لتشخيص الاخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة على مستوى مديرية الضرائب للجزائر"، مجلة المؤسسة، المجلد 10، العدد 01، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2021، ص: 302.

يمكن أن تستفيد منها المؤسسة لكنها قد تتحول إلى مصدر للخطر الجبائي في حالة عدم الالتزام بشروط الاستفادة منها ومن أبرز هذه المخاطر :

-المخاطر المرتبطة بالتحفيز في اطار هيئة دعم الاستثمار (Andi): حيث تستفيد المشاريع التي احدثتها هذه الوكالة من اعفاءات ومزايا جبائية، غير أن هناك التزامات على المؤسسة استيفائها للاستفادة من المزايا هي:

* تطبيق المزايا يكون بعد الحصول على السجل التجاري أو على وثيقة مماثلة؛

* التزام المستثمر بإنجاز المشروع المحدد والمصرح به؛

* ضرورة التزام المؤسسة بعدم التنازل عن التجهيزات المقتنية في اطار المشروع الاستثمار طيلة الفترة القانونية المحددة لاهتلاكها؛

* على المستثمر ايداع بيان سنوي لدى الشباك الوحيد اللامركزي المعين يشمل الوضعية المادية والمحاسبية ويبرز من خلاله وضعية انجاز المشروع، فعدم ايداع هذا البيان قد يؤدي إلى سحب المزايا الممنوحة .

بالإضافة إلى هذه الالتزامات فإن المؤسسة مطالبة بالتزامات أخرى مع الإدارة الجبائية تتمثل في:

* ضرورة ايداع التصريحات الشهرية أو الفصلية أو السنوية حسب الحالة في آجالها القانونية فالإعفاء لا يعني المؤسسة من ايداع التصريحات؛

* تمكين أعوان الإدارة الجبائية من معاينة العتاد والتجهيزات المقتنية في اطار دعم الاستثمار؛

* ارفاق التصريح السنوي بالنتائج المحققة بكشف تقدم انجاز المشروع الاستثماري ؛

* ضرورة إعادة استثمار حصة الأرباح الموافقة للإعفاء أو التخفيض من الضريبة في أجل أربعة سنوات؛

* ضرورة استغلال العتاد والتجهيزات المقتناة في النشاط المصرح به والمبين في مقررة منح المزايا الجبائية.

في حالة عدم الالتزام بهذه الشروط قد تتعرض المؤسسة للمخاطر الجبائية التالية:

- سحب مقررة منح الامتيازات ومن ثم استرداد الخزينة العمومية للمزايا الجبائية التي سبق للمؤسسة الاستفادة منها مع تطبيق العقوبات التي يقرها القانون ؛

- عند التنازل عن العتاد والتجهيزات خلال المدة القانونية المحددة اهتلاكها تصبح المؤسسة مطالبة بإرجاع الرسم على القيمة المضافة التي حملت بها مشتريات هذه التجهيزات وتحسب نسبة الإرجاع حسب المدة المتبقية للاهتلاك.

-المخاطر المرتبطة بالتحفيز في اطار هيئات ترقية الشغل (cnac, Angem, Ansej): إن الامتيازات التي

تستفيد منها المشاريع الاستثمارية المحدثة في اطار هذه الوكالات في مرحلتي الانجاز والاستغلال تتوقف على استيفاء

الشروط التالية:

* القيام بالاستثمار المصريح به * اقتناء العتاد المحدد بقرار منح الامتياز * عدم التنازل عن التجهيزات والعتاد طيلة الفترة القانونية المحددة للاهلاك * تخصيص التجهيزات والعتاد لتحقيق النشاط المصريح به * ايداع جميع التصريحات الجبائية في آجالها ووفق الإجراءات المعمول بها * تمكين أعوان الإدارة الجبائية من المعاينة الميدانية للتأكد من الوجود الحقيقي للعتاد واستغلاله في الغرض المخصص له * الالتزام بشروط التوظيف للاستفادة من تمديد فترة الإعفاء.

في حالة الاخلال بهذه الشروط تتحول المزايا إلى مصدر للخطر الجبائي نتيجة حرمان المؤسسة من المزايا ومطالبتها بإرجاع الحوافز التي استفادت منها في مختلف الضرائب والرسوم بما في ذلك الرسوم على القيمة المضافة الخاصة بالعتاد المتنازل عنه مع تطبيق العقوبات القانونية.

-المخاطر المرتبطة بإعادة استثمار الأرباح: يطبق على الأرباح المعاد استثمارها تخفيض بنسبة 30% عند تحديد الدخل الواجب إدراجه في أساس الضريبة على الدخل الاجمالي، لكن هذا الامتياز قد يتحول إلى مصدر خطر جبائي في حالة تنازل المؤسسة عن الاستثمارات أو توقيف نشاطها في أجل 05 سنوات دون أن تقوم باستثمار فوري لنتائج معاملة التنازل حيث تصبح ملزمة بدفع الفارق بين الضريبة المفروض دفعها والضريبة المسددة في سنة الاستفادة من التخفيض .

المطلب الثالث: تسيير الخطر الجبائي

يعتبر التسيير من اهم وظائف المؤسسة حيث ان ضرورة تسيير المؤسسة لأعمالها بشكل جيد هو شرط اساسي لبائقتها ونموها، لهذا يجب عليها ان تتعلم كيفية تسيير ضرائبها بشكل سليم، والتسيير الجبائي الجيد لا يعني مخالفة احكام التشريع الجبائي و انما تطبيق قواعد الضريبة بطريقة ذكية.

اولا- مفهوم التسيير الجبائي: هناك العديد من المفاهيم نذكر منها ما يلي:

*التسيير الجبائي فرع من فروع التسيير المال ويتمثل في إدراج العامل الجبائي عند اتخاذ القرار، من اجل تمكين المؤسسة من الاستفادة من مزايا التشريع الجبائي و تجنبها التكاليف الإضافية و ذلك من خلال الاستغلال الأمثل للمزايا الجبائية.¹

* اما **Fallen و Al (1995)** فيرون ان: التسيير الجبائي ينتج من الاختيار الامثل لمجموعة من الادوات والتي تتوافق مع القانون والتي تسمح للمؤسسة بالاستفادة من الاعفاءات الجبائية.

¹ الحواس زواق، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار ، مداخلة الملتقى العلمي الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة، الجزائر، ايام: 04 -05 افريل: 2009، ص: 01.

اذا يمكن القول ان التسيير الجبائي هو مجموعة من الاجراءات المتخذة بطريقة عقلانية لتخفيض العبء الجبائي دون مخالفة لأحكام القانون الجبائي.¹

ثانيا- استراتيجيات التسيير الجبائي: هناك نوعين من القواعد الاساسية تنطبق عليه تتمثل في:

01- تحميل السنة المالية بنفقات الاهتلاكات عند شراء الآلات والمعدات قبل نهاية السنة مما يعمل على تخفيض الوعاء الضريبي لذات السنة؛

02- يتعين على الشركة ارجاء دفع الضرائب عندما يكون ذلك ممكنا، فتأجيل سداد الضريبة يمكن المؤسسة استخدام هذا المال وبون قائدة، الى غاية ان تكون الضريبة واجبة السداد.

وتنحصر عموما استراتيجيات التسيير الجبائي في:

* استراتيجيات من اجل الحصول على تخفيضات ضريبية؛

* استراتيجيات من اجل الحصول على خصومات ضريبية؛

* استراتيجيات لنقل الدخل بعيدا عن خضوعه لمعدلات مرتفعة من الضريبة؛

* استراتيجيات لنقل الارباح والخسائر بين السنوات الضريبية لتأجيل الضريبة او الاستفادة من معدلات ملاءمة لها (مستغلة فترة الاعفاء الضريبي)؛

* استراتيجيات لتخفيض عبء الخضوع للأرباح الرأسمالية.²

ثالثا- أهداف التسيير الجبائي: يهدف التسيير الجبائي بشكل عام إلى تحقيق جملة من الأهداف منها:

- تحقيق الأمن الجبائي: يعمل المسير الجبائي على تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة و الذي لا يتأتى إلا عندما تكون في وضعية قانونية اتجاه إدارة الضرائب ولا يكون هناك أي خوف من أي رقابة قد تقوم بها هذه الأخيرة، فعدم احترام المؤسسة لالتزاماتها الجبائية قد يعرضها لمخاطر عدة قد تؤثر على خزيرتها، ولتحقيق هذا اهدف تعمل المؤسسة على تفعيل الرقابة الداخلية و انشاء وتطوير أدوات التسيير الجبائي التي تسمح بتشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة بهدف تفادي الخطر الجبائي.

- التحكم في العبء الجبائي: يتمثل العبء الجبائي في آثار الضريبة على أسعار السلع و عوامل الإنتاج، حيث تساهم

¹ اميرة فتحة، دور المراجعة الجبائية في تحسين اداء التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة مطاحن الاوراس بباتنة"، مجلة العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، العدد 17، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017، ص: 194.

² اميرة فتحة، دور المراجعة الجبائية في تحسين اداء التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة مطاحن الاوراس بباتنة"، مجلة العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، مرجع سابق، ص: 194.

الأعباء الضريبية في الرفع من تكاليف الإنتاج باعتبارها جزءا من سعر التكلفة¹ لأي منتج هذا ما يزيد من أهمية التحكم فيها و يتجلى ذلك من خلال :

* العمل على تخفيض الضريبة؛

* تأجيل دفع الضريبة من أجل الاستفادة من وفرات مالية تعزز وضعية الخزينة .

و عليه فإن التحكم في العبء الجبائي يختلف من مؤسسة لأخرى وذلك حسب الأهداف الأساسية التي تسعى لتحقيقها، فالمؤسسة التي هي في مرحلة تطور هدفها الأساسي هو تخفيض الضريبة وبالتالي توفير وفرات مالية تتيح لها إمكانية توسيع استثماراتها، بينما المؤسسة التي تكون في حالة انحدار فهي تعمل على تحسين صورتها أمام البنوك و المساهمين من خلال تطبيقها للتسيير الجبائي للربح.

-تحقيق الفعالية الجبائية: تعرف الفعالية على أنها " القدرة على تحقيق الأهداف مهما كانت الإمكانيات المستخدمة في ذلك"² و منه فالفعالية الجبائية يقصد بها استعداد المؤسسة لاستغلال الفرص والمزايا الضريبية التي يمنحها القانون والتحكم فيها، مما يسمح لها بتحقيق وفرات مالية نتيجة تعدد الخيارات الضريبية، إذن فتحقيق الفعالية الجبائية مرتبط بمدى إدراك المؤسسة والمسير خصوصا لمختلف الخيارات الجبائية الأكثر نفعاً من أجل تعديل العبء الجبائي الذي تتحمله دون الإخلال بقواعد التشريع الجبائي المعمول به.

