



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة -

كلية : العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم : العلوم المالية والمحاسبة

رقم:

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر اكايمي

تخصص: محاسبة و جباية معمقة

تحت عنوان

دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

- دراسة حالة بمفتشية الضرائب بسيدي عيسى للفترة (2014/2017)-

اشراف: براج دلال

اعداد الطالب: جناي اشرف

السنة الجامعية: 2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ

الرَّحِيمِ

الإهداء

"اللهم علمنا ما ينفعنا وانفعنا بما علمتنا وزدنا علما نافعا ولسانا وقلبا

خاشعا وجسدا على البلاء صابرا"

اهدي ثمرة النجاح الى التي سهرت وربت وكانت السبب في نجاحي و

القدرة في حياتي و الداعم الأكبر لي أغلى الناس لقلبي "أمي" رفيقة

دربي

والى اغلى ما املك في الوجود وصاحب القلب الحنون "أبي" حفظه الله

وأطال في عمره سندي ورفيق دربي

الى اخوتي واخوتي حفظهما الله لي وكل من ساندني الذين وسعتهم

ذاكرتي ولم تحملهم مذكرتي

شكر وتقدير

من لم يشكر الناس لم يشكره الله ومن اهدى اليكم معروف كفاؤوه ان

لم تستطيعوا فادعو الله

واعتراف بالجميل نحمد الله عزوجل على ان وفقنا في إتمام هذا البحث

والهمنا الصحة و العافية و العزيمة

كما نتوجه بجزيل الشكر و العرفان الى الأستاذة المشرفة براح دلال

التي رافقتني طيلة هذا العمل

وامدتنا بالمعلومات جزاه الله خيرا

وكل العاملين الذين كانوا سببا في نجاحنا الذين ساعدوني كثيرا في

إتمام هذا البحث بنجاح جزاهم الله خيرا

كما نتوجه بالشكر الي أعضاء لجنة المناقشة كما أتوجه بالشكر الى

كل من ساعدني من قريب او بعيد

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى قدرة الرقابة الجبائية والمحاسبية ودورها للحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، من خلال معرفة الدور البارز الذي تلعبه الضرائب في المحافظة على موارد الدولة، حيث تعتبر الجبائية وسيلة تمويلية ومتعددة الأدوار تستخدم لتسيير وتحقيق الأهداف المسطرة من طرف الدولة وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن عدم فعالية النظام قد تعرضه لبعض المشاكل التي تقلل من مردوده وبالتالي تنعكس على خزينة العامة للدولة، حيث أن ظاهرة التهرب والغش الضريبي تعتبر من أبرز التحديات التي تواجه كيان الدولة في تطبيقاتها للسياسة الاقتصادية، وعليه فإن مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي ضرورة ملحة للسلطات المختصة، غير انه يتعين أن تكون ملمة بصورة واضحة عن حجم الظاهرتين لاتخاذ الحلول المناسبة ومن بين الحلول المعتمدة هي فرض رقابة جبائية فعالة بأدواتها المتنوعة، إلا أن نجاعة الرقابة الجبائية مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بمعرفة المكلفين بالضريبة وبأهمية المعلومات المجمععة، لأنها تساعد على تحليل نقدي متميز لأحسن التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة وهذا ما يؤدي إلى الانتقاء الجيد للملفات الواجب إخضاعها للرقابة الجبائية

. The purpose of this :

study is to identify the extent of fiscal and accounting control and its role to reduce the phenomenon of tax evasion and fraud, by knowing the prominent role played by taxes in the preservation of state resources, where the collection is a means of funding and multiple roles used to conduct and achieve the goals imposed by the State. The study concluded that the ineffectiveness of the system has exposed it to some problems that reduce its return and thus reflected on the public treasury of the state. The phenomenon of tax evasion and fraud is one of the most important challenges facing the state entity in its applications of economic policy. Therefore, combating fraud and tax evasion There is an urgent need for the competent authorities, but they must be clearly aware of the size of the phenomena to take appropriate solutions. Among the solutions adopted are the imposition of effective penal control with their various tools. However, the effectiveness of tax control is closely related to the taxpayer's knowledge and the importance of tax For Omat collected, it helps to better written statements from the party in charge of critical analysis of outstanding tax and this leads to a good selection for the files to be controlled tax.

الكلمات المفتاحية

الرقابة الجبائية، الغش الضريبي، التهرب الضريبي.

فهرس

الصفحة	العنوان
	البسمة
	الشكر و التقدير
	الاهداء
	الملخص
	فهرس
	قائمة الجداول
	قائمة الاشكال
2_4	مقدمة عامة
5	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية
6	تمهيد
7	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية
7_8	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
9_15	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية
16_19	المطلب الثالث: اهداف و مبادئ الرقابة الجبائية
20	المبحث الثاني: أساسيات الرقابة الجبائية
20_23	المطلب الأول: الحقوق الممنوحة للإدارة الضريبية
23_27	المطلب الثاني: الواجبات الممنوحة للمكلفين با لضرريبة
27_31	المطلب الثالث: الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضرريبة
32	المبحث الثالث: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
32_40	المطلب الاول: الهيئات المختصة بالرقابة الجبائية
41_42	المطلب الثاني: وسائل الرقابة الجبائية
43_45	المطلب الثالث: الغرامات و العقوبات الجبائية
46	خلاصة الفصل

47	الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي
48	تمهيد
49	المبحث الأول : التهرب الضريبي المفهوم وأنواع ونطاق الجغرافي
49	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي
50_51	المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي
51_52	المطلب الثالث: التهرب الضريبي حسب نطاق الجغرافي
52	المبحث الثاني : التهرب الضريبي اسبابه وطرقه واثاره
52_55	المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي
56_59	المطلب الثاني: طرق التهرب الضريبي
59_60	المطلب الثالث : اثار التهرب الضريبي
61	خلاصة الفصل
62	الفصل الثالث :دراسة تحليل اثر الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
63	المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة المستقبلية
63_65	المطلب الأول: مفتشية الضرائب وهيكلها التنظيمي
66_67	المطلب الثاني: مهام المفتشية
67	المبحث الثاني : دراسة حالة مفتشية الضرائب سيدي عيسى
67_78	المطلب الأول : الاجراءات المتبعة في تحقيق محاسبي
79_83	المطلب الثاني:نتائج التحقيق المحاسبي نهائية
84	خلاصة الفصل الثالث
85_88	خاتمة
86_94	قائمة المراجع
95_104	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
69	دراسة المشتريات	الجدول رقم (1)
70	تجميع أرقام الأعمال المقبوضة	الجدول رقم (2)
70	تجميع أرقام الأعمال المفوترة	الجدول رقم (3)
71	هامش الربح الإضافي	الجدول رقم (4)
71	استهلاكات لسنة 2014	الجدول رقم (5)
72	استهلاكات لسنة 2015	الجدول رقم (6)
72	الرسم على النشاط المهني TAP	الجدول رقم (7)
73	تأسيس الأرباح IRG	الجدول رقم (8)
74	الضريبة على الأجر IRG/S	الجدول رقم (9)
75	الرسم على القيمة المضافة للمشتريات	الجدول رقم (10)
75	الرسم على القيمة المضافة الواجب الدفع	الجدول رقم (11)
76	الرسم على المبيعات	الجدول رقم (12)
79	الرسم على النشاط المهني TAP مع تطبيق العقوبة	الجدول رقم (13)
80	تأسيس الأرباح IRG بإضافة العقوبة	الجدول رقم (14)
81	الضريبة على الأجر IRG/S مع إضافة العقوبة	الجدول رقم (15)
82	الرسم على المشتريات المرفوض	الجدول رقم (16)
82	الرسم القابل للدمج	الجدول رقم (17)
83	الرسم واجب الدفع	الجدول رقم (18)

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
9	أشكال الرقابة الجبائية	الشكل رقم (1)
11	خطوات إجراء الرقابة على الوثائق	الشكل رقم (2)
33	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات	الشكل رقم (3)
35	الهيكل التنظيمي للمصلحة الجهوية للضرائب	الشكل رقم (4)
37	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	الشكل رقم (5)
39	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	الشكل رقم (6)
40	الهيكل التنظيمي للمركز الجوّاري للضرائب	الشكل رقم (7)
64	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المسيلة	الشكل رقم (8)
65	الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب لسيدى عيسى	الشكل رقم (9)

مقدمة عامة

مقدمة عامة :

تعتبر الضريبة من اهم المصادر التمويل خزينة الدولة, كما تساهم في الإنعاش الاقتصادي ودفع عجلة التنمية في الدول النامية التي تسعى من خلال تنفيذ برامج الإصلاح الاقتصادي, وكذا ضرورة التعامل مع المؤسسات الدولية لذلك فان ديمومة هذا المفهوم واستمراره على مدى استجابة التزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية لكن هذه الاستجابة في غالب الأحيان تكون نسبية نتيجة الجدول القائم بين الدفع الضريبة والتهرب الضريبي من أدائها عن طريق استغلال الثغرات القانونية وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي او عن طريق استعمال طريق تدليسية وهو ما يعرف بالغش الضريبي وهو ما يعرف هذا ما يترجم ظاهرة التهرب الضريبي الذي يأخذ لابعاد خطيرة وأثار سلبية على الاقتصاد الوطني و التي بطبيعتها تؤدي الى استنزاف موارد من المفروض ان تستفيد منها الخزينة العامة للدولة لتغطية نفقاتها العمومية من خلال استثمارها في المشاريع للبلاد.

ومن هذا يأتي دور الرقابة الجبائية كوسيلة وقائية وردعية في ان واحد بغية نقوم الاعوجاج في تحصيل الضريبة و التحقق من حدة ظاهرة الغش الضريبي و التهرب الضريبي, نظرا لما تكتسبه هذه الأخيرة من عمل معاكس مجرى السياسية الإصلاحية للجباية في النظام الجزائري وضمان توزيع عادل للعبء الضريبي وحماية روح المنافسة النزيهة وبالرغم من الإجراءات الرقابية المتخذة من طرف الدولة في سبيل القضاء عليه, إلا انه مازال في ثيرة متزايدة و مستمرة وذلك لتكيفه مع التطور الاقتصادي والتكنولوجية الجديدة وهو ما جعل أموال طائلة نتداول من دون اقتطاع ضريبي مما يضعف حصيلة الخزينة العمومية المتزايدة في سبيل تحقيق التنمية الاقتصادية المستدامة.

إشكالية الدراسة:

ومما سبق تتضح لنا معالم إشكالية التي يمكن حصرها في السؤال الجوهرى التالي:

ما هو دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي ؟

فرضيات الدراسة:

ولكي نتمكن من الإجابة على هذه التساؤلات قمنا بطرح فرضيات التالية:

1. تعتبر الضريبة اهم مورد جبائي, وهي تصبوا الي هدف واحد بتوفير الموارد المالية اللازمة.
2. تعتبر الرقابة الجبائية آلية أساسية لمحاربة التهرب الضريبي عن طريق التحقيقات الجبائية.
3. تتوقف فعالية الرقابة الجبائية على مدى فعالية البيتها و أجهزتها.

دوافع اختيار الموضوع :

دوافع ذاتية :

1. الرغبة والفضول للتعرف اكثر على العمل الميداني والقيام بالدراسة التطبيقية للجانب النظري من الموضوع بغية الحصول على الكفاءة المهنية لتسهيل الانخراط في الحياة العملية مستقبلا
- 2.الميل التشخيصي لمضمون الموضوع
- 3.علاقة الموضوع بالتخصص
- 4.عدم تطرفا تعمقنا لهذا الموضوع اثناء دراستنا الجامعية رغم أهمية.

دوافع موضوعية :

- 1.انتشار ظاهرة التهرب الضريبي وحتمية مكافحتها
 - 2.الموضوع له علاقة بالواقع المعاش كونه يمس فئات المجتمع
 - 3.التحولات التي يعرفها الاقتصاد الوطني تتطلب منها الاعتماد على الموارد الجبائية
- أهمية الدراسة:

تكتسي الرقابة الجبائية أهمية كبيرة في النظام الضريبي الجزائري أهمية كونه تعتبر نظام ضريبي يعطي حركة التامة للمكلفين بالضريبة في التصريح بمجمل مداخيلهم ممتلكاتهم من تلقاء انفسهم من خلال فرض الرقابة على هذه التصريحات, إلا ظاهرة التهرب الضريبي تقف حائلا دون تحقق الرقابة الجبائية للأهداف الموجودة منها, وذلك نظرا لما تخلفه من اثار سبيله على المستوى المالي والاقتصادي و الاجتماعي, حيث تؤدي إلى أضرار بالخرينة العمومية في وقت تسعى فيه الدولة لرفع من الموارد الجبائية العادية, واهتمامها في الوقت الراهن بإيجاد بدائل للموارد الجبائية .

أهداف الدراسة:

- 1.توضيح مدى خطورة التهرب الضريبي التي أصبحت ظاهرة اقتصادية خطيرة تعيق التنمية الاقتصادية.
- 2.دراسة اثر فعالية الرقابة الجبائية في الحد من انتشار هذه الظاهرة.
- 3.إبراز أهم التدابير و الإجراءات المتخذة من طرف الدولة للوقوف على مدى قدرها وفعاليتها في التحقيق من حدة التهرب الضريبي.

صعوبات الدراسة:

1. جائحة كورونا والوضع الحالي الذي تمر به البلاد من غلق لمعظم المرافق والإدارات .
2. رغم التصريح التصحيح للتحصيلات في إطار الرقابة الجبائية إلا أن هناك صعوبة في الحصول على الملاحق للأموال المسترجعة باعتبارها وثائق سرية, وهذا لحفظ سر مهني.

المنهج المتبع:

من أجل التحقيق من صحة الفرضيات التي تسعى إليها الدراسة اعتمدنا على المنهج الوصفي الذي ساعدنا على جميع وعرض المعلومات والبيانات كما اعتمدنا على المنهج التحليلي الذي سمح لنا بتفسير المعلومات وتحليلها للحصول على نتائج دقيقة ومرضية.

الفصل الأول

تمهيد:

تعد الجباية من وسائل التحكم في أي دولة ما لزيادة إيرادات الخزينة العمومية و ذلك عن طريق مجموعة من الضرائب والرسوم، ونظرا لعدة أسباب فإن العديد من المكلفين يتهربون من دفع إلتزاماتهم الجبائية، ولمحاربة هذه الظاهرة أنشأ المشرع الجزائري مجموعة من الوسائل القانونية لعلى من أبرزها الرقابة الجبائية والتي تعد كأداة تنظيمية مهمتها التحقيق في مدى صحة وشرعية التصريحات الجبائية وما تتضمنه من معلومات محاسبية وجبائية.

وانطلاقا مما سبق، سنحاول في هذا الفصل لتسليط الضوء على الإطار النظري و المفاهيمي حول الرقابة الجبائية من خلال ثلاثة مباحث كما يلي:

- **المبحث الأول:** ماهية الرقابة الجبائية.
- **المبحث الثاني:** أساسيات الرقابة الجبائية.
- **المبحث الثالث:** الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية .

المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية.

تعد الرقابة الجبائية أحد أهم الإجراءات التي تسعى من خلالها الإدارة الضريبية إلى التحقق من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ، وذلك من خلال إتباع مجموعة من الإجراءات القانونية والتنظيمية.

المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية

ومن بين أهم التعاريف والمفاهيم نجد:

- **التعريف الأول:** يعرفها الإقتصادي فايول كما يلي: "الرقاب" الرقابة تقوم على التحقق مما إذا كان كل

شيء يسير وفقا للخطة المرسومة و التعليمات الصارمة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"¹.

- **التعريف الثاني:** الرقابة الجبائية هي مفهوم قانوني ويمكن تعريفها على أنها "السلطة المخولة للإدارة

الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة" . تعتبر الرقابة الجبائية رمزا للديمقراطية، بحيث أن حرية التصريح التي يتمتع بها العنصر الجبائي ضمن النظام الجبائي التصريحي تجعله يحدد أسس الإخضاع الجبائي بنفسه، ويصرح بالمعلومات اللازمة التي تحدد الأوعية الضريبية إلى الإدارة، وهو الأمر الذي يمكن التأكد منه عن طريق الرقابة اللاحقة لهذه المعطيات المصرح بها"².

¹منصور بن أعمارة، دور المراقبة الجبائية والمحاسبية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي في النظام الضريبي الجديد، مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2012، ص85.

²: بن غماري الميلود، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2018، ص167.

• **التعريف الثالث:** عرفتها المديرية العامة للضرائب "الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في

دفع الضريبة، وتشكل شرطا من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين

المؤسسات"¹.

• **التعريف الرابع:** أما المشرع الجزائري لم يعرف الرقابة الجبائية بمفهومها النظري، فقد نص المشرع في

المادة (18) من قانون الإجراءات الجبائية على مهمة الإدارة الجبائية الخاصة بالرقابة بقوله : تراقب

الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما

يمكنها أيضا أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع

أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها².

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 أكانوا أشخاص طبيعيين

أو معنويين، ولذلك بهدف التأكد من صحة وصدق المعلومات التي تحتويها ملفاتهم المحاسبية والضريبية بما

يتلاءم مع القانون الجبائي الساري المفعول"³.

¹: لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير

في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيذر، بسكرة، 2011، الجزائر، ص19.

²المادة 18، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2020، ص08.

³ بن عثمان عائشة، ولهي بوعلام، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

التسيير، العدد17، المسيلة، 2017، ص147.