-خدمة استراتيجية المؤسسة : إن التسيير الجبائي يركز على مبدأ الحرية في التسيير الذي ينص على حرية اختيار المكلف للوضعية المناسبة له، و نظرا لأهمية الجباية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة فهي تعتبر من محددات اتخاذ القرار الاستراتيجي، من خلال الدور الذي تلعبه الجباية في اختيار الشكل القانوني للمؤسسة نتيجة اختلاف الأحكام الجبائية التي تطبق على كل منها، فمن خلال العلاقة بين الجباية و الاستراتيجية فإن القرارات التي تتخذها المؤسسة مرتبطة بالنظام الجبائي الذي تعمل فيه.

رابعا- حدود التسيير الجبائي : إن تسيير المؤسسة لجبايتها لا يعني أن ذلك يتم دون قيود، فهناك رقابة تخضع لها المؤسسة قد تكشف كل مخالفة للتشريعات الجبائية، كما أن التسيير السيئ للضريبة ينجم عنه الكثير من المخاطر المالية، وبالتالي فإن التسيير الجبائي له حدودا قانونية وأخرى مالية وهي كالتالي:

¹ حامد عبد المجيد دراز، دراسات في السياسة المالية، الدار الجامعية للنشر، القاهرة، مصر، 2002، ص: 390.

² عبدالرزاق بن حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 2006، ص: 127.

01- الحدود القانونية:¹ تتمثل في الالتزام بالتشريعات الجبائية، فعدم احترام هذه الأخيرة يعد تعسفا قانونيا، والتعسف في القانون الجبائي يعني "كل عملية تتم في شكل عقد أو تصرف قانوني ينجم عنها إخفاء تحقيق وتحويل أرباح بصفة مباشرة أو بواسطة أشخاص أو مؤسسات بطريقة تعمل الإدارة الجبائية على محاربتها من أجل إعطائها صيغتها القانونية الحقيقية"، لذا يأخذ التعسف القانوني في الميدان الجبائي الأشكال التالية :

-**التصرفات الوهمية:** تتمثل في تظاهر المؤسسات بالقيام بتصرفات خالية من كل عملية حقيقية، مثل تزييف العقود والفواتير والمؤسسات الوهمية.

- **التصرفات المستترة:** تتجلى في عدم التوافق بين الفعل أو العقد المقدم للإدارة الجبائية، والعقد المنجز بين المؤسسة وباقي الأطراف مثل: التصريح بمعاملة عقارية في شكل هبة رغم انها تمت في شكل بيع.

- استعمال أشخاص أو مؤسسات وسيطة لإخفاء الممول الحقيقي.

02- الحدود المالية للتسيير الجبائي: إن تجاوز المسير للحدود القانونية الموضوعة من قبل المشرع الجبائي يعرض المؤسسة لأخطار جبائية تترجم دائما إلى مبالغ مالية (غرامات أو عقوبات) تساهم في رفع الديون الجبائية للمؤسسة، لذلك فإن التسيير الجبائي في حدود القانون يجنب المؤسسة التكلفة الجبائية الإضافية، لكن بالرجوع إلى قرارات التسيير داخل المؤسسة في أغلب الأحيان نجد لها صراحة من الناحية القانونية و إنما لها تأثير اقتصادي أو مالي سيئ على المؤسسة ومن بين هذه القرارات التسييرية غير السوية نجد :

*تقديم قروض لمسيرين بدون فواتر؛

*تحمل المؤسسة لأعباء خاصة بالمسير؛

*التنازل عن عقارات لمسيرين بأسعار منخفضة عن الأسعار الحقيقية ؛

*التنازل عن حقوق اتجاه مؤسسات لها علاقة تجارية دائمة مع المؤسسة، والسبب الوحيد لذلك قد يكون وجود نفس الشركاء أو المسيرين في المؤسساتين.

¹ صالح حميداتو، دور المراجعة في تدفئة المخاطر الجبائية ، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير، مرجع سابق ، ص:98.

خلاصة الفصل الاول :

تعتبر الرقابة الجبائية أداة فعالة للتأكد من مدى صحة ومصداقية تصريحات المكلفين بأداء الضريبة، غالباً ما يكتشف أعوان الرقابة الجبائية أخطاء في هذه التصريحات، تكون إما رغبة في الغش والتهرب من تسديد الحقوق الواجبة الدفع أو نتيجة لجهل وعدم فهم القوانين الجبائية، هذا ما يجعل المكلف بأداء الضريبة في وضعية مخالفة للقانون التي تنجر عنها تضييع لحقوق الخزينة العمومية، فتتعرض المؤسسة إلى عقوبات تجعلها تتحمل تكاليف جبائية باهضة، فالرقابة تعتبر كوسيلة ناجعة لاكتشاف مصادر الأخطار الجبائية والناجمة أساساً عن عدم التصريح، عدم احترام آجال التصريح، عدم احترام القوانين الجبائية.

يتطلب تطبيق الرقابة الجبائية لتحقيق أهدافها وجود نظام ضريبي عادل يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب مقدرته التكليفية، إضافة إلى عدالة وشمولية الرقابة الجبائية لكافة المكلفين بالضريبة وفق المعايير المحددة ووفقاً للمراحل المختلفة التي تمر بها عملية الرقابة الجبائية وصولاً إلى تحرير المحضر الخاص بعملية الرقابة التي من خلالها يمكن الوصول واكتشاف الأخطار الجبائية التي بدورها تحمل المؤسسة لتكاليف جبائية إضافية قد تؤثر سلباً على خزينة المؤسسة من جهة وعلى صورتها أمام الإدارة الجبائية من جهة أخرى، الأمر الذي يستدعي وجود تسيير جبائي فعال قادر على التكيف مع التشريع الجبائي و القضاء على هاته الأخطار.

وبالتالي يمكن القول ان الرقابة الجبائية ليس لها دور قمعي فقط و إنما يمكن أن تكون أداة لتمكين المؤسسة من معرفة مصادر الخطر الجبائي لتجنبها.

الفصل الثاني:

الرقابة الجبائية ودورها في كشف لخط

الجبائي – دراسة حالة المديرية

الفرعية للرقابة الجبائية بولاية

المسيلة خلال 2017-2019

تمهيد:

تعتبر الرقابة الجبائية في أي نظام ضريبي وسيلة قانونية تسعى من خلالها الإدارة الجبائية الى التحقق من مدى شرعية وصحة المعلومات المصرح بها من خلال المكلفين ومقارنتها مع ما تم التحصل عليه من معلومات من مصادر أخرى، وبالتالي العمل على اكتشاف الاخطاء والانحرافات وتشخيصها وتصحيحها، ما قد يجعلها تسهم في توعية المؤسسة وتوجيهها في مجال حسن استغلال النظم الضريبية من أجل تجنب الخطر الجبائي من جهة، وحماية مصالح الخزينة العمومية من جهة أخرى. لذا سنحاول في هذا الفصل التطرق الى دور الرقابة الجبائية في الجزائر في كشف الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال المبحثين التاليين:

❖ المبحث الاول: تقديم النظام الجبائي الجزائري**❖ المبحث الثاني: دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.**

المبحث الاول: تقديم عام للنظام الضريبي الجزائري

تعتبر الإصلاحات الضريبية المطبقة سنة 1992 من اهم تغيرات الجذرية التي طرأت على النظام الجبائي الجزائري وذلك محاولة منه إلى تكييفها مع الوضع الإقتصادي الذي آلت إليه البلاد في تلك الفترة، وعلى هذا الاساس سوف نتطرق في هذا المبحث إلى:

- تعريف النظام الجبائي ومكوناته.

-التعريف بالضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي.

- كذلك سوف يتم تعريف بالرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني.

المطلب الاول: تعريف النظام الجبائي الجزائري

سنحاول في هذا المطلب تحديد مفهوم النظام الجبائي وأهم الخصائص التي تميز بها النظام الجبائي الجزائري.

أولاً: تعريف النظام الجبائي

يمكن تعريف النظام الجبائي على أنه:

- مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية والتي يؤدي تراكمها إلى كيان ضريبي معين، الذي يمثل الواجهة الحسية لذلك النظام.

- مجموعة الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد لتحقيق أهداف السياسة الجبائية التي ارتضاها ذلك المجتمع.¹

ثانياً: مكونات النظام الجبائي:

- التشريع الجبائي: هو مجموعة القواعد التي تنظم العلاقة بين الهيئات العامة ببعضها البعض، وبين الهيئات العامة والأفراد، إذ أن القانون الجبائي ينظم العلاقة بين مصلحة الضرائب من جهة (جهة إدارية عمومية) وممولي الضرائب من جهة أخرى.²

- الهيكل الجبائي: هو الأدوات المالية التي تعتمد عليها السياسة الجبائية لتحقيق الأهداف، وعادة تكون ممثلة بأنواع الضرائب المفروضة في القانون مع ضرورة وجود ملائمة بين الأهداف السياسة .

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العنماوي، مرجع سابق، ص:323.

² يوسف قاشي، فعالية النظام الضريبي في ظل إفرزات العولمة الاقتصادية (دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري)، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير، غير منشورة، تخصص إقتصاديات مالية وبنوك، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أمجد بوكرة، بومرداس، الجزائر، 2008/2009 ص:36.

وبين أنواع الضرائب المفروضة.¹

- المجتمع الضريبي والإدارة الضريبية:

- المجتمع الضريبي: هو مجموع الممولين المكلفين بأداء الضريبة للدولة، سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو كيانات اعتبارية منحها المشرع الشخصية المعنوية.²

- الإدارة الضريبية: ونعني بها مجموعة الأجهزة الإدارية، التي تسعى على تنفيذ قواعد التشريع الضريبي عن طريق متابعة الضريبة على المكلفين.³

ثانيا: خصائص النظام الجبائي الجزائري

1. التحوار بين المكلف والإدارة الجبائية: وذلك من خلال التصريحات التي يقوم بها المكلف والاقتراحات التي تفرضها الإدارة الجبائية، بالإضافة إلى تقديم الطعون، لذا نجد التحوار بين المكلفين والإدارة الضريبية يتم من خلال حساب مبلغ الضريبة التي يستوجب دفعها .

2-تصريح المكلف برقم أعماله بنفسه: أعطى المشرع الجزائري المكلف حق التصريح برقم أعماله بنفسه، بمجرد حصوله على نماذج التصاريح من طرف الإدارة الضريبية.

المطلب الثاني: أهم الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

مسايرة للتطورات الاقتصادية والاجتماعية أوجد المشرع الجبائي نظاما جبائيا بسيط ، وابتداءا من سنة 1992

لجأت السلطات الى اصلاح النظام الجبائي ومواكبة التحركات الجبائية، فأنشأت ضرائب جديدة بغرض التكيف مع الديناميكية الجيدة.

الفرع الأول: الضرائب المباشرة

*هي كل اقتطاع قائم مباشرة على الأشخاص أو على الممتلكات، و الذي يتم تحصيله بواسطة قوائم اسمية، و التي تنتقل مباشرة من المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية.

*وأيضا هي الضرائب التي يتحملها المكلف مباشرة، ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر، وهي تفرض على عناصر تتمتع نسبيا بالدوام والاستقرار. فمثلا ضريبة الدخل الإجمالي (IRG)، والضريبة على أرباح الشركات (IBS) يتحملها المكلف مباشرة دون نقل عبئها إلى غيرهم.

¹ هيثم علي نُجْد، علاقة الازدواج الضريبي بالاستثمار بين إعادة التكيف والتغير في النظام الضريبي العراقي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، العدد 35، 2013، ص: 291.

² يوسف قاشي، مرجع سابق، ص 39.

³ نفس المرجع السابق، ص 291.

والضرائب المباشرة تسم الدخل، رأس المال (ضريبة الأرباح التجارية والصناعية والضريبة العقارية).
 * ويعرف الدخل حسب المفهوم التقليدي على انه كل مال نقدي أو قابل للتقدير بالنقود يحصل عليه الفرد بصفة دورية ومنتظمة من مصدر مستمر أو قابل للاستمرار. وللدخل صفات أو مميزات وهي:¹
 * **الصفة النقدية:** أي يمكن تقديرها بالنقود أما إذا لم تقيم بالنقود فمن جهة المشرع الضريبي ليست دخلا.
 * **الانتظام والدورية:** تجدد المال بصفة دورية ومنتظمة وليست عرضيا كالراتب مثلا أو فوائد الأسهم، إيجاز العقارات.
 * **ثبات المصدر:** وهو أن يكون الدخل من العمل أو رأس المال قابل للثبات النسبي وليس الثبات المطلق، أي يتعلق بتقدير الفرد واستطاعته على العمل الإنتاج هذا الدخل.

أولا: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):

نصت المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمي ضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، ويتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخل الصافية للأصناف التالية:

- الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية.
- أرباح المهن غير التجارية.
- عائدات المستثمرات الفلاحية.
- المداخل العقارية.
- المرتبات والأجور والمنح.

1) الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية:

يخضع لهذه الضريبة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الممارسين لنشاط صناعي أو تجاري أو حرفي، بالإضافة إلى الأنشطة المنجمية، حيث أن الأشخاص التابعين للأرباح الصناعية والتجارية يخضعون للنظام المبسط إذا كان رقم أعمالهم أقل من 30 مليون دينار جزائري ويخضعون للنظام الحقيقي إذا كان رقم أعمالهم أكثر من 30 مليون دينار جزائري.

2) الضريبة على الأرباح غير التجارية:

تشمل الأنشطة ذات الطابع الغير تجاري، مثل الأطباء، المحامون (المهن الحرة) والأنشطة ذات الصيغة الفكرية والمخترعون ويخضع المكلفون لنظام التصريح المراقب، حيث يحسب مبلغ الضريبة بنسبة 20% من الربح المصرح به وهذا ما نصت عليه المادة 26 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3) الضريبة على المرتبات والأجور:

¹ هشام علي مجند، علاقة الازدواج الضريبي بالاستثمار بين إعادة التكييف والتغير في النظام الضريبي العراقي، مرجع سابق، ص: 295..

وهي ضريبة تفرض حسب جدول محدد تصنف فيه حسب الفئات تفرض على المرتبات والأجور والدخل الإجمالي، كما يتناوله المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما هو مبين في الجدول.¹

الجدول رقم (01-02): تصنيف الضريبة على المرتبات والأجور

نسبة الضريبة %	قسط الدخل الشهري الخاضع للضريبة
0 %	لا يتجاوز 120.000 دج
20 %	من 120.001 إلى 360.000 دج
30 %	من 360.001 إلى 1.440.000 دج
35 %	أكثر من 1.440.000

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المادة رقم 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الجدول رقم (02-02): السلم الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية

نسبة الأرباح %	قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0 %	لا يتجاوز 120.000 دج
20 %	من 120.001 إلى 360.000 دج
30 %	من 360.001 إلى 1.440.000 دج
35 %	أكثر من 1.440.000

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المادة رقم 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

¹ وزارة المالية، قانون الضرائب مباشرة والرسوم المماثلة، المادة 104، منشورات المديرية العامة للضرائب، طبعة 2013، أمر رقم 101/76 بتاريخ 1976/12/9 جريدة رسمية عدد 102 بتاريخ 1976/12/22، ص 1432، معدلة بموجب المادة 4 من قانون المالية سنة 2007 ومن المادة 5 من قانون المالية 2008 والمادة 7 من قانون المالية سنة 2009 والمادة 6 من قانون المالية 2010 ومعدلة بموجب المادة 2 من قانون المالية التكميلي 2010 جريدة رسمية عدد 49 بتاريخ 2010/08/29، ص: 04.

ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات (IBS) :

تفرض الضريبة على أرباح الشركات على مجموع الأرباح او المداخيل المحققة من قبل الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين، ويخضع الأشخاص المعنويين لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي من خلال مسك محاسبة ويحدد المعدل الضريبي على أرباح الشركات (المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بين 19% و 25%).

ثالثا: الرسوم على رقم الأعمال:

- **الرسم على النشاط المهني (TAB)** يطبق الرسم على النشاط المهني على كل الايرادات التي يحققها المكلفون بالضريبة المقيمين في الجزائر ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح غير التجارية. ويحدد معدل الرسم على النشاط المهني بمعدل 2% ما عدا في حالة نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب أن يرفع إلى 3%.

الفرع الثاني: الضرائب غير المباشرة:

هي ليست مثل الضرائب المباشرة بمعنى أن المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر فهي تعتمد على وقائع ليست ثابتة ومستقرة، ويتم تسديدها بطريقة غير مباشرة من الشخص الذي يود استهلاك أو استعمال هذه الأشياء أو الخدمات ومن ثم فهي اقتطاعات تفرض على الاستهلاك ومن أنواعها:

أولا: الرسم على القيمة المضافة:

تنص المادة 02 من قانون الضرائب غير المباشرة ويخضع لمجال الرسم على القيمة المضافة كل عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا ومنجزة في الجزائر وكذلك عمليات الاستيراد ويطبق عليها معدل ضريبي محدد على التوالي 17% و 7%.¹

رابعا: الرسم على القيمة المضافة (TVA)

الرسم على القيمة المضافة هو ضريبة غير مباشرة تفرض على الزيادة في قيمة السلع والخدمات أي على الفرق بين ثمن بيع المادة وتكلفة شراء المستلزمات الوسيطة وهذه الضريبة تدفع من قبل المستهلك النهائي بينما تحصلها الدولة على مستوى المنتج أو مقدم الخدمات²

¹ المادة 2 قانون الضرائب غير المباشرة، منشورات المديرية العامة للضرائب، طبعة 2013، أمر رقم 104/76، المؤرخ في 1976/12/29، جريدة رسمية عدد 104 ، ص 980. معدلة بموجب المادة 70 من قانون المالية 1996 وبموجب المادتين 12 من قانون المالية لسنة 2001 ، جريدة رسمية عدد 80، ص 6.
² قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزباني، ضريبة القيمة المضافة، ط1، دار الثقافة ، عمان، الاردن ، 2008، ص: 213.

1- مجال التطبيق ومعدلات هذا الرسم

يتمثل مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة في جميع المؤسسات والاشخاص الخاضعين لهذا الرسم سواءا كانوا خاضعين إجباريا أو اختياريا، حيث نصت المادة الاولى من قانون رقم الأعمال على ذلك كما يلي:

❖ عمليات الاستيراد.

❖ عمليات البيع والاشغال العقارية وكذا تقديم الخدمات ذات الطابع الصناعي والتجاري أو الحرفي التي تتم في الجزائر بصفة اعتيادية .

وقد فصل قانون على رقم الاعمال هذه العمليات فقسما كما يلي:

أ/ العمليات الخاضعة وجوبا:

❖ الاشغال العقارية¹

❖ عمليات تجزئة الاراضي وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الارضية.

❖ العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع العقارات أو المحلات التجارية.

❖ عمليات البناء وبيع العقارات المنجزة في إطار نشاط الترقية العقارية وكذلك عمليات بناء السكنات الاجتماعية

ب/ العمليات الخاضعة اختياريا:

❖ التصدير .

❖ الشركات البترولية.

❖ المكلفون بالرسم الأخرى.

❖ الشركات والمؤسسات التي تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء.

أما في ما يتعلق بمعدلات الاخضاع الضريبي فقد كانت تحدد بمعدلين ؛ معدل مخفض 7% للسلع والخدمات التي تمثل مصلحة خاصة على المستوى الاقتصادي، والمعدل العادي 17% للعمليات والخدمات والسلع التي لا تندرج ضمن المعدل المخفض 7% وبعد صدور قانون المالية لسنة 2017 عدلت المادة 24 منه المادة 23 حيث حددت المادة 24 المعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة ب 9% كما حددت العمليات الخاضعة لهذا المعدل، كما عدلت المادة 26 من قانون المالية لسنة 2017 المادة 21 حيث حددت المعدل العادي ب 19%

¹ المادة 2 من الامر رقم 76-102 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن ق ر ع ر المعدل والمتتم، ج ر ج رقم 103 المؤرخة في 26/12/1976.

المطلب الثالث: اهم الامتيازات الجبائية الممنوحة للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر

كفل المشرع الجبائي مجموعة من الامتيازات الجبائية في اطار الضرائب المفروضة على رقم الاعمال ، لتتطرق لمجموعة من الامتيازات الممنوحة نذكرها:

أولاً: الامتيازات الجبائية الممنوحة للرسم على النشاط المهني (TAB)

يستفيد المكلفون الخاضعون للرسم على النشاط المهني من الامتيازات الآتي ذكرها:

❖ إعفاء من هذا الرسم لمدة 3 سنوات في إطار ممارسة الأنشطة الآتية:

- الشباب المستثمر المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب
- المستثمرين في النشاطات أو المشاريع المؤهلة للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني للقرض المصغر
- الأشخاص المستفيدين من نظام دعم إحداث أنشطة إنتاجية والذي يسيره الصندوق الوطني للتأمين على البطالة.