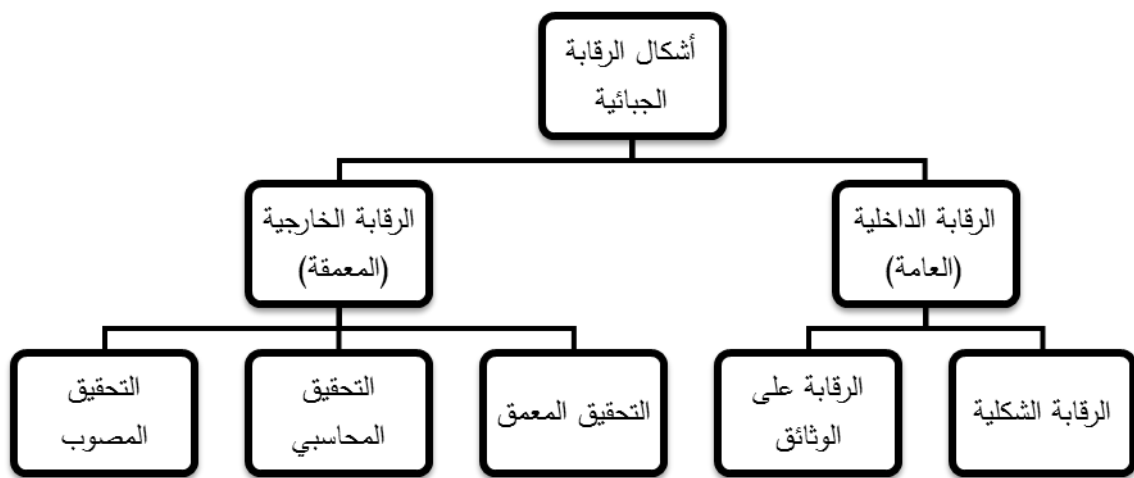
المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية.

تتمثل أشكال الرقابة الجبائية في شكلان وهما :

- الرقابة الداخلية (العامّة).

- الرقابة الخارجية (المعمّقة)

الشكل رقم (1): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر : من إعداد الطالب

أولاً: الرقابة الداخلية (العامّة): تتم على مستوى مفتشيات الضرائب ويمكن التمييز بين نوعين من الرقابة العامة

الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق وتتم هذه المراقبة على شكل فحص تمهيدي وهو ينجز من غير تنقل أو

إجراء أبحاث خاصة¹.

• **الرقابة الشكلية:** إن الرقابة الشكلية تغطي جميع التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية

الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة وكذا التحقيق من هوية المكلفين، كما تعتبر أول عملية رقابية

تخضع لها التصريحات الجبائية والمعتمدة على القراءة السطحية لها، وتحدد بالخصوص في التحقيق على

المستوى الشكلي للمعلومات التي يجب أن يتضمنها التصريح، مثل الهوية الجبائية، إمضاء وختم المكلف،

¹ ابن عثمان عائشة، ولهي بوعلام، المرجع السابق، ص22.

أو تصحيح الأخطاء الحساسة التي تأتي من ترحيل المجاميع والأرصدة، وعليه أن هذا النوع من الرقابة الجبائية يعتبر أساسي بهدف ضمان صحة ومصداقية التصريحات المقدمة دون التعمق في محتواها. أما في حالة نقص المعلومات المقدمة من طرف المكلفين أو ظهور معطيات تثير الشك في مصداقية التصريحات التي يقوم المفتش بطلب مزيد من المعلومات والتوضيحات وذلك بالاتصال المباشر مع المكلف في أجل لا يقل عن 30 يوم لتقديم الرد، بهدف تقديم الرقابة الشكلية فكرة أولية عن الملف الجبائي ليتم من خلاله إعطاء قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات سواء بقبوله أو تحويله إلى الرقابة على الوثائق، أي أن الرقابة الأولية تعتبر تمهيدا للرقابة الجبائية الموالية¹.

• **الرقابة على الوثائق:** تهتم الرقابة على الوثائق بفحص الملف الجبائي للمكلف فحصا شاملا و إنتقاديا،

إذ يقوم المحقق بتصحيح الأخطاء الظاهرة في التصريحات والعاجزين عن الوفاء منهم بالاعتماد على المعلومات والتدابير الشفوية أو الكتابية المقدمة إلى الإدارة الجبائية "يراقب المفتش التصريحات ويطلب التبريرات...².

ويتمثل الهدف من الرقابة على الوثائق فيما يلي³:

أ. قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبه والمقدمة من طرف المكلف بالضريبة؛

ب. طلب معلومات إضافية من طرف المكلف؛

ت. التأكد من معدلات الضريبة في كل نشاط.

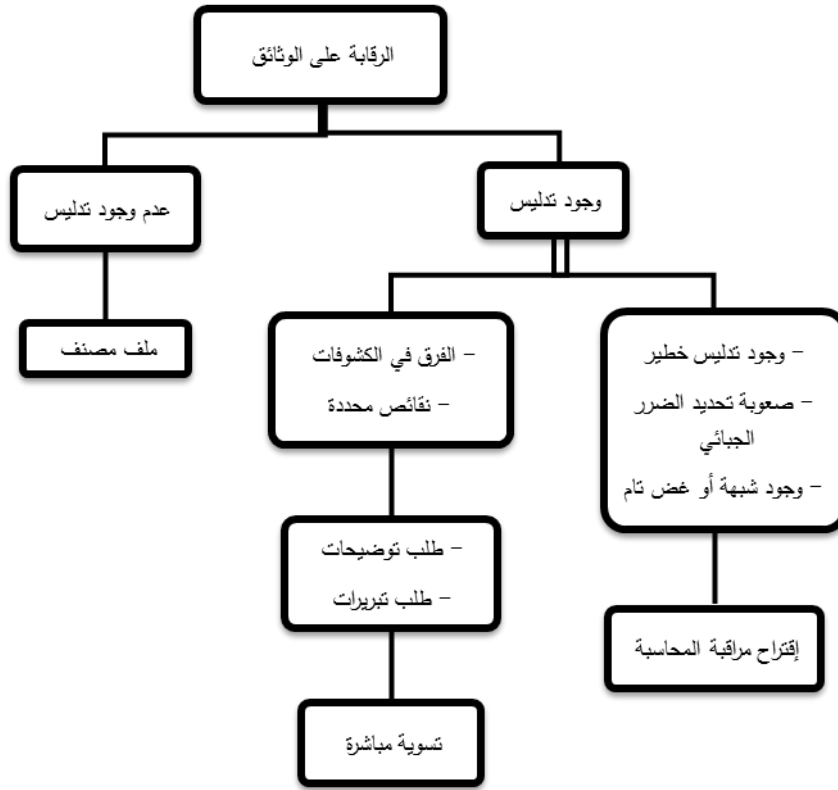
¹لياس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص22.

²عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2012ص20.

³دريد موسى، دور المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2019، صص 65-66.

وفيما يلي الشكل يوضح خطوات إجراء الرقابة على الوثائق :

الشكل رقم (2): خطوات إجراء الرقابة على الوثائق



المصدر: دريد موسى، مرجع سابق، ص 66.

ثانيا: الرقابة الخارجية (المعمقة): وهو الشكل ثاني من أشكال الرقابة الجبائية، وتعد الرقابة المعمقة رقابة

خارجية أي الرقابة في عين المكان أي تكون في الأماكن التي يزاول المكلفون بالضريبة أنشطتهم وتهدف إلى

التأكد من صحة المصرح به من المعلومات عن طريق الفحص الميداني للوثائق والدفاتر المحاسبية وهذا بغرض

مقارنة بين ما صرح به وما هو موجود في الواقع، وإن الهدف الأساسي لهذا النوع من الرقابة هو استدراك من

التهرب الضريبي واستمرار للرقابة على الوثائق، حيث تقوم مديرية البحث والمراجعات على المستوى المركزي

ببرمجة المكلفين الخاضعين للرقابة بناء على اقتراحات المديرية الولائية ومعلومات أخرى بحوزتها ويتم انتقاء

الملفات الواجب مراقبتها على عدة مؤشرات أهمها:

- ممارسة نشاط مشبوه من حيث التهريب.
 - التصريح بوضعية رصيد دائن لسنوات متتالية.
 - تصريح بنتيجة محاسبية (خسارة) لعدة سنوات متكررة.
 - أهمية الأرباح والمدخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة.
 - مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل، أو المسير، أو الشركاء.
 - التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري.
 - طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتج في السوق¹.
- ويتضمن هذا النوع من الرقابة ثلاث أنواع وهي :

• التحقيق المحاسبي:

نصت المادة 20-01 من قانون الإجراءات الجبائية "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية تحقيق في محاسبة

المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

إن التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة

بسنوات مالية مغلقة.

يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف

المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة².

ولا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا، عن طريق

إرسال أو تسليم أشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، ويستفيد

من أجل للتخصير لا يقل عن 10 عشر أيام من تاريخ استلام الإشعار، ويشترط كذلك أن يتضمن الإشعار

¹بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، داره الهومه، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، ص ص42-43.

² المادة: 20-01، قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، ص10.

بالتحقيق هوية ورتب المحققين، وتاريخ وساعة التدخل والفترة محل التدقيق والضرائب المعنية بالتحقيق، والوثائق التي تخضع للتحقيق، ويجب أن يتضمن الإشعار كذلك عبارة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار أثناء التحقيق، ويسلم هذا الإشعار في بداية عمليات الرقابة.

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

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

- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز **1.000.000 دج** بالنسبة لكل سنة محقق فيها.
- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز **2.000.000 دج** بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

- ويمدد هذا الأجل إلى ستة أشهر كما يلي:

- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز **5.000.000 دج** بالنسبة لكل سنة محقق فيها.
- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز **10.000.000 دج** بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، ولا يجب أن تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات 9 أشهر¹.

• التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

عرفته المديرية العامة للضرائب على أنه "مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل

الحقيق للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به².

¹ مصطفى عوادي، نصر رحال، التحقيق الجبائي على المكلفين بالضريبة في الجزائر، مجلة الإقتصاد المال والأعمال، العدد الأول، الجزائر، 2016، ص33.

² ميثاق المكلفين الضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2017، ص19.

وحسب نص المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم إلتزامات متعلقة بهذه الضريبة. وفي هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخليل المصرّح بها من جهة، و الذمّة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى. كما تفرض هذا النوع من الرقابة على الأشخاص الذين لم يتم إحصاؤهم عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة وجود أنشطة أو مداخليل متملصّة من الضريبة¹. ولا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، ويستفيد من أجل للتخصير لا يقل عن 15 يوم من تاريخ استلام الإشعار، ويجب أن يتضمن الإشعار كذلك عبارة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار أثناء التحقيق، ويسلم هذا الإشعار في بداية عمليات الرقابة .

ولا يمكن أن يتجاوز التحقيق مدة سنة كاملة إبتداء من تاريخ استلام الإشعار².

• التحقيق المصوب:

ونصت عليه المادة 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية : "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية تحقيق مصّوب في المحاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.

¹المادة 21، قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، ص13.

²مصطفى عوادي، نصر رجال، مرجع سابق، ص34.

ويتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية¹.

أثناء هذا التحقيق، يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود وصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق، لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق، بأي حال من الأحوال، فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.

يعتبر هذا الإجراء أقل إلزاما بالنسبة للمكلف بالضريبة حيث لا يجبر هذا الأخير على تقديم كل الوثائق المحاسبية لتبرير أرقام الأعمال والنتائج المصرح بها، إذ يطالب المكلف بالضريبة بتقديم الوثائق التي تخص عناوين الضرائب للفترة المستهدفة بالرقابة².

ونستطيع أن نعرف التحقيق المصوب كذلك بأنه: "إجراء لرقابة مستهدف أقل إرهاقا للمكلف بالضريبة والمحقق أكثر سرعة وأقل مدى من التحقيق المحاسبي، حيث يتحقق من الوثائق والقيود المحاسبية والوثائق المبررة لنوع واحد من الضريبة أو الرسم أو عدة أنواع (ليس كل الضرائب والرسوم)، أو لنوع واحد من رقم الحساب سواء في الأصول أو في الخصوم، أو جدول حساب النتائج (أعباء أو نتائج)، لفترة لا يمكن أن تقل عن سنة ولا تزيد عن ثلاثة (03) سنوات³.

¹قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص11.

²خلفي سفيان و بوجريو عبدالرؤوف، دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي خلال الفترة(2010-2014)، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، العدد الأول، ميله، الجزائر، 2019، ص205.

³بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص78.

المطلب الثالث: أهداف ومبادئ الرقابة الجبائية.**أولاً: أهداف الرقابة الجبائية:**

للإدارة صلاحيات تطبيق الرقابة الجبائية بها يخول لها القانون من صلاحيات في تنفيذ التشريع الجبائي من خلال فرض الضرائب وتحصيلها، إلى ممارسة الرقابة عليها، وذلك لتحقيق أهداف عديدة نذكر منها:

1. الهدف القانوني للرقابة الجبائية: ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية

للمكلفين مع القوانين والأنظمة، لذا وحرصاً على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أي انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية¹.

2. الهدف الإداري للرقابة الجبائية: تؤدي الرقابة الجبائية دوراً هاماً للإدارة الضريبية، من خلال الخدمات

والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء، ويمكن تحديدها في النقاط التالية:

- تساعد الرقابة الجبائية على تنبيهه إلى وجود النقص والخلل في التشريعات المعمول بها، وهذا ما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية؛
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء، يساعد الإدارة الجبائية في معرفة الإلمام بأسبابها وتقييم أثارها، وبالتالي إتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك؛
- تساهم عملية الرقابة الجبائية في إعداد الإحصائيات مثل: نسب التهرب الضريبي؛
- ضمان تمسك واستمرارية النظام التصريحي².

¹سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير

في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيذر، بسكرة، الجزائر، 2012، ص82.

²دريد موسى، مرجع سابق، ص70.

3. الهدف الإقتصادي للرقابة الجبائية: تهدف الرقابة إلى المحافظة على الأموال العمومية من التهرب

الضريبي و حمايتها لضمان أكبر للحصيلة الضريبية التي تعكس على زيادة الإنفاق العام وإنعاش الاقتصاد

الوطني وهذا نظرا للتناغم المتواصل والكبير بين المجال الإقتصادي وتنميته بنظيره المجال الضريبي¹.

4. الهدف الاجتماعي للرقابة الجبائية: تهدف الرقابة الجبائية إلى تحقيق أهداف المجتمع من خلال:

- تحقيق مبدأ العدالة والمساواة الجبائية بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي، وهو ما يؤدي إلى زيادة الثقة

بين المكلفين والإدارة الجبائية و التخفيف من حدة التهرب الضريبي.

- منع محاولات انحرافات الممولين بمختلف أشكالها من سرقة أو إهمال أو تقصير في أداء واجباتهم الجبائية

من خلال تطبيق الغرامات وفرض العقوبات².

ثانيا: مبادئ الرقابة الجبائية:

إن أساليب الرقابة الجبائية مهما كانت تتميز بالصرامة من جهة والردع من جهة أخرى، وتبقى في أمس

الحاجة إلى إرساء مبادئ وأطر أساسية التي من خلالها تكون الضوابط الجبائية ذات فعالية في الميدان، وذلك

من خلال العمل على تغيير الجبائية وتوعية المكلفين بالشكل الذي يغير ذهنيتهم ، ويمكن تصنيف مبادئ الرقابة

الجبائية إلى ما يلي:

• إقامة نظام ضريبي محكم: يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث

تتبعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام

الضريبي، فبقدر ما يتوفر لديها من خبرات وكفاءات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي أن يلمس الحكمة

¹ لياس قلاب نبيح، مرجع سابق، ص 21.

² بشرى عبدالغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة مقدمة ضمن

متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، تلمسان،

2011، ص 90.

الفنية في أنظمتها الضريبية، ويقدر ما يتأثر بالعوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية، كما أن التهرب الضريبي يعود إلى عدم إحكام القوانين والتشريعات من حيث تعقد النظام الضريبي وعدم استقراره ولذلك يجب تحسين فعالية النظام الضريبي من خلال ما يلي:

- تبسيط وتحسين التشريع الضريبي: يتحقق ذلك من خلال تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه إذ يجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب، إضافة إلى إدراج مذكرات توضيحية للقوانين الضريبية بلغة سليمة وسهلة في متناول عامة المكلفين بالضريبة للتقليل من إحساسهم بتعقد التشريع الضريبي وإقناعهم به مما يؤدي بهم إلى الالتزام بواجباتهم الضريبية وعدم التهرب منها.
- تحقيق العدالة الضريبية: تعتبر العدالة الضريبية من المبادئ الأساسية للضريبة والنظام الضريبي وتتحدد من خلال التوزيع الأمثل للعبء الضريبي، وإعادة التوزيع العادل للدخول والثروات على أفراد المجتمع، ولذلك يصعب قياسها ويبقى تقديرها مرتبط بمدى تقبل و اقتناع أفراد المجتمع بعدالة النظام الجبائي المطبق عليه وتسعى الدولة إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال الرقابة الجبائية، حيث يتضمن المفهوم المعاصر للعدالة الضريبية نوعين:

- العدالة الأفقية ويقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساويين في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة ضريبية متساوية.

- العدالة العمودية تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة. وبشكل عام يمكن القول أن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي عادل يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب قدرته التكليفية، كما يقوم بتصحيح اللامساواة الناتجة عن التوزيع الأولي للدخول، إضافة إلى شمولية الرقابة الجبائية لكافة المكلفين بالضريبة¹.

¹بشرى عبدالغني، مرجع سابق، ص ص 92-93.