وتمتد مدة الإعفاء ل 6 سنوات إذا تمت ممارسة النشاط في المناطق المراد ترقية والتي تحدد بموجب التنظيم، ف تمتد فترة الإعفاء الى 10 سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال. كما يستفيد الخاضعون لهذا الرسم من تخفيضات ب نسب مختلفة

❖ تخفيض بنسبة 30 % بالنسبة ل:

- مبلغ عمليات البيع بالجملة
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة والمتعلق بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما لا يزيد عن 50 % من الحقوق الغير مباشرة

○ عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين والتجار بالجملة المتعلقة بالأدوية المنتجة محليا

❖ تخفيض بنسبة 50 % بالسنة ل:

- مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاص بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50 % من الحقوق الغير مباشرة

○ أن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10% و 30 %

❖ تخفيض بنسبة 75% بالنسبة ل:

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعادي و الغازويل.¹

¹ المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، الجزائر، 2017، ص:47.

ثانيا: الامتيازات الجبائية الممنوحة للرسم على القيمة المضافة (TVA)

يمكن أن تستفيد العمليات المذكورة أدناه من إعفاءات ويتعلق الأمر ب:

- ❖ العمليات التي تتم عند الاستيراد ويتعلق الأمر بالمنتجات المعفى بيعها في الداخل من هذا الرسم، بالإضافة الى البضائع الموضوعة تحت أحد الأنظمة الموقفة للحقوق الجمركية والبضائع التي تستفيد من قبول استثنائي مع الإعفاء من الحقوق الجمركية، وكذا البضائع المستوردة في إطار المقايضة.
- ❖ العمليات التي تتم عند التصدير.

- ❖ عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع من مصدر وطني والمسلمة إلى المحلات التجارية الموضوعة تحت الرقابة الجمركية المؤسسة قانونا، كما تستفيد من إعفاء المشتريات ومواد تجهيزات الخاصة والخدمات المخصصة لعمليات مستفيدة من الامتيازات الممنوحة من طرف الوكالة الوطنية للتطوير والاستثمار (ANDI)، وكذا الشباب المستفيد من إعانة الصندوق الوطني للتأمين على البطالة (CNAC)، الصندوق الوطني لدعم وتشغيل الشباب (ANSEJ) والصندوق الوطني للقرض المصغر (ANGEM)¹

ثالثا: الامتيازات الجبائية الممنوحة للضرائب على أرباح الشركات (IBS)

في هذا الخصوص تتراوح الاعفاءات بين دائمة ومؤقتة والتي تشكل أحد أشكال الامتيازات الممنوحة في إطار هذه الضريبة وتفصيل ذلك كما يلي:

1- الاعفاءات الدائمة: وتشمل:

- ❖ التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية
- ❖ العمليات المدرة للعملة الصعبة ولاسيما عمليات البيع وتأدية الخدمات الموجهة للتصدير²

2- الاعفاءات المؤقتة: وتشمل:

- ❖ النشاطات الممارسة من طرف الشباب المستثمر المؤهل للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم الشباب حيث تستفيد هذه النشاطات من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة 3 سنوات من تاريخ الاستغلال، وتمدد هذه المدة الى 6 سنوات في المناطق المراد ترقيتها. وتمدد هذه الفترة الى سنتين إذا تعهد المستثمر بتشغيل 3 عمال على الاقل لمدة غير محدودة .

- ❖ الوكالات السياحية والاسفار والمؤسسات الفندقية تستفيد من إعفاء لمدة 3 سنوات إبتداءا من تاريخ ممارسة النشاط

1 المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، الجزائر، مرجع سابق، ص:38.

² خديجة ثابتي، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير، قسم المالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة أبي بكر بالقايد، تلمسان، الجزائر، 2012/2011، ص:105.

❖ شركات رأس المال المخاطرة تستفيد من إعفاء من الضريبة على أرباح الشركات لمدة 5 سنوات ابتداء من تاريخ انطلاق النشاط.

كما تظهر هذه الامتيازات الجبائية في شكل تخفيضات ممنوحة على مبلغ الضريبة على أرباح الشركات بعنوان الإيرادات المتأتية من الأنشطة التي تمارس في بعض مناطق أقصى الجنوب، حيث تستفيد المداخيل المتأتية من النشاطات التي تمارس في ولايات تندوف و أدرار وتمنراست و إليزي اعتبارا من 1 جانفي 2005 ولمدة 5 سنوات ، من تخفيض بمعدل 50% على مبلغ الضريبة على أرباح الشركات، وتستفيد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ولايات الجنوب والهضاب العليا من تخفيضات فتستفيد الأولى من تخفيض قدره 20% أما الثانية فيقدر التخفيض بـ 15%

رابعا: الامتيازات الجبائية الممنوحة للضريبة على الدخل الاجمالي (IRG)

منح المشرع مجموعة من الامتيازات الجبائية في إطار هذه الضريبة في شكل إعفاءات دائمة وأخرى مؤقتة وهذا ما سنبينه من خلال ما يلي:

1- إعفاءات دائمة: تشمل:

❖ الاشخاص الذين يساوي دخلهم الاجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الادنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الاجمالي والمقدر 120.000 دج.

❖ الاجور والمكافآت الاخرى المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب وفق الشروط المحددة عن طريق التنظيم.

❖ المداخيل الناتجة سعن زراعة الحبوب والخضر والتمور.

2- إعفاءات مؤقتة: وتشمل:

❖ الأنشطة التي يقوم بها الشباب المستثمر المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لتدعيم الشباب وتستفيد هذه الأنشطة من إعفاء لمدة 3 سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال، وتمدد هذه المدة إلى 6 سنوات في المناطق المراد ترقية والتي تحدد بموجب التنظيم، وتمدد هذه الفترة لمدة سنتين إذا تعهد المستثمر بتشغيل 3 عمال على الأقل.

❖ الاستثمارات المحققة من طرف الاشخاص المستفيدين من نظام دعم أنشطة الإنتاج والمسيرين من طرف الصندوق الوطني للتأمين على البطالة حيث تستفيد هذه الاستثمارات من إعفاء كلي لمدة 10 سنوات من هذه الضريبة ابتداء من تاريخ بداية الاستغلال.

❖ مداخيل النشاطات الزراعية في المناطق الجبلية تستفيد هي الاخرى من إعفاء كلي لمدة 10 سنوات من هذه الضريبة ابتداء من تاريخ بداية النشاط¹

¹ خديجة ثابتي، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير، مرجع سابق، ص: 106.

المبحث الثاني: دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

تعتبر المديرية الولائية للضرائب بولاية المسيلة هيئة ذات طابع عام اي انها من المرافق العامة ،تختص بتسيير الملفات الجبائية ومتابعتها كما تعمل على تحصيل الضرائب المستحقة من المكلفين، وهي تتكون من خمس مديريات فرعية وكحالة تطبيقية بدراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية باعتبارها المكلفة بمهام الرقابة على المكلفين بالضريبة، وكيفية متابعتهم والسهر على تطبيق القوانين الجبائية حسب التشريع.

المطلب الاول: تقديم المديرية الولائية والفرعية للضرائب بولاية المسيلة

الفرع الاول: المديرية الولائية للضرائب بولاية المسيلة

تأسست هاته المديرية بموجب المرسوم التنفيذي رقم: 91-60 المؤرخ في: 23/02/1991 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصها، تتكون المديرية الولائية للضرائب من (05) مديريات فرعية وهي:

1. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: وهي مكلفة بتنشيط المصالح واعداد الاحصائيات وتجميعها، كما تتكلف بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها، اضافة الى متابعة أنظمة الاعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة، كما تعمل على تسيير المكاتب التالية:

* مكتب الجداول؛

* مكتب الاحصائيات ؛

* مكتب التنظيم والعلاقات العامة؛

* مكتب التنشيط والمساعدة.

2. المديرية الفرعية للتحصيل: وهي مكلفة بالجداول وسندات الايرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا بوضيعة تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج اخر او اتاوى، كما تقوم بمتابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ اعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة، اضافة الى مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها وهي تضم المكاتب التالية:

* مكتب مراقبة التحصيل؛

* مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله؛

* مكتب التصفية.

3. المديرية الفرعية للمنازعات: هذه المديرية الفرعية مكلفة بمعالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الاداريتين للطعن النزاعي او المرحلة الإعفائية، وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الالغاءات والتخفيضات الممنوحة، ومعالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة اضافة الى تشكيل ملفات الإيداع التظلمات او الطعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية. وكباقي المديريات تضم هاته المديرية الفرعية مجموعة من المكاتب وهي:

* مكتب الاحتجاجات؛

* مكتب لجان الطعن؛

* مكتب المنازعات القضائية؛

* مكتب التبليغ والامر بالصرف.

4. المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية: هاته المديرية الفرعية مكلفة بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها كما تهتم هذه المديرية الفرعية بتزويد المفتشيات بالمعلومات عن طريق البطاقات ولها أيضا علاقة مع المديرية الفرعية للمنازعات، حيث تبحث لها عن استفسارات لشكاوى المكلفين، كما أنها تهتم بمراقبة أهم المكلفين فيما يخص المبالغ المستحقة ثم تبعثها إلى المديرية الفرعية للحصول اضافة الى قيامها بتسيير المكاتب التالية:

* مكتب البحث عن المعلومات الجبائية؛

* مكتب البطاقات و المقارنات؛

* مكتب المراجعات الجبائية؛

* مكتب مراقبة التقييمات.

5. المديرية الفرعية للوسائل: تعمل على السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل، اضافة الى تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب وذلك من خلال المكاتب التالية:

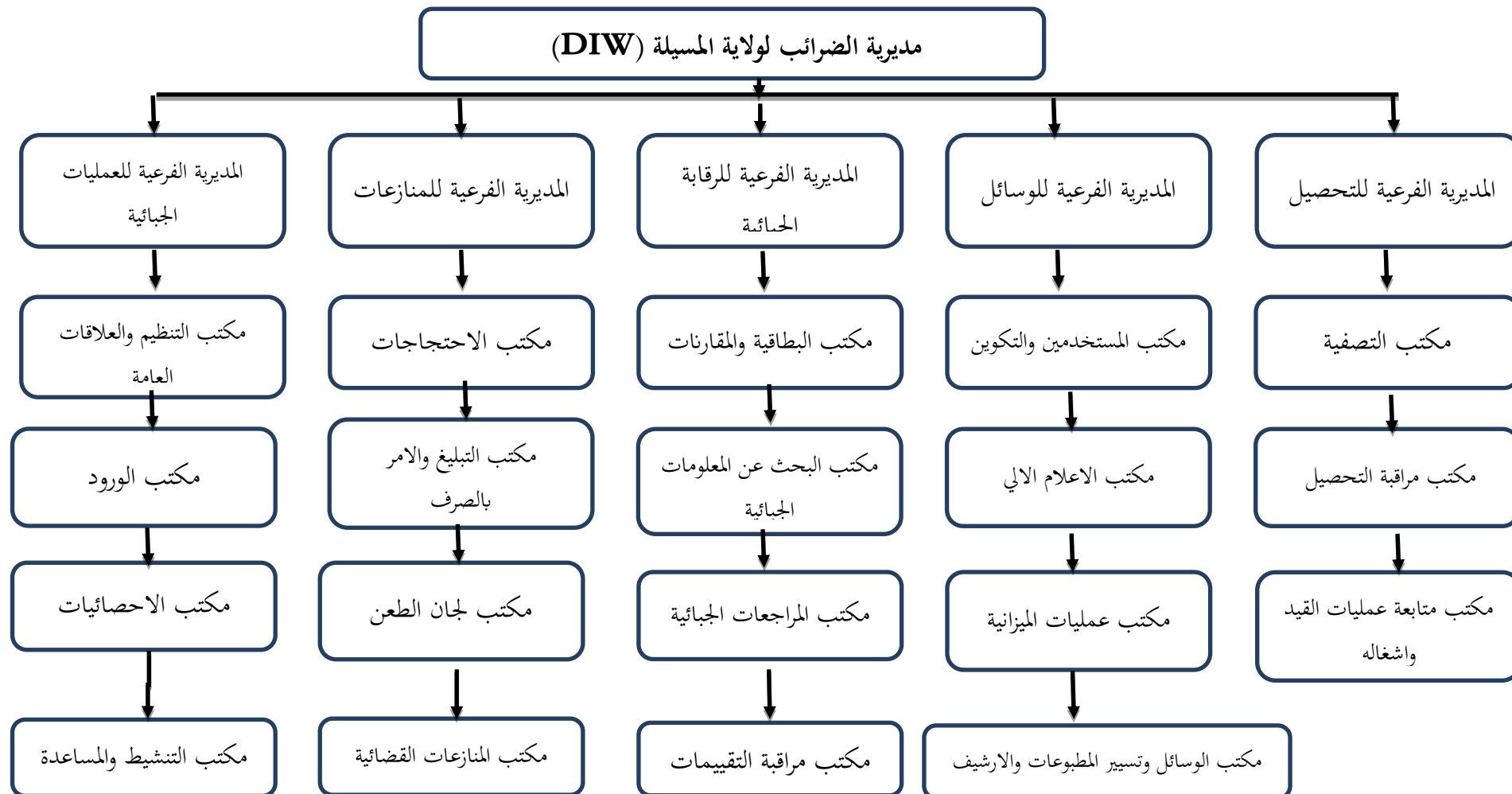
* مكتب المستخدمين والتكوين؛

* مكتب عمليات الميزانية؛

* مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والارشيف؛

* مكتب الاعلام الالي.

الشكل رقم (02-01): مخطط الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بولاية المسيلة



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة

الفرع الثاني: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة

قبل سنة 1998 كانت هناك ما يسمى بمديرية العمليات الجبائية وفي سنة 1998 جاءت الجريدة الرسمية 51-1998 التي نصت على إنشاء مديرية الابحاث والمراجعات، ثم إلى غاية سنة 2009 جاءت الجريدة الرسمية العدد 20 التي نصت على تنظيم جديد للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية من خلال (04) مكاتب :

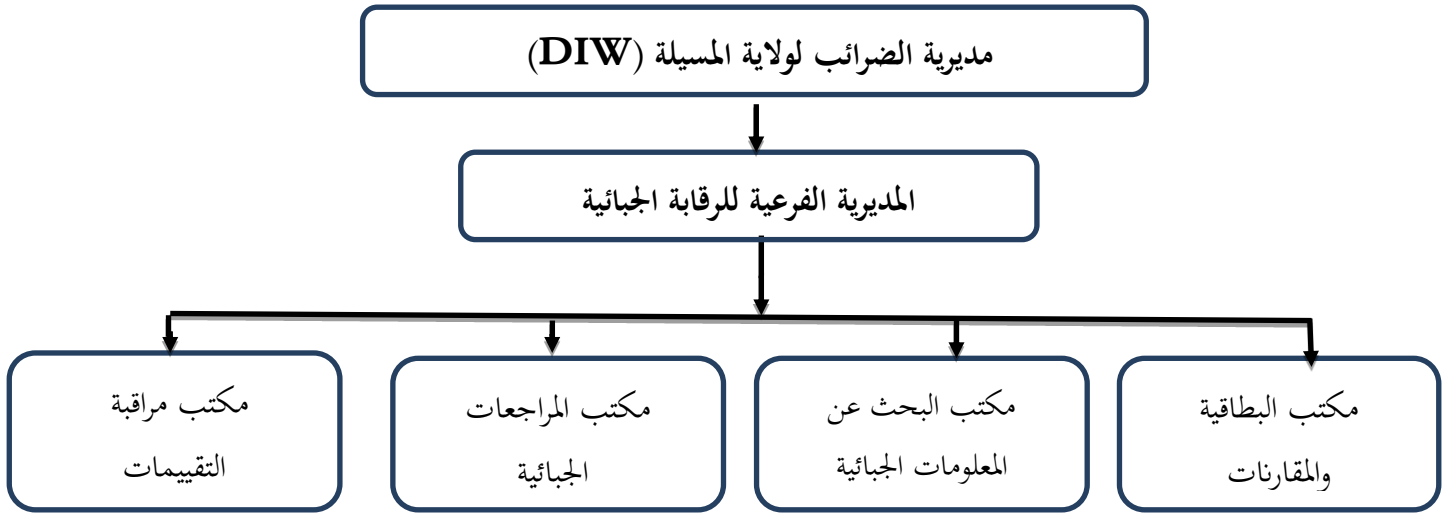
* مكتب البحث عن المعلومات الجبائية؛

* مكتب البطاقات و المقارنات؛

* مكتب المراجعات الجبائية؛

* مكتب مراقبة التقييمات.

الشكل رقم (02-02): مخطط الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة

01- مهام مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: يعمل في شكل فرق يكلفها بما يلي:

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

02- مهام مكتب البطاقات والمقارنات: ويكلف بما يلي:

- تكوين وتسيير مختلف البطاقات المسوكة؛
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة؛

- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

03- مهام مكتب المراجعات الجبائية: ويكلف عمال هذا المكتب بما يلي :

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة؛

- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة؛

- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

04- مهام مكتب مراقبة التقييمات: وهو يعمل في شكل فرق، يكلفهما يلي:

- استلام واستغلال عقود نقل المكية بالمقابل أو مجانا؛

- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية (التنطيق)؛

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

➤ إحصائيات عامة للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية خلال الفترة (2016-2020)

يعتبر التحقيق المحاسبي والمصوب والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية من أهم آليات الرقابة الجبائية ، ومن ضمن

المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة إحصائيات عامة حول نتائج التحقيقات السابقة الذكر

01- عدد الملفات التي خضعت للرقابة الجبائية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: يوضح الجدول

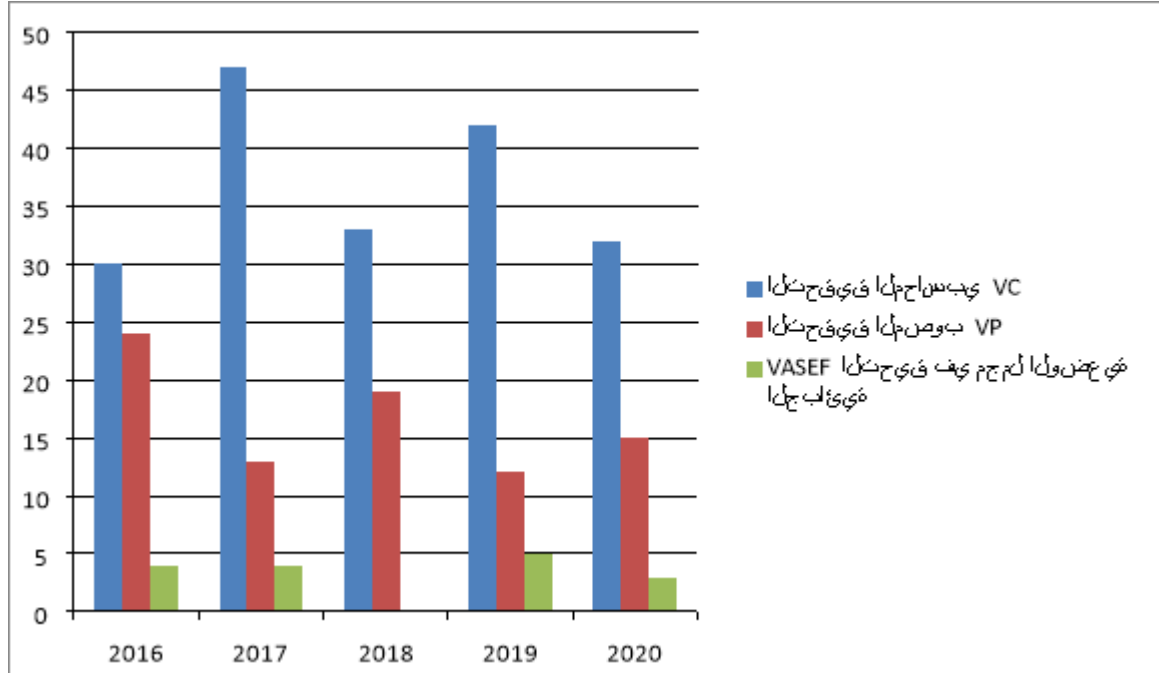
والشكل المرفق أدناه عدد الملفات التي مستها عملية الرقابة الجبائية خلال الفترة (2016-2020).

الجدول رقم (02-03): عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية خلال الفترة (2016-2020)

2020	2019	2018	2017	2016	البيان/السنوات
32	42	33	47	30	التحقيق المحاسبي VC
15	12	19	13	24	التحقيق المصوب VP
03	00	04	04	04	التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية VASEF
50	54	56	64	58	المجموع

. المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة

الشكل رقم (02-03): عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية خلال الفترة (2016-2020)



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة

يمكننا ان نوجز اهم الملاحظات حول عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية خلال الفترة (2016-2020)

وذلك انطلاقا من الشكل الموضح اعلاه الذي تم اعاده انطلاقا من المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة في النقاط التالية:

- كان أكبر عدد من الملفات الخاضعة للتحقيق هي في سنة 2017 بعدد 64 ملف.
- كان اقل عدد من الملفات الخاضعة للتحقيق هي في سنة 2020 بعدد 50 ملف.
- كما أنه هناك اختلاف ملحوظ في عدد الملفات الخاضعة للرقابة بين التحقيق المصوب والتحقيق المحاسبي، بينما نلاحظ ثبات في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بمعدل 4 ملفات في السنة في الفترة الممتدة بين 2016-2018، ثم انعدامه في سنة 2019 وفي اخر سنة 2020 تم دراسة 03 ملفات فقط.
- هناك تقارب في عدد الملفات المدروسة ضمن التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب خلال فترة الدراسة
- اهم نتيجة تم التوصل اليها نرى أن الادارة الجبائية لولاية المسيلة تستخدم التحقيق المصوب والتحقيق المحاسبي بصفة كبيرة في الرقابة الجبائية.