• **ترقية وتطوير الرقابة الجبائية:** إن التشريعات والإجراءات المتبعة لتحصيل الموارد العامة لا تتحقق لها

الفعالية الحقيقية إن لم تكن الأداة التنفيذية والمتمثلة في الإدارة الجبائية على مستوى مقبول من الكفاءة والفعالية والتنظيم، لذلك يرجع فقهاء الجباية مشكلة الغش الضريبي إلى عدم فعالية النظام الجبائي والتي تستلزم وجود هيكل إداري منظم وعصري بعيد عن كل ملامح التخلف والإهمال ومن ثم لا بد من القيام بإصلاحات وتعديلات تؤدي إلى تحسين وترقية الجهاز الإداري ولكي يتحقق ذلك على أحسن وجه وجب تزويد الإدارة بكل الوسائل المادية والبشرية¹.

¹العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور يحيى فارس، المدية، الجزائر، 2008، ص109.

المبحث الثاني: أساسيات الرقابة الجبائية

قد رسم المشرع الجزائري إطارا قانونيا لا يمكن من خلاله لأعوان الضرائب الحياد عنه لممارسة أي شكل من أشكال التعسف بحجة تطبيق القانون، فألزم عليهم بذلك إتباع إجراءات معينة لمباشرة مهامهم الرقابية وفي نفس السياق تنظيم عملية الرقابة الجبائية، كما حدد القانون صورا متتابعة ومتكاملة فيما بينها وألزم العون المدقق بإتباعها قبل و أثناء وبعد مباشرة عملية الرقابة الجبائية¹.

المطلب الأول: الحقوق الممنوحة للإدارة الضريبية

والتي تتمثل فيما يلي:

1. حق الإطلاع: هي وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية، والتي تتمتع بهذا الحق

استناداً إلى أهمية الرقابة التي تقوم بها من أجل الكشف عن مختلف المخالفات، ويسمح هذا الإجراء

بالحصول على مختلف الوثائق من الإدارات والهيئات التي يتعامل معها المكلف المعني بالرقابة².

وطبقا للمادة 45 من القانون الإجراءات الجبائية الجزائري يسمح حق الإطلاع للأعوان الإدارة الضريبية

قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها³.

وتم التمييز بين حالتين:

أ. حق الإطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات:

طبقا للمادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، لا يمكن بأي حال من الأحوال، لإدارات الدولة والولايات

والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذلك المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك كل

¹ لياس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص 33.

² محمد قلي، فهيمة بلول، مرجع سابق، ص 158.

³ المادة 45، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 21.

المؤسسات أو الهيئات، أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها¹.

ب. حق الإطلاع لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين:

طبقا للمادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية، يجب على المؤسسات أو الشركات والقائمين بأعمال الصرف والصرفيين وأصحاب العمولات، وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على الودائع للقيم المنقولة، أن يرسلوا إشعارا خاصة للإدارة الجبائية، بفتح وإقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيروها مؤسساتهم بالجزائر.

كما يمس هذا الإلتزام خصوصا، البنوك وشركة البورصة والدواوين العمومية والخزائن الولائية ومراكز

الصكوك البريدية والصندوق الوطني للتوفير وصناديق القرض التعاوني وصناديق الإيداع والكفالات².

وقد فرض المشرع عقوبة رفض حق الإطلاع في المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية، "يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50000 دج، كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها، والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها"³.

ت. حق الإطلاع لدى الغير: طبقا للمادة 58 من قانون الإجراءات الجبائية، "يتعين على كل شخص أو

شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية أو تشتري بصفة اعتيادية،

¹المادة 46، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص21.

² المادة 51، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص22.

³ المادة 62، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص24.

باسمها، نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها، أن تتقيد، قصد ممارسة أعوان إدارة التسجيل لحق الإطلاع¹.

2. حق الرقابة:

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الضريبية، حيث تراقب هذه الإدارة تصريحات المكلف والمستندات المستعملة لرفض كل ضريبة أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر، والتي تدفع أجورا وأتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الضريبية بناء على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها، وتتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها².

3. حق استدراك الأخطاء:

ويتمثل هذا الحق بتعديلها أو فرض ضرائب جديدة في حالة تقديم المكلف لمعلومات ناقصة أو خاطئة. وقد نصت المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، "يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق جداول، وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها قرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى"³.

4. حق المعاينة:

من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص، ضمن الشروط المبينة، للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونا، القيام بإجراءات

¹ المادة 58، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 24.

² المادة 18، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 08.

³ المادة 01-327، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 72.

المعاينة في كل المجالات قصد البحث أو الحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرز التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة¹.
و لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا لأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاضي يفوضه هذا الأخير².

المطلب الثاني: الواجبات الممنوحة للمكلفين بالضريبة:

يخضع المكلفين بالضريبة إلى نوعين من الواجبات وهما:

1. الواجبات الجبائية:

يلزم المشرع الضريبي المكلفين بالضريبة القيام بالتصريحات التالية:

التصريحات الجبائية:

تتمثل التصريحات الجبائية "تلك الوثائق القانونية التي تربط بين المكلف بالضريبة ومصالح الإدارة الجبائية لتسهيل عملية الاتصال بينهما، تحتوي هذه الوثائق على معلومات تعبر عن الدمة المالية وأرقام الأعمال المحققة من قبل المكلف، والتي تحدد أسس الأوعية الضريبية.
- ويمكن تعريف التصريح الجبائي على أنه: عبارة عن مجموعة من البيانات المعالجة والمنظمة التي باستطاعتها التأثير على وعاء الضريبة سواء بطرق مباشرة أو غير مباشرة³.

¹ المادة 34، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص16.

² المادة 35، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص16.

³ قحמוש سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، الجزائر، 2012، ص47.

أ. **التصريح بالوجود (G8):** يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة

على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطها، إلى

مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها، تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة.

يجب أن يحتوي هذا التصريح المدعم بنسخة مطابقة قانونا لشهادة الازدياد، معدة قانونًا ومستخرجة من

مصالح الحالة المدنية التابعة للبلدية التي ولد فيها المكلفون بالضريبة ذوو الجنسية الجزائرية أو الأجنبية بالنسبة

للذين ولدوا فوق التراب الوطني، خاصة، على الأسماء والألقاب والعنوان التجاري والعنوان بالجزائر وخارج

الجزائر، إذا تعلق الأمر بأشخاص طبيعيين أو معنويين يحملون الجنسية الأجنبية.

كما يجب تدعيم التصريح بنسخة مطابقة لعقد، أو عقود الدراسات أو الأشغال التي يتولى هؤلاء الأشخاص

الأجانب إنجازها بالجزائر.

عندما يكون الخاضع للضريبة مالكا إلى جانب مقره الرئيسي، وحدة أو عدة وحدات، يجب عليه تقديم تصريح

شامل بالوجود عن المؤسسة إلى مفتشية الضرائب المباشرة المختصة. ويجب أن يشير هذا التصريح الشامل إلى

كل المعلومات المذكورة أعلاه في مكونات المؤسسة¹.

ب. **التصريح الشهري (G50):** ألزم القانون المكلفين بأن يكتتبوا تصريحا شهريا أو فصليا صنف (50G)

أو صنف (A 50G) و(51G) بمجمل الضرائب والرسوم المدفوعة نقدا أو عن طريق اقتطاع من المصدر

لدى قابضة الضرائب التابعين لها قبل 20 الموالية للشهر أو الفصل المعني في النموذج التي تحدده

الإدارة².

¹ المادة 183، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص43.

² بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص129.

ج. **التصريح السنوي للدخول والنتائج:** على كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وجب

عليه اكتتاب تصريحا بمداخيله وذلك كل سنة، من خلال نموذج موضوع تحت تصرفه من المصالح الجبائية.

وقد خصت المادة(151- 1) : الأشخاص الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات "IBS" يتعين على

الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 136 أن يكتتبوا قبل 30 أبريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش

الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها، تصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة

الخاص بالسنة المالية السابقة إذا سجلت المؤسسة عجزا، يقدم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط، تقدم

الإدارة الجبائية استمارة التصريح الممكن تسليمها إلكترونيا، عندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية

يتمدد أجل الاستحقاق إلى أول يوم مفتوح يليه¹.

كما نصت المادة(99- 1): الأشخاص الطبيعيون الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي "IRG" حتى

يتسنى إقرار أساس هذى الضريبة، أن يكتتبوا ويرسلوا، على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة إلى مفتش

الضرائب المباشرة لمكان إقامتهم، تصريحا بدخلهم الإجمالي الذي تقدم مطبوعته من قبل الإدارة الجبائية، عندما

ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية، يؤجل تاريخ الاستحقاق إلى اليوم الأول المفتوح الموالي، ويخضع

لهذا الإلتزام أيضا الأجراء الذين يتقاضون، فضلا عن أجرهم الرئيسي والمنح أو التعويضات المتعلقة به، مداخيل

أجرية أو غير أجرية ماعدا:

_ الأجراء الذين يتقاضون أجرا وحيدا.

_ الشركات الذين يمارسون، فضلا عن نشاطهم الرئيسي كأجراء، نشاطا تعليميا أو يقومون ببحث بصفتهم

مستخدمين مؤقتين أو شركاء في مؤسسة تعليمية².

¹المادة151، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص36.

² المادة 99، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص23.

د. التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة: في حالة التنازل جزئيا أو كليا عن المؤسسة

المستغلة من قبل الأشخاص الطبيعيين أو ما شابههم، خاضعين لنظام فرض الضريبة الجزافية الوحيدة، وكذا في حالة التوقف عن ممارسة مهنة حرة أو إستغلال مزرعة يقرر على الفور أساس ضريبة الدخل المستحقة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية التي لم تفرض عليها الضريبة بعد.

أما في حالة وفاة المستغل أو المكلف بالضريبة، يقدم ذوي حقوق الفقيه، في هذه الحالة المعلومات اللازمة لتأسيس الضريبة المستحقة في أجل ستة (6) أشهر من تاريخ الوفاة¹.

في حالة التنازل أو التوقف عن جزء أو كل النشاط الخاضع للنظام الضريبي المفروض على الربح الحقيقي، تؤسس مباشرة الضريبة المستحقة على الأرباح التي مازالت لم تفرض عليها الضريبة. ويجب على المكلفين بالضريبة أن يقدموا إشعارا لمفتش الضرائب ضمن أجل (10) أيام طبقا للمادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة².

ه. تدوين رقم التعريف الجبائي: يجب أن يرفق كل تصريح أو عقد أو عملية تتم لدي المصلحة التابعة

للإدارة الجبائية برقم التعريف الجبائي وذلك من أجل تسهيل عملية التسيير الجبائي لملفات المكلفين بالضريبة.

2. الواجبات المحاسبية: إن المكلف الخاضع للنظام الحقيقي ملزم بمسك محاسبة منتظمة وكاملة ومتسلسلة

وصحيحة ومقنعة ومؤسسة حسب الأنظمة المحاسبية بالإضافة إلى ذلك فقد ألزم القانون التجاري التجار بمسك السجلات المحاسبية التالية³:

¹المادة 132، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص ص 28-29.

² المادة 195، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 46.

³ بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص ص 127-129.

أ. **دفتر اليومية:** أجبر القانون التجاري مسك دفتر اليومية في المادة (09): (كل شخص طبيعي أو معنوي

له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يعد فيه يوماً بيوم العمليات المقامة، شرط أن يحفظ هذا الدفتر،

وكل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوم بيوم).

فدفتر اليومية دفتر موقع من طرف القاضي التجاري لدى المحكمة، فيما يخص الأشخاص الذين يقومون

بأرباح غير تجارية فدفتر يوميتهم موقع من طرف رئيس مصلحة الضرائب الموجودة في مقر نشاطه.

ب. **دفتر الجرد:** هو كدفتر اليومية يجبر كذلك القانون التجاري بالزامية مسك دفتر الجرد، والذي ينص بإجراء

الجرد على جميع عناصر الأصول والخصوم السنوية بصفة مدققة والجرد يسمح برصد جميع الحسابات من

أجل إنجاز الميزانية الختامية وكذا معرفة وضعية المؤسسة (ريح أو خسارة).

ت. **حفظ الدفاتر المحاسبية والسندات المراسلة:** طبقاً للقانون التجاري فإنه يجب الاحتفاظ بالدفاتر

المحاسبية والسندات المراسلة والصور المطابقة للرسائل لمدة 10 سنوات، لذا كل محاسبة تقدم إلى الإدارة

الجبائية يجب أن تتوفر فيها ثلاث قواعد أساسية وهي: صحة التصريح، قانونية، مصادقة "مطابق

للكتابات".

المطلب الثالث: الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة:

أمام صرامة المراقبة الجبائية يحوز المكلف على ضمانات عديدة تحمي حقوقه خلال إجراءات المراقبة،

وسنحاول تقديم حقوق المكلف وهي على النحو التالي:

1. الضمانات المتعلقة بالتحقيق:

يتمتع المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتحقيق يتوجب على المراقبين احترامه، كما أن الإخلال بها يؤدي إلى

بطلان التحقيق وإلغاء النتائج المترتبة عنه ومن أهمها ما يلي:

أ. إشعار المسبق وأجل التحضير:

لا يمكن الشروع في أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته (10) أيام، ابتداءً من تاريخ استلام هذا الإشعار. يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، في حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك. و في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم إشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة¹. وأضافت المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية الفقرة 03 " أنه لا يمكن القيام بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للشخص الطبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع الإشعار بالاستلام، مرفوقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه أجلاً أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوم، ابتداءً من تاريخ الاستلام².

ب. الاستعانة بمستشار أو وكيل:

يكون لمكلف بالضريبة الحق في الاستعانة بمستشار يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة للاستشارة به أو الإنابة عنه³.

¹ المادة 04-20، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 10.

² المادة 03-21، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 13.

³ المادة 04-20، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 10.

للمستشار أن يعين موكله والإبابة عنه أثناء عملية التحقيق، لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة، لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حال ما إذا تم تأجيلها¹.

ت. تحديد مدة التحقيق:

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر فيما يخص²:

- مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛
 - كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها
- ويمدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة (09) أشهر؛
 - لا تطبق مدد المراقبة في عين المكان المحدد أعلاه في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا.

ث. عدم إمكانية إعادة الرقابة:

عند انتهاء التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة، بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب، وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة، مرجع سابق، ص 09.

² المادة 20-05، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص ص 10-11.

خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية، فواتير أو مذكرات، بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم وبالنسبة لنفس الفترة¹.

2. الضمانات المتعلقة بإعادة التقييم:

أ. التبليغ بإعادة التقييم:

يرسل الإشعار بإعادة التقييم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار الاستلام، ويجب أن يكون مفصلاً بقدر كاف ومعللاً، كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقييم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم 30 ملاحظاته أو إعلان قبول لها، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمنى².

ب. حق الرد:

منح المشرع الضريبي للمكلف في إطار الرقابة الجبائية أجل أربعين (40) يوماً ليرسل ملاحظاته أو قبوله، في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائياً، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة³.

¹ المادة 20-08، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 11.

² المادة 20-06، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 11.

³ المادة 20-07، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 11.

ج. حق الطعن:

منح المشرع للمكلف بالضريبة الإمكانية في الطعن عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في الوعاء الضريبي أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي¹.

¹ المادة 70، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص26.

المبحث الثالث: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية.

تعتمد عملية الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأنشطة المخولة لها قانونيا للقيام بذلك، حتى

تمارس بطريقة منظمة وجيدة وتعزيزا لذلك فقد خول المشرع الجزائري لأعوان هذه الأجهزة مجموعة من

الصلاحيات والحقوق التي لا بد من الاستناد عليها لأداء مهمتهم الرقابية، كما أنه قد يترتب عن مخالفة المكلفين بالضريبة للقواعد المنصوص عليها عدة عقوبات وغرامات.

المطلب الأول: الهيئات المختصة بالرقابة الجبائية

تعتمد الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل المخولة لها قانونا بأداء هذه العملية، ولتعزيز ذلك فقد منح

المشرع الجزائري لأعوان هذه الأجهزة عدة صلاحيات وحقوق لا بد من الاعتماد عليها لأداء مهمتهم الرقابية.

أولاً: الهيئات المختصة حالياً بالرقابة الجبائية

هناك عدة وسائل مختصة حالياً بالرقابة الجبائية سوف نتطرق إليها فيما يلي :

أ. مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV):

أنشأت هذه المديرية المركزية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13/07/1998 والمتضمن

التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة

الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطائها كما أن اختصاصها يمتد عبر التراب الوطني¹.

وتعنى مديرية الأبحاث والمراجعات بممارسة المهام التالية²:

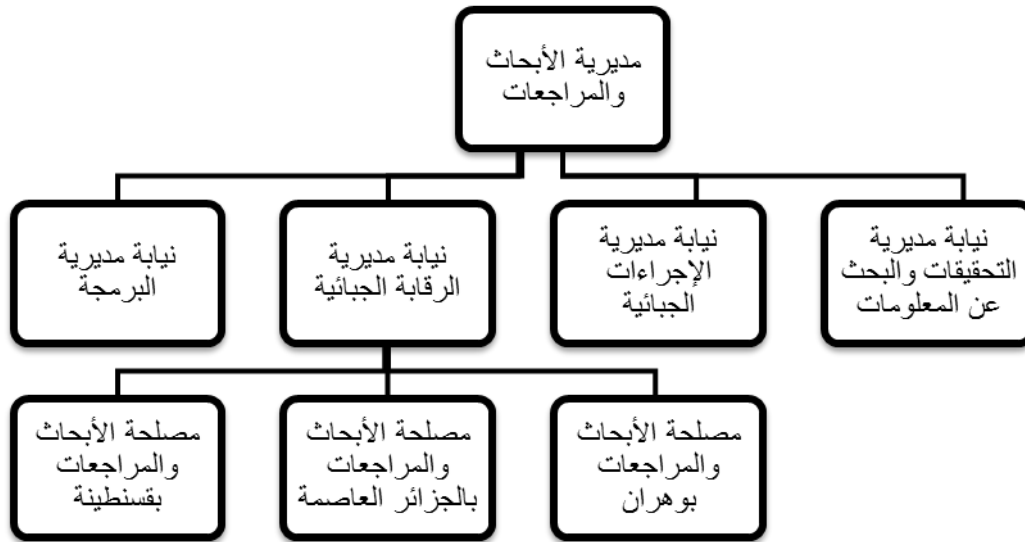
- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب مما يساعد على معرفة الملفات ذات الأولوية والأهمية من أجل

دراستها؛

¹ابن تومي عادل، وهاب مباركة، الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم الاقتصاد، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017م، ص10.

² حداد زكرياء، الرقابة الجبائية ومساهماتها في التحصيل الجبائي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2017م، ص26-27.

- جعل الرقابة أكثر شفافية حماية لمصالح الخزينة العمومية وحقوق؛
- إجراء سلسلة من العمليات من أجل تحسين نوعية مردودية الجبائية العامة؛
- تقليص حجم المنازعات الجبائية نظرا لخطورتها؛
- أما الهدف الأساسي لهذه المديرية هو مكافحة التهرب الضريبي ولذلك فإنها تبنت إستراتيجية محكمة من أجل بلوغ هذا الهدف وتتمثل أساسا في تحقيق كل ما سبق ذكره.
- وفيما يلي الشكل رقم (3) يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات:



المصدر: سليمان عتير، مرجع سابق، ص 88.

ب. المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية:

إضافة إلى مديرية الأبحاث والمراجعات على المستوى المركزي، فإن المديرية الولائية للضرائب على المستوى المحلي هي أيضا مكلفة بقيام عملية الرقابة الجبائية بتكفل مديرية فرعية مهتمة بهذا المجال، إذ تعد الهيئة المختصة بهذه المهمة عبر إقليمها.

كما أنها مكلفة بتطبيق برامج المراجعة المصادق عليها من مديرية الأبحاث والمراجعات والتي تكون في إقليم الولاية بشرط أن يكون المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية محققين رقم أعمال سنوي أقل من 4.000.000 دج بالنسبة للقادمى الخدمات ورقم أعمال سنوي أقل من 10.000.000 دج لباقي المؤسسات الأخرى¹.

وتتشكل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى كل ولاية من ثلاث مكاتب وهي²:

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية؛

- مكتب البطايق ومقارنة المعلومات؛

- مكتب التحقيقات ومراقبة التقييمات.

وفي هذا الإطار فإن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بما يلي³:

• البرمجة والتحقق في كل نقطة من حدود الولاية، وكل التحريات والتحقيقات والأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي؛

• دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة؛

• السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من خلال التحقيق، وكذا على وصول تقارير التحقيق

للإدارة في أحسن الظروف؛

• تنفيذ الأعمال ذات الفائدة الجبائية؛

• البحث وتحليل أسباب الغش الضريبي وإيجاد حلول واقتراحات ناجعة لهذا الإشكال؛

• تقييم نتائج التحقيقات؛

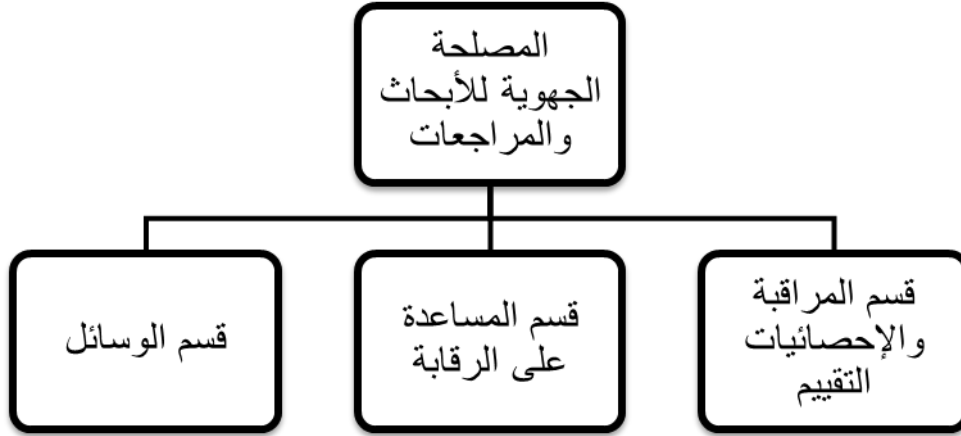
• تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية.

¹ لياس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص ص 28/27.

² بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص 33.

³ سليمان عتير، مرجع سابق، ص ص 106-105.

وفيما يلي الشكل رقم (4) يوضح الهيكل التنظيمي للمصلحة الجهوية للضرائب



المصدر : سليمان عتير، مرجع سابق، ص96.

ثانيا: الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية

بهدف مواكبة التطورات الحديثة والتحكم بشكل فعال في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة، قامت الإدارة بالتكيف مع المعطيات الجديدة ووضعت قواعد سير متجانسة وحديثة على المستوى التشريعي و التنظيمي، وبهذا قامت الإدارة الجبائية بعصرنة مخططها الهيكلي والذي يدخل ضمن الإصلاحات الجبائية في الجزائر، حيث قامت المديرية العامة للضرائب بوضع مجموعة من النشاطات تهدف إلى تحقيق هذا الغرض، والمتمثلة في إنشاء هياكل إدارية تنظيمية جديدة ابتداء من سنة 2002م، وتتمثل في مديرية كبريات المؤسسات (DGE)، مركز الضرائب (CDI)، مراكز جوارية للضرائب (CPI)¹.

¹دريد موسى، مرجع سابق، ص86.

أ. مديرية كبريات المؤسسات:

أنشأت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 28/09/2002 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494/02 المؤرخ في 26/12/2005 ولها صلاحيات على المستوى الوطني لكونها مكلفة بتسيير كل المهام مع تحديد الوعاء إلى التحصيل وحتى الرقابة الجبائية والمنازعات¹.

وهي مديرية توجد بالجزائر العاصمة يعني تكون هذه المديرية وطنيا، وهي المديرية التي تسيير وتراقب الملفات الجبائية للشركات الكبرى والتي يتعدى رقم أعمالها السنوي 100 مليون دج، وتعتبر جهاز مستحدث وداعم في مكافحة التهرب والغش الضريبي².

أما المهام المسندة لمديرية كبريات المؤسسات في مجال اختصاصها على المستوى الوطني ومدى حجم الملفات الجبائية التي بحوزتها نجدها عديدة نذكر منها ما يلي³:

_مسك ومتابعة مستمرة ودقيقة لكل ملف جبائي خاص بالمكلفين المتواجدين تحت سلطتها؛

_البحث عن المعلومات الجبائية في مختلف المصادر لجمعها وتبويبها بغرض الاستغلال الأمثل؛

_إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج؛

_التحقق في التظلمات والشكاوي ومعالجتها ضمن متابعة المنازعات الإدارية منها والقضائية.

ويمكن حصر المكلفون الخاضعون لرقابة كبريات المؤسسات فيما يلي⁴:

_الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين المشكلة بقوة القانون أو فعليا والمعاملات في ميدان المحروقات، وكذا الشركات التابعة لها كما تنص عليه أحكام القانون رقم: 86-14 المؤرخ في: 19/08/1986، والمتعلق بأعمال التتقيب والمحروقات واستغلالها ونقلها بالأنايب، المعدل والمتمم، وكذا النشاطات الملحقة بها؛

¹ لياس قلاب نبيح، مرجع سابق، ص 29.

² زين عمارة منصور، مرجع سابق، ص 34.

³ زين التومي عادل، وهاب مباركة، مرجع سابق، ص 12.

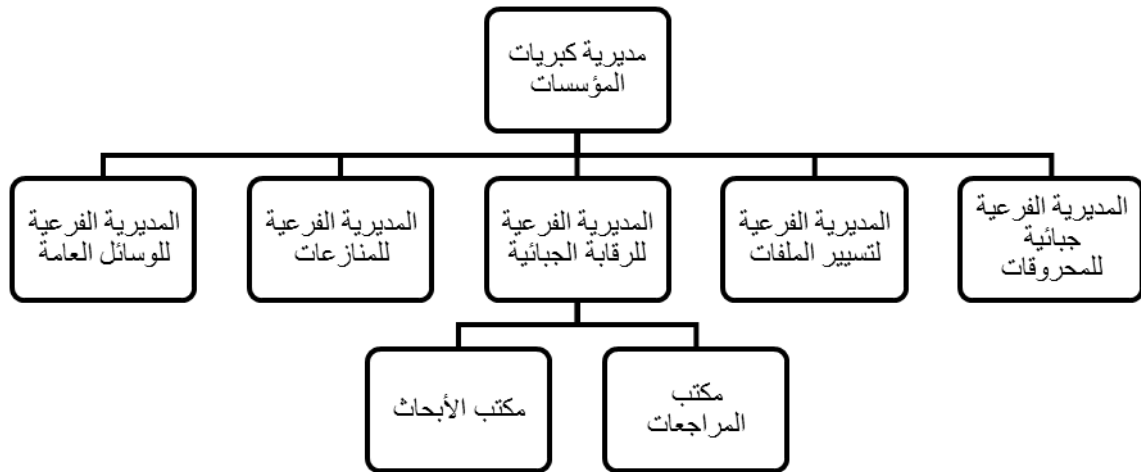
⁴ سليمان عتير، مرجع سابق، ص 93.

شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال المنصوص عليها في المادة: 136 من قانون الضرائب المباشرة والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة المالية مائة مليون دينار جزائري (100.000.000 دج)؛

تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا والتي يفوق أو يساوي رقم أعمال أحد أعضائها مائة مليون (100.000.000 دج)؛

الشركات المقيمة في الجزائر والعضوة في التجمعات الأجنبية وكذا الشركات التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر كما هو منصوص عليه في المادة: (1-156) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وفيما يلي الشكل رقم (5) الذي يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات.



المصدر: دريد موسى، مرجع سابق، ص 87.

أ.مركز الضرائب:

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

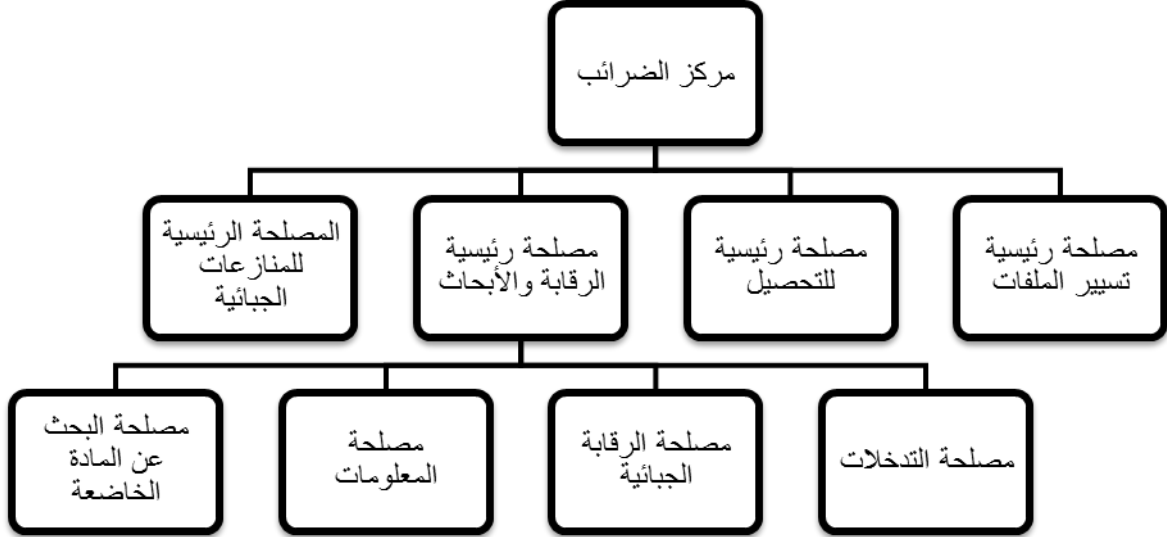
مائة مليون دينار جزائري 100.000.000 دج، بالإضافة إلى المهنة الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل، مع تكليفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحياته¹، ومن بين المهام الرئيسية لمركز الضرائب نذكر ما يلي²:

- _التسيير والتكفل الحسن لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي؛
- _في حالة وجود تجاوزات خطيرة يحول الملف الجبائي إلى عملية التدقيق المعمق بهدف التطهير؛
- _القيام بالبحث عن المعلومات الجبائية والماد الخاضعة للضريبة لجمعها واستغلالها بشكل أمثل؛
- _إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج المحصلة؛
- _التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوي الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تحت سلطتها.

¹ ابن تومي عادل، وهاب مباركة، مرجع سابق، ص 12.

² لياس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص 30.

وفيما الشكل رقم (6) يوضح الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب:



المصدر: دريد موسى، مرجع سابق، ص 89.

ج.المركز الجواربي للضرائب:

هي مصالح مستحدثة بالنظام الجبائي الجزائري وتعتبر نموذج مصغر لمراكز الضرائب، فهي تتابع ملفات المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية بالإضافة إلى تخصيصها في متابعة الجبائية العقارية وكذا الجبائية المحلية الفلاحية¹، وهي مكلة بما يلي:

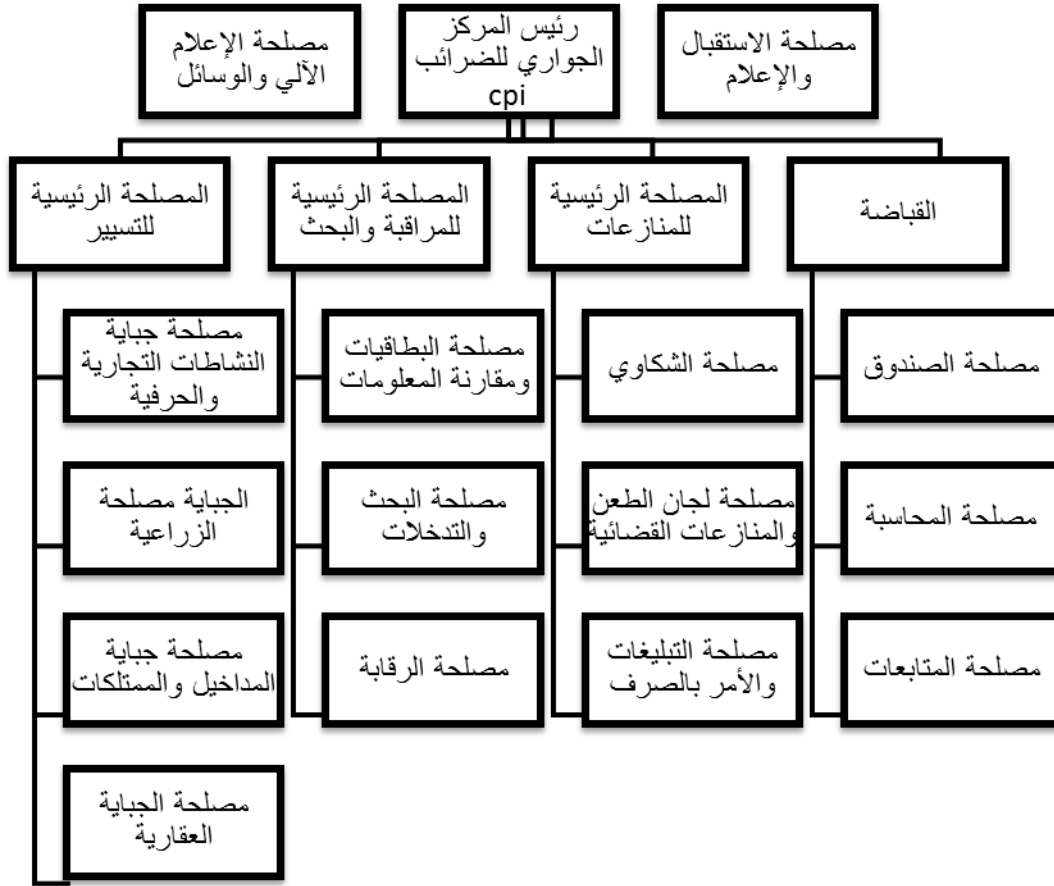
ـ مسك وتسيير ملفات المكلفين التابعين لاختصاصها؛

ـ تراقب التصريحات وتنظم التدخلات:

ـ تبحث عن المعلومات الجبائية بغية استغلالها.

¹ابن التومي عادل، وهاب مباركة، مرجع سابق، ص 12.

وفيما يلي الشكل رقم (7) يوضح الهيكل التنظيمي للمركز الجوارى للضرائب



المصدر: برازي معمر، إصلاح الهياكل الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي والحد من الغش والتهرب

الضريبيين، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،

جامعة آكلي محند أوالحاج، البويرة، الجزائر، 2015، ص58.