المطلب الثاني: دراسة حالة تحقيق محاسبي لشخص معنوي-دراسة حالة مؤسسة اشغال بناء-

سنتعرف من خلال هذا المبحث على دور الرقابة الجبائية في كشف الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

من خلال دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمصلحة الضرائب بالمسيلة.

الفرع الاول: سير عملية التحقيق

01- تقديم المؤسسة محل الدراسة:

تأسست شركة النور بتاريخ : 2015/06/27 براس مال قدره: 100 000 دج حسب السجل التجاري رقم:

XXXXXXXXX ويتمثل نشاطها في مقاوله الاشغال العمومية الكبرى والري والبناء في مختلف مراحلها والاشغال

الغابية واستغلال الغابات بالعنوان بلدية المسيلة ولاية المسيلة وتم تعديله بتاريخ: 2016/12/17 حيث تم تغيير

عنوان مقر الشركة بالعنوان محل رقم: 01 بلدية مقرة ولاية المسيلة تحت XXXXX ورفع راس المال الى مبلغ :

6 000 000 دج وبموجب عقد تعديلي بتاريخ: 2019/05/29 حيث قامت الشركة برفع رأس مالها من 000

6 000 دج الى 12 300 000 دج يقوم بتسييرها السيد: جمال

02-الوضعية الجبائية للمؤسسة:

*الضرائب والرسوم التي تخضع لها الشركة

- الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

تخضع الشركة للضريبة على الأرباح الشركات (IBS) بناء على المادة 135 و 136 و 150 من قانون الضرائب

المباشرة والرسوم المماثلة إضافة للرسم على النشاط المهني حسب حجم المعاملات وفقا للمواد 217 و 219 و 357

من نفس القانون اعلاه، و نظرا لكون الشركة يتشغل لديها عمال فإنها تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

فئة المرتبات و الأجور حسب نص المواد من 66 الى 75 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتخضع الشركة

للضريبة على الدخل الإجمالي فئة رؤوس الأموال المنقولة حسب المواد من 46 الى 48 والمادة 104 من قانون

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

- الرسم على القيمة المضافة (TVA): نشاط الشركة يخضع للرسم على القيمة المضافة حسب المواد 01 و 02 و

05 و 21 و 29 و 23 و 30 وما يليهم من قانون الرسم على رقم الأعمال.

03-التحقيقات الأولية: تركزت عملية التحقيق اعتمادا على فواتير الشراء و وضعيات الاشغال المنجزة وفواتير البيع ومطابقتها مع ما هو مدون في المحاسبة وكشوف المعلومات المتواجدة بحوزة المصلحة و تتبع حركة الكشف البنكي و فحص ودراسة الحسابات المحاسبية والمراسلات الادارية مع اصحاب المشاريع التي تم انجازها والهيئات المالية

الفرع الثاني: سير عملية التحقيق

تم اشعار مسير الشركة عن طريق تسليم اشعار بالتحقيق المحاسبي يدا بيد تحت رقم: **XXX/2020** بتاريخ **2020/XX/XX** ويوم **2020/XX/XX** وتم التدخل بتاريخ: **2020/XX/XX** وتحرير محاضر معاينة المخزونات والاستثمارات ومباشرة عملية التحقيق بعين المكان.

-التحقيقات المحاسبية:

01- من حيث الشكل : تم تقديم الدفاتر المحاسبية التي تنص عليهم المواد من **09** الى **11** من القانون التجاري والمادة **20** و**21** وما يليها من القانون **07- و11** وهذه الدفاتر تتمثل في كل من :

* **دفتر اليومية:** مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة المسيلة بتاريخ: **XX/01/2015** مرقم ويحتوي على **79** ورقة.

* **دفتر الجرد:** مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة المسيلة بتاريخ: **XX/01/2013** مرقم ويحتوي على **46** ورقة.

* **دفتر الأجرة:** مصادق و موقع عليه من طرف رئيس محكمة المسيلة بتاريخ: **XX/09/2015** يحتوي على **41** ورقة.

* **الدفتر الكبير (الاستاذ):** ممسوك عن طريق الاعلام الالي

الدفاتر المساعدة: تم تقديم الدفاتر المساعدة التالية:

دفتر المشتريات والمبيعات والبنك والصندوق و دفتر العمليات المختلفة وهي مستخرجة عن طريق الاعلام الالي

02- من حيث المضمون:

أ/ **دراسة المخزونات:** بالنسبة للمخزونات المصرح بها خلال السنوات **2017، 2018، 2019** تحتوي مواد غير قابلة

للتخزين والحرسانة الجاهزة **BETON DOSE(250 - 350 -400) KG / M3**

المبينة في الجدول ادناه المخزنة من الفترة : **2018/12/31** الى غاية **12/31/2019**

2019

الجدول رقم (02-04): دراسة المخزونات خلال الفترة (2017-2019)

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

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة

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

سنة 2017: بعد تفحص المشتريات لهذه السنة تبين وجود مشتريات غير مصرح بها للموردين X تجارة بالجملة لمواد البناء والخردوات والعقاقير و Y تجارة بالجملة للعتاد الكهربائي حسب كشوف المعلومات الواردة الى مصالحنا والموضح في الجدول ادناه :

الجدول رقم (02-05): المشتريات الغير مصرح بها خلال سنة 2017

اسم المورد	تاريخ الكشف	مبلغ المشتريات خ الرسم	الرسم على المشتريات	سنة الشراء	مديرية الضرائب
X	09-12-2018	4,293,444	815,754	2017	مديرية الضرائب المسيلة
Y	30-12-2018	8,215,966	1,561,034		مركز الضرائب سطيف
	مجموع المشتريات	12,509,410	2,376,788		

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة

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

الجدول رقم (02-06): المشتريات الغير مصرح بها خلال سنة 2018

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

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة

سنة 2019: بعد تفحص مشتريات سنة 2019 تبين عدم وجود فارق في المشتريات بين المعلومات الواردة من الموردين من جهة ومن جهة المشتريات المصرح بها، أي تم تسجيل كل الفواتير.

الجدول رقم (02-07): دراسة المشتريات خلال الفترة (2017-2019)

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

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة

ج/ دراسة الاعباء

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

الجدول رقم (02-08): دراسة الاستهلاكات الخاصة بالفترة (2017-2019)

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

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة

نلاحظ أن فرق الاعباء مسجل في سنتي 2017 و 2018 وذلك ناتج عن المشتريات الغير مصرح بها والمواد الأولية كما ذكرنا سابقا لا يمكن تخزينها حيث في سنة 2017 تم تسجيل فارق 9100.933 دج ناتج عن فواتير غير مصرح بها، اما سنة 2018 كان الفارق 1,223,260 دج لفواتير غير مصرح بها 2,020,300 دج لمواد أولية غير قابلة للتخزين، أما سنة 2019 فلم يكن هناك أي فواتير غير مصرح بها.

د/ دراسة رقم الاعمال

تم الاعتماد في مراجع رقم الأعمال المفوترة بناء على المعلومات الواردة اليها في كشوف المشتريات الغير مصرح بها و المخزونات الغير قابلة للتخزين ووضعيات الأشغال المنجزة من طرف الشركة لصالح ش ذ م م الباهية و ش ذ م م الشمس المبينة في الجداول ادناه :

بولاية المسيلة خلال 2017-2019

الجدول رقم (02-09): رقم الاعمال المفوتر خلال 2017

رقم الوضعية	تاريخ الوضعية	طبيعة الاشغال	المبلغ خ الرسم	الرسم	المبلغ الاجمالي
7	01-01-2017	انجاز وحدة تصنيع مواد تغذية الانعام	5,526,150	1,049,969	6,576,119
8	02-02-2017		13,914,056	2,643,671	16,557,727
9	06-03-2017		14,667,701	2,786,863	17,454,564
10	07-04-2017		3,508,433	666,602	4,175,035
11	09-05-2017		3,540,143	672,627	4,212,770
12	10-06-2017		3,752,292	712,935	4,465,227
13	12-07-2017		2,703,591	513,682	3,217,273
14	13-08-2017		4,182,624	794,699	4,977,323
15	14-09-2017		6,009,984	1,141,897	7,151,881
1	16-10-2017		1,991,597	378,403	2,370,000
2	17-11-2017		2,521,008	478,992	3,000,000
3	19-12-2017		3,361,345	638,656	4,000,001
4	20-01-2017		2,521,008	478,992	3,000,000
5	21-02-2017		3,361,345	638,656	4,000,001
6	25-03-2017		2,100,840	399,160	2,500,000
7	26-04-2017		840,336	159,664	1,000,000
8	28-05-2017		3,361,345	638,656	4,000,001
9	29-06-2017		2,521,008	478,992	3,000,000
10	31-07-2017		2,521,008	478,992	3,000,000
المجموع				82,905,814	15,752,105
وضعيات اشغال 2017 تم التصريح بهم في 2018			4,911,571	-	-
المجموع			77,994,243	15,752,105	98,657,919
رقم الاعمال المصرح به TCR			75,009,971	14,251,894	89,261,865
الفارق			2,984,272	1,500,210	9,396,053

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة

بولاية المسيلة خلال 2017-2019

الجدول رقم (02-10): رقم الاعمال المفوتر خلال 2018

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

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة

الجدول رقم (02-11): رقم الاعمال المفوتر خلال 2019

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

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة

* رقم الاعمال المفوتر

تم الاعتماد في مراجعة ارقام الاعمال على المعلومات الواردة لنا و وضعيات الأشغال المنجزة المقدمة من طرف الشركة والمشتريات غير المصرح بها اضافة الى المخزونات الغير قابلة للتخزين الموضح في الجدول اعلاه اسفرت على النتائج التالية :

الجدول رقم (02-12): رقم الاعمال المفوتر خلال الفترة (2017-2019)

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

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة

* رقم الاعمال المقبوض

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

الجدول رقم (02-13): رقم الاعمال المقبوض خلال الفترة (2017-2019)

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

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة

التقييم العام : مما سبق ذكره اعلاه فانه من الملاحظ وجود فارق بين ما هو مصرح به من قبل الشركة من رقم الاعمال وبين ما هو موجود في الوثائق وذلك خلال سنتي 2017 و2018 حيث تم الاعتماد على محاسبة الشركة والوثائق المقدمة في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على ارباح الشركات اما بالنسبة لسنة 2019 فانه تم الاعتماد على طريقة التصحيح الفوري بناء على المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية لأنه لا يوجد أي اعباء او أي وثائق تثبت هذه الاعباء لرقم اعمال غير مصرح به تم اعتماد هامش ربح صافي 12%