المطلب الثاني: وسائل الرقابة الجبائية:

تتمثل فيما يلي¹:

أ. الوسائل البشرية: إن وجود الموظفين المختصين بالرقابة الجبائية مقسم بين الهياكل المختلفة حسب

المعايير التالية:

- كثافة النشاط الإقتصادي على الإقليم الضريبي؛

- أهمية المحيط باعتباره زاوية ضريبية؛

- حسب التخصص فهناك موظفين مكلفين بالبحث عن المعلومات الضريبية وآخرين مكلفين بالمراجعة

المحاسبية وكذا المختصون بالرقابة المختلطة.

وإن العون الجبائي الكفاء يمثل الوسيلة القاعدية لتنفيذ نشاطات الإدارة عن طريق المراقبة، كما يمثل العنصر

المحدد للأهداف الكمية، لذلك لا بد من توفير شروط استثنائية فيه مطلوبة في الرقابة الجبائية وهي:

- كفاءة مختصة ومؤكدة، لإضافة إلى التمتع بسلوك حضاري؛

- أقدمية مهنية في الميدان تكون على الأقل بالنسبة:

• المفتش: 5 سنوات؛

• المفتش الرئيسي: 3 سنوات؛

• المفتش المركزي: سنة على الأقل.

ب. الوسائل الإعلامية: لقد أنشأت الإدارة العامة للضرائب مخطط إعلامي موجه يضم مجموعة من هياكل

الإدارة الجبائية، ويقوم على تعميم كل نشاطاتها حيث تشكل عنصرا أساسيا فيما يتعلق بالرقابة الجبائية

كما يلي:

- تثبت جميع الملفات الوطنية الخاصة بالمكلفين بالضريبة؛

¹ ابن عمارة منصور، مرجع سابق، ص ص 34 35.

- الإستعمال الإجباري لرقم التعريف الإحصائي في عملية الاستيراد وعند تحرير الفواتير؛
- تمركز وإجراء تقاطع للمعلومات المتعلقة بالنشاطات الخاصة بمصادر المداخيل وما يملكه المدين؛
- لقد تم إنشاء رقم جديد وهو رقم التعريف الوطني (NIM) ودخل حيز التنفيذ في المعاملات التجارية سنة 2016.

ت. التقويم: إن إختيار واستغلال المعلومات الجبائية في الآجال المطلوبة، كانت من أهم انشغالات الإدارة الجبائية، التي طورت أساليب جديدة ومحدودة للتحكم فيها، وفي هذا الأثر فإن أهم شيء هو ظهور دوران المعلومات الجبائية، حيث تعمل الإدارة الجبائية مع إدارة الجمارك حتى تضمن الانتشار السريع والتنظيم نحو المصالح القاعدية من أجل تنفيذ عمليات مراقبة المخزون، استرجاع الرسم على القيمة المضافة ومراقبة التصريحات الجبائية...إلخ.

عندها فإن فعالية الإجراءات المطبقة ستصل دون شك إلى أداء مميز في إطار مخطط الإدارة الجبائية المعتمدة من طرف السلطات العامة والمطبقة سنة 1999 والذي تدور محاوره الرئيسية حول:

- تنفيذ مخطط موجه إعلامي عن طريق وضع شبكات وأجهزة إعلامية؛
- نظام مركزي؛
- تحقيق توصيل بين الشبكات الإعلامية عن طريق شبكة وطنية (réseau national).
- أن يقوم بالربط مع البنوك وبنظمات التأمين الاجتماعي، الحسابات الجارية البريدية والإدارة الجبائية.

المطلب الثالث: الغرامات والعقوبات الجبائية

تتوقف الرقابة الجبائية على مدى أهمية العقوبات والغرامات المحددة، إلا أن المبالغة في تلك العقوبات قد يكون له أثر عكسي. فقد وضع المشرع الجزائري عدة إجراءات عقابية لكل من يخالف قانون الأعمال الضريبي لضمان التحصيل الجيد للضريبة، وزيادة مردوديتها.

ويوجد نوعين من العقوبات وهما: الغرامات الجبائية والعقوبات جبائية.

أولاً: الغرامات الجبائية

تتمثل الغرامات الجبائية في فرض زيادات مالية على المكلف المعني، وتختلف حجم هذه الزيادات على المكلف المعني بحسب طبيعة المخالفة، ويتضح ذلك كما يلي:

1. الغرامات المتعلقة بالتصريح السنوي:

حسب المادة 192 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة¹ فإنه تفرض تلقائياً الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل، وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%.

2. غرامات التأخير في التصريح:

يترتب عن مكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الآجال المحددة، أو عند إثبات تصريحه، الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب المواد 152 و153 و180 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، دفع غرامة جبائية قدرها 1.000 دج وهذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها. في حالة تقديم الوثائق المطلوبة في أجل (30) يوم ابتداء من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعني بالأمر، في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام، تفرض الضريبة تلقائياً ويضاعف مبلغ الحقوق إلى غاية 25%¹.

¹المادة 192، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص ص 44-45.

3. الغرامات بسبب نقص في التصريح:

- حسب الفقرة الأولى من المادة 193 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، فإنه عندما يصرح المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، ويزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها نسبة¹:
- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه؛
 - 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه؛
 - 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

ثانيا: العقوبات.

نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي الضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كليا أو جزئيا، بما يأتي²:

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج؛
- الحبس من شهرين (2) إلى ستة (6) أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج، ولا يتجاوز 1.000.000 دج؛
- الحبس من ستة (6) أشهر إلى سنتين (2) وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها من 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج؛

¹ المادة 193-01، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، مرجع سابق، ص 45.

² المادة 303-01، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 69.

- الحبس من سنتين (2) إلى خمس (5) سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج، أو إحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج؛
- الحبس من خمس (5) سنوات إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج.

خلاصة الفصل:

من خلال تطرقنا إلى الإطار النظري و المفاهيمي للرقابة الجبائية، وأهم ما يمكن استنتاجه من هذا الفصل ما يلي:

- الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة، كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية التزاماتهم الضريبية، والعمل على إكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها؛

- وتتعدد طرق وأشكال الرقابة الجبائية من الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق إلى التحقيق في المحاسبة الشامل والمصوب والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية وكل هذه الطرق هدفها التحقق من دقة المعلومات المحاسبية؛

- عمل المشرع على تنظيم سير وعمل عملية الرقابة الجبائية بإسناد مهمة القيام بها إلى أجهزة مختصة في هذا المجال.

الفصل الثاني

تمهيد:

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

المبحث الاول: التهرب الضريبي المفهوم والأنواع.

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

المطلب الاول: مفهوم التهرب الضريبي

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

يعرف التهرب الضريبي بأنه: "عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة لمصالح الضرائب أو من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة لإفلات من دفع

الضريبة، وبعبارة أخرى إن المكلف يتخلص من دفع الضريبة إما بشكل كلي أو بشكل جزئي".¹

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

في يعرفه البعض الآخر بأنه: "تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو استغلال الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق

الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية".³

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

محاولة المكلف التخلص من دفع الضريبة؛

التخلص من الضريبة يكون بشكل جزئي أو كلي؛

¹المهاني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ط1، مصر، 2010، ص10.

² محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص317.

³ زغود علي، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 1، 2005، ص209.

يتبع المكلف أثناء عملي التهرب طرق مشروعة وغير مشروعة للتملص من أداء واجبه الضريبي.

المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي

ينقسم التهرب الضريبي بحسب المنظور الذي ينظر من خلاله إلى:

1. التهرب الضريبي وفقا لمشروعيته

التهرب المشروع أو التجنب الضريبي

هو التهرب الذي يكون في إطار قانوني يسمح للمستفيدين من ورائه بتجنب الضريبة بطريقة نزيهة،¹ كما يقصد به تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي والتي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هنالك مخالفة للنصوص القانونية²، هنا يمكن التمييز بين ثلاثة حالات للتهرب الضريبي هي:³

تهرب ضريبي ناتج عن تغيير سلوك المستهلك؛

تهرب ضريبي ينظمه التشريع الجبائي؛

تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الجبائي.

2.1 التهرب غير المشروع أو الغش الضريبي

هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصاريح بمداخله أو تقديم تصريح ناقص،⁴ كما

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

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

³ محمد دويدار، دراسات في الاقتصاد المالي، دار المعرفة، الإسكندرية-مصر، 1996، ص230.

⁴ راشدي أمين، المرجع نفسه، ص487.

يشكل كل الحركات المادية والعمليات القانونية والمحاسبية، وكل الوسائل والترتيبات والتدابير التي يلجأ إليها المكلف، بهدف التخلص من دفع الضرائب المستحقة أو التقليل منها،¹ وللغش الضريبي ركنان:²

1.2.1 الركن المادي

هو استخدام طرق تدليسية ووسائل مختلفة قصد التقليل من الأساس الخاضع للضريبة ومن بين هذه الوسائل نذكر:

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

2.2.1 الركن المعنوي

يتمثل هذا الركن في عنصر القصد (النية) للغش الضريبي، وذلك بمخالفة واضحة وصريحة، غير أن هذه النية تبقى صعبة بالنسبة للإدارة الجبائية توفر النية الحسنة لدى أغلب المكلفين بالضريبة.

2. التهرب الضريبي حسب النطاق الجغرافي

1.2 التهرب المحلي

هو النوع يحدث في نطاق حدود الدولة الموجودة بها بحيث تكون أفعال التزوير التي يقوم بها المكلف لا تتعدى هذه الحدود وباستغلال الثغرات الموجودة في النظام الضريبي أو بطرق وأساليب أخرى.³

¹ عبد الرزاق عباس، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص94.

² ولهي بوعلام، عجلان العياشي، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير، العدد08، المسيلة-الجزائر، 2008، ص ص147،148.

³ غازي حسين عناية، النظم الضريبية في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية-مصر، 2003، ص342.

2.2 التهرب الدولي

يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للمداخيل والأرباح

التي من المفروض أن تخضع لضريبة البلد التي حققت فيه فعلا الى بلد آخر يتميز بضغط جبائي منخفض.¹

المبحث الثاني: التهرب الضريبي أسبابه وطرقه واثاره

تساهم البيئة الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية بشكل كبير في انتشار وتنامي ظاهرة التهرب الضريبي، وهذا

راجع لعدة أسباب وهو ما يساعد المكلف بالضريبة على إستخدام العديد من الطرق والأساليب للتهرب.

المطلب الاول: أسباب التهرب الضريبي

يعود انتشار ظاهرة التهرب الضريبي إلى توفر أسباب معينة والتي ترتبط بالمكلف بصفة خاصة وكذا النظام

الضريبي المطبق، والظروف الاقتصادية السائدة بصفة عامة.

1. الأسباب المتعلقة بالمكلف

غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي الى المكلف في حد ذاته والتي تندرج في إطار اعتبارات نفسية، أخلاقية

ومالية، وتتمثل هذه الأسباب في:

ضعف المستوى الخلفي

من العوامل الجوهرية التي تؤدي الى التهرب الضريبي ضعف المستوى الخلفي لدى الأفراد المنوط بهم دفع

الضريبة، والذي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب الضريبي.²

¹أبودالعلي، ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر وسياسات التعامل معها: دراسة تحليلية، مجلة دفاتر اقتصادية المجلد 3، العدد 6، الجلفة-الجزائر، 2013، ص77.

²الشرقاوي عبد الحكيم مصطفى، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية-مصر، 2006، ص19.

2.1 ضعف الوعي الضريبي

ويقصد به شعور المواطن بواجبه نحو وطنه، وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقى عليها من أعباء.¹

3.1 الوضعية المالية السيئة للمكلف

تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب ونطاقه بحيث نجد أن ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه وساء مركزه المالي.²

2. الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي

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

2. 1 تعقد التشريعات والقواعد الضريبية

مثل (الإعفاءات، التخفيضات، الإضافات)، وهذا ما يترك مجالاً لتأويلات كبيرة وخاصة أثناء التطبيق، كما أن التشريعات الضريبية غير المنسجمة وغير المترابطة، تحوي الكثير من الإبهامات والتعقيدات والثغرات الأمر الذي يترك مجالاً للتهرب والغش الضريبي.³

2.2 عدم استقرار التشريعات الجبائية

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

¹ محمد مرسي فهمي، سيد لطفى عبد الله، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، الدار المصرية للنشر، القاهرة-مصر، 1999، ص301.

² ناصر مراد، إشكالية التهرب الضريبي، مجلة الحقيقة، المجلد 9، العدد 15، أدرار-الجزائر، 2010، ص119.

³ عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية، ط1، القاهرة-مصر، 1994، ص237.

الإدارة الجبائية.¹

3.2 كثرة وتعدد الضرائب وارتفاع نسبها

هذا ما يجعل وطأتها تشتد على المكلف، فيكون ذلك حافزا للتهرب منها، والثابت أنه كلما ارتفع سعر الضريبة وازداد عبئها كلما كان ذلك مدعاة للتهرب منها.²

4.2 عدم مرونة النظام الجبائي

والذي يجب أن يرتبط بالتنمية وطبيعة تطور الأنشطة الاقتصادية، لذلك يجب تتبع أساليب عمل مرنة تتلائم مع الظروف الاقتصادية العامة.³

5.2 ضعف وعدم صرامة القوانين في معاقبة المتهربين

إذا قلت احتمالات القبض وانخفض معدل العقوبة في حالة المحاكمة والقبض، سيؤدي في النهاية الى فتح الطريق باتجاه المزيد من جرائم التهرب.⁴

3. الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية⁵

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة، كلما سهل التهرب الضريبي، ويرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية بالإضافة إلى نقص اليد العاملة الفنية، ونقص الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة، إضافة إلى ضعف أو تدني الأجور، كما توجد ظاهرة خطيرة تهدد الإدارة الضريبية والتي ترتبط بالجانب الخلفي لموظفي الإدارة والمتمثلة في الرشوة

¹إفلاح محمد، السياسة الجبائية الأهداف والأدوات: حالة الجزائر، أطروحة دكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005-2006، ص79.

²عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، مرجع سبق ذكره، ص225.

³فحطان السيوفي، اقتصاديات المالية العامة، دار طلاس للنشر، ط1، دمشق-سوريا، 1989، ص162.

⁴الشقراوي عبد الحكيم مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص114.

⁵ناصر مراد، إشكالية التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص ص120، 121.

بحيث تعتبر سبب رئيسي وتدرج ضمن الفساد الضريبي، كما تعاني الإدارة الضريبية من عدة مشاكل تتمثل في:

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

سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري، إذ لا زالت الملفات تعالج بطريقة يدوية.

4. الأسباب المرتبطة بالظروف الاقتصادية

تؤثر الظروف الاقتصادية التي تمر بها كل من الدولة والمكلف على مستوى نقشي التهرب الضريبي بين أوساط المكلفين ويمكن تلخيص هذه الظروف في النقطتين التاليتين:¹

إن فترات الكساد والأزمات التي يشهدها أي بلد تعمل على انتشار التهرب الضريبي وزيادته بسبب قلة النقود وانخفاض دخول المكلفين، وتدهور القدرة الشرائية للأفراد، مما يصعب على المنتجين نقل عبء الضريبة، لذلك يلجئون إلى التهرب الضريبي بمختلف الطرق المتاحة؛

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

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

المطلب الثاني: طرق التهرب الضريبي

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

1. التهرب عن طريق العمليات المحاسبية

التهرب عن طريق التحايل المحاسبي يكون بلجوء المكلف إلى تقرير أو إقرار ضريبي استناد إلى دفاتر وسجلات وحسابات مصنعة، مخالفة للحقيقة كتوزيع الأرباح على شركاء وهميين أو اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع وذلك بغرض تقليل الإيرادات وزيادة حجم النفقات مما يخفض الأرباح التي تخضع للضرائب،¹ وتتمثل هذه الطريقة في شكلين هما:

أ. تخفيض الإيرادات:

وهي من الطرق التقليدية التي يعتمدها المكلف من أجل تقليص الوعاء الضريبي من خلال التصريح بأرباح قليلة بكثير عما هي عليه في الحقيقة مستخدما في ذلك عدة عمليات تتمثل في:²

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

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

²بوشیخي عائشة، بوشیخي فاطمة، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، المجلد 3، العدد 1، البلدة-الجزائر، 2014، ص159.

ب. تضخيم التكاليف

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

- تسجيل رواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين وهميين أو لأشخاص حقيقيين لم يقوموا بأي نشاط أو تضخيم مبالغ أشخاص موجودين فعلا داخل المؤسسة، لكنهم يؤدون أعمال ثانوية غير تلك التي سجلت لها تلك الأعباء؛

- تسجيل نفقات ومصاريف عامة غير مبررة مثل الإفراط في تقديم المكافآت أو شراء مستلزمات خاصة - تسجل في حساب المؤسسة.

بواسطة تقنية الإهلاكات التي يستغلها المكلف، ويتلاعب بها من خلال تطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهتك، أو يرفع قيمتها مثلا، أو بزيادة اهتلاك أصول أصبحت خردة، أو التي لم يعد لها وجود أصلا، مما يساهم في تضخيم التكاليف.

2. التهرب عن طريق عمليات مادية وثانوية

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

1.2 التهرب عن طريق التحايل القانوني

يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالا وتنظيما وأرقى تقنية، إذ يتم التهرب عن طريق ثغرات القانون من خلال استغلال بعض النقائص الموجودة في النظام الجبائي أو التجاري لصالح المكلف، وبذلك لا

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

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

يستطيع المشرع الجبائي فرض أي عقوبة على مرتكبيها، حيث يستعين المتهرب الجبائي بأهل الخبرة والاختصاص لاستنباط طرق التحايل مستندين بذلك إلى نصوص قانونية، ويتجلى ذلك في إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلف بالضريبة الاستفادة من مزايا ليس له الحق في الاستفادة منها، ومن خلال وضعية قانونية مخالفة للوضعيات القانونية الحقيقية، كأن يقوم بإخفاء عملية توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة التي تقع عليه، أو يقوم بتمويه وضعية غير قانونية وراء وضعية قانونية مشابهة لها أقل إخضاعاً للضريبة منه، أو تزييف حالة أو وضعية قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعيات قانونية تجعلها معفاة من الضريبة: مثل تزييف وضعيات النشاط الاستثماري من خلال الادعاء بأنه نشاط في إطار الوكالة الوطنية لدعم الاستثمار للاستفادة من الحوافز الضريبية والإعفاءات.¹

التهرب عن طريق التحايل المادي

يعتبر التهرب الضريبي عن طريق العمليات المادية أقل خطورة من التهرب عن طريق العمليات القانونية، ويتمثل هذا التحايل في عدم التصريح القانوني للمواد والمنتجات والأرباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي، بحيث أن المكلف يقوم بتغيير واقعة مادية بطريقة غير قانونية، أي أن هذه الصورة من التحايل تتم عن طريق إخضاع المكلف بالضريبة للسلع والمنتجات والمواد الخاضعة للضريبة وجعلها بعيدة عن مراقبة إدارة الضرائب سواء كان الإخفاء كلياً أو جزئياً.²

1.2.2 الإخفاء الجزئي

يتجسد هذا الإخفاء في جزء من البضائع والسلع التي من المفروض أن تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك بطريقة غير شرعية، ومن بين هذه الصور التي يتجسد فيها الإخفاء الجزئي:³

¹ المرجع نفسه، ص 44، 45.

² رميساء بخاري، السعيد خويلدي، العلاقة بين التهرب الضريبي والفساد، دفاثر السياسة والقانون، المجلد 12، العدد 01، ورقة-الجزائر، 2020، ص 462.

³ عيسى بلخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 14.

عدم احترام المكلف لمقاييس الإنتاج المحددة من طرف القانون؛

إخفاء المكلف لجزء من البضاعة المستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية.

2.2.2 الإخفاء الكلي

يكون الإخفاء كليا عندما يسعى المكلف بالضريبة إلى التخلص من دفعها نهائيا، بحيث أن هذا النوع من التحايل يؤدي إلى إنشاء اقتصاد خفي غير مصرح به وغير قانوني وذلك في ظروف سرية عن طريق السوق السوداء، ويرجع ذلك إلى غياب الرقابة الجبائية في مواجهة هذا النوع من الغش نظرا لما يعترض الإدارة الجبائية من صعوبات في إخضاع التبادلات التي تتم في السوق السوداء.¹

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي

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

أولا: الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي²

التنمية، بالإضافة إلى أن انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمار، وبترتب عن ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة. كما يعمل التهرب الضريبي على الإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية، حيث تكون لها إمكانيات تمويلية هائلة تسمح بتحسين جهازها الإنتاجي وتقوية مكانتها في السوق.

¹ لجيب نبوي، جريمة التملص الضريبي وآلية مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، تخصص علوم جنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، باتنة-الجزائر، 2013، ص 129.

² بن فارس حسينة، إشكالية التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص نفود مالي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، البليدة-الجزائر، 2007، ص 30.

يعمل التهرب الضريبي أيضا على الإخلال بإنتاجية المؤسسات حيث يوجه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب الضريبي حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة، بالإضافة إلى الإخلال بالتوازن الجهوي للمشاريع الاستثمارية.

كما تساهم ظاهرة التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني، لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى فشل السياسات الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الاستقرار الاقتصادي.¹

ثانيا: الآثار المالية للتهرب الضريبي

يؤدي التهرب الضريبي إلى أضرار بالخرينة العامة للدولة، بحيث تخسر جزءا مهما من الموارد المالية، ويترتب على ذلك عجزها في الإنفاق العام، وتصبح غير قادرة على أداء واجباتها تجاه مواطنيها، وفي ظل هذا العجز تضطر الدولة إلى اللجوء لوسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي أو الاقتراض.²

ثالثا: الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي

إن ظاهرة التهرب الضريبي تقضي على أهم مبادئ الضريبة ألا وهو مبدأ العدالة فالعبء الضريبي يتحمله المكلف النزيه وبذلك ترسو قواعد الخداع واللامساواة بين طبقات المجتمع الواحد، كما تعمل ظاهرة التهرب الضريبي على:³

تثبيت وتعميق الفوارق الاجتماعية؛

تدهور الحس الجبائي لدى المكلفين؛

تدهور عامل الصدق في المعاملات.

¹ ابن فارس حسينة، مرجع سبق ذكره، ص30.

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

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

خلاصة الفصل :

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

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

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

الفصل الثالث

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة المستقبلية

نقوم بهذا المبحث بتقديم المؤسسة التي وقع عليها محور الدراسة و هي مفتشية سيدي عيسى التابعة للمديرية الولائية للضرائب بالمسيلة ، و التي سنقوم بتعريفها و تقديم هيكلها التنظيمي و المهام التي تقوم بها كل مصلحة.

المطلب الأول : مفتشية الضرائب و هيكلها التنظيمي

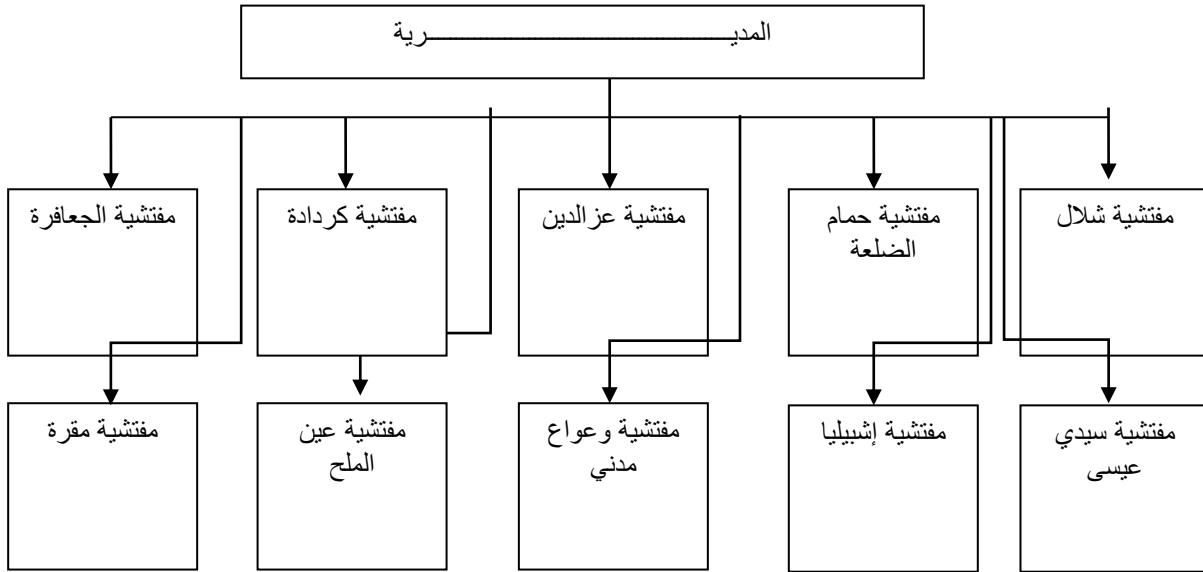
قبل الحديث عن المفتشية لا بد من تقديم الهيئة التابعة لها و هي المديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة.

1.المديرية الولائية لولاية المسيلة

أ. تعريف: تعتبر إدارة الضرائب من الهيئات العمومية التي لها طابع المرفق العام، تكتسب شخصية معنوية و ذات مهام و وظائف سيادية متمثلة في العمل الجبائي و هو بتحديد الوعاء الضريبي و حساب الضريبة و تخصيصها و الرقابة على التصريحات وفق القوانين الجبائية سارية المفعول و هي قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، قانون الضرائب الغير مباشرة، قانون الطابع، قانون التسجيل و قانون الرسم على حجم المعاملات و قانون الإجراءات الجبائية.

ويكون الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب المسيلة كما يلي :

الشكل رقم (8) :الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المسيلة



المصدر: إعداد الطالب بناء على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

1. تقديم مفتشية الضرائب بسيدي عيسى :

أ. **التعريف:** مفتشية الضرائب بسيدي عيسى هي مؤسسة حديثة النشأة تأسست سنة 1985 و هي عبارة عن إدارة جبائية تقوم بمسك و تسيير ملفات المكلفين بالضريبة ،و مراقبة التصريحات و إصدار الجداول الضريبية و مراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية و كشف العائدات كما تقوم بإرسال إشعارات الدفع للتجار، و الحرفيين و الصناع و المقاولين و ترسلها إلى قبضة الضرائب للتحصيل، كما أنها تعتبر المقر الأول في إعداد برامج الرقابة الجبائية لكل سنة وهي تقع في الجهة الشمالية لولاية المسيلة و جنوب بلدية سيدي عيسى و هي

تشرف على تسيير خمسة بلديات:

- بلدية سيدي عيسى؛
- بلدية عين الحجل؛
- بلدية سيدي هجرس؛
- بلدية بني يلمان؛

- بلدية بوطي سايج.

و تتكون المفتشية من أربعة مصالح على رأسها رئيس المفتشية و هي :

- مصلحة جباية المؤسسات و المهن الحرة؛

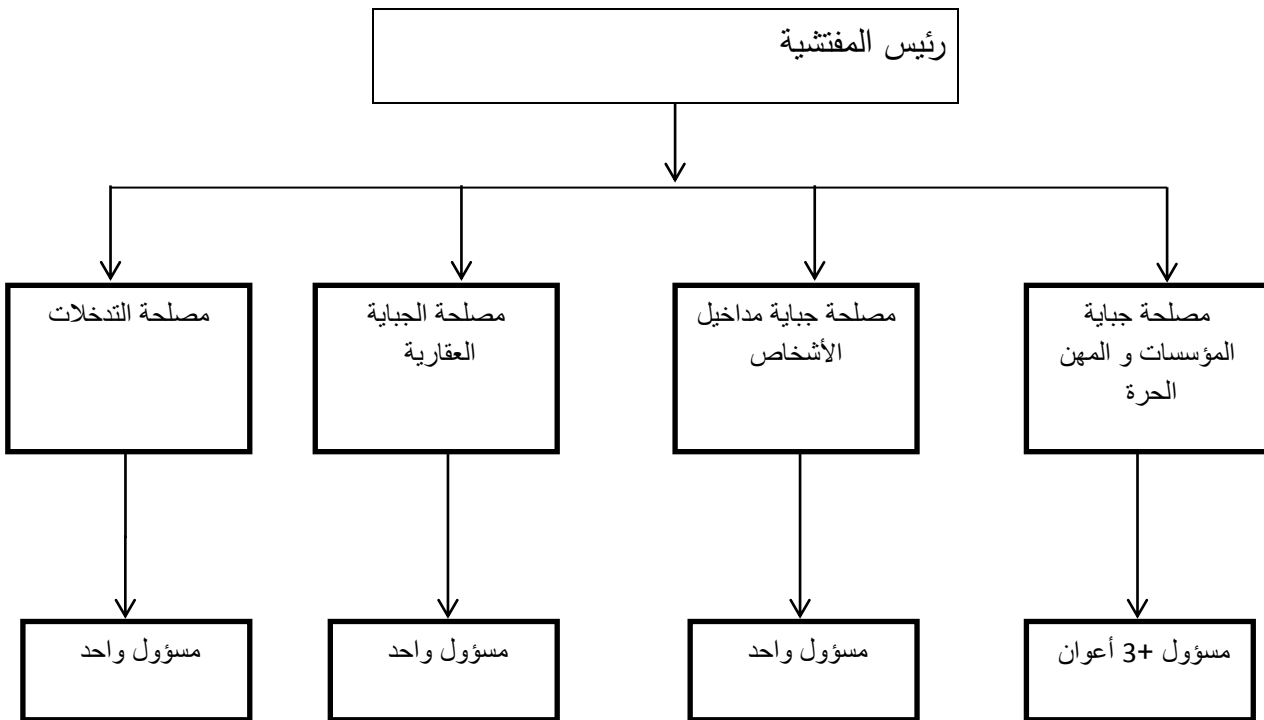
- مصلحة مداخيل الأشخاص الطبيعيين؛

- مصلحة الجباية العقارية؛

- مصلحة التدخلات.

أ. الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب بسيدي عيسى

الشكل رقم (9) :الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب لسيدى عيسى



المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على وثائق من المؤسسة

المطلب الثاني: مهام المفتشية

باعتبار المفتشية مقسمة إلى أربع مصالح، فإن كل مصلحة لها وظائف و مهام تؤديها بانتظام من أجل

إنجاح سير العمل و هي كالتالي :

أ.مهام مصالح جباية المؤسسات و المهن الحرة :

- استقبال و توجيه المكلفين بالضريبة؛
- تلقي التصريحات السنوية لمداخل الشركات؛
- مراقبة التصريحات الشهرية لأرباح الشركات و التدقيق في التصريحات السنوية؛
- إعداد المصفوفات الخاصة بأرباح الشركات.

أ.مهام مصلحة مداخل الأشخاص الطبيعيين :

- استقبال و توجيه المكلفين بالضريبة؛
- استقبال التصريحات بالمداخل مع مراقبة التصريحات، و حساب الضريبة على الدخل؛
- إعداد المصفوفة الخاصة بالمداخل؛
- إرسال و استقبال كشف الربط الخاص بالضريبة على الدخل.

أ.مهام مصلحة الجباية العقارية :

- استقبال و توجيه المكلفين بالضريبة؛
- مراقبة تصريحات المؤجرين؛
- إعداد مصفوفة الدخل على العقارات المبنية و الغير مبنية؛
- مراقبة تسيير الضريبة على العقارات و الضريبة على الثروة و حقوق الطابع و التسجيل من ناحية العدد و المنتج الضريبي؛

• القيام من حين لآخر بإحصاء العقارات و خاصة البنايات الجديدة.

أ. مهام مصلحة التدخلات :

- استقبال و توجيه المكلفين بالضريبة و خاصة الجدد منهم لتوعيتهم لمفهوم الضريبة؛
- فتح محضر معاينة للمكلفين بالضريبة؛
- البحث عن المادة الخاضعة للضريبة؛
- استقبال و بعث كشوف المعلومات.

المبحث الثاني: دراسة حالة بمفتشية الضرائب "سيدي عيسى".

سننطلق في هذا المبحث إلى طريقة التحقيق في المحاسبة.

المطلب الأول: الإجراءات المتبعة في التحقيق في المحاسبة.

أولاً: عموميات عن المؤسسة

1. التعريف بالمؤسسة:

- المؤسسة:
- طبيعة النشاط: نقل البضائع.
- حامل للسجل التجاري رقم:
- مسجل بمفتشية الضرائب سيدي عيسى تحت المادة رقم:
- الرقم الإحصائي:

2. الوضعية الجبائية للمؤسسة:

المكلف يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي حسب نص المادة 1-02-03-85-104 من قانون

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إضافة إلى الرسم على حجم المعاملات وفقاً للمواد 217-357 من نفس

القانون المذكور أعلاه.

ولكون المكلف يشغل عمالا فهو مكلف بدفع الضريبة على الرواتب والأجور حسب نص المادة 66 و 75 من نفس القانون.

كما يخضع المكلف إجباريا إلى دفع الرسم على القيمة المضافة وهذا نظرا لطبيعة النشاط الممارس طبقا للمواد 5- 6 من قانون الرسم على رقم الأعمال مع حق خصم الرسم على المشتريات حسب المادة 29 من نفس القانون.

ثانيا: سير عملية التحقيق

حيث يتم إشعار المكلف بالتحقيق في المحاسبة رقم: 201 بتاريخ: 2018/06/04, المرفق بميثاق المكلفين بالضريبة الموصى عليه، مع وصل استلام رقم:, يبين فيه تاريخ بداية التحقيق وهذا بعد إعطاء للتحضير قدره 10 أيام إبتداء من تاريخ استلام الإشعار, والسنوات موضوع التحقيق هي: 2014، 2015، 2016، 2017، أما الضرائب والرسم محل التحقيق هي: الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل.

أ. بداية التحقيق

بعد القيام بالمرحلة التحضيرية وإرسال الإشعار بالتوثيق، طلب المكلف الخضوع لعملية الرقابة الجبائية، في مكتب التحقيقات وقام بتحضير كافة الوثائق وقد تم دراستها من حيث الشكل والمضمون كما يلي:

• فحص المحاسبة من حيث الشكل:

تم تقديم الدفاتر المحاسبية التالية:

- دفتر اليومية: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة سيدي عيسى بتاريخ 2012/11/28

يحتوي على 139 ورقة؛

- دفتر الجرد: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة سيدي عيسى بتاريخ 2011/01/11 يحتوي

على 92 ورقة؛

- دفتر الأجرة: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة سيدي عيسى بتاريخ 2010/04/13 يحتوي على 47 ورقة؛

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

• فحص المحاسبة من حيث المضمون:

تمت المقارنة بين الوثائق الثبوتية وما تم تسجيله في الدفاتر المحاسبية، وعليه تم قبول المحاسبة المقدمة في تأسيس الربح الصناعي والتجاري لسنوات 2014 و 2015 و 2016.