الفرع الثالث: نتائج التحقيق المحاسبي

أولاً: الرسم على النشاط المهني (TAP):

الجدول رقم (02-14): الرسم على النشاط المهني (TAP) خلال الفترة (2017-2019)

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

المصدر: من إعداد الطالبين اعتماداً على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة

يتضح لنا من خلال الجدول أعلاه وجود فرق في رقم الاعمال بسبب التصريح الغير حقيقي، ما يحمل الشركة تسديد مبلغ الرسم على النشاط المهني المتملص منه إضافة إلى تحمل غرامة إضافية نتيجة التملص، وهذا وفقاً للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ثانيا: حساب الضريبة على ارباح الشركات (IBS):

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

الجدول رقم (02-15): الضريبة على ارباح الشركات المستحقة خلال الفترة (2017-2019)

البيان/ السنوات	2017	2018	2019
رقم الاعمال المستخرج	88,797,051	37,861,612	10,084,033
رقم الاعمال المصرح به	75,009,971	33,865,546	0
هامش الربح المعتمد	//	//	12%
الفارق رقم الاعمال	13,787,080	3,996,066	10,084,033
الاستهلاكات غير مصرح بها	9,100,933	3,243,560	0
الاستهلاكات زائدة	0	0	0
الربح المصرح به	6,300,234	1,915,975	-1,192,415
اعباء قابلة للخصم	162,084	59,969	0
الربح المستخرج	10,824,296	2,608,512	1,210,084
معدل الضريبة على ارباح الشركات IBS	23%	23%	23%
الضريبة المستخرجة	2,489,588	599,958	2,319,328
الضريبة المصرح بها / تسديد التسيقات على الحساب	1,449,054	440,674	434,716
باقي التسيق على الحساب	0	0	-1,884,612
الحقوق الواجبة التسديد	1,040,534	159,283	0
نسبة العقوبة	25%	15%	10%
العقوبة	260,134	23,893	0
المجموع	1,300,668	183,176	0

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة

بعد الاطلاع على التصريحات الشهرية تبين عدم تسديد الضريبة على ارباح الشركات لسنة 2019 والاكتفاء بتسديد التسبيقات الثلاثة المنصوص عليها في المادة 356 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بمبلغ: 434 716 دج .

ثالثا: الاقتطاع من المصدر لمداخيل رؤوس الاموال المنقولة(IRCM):

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

الجدول رقم (02-16): الاقتطاع من المصدر لمداخيل رؤوس الاموال المنقولة(IRCM)

خلال الفترة (2017-2019)

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

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة

* بالنسبة لغرامات التأخير تم تطبيق احكام المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتم حساب IRCM بمعدل 10% بدل 15% لسنة 2019 بناء على المادة: 05 من قانون المالية لسنة 2018 المعدل للمادة: 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

*من الجدول نلاحظ انه خلال سنتي 2017 و 2018 لم يتم التصريح بتوزيع الارباح الا انه تم كشف ذلك من خلال الرقابة الجبائية من المصالح الضريبية مما حمل الشركة اعباء اضافية تمثلت في العقوبات.

رابعا: الرسم على القيمة المضافة (TVA):

الجدول رقم (02-17): الرسم على القيمة المضافة المستحق خلال الفترة (2017-2019)

المجموع	2019	2018	2017	البيان /السنوات
94,843,928	14,285,714	42,485,330	94,843,928	رقم الاعمال المستخرج
84,038,300	14,285,714	38,487,395	84,038,300	رقم الاعمال المصرح ج50
10,805,628	0	3,997,935	10,805,628	الفارق
19%	19%	19%	19%	معدل الرسم
2,812,677	0	759,608	2,053,069	الحقوق
0	0	0	0	الرسم القابل للدمج
2,288,143	0	558,966	1,729,177	الرسم القابل للخصم
524,534	0	200,642	323,892	الرسم الواجب دفعه
	10%	25%	25%	معدل العقوبة
131,133	0	50,160	80,973	العقوبة
655,667	0	250,802	404,865	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة

* من الملاحظ من الجدول أنه لم يتم تسديد الرسم على القيمة المضافة خلال سنتي 2017 و2018 ولكن بعد نهاية التحقيق استخرج الفارق في رقم الاعمال وتم حسابها بشكل تلقائي من طرف محققي المصالح الضريبية، أما سنة 2019 فلم تنشأ الضريبة من الوعاء المقدر بسبب عدم وجود فارق بين رقم الاعمال المستخرج ورقم الاعمال المصرح به، وهذا التلاعب في التصريح تم كشفه من خلال الرقابة الجبائية مما حمل الشركة غرامات التأخير وفقا لأحكام المادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال .

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

الفرع الرابع: التبليغ النهائي

المديرية الولائية للضرائب: المسيلة

قضية تحقيق محاسبي رقم: 2021/XX السيد:..... بلدية: المسيلة.

الشركة: شركة النور مقاوله أشغال البناء .

تبليغ نهائي رقم: 2021/XX المؤرخ في: 2021/XX/XX.

عدد الصفحات: (5/2)

تطبيقا لأحكام المواد 31 من قانون المالية 2021، 50 من قانون المالية 2021 المعدلة للمادة 20 الفقرة 06 من قانون الاجراءات الجبائية ومن خلال الاجتماع المنعقد يوم: 2021/10/20 على الساعة 09:00 بمقر المديرية الولائية للضرائب تحت إشراف السيد المدير الولائي وبحضور أعضاء الادارة الجبائية ومسير الشركة ومستشاره بناء على الدعوة رقم: 665 والمستلمة يدا بيد بتاريخ: 2021/10/07 لمناقشة نقاط احتجاجكم.

*نقاط احتجاجات المكلف: تمثلت فيما يلي:

- مسير الشركة يحتج على وضعيات الاشغال لسنة 2019 بمبلغ بكامل الرسوم المقدر ب 12 000 000 دج معللا اجابته بانه تم التصريح بها في الميزانية الجبائية لسنة 2018 .

*التحكيم من طرف المدير الولائي تم بعد دراسة رد المكلف و مناقشته وهو:

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

بما أنه تم إقفال التحقيق ورفض طعن المسير لذا فإننا سنعرض النتائج النهائية المتمثلة في الحقوق المستحقة من طرف الادارة الجبائية والغرامات المفروضة عليه.

*أفعال التحقيق:

الجدول رقم (02-18): المبالغ المستحقة الدفع خلال الفترة(2017-2019)

المبلغ دج	البيان
2,762,452	المبلغ المستحق
644,480	العقوبة
3,406,932	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة

بعد التبليغ النهائي للشركة محل التحقيق تم إعلام المسير بأنه تم رفض الطعن المقدم للمدير الولائي للضرائب ولهذا

تبقى المبالغ المستحقة والغرامات واجبة الدفع وفقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقد كان

إجمالي مستحق الدفع نفسه ولا يتغير .

خلاصة الفصل الثاني:

نستخلص من خلال هذا الفصل أن الرقابة الجبائية بأشكالها المختلفة تعد من أهم الاجراءات التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات بهدف تصحيحها وتقويمها وكذا تطبيق القوانين الجبائية حفاظا على حقوق الخزينة العمومية، ولكنها بالموازات على ذلك تعد أداة مهمة في تشخيص المخاطر الجبائية التي تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية ما يمكن هذه الاخيرة من العمل على تجنبها مستقبلا تبين لنا من خلال نتائج دراستنا المتحصل عليها للإحصائيات وحالة تحقيق محاسبي لشخص معنوي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة، أن أهم الطرق والاجراءات التي يتبعها المحققين لحصولهم على أدلة تثبت أن المكلف قام بعمليات غير قانونية تدل على وجود حالة غش في التصريحات :

- أول إجراء هو إخضاع المكلف لبرنامج الرقابة الجبائية.
- إعلام المكلف بالتحقيق بإرسال إشعار بالتحقيق مع منحه مدة (10) أيام لتحضير كل الوثائق المطلوبة.
- بداية عملية التحقيق بعين المكان.
- تبليغ المكلف بنتائج التحقيق الاولي ومنحه مدة (40) يوم لتقديم اعتراضه.
- وبعد دراسة و مناقشة اعتراض المكلف تقوم المصالح المختصة بالرد عليه وتبليغه بمختلف التوضيحات والشروحات الخاصة بنقاط مع امكانية قبول او رفض هذا الاعتراض.
- القيام بالتبليغ النهائي الغير قابل للاعتراض.

خاتمة

خاتمة

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الوظائف لاكتشاف المخاطر الجبائية التي تتعرض لها المؤسسة جراء الأخطاء المرتكبة وهذا بعد الفحص المعمق الذي تفرضه الرقابة الجبائية لمعرفة انتظام الضريبة في المؤسسة ومدى الامتثال للقواعد الضريبية، مما يسمح بتقليل ظهور المخاطر الجبائية وكذا معاجلتها دون التأثير على الوضعية المالية للمؤسسة، فلا بد من إدماج العامل الجبائي عند اتخاذ أي قرارات مالية لتجنب وجود الأخطاء في التصاريح الجبائية ما يؤثر سلبا على الشركة. و إذا كان الهدف من الرقابة بأشكالها المختلفة هو الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية لكنها تؤدي دورا مهما في تشخيص المخاطر الجبائية التي قد تقع فيها المؤسسة سواء بسبب عدم الانتظام الضريبي أو الاختيارات الجبائية الخاطئة، و بالتالي المساعدة في توجيهها نحو التسيير الجبائي الفعال الذي يضمن ليا تجنب المخاطر الجبائية من جهة وتعظيم استغلال ما توفره التشريعات الجبائية من خيارات وحوافز.

من خلال الدراسة التي قمنا بها حول موضوع دور الرقابة الجبائية في الكشف عن الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية في الجزائر بالتطرق إلى جميع جوانب الموضوع سواء من ناحية المكتسبات النظرية أو من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة خلصت نتائج الدراسة الى مايلي:

اولا: اختبار صحة الفرضيات

*نتائج الفرضية الاولى: تتمثل الرقابة الجبائية على محاسبة المؤسسة في فحص كل الوثائق والدفاتر المحاسبية قصد التحقق من صحة التصريحات الجبائية المكتتبه ومحاربة الغش الضريبي.

من خلال الدراسة وجدنا ان المراقبة على محاسبة المؤسسة يقوم بها المحقق في عين المكان للتحقق من المحاسبة والتأكد من مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين وكذا تصحيح الأخطاء إن وجدت، وهذا يثبت صحة هذه الفرضية.