الجدول رقم (1): دراسة المشتريات المبالغ ب دج

البيان /السنوات	2014	2015	2016	2017
المشتريات المصرح بها	8034983	9721392	9721392	4428429
المشتريات المستخرجة	8034983	9721392	9721392	4428429
الفرق	0	0	0	0

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات من مفتشية الضرائب سيدي عيسى.

بعد تتبع حركة المشتريات المصرح بها والمستخرجة للسنوات الأربعة محل التحقيق لم نسجل أي فارق.

• تجميع أرقام الأعمال:

الجدول رقم (2): تجميع أرقام الأعمال المقبوضة المبالغ ب دج

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
رقم الأعمال المستخرج	9496955	11787997	106467247	58799375
رقم الأعمال المصرح	9072750	11787997	106467247	58618205
الفرق	424205	0	0	181170

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات من مفتشية الضرائب سيدي عيسى.

تم تأسيس رقم أعمال المقبوض اعتمادا على المعلومات المتوفرة لدينا وهي مدخلات المدونة في الكشف البنكي بعد تتبع حركته، حيث سجلنا فارق في رقم الأعمال المصرح والمستخرج لسنتي 2014 و 2017 أما لسنتي 2015 و 2016 لم يتم تسجيل أي فارق.

الجدول رقم (3): تجميع أرقام الأعمال المفوتر المبالغ ب دج

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
رقم الأعمال المستخرج	11380655	18503579	124936485	51647269
رقم الأعمال المصرح	11380655	18503579	124936485	33739871
الفرق	0	0	0	17907398

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على بيانات من مفتشية الضرائب سيدي عيسى.

الفارق في رقم الأعمال لسنة 2017 نتيجة المقارنة بين ما هو مصرح في المحاسبة والمعلومات الواردة إلى مصلحتنا من طرف الشركة و الشركة

ونظرا لكون الفارق في رقم الأعمال يؤثر على هامش الربح الذي يفوق 35% والذي لا يعبر عن الربح الحقيقي لمثل هذا النوع من النشاطات وعليه يتم اللجوء إلى طريقة التصحيح الفوري لسنة 2017 تطبيقا لأحكام المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية، واعتماد هامش يقدر ب 10%.

الجدول رقم (4): هامش الربح الإضافي المبالغ ب دج

2017	البيان /السنوات
51647269	رقم الأعمال المستخرج
10%	هامش الربح
5164727	الربح المستخرج

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات من مفتشية الضرائب سيدي عيسى.

ثالثا: دراسة الأعباء

من خلال الإطلاع على الاستهلاكات المصرح بها ومقارنتها بالأرقام الأعمال المحققة من طرف المكلف بالعتاد الخاص بالمؤسسة لسنوات 2014 و 2015 يتضح لنا أن هناك مبالغة في استهلاك مادتي العجلات وقطع الغيار.

الجدول رقم (5): استهلاكات لسنة 2014 المبالغ ب دج

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	مبلغ خارج الرسم	الرسم	الملاحظة
111	21/05/2014	1230846	209244	العجلات
113	27/04/2014	1342000	228140	قطع غيار
المجموع		2572846	437384	0

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات من مفتشية الضرائب سيدي عيسى.

الجدول رقم (6): استهلاكات لسنة 2015 المبالغ ب دج

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	مبلغ خارج الرسم	الرسم	ملاحظة
14684	32/12/2014	835450	142027	العجلات
797	31/05/2015	84487	14363	قطع غيار
1649	15/11/2015	154132	26202	قطع غيار
المجموع				0
		1074069	182592	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات من مفتشية الضرائب سيدي عيسى.

ب. نتائج التحقيق المحاسبي

الجدول رقم (7): الرسم على النشاط المهني TAP المبالغ ب دج

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
رقم الأعمال المستخرج	9496955	11787997	106467247	58799375
رقم الأعمال المصرح به	9072750	11787997	106467247	58618205
الفارق الغير مصرح في رقم الأعمال	424205	0	0	181170
معدل الرسم	2%	2%	2%	2%
الرسم	8484	0	0	3623
معدل العقوبة	10%	10%	10%	10%

1211	362	0	0	848	العقوبة
13319					المجموع العام

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات من مفتشية الضرائب سيدي عيسى.

الجدول رقم (8): تأسيس الأرباح IRG المبالغ ب دج

البيان/السنوات	2017	2016	2015	2014	
الفارق الناتج في رقم الأعمال	0	0	0	424205	
الأعباء المرفوضة	0	0	1074069	2572846	
الربح المصرح به	1276048	1321568	-653421	2371320	-
الربح المستخرج الخاضع	5164727	1321568	420648	625731	
الضريبة المصرح بها	322814	336470	0	0	
الضريبة المستخرجة	1675654	336470	66194	127719	
الفارق	1546753	1352840	0	66194	127719
نسبة العقوبة	25%	10%	15%	15%	
العقوبة	367297	338210	0	9929	19158
المجموع العام	1914050	1691050	0	76123	146877

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات من مفتشية الضرائب سيدي عيسى.

الجدول رقم (9): الضريبة على الأجور IRG/S المبالغ ب دج

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017	
الضريبة المستخرجة	79952	71008	59392	37928	
الضريبة المسددة	26772	33120	19872	26496	
الفارق	53180	37888	39520	11432	142020
معدل العقوبة	25%	25%	25%	25%	0
العقوبة	13295	9472	9880	2858	35505
المجموع	66475	47360	49400	14290	177525

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات من مفتشية الضرائب سيدي عيسى.

- دراسة الرسم على القيمة المضافة

- الرسم على المشتريات

تم رفض الرسم على المشتريات للفواتير التي تم تسديدها نقدا وذلك تطبيقا لأحكام المادة 29 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

الجدول رقم (10): الرسم على القيمة المضافة للمشتريات المبالغ ب دج

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	مبلغ خارج الرسم	الرسم	ملاحظة
762	20/05/2015	119410	20300	مسددة نقدا
1201	13/08/2015	90470	15380	
1648	15/11/2015	139444	23706	
1649	15/11/2015	154132	26203	
المجموع		503457	85588	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات من مفتشية الضرائب سيدي عيسى.

الجدول رقم (11): الرسم على القيمة المضافة الواجب الدفع المبالغ ب دج

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
الرسم على المشتريات المستخرج	786537	1223762	1349915	15033103
الرسم على المشتريات المصرح به 950	1365947	1349915	1349915	15033103
الرسم القابل للخصم	0	0	0	0
الرسم القابل للدمج	579410	126153	0	0

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات من مفتشية الضرائب سيدي عيسى.

جدول رقم (12): الرسم على المبيعات المبالغ ب دج

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
الفارق في رقم الأعمال	424205	0	0	181170
معدل الرسم	17%	17%	17%	17%
الرسم المستحق	72115	0	0	30799
الرسم القابل للخصم	0	0	0	0
الرسم القابل للدمج	579410	126153	0	0
الرسم	651525	126153	0	30799
معدل العقوبة	25%	15%	25%	25%
العقوبة	162881	18923	0	7700
المجموع	814406	145076	0	38499

الحقوق الواجبة	2509358
العقوبة	593517
المجموع	3102875

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات من مفتشية الضرائب سيدي عيسى.

ملاحظة هامة:

تبعاً لأحكام المادة 31 من قانون المالية 2012 المعدلة للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن لديكم إمكانية التحكيم من طرف المدير الولائي للضرائب للأسئلة المتعلقة بالوقائع والقانون في الرد على قضيتكم موضوع التحقيق.

رقم: /...12.../م.ف.ر.ج./...2019....

الموضوع: التحقيق المحاسبي * التبليغ النهائي *

المرجع : التبليغ الأولى رقم: 502 بتاريخ: 10-12-2018

عدم إجابتكم /إجابتكم رقم : بتاريخ :

إضافة إلى مراسلة التبليغ الأولى المذكور في المرجع أعلاه، يشرفنا أن نبلغكم و بصفة نهائية

بالأسس الضريبية المستخرجة، التي تخص الضرائب الرسم التالية :

.....IBS...IRG...TVA...TAP ...

للسنوات :.....2014...2015...2016...2017....

تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير.

المطلب الثاني: نتائج التحقيق المحاسبي النهائية.

بعد القيام بإجراءات التحقيق المحاسبي تفرض إدارة الضرائب مجموعة من الغرامات عن طريق مجموعة من الضرائب المختلفة، وكل نوع من هذه الضرائب تختلف باختلاف الوعاء المفروض عليه، وتتمثل هذه الغرامات فيما يلي:

الجدول رقم (13): الرسم على النشاط المهني TAP مع تطبيق العقوبة المبالغ ب دج

البيان / السنوات	2014	2015	2016	2017
رقم الأعمال المستخرج	9 496 955	11 787 997	106 467 247	58 799 375
رقم الأعمال المصرح به	9 496 955	11 787 997	106 467 247	58 618 205
الفارق الغير مصرح في رقم الأعمال	424 205	0	0	181 170
معدل الرسم	2%	2%	2%	2%
الرسم	8 484	0	0	3 623
معدل العقوبة	10%	10%	10%	10%
العقوبة	848	0	0	362
المجموع العام	9 333	0	0	3 986

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات من مفتشية الضرائب سيدي عيسى.

الجدول رقم (14): تأسيس الأرباح IRG بإضافة العقوبة المبالغ ب دج

البيان / السنوات	2014	2015	2016	2017
الفارق الناتج في رقم الأعمال	424 205	0	0	0
الأعباء المرفوضة	2 572 846	1 074 069	0	0
الريح المصرح به	-2 371 320	-653 421	1 321 568	1 276 048
الريح المستخرج الخاضع	625 731	420 648	1 321 568	5 164 727
الضريبة المصرح بها	0	0	336 470	322 814
الضريبة المستخرجة	127 719	66 194	336 470	1 675 654
الفارق	127 719	66 194	0	1 352 840
نسبة العقوبة	15%	15%	10%	25%
العقوبة	19 158	9 929	0	338 210
المجموع العام	146 877	76 124	0	1 691 050

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات من مفتشية الضرائب سيدي عيسى.

الجدول رقم(15): الضريبة على الأجور IRG/S مع إضافة العقوبة المبالغ ب دج

البيان/ السنوات	2014	2015	2016	2017
الضريبة المستخرجة	79 952	71 008	59 392	37 928
الضريبة المسددة	26 772	33 120	19 872	26 496
الفارق	53 180	37 888	39 520	11432
معدل العقوبة	15%	10%	10%	10%
العقوبة	7 977	3 789	3 952	1 143
المجموع	61 157	41 677	43 472	12 575

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات من مفتشية الضرائب سيدي عيسى.

أ. دراسة الرسم على القيمة المضافة

• الرسم على المشتريات

تم رفض الرسم على المشتريات للفواتير التي تم تسديدها نقدا وذلك تطبيقا لأحكام المادة 30 من قانون

الرسم على رقم الأعمال.

الجدول رقم (16): الرسم على المشتريات المرفوض المبالغ ب دج

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	مبلغ خارج الرسم	الرسم	ملاحظة
762	2015/05/20	119 410	20 300	مسددة نقدا
1201	2015/08/13	90 470	15 380	
1648	2015/11/15	139 444	23 706	
1649	2015/11/15	154 132	26 203	
المجموع		503 457	85 588	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على بيانات من مفتشية الضرائب سيدي عيسى.

• **الجدول رقم (17): الرسم القابل للدمج المبالغ ب دج**

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
الرسم على المشتريات المستخرج	786 537	1 223 762	1 349 915	15 033 103
الرسم على المشتريات المصرح به G50	1 365 947	1 349 915	1 349 915	15 033 103
الرسم القابل للخصم	0	0	0	0
الرسم القابل للدمج	579 410	126 153	0	0

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات من مفتشية الضرائب سيدي عيسى.

• الرسم على المبيعات

الجدول رقم (18): الرسم واجب الدفع المبالغ ب دج

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
الفارق في رقم الأعمال	424 205	0	0	181 170
معدل الرسم	17%	17%	17%	17%
الرسم المستحق	72 115	0	0	30 799
الرسم القابل للخصم	0	0	0	0
الرسم القابل للدمج	579 410	126 153	0	0
الرسم	651 525	126 153	0	30 799
معدل العقوبة	25%	15%	25%	10%
العقوبة	162 881	18 923	0	3 080
المجموع	814 406	145 076	0	33 879

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات من مفتشية الضرائب سيدي عيسى.

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى دراسة أسلوب واحد فقط من أساليب الرقابة الجبائية والمتمثل في التحقيق المحاسبي، وذلك من أجل محاولة إعطاء صورة عن هذا التحقيق في إكتشاف الأخطاء والإغفالات وتقويمها مما ينعكس على التهرب الضريبي وحصيلة الضرائب.

الختامة

الخاتمة:

لقد حاولنا من خلال دراستنا لموضوع الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي، التعرف على كيفية عمل مفتشية الضرائب في التحقق والتأكد من التهرب الضريبي، ومن خلال هذا البحث اقترحنا وسيلة يمكن أن تفيد إلى حد كبير وهي الرقابة الجبائية والتي على الرغم من أن هدفها الأساسي هو محاربة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، فمن أجل مجابهة هذه الظاهرة يجب التحقق من مدى مصداقية المعلومات المحاسبية المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة، فقد سخرت الإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية والبشرية المتاحة للهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية على المستوى المحلي أو الجهوي بهدف استرجاع أملاك الدولة المنهوبة. وتعد طريقة التحقيق في المحاسبة عملية رقابية معمقة قمنا بدراسة حالة عليها في الجانب التطبيقي والتي تمت على مستوى مفتشية - سيدي عيسى -.

أولاً: اختبار الفرضيات:

- بالنسبة للفرضية الأولى: يقصد بالرقابة الجبائية مختلف العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة المعلومات المحاسبية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة قصد تصحيحها، فهي فرضية صحيحة، حيث تعد الرقابة الجبائية مجموع الأنشطة التي تقوم بها الإدارة الجبائية بغرض التأكد من السلامة القانونية والموضوعية للتصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة والحد من الأعمال التدليسية باستعمال الإمكانيات المادية والقانونية المتاحة.

- بالنسبة للفرضية الثانية: للرقابة الجبائية طرق وأدوات كفيلة بمراقبة وفحص ومقارنة الدفاتر والسجلات المحاسبية للتأكد منها. صحيحة لكن غير كافية، فالرقابة الجبائية عدة طرق نذكر منها التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب ويكمل الهدف من هذه الطرق هو مراقبة وفحص السجلات والمعلومات المحاسبية من أجل تصحيحها.

- بالنسبة للفرضية الثالثة: بما أن الرقابة الجبائية تتمتع بصلاحيات وسلطات قانونية، هذا ما يمكنها من إجراء الرقابة التي تشمل جميع العناصر مثل الدفاتر المحاسبية والتجارية التي تقيد في عملية التحقيق.

ثانياً: نتائج الدراسة:

من خلال التعمق في الموضوع واستخلاص جملة من النتائج العامة وهي كالتالي:

- إن للرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة، وتحمي المكلفين بالضريبة، ويؤدي عدم الإلتزام بها إلى بطلان هذه العملية.

- إن المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الجبائية كالبرمجة القليلة لملفات التحقيق، وكذا النقص الفادح في الإمكانيات المادية الضرورية للقيام بالمهام على أحسن وجه وفي الوقت المحدد،

- نقص الوعي الضريبي للمكلفين بالضريبة من خلال عدم مساعدتهم للإدارة الجبائية لتقديم معلومات محاسبية صادقة وذات جودة عالية.

- صعوبة برمجة الملفات الجبائية قصد إخضاعها للرقابة.

- صعوبة الاتصال بالمكلف من أجل إحضار الوثائق المحاسبية الثبوتية.

ثالثاً: التوصيات:

من خلال النتائج السابقة المتوصل إليها من هذه الدراسة يمكن تقديم بعض التوصيات التي تساهم في مكافحة

التهرب الضريبي نشر الثقافة الضريبية في التعليم منذ الطور الابتدائي.

- الإهتمام بالجانب الاجتماعي للموظفين من أجل تجنبهم من الانحرافات الخارجية.

- تبيان ووضوح المعايير التي على أساسها يتم إختيار المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية.

- نزع الفكرة السلبية حول الضريبة من المكلفين.

- العمل على تكثيف دورات تكوين المحققين في مجال المحاسبة والجبائية.

رابعاً: أفاق الدراسة.

إن التعرض لموضوع الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي لا يمكن إحاطته بكل جوانبه من خلال دراسة واحدة وبالتالي تعتبر هذه الدراسة بسيطة وخطوة بالنسبة للدراسات اللاحقة. على أمل أن تفتح هذه الدراسة المجال لبحوث أخرى للتعمق أكثر في الموضوع بحيث نقترح موضوع: أثر الرقابة الجبائية على القياس والإفصاح المحاسبي.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أ. كتب باللغة العربية:

1. بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، دار الهوم، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر.
2. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2012،
3. المهاني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ط1، مصر، 2010،
4. محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص317
5. زغود علي، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 1، 2005،
6. محمد دويدار، دراسات في الاقتصاد المالي، دار المعرفة، الإسكندرية-مصر، 1996،
7. عبد الرزاق عباس، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2012،
8. الشراوي عبد الحكيم مصطفى، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسوء، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية-مصر، 2006،
9. محمد مرسي فهمي، سيد لطفى عبد الله، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، الدار المصرية للنشر ، القاهرة-مصر، 1999،
10. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية، ط1، القاهرة-مصر، 1994،
11. قحطان السيوفي، اقتصاديات المالية العامة، دار طلاس للنشر، ط1، دمشق-سوريا، 1989، ص
12. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005،

13. رميساء بخاري، السعيد خويلدي، العلاقة بين التهرب الضريبي والفساد، دفاثر السياسة والقانون، المجلد 12، العدد 01، ورقلة-الجزائر، 2020،

14. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2016،

أ. الرسائل والأطروحات:

1. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012.

2. برازي معمر، إصلاح الهياكل الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي والحد من الغش والتهرب

الضريبيين، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

التسيير، جامعة آكلي محند أو الحاج، البويرة، الجزائر، 2015.

3. بن تومي عادل، وهاب مباركة، الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي، مذكرة مقدمة

كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر،

2017.

4. بن غماري الميلود، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في

القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2018.

5. بن فرج زويونة، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية والتحديات التطبيقية، مذكرة مقدمة

لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس،

سطيف، الجزائر، 2014.

6. بن معتوق خالد، ميلي محمد أمين، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة

مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية

والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017.

7. بشرى عبدالغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-
2009)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم
الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، تلمسان، 2011.
8. حداد زكرياء، الرقابة الجبائية ومساهماتها في في التحصيل الجبائي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات
نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2017.
9. دريد موسى، دور المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة
الماستر في محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة،
الجزائر، 2019.
10. العابدي دلال، حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، رسالة مقدمة لنيل
الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر-بسكرة، الجزائر، 2016.
11. العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات
نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور
يحي فارس، المدية، الجزائر، 2008.
12. قמוש سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة مكملة لنيل شهادة
الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح،
ورقلة، الجزائر، 2012.
13. لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء من
متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة
محمد خيذر، بسكرة، الجزائر، 2011.

14. منصور بن أعمار، دور المراقبة الجبائية والمحاسبية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي في النظام الضريبي الجديد، مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2012.
15. بلواضح الجيلاني، ميمونة نبيلة، مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة، ورقة بحثية مقدمة في الموسم باستراتيجيات الحوكمة في القضاء على البطالة في ظل التنمية المستدامة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة-الجزائر، 15-16 نوفمبر 2011،
16. فلاح محمد، السياسة الجبائية الأهداف والأدوات: حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005-2006،
17. نجيب نبوقي، جريمة التملص الضريبي وآلية مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، تخصص علوم جنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، باتنة-الجزائر، 2013،
18. بن فارس حسينة، إشكالية التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص نقود مالي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، البليدة-الجزائر، 2007،

ب. المجالات:

1. المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة اقتصاد المال والاعمال، العدد الاول، جامعة محمد خيضر بسكرة-الجزائر، 2019.
2. بن عثمان عائشة، ولهي بوعلام، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد 17، المسيلة، 2017.
3. خليفي سفيان و بوجريو عبدالرؤوف، دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي خلال الفترة (2010-2014)، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، العدد الأول، ميله، الجزائر، 2019.

4. مصطفى عوادي، نصر رحال، التحقيق الجبائي على المكلفين بالضريبة في الجزائر، مجلة الإقتصاد المال والأعمال، العدد الأول، الجزائر، 2016.
5. راشدي أمين، دور التحقيق الجبائي في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي، مجلة رؤى الاقتصادية، العدد 12، الوادي-الجزائر، جوان 2017،
6. ولهي بوعلام، عجلان العياشي، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير، العدد 08، المسيلة-الجزائر، 2008،
7. بودلال علي، ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر وسياسات التعامل معها: دراسة تحليلية، مجلة دفاتر اقتصادية المجلد 3، العدد 6، الجلفة-الجزائر، 2013،
8. ناصر مراد، إشكالية التهرب الضريبي، مجلة الحقيقة، المجلد 9، العدد 15، أدرار-الجزائر، 2010،
9. بوشیخي عائشة، بوشیخي فاطمة، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، المجلد 3، العدد 1، البليدة-الجزائر، 2014،
10. بكري عبد الرحمان، الحوكمة الضريبية ودورها في الحد من التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 04، العدد 01، البليدة-الجزائر، 2016،

ت. المواد والقوانين:

1. قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2020.
2. قانون الرسوم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية.
3. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
4. ميثاق المكلفين الضريبية الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2017.

الملاحق

الملحق رقم 01: نموذج طلب التحقيق في المحاسبة

République Algérienne Démocratique et Populaire

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

Série O n° 4

Avis de vérification de Comptabilité

Référence :.....

Lettre avec
A.R
N°.....

M
.....
.....

N.I.S : |.....|

Le20.....

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 heures, 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 (CPF).

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 CPF à l'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé dès 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 CPF).

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

Veuillez agréer, M, l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef de Brigade

Noms et Grades des
Vérificateurs



مديرية الضرائب لولاية السبيلة
 قضية تحقيق رقم : 2018/...
 تاريخ رقم : 2018/...
 عدد الصفحات : ()

عمومات

التعريف بالمؤسسة
 يمارس نشاط نقل البضائع بتاريخ: 05/12/2007
 الحامل للسجل التجاري رقم :
 مسجل بمفوضية الضرائب سبيل عيسى تحت المادة رقم :
 والرقم الاصلية :

الوضعية الجبائية :

المكلف يخضع للضريبة على الدخل الاجمالي حسب نصوص المواد 1-2-3-85 - 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إضافة الى الرسم على حجم المعاملات وفقا للمواد 217-357 من نفس القانون المذكور اعلاه
 ولكن المكلف يشغل عمالا فهو مكلف بدفع الضريبة على الرواتب والاجور حسب نصوص المواد 66 و 75 من نفس القانون .
 كما يخضع المكلف اختياريا الى دفع الرسم على القيمة المضافة وهنا نظرا لطبيعة النشاط الممارس طبقا للمواد 5 و 6 من قانون الرسم على رقم الاعمال مع حق خصم الرسم على المشتريات حسب المادة 29 من نفس القانون

التحليلات المحاسبية :

من حيث الشكل : تم تقديم الفاتر المحاسبية التالية :
 دفتر اليومية : مسدق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة سبيل عيسى بتاريخ: 28/11/2012 يحتوي على 139 ورقة
 دفتر الجرد : مسدق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة سبيل عيسى بتاريخ: 11/01/2011 يحتوي على 92 ورقة
 دفتر الاجرة : مسدق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة سبيل عيسى بتاريخ: 13/04/2010 يحتوي على 47 ورقة
 الفاتر المساعدة : هذه الفاتر مسسوقة بطريقة الاعلام الآلي و هي دفتر المشتريات , دفتر المبيعات , دفتر البنك و دفتر الصندوق
 دفتر العمليات المختلفة
 من حيث المضمون :
 تمت المقارنة بين الوثائق الثانوية وما تم تسجيله في الفاتر المحاسبية . وعليه تم قبول المحاسبية المقدمة في تأسيس الربح الصناعي والتجاري لسنوات 2014 و 2015 و 2016
 دراسة المشتريات

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
المشتريات المصرح بها	8 034 983	9 721 392	9 721 392	4 428 429
المشتريات المستخرجة	8 034 983	9 721 392	9 721 392	4 428 429
الفرق	-	-	-	-

تجميع ارقام الاعمال تجميع ارقام الاعمال المعبوض

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
رقم الاعمال المستخرج	9 496 955	11 787 997	106 467 247	58 799 375
رقم الاعمال المصرح	9 072 750	11 787 997	106 467 247	58 618 205
الفرق	424 205	0	0	181 170

تجميع ارقام الاعمال المعبوض

البيان/السنوات	2014	2015	2016	2017
رقم الاعمال المستخرج	11 380 655	18 503 579	124 936 485	51 647 269
رقم الاعمال المصرح	11 380 655	18 503 579	124 936 485	33 739 871
الفرق	0	0	0	17 907 398

مديرية الضرائب لولاية المسيلة.

قضية تحقيق رقم :

2018/.....المكان

تبلغ رقم : 2018/.....

المؤرخ في : 2018/.....

تأسيس الأرباح IRG

البيان / السنوات	2017	2016	2015	2014
الفارق الناتج في رقم الاعمال	0	0	0	424 205
الأعباء المفروضة	0	0	1 074 069	2 572 846
الربح المصرح به	0	0	-653 421	-2 371 320
الربح المستخرج الخاضع	1 276 048	1 321 568	420 648	625 731
الضريبة المصرح بها	5 164 727	1 321 568	0	0
الضريبة المستخرجة	322 814	336 470	0	0
الفارق	1 675 654	336 470	66 194	127 719
نسبة العقوبة	1 546 754	1 352 840	66 194	127 719
العقوبة	25%	10%	15%	15%
المجموع العام	367 297	338 210	9 929	19 158
	1 914 051	1 691 050	76 124	146 877

الضريبة على الأجر IRG/S

البيان / السنوات	2017	2016	2015	2014
الضريبة المستخرجة	37 928	59 392	71 008	79 952
الضريبة المسددة	26 496	19 872	33 120	26 772
الفارق	142 020	11 432	37 888	53 180
معدل العقوبة	25%	25%	25%	25%
العقوبة	35 505	2 858	9 472	13 295
المجموع	177 525	14 290	47 360	66 475

دراسة الرسم على القيمة المضافة

الرسم على المشتريات

تم رفض الرسم على المشتريات للواتير التي تم تسديدها نقدا وذلك تطبيقا لاحكام المادة 29 من قانون الرسم على رقم الاعمال

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	مبلغ خراج الرسم	الرسم	ملاحظة
762	20/05/2015	119 410	20 300	ملاحظة
1201	13/08/2015	90 470	15 380	
1648	15/11/2015	139 444	23 706	ممددة نقدا
1649	15/11/2015	154 132	26 203	
		503 457	85 588	المجموع

البيان / السنوات	2017	2016	2015	2014
الرسم على المشتريات المستخرج	15 033 103	1 349 915	1 223 762	786 537
رسم على مشتريات فسخ 4 G10	15 033 103	1 349 915	1 349 915	1 365 947
الرسم القابل للتخصم	0	0	0	0
الرسم القابل للدمج	0	0	126 153	579 410

مديرية الضرائب لولاية المسيلة
 قضية تحقيق رقم : 2018/.....
 تليغ رقم : 2018/.....
 عدد الصفحات : ()
 الموزع في : 2018/.....

الرسم على المبيعات		2017	2016	2015	2014	البيان/السلوات
181 170	0	0	0	424 205	17%	الفارق في رقم الاعمال
30 799	0	0	0	72 115	17%	معدل الرسم
0	0	0	0	0		الرسم العميق
0	0	126 153	579 410			الرسم القابل للتخصم
808 477	30 799	0	126 153	651 525		الرسم القابل للدمج
	25%	25%	15%	25%		الرسم
189 504	7 700	0	18 923	162 881		معدل العقوبة
997 981	38 499	0	145 076	814 406		العقوبة
						المجموع
2 509 358						الحق
593 517						سوق الواجبة
3 102 875						المجموع

ملاحظة هامة:
 تبعا لاحكام المادة 31 من قانون المالية 2012 المعدلة للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية فإن لديكم إمكانية التحكيم من طرف المدير الولائي للضرائب للاسئلة المتعلقة بالوقائع او القانون في الرد على قضيتكم موضوع التحقيق

رقم : ... / ... ج / ...

الموضوع: التحقيق المحاسبي * التبليغ النهائي *
المرجع: التبليغ الاولي رقم : ... بتاريخ : 10 - 12 - 19...
عدم إجابتكم / إجابتكم رقم : بتاريخ :

إضافة إلى مراسلة التبليغ الأولى المذكور في المرجع أعلاه،
يشرفنا أن نبلغكم وبصفة نهائية بالأسس الضريبية المستخرجة ، التي
تخص الضرائب و الرسوم التالية:

.....T.V.A.....T.A.F...
للسنوات : 19... 19... 19... 19... 19... 19... 19... 19... 19... 19...

تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير .

الملحق رقم 04: نتائج التحقيق في المحاسبة

نتائج التحقيق المحاسبي النهائية				
الرسم على المشاغل المهني TAP				
2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
58 799 375	106 467 247	11 787 997	9 496 955	رقم الاعمال المستخرج
58 618 205	106 467 247	11 787 997	9 072 750	رقم الاعمال المصرح به
181 170	0	0	424 205	الفارق الغير مصرح في رقم الاعمال
2%	2%	2%	2%	معدل الرسم
3 623	0	0	8 484	الرسم
10%	10%	10%	10%	معدل العقوبة
362	0	0	848	العقوبة
3 986	0	0	9 333	المجموع العام

تأسيس الأرباح IRG				
2017	2016	2015	2014	البيان /السنوات
0	0	0	424 205	الفارق الناتج في رقم الاعمال
0	0	1 074 069	2 572 846	الأعباء المرفوضة
1 276 048	1 321 568	-653 421	-2 371 320	الربح المصرح به
5 164 727	1 321 568	420 648	625 731	الربح المستخرج الخاضع
322 814	336 470	0	0	الضريبة المصرح بها
1 675 654	336 470	66 194	127 719	الضريبة المستخرجة
1 352 840	0	66 194	127 719	الفارق
25%	10%	15%	15%	نسبة العقوبة
338 210	0	9 929	19 158	العقوبة
1 691 050	0	76 124	146 877	المجموع العام

عدد الصفحات :
الضريبة على الأجر IRG/S

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
37 928	59 392	71 008	79 952	الضريبة المستخرجة
26 496	19 872	33 120	26 772	الضريبة المسددة
11 432	39 520	37 888	53 180	الفارق
10%	10%	10%	15%	معدل العقوبة
1 143	3 952	3 789	7 977	العقوبة
12 575	43 472	41 677	61 157	المجموع

دراسة الرسم على القيمة المضافة

الرسم على المشتريات

تم رفض الرسم على المشتريات للفواتير التي تم تسديدها نقدا وذلك تطبيقا لاحكام المادة 30 من قانون الرسم على رقم الاعمال

ملاحظة	الرسم	مبلغ خارج الرسم	تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة
مسددة نقدا	20 300	119 410	20/05/2015	762
	15 380	90 470	13/08/2015	1201
	23 706	139 444	15/11/2015	1648
	26 203	154 132	15/11/2015	1649
	85 588	503 457		المجموع

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
15 033 103	1 349 915	1 223 762	786 537	الرسم على المشتريات المستخرج
15 033 103	1 349 915	1 349 915	1 365 947	الرسم على المشتريات المصرح به GSO
0	0	0	0	الرسم القابل للخصم
0	0	126 153	579 410	الرسم القابل للدمج

الرسم على المبيعات

2017	2016	2015	2014	البيان/السنوات
181 170	0	0	424 205	الفارق في رقم الاعمال
17%	17%	17%	17%	معدل الرسم
30 799	0	0	72 115	الرسم المستحق
0	0	0	0	الرسم القابل للخصم
0	0	126 153	579 410	الرسم القابل للدمج
30 799	0	126 153	651 525	الرسم
10%	25%	15%	25%	معدل العقوبة
3 080	0	18 923	162 881	العقوبة
33 879	0	145 076	814 406	المجموع

الملحق رقم 05: الحوصلة النهائية لعملية التحقيق في المحاسبة

DTS-TAXES-DROITS PRODUITS A RECEVOIR	ANNEE	BASE Imposable	BASE Imposée ou déclarée	A rehaussement	AUX Législatives	Législatives imposable	Législatives imposée	A MONTANT des droits rappelée	PENALITES		TOTAL des droits et penalités payés
									TALIX	Montant	
IRG	2014	625 731	0	625 731	B	127 719	0	127 719	15%	19 158	146 877
IRG	2015	420 648	0	420 648	B	66 194	0	66 194	15%	9 929	76 124
IRG	2017	5 164 727	1 276 048	3 888 679	B	1 675 654	322 814	1 352 840	25%	338 210	1 691 050
IRG/S	2014	399 760	133 860	265 900	20%	79 952	26 772	53 180	15%	7 977	61 157
IRG/S	2015	355 040	165 600	189 440	20%	71 008	33 120	37 888	10%	3 789	41 677
IRG/S	2016	296 960	99 360	197 600	20%	59 392	19 872	39 520	10%	3 952	43 472
IRG/S	2017	189 640	132 480	57 160	20%	37 928	26 496	11 432	10%	1 148	12 578
TAP	2014	9 496 955	9 072 750	424 205	2%	189 939	181 455	8 484	10%	848	9 333
TAP	2017	58 799 375	58 618 205	181 170	2%	1 175 888	1 172 364	3 623	10%	362	3 986
TVA	2014	9 496 955	9 072 750	424 205	17%	1 614 482	1 542 368	72 115			72 115
TVA	2017	58 799 375	58 618 205	181 170	17%	9 995 894	9 965 095	30 799			30 799
REINTEGRATION TVA/ACHET 2014 ET 2015								705 563			705 563
PENALITES DE TVA 2014 ET 2015 ET 2017									184 884		184 884
TOAL GENERAL DU ROLE						19 094 151	13 280 358	0	2 509 358	670 263	3 079 611



تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسقله:

الطالب (ة): حمادي أشرف المولود(ة) بتاريخ: 1994/07/09 بـ: سيدي بشير

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم: 201906792 الصادرة بتاريخ: 2017/04/06 عن: المعهد الوطني للبحوث والدراسات الاقتصادية

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: المالية والمحاسبة تخصص: محاسبة جيل خلال السنة الجامعية: 2018/2019

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان: دراسة الرقابة المحاسبية في صناعة

التصنيع المقدم بـ

دراسة حالة: إدارة القيم الأساسية في اولاية المسيلة

دراية بوسليل أمم الرقابة المحاسبية على صناعة - التصنيع المقدم بـ

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

حرر بتاريخ: 23/06/2019

التوقيع و البصمة