*نتائج الفرضية الثانية: تتمثل الأخطار الجبائية في مجموع الأعباء الضريبة الإضافية التي تتحملها المؤسسة نتيجة تطبيق العقوبات والغرامات المالية المفروضة.

من خلال دراسة حالة مؤسسة النور لأشغال البناء على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة فإن نتائج التحقيق المحاسبي أدت فعلا بالمؤسسة إلى تحمل مبالغ وعقوبات مالية إضافية، قد تؤثر سلبا على خزيتها من جهة وعلى صورتها أمام الإدارة الجبائية من جهة أخرى وما يثبت صحة الفرضية الثانية.

*نتائج الفرضية الثالثة: الرقابة الجبائية لا تسمح بالحصول على مؤشرات حول حجم المخاطر الجبائية التي قد تتعرض لها المؤسسة.

بناء على الدراسة وما تم ذكره سابقا تبين ان الرقابة الجبائية تقوم بالتعرف على المخاطر الجبائية التي تتعرض لها المؤسسة، وذلك من خلال تحليل النصوص التشريعية الجبائية لتنبيه المؤسسة الى ان أي خطأ في التطبيق او الاخلال بأحد هاته النصوص يمكن ان يكون مؤشرا الى زيادة المخاطر الجبائية، وهذا ما يثبت نفي الفرضية الثالثة.

***نتائج الفرضية الرابعة:** للرقابة الجبائية دور مهم في تشخيص الخطر الجبائي داخل المؤسسة الاقتصادية.

أكدت الدراسة في جانبها النظري والتطبيقي دور الأشكال الرقابية المختلفة في تشخيص الخطر، وهو ما يؤكد صحة هذه الفرضية.

ثانيا: نتائج الدراسة

من خلال معالجتنا للموضوع توصلنا إلى النتائج التالية:

- تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة القانونية الممنوحة للإدارة الجبائية والتي تسعى من خلالها إلى المحافظة على الأموال العمومية والتحقق من مدى شرعية وصحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة ومطابقتها مع الدخول الحقيقية
- تعتبر الرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات التي تعمل على كشف النقائص وتصحيحها وكذلك تعزيز الأمن الجبائي في المؤسسة.
- لعملية الرقابة الجبائية دور فعال في التسيير الجبائي والحد من المخاطر الجبائية.
- تعدد أشكال الرقابة الجبائية يساعد على تغطية أنشطة أكثر ودراسة عدد ملفات أكبر.
- قيام المؤسسات الاقتصادية بمراقبة جبائية لمختلف عملياتها يسمح بتجنب المخاطر الجبائية ومالها من انعكاسات خطيرة على وضعيتها المالية.
- وجود اخطاء على مستوى التصريحات المقدمة لإدارة الضرائب من شأنها تؤثر سلبا على المؤسسة في حال عدم تداركها.
- يتم إجراء المراقبة الأولية من طرف المفتشية وفي حال وجود اختلال يتم إرسالها المديرية الولائية للضرائب ومن ثم يحول للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- قبل بداية إجراء التحقيق لأي مكلف يتم إرسال إشعار بالتحقيق له قبل **10 أيام** من أجل تحضير المكلف بالضريبة نفسه للتحقيق.

- بعد القيام بعملية التحقيقات الأولية يتم إبلاغ المكلف بالنتيجة وله الحق في الطعن ان وجد يتم دراسته من طرف المصالح الجبائية ويتم إبلاغه بالنتائج النهائية.
- بعد القيام بدراسة الحالة تم التوصل إلى أن التحقيق المحاسبي من أكثر الآليات فعالية للرقابة الجبائية لسرعة التحقيق وكثرة الملفات المدروسة ومن ناحية المداخيل حيث أن في السنوات الأخيرة كانت أكبر من مداخيل التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

ثالثا: اهم التوصيات والاقتراحات

- لمساعدة المؤسسة في تجنب المخاطر الجبائية ينبغي اقامة نظام ضريبي قائم عن الاستقرار وعدم تغييره من سنة لأخرى، كما ينبغي على المؤسسة الاقتصادية المتابعة المستمرة للتشريعات الجبائية من اجل الاستفادة من المزايا الممنوحة و تفادي المخاطر الجبائية.
- زيادة تأهيل وتدريب المراقبين، والارتقاء بمستواهم العلمي والمهني داخل المؤسسة، وذلك لضمان الالتزام بعمليات التسيير الجبائي الفعال.
- ضرورة قيام المؤسسة بمراقبة جبائية لمختلف عملياتها لتجنب المخاطر الجبائية.
- الحرص على إيداع التصاريح الجبائية في الوقت المناسب.
- العمل على نشر ثقافة أن الرقابة الجبائية للمؤسسة هي المنهج الأنسب الذي يجعلها في احتراس من الخطر الجبائي على عكس ما يعتقد الكثير من مسيري المؤسسات في كونها وسيلة ردعية فقط.

رابعا: افاق الدراسة

- يعتبر موضوع الرقابة الجبائية مجال مهم جدا لجباية المؤسسات الاقتصادية، لذا يمكن الاشارة الى مواضيع اخرى ذات صلة تعتبر مشاريع بحوث مستقبلية وهي:
- دراسة سلوك المؤسسات الاقتصادية تجاه الإدارة الجبائية .
 - أثر العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف في تجنب الخطر الجبائي.
 - سبل تفعيل الحوكمة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية.
 - أثر الخطر الجبائي على الخزينة العامة والوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية.
 - واقع التهرب الضريبي في الجزائر.



قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولا: الكتب

- 01- الصباح عبد الرحمان الصباح ، مبادئ الرقابة الإدارية "المعايير التقييم التصحيح"، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1997.
- 02- بدوي عبد السلام ، الرقابة على المؤسسة العامة، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة، مصر، بدون تاريخ نشر.
- 03- بن حبيب عبدالرزاق ، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجزائرية ، الجزائر، 2006.
- 04- بوتين مُجّد ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003.
- 05- دراز حامد عبد المجيد ، دراسات في السياسة المالية، الدار الجامعية للنشر، القاهرة، مصر، 2002.
- 06- عبد المنعم فوزي ، المالية العامة والسياسات المالية، منشأة المعارف، ط 1، الاسكندرية، مصر، بدون سنة نشر.
- 07- علوان قاسم نايف، ميلاد الزياني نجية، ضريبة القيمة المضافة، ط1، دار الثقافة، عمان، الاردن، 2008.
- 08- كردودي سهام ، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، ط1، عين مليلة، الجزائر، 2011.
- 09- مامش يوسف ، ناصر دادي عدون، اثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة و هيكلها المالي، دار المحمدية للطباعة، ط 1، الجزائر، 2008.
- 10- محززي مُجّد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 1، الجزائر، 2005.

ثانيا: الأطروحات والمذكرات

-الأطروحات:

- 01- خلاصي رضا ، تحليل ظاهرة الغش الجبائي " دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002"، اطروحة دكتور، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008.

-المذكرات:

- 01- بدري جمال ، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر 01 ، الجزائر، 2009.
- 02- بولخوخ عيسى ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي ، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة باتنة، الجزائر، 2004.
- 03- حميداتو صالح ، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية ، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012.
- 04- ذبيح الياس قالب ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة بسكرة ، الجزائر، 2011.
- 05- عبد الغاني بشرى ، فعالية الرقابة الجبائية واثرها في مكافحة التهرب الضريبي، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة تلمسان، الجزائر، 2011.
- 06- ولهي بوعلام، مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004.

ثالثا: المقالات والمجلات

- 01- خضراوي هادي ، سعيداني مُجَّد سعيد ، الرقابة الجبائية و دورها في محاربة الغش و التهرب الضريبي، مجلة الدراسات القانونية و السياسية ، جامعة الاغواط ، الجزائر، العدد 02، جوان 2015 .
- 02- فتحة اميرة ، دور المراجعة الجبائية في تحسين اداء التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة مطاحن الاوراس بباتنة"، مجلة العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، العدد 17، جامعة مُجَّد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017.

- 03- قروج شهيناز ، طويلب مُجّد ، الرقابة الجبائية كأداة لتشخيص الاخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة على مستوى مديرية الضرائب للجزائر"، مجلة المؤسسة، المجلد10، العدد 01، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2021.
- 04- كويديمي مُجّد الامين ، مداحي عثمان ، دور التدقيق الجبائي في الحد من الخرج الجبائي في المؤسسة، مجلة البشائر الاقتصادية، الجزائر، المجلد السادس، العدد 02، ديسمبر 2020.
- 05- هيثم علي مُجّد، علاقة الازدواج الضريبي بالاستثمار بين إعادة التكيف والتغير في النظام الضريبي العراقي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، العدد 35، 2013 .
- 06- ولهي بوعلام ، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، العدد02، 2012.
- 07- ولهي بوعلام ، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الأزمة، مداخلة الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية، جامعة سطيف، الجزائر، أيام 21-20 أكتوبر 2009.
- 08- زواق الحواس ، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار ، مداخلة الملتقى العلمي الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة مُجّد بوضياف ، المسيلة، الجزائر، ايام: 04 -05 افريل، 2009.

رابعا: الوثائق الرسمية

- 01- وزارة المالية، 2022، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20 ، الجزائر، المديرية العامة للضرائب.
- 02- وزارة المالية، 2022، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 21 ، الجزائر، المديرية العامة للضرائب.
- 03- وزارة المالية، 2022، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 104، الجزائر، المديرية العامة للضرائب.
- 04- المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، الجزائر، 2017.

خامسا: المراجع بلغة الاجنبية

- 01-**Cozian, M, & Deboissy, F. (2014-2015), Précis de fiscalité des entreprises**, 38^{eme} édition, paris: lexis nexis.
- 02- Lambert, M., & Zanatta, C. (2017). **Contrôle fiscal, tout connaitre des procédures et contentieux fiscal**, 3^{eme} Edition ,Paris .
- 03-Felli Mounira. (2011), **l'audit fiscal**, Mémoire de PGS en finances publique. Maghrébin d'économie douanière et fiscal IEDF, Algérie.

الملاحق

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Référence N°

Lettre avec
A.R
N°

A

Le

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître 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.

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.

N°

A

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**

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 21 sexes

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.

N°

A

Le

**Notification de redressement définitive
Suite à la vérification de comptabilité
(Réponse aux observations du contribuable)**

Madame, Monsieur,

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du [] et du [] en réponse à la notification de redressement N° [] du [] et la notification complémentaire / rectificative N° [] du []

Après un examen de ma part, je vous informe que :

- Les éléments qui ont été notifiés initialement sont abandonnés en totalité ;
 Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus partiellement ;
 Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus en totalité.

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

تصريح الطالبان للقيام

بدراسة الحالة

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